

## VERTRAULICH

Nicht zur Publikation bestimmt

## B e r i c h t

über die Besprechungen zwischen der Schweiz und Kanada  
über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens

---

I. Vorgeschichte und Ablauf der Besprechungen

1. Besprechungen mit Vertretern des kanadischen Finanzministeriums über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens haben erstmals Ende 1952 stattgefunden. Sie führten aber zu keinem Ergebnis, da Kanada nicht gewillt war, in einem Abkommen die im internen Recht festgesetzten Sätze der Quellensteuern für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (in der Regel 15 %) herabzusetzen, und zudem die Anrechnung der kanadischen an die schweizerischen Steuern verlangte. Da die Kantone und die schweizerischen Wirtschaftskreise die kanadischen Vorschläge ablehnten, wurden die Verhandlungen mit Kanada nicht weitergeführt.

Kanada hat 1971 eine Steuerreform verabschiedet, die unter anderem für die Zeit ab 1976 eine Erhöhung der Quellensteuern von 15 auf 25 % vorsieht. Gleichzeitig erklärte sich Kanada bereit, mit allen interessierten Staaten über den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen zu verhandeln. Seither haben sowohl schweizerische Wirtschaftskreise wie auch die schweizerische Botschaft in Kanada auf die Wünschbarkeit eines Abkommens mit Kanada hingewiesen. Kanada hat bereits Verhandlungen mit mehreren wichtigen Staaten aufgenommen, namentlich über die Revision bestehender, aber auch über den Abschluss neuer Abkommen.

2. Anlässlich eines Besuches von Vertretern des kanadischen Finanzministeriums vom 19. Mai 1972 in Bern wurde die Eidg. Steuerverwaltung sowohl über die Änderungen des kanadischen Steuerrechts wie auch kurz über die kanadische Vertragspolitik orientiert. Ferner wurde vereinbart, die Doppelbesteuerungsbesprechungen im Jahre 1973 wieder aufzunehmen.

Diese fanden in der Folge vom 24. - 28. September 1973 in Bern statt. Der von Dr. K. Locher, Direktor der Eidg. Steuerverwaltung, geführten schweizerischen Verhandlungsdelegation gehörte auch ein Vertreter der Wirtschaft (Dr. Th. Faist, Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften, Bern) an. Die vierköpfige kanadische Delegation wurde von Mr. R.A. Short, Directeur, Division des Affaires fiscales internationales, Ministère des Finances, geleitet. Grundlage der Besprechungen bildeten ein kanadischer Abkommensentwurf vom 27.8.1973 und das OECD-Musterabkommen. Auf ausdrück-

lichen kanadischen Wunsch soll aber der Inhalt dieses Entwurfes mit Rücksicht auf die laufenden Doppelbesteuerungsverhandlungen Kanadas mit Drittstaaten streng vertraulich behandelt werden. Die kanadische Verhandlungsdelegation erklärte sich aber bereit, der EStV in einem späteren Zeitpunkt ein mit einem bedeutenden europäischen Staat neu unterzeichnetes Abkommen zuzustellen, auf Grund dessen die EStV die der Schweiz gegenüber gemachten kanadischen Vorschläge sodann den Kantonen und Wirtschaftsverbänden zur Vernehmlassung unterbreiten könnte. Da seitens der kanadischen Delegation erklärt wurde, der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit mindestens einem europäischen Staat stehe unmittelbar bevor und bei späteren Anfragen durch die EStV jeweils ein baldiger Abschluss in Aussicht gestellt wurde, wartete die EStV mit der Berichterstattung ab. Bis heute ist es aber Kanada noch nicht gelungen, ein solches Abkommen zum Abschluss zu bringen. Dennoch hält die EStV nun den Zeitpunkt für gegeben, die Kantone und Wirtschaftsverbände über das Ergebnis der Besprechungen in Form eines vertraulichen Berichtes zu orientieren.

## II. Ergebnis der Besprechungen

Im folgenden werden nur diejenigen kanadischen Vorschläge, die in wesentlicher Hinsicht von der bisherigen schweizerischen Abkommenspraxis abweichen, sowie einige kanadische Spezialitäten erwähnt.

### 1. Sachlicher Geltungsbereich

Die Bundesregierung Kanadas hat verfassungsrechtlich keine Kompetenz, die Provinzen, welche ebenfalls zur Erhebung direkter Steuern befugt sind, durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen zu binden. Die Bundesregierung hat jedoch mit den Provinzen sogenannte "Collection agreements" abgeschlossen, unter denen das in der betreffenden Provinz steuerbare Einkommen der natürlichen Personen und der Gesellschaften nach Massgabe des Gesetzes über die Bundeseinkommensteuer bestimmt und davon die Einkommensteuer der Provinz erhoben wird. Damit finden die Bestimmungen eines von Kanada abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens automatisch auf die Einkommensteuern der Provinzen Anwendung, solange diese Vereinbarungen in Kraft stehen. In bezug auf die Provinz Ontario gilt jedoch diese Regelung nur für die Einkommensteuer natürlicher Personen; Quebec hat weder für natürliche Personen noch für Gesellschaften eine solche Vereinbarung mit der Bundesregierung abgeschlossen. Die Praxis hat aber gezeigt, dass in diesen beiden Provinzen die von Kanada unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten eingegangenen Verpflichtungen bisher stets respektiert worden sind.

Kanada erhebt zur Zeit keine Vermögensteuern; ein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz sollte sich aber nach kanadischer Auffassung dennoch auf Vermögensteuern beziehen. Die kanadische Delegation glaubt, dass eine in Zukunft in Kanada eingeführte Vermögensteuer ohne weiteres unter ein solches Abkommen fallen würde.

## 2. Wohnsitz

Nach kanadischem Vorschlag sollen auch Personengesellschaften, unverteilte Erbschaften und Trusts als ansässige Personen gelten, sofern deren Einkünfte wie Einkünfte einer ansässigen Person besteuert werden.

## 3. Betriebstätte

Kanada betrachtet ein Warenlager, über welches ein Vertreter eines im anderen Vertragsstaat ansässigen Unternehmens verfügt, als eine Betriebstätte dieses Unternehmens.

## 4. Dividenden

Nach internem kanadischem Recht beträgt die Quellensteuer auf Dividenden, die in Kanada nicht ansässigen Personen zufließen, 15 %; ab 1.1.1976 wird diese Steuer auf 25 % erhöht. Der Satz der Quellensteuer wird indessen um 5 % ermässigt, wenn in Kanada ansässige Personen über mindestens 25 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft verfügen. Er beträgt somit in solchen Fällen 10 % bzw. ab 1976 20 %. *Anteil - Tochter - Gesellschaften*

Unter einem Doppelbesteuerungsabkommen will Kanada an einem Quellensteuersatz von 15 % festhalten, sodass erst ab 1976 eine Vergünstigung eintritt. Für Tochterdividenden wird keine zusätzliche Satzermässigung gewährt. Die Reduktion des Quellensteuersatzes um 5 % im Falle von Gesellschaften, die teilweise kanadisch beherrscht sind (zu mind. 25 %), wird indessen auch unter einem Abkommen zugestanden (Quellensteuersatz somit 10 %).

Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Verhältnis Gesellschaft - Aktionär steht den in Kanada ansässigen natürlichen Personen für kanadische Dividenden eine Steuergutschrift zu: ein Drittel der von der Gesellschaft erklärten Dividende wird dem Aktionär aufgerechnet; von der darauf erhobenen Bundeseinkommensteuer können vier Fünftel des aufgerechneten Betrages in Abzug gebracht werden; übersteigt die Steuergutschrift den Betrag der Steuer, so wird der übersteigende Teil zurückerstattet. An die Einkommensteuer der Provinz können bis zu einem Fünftel des aufgerechneten Betrages angerechnet werden.

### Beispiel

Gesellschaftsgewinn	120
Income tax	<u>60</u>

Ausgeschüttete Dividende	60
Aufrechnung tax credit	<u>20</u>
Steuerbare Dividende	<u>80</u>

Bei einem Steuersatz (Bundes- und Provinzsteuer) von	20 %	40 %	60 %
beträgt die Steuer auf der Dividende	16	32	48
abzüglich tax credit (16 + 4)	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>20</u>
Nettosteuer des Aktionärs	0*	12	28
Nettoeinkommen nach Abzug aller Steuern	<u>64</u>	<u>48</u>	<u>32</u>

\*) Rückerstattung von 4

Die Steuergutschrift wird auch dann gewährt, wenn die Gesellschaft auf dem ausgeschütteten Gewinn keine Körperschaftsteuer entrichtet hat. In Kanada ansässige Gesellschaften erhalten für die bezogenen Dividenden keine Steuergutschrift; die Dividenden können aber steuerfrei bezogen werden. Kanada ist nicht bereit, die Steuergutschrift auch im Ausland ansässigen Aktionären zu gewähren.

*es geht in BRA möchte Kanada einen Steuerbonus*  
 Ferner möchte Kanada auch auf Gewinnen einer in Kanada gelegenen Betriebsstätte eines schweizerischen Unternehmens eine Quellensteuer von 15 % erheben; nach internem kanadischem Recht unterliegen jedoch reinvestierte Gewinne dieser Steuer nicht, sofern sich die getätigten Investitionen in bestimmten Grenzen halten.

*Leiss: wenn Canada 10% Korridor, nicht gebannt werden*

### 5. Zinsen und Lizenzgebühren

Nach internem kanadischem Recht beträgt die Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren, die in Kanada nicht ansässigen Personen zufließen, 15 %; ab 1.1.1976 wird diese Steuer auf 25 % erhöht. Unter einem Doppelbesteuerungsabkommen hält Kanada bei Zinsen an einem Quellensteuersatz von 15 % fest. Einzig bei Zinsen von Staatsobligationen stellt es eine Steuerbefreiung im Quellenstaat in Aussicht. Möglicherweise wäre es auch bereit, Zinsen auf gewerblichen Krediten, nicht aber auf Bankdarlehen, von der Quellensteuer zu befreien.

Auf Lizenzgebühren möchte Kanada eine Quellensteuer von 15 % erheben, doch lässt es die Möglichkeit, die Steuer auf 10 % zu begrenzen, offen. Bei Vergütungen für die Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken (ausgenommen Filme sowie Bild- und Tonaufzeichnungen für Radio und Fernsehen) sieht es die alleinige Besteuerung im Wohnsitzstaat des Empfängers vor, sofern dieser Staat die Einkünfte tatsächlich besteuert. Im übrigen wird auf Zahlungen einer kanadischen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft, die unter einem sogenannten "bona fide cost sharing arrangement" für die Ausarbeitung von Entwicklungsprogrammen geleistet werden, nach internem kanadischem Recht keine Steuer erhoben. In bezug auf Leasingzahlungen ist Kanada bereit, die Frage einer Herabsetzung der Quellensteuer zu prüfen.

### 6. Kapitalgewinne

Nach internem kanadischem Recht unterliegen in Kanada ansässige Personen für alle Gewinne aus der Veräusserung von inländischen oder ausländischen Vermögenswerten der ordentlichen Einkommensteuer; diese wird aber nur auf der Hälfte der erzielten Gewinne erhoben. Andererseits sind nicht ansässige Personen nur für Gewinne aus der Veräusserung von bestimmten kanadischen Vermögenswerten, wie unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen, Beteiligungen an einer privaten Gesellschaft, Beteiligungen an einer öffentlichen Gesellschaft, sofern der Veräusserer über mindestens 25 % des Aktienkapitals verfügt, sowie Beteiligungen an einem Trust, einer unverteilter Erbschaft oder an einer Personengesellschaft, in Kanada steuerpflichtig.

Ferner gelten nicht kanadische Vermögenswerte von in Kanada ansässigen Personen, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, im Zeitpunkt des Wegzuges als veräussert; der fiktive Kapitalgewinn, welcher sich nach der Differenz

zwischen dem Kaufpreis bzw. dem Marktwert bei Wohnsitzbegründung in Kanada und dem Marktwert bei Wegzug bemisst, wird entsprechend besteuert. Nicht erfasst werden fiktive Gewinne bis zu § 5'000.- sowie Gewinne auf Vermögenswerten, die der Wegzuger bereits bei seiner letzten Wohnsitzbegründung in Kanada besass, sofern er während eines Zeitraumes von 10 Jahren vor dem Wegzug höchstens drei Jahre in Kanada ansässig war. Die Steuerentrichtung erfolgt aber nach Wahl des Wegzegers erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräusserung solcher Vermögenswerte, sofern er der Steuerbehörde für die im Falle einer Veräusserung geschuldete Steuer Sicherheit leistet. Mit dieser Gesetzgebung will Kanada vermeiden, dass sich dort ansässige Personen nur deshalb ins Ausland begeben, um ihre ausländischen Vermögenswerte zu veräussern und dabei der kanadischen Steuer zu entgehen.

Unter einem Doppelbesteuerungsabkommen will Kanada Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Aktien einer in Kanada ansässigen Gesellschaft, in welcher der Veräusserer über mindestens 25 % des Aktienkapitals verfügt, sowie von Beteiligungen an einem kanadischen Trust, einer unverteilter Erbschaft oder an einer in Kanada ansässigen Personengesellschaft mit einer Quellensteuer von 25 % erfassen. Ferner behält es sich die Anwendung seiner Gesetzgebung über die Besteuerung von Kapitalgewinnen bei Wegzug bzw. im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräusserung vor, sofern der Veräusserer in einem Zeitraum von sechs Jahren vor der Veräusserung in Kanada ansässig war. Die kanadische Delegation liess jedoch die Möglichkeit offen, die Erhebung der "Wegzugsteuer" auf kanadische Staatsangehörige zu beschränken.

#### 7. "Monteur"-Klausel

Kanada ist bereit, unter einem Doppelbesteuerungsabkommen die Lösung des OECD-Musterabkommens zu übernehmen, doch wünscht es das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates insofern auszuweiten, als Vergütungen für geleistete Arbeit bis zu § 2'500.-, die von einem Arbeitgeber im Staate des Arbeitsortes gezahlt werden, im Wohnsitzstaat zu versteuern wären. Diese Regelung, wie sie dem Grundsatz nach auch im schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. Mai 1951 enthalten ist, wäre insbesondere für Stagiaires und Studenten von Bedeutung.

#### 8. Ruhegehälter und Renten

Nach kanadischem Steuerrecht können Pensionskassenbeiträge sowie Beiträge an einen "Income averaging annuity plan" weitgehend vom steuerpflichtigen Einkommen in Abzug gebracht werden; dafür wird später die ausbezahlte Pension oder Rente beim Empfänger voll erfasst. Unter einem Doppelbesteuerungsabkommen möchte daher Kanada auf Pensionen und Renten, die nicht ansässigen Personen zufließen, weiterhin eine Steuer von höchstens 15 % bei Pensionen und von 15 % bei Renten erheben. Pauschalzahlungen bei Aufhebung, Rückkauf oder Verkauf eines "Income averaging annuity plan" sollen jedoch im Quellenstaat der vollen Besteuerung unterliegen, um Missbräuche durch kurzfristige Wohnsitzverlegung ins Ausland zu verhindern. Im übrigen besteht in Kanada unter den verschiedenen Pensionsversicherungen Freizügigkeit; daher wird kein Unterschied zwischen öffentlich-rechtlichen und privaten Ruhegehältern gemacht.

Die kanadische Delegation hat die Möglichkeit offen gelassen, nur solche Pensionen und Renten aus kanadischen Quellen zu besteuern, die kanadischen Staatsangehörigen zufließen.

### 9. Generalklausel

Nach kanadischem Vorschlag sollen alle in einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht besonders erwähnten Einkünfte auch im Quellenstaat besteuert werden dürfen, wobei aber der anwendbare Steuersatz im Falle von Alimenten, Unterhaltsbeiträgen und Einkünften aus einer unverteilter Erbschaft oder einem Trust auf 15 % beschränkt sein soll, sofern der Empfänger diese Einkünfte im Wohnsitzstaat zu versteuern hat. Kanada scheint jedoch bereit zu sein, bei Alimenten und Unterhaltsbeiträgen, nicht aber bei Sozialversicherungsrenten und Pauschalzahlungen aus einer Pensionsversicherung, das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zu überlassen.

### 10. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die schweizerische Delegation hat darauf hingewiesen, dass die Steueranrechnung in der Schweiz im Falle von Quellensteuern, die über den im OECD-Musterabkommen enthaltenen Sätzen liegen, auf Schwierigkeiten stosse, so dass eine Begrenzung der Anrechnung in Betracht gezogen werden müsse.

### 11. Gleichbehandlung

Kanada wünscht keine Bestimmung aufzunehmen, die einem Vertragstaat verbietet, zwei in seinem Gebiet ansässige Unternehmen unterschiedlich zu behandeln, wenn das Kapital eines der Unternehmen einer oder mehreren in dem anderen Vertragstaat ansässigen Personen gehört oder von diesen kontrolliert wird (Art. 24 Abs. 5 OECD-Musterabkommen). Der Grund liegt darin, dass auf den ersten \$ 50'000.- des Gewinnes einer kanadischen privaten Gesellschaft ein reduzierter Steuersatz von 25 % zur Anwendung gelangt, sofern die Gesellschaft kanadisch beherrscht ist; ferner sind die Bestimmungen des kanadischen Steuerrechts gegen die Unterkapitalisierung (Sec. 18, Par. 4, Income Tax Act) bei kanadisch beherrschten Gesellschaften nicht anwendbar.

Im übrigen wird eine Gleichbehandlung nur für die unter das Abkommen fallenden Steuern gewährt, da die Bundesregierung verfassungsrechtlich nicht in der Lage ist, diesbezüglich die Provinzen zu binden.

### 12. Informationenaustausch

Kanada legt grosses Gewicht auf eine Klausel über den Informationenaustausch, um Missbräuche zu verhindern. Diese Klausel sollte möglichst weitgehend abgefasst sein.

### 13. "Durchgriff"

Im Rahmen der kanadischen Steuerreform von 1972 wurden auch Bestimmungen ins Einkommensteuerrecht aufgenommen, wonach einer in Kanada ansässigen Person, die eine ausländische Tochtergesellschaft kontrolliert oder mindestens 25 % ihres Aktienkapitals besitzt, die Einkünfte dieser Gesellschaft anteilmässig zugerechnet werden (abzüglich \$ 500.- pro Steuerjahr), sofern sie nicht aus einer aktiven Geschäftstätigkeit stammen; die im Ausland auf diesen Einkünften erhobenen Steuern werden an die kanadische Steuer angerechnet. Kanada will sich das Recht vorbehalten, diese Gesetzgebung ungeachtet anderslautender Bestimmungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen anwenden zu können. Zur Zeit steht diese Gesetzgebung noch nicht in Kraft.

### III. Abschliessende Beurteilung

In den wesentlichen Punkten konnte mit Kanada noch keine Einigung erzielt werden. Nach Angaben der kanadischen Verhandlungsdelegation entsprechen die im vorliegenden Bericht erwähnten kanadischen Forderungen der neuen kanadischen Vertragspraxis. Sollte es Kanada gelingen, diese Praxis gegenüber andern Industriestaaten durchzusetzen, so kann nicht damit gerechnet werden, dass es der Schweiz gegenüber zu besonderen Konzessionen bereit sein wird. Dies ist zudem auch deshalb unwahrscheinlich, weil Kanada vermeiden möchte, dass aus kanadischen Quellen stammende Einkünfte auf Grund besonderer Vergünstigungen, wie sie in andern Doppelbesteuerungsabkommen Kanadas nicht vorhanden sind, über die Schweiz geleitet würden.

Der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Kanada erscheint daher nur möglich, wenn schweizerischerseits zum Teil höhere Quellensteuern als bisheriger Praxis entsprechend sowie Quellensteuern auf andern Einkünften als auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zugestanden werden. Höhere Quellensteuern gehen aber, soweit die pauschale Steueranrechnung gewährt wird, zulasten der schweizerischen Fiscis, da diese höhere Steuerausfälle zur Folge haben.

Grundsätzlich muss entschieden werden, ob der Preis, der für den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Kanada auf der in diesem Bericht erwähnten Basis zu bezahlen ist, im Verhältnis zu den aus einem solchen Abkommen für die schweizerische Wirtschaft resultierenden Vorteilen als angemessen erscheint. Zu dieser Frage sollten sich in erster Linie die Wirtschaftsverbände aussprechen. Sollte der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Kanada allgemein befürwortet werden, so müssten die Verhandlungen im Jahre 1975 weitergeführt und nach Möglichkeit abgeschlossen werden, damit die schweizerischen Steuerpflichtigen ab 1976 in den Genuss der Abkommensvorteile gelangen können.