



24.xxx

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

vom ...

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland.

Gleichzeitig beantragen wir Ihnen, den folgenden parlamentarischen Vorstoss abzuschreiben:

2007 M 06.3540 Besteuerung von Schweizer Flugpersonal bei deutschen
Flugunternehmen
(N 25.9.2007, Lombardi; S 8.3.2007)

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

...

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Viola Amherd
Der Bundeskanzler: Viktor Rossi

Übersicht

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland vom 11. August 1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wurde 2010 das letzte Mal revidiert. Bei jener Revision wurden zeitlich dringende Anpassungen im Bereich der Amtshilfe priorisiert. Es wurde damals vereinbart, weitere aus Sicht der Vertragsstaaten revisionsbedürftigen Punkte in einem zweiten Revisionspaket nachzuholen. Die Verhandlungen über dieses zweite Revisionspaket wurden 2013 aufgenommen.

Die Verhandlungen erwiesen sich als zeitintensiv: Das internationale Umfeld hat sich im Verlauf der Verhandlungen verschiedentlich gewandelt. Betroffen davon war insbesondere die Unternehmensbesteuerung. So wurde diesbezüglich Mindeststandards erarbeitet, unter anderem im Rahmen des Projekts der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der G20-Staaten gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS-Projekt). Zudem waren mehrere der Revisionspunkte, die bei der letzten Revision von 2010 nicht behandelt werden konnten, technisch komplex und zwischen den Vertragsstaaten umstritten.

Im Verlauf der Verhandlungen konnte schliesslich ein Änderungsprotokoll erarbeitet werden, das in beidseitigem Interesse liegende Revisionspunkte umfasst und die aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen Mindeststandards umsetzt. Beide Seiten mussten dazu verschiedene Revisionsbegehren zurücknehmen. Das Änderungsprotokoll enthält neben der Umsetzung von Mindeststandards hauptsächlich Regelungen zur Erhöhung der Rechtssicherheit sowie zur Verbesserung der Zusammenarbeit der beiden Vertragsstaaten einschliesslich der Streitbeilegung. Es sieht keine wesentlichen Änderungen bei der Zuteilung von Besteuerungsrechten der Vertragsstaaten vor. Das Änderungsprotokoll wurde am 21. August 2023 unterzeichnet. Die Kantone und eine sehr grosse Mehrheit der interessierten Verbände haben den Abschluss des Änderungsprotokolls begrüsst.

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und Deutschland besteht seit dem 11. August 1971¹ ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden als «DBA-DE» bezeichnet). Das DBA-DE wurde mit dem Protokoll vom 27. Oktober 2010² letztmals revidiert.

Vor der letzten Revision des DBA-DE haben die Vertragsstaaten vereinbart, das DBA-DE in zwei Etappen zu revidieren, da die damals eingefügte Anpassung der Amtshilfebestimmung (Informationsaustausch auf Ersuchen) zeitlich drängte (erste Etappe), während andere revisionsbedürftige Punkte noch vertiefte Gespräche erforderten (zweite Etappe). Die zweite Etappe betraf insbesondere die von der Schweiz geforderten Anpassungen der Absätze 3, 4 und 9 von Artikel 4 DBA-DE betreffend die überdachende Besteuerung bzw. die erweiterte beschränkte Steuerpflicht und den Artikel 23 DBA-DE betreffend nationale Missbrauchsbestimmungen. Die zweite Revisionsetappe sollte innert zwei Jahren ab Unterzeichnung des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 angegangen werden³.

Im Zeitpunkt der Aufnahme der Gespräche für die zweite Revisionsetappe im Herbst 2013 waren verschiedene verhandlungsrelevante Parameter unklar und das Umfeld hat sich auch nach dem Verhandlungsbeginn noch verschiedentlich gewandelt bzw. konkretisiert. So hat in diesem Zeitraum die Schweiz die Unternehmensbesteuerung revidiert und mit internationalen Vorgaben betreffend schädlichen Steuerwettbewerb in Übereinstimmung gebracht⁴. Weiter haben die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die G20-Staaten das Projekt gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*, nachfolgend «BEPS-Projekt») durchgeführt. Dabei wurden Regeln zur Unternehmensbesteuerung erarbeitet, die zum Teil verpflichtende Mindeststandards geworden sind. Die Ergebnisse des BEPS-Projektes sind, soweit sie die Doppelbesteuerungsabkommen betreffen, im multilateralen Übereinkommen vom 24. November 2016⁵ zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (nachfolgend «BEPS-Übereinkommen») sowie in der Auflage des Musterabkommens der OECD (nachfolgend «OECD-Musterabkommen») von 2017 abgebildet. Die Schweiz und Deutschland haben das BEPS-Übereinkommen am 7. Juni 2017 unterzeichnet, aber haben beschlossen dieses nicht auf das DBA-DE anzuwenden, sondern den Mindeststandard im Rahmen der bereits laufenden bilateralen Revision des DBA-DE umzusetzen. Weiter wurde auf deutscher Seite im Jahr 2016 die zuvor umstrittene steuerliche Behandlung der

1 SR 0.672.913.62

2 AS 2012 825

3 Botschaft zum Änderungsprotokoll vom 3. Dezember 2010 (BB1 2011 485, 489)

4 Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (AS 2019 2395)

5 SR 0.671.1

schweizerischen beruflichen Vorsorge durch höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt, was ebenfalls Auswirkungen auf die Verhandlungen und den Revisionsbedarf des DBA-DE hatte. Schliesslich waren auch die Entwicklungen im Bereich der BEPS-Massnahme 1 zum Thema der steuerlichen Herausforderung aufgrund der Digitalisierung der Wirtschaft zu berücksichtigen. Diese haben im Dezember 2021 zur Veröffentlichung von Mustervorschriften zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung geführt, die ebenfalls Anpassungen des DBA-DE erforderlich machten.

Die Verhandlungen betrafen zum Teil auch komplexe Fragen, wie z.B. die Altersvorsorge, die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger und auch die Regelungen zum Verständigungsverfahren. Gewisse Revisionsforderungen, wie z.B. die von deutscher Seite gewünschte Vollstreckungshilfe nach Artikel 27 des OECD-Musterabkommens, waren politisch umstritten und erforderten deswegen vertiefte Abklärungen. Aufgrund der während der Verhandlungen erfolgten Entwicklungen und der hohen Komplexität bzw. politischen Tragweite der Verhandlungspunkte haben sich die Gespräche über lange Zeit hingezogen.

Im Verlauf der Verhandlungen zeigte sich, dass sich ein ausgewogenes Änderungsprotokoll mit sämtlichen von beiden Seiten gewünschten Revisionspunkten nicht in absehbarer Zeit realisieren lassen würde. Die Vertragsparteien haben sich deshalb nach einer Weile auf den Ansatz geeinigt, nur jene Punkte ins Änderungsprotokoll einfliessen zu lassen, die einen Mindeststandard der OECD darstellen oder als in beidseitigem Interesse liegend betrachtet werden. Infolgedessen haben sich die Vertragsparteien auf ein entsprechendes Änderungsprotokoll zum DBA-DE (nachfolgend «Änderungsprotokoll») geeinigt.

Nachdem dieses Verhandlungsergebnis in einer Orientierung der Kantone und interessierten Kreise am 22. Juli 2021 gut aufgenommen wurde, konnte das Änderungsprotokoll schliesslich am 21. August 2023 unterzeichnet werden.

1.2 Würdigung

Die letzte Revision des DBA-DE durch das Änderungsprotokoll vom 27. Oktober 2010 beschränkte sich im Wesentlichen auf dringende, politisch geforderte Anpassungen. Das nun ausgehandelte Änderungsprotokoll stellt dagegen in erster Linie eine technische Überarbeitung des DBA-DE dar und passt dieses in verschiedensten Punkten den über die Jahre gewandelten gemeinsamen Bedürfnissen der Vertragsstaaten an.

Der in dieser Revision schliesslich verfolgte Verhandlungsansatz bestand darin, dass Änderungen des DBA-DE nur in jenen Punkten erfolgen, die von beiden Seiten als im gemeinsamen Interesse liegend betrachtet werden. War eine Einigung über einen Änderungsvorschlag nicht möglich, bleibt das DBA-DE in diesem Punkt unverändert.

Zu den im gemeinsamen Interesse liegenden Änderungen des DBA-DE gehören verschiedene Anpassungen des Wortlautes an das aktuelle OECD-Musterabkommen. Dies betrifft namentlich die Betriebsstättendefinition, die Besteuerung von Unternehmensgewinnen und verbundene Unternehmen (Art. 5, 7 und 9 DBA-DE). Diese Anpassungen erhöhen die Rechtssicherheit.

Weiter enthält das Änderungsprotokoll verschiedene Bestimmungen, die bislang als Verständigungsvereinbarungen genereller Art (sog. Konsultationsvereinbarungen) zwischen den zuständigen Behörden nach Artikel 26 Absatz 3 DBA-DE anwendbar waren. Diese Regelungen werden als Verwaltungsvereinbarungen von deutschen Gerichten nicht als verbindlich erachtet, was für Behörden und Steuerpflichtige erhebliche Rechtsunsicherheit mit sich brachte. Betroffen davon sind insbesondere Vereinbarungen zur Besteuerung des Erwerbseinkommens von Grenzgängerinnen und Grenzgängern und sonstigen grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmenden sowie das Schiedsverfahren. Diese bislang als Konsultationsvereinbarungen bestehenden Regelungen wurden teilweise leicht überarbeitet oder ergänzt ins Änderungsprotokoll aufgenommen. Damit werden diese Regelungen gerichtsfest. Diese Anpassungen verbessern die Rechtssicherheit und Praktikabilität des DBA-DE.

Das Änderungsprotokoll sieht weiter eine Lösung für Punkte vor, deren Auslegung strittig ist. So werden insbesondere der Umfang des öffentlichen Dienstes und die Behandlung der Leistungen der schweizerischen zweiten Säule an ehemalige öffentlich Bedienstete gemäss Artikel 19 DBA-DE geklärt. Diese Anpassung bietet Rechtssicherheit und vermeidet Fälle von Doppelbesteuerungen.

Schliesslich enthält das Änderungsprotokoll auch die Bestimmungen, die in das DBA-DE eingeflossen wären, hätten die Schweiz und Deutschland beschlossen, dieses dem BEPS-Übereinkommen zu unterstellen. In seiner durch das Änderungsprotokoll revidierten Fassung entspricht das DBA-DE daher den DBA-bezogenen Mindeststandards nach dem BEPS-Aktionsplan. Die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD hat sich zur Umsetzung dieser Mindeststandards verpflichtet. Mit dem Abschluss des Änderungsprotokolls erfolgt daher ein weiterer Schritt in diese Richtung.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass das Änderungsprotokoll ein ausgewogenes Verhandlungsergebnis darstellt. Die darin enthaltenen Änderungen erhöhen die Rechtssicherheit und die Praktikabilität in der Anwendung des DBA-DE. Zudem werden dadurch die Mindeststandards gemäss dem BEPS-Aktionsplan umgesetzt. Das Änderungsprotokoll vereinfacht die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten und verbessert dadurch die Zusammenarbeit mit dem wichtigsten Handels- und Investitionspartner der Schweiz.

1.3 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Die Motion Lombardi vom 5. Oktober 2006 (06.3540 «Besteuerung von Schweizer Flugpersonal bei deutschen Flugunternehmen») beauftragt den Bundesrat, eine Änderung des DBA-DE mit Deutschland zu verhandeln. Artikel 15 Absatz 3 DBA-DE sei dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte von Flugbesatzungsmitgliedern analog zur Grenzgängerregelung (Art. 15a DBA-DE) weitgehend in deren Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Die Schweiz hat im Rahmen der Verhandlungen über die Revision des DBA-DE versucht, eine entsprechende Änderung des DBA-DE zu erwirken. Während in der letzten Revision des DBA-DE von 2010 eine bis Ende 2016 befristete Besteuerung der Gehälter von Besatzungsmitgliedern in deren Ansässigkeitsstaat erreicht werden konnte, sah sich Deutschland aufgrund seiner konstanten Politik betreffend die

Besteuerung von Flugzeugs- und Schiffsbesatzungsmitgliedern nicht in der Lage diesem Begehren bei der erneuten Revision zu entsprechen. Auch nach intensiven und langjährigen Verhandlungen ist eine Änderung der deutschen Haltung nicht absehbar. Die Motion lässt sich daher nicht umsetzen, wenn die vorliegende DBA-Revision innert nützlicher Frist und nach langen Verhandlungen nun ratifiziert werden soll. Der Bundesrat beantragt daher die Abschreibung dieser Motion.

2 Vernehmlassungsverfahren

Das Änderungsprotokoll untersteht dem Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 der Bundesverfassung⁶ (BV). Gestützt auf Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005⁷ (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung.

Zum Änderungsprotokoll wurde im Juli und August 2021 eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreisen eine Erläuterung zum Änderungsprotokoll vorgelegt. Die Kantone und eine sehr grosse Mehrheit der interessierten Verbände haben den Abschluss des Abkommens begrüsst. Einzig die Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland (VSUD) zeigte sich kritisch und hat die Berücksichtigung weiterer Anpassungswünsche gewünscht. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG konnte deshalb auf ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet werden.

3 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Artikel 1 des Änderungsprotokolls zur Präambel des DBA-DE

Artikel 1 des Änderungsprotokolls ersetzt die Präambel des DBA-DE mit einer neuen Bestimmung. Diese wurde im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet und ist im OECD-Musterabkommen enthalten.

Die neue Präambel stellt klar, dass die Schweiz und Deutschland nicht die Absicht haben, durch das DBA-DE Möglichkeiten zu Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt ist die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung auch Zweck des DBA-DE, wenn diese durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung verursacht wird. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Situationen von gewollter doppelter Nichtbesteuerung gibt. Dazu zählt beispielsweise die Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften desselben Konzerns. Die doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

⁶ SR 101

⁷ SR 172.061

Die Aufnahme dieser Bestimmung in das Änderungsprotokoll erfüllt den im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard.

Artikel 2 des Änderungsprotokolls zu Artikel 2 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll aktualisiert den Katalog der gemäss dessen Artikel 2 unter das DBA-DE fallenden Steuern. Entfernt wird die Feststellung, dass das DBA-DE für alle ordentlichen und ausserordentlichen Steuern vom Einkommen und Vermögen gilt, da die Unterscheidung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Steuern im Steuerrecht der beiden Vertragsstaaten keine Relevanz mehr hat. Dasselbe gilt für die Lohnsummensteuer, die in den Vertragsstaaten nicht mehr erhoben und daher aus dem Katalog gestrichen wird.

Schliesslich ergänzt das Änderungsprotokoll Absatz 4 mit einer Verpflichtung der Vertragsstaaten, einander über wesentliche Änderungen im innerstaatlichen Steuerrecht zu informieren. Dies entspricht dem OECD-Musterabkommen.

Artikel 3 des Änderungsprotokolls zu Artikel 3 DBA-DE

Verschiedene Begriffsbestimmungen werden aktualisiert.

Betroffen sind die Definitionen der beiden Vertragsstaaten: Die Definition der Schweiz wird an die aktuelle schweizerische Politik in diesem Bereich angepasst. Diese Änderung bleibt ohne Auswirkung. Die Definition von Deutschland wird insbesondere um die Wasseroberfläche ergänzt, auf der Deutschland in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht Hoheitsrechte ausübt. Diese Ergänzung erfolgt vor dem Hintergrund der zunehmenden Verbreitung von Energieerzeugungsanlagen auf diesen Gewässern.

Neu eingefügt wird eine Definition des Begriffs des Unternehmens und die Klarstellung, dass die Ausübung eines freien Berufes ebenfalls unter den Unternehmensbegriff fällt. Diese Ergänzungen stehen im Zusammenhang mit der Streichung von Artikel 14 DBA-DE betreffend die selbstständige Erwerbstätigkeit und entsprechen dem OECD-Musterabkommen. Sie bleiben ohne Auswirkungen auf die Praxis der Vertragsstaaten (vgl. dazu auch unten die Erläuterung zu den Art. 13 und 17 des Änderungsprotokolls zu den Art. 14 und 22 DBA-DE).

Der Begriff der zuständigen Behörde wird den aktuellen Gegebenheiten in den beiden Vertragsstaaten angepasst.

Überarbeitet wird schliesslich auch der Verweis auf das nationale Recht der Vertragsstaaten für die Bestimmung von Begriffen, die im DBA-DE nicht definiert werden (Art. 3 Abs. 2 DBA-DE). Dabei wird die Bestimmung des OECD-Musterabkommens übernommen. Diese hält ausdrücklich den Vorrang einer Begriffsbestimmung fest, auf welche sich die zuständigen Behörden nach Artikel 26 DBA-DE verständigen. Diese Änderung dient der Klarstellung und entspricht der bereits angewandten Praxis der beiden Vertragsstaaten, die schon in der Vergangenheit im DBA-DE nicht definierte Begriffe in zahlreichen Fällen durch Konsultationsvereinbarungen nach Artikel 26 Absatz 3 DBA-DE bestimmt haben. Weiter ermöglicht die Bestimmung neu den subsidiären Rückgriff auf das übrige Recht für den Fall, dass dem Steuerrecht des betroffenen Vertragsstaats keine Begriffsbestimmung entnommen werden kann.

Artikel 5 des Änderungsprotokolls zu Artikel 5 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll ersetzt die Bestimmung in Artikel 5 Absatz 4 DBA-DE betreffend den abhängigen Vertreter durch den Wortlaut des OECD-Musterabkommens in der Fassung von 2014. Damit werden sämtliche Ausnahmen des Kataloges in Artikel 5 Absatz 3 DBA-DE auch auf Betriebsstätten von abhängigen Vertretern anwendbar, während in der geltenden Fassung nur Tätigkeiten von abhängigen Vertretern im Zusammenhang mit dem Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen nicht zu Vertreterbetriebsstätten führen.

Artikel 6 des Änderungsprotokolls zu Artikel 6 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll stellt in Einklang mit dem OECD-Musterabkommen klar, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gemäss Artikel 6 DBA-DE gelten.

Artikel 7 des Änderungsprotokolls zu Artikel 7 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll ersetzt die Bestimmung betreffend Unternehmensgewinne in Artikel 7 DBA-DE durch eine neue Formulierung, die weitgehend dem aktuellen Wortlaut des OECD-Musterabkommens entspricht. Mit dieser Bestimmung wird im neuen Absatz 2 der sogenannte *Authorized OECD Approach (AOA)* übernommen. Damit wird die bereits in der geltenden Formulierung bestehende Fiktion der Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen konkretisiert. Die Gewinnzuteilung richtet sich nach den für verbundene Unternehmen entwickelten Verrechnungspreisgrundsätzen unter Berücksichtigung der von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen, verwendeten Vermögenswerten und übernommenen Risiken.

Der neue Absatz 3 hält fest, dass ein Staat nur dann eine entsprechende Gegenberichtigung vornimmt, wenn er mit der vom anderen Staat vorgenommenen Erstberichtigung einverstanden ist und dass auf Antrag des Unternehmens ein Verständigungsverfahren durchzuführen ist, wenn der Vertragsstaat mit der vorgenommenen Erstberichtigung des anderen Vertragsstaates nicht einverstanden ist. Dies entspricht der bereits zwischen den zuständigen Behörden angewandten Praxis.

Der neue Absatz 4 von Artikel 7 DBA-DE in der Fassung des Änderungsprotokolls entspricht dem heutigen Absatz 7 von Artikel 7 DBA-DE. Die Aufhebung dieser Bestimmung war aus deutscher Sicht nicht opportun.

Artikel 8 des Änderungsprotokolls zu Artikel 9 DBA-DE

Artikel 9 des DBA-DE wird mit der Verpflichtung zu Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen aktualisiert. Damit stimmt der Wortlaut dieses Absatzes mit der einschlägigen Bestimmung des OECD-Musterabkommens (Art. 9 Abs. 2) überein.

Die Änderung dieser Bestimmung entspricht der aktuellen Praxis der zuständigen Behörden. Die Schweiz ist weiterhin zu keinen automatischen Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen durch deutsche Steuerbehörden verpflichtet. Vielmehr muss die Schweiz Gegenberichtigungen nur dann vornehmen, wenn diese der Lösung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens entsprechen.

Die Änderung dieser Bestimmung entspricht der Best-Practice-Empfehlung der Masnahme 14 des BEPS-Projekts und der aktuellen schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Artikel 9 des Änderungsprotokolls zu Artikel 10 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll führt die Bestimmung in Artikel 10 des DBA-DE betreffend Dividenden näher an den Wortlaut des OECD-Musterabkommens heran. Klargestellt wird, dass die Nutzungsberechtigung eine Bedingung für eine Entlastung ist. Dadurch sind aber keine praktischen Auswirkungen zu erwarten, da dies sinngemäss in Artikel 4 Absatz 11 DBA-DE bereits enthalten ist und die Nutzungsberechnung auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei den Doppelbesteuerungsabkommen als ungeschriebenes Erfordernis für die Gewährung von Abkommensvorteilen jeweils implizit vorausgesetzt wird (BGE 141 II 447).

Weiter werden die Modalitäten der Berechnungen der Mindesthaltefrist von einem Jahr für die Befreiung von Steuern des Quellenstaates auf Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen von mindestens 10 Prozent an der die Dividenden bezahlenden Gesellschaft neu geregelt. Wie in der schweizerischen Abkommenspolitik üblich, ist eine abschliessende Aufzählung der Umstrukturierungstatbestände vorgesehen, die keinen Neubeginn der Frist zur Folge haben. Bei anderen Umstrukturierungstatbeständen gemäss dem Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003⁸ und den steuerlichen Ausführungserlassenen dazu ist die 1-jährige Haltedauer jedoch von der Umstrukturierung an einzuhalten.

Artikel 10 des Änderungsprotokolls zu Artikel 11 DBA-DE

Auch Artikel 11 DBA-DE betreffend Zinsen wird punktuell dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens angeglichen. Klargestellt wird wiederum das Erfordernis der Nutzungsberechtigung und auch, dass Verzugszinsen nicht als Zinsen im Sinn von Artikel 11 DBA-DE gelten.

Artikel 11 des Änderungsprotokolls zu Artikel 12 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll stellt auch in Artikel 12 DBA-DE klar, dass die Nutzungsberechtigung ein Erfordernis für die Gewährung von Abkommensvorteilen für Lizenzgebühren darstellt.

Artikel 13 und 17 des Änderungsprotokolls zu den Artikeln 14 und 22 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll hebt die Bestimmungen über Einkünfte aus der Ausübung eines freien Berufes und sonstiger selbstständiger Tätigkeit in Artikel 14 DBA-DE und das Vermögen, das einer der Ausübung einer solchen Tätigkeit dienenden festen Einrichtung gehört, in Artikel 22 Absatz 2 DBA-DE auf. Dies entspricht dem OECD-Musterabkommen und zieht auch in anderen Bestimmungen Anpassungen sprachlicher Art nach sich (vgl. auch Art. 6, 12, 14 und 15 des Änderungsprotokolls zu den Art. 6, 13, 15 und 17 DBA-DE). Die Aufhebung der Bestimmungen über Einkünfte

aus freien Berufen und sonstiger selbstständiger Tätigkeit in Artikel 14 DBA-DE und über das diesbezügliche Vermögen in Artikel 22 Absatz 2 DBA-DE bleibt indessen ohne praktische Auswirkungen. Gemäss der Kommentierung zum OECD-Musterabkommen bestehen im Ergebnis keine Unterschiede zwischen den Regelungen für Unternehmensgewinne in Artikel 7 DBA-DE bzw. Betriebsstättevermögen in Artikel 22 Absatz 2 DBA-DE, unter die Einkünfte aus freien Berufen und sonstiger selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie das diesbezügliche Vermögen fortan fallen, und den aktuell geltenden Bestimmungen.

Art. 15 des Änderungsprotokolls zu Artikel 17 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll passt die Bestimmung über Einkünfte von Künstlern und Sportlern in Artikel 17 DBA-DE an. Einerseits wird die Streichung des Artikels über die Ausübung eines freien Berufes (Art. 14 DBA-DE) sprachlich nachvollzogen und andererseits wird neu vereinbart, dass die Regelung für Künstler und Sportler nicht nur den Regelungen über eine unselbständige Tätigkeit im Privatsektor gemäss Artikel 15 DBA-DE vorgeht, sondern auch der Bestimmung über im öffentlichen Dienst angestellten Personen in Artikel 19 DBA-DE. Hintergrund für diese Abweichung vom OECD-Musterabkommen sind Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zwischen öffentlichem Dienst und dem Privatsektor bei Kultureinrichtungen, die von der öffentlichen Hand unterstützt werden. Mit dem Vorrang von Artikel 17 DBA-DE vor Artikel 19 DBA-DE werden diese Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden.

Artikel 16 und Artikel 22 des Änderungsprotokolls zu Artikel 19 DBA-DE und der dazugehörigen Protokollbestimmung

Das Änderungsprotokoll passt die Regelung für Einkünfte aus öffentlichem Dienst in Artikel 19 DBA-DE in verschiedener Hinsicht an und fügt im Protokoll zum DBA-DE dazugehörige Bestimmungen ein (neue Ziff. 8 und 9).

Unangetastet bleibt der Grundsatz in Artikel 19 Absatz 1 erster Satz DBA-DE, dass Vergütungen für einem Vertragsstaat erbrachte Dienste grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden können. Im zweiten Satz von Absatz 1 reformiert das Änderungsprotokoll jedoch die Ausnahmeregelung für Dienste, die im anderen Vertragsstaat erbracht werden. Neu können Vergütungen für solche Dienste nur vom anderen Vertragsstaat, in dem die Person arbeitet, besteuert werden, wenn die Person dort auch ansässig ist und nicht ausschliesslich zur Leistung der Dienste dort ansässig wurde. Diese neue Regelung lehnt sich an das OECD-Musterabkommen an, aber übernimmt nicht das Kriterium der Staatsangehörigkeit.

Weiter hebt das Änderungsprotokoll die jetzige Sonderregelung in Absatz 4 von Artikel 19 DBA-DE für Angestellte der Bahn-, Post-, Telegraf- und Zollverwaltungen der beiden Vertragsstaaten, die im Grenzgebiet arbeiten, auf. Diese Regelung bringt zahlreiche Abgrenzungsfragen mit sich, die mit der Aufhebung erledigt werden. Die Vergütungen der betroffenen Personen unterliegen künftig den üblichen Regeln für Erwerbseinkommen (Art. 15a oder 19 DBA-DE).

In Artikel 19 Absatz 5 DBA-DE wird schliesslich klargestellt, dass der dortige Verweis auf die Grenzgängerregelung von Artikel 15a DBA-DE auch für Ruhegehälter gilt. Dies entspricht der bisherigen Praxis.

Eine neue Ziffer 8 im Protokoll zu Artikel 19 DBA-DE definiert den Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Demnach können auch zivilrechtlich organisierte Arbeitgeber als juristische Personen des öffentlichen Rechts im Sinne von Artikel 19 DBA-DE gelten. Die Voraussetzungen dafür sind, dass ein Auftrag aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Grundlage erfüllt wird, dass bestimmte Finanzierungskriterien durch die öffentliche Hand eingehalten sind und, dass eine staatliche Aufsicht besteht. Diese neue Bestimmung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Vertragsstaaten sich für die Erfüllung ihrer Aufgaben zuweilen Organisationsformen des Privatrechts bedienen. Sie stellt sicher, dass dies auf die Behandlung der Vergütungen an die Bediensteten unter dem DBA-DE ohne Auswirkungen bleibt.

Weiter wird in dieser Ziffer der Begriff der kaufmännischen und gewerblichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 DBA-DE näher beschrieben. Als solche gelten in marktwirtschaftlicher Konkurrenz und auf Gewinn ausgerichtete Tätigkeiten. Zugleich wird festgehalten, dass Krankenhäuser, Alters- und Pflegeheime, Schulen, Hochschulen, Universitäten sowie Einrichtungen der Kinderbetreuung in jedem Fall nicht als kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeiten gelten. Diese Regelung erfolgt vor dem Hintergrund unterschiedlicher Auffassungen betreffend die staatlichen Aufgaben und regelt die Behandlung der häufigsten Fälle von staatlichen Tätigkeiten ausserhalb des hoheitlichen Bereiches.

Schliesslich stellt im Protokoll eine neue Ziffer 9 zu Artikel 19 Absatz 1 DBA-DE klar, dass Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge einschliesslich Leistungen von Freizügigkeitseinrichtungen unter die Bestimmung von Artikel 19 DBA-DE fallen, wenn der letzte Arbeitgeber dem öffentlichen Dienst zuzurechnen ist. Für die Abgrenzung zur Grenzgängerregelung (Art. 19 Abs. 5 DBA-DE) greift eine Präponderanzbetrachtung über den Zeitraum der fünf dem Leistungsbezug vorhergegangenen Steuerjahre. Galt die begünstigte Person in diesem Zeitraum überwiegend als Grenzgänger, so findet auf die betreffende Leistung gänzlich die Grenzgängerregelung Anwendung. Diese Klarstellung entspricht der geltenden Praxis, die ihrerseits auf verschiedenen Konsultationsvereinbarungen beruht.

Art. 18 des Änderungsprotokolls zu Artikel 23 DBA-DE

Artikel 23 DBA-DE legt fest, dass die innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften auch für die Anwendung des DBA relevant sind. Die Aufhebung dieser Bestimmung war aus deutscher Sicht nicht opportun.

Das Änderungsprotokoll fügt dem Artikel 23 DBA-DE einen neuen Absatz 3 mit einer Missbrauchsklausel an, die auf den hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden Vorteile nach dem DBA-DE nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der Hauptzwecke der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion war, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieses Vorteils mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des DBA-DE im Einklang steht.

Diese Missbrauchsklausel ist im OECD Musterabkommen enthalten (Art. 29 Abs. 9) und ist notwendig zur Erfüllung des diesbezüglichen Mindeststandards.

Art. 19 des Änderungsprotokolls zu Artikel 24 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll ändert die Bestimmung über die Methoden der Vertragsstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Artikel 24 DBA-DE.

Neu formuliert werden die Voraussetzungen für die Freistellung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen durch Deutschland (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b DBA-DE). Unter Anderem wird die nötige Beteiligungsschwelle, die die in Deutschland ansässige Gesellschaft an der die Dividenden zahlenden Gesellschaft mit Ansässigkeit in der Schweiz halten muss, von derzeit 20 Prozent auf 10 Prozent gesenkt. Neu soll die Freistellung für die entsprechende Beteiligung auch für die Zwecke der Vermögenssteuer gelten, was vorderhand allerdings ohne praktische Auswirkungen bleibt, da die Vermögenssteuer in Deutschland seit 1997 ausgesetzt ist.

Weiter werden mit dem Änderungsprotokoll auf deutscher Seite die Aufhebung der Bestimmung über die Einkünfte aus der Ausübung eines freien Berufes in Artikel 14 DBA-DE nachvollzogen und der Progressionsvorbehalt für freigestellte Steuereffektoren neu formuliert.

Zudem fügt das Änderungsprotokoll dem Artikel 24 DBA-DE einen neuen Absatz 3 an. Nach dieser Regelung gewähren die beiden Vertragsstaaten keine Freistellung für Einkünfte oder Vermögen, wenn der andere Vertragsstaat diese in Anwendung einer Bestimmung des DBA-DE nicht besteuert oder nach Artikel 10 Absatz 2 DBA-DE nur reduziert besteuert. Diese Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen und soll auf Qualifikationskonflikten beruhende Nichtbesteuerungen bzw. reduzierte Besteuerungen vermeiden.

Schliesslich fügt das Änderungsprotokoll in Artikel 24 DBA-DE auch eine Umschaltklausel (sog. Switch-over-Klausel) ein, die es den beiden Vertragsstaaten ermöglicht, von bei ihnen ansässigen Personen auf Gewinnen aus Betriebsstätten im anderen Vertragsstaat gemäss den Bestimmungen zur Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen, die auf der Grundlage der Mustervorschriften zur weltweiten Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung des *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* der OECD und der G20-Staaten (*Global Anti-Base Erosion Model Rules [Pillar Two]*) beschlossen worden sind, eine Ergänzungssteuer (*Top-Up Tax*) zu erheben. Die Klausel ermöglicht daher der Schweiz dereinst die Erhebung der «internationalen Ergänzungssteuer» im Sinne von Artikel 10 der Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen auf Gewinnen einer tiefbesteuerten Betriebsstätte in Deutschland⁹.

Art. 20 des Änderungsprotokolls zu Artikel 25 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll passt die Gleichbehandlungsbestimmung in Artikel 25 DBA-DE an das OECD-Musterabkommen an. Dazu wird in Absatz 1 neu

⁹ SR 642.161

festgehalten, dass die Bestimmung auch für Personen gilt, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig sind.

Art. 21 des Änderungsprotokolls zu Artikel 26 DBA-DE

Dieser Artikel sieht verschiedene Änderungen von Artikel 26 DBA-DE betreffend das Verständigungsverfahren vor. Zunächst wird der Absatz 1 dem OECD-Musterabkommen angeglichen. Dieses sieht vor, dass Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens innert drei Jahren ab der ersten Mitteilung der als abkommenswidrig erachteten Massnahme eines Vertragsstaates gestellt werden müssen. Nicht übernommen wird hingegen vom Änderungsprotokoll die Möglichkeit gemäss dem OECD-Musterabkommen die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Vertragsstaat der Wahl zu beantragen. Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens muss daher nach wie vor im Ansässigkeitsstaat der antragstellenden Person beantragt werden. In Übereinstimmung mit der Ausdehnung der Gleichbehandlungsbestimmung in Artikel 25 DBA-DE auf nicht in einem Vertragsstaat ansässige Personen, ergänzt das Änderungsprotokoll eine Zuständigkeit der zuständigen Behörde des Vertragsstaates, dessen Staatsangehörigkeit die antragstellende Person hat, für Anträge auf Verständigungsverfahren betreffend die Gleichbehandlung. Dies ist erforderlich zur Erfüllung des Mindeststandards nach der BEPS-Massnahme 14.

Im Weiteren nimmt das Änderungsprotokoll verschiedene Änderungen betreffend das Schiedsverfahren vor. Zunächst wird in Artikel 26 Absatz 5 DBA-DE neu festgehalten, dass das Schiedsverfahren nur in Verständigungsverfahren möglich ist, die gemäss Artikel 26 Absatz 1 DBA-DE auf einen Antrag einer steuerpflichtigen Person zurückgehen. Damit kommt das Schiedsverfahren nicht zum Zug in Verständigungsverfahren, die nach Artikel 26 Absatz 3 DBA-DE auf Initiative der zuständigen Behörden geführt werden oder Doppelbesteuerungen betreffen, die vom DBA-DE nicht vermieden werden.

Weiter wird die Einleitung des Schiedsverfahrens, statt des heute grundsätzlich geltenden Automatismus, künftig an einen schriftlichen Antrag der Person geknüpft, die die Einleitung des Verständigungsverfahrens beantragt hat (Art. 26 Abs. 5 DBA-DE). Da bereits unter der geltenden Regelung die betroffenen Personen eine Einwilligung betreffend Offenlegung der Informationen zum Fall erteilen müssen (Art. 26 Abs. 6 Bst. d DBA-DE), hat diese Änderung keine praktischen Auswirkungen auf den Verfahrensgang.

Zudem ist in Absatz 6 Buchstabe c neu vorgesehen, dass die zuständigen Behörden einer Person, die die Einleitung des Verständigungsverfahrens beantragt hat, eine Frist zur Antragstellung auf das Schiedsverfahren setzen können. Wird diese Frist nicht benutzt, so ist das Verständigungsverfahren abgeschlossen. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, Verständigungsverfahren, in denen keine Einigung zwischen den zuständigen Behörden möglich ist, auch formell abzuschliessen. Ebenfalls neu ist die in Absatz 6 Buchstabe e eingeführte Frist von 60 Tagen, innert der die betroffenen Personen die einen Schiedsspruch umsetzende Verständigungslösung annehmen müssen.

Das Änderungsprotokoll enthält keine Bestimmung entsprechend dem zweiten Satz von Absatz 2 von Artikel 25 OECD-Musterabkommen, nach dem Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten

umgesetzt werden. Die Fristen des nationalen Rechts (d. h. in der Schweiz insbesondere die Frist gemäss Art. 21 des Bundesgesetzes vom 18. Juli 2021¹⁰ über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich) gelten daher unter dem DBA-DE in der Fassung des Änderungsprotokolls weiterhin. Deutschland hat in den Verhandlungen diesbezüglich die Regelung entsprechend dem zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 OECD-Musterabkommen vorgeschlagen. Da die Schweiz diese nicht annehmen konnte, aber ihrerseits bereit dazu war, eine zeitliche Befristung für Erstberichtigungen von Unternehmensgewinnen gemäss den Artikeln 7 und 9 DBA-DE zu vereinbaren, was wiederum Deutschland ablehnte, entspricht das Verhandlungsergebnis auch ohne den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 OECD-Musterabkommen dem Mindeststandard gemäss Element 3.3 des Berichts zur BEPS-Massnahme 14.

Artikel 22 des Änderungsprotokolls zu Protokollbestimmungen zu den Artikeln 15, 15a, 18 und 19 DBA-DE

Das Änderungsprotokoll fügt verschiedene Regelungen betreffend Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und insbesondere der Grenzgängerbestimmung (Art. 15a DBA-DE) in das Protokoll zum DBA-DE ein.

Zunächst hält eine neue Ziffer 2 im Protokoll zu Artikel 15 DBA-DE fest, dass für die Aufteilung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für die Besteuerung durch beide Vertragsstaaten nach Artikel 15 Absatz 1 DBA-DE auf die tatsächlichen Arbeitstage im betreffenden Zeitraum abzustellen ist. Damit wird die bis anhin auf Grundlage einer Konsultationsvereinbarung (Verhandlungsprotokoll vom 9. Juni 2000¹¹) bestehende Möglichkeit aufgehoben, für die Aufteilung pauschal von 240 Arbeitstagen in einem Jahr auszugehen. Weiter wird in dieser neuen Protokollbestimmung auch die Verpflichtung der Arbeitgebenden festgeschrieben, die Arbeitstage und entsprechenden Arbeitsorte zu bescheinigen. Diese Regelung besteht für Arbeitgebende in der Schweiz im Verhältnis zu den schweizerischen Steuerbehörden bereits im nationalen Recht (vgl. Art. 136 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990¹² über die direkte Bundessteuer).

Das Änderungsprotokoll ergänzt in der neuen Ziffer 3 im Protokoll zu den Artikeln 15 und 15a DBA-DE eine Regelung betreffend die Behandlung von Lohn während Zeiträumen von Arbeitsfreistellung. Die Regelung entspricht der bisherigen schweizerischen Praxis und auch dem Ansatz der Kommentierung zu Artikel 15 OECD-Musterabkommen (Rz. 2.6). Vergütungen für Zeiträume von Arbeitsfreistellung können demnach vom Staat besteuert werden, in dem die Arbeit ohne die Freistellung mutmasslich ausgeübt worden wäre. Besteuert dieser Staat die Vergütungen nicht, so kann der Ansässigkeitsstaat der von der Arbeit freigestellten Person die Vergütungen

¹⁰ SR 672.2

¹¹ Das Verhandlungsprotokoll vom 9. Juni 2000 ist abrufbar unter: www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Deutschland > Verhandlungsprotokoll vom 9. Juni 2000 betreffend die Aufteilung des Arbeitslohns unter dem Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971

¹² SR 642.11

besteuern. Zudem regelt die neue Protokollbestimmung auch, dass auf Vergütungen für Zeiträume von Arbeitsfreistellung die Grenzgängerregelung von Artikel 15a DBA-DE anwendbar ist, wenn die Person im Moment der Freistellung die Grenzgängerdefinition erfüllt. Ausserdem enthält die neue Protokollbestimmung auch eine Regelung betreffend die Berechnung der für das Entfallen der Grenzgängereigenschaft nötigen Anzahl von «Nichtrückkehrtagen» (d. h. Arbeitstage, an welchen eine Person gemäss Art. 15a Abs. 2 DBA-DE aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt) für den Fall einer Arbeitsfreistellung.

Eine neu eingefügte Ziffer 4 im Protokoll zu den Artikeln 15, 15a und 18 DBA-DE regelt die Behandlung von Abfindungszahlungen. Dabei wird im Wesentlichen der Inhalt der Konsultationsvereinbarung vom 4. Dezember 1991 bzw. 28. August 1992¹³ übernommen. Nach dieser Regelung hat der frühere Tätigkeitsstaat gemäss Artikel 15 DBA-DE das Besteuerungsrecht für Abfindungen, wenn es sich bei der Abfindung um Gehaltsnachzahlungen handelt oder wenn diese allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst bezahlt wird. Neu wird in Abweichung von der bestehenden Konsultationsvereinbarung jedoch vereinbart, dass dabei die Modalitäten der Besteuerung im Erdienungszeitraum, höchstens aber im Jahr der Leistung und der fünf vorhergegangenen Jahre massgebend sind. Wenn eine Person von diesen massgebenden sechs Jahren z.B. drei Jahre als Grenzgängerin oder Grenzgänger nach Artikel 15a DBA-DE behandelt wurde und in den anderen drei Jahren sich der Ansässigkeitsstaat und der Staat des Arbeitsortes der Besteuerung des Lohnes nach Massgabe der Arbeitsausübung gemäss Artikel 15 Absatz 1 DBA-DE hälftig geteilt haben, dann gilt für die Hälfte der Abfindung die Grenzgängerbestimmung von Artikel 15a DBA und die andere Hälfte wird nach Artikel 15 Absatz 1 DBA-DE wiederum hälftig den beiden Vertragsstaaten zur Besteuerung zugewiesen. Wie nach der bestehenden Konsultationsvereinbarung hat auch unter der Regelung im Änderungsprotokoll der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, wenn der frühere Tätigkeitsstaat von seinem Besteuerungsrecht nach Artikel 15 DBA-DE kein Gebrauch macht. Ebenfalls der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterliegen Zahlungen, die Vorsorgecharakter haben (Art. 18 DBA-DE).

Eine neue Ziffer 5 im Protokoll zu Artikel 15a Absatz 2 DBA-DE definiert verschiedene Begriffe, die für die Definition der Grenzgängerin oder des Grenzgängers gemäss Artikel 15a Absatz 2 DBA-DE relevant sind. Bei den neuen Protokollbestimmungen zu Artikel 15a DBA-DE handelt es sich weitgehend um Bestimmungen, die auf Grundlage von Konsultationsvereinbarungen nach Artikel 26 Absatz 3 DBA-DE

¹³ Die Konsultationsvereinbarung vom 4. Dezember 1991 bzw. 28. August 1992 ist abrufbar unter: www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Deutschland > Verständigungsvereinbarung vom 4. Dezember 1991/28. August 1992/17. März 2010 betreffend die Behandlung von Abfindungszahlungen unter dem Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971

bereits bestehen¹⁴. Neu ist die mit dem Änderungsprotokoll eingefügte Vereinbarung betreffend «geringfügige Arbeitsverhältnisse», die der Annahme einer «regelmässigen Rückkehr» für die Zwecke von Artikel 15a Absatz 2 DBA-DE entgegenstehen. Während die bestehende Vereinbarung (in Ziffer 10 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung von 1994) von einer «regelmässigen Rückkehr» ausgeht, wenn eine Person sich an mindestens einem Tag pro Woche oder mindestens an fünf Tagen pro Monat vom Wohnsitz an den Arbeitsort und zurück begibt, nimmt die neue Regelung eine «regelmässige Rückkehr» an, wenn sich der Arbeitnehmende an mindestens 20 Prozent der vereinbarten Arbeitstage vom Wohnsitz an den Arbeitsort und zurück begibt. Die neue relative Regel trägt dem Bild einer Person, die für ihre Arbeit über die Grenze pendelt, im Fall von Personen mit Teilzeitpensen besser Rechnung als die bestehende absolute Umschreibung.

Schliesslich übernimmt das Änderungsprotokoll aus dem Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 und dem Einführungsschreiben auch die Verpflichtung der Arbeitgebenden zur Bestätigung der Bruttovergütung und der Abzugssteuer, die auf schweizerischer Seite mit dem Lohnausweis erfüllt wird, und hebt das Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 auf, da dessen Bestimmung im Änderungsprotokoll gänzlich übernommen wurden (neue Protokollziffern 6 und 7 zu Art. 15a bzw. Art. 15a Abs. 3 DBA-DE).

Art. 23 des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls sind auf die Steuerjahre anwendbar, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Kalenderjahres beginnen, oder im Fall von an der Quelle erhobenen Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn die betreffenden Einkünfte nach diesem Zeitpunkt fällig werden.

Abweichend davon finden die Bestimmungen des Änderungsprotokolls in Bezug auf das Verständigungsverfahren nach Artikel 26 DBA-DE erst im übernächsten auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahr Anwendung. Damit ist sichergestellt, dass den von Verständigungsverfahren betroffenen Personen genügend Zeit bleibt, um sich auf die Änderungen des Verfahrens einzustellen.

¹⁴ Das Einführungsschreiben zur Grenzgängerregelung vom 6. September 1994 ist abrufbar unter: www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Deutschland > Einführungsschreiben der ESTV vom 6. September 1994 zu Art. 15a des Abkommens zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971
Das Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991, vgl. **SR 0.672.913.62**
Die Konsultationsvereinbarung vom 12. Oktober 2018 ist abrufbar unter: www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Deutschland > Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971

4 **Finanzielle Auswirkungen**

Das Änderungsprotokoll sieht keine wesentlichen Änderungen bei der Zuteilung der Besteuerungsrechte von Einkünften und Vermögen zwischen der Schweiz und Deutschland vor. Vielmehr enthält es im Wesentlichen lediglich Bestimmungen zur Klarstellung bestehender Praxen, zur Verhinderung von Abkommensmissbräuchen und der Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Vertragsstaaten einschliesslich der Streitbeilegung. Das Änderungsprotokoll dürfte somit keinen namhaften Einfluss auf die Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden haben. Das geänderte DBA-DE kann im Rahmen der bestehenden personellen Ressourcen umgesetzt werden.

5 **Rechtliche Aspekte**

Das Änderungsprotokoll stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 BV, wonach der Bund für die auswärtigen Angelegenheiten zuständig ist. Nach Artikel 184 Absatz 2 BV ist der Bundesrat ermächtigt, die Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die Bundesversammlung ist gemäss Artikel 166 Absatz 2 BV für die Genehmigung der Verträge zuständig; ausgenommen sind die Verträge, für deren Abschluss aufgrund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (siehe auch Art. 7a Abs. 2 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997¹⁵). Im vorliegenden Fall gibt es kein Gesetz und keinen völkerrechtlichen Vertrag, die dem Bundesrat die Kompetenz verleihen, einen Vertrag wie das Änderungsprotokoll abzuschliessen. Das Parlament ist somit für die Genehmigung des Änderungsprotokolls zuständig.

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie unter anderem wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002¹⁶ (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

Das Änderungsprotokoll enthält Bestimmungen, die den Schweizer Behörden Pflichten auferlegen sowie den Schweizer Behörden und den Privatpersonen (natürliche und juristische Personen) Rechte verleihen. Das Änderungsprotokoll enthält somit wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParlG und Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Änderungsprotokolls untersteht deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

¹⁵ SR 172.010

¹⁶ SR 171.10