

Kreisschreiben
des
Bundesrates an die Regierungen der Kantone
betreffend die Doppelbesteuerungsabkommen mit Norwegen,
Finnland und Dänemark

(Vom 20. September 1957)

Getreue, liebe Eidgenossen!

Mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden sind die nachstehenden, von der Schweiz mit Norwegen, Finnland und Dänemark abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft getreten:

- a. die am 7. Dezember 1956 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen unterzeichneten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern (in Kraft getreten am 3. Juli 1957; AS **1957**, 709 und 722);
- b. die am 27. Dezember 1956 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland unterzeichneten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern (in Kraft getreten am 31. Mai 1957; AS **1957**, 733 und 746);
- c. die am 14. Januar 1957 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark unterzeichneten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern (in Kraft getreten am 26. August 1957; AS **1957**, 757 und 771).

Die Abkommen sind in unserer Botschaft an die Bundesversammlung vom 25. Januar 1957 (BB1 1957, I, 221) erläutert worden; die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf eine ergänzende Darstellung ihrer Auswirkungen auf das interne schweizerische Steuerrecht.



A. Die Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit Norwegen (DBAN), Finnland (DBASF) und Dänemark (DBADK)

(Zitate ohne Hinweis auf ein bestimmtes Abkommen gelten für alle drei Abkommen.)

I. Geltungsbereich

¹ In sachlicher Beziehung finden die Abkommen Anwendung auf alle ordentlichen und ausserordentlichen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen mit Einschluss der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens (Kapital- und Liegenschaftsgewinne) sowie vom Wert- und Vermögenszuwachs (Art. 1, Abs. 1 und 2; Abs. 2 und 3 des Schlussprotokolls [SP] zu Art. 1). Die Steuern auf Lotteriegewinnen bleiben indessen ausgenommen (Abs. 3 des SP zu Art. 1).

In je zwei Anlagen zu jedem der drei Abkommen werden die derzeit unter die Abkommen fallenden Steuern aufgezählt; im Zweifelsfall gibt die Eidgenössische Steuerverwaltung Aufschluss.

² In persönlicher Hinsicht finden die Abkommen auf alle Steuerpflichtigen (natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit usw.) der Vertragsstaaten Anwendung (Art. 1, Abs. 1). Die im Abkommen mit Dänemark (Abs. 4 des SP zu Art. 1 DBADK) enthaltene Einschränkung bezüglich der dänischen Fideikommisse sowie der dänischen Lehens- und Stammhäuser ist für die schweizerische Seite ohne Belang.

Nach dem internen Recht Norwegens, Finnlands und Dänemarks wie auch nach dem Steuerrecht einzelner Kantone werden unverteilte (ruhende) Erbschaften als besondere Steuersubjekte behandelt. Mit Rücksicht auf diesen Umstand bestimmen die drei Abkommen (Abs. 4 des SP zu Art. 1 DBAN und DBASF; Abs. 5 des SP zu Art. 1 DBADK), dass Einkommen, das aus einer Erbschaft herrührt, oder Vermögen, das zu ihr gehört, im Rahmen der Bestimmungen der Abkommen und unter Vorbehalt des Verständigungsverfahrens insoweit beim Erben in einem Vertragsstaat besteuert werden kann, als nicht der unverteilte Nachlass selbst im andern Vertragsstaat, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz gehabt hat, der Besteuerung für das in Rede stehende Einkommen und Vermögen unterliegt.

³ Die Abkommen finden in der Schweiz erstmals Anwendung:

- a. auf die im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von solchen Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, die im Kalenderjahr 1956 fällig geworden sind (Art. 12, lit. a, DBAN; Art. 13, lit. a, DBASF und DBADK);
- b. auf die sonstigen schweizerischen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für die Zeit nach dem 31. Dezember 1956 erhoben werden (Art. 12, lit. c, DBAN; Art. 13, lit. c, DBASF und DBADK).

Die erstmalige Anwendbarkeit der Abkommen in Norwegen, Finnland und Dänemark folgt dem einschlägigen internen Recht (Art. 12, lit. b, DBAN; Art. 13, lit. b, DBASF und DBADK).

⁴ In territorialer Hinsicht gelten das Abkommen mit Norwegen nicht für Spitzbergen, Jan. Mayen und die norwegischen Besitzungen ausserhalb Europas (Art. 1, Abs. 4, DBAN), dasjenige mit Dänemark – unter Vorbehalt einer besonderen Vereinbarung – nicht für die Färöer-Inseln und Grönland (Art. 1, Abs. 4, in Verbindung mit Art. 11 DBADK).

II. Wesentlicher Inhalt

¹ Die Abkommen wenden grundsätzlich die sogenannte Kollisionsnormenmethode an, d. h. sie weisen den Vertragsstaaten bestimmte Gruppen von Steuerobjekten zur ausschliesslichen Besteuerung zu (Ausnahmen: Abs. 5 des SP zu Art. 2 DBADK; Art. 9 DBAN und DBADK; Art. 10 DBASF). Für die Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeit gelten im einzelnen folgende Grundsätze:

- a. Im Wohnsitzstaat (Sitzstaat) der Person, der das Vermögen zusteht oder das Einkommen zufliesst, werden besteuert:
- alle Einkünfte und alles Vermögen, für welche die Abkommen keine abweichenden Zuteilungsnormen enthalten (Generalklausel; Art. 2, Abs. 1). Zur Besteuerung beweglichen Vermögens, an dem eine Nutzniessung bestellt ist, ist nach den Abkommen mit Norwegen und Finnland der Wohnsitzstaat des Nutzniessers zuständig (Abs. 4 des SP zu Art. 2 DBAN und DBASF); nach dem Abkommen mit Dänemark (Abs. 5 des SP zu Art. 2 DBADK) ist hiezu – unter Vorbehalt des Verständigungsverfahrens – jeder Staat nach Massgabe seiner eigenen Gesetzgebung befugt;
 - grundpfändlich sichergestellte Forderungen und Einkünfte daraus (Art. 3, Abs. 2);
 - Einkünfte aus der Veräusserung oder Verleihung von Lizenzen zur Verwertung von literarischen, musikalischen und künstlerischen Urheberrechten, ferner von gewerblichen Urheberrechten (Patent-, Marken-, Muster- und Modellrechten, technischen Konstruktionen, technischen Verfahren oder Erfahrungen, Formeln, Rezepten, u. dgl.) einschliesslich Vergütungen aus Filmverleih oder für den Gebrauch der industriellen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstung sowie das aus solchen Rechten bestehende Vermögen (Abs. 1 des SP zu Art. 2; vgl. aber lit. c, Lemma 4, hienach);
 - Einkünfte aus freien Berufen, sofern der Erwerbende seine Tätigkeit im andern Staat ohne Benutzung einer ihm dort regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt (Art. 6, Abs. 1; vgl. lit. d, Lemma 1, hienach). Im Verhältnis zu Dänemark gilt diese Regel auch für die durch selbständige Berufsausübung erzielten Einkünfte von Künstlern, Schauspielern, Musikern, Artisten, Berufssportlern, u. dgl. (Art. 6, Abs. 1, in Verbindung mit SP zu Art. 6 DBADK; bezüglich Norwegen und Finnland vgl. lit. d, Lemma 2, hienach);

- das Arbeitseinkommen einer Person, die ständig oder vorwiegend an Bord von Schiffen oder Flugzeugen einer Unternehmung der Schiff- oder Luftfahrt Dienst leistet (Art. 7, Abs. 2; vgl. aber lit. d, Lemma 4, hienach);
 - das Arbeitseinkommen einer unselbständig erwerbenden Person, die für einen Arbeitgeber ihres Wohnsitzstaates vorübergehend, d. h. nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr (Art. 7, Abs. 3, DBAN und DBASF) bzw. ein Jahr (Art. 7, Abs. 3, DBADK), im andern Staat arbeitet. Im Verhältnis zu Norwegen und Finnland gilt eine abweichende Regelung für unselbständig erwerbende Künstler u. dgl. (vgl. lit. d, Lemma 2, hienach);
 - Ruhegehälter, Witwen- oder Waisenpensionen und andere Bezüge oder geldwerte Vorteile, die auf Grund früherer Dienstleistungen einer unselbständig erwerbstilligen Person gewährt werden (Art. 7, Abs. 4). Im Verhältnis zu Finnland gilt eine abweichende Regelung für öffentlich-rechtliche Pensionen (vgl. lit. e, hienach);
 - Tantiemen, Sitzungsgelder und andere Vergütungen, die im Verhältnis zu Dänemark an Mitglieder des Verwaltungs- oder Aufsichtsrates von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften oder an Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung in dieser Eigenschaft (für Vergütungen in anderer Eigenschaft vgl. lit. f, hienach) gezahlt werden (Art. 8, Abs. 1, DBADK). Im Verhältnis zu Norwegen und Finnland gilt eine abweichende Regelung (vgl. lit. f, hienach);
 - bewegliches Kapitalvermögen und Einkünfte daraus (Art. 9, Abs. 1, DBAN und DBADK sowie Art. 10, Abs. 1, DBASF in Verbindung mit Art. 2, Abs. 1). Vorbehalten bleibt die Erhebung von Quellensteuern im andern Staat sowie die Entlastung hievon (Art. 9, Abs. 2, DBAN; Art. 10, Abs. 2, DBASF und Art. 9, Abs. 2 und 3, DBADK; vgl. Ziff. 7 und IV, hienach).
- b. Am Ort der gelegenen Sache werden besteuert:
- das unbewegliche Vermögen mit Einschluss der Zugehör sowie die Einkünfte daraus (Art. 3, Abs. 1);
 - land- und forstwirtschaftliche Betriebe (einschliesslich des lebenden und toten Inventars) und Einkünfte daraus (Art. 3, Abs. 1);
 - Berechtigungen, auf welche die privatrechtlichen Vorschriften über Grundstücke Anwendung finden, und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen mit Ausnahme grundpfändlich gesicherter Forderungen jeder Art (Art. 3, Abs. 2);
 - Rechte auf feste oder veränderliche Vergütungen für die Nutzung von Mineralvorkommen, Quellen und andern Bodenschätzen und die Vergütungen selbst (Art. 3, Abs. 2; Abs. 1 des SP zu Art. 3);
 - das unbewegliche Betriebsvermögen (Abs. 2 des SP zu Art. 3);

- Einkünfte aus der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen, von Berechtigungen und Nutzungsrechten an unbeweglichem Vermögen sowie von land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben (Abs.1 des SP zu Art.3);
 - bewegliches Vermögen, das in ständigen Einrichtungen angelegt ist und der Ausübung eines freien Berufs dient (Art.6, Abs.2).
- c. Im Staat, in dem sich eine Betriebsstätte befindet, werden besteuert:
- Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe jeder Art (einschliesslich Finanz-, Transport- und Versicherungsunternehmungen) sowie Einkünfte daraus (Art.4, Abs.1);
 - Gewinne aus der Veräusserung eines Betriebs oder eines Teils davon (Art.4, Abs.1);
 - offene oder stille Beteiligungen an einer gesellschaftlichen Unternehmung (einfache Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft sowie dänische Interessengemeinschaft), mit Ausnahme der Beteiligungen in Form von Aktien, Genußscheinen und ähnlichen Wertpapieren, sowie der Anteile an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art.4, Abs.4);
 - Lizenzrechte, die zum Geschäftsvermögen, und Einkünfte aus solchen Rechten, die zum Ertrag der Betriebsstätte einer Unternehmung von Handel, Industrie und Gewerbe gehören (Abs.1 des SP zu Art.2 in Verbindung mit Art.4; vgl. aber lit.a, Lemma 3, hievor).
- d. Im Staat des Arbeitsortes werden besteuert:
- Einkünfte aus freien Berufen, sofern der Erwerbende seine Tätigkeit im Staat des Arbeitsortes unter Benützung einer ihm dort regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt (Art.6, Abs.1);
 - durch selbständige oder unselbständige Berufsausübung erzielte Einkünfte von Künstlern, Schauspielern, Musikern, Artisten, Berufssportlern, u. dgl. im Verhältnis zu Norwegen und Finnland (Abs.2 des SP zu Art.6 DBAN und DBASF; SP zu Art.7 DBAN und DBASF). Im Verhältnis zu Dänemark gilt eine besondere Regelung (vgl. lit.a, Lemma 4 und Lemma 6, hievor);
 - Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, wie Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen (Art.7, Abs.1), sofern der Erwerbstätige nicht im andern Staate Wohnsitz hat und nicht für einen Arbeitgeber seines Wohnsitzstaates vorübergehend im Arbeitsstaate tätig ist (vgl. lit.a, Lemma 6, hievor). Im Verhältnis zu Finnland gilt für Einkünfte aus öffentlich-rechtlicher Anstellung eine besondere Regelung (vgl. lit.e, hienach);
 - das Arbeitseinkommen einer Person, die ständig oder vorwiegend an Bord von Schiffen oder Flugzeugen einer Unternehmung der Schiff- oder Luftfahrt Dienst leistet, vorausgesetzt, dass der Wohnsitzstaat von seiner in lit.a, Lemma 5, hievor, umschriebenen Besteuerungsbefugnis keinen Gebrauch macht. Als Arbeitsort gilt der Ort, an dem sich die wirkliche Leitung der Unternehmung befindet (Art.7, Abs.2).

- e. Öffentlich-rechtliche Besoldungen, Pensionen und ähnliche Vergütungen werden im Verhältnis zu Finnland nur im Schuldnerstaat besteuert. Im Verhältnis zu Norwegen und Dänemark gelten die für die unselbständige Erwerbstätigkeit aufgestellten Regeln (vgl. lit. a, Lemma 6 und 7, sowie lit. d, Lemma 3, hievor).
- f. Tantiemen, Sitzungsgelder und andere Vergütungen an Mitglieder des Verwaltungs- oder Aufsichtsrates von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften oder an die Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung werden im Verhältnis zu Norwegen und Finnland am Sitz der Gesellschaft besteuert (Art. 8, Abs. 1, DBAN und DBASF). Im Verhältnis zu Dänemark gilt eine besondere Regelung (vgl. lit. a, Lemma 8, hievor). Vergütungen für Dienstleistungen, welche die genannten Personen tatsächlich in anderer Eigenschaft beziehen (z. B. Honorar als Rechtsbeistand, Arbeitsentgelt eines Direktors), werden nach den Regeln über die Besteuerung der Einkünfte aus freien Berufen (Art. 6, Abs. 1; vgl. lit. a, Lemma 4, und lit. d, Lemma 1, hievor) oder aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 7, Abs. 1; vgl. lit. d, Lemma 3, hievor) besteuert.
- g. Am Ort der Leitung werden Vermögen und Ertrag von Unternehmungen der Schiff- und Luftfahrt besteuert. Das gilt auch mit Bezug auf die mit der Beförderung von Personen oder Waren zusammenhängende Tätigkeit von Agenturen sowie im Falle der Beteiligung einer Luftfahrtsunternehmung an einem Pool, an einer gemeinsamen Betriebsorganisation oder an einer internationalen Betriebskörperschaft (Art. 5).

² Die Bestimmungen über den Wohnsitz natürlicher Personen stellen in erster Linie auf ein objektives Kriterium (ständige Wohngelegenheit) ab. Weitere Merkmale (Mittelpunkt der Lebensinteressen, dauernder Aufenthalt, Staatsangehörigkeit) können subsidiär in Betracht gezogen werden (Art. 2, Abs. 2 und 3). Bei Wohnsitzwechsel (Abs. 2 des SP zu Art. 2) endigt die Besteuerungsbefugnis, soweit sie an den Wohnsitz anknüpft, nach dem Abkommen mit Norwegen am Tage des Umzuges, nach den Abkommen mit Finnland und Dänemark am darauffolgenden Monatsende.

Der Sitz von juristischen Personen, Personengesellschaften und Personenvereinigungen ohne juristische Persönlichkeit bestimmt sich nach dem einschlägigen internen Recht. Nötigenfalls entscheidet der Ort der wirklichen Leitung (Art. 2, Abs. 4, Satz 1).

Als Sitz einer unverteilter Erbschaft gilt der letzte Wohnsitz des Erblassers (Art. 2, Abs. 4, Satz 2).

³ Betriebsstätte (Art. 4, Abs. 2) im Sinne der Abkommen ist eine ständige Geschäftseinrichtung der Unternehmung, in der die Tätigkeit dieser Unternehmung ganz oder teilweise ausgeübt wird. Zu derartigen Geschäftseinrichtungen werden gezählt: der Sitz der Unternehmung, der Ort der Leitung, die Zweignieder-

lassungen, die Fabrikations- und Werkstätten, die Verkaufsstellen, die in Ausbeutung befindlichen Mineralvorkommen, Quellen und andern Bodenschätze sowie die ständigen Vertretungen.

Keine Betriebsstätte begründen:

- a. das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen durch einen völlig unabhängigen, selbständig auftretenden und im eigenen Namen handelnden Vertreter (Abs. 2, Satz 1, des SP zu Art. 4);
- b. das Unterhalten eines Vertreters (Vermittlungsagenten), der zwar ständig für eine Unternehmung des einen Staates im Gebiet des andern Staates tätig ist, aber lediglich Geschäfte vermittelt, ohne zum Abschluss von Geschäften im Namen und für Rechnung des Vertretenen bevollmächtigt zu sein (Abs. 2, Satz 2, des SP zu Art. 4);
- c. die Tatsache, dass ein unabhängiger Vertreter im Sinne von lit. a, hievor, bzw. ein Vermittlungsagent im Sinne von lit. b, hievor, ein Muster-, Konsignations- oder Auslieferungslager der vertretenen Unternehmung unterhält (Abs. 3 des SP zu Art. 4). Nach dem Abkommen mit Norwegen und Dänemark wird eine Betriebsstätte immerhin dann begründet, wenn ein Vermittlungsagent von ihm empfangene Bestellungen in der Regel aus einem von ihm selbst verwalteten Auslieferungslager der vertretenen Unternehmung ausführt (Abs. 3 des SP zu Art. 4 DBAN und DBADK);
- d. die Lagerung von Waren einer Unternehmung eines Staates bei einer solchen des andern Staates zum Zwecke der Verarbeitung und nachherigen Versendung sowie die Verarbeitung selbst und die Versendung durch den Verarbeiter (Abs. 5 des SP zu Art. 4);
- e. die Beteiligung an einer gesellschaftlichen Unternehmung durch den Besitz von Aktien, Genußscheinen und ähnlichen Wertpapieren sowie von Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und zwar selbst dann, wenn mit dem Besitz ein Einfluss auf die Leitung der Unternehmung verbunden ist (z. B. Verhältnis von Mutter- zu Tochtergesellschaft; Abs. 6 des SP zu Art. 4);
- f. eine für einen bestimmten Zweck, d. h. für die Ausführung eines bestimmten Werkes errichtete Baustelle, sofern die Ausführungsdauer der Arbeiten, denen die Baustelle dient, zwölf Monate (Abs. 1 des SP zu Art. 4 DBAN und DBASF) bzw. zwei Jahre (Abs. 1 des SP zu Art. 4 DBADK) nicht übersteigt.

* Unterhält eine Unternehmung Betriebsstätten in zwei Vertragsstaaten, so kann jeder Staat nur das Vermögen besteuern, das der auf seinem Gebiet gelegenen Betriebsstätte dient, und nur die Einkünfte, die durch diese Betriebsstätte erzielt werden (Art. 4, Abs. 3). Für die Teilung der Besteuerungszuständigkeit gelten in diesem Fall folgende Grundsätze, wobei sich die zuständigen Verwaltungsbehörden über weitere Regeln von Fall zu Fall oder für bestimmte Gruppen von Fällen verständigen können (Abs. 11 des SP zu Art. 4 DBAN und DBADK; Abs. 10 des SP zu Art. 4 DBASF):

- a. Auf die Ergebnisse der verschiedenen Betriebsstätten soll ein angemessener Anteil an den allgemeinen Unkosten des Hauptsitzes angerechnet werden. Zu diesem Zweck sollen bei der Festsetzung der Gewinne einer Betriebsstätte alle billigerweise der Betriebsstätte zurechenbaren Auslagen, mit Einschluss von Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen werden (Abs.7 des SP zu Art.4).
- b. Bei Versicherungsunternehmungen, die in beiden Staaten Betriebsstätten unterhalten, soll nach den Abkommen mit Norwegen und Dänemark die Gewinnaufteilung, nach Zuweisung eines Vorausanteils von 10 Prozent an den Sitzstaat, im Verhältnis der Rohprämieinnahmen der Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieinnahmen der Unternehmung erfolgen (Abs.8 des SP zu Art.4 DBAN und DBADK). Im Abkommen mit Finnland fehlt eine entsprechende Bestimmung; eine sich allfällig ergebende Doppelbesteuerung wird im Wege des Verständigungsverfahrens beseitigt werden (Paraphierungsprotokoll vom 30. Juni 1956).
- c. Gewinnverschiebungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten (Abs.9 des SP zu Art.4 DBAN und DBADK; Abs.8 des SP zu Art.4 DBASF) sind ebenso zu korrigieren wie solche zwischen rechtlich selbständigen Unternehmungen (Mutter- und Tochtergesellschaft; Abs.10 des SP zu Art.4 DBAN und DBADK; Abs.9 des SP zu Art.4 DBASF).

⁵ Nach allen drei Abkommen können Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen an der Quelle besteuert werden (Art.9, Abs.1, DBAN und DBADK; Art.10, Abs.1, DBASF). Die schweizerischen Quellensteuern auf solchen Einkünften können aber von den in Norwegen, Finnland und Dänemark wohnhaften Einkommensempfängern unter bestimmten Voraussetzungen voll- oder teilweise zurückgefordert werden. Andererseits gewähren die drei Vertragsstaaten den in der Schweiz wohnhaften Einkommensempfängern analoge Entlastungen. Im einzelnen gilt folgendes:

- a. Im schweizerisch-norwegischen Abkommen (Art.9, Abs.2, und SP zu Art.9 DBAN) wird die Quellensteuerbelastung auf 5 Prozent des Kapitalertrages beschränkt. Norwegen besteuert derzeit Zinsen nicht an der Quelle.
- b. Nach dem schweizerisch-finnischen Abkommen (Art.10, Abs.2, und SP zu Art.10 DBASF) soll die Quellensteuer auf Dividenden nur 5 Prozent des Bruttoertrages betragen, wenn sie juristischen Personen des andern Vertragsstaates zustehen, und nicht mehr als 10 Prozent, falls der Dividendenempfänger eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine Personenvereinigung ohne juristische Persönlichkeit des andern Staates ist. Bei Zinsen geht der Entlastungsanspruch auf den Betrag der Quellensteuer, den der steuererhebende Staat den in seinem Gebiet wohnhaften Einkommensempfängern auf seine Steuern anrechnet, mindestens aber auf den 5 Prozent des Bruttoertrages übersteigenden Betrag. Finnland besteuert Zinsen in der Regel nicht an der Quelle; wo eine Besteuerung erfolgt, fällt sie nach dem Abkommen weg.

c. Das schweizerisch-dänische Abkommen (Art. 9, Abs. 2 und 3, SP zu Art. 9 DBADK) trägt dem Umstand Rechnung, dass Dänemark derzeit keine Besteuerung von Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen an der Quelle kennt. Für den Fall der Einführung einer solchen Steuer verzichtet Dänemark auf die Belastung der nach der Schweiz fließenden Dividenden und Zinsen. Im umgekehrten Verhältnis senkt die Schweiz die Quellensteuer schon jetzt auf 10 Prozent der Bruttoerträge aus beweglichem Kapitalvermögen. Eine weitergehende Entlastung tritt automatisch dann ein, wenn Dänemark seinerseits eine Quellensteuer auf gleichartigen Einkünften einführt.

Vom Entlastungsverfahren ist unter IV hienach die Rede.

⁶ Die aus andern schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen bekannte steuerliche Privilegierung der Unterhalts-, Studien- oder Ausbildungsgelder soll nach allen drei Abkommen den Studierenden, Lehrlingen und Praktikanten zugute kommen (Abs. 3 des SP zu Art. 2 DBAN und DBASF; Abs. 4 des SP zu Art. 2 DBADK).

⁷ Von Bedeutung für das kantonale Steuerrecht sind die Klausel über die Befugnis eines jeden Staates, den Steuersatz auch bei nur teilweiser Steuerpflicht nach dem Gesamtvermögen bzw. dem Gesamteinkommen zu bestimmen (Abs. 2 des SP zu Art. 2-9 DBAN und DBADK; Abs. 2 des SP zu Art. 2-10 DBASF) und das Verbot der Erhebung von Quellensteuern auf Einkünften, die nach den Abkommen einem Vertragsstaat zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen sind (Abs. 1 des SP zu Art. 2-9 DBAN und DBADK; Abs. 1 des SP zu Art. 2-10 DBASF). Zu erwähnen sind ferner der Vorbehalt der Vergünstigungen, auf die die Steuerpflichtigen nach der Gesetzgebung eines der Vertragsstaaten oder auf Grund von zwischenstaatlichen Abmachungen Anspruch haben (Abs. 5 des SP zu Art. 1 DBAN und DBASF; Abs. 6 des SP zu Art. 1 DBADK) sowie derjenige zugunsten der weitergehenden steuerlichen Befreiungen der diplomatischen und konsularischen Beamten (Abs. 6 des SP zu Art. 1 DBAN und DBASF; Abs. 7 des SP zu Art. 1 DBADK). Jedes der Abkommen enthält ferner eine Gleichbehandlungsklausel (Abs. 7 des SP zu Art. 1 DBAN und DBASF; Abs. 8 des SP zu Art. 1 DBADK).

III. Verfahrensbestimmungen

Die Vorschriften über das Verständigungsverfahren (Art. 10, SP zu Art. 10 DBAN und DBADK; Art. 11, SP zu Art. 11 DBASF), das von Amtes wegen oder, bei Vorliegen einer effektiven Doppelbesteuerung, auch vom betroffenen Steuerpflichtigen (ohne Ansehen der Staatsangehörigkeit) eingeleitet werden kann, entsprechen den in andern von der Schweiz abgeschlossenen Abkommen enthaltenen Bestimmungen. Es gilt die Ordnungsvorschrift, dass der Anspruch vom Steuerpflichtigen in der Regel innert Jahresfrist nach Ablauf des Kalenderjahres erhoben werden soll, in dem er durch Zustellung von Steuer-

rechnungen oder durch andere amtliche Verfügungen Kenntnis vom Bestehen einer Doppelbesteuerung erhalten hat (Abs.2 des SP zu Art.10 DBAN und DBADK; Abs.2 des SP zu Art.11 DBASF).

IV. Verfahren zur Entlastung von Quellensteuern vom Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen

1. Vertragliche Grundlagen der Entlastung

a. Nach den drei Abkommen (Art.9 DBAN und DBADK; Art.10 DBASF) hat der in einem der Vertragsstaaten wohnhafte Einkommensempfänger Anspruch auf Entlastung von den im andern Staat an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen (vgl. II, 5, hievor). Während die Voraussetzungen des Entlastungsanspruches in den drei Abkommen einheitlich umschrieben sind, sind das Ausmass und das Verfahren zur Geltendmachung dieses Anspruches im Verhältnis zu jedem der drei Staaten unterschiedlich geregelt.

b. Der Anspruch auf Entlastung von den Quellensteuern der Vertragsstaaten ist an die Voraussetzung geknüpft, dass der Einkommensempfänger eine Bescheinigung über den Wohnsitz (Sitz) und über die Heranziehung zu den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen im Wohnsitzstaat beibringt (Art.9, Abs.2, DBAN; Art.10, Abs.2, DBASF; Art.9, Abs.2 und 3, DBADK).

Der Entlastungsanspruch besteht jedoch auch dann, wenn natürliche oder juristische Personen in ihrem Wohnsitzstaat aus in ihrer Person liegenden Gründen steuerfrei sind oder wenn ihr Einkommen oder ihr Vermögen die steuerfreien Beträge nicht überschreitet, sofern ihnen die Nutzung des beweglichen Kapitalvermögens im Zeitpunkt, in dem das daraus fliessende Einkommen zahlbar wird, zusteht (so ausdrücklich Art.3, Abs.1, der Vereinbarungen mit Norwegen und Finnland).

Die Angehörigen diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines der Vertragsstaaten, die im andern Vertragsstaat oder in dritten Staaten residieren und die Staatsangehörigkeit des Absendestaates besitzen, gelten bezüglich der Ansprüche auf Entlastung von den Quellensteuern der Vertragsstaaten als im Absendestaat wohnhaft, sofern sie hier zur Entrichtung der Steuern von beweglichem Kapitalvermögen und dessen Ertrag, der im andern Staat einer im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuer unterliegt, herangezogen werden (Abs.6, lit.a, des SP zu Art.9 DBAN und DBADK; Abs.6, lit.a des SP zu Art.10 DBASF). Internationale Organisationen, ihre Organe und Beamten sowie das Personal diplomatischer oder konsularischer Vertretungen dritter Staaten, die in einem der Vertragsstaaten wohnen oder residieren und hier von der Entrichtung der Steuern vom beweglichen Kapitalvermögen oder dessen Ertrag befreit sind, haben keinen Anspruch auf Entlastung von den im andern Staat im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern (Abs.6, lit.b, des SP zu Art.9 DBAN und DBADK; Abs.6, lit.b, des SP zu Art.10 DBASF).

Die in der Gesetzgebung des steuererhebenden Staates begründeten Ansprüche auf Entlastung von den Quellensteuern bleiben vorbehalten (Abs.8 des SP zu Art.9 DBAN und DBADK; Abs.8 des SP zu Art.10 DBASF).

Der steuererhebende Staat räumt den die Entlastung von den Abzugssteuern beanspruchenden Personen die nämlichen Rechtsmittel ein wie seinen eigenen Steuerpflichtigen (Abs.7 des SP zu Art.9 DBAN und DBADK; Abs.7 des SP zu Art.10 DBASF).

c. Über die Ausgestaltung des Verfahrens zur Erlangung der in den Abkommen vorgesehenen Steuerentlastungen haben sich die zuständigen Verwaltungsbehörden verständigt. Mit Norwegen und Finnland sind am 3. Juli 1957 bzw. am 17. Juni 1957 Vereinbarungen über die Durchführung der Entlastung von den im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern vom Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen getroffen worden (AS 1957, 728, und AS 1957, 750; hienach mit Vereinbarung-N und Vereinbarung-SF bezeichnet). Die schweizerischen Ausführungsbestimmungen zum Abkommen mit Dänemark sind in einem gestützt auf den Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (AS 1951, 889) erlassenen Bundesratsbeschluss vom 20. September 1957 (AS 1957, 776; hienach mit AB-DK bezeichnet) enthalten. Die Vereinbarungen und der Bundesratsbeschluss, welche die Einzelheiten des einzuschlagenden Verfahrens ordnen (Voraussetzungen, Verfahrenspflichten der Einkommensempfänger und der Steuerbehörden der beiden Staaten, Rechtsmittelverfahren, Massnahmen zur Verhinderung von Missbräuchen), finden erstmals Anwendung auf die im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, die im Kalenderjahr 1956 fällig geworden sind.

2. Die Entlastung von der norwegischen Quellensteuer

a. Norwegen erhebt derzeit nur auf den an im Ausland wohnhafte Aktionäre ausgeschütteten Dividenden eine Quellensteuer von 25 Prozent. Auf Grund des Abkommens mit Norwegen (Art.9, Abs.2, DBAN) können in der Schweiz wohnhafte und steuerpflichtige Aktionäre die Herabsetzung dieser Quellensteuer auf 5 Prozent verlangen. Die Entlastung erfolgt im Wege der Herabsetzung des Steuerabzugs an der Quelle oder der Rückerstattung der zuviel erhobenen Steuer (Art.1, Abs.2, Vereinbarung-N).

b. Die Entlastung ist in einem an den Dividendenschuldner zu richtenden Brief zu beantragen. Ein besonderes Formular mit einer Bestätigung schweizerischer Steuerbehörden ist nicht vorgesehen. Ist die Dividende dem Aktionär bereits unter Abzug der vollen norwegischen Quellensteuer ausgerichtet worden, so ist der Dividendenschuldner verpflichtet, die Differenz dem Einkommensempfänger zurückzuerstatten (Art.9, Abs.2, Vereinbarung-N). Das norwegische Reichssteueramt, welches kraft der internen norwegischen Vorschriften von allen Dividendenauszahlungen, auf denen nicht die volle norwegische Quellensteuer in Abzug gebracht worden ist, Kenntnis erhält, wird der Eidgenössischen Steuerverwaltung jährlich, unter Angabe des Dividendenbetrages, die Namen und

Adressen derjenigen Dividendenempfänger mit Wohnsitz in der Schweiz melden, denen gegenüber der Abzug der norwegischen Quellensteuer zum ermässigten Ansatz von 5 Prozent vorgenommen worden ist (Art. 9, Abs. 3, Vereinbarung-N). Diese Meldungen werden in geeigneter Form an die Kantone zur Überprüfung der ordnungsgemässen Besteuerung weitergegeben werden.

3. Die Entlastung von der finnischen Quellensteuer

a. Finnland erhebt derzeit auf Dividenden eine Steuer von 30 Prozent durch Vorbezug, die später auf die nach finnischem Steuerrecht vom Ertragsempfänger zu entrichtenden veranlagten Einkommens- und Vermögenssteuern angerechnet wird. Auf Zinsen erfolgt in der Regel kein Abzug.

Auf Grund des schweizerisch-finnischen Abkommens (Art. 10, Abs. 2, DBASF) können Ertragsempfänger mit Wohnsitz (Sitz) in der Schweiz verlangen, dass auf finnischen Dividenden nur eine herabgesetzte Quellensteuer von 5 Prozent (Empfänger eine juristische Person; Art. 1, Abs. 2, lit. b, Vereinbarung-SF) bzw. von 10 Prozent (Empfänger eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit; Art. 1, Abs. 2, lit. c, Vereinbarung-SF) erhoben wird und Zinsen von einer allfälligen Quellensteuer befreit werden (vgl. auch Art. 1, Abs. 2, lit. a, Vereinbarung-SF).

b. Die Entlastung von der finnischen Quellensteuer ist auf Formular $\frac{N: o 234}{R-SF 1}$,

das bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhältlich ist, zu beantragen. Auf dem gleichen Formular können nur Erträgnisse aufgeführt werden, die von gleichartigen, vom gleichen Schuldner ausgegebenen Titeln stammen (Art. 9, Abs. 1, Vereinbarung-SF). Der Antrag ist in dreifacher Ausfertigung der zuständigen kantonalen Steuerbehörde zu unterbreiten (Art. 9, Abs. 2, Vereinbarung-SF), die prüft, ob die Voraussetzungen zur Entlastung (Wohnsitz- und Besteuerungsnachweis; vgl. Ziff. 1, lit. b, hievore) vorhanden sind, und dies auf zwei Ausfertigungen, die sie dem Antragsteller zurückgibt, bescheinigt. Die dritte Ausfertigung bleibt zur Steuerkontrolle in ihrem Besitz (Art. 9, Abs. 3, Vereinbarung-SF). Stellt die zuständige kantonale Steuerbehörde später fest, dass die von ihr abgegebene Erklärung nicht stimmt, so hat sie dies der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitzuteilen, die ihrerseits das finnische Finanzministerium (Steuerabteilung) davon unterrichtet (Art. 13, Vereinbarung-SF).

c. Der Antragsteller kann die beiden von der zuständigen kantonalen Steuerbehörde visierten Ausfertigungen seines Antrages vor der Fälligkeit der Zinsen, bzw. innert drei Wochen nach Fälligkeit der Dividenden, dem finnischen Ertragschuldner übergeben, worauf dieser den Abzug der finnischen Quellensteuer unterlässt (Zinsen) oder nur zum ermässigten Ansatz vornimmt (Dividenden), was der Schuldner dem Ertragsgläubiger auf einer der beiden Ausfertigungen bescheinigt (Art. 10, Abs. 1 und 2, Vereinbarung-SF). Versäumt der Antragsteller die vorerwähnte Einreichungsfrist oder missachtet der Ertragschuldner den ihm rechtzeitig eingereichten Antrag, so steht dem Antragsteller innert zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die besteuerten Einkünfte fällig gewor-

den sind, das Recht zu, die volle oder teilweise Rückerstattung der finnischen Quellensteuer bei der für den Ertragsschuldner zuständigen finnischen Provinzbehörde geltend zu machen, indem er die beiden erwähnten Ausfertigungen des Antrags dieser Behörde oder zu deren Händen dem finnischen Finanzministerium (Steuerabteilung) oder der Eidgenössischen Steuerverwaltung einreicht (Art. 11, Abs. 1, Vereinbarung-SF). Die zuständige finnische Provinzbehörde holt allfällig notwendige Auskünfte und Beweismittel direkt beim Antragsteller oder gegebenenfalls durch Vermittlung des finnischen Finanzministeriums (Steuerabteilung) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung ein (Art. 11, Abs. 2, Vereinbarung-SF). Ihr Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Übergabe des Entscheids an die finnische Post durch Beschwerde an das höchste finnische Verwaltungsgericht in Helsinki weitergezogen werden (Art. 11, Abs. 3, Vereinbarung-SF).

4. Die Rückerstattung schweizerischer Quellensteuern an Personen mit Wohnsitz (Sitz) in Norwegen, Finnland oder Dänemark

Die Rückerstattung schweizerischer Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen an norwegische, finnische oder dänische Einkommensempfänger wird nach dem im Verhältnis zu andern Staaten, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden sind, seit Jahren gehandhabten Verfahren durchgeführt. Schweizerischerseits ist an ihm ausschliesslich die Eidgenössische Steuerverwaltung beteiligt. Ihr obliegt insbesondere die Pflicht, die durch Vermittlung der norwegischen, finnischen oder dänischen Steuerbehörden auf dem Formular R 87 (Norwegen), R 88 (Finnland) und R 89 (Dänemark) eingereichten Anträge der in einem der drei Staaten wohnhaften Empfänger schweizerischer Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen auf ihre Berechtigung und Richtigkeit zu prüfen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung eröffnet das Ergebnis der Prüfung dem Antragsteller in einem Entscheid und überweist ihm bei Gutheissung des Antrags den geschuldeten Rückerstattungsbetrag unter Beachtung der jeweils geltenden Vorschriften über den gebundenen Zahlungsverkehr. Als oberste Steuerjustizbehörde entscheidet in Streitfällen das Schweizerische Bundesgericht über die Rückerstattung (Art. 6, Vereinbarung-N und -SF; Art. 5, AB-DK).

B. Die Erbschaftssteuerabkommen mit Norwegen (DBAN-E), Finnland (DBASF-E) und Dänemark (DBADK-E)

(Zitate ohne Hinweis auf ein bestimmtes Abkommen gelten für alle drei Abkommen.)

I. Geltungsbereich

¹ In sachlicher Beziehung finden die drei Abkommen auf alle Steuern, die auf Grund der Gesetzgebungen der Vertragsstaaten von Todes wegen von den Hinterlassenschaften im ganzen oder von den Erbteilen erhoben werden, An-

wendung (Art. 1, Abs. 2 bis 4). Dem Abkommen mit Norwegen wird ausserdem die norwegische Steuer auf Vorempfängen unterstellt (Art. 1, Abs. 3, lit. a, und Abs. 4 des SP zu Art. 1 DBAN-E).

² Der territoriale und persönliche Geltungsbereich der drei Abkommen sind gleich umschrieben wie in den Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen (Art. 1, Abs. 1; Art. 1, Abs. 5 in Verbindung mit Art. 6 DBADK-E; vgl. A, I, 2, hievov).

³ In zeitlicher Hinsicht finden die drei Abkommen auf die Nachlässe von Personen, die am oder nach dem Tage des Austausches der Ratifikationsurkunden sterben, Anwendung (Art. 7 DBAN-E und DBASF-E; Art. 8 DBADK-E). Das Abkommen mit Norwegen ist deshalb vom 3. Juli 1957, dasjenige mit Finnland vom 31. Mai 1957 und dasjenige mit Dänemark vom 26. August 1957 hinweg anwendbar.

II. Wesentlicher Inhalt

¹ Für die Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeit enthalten die drei Abkommen folgende Kollisionsnormen:

a. Am Orte der Belegenheit werden besteuert:

- unbewegliches Vermögen mit Einschluss der Zugehör (Art. 2, Abs. 1);
- land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit Einschluss des lebenden und toten Inventars (Art. 2, Abs. 1);
- Berechtigungen, auf welche die privatrechtlichen Vorschriften über Grundstücke Anwendung finden, und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen mit Ausnahme grundpfändlich gesicherter Forderungen jeder Art (Art. 2, Abs. 2);
- Rechte auf feste oder veränderliche Vergütungen für die Nutzung von Mineralvorkommen, Quellen und andern Bodenschätzen (Art. 2, Abs. 2).

b. Das nicht nach lit. a, hievov, zu behandelnde Nachlassvermögen (Art. 3, Abs. 1) wird in dem Staat, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, besteuert.

² Der letzte Wohnsitz des Erblassers bestimmt sich nach den in den Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen aufgestellten Grundsätzen (Art. 3, Abs. 2 und 3; vgl. A, II, 2, hievov).

³ Die drei Abkommen sehen vor, dass die Nachlassschulden im Verhältnis der in jedem Vertragsstaat der Steuer unterliegenden Teile der rohen Nachlassaktiven zum gesamten vom Erblasser hinterlassenen Rohvermögen in Abzug gebracht werden (Art. 4).

⁴ Die Klauseln über den Steuersatz (SP zu Art. 2 und 3), den Vorbehalt besonderer Vergünstigungen (Abs. 5 des SP zu Art. 1 DBAN-E; Abs. 4 des SP, zu Art. 1 DBASF-E und DBADK-E) und das Verständigungsverfahren (Art. 5, SP zu Art. 5) stimmen mit den analogen Vorschriften in den Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen überein. Überdies sind weitergehende völker-

638

rechtliche Privilegien, die den diplomatischen und konsularischen Beamten im Empfangsstaat zukommen, vorbehalten (Abs.6 des SP zu Art.1 DBAN-E; Abs.5 des SP zu Art.1 DBASF-E und DBADK-E).

* * *

Wir benützen auch diesen Anlass, um Sie, getreue, liebe Eidgenossen, samt uns in Gottes Machtschutz zu empfehlen.

Bern, den 20. September 1957.

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates:

Der Bundespräsident:

Streuli

Der Bundeskanzler:

Ch. Oser

3424
