

10.073

**Botschaft
über die Genehmigung eines Protokolls
zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens
zwischen der Schweiz und Polen**

vom 25. August 2010

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

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Abkommens vom 2. September 1991 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

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

25. August 2010

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Doris Leuthard

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Polen sieht die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss dem OECD-Standard vor. Weiter wird für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen und Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen sowie für Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen der Nullsatz eingeführt. Schliesslich wird das Abkommen mit einer Schiedsgerichtsklausel und einer Bestimmung über die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge ergänzt.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben den Abschluss dieses Protokolls begrüsst.

Botschaft

1 **Allgemeine Überlegungen über die Weiterentwicklung der Abkommenspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Doppelbesteuerungsabkommen sind ein wichtiges Mittel der Steuerpolitik. Gute Abkommen erleichtern die Tätigkeit unserer Exportwirtschaft, fördern Investitionen in der Schweiz und tragen damit zum Wohlstand in der Schweiz und im Partnerland bei.

Die Politik der Schweiz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich seit jeher nach dem Standard der OECD, weil dieser am besten geeignet ist, das Wohlstandsziel zu erreichen. Sie zielt hauptsächlich darauf ab, die Zuständigkeiten bei der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen klar zuzuweisen, die Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren möglichst tief zu halten und allgemein Steuerkonflikte zu verhindern, die sich auf international tätige Steuerpflichtige nachteilig auswirken könnten. Dabei musste die Schweiz seit jeher den goldenen Mittelweg zwischen günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen im eigenen Land einerseits und internationaler Anerkennung ihrer Steuerordnung andererseits finden. Gute Schweizer Lösungen können wertlos werden, wenn sie international keine Anerkennung finden.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat beschlossen, die Amtshilfe in Steuersachen an die neuen Gegebenheiten der internationalen Politik anzupassen.

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

Das Abkommen zwischen Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.964.91, nachstehend «DBA-PL») wurde am 2. September 1991 abgeschlossen und seither keiner Revision unterzogen.

Das DBA-PL enthält keine besonderen Bestimmungen über den Informationsaustausch. Entsprechend der langjährigen Praxis der Schweiz ist die Amtshilfe folglich auf Informationen beschränkt, welche der Durchführung des Abkommens dienen. Aufgrund der von der Schweiz bis März 2009 verfolgten Abkommenspraxis zur Amtshilfe gegenüber EU-Mitgliedsstaaten hatten die Schweiz und Polen zu Beginn des Jahres 2009 beschlossen, Verhandlungen über die Ergänzung des gemeinsamen Doppelbesteuerungsabkommens mit einer Bestimmung über den Informationsaustausch in Betrugsfällen und für Holdinggesellschaften aufzunehmen; es wurde eine erste Verhandlungsrunde für Anfang April 2009 vereinbart.

Aufgrund des Entscheids des Bundesrats vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, war Polen in der Folge das erste Land, mit welchem die Schweiz die Verhandlung für die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem OECD-Standard aufgenommen hat. Die Schweiz hat die Abkommensrevision dazu genutzt, einige weitere Punkte im Abkommen den heu-

tigen Gegebenheiten anzupassen und gewisse Verbesserungen zu erzielen. Die Verhandlungen konnten am 1. Juli 2009 nach drei Verhandlungsrunden durch Paraphierung des Protokolls zur Änderung des Abkommens (nachfolgend «Änderungsprotokoll») abgeschlossen werden. Das Änderungsprotokoll wurde am 20. April 2010 in Warschau unterzeichnet.

Die Kantone und die am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreise haben die Revision des DBA-PL begrüsst.

3 Würdigung

Mit der Einführung des Nullsatzes zusammen mit der Reduktion der Beteiligungshöhe für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen wird die Residualsteuerbelastung in Konzernverhältnissen mit schweizerischer Muttergesellschaft aufgehoben. Zudem erleichtert der Nullsatz bei Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen die grenzüberschreitenden Investitionen dieser institutionellen Anleger. Im Bereich der Zinsen und Lizenzen konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das den betroffenen Akteuren aufgrund der verzögerten Anwendbarkeit genügend Zeit gibt, sich auf die geänderten Bedingungen einzustellen. Mit dieser Regelung konnte der Inhalt von Artikel 15 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (nachstehend «Zinsbesteuerungsabkommen», SR 0.641.926.81) im bilateralen Verhältnis verankert werden. Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard und schränkt den Informationsaustausch auf Ersuchen im Einzelfall ein. Mit der Aufnahme der Schiedsgerichtsklausel und der Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Beitragszahlungen an das Vorsorgesystem des anderen Vertragsstaates konnten zwei Anliegen der jüngeren schweizerischen Abkommenspolitik berücksichtigt werden. Im vorliegenden Protokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt gewisse Bestimmungen des DBA-PL. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

*Art. 1 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 2 des Abkommens
(Unter das Abkommen fallende Steuern)*

Das Steuersystem Polens hat in den vergangenen Jahren einige Änderungen erfahren. So wurden insbesondere die Ausgleichs- und die Lohnsteuern abgeschafft. Zudem ist die Landwirtschaftssteuer heute faktisch eine Liegenschaftsteuer, weshalb sie nicht mehr zu den vom Abkommen zu erfassenden Steuern gehören. Der Katalog der polnischen Steuern wurde daher den heutigen Gegebenheiten angepasst.

*Art. II des Änderungsprotokolls betreffend Art. 4 des Abkommens
(Ansässige Person)*

Die Revision wurde dazu genutzt, die Ansässigkeitsbestimmung an den neusten Wortlaut des OECD-Musterabkommens anzupassen. Neu wird explizit festgehalten, dass die Vertragsstaaten und ihre politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften auch vom Ansässigkeitsbegriff erfasst werden.

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

Die geltende Bestimmung sieht in Absatz 2 ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates der Dividenden von 15 Prozent vor, das bei Vorliegen einer Beteiligung von 25 Prozent auf 5 Prozent reduziert wird. Der revidierte Absatz 2 belässt die generelle Residualsteuer auf Dividenden wie bis anhin bei 15 Prozent. Auf schweizerisches Begehren hin konnte jedoch neu der Nullsatz für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen sowie für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen vereinbart werden (Abs. 2a). Als massgebliche Beteiligungen gelten solche von mindestens 10 Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft, sofern sie von Gesellschaften während mindestens 2 Jahren gehalten werden. Die Mindesthaltungsdauer wurde auf Begehren Polens aufgenommen, um Missbräuche zu verhindern. Ist die 2-jährige Haltedauer im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung noch nicht erfüllt, so kann der Nullsatz jedoch gleichwohl in Anspruch genommen werden, wenn die Haltedauer in einem späteren Zeitpunkt erfüllt wird. Dabei kann die im Zusammenhang mit Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens entwickelte Praxis analog angewendet werden.

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

Die maximale Residualsteuer auf Zinsen beträgt nach der geltenden Bestimmung 10 Prozent. Die generelle Einführung des Nullsatzes auf Zinsen wurde von polnischer Seite insbesondere mit dem Hinweis auf die finanziellen Auswirkungen abgelehnt. Im Rahmen einer Gesamtlösung konnte jedoch eine Reduktion der Residualsteuer auf 5 Prozent mit Nullsatz für Zinsen zwischen verbundenen Gesellschaften vereinbart werden. Im Protokoll zum Abkommen (Ziff. 3) wird der Begriff der verbundenen Gesellschaften definiert. Demnach gelten als verbundene Unternehmen solche, zwischen welchen direkt mindestens eine 25-prozentige Beteiligung besteht sowie solche, welche indirekt über eine Gesellschaft in einem EU- oder EWR-Mitgliedsstaat zu mindestens 25 Prozent aneinander beteiligt sind.

Die Regelung für verbundene Gesellschaften lehnt sich an die EG-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren¹ sowie an das Zinsbesteuerungsabkommen an. Da Polen für die Einführung des Nullsatzes nach dieser EG-Richtlinie und entsprechend auch nach dem Zinsbesteuerungsabkommen eine Übergangsfrist bis zum 30. Juni 2013 genießt, wurde vereinbart, dass diese Änderungen erst ab diesem Datum Anwendung finden werden. Bis dahin gilt die heutige Bestimmung unverändert weiter.

¹ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 vom 26.6.2003

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

Analog zur Bestimmung für Zinsen sieht Artikel 12 in der geltenden Fassung eine Residualsteuer von 10 Prozent auf Lizenzgebühren vor. Im Protokoll zum Abkommen wird in Ziffer 3 jedoch abweichend von Artikel 12 festgehalten, dass das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zukommen soll, solange die Schweiz keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren einführt. Dem polnischen Wunsch, diese Ziffer ersatzlos zu streichen, konnte die Schweiz nicht zustimmen. Da jedoch ein begrenztes Besteuerungsrecht des Quellenstaats auf Lizenzgebühren für Polen von entscheidender Bedeutung war, haben sich die Delegationen im Rahmen einer Gesamtlösung auf die Streichung der Ziffer 3 des Protokolls mit gleichzeitiger Reduktion des Residualsteuersatzes auf Lizenzgebühren von 10 auf 5 Prozent sowie auf die Einführung des Nullsatzes für verbundene Gesellschaften geeinigt. Die zuvor dargelegte Definition des Begriffs «verbundene Gesellschaften» (Ziff. 3 des Protokolls zum Abkommen) gilt auch im Fall von Lizenzgebühren.

Damit die Schweiz die Gewissheit hat, dass sie hinsichtlich der Lizenzgebühren im Vergleich mit Staaten der EU und des EWR keinen Wettbewerbsnachteil erleidet, war Polen bereit, der Schweiz eine Meistbegünstigungsklausel zu gewähren (Ziff. 4 des Protokolls zum Abkommen). Sollte Polen künftig mit einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat in einem Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen Abkommen einen generellen Residualsteuersatz von weniger als 5 Prozent vereinbaren, so gilt dieser unmittelbar auch gegenüber der Schweiz.

Die neue Bestimmung wird, analog zur jener für Zinsen, erst ab dem 1. Juli 2013 Anwendung finden. Der heute geltende generelle Nullsatz für Lizenzgebühren hat daher noch bis zum 30. Juni 2013 Bestand.

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

In Artikel 13 wird in einem neuen Absatz 4 in Anlehnung an das Musterabkommen der OECD das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Von Seiten der Schweiz wird im sogenannten Methodenartikel (Art. 23) festgehalten, dass die Schweiz solche Gewinne nur befreit, wenn deren Besteuerung in Polen nachgewiesen wird.

Art. VII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 15 des Abkommens (Unselbständige Arbeit)

Auf Begehren Polens wurde im Rahmen einer Gesamtlösung für die Berechnung der 183 Tage die heutige Betrachtung auf der Basis des Kalenderjahrs durch eine dynamische Betrachtung auf Basis einer 12-Monatsperiode ersetzt.

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

Diese Bestimmung sieht die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel auf der Basis des OECD-Musterabkommens vor. Dies entspricht der Abkommenspolitik der Schweiz. Für Einzelheiten hinsichtlich des Schiedsgerichtsverfahrens als solches

wird auf die Botschaft über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Südafrika verwiesen (BBl 2007 6589).

Das Schiedsgerichtsverfahren wird auf Verlangen der betroffenen steuerpflichtigen Person eingeleitet, sofern sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten nicht innert drei Jahren nach Vorlage des Falls gütlich einigen können und in keinem der Vertragsstaaten ein Gericht über die Sache bereits entschieden hat. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist im Einzelfall für die Vertragsstaaten verbindlich, sofern keine der direkt betroffenen steuerpflichtigen Personen den Entscheid ablehnt. Die Verfahrensfragen müssen noch von den zuständigen Behörden vereinbart werden.

Art. X des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25a des Abkommens (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 dem Rückzug ihres Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens verpflichtete sich die Schweiz politisch zur Übernahme des Standards entsprechend diesem Artikel und dessen Kommentar. Polen machte seine Zustimmung zur Revision davon abhängig, dass die Bestimmung zum Informationsaustausch dem OECD-Wortlaut möglichst nahe kommt. Das definitive Zustandekommen der Revision hing also namentlich davon ab, wie der materielle Geltungsbereich des Informationsaustausches geregelt sein würde.

Die paraphierte Bestimmung entspricht grösstenteils dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Möglichkeit zum Gebrauch der Informationen für andere Zwecke mit Einverständnis beider Staaten sowie hinsichtlich der ausdrücklichen Ermächtigung der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Die vorgesehenen Abweichungen sind mit dem OECD-Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder die innerstaatliche Anwendung oder Durchsetzung sämtlicher Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen so genannte «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 ist für den Informationsaustausch, dass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Schweiz oder Polen ansässig sind, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Obwohl die Schweiz den Informationsaustausch auf die vom Abkommen erfassten Steuern beschränken will, unter anderem um Überschneidungen mit anderen internationalen Übereinkommen zu vermeiden (z.B. mit dem Abkommen vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen, SR 0.351.926.81), musste im vorlie-

genden Fall auf ausdrückliches Ersuchen Polens von diesem Grundsatz abgewichen werden, da die polnische Seite den Abschluss dieser Verhandlung von der Übernahme des Wortlauts von Artikel 26 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens abhängig machte. Auf jeden Fall wird jedes Abkommen, das parallel anwendbar sein könnte, in jedem Einzelfall gemäss seinen Besonderheiten und nach dem Grundsatz der *Lex specialis* zu prüfen sein.

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

Um den Kreis der Personen, die Einblick in die übermittelten Informationen haben, klein zu halten und damit das Risiko des Missbrauchs zu verringern, strebt die Schweiz im Rahmen der Verhandlungen stets den Ausschluss der Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden an. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht die Möglichkeit einer solchen Einschränkung ausdrücklich vor. Da Polen in diesem Punkt grossen Wert darauf legte, am Wortlaut des OECD-Musterabkommens festzuhalten, einigten sich beide Seiten im Rahmen der Gesamtlösung in diesem Punkt auf diesen Wortlaut. Eine Einsicht von Aufsichtsbehörden in die übermittelten Informationen ist somit möglich. Diese Behörden unterliegen in diesem Fall ebenso den Geheimhaltungsvorschriften.

Weiter sieht dieser Absatz 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 Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist weder gehalten, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die über seine eigenen Gesetze oder Verwaltungspraxis hinauszugehen, noch muss er Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates abweichen. Im Fall der Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass das rechtliche Gehör der Betroffenen ebenso wie die Möglichkeit, einen vorgesehenen Informationsaustausch gerichtlich überprüfen zu lassen, gewahrt bleiben. 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. Letzteres ist insbesondere der Fall, wenn die Informationen im ersuchenden Staat nicht in ausreichendem Mass geheim gehalten werden.

Absatz 4 hält fest, dass der ersuchte Staat auch Auskünfte ermitteln und austauschen muss, die er selbst nicht für eigene Steuerzwecke benötigt. Der Informationsaustausch beschränkt sich folglich nicht nur auf Informationen, die auch den Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates von Nutzen sind.

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden, sowie bezüglich Beteiligungsverhältnissen an Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen von 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 schweizerische 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 durch Absatz 5 erfassten Informationen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss der neuen Bestimmung keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, gewährt der zweite Satz den Vertragsstaaten die notwendigen rechtlichen Grundlagen zur Durchsetzung des Informationsaustausches. Das anwendbare Verfahren wird vorerst Gegenstand einer Verordnung sein, die voraussichtlich am 1. Oktober 2010 in Kraft tritt. Diese soll jedoch durch ein Gesetz abgelöst werden, mit dessen Ausarbeitung begonnen wurde. Dieses Vorgehen wurde durch die Bundesbeschlüsse vom 18. Juni 2010 zur Genehmigung der zehn neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen unterstützt und braucht, ausser bei Vorliegen eines speziellen Falls, nicht wiederholt zu werden.

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

Die Bestimmungen von Artikel 25a werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert.

Die Protokollbestimmung hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst «fishing expeditions» ausdrücklich aus (Ziff. 7 Bst. a und b).

Weiter legt es die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest (Ziff. 7 Bst. c). Notwendig sind insbesondere eine eindeutige Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person sowie der Person (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Auf polnischen Wunsch hin wurde die Bestimmung mit einer gemeinsamen Deklaration ergänzt, dass Auskunftersuchen in guten Treuen zu behandeln sind. Aus schweizerischer Sicht hat dieser Zusatz bloss deklaratorischen Charakter, da sich die Verpflichtung der Abkommensparteien zum Handeln nach Treu und Glauben bereits aus den allgemeinen Regeln der Auslegung völkerrechtlicher Verträge ergibt (Art. 31 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge, SR 0.111). Treu und Glauben ist zudem ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Völkerrechts.

Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen ist der Austausch von Auskünften auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Auskunftsaustausch 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. 7 Bst. d). Da Polen aufgrund des von der Schweiz vorgeschlagenen Wortlauts die Möglichkeit befürchtete, dass Steuerpflichtige die Berechtigung Polens zum automatischen Informationsaustausch in Frage stellen, haben sich die Delegationen auf einen Wortlaut geeinigt, der beiden Interessen Rechnung trägt.

Schliesslich wird die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen festgehalten (Ziff. 7 Bst. e). Polen hatte ursprünglich den Wunsch geäussert, die Verfahrensrechte im Fall von Begehren in Steuerstrafsachen einzuschränken. Diesem Ansinnen wollte die Schweiz nicht zustimmen. Im Rahmen einer Gesamtlösung einigte man sich in diesem für die Schweiz wichtigen Punkt auf den schweizerischen Vorschlag. Im Gegenzug wurde Polen die Möglichkeit der Weitergabe der übermittelten Informationen an Aufsichtsbehörden entsprechend dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens zugestanden (Abs. 2).

Die revidierte Bestimmung zum Informationsaustausch wird für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahrs beginnen. Für frühere Zeiträume beschränkt sich die Amtshilfe auf Informationen, die für die ordentliche Anwendung des Abkommens erforderlich sind.

Art. XI des Änderungsprotokolls betreffend das Protokoll zum Abkommen

Das Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (nachstehend «Freizügigkeitsabkommen», SR 0.142.112.681) koordiniert die Vorsorgesysteme der beteiligten Länder. Das Freizügigkeitsabkommen ist auf alle Zweige der sozialen Sicherheit anwendbar: Leistungen bei Alter, Invalidität, Tod, Krankheit, Mutterschaft, Unfall und Arbeitslosigkeit sowie Familienleistungen, und es gilt für Staatsangehörige der Schweiz und der Mitgliedstaaten der EU, welche in der Schweiz oder einem EU-Staat arbeiten oder dort gearbeitet haben und danach in ein anderes Land ziehen. Es sieht grundsätzlich die Unterstellung unter das Vorsorgesystem eines Staates vor.

Da die Regeln des Freizügigkeitsabkommens zur sozialen und beruflichen Sicherheit nicht mit jenen der Doppelbesteuerungsabkommen über die Besteuerung des Erwerbseinkommens übereinstimmen, kommt es regelmässig vor, dass eine Person im einen Staat wohnt und dort die Vorsorgebeiträge leisten muss und im anderen Staat arbeitet, wo sie ihr Einkommen versteuert. Im Rahmen der Verhandlungen konnte Einigkeit erzielt werden, dass solche Beiträge im Arbeitsstaat unter gleichen Bedingungen steuerlich berücksichtigt werden sollen wie Beiträge an das Vorsorgesystem im Arbeitsstaat. Dies wurde in Ziffer 6 des Protokolls zum Abkommen festgehalten.

In der Schweiz wird der Abzug der Beiträge an die schweizerische Sozialversicherung und berufliche Vorsorge bereits heute in den Quellensteuertarifen pauschal berücksichtigt. Die geltende schweizerische Praxis erfüllt somit in der Regel den Inhalt der Bestimmung schon heute.

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

Art. XII des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten und Anwendbarkeit)

Die Bestimmungen des Protokolls finden ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres Anwendung. Hinsichtlich der Zinsen und Lizenzen wurde jedoch wie oben ausgeführt die Anwendbarkeit ab dem 1. Juli 2013 vereinbart.

5 **Finanzielle Auswirkungen**

Die Einführung des Nullsatzes zusammen mit der Reduktion der Beteiligungshöhe für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen hat grundsätzlich steuerliche Einbussen zur Folge. Diese dürften aber moderat ausfallen, da die Dividenden bei Beteiligungen von mindestens 25 Prozent bereits gemäss dem Zinsbesteuerungsabkommen steuerbefreit sind. Ebenfalls gewisse Einbussen sind mit der ab dem 1. Juli 2013 gültigen Reduktion der Residualsteuer auf Zinsen von 10 Prozent auf 5 Prozent verbunden. Auf der anderen Seite dürfte die Herabsetzung der Residualsätze eine Standortverbesserung darstellen und so zu zusätzlichen Steuereinnahmen führen.

Die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel wirkt sich nicht unmittelbar auf das schweizerische Steueraufkommen aus. Indessen dürfte der Umstand, dass ein Schiedsgerichtsverfahren verlangt werden kann, dazu beitragen, dass die Vertragsstaaten allfällige Aufrechnungen auf ein vernünftiges Mass begrenzen, was zum Schutz des schweizerischen Steueraufkommens beiträgt.

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.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben das Änderungsprotokoll begrüsst. Insgesamt trägt es in positiver Weise zur Beibehaltung und zum Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bei und unterstützt damit die wesentlichen Ziele der schweizerischen Aussenhandelspolitik.

6 **Verfassungsmässigkeit**

Verfassungsgrundlage für das Änderungsprotokoll ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV, SR 101), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV zuständig für die Genehmigung des Änderungsprotokolls. Das zur Genehmigung unterbreitete Änderungsprotokoll wird Bestandteil des Abkommens von 1991 sein. Dieses ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden. Es sieht

keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen seit dem 1. August 2003 die Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrages dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um eine einheitliche Praxis bei der Anwendung von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu gewährleisten und zu vermeiden, dass Abkommen von ähnlicher Tragweite wiederholt dem Referendum unterworfen werden, hat der Bundesrat in seiner Botschaft vom 19. September 2003 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel festgehalten, dass er dem Parlament Staatsverträge auch in Zukunft mit dem Vorschlag unterbreiten werde, diese dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nicht zu unterstellen, sofern sie im Vergleich zu früher abgeschlossenen Abkommen keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten.

Die neue Bestimmung zum Informationsaustausch entsprechend dem Musterabkommen der OECD sieht eine erweiterte Amtshilfe vor. Dies ist eine wichtige Neuerung in der schweizerischen Abkommenspraxis. Das neue Abkommen enthält damit gegenüber den bisher mit anderen Staaten vereinbarten Verpflichtungen wichtige neue Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Polen wird daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.