

09.093

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

vom 27. November 2009

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 23. November 1973 mit dem Königreich Dänemark 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.

27. November 2009

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Hans-Rudolf Merz

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Die vorgeschlagene Abkommensänderung sieht die Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss dem OECD-Standard vor. Zusätzliche Revisionspunkte betreffen die Einführung einer Residualsteuer von 15 Prozent auf Dividenden mit Nullsatz für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen und Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen sowie die Einführung eines Besteuerungsrechts des Quellenstaates für Ruhegehälter mit Besitzstandswahrung in gewissen Fällen. Weiter wird das Abkommen nach der vorgeschlagenen Abkommensänderung mit einer Schiedsgerichtsklausel und einer Bestimmung über die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge ergänzt.

Das vorliegende Protokoll sowie das Protokoll vom 11. März 1997 wurden mit Briefwechsel vom 22. September 2009 auf die Färöer-Inseln ausgedehnt. Diese Ausdehnung tritt zusammen mit dem vorliegenden Protokoll in Kraft.

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 Dänemark und der Schweiz vom 23. November 1973 zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.931.41, hiernach DBA-DK) wurde mit Protokoll vom 11. März 1997 revidiert.

Das Abkommen weist das Besteuerungsrecht für private Ruhegehälter, dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) folgend, dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zu.

Beiträge an die dänische Altersvorsorge sind in Dänemark steuerlich unbeschränkt abzugsfähig und die Leistungen bilden im Gegenzug steuerbares Einkommen. In der Vergangenheit übersiedelten dänische Steuerpflichtige im Alter regelmässig in den europäischen Süden, insbesondere nach Frankreich und Spanien. Die Doppelbesteuerungsabkommen dieser Länder wiesen das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, entsprechend der Regelung im DBA-DK, dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers oder der Empfängerin zu. Um den Verlust an Steuersubstrat zu unterbinden, beanspruchte Dänemark in jüngster Zeit ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates der Vorsorgeleistungen und begehrte die Revision der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich und Spanien. Da die Revisionsverhandlungen mit den beiden Ländern nicht den gewünschten Erfolg zeitigten, kündigte Dänemark im

Juni 2008 die entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen EU-Mitgliedsstaaten.

Im Oktober 2008 trat Dänemark mit dem Begehren an die Schweiz heran, auch im DBA-DK eine Besteuerung des Quellenstaates für Vorsorgeleistungen einzuführen. Damit sollte dem Risiko begegnet werden, dass die Schweiz zum Ausweichland für dänische Pensionäre wird. Zudem wurde die Aufnahme eines beschränkten Besteuerungsrechts des Quellenstaates bei Dividenden auf Portfoliobeteiligungen angeregt. Ausdrücklich nicht revidiert werden sollte nach dänischer Auffassung die Bestimmung zum Informationsaustausch, da die Schweiz damals nur zu einer eingeschränkten Amtshilfe für Steuerbetrug und dergleichen bereit war.

Die Schweiz hat die Revision des Abkommens dazu genutzt, um nebst den von Dänemark angeregten Änderungen gewisse Punkte im Abkommen zu präzisieren und an die heutigen Gegebenheiten anzupassen. Die Verhandlungen führten am 3. Dezember 2008 nach zwei Tagen zur Paraphierung eines Protokolls zur Änderung des Abkommens.

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 Dänemark beschlossen, Nachverhandlungen über die Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung im Protokoll aufzunehmen. Im Zuge dieser Nachverhandlungen wurde das Protokoll auf Begehren der Schweiz hin zudem mit einer Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgebeiträgen sowie einer Schiedsgerichtsklausel ergänzt. Die Verhandlungen konnten am 19. Mai 2009 nach einem Tag durch Paraphierung des nachfolgend kommentierten Änderungsprotokolls beendet werden, welches das am 3. Dezember 2008 paraphierte Protokoll ersetzt. Das Änderungsprotokoll wurde am 21. August 2009 in Kopenhagen unterzeichnet.

Die Kantone und die am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreise haben die Revision des Abkommens begrüsst.

3 Würdigung

Die mit dem Änderungsprotokoll eingeführte begrenzte Besteuerung von Dividenden auf Portfolioinvestitionen entspricht der schweizerischen Abkommenspolitik. Direktinvestitionen für massgebliche Beteiligungen werden durch die Revision nicht tangiert und berechtigen weiterhin zur vollen Rückerstattung der Quellensteuer auf Dividenden. Gleiches gilt für Dividenden an Einrichtungen der Vorsorge. Hinsichtlich der Ruhegehälter konnte einem berechtigten Anliegen Dänemarks entgegengekommen werden, ohne jedoch die bereits heute in der Schweiz ansässigen dänischen Rentnerinnen und Rentner zu beeinträchtigen. Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard und erfüllt die vom Bundesrat festgelegten Vorgaben. Mit der Aufnahme der Schiedsgerichtsklausel und der Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Beitragszahlungen an die soziale und berufliche Vorsorge des anderen Vertragsstaates konnten zudem zwei Anliegen der jüngeren schweizerischen Abkommenspolitik berücksichtigt werden. Im vorliegenden Änderungsprotokoll wurde ein ausgewogenes Ergebnis erzielt, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt gewisse Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen von 1973. Es enthält des Weiteren ein Protokoll zu gewissen Auslegungsfragen. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

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

Bisher wies das Abkommen das Besteuerungsrecht für Dividenden ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu. Neu soll der Quellenstaat bei Portfoliodividenden eine Besteuerung bis maximal 15 Prozent vornehmen dürfen. Nach wie vor ausgenommen von der Besteuerung durch den Quellenstaat sind Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften bei einer unmittelbaren Beteiligung von 10 Prozent und mehr am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft. Zudem sollen Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und ähnliche Einrichtungen weiter ausschliesslich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat solcher Einrichtungen unterliegen. Das Protokoll legt den Kreis der begünstigten Vorsorgeeinrichtungen fest. Für die Schweiz umfasst dies sämtliche Einrichtungen der ersten und zweiten Säule sowie der Säule 3a. Die kollektive Kapitalanlage, in welche ausschliesslich Vorsorgeeinrichtungen investieren, wird gleich behandelt wie die direkte Kapitalanlage durch die Vorsorgeeinrichtungen selbst. Diese umfasst nebst den im Protokoll erwähnten Anlagefonds und Anlagetrusts auch Investitionen über Anlagestiftungen.

Die geänderte Bestimmung nimmt das Begehren Dänemarks auf und entspricht auch der Abkommenspolitik der Schweiz. Direktinvestitionen werden durch die neue Bestimmung nicht tangiert. Die Ausnahme vom Besteuerungsrecht des Quellenstaates bei Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen vermeidet zudem eine steuerliche Zusatzbelastung dieser Einrichtungen, die, mangels Besteuerung in der Schweiz, die residuale Quellensteuer nicht anrechnen können. Die begrenzte Besteuerung der Dividenden auf Portfoliobeteiligungen ist auch im Interesse der Schweiz. Sie kann dazu beitragen, den in jüngster Zeit wiederholt beobachteten Missbrauch des DBA-DK zu unterbinden.

Art. IV des Änderungsprotokolls betreffend Art. 18 des Abkommens (Ruhegehälter)

Die bisherige Regelung wies das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zu. Da diesem auch das ausschliessliche Besteuerungsrecht für Leistungen der Sozialversicherungen zukommt (Art. 21 des Abkommens – nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte), unterlagen bislang sämtliche Leistungen aus Vorsorge ausserhalb des öffentlichen Dienstes der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

Die revidierte Bestimmung sieht ein nicht ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Ruhegehälter vor, wenn diese durch Beiträge der begünstigten Person oder ihres Arbeitgebers geäuñet worden sind und die Beiträge steuerlich abzugsfähig waren oder nicht als steuerbares Einkommen erfasst wurden. Hintergrund dieser Bestimmung ist das Vorsorgesystem Dänemarks. Dieses lässt Beiträge

an Vorsorgeeinrichtungen ohne Einschränkung steuerlich zum Abzug zu. Zudem gelten Beitragszahlungen des Arbeitgebers, die vom Lohn in Abzug gebracht werden, nicht als Einkommen des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin. Durch die geänderte Bestimmung wird sichergestellt, dass der Vertragsstaat, der steuerlich die Beiträge zu tragen hatte, auch die daraus resultierende Rente besteuern kann.

Aufgrund der höheren Einkommenssteuer Dänemarks führt die neue Bestimmung zu einer Zusatzbelastung für die Steuerpflichtigen. Personen, die in Kenntnis der bisherigen Rechtslage in die Schweiz umgezogen und bereits Renten beziehen, sollen durch die neue Regelung nicht zusätzlich belastet werden. Artikel XI des Änderungsprotokolls betreffend das Inkrafttreten sieht daher eine sogenannte «Grandfathering»-Regel vor. Diese bestimmt, dass für Ruhegehälter, die bei Unterzeichnung des Änderungsprotokolls, d.h. am 21. August 2009, bereits liefen und deren Empfänger oder Empfängerin vor diesem Zeitpunkt vom einen in den anderen Vertragsstaat umgezogen ist, die bisherige Regelung weiterhin gilt.

Entgegen dem ursprünglichen Begehren Dänemarks gilt dieser Wechsel des Besteuerungsrechts nicht für Sozialversicherungsrenten. Leistungen der Sozialversicherung, d.h. in der Schweiz solche der ersten Säule, unterliegen daher weiterhin dem ausschliesslichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Empfängers oder der Empfängerin. Damit konnte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass das schweizerische Recht für AHV- und IV-Renten, die an im Ausland ansässige Personen gezahlt werden, keine gesetzliche Grundlage für eine Quellenbesteuerung enthält.

*Art. VI des Änderungsprotokolls betreffend Art. 23 des Abkommens
(Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)*

Aufgrund der Einführung des geteilten Besteuerungsrechts für Dividenden aus Portfoliobeteiligungen war es notwendig, nebst der im Allgemeinen geltenden steuerlichen Freistellung die Anrechnung für Dividendenerträge vorzusehen.

*Art. VII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 des Abkommens
(Verständigungsverfahren)*

Diese Bestimmung sieht die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel auf der Basis des OECD-Musterabkommens im DBA-DK 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 innert drei Jahren nach Vorlage des Falls zur Verständigung nicht einigen können und in keinem der Vertragsstaaten ein Gericht über die Sache bereits entschieden hat. In der Praxis hat sich gezeigt, dass Verständigungsverfahren oftmals nicht innerhalb der nach OECD-Musterabkommen vorgesehenen 2 Jahre abgeschlossen werden können. Es wurde daher, entsprechend dem schweizerischen Begehren, vereinbart, diese Frist auf 3 Jahre anzuheben. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist im Einzelfall für die Vertragsstaaten verbindlich, sofern keine der direkt betroffenen steuerpflichtigen Personen die Verständigungsvereinbarung, die den Entscheid umsetzt, ablehnt oder die zuständigen Behörden und die betroffenen Personen sich

nicht innert sechs Monaten nach dem Entscheid auf eine andere Lösung einigen. Die Verfahrensfragen müssen noch von den zuständigen Behörden vereinbart werden.

Da Dänemark derzeit noch nicht die notwendigen rechtlichen Instrumente erlassen hat, um den Verpflichtungen der vereinbarten Schiedsgerichtsklausel nachzukommen, sieht Artikel XI des Änderungsprotokolls betreffend das Inkrafttreten vor, dass Artikel 25 Absatz 5 DBA-DK erst anwendbar wird, wenn Dänemark der Schweiz den Erlass der notwendigen gesetzlichen Bestimmungen bekannt gibt oder wenn eine vergleichbare Schiedsgerichtsklausel in einem Doppelbesteuerungsabkommen Dänemarks mit einem Drittstaat anwendbar wird. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass Dänemark aufgrund des Verhaltenskodex der Europäischen Union vom 27. Juli 2006 zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen gehalten ist, entsprechende gesetzliche Grundlagen zu schaffen.

*Art. VIII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 27 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 weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Einschränkung des Informationsaustausches auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, des Ausschlusses der Weitergabe der erhaltenen Informationen an Aufsichtsbehörden, 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. Auszutauschen sind die Informationen die für die Durchführung des Abkommens oder die Veranlagung oder Durchsetzung der vom Abkommen erfassten Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen sogenannte «fishing expeditions» verhindert werden. Zudem wird 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 in Dänemark 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 der steuerpflichtigen Person selbst oder der von ihr bevollmächtigten Person offenbart werden. 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 bleibt. 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 Auskünfte auch dann verweigern, wenn sie die öffentliche Ordnung (*Ordre public*) verletzt oder wirtschaftliche Geheimnisse betrifft. Dies 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 Eigentumsverhältnisse an Personen. 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 so weit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates, ungeachtet allfälliger Einschränkungen des innerstaatlichen Rechtes, effektiv 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 notwendige rechtliche Grundlage zur Durchsetzung des Informationsaustausches. Das anwendbare Verfahren wird vorerst Gegenstand einer Verordnung des Bundesrates sein. Die Frage, ob die Verordnung letztlich durch ein Gesetz ersetzt werden soll, wird momentan geprüft.

Die Bestimmungen von Artikel 27 werden im Protokoll weiter konkretisiert. Ziffer 3 Buchstabe a hält den Grundsatz der Subsidiarität fest. Die Vertragsstaaten sind demnach gehalten, ein Auskunftersuchen erst dann zu stellen, wenn sie sämtliche in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahrensrecht üblichen Mittel der Informationsermittlung ausgeschöpft haben. Sogenannte «fishing expeditions», d.h. Ermittlungen, die ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen werden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten, sind ausdrücklich ausgeschlossen (Ziff. 3 Bst. b).

Weiter legt das Protokoll die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest (Ziff. 3 Bst. c). Notwendig sind eine eindeutige Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person sowie der Person (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Weiter muss der ersuchende Staat darlegen, welche Informationen er für welche Steuerperioden und zu welchen steuerlichen Zwecken benötigt. Das Ersuchen ist von der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates schriftlich an die zuständige Behörde des ersuchten Staates zu richten.

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 vorsieht (Ziff. 3 Bst. d).

Ziffer 3 Buchstabe e hält schliesslich die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen fest. In der Schweiz kann die betroffene steuerpflichtige Person die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung 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 Auskunftsaustausch daher erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde.

Die revidierte Bestimmung zum Informationsaustausch wird für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres beginnen. Sie gilt daher ausschliesslich für Einkünfte, die der betroffenen steuerpflichtigen Person an oder nach diesem Datum zugeflossen sind, bzw. für den Vermögensstand an und nach diesem Datum. Für die Vorjahre gilt die bisherige Amtshilfebestimmung, die sich auf Informationen zur richtigen Durchführung des Abkommens beschränkt.

*Art. IX des Änderungsprotokolls betreffend Art. 28 des Abkommens
(Verschiedenes)*

Das Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (sog. Freizügigkeitsabkommen, SR 0.142.112.681) koordiniert die Sozialversicherungssysteme der beteiligten Länder. Das Freizügigkeitsabkommen ist auf alle Zweige der sozialen und beruflichen Sicherheit anwendbar: Leistungen bei Alter, Invalidität, Tod, Krankheit, Mutterschaft, Unfall und Arbeitslosigkeit sowie Familienleistungen. Es gilt für Staatsangehörige der Schweiz und der Mitgliedstaaten der EU, die in der Schweiz oder in einem EU-Staat arbeiten oder dort gearbeitet haben und danach in ein anderes Land ziehen. Es sieht grundsätzlich die Unterstellung unter das System der sozialen und beruflichen Sicherheit 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, dort die Beiträge an die soziale und berufliche Sicherheit leisten muss, und im anderen Staat arbeitet, wo sie ihr Einkommen versteuert. Die revidierte Bestimmung hält fest, dass in solchen Fällen die Beiträge an die soziale und berufliche Sicherheit unter gleichen Bedingungen steuerlich berücksichtigt werden wie die Beiträge an die soziale und berufliche Sicherheit im Staat, in dem sich ihr Arbeitsort befindet. Sie ersetzt damit die Bestimmungen der Absätze 3 und 4, die seit dem Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens hinfällig geworden sind.

Das folgende Beispiel verdeutlicht die Anwendung der Bestimmung:

Herr X ist in der Schweiz ansässig und arbeitet in Teilzeit für die schweizerische Tochtergesellschaft Y des dänischen Konzerns Z. Weiter ist er auch für die dänische Konzernobergesellschaft Z tätig. X ist gemäss den Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens ausschliesslich in der Schweiz sozialversicherungspflichtig. Die Bestimmung stellt sicher, dass X die auf das dänische Erwerbseinkommen entfallenden Beiträge an die schweizerische Sozialversicherung und berufliche Vorsorge vom dänischen Einkommen in gleicher Weise steuerlich in Abzug bringen kann wie Beiträge an die dänische soziale und berufliche Sicherheit. Ebenso garantiert die Bestimmung die steuerliche Abzugsfähigkeit der Beiträge durch Z.

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

*Art. XI des Änderungsprotokolls
(Inkrafttreten und Anwendbarkeit)*

Die Bestimmungen des Protokolls finden ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres Anwendung. Hinsichtlich der Pensionen gilt die oben erwähnte «Grandfathering»-Regel. Ebenso verweisen wir betreffend der Schiedsgerichtsklausel auf die zu Artikel VII des Änderungsprotokolls gemachten Ausführungen.

5

Territorialer Geltungsbereich

Das DBA-DK schliesst Grönland und die Färöer-Inseln grundsätzlich aus dem territorialen Geltungsbereich des Abkommens aus. Es sieht aber in Artikel 30 die Möglichkeit vor, seinen territorialen Geltungsbereich durch auszutauschende Noten auf diplomatischem Weg auf die Färöer-Inseln und Grönland auszudehnen. Die Färöer-Inseln gehören wie Grönland zum Königreich Dänemark. Sie verfügen jedoch über eine grosse Autonomie, insbesondere auch in steuerlichen Belangen.

Mit Briefwechsel vom 20. März 1978 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Dänischen Regierung (SR 0.672.931.411) wurden die Färöer-Inseln in das Abkommen in der Fassung vom 23. November 1973 eingebunden. Im Anschluss an die Paraphierung des Änderungsprotokolls haben die Färöer-Inseln ihr Interesse bekundet, dass das DBA-DK in der künftig geltenden Fassung in ihrem Verhältnis mit der Schweiz Anwendung finden möge. Da keine Gründe dagegen sprechen, wurde am 14. September 2009 in Kopenhagen und Bern ein Briefwechsel zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung Dänemarks zur Ausdehnung des territorialen Geltungsbereichs des DBA-DK in der Fassung nach Inkrafttreten des Änderungsprotokolls vom 21. August 2009 auf die Färöer-Inseln paraphiert. Die Unterzeichnung erfolgte am 22. September 2009.

Die Kompetenz zur Ausdehnung des Abkommens auf die Färöer-Inseln wird gestützt auf Artikel 30 DBA-DK i.V.m. Artikel 7a Absatz 2 RVOG (SR 172.010) dem Bundesrat zugewiesen. Das Inkrafttreten des Briefwechsels ist abhängig vom Inkrafttreten des Änderungsprotokolls, das seinerseits von der Bundesversammlung zu genehmigen ist. Der Briefwechsel bedarf daher seinerseits keiner parlamentarischen Genehmigung.

Im Rahmen der Anhörung über das Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Dänemark haben die Kantone und die interessierten Verbände keine Vorbehalte gegen die Ausdehnung des DBA-DK auf die Färöer-Inseln vorgebracht.

6

Finanzielle Auswirkungen

Die Einführung einer Residualsteuer für Dividenden aus Portfolioinvestitionen führt zu zusätzlichen Verrechnungssteuererträgen, die jedoch teilweise wieder durch die Anrechnung der dänischen Residualsteuer auf Dividenden dänischer Gesellschaften kompensiert wird. Da vermutlich die Investitionen von in Dänemark ansässigen Personen in der Schweiz grösser sind als jene im umgekehrten Fall, dürfte sich die Einführung der Residualsteuer insgesamt positiv auf das Steueraufkommen in der Schweiz auswirken. Die finanziellen Auswirkungen des Wechsels der Zuteilungsnorm hinsichtlich der Ruhegehälter können mangels Informationen über die von der neuen Regelung in beiden Ländern betroffenen Personen nicht abgeschätzt werden. Vorausgesetzt, dass der künftige Wanderungssaldo von Rentnerinnen und Rentnern zwischen der Schweiz und Dänemark ausgeglichen ist, sollten für die Schweiz keine Ausfälle resultieren.

Das Änderungsprotokoll, das Amtshilfe auf Ersuchen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates einerseits und Zugang zu Bankinformationen auf Ersuchen zu Steuerzwecken andererseits einführt, könnte zwar in gewisser Weise als dem Standort Schweiz und indirekt den Steuereinnahmen der Schweiz

abträglich betrachtet werden. Angesichts der internationalen Bestrebungen für einheitliche Rahmenbedingungen bei der Amtshilfe in allen Staaten («global level playing field») und der Sicherstellung eines wirksamen Informationsaustauschs durch einen entsprechenden Kontrollmechanismus dürfte sich die neue Situation für die Schweiz 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 Wirtschaftsbeziehung bei und unterstützt damit die wesentlichen Ziele der schweizerischen Aussenhandelspolitik.

7 **Verfassungsmässigkeit**

Verfassungsgrundlage für das Änderungsprotokoll ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV), 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 einen integrierenden Bestandteil des Abkommens von 1973 bilden; 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.

Mit dem vorliegenden Änderungsprotokoll wird zugunsten der Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Schiedsgerichtsverfahrens in Doppelbesteuerungsfällen geschaffen. Eine vergleichbare Bestimmung enthält bereits das Abkommen mit Südafrika. Die vorgesehene Verpflichtung zur steuerlichen Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge ersetzt sodann eine ähnliche Bestimmung im bisherigen DBA-DK. Demgegenüber sieht die neue Bestimmung zum Informationsaustausch entsprechend dem Musterabkommen der OECD 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 eine wichtige neue Bestimmung im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über das Protokoll zwischen der Schweiz und Dänemark unterliegt daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.