

11.073

**Botschaft
zur Genehmigung eines
Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz
und den Vereinigten Arabischen Emiraten**

vom 23. November 2011

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

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des am 6. Oktober 2011 zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten unterzeichneten Abkommens 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.

23. November 2011

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

Übersicht

Am 6. Oktober 2011 wurde mit den Vereinigten Arabischen Emiraten ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet.

Dieses Abkommen enthält, wie der Name sagt, Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und wird der Schweiz und ihrer Wirtschaft in Bezug auf den Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bedeutende Vorteile bringen und insbesondere dazu beitragen, die gegenseitigen Direktinvestitionen zu fördern.

Das Abkommen folgt im Wesentlichen dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung erarbeiteten Musterabkommen sowie der schweizerischen Vertragspraxis auf diesem Gebiet.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände haben den Abschluss dieses Abkommens begrüsst.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	9180
1 Allgemeine Überlegungen zur Entwicklung der schweizerischen Abkommenspolitik	9182
2 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen	9182
3 Würdigung	9184
4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens	9184
5 Finanzielle Auswirkungen	9192
6 Verfassungsmässigkeit	9192
Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten (<i>Entwurf</i>)	9195
Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Arabischen Emiraten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen	9197

Botschaft

1 **Allgemeine Überlegungen zur Entwicklung der schweizerischen Abkommenspolitik**

Doppelbesteuerungsabkommen sind ein wichtiges Mittel der Steuerpolitik. Gute Abkommen erleichtern die Tätigkeit unserer Exportwirtschaft, fördern ausländische Investitionen in der Schweiz und tragen damit zum Wohlstand in der Schweiz und in den Partnerstaaten 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. Der Standard 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 stets den goldenen Mittelweg zwischen günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen im eigenen Land einerseits und internationaler Anerkennung ihrer Steuerordnung andererseits finden. Gute Schweizer Lösungen können wertlos werden, wenn sie international keine Anerkennung finden.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat beschlossen, dass die Schweiz im Bereich des steuerlichen Informationsaustauschs den von der OECD entwickelten internationalen Standard übernimmt.

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

Die Vereinigten Arabischen Emirate sind seit 1996 Mitglied der Welthandelsorganisation. Sie sind ebenfalls Mitglied des Golfkooperationsrates (Gulf Cooperation Council; nachfolgend GCC), der seit 2003 zwischen den sechs Mitgliedern (Bahrain, Kuwait, Oman, Katar, Saudi-Arabien und VAE) eine Zollunion mit einem Einheits-tarif bildet. Des Weiteren unterzeichneten die Vereinigten Arabischen Emirate und die übrigen Mitglieder der GCC am 22. Juni 2009 mit den Staaten der EFTA, der unter anderem die Schweiz angehört, ein Freihandelsabkommen sowie bilaterale Landwirtschaftsabkommen.

Die Wirtschaft der Vereinigten Arabischen Emirate, die ungefähr 10 Prozent der weltweiten Erdölvorkommen besitzen, hängt wie in den meisten Golfstaaten im Wesentlichen vom Stand der Erdölreserven ab. Die Erträge aus dem Erdölgeschäft sind beträchtlich und werden von einem Staatsfonds, der «*Abu Dhabi Investment Authority*», verwaltet. Im Juni 2011 verfügte dieser Staatsfonds über ungefähr 627 Milliarden US-Dollar. Die Vereinigten Arabischen Emirate wollen diese Mittel im Ausland, insbesondere in Europa, investieren. Zudem sind die Vereinigten Arabischen Emirate seit einigen Jahren bestrebt, ihre Wirtschaft zu diversifizieren; sie haben zu diesem Zweck eine Politik der Privatisierung der Wirtschaft in die Wege geleitet, um die Entstehung eines Privatsektors zu fördern.

Zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten wurde am 3. November 1998 ein Investitionsschutzabkommen (SR 0.975.232.5) abgeschlossen. 2010 exportierte die Schweiz Güter im Wert von 2,25 Milliarden Franken in die Vereinigten Arabischen Emirate. Ein Grossteil entfällt auf Präzisionsinstrumente, Luxusprodukte (Uhren, Schmuck), die chemische und pharmazeutische sowie die Maschinenindustrie. Die Direktinvestitionen der Schweiz in den Vereinigten Arabischen Emiraten werden auf etwa 500 Millionen Franken geschätzt. Die Direktinvestitionen der Vereinigten Arabischen Emirate in der Schweiz betreffen vor allem den Luftfahrtsektor und die Finanzdienstleistungen. Die Vereinigten Arabischen Emirate halten namentlich Aktienanteile in Höhe von 1,6 Milliarden Franken (Stand September 2006) am Unternehmen für Luftfahrttechnik SR Technics. Die «*Abu Dhabi Investment House PJSC*» und die Nationalbank von Abu Dhabi haben je eine Tochtergesellschaft in der Schweiz errichtet (Genf). Die Vereinigten Arabischen Emirate sind, nach Saudi-Arabien, der wichtigste Handelspartner der Schweiz in der Golfregion.

Auf Ersuchen der Vereinigten Arabischen Emirate wurden im August 2003 im Hinblick auf den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen mit der Schweiz Verhandlungen aufgenommen. Es handelte sich um rein technische Beratungen. Nach der Konsultation verschiedener interessierter Schweizer Kreise war die Eidgenössische Steuerverwaltung zum Schluss gelangt, dass ein solches Abkommen angesichts der Nichtbesteuerung der Einkommen von in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässigen Personen keine Priorität besass.

In Anbetracht der Investitionen der Vereinigten Arabischen Emirate in der Schweiz sowie der wachsenden wirtschaftlichen Bedeutung der Golfstaaten zum einen und der Auswirkungen der internationalen Finanzkrise zum andern schien es angebracht, dem Ersuchen der Vereinigten Arabischen Emirate um möglichst rasche Fortsetzung der im Jahre 2003 aufgenommenen Verhandlungen Folge zu leisten. Ausserdem schlossen die Vereinigten Arabischen Emirate in den vergangenen Jahren mit zahlreichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union Doppelbesteuerungsabkommen ab, die sehr günstige Steuersätze für Investitionen vorsehen (grösstenteils beträgt der Quellensteuersatz für Dividenden und Zinsen 0 %).

Die Verhandlungen über ein Doppelbesteuerungsabkommen wurden im August 2008 mit der Paraphierung eines Entwurfs für ein Abkommen zwischen den Vereinigten Arabischen Emiraten und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf den Steuern vom Einkommen abgeschlossen. Im Februar 2009 hatten die Vereinigten Arabischen Emirate jedoch einen Antrag formuliert, um eine zusätzliche Bestimmung in den Abkommensentwurf aufzunehmen. Mit dieser Bestimmung sollten – gleich wie im Abkommen, das die Vereinigten Arabischen Emirate mit Deutschland abgeschlossen hatten – die Gewinne aus der Erforschung und Ausbeutung der natürlichen Reichtümer im Vertragsstaat, in dem sie sich befinden, vollständig besteuert werden können. Kurze Zeit später, am 13. März 2009, verpflichtete sich der Bundesrat, Artikel 26 (Informationsaustausch) des Musterabkommens von 2005 der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (hiernach «OECD») in ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen, und zog den Vorbehalt zurück, den die Schweiz gegenüber diesem Artikel angebracht hatte.

Die Schweiz und die Vereinigten Arabischen Emirate beschlossen deshalb die Aufnahme neuer Verhandlungen, um den im August 2008 paraphierten Abkom-

mensentwurf mit einer mit Artikel 26 des Musterabkommens der OECD kompatiblen Bestimmung über die Amtshilfe sowie einer weiteren Bestimmung über die Besteuerung der Gewinne aus der Erforschung und Ausbeutung der natürlichen Reichtümer auszustatten. Diese neuen Verhandlungen wurden am 1. September 2011 mit der Paraphierung des Entwurfs für ein ergänztes Abkommen abgeschlossen. Das Abkommen wurde am 6. Oktober 2011 in Dubai unterzeichnet.

3 Würdigung

Die Golfregion gehört heute zu den Gebieten mit der weltweit grössten Wachstumsdynamik. Die Investitionskapazitäten der Vereinigten Arabischen Emirate im Ausland sind beträchtlich und sie dürften sich zunehmend nach Europa ausrichten. Seit den ersten Verhandlungen im Jahr 2003 haben die Vereinigten Arabischen Emirate mit zahlreichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die sehr günstige Steuersätze für Investitionen vorsehen (für die Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen gilt grösstenteils ein Nullsatz). Der Abschluss dieses Abkommens dient daher der Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und soll zudem vermeiden, dass Investitionen in EU-Länder abfliessen oder über diese geleitet werden. Mit dem Abkommen soll also insbesondere der Ausbau der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten gefördert werden.

Abgesehen von einigen Anpassungen an die Besonderheiten des Rechts der Vereinigten Arabischen Emirate entspricht das Abkommen weitgehend der schweizerischen Abkommenspolitik und dem OECD-Musterabkommen in Steuersachen, einschliesslich der neuen Amtshilferegelung. Die im Bereich der Quellenbesteuerung von Dividenden und Zinsen vereinbarten Lösungen sind im globalen Zusammenhang zu sehen, denn dadurch können die steuerlichen Bedingungen für Investitionen der Vereinigten Arabischen Emirate in der Schweiz verbessert werden, was auch die Gefahr des Abwanderns solcher Investitionen in andere Länder bannt. Die mit dem Abkommen geschaffenen Rahmenbedingungen werden es ermöglichen, die Direktinvestitionen aufrechtzuerhalten und zu begünstigen, was der wirtschaftlichen Entwicklung beider Länder zugute kommt.

4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens

Zum besseren Verständnis der im Abkommen vereinbarten Lösungen erscheint es angezeigt, kurz die wirtschaftlichen und rechtlichen Besonderheiten der Vereinigten Arabischen Emirate aufzuzeigen.

Die Vereinigten Arabischen Emirate besitzen kein Steuersystem, das mit denjenigen westlicher Industriestaaten vergleichbar ist. Derzeit besteht offenbar kein Bedarf für die Erhebung ähnlicher Steuern. Natürliche Personen unterstehen in den Vereinigten Arabischen Emiraten keinen Einkommens- oder Vermögenssteuern. Dagegen besitzt jedes Emirat eigene Steuergesetze, die im Allgemeinen eine Unterstellung der Unternehmen unter eine progressive Gewinnsteuer vorsehen, die bis zu maximal 50 Prozent beträgt. Da diese Steuergesetze jedoch zurzeit sistiert sind, werden ansässige Gesellschaften nicht besteuert. In der Praxis entrichten nur die Erdölgesellschaften

ten sowie die ausländischen Banken oder Bankfilialen Steuern. Jedes Emirat erhebt ausserdem Gemeindesteuern in Höhe von 10 Prozent auf dem Mietwert der Geschäftsräume; ferner werden Dienstleistungen in der Hotellerie und kulturelle Darbietungen zu einem Satz von 5 Prozent besteuert.

Bisher konnten die Vereinigten Arabischen Emirate ihre öffentlichen Ausgaben mit den Einnahmen aus dem Erdölgeschäft, einschliesslich der Besteuerung der Erdölgesellschaften, sowie mit dem Ertrag aus den im Ausland getätigten Investitionen decken. Seit einiger Zeit sind jedoch Diskussionen über eine mögliche Modernisierung des Steuersystems der Vereinigten Arabischen Emirate in Gang, um Steuereinnahmen zu erhöhen (namentlich mit der Einführung der Mehrwertsteuer).

Aufgrund dieser besonderen Rechtslage ist an sich ein Doppelbesteuerungsabkommen nur in beschränktem Umfang erforderlich. Es zielt im Wesentlichen darauf ab, die Attraktivität der Schweiz für Investoren aus den Vereinigten Arabischen Emiraten zu verstärken. Eine Doppelbesteuerung der gleichen Einkünfte von ein und derselben steuerpflichtigen Person tritt wegen der (auf die Erdölfirmen und die Bankeninstitute) beschränkten Besteuerung in den Vereinigten Arabischen Emiraten heute nur selten ein. Eine allfällige Nichtbesteuerung in den Vereinigten Arabischen Emiraten lässt aber Befürchtungen aufkommen, dass Personen, die in einem Drittstaat ansässig sind, versucht sein könnten, durch Zwischenschaltung einer in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässigen Person in den Genuss von Abkommensvorteilen zu gelangen. Aus diesem Grund wurde in das Protokoll zum Abkommen eine allgemeine Bestimmung aufgenommen, die gegenseitige Beratungen zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen vorsieht. In Bezug auf natürliche Personen wird festgehalten, dass nur diejenigen Personen im Sinne des Abkommens in den Vereinigten Arabischen Emiraten als ansässig gelten, die eine substantielle Präsenz in diesem Staat aufweisen (vgl. Art. 4).

Mit dem Abkommen wird angestrebt, unter Berücksichtigung aller Besonderheiten sowohl den schweizerischen Interessen als auch den Interessen der Vereinigten Arabischen Emirate gebührend Rechnung zu tragen. Dies führte zur Verankerung einiger Sonderregeln im Abkommen, insbesondere in Bezug auf die Ansässigkeit (Artikel 4), die Ruhegehälter (Artikel 18), aber auch in Bezug auf die Bestimmung über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Artikel 22). Im Übrigen folgt das Abkommen – sowohl formell wie materiell – weitgehend dem OECD-Musterabkommen sowie der schweizerischen Abkommenspraxis. Deshalb werden nachstehend nur die wichtigsten Abweichungen gegenüber diesem Musterabkommen und der einschlägigen schweizerischen Praxis kommentiert.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Der materielle Anwendungsbereich des Abkommens deckt nur die Einkommenssteuern, da die Vereinigten Arabischen Emirate keine Vermögenssteuern erheben. Die schweizerische Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen wird gemäss der schweizerischen Abkommenspraxis vom Geltungsbereich des Abkommens ausgenommen.

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

Die Vereinigten Arabischen Emirate äusserten den Wunsch, die Staatsfonds, das heisst die unabhängigen oder nicht gewinnorientierten Fonds, in die Begriffsdefinition von «Personen» mit einzuschliessen, weil es sich bei diesen Fonds um verschiedene Rechtsträger handelt. Der Staatsfonds ist ein Anlagevehikel, das durch staatliche Mittel alimentiert wird und deshalb der staatlichen Kontrolle unterliegt. Er gilt somit vollumfänglich als staatliche Einrichtung, deren Zweck die Anlage des Staatsvermögens ist. Die Begriffsdefinition von «Personen» umfasst demnach auch die Staatsfonds, das heisst die unabhängigen oder nicht gewinnorientierten Fonds (z.B. Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung, des Unterrichts usw.).

Art. 4 Ansässige Person

Unter Berücksichtigung des besonderen Steuersystems der Vereinigten Arabischen Emirate wurden, wie bereits angesprochen, für dort oder in der Schweiz ansässige Personen unterschiedliche Kriterien festgelegt. In den Vereinigten Arabischen Emiraten gilt eine natürliche Person als ansässig, wenn sie ihren Wohnsitz und eine substantielle Präsenz in diesem Land hat. Als substantielle Präsenz gilt, wenn die Person sich überwiegend dort aufhält und sie die engsten Verbindungen (familiärer, sozialer und beruflicher Natur) zu diesem Staat unterhält. Eine juristische Person gilt in den Vereinigten Arabischen Emiraten als ansässig, wenn sie dort errichtet wurde oder sich ihre tatsächliche Geschäftsleitung in diesem Staat befindet (Abs. 1 Bst. b).

Wie im Abkommen, das zwischen der Schweiz und Katar abgeschlossen wurde, gelten die nach öffentlichem Recht errichteten staatlichen Einrichtungen, einschliesslich der Staatsfonds, als ansässige juristische Personen (Art. 4 Abs. 2 Bst. b). In Einklang mit der aktuellen Abkommenspolitik der Schweiz gelten auch Pensionskassen als ansässige Personen (Protokoll Ziff. 2 Bst. a).

Art. 7 Unternehmensgewinne

Das Abkommen richtet sich nach dem im OECD-Musterabkommen verankerten Grundsatz, wonach die Gewinne eines Unternehmens, das im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält, dort nur insoweit besteuert werden, als sie tatsächlich dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Art. 10 Dividenden

Angeichts des Netzes von Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Vereinigten Arabischen Emirate mit den EU-Mitgliedstaaten abgeschlossen haben und die für Dividenden und Zinsen sehr vorteilhafte Steuersätze vorsehen, konnte eine Lösung gefunden werden, die sowohl den schweizerischen Interessen als auch den Interessen der Vereinigten Arabischen Emirate gebührend Rechnung trägt, die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz verstärkt und mit der vermieden werden kann, dass Investitionen in EU-Ländern getätigt oder über diese geleitet werden. So können die von einer schweizerischen Gesellschaft an den anderen Vertragsstaat oder an eine staatliche Einrichtung (namentlich an Staatsfonds) bezahlten Dividenden nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Dividenden, die an einen Staatsfonds gezahlt werden, gelten in der Tat als an den betreffenden Staat gezahlt, weil diese Fonds dem Staat gehören und von ihm beherrscht werden. Entsprechend der aktuellen Abkommenspolitik der Schweiz auf diesem Gebiet werden auch an Pensionskassen

oder an Vorsorgeeinrichtungen ausgeschüttete Dividenden vollständig von der Quellensteuer befreit. Kollektivanlagen ausschliesslich von Vorsorgeeinrichtungen werden gleich behandelt wie Direktinvestitionen von Vorsorgeeinrichtungen.

Für Gesellschaften mit einer Beteiligung von über 10 Prozent des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft ist ein Steuersatz von 5 Prozent vorgesehen und in allen anderen Fällen einer von 15 Prozent. Das Protokoll enthält eine allgemeine Klausel (Ziff. 1), welche die Konsultation der zuständigen Behörden zwecks Vermeidung des Abkommensmissbrauchs vorsieht.

Art. 11 Zinsen

Entsprechend der schweizerischen Abkommenspolitik wurde das Recht zur Besteuerung von Zinsen ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zugewiesen. Das Protokoll enthält – wie für die Dividenden – eine Klausel, welche die Vermeidung des Abkommensmissbrauchs erlaubt.

Art. 12 Lizenzgebühren

In Einklang mit der schweizerischen Abkommenspolitik wurde das Recht zur Besteuerung von Lizenzgebühren ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zugewiesen.

Art. 13 Kapitalgewinne

Dieser Artikel sieht wie das Musterabkommen der OECD vor, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Aktien einer Gesellschaft, deren Vermögen direkt oder indirekt zur Hauptsache aus Immobilien in einem der Vertragsstaaten besteht, in diesem Staat besteuert werden können. Die Schweiz ihrerseits hielt fest, dass im Artikel über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22 Abs. 1 Bst. a) die Schweiz solche Gewinne erst von der Steuer befreit, wenn deren tatsächliche Besteuerung in den Vereinigten Arabischen Emiraten nachgewiesen wurde.

Art. 18 Ruhegehälter

Dem Quellenstaat wird ein Besteuerungsrecht eingeräumt, das unterschiedslos für Renten aus öffentlicher und aus privater Quelle gilt. Die Schweiz beseitigt eine etwaige Doppelbesteuerung dadurch, dass sie eine Anrechnung auf die in den Vereinigten Arabischen Emiraten erhobene Quellensteuer gewährt. Wie im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Südafrika wird das Besteuerungsrecht der Schweiz somit gewährt, weil die Vereinigten Arabischen Emirate derzeit dort wohnhafte natürliche Personen nicht besteuern.

Art. 22 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Vereinigten Arabischen Emirate vermeiden die Doppelbesteuerung mit der Anrechnungsmethode.

In der Schweiz wird die Doppelbesteuerung vermieden durch Befreiung unter Progressionsvorbehalt und gegebenenfalls durch die pauschale Steueranrechnung für die nicht rückforderbaren Quellensteuern auf Dividenden. Entsprechend ihrer Abkommenspolitik behält sich die Schweiz aber das Recht zur Besteuerung der

Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Immobiliengesellschaften vor, wenn diese Gewinne in den Vereinigten Arabischen Emiraten tatsächlich nicht besteuert worden sind.

Was die Ruhegehälter anbetrifft, so wird für in der Schweiz ansässige Personen, die aus den Vereinigten Arabischen Emiraten eine dort besteuerte Pension beziehen, eine Anrechnung dieser Steuer der Vereinigten Arabischen Emirate an die schweizerischen Steuern vorgesehen. Diese Situation ist derzeit allerdings bloss von theoretischer Bedeutung.

Art. 24 Verständigungsverfahren

Die Schweizer Delegation hatte entsprechend ihrer Abkommenspolitik die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel gemäss Musterabkommen der OECD in das Abkommen gefordert. Die Vereinigten Arabischen Emirate lehnten diesen Vorschlag jedoch ab, sodass das Abkommen nur ein Verständigungsverfahren vorsieht.

Art. 25 Informationsaustausch

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Finanzkrise gewinnt die internationale Zusammenarbeit im Fiskalbereich an Bedeutung. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entscheid vom 13. März 2009 hat der Bundesrat beschlossen, den internationalen Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. Gleichzeitig hat er die Wahrung des Verfahrensschutzes, die Begrenzung der Amtshilfe auf konkrete Anfragen, faire Übergangslösungen, die Beschränkung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, das Subsidiaritätsprinzip sowie die Beseitigung allfälliger Diskriminierungen zu den anzustrebenden Eckwerten des Übergangs auf den internationalen Standard erklärt. Diese Elemente werden nachfolgend kommentiert.

Der Artikel übernimmt grösstenteils den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen betreffen die Beschränkung des Informationsaustauschs auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, den Ausschluss der Weitergabe erhaltener Informationen an Aufsichtsbehörden, die Möglichkeit, die Informationen mit dem Einverständnis beider Staaten für andere Zwecke zu verwenden sowie die Ermächtigung der Steuerbehörden der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen bei der Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie bei der Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Diese Änderungen bei den Bestimmungen zum Informationsaustausch beruhen auf dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen und entsprechen dem einschlägigen internationalen Standard.

Absatz 1 verankert den Grundsatz des Informationsaustausches. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder die innerstaatliche Anwendung oder Durchsetzung der vom Abkommen erfassten Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen sogenannte «fishing expeditions» verhindert werden. Zudem wird damit festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er ein Auskunftersuchen an den anderen Staat stellt. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist, dass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Schweiz oder in den Vereinigten Arabi-

schen Emiraten ansässig sind, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln des Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. Sie hält jedoch fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der vom Abkommen umfassten Steuern befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch der steuerpflichtigen Person selbst oder der von ihr bevollmächtigten Person offenbart werden. Der letzte Satz dieses Absatzes sieht die Möglichkeit der Verwendung für andere, nicht steuerliche Zwecke vor, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Staat seine Zustimmung zur steuerfremden Verwendung gibt. Diese Bestimmung ermöglicht beispielsweise die Verwendung der erhaltenen Auskünfte in einem anderen Strafverfahren, ohne jedoch der betroffenen Person die diesbezüglich separaten Verfahrensrechte in der Schweiz zu entziehen. Damit kann vermieden werden, dass gleiche Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals beschafft und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des ersuchten Staates ist jedoch in allen Fällen notwendig.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden 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. 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 austauschen muss, die er selbst nicht für eigene Steuerzwecke benötigt. Der Informationsaustausch beschränkt sich folglich nicht auf Informationen, die auch den Steuerbehörden des ersuchten Staates von Nutzen sind.

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden, sowie betreffend Eigentumsverhältnisse an juristischen Personen. Solche Informationen sind ungeachtet der Einschränkungen von Absatz 3 auszutauschen. So hat der ersuchte Staat die Informationen auch dann einzuholen und auszutauschen, wenn sie nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis nicht erhältlich wären. Dementsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das schweizerische Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich ermittelbar sind.

In Fällen von Steuerbetrug besitzt die Schweiz aufgrund des Strafverfahrens im innerstaatlichen Recht die nötigen Mittel zur Durchsetzung der Herausgabe der durch Absatz 5 erfassten Informationen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss Änderungsprotokoll keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die

Umsetzung der neuen 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 durch die am 1. Oktober 2010 in Kraft getretene Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; SR 672.204) geregelt. Diese Verordnung wird durch das Bundesgesetz über die internationale Steueramtshilfe (StAG) ersetzt werden. Der Bundesrat hat die Botschaft zu diesem Gesetz am 6. Juli 2011 verabschiedet (BBl 2011 6193).

Nach Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c ADV wird die Schweiz den Vereinigten Arabischen Emiraten in keinem Fall Amtshilfe in Steuersachen leisten, wenn das Amtshilfesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Die Schweiz hat ihre Haltung der Delegation der Vereinigten Arabischen Emirate im Laufe der Verhandlungen mitgeteilt, welche davon Kenntnis genommen hat.

Das Auskunftersuchen ist gemäss einschlägigen Vorschriften der OECD, insbesondere gemäss Modul 1 zum Informationsaustausch auf Anfrage des Manuels der OECD zur Umsetzung des Informationsaustauschs in Steuersachen, schriftlich zu stellen (einfache Telefonanfragen sind somit ausgeschlossen).

Die Bestimmungen von Artikel 25 werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert (Ziff. 6). Das Protokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst «fishing expeditions» ausdrücklich aus (Ziff. 6 Bst. a und c).

Das Protokoll regelt ausserdem detailliert die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Ziff. 6 Bst. b). Diese Anforderungen sind jedoch nicht so auszulegen, dass ein wirksamer Informationsaustausch behindert wird (Ziff. 6 Bst. c). Das Abkommen ist so auszulegen, dass einem Amtshilfesuch zu entsprechen ist, wenn darin dargetan wird, dass es sich nicht um eine «fishing expedition» handelt. Gemäss internationalem Standard muss der ersuchende Staat die betroffene steuerpflichtige Person eindeutig identifizieren, was auch durch andere Merkmale als Name und Adresse der Fall sein kann (Ziff. 6 Bst. b, Unterabs. i). Sofern sie bekannt sind, sollen auch Name und Adresse der Person (z.B. eine Bank) genannt werden, in deren Besitz die ersuchten Informationen vermutet werden (Ziff. 6 Bst. b, Unterabs. v). Gemäss internationalem Standard sind auch Gesuche zu beantworten, die den vermuteten Informationsinhaber nicht identifizieren. Weil sich die Informationssuche ohne diese Angaben als schwierig erweisen kann, lässt der Standard zu, solche Gesuche aus Gründen der Verhältnismässigkeit (Proportionalität) und Durchführbarkeit (Praktikabilität) abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) als zuständige Behörde ist deshalb nicht verpflichtet, zur Beantwortung eines Amtshilfesuchs sämtliche der mehr als 300 in der Schweiz tätigen Banken anzufragen. Kommen hingegen beispielsweise nur einige wenige Banken als Informationsinhaber in Frage, so ist die ESTV auch ohne Angabe des Namens und der Adresse verpflichtet, diese anzufragen, sofern die Umstände im Gesuch schlüssig dargetan sind und damit eine «fishing expedition» ausgeschlossen werden kann.

Aufgrund der Anforderungen des internationalen Standards an Auskunftersuchen, ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Nach dem heute geltenden Standard beschränkt sich der Informationsaustausch auf Anfragen im Einzelfall. International sind aber Bestrebungen im Gang den Standard zu erweitern und konkrete Anfragen auch dann zuzulassen, wenn diese auf eine genau definierte

Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, bei denen aufgrund zahlreicher Indizien davon ausgegangen werden muss, dass sie ihren Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht nachgekommen sind. Weitere Ausführungen zu dieser Thematik finden sich in Ziff. 1.2.1 der bundesrätlichen Botschaft zum StAG (BBl 2011 6193).

Der ersuchende Staat muss angeben, welche Informationen erheblich sind, welche Steuerperioden sie betreffen bzw. welchen steuerlichen Zweck sie verfolgen. Daraus folgt, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Ausserdem wird ausdrücklich ausgeschlossen, dass ein Vertragsstaat Informationen unaufgefordert oder automatisch austauschen muss; allerdings haben diese Staaten die Möglichkeit, unaufgefordert oder automatisch Informationen im Bereich internationaler Amtshilfe auszutauschen, sofern ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziff. 6 Bst. d).

Schliesslich sind die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen gewährleistet (Ziff. 6 Bst. e). In der Schweiz kann die betroffene steuerpflichtige Person die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Austausch von Informationen mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anfechten, welches die Sache abschliessend beurteilt. Die Beschwerde hat Suspensivwirkung: Wurde Beschwerde erhoben, so kann der Informationsaustausch daher erst erfolgen, nachdem diese rechtskräftig abgelehnt wurde. Dieses Verfahren darf jedoch den Informationsaustausch nicht in unzulässiger Weise behindern.

Der Artikel zum Informationsaustausch wird auf Steuerperioden Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen.

Art. 27 Inkrafttreten

Das Abkommen tritt am Tag des Eingangs der letzten Notifikation über den Abschluss der hierfür erforderlichen innerstaatlichen Verfahren in Kraft. Seine Bestimmungen finden Anwendung auf die an der Quelle erhobenen Steuern ab dem 1. Januar des Jahres, in dem das Abkommen in Kraft tritt, und auf die übrigen Steuern ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres.

Das Abkommen vom 8. Januar 1992 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Arabischen Emiraten über die Besteuerung von Unternehmen der internationalen Luftfahrt (SR 0.672.977.65) wird aufgehoben und entfaltet keine Wirkung mehr, solange das Abkommen anwendbar ist.

Ziffer 7 des Protokolls

Auf Ersuchen der Vereinigten Arabischen Emirate wurde wie im Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland eine Bestimmung ins Protokoll aufgenommen, wonach die Gewinne, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates mit der Erforschung und Ausbeutung der Bodenschätze im anderen Vertragsstaat erzielt, nur im Staat versteuert werden können, in dem sich die Bodenschätze befinden.

Der Begriff «Gewinne aus der Ausbeutung von Bodenschätzen» umfasst nicht die Gewinne, die ein Unternehmen aus einem Vertragsstaat mit dem Handel mit Treibstoffen oder anderen Bodenschätzen aus dem anderen Vertragsstaat erzielt, wenn diese Tätigkeit nicht auf dem Staatsgebiet dieses anderen Vertragsstaates erfolgt. In diesen Fällen sind je nachdem die Bestimmungen der übrigen Artikel des Abkommens anwendbar.

5

Finanzielle Auswirkungen

In jedem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten beide Vertragsstaaten auf gewisse Steuereinnahmen. Für die Schweiz ergeben sich Einbussen durch die teilweise oder vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer und, sofern die Rechtsgrundlagen dazu im innerstaatlichen Recht der Vereinigten Arabischen Emirate geschaffen werden, durch die Anrechnung der in den Vereinigten Arabischen Emiraten auf Dividenden gestützt auf Artikel 10 erhobenen Quellensteuern. Diese Einbussen, die mangels geeigneter Instrumente nicht genau beziffert werden können, werden teilweise dadurch kompensiert, dass diese Massnahmen eine Standortverbesserung bewirken und so zu zusätzlichen Steuereinnahmen führen.

Dagegen wird die durch die Verordnung vom 22. August 1967 (SR 672.201) eingeführte pauschale Steueranrechnung die schweizerischen öffentlichen Finanzen zumindest vorderhand nicht belasten. Insgesamt bringt das Abkommen wesentliche Vorteile und es kann davon ausgegangen werden, dass bisherige Wettbewerbsverzerrungen in den Vereinigten Arabischen Emiraten für Schweizer Unternehmen gegenüber Unternehmen aus anderen europäischen Staaten behoben werden können.

Das Abkommen, das Amtshilfe auf Ersuchen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staats einerseits und Zugang zu Bankinformationen auf Ersuchen zu Steuerzwecken andererseits einführt, könnte zwar in gewisser Weise als dem Standort Schweiz und indirekt den Steuereinnahmen der Schweiz abträglich betrachtet werden. Angesichts der internationalen Bestrebungen für einheitliche Rahmenbedingungen bei der Amtshilfe in allen Staaten («Global Level Playing Field») und der Sicherstellung eines wirksamen Informationsaustauschs durch einen entsprechenden Kontrollmechanismus dürfte sich die neue Situation für die Schweiz jedoch insgesamt neutral auswirken.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände haben den Abschluss des Abkommens begrüsst. Insgesamt trägt es in positiver Weise zur Beibehaltung und zum Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bei, was ein Hauptanliegen der schweizerischen Aussenwirtschaftspolitik ist. Aufgrund des Abkommens bleibt schliesslich auch die Attraktivität des Finanzplatzes Schweiz für Investitionen aus den Vereinigten Arabischen Emiraten gewahrt.

6

Verfassungsmässigkeit

Verfassungsgrundlage für das Abkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV; SR 101), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung dieses Abkommens zuständig. Das Abkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen seit dem 1. August 2003 die Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrages dann als

rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, 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 unterstellt werden, hat der Bundesrat in der 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 Referendum nicht zu unterstellen, sofern sie im Vergleich zu früher abgeschlossenen Abkommen keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten.

Das Abkommen führt eine neue, mit dem OECD-Musterabkommen konforme Bestimmung über den Informationsaustausch ein, welche eine erweiterte Amtshilfe vorsieht und in der schweizerischen Abkommenspolitik ein Novum darstellt.

Das Abkommen beinhaltet damit bedeutende neue Verpflichtungen für die Schweiz. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten soll daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt werden.

