

10.071

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

vom 25. August 2010

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des am 21. Mai 2010 unterzeichneten Protokolls zur Änderung des Abkommens vom 19. Januar 1971 zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, mit dem Antrag auf Zustimmung.

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

25. August 2010

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Doris Leuthard

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Japan wurde am 19. Januar 1971 abgeschlossen und seither nie geändert.

Es enthält Bestimmungen, die auf der bilateralen Ebene die wirtschaftlichen Beziehungen dieser Epoche widerspiegeln (z.B. einen Quellensteuersatz von 10 % auf Dividenden bei einer Mindestbeteiligung von 25 % und einen Quellensteuersatz von 10 % auf Zinsen und Lizenzgebühren). Ausserdem fehlt im Abkommen ein Artikel über den Informationsaustausch.

Aus Sicht der Schweiz stand die Reduktion der vertraglichen Residualsteuersätze im Vordergrund. Japan dagegen stellte eine direkte und unauflösbare Verknüpfung her zwischen dieser Reduktion und einem Dispositiv zur Begrenzung der Abkommenvorteile für Einkünfte, die von einem Nullsatz profitieren, auf der einen Seite sowie einer wirksamen Bestimmung über den Informationsaustausch auf der anderen Seite.

Während die Verhandlungen zur Revision des Abkommens in vollem Gange waren, entschied der Bundesrat am 13. März 2009, die Amtshilfe in Steuerfragen an die neuen Gegebenheiten der internationalen Politik anzupassen und Bestimmungen über den Informationsaustausch zu übernehmen, die mit der letzten Fassung von Artikel 26 des Musterabkommens der OECD in Einklang stehen. Japan ersuchte darauf die Schweiz, einen Artikel ins Abkommen aufzunehmen, der diese neue Politik widerspiegelt. Am 24. Juni 2009 wurde ein Änderungsprotokoll paraphiert, das am 21. Mai 2010 in Bern unterzeichnet wurde.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise begrüsst den Abschluss dieses Änderungsprotokolls.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-------------|
| Übersicht | 5922 |
| 1 Allgemeine Überlegungen über die Weiterentwicklung der Abkommenspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung | 5924 |
| 2 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen | 5924 |
| 3 Würdigung | 5925 |
| 4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls | 5926 |
| 5 Finanzielle Auswirkungen | 5940 |
| 6 Verfassungsmässigkeit | 5941 |
| | |
| Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Japan (<i>Entwurf</i>) | 5943 |
| | |
| Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen | 5945 |

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**

Das Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.946.31, nachfolgend «DBA-J») wurde am 19. Januar 1971 abgeschlossen und seither keiner Revision unterzogen. Es enthält Bestimmungen, die auf der bilateralen Ebene die wirtschaftlichen Beziehungen dieser Epoche widerspiegeln (z.B. einen Quellensteuersatz von 10 % auf Dividenden bei einer Mindestbeteiligung von 25 % und einen Quellensteuersatz von 10 % auf Zinsen und Lizenzgebühren). Ausserdem enthält das Abkommen keinen Artikel über den Informationsaustausch.

Falls Japan mit einem anderen Mitgliedsstaat der OECD seine Besteuerung an der Quelle auf Zinsen, auf Lizenzgebühren oder auf Dividenden, die eine Gesellschaft an eine andere Gesellschaft ausschüttet, welche eine qualifizierende Beteiligung an einer japanischen Gesellschaft hält, auf Sätze begrenzt, die unter den mit der Schweiz vereinbarten Sätzen liegen, sieht die Meistbegünstigungsklausel im Notenaustausch vom 19. Januar 1971 vor, dass die Regierungen Japans und der Schweiz die vertraglichen Bestimmungen unverzüglich überprüfen, um die gleiche Behandlung vorzusehen.

Da Japan seither anderen Mitgliedstaaten der OECD tiefere Sätze gewährt hat, machten die schweizerischen Behörden ihre japanischen Amtskollegen mehrmals auf die Notwendigkeit aufmerksam, die im Jahr 1971 eingegangene Verpflichtung

einzuhalten. Auf Ministerebene fand in den Jahren 2004 und 2005 je ein Meinungsaustausch statt; dies erlaubte die Fortsetzung des Dialogs auf technischer Stufe im Jahr 2007, nachdem die entsprechenden Interessen der beiden Länder geklärt worden waren.

Während die Reduktion der vertraglichen Residualsteuersätze aus Sicht der Schweiz im Vordergrund stand, stellte Japan eine direkte und unauflösbare Verknüpfung her zwischen dieser Reduktion und einem Dispositiv zur Begrenzung der Abkommensvorteile für Einkünfte, die von einem Nullsatz profitieren, auf der einen Seite sowie einer wirksamen Bestimmung über den Informationsaustausch auf der anderen Seite. Diese beiden Elemente sind die Eckpfeiler der neuen japanischen Abkommenspolitik.

Anlässlich der ersten Verhandlungsrunde im Jahr 2008 zeigte sich, dass die damalige Schweizer Politik in Sachen Amtshilfe ein Hindernis zur Erzielung eines Nullsatzes auf Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen darstellte. Nachdem der Bundesrat am 13. März 2009 beschlossen hatte, den Vorbehalt der Schweiz zum Informationsaustausch gemäss Musterabkommen der OECD zurückzuziehen und Bestimmungen über den Informationsaustausch zu übernehmen, die mit der letzten Fassung von Artikel 26 des Musterabkommens der OECD in Einklang stehen, ersuchte Japan die Schweiz darum, eine Klausel aufzunehmen, die der neuen Abkommenspolitik der Schweiz auf dem Gebiet des Informationsaustausches zu Steuerzwecken Rechnung trägt. Die Schweiz gab diesem Antrag statt, sodass im Bereich der Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ein Durchbruch erzielt werden konnte. Am 24. Juni 2009 wurden in Tokio ein Änderungsprotokoll zum Abkommen sowie ein Notenaustausch paraphiert, der denjenigen aus dem Jahr 1971 ersetzt.

3 Würdigung

Die Revision des Abkommens mit Japan setzt die seit Langem von der Schweizer Wirtschaft geäusserten Erwartungen um. Die Quellensteuerbefreiungen auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, auf an Banken, Versicherungs- und Rückversicherungsgesellschaften sowie Wertschriftenhändler gezahlte Zinsen und auf Lizenzgebühren sind zweifellos geeignet, Schweizer Investitionen in einer der grössten Wirtschaften der Welt zu fördern. Die Bestimmung über die Einschränkung von Abkommensvorteilen gefährdet effektive wirtschaftliche Tätigkeiten aus der Schweiz im Land der aufgehenden Sonne nicht. Analoge Bestimmungen, teilweise auch in restriktiverer Form, wurden schon von anderen Staaten akzeptiert, die in den letzten Jahren ihre Abkommen mit Japan anpassten.

Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch stimmt mit dem Standard der OECD überein und berücksichtigt die Vorgaben, die vom Bundesrat im Nachgang zu seiner Entscheidung vom 13. März 2009 festgelegt wurden.

Insgesamt enthält das Änderungsprotokoll wichtige Vorteile, die der Fortsetzung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen dienen. Es trägt zum Erhalt und zur Förderung der gegenseitigen Direktinvestitionen bei, was für die wirtschaftliche Entwicklung beider Länder vorteilhaft ist.

Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls

Art. 1 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 3 des Abkommens (Definitionen)

Die Revision des DBA-J wurde dazu genutzt, die Definition des Begriffs «Japan» mit der Definition, die dieses Land in seine in den letzten Jahren angepassten Abkommen eingefügt hat, in Einklang zu bringen (Abs. 1 Bst. a). Die neue Formulierung des Textes bringt keine materielle Änderung dieser Bestimmung gegenüber dem aktuell gültigen Inhalt dieser Bestimmung mit sich.

Im Sinne einer Angleichung des im Jahr 1971 unterzeichneten DBA-J an das Musterabkommen der OECD wurde Artikel 3 durch eine Definition des Begriffs «internationaler Verkehr» ergänzt (Abs. 1 Bst. h) und die Definition des Begriffs «Staatsangehöriger» in leicht modifizierter Form von Artikel 24 in den Artikel 3 verschoben (Abs. 1 Bst. i). Solche Bestimmungen wurden in ähnlicher Form schon in anderen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart. In Absatz 1 Buchstabe j wurden in Bezug auf den Begriff «zuständige Behörde» redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Absatz 1 Buchstabe k enthält neu eine Definition des Ausdrucks «Pensionskasse oder Vorsorgeeinrichtung», die in Verbindung mit den Artikeln 10 Absatz 3 Buchstabe b und 11 Absatz 3 Buchstabe d zu verstehen ist. Ähnliche Bestimmungen wurden jüngst beispielsweise mit Grossbritannien und mit Mexiko vereinbart. Ziffer 1 des Notenaustauschs enthält eine Liste jener Institutionen, die in den Genuss der Steuerbefreiung von Dividenden und Zinsen im Quellenstaat kommen. In der Schweiz handelt es sich um jene Einrichtungen, die in den Geltungsbereich der Alters- und Hinterlassenenversicherung nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10), der Invalidenversicherung nach dem Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20), der Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung nach dem Bundesgesetz vom 19. März 1965 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30), der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge nach dem Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40), einschliesslich der nach Artikel 82 BVG anerkannten anderen Formen der beruflichen Vorsorge (Säule 3a). Ausserdem profitieren nach Schweizer Verständnis auch Sammelstiftungen und Anlagestiftungen von dieser Befreiung.

Art. 2 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 4 des Abkommens (Ansässigkeit)

Die Absätze 1 und 2 dieser Bestimmung wurden der aktuellen Fassung der einschlägigen Bestimmung des OECD-Musterabkommens angepasst. Ausserdem wird präzisiert, dass Pensionskassen und Vorsorgeeinrichtungen als ansässige Personen im Sinne des DBA-J gelten (Abs. 1 Bst. b). Zusätzlich ist in Absatz 1 Buchstabe c ausdrücklich festgehalten, dass Organisationen, die ausschliesslich einen religiösen, gemeinnützigen, pädagogischen, wissenschaftlichen, künstlerischen, sportlichen oder kulturellen Zweck (oder mehrere dieser Zwecke) verfolgen, als ansässige Personen im Sinne des DBA-J gelten.

Absatz 4 trägt der Besonderheit des japanischen Steuerrechts Rechnung, wonach gewisse aus dem Ausland stammende Einkünfte der japanischen Einkommenssteuer nur dann und nur insoweit unterliegen, als sie nach Japan überwiesen werden (dieses Prinzip ist unter dem Namen «remittance basis» bekannt). Gegenwärtig ist dieses Remittance-Basis-System für eine Dauer von höchstens fünf Jahren gültig und auf nicht ständig ansässige Personen anwendbar. Man muss somit unterscheiden zwischen den ständig ansässigen und mit ihrem weltweiten Einkommen der japanischen Besteuerung unterliegenden Personen einerseits und andererseits den nicht ständig Ansässigen, die in Japan nur auf den nach Japan überwiesenen Einkünften besteuert werden. Um eine (teilweise) doppelte Befreiung zu verhindern, ist es folglich angemessen, diejenigen Einkünfte, die nicht ständig ansässige Personen nicht nach Japan überweisen lassen, von den Abkommensvorteilen auszuschliessen. Ermässigungen der Schweizer Steuern werden demnach nur auf Einkünften gewährt, die tatsächlich in Japan besteuert werden. Die japanische Delegation wünschte eine gegenseitige Formulierung, damit Japan die gleichen Garantien für die Einkünfte aus japanischen Quellen erhält, sollte die Schweiz eines Tages ein solches System einführen.

Absatz 5 enthält von Japan gewünschte Bestimmungen, die auf dem Bericht der OECD aus dem Jahr 1999 über «die Anwendung des OECD-Musterabkommen auf Personengesellschaften» beruhen und darauf abzielen, Konflikte der Zuteilung von Einkünften zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat zu vermeiden. Gemäss Buchstabe a hat der Quellenstaat für Einkünfte, die an eine im anderen Vertragsstaat errichtete Person gezahlt werden und die von diesem anderen Staat steuerlich einer Drittperson, die in diesem anderen Staat ansässig ist (z.B. einem Gesellschafter der Person, die die Einkünfte erhalten hat) zugerechnet werden, die Abkommensvorteile zu gewähren, auch wenn gemäss seinem eigenen internen Recht die Empfängerin der Einkünfte als nicht transparent betrachtet wird und die Einkünfte somit ihr zugerechnet würden. Umgekehrt sieht Buchstabe b vor, dass der Quellenstaat für Einkünfte, die an eine im anderen Vertragsstaat errichtete Person gezahlt werden und die von diesem anderen Staat der Empfängerin zugerechnet werden, die Abkommensvorteile unabhängig davon zu gewähren hat, ob die Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaats dieser Person oder einer Drittperson zugerechnet würden. Buchstabe c bestimmt des Weiteren, dass der Quellenstaat nicht gehalten ist, Abkommensvorteile zu gewähren für Einkünfte, die eine in diesem Staat ansässige Personengesellschaft bezieht und die dieser Staat einem Gesellschafter im anderen Staat steuerlich zuweist, die aber nach dem Recht dieses anderen Staates der Personengesellschaft im Quellenstaat zugerechnet werden. Mit anderen Worten muss der Quellenstaat in diesen drei Fällen zwecks Anwendung des Abkommens der Zuteilung der besagten Einkünfte durch den Ansässigkeitsstaat folgen. Dieser Mechanismus zielt darauf ab, sowohl Fälle von Doppelbesteuerung als auch Fälle von doppelter Nichtbesteuerung, die wegen der unterschiedlichen Auffassung der Zuteilungsregeln in den Vertragsstaaten auftreten könnten, zu vermeiden.

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

Absatz 3 Buchstabe f wurde mit einer Bestimmung ergänzt, die in Einklang mit der Schweizer Abkommenspolitik steht. Sie präzisiert, dass die Kombination verschiedener Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art, wie sie in Absatz 3 aufgezählt werden, keine Betriebsstätte begründet.

Ausserdem wurde der aktuelle Absatz 4 betreffend die Überwachung von Baustellen aufgehoben.

Schliesslich wurde Absatz 5, der den abhängigen Vertreter behandelt, an die aktuelle Fassung des OECD-Musterabkommens und an die Schweizer Abkommenspolitik angepasst. Diese Anpassung bringt keine materielle Änderung in den gegenseitigen Beziehungen mit sich.

Art. 4 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 6 des Abkommens (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen)

Die Anpassung an den aktuellen Text des OECD-Musterabkommens ist rein redaktioneller Natur.

Art. 5 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 9 des Abkommens (verbundene Unternehmen)

Auf Antrag von Japan wurde ein Absatz 2 eingefügt. Dieser stellt klar, dass sich die Vertragsstaaten – im Einklang mit der Schweizer Haltung in diesem Bereich – beraten, nachdem eine Aufrechnung in einem der beiden Vertragsstaaten vorgenommen wurde. Wird im Rahmen des Verständigungsverfahrens eine Einigung bezüglich der Aufrechnung durch einen der Vertragsstaaten erzielt, ist der andere Staat verpflichtet, eine entsprechende Gegenberichtigung vorzunehmen.

Absatz 3 wurde neu eingefügt und nennt – aus Gründen der Rechtssicherheit und wie in anderen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen – die Fristen, während deren eine Aufrechnung möglich ist. Die Dauer dieser Frist entspricht derjenigen nach internem Recht des Vertragsstaats, beträgt jedoch höchstens sieben Jahre. In Japan beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Dieser Absatz ist nicht anwendbar bei Betrug oder vorsätzlicher Unterlassung.

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

Während die Reduktion der vertraglichen Residualsteuersätze aus Sicht der Schweiz im Vordergrund stand, stellte Japan eine direkte und unauflösbare Verknüpfung her zwischen dieser Reduktion und einem Dispositiv zur Begrenzung der Abkommenvorteile für Einkünfte, die von einem Nullsatz profitieren. Eine weitere Bedingung Japans für die Reduktion der Residualsteuersätze war ferner die Aufnahme einer Informationsaustauschklausel ins Abkommen, die mit der letzten Fassung von Artikel 26 des Musterabkommens der OECD in Einklang steht. Diese beiden Elemente sind die Eckpfeiler der neuen japanischen Abkommenspolitik.

Die Aufnahme einer Klausel zur Begrenzung der Abkommenvorteile in das Änderungsprotokoll ist mit den zusätzlichen Missbrauchsbestimmungen in den Artikeln 10, 11 und 12 verknüpft. Zusammengefasst geht es darum, dem Empfänger von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren die Eigenschaft des tatsächlichen Nutzungsberechtigten abzusprechen, wenn die Ausrichtung dieser Leistungen an einen in der Schweiz ansässigen Empfänger darauf zurückzuführen ist, dass eine in einem Drittstaat ansässige Person, die kein Recht auf Vorteile hat, die mit den im DBA-J gewährten mindestens gleichwertig sind, Ansprüche (Aktien, Forderungen, Immaterialgüterrechte) gegenüber dem in der Schweiz ansässigen Empfänger erheben kann.

Art. 6 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 10 des Abkommens (Dividenden)

Die aktuell geltende Bestimmung im DBA-J 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, welche die Dividenden bekommt, mindestens 25 % der Stimmrechte an der ausschüttenden Gesellschaft hält.

Das Änderungsprotokoll reduziert den allgemeinen Residualsteuersatz auf 10 % und sieht einen Satz von 5 % für Gesellschaften vor, die direkt oder indirekt mindestens 10 % der Stimmrechte an der ausschüttenden Gesellschaft halten. Ausserdem sind die Dividenden, die an eine Gesellschaft ausgeschüttet werden, welche direkt oder indirekt mindestens 50 % der Stimmrechte hält, von der Besteuerung im Quellenstaat befreit. Bei Dividenden von Schweizer Gesellschaften können die verlangten Mindestbeteiligungen von 10 % beziehungsweise 50 % auch dadurch erfüllt werden, wenn anstelle von Stimmrechten entsprechende Anteile am Kapital dieser Gesellschaften gehalten werden.

Ebenfalls steuerbefreit sind Dividenden an im anderen Vertragsstaat ansässige Vorsorgeeinrichtungen. Dem Beispiel dessen folgend, was bereits mit anderen Staaten vereinbart worden ist, zählt der Notenaustausch jene Vorsorgeeinrichtungen auf, die in den Genuss dieser Befreiung kommen. In Bezug auf die Schweiz handelt es sich um Einrichtungen im Sinne des AHVG, des IVG, des ELG des BVG, einschliesslich der anderen nach Artikel 82 BVG anerkannten Formen der beruflichen Vorsorge (Säule 3a).

Art. 7 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 11 des Abkommens (Zinsen)

Nach aktuellem Abkommensrecht beträgt die Residualsteuer höchstens 10 %. Zinsen aus Japan, die an eine in der Schweiz ansässige Person auf Forderungen gezahlt werden, welche durch die Schweiz oder durch eine voll der Schweiz gehörende öffentliche Einrichtung garantiert, gesichert oder mittelbar finanziert sind, sind zudem steuerfrei.

Das Änderungsprotokoll behält den maximalen Residualsteuersatz von 10 % bei. Dieser entspricht dem Residualsatz, den Japan mit anderen Abkommenspartnern vereinbart hat. Im Gegenzug sind die Ausnahmen auf Zinsen ausgeweitet worden, die gezahlt werden an

- den anderen Vertragsstaat, eine seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften, seine Zentralbank oder eine andere Einrichtung, die der Regierung dieses Staates angehört (auf Schweizer Seite miteinbezogen sind namentlich die Schweizerische Nationalbank, die SUVA und die Einrichtungen, die die Risiken in Anwendung des AHVG versichern);
- Finanzinstitute (Banken, Versicherungs- oder Rückversicherungsgesellschaften, Wertschriftenhändler);
- jedes andere Unternehmen, bei dem in den drei der Zinszahlung vorangegangenen Steuerjahren die Verbindlichkeiten zu mehr als 50 % aus auf dem Kapitalmarkt ausgegebenen Obligationen oder aus verzinslichen Guthaben bestehen und bei dem mehr als 50 % der Aktiven Forderungen gegenüber Personen sind, die keine Beziehung zum Unternehmen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a oder b haben;

- Vorsorgeeinrichtungen;
- eine im Vertragsstaat ansässige Person aufgrund einer Forderung aus dem Verkauf gegen Kredit von Ausrüstungen oder Waren durch eine in diesem Vertragsstaat ansässige Person.

Schliesslich sieht der Notenaustausch auch die Befreiung von Zinsen vor, die aus einem Vertragsstaat stammen und an jegliche Einrichtung, die gänzlich der Zentralbank des anderen Vertragsstaats angehört, aufgrund von mittelbar durch diese Zentralbank finanzierten Forderungen gezahlt werden. Mit dieser Bestimmung sollen die Zinsen aus japanischen Quellen befreit werden, die an StabFund (GP) AG und an LiPro (LP) AG fließen, beziehungsweise an den Komplementär und den Kommanditisten der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen, SNB Stabfund, des Stabilisierungsfonds, der im Herbst 2008 zum Zwecke der Übernahme der damals von der UBS gehaltenen toxischen Vermögenswerte gegründet wurde.

Art. 8 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 12 des Abkommens (Lizenzgebühren)

Japan besteuert Lizenzgebühren mit einem Satz von 20 %. Die aktuell gültige Abkommensbestimmung sieht einen Residualsteuersatz von 10 % zugunsten des Quellenstaates vor.

Das Änderungsprotokoll hebt diese Teilung des Besteuerungsrechts auf und weist das ausschliessliche Besteuerungsrecht der Lizenzgebühren dem Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten zu.

Der Begriff der Lizenzgebühren, wie er in Absatz 2 des neuen Artikels definiert ist, umfasst keine Leasinggebühren mehr. Diese werden in Zukunft in Artikel 7 geregelt.

Art. 9 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 13 des Abkommens (Kapitalgewinne)

Der neue Absatz 2 dieser Bestimmung sieht in Einklang mit dem, was die Schweiz bereits in anderen Abkommen vereinbart hat, für den Verkauf von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates vor. Schweizerischerseits wird im Methodenartikel (Art. 23) festgehalten, dass die Schweiz solche Kapitalgewinne nur befreit, wenn deren Besteuerung in Japan nachgewiesen wird.

Die Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von grossen Beteiligungen stellt ein politisches Anliegen Japans dar. Aus diesem Grund wünschte Japan die Aufnahme einer neuen Bestimmung, die das Besteuerungsrecht für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von qualifizierenden Beteiligungen dem Quellenstaat zuweist. Die Schweiz konnte durchsetzen, dass Japan auf diesen Antrag verzichtete, indem das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf Gewinne begrenzt wurde, die innerhalb von fünf Jahren, nachdem dieser Staat finanzielle Unterstützung zur Verhinderung einer Zahlungsunfähigkeit leistete, auf Aktien von Finanzinstituten erzielt werden (Abs. 3). Dieses Besteuerungsrecht erstreckt sich jedoch nicht auf Aktien, die vor Inkrafttreten des Protokolls erworben wurden. Die Zustimmung Japans zu dieser Einschränkung verhindert eine deutliche Verschlechterung der Situation von Schweizer Investoren in Japan, denn das ausschliessliche Besteuerungsrecht von anderen Kapitalgewinnen auf beweglichem Vermögen des Ansässigkeitsstaats des Veräusserers wird gewahrt (Abs. 6).

Art. 10 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 15 des Abkommens (unselbständige Erwerbstätigkeit)

Der Verweis auf Artikel 20 des Abkommens entfällt, da Artikel 20 aufgehoben wird.

Art. 11 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 17 des Abkommens (Künstler und Sportler)

Der Wortlaut dieser Bestimmung wird an die aktuelle Fassung des OECD-Musterabkommens angepasst. In Einklang mit der Schweizer Abkommenspolitik wird dort einerseits Artikel 14 (selbständige Erwerbstätigkeit) erwähnt und andererseits ist die Besteuerung am Ort, wo der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt, auch auf Einkünfte anwendbar, die einer anderen Person als dem Künstler oder Sportler selbst zufließen.

Art. 12 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 20 des Abkommens (Professoren und Lehrer)

Diese vom Inhalt her überholte Bestimmung wurde im gegenseitigen Einvernehmen aufgehoben.

Art. 13 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 21A («Tokumei Kumiai»)

Die «Tokumei Kumiai» sind japanische Personengesellschaften, die aus höchstens zwei Personen bestehen. Die eine betreibt das Geschäft («business proprietor») und die andere, die anonym und unbekannt ist, bringt das Kapital ein («sleeping partner»). Im internen japanischen Recht werden die Einkünfte aus solchen Personengesellschaften erst bei ihrer Ausschüttung besteuert und zwar mit einer Quellensteuer von 20 %.

Da eine ausdrückliche Bestimmung im Abkommen fehlt, qualifizieren die Ausschüttungen aus japanischen Quellen an den Finanzpartner im Ausland als «andere Einkünfte», die ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers dieser Ausschüttungen besteuert werden können.

Japan wünschte die Einführung eines spezifischen Artikels, um das Recht zu haben, die Ausschüttungen aus dem Gewinn von nicht ansässigen Personen zu besteuern.

Die Schweiz gab diesem Antrag, der zuvor auch von Australien, Frankreich, Grossbritannien und den Vereinigten Staaten von Amerika akzeptiert worden war, statt. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird die Schweiz allfällige Ausschüttungen von «Tokumei Kumiai» als Einkünfte *sui generis* – vergleichbar mit Einkünften aus einer Betriebsstätte – qualifizieren. Damit werden die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt befreit.

Art. 14 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 22 des Abkommens (andere Einkünfte)

Diese Bestimmung wird an die aktuelle schweizerische Abkommenspraxis angepasst.

Dem Beispiel dessen folgend, was bereits mit Grossbritannien vereinbart wurde, lässt der neue Absatz 3 Anpassungen von Einkünften zu, wenn die Einkünfte, die Gegenstand von Artikel 22 sind, von speziellen Beziehungen zwischen den Parteien herrühren und wenn der Betrag dieser Einkünfte den Betrag übersteigt, der ohne

solche Beziehungen vereinbart worden wäre. Werden solche Anpassungen vorgenommen, bleibt der überschüssige Teil der Einkünfte im Einklang mit der Gesetzgebung jedes Vertragsstaates und unter Berücksichtigung anderer Abkommensbestimmungen steuerbar. Diese Bestimmung, die auf Antrag Japans eingefügt wurde und die im Kommentar zum OECD-Musterabkommen erwähnt wird, zielt insbesondere darauf hin, Umgehungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Einkünften aus gewissen nicht traditionellen Finanzinstrumenten einzuschränken.

Absatz 4 schliesslich enthält eine analoge Missbrauchsbestimmung zu denjenigen in den Artikeln 10, 11 und 12, die einem Empfänger die Nutzungsberechtigung absprechen, wenn die Ausrichtung der Zahlung an einen in der Schweiz ansässigen Empfänger darauf zurückzuführen ist, dass eine in einem Drittstaat ansässige Person, die kein Recht auf Vorteile hat, die mindestens gleichwertig zu den im DBA-J gewährten sind, Ansprüche oder Güter gegenüber dem in der Schweiz ansässigen Empfänger geltend machen kann.

Art. 15 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 22A (Begrenzung von Abkommensvorteilen)

Im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 6. November 2003 mit den Vereinigten Staaten von Amerika übernahm Japan zum ersten Mal eine umfassende Bestimmung zur Begrenzung von Abkommensvorteilen. Alle Abkommen, die seither von Japan abgeschlossen oder revidiert wurden, enthalten ebenfalls eine derartige Bestimmung, die nunmehr ein unabdingbares Element der japanischen Abkommenspolitik ist.

Eine vergleichbare Bestimmung existiert bereits im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika aus dem Jahr 1996. Ziel dieser Bestimmung ist es, denjenigen Gesellschaften, die sich hauptsächlich zwecks Erlangung von Abkommensvorteilen oder ausschliesslich aus steuerlichen Gründen in einem der Vertragsstaaten niedergelassen haben («treaty shopping»), die Abkommensvorteile zu verweigern. So reicht der blosser Sitz in einem Vertragsstaat nicht aus, um in den Genuss der Abkommensvorteile zu kommen; ein qualifizierender Sitz wird notwendig. Um das Recht auf vollständige Steuerermässigung (Residualsteuersatz von 0 %) vom anderen Vertragsstaat aufgrund des Abkommens zu erhalten, muss eine Person nachweisen, dass sie eine genügend enge Beziehung zu ihrem Ansässigkeitsstaat hat. Ausschlaggebend dafür ist eine Reihe von Kriterien. Die Schweiz erachtete die Erfüllung dieses Begehrens als akzeptabel, denn sie trägt dazu bei, im Gegenzug die Befreiung von Dividenden aus erheblichen Beteiligungen, die vollständige Befreiung von insbesondere durch Banken, Versicherungen und Wertschriftenhändler erzielten Zinserträgen sowie die vollständige Befreiung von Lizenzgebühren aus japanischen Quellen zu erlangen. Diese Verbesserungen wurden seit Jahren von der Schweizer Wirtschaft gewünscht. Diese Bestimmung zur Begrenzung der Abkommensvorteile muss als *lex specialis* im Verhältnis zum Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (SR 672.202) verstanden werden, der in Bezug auf Japan nach dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls nicht mehr anwendbar sein wird.

Abs. 1: Betroffene Einkünfte

Absatz 1 steckt den Rahmen ab, in dem die Klausel zur Begrenzung der Abkommensvorteile angewendet wird. Es handelt sich um Einkünfte, für die das Abkommen die vollständige Befreiung der japanischen Besteuerung vorsieht, d.h. um Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Kapitalgewinne auf beweglichem Vermögen und andere Einkünfte.

Abs. 2: Qualifizierende Personen

Absatz 2 zählt die ansässigen Personen der Vertragsstaaten auf, die von diesen Abkommensvorteilen profitieren können, nämlich:

- die natürlichen Personen (Bst. a);
- die qualifizierenden Regierungseinrichtungen (Bst. b);
- die Gesellschaften, deren Aktien, soweit sie der Hauptkategorie angehören (darunter ist jene Kategorie zu verstehen, die die Mehrheit des Kapitals und der Stimmrechte umfasst) an einer Börse eines der beiden Vertragsstaaten kotiert sind und regelmässig an einer anerkannten Börse gehandelt werden (Bst. c);
- eine Bank, eine Versicherungs- oder Rückversicherungsgesellschaft oder ein Wertschriftenhändler, die in einem Vertragsstaat errichtet wurden und dessen Aufsicht unterstellt sind (Bst. d);
- die Pensionskassen und die Vorsorgeeinrichtungen, soweit mindestens 50 % der Begünstigten natürliche Personen sind, die am Ende des vorangegangenen Steuerjahres in einem Vertragsstaat ansässig waren, sowie die Organisationen, die ausschliesslich einen religiösen, gemeinnützigen, pädagogischen, wissenschaftlichen, künstlerischen, sportlichen oder kulturellen Zweck verfolgen (Bst. e);
- alle anderen ausser den natürlichen Personen, wenn qualifizierende ansässige Personen im Sinne der vorangegangenen Bestimmungen von Absatz 2 direkt oder indirekt Aktien oder andere Anspruchsrechte haben, die mindestens 50 % des Kapitals oder der Stimmrechte dieser Person ausmachen (Bst. f).

Abs. 3: Das Kriterium des gleichwertigen Nutzungsberechtigten («equivalent beneficiaries test»)

Absatz 3 bestimmt, dass eine Gesellschaft, auch wenn sie nicht eine qualifizierende Person im Sinne von Absatz 2 ist, von den für die entsprechenden Einkünfte vorgesehenen Abkommensvorteilen profitieren kann, wenn die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind und die Aktien, die mindestens 75 % des Kapitals oder der Stimmrechte der Gesellschaft ausmachen, direkt oder indirekt von höchstens sieben gleichwertig Nutzungsberechtigten Personen gehalten werden. Der Begriff «gleichwertiger Nutzungsberechtigter» bezeichnet eine Person, die in einem Staat ansässig ist, der ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Staat abgeschlossen hat, welcher ersucht wird, die Vorteile aus dem DBA-J zu gewähren. Voraussetzung ist, dass jenes Abkommen Bestimmungen enthält, die einen wirksamen Informationsaustausch ermöglichen, dass diese ansässige Person eine qualifizierende Person im Sinne der Bestimmung jenes Abkommens über die Begrenzung von Abkommensvorteilen ist (oder, mangels einer solchen Bestimmung, dass die Person eine qualifi-

zierende Person wäre, wenn jenes Abkommen eine dem Absatz 2 dieses Artikels entsprechende Bestimmungen enthielte) und dass diese Person aufgrund jenes Abkommens bezüglich Einkünfte, für welche eine Steuerermässigung gemäss DBA-J verlangt wird, Anspruch auf die Anwendung eines Residualsteuersatzes hat, der nicht höher liegt als jener, der gemäss DBA-J anwendbar ist. Als «gleichwertiger Nutzungsberechtigter» gilt ausserdem eine im Sinne von Absatz 2 Buchstabe a, b, c, d oder e zu qualifizierende Person.

Abs. 4: Zeitliche Bedingungen

Absatz 4 präzisiert, dass eine ansässige Person eines Vertragsstaates bezüglich an der Quelle erhobener Steuern als Person gilt, welche die in Absatz 2 Buchstabe f und Absatz 3 beschriebenen Bedingungen für dasjenige Steuerjahr erfüllt, in dem die Zahlung geleistet wird, wenn sie diese Bedingungen während der ganzen Zeitspanne von zwölf Monaten erfüllt, die dem Zahlungsdatum des Einkommens voranging, oder im Falle von Dividenden, die dem Datum voranging, an dem das Recht zur Dividende festgelegt wurde. In allen übrigen Fällen wird eine ansässige Person als eine Person betrachtet, welche die in diesen Absätzen beschriebenen Bedingungen für dasjenige Steuerjahr erfüllt, in dem die Zahlung erfolgte, sofern die ansässige Person diese Bedingungen während mindestens der Hälfte des Steuerjahres erfüllt.

Abs. 5: Das Kriterium des Hauptverwaltungssitzes («headquarters company test»)

Nach Absatz 5 kann eine ansässige Person, selbst wenn sie keine qualifizierende Person im Sinne von Absatz 2 ist, dennoch von den für die entsprechenden Einkünfte vorgesehenen Abkommensvorteilen profitieren, wenn sie eine Gesellschaft ist, die der Verwaltungssitz eines multinationalen Konzerns ist, sofern die Einkünfte, die aus dem anderen Vertragsstaat stammen, mit der tatsächlichen Ausübung von Gewerbe- oder Handelstätigkeiten im Sinne von Buchstabe b Unterabsatz (ii) zusammenhängt und sofern die ansässige Person die übrigen Bedingungen erfüllt, welche in diesen Artikeln, Absätzen oder Unterabsätzen zum Zwecke der Einräumung solcher Vorteile erwähnt sind (Bst. a).

Die Anwendung von diesem Kriterium ist allerdings durch andere Bedingungen begrenzt. So wird nach Buchstabe b eine Gesellschaft nur dann als Verwaltungssitz eines multinationalen Konzerns betrachtet, wenn:

- sie einen wesentlichen Teil der allgemeinen Überwachung und Verwaltung einer Gruppe von Gesellschaften ausübt oder die Gruppe finanziert (Unterabsatz (i); Ziffer 3 des Notenaustauschs sieht in diesem Zusammenhang vor, dass diese Gruppe von Gesellschaften Teil einer grösseren Gruppe von Gesellschaften sein kann);
- die Gruppe von Gesellschaften aus Gesellschaften besteht, die in mindestens fünf Staaten ansässig sind und dort eine Handels- oder Geschäftstätigkeit ausüben, und wenn in jedem dieser fünf Staaten mindestens 5 % der Bruttoeinkünfte der Gruppe erzielt werden (Unterabsatz (ii));
- in jedem dieser Staaten, mit Ausnahme des Staates, in dem die Hauptverwaltungsgesellschaft ansässig ist, weniger als 50 % der Bruttoeinkünfte der Gruppe erzielt werden;
- höchstens 50 % der Bruttoeinkünfte aus dem anderen Vertragsstaat stammen;

- sie die selbständige Befugnis, die unter Unterabsatz (i) aufgeführten Aufgaben zu erfüllen, hat und ausübt; und
- sie in diesem Vertragsstaat den gleichen Gewinnsteuerregeln unterworfen ist wie die in Absatz 6 genannten Personen.

Schliesslich gelten die oben genannten Bedingungen bezüglich der Bruttoeinkünfte für ein Steuerjahr als erfüllt, wenn die Gesellschaft jede dieser Bedingungen im Durchschnitt über die letzten drei Steuerjahre, die dem Steuerjahr vorangingen, in dem die Einkünfte erzielt werden, einhält (Bst. c).

Abs. 6: Aktivitätstest («active trade or business test»)

Absatz 6 legt fest, dass eine ansässige Person, selbst wenn sie keine qualifizierende Person im Sinne von Absatz 2 ist, von den für die entsprechenden Einkünfte vorgesehenen Abkommensvorteilen profitieren kann, wenn sie in ihrem Ansässigkeitsstaat eine Geschäftstätigkeit ausübt (ausser wenn diese Tätigkeit in der Vornahme oder der Verwaltung von Kapitalanlagen für eigene Rechnung besteht, es sei denn, es handelt sich um Bank- oder Versicherungstätigkeiten oder um Wertschriftentransaktionen, die von einer Bank oder Versicherungsgesellschaft oder einem Wertschriftenhändler ausgeübt werden), wenn die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat mit der Ausübung dieser Tätigkeit zusammenhängen oder diese ergänzen und wenn die ansässige Person die übrigen in diesen Unterabsätzen, Absätzen oder Artikeln genannten Bedingungen zum Zwecke des Erhalts von solchen Vorteilen erfüllt (Bst. a).

Wenn diese ansässige Person Einkünfte aus einer im anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit bezieht, oder wenn sie Einkünfte von einer Person bezieht, mit der eine Beziehung im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstaben a und b besteht, gelten diese Bedingungen nur dann als erfüllt, wenn die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit im Vergleich zur im anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit erheblich ist. Die Erheblichkeit einer Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung wird aufgrund der Gesamtheit der Tatsachen und Umstände des einzelnen Falles bestimmt (Bst. b).

Um zu bestimmen, ob eine Person eine Tätigkeit im Sinne von Buchstabe a dieses Absatzes ausübt, wird die Tätigkeit, die durch eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter diese Person ist, oder die durch mit dieser Person verbundenen Personen ausgeübt wird, als durch diese Person ausgeübte Tätigkeit betrachtet. In diesem Zusammenhang gilt eine Person als mit einer anderen verbunden, wenn sie von ihr unmittelbar oder mittelbar Anteile hält, die mindestens 50 % des Kapitals oder der Stimmrechte ausmachen, oder wenn eine Person unmittelbar oder mittelbar mindestens 50 % des Kapitals oder von den Stimmrechten jeder dieser Personen hält. In allen Fällen gilt eine Person als mit einer anderen Person verbunden, wenn sie diese Person aufgrund der Gesamtheit der Tatsachen und Umstände beherrscht.

Abs. 7: Aufgrund einer Entscheidung des Quellenstaates gewährte Abkommensvorteile

Absatz 7 sieht vor, dass die zuständige Behörde des Quellenstaates – in Einklang mit seiner Gesetzgebung oder seiner Verwaltungspraxis – die Vorteile dieses Abkommens Personen gewähren kann, die aufgrund von Artikel 22A Absatz 2, 3, 5 oder 6 kein Recht dazu hätten, wenn sie zum Schluss gelangt, dass die Errichtung dieser ansässigen Person und die Aktivitäten, die sie ausübt, nicht hauptsächlich deshalb getätigt wurden, um in den Genuss solcher Abkommensvorteile zu gelangen.

Art. 16 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 23 des Abkommens (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Japan vermeidet die Doppelbesteuerung mittels Anwendung der Anrechnungsmethode (Abs. 1). Absatz 2 der neuen Bestimmung, der auf Antrag Japans eingefügt wurde, sieht vor, dass Einkünfte, die nach internem japanischem Recht Einkünfte aus japanischen Quellen darstellen, gleichwohl als Einkünfte aus Schweizer Quellen gelten. Diese Bestimmung erlaubt beispielsweise sicherzustellen, dass die aufgrund von Artikel 16 in der Schweiz gezahlten Steuern auf Verwaltungsratsvergütungen einer in Japan ansässigen Person an die japanische Steuer, welche von dieser ansässigen Person geschuldet ist, angerechnet werden können.

Die Schweiz ihrerseits wendet die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt an und gewährt gegebenenfalls die pauschale Steueranrechnung auf Dividenden und Zinsen. Die Bestimmung wurde angepasst, um die pauschale Steueranrechnung für Lizenzeinkünfte, die in Zukunft nur im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen können (vgl. Art. 8 des Änderungsprotokolls), auszuschliessen.

Auf Verlangen wird ein Abzug in der Höhe der japanischen Steuer, die auf dem Gewinn aus der Veräusserung von Aktien von Finanzinstituten (vgl. Art. 13 Abs. 3 Bst. a) erhoben wurde, gewährt. Dieser Abzug ist jedoch auf den Betrag der auf diese Einkünfte entfallenden Schweizer Steuer begrenzt.

Art. 17 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 24 des Abkommens (Gleichbehandlung)

Die Absätze 2 und 3 dieser Bestimmung wurden angepasst und stimmen im Grossen und Ganzen mit den Bestimmungen von Artikel 24 Absätze 3 und 4 des OECD-Musterabkommens überein.

Art. 18 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 des Abkommens (Verständigungsverfahren)

Absatz 1 wurde angepasst und mit dem OECD-Musterabkommen in Einklang gebracht. Er sieht die Einführung einer Frist von drei Jahren vor, innerhalb derer das Verständigungsverfahren eröffnet werden kann. Die Frist beginnt mit der ersten Mitteilung der Massnahme durch einen Vertragsstaat, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, zu laufen. Die anderen Absätze wurden nicht angepasst. Dem Vorschlag der Schweiz, eine Schiedsgerichtsklausel einzufügen, wollte Japan nicht Folge leisten.

Art. 19 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25A (Informationsaustausch)

Das geltende Abkommen enthält keine Bestimmung zum Informationsaustausch.

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Finanzkrise gewann die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Wie eingangs erwähnt, beschloss der Bundesrat mit Entscheid vom 13. März 2009, den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. Gleichzeitig erklärte er, die zukünftige Amtshilfepolitik in Steuersachen werde den Verfahrenschutz wahren, die Amtshilfe auf den Einzelfall begrenzen, faire Übergangslösungen bereitstellen, sich auf unter das Abkommen fallende Steuern beschränken, sich nach dem Subsidiaritätsprinzip richten sowie allfällige Diskriminierungen beseitigen.

Dies seien die auf dem Weg zum OECD-Standard anzustrebenden Eckwerte. Inwiefern diese Eckwerte erreicht wurden, wird nachstehend kommentiert.

Der neue Artikel 25A entspricht weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich des Verzichts auf die Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden sowie der ausdrücklichen Ermächtigung der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Diese Abweichungen sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Obwohl die Schweiz die Absicht hat, den Informationsaustausch auf die unter das Abkommen fallenden Steuern zu beschränken, musste hier auf ausdrückliches Verlangen Japans im Rahmen einer umfassenden Einigung eine Ausnahme von diesem Prinzip gemacht werden. Das OECD-Musterabkommen sieht in Artikel 26 Absatz 1 vor, dass der Informationsaustausch für Steuern jeder Art und Bezeichnung gilt, d.h. auch für Steuern, die nicht unter das Abkommen fallen.

Absatz 1 sieht den Austausch von Informationen vor, die voraussichtlich zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen so genannte «fishing expeditions» verhindert werden. Der ersuchende Staat ist ausserdem gehalten, seine gewöhnlichen Untersuchungsmöglichkeiten gemäss seinem innerstaatlichen Recht auszuschöpfen, bevor er ein Auskunftersuchen an den anderen Staat stellt (Subsidiaritätsprinzip). Im Übrigen ist es für die Anwendung dieser Bestimmung nicht notwendig, dass die betroffene steuerpflichtige Person in der Schweiz oder in Japan ansässig ist, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 verankert den Grundsatz der Geheimhaltung und hält fest, dass die erhaltenen Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung oder Erhebung der Steuern im Sinne von Absatz 1, mit der Vollstreckung und der Strafverfolgung betreffend dieser Steuern oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich dieser Steuern befasst sind. Daraus folgt, dass die Informationen auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden dürfen.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustauschs 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 sowie 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 Vertragsstaates 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 nach Absatz 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 von Absatz 5 die notwendige rechtliche Grundlage für die erforderlichen Verfahrensbefugnisse zur Erlangung der ersuchten Informationen geschaffen. Das anwendbare Verfahren wird vorerst Gegenstand einer Verordnung sein, die voraussichtlich am 1. Oktober 2010 in Kraft tritt. Diese soll jedoch durch ein Gesetz abgelöst werden, mit dessen Ausarbeitung begonnen wurde. Dieses Vorgehen wurde durch die Bundesbeschlüsse vom 18. Juni 2010 zur Genehmigung der zehn neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen unterstützt und braucht, ausser bei Vorliegen eines speziellen Falles, nicht wiederholt zu werden.

In keinem Fall wird die Schweiz Japan Amtshilfe in Steuersachen leisten, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Der Bundesrat wird der Regierung von Japan eine solche Erklärung abgeben und auf eine entsprechende Erklärung der japanischen Regierung hinarbeiten. Zu diesem Vorgehen wurde der Bundesrat durch die Motion 10.3013 «Künftige Doppelbesteuerungsabkommen. Keine Amtshilfe bei illegal beschafften Daten» beauftragt.

Die Bestimmungen von Artikel 25A werden in Ziffer 5 des Protokolls zum Abkommen weiter konkretisiert.

Ausdrücklich erwähnt werden der Grundsatz der Subsidiarität (Ziff. 5 Bst. a) und das Verbot von «fishing expeditions» (Ziff. 5 Bst. b). Der Wortlaut der Bestimmung in Ziffer 5 Buchstabe a betreffend Subsidiaritätsprinzip unterscheidet sich ein wenig von jenem, der in letzter Zeit mit anderen Staaten vereinbart wurde, und zwar in dem Sinne, als die Ausschöpfung sich auf die Gesamtheit der gewöhnlichen Verfahrensmassnahmen gemäss internem Recht und nicht nur auf jene des Steuerverfahrens bezieht.

In Buchstabe c wird festgehalten, welche Angaben in einem Amtshilfesuch enthalten sein müssen. Verlangt wird insbesondere die eindeutige Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen. Dies erfolgt typischerweise mit dem Namen des betroffenen Steuerpflichtigen und, sofern bekannt mit weiteren Elementen, die die Person eindeutig identifizieren, wie Wohnadresse, Bankkontonummer oder Geburtsdatum. Im Weiteren ist die Angabe des Namens des Informationsinhabers (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet, uneingeschränkt vorausgesetzt, spezifizierende Elemente jedoch nur sofern bekannt. Daraus folgt, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt.

Es wird klargestellt, dass keine Verpflichtung der Vertragsstaaten zum spontanen oder automatischen Auskunftsaustausch besteht, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines spontanen oder automatischen Informationsaustauschs zu nehmen, sofern ihr innerstaatliches Recht diese Möglichkeit vorsieht (Ziff. 5 Bst. d).

Buchstabe e präzisiert, dass der ersuchte Vertragsstaat die Erteilung von Informationen über vertrauliche Mitteilungen zwischen Rechtsanwälten und ihren Klienten ablehnen kann, soweit diese Mitteilungen aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Vertragsstaates nicht offenbart werden dürfen.

Buchstabe f hält fest, dass die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen garantiert sind, aber diese den Informationsaustausch nicht in unzulässiger Weise behindern oder verzögern dürfen. 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 erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde. Dieses Verfahren darf den Informationsaustausch aber nicht in unzulässiger Weise behindern oder verzögern.

Art. 20 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 26 des Abkommens (Mitglieder von diplomatischen Missionen und konsularischen Vertretungen)

Die Gelegenheit dieser Revision wurde seitens der Schweiz genutzt, um die übliche Bestimmung betreffend Mitgliedern von diplomatischen Missionen und konsularischen Vertretungen ins Abkommen einzufügen.

Art. 21 des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls treten 30 Tage nach dem Austausch von diplomatischen Noten, in denen der Abschluss des innerstaatlichen Genehmigungsverfahrens bestätigt wird, in Kraft.

In Bezug auf an der Quelle erhobenen Steuern werden die neuen Bestimmungen auf Beträge, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres der Steuer unterliegen, anwendbar sein.

Die Bestimmungen hinsichtlich der übrigen Steuern und auch betreffend Informationsaustausch finden Anwendung auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres beginnen. Für die Vorjahre gilt in Bezug auf den Informationsaustausch die bisherige Praxis und der Austausch ist auf Informationen zur richtigen Durchführung des Abkommens beschränkt.

Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen

Ziffer 1 des Protokolls zum Abkommen enthält eine der Schweizer Politik und Praxis entsprechende allgemeine Missbrauchsklausel, die es gestattet, Abkommensvorteile zu verweigern, wenn die gewählte Struktur hauptsächlich darauf angelegt ist, in den Genuss von Abkommensvorteilen zu gelangen.

Auf Antrag von Japan wird unter Ziffer 3 dieses Protokolls präzisiert, dass die Residualsteuersätze von 0 % und von 5 % auf Dividenden nicht gewährt werden, wenn diese Dividenden in dem Staat, in dem die Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, ansässig ist, für die Bestimmung des steuerbaren Gewinns abgezogen werden können.

Die weiteren Bestimmungen des Protokolls zum Abkommen wurden im Rahmen der Kommentierung der betreffenden Artikel des Abkommens vorgestellt.

5 Finanzielle Auswirkungen

In jedem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten beide Vertragsstaaten auf gewisse Steuereinnahmen. Das Änderungsprotokoll verbessert die Investitionsbedingungen auf dem Gebiet von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren für schweizerische Unternehmen, was einem lang gehegten Wunsch der Schweizer Wirtschaft entspricht. Dem japanischen Wunsch bezüglich der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von beweglichem Kapital konnte mit Hilfe der vorgesehenen Lösungen weitgehend anderweitig Genüge getan werden. So können Schweizer Investoren in diesen Fällen weiterhin davon ausgehen, dass sie nicht unter das dem Quellenstaat – d.h. im vorliegenden Fall Japan – zugesprochene Besteuerungsrecht fallen.

Den bilateralen Wirtschaftsbeziehungen nach zu urteilen, dürften sich die Einnahmen und Einbussen, die sich für den Schweizer Fiskus daraus ergeben und die mangels geeigneter Statistiken nicht bezifferbar sind, in etwa ausgleichen.

Das Änderungsprotokoll, das Amtshilfe auf Ersuchen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates 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 insgesamt neutral auswirken.

Insgesamt trägt das Änderungsprotokoll in positiver Weise zur Beibehaltung und zum Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehung bei und unterstützt damit die wesentlichen Ziele der schweizerischen Aussenhandelspolitik.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise begrüsst im Anhörungsverfahren den Abschluss des Änderungsprotokolls.

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 einen integrierenden Bestandteil des Abkommens von 1971 bilden. Dieses ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen seit dem 1. August 2003 die Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrages dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um eine einheitliche Praxis bei der Anwendung von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu gewährleisten und zu vermeiden, dass Abkommen von ähnlicher Tragweite wiederholt dem Referendum unterworfen werden, hat der Bundesrat in seiner Botschaft vom 19. September 2003 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel (BBl 2003 6467) 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 zum Informationsaustausch gemäss dem Musterabkommen der OECD sieht eine erweiterte Amtshilfe vor. Dies ist eine wichtige Neuerung in der schweizerischen Abkommenspraxis. Das revidierte Abkommen enthält damit gegenüber den bisher mit anderen Staaten vereinbarten Verpflichtungen eine wichtige Bestimmung 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 Japan wird daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

