

06.067

Botschaft

über den Abschluss eines Revisionsprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26. April 1966

vom 6. September 2006

Sehr geehrte Herren Präsidenten
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des am 29. Juni 2006 unterzeichneten Protokolls zur Änderung des am 26. April 1966 mit Spanien abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und beantragen Ihnen, diesem Entwurf zuzustimmen.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Herren Präsidenten, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

6. September 2006

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Moritz Leuenberger

Die Bundeskanzlerin: Annemarie Huber-Hotz

Übersicht

Artikel 15 des zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft abgeschlossenen Zinsbesteuerungsabkommens bestimmt, dass unter verbundenen Unternehmen bezahlte Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren künftig weder in der Schweiz noch in den EU-Mitgliedstaaten an der Quelle besteuert werden. Dieser Artikel kommt aber gemäss Artikel 18 Absatz 3 erst mit dem Inkrafttreten einer Vereinbarung zur Anwendung, die mit Bezug auf die unter das schweizerisch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen fallenden Steuern einen Informationsaustausch im Falle von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten vorsieht. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien wurde am 26. April 1966 abgeschlossen und ist seither nie einer Revision unterzogen worden. Es enthält Regelungen, die den damaligen wirtschaftlichen Verhältnissen der beiden Staaten Rechnung tragen (z.B. relativ hohe Quellensteuersätze auf Dividenden und Zinsen zu Gunsten des Quellenstaates). Insbesondere enthält das alte Abkommen keine Bestimmung über den Austausch von Informationen. Das geänderte Abkommen regelt die Besteuerung der Dividenden (keine Besteuerung von unter verbundenen Unternehmen bezahlten Dividenden), Zinsen (Nullsatz) und Lizenzgebühren (keine Besteuerung von unter verbundenen Unternehmen bezahlten Lizenzgebühren) neu und führt eine Bestimmung über den Austausch von Informationen ein. Künftig wird Amtshilfe nicht nur für die korrekte Anwendung des Abkommens möglich sein, sondern auch in Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten sowie bezüglich Holdinggesellschaften gewährt werden. Damit findet nach Inkrafttreten dieser Änderung Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens auch im Verhältnis Schweiz-Spanien Anwendung.

Botschaft

1 Grundzüge des Protokolls

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien wurde am 26. April 1966 abgeschlossen (SR 0.672.933.21) und ist seither nie einer Revision unterzogen worden. Dieses Abkommen enthält Lösungen, die den damaligen wirtschaftlichen Verhältnissen beider Staaten Rechnung tragen (z.B. relativ hohe Quellensteuersätze für Dividenden und Zinsen zu Gunsten des Quellenstaats, fiktive Steueranrechnung für bestimmte Zinsen aus spanischen Quellen). Zudem enthält dieses Abkommen keine Verpflichtung zum Austausch von Informationen. Im Vergleich zu den Sechzigerjahren hat sich die spanische Wirtschaft markant entwickelt und ist Spanien zu einer wichtigen wirtschaftlichen und politischen Kraft in Europa geworden.

Im Zusammenhang mit der Verabschiedung im Jahr 2000 eines Berichts des OECD-Fiskalkomitees über den verbesserten Zugang von Steuerbehörden zu Bankinformationen hat sich die Schweiz verpflichtet, in ihren Doppelbesteuerungsabkommen mit den OECD-Mitgliedstaaten eine Bestimmung aufzunehmen, die es in Fällen von Steuerbetrug ermöglicht, zur Durchsetzung des internen Steuerrechts des ersuchenden Staates auf dem Weg der Amtshilfe Bankinformationen auszutauschen. Der Aufnahme einer solchen Bestimmung ins geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland hatte die Schweiz bereits 2003 zugestimmt.

Um einerseits gegenüber den wichtigsten Abkommenspartnern die neue schweizerische Amtshilfepolitik umzusetzen und andererseits bezüglich der steuerlichen Behandlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Gleichstellung schweizerischer Gesellschaften und Gesellschaften mit Sitz in der EU herbeizuführen, ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung die zuständigen spanischen Behörden im Jahre 2001, Revisionsverhandlungen zum Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Nach anfänglichem Zögern gingen die spanischen Behörden auf dieses Ersuchen ein, und im Jahr 2002 fanden erste Verhandlungen statt. Im Verhältnis zur Europäischen Union führte die Schweiz parallel dazu mit der EU-Kommission und der jeweiligen Präsidentschaft Verhandlungen über die Zinsbesteuerung. Ein entsprechendes Abkommen konnte am 26. Oktober 2004 unterzeichnet werden (Zinsbesteuerungsabkommen, SR 0.641.926.81); es ist am 1. Juli 2005 in Kraft getreten und ab diesem Datum anwendbar. Es verpflichtet die Schweiz, einen Steuerrückbehalt auf Zinsen vorzunehmen, die von einer schweizerischen Zahlstelle an in einem EU-Mitgliedstaat ansässige natürliche Personen bezahlt werden. Artikel 10 des Abkommens verpflichtet die Schweiz überdies, mit Bezug auf die in den Geltungsbereich des Abkommens fallenden Zinsen in Fällen von Steuerbetrug oder Delikten von gleicher Tragweite und Schwere wie dem Steuerbetrug nach schweizerischem Recht Amtshilfe zu leisten. Zusätzlich zum Zinsbesteuerungsabkommen unterzeichnete die Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union ein «Memorandum of Understanding». Artikel 2 dieses «Memorandum of Understanding» verpflichtet die Schweiz, mit jedem EU-Mitgliedstaat bilaterale Verhandlungen zur Revision der Doppelbe-

steuerungsabkommen aufzunehmen, um in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten Informationen (inkl. Bankinformationen) auszutauschen.

Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens bestimmt, dass unter verbundenen Unternehmen bezahlte Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren künftig weder in der Schweiz noch in den EU-Mitgliedstaaten an der Quelle besteuert werden. Günstigere Regelungen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bleiben ausdrücklich vorbehalten. Diese Regelung kommt den Interessen der schweizerischen Wirtschaft optimal entgegen und entspricht der schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich. Dazu ist es Spanien gelungen, innerhalb der EU eine Ausnahmebestimmung auszuhandeln, was die Schweiz akzeptieren musste, um diese vorteilhafte Bestimmung nicht zu gefährden. Entsprechend bestimmt Artikel 18 Absatz 3 des Zinsbesteuerungsabkommens, dass Artikel 15 dieses Abkommens für Spanien erst dann Wirkung entfaltet, wenn Spanien und die Schweiz in ihrem Doppelbesteuerungsabkommen eine Bestimmung aufgenommen haben, die bei Verdacht auf Steuerbetrug und ähnlichen Delikten den Austausch von Informationen vorsieht, sofern unter das Abkommen fallende Steuern betroffen sind.

In Anbetracht der gesamten Umstände erschien den Verhandlungsdelegationen die teilweise Anpassung der wichtigsten Punkte des Abkommens (Einführung des Informationsaustauschs, Anpassung der Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) gegenüber einer vollständigen Revision des Abkommens, deren zeitliche Dauer kaum abzuschätzen war, vorteilhafter zu sein. Dabei kommen die unverändert beibehaltenen Bestimmungen des Abkommens, gesamthaft betrachtet, den Interessen der Schweiz durchaus entgegen; weitergehende Änderungen hätten sich aus schweizerischer Sicht nachteilig ausgewirkt. Insgesamt hat die Schweiz daher alles Interesse, dass das revidierte Abkommen mit Spanien bald in Kraft tritt.

1.2 Würdigung

Das vorliegende Revisionsprotokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens von 1966 bringt eine teilweise Erneuerung wichtiger Vertragsbestimmungen. Die Bestimmungen über die Amtshilfe entsprechen den von der Schweiz gegenüber der OECD und der Europäischen Union eingegangenen Verpflichtungen. Sie ermöglichen die Anwendung von Artikel 15 des zwischen der Schweiz und der EG geltenden Zinsbesteuerungsabkommens (Nichtbesteuerung an der Quelle von unter verbundenen Unternehmen gezahlten Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren). Die Änderung von Artikel 11 über die Zinsen geht sogar weiter und beseitigt die Quellenbesteuerung jeglicher Zinsen vollständig, was für die schweizerische Wirtschaft und den schweizerischen Fiskus insgesamt vorteilhaft ist. Besonders positiv zu werten ist weiter die ausgehandelte Gleichbehandlung von schweizerischen Gesellschaften im Verhältnis zu in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften bezüglich der Dividendenbesteuerung. Gleiches gilt für die Tatsache, dass es gelungen ist, die Besonderheiten im Artikel über die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizubehalten und damit zu bewirken, den Unternehmensstandort Schweiz für spanische Investoren äusserst attraktiv zu gestalten. Angesichts dieser vorteilhaften Regelungen scheinen die gemachten Konzessionen im Bereich der Amtshilfe, der Anerkennung der Anwendbarkeit der spanischen «CFC-Legislation» und die Beibehaltung der fiktiven Steueranrechnung für Zinsen auf bestimmten Darlehen vertretbar. Das revidierte Abkommen wird zweifellos

zur positiven Weiterentwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen. Entsprechend wurde die vorliegende Revision im Rahmen der Vernehmlassung sowohl von den Kantonen als auch von den interessierten Wirtschaftskreisen begrüsst.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Protokolls

Das Revisionsprotokoll fügt folgende neue Bestimmungen in das Doppelbesteuerungsabkommen von 1966 ein: die Besteuerung der Dividenden (Art. 1 zum neuen Abs. 2 in Art. 10), der Zinsen (Art. 2 zu einem neuen Art. 11 des Abkommens) und der Lizenzgebühren (Art. 3 zum neuen Abs. 7 in Art. 12), die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezüglich der Gewährung der fiktiven Steueranrechnung (Art. 4 zu Art. 23 Abs. 5 des Abkommens), eine Amtshilfebestimmung (Art. 5 zu einem neuen Art. 25^{bis}) sowie ein Zusatzprotokoll mit Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen (Art. 6 des Revisionsprotokolls).

Art. 1 (betrifft Art. 10 des Abkommens: Dividenden)

Das geltende Abkommen sieht für die residuale Quellensteuer einen Satz von 10 % für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 25 % und für alle übrigen Fälle einen Satz von 15 % vor. Der neue Artikel 10 Absatz 2 bestimmt, dass Dividenden im Quellenstaat künftig nicht besteuert werden dürfen, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Die die Dividenden empfangende Gesellschaft muss am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft zu mindestens 25 % direkt beteiligt sein.
- Die qualifizierte Beteiligung muss während einer Dauer von mindestens zwei Jahren bestanden haben.
- Die die Dividenden zahlende Gesellschaft muss unbeschränkt steuerpflichtig und darf nicht steuerbefreit sein.
- Sowohl die die Dividenden zahlende als auch die sie empfangende Gesellschaft müssen Kapitalgesellschaften sein. Für den Begriff der Kapitalgesellschaft wird bezüglich Spaniens in Ziffer III des Zusatzprotokolls auf die Richtlinien 2003/49/EG vom 3. Juni 2003 sowie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 verwiesen. Bezüglich der Schweiz werden die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Kommanditaktiengesellschaft genannt.

Diese Bestimmungen entsprechen der in Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens enthaltenen Regelung. Sie haben den Vorteil, nunmehr im Doppelbesteuerungsabkommen verankert zu sein und damit unabhängig vom Schicksal des Zinsbesteuerungsabkommens weiter zu bestehen.

Die allgemeinen Voraussetzungen, die Gesellschaften erfüllen müssen, um in den Genuss von Abkommensvorteilen zu gelangen, finden sich in den Ziffern I, II und III des Zusatzprotokolls. Dazu wird auf untenstehende Erläuterungen zu Artikel 6 des Revisionsprotokolls verwiesen.

Art. 2 (betrifft Art. 11 des Abkommens: Zinsen)

Das geltende Abkommen sieht für die residuale Quellensteuer einen Satz von 10 % vor. Es enthält eine Ausnahmebestimmung für Zinsen auf langfristigen Bankdarlehen (nicht – ganz oder teilweise – rückzahlbar vor Ablauf von fünf Jahren). Im Weiteren bestimmt Artikel 23 Absatz 5 (Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), dass die Schweiz eine fiktive Steueranrechnung («matching credit») zu gewähren hat für Zinsen auf Darlehen, die gestützt auf das spanische Gesetzesdekret vom 19. Oktober 1961 oder andere Bestimmungen, die diesen Erlass ergänzen oder ersetzen, gezahlt werden (BBl 1966 I 828).

Der neue Artikel 11 weist das Besteuerungsrecht nunmehr ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers zu. Dies gilt – anders als gemäss Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens – generell für alle Zinszahlungen und nicht nur für solche unter verbundenen Unternehmen. Diese Lösung bringt angesichts der Tatsache, dass weit mehr Zinsen von Spanien in die Schweiz fliessen als umgekehrt, gegenüber der heutigen Regelung sowohl den verbundenen Unternehmen als auch dem schweizerischen Fiskus (Wegfall der pauschalen Steueranrechnung) klare Vorteile. Die Schweiz verlangte die Aufnahme dieser neuen Bestimmung als Gegenleistung für ihre Konzessionen im Bereich der Amtshilfe.

Diese Forderung musste vor Abschluss der Verhandlungen in Spanien politisch geprüft werden und wurde schliesslich im Gegenzug zur Verpflichtung der Schweiz akzeptiert, die gemäss dem geltenden Abkommen bestehende fiktive Steueranrechnung weiterzuführen. Im Rahmen der Gesamtwürdigung des Verhandlungsergebnisses kam die schweizerische Verhandlungsdelegation zum Schluss, dass diesem spanischen Anliegen stattgegeben werden kann.

Die allgemeinen Voraussetzungen, die Gesellschaften erfüllen müssen, um in den Genuss von Abkommensvorteilen zu kommen, sind in Ziffer I des Zusatzprotokolls geregelt (siehe nachfolgend zu Art. 6 des Revisionsprotokolls).

Art. 3 (betrifft Art. 12 des Abkommens: Lizenzgebühren)

Das geltende Abkommen sieht eine residuale Steuer von 5 % zu Gunsten des Quellenstaates vor. Die schweizerische Verhandlungsdelegation hätte sich analog zur Regelung bei den Zinsen gewünscht, auch bei den Lizenzgebühren ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Leistungsempfängers auszuhandeln oder zumindest zu erreichen, dass die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen aus der Definition der Lizenzgebühren gestrichen wird und als Folge Einkünfte aus dem industriellen Leasing unter Artikel 7 des Abkommens fallen würden. Spanien konnte diesem Begehren jedoch angesichts der zu erwartenden erheblichen Mindereinnahmen zu Lasten des eigenen Fiskus nicht entsprechen; ein solches Zugeständnis hätte zudem ein Abweichen von der spanischen Abkommenspolitik bedeutet und stünde in offen-sichtlichem Widerspruch zu den von Spanien zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens gemachten Vorbehalten.

Der neue Absatz 7 von Artikel 12 verankert das Prinzip der Nichtbesteuerung im Quellenstaat von unter verbundenen Unternehmen erfolgenden Zahlungen von Lizenzgebühren, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Die Unternehmen sind durch eine Beteiligung von mindestens 25 % verbunden oder eine dritte Gesellschaft hält an beiden Unternehmen eine direkte Beteiligung von mindestens 25 %.
- Das qualifizierte Beteiligungsverhältnis muss während mindestens zwei Jahren bestanden haben.
- Die Gesellschaften müssen in einem Vertragsstaat ansässig sein.
- Keine der Gesellschaften darf aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat in diesem Drittstaat ansässig sein.
- Alle Gesellschaften müssen unbeschränkt steuerpflichtig und dürfen insbesondere hinsichtlich Lizenzgebühren nicht steuerbefreit sein.
- Alle Gesellschaften müssen Kapitalgesellschaften sein (analog zur Regelung bei den Dividenden; vgl. weiter oben zu Ziffer III des Zusatzprotokolls).

Die allgemeinen Voraussetzungen, die Gesellschaften erfüllen müssen, um in den Genuss von Abkommensvorteilen zu gelangen, sind in den Ziffern I und III des Zusatzprotokolls geregelt. Dazu wird auf untenstehende Erläuterungen zu Artikel 6 des Revisionsprotokolls verwiesen.

Artikel 4 (betrifft Art. 23 Abs. 5 des Abkommens: Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Als Folge des Wegfalls der residualen Quellensteuer auf Zinsen ist die fiktive Steueranrechnung zum Satz von 10 % nunmehr in Absatz 5 geregelt (siehe ausserdem die Ausführungen weiter oben zu Artikel 2 des Revisionsprotokolls).

Artikel 5 (betrifft die Aufnahme eines neuen Art. 25^{bis} in das Abkommen: Informationsaustausch)

Das geltende Abkommen enthält keinen Artikel über die Amtshilfe. Wie weiter oben erwähnt, hat die Schweiz in diesem Bereich gegenüber OECD und EU verschiedene Verpflichtungen übernommen. Es ging nun darum, dem auch von spanischer Seite vorgebrachten Anliegen nach Verdeutlichung dieser Verpflichtungen nachzukommen.

a) Amtshilfe, insbesondere auch in Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten

Die neu aufgenommene Amtshilfebestimmung sieht den Informationsaustausch im Einzelfall auf Anfrage vor, und zwar nicht nur für Auskünfte, die der korrekten Anwendung des Abkommens dienen, sondern sie erfasst im Sinne des Zinsbesteuerungsabkommens und des zugehörigen Memorandum of Understanding auch Auskünfte, die in Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten für die Anwendung des internen Rechts notwendig sind. Um als dem Steuerbetrug ähnlich zu gelten, muss ein Delikt den gleichen Unrechtsgehalt aufweisen wie der Steuerbetrug nach schweizerischem Recht. Bis anhin erfolgte der Informationsaustausch bei Steuerbetrug zwischen der Schweiz und Spanien auf der Grundlage der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen [IRSG]; SR 351.1). Wie dies im Verhältnis der Schweiz zu Deutschland und den USA schon heute gilt, können neu auch mit Spanien bei Verdacht auf Steuerbetrug selbst dann Informationen auf dem Weg der Amtshilfe ausgetauscht werden, wenn im ersuchenden Staat noch kein Strafverfahren eröffnet ist.

Der Vorteil dieses Verfahrens besteht darin, dass die Verwendung der vom andern Staat erhaltenen Informationen im Gegensatz zu den rechtshilfeweise übermittelten Informationen auch den Steuerbehörden und zu Steuerzwecken gestattet ist, behält doch der im IRSG festgelegte Grundsatz der Spezialität die Verwendung der auf diesem Weg erhaltenen Informationen ausschliesslich dem Strafrichter vor.

b) Ausdehnung der Amtshilfe auf Holdinggesellschaften

In Umsetzung der im Rahmen des OECD-Projekts über schädliche Steuerpraktiken eingegangenen Verpflichtungen der Schweiz können im Einzelfall und auf Anfrage hin nun auch bezüglich Holdinggesellschaften Informationen zur richtigen Anwendung des internen Rechts ausgetauscht werden. Ziffer IV Absatz 1 des Zusatzprotokolls legt fest, dass im Falle von Holdinggesellschaften nur jene Informationen ausgetauscht werden, die sich bereits im Besitz der Steuerbehörden befinden und deren Beschaffung keine zusätzlichen Nachforschungen zu Lasten des ersuchten Staates erfordern. Als Holdinggesellschaft im Sinne von Ziffer IV Absatz 2 des Zusatzprotokolls gelten für die Schweiz die gemäss Artikel 28 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) besteuerten Gesellschaften, für Spanien die gemäss den Artikeln 116–119 des spanischen Gesellschaftssteuergesetzes besteuerten Gesellschaften.

c) Definition des Steuerbetrugs und ähnlicher Delikte

Gemäss Ziffer IV Absatz 3 des Zusatzprotokolls gelten als Steuerbetrug betrügerische Handlungen, die gemäss dem Recht beider Staaten ein Steuervergehen darstellen und mit Freiheitsstrafe bedroht werden. Ziffer IV Absatz 4 Buchstabe a des Zusatzprotokolls bestimmt, dass die in Artikel 305 des spanischen Strafgesetzbuches festgelegte Deliktsumme (zurzeit 90 000 Euro) im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten nicht ausschlaggebend ist. Die Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts sollen vielmehr dem allgemeinen spanischen Strafrecht vorgehen. Dort setzt die Qualifikation einer Tat als Steuerbetrug keinen minimalen Geldbetrag voraus.

Der Begriff «Steuerbetrug und ähnliche Delikte» umfasst gemäss Ziffer IV Absatz 4 Buchstabe b die Simulation im Sinne von Artikel 16 des allgemeinen spanischen Steuergesetzes. Weiter wird präzisiert, dass nur die unter Artikel 1275 des spanischen Zivilgesetzbuches fallenden Sachverhalte als Simulation gelten sollen. Dieser Begriff deckt sich mit der Simulation nach schweizerischem Recht (Art. 18 OR). Daraus ergibt sich, dass die nach spanischem Recht als Simulation geltenden Rechtsgeschäfte auch nach schweizerischem Recht – sofern bei gleicher Vorgehensweise in der Schweiz vorgenommen – als Steuerbetrug zu qualifizieren sind, stellen doch die bei einer Simulation verwendeten Dokumente falsche oder inhaltlich unwahre Urkunden dar. Ihr Inhalt entspricht nicht den wirtschaftlichen Tatsachen. Als Beispiel für eine Simulation nach spanischem Recht führt die spanische Seite einen notariellen Akt an, der auf eine Schenkung lautet, während es sich in Wahrheit um einen Verkauf handelt.

Ein betrügerisches Verhalten liegt nach Absatz 5 vor, wenn zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden falsche Urkunden verwendet oder Lügengebäude errichtet werden.

d) Bedingungen für die Gewährung von Amtshilfe

Ziffer IV Absatz 6 des Zusatzprotokolls hält den auch im Verhältnis zu den USA geltenden Grundsatz fest, wonach bezüglich betrügerischer Handlungen im Bereich des Einkommens aus gewerblicher oder selbständiger Erwerbstätigkeit die Anforderungen an die Buchführungspflichten im Recht des ersuchten Staates denjenigen im Recht des ersuchenden Staates entsprechen. Die kaufmännische Buchführung ist für Selbständigerwerbende sowie Gewerbetreibende gemäss spanischem Steuerrecht obligatorisch.

Weiter verlangt das Zusatzprotokoll einen direkten Zusammenhang zwischen den betrügerischen Handlungen und den verlangten Rechtshilfemassnahmen (Ziff. IV Abs. 7). Ersuchen, die der blossen Beweisforschung dienen (sog. «fishing expeditions»), sind unzulässig (Ziff. IV Abs. 8).

Die im Rahmen von Artikel 25^{bis} erhaltenen Informationen können gemäss Ziffer IV Absatz 9 des Zusatzprotokolls auch für andere Zwecke verwendet werden, wenn dies nach dem Recht des ersuchten Staates zulässig ist. Im Zweifelsfall einigen sich die zuständigen Behörden über die Auslegung des Rechts des ersuchten Staates im Rahmen eines Verständigungsverfahrens. Für die Schweiz ist diese Bestimmung nach geltendem Recht nicht von Bedeutung: Aufgrund des Steuergeheimnisses dürfen solche Informationen nur im Rahmen von Artikel 25^{bis} Absatz 2 verwendet werden.

Ziffer IV Absatz 10 des Zusatzprotokolls erläutert das Erfordernis der Glaubhaftmachung des Verdachts auf Steuerbetrug oder ähnliche Delikte durch den ersuchenden Staat und führt beispielhaft an, worauf sich ein solcher Verdacht stützen kann: insbesondere Dokumente, Buchhaltungsunterlagen, Zeugenaussagen, glaubwürdige Denunziationen und andere, vom ersuchenden Staat vorgelegte oder bezeichnete Indizien.

Ziffer IV Absatz 12 des Zusatzprotokolls bestimmt schliesslich, dass sich das als Folge der aus der Schweiz gelieferten Informationen in Spanien vorgesehene Verfahren nach spanischem Recht richtet und sich die betroffene Person in Spanien nicht auf Fehler berufen kann, die im Rahmen des Amtshilfeverfahrens in der Schweiz erfolgt sind.

Das in der Schweiz geltende Verfahren zur Informationsbeschaffung bei Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten wurde in einem Verhandlungsprotokoll festgehalten. Es entspricht dem Verfahren, wie es bereits mit anderen Staaten – wie Deutschland und Norwegen – festgelegt worden ist, und soll in einer Bundesratsverordnung geregelt werden.

Schliesslich gilt die Verpflichtung zum Informationsaustausch gemäss Artikel 7 Absatz 4 des Revisionsprotokolls ausschliesslich für Delikte, die nach seiner Unterzeichnung begangen werden.

e) Meistbegünstigungsklausel

Artikel IV Absatz 11 Buchstabe a des Zusatzprotokolls enthält eine Meistbegünstigungsklausel, die für den Steuerbetrug und die dem Steuerbetrug ähnlichen Delikte unterschiedlich ausgestaltet ist. In den Fällen von Steuerbetrug gemäss Absatz 11 Buchstabe a wird Spanien mit Bezug auf die unter das Abkommen fallenden Steuern Amtshilfe automatisch und in dem Umfang zugesichert, den die Schweiz einem andern EU-Mitgliedstaat zugestehen sollte. Vereinbart Spanien in diesem Bereich

mit einem Drittstaat eine Ausdehnung der Amtshilfe, so hat die Schweiz Anspruch auf Gleichbehandlung. Diese von Spanien mit Nachdruck geforderte und damit eine Bedingung für den erfolgreichen Abschluss bildende Regelung, die von der Schweiz im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens zum ersten Mal zugestanden worden ist, muss unter Berücksichtigung aller sich aus dem Abschluss der so genannten «Bilateralen II» mit der EU ergebenden Aspekte bewertet werden. Sowohl unter dem Betrugsabkommen als auch unter den im Schengener Assoziierungsvertrag im Steuerbereich vereinbarten Rechtshilfeverpflichtungen sind alle EU-Mitgliedstaaten gleichgestellt. Es rechtfertigt sich deshalb, eine analoge Gleichstellung in den Doppelbesteuerungsabkommen vorzusehen, zumal auch das Zinsbesteuerungsabkommen bezüglich des Steuerbetrugs eine Gleichstellung aller EU-Mitgliedstaaten mit sich bringt.

Für dem Steuerbetrug «ähnliche Delikte» gilt folgendes Verfahren (Absatz 11 Buchstabe b): Sollte die Schweiz in Anwendung von Artikel 10 Absatz 4 des Zinsbesteuerungsabkommens oder von Ziffer 2 des «Memorandum of Understanding» im Verhältnis zu einem EU-Mitgliedstaat weitere Kategorien von «ähnlichen Delikten» definieren und entsprechen diese Definitionen nach Auffassung Spaniens Sachverhalten, die in der spanischen Rechtsordnung analog geregelt sind, so können die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten einander konsultieren. Im zutreffenden Fall ist das Revisionsprotokoll zu ergänzen und von den Parlamenten beider Staaten zu genehmigen.

Artikel 6 (Einführung eines Zusatzprotokolls zum Abkommen von 1966)

Die meisten Bestimmungen des Zusatzprotokolls stehen im Zusammenhang mit der Amtshilfe und sind bereits weiter oben erläutert worden. Sie bedürfen deshalb keiner zusätzlichen Bemerkungen.

Ziffer I sieht vor, dass die Vertragsstaaten in Missbrauchsfällen ihre innerstaatlichen Regeln auch auf die von ihnen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen anwenden können. Im Falle Spaniens wird präzisiert, dass diese Bestimmungen in Artikel 15 des allgemeinen Steuergesetzes (Rechtsmissbrauch) oder anderen gleichartigen Erlassen enthalten sind.

Nach spanischer Auffassung gehören zu diesen Abwehrmassnahmen auch die Bestimmungen der sog. «Controlled Foreign Companies» («CFC-Legislation»). Sie sollen verhindern, dass passive Einkünfte in niedrig besteuerte Zwischengesellschaften verlagert und auf diese Weise der internen Besteuerung entzogen werden. Gemäss im Vorfeld der Verhandlungen aus Kreisen der spanischen Privatwirtschaft erhaltenen Auskünften sollte dieser Artikel keine negativen Auswirkungen auf Investitionen spanischer Gesellschaften in der Schweiz nach sich ziehen.

Weiter bestätigt Ziffer I die ebenfalls allgemeingültige Regelung, wonach ein Anspruch auf Abkommensvorteile nur der tatsächlich nutzungsberechtigten Person zusteht.

Ziffer II enthält die Voraussetzungen für die in Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b für Dividenden neu vorgesehene vollständige Entlastung an der Quelle. Angesichts des ausserordentlich vorteilhaften spanischen Regimes für Holdinggesellschaften hatte auch die Schweiz ein Interesse an dieser bilateral abgefassten Bestimmung.

Ausgeschlossen von einer solchen vollständigen Entlastung sind Gesellschaften, deren Anteile mehrheitlich direkt oder indirekt von nicht in einem Vertragsstaat oder

erhofften Steigerung der Anziehungskraft des Wirtschaftsstandortes Schweiz und der damit einhergehenden zusätzlichen Einnahmen bei den direkten Steuer aufgewogen werden.

Die geltende fiktive Steueranrechnung musste auf ausdrückliches Verlangen der spanischen Unterhändler beibehalten werden. Sie wird nur auf Investitionen in bestimmte spanische Wirtschaftszweige gewährt, die ausserdem in Spanien im Hinblick auf ihre Entwicklungsaussichten Steuerleichterungen geniessen. Ausgleichend wirkt demgegenüber der durch den künftig geltenden Nullsatz auf Zinszahlungen bewirkte Wegfall der vormalig durch Bund und Kantone zu gewährenden pauschalen Steueranrechnung. Insgesamt bringt die vorliegende Revision im Vergleich zur bisherigen Regelung für den schweizerischen Fiskus wesentliche Vorteile.

4 Verfassungsmässigkeit

Verfassungsgrundlage dieses Revisionsprotokolls bildet Artikel 54 der Bundesverfassung (BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV zuständig für die Genehmigung des Revisionsprotokolls. Das revidierte Abkommen ist zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann jedoch unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist jederzeit auf das Ende eines Kalenderjahres 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 zusätzlich solche Abkommen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrages dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Das vorliegende Revisionsprotokoll bewirkt eine Anpassung des Abkommens an Bedingungen des Zinsbesteuerungsabkommens, die vom Parlament bereits genehmigt worden sind. Es bringt künftig vorteilhaftere Bedingungen bezüglich Dividenden und Lizenzzahlungen unter verbundenen Gesellschaften; für Zinsen gilt dies generell. Neu ist die Einführung des Informationsaustauschs im Fall von Steuerbetrug einerseits und bezüglich Holdinggesellschaften andererseits. Trotzdem ergeben sich aus diesen Änderungen für die Schweiz keine neuen Verpflichtungen von Belang. In Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten hat sich die Schweiz gegenüber den USA schon früher zum Informationsaustausch verpflichtet, und über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen können solche Auskünfte von der Schweiz generell erlangt werden. Die erwähnte Amtshilfeklausel wurde dem Parlament im Rahmen der Genehmigung des Zinsbesteuerungsabkommens unterbreitet und im Verhältnis zu den OECD-Mitgliedstaaten als der neue schweizerische Standard für den Informationsaustausch im Falle von Steuerbetrug bezeichnet. Es ist damit zu rechnen, dass die Schweiz diese Regelung in den kommenden Jahren im Verhältnis mit den meisten EU- und OECD-Staaten übernehmen wird.

Der Informationsaustausch für Holdinggesellschaften entspricht der von der Schweiz im Rahmen der OECD-Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken gemachten Konzessionen und umfasst lediglich Informationen, die sich im Besitz der Steuerbehörden befinden oder befinden sollten; Zwangsmassnahmen sind damit ausgeschlossen und das Bankgeheimnis bleibt gewahrt. Ein solches Vorgehen hat das

Parlament bereits im Zusammenhang mit der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Norwegen genehmigt.

Das vorliegende Revisionsprotokoll entspricht damit der in der Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel vorgezeichneten Praxis und geht nur unwesentlich über geltende Verpflichtungen hinaus, die die Schweiz mit anderen Staaten bzw. mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union im Bereich der Steuern eingegangen ist. Der Bundesbeschluss über das Revisionsprotokoll mit Spanien unterliegt daher nicht dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

