

5517

Botschaft

des

**Bundesrates an die Bundesversammlung über die Genehmigung
der Abkommen zwischen der Schweiz und dem Königreich
Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem
Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen bzw.
der Erbschaftssteuern**

(Vom 19. Oktober 1948)

Herr Präsident!

Hochgeehrte Herren!

Am 16. Oktober 1948 sind in Stockholm zwei schweizerisch-schwedische Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einerseits und der Erbschaftssteuern andererseits unterzeichnet worden. Wir beehren uns, sie Ihnen hiermit zur Genehmigung zu unterbreiten.

I.

1. Die Kollisionen verschiedener Steuergesetzgebungen sind seit dem zweiten Weltkrieg häufiger geworden; die Steuerlasten sind in allen Staaten angestiegen, die Steuersysteme komplizierter geworden; insbesondere hat die vermehrte Anwendung der Methode der Besteuerung an der Quelle zu zahlreichen neuen Möglichkeiten mehrfacher Besteuerung eines und desselben Steuerobjektes durch konkurrierende Steuerhoheiten geführt. Unter der Normenkonkurrenz leiden nicht nur die Unternehmungen, die im Ausland Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften unterhalten, sondern alle Steuerpflichtigen, die mit dem Ausland durch erhebliche wirtschaftliche Interessen verbunden sind. Es ist deshalb nicht verwunderlich, dass auch die führenden schweizerischen Wirtschaftsverbände für den Abschluss von Abkommen zur Vermeidung oder Einschränkung der internationalen Doppelbesteuerung eintreten.



2. Die ersten zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, an denen die Schweiz beteiligt war, sind vom Bund nicht in eigenem Namen, sondern gestützt auf Artikel 9 und 10 der Bundesverfassung im Namen einzelner oder mehrerer Kantone abgeschlossen worden. An solchen kantonalen Abkommen stehen heute noch folgende in Kraft:

- a. Abkommen vom 27. August 1872 zwischen Grossbritannien und der Schweiz (Kanton Waadt) über den Bezug von Erbschafts- oder Vermächtnissteuern;
- b. Abkommen vom 29. August/8. September 1910/22. Februar 1935 zwischen Frankreich (Elsass-Lothringen) und der Schweiz (Kanton Basel-Stadt) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Einkommen der Arbeiter und Angestellten sowie der Ärzte;
- c. Abkommen vom 15. Oktober 1910/22. Februar 1935 zwischen Frankreich (Elsass-Lothringen) und der Schweiz (Kanton Basel-Land) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Einkommen der Arbeiter und Angestellten sowie der Ärzte;
- d. Abkommen vom 2./16. August 1911/22. August 1921/22. Februar 1935 zwischen Frankreich (Elsass-Lothringen) und der Schweiz (Kanton Solothurn) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Einkommen der Arbeiter und Angestellten sowie der Ärzte;
- e. Abkommen vom 24. Juli/18. September 1919 zwischen Frankreich und der Schweiz über die Gleichbehandlung von Zuwendungen zu wohltätigen Zwecken bei der Erbschaftssteuer (Notenwechsel zwischen der schweizerischen Gesandtschaft in Paris und dem französischen Aussenministerium in Sachen Legat Marcel Benoist zugunsten der Eidgenossenschaft);
- f. Abkommen vom 26. August/9. Oktober 1925 zwischen Liechtenstein und der Schweiz (Kanton Graubünden) über die Doppelbesteuerung von Arbeitseinkommen;
- g. Gegenrechtserklärungen betreffend Erbschaftssteuern bei Vermächtnissen zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zwischen der deutschen Reichsregierung und dem Kanton Appenzell I.-Rh. vom 16. April 1927, dem Kanton Appenzell A.-Rh. vom 18. Juni 1927, dem Kanton Uri vom 23. April 1927, dem Kanton Nidwalden vom 30. Juli 1927, dem Kanton St. Gallen vom 24. März/7. August 1928, dem Kanton Basel-Stadt vom 3. April 1928;
- h. Abkommen vom 20. Juli 1929 zwischen Deutschland und der Schweiz (Kanton Aargau) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Rheinkraftwerken;
- i. Abkommen vom 15. Mai 1931 zwischen Deutschland und der Schweiz (Kanton Zürich) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Rheinkraftwerken;

k. Abkommen vom 18. Oktober 1935 zwischen Frankreich und der Schweiz (Kantone Bern und Neuenburg) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Arbeitseinkommens.

Der Bund ist erst relativ spät dazu übergegangen, Doppelbesteuerungsverträge mit dem Ausland in eigenem Namen abzuschliessen. Seine Kompetenz in dieser Sache war anfänglich umstritten; unter Hinweis auf Artikel 3 der Bundesverfassung und eine jahrzehntelang unangefochtene Praxis beanspruchten die Kantone das Recht zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen für sich. Seit dem vom Bunde mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist diese Kompetenzfrage eindeutig zugunsten des Bundes entschieden (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 19. Januar 1932 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen; BBl. 1932, I, 41 f., insbesondere 47 f.). Abgesehen von staatsrechtlichen sprechen Gründe mannigfacher, insbesondere praktischer und wirtschaftlicher Natur dafür, dass Doppelbesteuerungsverträge mit ausländischen Staaten vom Bunde in eigener Kompetenz und mit verbindlicher Wirkung für das ganze Gebiet der Eidgenossenschaft abgeschlossen werden. Der Abschluss umfassender Doppelbesteuerungsabkommen ist für die gesamte schweizerische Volkswirtschaft von Interesse, weil internationale Steuerkonflikte, wenn auch in verschiedenem Masse, im Verhältnis zu allen Kantonen vorkommen können, und weil ihre Beseitigung ein Gebot der Steuergerechtigkeit darstellt. Seitdem der Bund sich gezwungen sah, sein Steuerrecht auszubauen, ist er zudem an Massnahmen zur Sicherung der ihm zugewiesenen Steuerquellen neben den Kantonen direkt interessiert.

Es stehen heute folgende Doppelbesteuerungsvereinbarungen des Bundes mit ausländischen Staaten in Kraft:

a. Spezialabkommen:

Das Abkommen mit Grossbritannien vom 17. Oktober 1931 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in gewissen Fällen (Agenturen) (A. S. 48, 353; BBl. 1932, I, 92).

b. Umfassende Abkommen:

aa. Das Abkommen mit Deutschland vom 15. Juli 1931 (samt Zusatzprotokoll vom 11. Januar 1934) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern (A. S. 50, 105; BBl. 1932, I, 41, 1934, II, 828), ergänzt durch die Zusatzvereinbarungen vom 7./13. September 1940 (A. S. 56, 1682), 15. Juni 1942 (A. S. 58, 698) und 2. November/8. Dezember 1943 (A. S. 60, 167). Über den gegenwärtigen territorialen Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland hat die eidgenössische Steuerverwaltung die kantonalen Finanzdirektionen am 15. November 1947 orientiert;

bb. das Abkommen mit Frankreich vom 13. Oktober 1937 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern (A. S. 55, 258; BBl. 1937, III, 500 f.);

- cc. das Verhandlungsprotokoll mit Österreich vom 17. August 1946 betreffend die vorläufige Weiterbefolgung der Regeln des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens im schweizerisch-österreichischen Verhältnis (vgl. Geschäftsbericht des Bundesrates für 1946, S. 279);
- dd. das Abkommen mit Ungarn vom 5. Oktober 1942 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern (BBl. 1943, 703). Dieses Abkommen wird, obwohl es formell noch nicht in Kraft gesetzt ist, von beiden Staaten bereits angewendet; der Austausch der Ratifikationsurkunden steht unmittelbar bevor.

3. Schweden hat bis heute umfassende Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen mit Deutschland (1928 und 1935), Finnland (1931), Dänemark (1932), den Niederlanden (1935), Ungarn (1936), Frankreich (1936) und den Vereinigten Staaten von Nordamerika (1939). Ferner ist Schweden durch eine Reihe von Spezialabkommen (betreffend Schifffahrtsunternehmen und Agenturen) gebunden, so gegenüber Grossbritannien, Belgien, Irland, Island und den USA.

II.

1. Der Umstand, dass das Steuerrecht eines fremden Staates über dessen Staatsgebiet hinaus sich auswirkt, vermag für sich allein die Wünschbarkeit einer Doppelbesteuerungsvereinbarung nicht zu begründen. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob bei den schweizerischen Steuerpflichtigen ein wirkliches Bedürfnis besteht, die Doppelbesteuerung zwischen der Schweiz und einem andern Staat zu beseitigen und ob die Opfer, die eine solche Vereinbarung dem Inhaber der inländischen Steuerhoheit auferlegt, in einem angemessenen Verhältnis zu den zu erwartenden Vorteilen stehen.

Den Bundesbehörden sind im Laufe der letzten zehn Jahre zahlreiche Fälle zur Kenntnis gebracht worden, in denen schweizerische Steuerpflichtige sich gezwungen sahen, auf demselben Objekt sowohl in Schweden als in der Schweiz Steuern zu entrichten. So waren verschiedene schweizerische Firmen, die nach Schweden Patente vergeben hatten, infolge der Vorbelastung der aus Schweden stammenden Lizenzerträge einer empfindlichen Doppelbesteuerung ausgesetzt. Zu erwähnen sind ferner die Klagen der Schweizerischen Bankiervereinigung wegen der Heranziehung von Aktiendepots, die von Schweizerbanken bei schwedischen Korrespondenzbanken unterhalten werden, zu den schwedischen Einkommens- und Vermögenssteuern (1937/38). Im Jahre 1943 führte die ab 1. März erhobene 20 %ige schwedische Quellensteuer auf an ausländische Aktionäre ausgeschütteten schwedischen Aktiendividenden zu einer fühlbaren Doppelbelastung der in der Schweiz domizilierten Besitzer schwedischer Aktienwerte. Im selben Jahre ging Schweden dazu über, die Bruttoerträge aus Lizenzen auch einer Wehrsteuer von 12 % zu unterwerfen. Andererseits betonte die schweizerische Gesandtschaft nach der Einführung der schweizerischen Verrechnungssteuer wiederholt die Dringlichkeit

eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Schweden im Interesse der dortigen bedeutenden Schweizerkolonie.

2. Die Wünschbarkeit staatsvertraglicher Massnahmen gegen die Doppelbesteuerung wurde auch von seiten der zuständigen schwedischen Behörden wiederholt bejaht. Bereits im Jahre 1938 hatte das schwedische Aussenministerium der schweizerischen Gesandtschaft in Stockholm offiziell im Namen seiner Regierung die Bereitschaft erklärt, mit der Schweiz Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens einzuleiten. Dieser Bereitschaft ist auch seither bei verschiedenen Gelegenheiten erneut Ausdruck gegeben worden. Es liegt auf der Hand, dass diese Einstellung zu einem guten Teil dem Ausbau der an der Quelle erhobenen eidgenössischen Kapitalertragssteuern (Couponabgabe und Verrechnungssteuer) zuzuschreiben ist.

3. Unmittelbar nach Kriegsende hat der Gedanke eines schweizerisch-schwedischen Doppelbesteuerungsabkommens besondere Aktualität erlangt, und dies aus folgenden Gründen: Ende 1945 beklagten sich schweizerische Verleger- und Autorenkreise, die Werke in Schweden, den Vereinigten Staaten und Grossbritannien übersetzen und verlegen lassen, über die Doppelbesteuerung ihrer Vergütungen aus Urheberrechten. Sie wiesen ferner auf die bestehende Rechtsungleichheit hin, die sich daraus ergibt, dass ausländische Autoren unter gleichen Verhältnissen in der Schweiz keiner Steuer unterworfen werden. In der Folge suchte das eidgenössische Politische Departement durch die schweizerischen Gesandtschaften in Stockholm, Washington und London in Erfahrung bringen zu lassen, ob die in Rede stehenden Staaten bereit wären, gestützt auf eine Gegenrechtserklärung der Schweiz auf die Besteuerung an in der Schweiz domizilierte Empfänger ausbezahlter Lizenzvergütungen zu verzichten. Die Enquête unserer Auslandsvertretungen zeitigte jedoch insofern ein negatives Resultat, als alle drei befragten Regierungen erklärten, die Frage der Lizenzbesteuerung könne nur im Rahmen umfassender zwischenstaatlicher Doppelbesteuerungsvereinbarungen befriedigend gelöst werden. Die schwedischen Behörden insbesondere gaben Ende Oktober 1946 ihrer Bereitschaft Ausdruck, solche Verhandlungen baldmöglichst einzuleiten und baten um die Übermittlung eines schweizerischen Vorentwurfes für ein umfassendes Doppelbesteuerungsabkommen.

4. Am 7. März 1947 genehmigte der Bundesrat einen Vorentwurf zu einem schweizerisch-schwedischen Abkommen, der vom Vorstand der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren und von den Spitzenverbänden der Wirtschaft als geeignete Verhandlungsgrundlage befunden worden war. Die schwedische Regierung erklärte sich mit der Aufnahme der Verhandlungen auf der Grundlage dieses Entwurfes bereit.

III.

Der schweizerische Vorentwurf zu einem Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden vom März 1947 fasste, in Anpassung an das Abkommen mit Deutschland, die Regeln über die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei

direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und bei der Besteuerung von Erbschaften in einen einzigen Vertrag zusammen. Bei Verhandlungsbeginn, am 19. April 1948, überreichte die schwedische Abordnung zwei eigene Entwürfe, wovon sich der eine auf die direkten Steuern, der andere auf die Erbschaftssteuern bezog. Die schwedischen Gegenterwürfe folgten materiell weitgehend dem schweizerischen Entwurf. Sie waren indessen, insbesondere mit Bezug auf die Erbschaftssteuern, erheblich einlässlicher gehalten. Im Lauf der Verhandlungen zeigte sich, dass in den schwedischen Gegenterwürfen wertvolle Anregungen enthalten waren, denen schweizerischerseits zugestimmt werden konnte. Insbesondere hielt man es schweizerischerseits für angezeigt, dem schwedischen Vorschlag auf Trennung des Entwurfes in zwei besondere Abkommen beizupflichten, da der persönliche Geltungsbereich des Abkommens in bezug auf die Erbschaftssteuern nicht gleich zu umschreiben war wie in bezug auf die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, und da ferner die Umschreibung des für die Erbschaftssteuern massgebenden Wohnsitzbegriffes einige Schwierigkeiten bereite.

Am 5. Mai 1948 konnten die beiden Entwürfe paraphiert sowie ein Paraphierungsprotokoll unterzeichnet werden; am 16. Oktober 1948 sind die Verträge in Stockholm unterzeichnet worden, schweizerischerseits vom schweizerischen Gesandten in Schweden, schwedischerseits von Staatsminister Erlander. Die Finanzdirektorenkonferenz sowie die Spitzenverbände der Wirtschaft hatten nach der Paraphierung Gelegenheit, sich zu den Verträgen auszusprechen; sämtliche Interessenten gaben ihrer Genugtuung über den Abschluss der Abkommen Ausdruck.

Das Abkommen über die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geht einen wesentlichen Schritt weiter als die bisherigen schweizerischen Verträge im Gebiete der direkten Steuern, indem es auch die aus der Besteuerung der Kapitalerträge an der Quelle resultierende Doppelbesteuerung wenn nicht ganz zu beseitigen, so doch auf ein erträgliches Mass herabzusetzen sucht. Mit Bezug auf die materiellen Bestimmungen lehnen sich beide Verträge an die bisherigen schweizerischen Verträge an; ebenso stimmen sie weitgehend mit den von Schweden im Gebiete des internationalen Doppelbesteuerungsrechts ausgebildeten Regeln überein.

Schweizerischerseits war man von allem Anfang an bestrebt, in den Abkommen mit Schweden eine gegenüber den älteren schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen verbesserte Gliederung und eine konzisere Formulierung einzelner Kollisionsnormen zu erzielen; dies nicht nur, um gewisse Streitfragen, die sich auf Grund der früheren Abkommen erhoben hatten, von vorne herein aus der Welt zu schaffen, sondern auch in der Absicht, die Abkommen als Vorbild für spätere Abkommen mit dritten Staaten, für welche die Vorarbeiten zum Teil bereits im Gange sind, zu verwenden.

Für die Umschreibung der verbotenen Doppelbesteuerung wird in beiden Verträgen, bisheriger schweizerischer Praxis entsprechend, nicht auf eine konstruktive Formulierung abgestellt, sondern es werden jedem Vertrags-

partner nach dem sog. Kollisionsnormensystem bestimmte Gruppen von Steuerobjekten zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Die einmal gewählte Abgrenzung wirkt absolut, d. h. unbeschadet darum, ob im einzelnen Fall eine effektive Doppelbesteuerung vorliegt oder nicht (Verbot der Doppelbesteuerung in thesi). Dagegen kann das Verständigungsverfahren von einem Steuerpflichtigen nur bei Vorliegen einer tatsächlichen Doppelbesteuerung in beiden Staaten angerufen werden.

IV.

Zu den Bestimmungen der beiden Abkommen ist im einzelnen folgendes zu bemerken:

1. Das Abkommen betreffend die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Art. 1

In sachlicher Beziehung gilt das Abkommen nicht nur für die direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, wozu auch die Kapital- und Liegenschaftsgewinn-, die Wert- und Vermögenszuwachssteuern zählen, sondern auch für die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von Kapitalerträgen (Art. 1, Abs. 1). Die steuererhebenden Gemeinwesen sind in Artikel 1, Absatz 2, bezeichnet. Im Gegensatz zu den älteren schweizerischen Abkommen wird in Artikel 1 auf eine Definition des Begriffs der direkten Steuern verzichtet und auf die in den Anlagen I und II zum Abkommen enthaltenen Kataloge der schwedischen und schweizerischen Steuern verwiesen. Die Aufzählungen in den beiden Steuercatalogen sollen, konstanter schweizerischer und schwedischer Praxis entsprechend, nicht als abschliessend gelten; deshalb bestimmt Artikel 1, Absatz 2, ausdrücklich, dass das Abkommen auch für alle während seiner Geltungsdauer neu eingeführten Steuern gleicher oder ähnlicher Art, einschliesslich der in Form von Zuschlägen erhobenen Steuern, gelten soll. Änderungen in der Steuergesetzgebung eines Staates sollen auf Jahresende dem andern Staate mitgeteilt werden. Meinungsverschiedenheiten über die Anwendung des Abkommens auf eine bestimmte Steuer sollen von den obersten Verwaltungsbehörden (Art. 11) im Wege des Verständigungsverfahrens beigelegt werden (Abs. 1 und 2, Schlussprotokoll zu Art. 1).

In der Anlage II sind die im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens in Kraft stehenden Bundessteuern, auf die sich das Abkommen bezieht, einzeln aufgeführt. Die Wehrsteuer, die zusätzliche Wehrsteuer und die Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen gelten dabei als direkte Steuern von Einkommen und vom Vermögen, die Couponabgabe und die Verrechnungssteuer als Quellensteuern auf Kapitalerträgen. Dagegen ist darauf verzichtet worden, die von den Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Gesamt- und Teileinkommens- und -Vermögenssteuern in der Anlage einzeln aufzuführen. Da schwedischerseits aus grundsätzlichen Überlegungen (vgl.

Art. 12) dem schweizerischen Vorschlag, das Abkommen rückwirkend auch auf die hängigen Steuerfälle, d. h. auf die bei Inkrafttreten des Abkommens noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen, anzuwenden, nicht zugestimmt werden konnte, bestand kein Anlass, in Anlage II das neue Wehroprofer und die Kriegsgewinnsteuer zu erwähnen.

In Anlage I fehlt die sogenannte schwedische Verteilungssteuer (utskiftningsskatt), die bei der Liquidation oder der Kapitalherabsetzung schwedischer Aktiengesellschaften geschuldet wird. Schweizerischerseits wurde auf die Einführung dieser Steuer verzichtet, weil hier eigentliche Doppelbesteuerungsfälle kaum denkbar sind.

Da Schweden die Sondersteuer auf Lotterien und Wetten (särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhålling) nicht dem Abkommen unterstellen wollte, fällt auch die schweizerische Verrechnungssteuer von Lotteriegewinnen nicht darunter (Abs. 3, Schlussprotokoll zu Art. 1). Bei den vom Abkommen ausgenommenen schwedischen Abgaben über besondere Vorteile und Gerechtigkeiten (bevillningsafgifter för särskilda förmåner och rättigheter) handelt es sich um Abgaben von ausländischen Handelsreisenden (eine Art von Patenttaxen), andererseits um Abgaben für die Veranstaltung öffentlicher Vorführungen (Konzert, Zirkus u. ä.).

Nach schwedischem Steuerrecht wird eine ungeteilte (ruhende) Erbschaft als solche sowohl für das Einkommen, das der Erblasser hatte, wie auch für das Einkommen, das dem Nachlasse nach seinem Tode zufließt, besteuert; die ungeteilte Erbschaft wird in steuerlicher Hinsicht als schwedische juristische Person betrachtet, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes in Schweden Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt gehabt hat, andernfalls als ausländische juristische Person. Dies hat alle schwedischen Vertragspartner veranlasst, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden einen dem Absatz 4, Schlussprotokoll zu Artikel 1 des vorliegenden Vertrags entsprechenden Vorbehalt aufzunehmen. Da nicht nur Schweden, sondern auch einzelne Kantone ungeteilte Erbschaften als Steuersubjekte behandeln, wurde die Bestimmung über die Besteuerung ruhender Erbschaften so gefasst, dass sie für beide Staaten gilt. Damit steht der Vorbehalt in Artikel 2, Absatz 4, in Zusammenhang, wonach die Bestimmungen des Abkommens über den Wohnsitz juristischer Personen die Vorschriften der beiden Staaten über den Besteuerungsort ruhender Erbschaften nicht berühren sollen.

Mit Bezug auf den persönlichen Geltungsbereich des Abkommens ging, neuerer Tendenz im internationalen Steuerrecht entsprechend und in Übereinstimmung mit dem schweizerisch-französischen und dem schweizerisch-ungarischen Abkommen, die schweizerische Absicht dahin, alle Steuerpflichtigen, unbeschadet um deren Staatsangehörigkeit, der Vorteile des Abkommens teilhaftig werden zu lassen. Demgegenüber standen die schwedischen Unterhändler auf dem Standpunkt, dass sich das Abkommen nur auf die beiderseitigen Staatsangehörigen beziehen solle. Von schweizerischer Seite wird man dem nun in Artikel 1, Absatz 1, niedergelegten Kompromiss — Anwendung auf die beider-

seitigen Staatsangehörigen und auf natürliche Personen, die in einem der beiden Vertragsstaaten Wohnsitz (im Sinne von Art. 2 des Abkommens) haben — unso eher zustimmen können, als materiell mit Bezug auf natürliche Personen gegenüber dem Vorentwurf kein Unterschied besteht. Bei juristischen Personen allerdings, die nicht nach den Gesetzen eines der beiden Staaten errichtet worden sind, besteht theoretisch die Möglichkeit doppelter Besteuerung, nämlich z. B. dann, wenn eine ausländische Aktiengesellschaft in der Schweiz eine Betriebsstätte besitzt, die nach Schweden Patente vergibt. Einerseits haben es aber die Beteiligten in der Hand, diese Doppelbesteuerung durch entsprechende Gestaltung ihres Vorgehens zu vermeiden, andererseits kann solchen Fällen gegebenenfalls im Wege des Verständigungsverfahrens nach Artikel 10 Rechnung getragen werden.

Art. 2

In Übereinstimmung mit dem schweizerischen und dem schwedischen Vertragswerk werden Vermögen und Einkünfte, die nicht besonders bezeichnet werden, dem Wohnsitzstaate der Person, der die Einkünfte zufließen oder das Vermögen zusteht, zur Besteuerung zugewiesen (Art. 2, Abs. 1). Dieser Grundsatz ist als Generalklausel an die Spitze der Kollisionsnormen gestellt. Unter diese Klausel fallen auch die Lizenzeinkünfte (Patent-Royalties), die nach schwedischem Recht als Einnahmen aus unbeweglichem Vermögen oder aus Gewerbe angesehen werden und das aus immateriellen Gütern bestehende Vermögen. Der besonderen Bedeutung wegen, die der Frage der Lizenzbesteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung am Wohnsitz in der schweizerischen Industrie zukommt, bestimmt Absatz 1, Schlussprotokoll zu Artikel 2, ausdrücklich, dass Einkünfte aus der Veräusserung oder Verleihung von Lizenzen zur Verwertung von Urheber-, Patent-, Marken-, Muster- und Modellrechten oder von Fabrikationsverfahren, Rezepten und dergleichen nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden sollen. Diese Vorschrift ist dem § 2 des Schlussprotokolls zu Artikel 6 des schweizerisch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens nachgebildet. Trotzdem dies nicht ausdrücklich gesagt ist, werden Lizenzen, die von einer Betriebsstätte vergeben werden, und Einkünfte daraus, nicht dem Hauptsitze, sondern der Betriebsstätte zugerechnet.

Artikel 2, Absatz 2, bestimmt, was unter dem Wohnsitz zu verstehen ist, insoweit nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht vom Wohnsitz (und nicht von der Belegenheit, der Betriebsstätte, dem Arbeitsort, dem Sitzstaat des Unternehmens usw.) abhängt.

Für den Wohnsitz natürlicher Personen (Art. 2, Abs. 2 und 3) soll in erster Linie das objektive Moment der ständigen Wohngelegenheit (Haus, Wohnung, Hotelzimmer) massgebend sein. Besitzt eine natürliche Person in beiden Staaten eine Wohnung, so liegt ihr Wohnsitz dort, wo sie den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen, oder wie die Schweden sagen, ihr wirkliches Heim hat. Können sich die obersten Verwaltungsbehörden über diesen Mittelpunkt nicht einigen, so wird auf den dauernden Aufenthalt, fehlt ein solcher, auf die Staatsangehörig-

keit abgestellt. Gleich verhält es sich, wenn in keinem der beiden Staaten eine ständige Wohngelegenheit besteht. Für die Wohnsitzverlegung ist massgebend das Ende des Tages, an dem die Verlegung vollzogen ist (Abs. 2, Schlussprotokoll zu Art. 2).

Nach Artikel 2, Absatz 4, haben die Körperschaften und die einem besondern Zweck gewidmeten selbständigen Anstalten des privaten (vgl. Art. 55 ZGB) oder öffentlichen Rechts Wohnsitz im Sinne des Abkommens an ihrem Sitz. Als solcher gilt der statutarische Sitz oder der Ort, wo die Verwaltung geführt wird (Art. 56 ZGB). Stiftungen dagegen haben Wohnsitz am Orte ihrer Leitung. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die als solche der Besteuerung unterstehen, sind mit Bezug auf die Bestimmung des Wohnsitzes den Körperschaften gleichgestellt.

Studierende, Lehrlinge und Praktikanten werden für Bezüge aus dem andern Staate vom Staate, in dem sie ihren Studien oder ihrer praktischen Ausbildung obliegen, keiner Einkommensbesteuerung unterworfen, sofern diese Bezüge von Angehörigen, Stipendienfonds oder ähnlichen Einrichtungen im andern Staate stammen. Voraussetzung der Steuerbefreiung ist mithin nicht, dass der Geldgeber im andern Staate steuerpflichtig sei; dagegen muss es sich um Bezüge von Unterhalts-, Studien- oder Ausbildungsgeldern handeln (Abs. 3, Schlussprotokoll zu Art. 2).

Art. 3

Unbewegliches Vermögen mit Einschluss der Zugehör und des einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe dienenden lebenden und toten Inventars sowie die Einkünfte daraus werden am Ort der gelegenen Sache besteuert (Art. 3, Abs. 1). Für die Frage, welche Vermögensgegenstände als unbeweglich und als Zugehör oder als beweglich gelten, sind nach Artikel 3, Absatz 3, die Gesetze des Belegenheitsstaates massgebend (für die Schweiz vgl. Art. 644, 645, 655 i. ZGB).

Berechtigungen, auf welche die privatrechtlichen Vorschriften über Grundstücke Anwendung finden, sowie Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen mit Ausschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, sind dem unbeweglichen Vermögen gleichgestellt (Art. 3, Abs. 2; Abs. 1, Schlussprotokoll zu Art. 3). Als Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen gelten auch die Rechte auf feste oder variable Vergütungen (Royalties) für die Nutzung von Gruben (einschliesslich Steinbrüchen) und andern Mineralvorkommen. Berechtigungen und Nutzungen in diesem Sinne sind die beschränkt dinglichen Rechte des Zivilgesetzbuches (Grunddienstbarkeiten, Art. 730 f.; Nutznutzung, Art. 745 f.; Wohnrecht, Art. 776 f.; Bau- und Quellenrecht, Art. 779, 780; andere Dienstbarkeiten, Art. 781; Grundlasten, Art. 782 f. ZGB).

Der Wert- und Vermögenszuwachs aus unbeweglichem Vermögen sowie die Gewinne aus gewerbmässigem und gelegentlichem Liegenschaftshandel sind gleichfalls im Belegenheitsstaat steuerbar (Art. 1, Abs. 1, lit. a; Abs. 1, Schlussprotokoll zu Art. 3). Im internationalen Verhältnis wäre es kaum tun-

lich, wie in der interkantonalen Praxis einen Unterschied zwischen gelegentlichem und gewerbmässigem Grundstückverkauf zu machen (vgl. BBl. 1937, III, 504).

Grundpfändlich gesicherte Forderungen jeder Art sowie Einkünfte daraus werden in Übereinstimmung mit dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht und mit dem Abkommen mit Frankreich stets am Wohnsitz des Gläubigers besteuert (Abs. 2, Schlussprotokoll zu Art. 3). Vorbehalten bleibt immerhin die dem Wohnsitzstaat des Schuldners zustehende Befugnis, Einkünfte aus solchen Forderungen im Abzugswege an der Quelle zu besteuern (Art. 9).

Art. 4

Von besonderer Wichtigkeit für die am Wirtschaftsverkehr mit Schweden interessierten schweizerischen Kreise ist Artikel 4 des Abkommens, der die Steuerhoheit mit Bezug auf Unternehmungen von Handel, Industrie und Gewerbe abgrenzt. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe fallen hier ausser Betracht; sie sollen nach den Regeln über das unbewegliche Vermögen besteuert werden (Art. 3). Unternehmen der Schiff- und Luftfahrt werden für Einkommen und Vermögen nur am Ort der Leitung besteuert; Artikel 4, Absatz 5, entspricht bewährter schweizerischer Praxis. Die Zuständigkeit zur Besteuerung sonstiger kommerzieller und industrieller Unternehmungen soll, wie dies auch nach den übrigen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen rechtens ist, dem Staate zustehen, in dessen Gebiet eine Betriebsstätte unterhalten wird. Als Betriebsstätte gilt nach Artikel 4, Absatz 2, eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die beispielsweise Aufzählung von Betriebsstättearten entspricht Artikel 6 des Wehrsteuerbeschlusses, mit der Ergänzung, dass sie auch den Sitz des Unternehmens, die in Ausbeutung befindlichen Gruben und andern Mineralvorkommen sowie die Einrichtungen für die Ausführung von Bauten, deren Bauzeit zwölf Monate überschreitet, mitumfasst.

Wie Betriebe sind auch Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen zu behandeln (Art. 4, Abs. 4). So hat beispielsweise der in Schweden wohnhafte unbeschränkt oder beschränkt haftende Teilhaber einer schweizerischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen und am Geschäftsertrag ausschliesslich in der Schweiz zu versteuern. Kein derartiges sekundäres Steuerdomizil begründen aber Beteiligungen in Form von Aktien, Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genußscheinen, Obligationen mit Gewinnbeteiligungen und dergleichen. Hierin unterscheidet sich das Abkommen mit Schweden insoweit von demjenigen mit Deutschland, als dieses die Beteiligung an einer G. m. b. H. nicht der Beteiligung an einer Aktiengesellschaft, sondern der Teilhaberschaft an einer Kollektivgesellschaft gleichstellt (BGE 66 I 273). Eine Betriebsstätte ist nach dem vorliegenden Abkommen auch dann nicht gegeben, wenn mit dem Besitz von Aktien, Genossenschafts- oder G. m. b. H.-Anteilen

sowie mit Beteiligungen in Form von Wertpapieren ein Einfluss auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist (Abs. 4, Schlussprotokoll zu Art. 4). Wie in den übrigen von der Schweiz abgeschlossenen Abkommen wird mithin auch in der Vereinbarung mit Schweden die Organtheorie abgelehnt, was durch den Hinweis auf das Verhältnis Mutter-Tochtergesellschaft in Absatz 4, Schlussprotokoll zu Artikel 4, a. E. verdeutlicht wird.

Auch das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen durch einen völlig unabhängigen Vertreter oder durch einen Vermittlungsagenten begründet für sich allein keine Betriebsstätte. Ein Vertreter gilt dann als völlig unabhängig, wenn er unter selbständiger Firma (Einzelfirma, Personengesellschaft, juristische Person) auftritt und seine Geschäfte in eigenem Namen, wenn auch für fremde Rechnung, abschliesst. Als unabhängige Vertreter gelten insbesondere Kommissionäre und Makler. Das Kriterium eines Vermittlungsagenten besteht darin, dass er seine Vermittlungstätigkeit in fremdem Namen und für fremde Rechnung, d. h. im Namen und für Rechnung seines im andern Staate wohnhaften Auftraggebers ausübt (Abs. 1, Schlussprotokoll zu Art. 4).

Warenlager (Konsignations-, Musterlager), die eine Unternehmung des einen Staates bei völlig unabhängigen, im andern Vertragsstaat niedergelassenen Vertretern unterhält, begründen gleichfalls keine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens; dies folgt per argumentum e contrario aus Absatz 2, Schlussprotokoll zu Artikel 4, in Verbindung mit Artikel 4, Absatz 2. Ebenso wenig stellt ein Lager, das ein Unternehmer des einen Vertragsstaates einem Unternehmer des andern Staates zum Zwecke der Verarbeitung und nachherigen Versendung der Waren überlässt, eine Betriebsstätte des Auftraggebers dar (Abs. 3, Schlussprotokoll zu Art. 4). Dagegen gilt ein von einem Vermittlungsagenten verwaltetes Auslieferungslager, nicht aber ein blosses Musterlager, als Betriebsstätte des Auftraggebers (Abs. 2, Schlussprotokoll zu Art. 4).

Unterhält eine Unternehmung in beiden Staaten Betriebsstätten, so soll jeder Staat nur das Vermögen besteuern dürfen, das der auf seinem Gebiet befindlichen Betriebsstätte dient, und nur die Einkünfte, die durch die Tätigkeit dieser Betriebsstätte erzielt werden (Art. 4, Abs. 3). Für die Aufteilung im Einzelfall begnügt sich das Abkommen, wie die Verträge der Schweiz mit Frankreich und Ungarn, nicht mit dem blossen Vorbehalt von besonderen Vereinbarungen, sondern stellt für bestimmte Fälle besondere Aufteilungsregeln auf (Abs. 5—8, Schlussprotokoll zu Art. 4).

Danach soll dem Sitz des Unternehmens, mit dem ein wesentlicher Teil der Leitung verbunden ist, sowohl bei der Vermögens-, wie bei der Einkommensbesteuerung ein Voraus von in der Regel 10, höchstens aber 20 Prozent zugestanden werden (Abs. 5, Schlussprotokoll zu Art. 4). Für Versicherungsunternehmen ist, einem Postulat der schweizerischen Versicherungsgesellschaften Rechnung tragend, ein einheitliches Präzipsium von 10 Prozent festgelegt worden (Abs. 6, Schlussprotokoll zu Art. 4).

Abgesehen von der Präzipsialquote darf das vom Betriebsstättestaat besteuerte Einkommen nicht höher sein als der Betrag der von der Betriebs-

stätte erzielten Gewinne; gegebenenfalls einschliesslich der sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen (Abs. 7, Schlussprotokoll zu Art. 4). Der Grundsatz der Zurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen findet nicht nur bei Betriebsstätten, sondern auch bei rechtlich selbständigen Unternehmen Anwendung, die untereinander im Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaft stehen; allfällige Doppelbelastungen, die sich daraus ergeben könnten, sind im Verfahren nach Art. 10 zu beheben (Abs. 8, Schlussprotokoll zu Art. 4).

Für Versicherungsunternehmen wird das steuerbare Einkommen aufgeteilt, indem entweder der gesamte Gewinn des Unternehmens nach dem Verhältnis der Rohprämieinnahmen der Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieinnahmen aufgeteilt wird (was der interkantonalen Praxis entspricht), oder indem auf die Rohprämieinnahmen der Betriebsstätte Koeffizienten entsprechend den durchschnittlichen Geschäftsergebnissen der ansehnlichsten inländischen Unternehmen des nämlichen Versicherungszweiges angewendet werden. Absatz 6, Schlussprotokoll zu Artikel 4 entspricht wörtlich § 4, Absatz 2, Schlussprotokoll zu Artikel 3 des schweizerisch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens. Den schwedischen Unterhändlern fiel die Annahme dieser Regelung nicht leicht, weil in Schweden die Gesetzgebung über die Besteuerung der Versicherungsgesellschaften derzeit neu geordnet wird. Sie gaben ihre Zustimmung zu Absatz 6, Schlussprotokoll zu Artikel 4, nur deshalb, weil im Zeitpunkt der Verhandlungen keine schweizerische Lebensversicherungsgesellschaft in Schweden eine Betriebsstätte unterhielt. Im Paraphierungsprotokoll vom 5. Mai 1948 ist deshalb der Vorbehalt aufgenommen worden, dass die erwähnte Bestimmung des Schlussprotokolls Gegenstand neuer Verhandlungen bilden soll, sobald solche infolge der gegenwärtig in Vorbereitung befindlichen Neuregelung der schwedischen Gesetzgebung über die Besteuerung der Versicherungsgesellschaften als angezeigt erscheinen.

Erfahrungsgemäss hält es praktisch ausserordentlich schwer, ausser den erwähnten Sonderbestimmungen allgemeine Vereinbarungen für die Aufteilung des Vermögens und Einkommens beim Vorliegen von Betriebsstätten in beiden Staaten in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Deshalb sieht Absatz 9, Schlussprotokoll zu Artikel 4 vor, dass sich die obersten Verwaltungsbehörden von Fall zu Fall oder für bestimmte Gruppen von Fällen über die Teilung der Besteuerungszuständigkeit im Sinne von Artikel 4, Absatz 3, einigen sollen.

Art. 5

Einkünfte aus freien Berufen werden nach schweizerischem wie auch nach schwedischem internationalem Steuerrecht übereinstimmend in dem Staate besteuert, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit unter Benützung einer dem Erwerbenden dort regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung (Ordinationszimmer, Bureau usw.) ausgeübt wird (Art. 5, Abs. 1). Bühnen-, Radio-, Filmschauspieler, Musiker, Artisten und dergleichen werden

indessen ohne Rücksicht auf das Vorhandensein einer dem Erwerbenden regelmässig zur Verfügung stehenden Einrichtung am jeweiligen Arbeitsort besteuert (Abs. 2, Schlussprotokoll zu Art. 5).

In Artikel 5, Absatz 2, ist klargestellt, dass das in ständiger der Ausübung eines freien Berufs dienenden Einrichtungen angelegte bewegliche Vermögen (Bibliothek, Apparate, Mobilien usw.) nicht nach Artikel 4 (Betriebsstättenstaat), sondern nach Artikel 2, Absatz 1, im Wohnsitzstaat des Erwerbstätigen besteuert wird.

Art. 6

Für Einkünfte aus Anstellung bei einem privaten Arbeitgeber gilt im internationalen Verhältnis grundsätzlich der Arbeitsort als Steuerort (Art. 6, Abs. 1). Pensionen (Ruhegehälter, Witwen- und Waisenspensionen) sowie andere Bezüge und geldwerte Vorteile, die auf Grund früherer Anstellung gewährt werden, sind dagegen nur im Wohnsitzstaate des Empfängers zu besteuern (Art. 6, Abs. 2). Vorbehalten bleiben in beiden Fällen die Bestimmungen von Art. 8 (Arbeitseinkünfte und Ruhegehälter aus öffentlicher Beamtung). Andererseits fallen Renten, die von einer privaten Versicherungsgesellschaft ausgerichtet werden, unter die Generalklausel von Artikel 2, Absatz 1 (Besteuerung im Wohnsitzstaat des Empfängers).

Nach dem Schlussprotokoll zu Artikel 6 sollen schweizerische Monteure, die sich vorübergehend zu Montagezwecken im Dienste ihres schweizerischen Arbeitgebers in Schweden aufhalten, für ihr Arbeitsentgelt nur in der Schweiz besteuert werden, es sei denn, dass der schwedische Auftraggeber ihres schweizerischen Dienstherrn sie entlohnt oder ihnen den Lohn im Auftrag des Dienstherrn auszahlt.

Art. 7

In Übereinstimmung mit Artikel 8 des schweizerisch-französischen Abkommens weist Artikel 7, Absatz 1, Tantiemen, Sitzungsgelder und ähnliche Vergütungen an Mitglieder des Verwaltungsrates von Aktiengesellschaften demjenigen Staat zur Besteuerung zu, in dem die Gesellschaft ihren Wohnsitz (Art. 2, Abs. 4) hat. Vergütungen für Dienstleistungen, welche Mitglieder des Verwaltungsrates tatsächlich in anderer Eigenschaft beziehen (z. B. Honorar als Rechtsbeistand, Arbeitsentgelt eines Direktors oder Geschäftsführers) werden nach den Regeln über die Besteuerung der Einkünfte aus freien Berufen (Art. 5) bzw. aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 6) behandelt.

Art. 8

Im Gegensatz zum Arbeitsentgelt aus privater Anstellung (Art. 6) werden die von einem Vertragsstaat oder von einer ihm angehörigen juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgerichteten Beamtenbesoldungen, Pensionen, Ruhegehälter usw. nach Artikel 8 am Herkunftsort, d. h. im Schuldnerstaat besteuert.

Schlussprotokoll zu Art. 2—8

Absatz 1 anerkennt ausdrücklich die Befugnis jedes der beiden Vertragsstaaten, den Steuersatz nach dem Gesamteinkommen und -vermögen eines Steuerpflichtigen zu bemessen. Wenn anderseits im Abkommen eine Bestimmung über den verhältnismässigen Schuldenabzug beim Vermögen und den proportionalen Schuldzinsenabzug beim Einkommen fehlt, so hat dies die Meinung, dass sich die Frage des Schulden- und Schuldzinsenabzuges ausschliesslich nach dem internen Recht jeder Vertragspartei beurteilen solle (BGE 62 I 95).

Die Steuererhebung an der Quelle ist nur im Rahmen von Artikel 9 gestattet. Einkünfte, die der direkten Besteuerung in der Schweiz unterliegen, sollen in Schweden auch nicht den sogenannten Präliminarsteuern, die an der Quelle erhoben werden, unterliegen (Abs. 2); im Widerspruch damit erhobene Präliminarsteuern werden schwedischerseits zurückerstattet. Im Paraphierungsprotokoll vom 5. Mai 1948 ist überdies folgendes festgelegt: kommt das Besteuerungsrecht hinsichtlich solcher Einkünfte, die in Schweden Gegenstand der Veranlagung des Jahres 1949 bilden, nach dem Abkommen der Schweiz zu, so werden die entsprechenden 1948 in Schweden präliminar entrichteten Steuern nach dem durch das schwedische Gesetz geregelten Verfahren zurückerstattet.

In Absatz 3 wurde auf schwedischen Wunsch ein Vorbehalt zugunsten der Vorrechte des diplomatischen und konsularischen Personals aufgenommen.

Art. 9

Bis kurz vor dem zweiten Weltkriege beschränkte sich das internationale Doppelbesteuerungsrecht auf die Aufstellung von Kollisionsnormen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern. Insbesondere wurde die aus der Besteuerung der Kapitalerträge an der Quelle resultierende Doppelbesteuerung in Kauf genommen; d. h. jeder Vertragsstaat behielt sich — in Durchbrechung des Grundsatzes, wonach Einkünfte aus Kapitalvermögen nur im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen besteuert werden dürfen — das Recht vor, die Steuer auf inländischen Kapitalerträgen im Abzugswege an der Quelle zu erheben. Das internationale Doppelbesteuerungsrecht der Schweiz ist dieser Praxis gefolgt (vgl. Art. 6, Abs. 2, des schweizerisch-deutschen und des schweizerisch-ungarischen, Art. 9, § 3, des schweizerisch-französischen Abkommens).

Seit dem Jahre 1937 ist indessen die Quellenbesteuerung von Kapitalerträgen in verschiedene zwischenstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen einbezogen worden. Die Doppelbesteuerung auf den der Besteuerung an der Quelle im Schuldnerstaat unterliegenden Kapitalerträgen wird dabei auf drei verschiedene Arten zu vermeiden gesucht:

a. In den Abkommen Frankreichs mit Schweden (Zusatzabkommen vom 5. Mai 1939; Art. 9^{bis}) und USA (vom 25. Juli 1939/31. Dezember 1944; Art. 14) wird dem Gläubiger mit Rücksicht auf die im Schuldnerstaat erhobene Quellensteuer von seinem eigenen Wohnsitzstaat (Gläubigerstaat) eine Steuerermässigung (bzw. Anrechnung der im Schuldnerstaat abgezogenen Quellensteuern) zubilligt. Es findet mithin im Gläubigerstaate selbst eine nachträgliche Korrektur der Doppelbesteuerung statt (korrektive Methode).

b. In den Abkommen der USA mit Canada (vom 30. Dezember 1936, Art. 1) und Grossbritannien (vom 16. April 1945; Art. VI, XIII) verzichtet dagegen der Schuldnerstaat dem im andern Staate Steuerpflichtigen gegenüber wenigstens teilweise auf die Erhebung der Quellensteuern, wodurch die Doppelbesteuerung von vornherein vermieden, bzw. auf ein erträgliches Mass herabgesetzt wird (präventive Methode).

c. Das schwedisch-amerikanische (vom 23. März 1939; Art. VII und XIV, lit. b, Ziff. 2), das schwedisch-norwegische (vom 21. Juni 1947; Art. 7) und das schwedisch-dänische (vom 6. Mai 1932/Notenwechsel vom 3. März 1944) Doppelbesteuerungsabkommen enthalten eine Kombination der beiden unter a und b genannten Methoden: einerseits wird die Besteuerung an der Quelle im Schuldnerstaat auf 10 bzw. 5 % begrenzt; andererseits gewährt der Wohnsitzstaat den Gläubigern einen Steuerabzug von mindestens 5 % des rohen Kapitalertrages. Dadurch wird die doppelte Belastung auf ein Minimum reduziert, bzw. (im schwedisch-dänischen Verhältnis) ganz aus der Welt geschafft (kombinierte Methode).

Dass schweizerischerseits erhebliche Interessen dafür sprechen, die Beseitigung oder Beschränkung internationaler Doppelbesteuerung der quellensteuerbelasteten Kapitalerträge anzustreben, dürfte unbestritten sein. Die Spitzenverbände der schweizerischen Wirtschaft haben denn auch wiederholt und übereinstimmend entsprechende Anregungen vorgebracht.

Für die bisherige schweizerische Zurückhaltung gegenüber dem Einbezug der Quellensteuern in Doppelbesteuerungsabkommen waren im wesentlichen zwei Gründe ausschlaggebend: einmal steuertechnische Bedenken (vgl. die bundesrätlichen Botschaften vom 19. Januar 1932, 20. Dezember 1937 und 7. September 1943 zu den Abkommen der Schweiz mit Deutschland, Frankreich und Ungarn; BBl. 1932, I, 58/59; 1937, III, 510; 1943, 709), andererseits der Umstand der Inferiorität der schweizerischen Verhandlungsposition, darauf beruhend, dass in Ermangelung einer nennenswerten schweizerischen Quellenbesteuerung ein brauchbares Kompensationsobjekt fehlte. Die einzige an der Quelle erhobene schweizerische Kapitalertragssteuer war bis 1941 die Couponabgabe. Deren bescheidener Satz von 2 bzw. 3 % (von 1936—1944 4 bzw. 6 %; seit 1945 einheitlich 5 %) war in Anbetracht der weit höhern ausländischen Quellensteuersätze als Abgeltungsobjekt wenig geeignet.

Seit dem 1. Januar 1945 kennt aber die Schweiz in Form der mit der Couponabgabe (5 %) verbundenen Verrechnungssteuer (25 %) eine die Auslands-

gläubiger inländischer Kapitalerträge mit 30 % des Bruttoertrages belastende Quellenbesteuerung; damit ist ihre internationale Verhandlungsposition wesentlich stärker und die Abwehr der Belastung durch ausländische Quellensteuern auf Kapitalerträgen möglich geworden. Zudem beweisen die im Ausland unternommenen Lösungsversuche, dass die seinerzeit gegen einen Einbezug der Quellensteuern vorgebrachten steuertechnischen Bedenken heute nicht mehr absolut stichhaltig sind.

Ausser Frage steht auch, dass die sogenannte präventive Methode den schweizerischen Steuerpflichtigen, denen die mit einem Doppelbesteuerungsabkommen verbundenen Vorteile zugute kommen sollen, wirksameren Schutz gewährleistet; mit andern Worten, es muss die Doppelbesteuerung bereits im Schuldnerstaat, durch Verzicht auf die Erhebung oder durch Rückerstattung der Quellensteuer und nicht bloss im Sinne einer nachträglichen Korrektur der Doppelbesteuerung durch den Wohnsitzstaat des Gläubigers vermieden werden. Der Umstand, dass Schweden bereits im Verhältnis zu USA, Dänemark und Norwegen die präventive Methode anwendet, liess es als angezeigt erscheinen, die Vermeidung der Doppelbesteuerung auch im schweizerisch-schwedischen Verhältnis auf dieser Grundlage anzustreben.

Artikel 9, Absatz 2, gesteht jedem Staate für die Erträge beweglichen Kapitalvermögens, die an im andern Staate wohnhafte Personen fallen, eine Quellenbesteuerung von maximal 5 Prozent des Bruttoertrages zu und schreibt die Rückerstattung des diesen Betrag übersteigenden Steuerbetrages durch den steuererhebenden Staat auf Gesuch des Einkommensempfängers vor. Diese Beschränkung soll indessen, da die beiden Staaten die Quellenbesteuerung nicht in gleicher Weise ausgebaut haben, nur insoweit Platz greifen, als sowohl der Wohnsitzstaat des Gläubigers als auch derjenige des Kapitalertragsschuldners Kapitalerträge gleicher Art der Besteuerung an der Quelle unterwerfen. Schweden kennt vorläufig nur eine Quellensteuer von 20 % auf Aktiendividenden. Ab 1. Januar 1949 sollen deshalb $\frac{5}{6}$ der insgesamt 30 % des Kapitalertrages betragenden schweizerischen Quellensteuern (Coupon- und Verrechnungssteuer), die zu Lasten in Schweden wohnhafter Einkommensempfänger auf Dividendenausschüttungen verfallen, zurückerstattet werden. Die auf den Zinsen schweizerischer Obligationen und Bankguthaben verfallenden Quellensteuern werden den in Schweden wohnhaften Gläubigern nicht zurückerstattet, solange Schweden auf den Zinsen schwedischer Obligationen keine Quellensteuern erhebt.

Der ursprüngliche schweizerische Vorschlag sah eine Rückerstattung nur für den 10 Prozent des Kapitalertrages übersteigenden Steuerbetrag vor. Schweden postulierte seinerseits zunächst eine Ergänzung der präventiven durch die sogenannte korrektive Methode in dem Sinne, dass der Wohnsitzstaat dem Gläubiger 5 % des Bruttobetragtes der aus dem andern Staat zufließenden Kapitalerträge von der Einkommenssteuer abziehen sollte. Schweizerseits konnte diesem Gegenvorschlag nicht zugestimmt werden.

Die Besteuerung der Erträge beweglichen Kapitalvermögens am Wohnsitz des Einkommensempfängers entspricht der Natur solcher Einkünfte. Sie beansprucht im intern-schweizerischen Verhältnis absolute Geltung. Sie muss auch im internationalen Verhältnis der Besteuerung an der Quelle vorgehen und ist deshalb in allen bisher von der Schweiz abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und auch in Artikel 9, Absatz 1, des schweizerisch-schwedischen Vertrages ausbedungen worden. Ergibt sich infolge der Erhebung einer Quellensteuer im Schuldnerstaat eine internationale Doppelbesteuerung, so kann diese nach schweizerischer Auffassung nicht auf Kosten der direkten Steuern des Wohnsitzstaates des Gläubigers, sondern muss durch Aufhebung oder Reduktion der Quellensteuern behoben oder vermindert werden; mit andern Worten: die Entlastung von den Quellensteuern des einen Staates muss durch Gewährung des Gegenrechts seitens des andern Staates erwirkt werden. Aus einer Verpflichtung zur Herabsetzung der direkten Einkommenssteuern des Wohnsitzstaates ergäben sich ferner Veranlagungskomplikationen (Ausscheidung der aus dem andern Vertragsstaat stammenden Dividenden in den Ertragsrechnungen und Steuerdeklarationen). Im intern-schweizerischen Verhältnis wäre überdies die heikle Frage zu lösen, ob und gegebenenfalls wie die Abzugsverpflichtung auf die einzelnen Steuerhoheiten (Bund, Kantone und Gemeinden) zu repartieren oder ob sie einer einzigen — und in diesem Falle welcher — Steuerhoheit zu überbinden sei.

Aus diesen Erwägungen wurde schweizerischerseits die Rückerstattung der 5 (statt 10) Prozent der steuerbaren Leistung übersteigenden Abzugssteuern auf Kapitalerträgen unter Vorbehalt der Reziprozität zugestanden und von Schweden akzeptiert.

Die Frage liegt nahe, weshalb dem ausländischen Gläubiger von quellensteuerbelasteten Kapitalerträgen nicht ein Anspruch auf Rückforderung des vollen Abzugs eingeräumt werde. Vom schweizerischen Standpunkt aus erscheint es als gerechtfertigt, dem Gläubiger des Ertrages fremder Kapitalien, die in unserem Lande Zuflucht suchen, sichere und ertragsreiche Anlagegelegenheit finden und Schutz geniessen, einen Beitrag an die öffentlichen Lasten zuzumuten. Es schien richtig, sowohl dem steuerpolitischen Motiv, das bei der Verrechnungssteuer eine Rückerstattung an im Ausland domizilierte Ertragsgläubiger verbot, wie auch der Bedeutung, welche dem Reinertrag der Besteuerung an der Quelle bei der Bundesfinanzreform beigemessen wird, Rechnung zu tragen. Zudem gilt die eidgenössische Couponabgabe, die neben der Verrechnungssteuer an der Quelle erhoben wird, als allgemeine Vorausbelastung, die alle Ertragsgläubiger gleichermaßen treffen soll und die daher auch dem nur einer Steuerhoheit unterworfenen Inländer nicht zurückerstattet werden kann. Schliesslich ist zu beachten, dass auch die zwischen andern Staaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im allgemeinen nicht den vollständigen Verzicht des Schuldnerstaates auf die Quellensteuern von Kapitalerträgen vorsehen.

Der in Artikel 9 verwendete Ausdruck «Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen» ist in Absatz 1, Schlussprotokoll zu Artikel 9 näher umschrieben.

Über das Rückerstattungsverfahren selbst enthalten Artikel 9, Absatz 2 und die Absätze 2—4 des Schlussprotokolls zu Artikel 9 nur einige wichtige Grundsätze. Danach kann ein in der Schweiz wohnhafter Aktionär einer schwedischen Aktiengesellschaft die auf seinen schwedischen Aktien verfallene schwedische Dividendensteuer innert 2 Jahren seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividende fällig geworden ist, von der schwedischen Steuerbehörde auf Grund einer amtlichen Bescheinigung über seinen Wohnsitz und über die Heranziehung zu den direkten Steuern in der Schweiz zurückfordern. Schweden wie die Schweiz sind übereinstimmend der Auffassung, dass das Abkommen nicht Handhabe dazu soll bieten können, sich jeder Steuerleistung zu entziehen. Deshalb wird die Rückerstattung von Quellensteuern auf Erträgen beweglichen Kapitalvermögens durch den steuererhebenden Staat nur dem Ertragsgläubiger zugestanden, der seine Steuerpflicht für die in Rede stehenden Erträge in seinem Wohnsitzstaat erfüllt. Diesem Zweck dienen die in Artikel 9, Absatz 2, des Abkommens erwähnten amtlichen Ausweise.

Im übrigen ist es Sache der obersten Verwaltungsbehörden, sich über das Rückerstattungsverfahren, die Form des Antrages, der Ausweise und die Massnahmen gegen missbräuchliche Rückerstattung zu verständigen. Entsprechende Verhandlungen sind bereits im Gange; Interessenten haben sich an die eidgenössische Steuerverwaltung zu wenden, die sie über die zu beachtenden Formalien orientieren wird.

Art. 10 und 11

Ein Verständigungsverfahren zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der beiden vertragschliessenden Staaten ist in allen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz und Schwedens vorgesehen. Seine Anrufung durch einen Steuerpflichtigen ist abhängig vom Vorliegen einer effektiven Doppelbesteuerung (Art. 10, Abs. 1). In Abweichung von der bisherigen schweizerischen Praxis steht das Verständigungsverfahren nicht nur den Angehörigen Schwedens und der Schweiz offen, sondern allen in einem der beiden Staaten wohnhaften Steuerpflichtigen, ohne Ansehen ihrer Nationalität. Der Einspruch ist bei der zuständigen Steuerbehörde des Wohnsitzstaates geltend zu machen. Als oberste Verwaltungsbehörde ist schweizerischerseits das eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (eidgenössische Steuerverwaltung), schwedischerseits das Königliche Finanzministerium bezeichnet worden (Art. 11).

Die bisher von der Schweiz befolgte Übung, als Verständigungsbehörde gemeinsam die eidgenössische Steuerverwaltung und das eidgenössische Politische Departement zu bezeichnen, hat sich nicht bewährt; sie widerspricht überdies der im Ausland geübten Praxis. Soweit eine Verständigung über Auslegung und Handhabung eines konkreten Doppelbesteuerungsabkom-

mens unter den Vertragspartnern in Frage steht, sind zu ihrer Herbeiführung die Finanzverwaltungen der beiden Vertragstaaten berufen. Dass das Finanzdepartement, bzw. die von ihm mit der Wahrnehmung der durch die Doppelbesteuerungsverträge gewährleisteteten schweizerischen Interessen betraute eidgenössische Steuerverwaltung in wichtigen Auslegungsfragen mit dem Politischen Departement wie auch mit den kantonalen Finanzdirektionen Fühlung nehmen wird, versteht sich von selbst. Ebenso selbstverständlich ist, dass das eidgenössische Politische Departement Gelegenheit zur Mitwirkung haben muss, wenn es darum geht, nicht nur in Einzelfällen, sondern generell (für bestimmte Tatbestandsgruppen) eine im Abkommen nicht ausdrücklich vorgesehene Regelung zu finden (Art. 10, Abs. 2). Überdies wird es Aufgabe des Politischen Departements sein, in Fällen, in denen die Verständigungsbemühungen der beiden Finanzverwaltungsbehörden nicht zum Ziele führen, gemeinsam mit dem schwedischen Aussenministerium auf diplomatischem Wege eine Lösung zu suchen.

Die Einfügung einer Ordnungsvorschrift über die Einleitung des Verständigungsverfahren (Abs. 2, Schlussprotokoll zu Art. 10) sowie die Bezeichnung der obersten Verwaltungsbehörden im Abkommen selbst (Art. 11) stellt eine praktischen Überlegungen entsprungene Neuerung im schweizerischen Vertragswerk dar.

Art. 12—14

Das Abkommen tritt nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden, der in Bern stattfinden soll und voraussichtlich im Frühjahr 1949 möglich sein wird, rückwirkend auf den 1. Januar 1949 in Kraft (Art. 14). Schwedischerseits wurde eine rückwirkende Anwendung des Abkommens auf hängige Steuerfälle aus der Zeit vor diesem Stichtage abgelehnt. Deshalb bestimmt Artikel 12, dass das Abkommen erstmalig Anwendung finde auf:

- a. die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von solchen Kapitalerträgen, die im Kalenderjahr 1949 fällig werden und nicht schon vorher ausbezahlt worden sind. In der Schweiz wohnhafte Aktionäre schwedischer Aktiengesellschaften können mithin erstmals die 5% der im Jahre 1949 verfallenen Bruttodividende übersteigende schwedische Couponsteuer zurückfordern; für die Couponsteuer auf bereits im Jahre 1948 ausbezahlten Vorschussdividenden pro 1949 besteht dagegen kein Rückforderungsrecht. Das gleiche gilt mit Bezug auf die Rückforderung schweizerischer Quellensteuern durch in Schweden wohnhafte Aktionäre schweizerischer Aktiengesellschaften;
- b. auf die sonstigen schwedischen Steuern, die Gegenstand der Veranlagung des Jahres 1949 bilden, nicht aber auf Nachveranlagungen, die sich auf frühere Perioden beziehen. Nach schwedischem Recht unterliegt das Einkommen teils dem Steuerabzug an der Quelle, teils der Verpflichtung

zur Leistung von Steuervorauszahlungen. Die Abzüge an der Quelle und die Vorausleistungen werden als Präliminarsteuer bezeichnet. Die endgültige Veranlagung findet erst im folgenden Jahre auf Grund einer Steuererklärung statt; mit der endgültig geschuldeten Steuer werden die in Form der Präliminarsteuer bezahlten Beträge verrechnet. Gegen die wegen dieser Steuervorauszahlungen bestehende Gefahr von Doppelbelastungen bietet Absatz 2, Schlussprotokoll zu Artikel 2—8 und der Vorbehalt im Paraphierungsprotokoll die notwendige Gewähr (vgl. die Bemerkungen zum Abs. 2, Schlussprotokoll zu Art. 2—8);

- e. die sonstigen schweizerischen Steuern, die für die Zeit nach dem 31. Dezember 1948 erhoben werden, nicht aber auf Nachveranlagungen, die sich auf die Zeit vor dem 31. Dezember 1948 beziehen.

Entsprechende Regeln wie Artikel 12 mit Bezug auf die erstmalige Anwendung des Abkommens enthält Artikel 13 bezüglich der letztmaligen Anwendung im Falle fristgerechter Kündigung gemäss Artikel 14, Absatz 3, durch einen der Vertragsstaaten.

2. Das Abkommen betreffend die Erbschaftssteuern

Art. 1

Seinem sachlichen Geltungsbereich nach bezieht sich das Abkommen auf die in beiden Staaten erhobenen Erbschaftssteuern (Art. 1, Abs. 1). Als solche gelten sowohl die Nachlass- als auch die Erbanfallssteuern (Art. 1, Abs. 2). Dazu gehören die schwedischen Erbanfalls- und Nachlasssteuern (arvsskatt och kvarlåtenskapsskatt) und die von den schweizerischen Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Erbschaftssteuern, sowie künftige Steuern gleicher oder ähnlicher Art, einschliesslich der in Form von Zuschlägen erhobenen Erbschaftssteuern. Diese in Artikel 1, Absatz 3, enthaltene Aufzählung gilt nicht als abschliessend; Änderungen in der Steuergesetzgebung eines Staates sollen dem andern Staate jeweils auf Jahresende mitgeteilt werden: Meinungsverschiedenheiten über den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens sollen die obersten Verwaltungsbehörden im Wege des Verständigungsverfahrens beilegen (Abs. 1 und 2, Schlussprotokoll zu Art. 1).

Auf Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden, die den in beiden Staaten erhobenen Schenkungssteuern unterliegen, findet das Abkommen keine Anwendung. Über allfällige Doppelbesteuerungsfälle, die sich daraus ergeben, dass eine Vermögenszuwendung unter Lebenden sowohl der Schenkungssteuer als auch der Erbschaftsteuer unterliegt, können sich die obersten Verwaltungsbehörden im Rahmen von Artikel 6 verständigen.

Der persönliche Geltungsbereich des Vertrages ist auf die Fälle beschränkt, in denen der Erblasser die schweizerische oder die schwedische Staatsangehörigkeit besessen hat (Art. 1, Abs. 1).

Art. 2

Das unbewegliche Vermögen mit Einschluss der Zugehör und des einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars, sowie die ihm gleichgestellten Berechtigungen und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sind den Erbschaftssteuern nur im Belegenheitsstaate unterworfen. Für die grundpfändlich gesicherten Forderungen macht, schweizerischem Steuerrecht entsprechend, Artikel 4 (Wohnsitzprinzip) Regel.

Nach Absatz 1, Schlussprotokoll zu Artikel 2—4 soll dagegen der Staat, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, befugt sein, in dritten Staaten liegendes, unbewegliches Nachlassvermögen zu besteuern. Diese Regel kann sich praktisch nur zugunsten von Schweden auswirken, da schweizerischerseits dem Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung von unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens nachgelebt wird.

Art. 3

Schweden erachtet es seiner internationalen Praxis entsprechend als wünschenswert, das in Betriebsstätten angelegte bewegliche Vermögen der Erbschaftsteuer in dem Staate zu unterwerfen, in welchem die Betriebsstätte liegt. Der schweizerische Vorentwurf hatte solches Vermögen wie das übrige bewegliche Vermögen den Erbschaftssteuern am letzten Wohnsitz des Erblassers unterwerfen wollen; dies aus dem Grunde, weil sich nach schweizerischem Steuerrecht die Erbschaftsteuerhoheit nicht nach den für die Ertragsbesteuerung massgebenden Kriterien richtet. Nach Fühlungnahme mit der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren konnten indessen unsere Unterhändler dem schwedischen Vorschlag zustimmen. Die Frage, wann eine Betriebsstätte vorliegt, entscheidet sich nach Artikel 4 des Abkommens betreffend die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Art. 4

Das bewegliche Nachlassvermögen — soweit es sich nicht um bewegliches Betriebsvermögen handelt (Art. 3) —, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen und des beweglichen Vermögens, das in ständigen, der Ausübung eines freien Berufes in einem der beiden Staaten dienenden Einrichtungen angelegt ist, unterliegt der Erbschaftsteuer nur in dem Staate, in dem der Erblasser zur Zeit seines Todes Wohnsitz hatte (Art. 4, Abs. 1). Der Steuerort des letzten Wohnsitzes gilt nach Absatz 1, Schlussprotokoll zu Artikel 2—4 auch für in dritten Staaten liegendes unbewegliches und Betriebsvermögen.

Der Begriff des Wohnsitzes (Art. 4, Abs. 2—5) stimmt nicht überein mit der im Abkommen über die Steuern vom Einkommen und Vermögen verwendeten Umschreibung. Hatte der Erblasser in keinem der beiden Staaten eine

ständige Wohngelegenheit, so wird nicht zunächst auf den dauernden Aufenthalt, sondern direkt auf die Staatsangehörigkeit abgestellt (Art. 4, Abs. 3). Der dauernde Aufenthalt wird nur dann als Kriterium anerkannt, wenn in beiden Staaten eine ständige Wohngelegenheit bestand und sich die obersten Verwaltungsbehörden nicht darüber einigen können, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Erblassers lag. Schweizerischerseits konnte der von Schweden vorgeschlagenen Fassung zugestimmt werden, da in den meisten Fällen eine ständige Wohngelegenheit des Erblassers feststellbar sein und damit Artikel 4, Absatz 2, zur Anwendung gelangen dürfte.

Schlussprotokoll zu Art. 2—4

Absatz 2 (Bemessung des Steuersatzes) und 3 (Vorbehalt der Vorrechte des diplomatischen und konsularischen Personals) entsprechen sinngemäss Absatz 1 und 3, Schlussprotokoll zu Artikel 2—8 des Abkommens betreffend die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Nach Absatz 1 soll mit Bezug auf Nachlassvermögen in dritten Staaten der Staat, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, zur Besteuerung zuständig sein (vgl. Bemerkungen zu Art. 3 und 4).

Art. 5

Die Ordnung des Schuldenabzuges weicht von derjenigen in Artikel 12 des schweizerisch-deutschen Abkommens ab; gleichzeitig ist sie bedeutend klarer gefasst.

Erbschaftsschulden, die zu unbeweglichem Vermögen oder zu Betriebsvermögen in direkter Beziehung stehen oder darauf sichergestellt sind, sind vom Werte dieses Vermögens in Abzug zu bringen. Ein ungedeckter Rest wird auf das übrige, nach Artikel 4 im Belegenheits- bzw. Betriebsstättenstaat steuerbare Vermögen angerechnet. Bleibt ein Schuldenüberschuss, so ist dieser auf das im andern Staate zu versteuernde Nachlassvermögen anzurechnen (Art. 5, Abs. 1).

Sonstige Schulden werden zuerst auf das nach Artikel 4 im Wohnsitzstaat des Erblassers zu besteuernde Vermögen angerechnet, hernach auf das unbewegliche und das Betriebsvermögen, das im Wohnsitzstaat des Erblassers liegt. Ein allfälliger Schuldenüberschuss ist sodann von dem im andern Staate zu versteuernden Nachlassvermögen in Abzug zu bringen (Art. 5, Abs. 2).

Von Fideikommissen werden nur die darauf lastenden oder sichergestellten Schulden in Abzug gebracht (Schlussprotokoll zu Art. 5).

Art. 6

Die Vorschriften über das Verständigungsverfahren sind denjenigen im Abkommen betreffend die Einkommens- und Vermögenssteuern nachgebildet.

Art. 7 und 8

Das Abkommen tritt mit dem Tage des Anstausches der Ratifikationsurkunden in Kraft (Art. 8). Es findet Anwendung auf alle Erbfälle, in denen der Tod des Erblassers nach diesem Zeitpunkt eingetreten ist (Art. 7, Abs. 1); eine rückwirkende Anwendung auf im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits hängige, d. h. noch nicht rechtskräftig erledigte Steuerfälle wurde von Schweden abgelehnt. Im Falle der Kündigung des Abkommens durch eine Vertragspartei findet das Abkommen letztmals Anwendung auf Erbfälle, in denen der Tod vor Ablauf der Kündigungsfrist eingetreten ist.

Die vorliegenden Abkommen haben in den schweizerischen Kreisen von Handel und Industrie und bei den kantonalen Finanzdirektoren eine gute Aufnahme gefunden. Wir beantragen Ihnen deshalb, die Abkommen durch die Annahme des beiliegenden Entwurfes eines Bundesbeschlusses gutzuheissen und versichern Sie, Herr Präsident, hochgeehrte Herren, unserer vollkommenen Hochachtung.

Bern, den 19. Oktober 1948.

Im Namen des schweiz. Bundesrates,

Der Bundespräsident:

Celio

Der Bundeskanzler:

Leimgruber

(Entwurf)

Bundesbeschluss

über

die Genehmigung der am 16. Oktober 1948 unterzeichneten Abkommen zwischen der Schweiz und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einerseits und der Erbschaftssteuern anderseits

Die Bundesversammlung
der schweizerischen Eidgenossenschaft,
nach Einsicht einer Botschaft des Bundesrates vom 19. Oktober 1948,
beschliesst:

Art. 1

Die am 16. Oktober 1948 unterzeichneten Abkommen zwischen der Schweiz und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einerseits und der Erbschaftssteuern anderseits werden genehmigt.

Art. 2

Der Bundesrat wird mit der Vollziehung dieses Beschlusses beauftragt.

Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppel- besteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Die schweizerische Eidgenossenschaft und das Königreich Schweden sind, vom Wunsche geleitet, die Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nach Möglichkeit zu vermeiden, übereingekommen, ein Abkommen abzuschliessen.

Zu diesem Zwecke haben zu Bevollmächtigten ernannt:

Der schweizerische Bundesrat:

Herrn Henry Vallotton, ausserordentlichen Gesandten und bevollmächtigten Minister der schweizerischen Eidgenossenschaft in Stockholm.

Seine Majestät der König von Schweden:

Seinen Staatsminister Herrn Tage Erlander.

Die Bevollmächtigten haben, nachdem sie sich ihre Vollmachten mitgeteilt und diese in guter und gehöriger Form befunden haben, folgendes vereinbart:

Art. 1

¹ Dieses Abkommen soll den natürlichen Personen, die in einem der beiden Staaten Wohnsitz haben oder ihm angehören, sowie den schweizerischen und den schwedischen juristischen Personen Schutz vor der Doppelbesteuerung gewähren, die sich ergeben könnte aus der gleichzeitigen Anwendung der schweizerischen und der schwedischen Gesetze über:

- a. die direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; hierunter sind in diesem Abkommen auch die Steuern von Kapital- und Liegenschaftsgewinnen sowie von Wert- und Vermögenszuwachs verstanden;
- b. die durch Abzug an der Quelle erhobenen Steuern vom Ertrag beweglichen Kapitalvermögens.

² Das Abkommen bezieht sich auf die für Rechnung eines der beiden Staaten, der Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden (höherer und niederer Ordnung) oder der Gemeindeverbände erhobenen, insbesondere aber auf die in den Anlagen I (schwedische Gesetzgebung) und II (schweizerische Gesetz-

gebung) angeführten Steuern sowie auf künftige Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die neben diese oder an deren Stelle treten. Inbegriffen sind Steuern, die in Form von Zuschlägen erhoben werden.

Art. 2

¹ Soweit dieses Abkommen nichts anderes anordnet, werden Einkommen und Vermögen nur in dem Staate besteuert, in dem die Person, der das Einkommen zufließt oder das Vermögen zusteht, ihren Wohnsitz hat.

² Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens hat eine natürliche Person da, wo sie eine ständige Wohngelegenheit hat. Unter mehreren derartigen Orten gilt derjenige als Wohnsitz, zu dem die stärksten persönlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen; wirkliches Heim). Ist eine Einigung über den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht zu erzielen, so bestimmt sich der Wohnsitz nach Abs. 3.

³ Besteht in keinem der beiden Staaten eine ständige Wohngelegenheit, so gilt als Wohnsitz einer natürlichen Person der Ort ihres dauernden Aufenthaltes. Einen dauernden Aufenthalt im Sinne dieser Bestimmung hat jemand da, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schliessen lassen, dort nicht nur vorübergehend zu verweilen. Fehlt auch ein dauernder Aufenthalt, so wird der Wohnsitz in dem Staat angenommen, dessen Staatsangehörigkeit die natürliche Person besitzt. Gehört diese beiden oder keinem der beiden Staaten an, so werden sich die obersten Verwaltungsbehörden von Fall zu Fall verständigen.

⁴ Juristische Personen haben Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens an ihrem Sitz, wenn sie zu den Körperschaften oder Anstalten gehören, und am Orte ihrer Leitung, wenn sie Stiftungen sind. Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, die als solche der Besteuerung unterstehen, sind in Bezug auf den Wohnsitz den Körperschaften gleichgestellt. Die Vorschriften der Gesetze der beiden Staaten über den Besteuerungsort ruhender Erbschaften bleiben unberührt.

Art. 3

¹ Unbewegliches Vermögen (einschliesslich der Zugehör sowie des einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars) und Einkünfte daraus werden nur in demjenigen der beiden Staaten besteuert, in dem sich dieses Vermögen befindet.

² Berechtigungen, auf welche die privatrechtlichen Vorschriften über Grundstücke Anwendung finden, sowie Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, mit Einschluss des Rechtes auf feste oder veränderliche Vergütungen (Royalties) für die Nutzung von Gruben und andern Mineralvorkommen, aber mit Ausnahme der grundpfändlich gesicherten Forderungen jeder Art, sind dem unbeweglichen Vermögen gleichzustellen.

³ Was als unbewegliches Vermögen gilt und was als Zugehör anzusehen ist, beurteilt sich nach den Gesetzen des Staates, in dem der Gegenstand liegt.

Art. 4

¹ Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe jeder Art sowie Einkünfte daraus, mit Einschluss der bei der Veräusserung des Betriebes oder eines Teils davon erzielten Gewinne, werden nur in demjenigen der beiden Staaten besteuert, in dessen Gebiet das Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Dies gilt auch dann, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit auf das Gebiet des andern Staates erstreckt, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben.

² Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens ist eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als Betriebsstätten sind demnach anzusehen: der Sitz des Unternehmens, der Ort der Leitung, die Zweigniederlassungen, die Fabrikations- und Werkstätten, die Einkaufs- und Verkaufsstellen, die in Ausbeutung befindlichen Gruben und andern Mineralvorkommen, die ständigen Vertretungen sowie die Einrichtungen für die Ausführung von Bauten, deren Bauzeit zwölf Monate überschreitet.

³ Unterhält ein Unternehmen Betriebsstätten in beiden Staaten, so wird jeder Staat nur das Vermögen besteuern, das der auf seinem Gebiet befindlichen Betriebsstätte dient, und nur die Einkünfte, die durch diese Betriebsstätte erzielt werden.

⁴ Wie Betriebe im Sinne des Abs. 1 sind auch Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen zu behandeln, mit Ausnahme der Beteiligungen in Form von Aktien, Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genußscheinen, Obligationen mit Gewinnbeteiligung und ähnlichen Wertpapieren.

⁵ Betriebe von Unternehmungen der Schiff- und Luftfahrt sowie Einkünfte daraus werden nur in dem Staate besteuert, in dem sich der Ort der Leitung des Unternehmens befindet.

Art. 5

¹ Einkünfte aus freien Berufen von Personen, die in einem der beiden Staaten Wohnsitz haben, werden vorbehältlich Art. 7 im andern Staate nur insoweit besteuert, als der Erwerbende dort seine persönliche Tätigkeit unter Benützung einer ihm regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt.

² Das in ständigen Einrichtungen angelegte, der Ausübung eines freien Berufes dienende bewegliche Vermögen unterliegt der Besteuerung im Wohnsitzstaat.

Art. 6

¹ Vorbehältlich Art. 7 und 8 werden Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur in dem Staate besteuert, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren.

² Auf Grund früherer Dienstleistungen einer unselbständig erwerbenden Person gewährte Ruhegehälter, Witwen-, Waisenpensionen und andere Bezüge oder geldwerte Vorteile werden vorbehältlich Art. 8 nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert.

Art. 7

¹ Tantiemen, Sitzungsgelder und ähnliche Vergütungen an Mitglieder des Verwaltungsrates von Aktiengesellschaften werden nur in demjenigen der beiden Staaten besteuert, in dem das Unternehmen, das sie ausrichtet, seinen Wohnsitz hat.

² Vergütungen für Dienstleistungen, welche Mitglieder des Verwaltungsrates tatsächlich in anderer Eigenschaft beziehen, werden nach Art. 5 oder 6 besteuert.

Art. 8

¹ Die von einem der beiden Staaten oder von einer ihm angehörigen juristischen Person des öffentlichen Rechts auf Grund einer gegenwärtigen oder frühern Dienst- oder Arbeitsleistung ausgerichteten Besoldungen, Löhne, Ruhegehälter, Witwen-, Waisenpensionen und anderen Bezüge oder geldwerten Vorteile werden nur in dem Staate besteuert, aus dem die Einkünfte stammen.

² Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Art. 9

¹ Die Befugnis jedes der beiden Staaten, Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen im Abzugswege an der Quelle zu besteuern, wird, vorbehaltlich Abs. 2, nicht beschränkt dadurch, dass solche Einkünfte der direkten Besteuerung nur in dem in Art. 2, Abs. 1, bezeichneten Staate unterliegen.

² Die Steuer auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen, die einer der beiden Staaten im Abzugswege an der Quelle erhebt, kann für den 5 Prozent des Kapitalertrages übersteigenden Betrag von dem im andern Staate wohnhaften Einkommensempfänger innert zwei Jahren auf Grund einer amtlichen Bescheinigung über den Wohnsitz und die Heranziehung zu den direkten Steuern im Wohnsitzstaat zurückgefordert werden, wenn der Wohnsitzstaat Erträge gleicher Art ebenfalls der Besteuerung an der Quelle unterwirft.

Art. 10

¹ Legt ein Steuerpflichtiger dar, dass die Massnahmen der Steuerbehörden in den beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Besteuerung haben, die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht, so kann er dagegen bei seinem Wohnsitzstaat Einspruch erheben. Wird der Einspruch für begründet erachtet, so soll die oberste Verwaltungsbehörde dieses Staates, wenn sie auf ihren eigenen Steueranspruch nicht verzichten will, mit der obersten Verwaltungsbehörde des andern Staates eine Verständigung versuchen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

² Zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete der in Art. 1 erwähnten Steuern in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt

sind, sowie auch in Fällen von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens, können sich die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten verständigen.

Art. 11

Als oberste Verwaltungsbehörde im Sinne dieses Abkommens gilt schweizerischerseits das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (Steuerverwaltung), schwedischerseits das Königliche Finanzministerium (Kungl. Finansdepartementet).

Art. 12

Dieses Abkommen findet erstmalig Anwendung:

- a. auf die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von solchen Kapitalerträgen, die im Kalenderjahr 1949 fällig werden und nicht schon vorher ausbezahlt worden sind;
- b. auf die sonstigen schwedischen Steuern, die Gegenstand der Veranlagung des Jahres 1949 bilden;
- c. auf die sonstigen schweizerischen Steuern, die für die Zeit nach dem 31. Dezember 1948 erhoben werden.

Art. 13

Bei fristgerechter Kündigung im Sinne von Art. 14 wird das Abkommen letztmalig angewendet:

- a. auf die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von Kapitalerträgen, die während des Kalenderjahres fällig werden, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist;
- b. auf die sonstigen schwedischen Steuern, die Gegenstand der Veranlagung des Jahres bilden, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist;
- c. auf die sonstigen schweizerischen Steuern, die für die Zeit vor Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist, erhoben werden.

Art. 14

¹ Dieses Abkommen, das in deutscher und in schwedischer Urschrift gefertigt ist, soll ratifiziert werden, und zwar schweizerischerseits durch den Bundesrat nach Genehmigung durch die Bundesversammlung, schwedischerseits durch Seine Majestät den König von Schweden mit Zustimmung des Reichstags. Die Ratifikationsurkunden sollen baldmöglichst in Bern ausgetauscht werden.

² Beide Texte des Abkommens sind authentisch.

³ Das Abkommen tritt mit dem Tage des Austausches der Ratifikationsurkunden rückwirkend auf den 1. Januar 1949 in Kraft und bleibt solange

verbindlich, als es nicht von einem der beiden Staaten mindestens sechs Monate vor Ablauf eines Kalenderjahres gekündigt worden ist; im Falle einer solchen Kündigung erlischt es mit Ablauf des Kalenderjahres.

Zu Urkund dessen haben die Bevollmächtigten beider Staaten dieses Abkommen unterzeichnet und mit ihren Siegeln versehen.

Stockholm, den 16. Oktober 1948.

L.S. (gez.) **Henry Vallotton**

L.S. (gez.) **Tage Erlander**

Schlussprotokoll

Bei der Unterzeichnung des heute zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen haben die unterzeichneten Bevollmächtigten folgende übereinstimmende Erklärungen abgegeben, die einen integrierenden Bestandteil des Abkommens bilden.

Zu Art. 1

¹ Die in den Anlagen I und II enthaltene Aufzählung der Steuern, auf die das Abkommen Anwendung findet, ist nicht abschliessend. Zur fortlaufenden Bereinigung dieser Anlagen werden sich die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten auf Ende jedes Jahres die in der Steuergesetzgebung eingetretenen Änderungen mitteilen.

² Allfällige Zweifel über die Frage, auf welche Steuern das Abkommen Anwendung zu finden habe, sind im Einvernehmen zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten zu klären.

³ Das Abkommen bezieht sich insbesondere nicht auf:

- a. die schwedischen Sondersteuern auf Gewinnen von Lotterien und Wetten (särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhällning);
- b. die schwedischen Abgaben über besondere Vorteile und Gerechtigkeiten (bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter);
- c. die an der Quelle erhobene eidgenössische Steuer von Lotteriegewinnen.

⁴ Die Vorschriften der Gesetze eines der beiden Staaten über die Besteuerung ruhender Erbschaften finden insoweit keine Anwendung, als für das Einkommen, das aus der Erbschaft herrührt, oder das Vermögen, das zu ihr gehört, der Erwerber nach den Bestimmungen dieses Abkommens im andern Staat besteuert werden kann.

Zu Art. 2

¹ Einkünfte aus Veräusserung oder Verleihung von Lizenzen zur Verwertung von Urheber-, Patent-, Marken-, Muster- und Modellrechten oder von Fabrikationsverfahren, Rezepten u. dgl. werden nach Art. 2, Abs. 1 besteuert. Dasselbe gilt für das aus solchen Rechten bestehende Vermögen.

² Bei Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz endgültig von einem in den andern Staat verlegt haben, endet die Steuerpflicht, soweit sie an den Wohnsitz anknüpft, im ersten Staate mit dem Ablauf des Tages, an dem die Wohnsitzverlegung vollzogen ist.

³ Studierende, Lehrlinge und Praktikanten, die sich in einem der beiden Staaten nur zu Studien- oder Ausbildungszwecken aufhalten, werden von diesem Staate wegen der Bezüge, die sie von Angehörigen, Stipendienfonds oder ähnlichen Einrichtungen mit Wohnsitz im andern Staate in Form von Unterhalts-, Studien- oder Ausbildungsgeldern empfangen, keiner Besteuerung unterworfen.

Zu Art. 2—8

¹ Dieses Abkommen beschränkt nicht die Befugnis der beiden Staaten, die direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen auf den ihnen zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesenen Teilen eines Vermögens oder Einkommens zu den dem Gesamtvermögen oder Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen.

² Einkünfte, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens der direkten Besteuerung in einem der beiden Staaten unterliegen, dürfen im andern Staate auch nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden. Vorbehalten bleibt Art. 9.

³ Dieses Abkommen berührt nicht das Recht auf den Genuss etwaiger weitergehender Befreiungen, die nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts den diplomatischen und konsularischen Beamten zukommen. Soweit auf Grund solcher weitergehender Befreiungen eine Heranziehung zu direkten Steuern im Empfangsstaate nicht erfolgt, bleibt die Besteuerung dem Absendestaat vorbehalten.

Zu Art. 3

¹ Die Bestimmungen von Art. 3 gelten sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung oder jede andere Art der Nutzung des unbeweglichen Gutes erzielten Einkünfte, einschliesslich feste und veränderliche Vergütungen (Royalties) für die Nutzung von Gruben und andern Mineralvorkommen, sowie für Einkünfte, die bei der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen, gegebenenfalls mit Einschluss der mitveräusserten Zugehör oder des mitveräusserten, einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars erzielt werden.

² Grundpfändlich gesicherte Forderungen jeder Art sowie Einkünfte aus solchen Forderungen werden in dem Staate besteuert, in dem die Person, der sie zustehen, ihren Wohnsitz hat.

Zu Art. 4

¹ Unter den Begriff der Betriebsstätte im Sinne von Art. 4 fällt nicht das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen lediglich durch einen völlig un-

abhängigen, selbständig auftretenden und in eigenem Namen handelnden Vertreter. Das Gleiche gilt für das Unterhalten eines Vertreters (Agenten), der zwar ständig für ein Unternehmen des einen Staates in dem Gebiete des andern Staates tätig ist, aber lediglich Geschäfte vermittelt, ohne zum Abschluss von Geschäften im Namen und für Rechnung des Vertretenen bevollmächtigt zu sein.

² Die Tatsache, dass ein Vertreter (Agent) im Sinne von Abs. 1, Satz 2 ein Lager von Waren des vertretenen Unternehmens unterhält, begründet für das vetretene Unternehmen keine Betriebsstätte im zweiten Staate, es sei denn, dass empfangene Bestellungen in der Regel aus diesem Lager ausgeführt werden.

³ Die Lagerung von Waren eines Unternehmens des einen Staates bei einem solchen des andern Staates zum Zwecke der Verarbeitung und nachherigen Versendung sowie die Verarbeitung selbst und die Versendung durch den Verarbeiter begründen keine Betriebsstätte des auftraggebenden Unternehmens.

⁴ Der Besitz von Aktien, Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie die Beteiligung in der Form von Wertpapieren begründet für den Besitzer eine Betriebsstätte auch dann nicht, wenn mit dem Besitz ein Einfluss auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist (z. B. Verhältnis von Mutter- zu Tochtergesellschaft).

⁵ Sind Betriebsstätten in beiden Staaten vorhanden, so soll bei der Aufteilung des Vermögens und des Einkommens in der Regel dem Sitz des Unternehmens, mit dem ein wesentlicher Teil der Leitung verbunden ist, ein Voraus von 10 % zugestanden werden. Liegen besondere Verhältnisse vor, so kann der Vorausanteil angemessen, höchstens aber auf 20 %, erhöht werden.

⁶ Gewinne von Versicherungsunternehmungen, die in beiden Staaten Betriebsstätten unterhalten, werden nach Abzug des dem Sitzstaate zukommenden Vorausanteils von 10 % entweder im Verhältnis der Rohprämieinnahmen der Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieinnahmen der Unternehmung oder in der Weise aufgeteilt, dass auf die Rohprämieinnahmen der Betriebsstätte die Koeffizienten angewendet werden, die sich aus den durchschnittlichen Geschäftsergebnissen der ansehnlichsten inländischen Unternehmungen des nämlichen Versicherungszweiges ergeben.

⁷ Das besteuerte Einkommen darf nicht höher sein als der Betrag der von der Betriebsstätte erzielten Gewinne aus Handel, Industrie oder Gewerbe, gegebenenfalls einschliesslich der Gewinne oder des Nutzens, die mittelbar aus der Betriebsstätte gezogen oder Aktionären, sonstigen Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen gewährt worden sind, sei es durch Festsetzung unangemessener Preise, sei es durch eine andere Begünstigung, die einem Dritten nicht zugestanden worden wäre.

⁸ Die Bestimmungen von Abs. 7 finden bei der Berechnung des Einkommens einer Muttergesellschaft in einem der beiden Staaten und einer Tochtergesellschaft im andern Staate entsprechende Anwendung.

⁹ Im übrigen werden die obersten Verwaltungsbehörden von Fall zu Fall oder für bestimmte Gruppen von Fällen über die Teilung der Besteuerungszuständigkeit gemäss Art. 4, Abs. 3, besondere Vereinbarungen treffen.

Zu Art. 5

¹ Als freie Berufe gelten insbesondere die selbständige wissenschaftliche, künstlerische, literarische, unterrichtende oder erzieherische sowie die selbständige Erwerbstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten und Ingenieure.

² In Abweichung von Art. 5, Abs. 1, werden die in einem der beiden Staaten erzielten Berufseinkünfte von Schauspielern, Musikern, Artisten u. dgl. dort ohne Rücksicht auf das Vorhandensein einer dem Erwerbenden regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung besteuert.

Zu Art. 6

Hält sich eine in einem der beiden Staaten angestellte Person vorübergehend beruflich im Gebiete des andern Staates auf, so gilt ihre Tätigkeit nur dann als in diesem Staate ausgeübt, wenn das Arbeitsentgelt von dem in diesem Staate wohnhaften Auftraggeber des Dienstherrn ausbezahlt wird.

Zu Art. 9

¹ Der Ausdruck «Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen» umfasst sowohl die Einkünfte aus Wertpapieren (Anlehens- und andern Obligationen mit oder ohne Grundpfandsicherheit, Rentenschuldverschreibungen, Pfandbriefen, Grundpfandtiteln, Aktien, Genussaktien, Genußscheinen, Gründeranteilen oder andern Gesellschaftsanteilen in Wertpapierform), als auch diejenigen aus Darlehen, Depositen, Barkautionen und ähnlichen Kapitalguthaben, sowie aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Genossenschaften.

² Die in Art. 9, Abs. 2, vorgesehene Frist von zwei Jahren gilt als eingehalten, wenn der Rückerstattungsantrag bei der zuständigen Behörde des Staates, der die Steuer erhoben hat, innert zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres eingeht, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.

³ Die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten werden sich über das Rückerstattungsverfahren, insbesondere über die Form des Rückerstattungsantrages, über die Art der vom Antragsteller beizubringenden Ausweise sowie über die gegen die missbräuchliche Geltendmachung von Rückerstattungsansprüchen zu treffenden Massnahmen verständigen.

⁴ Der steuererhebende Staat räumt den die Rückerstattung der Abzugsteuer beanspruchenden Antragstellern die nämlichen Rechtsmittel ein wie seinen eigenen Steuerpflichtigen.

Zu Art. 10

¹ Die Einleitung des Verfahrens nach Art. 10, Abs. 1 ist einerseits von der Erschöpfung des Rechtsweges durch den Steuerpflichtigen nicht abhängig, andererseits wird der Steuerpflichtige durch die Einleitung dieses Verfahrens an der Geltendmachung der gesetzlichen Rechtsmittel nicht gehindert.

² Der Steuerpflichtige soll seinen Einspruch nach Art. 10, Abs. 1 in der Regel innert Jahresfrist nach Ablauf des Kalenderjahres erheben, in dem er Kenntnis vom Bestehen einer Doppelbesteuerung erhalten hat, sei es durch Zustellung von Steuerrechnungen oder durch andere amtliche Verfügungen.

Stockholm, den 16. Oktober 1948.

L. S. (gez.) **Henry Vallotton**

L. S. (gez.) **Tage Erlander**

Anlage I

(Schwedische Steuergesetzgebung)

Das Abkommen bezieht sich namentlich auf die folgenden schwedischen Steuern:

- a.* die staatliche Einkommenssteuer (statlig inkomstskatt) und die Couponsteuer (kupongskatt);
 - b.* die staatliche Vermögenssteuer (statlig förmögenhetsskatt);
 - c.* die allgemeine Gemeindesteuer (fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt);
 - d.* die Ersatzsteuer (ersättningskatt);
 - e.* die Waldpflegeabgabe (skogsvårdsavgift).
-

Anlage II

(Schweizerische Steuergesetzgebung)

Das Abkommen bezieht sich namentlich auf die folgenden schweizerischen Steuern:

1. Steuern des Bundes:
 - a.* Wehrsteuer;
 - b.* zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftserträgen;
 - c.* Couponabgabe;
 - d.* Verrechnungssteuer;
 - e.* Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen.
 2. Direkte Steuern der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden:
 - a.* vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag usw.);
 - b.* vom Vermögen (Gesamtvermögen, bewegliches und unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen usw.) und Kapital.
-

Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppel- besteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern

Die Schweizerische Eidgenossenschaft und das Königreich Schweden sind, vom Wunsche geleitet, die Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern nach Möglichkeit zu vermeiden, übereingekommen, ein Abkommen abzuschliessen.

Zu diesem Zwecke haben zu Bevollmächtigten ernannt:

Der schweizerische Bundesrat:

Herrn Henry Vallotton, ausserordentlichen Gesandten und bevollmächtigten Minister der schweizerischen Eidgenossenschaft in Stockholm.

Seine Majestät der König von Schweden:

Seinen Staatsminister Herrn Tage Erlander.

Die Bevollmächtigten haben, nachdem sie sich ihre Vollmachten mitgeteilt und diese in guter und gehöriger Form befunden haben, folgendes vereinbart:

Art. 1

¹ Dieses Abkommen soll Schutz vor der Doppelbesteuerung gewähren, die sich beim Ableben eines Angehörigen eines der beiden Staaten aus der gleichzeitigen Erhebung schweizerischer und schwedischer Erbschaftssteuern ergeben könnte.

² Als Erbschaftssteuern im Sinne dieses Abkommens gelten solche Steuern, die auf Grund der schweizerischen oder der schwedischen Gesetzgebung von Todes wegen von den Hinterlassenschaften im Ganzen oder von den Erbteilen erhoben werden.

³ Das Abkommen bezieht sich namentlich auf die von den schweizerischen Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Erbanfall- und Nachlaßsteuern und auf die in Schweden erhobenen Erbanfall- und Nachlaßsteuern

(arvsskatt och kvarlåtenskapsskatt) sowie auf künftige Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die neben diese oder an deren Stelle treten. Inbegriffen sind Steuern, die in Form von Zuschlägen erhoben werden.

Art. 2

Unbewegliches Vermögen (einschliesslich der Zugehör sowie des einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars) ist den Erbschaftssteuern nur in dem Staate unterworfen, in dem dieses Vermögen sich befindet. Art. 3, Abs. 2 und 3 des am 16. Oktober 1948 zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen finden entsprechende Anwendung.

Art. 3

Das in Betrieben von Handel, Industrie und Gewerbe jeder Art angelegte bewegliche und unbewegliche Nachlassvermögen unterliegt den Erbschaftssteuern nur in dem Staate, in dem das Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Art. 4 des am 16. Oktober 1948 zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie die zugehörigen Bestimmungen im Schlussprotokoll finden entsprechende Anwendung.

Art. 4

¹ Das nicht nach Art. 2 oder 3 zu behandelnde Nachlassvermögen, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen jeder Art und des beweglichen Vermögens, das in ständigen, der Ausübung eines freien Berufes in einem der beiden Staaten dienenden Einrichtungen angelegt ist, unterliegt den Erbschaftssteuern nur in dem Staate, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz gehabt hat.

² Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens wird in dem Staate angenommen, in dem der Erblasser zur Zeit seines Todes eine ständige Wohngelegenheit hatte. Unter mehreren derartigen Orten gilt derjenige als Wohnsitz, zu dem der Erblasser die stärksten persönlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen; wirkliches Heim). Ist eine Einigung über den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht zu erzielen, so gilt als Wohnsitz der Ort, wo der Erblasser zur Zeit seines Todes dauernden Aufenthalt hatte. Fehlt auch ein dauernder Aufenthalt, so wird der Wohnsitz in dem Staate angenommen, dessen Staatsangehörigkeit der Erblasser zur Zeit seines Todes besass.

³ Besteht in keinem der beiden Staaten eine ständige Wohngelegenheit, so wird der Wohnsitz in dem Staate angenommen, dessen Staatsangehörigkeit der Erblasser zur Zeit seines Todes besass.

⁴ Einen dauernden Aufenthalt im Sinne dieses Abkommens hat jemand da, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schliessen lassen, dort nicht nur vorübergehend zu verweilen.

⁵ Gehörte der Erblasser zur Zeit seines Todes beiden Staaten an und hängt der Wohnsitz von der Staatsangehörigkeit ab, so werden sich die obersten Verwaltungsbehörden von Fall zu Fall verständigen.

Art. 5

¹ Jeder der beiden Staaten wird die Schulden, die zu dem nach Art. 2 und 3 seiner Steuerhoheit unterstehenden Nachlassvermögen in wirtschaftlicher Beziehung stehen oder darauf sichergestellt sind, zunächst auf dieses Vermögen und sodann auf das ihm gegebenenfalls nach Art. 4 zur Besteuerung zugewiesene Vermögen anrechnen. Ergibt sich dabei ein Schuldenüberschuss, so ist dieser auf das im andern Staate zu versteuernde Nachlassvermögen anzurechnen.

² Sonstige Schulden werden zunächst auf das nach Art. 4 zu besteuernde Vermögen und sodann auf das sonstige Nachlassvermögen angerechnet, das dem nach Art. 4 zuständigen Staate gegebenenfalls durch Art. 2 oder 3 zur Besteuerung zugewiesen wird. Ergibt sich dabei ein Schuldenüberschuss, so ist dieser auf das im andern Staate zu versteuernde Nachlassvermögen anzurechnen.

Art. 6

¹ Zur Beseitigung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der in Art. 1 erwähnten Steuern in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt sind oder sich bei Anwendung dieses Abkommens ergeben, sowie auch in Fällen von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens, können sich die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten verständigen.

² Im übrigen finden Art. 10, Abs. 1, und Schlussprotokoll zu Art. 10 sowie Art. 11 des am 16. Oktober 1948 zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen entsprechende Anwendung.

Art. 7

¹ Das Abkommen findet Anwendung auf alle Fälle, in denen der Tod des Erblassers nach dem in Art. 8, Abs. 3, Satz 1 bezeichneten Zeitpunkt eingetreten ist.

² Das Abkommen verliert mit dem Ablauf des Kalenderjahres, auf den es rechtsgültig gekündigt worden ist, seine Verbindlichkeit für alle Fälle, in denen der Erblasser später verstorben ist.

Art. 8

¹ Dieses Abkommen, das in deutscher und in schwedischer Urschrift gefertigt ist, soll ratifiziert werden, und zwar schweizerischerseits durch den Bundesrat nach Genehmigung durch die Bundesversammlung, schwedischerseits durch Seine Majestät den König von Schweden mit Zustimmung des Reichstags. Die Ratifikationsurkunden sollen baldmöglichst in Bern ausgetauscht werden.

² Beide Texte des Abkommens sind authentisch.

³ Das Abkommen tritt mit dem Tage des Austausches der Ratifikationsurkunden in Kraft. Es bleibt so lange verbindlich, als es nicht von einem der beiden Staaten mindestens sechs Monate vor Ablauf eines Kalenderjahres gekündigt worden ist; im Falle einer solchen Kündigung erlischt es mit Ablauf des Kalenderjahres.

Zu Urkund dessen haben die Bevollmächtigten beider Staaten dieses Abkommen unterzeichnet und mit ihren Siegeln versehen.

Stockholm, den 16. Oktober 1948.

L. S. (gez.) **Henry Vallotton**

L. S. (gez.) **Tage Erlander**

Schlussprotokoll

Bei der Unterzeichnung des heute zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern haben die unterzeichneten Bevollmächtigten folgende übereinstimmende Erklärungen abgegeben, die einen integrierenden Bestandteil des Abkommens bilden.

Zu Art. 1

¹ Die in Art. 1, Abs. 3 enthaltene Aufzählung der Erbschaftssteuern, auf die das Abkommen Anwendung findet, ist nicht abschliessend. Zur fortlaufenden Bereinigung dieser Aufzählung werden sich die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten auf Ende jedes Jahres die in der Steuergesetzgebung eingetretenen Änderungen mitteilen.

² Allfällige Zweifel über die Frage, auf welche Steuern das Abkommen Anwendung zu finden habe, sind im Einvernehmen zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten zu klären.

Zu Art. 2—4

¹ Nachlassvermögen der in Art. 2 genannten Art, das in keinem der beiden Staaten liegt, sowie Nachlassvermögen der in Art. 3 genannten Art, das nicht einer Betriebsstätte in einem der beiden Staaten dient, wird nach Art. 4 behandelt.

² Das Abkommen beschränkt nicht die Befugnis der beiden Staaten, die Erbschaftssteuern auf den ihnen zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesenen Teilen eines Nachlasses nach dem Satze zu berechnen, der Anwendung fände, wenn der ganze Nachlass oder Erbteil in diesem Staate steuerbar wäre.

³ Dieses Abkommen berührt nicht das Recht auf den Genuss etwaiger weitergehender Befreiungen, die nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts den diplomatischen und konsularischen Beamten zukommen. Soweit auf Grund solcher weitergehender Befreiungen eine Heranziehung zu den Erbschaftssteuern im Empfangsstaate nicht erfolgt, bleibt die Besteuerung dem Absendestaat vorbehalten.

Zu Art. 5

Abweichend von Art. 5 werden auf Fideikomnisse nur die darauf lastenden oder sichergestellten Schulden angerechnet.

Stockholm, den 16. Oktober 1948.

L. S. (gez.) **Henry Vallotton**

L. S. (gez.) **Tage Erlander**
