

08.059

**Botschaft
über ein Protokoll zur Änderung
des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten
Königreich von Grossbritannien und Nordirland**

vom 27. August 2008

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

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des am 26. Juni 2007 unterzeichneten Protokolls zur Änderung des Abkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

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

27. August 2008

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Pascal Couchepin
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Mit der vorgeschlagenen Abkommensänderung wird schwerpunktmässig einerseits die Aufnahme einer auf Gegenseitigkeit ausgelegten Bestimmung zur vollständigen Entlastung der Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vereinbart und andererseits der Informationsaustausch ausgeweitet. Neu ist in Übereinstimmung mit der aktuellen Politik auf diesem Gebiet der Informationsaustausch nach Artikel 25 auch in Fällen von Steuerbetrug und dergleichen sowie betreffend Holdinggesellschaften möglich. Weitere Änderungen berühren insbesondere eine Massnahme gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens, die Besteuerung von Ruhegehältern, die Lösung von Doppelwohnsitzfällen juristischer Personen sowie einige technische Bereinigungen.

Botschaft

1 Grundzüge des Protokolls

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland wurde am 8. Dezember 1977 abgeschlossen und erfuhr zwischenzeitlich Änderungen durch die Protokolle vom 5. März 1981 und 17. Dezember 1993 (SR 0.672.936.712).

Mit der vorliegenden Revision werden schwergewichtig die im einverständlichen «Memorandum of Understanding» zum Zinsbesteuerungsabkommen vom 26. Oktober 2004 (SR 0.641.926.81) enthaltenen Verpflichtungen zur Gewährung des Informationsaustauschs bei Betrugsdelikten und dergleichen umgesetzt sowie die in Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens festgelegte Aufhebung der Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden zwischen verbundenen Unternehmen in leicht modifizierter Form in das Abkommen überführt. Weiter zeigt die Schweiz die Bereitschaft, ihre im Rahmen der OECD-Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken abgegebenen Zusicherungen betreffend den Informationsaustausch hinsichtlich Holdinggesellschaften im Abkommen zu verankern. Zudem wurde ein Notenwechsel zu einzelnen Abkommensbestimmungen betreffend Steuerbetrug und dergleichen unterzeichnet.

Die Kantone und die am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreise haben die Revision des Abkommens begrüsst.

1.2 Würdigung

Das vorliegende Revisionsprotokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens von 1977 führt zu einer Aktualisierung des Abkommens. Die Bestimmungen über die Amtshilfe tragen den von der Schweiz in der OECD und gegenüber der Europäischen Union eingegangenen Verpflichtungen Rechnung. Durch die Revision werden wichtige Elemente von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (Quellensteuerfreiheit der Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen) auch im Abkommen verankert. Der neu eingefügte Ausschluss der Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen bei Gewinndurchlaufstrukturen setzt ein Zeichen gegen offensichtliche Fälle von sogenanntem «Treaty Shopping» und erscheint massvoll. Das revidierte Abkommen wird zur positiven Weiterentwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen.

Das Revisionsprotokoll ist mit der schweizerischen Politik im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar und stellt ein ausgewogenes Ergebnis dar.

Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Protokolls

Artikel I des Revisionsprotokolls zu Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe l des Abkommens (Allgemeine Begriffsbestimmungen)

Der im neuen Buchstaben l definierte Ausdruck «Gewinndurchlaufregelung» steht im Zusammenhang mit entsprechenden Bestimmungen, die hinsichtlich Dividenden (Art. 10 Abs. 6), Zinsen (Art. 11 Abs. 7), Lizenzgebühren (Art. 12 Abs. 5) und anderen Einkünften (Art. 21 Abs. 4) ins Abkommen eingefügt werden. Es geht darum, die Inanspruchnahme der Abkommensvorteile unter den genannten Bestimmungen auszuschliessen, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (zumeist eine Gesellschaft) zwischengeschaltet wird, deren Hauptzweck darin besteht, eine andere Person, die in einem Drittstaat ansässig ist, in den Genuss der abkommensrechtlichen Vorteile gelangen zu lassen, auf die sie andernfalls kein Anrecht hätte.

Die neuen Bestimmungen wurden durch das Vereinigte Königreich ursprünglich in einer Fassung eingebracht, wonach es zum Ausschluss von Abkommensvorteilen bereits ausgereicht hätte, wenn die Erlangung von Abkommensvorteilen lediglich einen der Zwecke der gewählten rechtsgeschäftlichen Ausgestaltung ausgemacht hätte. Der schweizerischen Seite ging dies zu weit, und es konnte erreicht werden, dass sich die Anwendbarkeit der Bestimmung nun auf Fälle beschränkt, in denen das Erlangen der Abkommensvorteile den Hauptzweck der rechtsgeschäftlichen Ausgestaltung bildet.

Artikel II des Revisionsprotokolls zu Artikel 4 Absatz 3 des Abkommens (Wohnsitz) und Präzisierung zu Artikel 4 Absatz 1 im Notenwechsel

Ist eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so ist wie bisher grundsätzlich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ausschlaggebend. Neu wird zusätzlich bestimmt, dass sich die zuständigen Behörden in Zweifelsfällen durch Verständigung um die Bestimmung dieses Ortes bemühen und bei Ausbleiben einer Einigung die Inanspruchnahme der Abkommensvorteile ausgeschlossen ist (mit Ausnahme der Art. 22 Abs. 1, 23 und 24). Mit der neuen Regelung sollen insbesondere planmässig angelegte Doppelansässigkeitsstrukturen besser erfasst werden können.

Im Notenwechsel wird bezüglich Artikel 4 Absatz 1 festgehalten, dass in einem Vertragsstaat bestehende Vorsorgeeinrichtungen und Organisationen, die ausschliesslich religiöse, gemeinnützige, wissenschaftliche, kulturelle, pädagogische oder mehrere dieser Zwecke verfolgen, auch bei vollständiger oder teilweiser Steuerbefreiung, als «eine in diesem Vertragsstaat ansässige Person» gemäss dem Abkommen gelten. Dies entspricht auch der schweizerischen Rechtsauffassung und -praxis.

Artikel III des Revisionsprotokolls zu Artikel 10 des Abkommens (Dividenden) und Präzisierung zu Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer ii im Notenwechsel

Bisher galt abkommensrechtlich für Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer (unmittelbar oder mittelbar gehaltenen) Beteiligung von 25 % oder mehr an den Stimmrechten der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft ein residualer

Quellensteuersatz von 5 %. Neu sind Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer (unmittelbar oder mittelbar gehaltenen) Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft quellensteuerfrei. Die Delegation des Vereinigten Königreichs verlangte die Beibehaltung der Regelung auch für mittelbare Beteiligungen. Steuerbefreit sind neu generell auch Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen. Für alle übrigen Dividendenzahlungen gilt wie bisher ein Residualsatz von 15 % (Absätze 1 und 2 der revidierten Bestimmung). Die revidierten Bestimmungen übernehmen die im Zinsbesteuerungsabkommen mit der EG vorgesehene Befreiung von Beteiligungsdividenden (allerdings bereits ab einem tieferen Beteiligungssatz von 10 %) nun auch im bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.

Gemäss Artikel 10 Absatz 3 des Abkommens kommt eine in der Schweiz ansässige Person auf Antrag in den Genuss der von Grossbritannien auf Dividenden gewährten Steuergutschrift. Im Zuge einer Änderung des britischen Landesrechts im Jahre 1999 wurde die Höhe der Steuergutschrift auf $\frac{1}{9}$ beschränkt und der Genuss daraus praktisch aufgehoben bzw. gegen Null herabgesenkt. Die Beibehaltung einer infolge der Änderung des britischen Rechts beinahe bedeutungslos gewordenen Bestimmung erschien den Verhandlungsparteien als nicht gerechtfertigt, sodass man sich auf deren Streichung einigte.

Im Rahmen von Gewinndurchlaufstrukturen gezahlte Dividenden werden von den Vorteilen des Artikels 10 ausgeschlossen (Abs. 6 der revidierten Bestimmung; vgl. dazu die Ausführungen unter Artikel I des Revisionsprotokolls).

Der Notenwechsel enthält für die Zwecke der Anwendung von Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer ii ferner eine angelsächsisch geprägte allgemeine Umschreibung des Begriffs der «Vorsorgeeinrichtung», welche die in der Schweiz errichteten Sozialversicherungswerke sinngemäss einschliesst.

Am 12. Februar 2008 ist zwischen den zuständigen Behörden in einem «Memorandum of Understanding» festgehalten worden, dass für die Zwecke der Anwendung der genannten Bestimmung durch den Begriff der «Vorsorgeeinrichtung» auf schweizerischer Seite folgende Einrichtungen erfasst sind: die Alters- und Hinterlassenenversicherung gemäss Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 (SR 831.10; AHV), die Invalidenversicherung gemäss Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 (SR 831.20; IV), die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung gemäss Bundesgesetz vom 19. März 1965 (SR 831.30; ELG), die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge gemäss Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 (SR 831.40; BVG) und die Formen der anerkannten beruflichen Vorsorge, die den beruflichen Vorsorgplänen gemäss Artikel 82 BVG gleichzustellen sind (Säule 3a).

Artikel IV des Revisionsprotokolls zu Artikel 11 Absatz 7 des Abkommens (Zinsen)

Im Rahmen von Gewinndurchlaufregelungen gezahlte Zinsen werden von den Vorteilen des Artikels 11 ausgeschlossen (vgl. dazu die Ausführungen unter Art. I des Revisionsprotokolls).

*Artikel V des Revisionsprotokolls zu Artikel 12 Absätze 2 und 5 des Abkommens
(Lizenzgebühren)*

Leasinggebühren werden aus der Definition der Lizenzgebühren gestrichen, was neuerem OECD-Standard entspricht (Abs. 2). Materiell ändert sich damit gegenüber dem bisherigen Rechtszustand nichts, weil beide Vertragsstaaten nach innerstaatlichem Recht auf Leasinggebühren keine Quellensteuer erheben.

Lizenzgebühren, die im Rahmen von Gewinndurchlaufstrukturen gezahlt werden, sind von den Vorteilen des Artikels 12 ausgeschlossen (Abs. 5 des revidierten Abkommens; vgl. dazu die Ausführungen unter Artikel I des Revisionsprotokolls).

*Artikel VI des Revisionsprotokolls zu Artikel 13 Absatz 6 des Abkommens
(Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen)*

Der auf Wunsch des Vereinigten Königreichs neu eingefügte Absatz 6 hat zum Ziel zu verhindern, dass im Vereinigten Königreich ansässige Personen der dortigen Kapitalgewinnbesteuerung dadurch entgehen, dass sie vorübergehend ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, dort ihre Vermögenswerte mit Gewinn veräussern, ohne diese Gewinne im Ausland zu versteuern, und anschliessend wieder im Vereinigten Königreich Wohnsitz nehmen. Gemäss dieser Bestimmung werden Personen, die entweder im Steuerjahr des Wegzugs oder während der sechs darauffolgenden Jahre wieder in das Vereinigte Königreich zurückkehren, nach ihrer Rückkehr für diejenigen im Ausland erzielten Kapitalgewinne besteuert, die steuerpflichtig gewesen wären, wenn sie nicht weggezogen wären. Gemäss erhaltenen Auskünften nimmt das Vereinigte Königreich eine entsprechende Besteuerung auch bei Fehlen einer abkommensrechtlichen Grundlage vor. Der Schweiz entgehen durch die Bestimmung keine Steuereinnahmen.

*Artikel VII des Revisionsprotokolls zu Artikel 15 Absatz 2 des Abkommens
(Unselbständige Arbeit) und Präzisierung betreffend Aktienoptionen im
Notenwechsel*

Mit der Revision wird klargestellt, dass bei der Berechnung der maximalen Aufenthaltsdauer von 183 Tagen für eine Steuerbefreiung von Löhnen, Gehältern und ähnlichen Vergütungen im Staat der vorübergehenden Arbeitstätigkeit auf das Steuerjahr dieses Staates abgestellt wird. Diese Präzisierung ist deshalb von Bedeutung, weil die Steuerjahre in der Schweiz (1. Januar) und im Vereinigten Königreich (6. April) an je unterschiedlichen Daten des Jahres zu laufen beginnen.

Im Notenwechsel wird weiter festgehalten, dass der Artikel 15 auch anwendbar ist auf Einkünfte, die mittels Aktienoptionen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis erzielt werden, ungeachtet des Zeitpunkts, in dem diese Einkünfte besteuert werden. Damit wird im Ergebnis das Recht der Vertragsstaaten bestätigt, nach Massgabe ihres innerstaatlichen Rechts festzulegen, zu welchem Zeitpunkt Einkommen von Arbeitnehmern aus Aktienoptionsprogrammen zu besteuern sind.

Artikel VIII des Revisionsprotokolls zu Artikel 18 des Abkommens (Ruhegehälter)

Diese Bestimmung wird gänzlich neu gefasst. Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die in Rentenform ausgerichtet werden, können wie bisher nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Absatz 1). Neu wird demgegenüber für Kapitalauszahlungen von Vorsorgeeinrichtungen das ausschliessliche Besteuerungsrecht im

Quellenstaat vorgeschrieben. Der revidierte Absatz 2 ist so zu verstehen, dass er in der Schweiz sowohl den Bezug von Alterskapitalien bei Erreichen des Pensionsalters als auch die Auszahlung von Freizügigkeitsleistungen erfasst. Mit der Zuordnung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat wird erreicht, dass die Besteuerung von Kapitalbezügen aus der beruflichen Vorsorge in dem Vertragsstaat erfolgen kann, in dem ordentlicherweise auch die vorausgegangenen Beitragsleistungen steuerlich in Abzug gebracht werden könnten. Weiter wird mit dem Grundsatz der Besteuerung an der Quelle sichergestellt, dass Kapitalauszahlungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge, die an Personen mit Ansässigkeit im Vereinigten Königreich ausgerichtet werden, in jedem Fall und insbesondere auch dann tatsächlich steuerlich erfasst werden können, wenn sie nach dem innerstaatlichen Recht des Vereinigten Königreichs nicht besteuert werden.

Mit den neugefassten Absätzen 3 und 4 wird erstmals in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Mitgliedstaat der Europäischen Union explizit den Bestimmungen Rechnung getragen, die für (vorübergehend) entsandte Arbeitnehmer gemäss dem Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweiz einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (das «Freizügigkeitsabkommen») zum Tragen kommen. Sind die Voraussetzungen einer vorübergehenden Entsendung in einen anderen Staat unter dem Freizügigkeitsabkommen gegeben, so bleibt die entsandte Person grundsätzlich der Sozialversicherung des Staates unterstellt, aus dem sie entsandt worden ist. Die Entsendedauer von bis zu 12 Monaten ist auf Gesuch verlängerbar, wobei nach schweizerischer Praxis ein Entsendezeitraum von insgesamt 5–6 Jahren nicht überschritten werden darf. Absatz 3 sieht für Fälle von Entsendungen vor, dass Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge sowie Beiträge von Selbständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen im Ursprungsstaat, aus dem die Person entsandt worden ist, im Gaststaat der vorübergehenden Arbeitsausübung steuerlich grundsätzlich gleich behandelt werden wie Beitragsleistungen an im Gaststaat gelegene Vorsorgeeinrichtungen. Voraussetzung für die Gleichbehandlung von Beiträgen an Vorsorgeeinrichtungen im Ursprungsstaat durch den Gaststaat ist, dass nach dem Recht des Ursprungsstaats Arbeitnehmerbeiträge an dort gelegene Vorsorgeeinrichtungen zum Abzug zugelassen und Arbeitgeberbeiträge nicht dem steuerbaren Einkommen des Arbeitnehmers zugerechnet werden (vgl. Absatz 5 Buchstabe b).

Diese Neuregelung bringt für die entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer und für deren Arbeitgeber wesentliche Erleichterungen, weil sie keine Wechsel der Vorsorgeeinrichtungen mehr vornehmen müssen und dennoch steuerlich so behandelt werden, als wären sie einer Vorsorgeeinrichtung im Gaststaat angeschlossen.

Artikel IX des Revisionsprotokolls zu Artikel 21 Absätze 3 und 4 des Abkommens (Andere Einkünfte)

Gemäss dem neu eingefügten Absatz 3 werden Berichtigungen der Einkünfte durch die rechtsanwendenden Behörden zugelassen, wenn von Artikel 21 erfasste Einkünfte im Verhältnis zwischen Personen mit besonderen Beziehungen anfallen und diese Einkünfte den Betrag übersteigen, der ohne diese Beziehungen vereinbart worden wäre. Werden solche Berichtigungen vorgenommen, so kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jedes Vertragsstaates und unter Berücksichtigung anderer anwendbarer Bestimmungen des Abkommens besteuert werden. Zweck dieser auf Vorschlag des Vereinigten Königreichs eingefügten und im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehenen Bestimmung ist es insbesondere, den

Steuerbehörden im Falle von Schwierigkeiten bei der steuerlichen Behandlung nichttraditioneller Finanzinstrumente eine Handhabe zu bieten.

Im Rahmen von Gewinndurchlaufstrukturen realisierte andere Einkünfte werden von den Vorteilen des Artikels 21 ausgeschlossen (Abs. 4 des revidierten Abkommens; vgl. dazu die Ausführungen zu Art. I des Revisionsprotokolls).

Artikel X des Revisionsprotokolls zu Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 des Abkommens (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Die auf das Vereinigte Königreich anwendbare Anrechnungsbestimmung schreibt betreffend Dividendenzahlungen bei Beteiligungsverhältnissen die Anrechnung insbesondere auch für die von der Gesellschaft auf ihrem Gewinn, aus dem die Dividende gezahlt wird, zu entrichtende schweizerische Steuer vor. Aufgrund der neu eingeführten Massgeblichkeit der Kapitalbeteiligung für die Berechnung der Beteiligungsquote im revidierten Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer i (vgl. dazu auch die Ausführungen zu Art. III des Revisionsprotokolls) wird in Absatz 1 Buchstabe b neu bestimmt, dass für die Anrechnung der schweizerischen Steuer auf dem Gewinn eine Beteiligung von 10 % am Kapital oder an den Stimmrechten genügt.

Mit der Neufassung von Absatz 3 (betrifft die Anrechnung von Quellensteuern des Vereinigten Königreichs auf Dividenden durch die schweizerischen Steuerbehörden) werden die Verweise an geänderte Bestimmungen des Abkommens angepasst und im Buchstaben b die seit einiger Zeit verwendete Standardformulierung eingeführt. Die Bestimmung bleibt ohne Bedeutung, solange das Vereinigte Königreich Dividendenzahlungen wie bisher nach geltendem innerstaatlichem Recht nicht besteuert.

Artikel XI des Revisionsprotokolls zu Artikel 23 Absatz 4 des Abkommens (Gleichbehandlung)

Mit der Neufassung von Absatz 4 werden ausschliesslich Verweise an geänderte Bestimmungen des Abkommens angepasst.

Artikel XII des Revisionsprotokolls zu Artikel 25 des Abkommens (Informationsaustausch)

Die Bestimmung über den Informationsaustausch wird gänzlich neu gefasst. Wie in Ziffer 1.1 dieser Botschaft ausgeführt, ist die Schweiz in diesem Bereich verschiedene Verpflichtungen im Rahmen der OECD und gegenüber der Europäischen Gemeinschaft eingegangen. Auf Wunsch des Vereinigten Königreichs wurden diese Verpflichtungen nun konkretisiert.

a) Informationsaustausch zur Durchführung der Abkommensvorschriften:

Wie schon unter der bisher geltenden Bestimmung werden im Einzelfall und auf Ersuchen Auskünfte ausgetauscht, die der richtigen Durchführung des Abkommens dienen. Ein Beispiel hierfür ist der Austausch von Auskünften, die der Feststellung der Ansässigkeit von Personen in einem Vertragsstaat im Rahmen der Abkommensanwendung (Absatz 1 Buchstabe a der revidierten Bestimmung) dienen.

b) Ausdehnung des Informationsaustauschs auf Holdinggesellschaften:

In Umsetzung der im Rahmen der OECD-Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken eingegangenen Verpflichtungen können betreffend Holdinggesellschaften im Einzelfall und auf Ersuchen auch Informationen zur richtigen Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts ausgetauscht werden (Absatz 1 Buchstabe b der revidierten Bestimmung). Diese Bestimmung hat dieselbe Bedeutung und Tragweite wie die entsprechenden Bestimmungen, die in den letzten Jahren in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich und Spanien getroffen wurden. Unter Ziffer 1 der Ausführungen des Notenwechsels zu Artikel 25 wird festgelegt, dass betreffend Holdinggesellschaften nur diejenigen Informationen ausgetauscht werden, die sich bereits im Besitz der Steuerbehörden befinden. Besondere Untersuchungsmaßnahmen werden für den anderen Staat nicht getroffen. Gemäss Ziffer 2 der Ausführungen des Notenwechsels zu Artikel 25 gelten auf schweizerischer Seite die von Artikel 28 Absatz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14) erfassten schweizerischen Gesellschaften als Holdinggesellschaften. Eine besondere Definition für Holdinggesellschaften des Vereinigten Königreichs besteht nicht.

c) Ausdehnung des Informationsaustauschs auf Fälle von Steuerbetrug und dergleichen:

Absatz 1 Buchstabe c der revidierten Bestimmung weitet den Informationsaustausch im Einzelfall und auf Ersuchen auf Auskünfte aus, die der richtigen Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Steuerbetrug und dergleichen dienen. Diese Bestimmung hat dieselbe Bedeutung und Tragweite wie die entsprechenden Bestimmungen, die in den letzten Jahren in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich und Spanien getroffen wurden. Damit ein Delikt dem Steuerbetrug ähnlich ist, muss es den gleichen Unrechtsgehalt aufweisen wie der Steuerbetrug nach schweizerischem Recht. Materiell bedeutet deshalb diese Amtshilfebestimmung keine Ausdehnung der internationalen Kooperationsverpflichtungen der Schweiz, insbesondere nicht im Vergleich zum Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (SR 351.1; IRSG) und namentlich betreffend das Prinzip der doppelten Strafbarkeit. Beide Vertragsstaaten können demgemäss neu in Fällen von Steuerbetrug auch den Weg der Amtshilfe beschreiten. Dies hat für die Steuerbehörden den Vorteil, dass sie die Informationen, die sie vom andern Staat erhalten haben, auch für die Besteuerung verwenden können, was bei den auf dem Weg der Rechtshilfe übermittelten Informationen nicht der Fall ist. Wegen des im IRSG festgelegten Spezialitätsprinzips können dort die Informationen nur vom Strafrichter, nicht aber von den Steuerbehörden verwendet werden.

Gemäss Ziffer 3 der Ausführungen des Notenwechsels zu Artikel 25 gelten als Steuerbetrug diejenigen betrügerischen Handlungen, die im Recht beider Staaten ein Steuervergehen darstellen und mit einer Freiheitsstrafe bedroht sind, wie beispielsweise die Verwendung oder Vorlage falscher oder gefälschter Buchführungsunterlagen (unter Einschluss unrichtiger Erfolgsrechnungen oder Bilanzen) in der Absicht, die Behörden zu täuschen.

Ziffer 4 der Ausführungen des Notenwechsels zu Artikel 25 präzisiert, dass der Ausdruck «und dergleichen» insbesondere einschliesst:

- die Verwendung oder Vorlage einer unvollständigen Vermögenserklärung und/oder einer unrichtigen Offenlegungserklärung beim Abschluss einer durch die Steuerbehörden im Vereinigten Königreich geführten Untersuchung, und

- die Vernichtung von Aufzeichnungen oder Unterlagen, zu deren Erstellung oder Aufbewahrung eine Rechtspflicht besteht, in der Absicht, die Steuerbehörden im Vereinigten Königreich zu täuschen.

Die Qualifikation der Verwendung einer falschen oder unvollständigen Vermögenserklärung oder einer unrichtigen Offenlegungserklärung beim Abschluss einer durch die Steuerbehörden im Vereinigten Königreich geführten Untersuchung als «Delikt mit gleichem Unrechtsgehalt» ist im spezifischen Rahmen des britischen Strafverfahrens zu sehen. Zeigt nämlich dort eine durch die Steuerbehörden geführte Strafuntersuchung, dass eine steuerpflichtige Person tatsächlich ein Steuerdelikt begangen hat, würde diese Person grundsätzlich einer unbedingten Freiheitsstrafe und zu einer sehr hohen Busse verurteilt. Das britische Recht sieht nun in solchen Fällen vor, dass der delinquierenden Person die Freiheitsstrafe erlassen und die Busse stark (in der Regel um 70–80 %) reduziert wird, wenn sie sich bereit erklärt, allfällige weitere, bisher nicht aufgedeckte Steuerdelikte spontan zu deklarieren (Offenlegungserklärung), und wenn sie bei dieser Gelegenheit den Steuerbehörden gegenüber die tatsächlichen Vermögensverhältnisse bekannt gibt (Vermögenserklärung).

Wenn nun die steuerpflichtige Person diese Rechtswohltaten in Anspruch nimmt und gleichzeitig trotzdem eine unvollständige Offenlegungserklärung oder eine unvollständige Vermögenserklärung ausfüllt, begeht sie ein Delikt mit gleichem Unrechtsgehalt, wie eine schweizerische steuerpflichtige Person, die die schweizerischen Steuerbehörden mittels Verwendung einer falschen Urkunde täuscht.

Dieser Fall stellt den wohl typischsten Fall eines Delikts mit gleichem Unrechtsgehalt wie Steuerbetrug nach schweizerischem Steuerrecht dar. Er wurde denn auch in den Verhandlungen mit der EU im Rahmen der Zinsbesteuerung wiederholt herangezogen und hat nicht unwesentlich dazu beigetragen, dass sowohl in Artikel 10 des Zinsbesteuerungsabkommens als auch im «Memorandum of Understanding» eine Lösung der Frage der Amtshilfe gefunden werden konnte.

Dieses Beispiel ist auch im Rahmen des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens des Zinsbesteuerungsabkommens und des zugehörigen Bundesgesetzes wiederholt zur Illustration des Begriffs des «Delikts mit gleichem Unrechtsgehalt» herangezogen worden.

Die Vernichtung von (falschen) Unterlagen, zu deren Erstellung oder Aufbewahrung eine gesetzliche Verpflichtung besteht, stellt in einem System der Selbstveranlagung, wie es das Vereinigte Königreich auch für die Einkommens- und Gewinnsteuern kennt, eine Tat mit gleichem Unrechtsgehalt dar wie deren Verwendung im schweizerischen gemischten Veranlagungsverfahren. Beim gemischten Veranlagungsverfahren müssen diese Urkunden in der Regel zusammen mit der Steuererklärung eingereicht werden, während sie beim Selbstveranlagungsverfahren die Basis für die Steuererklärung bilden und für eine nachträgliche Kontrolle bereitgehalten werden müssen. Wer nun solche falschen Urkunden erstellt und statt sie vorzulegen vor der Kontrolle vernichtet, soll nicht bessergestellt werden, als wer diese falschen Urkunden im Rahmen der Kontrolle vorlegt.

Gemäss Ziffer 5 besteht Einvernehmen, dass das Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkundenbeweisen bei Banken in Fällen von Steuerbetrug und dergleichen nicht entgegenstehen soll. Weiter wird verlangt, dass zwischen den betrügerischen Handlungen und den verlangten Amtshilfemassnahmen ein direkter Zusammenhang

besteht. Ersuchen, die der blossen Beweisausforschung dienen (sog. «fishing expeditions») sind unzulässig.

In Ziffer 6 der Ausführungen des Notenwechsels zu Artikel 25 wird für die Anwendung der Bestimmung ferner rechtliche und tatsächliche Reziprozität vorausgesetzt und der Grundsatz festgehalten, dass bei unbegründeten Gesuchen keine Amtshilfe erteilt wird.

d) Weitere Bedingungen für die Gewährung von Amtshilfe

Die revidierte Abkommensbestimmung schreibt die im Amtshilfebereich übliche Geheimhaltungsverpflichtung und Verwendungsbeschränkung vor (Abs. 2). Standardgemäss wird weiter die Pflicht zur Informationserteilung ausgeschlossen, wenn hierfür in Widerspruch zu Gesetz oder Verwaltungspraxis stehende Verwaltungs-massnahmen nötig wären, Auskünfte im Rahmen von Gesetz und Verwaltungspraxis nicht beschafft werden können oder die Erteilung von Informationen die Preisgabe eines geschützten Geheimnisses oder einen Verstoß gegen die öffentliche Ordnung bedingen würde (Abs. 3). Absatz 4 stellt klar, dass ein ersuchter Vertragsstaat Informationen gemäss dem Artikel auch dann auszutauschen hat, wenn er sie nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt. Schliesslich hält Absatz 5 mit Bezug auf Amtshilfeersuchen betreffend Steuerbetrug und dergleichen den Grundsatz fest, dass das Bankgeheimnis oder andere Berufsgeheimnisse der Informationserteilung nicht entgegenstehen.

Das Verfahren in der Schweiz zur Beschaffung und Freigabe der Informationen bei Steuerbetrug und dergleichen wurde in einem Verhandlungsprotokoll festgehalten. Es entspricht den Verfahren, die bereits mit andern Staaten wie Deutschland und Norwegen festgelegt worden sind. Es ist vorgesehen, dass die Verfahrensregelung in die Verordnung vom 23. April 1975 zum schweizerisch-britischen Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.936.712) aufgenommen wird und die zu revidierenden Verordnungsbestimmungen gleichzeitig mit diesem Protokoll in Kraft treten werden.

Artikel XIII des Revisionsprotokolls zu Artikel 27 Absätze 8 und 9 des Abkommens (Verschiedene Bestimmungen)

Infolge der Abschaffung des Anrechts auf Steuergutschrift (vgl. dazu die Ausführungen unter Art. III des Revisionsprotokolls) wird der entsprechende Verweis in Artikel 27 Absatz 8 gestrichen.

Der bisherige Absatz 9 betreffend die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen durch die Leitung von Anlagefonds anstelle der Zertifikatsinhaber wird aufgehoben. Der Wortlaut dieser Bestimmung vermochte nicht mehr die Entwicklung zu widerspiegeln, die im Bereich dieser Einrichtungen eingetreten ist. Wie in ähnlichen abkommensrechtlichen Fällen (z.B. mit Dänemark) wurde vereinbart, die Frage der Abkommensberechtigung dieser Fonds aufgrund einer Verständigungslösung zu regeln. Gemäss dieser Verständigungslösung können die vom Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen vorgesehenen kollektiven Kapitalanlagen, die transparent besteuert werden (vertraglicher Anlagefonds, SICAV und Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen), die Rückerstattung der britischen Quellensteuer im Verhältnis der in der Schweiz ansässigen nutzungsberechtigten Personen verlangen. Ab einer Quote von 95 % ansässiger Personen wird die volle Rückerstattung der Quellensteuer gewährt. Das Gleiche gilt sinngemäss für britische Anlagefonds, die in der Form von «Authorised

Unit Trusts», «Unauthorised Unit Trusts» und «Open Ended Investment Companies» organisiert sind und in der Schweiz investieren.

Artikel XIV des Revisionsprotokolls (Inkrafttreten)

Das Revisionsprotokoll wird mit dem Erhalt der letzten der beiden Notifikationen über den Abschluss des Genehmigungsverfahrens in Kraft treten (Absatz 2).

Der Anwendbarkeitsbeginn der einzelnen Bestimmungen des Revisionsprotokolls ergibt sich für die Schweiz aus der Auflistung in Absatz 2 Buchstabe a und für das Vereinigte Königreich aus der Auflistung in Absatz 2 Buchstabe b wie folgt:

in der Schweiz

- hinsichtlich an der Quelle erhobener Steuern auf Dividenden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres fällig werden (Abs. 2 Bst. a Ziff. i);
- hinsichtlich der übrigen Steuern auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres beginnen (Abs. 2 Bst. a Ziff. ii);
- hinsichtlich des Informationsaustauschs zur Durchführung der Abkommensvorschriften auf die Abgabe von Informationen am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Protokolls (Abs. 2 Bst. a Ziff. iii);
- hinsichtlich des Informationsaustauschs betreffend Holdinggesellschaften auf die Abgabe von Informationen zu Steuerjahren, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Protokolls beginnen (Abs. 2 Bst. a Ziff. iv);
- hinsichtlich des Informationsaustauschs betreffend Steuerbetrug und dergleichen auf die Abgabe von Informationen bei Widerhandlungen, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Protokolls begangen werden (Abs. 2 Bst. a Ziff. v);

im Vereinigten Königreich

- hinsichtlich der Einkommenssteuer und der Kapitalgewinnsteuer auf die Steuerjahre, die am oder nach dem 6. April des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Kalenderjahrs beginnen (Abs. 2 Bst. b Ziff. i);
- hinsichtlich der Körperschaftssteuer auf Rechnungsjahre, die am oder nach dem 1. April des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Kalenderjahrs beginnen;
- hinsichtlich des Wegfalls der Steuergutschriften auf Dividenden von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften, auf Dividenden, die am oder nach dem 6. April des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Kalenderjahrs bezahlt werden;
- hinsichtlich des Informationsaustauschs gestützt auf Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a auf die Abgabe von Informationen am oder nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Protokolls;
- hinsichtlich des Informationsaustauschs gestützt auf Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b auf die Abgabe von Informationen zu Rechnungsjahren, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Protokolls beginnen;

die Schweiz keine neuen Verpflichtungen beinhalten. Zwar enthält das vorliegende Revisionsprotokoll rechtsetzende Bestimmungen, es begründet aber keine zusätzlichen Steuerpflichten. Die neuen Bestimmungen begrenzen die schweizerischen Besteuerungsrechte nur in sehr geringem Umfang. Da bereits heute aufgrund von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens die im Quellenstaat verbleibende Steuer auf Dividenden in vielen Fällen von 5 auf 0 Prozent gesenkt wird, wird der revidierte Artikel 10 des Abkommens nur eine geringe zusätzliche Reduktion der in der Schweiz verbleibenden Steuer bewirken (vgl. dazu die Ausführungen unter Ziffer 2 zu Artikel III des Revisionsprotokolls). Die im Fall von Steuerbetrug neu auf dem Weg des Informationsaustauschs erhältlichen Informationen können bereits heute über die Rechtshilfe beschafft werden (vgl. dazu die Ausführungen unter Ziff. 2 zu Art. XII des Revisionsprotokolls). Diese Amtshilfeklausel ist gegenüber den OECD-Mitgliedstaaten bereits vorgängig als der neue schweizerische Standard für den Informationsaustausch bezeichnet worden. Ausserdem hat sich die Schweiz im Rahmen des Memorandum of Understanding vom 26. Oktober 2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen gegenüber den Mitgliedstaaten der Europäischen Union verpflichtet, in Fällen von Steuerbetrug die Gewährung von Amtshilfe im bilateralen Verhältnis zu regeln und eine entsprechende Klausel in das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Eine solche Bestimmung findet sich denn zwischenzeitlich auch in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen mit Mitgliedstaaten der Europäischen Union (z.B. Deutschland, Österreich und Spanien), aber auch in solchen mit Staaten, die nicht der Europäischen Union angehören (z.B. USA und Norwegen). Die rechtsetzenden Bestimmungen des Revisionsprotokolls sind daher nicht von einer derartigen Wichtigkeit, dass sie die Unterstellung unter das fakultative Referendum rechtfertigen würden. Der Bundesbeschluss über das Revisionsprotokoll unterliegt daher nicht dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.