

11.055

**Botschaft
zur Genehmigung eines Protokolls
zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens
zwischen der Schweiz und der Slowakei**

vom 31. August 2011

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Abkommens vom 14. Februar 1997 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Slowakischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

31. August 2011

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Micheline Calmy-Rey
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Slowakei sieht die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss internationalem Standard vor. Weiter wird für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen sowie für Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen, die Vertragsstaaten und ihre Zentralbanken der Nullsatz eingeführt. Bei den Zinszahlungen konnten eine generelle Reduktion des Residualsatzes von 10 auf 5 Prozent sowie die Einführung des Nullsatzes hinsichtlich der für die Schweizer Wirtschaft wichtigsten Zinseinkünfte erreicht werden. Die Neufassung der Bestimmung zu den Lizenzgebühren sieht die Übernahme der zum Nullsatz berechtigenden Regelung von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU im bilateralen Verhältnis vor. Schliesslich wird das Abkommen mit einer Schiedsgerichtsklausel und einer Bestimmung über die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge ergänzt.

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

Botschaft

1 **Allgemeine Überlegungen über die 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 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (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, dass die Schweiz im Bereich des steuerlichen Informationsaustauschs den von der OECD entwickelten internationalen Standard übernimmt.

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

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Slowakischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.969.01, nachstehend DBA-SK) wurde am 14. Februar 1997 abgeschlossen. Es wurde bislang keiner Revision unterzogen.

Das DBA-SK enthält keine besondere Bestimmung über den Informationsaustausch. Entsprechend der langjährigen Praxis der Schweiz ist die Amtshilfe auf Informationen beschränkt, welche der Durchführung des Abkommens dienen. Nach dem Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, hat die Slowakei den Wunsch geäußert, Verhandlungen über die Ergänzung des DBA-SK mit einer Bestimmung zum Informationsaustausch aufzunehmen. In Übereinstimmung mit den Vorgaben des Bundesrats hat die Schweiz diesem Wunsch entsprochen. Entsprechend dem bisherigen Vorgehen bei der Revision von Doppelbesteuerungsabkommen hat die Schweiz die Gelegenheit genutzt, bestimmte Punkte im Abkommen an die heutigen Gegebenheiten anzupassen und gewisse Verbesserungen zu erzielen. Dies betrifft unter anderem die teilweise Einführung

des Nullsatzes auf Dividendenzahlungen, die Erweiterung der zum Nullsatz berechtigenden Zinszahlungen und Lizenzgebühren sowie die Aufnahme einer Schiedsklausel in das Abkommen. Die Verhandlungen konnten am 11. März 2010 nach zwei Verhandlungsrunden durch Paraphierung des Protokolls zur Änderung des Abkommens (nachfolgend Änderungsprotokoll) abgeschlossen werden.

Im Rahmen der durch das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) durchgeführten Peer Reviews wurde der Schweiz mitgeteilt, dass die Grosszahl der bisher von der Schweiz unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen und Änderungsprotokolle mit einer im Sinne des Beschlusses des Bundesrates vom 13. März 2009 erweiterten Amtshilfebestimmung dem internationalen Standard nicht genügen. Dies weil die von der Schweiz vereinbarten verfahrenstechnischen Anforderungen an Amtshilfesuche zu restriktiv sind und ein mögliches Hindernis für einen effektiven Informationsaustausch darstellen. Dem internationalen Standard würden nur jene Abkommen entsprechen, die über eine Klausel verfügen, wonach die verfahrenstechnischen Anforderungen nicht so ausgelegt werden dürfen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern. Sollte die Schweiz bis Ende Februar 2011 nicht über mindestens zwölf unterzeichnete Abkommen verfügen, die dem internationalen Standard entsprechen, werde die Schweiz die Phase 1 des Peer Review höchstwahrscheinlich nicht bestehen.

Weil eine Unterzeichnung des Änderungsprotokolls mit der Slowakischen Republik bis Ende Februar 2011 möglich erschien und die vom Global Forum verlangte Klausel im Änderungsprotokoll bereits enthalten war, nahm die Schweiz mit der Slowakischen Republik Anfang Februar 2011 Kontakt auf und ersuchte diese um eine rasche Unterzeichnung des Änderungsprotokolls. Die Slowakische Republik kam diesem Wunsch nach, worauf das Änderungsprotokoll bereits einige Tage später, am 8. Februar 2011, in Bratislava unterzeichnet werden konnte.

Nach der Veröffentlichung der angepassten Praxis nahm die Schweiz mit der Slowakischen Republik Kontakt auf, um die schweizerische Auslegung der Klausel hinsichtlich der im Protokoll zum Abkommen festgehaltenen verfahrenstechnischen Anforderungen darzulegen. Nach der Durchführung interner Konsultationen erklärte die Slowakische Republik auf dem elektronischen Korrespondenzweg ihre Zustimmung zur Auslegung der Klausel.

Die Kantone und die am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreise haben die Revision des DBA-SK begrüsst.

3 Würdigung

Die Einführung des Nullsatzes für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen sowie für Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen, die Vertragsstaaten und ihre Zentralbanken erhöhen die Attraktivität der Schweiz als Investitionsstandort. Im Bereich der Zinsen konnte die Residualsteuer generell von 10 Prozent auf 5 Prozent reduziert werden. Die vorgesehenen Ausnahmen von der Residualsteuer führen zudem zum Nullsatz in sämtlichen für die Schweiz wichtigen Bereichen. Mit der Regelung zu den Lizenzgebühren konnte der Inhalt von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens (SR 0.641.926.81) im bilateralen Verhältnis verankert werden. Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch erfüllt die anzustrebenden

Eckwerte des Bundesrates und schränkt den Informationsaustausch auf konkrete Anfragen ein. Die Anforderungen an Amtshilfegesuche entsprechen der am 13. Februar 2011 vom Bundesrat beschlossenen Anpassung an den internationalen Standard. Mit der Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel und einer Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Beitragszahlungen an das Vorsorgesystem des anderen Vertragsstaates konnten zudem zwei Anliegen der jüngeren schweizerischen Abkommenspolitik im Doppelbesteuerungsbereich berücksichtigt werden. Im vorliegenden Protokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt gewisse Bestimmungen des DBA-SK. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

Art. 1 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 4 des Abkommens (Ansässige Person)

Die Revision wurde dazu genutzt, die Ansässigkeitsbestimmung an den aktuellen Wortlaut des OECD-Musterabkommens anzupassen. Neu wird explizit festgehalten, dass die Vertragsstaaten und ihre politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften auch als ansässig gelten. Weiter wird bestimmt, dass eine Person, die in einem Staat lediglich mit aus diesem Staat stammenden Einkünften oder dort gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist, nicht als in diesem Staat ansässig gilt.

Art. 2 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 10 des Abkommens (Dividenden)

Die geltende Bestimmung sieht in Absatz 2 ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates der Dividenden von 15 Prozent vor, das bei Vorliegen einer Beteiligung von 25 Prozent auf 5 Prozent reduziert wird.

Die Slowakische Republik hat per Anfang 2004 eine Flat-Tax-Besteuerung von 19 % eingeführt. Diese gilt sowohl für die Gewinn- als auch für die Einkommenssteuer. Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinnen wurde im Rahmen dieser Revision die Besteuerung von Dividenden aufgehoben. Die Slowakische Republik hat daher jüngst mit verschiedenen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart, die einen generellen Nullsatz für Dividenden vorsehen, und dies auch gegenüber der Schweiz gefordert.

Die Schweiz konnte einem generellen Nullsatz für Dividenden, insbesondere aufgrund des damit einhergehenden Missbrauchspotenzials, nicht zustimmen. Sie war jedoch bereit, den Nullsatz gemäss ihrer aktuellen Abkommenspolitik für Dividenden aus massgebenden Beteiligungen von 10 Prozent und mehr des Kapitals sowie für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen, an den Staat, seine politischen Unterabteilungen und lokalen Körperschaften sowie an die Zentralbanken der beiden Staaten zu gewähren (Abs. 3). Der Kreis der begünstigten Vorsorgeeinrichtungen wird im Protokoll festgelegt. Für die Schweiz umfasst er sämtliche Einrichtungen der ersten und zweiten Säule sowie der Säule 3a. Die kollektive Kapitalanlage, in die ausschliesslich Vorsorgeeinrichtungen investieren, wird gleich behandelt wie die direkte Kapitalanlage durch die Vorsorgeeinrichtungen selbst.

Da die Slowakei gegenwärtig auf Dividenden keine Quellensteuer erhebt, kommt der Neuregelung des Dividendenartikels aktuell für Personen, die in der Schweiz ansässig sind, keine grosse Bedeutung zu. Sie trägt jedoch zur Attraktivität der Schweiz als Investitionsstandort bei.

Art. 3 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 11 des Abkommens (Zinsen)

Die maximale Residualsteuer für Zinsen beträgt nach der geltenden Bestimmung 10 Prozent. Für Zinsen auf Bankdarlehen sowie Krediten in Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren und Ausrüstung sieht das Abkommen den Nullsatz vor. Die von der Schweiz geforderte Einführung des generellen Nullsatzes auf Zinsen wurde von slowakischer Seite mit dem Hinweis auf die fehlenden Regeln zum verdeckten Eigenkapital abgelehnt. In innerslowakischen Verhältnissen ist die einmalige Besteuerung der Unternehmensgewinne zum Satz von 19 Prozent unabhängig davon sichergestellt, ob die Gewinne beim Unternehmen der Gewinnsteuer unterliegen oder als Zinsaufwand den Gewinn zwar schmälern aber beim Empfänger der Zinsen zur Besteuerung gelangen. In internationalen Verhältnissen verliert die Slowakische Republik dagegen ihre Besteuerungsmöglichkeit bei Ausrichtung überhöhter Zinsen. Dieser Möglichkeit wollte die slowakische Seite durch Einführung des generellen Nullsatzes nicht Vorschub leisten. Im Rahmen der Gesamtlösung war die slowakische Seite indes zu wesentlichen Zugeständnissen bereit. So konnte die Schweizer Delegation einerseits eine generelle Reduktion der maximalen Residualsteuer auf 5 Prozent sowie andererseits eine Ausweitung der Sachverhalte, die zum Nullsatz berechtigten, erreichen. Diese umfassen die für die Schweizer Wirtschaft wichtigsten Darlehensgeschäfte.

Der Nullsatz gilt nach dem Änderungsprotokoll für Zinszahlungen in Zusammenhang mit einem Kreditverkauf von Ausrüstungen, Waren oder Dienstleistungen (Abs. 3 Bst. a), für Zinszahlungen an Finanzinstitute für von diesen gewährte Darlehen (Abs. 3 Bst. b), an Vorsorgeeinrichtungen (Abs. 3 Bst. c), an den Staat, seine politischen Unterabteilungen und lokalen Körperschaften sowie an die Zentralbanken der beiden Staaten (Abs. 3 Bst. d). Schliesslich konnte der Nullsatz auch für Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen unter folgenden Voraussetzungen vereinbart werden: Besteht zwischen der leistenden und der empfangenden Gesellschaft eine direkte Kapitalbeteiligung von 25 Prozent oder befinden sich beide Gesellschaften im Besitz einer dritten Gesellschaft, die über mindestens 25 Prozent des Kapitals der ersten und der zweiten Gesellschaft verfügt, so kann eine vollumfängliche Quellensteuerentlastung beansprucht werden. Auf Begehren der Slowakei ist eine Mindesthaltedauer von zwei Jahren vorgesehen (Abs. 3 Bst. e).

Hinsichtlich der Mindesthaltedauer stellte sich die Slowakische Republik zuerst auf den Standpunkt, dass für Zinsen die vor Ablauf der 2-Jahres-Periode bezahlt werden, auch bei nachträglicher Erfüllung der Haltedauer die Residualsteuer nicht zurückerstattet werde. Begründet wurde dies mit dem Umstand, dass die Slowakei auch die EG-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren (Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 vom 26.6.2003) auf diese Weise anwende, d.h. auch in EU-Staaten ansässige verbundene Unternehmen erst nach zwei Jahren Haltedauer in den Genuss des Nullsatzes kommen. Die Schweiz wollte sich dieser eingeschränkten Auslegung nicht anschliessen. Im Rahmen der Gesamtlösung war die Slowakische Republik bereit, die sog. Denkvit-Praxis des Europäischen Gerichtshofes anzu-

wenden. Besteht im Zeitpunkt der Zinszahlung die direkte oder indirekte Beteiligung seit weniger als zwei Jahren und wird die Mindesthaltungsdauer jedoch nachträglich erfüllt, so kann daher die Rückerstattung der Residualsteuer verlangt werden (Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum Abkommen).

Weiter war die Slowakei bereit, der Schweiz hinsichtlich des Erfordernisses der Mindesthaltungsdauer eine Gleichbehandlungsklausel zuzugestehen (Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum Abkommen). Sollte die Slowakei in Übereinstimmung mit ihrem innerstaatlichen Recht hinsichtlich der Mindesthaltungsdauer für Zinsen, die an eine in der Europäischen Union ansässige verbundene Gesellschaft gezahlt werden, eine günstigere Behandlung vorsehen, so kommt diese günstigere Behandlung automatisch auch auf Zinsen gemäss dem DBA-SK zur Anwendung.

Art. 4 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 12 des Abkommens (Lizenzgebühren)

Die geltende Bestimmung sieht in Absatz 2 für Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken den Nullsatz und für Rechte an Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates von 10 Prozent vor. Dieses reduziert sich gemäss Ziffer 3 des Protokolls zum Abkommen auf 5 Prozent, solange die Schweiz nach ihrer innerstaatlichen Gesetzgebung auf Lizenzgebühren, die an nichtansässige Personen gezahlt werden, keine Quellensteuer erhebt.

Das Änderungsprotokoll sieht im revidierten Absatz 3 vor, dass bisher mit einer Residualsteuer von 5 Prozent belastete Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen ebenfalls vom Nullsatz profitieren können. Dabei kann für die Erläuterung der Voraussetzungen für die Beanspruchung des Nullsatzes (verbundenes Unternehmen, Haltedauererfordernis, nachträgliche Rückerstattung sowie Gleichbehandlungsklausel) auf die entsprechenden Ausführungen zu Artikel 3 des Änderungsprotokolls (Zinsen) verwiesen werden.

Die für die Schweiz vorteilhafte Protokollbestimmung, wonach die Slowakei die Quellensteuer so lange von 10 Prozent auf 5 Prozent senkt, als die Schweiz keine Verrechnungssteuer auf Lizenzgebühren erhebt, konnte beibehalten werden.

Art. 5 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 18 des Abkommens (Ruhegehälter)

Das Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (nachstehend Freizügigkeitsabkommen, SR 0.142.112.681) koordiniert die Vorsorgesysteme der beteiligten Länder. Das Freizügigkeitsabkommen ist auf alle Zweige der sozialen Sicherheit anwendbar: Leistungen bei Alter, Invalidität, Tod, Krankheit, Mutterschaft, Unfall und Arbeitslosigkeit sowie Familienleistungen. Es gilt für Staatsangehörige der Schweiz und der Mitgliedstaaten der EU, die in der Schweiz oder einem EU-Staat arbeiten oder die dort gearbeitet haben und danach in ein anderes Land ziehen. Es sieht grundsätzlich die Unterstellung unter das System der sozialen und beruflichen Sicherheit eines Staates vor.

Da die Regeln des Freizügigkeitsabkommens zur sozialen und beruflichen Sicherheit nicht mit jenen der Doppelbesteuerungsabkommen über die Besteuerung des Erwerbseinkommens übereinstimmen, kommt es regelmässig vor, dass eine Person im

einen Staat wohnt und dort die Beiträge an die soziale und berufliche Sicherheit leisten muss und im anderen arbeitet, wo sie ihr Einkommen versteuert. Der neu eingefügte Absatz 2 hält fest, dass in solchen Fällen die Beiträge an die soziale und berufliche Sicherheit unter gleichen Bedingungen steuerlich berücksichtigt werden, wie die Beiträge an die soziale und berufliche Sicherheit im Arbeitsortstaat. Auf Wunsch der slowakischen Seite wurde präzisiert, dass diese Vorschrift sowohl für Unselbstständig- wie auch für Selbstständigerwerbende gilt.

In der Schweiz wird der Abzug der Beiträge an die schweizerische Sozialversicherung und berufliche Vorsorge heute in den Quellensteuertarifen pauschal berücksichtigt. Die geltende schweizerische Praxis erfüllt somit bereits heute in der Regel den Inhalt der Bestimmung.

Unter Ziffer 6 enthält das Protokoll zum Abkommen eine Klarstellung für Kapitalzahlungen aus der 2. Säule. Es wird bestimmt, dass solche Kapitalzahlungen gleich wie Rentenzahlungen aus der 2. Säule den Vertragsstaaten nach den Regeln der Artikel 18 (Ruhegehälter) bzw. 19 (Öffentlicher Dienst) zuzuweisen sind.

Art. 7 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 des Abkommens (Verständigungsverfahren)

Diese Bestimmung sieht die Aufnahme einer Schiedsklausel auf der Basis des OECD-Musterabkommens in das Abkommen vor. Dies entspricht der schweizerischen Abkommenspolitik im Doppelbesteuerungsbereich. Für Einzelheiten hinsichtlich des Schiedsgerichtsverfahrens als solches wird auf die Botschaft vom 5. September 2007 über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Südafrika verwiesen (BBl 2007 6589).

In der Praxis hat sich gezeigt, dass Verständigungsverfahren, insbesondere in Verrechnungspreisfällen, oftmals nicht innerhalb der nach OECD-Musterabkommen vorgesehenen 2 Jahre abgeschlossen werden können. Es wurde daher vereinbart, diese Frist zur Einigung im Verständigungsverfahren auf 3 Jahre anzuheben.

Das Schiedsverfahren wird auf Verlangen der betroffenen steuerpflichtigen Person eingeleitet, sofern sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten nicht innert 3 Jahren nach Vorlage des Falls gütlich einigen können und in keinem der Vertragsstaaten ein Gericht über die Sache bereits entschieden hat. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist im Einzelfall für die Vertragsstaaten verbindlich, sofern keine der direkt betroffenen steuerpflichtigen Personen den Entscheid ablehnt. Die Verfahrensfragen müssen noch von den zuständigen Behörden vereinbart werden.

Art. 8 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25a des Abkommens (Informationsaustausch)

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entscheid vom 13. März 2009 hat der Bundesrat zudem beschlossen, den internationalen Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. Gleichzeitig hat er die Wahrung des Verfahrensschutzes, die Begrenzung der Amtshilfe auf konkrete Anfragen, faire Übergangslösungen, die Beschränkung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, das Subsidiaritätsprinzip sowie die Beseitigung allfälliger Dis-

kriminierungen zu den anzustrebenden Eckwerten des Übergangs auf den internationalen Standard erklärt. Diese Elemente werden nachfolgend kommentiert.

Die neue Bestimmung übernimmt grösstenteils 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 an Personen. Die Änderungen bei den Bestimmungen zum Informationsaustausch sind mit dem internationalen Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind jene 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 damit festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er ein Auskunftersuchen an den anderen Staat stellt. Nicht erforderlich ist für den Informationsaustausch, dass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Schweiz oder in der Slowakei ansässig sind, 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 der steuerpflichtigen Person selbst oder der von ihr bevollmächtigten Person offenbart werden. Der letzte Satz dieses Absatzes sieht 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.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist weder gehalten, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die über seine eigenen Gesetze oder seine eigene Verwaltungspraxis hinausgehen, noch muss er Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates abweichen. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Auskünfte 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 wirtschaftliche

Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung (Ordre public) verletzt. Dies könnte insbesondere dann der Fall sein, wenn der ersuchende Staat nicht die erforderlichen Massnahmen trifft, um zu gewährleisten, dass die ersuchten Informationen tatsächlich 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 Beteiligungsverhältnisse an 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.

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 vorerst durch die Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; SR 672.204) geregelt. Diese trat am 1. Oktober 2010 in Kraft. Die Verordnung soll durch das Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAG) ersetzt werden. Die Botschaft zum StAG wurde vom Bundesrat am 6. Juli 2011 verabschiedet (BBl 2011 6193). Dieses Vorgehen wurde mit den Bundesbeschlüssen vom 18. Juni 2010 über die Genehmigung der zehn neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen bestätigt.

Die Schweiz wird gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c ADV der Slowakischen Republik keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Dies wurde dem Delegationsleiter der Slowakischen Republik am Rande der Verhandlungen mitgeteilt und von diesem zur Kenntnis genommen.

Das Auskunftersuchen ist schriftlich zu stellen (einfache Telefonanfragen sind somit ausgeschlossen), entsprechend den diesbezüglichen Vorschriften zum internationalen Standard, insbesondere dem Modul 1 zum Informationsaustausch auf Anfrage des Manuals der OECD zur Umsetzung des Informationsaustauschs in Steuersachen.

Die Bestimmungen von Artikel 25a werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert (Art. 9 Ziff. 7 des Änderungsprotokolls). Das Protokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst «fishing expeditions» ausdrücklich aus (Ziff. 7 Bst. a und b).

Weiter legt es die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest, wobei diese so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Ziff. 7 Bst. c). Nach dem übereinstimmenden Verständnis der beiden Staaten ist diese Klausel so auszulegen, dass Auskunftersuchen die nach dem internationalen Standard erforderlichen Angaben zu enthalten haben. Demnach hat der ersuchende Staat die betroffene steuerpflichtige Person eindeutig zu identifizieren, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Ferner ist in Amtshilfegesuchen, sofern vorhanden, der Name und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers (z.B. einer Bank) anzugeben. Der internationale Standard verpflichtet den ersuchten Staat aber auch Gesuche zu beantworten, die den mutmasslichen Informationsinhaber nicht zu identifizieren vermögen. Weil sich ohne diese Angaben die Informationssuche schwierig gestalten kann, lässt der Standard es zu, solche Gesuche aus Gründen der Proportionalität (d.h. Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) als zuständige Verwaltungsbehörde ist deshalb nicht verpflichtet, zur Beantwortung eines Amtshilfegesuchs sämtliche der mehr als 300 in der Schweiz tätigen Banken anzufragen. Kommen hingegen beispielsweise nur ein paar wenige Banken als Informationsinhaber in Frage, so ist die ESTV auch ohne Angabe des Namens und der Adresse verpflichtet, diese anzufragen, sofern die Umstände im Gesuch schlüssig dargetan sind und damit eine «fishing expedition» ausgeschlossen werden kann. Damit sichergestellt werden kann, dass sich die schweizerischen Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden an die beschriebene Auslegung der Klausel halten, wird diese zudem im Bundesbeschluss zur Genehmigung des Änderungsprotokolls aufgeführt. Ferner wird der ESTV im Bundesbeschluss die Kompetenz eingeräumt, auf eine gegenseitige Anerkennung der Auslegung hinzuwirken. Dies beispielsweise, indem zwischen den zuständigen Behörden eine schriftliche Verständigungsvereinbarung abgeschlossen und dadurch die von slowakischer Seite bisher nur in elektronischer Form erfolgte Bestätigung abgelöst wird.

Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen ist der Auskunftsaustausch auf konkrete Anfragen 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 zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziff. 7 Bst. d).

Ziffer 7 Buchstabe e hält schliesslich die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen fest. In der Schweiz kann die betroffene steuerpflichtige Person die Schlussverfügung der ESTV zum Austausch von Informationen mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anfechten, das die Sache abschliessend beurteilt. Die Beschwerde hat aufschiebende Wirkung. Wurde Beschwerde erhoben, so kann der Auskunftsaustausch daher erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde.

Art. 10 des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten und Anwendbarkeit)

Das Änderungsprotokoll zwischen der Schweiz und der Slowakei tritt 30 Tage nach dem Datum der späteren der beiden Notifikationen in Kraft, mit welchen die Beendigung des innerstaatlichen Genehmigungsverfahrens mitgeteilt wird.

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls finden ab dem 1. Januar des Jahres Anwendung, das auf das Inkrafttreten folgt.

Die Slowakische Republik forderte die Anwendung der neuen Bestimmung über den Informationsaustausch auf alle offenen Fälle, was die Schweiz unter Hinweis auf die damit verbundene Rückwirkung ablehnte. Im Rahmen der Gesamtlösung einigten sich beide Seiten auf eine Kompromisslösung. Die revidierten Bestimmungen zum Informationsaustausch werden demnach für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Zusatzprotokolls folgenden Jahres beginnen. Eine Sonderregelung besteht für Informationen die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden oder Beteiligungsverhältnisse an Personen betreffen (Art. 25a Abs. 5). Für solche Anfragen kann ein Austausch erfolgen, wenn sich die Anfrage auf einen Zeitraum bezieht, der am oder nach dem ersten Tag des unmittelbar auf das Inkrafttreten dieses Protokolls folgenden Monats beginnt. Für frühere Zeiträume beschränkt sich die Amtshilfe auf Informationen, die für die ordentliche Anwendung des Abkommens erforderlich sind.

5 Finanzielle Auswirkungen

Die Einführung des Nullsatzes für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen zusammen mit der Reduktion der Beteiligungshöhe hat grundsätzlich steuerliche Einbussen zur Folge. Diese dürften aber moderat ausfallen, da die Dividenden bei Beteiligungen von mindestens 25 Prozent bereits gemäss dem Zinsbesteuerungsabkommen steuerbefreit sind. Ebenfalls zu Einbussen führen die weiteren zum Nullsatz berechtigenden Dividendenzahlungen und die Erweiterung der zum Nullsatz berechtigenden Zinszahlungen. Auf der anderen Seite dürfte die Herabsetzung der Residualsätze eine Standortverbesserung darstellen und so zu zusätzlichen Steuereinnahmen führen.

Die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel wirkt sich nicht unmittelbar auf das schweizerische Steueraufkommen aus. Indessen dürfte der Umstand, dass ein Schiedsgerichtsverfahren verlangt werden kann, dazu beitragen, dass die Vertragsstaaten allfällige Aufrechnungen auf ein vernünftiges Mass begrenzen, was zum Schutz des schweizerischen Steueraufkommens beiträgt.

Die Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe auf Verlangen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates einerseits und der Zugang zu Bankinformationen auf Ersuchen zu Steuerzwecken andererseits könnten zwar in gewisser Weise als dem Standort Schweiz und indirekt den Steuereinnahmen der Schweiz abträglich betrachtet werden. Angesichts der internationalen Bestrebungen für einheitliche Rahmenbedingungen bei der Amtshilfe in allen Staaten («global level playing field») und der Sicherstellung eines wirksamen Informationsaustauschs durch einen entsprechenden Kontrollmechanismus dürfte sich die neue Situation für die Schweiz aber insgesamt neutral auswirken.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben das Änderungsprotokoll begrüsst. Insgesamt trägt es in positiver Weise zur Beibehaltung und zum Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bei und unterstützt damit die wesentlichen Ziele der schweizerischen Aussenhandelspolitik.

Verfassungsgrundlage für das Änderungsprotokoll ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV; SR 101), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV zuständig für die Genehmigung des Änderungsprotokolls. Das zur Genehmigung unterbreitete Änderungsprotokoll wird Bestandteil des Abkommens von 1997 sein. Dieses ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten 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 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 Staatsvertrages 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 seiner Botschaft vom 19. September 2003 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel festgehalten, dass er dem Parlament Staatsverträge auch in Zukunft mit dem Vorschlag unterbreiten werde, diese dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nicht zu unterstellen, sofern sie im Vergleich zu früher abgeschlossenen Abkommen keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten.

Die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel und die Übernahme des internationalen Standards beim Informationsaustausch stellen gewichtige Neuerungen der schweizerischen Abkommenspolitik im Bereich der Doppelbesteuerung dar. 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. Für die Schweiz sind damit zusätzliche Verpflichtungen verbunden. Gleich verhält es sich mit der erweiterten Amtshilfebestimmung nach Artikel 8 des Änderungsprotokolls. Dies bedeutet, dass das Änderungsprotokoll wichtige neue Verpflichtungen für die Schweiz nach sich zieht. Es enthält damit wichtige neue Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über das Änderungsprotokoll zwischen der Schweiz und der Slowakei wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

