

11.054

**Botschaft
zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens
zwischen der Schweiz und Malta**

vom 31. August 2011

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

Wir unterbreiten Ihnen, mit Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens vom 25. Februar 2011 zwischen der Schweiz und Malta 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.

31. August 2011

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Micheline Calmy-Rey
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Die Schweiz und Malta nahmen im November 2005 Verhandlungen über den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen auf. Diese Verhandlungen führten am 18. Dezember 2008 in Malta zur Unterzeichnung eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Am 13. März 2009, noch vor der Aufnahme der parlamentarischen Beratung dieses Abkommens, beschloss der Bundesrat, bei der Amtshilfe in Steuersachen den internationalen Standard zu übernehmen. In der Folge wurden Verhandlungen zur Anpassung des Abkommens an die neue Abkommenspolitik eingeleitet.

Beim 2008 unterzeichneten Abkommen konnten auf Ersuchen der Schweiz einige zusätzliche Änderungen vorgenommen werden.

Das neue Abkommen, das dasjenige vom 18. Dezember 2008 ersetzt, wurde am 25. Februar 2011 in Rom unterzeichnet.

Dieses Abkommen enthält Normen, die eine solide Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährleisten, und bietet damit der Schweiz und der schweizerischen Wirtschaft bedeutende Vorteile hinsichtlich der Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen; es wird dazu beitragen, schweizerische Direktinvestitionen in Malta zu erhalten und auszubauen. Es sieht die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard vor. Zusätzlich führt es die Quellensteuerbefreiung für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen sowie für Zinszahlungen unter verbundenen Unternehmen ein. Das Protokoll zum Abkommen enthält schliesslich eine Bestimmung zur automatischen Aufnahme einer Schiedsklausel, sobald Malta mit einem Drittstaat eine solche vereinbart.

Die Kantone und die interessierten Kreise haben den Abschluss des Abkommens bei der Anhörung 2008 begrüsst. Zur Anpassung an den internationalen Standard beim Informationsaustausch hat eine informelle Anhörung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) und der wichtigsten Wirtschaftsverbände stattgefunden. Das Abkommen ist gut aufgenommen worden.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	6948
1 Allgemeine Erwägungen zur Weiterentwicklung der Abkommenspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	6950
1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen	6950
1.2 Würdigung	6952
2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Abkommens	6952
3 Finanzielle Auswirkungen	6959
4 Verfassungsmässigkeit	6959
Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungs- abkommens zwischen der Schweiz und Malta (<i>Entwurf</i>)	6961
Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Malta zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen	6963

Botschaft

1 **Allgemeine Erwägungen zur 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 den neuen Gegebenheiten der internationalen Politik anzupassen.

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

Malta ist seit dem 1. Mai 2004 Mitglied der Europäischen Union. Das maltesische Steuersystem kennt einerseits einige vom britischen System herkommende Eigenheiten und gilt andererseits bis heute aus steuerplanerischer Sicht als attraktiver Finanzplatz in der Region.

Der EU-Beitritt von Malta sowie das Inkrafttreten des Zinsbesteuerungsabkommens, anwendbar seither auch gegenüber Malta, rechtfertigten die Aufnahme der von Malta gewünschten Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Die im November 2005 begonnenen Verhandlungen konnten im August 2006 mit der Paraphierung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Steuern vom Einkommen abgeschlossen werden. Das Abkommen wurde von den Kantonen und interessierten Wirtschaftsverbänden begrüsst. Es wurde am 18. Dezember 2008 in Malta unterzeichnet.

Im Zusammenhang mit den Beschlüssen der G-20 zur internationalen Finanzkrise entschied der Bundesrat am 13. März 2009, bei der Amtshilfe in Steuersachen den internationalen Standard zu übernehmen. Am 2. April 2009 erstellte die G-20 eine Liste der Länder, die sie als ungenügend kooperativ einstufte, da sie nicht mit mindestens zwölf Staaten Amtshilfebestimmungen in Steuersachen vereinbart hatten. Gegen unzureichend kooperative Staaten kamen Massnahmen bis hin zur Aufkündi-

gung der Doppelbesteuerungsabkommen in Frage. Die Staaten, deren Amtshilfepolitik als lückenhaft beurteilt wurde, mussten alles daran setzen, um ihren Verpflichtungen in kürzester Zeit nachzukommen. Die Schweiz hat deshalb beschlossen, mit verschiedenen Staaten die notwendig gewordenen Verhandlungen aufzunehmen.

Infolgedessen wurde entschieden, das laufende parlamentarische Genehmigungsverfahren zu dem am 18. Dezember 2008 unterzeichneten Abkommen mit Malta nicht weiterzuführen. Stattdessen wurden Revisionsverhandlungen aufgenommen, da das Abkommen lediglich einen Informationsaustausch zur Anwendung des Abkommens und des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten vorsah.

Am 13. Februar 2011 hat der Bundesrat entschieden, dass die Schweiz ihre Amtshilfepolitik in Steuersachen einer Anpassung unterzieht. Dies weil im Rahmen der durch das *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum)* durchgeführten *Peer Review* der Schweiz mitgeteilt wurde, dass die Grosszahl der bisher von der Schweiz unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen und Änderungsprotokolle mit einer im Sinne des Beschlusses des Bundesrates vom 13. März 2009 erweiterten Amtshilfebestimmung dem internationalen Standard nicht genügen. Die von der Schweiz vereinbarten verfahrenstechnischen Anforderungen an Amtshilfesuche seien zu restriktiv und stellten ein mögliches Hindernis für einen effektiven Informationsaustausch dar. Dem internationalen Standard würden nur jene Abkommen entsprechen, die über eine Klausel verfügen, wonach die verfahrenstechnischen Anforderungen nicht so ausgelegt werden dürfen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern. Sollte die Schweiz bis Ende Februar 2011 nicht über mindestens zwölf unterzeichnete Abkommen verfügen, die dem internationalen Standard entsprechen, werde die Schweiz die Phase 1 der *Peer Review* höchstwahrscheinlich nicht bestehen.

Da das Abkommen mit Malta im Februar erst paraphiert werden sollte, konnte es noch mit einer solchen Klausel ergänzt werden. Die Schweiz machte die Bedeutung der Klausel deutlich und dass sie der Anpassung der technischen Anforderungen an Amtshilfesuche an den internationalen Standard dient. Malta hat der Aufnahme der Klausel zugestimmt.

Schweizerischerseits wurden einige zusätzliche Änderungen im bereits unterzeichneten Abkommen beantragt. Es handelte sich dabei insbesondere um die Reduktion der Beteiligungshöhe von den zuvor verhandelten 25 auf 10 Prozent sowie der Haltedauer von zwei Jahren auf ein Jahr als Voraussetzung für die Befreiung verbundener Gesellschaften von der Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen, um die Voraussetzungen im Abkommen an diejenigen in der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie (RLRichtlinie 90/435/EWG¹) anzugleichen. Zudem wollte die Schweiz eine neue Missbrauchsklausel betreffend Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren einführen sowie eine automatische Meistbegünstigungsklausel bezüglich der Aufnahme einer Schiedsklausel.

Diese Forderungen wurden von der maltesischen Seite vollumfänglich erfüllt. Das Abkommen wurde am 25. Februar 2011 in Rom unterzeichnet.

¹ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6.

1.2

Würdigung

Das Abkommen garantiert die Vermeidung von Doppelbesteuerungen mit einem Land, mit welchem bis anhin keine abkommensrechtlichen Lösungen bestanden haben. Damit verschafft es der Schweiz und der schweizerischen Wirtschaft eine solide Basis für bilaterale Beziehungen und hebt allfällige steuerliche Nachteile gegenüber anderen Staaten auf, die mit Malta bereits ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben. Das Abkommen verbessert damit die Wettbewerbsposition der Schweiz und hat so eine positive Wirkung auf den Wirtschafts- und Finanzplatz Schweiz.

Die Aufnahme einer Schiedsklausel im Rahmen von Verständigungsverfahren, die automatisch in Kraft tritt, sobald Malta eine solche Klausel mit einem Drittstaat vereinbart, und die Einführung einer Missbrauchsklausel entsprechen der jüngeren schweizerischen Abkommenspolitik. Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem internationalen Standard und schränkt den Informationsaustausch auf konkrete Anfragen ein. Die verfahrenstechnischen Anforderungen an Amtshilfegesuche erfüllen den internationalen Standard im Sinne des Bundesratsentscheids vom 13. Februar 2011.

Das Abkommen wird zur Entwicklung der bilateralen wirtschaftlichen Beziehungen beitragen.

2

Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Abkommens

Das Abkommen entspricht sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht weitgehend dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) sowie der schweizerischen Abkommenspraxis. Die folgenden Erläuterungen beschränken sich deshalb auf die wesentlichsten Abweichungen und Besonderheiten dieses Abkommens.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Da Malta keine Vermögensbesteuerung kennt und plant, gilt das Abkommen nur für die Steuern vom Einkommen.

Die Schweizerische Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen fällt der schweizerischen Abkommenspolitik entsprechend nicht unter den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens (Abs. 5).

Art. 5 Betriebstätte

Malta verlangte ursprünglich, dass eine Bauausführung oder Montage sowie damit zusammenhängende Überwachungstätigkeiten ab einer Dauer von 6 Monaten eine Betriebstätte begründen sollen. Als Kompromiss wurde schliesslich, wie zum Beispiel auch im Abkommen mit Griechenland, eine Dauer von 9 Monaten vereinbart.

Art. 7 Unternehmensgewinne

Dem OECD-Musterabkommen entsprechend darf eine Betriebstätte nur für Gewinne besteuert werden, die ihrer Tätigkeit zuzurechnen sind, was in Ziffer 1 des Protokolls zum Abkommen bestätigt wird. Ziffer 2 des Protokolls hält im Einklang mit dem OECD-Musterabkommen fest, dass Vergütungen, die als Entgelt für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen empfangen werden, Unternehmensgewinne im Sinne von Artikel 7 darstellen.

Art. 8 Seeschifffahrt und Luftfahrt

Wie in anderen Doppelbesteuerungsabkommen und wie bereits im Briefwechsel vom 30. März 1987 zwischen der Schweiz und Malta festgehalten, soll für die Besteuerung der Schiff- und Luftfahrtunternehmen nicht das Kriterium der tatsächlichen Geschäftsleitung, sondern dasjenige der Ansässigkeit gelten. Der Briefwechsel tritt ab dem Zeitpunkt an welchem das Abkommen Anwendung findet ausser Kraft (vgl. Art. 28 Abs. 3).

Art. 9 Verbundene Unternehmen

Absatz 2 entspricht insgesamt der entsprechenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens. Im Sinne der schweizerischen Abkommenspraxis wird jedoch ergänzend festgehalten, dass ein Staat nur dann gehalten ist, die Gewinne eines ansässigen Unternehmens zu berichtigen, wenn er die vom anderen Staat vorgenommene Aufrechnung sowohl vom Grundsatz als auch im Ausmass als gerechtfertigt erachtet.

Art. 10 Dividenden

Im Unterschied zur Schweiz erhebt Malta keine Quellensteuern auf Dividenden. Nur der Gewinn der Gesellschaft wird besteuert. Alle Unternehmen zahlen 35 Prozent auf dem Gewinn; die von den Unternehmen bezahlten Steuern werden jedoch bei der Ausschüttung auf die Aktionäre überwält. Aufgrund seines Steuersystems der «Vollanrechnung» kennt Malta keine Quellesteuern auf Dividenden. Deshalb unterscheidet Artikel 10 zwischen Dividenden, die von schweizerischen Gesellschaften, und Dividenden, die von maltesischen Gesellschaften ausgeschüttet werden.

In Bezug auf die Schweiz sieht Absatz 2 Buchstabe b (ii) künftig vor, dass von einer schweizerischen Gesellschaft an eine maltesische Gesellschaft gezahlte Dividenden von der Verrechnungssteuer befreit sind, sofern die die Dividenden empfangende Gesellschaft während mindestens einem Jahr unmittelbar zu mindestens 10 Prozent am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft beteiligt ist. Im Weiteren müssen beide Gesellschaften unbeschränkt steuerpflichtig und dürfen nicht von den unter Artikel 2 fallenden Steuern befreit sein, und keine der Gesellschaften darf gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat in diesem Drittstaat ansässig sein. Beide Gesellschaften müssen überdies die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen. In allen anderen Fällen verbleibt eine residuale Quellensteuer von 15 Prozent (Bst. b (i)).

Art. 11 Zinsen

Malta kennt zurzeit auch keine Besteuerung an der Quelle von Zinsen. Das Abkommen sieht vor, dass der Quellenstaat eine Steuer bis 10 Prozent auf Zinsen einbehalten darf (Abs. 2). Absatz 3 enthält jedoch Ausnahmen, die eine ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen, wenn die Zinsen im Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen auf Kredit, mit dem Verkauf von Waren durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen auf Kredit, sowie für ein von einer Bank gewährtes Darlehen irgendeiner Art gezahlt werden.

Absatz 4 sieht eine ausschliessliche Besteuerung der gezahlten Zinsen im Ansässigkeitsstaat vor, wenn diese unter Gesellschaften gezahlt werden, die während einer Dauer von mindestens einem Jahr durch eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent verbunden sind oder wenn beide Gesellschaften durch eine dritte Gesellschaft gehalten werden, die am Kapital beider Gesellschaften unmittelbar und während einer Dauer von mindestens einem Jahr zu je mindestens 10 Prozent beteiligt ist. Keine der Gesellschaften darf gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat in diesem Drittstaat ansässig sein. Beide müssen unbeschränkt steuerpflichtig sein, ohne von der Körperschaftssteuer auf Zinszahlungen befreit zu sein, und die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.

Die in den Artikeln 10 und 11 eingeführten Regelungen entsprechen insgesamt den aufgrund der Entwicklungen auf europäischer Ebene vorgesehenen Regelungen zur Besteuerung verbundener Gesellschaften (insbesondere der Richtlinie 90/435/EWG), die im Rahmen von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Union anwendbar sind. Sie haben den Vorteil, dass sie im Doppelbesteuerungsabkommen verankert sind und ihre Gültigkeit unabhängig vom Schicksal des Zinsbesteuerungsabkommens beibehalten.

Art. 12 Lizenzgebühren

Das Abkommen sieht im Einklang mit dem OECD-Musterabkommen die ausschliessliche Besteuerung der Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat vor.

Art. 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Nach Absatz 4 des Abkommensentwurfs können, wie in anderen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar hauptsächlich aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, in diesem Staat besteuert werden. Schweizerischerseits hält der Artikel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) fest, dass die Schweiz solche Gewinne nur dann von den schweizerischen Steuern befreit, wenn deren Besteuerung in Malta nachgewiesen wird.

Art. 17 Künstler und Sportler

Die Besteuerung am Ort, wo der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt, ist auch für Einkünfte anwendbar, die einer anderen Person als dem Künstler oder Sportler selbst zufließen. Eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat ist aber ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers ganz oder zu einem erheblichen Teil aus öffentlichen Mitteln finanziert wird.

Art. 18 und 19 Ruhegehälter

Ziffer 3 des Protokolls bestätigt ausdrücklich die schweizerische Ansicht, wonach die Artikel 18 und 19 des Abkommens auch auf Kapitalleistungen Anwendung finden.

Art. 22 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Malta vermeidet die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der schweizerischen Steuern.

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt an und gewährt für nicht rückforderbare Steuern auf Dividenden und Zinsen die pauschale Steueranrechnung.

Ziffer 6 des Protokolls dient dazu, doppelte Nichtbesteuerungen im Zusammenhang mit dem Prinzip der Besteuerung auf überwiesenen Einkünften in Malta («remittance basis») in bestimmten Fällen (z.B. Einkünfte aus ausländischer Quelle von in Malta ansässigen, aber nicht dort wohnhaften Personen) zu vermeiden. Ziffer 6 legt fest, dass die Schweiz die Entlastung gemäss Abkommen nur auf dem Teil der Einkünfte gewährt, die effektiv nach Malta überwiesen oder dort empfangen werden, wenn eine ansässige Person in Malta für die Einkünfte nur unter Bedingung besteuert wird, dass diese tatsächlich nach Malta überwiesen oder dort empfangen werden.

Art. 23 Missbrauchsbestimmung

Die Schweiz und Malta vereinbaren eine generelle Missbrauchsbestimmung, wonach durch das Abkommen vorgesehene Entlastungen nicht gewährt werden, wenn der vorherrschende Zweck einer steuerlichen Struktur darin besteht, abkommensrechtliche Vorteile zu erlangen.

Diese Bestimmung schafft eine gewisse Rechtssicherheit und verhindert einen Missbrauch des Standortes Schweiz. Sie entspricht der Entwicklung der schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Art. 24 Gleichbehandlung

Nach Absatz 5 gilt die Bestimmung nur für unter das Abkommen fallende Steuern.

Art. 26 Informationsaustausch

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entsch eid 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.

Artikel 26 des Abkommens entspricht grösstenteils dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Einschränkung des Informationsaustauschs auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, dem Ausschluss der Weitergabe der erhaltenen Informationen an Aufsichtsbehörden, der Möglichkeit zur Verwendung der Informationen für andere Zwecke mit dem Einverständnis beider Staaten sowie der Ermächtigung der Steuerbehörden der Vertragsstaaten zur Erlangung der notwendigen Informationen bei Banken, sonstigen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Eigentumsrechten an Personen. Die Abweichungen bei den Bestimmungen zum Informationsaustausch entsprechen dem internationalen Standard.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustauschs fest. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts auf dem Gebiet der unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen 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 steuerpflichtige Person in der Schweiz oder in Malta ansässig ist, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln des Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. 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 erforder-

derlichen 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 Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen in 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.

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 Abkommens 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 durch die Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; SR 672.204) geregelt, die am 1. Oktober 2010 in Kraft getreten ist. Die Verordnung soll durch das Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAG) ersetzt werden. Die Botschaft zum StAG wurde vom Bundesrat am 6. Juli 2011 verabschiedet (BBl 2011 6193). Dieses Vorgehen wurde mit den Bundesbeschlüssen vom 18. Juni 2010 über die Genehmigung der zehn neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen bestätigt.

Die Schweiz wird gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c der ADV Malta keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Dies wurde der maltesischen Delegation bei den Verhandlungen durch die Schweiz mitgeteilt, und von dieser zur Kenntnis genommen.

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

Die Bestimmungen von Artikel 26 werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert (Ziff. 5). Das Protokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst «fishing expeditions» ausdrücklich aus (Ziff. 5 Bst. a und c).

Das Protokoll legt die Anforderungen an ein Informationsbegehren detailliert fest, wobei diese nach der aufgrund der Erkenntnisse des *Peer Reviews* eingefügten Klausel so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Ziff. 5 Bst. c). Informationsbegehren sind somit nach dem Grundsatz von

Treu und Glauben zu behandeln. Nach dem übereinstimmenden Verständnis der beiden Staaten bedeutet dies, dass Auskunftersuchen die nach dem internationalen Standard erforderlichen Angaben zu enthalten haben. Demnach hat der ersuchende Staat die betroffene Person eindeutig zu identifizieren, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Ferner ist in Amtshilfegesuchen, sofern vorhanden, der Name und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers (z.B. einer Bank) anzugeben. Der internationale Standard verpflichtet den ersuchten Staat aber auch Gesuche zu beantworten, die den mutmasslichen Informationsinhaber nicht zu identifizieren vermögen. Weil sich ohne diese Angaben die Informationssuche schwierig gestalten kann, lässt der Standard es zu, solche Gesuche aus Gründen der Proportionalität (Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) als zuständige Behörde ist deshalb nicht verpflichtet, zur Beantwortung eines Amtshilfegesuchs 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. Damit sichergestellt werden kann, dass sich die schweizerischen Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden an die beschriebene Auslegung der Klausel halten, wird diese zudem im Bundesbeschluss zur Genehmigung des vorliegenden Abkommens aufgeführt. Ferner wird der ESTV im Bundesbeschluss die Kompetenz eingeräumt, mit der zuständigen maltesischen Behörde eine Verständigungsvereinbarung abzuschliessen und damit auf eine vertragliche Anerkennung der Auslegung hinzuwirken.

Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen ist der Austausch von Informationen auf konkrete Anfragen beschränkt. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Austausch wird zudem ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches bei der internationalen Amtshilfe zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziff. 5 Bst. d).

Ziffer 5 des Protokolls hält schliesslich die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen fest. In der Schweiz kann die betroffene steuerpflichtige Person die Schlussverfügung der ESTV zum Austausch von Informationen mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anfechten, das die Sache abschliessend beurteilt. Die Beschwerde hat Suspensivwirkung. Wurde Beschwerde erhoben, so kann der Informationsaustausch daher erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde. Dieses Verfahren darf den Informationsaustausch aber nicht in unzulässiger Weise behindern oder verzögern.

Die neuen Bestimmungen zum Informationsaustausch werden auf Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des Kalenderjahrs beginnen, das auf das Inkrafttreten dieses Abkommens folgt. Sie gelten somit nur für Einkünfte, die den betroffenen Steuerpflichtigen am oder ab diesem Zeitpunkt zugehen.

Das Abkommen tritt zum Zeitpunkt des Eingangs der späteren der beiden Notifikationen in Kraft, mit welchen die Beendigung des innerstaatlichen Genehmigungsverfahrens mitgeteilt wird. Seine Bestimmungen finden ab dem 1. Januar Anwendung, der auf diesen Zeitpunkt folgt.

3 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 auf Dividenden und Zinsen sowie durch die Anrechnung der allenfalls von Malta auf Dividenden oder Zinsen nach Artikel 10 und 11 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.

Die Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe auf Verlangen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates einerseits und der Zugang zu Bankinformationen auf Ersuchen zu Steuerzwecken andererseits könnten 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 aber insgesamt neutral auswirken.

Das Abkommen ermöglicht die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Damit werden die bilateralen Beziehungen zur Schweiz und zur Schweizer Wirtschaft auf eine solide Grundlage gestellt und gleichzeitig allfällige steuerliche Nachteile gegenüber anderen Staaten vermieden, die mit Malta ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben. Das Abkommen verbessert somit die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und wirkt sich positiv auf die Wirtschaft und den Finanzsektor aus. Insgesamt trägt das Abkommen zum Erhalt und zum Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bei und fördert schweizerische Direktinvestitionen in Malta. Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise begrüssen dieses Abkommen. Ferner ist daran zu erinnern, dass Doppelbesteuerungsabkommen in erster Linie im Interesse des Steuerpflichtigen abgeschlossen werden. Sie tragen ganz allgemein zur Förderung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit bei, was ein Hauptanliegen der schweizerischen Aussenwirtschaftspolitik darstellt.

4 Verfassungsmässigkeit

Verfassungsgrundlage für das Abkommen mit Malta ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV; SR 101), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung des Abkommens zuständig. Das Abkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahrs 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 Staatsvertrags 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 der Botschaft vom 19. September 2003 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel 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 sieht eine erweiterte Amtshilfe nach dem internationalen Standard vor. Zusammen mit der ins Protokoll aufgenommenen Schiedsklausel, die in Kraft tritt, sobald Malta mit einem Drittstaat eine solche Vereinbarung trifft, sind zwei wichtige Neuerungen in der schweizerischen Abkommenspraxis im Bereich der Doppelbesteuerung verhandelt worden. Das Abkommen zieht somit wichtige neue Verpflichtungen für die Schweiz nach sich. Es enthält gegenüber den bisherigen Vereinbarungen mit anderen Staaten wichtige neue Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Malta wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.