

12.081

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

vom 7. November 2012

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 Protokolls vom 25. Juni 2012 zur Änderung des Abkommens vom 26. September 1974 zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

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

7. November 2012

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Eveline Widmer-Schlumpf
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wurde am 26. September 1974 unterzeichnet und seither nicht revidiert.

2009 nahmen Portugal und die Schweiz Verhandlungen auf, nachdem der Bundesrat am 13. März 2009 mit seinem Beschluss, den Vorbehalt der Schweiz gegenüber dem Informationsaustausch gemäss OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, eine Änderung der Abkommenspolitik eingeleitet hatte. Zu beachten ist, dass das bisherige Abkommen keine Klausel zum Informationsaustausch enthält. Die Amtshilfe gemäss schweizerischer Praxis auf diesem Gebiet beschränkt sich nach dem heutigen Abkommen demnach auf den Austausch der Informationen, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens und zur Vermeidung von Missbräuchen notwendig sind.

Ausserdem erlaubte die Revision insbesondere die Lösungen von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, der für die Entrichtung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen einen Nullsatz vorsieht, im Abkommen zu verankern. Mit Blick auf die Rechtssicherheit ist dies von grosser Bedeutung.

Das Änderungsprotokoll wurde am 25. Juni 2012 in Lissabon unterzeichnet.

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 schon immer 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.

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

Das Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.965.41) wurde am 26. September 1974 unterzeichnet und seither nicht revidiert. Es enthält Lösungen, die die damaligen bilateralen wirtschaftlichen Beziehungen widerspiegeln (beispielsweise relativ hohe Residualsätze für Dividenden und Zinsen zugunsten des Quellenstaates, Anrechnung der fiktiven Steuer auf bestimmten Zinsen aus portugiesischer Quelle). Zahlreiche Bestimmungen enthalten noch den Wortlaut des OECD-Musterabkommens von 1963, weshalb sich entsprechende Anpassungen aufdrängten.

Nachdem der Bundesrat am 13. März 2009 mit seinem Beschluss, den Vorbehalt der Schweiz gegenüber dem Informationsaustausch gemäss OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, eine Änderung der schweizerischen Abkommenspolitik eingeleitet hatte, vereinbarten Portugal und die Schweiz im Jahr 2009 die Aufnahme von Verhandlungen. Zu beachten ist, dass das bisherige Abkommen keine Klausel zum Informationsaustausch enthält. Die Amtshilfe gemäss schweizerischer Praxis auf diesem Gebiet beschränkt sich nach dem heutigen Abkommen demnach auf den Austausch der Informationen, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens und zur Vermeidung von Missbräuchen notwendig sind. Zu Beginn der Verhandlungen wurde die Möglichkeit einer Totalrevision zwar in Erwägung gezogen, doch beide Vertragsparteien begnügten sich schliesslich mit einer Teilrevision des Abkommens, indem der Fokus auf neue für wesentlich befundene Lösungen gelegt wurde.

Die Aufnahme der neuen Amtshilferegeln in Steuersachen wurde zum Anlass genommen, um gleichzeitig an den heutigen vertraglichen Lösungen Verbesserungen vorzunehmen. Hinsichtlich der Dividenden sieht das heutige Abkommen einen Satz von 10 Prozent für Beteiligungen von mindestens 25 Prozent sowie von 15 Prozent in allen anderen Fällen vor. Neu wird im ersten Fall ein Satz von 5 Prozent gelten, während der Satz von 15 Prozent unverändert bleibt. An Vorsorgeeinrichtungen gezahlte Dividenden werden generell in den Genuss eines Satzes von 5 Prozent kommen, und die an die Zentralbank eines Vertragsstaates ausgeschütteten Dividenden werden vom Nullsatz profitieren. Analog zu Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der Europäischen Gemeinschaft (SR 0.641.926.81) wird der Nullsatz auch auf Dividendenausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften zur Anwendung gelangen. Bei den Zinsen wurde der Residualsatz von 10 Prozent beibehalten. Für die Zinsen, die ein Vertragsstaat, seine Zentralbank oder seine politischen oder administrativen Unterabteilungen zahlen oder erhalten, gilt jedoch der Nullsatz. Auch die verbundenen Gesellschaften werden ab 1. Juli 2013 in den Genuss des Nullsatzes auf Zinszahlungen kommen. Der Satz von 5 Prozent bei den Lizenzgebühren bleibt unverändert. Dagegen sind Vergütungen, die als Entgelt für das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen empfangen werden («Leasing»), von der Definition der Lizenzgebühren ausgeschlossen, was einem Nullsatz entspricht. Wie bei den Zinsen werden verbundene Gesellschaften ab 1. Juli 2013 auch bei den Lizenzgebühren vom Nullsatz profitieren.

Am 25. Juni 2012 konnte in Lissabon ein Protokoll zur Änderung des Abkommens (nachfolgend «Änderungsprotokoll») unterzeichnet werden.

3 Würdigung

Das Änderungsprotokoll entspricht weitgehend der schweizerischen Abkommenspolitik und stellt eine Verbesserung des heutigen Abkommens dar.

So konnten die Lösungen von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, der für die Entrichtung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen einen Nullsatz vorsieht, im Abkommen verankert werden. Mit Blick auf die Rechtssicherheit ist dies von grosser Bedeutung.

Die neue Bestimmung zum Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard und lässt damit den Informationsaustausch auf konkrete Anfragen zu, auch 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. Diese Bestimmung positioniert die Schweiz als einen Staat, der sich Portugal gegenüber in diesem Bereich als kooperationswillig erweist. Die Schweiz wird solche Anfragen erst ab Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012¹ beantworten. Die im Änderungsprotokoll verankerten Lösungen tragen der wirtschaftlichen und finanziellen Situation Portugals Rechnung. Sie stellen ein ausgewogenes Ergebnis dar und werden zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen. Sie untermauern gegenüber der internationalen Gemeinschaft

¹ BBl 2011 6233, 2012 8237

die von der Schweiz seit 2009 auf dem Gebiet der Amtshilfe eingegangenen Verpflichtungen.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll sieht folgende Lösungen vor.

Art. I des Änderungsprotokolls zu Art. 2 des Abkommens (Unter das Abkommen fallende Steuern)

Manche Teile des portugiesischen Staatsgebiets befinden sich in institutioneller Hinsicht in einer besonderen Situation. Das ist unter anderem für Madeira und die Azoren der Fall, die zwar über gewisse Freiheiten verfügen (z.B. im Rahmen der nationalen gesetzlichen Vorschriften die Steuersätze zu senken), nicht aber über die vollständige politische Autonomie. In Portugal wird diese Autonomie als «administrative» Autonomie bezeichnet. Aus diesem Grund müssen die Unterabteilungen auch die administrativen Unterabteilungen umfassen. Deshalb wird in Artikel 2 Absatz 1 dem Ausdruck «politische Unterabteilung» das Adjektiv «administrativ» hinzugefügt. Dasselbe gilt für alle übrigen Vertragsbestimmungen, in denen dieser Ausdruck vorkommt (z.B. in Art. 11, 12 oder 19 des Abkommens).

Die Aufzählung der unter Absatz 2 fallenden portugiesischen Steuern wurde der aktuellen portugiesischen Abkommenspraxis angepasst.

Absatz 1 des Zusatzprotokolls wird beibehalten. Darin ist insbesondere festgehalten, dass das Abkommen sowohl die ordentlichen als auch die ausserordentlichen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen regelt.

Art. II des Änderungsprotokolls zu Art. 3 des Abkommens (Allgemeine Definitionen)

Die Definition Portugals wird an die aktuelle portugiesische Abkommenspraxis angepasst.

Art. III des Änderungsprotokolls zu Art. 4 des Abkommens (Steuerlicher Wohnsitz)

Die Bestimmung von Absatz 4 zur Verlegung des Wohnsitzes unter dem Jahr gilt heute als veraltet und wird aufgehoben. Allfällige Fälle von Doppelwohnsitz sind in Artikel 4 Absatz 2 geregelt und können gegebenenfalls mit dem Verständigungsverfahren nach Artikel 25 gelöst werden. Absatz 4 wurde deshalb aufgehoben.

Art. IV des Änderungsprotokolls zu Art. 6 des Abkommens (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen)

Das Abkommen berücksichtigt bisher in Artikel 6 Absatz 3 eine Besonderheit des portugiesischen Rechts, wonach gewisse Vermögensteile, die im Zivilrecht als beweglich gelten, im portugiesischen Steuerrecht als unbewegliches Vermögen behandelt werden (vgl. BBl 1974 II 1067). Portugal wollte diese Bestimmung in einem neuen Absatz 2 des Zusatzprotokolls beibehalten und durch einen neuen Textabschnitt ergänzen, der sich mit den Vergütungen für Dienste im Zusammen-

hang mit unbeweglichem Vermögen befasst und mit den Vergütungen, die nach dem portugiesischen Steuerrecht als Einkünfte aus Immobilien gelten.

Aus der Warte Portugals dient dieser Vorschlag der Bekämpfung der offenbar zahlreichen Missbräuche rund um touristisch genutzte Liegenschaften, wo der Mietzins beispielsweise teilweise zu 50 Prozent aus Reinigungsdiensten oder der Vermietung beweglicher Sachen besteht. Als Beispiel werden unter anderen die Reinigungs- und Bewachungsdienste sowie die Bereitstellung und der Unterhalt eines Internetzugangs (Wi-Fi) angeführt, die den Mietern eines Einkaufszentrums vom Eigentümer in Rechnung gestellt werden und bei denen es für die portugiesischen Steuerbehörden schwierig ist zu ermitteln, welcher Anteil auf Einkünfte aus dem Eigentum beziehungsweise auf die Vergütung solcher Dienste entfällt. Nach Auffassung der Schweiz können diese Dienste als Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Gebrauch von unbeweglichem Vermögen gelten, weil sie integraler Bestandteil des Mietvertrages sind. Es kann hierbei jedoch nicht auf in unabhängiger Weise erbrachte Dienstleistungen abgezielt werden. Demnach wurde vereinbart, analog zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Portugal und den Vereinigten Staaten festzuhalten (Abs. 2 neu Zusatzprotokoll), dass die Einkünfte aus (persönlichem) beweglichem Vermögen, das exklusiv mit unbeweglichem Vermögen verbunden ist, sowie die Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen, die mit dem Unterhalt oder der Verwaltung von Immobilien zusammenhängen, ebenfalls als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gelten sollen.

*Art. V des Änderungsprotokolls zu Art. 9 des Abkommens
(Verbundene Unternehmen)*

Das Abkommen enthält nur den ersten Absatz von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens; dieser erlaubt eine erste Anpassung, wenn die zwischen den verbundenen Unternehmen festgelegten Preise dem Grundsatz des Drittvergleichs nicht standhalten. Dieser Artikel wird durch einen neuen Absatz 2 ergänzt, wonach der andere Staat den Gewinn nur anpasst, wenn er die vom ersten Vertragsstaat vorgenommene Gewinnerhöhung als begründet erachtet.

Art. VI des Änderungsprotokolls zu Art. 10 des Abkommens (Dividenden)

Artikel 10 des bisherigen Abkommens sieht einen Residualsteuersatz von 10 Prozent für Beteiligungen von mindestens 25 Prozent sowie von 15 Prozent in allen anderen Fällen vor. Neu gilt im ersten Fall ein Satz von 5 Prozent, während der Satz von 15 Prozent unverändert bleibt (Art. 10 Abs. 2 neu). Demgegenüber werden an Vorsorgeeinrichtungen gezahlte Dividenden generell in den Genuss eines Satzes von 5 Prozent kommen (Abs. 3 neu Zusatzprotokoll) und die an die Zentralbank eines Vertragsstaats ausgeschütteten Dividenden vom Nullsatz profitieren (Art. 10 Abs. 3 Bst. a neu). Im Übrigen sieht das Abkommen analog zu Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens neu explizit vor, dass Dividendenausschüttungen zwischen Gesellschaften, die durch eine Beteiligung von mindestens 25 Prozent mindestens zwei Jahre lang verbunden sind, in den Genuss des Nullsatzes kommen (Art. 10 Abs. 3 Bst. b neu).

Diese Revision wurde zum Anlass genommen, um weitere Bestimmungen von Artikel 10 des Abkommens in formeller Hinsicht zu aktualisieren.

Art. VII des Änderungsprotokolls zu Art. 11 des Abkommens (Zinsen)

Bei den Zinsen wurde der aktuelle Residualsteuersatz von 10 Prozent beibehalten. Die von einem Vertragsstaat, seiner Zentralbank oder seinen politischen oder administrativen Unterabteilungen bezahlten Zinsen und erzielten Zinserträge profitieren neu vom Nullsatz (Art. 11 Abs. 3 neu). Auch für verbundene Gesellschaften wird analog zu Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens ab dem 1. Juli 2013 der Nullsatz auf Zinszahlungen zur Anwendung kommen (Art. 11 Abs. 8 neu und Abs. 7 neu Zusatzprotokoll), sofern die Beteiligungen mindestens 25 Prozent betragen und mindestens zwei Jahre lang gehalten werden.

Art. VIII des Änderungsprotokolls zu Art. 12 des Abkommens (Lizenzgebühren)

Der Residualsteuersatz von 5 Prozent auf den Lizenzgebühren bleibt unverändert. Dagegen sind Vergütungen, die als Entgelt für das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen empfangen werden («Leasing»), neu von der Definition der Lizenzgebühren nach Artikel 12 Absatz 3 des Abkommens ausgenommen, was einem Nullsatz auf den Einkünften aus dem Leasing entspricht. Wie bei den Zinsen und analog zu Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens werden die verbundenen Unternehmen ab dem 1. Juli 2013 auch für Beteiligungen von mindestens 25 Prozent, die mindestens zwei Jahre lang gehalten werden, vom Nullsatz auf Lizenzgebühren profitieren (Art. 12 Abs. 7 neu und Abs. 7 neu Zusatzprotokoll).

Auf Ersuchen Portugals wurde im Zusatzprotokoll neu eine Konkretisierung zur Behandlung von Software verankert (Abs. 6 neu), mit der die Auslegung gemäss Kommentar 2010 zum OECD-Musterabkommen (einschliesslich des portugiesischen Vorbehalts) übernommen wird; in groben Zügen lässt sie sich wie folgt zusammenfassen:

- a) bei einer vollständigen Übertragung der Rechte gilt die Zahlung nicht als Lizenzgebühr, unabhängig davon, ob die Übertragung zur gewerblichen Nutzung erfolgt oder eine den Bedürfnissen des Käufers angepasste Software betrifft;
- b) bei einer teilweisen Übertragung der Rechte gelten die Zahlungen als Lizenzgebühren, unabhängig davon, ob die Übertragung zur gewerblichen Nutzung erfolgt oder eine den Bedürfnissen des Käufers angepasste Software betrifft.

Zahlungen für den Verkauf von Standard-Software fallen demnach in den Geltungsbereich von Artikel 7.

*Art. IX des Änderungsprotokolls zu Art. 13 des Abkommens
(Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen)*

Dieser Artikel wird um einen neuen Absatz 3 ergänzt. Analog zu anderen Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen und den Lösungen gemäss OECD-Musterabkommen sieht er vor, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen an einer Gesellschaft, deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar zu über 50 Prozent aus in einem Vertragsstaat gelegenen Immobilien besteht, in diesem besteuert werden können. Die Schweiz als Wohnsitzstaat gewährt in einem solchen Fall die Steuerbefreiung erst dann, wenn nachgewiesen wurde, dass die Besteuerung tatsächlich erfolgt ist (Art. 23 Abs. 3 des Abkommens).

*Art. X des Änderungsprotokolls zu Art. 16 des Abkommens
(Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen)*

Portugal kennt bipartite Aufsichtsorgane, wie in gewissen Fällen auch die Schweiz («Beirat»). Deshalb wurde Artikel 16 im gegenseitigen Einvernehmen durch Hinzufügen des Vermerks «oder eines ähnlichen Organs» (wie der Verwaltungs- oder Aufsichtsrat) angepasst.

Art. XI des Änderungsprotokolls zu Art. 17 des Abkommens (Künstler und Sportler)

Artikel 17 wurde im gegenseitigen Einvernehmen um einen Absatz 2 ergänzt, welcher der äquivalenten Bestimmung im OECD-Musterabkommen entspricht und Fälle betrifft, in denen die Einkünfte aus der Tätigkeit des Künstlers oder des Sportlers anderen Personen zufließen.

*Art. XII des Änderungsprotokolls zu Art. 19 des Abkommens
(Öffentliche Funktionen)*

Die Fassung von Artikel 19 entsprach dem OECD-Musterabkommen von 1963. Sie wird dem aktuellen Wortlaut des OECD-Musterabkommens angepasst.

Art. XIII des Änderungsprotokolls zu Art. 23 des Abkommens (Methoden)

Die Bestimmung über die portugiesischen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthält bereits die Anrechnungsmethode. Ergänzt wird sie durch den Grundsatz der Befreiung unter Progressionsvorbehalt (Art. 23 Abs. 2 neu). Entsprechend der schweizerischen Abkommenspolitik führt Absatz 3 (neu) in Verbindung mit Artikel 13 Absatz 4 (neu) ausserdem eine Freistellung unter Vorbehalt des Nachweises der tatsächlichen Besteuerung ein.

Die Forderung der Schweiz, die einseitig zulasten des Schweizer Fiskus gehende Anrechnung der fiktiven Zinsbesteuerung aufzuheben, wurde erfüllt. Ein solcher Anreiz für die Wirtschaftsentwicklung hat zwischen OECD-Mitgliedstaaten keine Existenzberechtigung und ist in aller Regel in der Praxis auch kaum umsetzbar. Artikel 23 Absatz 5 wird deshalb aufgehoben.

Art. XIV des Änderungsprotokolls zu Art. 24 des Abkommens (Gleichbehandlung)

Artikel 24 wird in Einklang mit der schweizerischen Praxis durch den Grundsatz der Nichtdiskriminierung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Ausgaben ergänzt und entspricht neu der aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens.

*Art. XV des Änderungsprotokolls zum neuen Art. 25^{bis} im Abkommen
(Informationsaustausch)*

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt entsprechend die diesbezüglichen Bemühungen. Mit dem Rückzug ihres Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens hat sich die Schweiz am 13. März 2009 politisch verpflichtet, den internationalen Standard in diesem Bereich zu übernehmen.

Der neue Artikel 25^{bis} übernimmt weitgehend den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen vor allem und um die Steuerbehörden der Vertragsstaaten ausdrücklich zu ermächtigen, von Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen die notwendigen Informationen anfordern zu können. Die Abweichungen sind mit dem internationalen Standard bei der Amtshilfe vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind die 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 sind «Fishing Expeditions» ausgeschlossen. Zudem wird festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er den anderen Staat um Informationen ersucht. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist die Ansässigkeit der steuerpflichtigen Person in der Schweiz oder in Portugal, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 befasst sich mit dem Grundsatz der Geheimhaltung. Diese Bestimmung hält 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 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 im Strafverfahren, ohne jedoch der betroffenen Person die entsprechenden Verfahrensrechte zu entziehen. Damit kann vermieden werden, dass die gleichen Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals eingeholt und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des ersuchten Staates ist jedoch in allen Fällen notwendig.

Absatz 3 sieht beim Informationsaustausch gewisse Einschränkungen zugunsten des ersuchten Staates vor. Der ersuchte Staat muss weder Verwaltungsmassnahmen durchführen, die über seine eigenen Gesetze und seine eigene Praxis hinausgehen, noch muss er Verwaltungsmassnahmen durchführen, die nach Recht oder Praxis des ersuchenden Staates nicht zulässig wären. Im Fall der Schweiz bedeutet dies, dass das rechtliche Gehör der Betroffenen sowie die Rechtsmittel geschützt sind. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Auskünfte zu erteilen, die nach dem Recht oder der normalen Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden könnten. Schliesslich kann der ersuchte Staat die Auskunft verweigern, wenn sie wirtschaftliche Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung (Ordre public) verletzt. Das kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die ausgetauschten Informationen vom ersuchenden Staat nicht ausreichend geheim gehalten werden.

Absatz 4 hält fest, dass der ersuchte Staat auch Informationen ermitteln und austauschen muss, die er 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 zu Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden oder die Beteiligungsverhältnisse an juristischen Personen betreffen. 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. 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 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 abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, wird mit dem letzten Satz die notwendige rechtliche Grundlage für die Befugnis geschaffen, die ersuchten Informationen zu erlangen.

Die Bestimmungen von Artikel 25^{bis} werden im neuen Absatz 10 des Zusatzprotokolls zum Abkommen weiter konkretisiert.

Das Protokoll hält das Subsidiaritätsprinzip und das Verbot von «Fishing Expeditions» ausdrücklich fest (Abs. 10 Bst. a und b).

Ausserdem regelt es im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Abs. 10 Bst. b). Notwendig sind insbesondere die Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person sowie, soweit bekannt, Name und Adresse der Person (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet.

Bis vor Kurzem war gemäss dem internationalen Standard der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. International haben jedoch Diskussionen kürzlich bei der OECD dazu geführt, dass der Standard erweitert wird und konkrete Anfragen auch zugelassen werden, 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. Die Schweiz wird solche Anfragen erst ab Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 beantworten. Die durch das Änderungsprotokoll eingeführten Bestimmungen entsprechen dem erweiterten Standard.

Die Verpflichtung eines Vertragsstaats zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch wird ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustauschs zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Abs. 10 Bst. c).

Buchstabe d schliesslich hält die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen fest (Abs. 10 Bst. d).

Die neue Klausel findet auf die Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Kalenderjahrs beginnen.

