

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt

Bericht

über den Abschluss eines Protokolls zur Änderung des Abkommens mit dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

1. Ausgangslage

Das Abkommen zwischen Norwegen und der Schweiz vom 7. September 1987 zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.959.811, hiernach DBA-N) wurde mit Protokoll vom 12. April 2005 revidiert.

Nach dem Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, haben die Schweiz und Norwegen beschlossen, Verhandlungen über die Ergänzung des gemeinsamen Doppelbesteuerungsabkommens mit einer entsprechenden Bestimmung aufzunehmen. Die Schweiz hat die Abkommensrevision dazu genutzt, gewisse Punkte im Abkommen den heutigen Gegebenheiten anzupassen. Die Verhandlungen konnten am 10. Juni 2009 nach zwei Tagen durch Paraphierung des Protokolls zur Änderung des Abkommens (nachfolgend Änderungsprotokoll genannt) abgeschlossen werden.

Bevor wir dem Bundesrat die Unterzeichnung dieses Änderungsprotokolls beantragen, wollen wir den Kantonen und den interessierten Wirtschaftsverbänden Gelegenheit geben, sich über dessen Inhalt vernehmen zu lassen.

2. Bemerkungen zu den einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt gewisse Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen von 1987. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

Artikel I des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 10 des Abkommens (Dividenden)

Mit dem Protokoll vom 12. April 2005 in Kraft seit dem 1. Januar 2007 wurde der Nullsatz für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Kapital einer Gesellschaft im norwegisch-schweizerischen Verhältnis eingeführt. Im Hinblick auf die Reduktion der massgeblichen Beteiligungshöhe für den

schweizerischen Beteiligungsabzug auf 10 Prozent per 1. Januar 2011 hat die Schweiz angeregt, die Mindestbeteiligung für den Nullsatz im DBA-N auch auf 10 Prozent zu reduzieren. Dies erlaubt es in der Schweiz ansässigen Gesellschaften mit massgeblichen Beteiligungen an norwegischen Gesellschaften Dividenden ohne residuale und aufgrund des Beteiligungsabzugs in der Schweiz nicht anrechenbare Steuerbelastung in Norwegen zu vereinnahmen. Norwegen hat diesem Begehren zugestimmt.

Artikel II des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 18 des Abkommens (Ruhegehälter)

Die norwegische Vorsorge basiert ähnlich wie die schweizerische auf einer Grundversorgung und einem beruflich geäußerten Teil. Im Gegensatz zur Schweiz befinden sich jedoch beide Teile bei der gleichen Einrichtung. Der Begünstigte erhält somit im Gegensatz zur Schweiz lediglich eine Rentenzahlung von einer Institution.

Norwegen besteuert bislang die an nicht ansässige Empfänger bezahlten Ruhegehälter und Renten nicht. Per 1. Januar 2010 wird Norwegen jedoch eine Quellensteuer in Höhe von 15 Prozent auf solchen Zahlungen einführen. Von norwegischer Seite wurde deshalb vorgeschlagen, ein begrenztes Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf Ruhegehältern und Renten einzuführen. Norwegen hat eine entsprechende Bestimmung bereits in Abkommen mit anderen Staaten aufgenommen.

Die Schweiz erhebt auf Ruhegehältern aus beruflicher Vorsorge eine Quellensteuer in Höhe von derzeit rund 7 bis 13 Prozent je nach Kanton. Durch die Vereinbarung eines beschränkten Besteuerungsrechts des Quellenstaates kann eine Kongruenz zwischen Beitragsabzug und Besteuerung im Quellenstaat verwirklicht werden, was einem Anliegen zahlreicher Kantone entspricht. Die Schweizer Delegation hat deshalb dem norwegischen Begehren hinsichtlich der Ruhegehälter zugestimmt.

Im Gegensatz zu den meisten anderen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen regelt das DBA-N die Ruhegehälter aus privatem wie auch aus öffentlichem Dienst im gleichen Artikel. Das beschränkte Besteuerungsrecht des Quellenstaates gilt daher auch für Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst. Entsprechend der bisherigen Praxis ist die Bestimmung ebenfalls auf Kapitaleleistungen anwendbar. Für Empfänger norwegischer Pensionen mit Wohnsitz in der Schweiz wird die Schweiz eine Anrechnung der norwegischen Steuer an die schweizerischen Steuern gewähren. Artikel 23 enthält eine entsprechende Ergänzung.

Entgegen der ursprünglichen Begehren Norwegens gilt das beschränkte Besteuerungsrecht des Quellenstaates jedoch nicht für Sozialversicherungsrenten. Leistungen der Sozialversicherung, d.h. in der Schweiz solche der ersten Säule, unterliegen gemäss Artikel 21 DBA-N weiterhin dem ausschliesslichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Empfängers. Damit konnte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass das schweizerische Recht keine gesetzliche Grundlage für eine Quellenbesteuerung der AHV- und IV-Renten enthält, wenn sie an Personen gezahlt werden, die im Ausland ansässig sind.

Artikel IV des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 25 des Abkommens (Verständigungsverfahren)

Da die Verfassungsmässigkeit eines Schiedsverfahrens in Doppelbesteuerungssachen in Norwegen bislang nicht geklärt ist, sah sich die norwegische Delegation nicht in der Lage, dem schweizerischen Begehren zur Ergänzung der heutigen Bestimmung mit einer Schiedsgerichtsklausel zu entsprechen. Norwegen war jedoch bereit, der Schweiz eine Meistbegünstigung einzuräumen. Sollte Norwegen künftig die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat vereinbaren, hat es sich zur Aufnahme von Verhandlungen über den Einschluss einer entsprechenden Bestimmung im DBA-N verpflichtet.

Artikel V des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 26 des Abkommens (Informationsaustausch)

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entscheid vom 13. März 2009 hat der Bundesrat zudem beschlossen, den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen und gleichzeitig die Wahrung des Verfahrensschutzes, die Begrenzung auf Amtshilfe im Einzelfall, 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 OECD-Standard erklärt. Auf die Erfüllung der vom Bundesrat festgelegten Richtwerte wird bei der nachfolgenden Kommentierung des Artikels eingegangen.

Die paraphierte Bestimmung entspricht grösstenteils dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Einschränkung des Informationsaustausches auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, der Möglichkeit zum Gebrauch der Informationen für andere Zwecke mit Einverständnis beider Staaten, sowie 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 Einschränkungen der Amtshilfe sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Norwegen wünschte ursprünglich die Vereinbarung des Informationsaustausches für sämtliche Steuern entsprechend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Die Schweiz hat auf die Möglichkeit hingewiesen, den Informationsaustausch für andere Steuerarten in allfälligen spezifischen Abkommen, z.B. dem Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern (SR 0.672.959.82), zu regeln. Schliesslich einigte man sich auf den schweizerischen Vorschlag. Auszutauschen sind somit jene Informationen die für die Veranlagung oder Durchsetzung der vom Abkommen erfassten 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 Norwegen ansässig sind, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln des Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. Er 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 dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden. Die Schweiz hat gemäss dem schweizerischen Modell zu Artikel 26 und im Rahmen der vom Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehenen Einschränkungen den Ausschluss der Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden vorgeschlagen. Damit soll der Kreis der Personen, die in die übermittelten Informationen Einsicht haben, klein gehalten und damit mögliche Missbräuche verhindert werden. Da Norwegen nicht ohne Not vom Wortlaut des OECD-Musterabkommens abweichen wollte, einigten sich beide Seiten in diesem Punkte auf den Wortlaut des OECD-Musterabkommens. 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. Eine ähnliche Bestimmung ist im Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien enthalten.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist nicht gehalten, bei der Beschaffung der ersuchten Auskünfte über seine eigenen Gesetze und Verwaltungspraxis hinauszugehen. 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 bleibt. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die nach seinem Recht oder seiner Praxis nicht zulässig sind, und er braucht keine Auskünfte zu erteilen, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis 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 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 betreffend Eigentumsverhältnissen an juristischen Personen (*lex specialis*). Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen des Absatzes 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. Anfragen über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften mit Inhaberaktien können und müssen daher nur soweit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates, ungeachtet allfälliger Einschränkungen des innerstaatlichen Rechts, ermittelbar sind.

In Fällen von Steuerbetrug besitzt die Schweiz aufgrund des strafrechtlichen Verfahrens im innerstaatlichen Recht die notwendigen Mittel zur Durchsetzung der Herausgabe der durch den 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 Gegenstand einer Verordnung des Bundesrates sein. Von norwegischer Seite wurde gegen diese Bestimmung eingewendet, dass sie in Norwegen aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage nicht gebraucht wird. Es wurde daher vorgeschlagen, diese Ermächtigung lediglich für die Schweiz vorzusehen. Einer solchen Formulierung wollte die Schweiz nicht zustimmen, da sie sich sonst in Abhängigkeit zum innerstaatlich norwegischen Recht begeben hätte. Schliesslich einigten sich beide Seiten auf den schweizerischen Vorschlag.

Die Schweiz wünschte ursprünglich den neuen Artikel 26 durch eine Bestimmung im Protokoll weiter zu konkretisieren. Norwegen sprach sich dagegen für eine technische Vereinbarung auf Stufe der zuständigen Behörden aus. Zudem wollte die norwegische Seite festgehalten haben, dass ein Auskunftersuchen, das nicht sämtliche von der Schweiz verlangten Elemente enthielt, trotzdem in guten Treuen behandelt würde. Die Schweiz wollte diesen Begehren nicht zustimmen. Die verlangten Elemente sind für die Schweiz notwendig, damit der Informationsaustausch auch gewährleistet werden kann. Fehlt es beispielsweise an der Adresse des Informationsinhabers, so werden die zuständigen schweizerischen Behörden zwar versuchen, die ersuchten Informationen einzuholen, der Erfolg ist in diesem Fall jedoch ungewiss.

Die vereinbarte Lösung übernimmt den Wortlaut der Protokollbestimmung gemäss dem schweizerischen Vorschlag. Statt im Protokoll wird diese jedoch Teil eines Notenaustausches auf Ministerebene sein, der am Tag der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls erfolgt. Dieser Notenaustausch bildet ausdrücklich einen integrierenden Bestandteil des Abkommens und ist damit materiell einer Bestimmung im Protokoll ebenbürtig.

Wie von der Schweiz gewünscht, werden die Bestimmungen des Artikels 26 im Notenaustausch weiter konkretisiert. Dieser hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst „fishing expeditions“ ausdrücklich aus (Ziffer 1 und 2). Weiter legt der

Notenaustausch die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest (Ziffer 3). Notwendig sind insbesondere eine eindeutige Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen sowie der Person (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen, ist der Auskunftsaustausch 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 ermöglicht (Ziffer 4). Schliesslich wird die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen festgehalten (Ziffer 5).

Die revidierte Bestimmung zum Informationsaustausch wird für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres beginnen. Für die Vorjahre gilt die bisherige Amtshilfebestimmung, die sich auf Informationen zur richtigen Durchführung des Abkommens sowie auf Informationen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Holdinggesellschaften oder in Fällen von Steuerbetrug beschränkt. Auf norwegischen Wunsch hin wurde die Geltung der bisherigen Amtshilfebestimmung bis zum Zeitpunkt der Anwendbarkeit der revidierten Bestimmung ausdrücklich festgehalten. Dies dient einzig der Klarstellung.

3. Beurteilung und Schlussfolgerung

Die reduzierte Beteiligungshöhe für die Anwendung des Nullsatzes auf Dividenden vermeidet eine Residualsteuerbelastung in Konzernverhältnissen mit schweizerischer Muttergesellschaft. Sie entspricht der jüngsten schweizerischen Abkommenspolitik. Mit der Einführung eines beschränkten Besteuerungsrechts des Quellenstaates für Ruhegehälter, konnte einem Anliegen Norwegens und zahlreicher Schweizer Kantone entgegengekommen werden. Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard und erfüllt die vom Bundesrat festgelegten Vorgaben. Mit der Aufnahme einer Meistbegünstigungsklausel zum Schiedsverfahren, konnte die Schweiz eine Gleichbehandlung mit den anderen norwegischen Vertragspartnern sicherstellen. Im vorliegenden Protokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.