

11.056

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

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 des Protokolls vom 28. Dezember 2010 zur Änderung des Abkommens vom 12. Februar 1980 zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

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 Republik Korea sieht die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss internationalem Standard vor. Weiter wird die Quellensteuer auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von 10 % auf 5 % reduziert. Dabei gilt eine Beteiligung neu bereits bei einem Kapitalanteil von 10 % und nicht wie bis anhin bei einem solchen von 25 % als massgeblich. Ausserdem können Zinsen an Banken sowie Lizenzgebühren nur noch mit 5 % anstelle von 10 % an der Quelle besteuert werden. Leasinggebühren gelten nicht mehr als Lizenzgebühren. Schliesslich können Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften in dem Staat besteuert werden, in dem sich die Immobilien befinden.*

*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 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 Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.928.11, hiernach DBA-KS) ist datiert vom 12. Februar 1980. Es wurde bislang keiner Revision unterzogen.

Das DBA-KS verfügt über keinen Artikel über den Informationsaustausch. Informationen, die der Durchführung des Abkommens dienen, werden entsprechend der langjährigen Praxis der Schweiz jedoch auch ohne einen solchen Artikel ausgetauscht.

Nach dem Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, hat Korea den Wunsch geäußert, Verhandlungen über die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss den Vorgaben des OECD-Standards zu führen. Korea hat diesem Begehren mit dem Hinweis Nachdruck verliehen, dass Korea zu der Zeit den Vorsitz der G-20-Staaten hatte und dass ein wichtiger Agendapunkt der G-20 der Informationsaustausch in Sachen Steuern war. In Übereinstimmung mit den Vorgaben des Bundesrats hat die Schweiz diesem Wunsch entsprochen.

Die Schweiz hat die Abkommensrevision dazu genutzt, gewisse Punkte im Abkommen den heutigen Gegebenheiten anzupassen sowie einzelne Verbesserungen zu erzielen. Auf eine umfassende Revision des Abkommens musste jedoch verzichtet werden. Das primäre Ziel von Korea ist die möglichst schnelle Einführung und Umsetzung einer Bestimmung über den Informationsaustausch im Sinne des entsprechenden OECD-Standards. Deshalb war Korea zu diesem Zeitpunkt nur zur Änderung einzelner anderer Bestimmungen bereit, und die Parteien einigten sich auf eine Teilrevision des Abkommens.

Die Verhandlungen konnten am 29. April 2010 nach einer Verhandlungsrunde durch Paraphierung des Protokolls zur Änderung des Abkommens (nachfolgend Änderungsprotokoll genannt) abgeschlossen werden. Korea wünschte eine Unterzeichnung des Änderungsprotokolls im Laufe des Jahres 2010; insbesondere um die Anwendung der Bestimmungen über den Informationsaustausch in Bezug auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen, zu ermöglichen. Das Änderungsprotokoll wurde schliesslich am 28. Dezember 2010 in Seoul unterzeichnet.

Am 13. Februar 2011 hat der Bundesrat entschieden, dass die Schweiz ihre Amtshilfepolitik in Steuersachen einer Anpassung unterzieht. Dies weil im Rahmen der durch das *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (Global Forum) durchgeführten *Peer Reviews* der Schweiz mitgeteilt wurde, 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. Die von der Schweiz vereinbarten verfahrenstechnischen Anforderungen an Amtshilfegesuche seien zu restriktiv und stellten ein mögliches Hindernis für einen effektiven Informationsaustausch dar. 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.

Die vom Global Forum verlangte Klausel ist im Änderungsprotokoll mit Korea enthalten. Nach der Veröffentlichung der angepassten Praxis nahm die Schweiz mit Korea Kontakt auf, um die schweizerische Auslegung der Klausel hinsichtlich der im Protokoll zum Abkommen festgehaltenen verfahrenstechnischen Anforderungen darzulegen.

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

### **3 Würdigung**

Die Schweiz strebt in ihren Doppelbesteuerungsabkommen möglichst tiefe Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an. Mit der vereinbarten Reduktion der Quellensteuersätze auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, auf Zinsen an Banken und auf Lizenzgebühren konnte ein Schritt in diese Richtung getan werden. Mit dem Ausschluss von Leasinggebühren aus dem Begriff der Lizenzgebühren ist ein weiteres Ziel der schweizerischen Abkommenspolitik

erreicht worden. Ausserdem konnte die von Korea gewünschte allgemeine Besteuerung von Kapitalgewinnen aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gesellschaften im Staat der Ansässigkeit der Gesellschaft verhindert werden. Stattdessen wurde vereinbart, ein solches Besteuerungsrecht auf Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften zu beschränken, so wie es auch das OECD-Musterabkommen vorsieht. Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch erfüllt die anzustrebenden Eckwerte des Bundesrates und schränkt den Informationsaustausch auf konkrete Anfragen ein. Die Anforderungen an Amtshilfesuche entsprechen der am 13. Februar 2011 vom Bundesrat beschlossenen Anpassung an den internationalen Standard. 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 im Doppelbesteuerungsabkommen von 1980. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

##### *Art. I des Änderungsprotokolls betreffend Art. 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) des Abkommens*

Die Aufzählung der Steuern, die unter das Abkommen fallen, wurde durch die von Korea erhobene Spezialsteuer für ländliche Entwicklung («Special Tax for Rural Development») ergänzt. Bei dieser Steuer handelt es sich um eine Steuer, die an Stelle der ordentlichen Steuern erhoben wird, wenn die entsprechenden Kriterien für eine Befreiung oder Reduktion der ordentlichen Steuern erfüllt sind. Ausserdem wurde die koreanische Einwohnersteuer («Inhabitant Tax») durch die lokale Einkommenssteuer («Local Income Tax») ersetzt.

##### *Art. II des Änderungsprotokolls betreffend Art. 4 (Ansässige Person) des Abkommens*

Mit dem Änderungsprotokoll wird eine Bestimmung in das Abkommen eingefügt, die dazu dient, einer neuen Besonderheit des koreanischen Steuerrechts Rechnung zu tragen. Demnach unterliegen gewisse aus dem Ausland stammende Einkünfte der koreanischen Einkommenssteuer nur dann und nur insoweit, als sie nach Korea überwiesen werden (dieses Prinzip ist unter dem Namen «Remittance Basis» bekannt). Dieses «Remittance-basis»-System ist nur für nicht ständig ansässige Personen anwendbar, die sich höchstens 5 Jahre innerhalb von 10 Jahren in Korea aufhalten. Es gilt somit, die ständig ansässigen und mit ihrem weltweiten Einkommen der koreanischen Besteuerung unterliegenden Personen zu unterscheiden von den nicht ständig Ansässigen, die in Korea nur auf den nach Korea überwiesenen Einkünften besteuert werden. Folglich ist es angemessen, um eine doppelte Befreiung zu verhindern, diejenigen Einkünfte, die nicht ständig ansässige Personen nicht nach Korea überweisen lassen, von den Abkommensvorteilen auszuschliessen. So werden die Ermässigungen der Schweizer Steuern nur auf Einkünften gewährt werden, die tatsächlich in Korea besteuert werden.

*Art. III des Änderungsprotokolls betreffend Art. 9 (Verbundene Unternehmen) des Abkommens*

Es ist ein Absatz 2 eingefügt worden, um die Pflichten und das Vorgehen bezüglich Gegenberichtigung bei einer Gewinnaufrechnung zu regeln. Dieser stellt klar, dass – im Einklang mit der Schweizer Haltung in diesem Bereich – ein Staat nur dann eine Gegenberichtigung vornehmen muss, wenn er mit der Aufrechnung und deren Höhe einverstanden ist. Falls im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine Einigung über die Aufrechnung durch einen der Vertragsstaaten erzielt wird, ist der andere Staat verpflichtet, eine entsprechende Gegenberichtigung vorzunehmen.

*Allgemeine Bemerkungen zu den Art. 10 (Dividenden), 11 (Zinsen) und 12 (Lizenzgebühren) des Abkommens*

Der Vorschlag der Schweiz für eine Reduktion der abkommensrechtlichen Residualsteuersätze bis hin zu einer ausschliesslichen Steuerbarkeit von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Staat des Empfängers oder der Empfängerin dieser Einkünfte fand auf Seiten von Korea keine Zustimmung. Korea räumte ein, dass es Abkommen von Korea gibt, die die Quellensteuerbefreiung auf gewissen solchen Zahlungen vorsehen. Diese Abkommen sind jedoch in den frühen 1990er-Jahren abgeschlossen worden. Seither hat sich die Abkommenspolitik von Korea geändert. Ausserdem offenbarte Korea, dass es bei der Bestimmung der Höhe der angebotenen abkommensrechtlichen Quellensteuersätze berücksichtigt, ob der andere Vertragsstaat ein Kapitalexportland oder ein Kapitalimportland ist. Die Schweiz ist aus Sicht von Korea ein Kapitalimportland. So macht Korea geltend, dass die Beträge der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die von Korea in die Schweiz fliessen, ungleich höher sind als jene, die in umgekehrter Richtung gezahlt werden. In Bezug auf die Quellensteuersätze auf Lizenzgebühren hob Korea ausserdem hervor, dass es auf die westliche Technologie, so auch auf die Technologie der Schweiz, angewiesen ist. Die in Korea ansässigen Unternehmen zahlen deshalb sehr hohe Beträge an Lizenzgebühren.

*Art. IV des Änderungsprotokolls betreffend Art. 10 (Dividenden) des Abkommens*

Die geltende Bestimmung begrenzt den Residualsteuersatz allgemein auf 15 % zugunsten des Quellenstaates und sieht einen reduzierten Satz von 10 % auf dem Bruttobetrag von Dividenden vor, wenn die Gesellschaft, die die Dividenden erhält, über mindestens 25 % des Kapitals an der ausschüttenden Gesellschaft verfügt.

Das Änderungsprotokoll sieht keine Änderung des allgemeinen Residualsteuersatzes von 15 % vor. Neu soll jedoch die Quellensteuer für Gesellschaften, die unmittelbar mindestens 10 % des Kapitals an der ausschüttenden Gesellschaft halten, auf 5 % reduziert werden.

*Art. V des Änderungsprotokolls betreffend Art. 11 (Zinsen) des Abkommens*

Das Änderungsprotokoll sieht keine Änderung des allgemeinen Residualsteuersatzes von 10 % vor. Neu sollen jedoch Zinszahlungen an Banken nur noch einer Quellensteuer in der Höhe von 5 % unterliegen dürfen. Ausserdem wurde der Katalog der Arten von Zinsen, die ausschliesslich im Staat des Empfängers oder der Empfängerin dieser Einkünfte besteuert werden können, erweitert. So sollen in Zukunft auch

Zinsen an die Zentralbank oder Zinsen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Ausrüstungen oder Waren auf Kredit keiner Quellensteuer mehr unterliegen.

*Art. VI des Änderungsprotokolls betreffend Art. 12 (Lizenzgebühren)  
des Abkommens*

Die geltende Abkommensbestimmung sieht einen Residualsteuersatz von 10 % zugunsten des Quellenstaates vor. Mit dem Änderungsprotokoll wird dieser Satz auf 5 % reduziert.

Ausserdem wird der Begriff der Lizenzgebühren mit der entsprechenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens und der schweizerischen Abkommenspolitik in Einklang gebracht. So umfasst der Begriff der Lizenzgebühren, so wie er in Absatz 2 dieses Artikels definiert ist, erstens keine Leasinggebühren mehr. Die Besteuerungsrechte solcher Zahlungen werden in Zukunft nach Artikel 7 bestimmt. Zweitens wurde vereinbart, Einkünfte im Zusammenhang mit literarischen und künstlerischen Werken, einschliesslich kinematografischer Filme, auch unter den Begriff der Lizenzgebühren nach Absatz 2 fallen zu lassen. Konsequenterweise wurde gleichzeitig beschlossen, Ziffer 2 des geltenden Protokolls zum DBA-KS, die solche Einkünfte von der Anwendbarkeit des Abkommens ausschliesst, aufzuheben.

*Art. VII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 13 (Gewinne aus der Veräusserung  
von Vermögen) des Abkommens*

Das geltende Abkommen sieht vor, dass Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Gesellschaften nur im Staat des Veräusserers dieser Anteile besteuert werden können. Korea hat eine Anpassung des Abkommens vorgeschlagen, sodass solche Gewinne auch in dem Staat besteuert werden können, in dem die Gesellschaft ansässig ist. Die Schweiz hat diesen Vorschlag abgelehnt.

Allerdings war die Schweiz einverstanden, in Bezug auf Immobiliengesellschaften, wie in Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens vorgesehen, eine Ausnahme zu machen. Demnach können Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Gesellschaften, deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar zu über 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Staat liegt, in diesem anderen Staat besteuert werden. Eine solche Besteuerung ist unter dem Begriff der Besteuerung des Gewinns aufgrund wirtschaftlicher Handänderung beim Verkauf von Immobiliengesellschaften bekannt. Eine solche Besteuerungsklausel ist auch schon in anderen schweizerischen Abkommen enthalten, zum Beispiel in den Abkommen mit dem Vereinigten Königreich oder mit Frankreich, und jüngst wurde eine solche Bestimmung im Abkommen mit den Niederlanden vereinbart. Wie das Abkommen mit den Niederlanden sieht auch das Änderungsprotokoll zum Abkommen mit Korea Ausnahmen von dieser Besteuerungskompetenz vor. So soll gemäss Änderungsprotokoll bei börsenkotierten Gesellschaften oder im Fall von Umstrukturierungen das Besteuerungsrecht beim Staat bleiben, in dem der Veräusserer der Anteile an der Gesellschaft ansässig ist. Die Verhandlungsdelegationen haben sich dazu verpflichtet, dass die genaue Ausgestaltung der Ausnahme, die bei Umstrukturierungen zur Anwendung kommen soll (Art. 13 Abs. 3 Bst. b des revidierten DBA-KS), im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden geregelt wird.

*Art. VIII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 14 (Selbstständige Arbeit) und Art. 15 (Unselbstständige Arbeit) des Abkommens*

Im geltenden Abkommen ist die Zuteilung der Besteuerungsrechte von Einkünften aus selbstständiger und aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im gleichen Artikel, in Artikel 14 (Persönliche Dienste), geregelt. Das Änderungsprotokoll zum Abkommen sieht zwei separate Artikel über die Besteuerung der Erwerbstätigkeit vor: Artikel 14 (Selbstständige Arbeit) und Artikel 15 (Unselbstständige Arbeit).

Der geltende Artikel 14 weist dem Staat des Arbeitsortes das Besteuerungsrecht zu. Allerdings gelten zwei Ausnahmen. Erstens findet die so genannte Monteurklausel Anwendung. Das heisst, das Besteuerungsrecht geht nicht an den Staat des Arbeitsorts über, wenn die Erwerbstätigen sich nur vorübergehend im anderen Vertragsstaat aufhalten und weder von einer dort ansässigen Person noch zulasten der dort gelegenen Betriebsstätte entlohnt werden. Zweitens können Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr nur im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen besteuert werden. Diese beiden Ausnahmen bleiben gemäss Änderungsprotokoll zum Abkommen bestehen; allerdings wird die Monteurklausel in Zukunft nur auf Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Anwendung finden.

Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit kann in Zukunft der Staat des Arbeitsortes nur dann besteuern, wenn der im anderen Staat ansässigen Person im Staat des Arbeitsortes eine feste Einrichtung für die Ausübung ihrer Tätigkeit zur Verfügung steht. Dabei gilt das Erfordernis des Vorhandenseins einer festen Einrichtung auch dann als erfüllt, wenn eine Person sich während des betreffenden Steuerjahres insgesamt länger als 183 Tage im Staat des Arbeitsortes aufhält. Dabei ist als Aufenthalt eine «physische Präsenz» zu verstehen. Das heisst, es zählen nur jene Tage bei der Bestimmung der 183 Tage, an welchen sich die Person tatsächlich im Staat des Arbeitsortes aufhält.

*Art. IX und X des Änderungsprotokolls betreffend Art. 19 (Studenten) und 20 (Professoren und Lehrer) des Abkommens*

Mit dem Änderungsprotokoll werden die Bestimmungen über die Besteuerung von Studierenden, Professorinnen und Professoren sowie Lehrerinnen und Lehrern mit den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens sowie mit der schweizerischen Abkommenspolitik in Einklang gebracht. So wird das DBA-KS in Zukunft keine Sonderbestimmung mehr für Gastprofessoren und -lehrer enthalten, und auch die Bestimmung über die Besteuerung von Einkünften von Studierenden aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit fällt dahin.

*Art. XI des Änderungsprotokolls betreffend Art. 21 (Andere Einkünfte) des Abkommens*

Dem Beispiel der Abkommen mit dem Vereinigten Königreich und mit Japan folgend, lässt der neue Absatz 3 Anpassungen von Einkünften zu, wenn die Einkünfte, die Gegenstand von Artikel 21 sind, von speziellen Beziehungen zwischen den Parteien herrühren und wenn der Betrag dieser Einkünfte den Betrag übersteigt, der ohne solche Beziehungen vereinbart worden wäre. Wenn solche Anpassungen gemacht werden, bleibt der überschüssige Teil der Einkünfte im Einklang mit der



Gesetzgebung jedes Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen anwendbaren Abkommensbestimmungen steuerbar.

Diese Bestimmung, die auf Antrag von Korea eingefügt worden ist und im Kommentar zum OECD-Musterabkommen erwähnt wird, zielt insbesondere darauf hin, Umgehungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Einkünften aus gewissen nicht-traditionellen Finanzinstrumenten einzuschränken. Diese Bestimmung hat keinen Einfluss auf die Besteuerung von Einkünften aus nichttraditionellen Finanzinstrumenten, wenn der Schuldner oder die Schuldnerin und der Empfänger oder die Empfängerin der Einkünfte voneinander unabhängige Personen sind.

*Art. XII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 22  
(Vermeidung der Doppelbesteuerung) des Abkommens*

Korea vermeidet die Doppelbesteuerung mittels Anwendung der Anrechnungsmethode. Das Änderungsprotokoll sieht diesbezüglich keine Änderung vor.

Mit dem Änderungsprotokoll werden jedoch zum einen Bestimmungen über die Höhe der von Korea gewährten Steueranrechnung und zum anderen über die Anrechnung von schweizerischen Gewinnsteuern eingefügt. So wird erstens festgehalten, dass Korea schweizerische Steuern nur bis zur Höhe der von Korea selbst auf den aus der Schweiz stammenden Einkünften erhobenen Steuern anrechnet. Zweitens wird vereinbart, dass Korea bei Dividendenzahlungen einer schweizerischen Gesellschaft zusätzlich die auf dem Gewinn, mit welchem die Dividende finanziert worden ist, geschuldete schweizerische Gewinnsteuer anrechnet. Dies setzt voraus, dass die koreanische Gesellschaft über mindestens 10 % der Anteile an der schweizerischen Gesellschaft verfügt. Diese letztere Bestimmung dient der Verhinderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

Die Schweiz wendet für die Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt an. Das Änderungsprotokoll sieht jedoch vor, dass die Steuerbefreiung bei Gewinnen aus dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften nach Artikel 13 Absatz 3 nur dann gewährt wird, wenn die tatsächliche Besteuerung in Korea nachgewiesen werden kann.

Die Doppelbesteuerung in Bezug auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wird in der Schweiz mittels pauschaler Steueranrechnung vermieden. Das geltende Abkommen sieht in Artikel 22 Absatz 4 eine sogenannte fiktive Steueranrechnung für gewisse Arten von Zinsen und Lizenzgebühren aus Korea vor. Dabei wird die Schweiz verpflichtet, eine Steueranrechnung in Bezug auf solche Zins- und Lizenzzahlungen in der Höhe von 10 % zu gewähren, obwohl diese Zahlungen in Korea keiner oder nur einer tieferen Steuer unterliegen. Auf Wunsch der Schweiz wird das DBA-KS in Zukunft keine solche Bestimmung mehr enthalten, und die Schweiz muss keine fiktiven Steueranrechnungen mehr gewähren.

*Art. XIII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 (Informationsaustausch)  
des Abkommens*

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 Diskriminierungen 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, 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 Personen, Treuhänderinnen und Treuhändern sowie bei der Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen an Personen. Die Änderungen bei den Bestimmungen zum Informationsaustausch sind mit dem internationalen Standard vereinbar.

Um den Kreis der Personen, der Einblick in die übermittelten Informationen hat, klein zu halten und damit das Risiko des Missbrauchs zu verringern, strebt die Schweiz im Rahmen der Verhandlungen stets den Ausschluss der Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden an. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht die Möglichkeit einer solchen Einschränkung ausdrücklich vor. Korea bestand aber darauf, dass Aufsichtsbehörden Zugang zu den Informationen haben. Konkret geht es Korea darum, dass jene Kommissionen des koreanischen Parlaments, die bei Fällen der Strafverfolgung und bei der Durchsetzung von Steuern beteiligt sind, Zugang zu den ausgetauschten Informationen erhalten. Die koreanische Behörde hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) explizit bestätigt, dass die ausgetauschten Informationen nicht allen Mitgliedern des koreanischen Parlaments zugänglich gemacht werden, sondern nur den Mitgliedern solcher Kommissionen und nur wenn diese tatsächlich in einem spezifischen Fall involviert sind. Die Schweiz willigte daher im Rahmen der Gesamtlösung zum Miteinbezug von Aufsichtsbehörden ein. Die Aufsichtsbehörden unterliegen ebenso den Geheimhaltungsvorschriften.

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 soll eine ungezielte Informationssuche durch sogenannte «fishing expeditions» verhindert werden. Zudem wird festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er den anderen Staat um Informationen ersucht. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist, dass die steuerpflichtige Person in der Schweiz oder in Korea ansässig ist, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Er 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 unter das Abkommen fallenden Steuern – oder mit der Aufsicht darüber – befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch der steuerpflichtigen Person selbst oder der von ihr bevollmäch-

tigten 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 Einkünfte 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. 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 Einkünfte 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 Einkünfte 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 über Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden, sowie über Beteiligungsverhältnisse an Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen des Absatzes 3 auszutauschen. So hat der ersuchte Staat die Einkünfte 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 Informationsaustauschs.

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).

Die Schweiz wird gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c ADV der Republik Korea keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Dies wurde dem Delegationsleiter der Republik Korea 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 25 werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert (Art. XIV des Änderungsprotokolls betreffend Ziff. 2 des revidierten Protokolls). Das Protokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst «fishing expeditions» ausdrücklich aus (Ziff. 2 Bst. a und c des revidierten Protokolls).

Weiter legt es die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest (Ziff. 2 Bst. b des revidierten Protokolls), wobei diese so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Ziff. 2 Bst. c des revidierten Protokolls). Diese Klausel ist 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 (Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abzuweisen. Die 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 wird.

Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen ist der Informationsaustausch 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 Informationsaustauschs zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziff. 2 Bst. d des revidierten Protokolls).

Ziffer 2 Buchstabe e des revidierten Protokolls 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 Informationsaustausch daher erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde.

#### *Art. XIV des Änderungsprotokolls betreffend das Protokoll zum Abkommen*

In Ziffer 1 des geltenden Protokolls zum Abkommen ist festgehalten, dass die koreanische Verteidigungsabgabe als eine Steuer qualifiziert wird, die unter Umständen in den Anwendungsbereich des DBA-KS fällt. Da die koreanische Verteidigungsabgabe in der Zwischenzeit abgeschafft worden ist, wurde diese Bestimmung im revidierten Protokoll aufgehoben.

Ziffer 1 des revidierten Protokolls zum Abkommen enthält eine (nicht automatische) Meistbegünstigungsklausel im Zusammenhang mit der Aufnahme einer Schiedsklausel. Die neuere Abkommenspolitik der Schweiz im Bereich der Doppelbesteuerung sieht die Vereinbarung einer Schiedsklausel auf der Basis des OECD-Musterabkommens vor. Entsprechend wurde von der Schweiz die Aufnahme einer solchen Bestimmung in das DBA-KS vorgeschlagen. Die Delegation aus Korea konnte diesem Begehren der Schweiz nicht stattgeben, denn Korea ist noch am Abklären, ob es für Korea überhaupt möglich ist, solche Schiedsverfahren zu vereinbaren und umzusetzen. Es wurde insbesondere geltend gemacht, dass allgemein solche Schiedsverfahren der koreanischen Rechtsordnung fremd sind. So sieht das Änderungsprotokoll zum DBA-KS denn auch keine solche Schiedsklausel vor. Korea war jedoch bereit, der Schweiz eine Meistbegünstigung einzuräumen. Sollte Korea künftig die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat vereinbaren, so hat es sich zur Aufnahme von Verhandlungen über den Einschluss einer entsprechenden Bestimmung im DBA-KS verpflichtet.

Die weiteren Bestimmungen des revidierten Protokolls zum Abkommen beziehungsweise die Aufhebung von Bestimmungen aus dem geltenden Protokoll wurden im Rahmen der Kommentierung der betreffenden Artikel des Abkommens vorgestellt.

#### *Art. XV des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten und Anwendbarkeit)*

Das Änderungsprotokoll bedarf der Ratifizierung. Es tritt am fünfzehnten Tag nach Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft.

Die Bestimmungen finden Anwendung hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuer auf Beträge, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres gezahlt oder gutgeschrieben werden, und

hinsichtlich der übrigen Steuern für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen.

Die neuen Bestimmungen zum Informationsaustausch werden für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen. Die Bestimmungen über den Informationsaustausch sind demnach ausschliesslich auf Informationen in Bezug auf die betreffende steuerpflichtige Person bzw. auf deren Vermögensstand an oder nach diesem Datum anwendbar. Für die Vorjahre beschränkt sich der Informationsaustausch auf die Informationen, die der Durchführung des Abkommens dienen.

## **5                                 Finanzielle Auswirkungen**

Die Reduktionen der Quellensteuersätze auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen und auf Zinsen an Banken haben grundsätzlich steuerliche Einbussen in Form von tieferen Einnahmen aus der schweizerischen Verrechnungssteuer zur Folge. Auf der anderen Seite dürften diese Reduktionen eine Standortverbesserung darstellen und so zu zusätzlichen Steuereinnahmen führen. Ausserdem führen sie zusammen mit der Reduktion der Quellensteuer auf Lizenzgebühren und dem Ausschluss von Leasinggebühren aus dem Begriff der Lizenzgebühren dazu, dass die pauschalen Steueranrechnungen, die die Schweiz auf solchen Einkünften aus koreanischen Quellen grundsätzlich gewähren und zahlen muss, weniger hoch sind beziehungsweise gänzlich wegfallen.

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.

## **6                                 Verfassungsmässigkeit**

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 1980 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 Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um eine einheitliche Praxis bei der Anwendung von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu gewährleisten und zu vermeiden, dass Abkommen von ähnlicher Tragweite wiederholt dem Referendum unterworfen werden, hat der Bundesrat in 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 neue Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard stellt eine gewichtige Neuerung der schweizerischen Abkommenspolitik im Bereich der Doppelbesteuerung dar. 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 die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Republik Korea wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

