



Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland

Hirzbodenweg 95 CH - 4052 Basel Telefon +41(0)61 375 95 00 Fax +41(0)61 375 95 01
Internet: <http://www.vsud.ch> E-Mail: info@vsud.ch

Generalsekretariat EFD
Eidgenössisches Finanzdepartement
Frau Bundesrätin Eveline Widmer-
Schlumpf
Vorsteherin des EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

24. August 2015

Revision DBA – Gespräche zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Sehr geehrte Frau Bundesrätin

Die in 1945 gegründete Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland ist ein repräsentativer Zusammenschluss der in Deutschland tätigen schweizerischen Unternehmen. Unsere Mitgliedsunternehmen setzen sich aus Vertretern aller Sparten der Wirtschaft und aller Betriebsgrössen zusammen. Die VSUD vertritt rund 230 Mitglieder mit ca. 1500 Tochtergesellschaften und annähernd 250.000 Arbeitnehmern in Deutschland.

Aufgrund der weitreichenden wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen der Schweiz und Deutschland kommt dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) aus Sicht unserer Mitglieder eine grosse Bedeutung zu.

Bereits im Rahmen der DBA-Teilrevision 2010 (hier hatten wir mit Schreiben vom 17. Juni 2010 umfangreich Stellung genommen) wurde eine grosse DBA-Revision vereinbart.

Gestatten Sie uns bitte unsere Gedanken und Anregungen schon jetzt in die Gespräche sowie Verhandlungen zum DBA Schweiz – Deutschland einzubringen.

1. Ausgangslage

Im Vergleich mit dem OECD-Musterabkommen hat das DBA Schweiz-Deutschland seit jeher wesentliche Abweichungen zu verzeichnen.

So war zum Beispiel ein Informationsaustausch im DBA 31/59 zwischen den beiden Finanzverwaltungen nicht vorgesehen. Für die deutsche Seite war bei den Verhandlungen zum damals neuen Abkommen (Abkommen vom 11. August 1971) die Aufnahme einer Amtshilfebestimmung nach OECD-Muster eines der wichtigsten deutschen Revisionsbegehren. Die schweizerische Seite lehnte dies in den Verhandlungen mit Entschiedenheit ab. Sie bot einzig Hand zur sogenannten kleinen Auskunftsklausel. Im Unterschied zur grossen Auskunftsklausel des OECD-MA lässt diese nur den Austausch von Informationen zu, die zur richtigen Durchführung des Abkommens notwendig sind.

Die deutsche Seite setzte in den damaligen Verhandlungen im Gegenzug zahlreiche Bestimmungen durch, welche dem OECD-Musterabkommen ebenfalls nicht entsprechen. Zu erwähnen sind insbesondere die Regelungen

1. zur sogenannten konkurrierenden Besteuerung nach Art. 4 Abs. 3 DBA, die für die in der Schweiz ansässigen Privatpersonen zu einem zusätzlichen Besteuerungsrecht in Deutschland führen kann (ungeachtet der Nationalität, d.h. selbst für Schweizer Staatsbürger),
2. zur Nachbesteuerung während bis zu fünf Jahren nach dem Wegzugsjahr aus Deutschland gem. Art. 4 Abs. 4 DBA für Privatpersonen (sogenannte überdachende Besteuerung),
3. zur Nichtansässigkeit von Pauschalierten in der Schweiz gem. Art. 4 Abs. 6 DBA,
4. zum zusätzlichen deutschen Besteuerungsrecht für doppelt ansässige Gesellschaften, die abkommensrechtlich als in der Schweiz ansässig gelten laut Art. 4 Abs. 9 DBA (analog zu Art. 4 Abs. 3 DBA für Privatpersonen, siehe voranstehend) sowie
5. zur Besteuerung privater Kapitalgewinne aus der Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung (mehr als 25%) während fünf Jahren nach Wegzug aus Deutschland gem. Art. 13 Abs. 4 DBA.

Schon am 13. März 2009 hat sich der Bundesrat für die Änderung seiner Amtshilfepolitik unter Übernahme der Kriterien von Art. 26 des OECD-MA entschieden. Die Haltung der Schweiz aus der Vergangenheit hat sich grundlegend geändert. Die OECD-Standards, der automatische Informationsaustausch und im Ergebnis die internationalen Standards sind für die Schweiz inzwischen eine Selbstverständlichkeit und wurden in geltendes Rechts umgesetzt. Nach der Revision des DBA im Jahre 2010 finden sich entsprechend auch die von Deutschland geforderten OECD-Standards wieder. Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen wurde durch die Schweiz unterzeichnet, der automatische Informationsaustausch wird eingeführt und auch die mul-

tilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden zur Umsetzung der Vereinbarung wurde inzwischen unterzeichnet.

Es ist daher zu bedauern, dass bei der Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland 2010 verpasst wurde, wesentliche Bestimmungen im DBA, welche den OECD-Standard nicht erfüllten und weiterhin die Schweiz einseitig belasten, Zug um Zug zu ändern bzw. aufzuheben. Dazu gehören insbesondere die oben genannten Gliederungspunkte 1, 2 und 4, die es ansonsten in keinem anderen DBA der Schweiz aber auch vor allem Deutschlands gibt.

Nach der Historie und den Gründen, die 1971 die signifikante Abweichungen vom OECD-Musterabkommen zu Lasten der Schweiz haben rechtfertigen können, müssen diese nach unstrittigem Wegfall der Gründe spätestens jetzt ersatzlos und ohne weitere Zugeständnisse gestrichen werden. Ferner besteht u.E. kein Spielraum für längere Übergangsfristen, da der OECD-Standard betreffend Informationsaustausch bereits seitens der Schweiz umgesetzt wird.

Hier besteht nach Auffassung der VSUD ein Synallagma zwischen den im DBA 1971 vereinbarten Verpflichtungen und damit ein Anspruch der Schweiz im Wege des „actio contrario“ auf Streichung der für sie ungünstigen, OECD-fremden Regelungen.

2. Revisionsbedarf

Das DBA kennt zu Lasten der Schweiz signifikante Abweichungen vom OECD-Musterabkommen. Ferner gibt es eine Reihe von Normen, die in der Praxis zu vielen Diskussionen führen und die daher im Sinne einer Rechts- und Planungssicherheit überarbeitet werden sollten.

Nachfolgend erlauben wir uns eine Aufstellung mit kurzer Begründung der Regelungen im DBA, die im Rahmen der laufenden DBA-Revisionsverhandlungen nach Auffassung der VSUD geändert oder ersatzlos gestrichen werden sollten:

1. Die Normen zur überdachenden und konkurrierenden Besteuerung (Art. 4 Abs. 3, 4 und 9 DBA) haben keine Berechtigung und sind ansonsten in keinem anderen DBA zu finden. Sie bedeuten eine massive Schlechterstellung der Schweiz und sind zwischen Nachbarstaaten inakzeptabel. Sie beeinträchtigen unter anderem die Ansässigkeit von Personen und verstossen nach Auffassung der VSUD damit auch gegen die zwischen der EU und der Schweiz in den Bilateralen Verträgen I vereinbarte Niederlassungsfreiheit: Der EuGH

entschied zumindest in der Rs. Ettwein, dass Deutschland die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auch für in der Schweiz ansässige Deutsche anwenden muss (EuGH vom 28. Februar 2013, C-425/11). Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in Berlin reagierte mit Schreiben vom 16. September 2013 (BStBl I 2013, S. 1325) und lässt die Anwendung von § 1a Abs. 1 EStG auch für Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates der EU bzw. des EWR zu, wenn der Empfänger der Leistungen i.S.d. § 1a Abs. 2 Nr. 1 und 1a, die ausgleichsberechtigte Person i.S.d. Nr. 1b oder der Ehegatte/Lebenspartner i.S.d. Nr. 2 seinen/ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz haben. Diese Regelung gilt für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle. Ferner legte das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg dem EuGH die Frage zur Prüfung vor, ob Art. 4 Abs. 4 DBA eine Diskriminierung wegen der Staatsbürgerschaft und einen Verstoß gegen die Bestimmungen über die Arbeitnehmer- und Personenfreizügigkeit i.S.d. Freizügigkeitsabkommens darstelle (FG Baden-Württemberg vom 3. Juni 2014 Az. 3K 2654/11 beim EuGH unter dem Az. C-241/14 anhängig).

2. Die Regelungen in Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA sollten im Lichte der höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zumindest in den Fällen gestrichen werden, in denen in Deutschland ausschliesslich aufgrund der Rechtsform (gewerbliche Prägung) eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt und damit der Betriebsstättenvorbehalt greifen soll, es aber an einer eigenen gewerblichen Tätigkeit fehlt. Ferner muss klargestellt werden, ob es sich nach Auffassung beider Vertragsstaaten bei Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA um eine exemplarische oder abschliessende Aufzählung handelt, damit diese Rechtsunsicherheit und damit die Mehrfachbesteuerung nicht weiter zu Lasten der Steuerpflichtigen bestehen bleibt. Es sollte im Anliegen beider Vertragsstaaten stehen, dass diese offene Fragestellung nicht erst im Rahmen eines aufwendigen Schiedsverfahrens geklärt wird.
3. Seit Jahren beschäftigen die Regelungen zur Grenzgängerbesteuerung (Art. 15a DBA) und zum leitenden Angestellten (Art. 15 Abs. 4 DBA) die Gerichte. Hier müssen endlich eindeutige Regelungen gefunden werden, die von beiden Vertragsstaaten akzeptiert werden.

Strittig ist einerseits die Ermittlung der sogenannten Nicht-Rückkehrtage bei Grenzgängern sowie andererseits die Fragestellung, wer als leitender Angestellter i.S.d. Art. 15 Abs. 4 DBA zu qualifizieren- und wie diese Stellung nachzuweisen ist. Die Forderung der Eintragung in das Handelsregister (vgl. das entsprechende Verständigungsverfahren) mag hier nur dem ersten Anschein nach ein Ansatz sein. Das Problem ist jedoch, dass

diese geforderte Eintragungspflicht letztlich zum Ausschluss der Anwendung führt, wenn wie vorliegend bspw. in der Schweiz, nicht jede der genannten Funktionen in das Handelsregister eingetragen werden kann. Dies verstösst gegen den DBA-Wortlaut

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass das Schweizer Handelsregister, wie auch das Deutsche, keinen – wie vielfach angenommen – öffentlichen Glauben kennt. Mit der „negativen“ oder „positiven Publizität“ wurde eine schwächere, aber komplizierte Lösung gefunden. Hier handelt es sich um einen Vertrauensschutz, den der ins Handelsregister Einsicht Nehmende im Hinblick auf die eingetragenen und nicht eingetragenen Tatsachen genießt. Die Publizitätswirkung des Handelsregisters kann nach Auffassung der VSUD daher nur als Indiz herangezogen werden und nicht als materielle Rechtsgrundlage der Besteuerung der leitenden Angestellten dienen. Dies würde dem Sinn und Zweck des Handelsregisters beider Länder zuwiderlaufen.

4. Das DBA kennt mit Art. 23 eine Regelung, die durch den Verweis auf die jeweiligen nationalen Missbrauchsnormen sehr weit gefasst ist. Sie kann faktisch alle nationalen, deutschen Normen erfassen, die die Finanzverwaltung als Missbrauchsnorm ansieht. Gerade in diesem Bereich war der deutsche Gesetzgeber in den letzten Jahren sehr fleissig und hat u.a. eine Vielzahl von Treaty Overrides und Switch-over-Klauseln umgesetzt. Auch der BFH sieht diese Entwicklung kritisch und hat die Fragestellung des Treaty Overrides dem Bundverfassungsgericht vorgelegt (Beschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, DStR 2014, S. 306). Im Sinne einer Planungs- und Rechtssicherheit sollte hier – wie in anderen DBA und im OECD-Musterabkommen – eine Einschränkung der Anwendungsfälle auf echte Missbrauchsfälle erwirkt werden.

3. Zusammenfassung

Zusammengefasst sind somit aus unserer Sicht folgende DBA-Änderungen bzw. Streichungen nach Auffassung der VSUD zwingend notwendig:

1. Art. 4 Abs. 3 DBA: ersatzlos streichen
2. Art. 4 Abs. 4 DBA: ersatzlos streichen
3. Art. 4 Abs. 9 DBA: ersatzlos streichen
4. Art. 5 DBA: Ggf. Erweiterung um Dienstleistungsbetriebstätte, um internationale Mismatches zu vermeiden.
5. Art. 7 Abs. 2 und 4 DBA: Anpassung an Authorized OECD Approach (AOA)

6. Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA: Ersatzlos streichen oder zumindest an aktuelle BFH Rechtsprechung anpassen sowie Klarstellung, ob exemplarische oder abschliessende Aufzählung.
7. Klarstellung der korrespondierenden Berichtigung bei Verrechnungspreisen (Art. 9 DBA)
8. Klarstellende Erfassung von Pensionseinrichtungen und Stiftungen als mögliche (unmittelbare) Dividendenempfänger im Sinne von Art. 10 DBA
9. Übernahme der aktuellen Fassung des Art. 12 OECD-MA
10. Art. 13 Abs. 4 DBA ersatzlos streichen
11. Art. 15a DBA: Streitigkeiten (insbesondere bzgl. Nichtrückkehrtage) beseitigen
12. Art. 19 Abs. 1 DBA: Vorsorgeleistungen einer Schweizer Pensionskasse an einen vormals im Schweizer öffentlichen Dienst tätigen Arbeitnehmer sind in Deutschland unabhängig davon, ob die Vorsorgeleistungen auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen, zu befreien.
13. Art. 23 DBA: Konkrete Missbrauchsfälle formulieren (§ 50d Abs. 3 EStG ist bspw. kein typischer Fall für Steuerumgehung/-hinterziehung, wie es der Abkommenswortlaut in Art. 23 Abs. 1 DBA fordert). BRB 62 ist im Verhältnis zu Deutschland nicht mehr anzuwenden.
14. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA: Freistellungsmethode um Immobilieneinkünfte erweitern
15. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a DBA: Ergänzung des abkommensrechtlichen Aktivitätsvorbehaltes um alle Tätigkeiten in § 8 Abs. 1 AStG, d.h. bspw. also auch Dividenden und Veräusserungen von Beteiligungen)
16. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b DBA: Um § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG ergänzen
17. Art. 24 Abs. 1 Nr. 4 DBA: ersatzlose Streichung, da im Rahmen der deutschen Steuerreform 2000 in Deutschland bei Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften das innerdeutsche Steueranrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren (heute Teileinkünfteverfahren) ersetzt wurde, sodass keine Ausschüttungsbelastung mehr hergestellt werden muss. Damit hat Art. 24 Abs. 1 Nr. 4 DBA infolge Änderung des innerstaatlichen deutschen Rechts seit dem Jahr 2002 seine Bedeutung verloren.
18. Art. 26 Abs. 6 Bst. c) Doppelbst. aa) DBA: Schiedsverfahren sollte bereits nach zwei Jahren beginnen (entsprechend OECD-MA).

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme unserer Stellungnahme und die Berücksichtigung unserer Standpunkte für Ihre weiteren Arbeiten.

Für Fragen und Diskussionen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Helge Rühl

Geschäftsführer

Ein entsprechendes Schreiben mit unseren Anregungen zur DBA-Revision haben wir gesendet an:

Eidgenössisches Finanzdepartement, Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf

Staatssekretariat für internationale Finanzfragen – SIF, Botschafter Christoph Schelling

Eidgenössische Steuerverwaltung – ESTV, Sektionschef für Bilaterale Steuerfragen, Staatssekretär für Internationale Finanzfragen, Pascal Duss

Bundesministerium der Finanzen – BMF, Bundesfinanzminister Dr. Wolfgang Schäuble

Bundesministerium der Finanzen – BMF, Ministerialdirigent Martin Kreienbaum

Bundesministerium der Finanzen – BMF, Referatsleiter IV B 5, Michael Wichmann