

10.072

Botschaft

zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

vom 23. November 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 Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011 zum Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete 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.

23. November 2011

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates
Die Bundespräsidentin: Micheline Calmy-Rey
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Zwischen der Schweiz und Spanien besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Das Abkommen wurde am 26. April 1966 abgeschlossen und mit dem Protokoll vom 29. Juni 2006 erstmals revidiert¹.

Gemäss schweizerischer Abkommenspolitik bis März 2009 wurde mit diesem Protokoll eine erweiterte Amtshilfe eingeführt, die auch die Fälle von Steuerbetrug und gleichwertige Delikte sowie die Fälle von Holdinggesellschaften einschliesst. Ausserdem musste damals eine Meistbegünstigungsklausel eingeführt werden, die Spanien garantiert, dass es automatisch von einer weitergehenden Amtshilfe für Steuerfragen profitieren kann, die allenfalls von der Schweiz mit einem anderen EU-Mitgliedstaat vereinbart wird.

Der Bundesratsbeschluss vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz gegenüber dem Informationsaustausch nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, und die Übernahme des entsprechenden Standards in einer Anzahl seither revidierter Abkommen zwischen der Schweiz und europäischen Staaten machten eine erneute Revision erforderlich, um mit der Übernahme der von der Schweiz verfochtenen Lösungen und der Aufhebung der Meistbegünstigungsklausel, von der Spanien derzeit profitiert und für die es vor dem Hintergrund der Einführung internationaler Standards keine Existenzberechtigung mehr gibt, die Tragweite der Amtshilfe präzise abzustecken.

Am 1. Juli 2010 erfolgte die Paraphierung eines Änderungsprotokolls, das am 27. Juli 2011 in Madrid unterzeichnet wurde.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise begrüessen den Abschluss des Änderungsprotokolls.

¹ SR 0.672.933.21 und 211

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 ausländische 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.

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

Das Abkommen zwischen der Schweiz und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-E; SR 0.672.933.21) wurde am 26. April 1966 unterzeichnet. Es wurde mit dem Revisionsprotokoll vom 29. Juni 2006 (SR 0.672.933.211) ein erstes Mal überarbeitet. Gemäss schweizerischer Abkommenspolitik bis März 2009 (Bundesratsbeschluss vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz gegenüber dem Informationsaustausch nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen) wurde mit diesem Protokoll eine erweiterte Amtshilfe eingeführt, die auch die Fälle von Steuerbetrug und gleichwertige Delikte sowie die Fälle von Holdinggesellschaften einschliesst. Diese Revision aus dem Jahr 2006 war ausserdem eine *conditio sine qua non* für die Anwendung von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens (SR 0.641.926.81) zwischen der Schweiz und Spanien hinsichtlich der Zins-, Dividenden- und Lizenzzahlungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaften. Im Zuge der Revision von 2006 wurde schliesslich eine Meistbegünstigungsklausel eingeführt, die Spanien garantiert, dass es automatisch von der weitergehenden Amtshilfe für Steuerfragen profitieren kann, die allenfalls von der Schweiz mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union vereinbart wird.

Seit der politischen Neuausrichtung im März 2009 hat die Schweiz mit einer Anzahl europäischer Staaten (namentlich mit Luxemburg, den Niederlanden, Frankreich und Grossbritannien) Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die den Standard nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (nachstehend: OECD-Musterabkommen) übernehmen. Diese Abkommen

wurden von den eidgenössischen Räten verabschiedet und sind in Kraft getreten. Spanien darf demnach die in diesen Abkommen verankerten Lösungen auf dem Gebiet der Amtshilfe in Anspruch nehmen, sofern es sich um Steuern handelt, die unter Artikel 2 des DBA-E fallen, und zwar für Anfragen, die in den Zeitraum nach der ersten Anwendung der einschlägigen Bestimmungen eines dieser Abkommen fallen.

Daraus folgt, dass Amtshilfeersuchen nicht mehr ausschliesslich gemäss geltendem DBA-E, dessen Umsetzung gemäss einer spezifischen Verordnung erfolgt, für Fälle im Zusammenhang mit der vorschriftsmässigen Anwendung des Abkommens, für Steuerbetrugsfälle und ähnliche Delikte oder für Fälle, die Holdinggesellschaften betreffen, gestellt werden können, sondern auch für Fälle, die auf Ersuchen Spaniens gemäss den in den einzelnen Abkommen mit EU-Mitgliedstaaten vereinbarten Lösungen geregelt werden.

Die Schweiz schlug den spanischen Behörden eine erneute Revision des Abkommens vor, um zu vermeiden, dass sich die Anwendung des Informationsaustausches aufgrund des DBA-E zu komplex gestaltet. Spanien stimmte dem Vorschlag zu.

Nach nur einer Verhandlungsrunde konnte am 1. Juli 2010 ein Protokoll zur Änderung des Abkommens (hiernach «Änderungsprotokoll») paraphiert werden; es enthält eine Aktualisierung der Amtshilfe zwischen den beiden Staaten sowie einige weitere Bestimmungen. Das Änderungsprotokoll wurde am 27. Juli 2011 in Madrid unterzeichnet.

3 Würdigung

Das Änderungsprotokoll entspricht weitgehend der schweizerischen Abkommenspolitik und bringt gegenüber dem geltenden Abkommen einige Verbesserungen mit sich.

Was die Dividenden aus spanischer Quelle angeht, wurden die Bedingungen für einen Nullsatz bei der Residualsteuer – bisher: ein Anteil von 25 Prozent während mindestens zwei Jahren – gelockert: Neu wird der Nullsatz für eine Beteiligung ab 10 Prozent gewährt, die während mindestens einem Jahr gehalten wird. Ferner konnte eine Steuerbefreiung für die Dividendeneinkünfte von Vorsorgeeinrichtungen im Abkommen verankert werden. Die Anrechnung der fiktiven Steuergutschrift, welche die Schweiz für die Zinsen bisher gewähren musste, wurde aufgehoben. Mit der Verankerung einer Schiedsklausel konnte ein wichtiges Anliegen der schweizerischen Abkommenspolitik im Steuerbereich verwirklicht werden. Und schliesslich steckt das neue Abkommen die Tragweite der Amtshilfe präzise ab, indem es die von der Schweiz verfochtenen Lösungen übernimmt und die automatische Meistbegünstigungsklausel, von der Spanien derzeit profitiert, aufhebt.

Die im vorliegenden Abkommen verankerten Lösungen stellen ein ausgewogenes Ergebnis dar, das zur Aufrechterhaltung und zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen mit einem wichtigen Mitgliedstaat der Europäischen Union beitragen wird.

Das Änderungsprotokoll sieht folgende neuen Lösungen vor:

*Art. 1 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 2 des Abkommens
(Unter das Abkommen fallende Steuern)*

Die bestehende Aufzählung der spanischen Einkommens- und Vermögenssteuern im Abkommen stammt aus dem Jahr 1966 und entspricht nicht mehr dem aktuellen Stand. Mit der Revision bot sich Gelegenheit für eine Anpassung der Liste an die aktuell erhobenen spanischen Steuern (Art. 2 Abs. 3 Bst. a).

*Art. 2 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 3 des Abkommens
(Allgemeine Definitionen)*

Die derzeitige Definition Spaniens im Abkommen entspricht nicht mehr dem heutigen Territorium Spaniens. Sie wurde deshalb modernisiert. Nicht mehr erwähnt werden namentlich die ehemaligen spanischen Kolonien in Äquatorialguinea (Art. 3 Abs. 1 Bst. a).

Art. 3 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 5 des Abkommens (Betriebsstätte)

Die aus dem OECD-Musterabkommen von 1963 übernommene Formulierung des bestehenden Artikels 5 des Abkommens enthält weder die Bestimmung zu den Hilfstätigkeiten, deren Kombination keine Betriebsstätte begründet (Art. 5 Abs. 4 Bst. f OECD-Musterabkommen), noch den überarbeiteten Wortlaut des aktuellen Artikels 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens betreffend der «für ein Unternehmen tätigen Personen». Diese beiden Bestimmungen sollen in einem neuen Buchstaben f des Artikels 5 Absatz 3 des Abkommens entsprechend verankert werden und dabei Absatz 4 desselben Artikels ersetzen. Materiell widerspiegeln diese Anpassungen die derzeit geltenden Lösungen hinsichtlich der Betriebsstätten.

*Art. 4 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 9 des Abkommens
(Verbundene Unternehmen)*

Das Abkommen enthält nur den ersten Absatz von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens; er erlaubt eine erste Anpassung, wenn die zwischen den verbundenen Unternehmen festgelegten Preise dem Grundsatz des Drittvergleichs nicht standhalten. Dieser Artikel soll durch einen neuen Absatz 2 ergänzt werden, wonach der Zweitstaat den Gewinn nur anpasst, wenn er die vom ersten Vertragsstaat vorgenommene Gewinnaufrechnung als begründet erachtet. Solche Anpassungen erfolgen nicht in Fällen von Steuerbetrug oder vorsätzlicher Unterlassung (Abs. 3).

Art. 5 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 10 des Abkommens (Dividenden)

Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b wurde mit dem Ziel geändert, die Voraussetzungen für den Anspruch auf den Nullsatz in den Mutter-Tochter-Verhältnissen zu lockern. Neu soll eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent (bisher: 25 Prozent), die mindestens während einem Jahr (bisher: 2 Jahre) gehalten wird, bei der Besteuerung der Dividenden zum Nullsatz berechtigen.

Die Vorsorgeeinrichtungen (1. und 2. Säule sowie Säule 3a) werden in Zukunft bei der Quellensteuer auf Dividenden ebenfalls in den Genuss des Nullsatzes kommen (Art. 10 Abs. 2 Bst. c neu).

*Art. 6 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 13 des Abkommens
(Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen)*

Dieser Artikel soll um einen neuen Absatz 3 ergänzt werden. Wie andere Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen sieht er vor, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen an einer Gesellschaft, deren Vermögen direkt oder indirekt zu mehr als 50 Prozent aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, in diesem Vertragsstaat besteuert werden können. Allerdings sind zwei Ausnahmen vorgesehen:

- wenn die Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Gesellschaften stammen, die an einer Börse der Vertragsstaaten oder einer anderen zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbarten Börse kotiert sind, oder
- wenn das unbewegliche Vermögen von einer Gesellschaft als Betriebsvermögen genutzt wird.

In diesen beiden Fällen ist der Ansässigkeitsstaat der begünstigten Person zur Besteuerung des Gewinns berechtigt.

*Art. 7 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 23 des Abkommens
(Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)*

Die spanische Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung war überholt und wurde deswegen an die aktuelle Abkommenspraxis Spaniens auf diesem Gebiet angepasst. Eingeführt wird die Gutschriftmethode. Allerdings bleibt die Methode der Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt in denjenigen Fällen gültig, in denen das Abkommen dem Quellenstaat ein ausschliessliches Besteuerungsrecht einräumt. In Spanien ansässige Personen können nach den Bedingungen des innerstaatlichen spanischen Rechts entweder aufgrund einer Beteiligung oder weil sie eine Betriebsstätte sind, von der Steuerbefreiung profitieren (vgl. Absatz III bis (neu) des Protokolls, eingefügt durch Artikel 11 des Änderungsprotokolls).

Auf Begehren der Schweiz konnte die einseitig zulasten des Schweizer Fiskus gehende fiktive Steueranrechnung aufgehoben werden. Ein solcher Anreiz für die Wirtschaftsentwicklung hat zwischen OECD-Mitgliedstaaten keine Existenzberechtigung und ist in aller Regel in der Praxis auch kaum umsetzbar. Artikel 23 Absatz 5 wird demzufolge aufgehoben.

Artikel 23 hält in Bezug auf die schweizerische Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fest, dass in den Fällen nach Artikel 13 Absatz 3 (neu) die Schweiz diese Gewinne nur von der Steuer befreit, wenn nachgewiesen wird, dass sie in Spanien tatsächlich versteuert wurden (Art. 23 Abs. 2 Bst. a).

*Art. 8 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 des Abkommens
(Verständigungsverfahren)*

Artikel 25 Absatz 1 wurde angepasst und eine dreijährige Frist zur Einreichung eines Gesuchs um Eröffnung eines Verständigungsverfahrens an die zuständigen Behörden eingeführt, die ab der ersten Mitteilung zu laufen beginnt. Auch Absatz 2 wurde dahingehend geändert, dass die Frist zur Umsetzung der Verständigungslösung auf sieben Jahre ab dem Datum der ersten Mitteilung begrenzt wurde. Diese Änderung drängte sich wegen der vierjährigen spanischen Verjährungsfrist auf. Spanien verlangte deshalb ursprünglich, aus dem OECD-Musterabkommen die Ausnahme von der innerstaatlichen Verjährungsfrist übernehmen zu dürfen, um zu Gunsten der Steuerpflichtigen diese vierjährige Frist zu vermeiden. Beide Vertragsparteien kamen überein, eine siebenjährige Frist vorzusehen; damit bleibt auch die zehnjährige Verjährungsfrist des schweizerischen innerstaatlichen Rechts gewahrt.

Dieser Artikel sieht zudem in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen die Verankerung einer Schiedsklausel im Abkommen vor, was der Schweizerischen Abkommenspolitik entspricht. Genauer zum Schiedsverfahren ist der Botschaft vom 5. September 2007 über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Südafrika (BBl 2007 6589) zu entnehmen.

Das Schiedsverfahren wird auf Verlangen der betroffenen steuerpflichtigen Person eingeleitet, sofern sich die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten nicht innert drei Jahren auf gutlichem Weg einigen können, vorausgesetzt, der Rechtsweg kann nicht mehr beschritten werden und kein Gericht hat bisher über diese Sache entschieden. Das Urteil der Schiedskommission ist für die Vertragsstaaten bindend, wenn sich keine direkt betroffene steuerpflichtige Person dem Schiedsspruch widersetzt. Die zuständigen Behörden regeln die Verfahrensfragen im gegenseitigen Einverständnis. Die im Rahmen des Verfahrens von den zuständigen Behörden der Schiedskommission übermittelten Informationen unterstehen den Geheimhaltungsregeln von Artikel 25^{bis} Absatz 2 (Informationsaustausch).

Diese Schiedsbestimmung findet Anwendung auf die Verständigungsverfahren, die nach dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls eingeleitet werden.

*Art. 9 und 12 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25^{bis} des Abkommens
(Informationsaustausch)*

Im Rahmen der Revision von 2006 wurde ausser der Amtshilfe in Steuerbetrugsfällen und bei gleichwertigen Straftaten sowie bei Holdinggesellschaften eine Meistbegünstigungsklausel eingeführt; sie garantiert Spanien, automatisch von der weitergehenden Amtshilfe für Steuerfragen profitieren zu können, die die Schweiz allenfalls mit einem anderen EU-Mitgliedstaat vereinbart.

Mit ihrem Entscheid vom 13. März 2009, den Vorbehalt zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zurückzuziehen, verpflichtete sich die Schweiz politisch zur Übernahme des in diesem Artikel verankerten Standards sowie des entsprechenden Kommentars.

Seit dieser politischen Neuausrichtung hat die Schweiz mit einer Anzahl europäischer Staaten (namentlich mit Luxemburg, den Niederlanden, Frankreich und Grossbritannien) Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die den Standard nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens übernehmen. Einige dieser Abkommen wurden von den eidgenössischen Räten verabschiedet und sind in Kraft getre-

ten. Spanien darf demnach die in diesen Abkommen verankerten Lösungen auf dem Gebiet der Amtshilfe in Anspruch nehmen für Steuern, die unter Artikel 2 des DBA-E fallen, und zwar ab Inkrafttreten dieser Abkommen für Anfragen, die in den Zeitraum nach der ersten Anwendung der einschlägigen Bestimmungen eines dieser Abkommen fallen.

Daraus folgt, dass Amtshilfeersuchen nicht mehr ausschliesslich gemäss geltendem DBA-E, dessen Umsetzung gemäss einer spezifischen Verordnung erfolgt, für Fälle im Zusammenhang mit der vorschriftsmässigen Anwendung des Abkommens, für Steuerbetrugsfälle und ähnliche Delikte oder für Fälle, die Holdinggesellschaften betreffen, gestellt werden können, sondern auch für Fälle, die auf Ersuchen Spaniens gemäss den in den einzelnen Abkommen mit EU-Mitgliedstaaten vereinbarten Lösungen geregelt werden.

Eine Revision drängte sich demnach auf, um eine allzu komplexe Anwendung des Informationsaustausches auf der Grundlage des DBA-E zu vermeiden.

Der neue Artikel 25^{bis} übernimmt weitgehend den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen betreffen die Möglichkeit, die Informationen mit dem Einverständnis beider Staaten für andere Zwecke zu verwenden, sowie die Ermächtigung der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen, um Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie bei der Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen an Personen durchzusetzen. 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 Steuern jeglicher Art oder Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen sogenannte «fishing expeditions» verhindert werden. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist die Ansässigkeit der steuerpflichtigen Person in der Schweiz oder in Spanien, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Die Anwendung des Informationsaustausches auf alle Arten von Steuern war eine *conditio sine qua non* dieser Revision. Sie ermöglichte den entscheidenden Durchbruch, bei dem ein Kompromiss erzielt wurde, mit dem die spanische Seite insbesondere auf eine Reihe von Anträgen verzichtete, die ihrer Meinung nach zwingend in das Änderungsprotokoll gehört hätten.

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 hinsichtlich der Steuern im Sinne dieser Bestimmung mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel darüber 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 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 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 hinauszugehen, 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 Informationen 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 Vertragsstaates von Nutzen sind.

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen zu Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden, sowie betreffend Eigentumsverhältnisse an Personen. Solche Informationen sind ungeachtet der 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 Absatz 5 erfassten Informationen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss vorliegendem Protokoll keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, gewährt der letzte Satz von Absatz 5 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 ist am 1. Oktober 2010 in Kraft getreten. 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). Gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c ADV wird die Schweiz Spanien keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Dies wurde den spanischen Behörden mitgeteilt.

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 Manuels der OECD zur Umsetzung des Informationsaustauschs in Steuersachen.

Die Bestimmungen von Artikel 25^{bis} werden in der neuen Ziffer IV des Protokolls zum Abkommen weiter konkretisiert.

In Absatz 1 der Ziffer IV wird der Grundsatz der Subsidiarität festgehalten. Die Vertragsstaaten sind gehalten, zuerst ihre eigenen, innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor sie ein Amtshilfegesuch an den anderen Vertragsstaat stellen.

In den Absätzen 2 und 3 regelt das Protokoll zum Abkommen detailliert die Anforderungen an Auskunftersuchen. Diese dienen dazu, «fishing expeditions», d.h. Ermittlungen, die ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen werden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten, zu vermeiden. Gleichzeitig dürfen die Anforderungen aber nicht so ausgelegt werden, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern (Ziff. 3).

In Übereinstimmung mit dem geltenden internationalen Standard 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, das die Bank nicht identifiziert, sämtliche der mehr als 300 in der Schweiz tätigen Banken nach Kontoinformationen zu einer bestimmten Person anzufragen. Kommen hingegen beispielsweise nur einige wenige Banken als Informationsinhaber in Frage, so ist die ESTV auch ohne Angabe des Namens und der Adresse der Bank verpflichtet, diese anzufragen, sofern die Umstände im Gesuch schlüssig dargetan sind und damit eine «fishing expedition» ausgeschlossen werden kann. Zur Sicherstellung einer effizienten Durchführung des Informationsaustauschs muss ferner der ersuchende Staat darlegen, welche Informationen er für welche Steuerperioden und zu welchen steuerlichen Zwecken benötigt.

Aufgrund der Anforderungen des internationalen Standards an Auskunftersuchen ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Nach dem geltenden Standard beschränkt sich der Informationsaustausch auf Anfragen im Einzelfall. International sind aber Bestrebungen im Gang, den Standard zu erweitern und konkrete Anfragen auch dann zuzulassen, wenn diese auf eine genau definierte Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, bei denen aufgrund zahlreicher Indizien davon ausgegangen werden muss, dass sie ihren Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht nachgekommen sind. Weitere Ausführungen zu dieser Thematik finden sich in Ziff. 1.2.1 der bundesrätlichen Botschaft zum StAG (BBl 2011 6193).

In Ziffer IV Absatz 4 schliesst das Protokoll zum Abkommen ausdrücklich die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch aus. Ziffer IV Absatz 5 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.

Die Absätze 6 und 7 von Ziffer IV des Änderungsprotokolls halten fest, dass eine allfällige Verzögerung bei der Behandlung des Gesuchs durch den ersuchten Staat, auch wenn sie auf ein Rechtsmittelverfahren einer steuerpflichtigen Person zurückzuführen ist, bei der Berechnung der spanischen Verjährungsfrist nicht geltend gemacht werden kann. Diese Vorschrift ist als Gegenleistung zur Gewährleistung der Rechte der Steuerpflichtigen in Absatz 5 (siehe oben) aufzufassen. Wie nach heutigem Abkommen kann die betroffene Person in Spanien im Übrigen schon im innerstaatlichen spanischen Verfahren keine Mängel im Amtshilfeverfahren in der Schweiz geltend machen.

Art. 10 und 11 des Änderungsprotokolls betreffend das Protokoll des Abkommens

Die neue Ziffer I^{bis} des Protokolls präzisiert die Voraussetzungen der Anerkennung von Vorsorgeeinrichtungen als Ansässige eines Vertragsstaates.

Die neue Ziffer III^{bis} des Protokolls bestätigt den Grundsatz, dass die steuerpflichtige Person für die Beseitigung der Doppelbesteuerung die Wahl hat zwischen dem inländischen spanischen Recht und der Methode gemäss Abkommen (vgl. Erklärungen zu Art. 7 des Änderungsprotokolls).

Art. 13 des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Spanien kann dank der automatischen Anwendung der Meistbegünstigungsklausel gegenüber Mitgliedstaaten der Europäischen Union, denen die Schweiz bezüglich der unter das DBA-E fallenden Steuern eine (auch in zeitlicher Hinsicht) weiterreichende Amtshilfe gewähren würde, von Lösungen profitieren, die bereits mit Frankreich oder den Niederlanden vorgesehen sind (umfassender Informationsaustausch, anwendbar ab dem 1. Januar 2010 beziehungsweise ab dem 1. März 2010).

Daraus folgt, dass der neue Artikel 25^{bis} für die dem Abkommen unterstellten Steuern ab dem 1. Januar 2010 gelten wird. Für die anderen Steuern wird diese Bestimmung über den Informationsaustausch auf Steuerperioden anwendbar sein, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen, oder auf Beträge, welche nach diesem Datum gezahlt oder gutgeschrieben werden. Artikel 13 Absatz 3 präzisiert, dass die mit dem Protokoll vom 29. Juni 2006 eingeführten Lösungen auf Fälle von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten, die nach dem 29. Juni 2006 begangen wurden, weiterhin übergangsrechtlich anwendbar sind, bis das vorliegende Änderungsprotokoll anwendbar ist.

5

Finanzielle Auswirkungen

In jedem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten beide Vertragsstaaten auf gewisse Steuereinnahmen. Die vorliegende Änderung hebt die Bestimmung über die bisher einseitig von der Schweiz gewährte fiktive Steueranrechnung für Zinsen auf, was sich positiv auf die Einnahmen der Schweizer Steuerbehörden auswirken wird. Die Anforderungen, unter denen die Beteiligungsgesellschaften bei der Besteuerung der Dividenden Anspruch auf den Nullsatz haben, wurden gelockert, und dieser Anspruch wird neu auch den Vorsorgeeinrichtungen eingeräumt. Diese Massnahmen verbessern die steuerlichen Rahmenbedingungen und wirken sich somit positiv auf den Wirtschaftsstandort Schweiz aus.

Das Änderungsprotokoll, das Amtshilfe auf Ersuchen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staats einerseits und Zugang zu Bankinformationen auf Ersuchen zu Steuerzwecken andererseits einführt, könnte 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 jedoch 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 mit Spanien ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV; SR 101), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung des Änderungsprotokolls zuständig. Das Abkommen 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. 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 der Botschaft vom 19. September 2003 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel festgehalten (BBl 2003 6467), 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 abgeschlos-

senen Abkommen keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten.

Die Verabschiedung des internationalen Standards zum Informationsaustausch sowie die Schiedsklausel stellen zwei wichtige Neuerungen in der schweizerischen Abkommenspraxis in Steuersachen dar.

Das Änderungsprotokoll 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 Spanien wird daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

