09.092

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

vom 27. November 2009

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
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 3. August 1993 mit Mexiko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

27. November 2009

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Hans-Rudolf Merz
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Die Aufnahme von Verhandlungen zur Änderung des Abkommens drängte sich auf, da sich Mexiko besorgt geäußert hatte über die Entwicklung der Situation aufgrund aggressiver Steuerplanungen im Zusammenhang mit der Schweiz, die als den Interessen Mexikos abträglich erachtet wurden. Für die mexikanischen Behörden war eine Lösung dieses Problems entscheidend für die Zukunft der steuerlichen Beziehungen zwischen den beiden Ländern und daher eine unabdingbare Voraussetzung, um eine drohende Kündigung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Schweiz und Mexiko (hiernach DBA-MEX) abzuwenden.

Die Änderung bot zudem Gelegenheit, das Abkommen aus dem Jahr 1993 hinsichtlich gewisser überholter Bestimmungen des Protokolls zu aktualisieren und einige Bestimmungen an die Entwicklungen der Abkommenspolitik beider Staaten anzupassen. Insbesondere ermöglichte sie es, den neuen Standard hinsichtlich der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen, wie dies der Bundesrat am 13. März 2009 beschlossen hatte.

Das vorliegende Änderungsprotokoll löst die durch die vorgenannten Entwicklungen verursachten Probleme weitgehend. Das Ergebnis der Verhandlungen kann als ausgewogen bezeichnet werden. Im Übrigen entsprechen die darin enthaltenen Bestimmungen hinsichtlich der Amtshilfe den Eckwerten, die der Bundesrat in diesem Bereich festgelegt hat.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben den Abschluss des Änderungsprotokolls 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, die Amtshilfe in Steuersachen an die neuen Gegebenheiten der internationalen Politik anzupassen.

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

Die mexikanischen Behörden haben sich seit 2006 besorgt geäußert über die Entwicklung der Situation aufgrund aggressiver Steuerplanungen der Schweiz, die sie als den Interessen ihres Landes abträglich erachteten. Die Besorgnis betraf insbesondere die Sitzverlegung grosser mexikanischer Gesellschaften in die Schweiz, um unter Ausnutzung der aufgrund von Artikel 4 (Ansässige Person) des Doppelbesteuerungsabkommens vom 3. August 1993¹ gebotenen rechtlichen Möglichkeiten von den hiesigen vorteilhaften Steuerregelungen profitieren zu können.

Nach Einschätzung der mexikanischen Behörden beanspruchten bestimmte Unternehmen das Doppelbesteuerungsabkommen von 1993 zwischen der Schweiz und Mexiko missbräuchlich, indem sie den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung und damit ihre steuerliche Ansässigkeit in die Schweiz verlegten (nach Art. 4 Abs. 3 DBA-MEX ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung vorherrschendes Kriterium für die Ansässigkeit), ohne jedoch ihren statutarischen Sitz in Mexiko aufzugeben.

Mexiko wünschte infolgedessen gewisse Absicherungen, insbesondere durch die Revision der Abkommensregelung, gemäss welcher bei einer Doppelansässigkeit von Gesellschaften die Ansässigkeit dem Staat zugewiesen wird, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, aber auch durch die Einfüh-

¹ SR 0.672.956.31

zung einer Klausel, welche die Abkommensvorteile für steuerlich privilegierte Gesellschaften einschränkt. Für Mexiko war die Aufnahme dieser Forderungen nicht nur eine unabdingbare Voraussetzung, um die Zukunft der steuerlichen Beziehungen zwischen den beiden Ländern zu sichern; vielmehr wurde für den gegenteiligen Fall eine Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens von 1993 in Aussicht gestellt.

Die Revision wurde zudem genutzt, um den Abkommenstext zu aktualisieren (gewisse Bestimmungen des Protokolls erwiesen sich als überholt) und um einige Bestimmungen an die Entwicklungen der Abkommenspolitik der beiden Länder anzupassen.

Die Doppelbesteuerungsverhandlungen wurden im Dezember 2007 aufgenommen und führten im Oktober 2008 nach recht schwierigen Diskussionen zur Paraphierung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens von 1993. Die laufenden Verhandlungen wurden von zwei Ereignissen beeinflusst: Einerseits entschied der Bundesrat am 13. März 2009 im Nachgang zu den Beschlüssen der G-20 zur internationalen Finanzkrise, den OECD-Standard hinsichtlich der Amtshilfe in Steuersachen gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu übernehmen. Andererseits erstellte das OECD-Sekretariat am 2. April 2009 eine Liste von als unzureichend kooperativ erachteten Ländern, die mit weniger als zwölf Jurisdiktionen Amtshilfeabkommen in Steuersachen abgeschlossen hatten. Die betroffenen Staaten, denen gegenüber Retorsionsmassnahmen bis hin zur Kündigung der Doppelbesteuerungsabkommen denkbar wurden, mussten ihre Amtshilfepolitik innert kürzester Zeit anpassen.

Die Schweiz beschloss deshalb, notwendige Verhandlungen aufzunehmen. Gleichzeitig tat Mexiko sein Interesse kund, eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem Standard von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens in das Änderungsprotokoll aufzunehmen. Der Entwurf zum Änderungsprotokoll sah bereits in der Version des Jahres 2008 eine Bestimmung zur Amtshilfe für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Steuerbetrug und für Holdinggesellschaften vor. Diese Bestimmung sollte im Übrigen mit einem Briefwechsel versehen werden, der die Schweiz zu Revisionsverhandlungen mit Mexiko für den Fall verpflichtet, dass sie einem anderen Mitgliedstaat der OECD, welcher nicht Mitglied der Europäischen Union ist, einen erweiterten Informationsaustausch gewähren sollte.

Die Entscheidung der Schweiz vom März 2009 und die Haltung Mexikos machten eine Überarbeitung des Protokollentwurfs von 2008 unumgänglich. Die Anpassungen konnten in kurzer Zeit ausgehandelt werden und tragen den gegenseitigen Interessen Rechnung. Sie mündeten in die Unterzeichnung eines Änderungsprotokolls am 18. September 2009 in Mexiko.

3 Würdigung

Das Änderungsprotokoll enthält im Grossen und Ganzen Lösungen, die eine für die bilateralen Beziehungen nachteilige Situation (mögliche Kündigung des DBA-MEX) abwenden und zugleich die Rahmenbedingungen für Schweizer Investoren in Mexiko nicht nur bewahren, sondern sogar noch verbessern. Einige unvermeidbare Konzessionen mussten zwar gewährt werden, aber ihre Tragweite dürfte für die Schweiz und insbesondere für die angesprochenen Investoren durchaus annehmbar

sein. Im Rahmen dieser Revision wurden zahlreiche Bestimmungen des DBA-MEX aktualisiert. Das Änderungsprotokoll gewährleistet im Weiteren in dem für die Schweiz bedeutenden Bereich der Zinsen und Lizenzgebühren, dass schweizerische Investoren in Mexiko ebenso günstig behandelt werden wie andere Investoren aus Drittländern, die der OECD angehören. Nicht zuletzt setzt die Schweiz durch dieses Änderungsprotokoll auch ihre Verpflichtungen in Bezug auf die Amtshilfe in Steuersachen um, die sie im März 2009 durch die Übernahme von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens eingegangen ist.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls

Im Folgenden werden die Anpassungen erläutert, die das Protokoll zur Änderung des DBA-MEX vorsieht. Es ist vorweg darauf hinzuweisen, dass das geltende Protokoll zahlreiche Präzisierungen enthält, die sich auf den OECD-Kommentar aus dem Jahr 1977 beziehen. Dies erklärt sich daraus, dass Mexiko damals noch nicht Mitglied der OECD war. Da Mexiko inzwischen der OECD beigetreten ist, sind diese Präzisierungen nicht mehr gerechtfertigt; aus diesem Grund wurde beschlossen, sie aufzuheben. Da sich die vorliegende Botschaft auf die wichtigsten Inhalte der Revision konzentrieren soll, werden diese Aufhebungen nur kommentiert, wenn es für das Verständnis des Protokolls unerlässlich ist.

Art. 1 zu Art. 2 des Abkommens – Unter das Abkommen fallende Steuern

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

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

Steuer auf den Schutz vor eventuellen Diskriminierungen (welche im gegenwärtigen Zustand nicht zu existieren scheinen) beschränken.

*Art. II und VIII zu Art. 4 des Abkommens und neue Ziff. 2 des Protokolls –
Ansässige Person*

In Bezug auf die Sitzverlegung mexikanischer Gesellschaften in die Schweiz forderte Mexiko, die Frage der Doppelansässigkeit bei anderen als natürlichen Personen in Abweichung von den Lösungen des OECD-Musterabkommens sowie des heutigen Abkommens im Verständigungsverfahren zu lösen.

Die mexikanische Seite vertrat die Meinung, dass es schwierig zu bestimmen sei, wo sich die Schlüsselfunktionen befänden, aufgrund derer das Kriterium des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung angewendet werden könnte, wenn sich der Verwaltungsrat in einen und die Direktion im andern Vertragsstaat befinde. Daher sei es nötig, auf das Verständigungsverfahren zurückzugreifen, anstatt einfach auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abzustellen.

Obwohl die Schweiz den Rückgriff auf das Verständigungsverfahren bereits unter dem aktuellen Wortlaut für möglich hält und den Begriff des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung durch Paragraph 24 des OECD-Kommentars zu Artikel 4 Absatz 3 für genügend präzisiert erachtet, galt es die extreme Sensibilität der mexikanischen Behörden in diesem Punkt (Verlegung des steuerlichen Sitzes von multinationalen mexikanischen Gesellschaften in die Schweiz) sowie die Tatsache zu beachten, dass die Schweiz in anderen Abkommen (z. B. mit Grossbritannien und Nordirland schon vergleichbare Lösungen angenommen hat). Um die schweizerischen Interessen in anderen Punkten nicht in Gefahr zu bringen, wurde im Rahmen eines Gesamtpakets schliesslich folgende Lösung vereinbart.

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

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

Art. III zu Art. 10 des Abkommens – Dividenden

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

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

Art. IV zu Art. 11 des Abkommens – Zinsen

Die Quellenbesteuerung auf Zinsen, die an eine Bank, einen Wertschriftenhändler, eine Versicherungs- oder eine Rückversicherungsgesellschaft bezahlt werden, sowie auf Zinsen aus Obligationen und Wertpapieren, die regelmässig auf einem zugelassenen Wertpapiermarkt gehandelt werden, wurde auf 5 % (gegenüber zurzeit 10 % für Zinsen an Bankinstitute) beschränkt. In allen andern Fällen wird der Satz von gegenwärtig 15 % auf 10 % herabgesetzt.

Ausserdem wird für die Definition der Zinsen nach Artikel 11 Absatz 4 zusätzlich auf die steuerliche Behandlung nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates verwiesen.

Wie bei den Dividenden wird die Bestimmung in Ziffer 9 Buchstabe a des Abkommensprotokolls in Bezug auf die Reduktion des Bruttobetrags der Zinsen um 5 % während den fünf ersten Anwendungsjahren gestrichen. Somit wird Ziffer 9 des Abkommensprotokolls vollständig aufgehoben.

Im Weiteren wird hinsichtlich der Einführung einer Meistbegünstigtenklausel für die Zinsen auf den nachfolgenden Kommentar zu Artikel XI verwiesen.

Art. V und VI zu Art. 13 und 21 Abs. 2 Bst. c des Abkommens – Kapitalgewinne

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

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

Gegebenenfalls ist in Artikel 21 Absatz 2 Buchstabe c DBA-MEX die Anrechnung vorgesehen.

Art. VII und XIII zu Art. 24 des Abkommens und neue Ziff. 11 des Protokolls – Informationsaustausch

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Wie eingangs erwähnt, hat der Bundesrat mit Entscheid vom 13. März 2009 beschlossen, den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen, und gleichzeitig die Wahrung des Verfahrensschutzes, die Begrenzung auf Amtshilfe im Einzelfall, faire Übergangslösungen, die Beschränkung auf unter das Abkommen fallende Steuern, das Subsidiaritätsprinzip sowie die Beseitigung allfälliger Diskriminierungen zu den anzustrebenden Eckwerten des Übergangs auf den OECD-Standard erklärt. Auf die Erfüllung der vom Bundesrat festgelegten Eckwerte wird bei der nachfolgenden Kommentierung des Artikels eingegangen.

Der neue Artikel 24 entspricht weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Einschränkung des Informationsaustausches auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, dem Verzicht auf die Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden, der Möglichkeit zum Gebrauch der Informationen für andere Zwecke mit Einverständnis beider Staaten sowie der ausdrücklichen Ermächtigung der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Die vorgesehenen Abweichungen bei den Bestimmungen zum Informationsaustausch sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder 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 so genannte «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 Mexiko ansässig ist, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln des Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. Er hält jedoch fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der vom Abkommen umfassten Steuern befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch 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 unter-

schiedliche Zwecke mehrmals beschafft und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des ersuchten Staates ist jedoch in allen Fällen notwendig. Diese Bestimmung wird zum Beispiel, unter denselben Bedingungen, auch die Verwendung der erhaltenen Informationen durch Sozialversicherungsbehörden im Rahmen ihres innerstaatlichen Zugangs zu steuerlichen Informationen ermöglichen (vgl. zum Beispiel Art. 9 Abs. 3 AHVG, SR 831.10, und Art. 27 AHVV, SR 831.101).

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. 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 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 Eigentumsverhältnisse 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 Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich bestehen. Anfragen über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften mit Inhaberaktien müssen daher nur so weit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates, ungeachtet allfälliger Einschränkungen des innerstaatlichen Rechts, effektiv ermittelbar sind.

In Fällen von Steuerbetrug besitzt die Schweiz aufgrund des strafrechtlichen Verfahrens im innerstaatlichen Recht die notwendigen Mittel zur Durchsetzung der Herausgabe der Informationen nach Absatz 5. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss der neuen Bestimmung des Protokollentwurfs keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, wurde mit dem letzten Satz des Absatzes 5 die notwendige rechtliche Grundlage für die erforderlichen Verfahrensbefugnisse zur Erlangung der ersuchten Informationen geschaffen. Das anwendbare Verfahren wird vorerst Gegenstand einer Verordnung des Bundesrates sein. Die Frage, ob die Verordnung letztlich durch ein Gesetz ersetzt werden soll, wird momentan geprüft.

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

Die Bestimmungen von Artikel 24 werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert (Art. XIII, Ziff. 11 des Änderungsprotokolls). Das Protokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst «fishing expeditions» ausdrücklich aus (Ziff. 11 Bst. a und b). Die Vertragsstaaten sind demnach gehalten ein Auskunftersuchen erst dann zu stellen, wenn sie sämtliche in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahrensrecht üblichen Mittel der Informationsermittlung ausgeschöpft haben. Sogenannte «fishing expeditions», d.h. Ermittlungen, die ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen werden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten, sind ausdrücklich ausgeschlossen. Weiter legt das Protokoll die Anforderungen an ein Informationsbegehren detailliert fest (Ziff. 11 Bst. c). Notwendig ist insbesondere eine eindeutige Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person sowie der Person (z. B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Der ersuchende Staat muss darlegen, welche Informationen er für welche Steuerperioden und zu welchen steuerlichen Zwecken benötigt. Daraus folgt, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch wird zudem ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziff. 11 Bst. d). Ziffer 11 Buchstabe e hält schliesslich die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen fest. In der Schweiz kann die betroffene steuerpflichtige Person die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Austausch von Informationen mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anfechten, das die Sache abschliessend beurteilt. Die Beschwerde hat Suspensivwirkung. Wurde Beschwerde erhoben, so kann der Auskunftsaustausch daher erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde. Dieses Verfahren darf den Informationsaustausch aber nicht in unzulässiger Weise behindern oder verzögern.

Die revidierten Bestimmungen zum Informationsaustausch finden für Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres beginnen. Sie gilt daher ausschliesslich für Einkünfte, die der betroffenen steuerpflichtigen Person an oder nach diesem Datum zugeflossen sind. Für die Vorjahre beschränkt sich der Informationsaustausch auf die Informationen, die zur richtigen Durchführung des DBA-MEX entsprechend dem geltenden Artikel 24 erforderlich sind.

Art. IX zu Abs. 3 des Protokolls zu Art. 7 des Abkommens – Unternehmensgewinne

Ziffer 3 des geltenden Abkommensprotokolls enthält gewisse Regeln betreffend die Zuweisung der einer Betriebstätte anzurechnenden Gewinne und bezieht sich in dieser Hinsicht auf das OECD-Musterabkommen in der Fassung von 1977. Auf mexikanischen Vorschlag hin wurde übereinstimmend vereinbart, die geltenden Buchstaben a und c von Ziffer 3 durch einen neuen Buchstaben a zu ersetzen. Die der Betriebstätte zuzuschreibenden Gewinne sind demnach aufgrund der ausgeübten Funktionen, der verwendeten Aktiven und der durch die Betriebstätte übernommenen Risiken zu bemessen. Die Schweiz beurteilt diesen Vorschlag als annehmbar, dies unter dem Gesichtspunkt sowohl der direkten Methode der Gewinnzuteilung an

die Betriebstätte als auch der indirekten Methode, weil sich in letzterem Fall die Verteilschlüssel auf die tatsächlichen Verhältnisse stützen, die als entsprechende Kriterien für die Verteilung gelten.

Art. X zur neuen Ziff. 6 des Abkommensprotokolls – Einschränkung der Abkommensvorteile betreffend Art. 10, 11 und 12

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

Art. XI zur neuen Ziff. 6^{bis} des Abkommensprotokolls

Die mexikanische Seite hat ihre Politik in Bezug auf die abkommensrechtliche Behandlung der Zinsbesteuerung im Quellenstaat nicht verändert. Eine stärkere Senkung der residualen Quellensteuer auf Zinsen stand für Mexiko zum Zeitpunkt der Verhandlungen nicht zur Diskussion. Infolgedessen wurde vereinbart, in einer neuen Ziffer 6^{bis} im Protokoll zum Abkommen eine Meistbegünstigungsklausel aufzunehmen, die automatisch zur Anwendung kommt, wenn Mexiko gegenüber einem anderen OECD-Mitgliedstaat eine tiefere Residualsteuer auf Zinsen zugeht, als in Artikel 11 DBA-MEX vorgesehen ist.

Art. XII zu den neuen Bst. c und d von Ziff. 7 des Protokolls zu Art. 12 des Abkommens – Lizenzgebühren

Die Schweiz wünschte eine Reduktion des Residualsteuersatzes für Lizenzgebühren. Die mexikanische Seite hat gegenwärtig jedoch nicht die Absicht, die Abkommenspolitik auf diesem Gebiet zu ändern. Um eine Garantie zu erhalten, dass die Schweiz an einer möglichen Entwicklung dieser Politik teilhaben kann, wurden unter Ziffer 7 des Abkommensprotokolls in den Buchstaben c und d Meistbegünstigungsklauseln eingefügt, die automatisch anwendbar sind, wenn Mexiko mit einem anderen OECD-Mitgliedstaat eine Residualsteuer von weniger als 10 % auf Lizenzgebühren vereinbart oder bei der Definition der Lizenzgebühren das Leasing aus diesem Begriff streicht.

*Art. XIII zur neuen Ziff. 9 des Protokolls zu Art. 18 des Abkommens –
Ruhegehälter*

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

*Art. XIII zur neuen Ziff. 10 des Protokolls zu Art. 23 – Verständigungsverfahren
(Schiedsgericht)*

Die Schweiz wünschte die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel, wie sie im Musterabkommen der OECD vorgesehen ist. Für Mexiko gab es jedoch nur zwei mögliche Lösungen: entweder die Aufnahme einer nicht zwingenden Schiedsgerichtsklausel, wie sie Mexiko mit den USA vereinbart hat, oder eine Garantie zur Gleichbehandlung der Schweiz durch eine Meistbegünstigungsklausel auf diesem Gebiet. Im Hinblick auf eine mögliche Entwicklung Mexikos in diesem Bereich erschien es vorteilhafter, eine (nicht automatische) Meistbegünstigungsklausel in Ziffer 10 des neuen Protokolls aufzunehmen. Gewährt Mexiko einem anderen Staat eine vorteilhaftere Regelung im Bereich des Schiedsverfahrens, so werden Revisionsverhandlungen über die Aufnahme einer solchen Regelung in das DBA-MEX aufgenommen.

Art. XIV – Inkrafttreten

Das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen tritt nach Eingang der letzten der beiden Notifikationen betreffend die Erfüllung der für die Inkraftsetzung notwendigen innerstaatlichen Verfahren in Kraft. Seine Bestimmungen sind einschliesslich des im neuen Artikel 24 DBA-MEX vorgesehenen Informationsaustauschs ab dem 1. Januar des Jahres anwendbar, das auf das Datum des Inkrafttretens folgt.

5 Finanzielle Auswirkungen

In einem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten beide Vertragsstaaten auf gewisse Steuereinnahmen. Die vorliegende Änderung verbessert die Investitionsbedingungen im Bereich der Dividenden und Zinsen, und dank der Meistbegünstigungsklausel können diese Verbesserungen in Bezug auf Zinsen und Lizenzgebühren im Übrigen noch ausgebaut werden. Hinsichtlich der Kapitalgewinne konnten durch die vorgesehenen Lösungen gewisse Ausnahmen gewährleistet werden, dank denen Schweizer Investorinnen und Investoren generell nicht unter das dem Quellenstaat, d.h. im vorliegenden Fall Mexiko, zugesprochene Besteuerungsrecht fallen dürften.

Die Einnahmen und Einbussen, die sich für den Schweizer Fiskus daraus ergeben, können mangels passender Instrumente nicht beziffert werden. Sie sollten jedoch aufgrund der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Mexiko und der Schweiz ausgeglichen sein. Bezüglich der Missbrauchsbekämpfung legt das Änderungsprotokoll relativ flexible Vorschriften fest, die nicht als nachteilig für die Interessen von schweizerischen Gesellschaften zu betrachten sind. Im Weiteren bietet das Änderungsprotokoll eine Antwort auf die mexikanischen Bedenken hinsichtlich gewisser

Fälle von Sitzverlegungen mexikanischer Gesellschaften in die Schweiz und sichert dadurch die Zukunft der steuerlichen Beziehungen zwischen den beiden Staaten.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben dem Änderungsprotokoll zugestimmt. Insgesamt trägt es in positiver Weise zur Fortführung und Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bei und entspricht damit den Hauptzielen der Schweizer Politik im Aussenhandelsbereich.

6 **Verfassungsmässigkeit**

Verfassungsgrundlage des Protokolls ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV zuständig für die Genehmigung des Protokolls. Nach der Genehmigung wird es einen integrierenden Bestandteil des DBA-MEX bilden. 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. Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen Abkommen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert, seit dem 1. August 2003 dem fakultativen Staatsvertragsreferendum. 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.

Durch das Änderungsprotokoll konnten die heute geltenden Bestimmungen des Abkommens auf eine Weise revidiert werden, die für beide Seiten als ausgewogen bezeichnet werden kann. Die Amtshilfe wird jedoch entsprechend dem Standard des OECD-Musterabkommens in erweitertem Umfang gewährt, was ein Novum in der schweizerischen Abkommenspolitik darstellt.

Dies bedeutet, dass das Änderungsprotokoll wichtige neue Verpflichtungen für die Schweiz nach sich zieht, wie dies beispielsweise auch bei der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Österreich der Fall war (Botschaft des Bundesrates vom 24. Mai 2006, BBl 2006 5155, Ziff. 4). Es enthält damit gegenüber den bisher mit anderen Staaten vereinbarten Verpflichtungen wichtige neue Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss zum Protokoll zur Änderung des DBA-MEX wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge unterstellt.