

79.005

**Botschaft
über ein Erbschaftsteuerabkommen mit der Bundesrepublik
Deutschland**vom 31. Januar 1979

Sehr geehrte Herren Präsidenten,
sehr geehrte Damen und Herren,

Mit dem Antrag auf Zustimmung unterbreiten wir Ihnen den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über das am 30. November 1978 unterzeichnete Erbschaftsteuerabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Herren Präsidenten, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung

31. Januar 1979

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Hürlimann

Der Bundeskanzler: Huber

Dodis

Übersicht

Die 1971 abgeschlossene Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 15. Juli 1931/20. März 1959 hatte sich auf die Steuern vom Einkommen und Vermögen beschränkt. Für das Restabkommen 1931/1959, das heute noch für Erbschaftsteuern gilt, konnte erst nach weiteren längeren Verhandlungen ein neues Erbschaftsteuerabkommen ausgehandelt werden, denn die Bundesrepublik Deutschland wünschte nicht nur eine Modernisierung des alten Abkommens, sondern strebte auch gewisse Sonderbestimmungen zur Bekämpfung der Steuerflucht an.

Das am 30. November 1978 abgeschlossene Abkommen folgt dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) von 1966. Abweichend von der bestehenden Regelung kann nun nicht nur das unbewegliche Vermögen, sondern auch das bewegliche Betriebsvermögen im Belegenheitsstaat besteuert werden. Ferner vermeidet die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung nicht mehr durch Steuerbefreiung, sondern durch Anrechnung der schweizerischen auf die deutschen Steuern. Indessen bleibt das unbewegliche Heimatvermögen der in der Bundesrepublik Deutschland verstorbenen Schweizer Bürger von der deutschen Besteuerung befreit. Wie im Einkommen- und Vermögensteuerabkommen hat auch im neuen Erbschaftsteuerabkommen die Bundesrepublik Deutschland ein subsidiäres Besteuerungsrecht im Falle eines Doppelwohnsitzes oder Wohnsitzwechsels des Erblassers sowie im Falle eines deutschen Wohnsitzes eines Erben oder Vermächtnisnehmers; Ausnahmen von der subsidiären Besteuerung bestehen zugunsten von Schweizer Bürgern und gewissen anderen Personen. Diese deutsche Nachbesteuerung verursacht auch keine Doppelbesteuerung, da die Bundesrepublik Deutschland die schweizerischen Steuern auf die deutschen Steuern anzurechnen hat.

Botschaft

1 Vorgeschichte

Das schweizerisch-deutsche Abkommen vom 15. Juli 1931/20. März 1959 regelte die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern (Abkommen 1931/1959). Die 1971 abgeschlossene Revision des Abkommens 1931/1959 beschränkte sich auf die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 11. August 1971; AS 1972 3075). Dagegen blieb die Erhebung der Erbschaftsteuern weiterhin durch das Abkommen 1931/1959 (Abkommen vom 15. Juli 1931 in der Fassung der Zusatzprotokolle vom 9. September 1957 und 20. März 1959) geregelt. Im Januar 1976 hat die deutsche Regierung beantragt, auch das Restabkommen von 1931/1959 möglichst bald durch ein neues Erbschaftsteuerabkommen zu ersetzen. Die Verhandlungen erwiesen sich wegen unterschiedlicher Auffassungen als schwierig und zeitraubend.

Die ersten Gespräche vom Mai 1976 in Bern dienten vor allem dazu, die beiderseitigen Auffassungen und namentlich die deutschen Revisionswünsche darzulegen und zu diskutieren. Wie erwartet, wünschte die Bundesrepublik Deutschland nicht bloss, das Restabkommen von 1931/1959 durch ein neues, den Empfehlungen der OECD folgendes Abkommen zu ersetzen, sondern auch einige besondere Anliegen zu verwirklichen, die nach deutscher Auffassung einer unangemessenen Ausnützung des deutsch-schweizerischen Steuergefälles begegnen sollten. Praktisch sollten die im Aussensteuergesetz von 1972 und im neuen deutschen Erbschaftsteuergesetz von 1974 verankerten deutschen Steueransprüche weitgehend vorbehalten werden.

Schweizerischerseits wurden die deutschen Begehren als zu weitgehend abgelehnt. Zwei weitere Verhandlungsrunden im Oktober 1976 und März 1977 brachten zwar gewisse Fortschritte, aber noch keine Einigung. Immerhin wurde ein Entwurf aufgesetzt, der in zahlreichen Punkten die unterschiedlichen Auffassungen zeigte.

Nach weiteren Verhandlungen im September 1977 konnte schliesslich in einer fünften und letzten Verhandlungsrunde vom 17. und 18. Mai 1978 in Bern eine Einigung erzielt werden.

Schon vor der Aufnahme der Verhandlungen sowie nach jeder Verhandlungsrunde sind die kantonalen Behörden und weitere interessierte Stellen und Kreise über die deutschen Begehren und die schweizerischen Gegenargumente unterrichtet worden. Die Vertreter der Deutschschweizer hatten Gelegenheit, ihre Anliegen am 19. Oktober 1976 beiden Delegationen mündlich vorzutragen. Die schweizerische Delegation hat zudem die Ergebnisse der Verhandlungen vom September 1977 am 9. Dezember 1977 mit den Vertretern der Kantone und Wirtschaftsverbände besprochen.

2 Erläuterungen zu den Bestimmungen des Abkommens

Das neue schweizerisch-deutsche Erbschaftsteuerabkommen vom 30. November 1978 folgt im Aufbau und in den Grundzügen dem Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftsteuern von 1966, das auch den neuen Abkommen der Schweiz mit Dänemark vom 23. November 1973 (AS 1974 1739) und Österreich vom 30. Januar 1974 (AS 1974 2105) zugrundeliegt. Es enthält indessen gegenüber dem Musterabkommen von 1966 und im Vergleich zur bestehenden Regelung (Abkommen 1931/1959) einige Besonderheiten, auf die im folgenden hingewiesen wird.

Artikel 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern)

Das Abkommen gilt für alle Steuern von Nachlässen, Erbanfällen und Schenkungen von Todes wegen, nicht jedoch für Steuern von Schenkungen unter Lebenden. Artikel 12 Absatz 3 sieht jedoch vor, dass allfällige Doppelbesteuerungen von Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden in einem Verständigungsverfahren geregelt werden können.

Artikel 4 (Wohnsitz)

Die Definition des Wohnsitzes weicht nicht wesentlich von der bisherigen Regelung und vom Musterabkommen von 1966 ab. Indessen wird nicht einfach auf das interne Recht verwiesen. Ein Erblasser gilt als in der Schweiz wohnhaft gewesen, wenn er hier Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hatte oder wenn hier der Erbgang zu eröffnen ist, und als in der Bundesrepublik Deutschland wohnhaft gewesen, wenn er Inländer im Sinne des Erbschaftsteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland war.

Artikel 4 enthält aber auf deutschen Wunsch Sonderbestimmungen für Erblasser, die im Zeitpunkt des Todes, im Todesjahr oder in den vorangegangenen fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland eine ständige Wohnstätte hatten.

Für den Fall, dass der Erblasser zwar seinen Wohnsitz im Sinne des Abkommens in der Schweiz hatte, jedoch im Zeitpunkt des Todes seit mindestens fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte (Doppelwohnsitz), hat sich die Bundesrepublik Deutschland ein konkurrierendes unbeschränktes Besteuerungsrecht vorbehalten (Art. 4 Abs. 3). Eine ähnliche Bestimmung enthält schon das Abkommen vom 11. August 1971 für die Einkommen- und Vermögensteuern. Artikel 4 Absatz 3 wirkt sich in keiner Weise auf die Besteuerung in der Schweiz aus; die betroffenen Nachlässe können in der Schweiz besteuert werden, als ob die Bestimmung nicht bestehen würde. Absatz 3 erlaubt nur der Bundesrepublik Deutschland, die Steuerbelastung auf das deutsche Niveau anzuheben. Soweit schweizerische Nachlassteile von der deutschen Steuer befreit sind, bleibt diese Steuerbefreiung bestehen. In den übrigen Fällen rechnet die Bundesrepublik Deutschland die schweizerischen auf die deutschen Steuern an. Die Deutschlandschweizer haben sich mit dieser Regelung ausdrücklich einverstanden erklärt.

Ebenfalls in Anlehnung an das Abkommen vom 11. August 1971 hat sich die Bundesrepublik Deutschland ein konkurrierendes Besteuerungsrecht für den Fall vorbehalten, dass der Erblasser seinen Wohnsitz im Todesjahr oder in den voran-

gegangenen fünf Jahren nach der Schweiz verlegt hatte und in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte (Art. 4 Abs. 4). Diese Bestimmung hindert zwar Wohnsitzverlegungen nicht, macht sie aber weniger attraktiv, da bei einem Todesfall innerhalb der Karenzfrist die Steuerlast auf das deutsche Niveau angehoben werden kann. Von dieser subsidiären Besteuerung sind Nachlässe von Schweizer Bürgern (Bst. b) und einigen anderen Erblassern (Bst. a) ausgenommen. Auch diese Bestimmung berührt die Besteuerung in der Schweiz nicht; die Bundesrepublik Deutschland hat eine allfällige Doppelbesteuerung zu beseitigen.

In beiden Fällen setzt die subsidiäre Besteuerung voraus, dass der Erblasser während gewisser Zeit in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte im Sinne des Abkommens verfügte. Artikel 4 Absatz 5 stellt klar, dass Wohnungen oder Räumlichkeiten, die Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich verwendet werden, keine Wohnstätte begründen.

Artikel 6 (Betriebsvermögen)

Neben unbeweglichem Vermögen (Art. 5) kann auch das Betriebsvermögen von Betriebstätten eines Unternehmens oder von Einrichtungen für die Ausübung eines freien Berufes in dem Staat besteuert werden, in dem die Betriebstätte oder Einrichtung liegt (Art. 6). Darin weicht das neue Abkommen von der bisherigen Regelung ab. Diese Lösung entspricht aber den Empfehlungen der OECD und findet sich schon in den Abkommen der Schweiz mit Frankreich, Österreich und Schweden. Artikel 6 gilt auch für Beteiligungen an einer Personengesellschaft (Abs. 9).

Artikel 8 (Anderes bewegliches Vermögen)

Absatz 1 entspricht dem Musterabkommen von 1966 und der bisherigen Regelung. Wesentliche Beteiligungen können daher weiterhin nur am Wohnsitz des Erblassers und nicht am Sitz der Gesellschaft besteuert werden.

Absatz 2 berücksichtigt eine Besonderheit des deutschen Rechts. Danach sind die in der Bundesrepublik Deutschland wohnhaften Erwerber für alle Erbanfälle und Vermächtnisse, ohne Rücksicht auf den letzten Wohnsitz des Erblassers, voll steuerpflichtig. Die Bundesrepublik Deutschland war nicht bereit, auf diese Besteuerung der Erben und Vermächtnisnehmer generell zu verzichten. Dagegen konnte die Schweiz eine Ausnahme für den Fall durchsetzen, dass im Zeitpunkt des Todes des Erblassers dieser und der Erwerber Schweizer Bürger waren (Art. 8 Abs. 2). Diese Bestimmung wirkt sich auf die Besteuerung in der Schweiz in keiner Weise aus. Sie erlaubt der Bundesrepublik Deutschland, die Steuerlast der dort wohnhaften Erben und Vermächtnisnehmer auf das deutsche Niveau anzuheben. Die Bundesrepublik Deutschland rechnet die schweizerische auf die deutsche Steuer an.

Artikel 9 (Schuldenabzug)

Absatz 1 entspricht dem Musterabkommen von 1966 und der bisherigen Regelung. Schulden, die mit einem bestimmten Vermögensgegenstand in wirtschaft-

lichem Zusammenhang stehen, sind daher vom Wert dieses Vermögens abzuziehen. Dieser Zusammenhang wird in der Regel angenommen, wenn eine Schuld einen bestimmten Gegenstand belastet oder darauf sichergestellt ist. Werden jedoch Geschäftsschulden durch privates Vermögen sichergestellt, so sind sie vom Betriebsvermögen und nicht vom Privatvermögen abzuziehen.

Alle anderen Schulden sind nach Absatz 2 erster Satz von dem Vermögen abzuziehen, das nur im Wohnsitzstaat besteuert werden kann.

Ein allfälliger Schuldenüberschuss ist zunächst von anderem Vermögen abzuziehen, das der gleiche Staat besteuern kann (Art. 9 Abs. 3). Ein verbleibender Schuldenrest in einen Staat ist vom anderen Staat zu berücksichtigen.

Die Einräumung eines konkurrierenden Besteuerungsrechts an die Bundesrepublik Deutschland in Artikel 4 Absätze 3 und 4 und in Artikel 8 Absatz 2 machte zusätzliche Bestimmungen notwendig, die einen in beiden Staaten übereinstimmenden Schuldenabzug gewährleisten (Art. 9 Abs. 2). Sofern der Erblasser oder Erwerber Inländer im Sinne des deutschen Erbschaftsteuerrechts war, hat auch die Bundesrepublik Deutschland diejenigen Schulden zu berücksichtigen, die nicht mit einem bestimmten Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (und daher nach Art. 9 Abs. 2 von dem in der Schweiz steuerbaren Vermögen abziehbar sind).

War der Erblasser nicht Inländer und in der Bundesrepublik Deutschland nur beschränkt, d. h. für deutsche Vermögenswerte erbschaftsteuerpflichtig und erfasst Deutschland aufgrund von Artikel 4 Absatz 4 Vermögen, das nach Artikel 8 nur in der Schweiz besteuert werden kann, so hat die Bundesrepublik Deutschland auch einen Teil der nach Artikel 9 Absatz 2 von der Schweiz abzuziehenden Schulden zu berücksichtigen. Dieser Teilbetrag bestimmt sich nach dem Verhältnis des nach Artikel 4 Absatz 4 besteuerten deutschen Vermögens zum (ggf. nach Abzug eines Schuldenausgleichs nach Abs. 3) gesamten, aber um die unter Absatz 1 fallenden Schulden gekürzten Rohvermögen.

Wie die Schulden werden auch Vermächtnisse abgezogen (Abs. 5).

Artikel 10 (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steuerbefreiung für deutsche Liegenschaften, Betriebsstätten und feste Einrichtungen. Die steuerbefreiten Vermögen können jedoch für die Festsetzung des Steuersatzes herangezogen werden.

Ein Hauptanliegen der Bundesrepublik Deutschland bestand darin, die Steuerbefreiung durch die Steueranrechnung zu ersetzen. Immerhin konnte für den schweizerischen Liegenschaftsbesitz eines in der Bundesrepublik Deutschland verstorbenen Schweizer Bürgers eine vollständige Befreiung von der deutschen Steuer erreicht werden. Die Steuerbefreiung tritt auch dann ein, wenn das unbewegliche Vermögen in der Schweiz keiner Steuer unterliegt. Im Gegensatz zum alten (Art. 9 Abs. 3) findet das neue Abkommen nicht nur bei tatsächlicher, sondern auch bei möglicher Doppelbesteuerung Anwendung. Damit wurden die Interessen unserer Landsleute in der Bundesrepublik Deutschland voll gewahrt.

Artikel 13 (Informationsaustausch)

Die deutsche Delegation verlangte die Aufnahme eines Artikels über einen umfassenden Informationsaustausch in das Erbschaftsteuerabkommen. Die Schweiz stimmte schliesslich einer gleichlautenden Klausel wie im Einkommen- und Vermögensteuerabkommen zu (Art. 27). Der Austausch wird damit auf diejenigen Informationen beschränkt, die für die richtige Durchführung des Abkommens notwendig sind (Botschaft vom 20. Oktober 1971; BBl 1971 II 1423).

Artikel 17 (Inkrafttreten)

Das neue Abkommen tritt am 30. Tag nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und ersetzt von diesem Datum an das Restabkommen von 1931/1959.

Artikel 18 (Kündigung)

Das Abkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber ab 1983 bei sechsmonatiger Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres gekündigt werden.

3 Finanzielle Auswirkungen

In einem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten beide Vertragsstaaten auf gewisse Steuereinnahmen. Das Abkommen bringt eine wichtige Neuerung, nämlich die Zuteilung des Besteuerungsrechts für bewegliches Betriebsvermögen an den Betriebsstättenstaat. Das Ausmass des Verlustes an kantonalen Steuereinnahmen infolge Steuerbefreiung des in deutschen Betriebsstätten angelegten beweglichen Vermögens lässt sich nicht abschätzen.

4 Verfassungsmässigkeit

Verfassungsmässige Grundlage für das vorliegende Abkommen bildet Artikel 8 der Bundesverfassung. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 85 Ziffer 5 der Bundesverfassung für die Genehmigung des Abkommens zuständig. Das Abkommen gilt fest bis zum Ende des Jahres 1983, kann aber danach unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres gekündigt werden. Es sieht weder den Beitritt zu einer internationalen Organisation vor, noch bringt es eine multilaterale Rechtsvereinheitlichung; der Bundesbeschluss unterliegt daher nicht dem fakultativen Referendum nach Artikel 89 Absatz 3 der Bundesverfassung. Die beschränkte materielle und territoriale Bedeutung des Abkommens rechtfertigt denn auch nicht die Unterstellung unter das fakultative Referendum nach Artikel 89 Absatz 4 der Bundesverfassung.

5 Schlussfolgerungen

Durch die Revision wird nicht bloss ein altes durch ein neues, weitgehend dem Musterabkommen von 1966 entsprechendes Abkommen ersetzt. Vielmehr musste die Schweiz der deutschen Seite auch Zugeständnisse machen.

Einige Kantone bedauern die Einräumung des Besteuerungsrechts für Betriebsstättenvermögen an den Betriebsstättenstaat; dem Verlust des Rechts auf Besteuerung deutschen Betriebsvermögens steht nur in wenigen Kantonen die Möglichkeit gegenüber, schweizerisches Betriebsvermögen deutscher Erblasser zu besteuern. Diese Lösung entspricht aber allgemeiner internationaler Auffassung. Es wird daher an den Kantonen liegen, ihre Steuerhoheit mit der Zeit derart auszubauen, dass sie von dieser Besteuerungsmöglichkeit Gebrauch machen können. Zu erwähnen ist, dass ein weiteres eindringliches Begehren der deutschen Seite, nämlich auf Besteuerung wesentlicher Beteiligungen in dem Staat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, mit Erfolg abgewendet werden konnte.

Die Einräumung eines konkurrierenden Besteuerungsrechts in bestimmten Fällen an die Bundesrepublik Deutschland lehnt sich weitgehend an die Lösungen an, die schon 1971 für die Einkommen- und Vermögensteuern vereinbart worden sind. Diese Neuerung schränkt die schweizerische Steuerhoheit nicht ein und führt auch nicht zu Doppelbesteuerungen.

Im gesamten gesehen entspricht das Abkommen vom 30. November 1978 den Erwartungen, die Kantone und Wirtschaftsverbände in den 1977 durchgeführten Vernehmlassungsverfahren an ein neues Erbschaftsteuerabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland gesetzt haben. Auch die Schweizer in der Bundesrepublik Deutschland haben dem Abkommen ausdrücklich zugestimmt.

Bundesbeschluss über ein Erbschaftsteuerabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
gestützt auf Artikel 8 der Bundesverfassung,
nach Einsicht in eine Botschaft des Bundesrates vom 31. Januar 1979¹⁾,
beschliesst:

Art. 1

¹ Das am 30. November 1978 unterzeichnete Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern wird genehmigt.

² Der Bundesrat wird ermächtigt, das Abkommen zu ratifizieren.

Art. 2

Dieser Beschluss untersteht nicht dem Staatsvertragsreferendum.

¹⁾ BBl 1979 I 477

Abkommen

Originaltext

zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern

*Die Schweizerische Eidgenossenschaft
und
die Bundesrepublik Deutschland,*

von dem Wunsch geleitet, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern abzuschliessen, haben folgendes vereinbart:

Artikel 1

Dieses Abkommen gilt für Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten.

Artikel 2

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Nachlass- und Erbschaftsteuern, die für Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

(2) Als Nachlass- und Erbschaftsteuern gelten alle Steuern, die von Todes wegen als Nachlasssteuern, Erbanfallsteuern, Abgaben vom Vermögensübergang oder Steuern von Schenkungen auf den Todesfall erhoben werden.

(3) Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören

a) in der Bundesrepublik Deutschland:

die Erbschaftsteuer;

b) in der Schweiz:

die von den Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Erbschaftsteuern (Erbfall- und Nachlasssteuern).

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Nachlass- und Erbschaftsteuern, die nach der Unterzeichnung dieses Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

Artikel 3

(1) Im Sinne dieses Abkommens

a) bedeutet der Ausdruck «Bundesrepublik Deutschland», im geographischen Sinne verwendet, das Gebiet des Geltungsbereichs des Grundgesetzes für die

Bundesrepublik Deutschland sowie das an die Hoheitsgewässer der Bundesrepublik Deutschland angrenzende und steuerrechtlich als Inland bezeichnete Gebiet, in dem die Bundesrepublik Deutschland in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht ihre Rechte hinsichtlich des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes sowie ihrer Naturschätze ausüben darf;

- b) bedeutet der Ausdruck «Schweiz» die Schweizerische Eidgenossenschaft;
- c) bedeuten die Ausdrücke «ein Vertragsstaat» und «der andere Vertragsstaat», je nach dem Zusammenhang, die Bundesrepublik Deutschland oder die Schweiz;
- d) bedeutet der Ausdruck «Staatsangehörige»
 - aa) in bezug auf die Bundesrepublik Deutschland:

Deutsche im Sinne des Artikels 116 Absatz 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland und juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;
 - bb) in bezug auf die Schweiz:

natürliche Personen, die die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen, und juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach dem in der Schweiz geltenden Recht errichtet worden sind;
- e) bedeutet der Ausdruck «zuständige Behörde»
 - aa) in der Bundesrepublik Deutschland:

der Bundesminister der Finanzen;
 - bb) in der Schweiz:

der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder sein bevollmächtigter Vertreter.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

Artikel 4

- (1) Einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens hatte der Erblasser
 - a) in der Bundesrepublik Deutschland, wenn er Inländer im Sinne des Erbschaftsteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland war;
 - b) in der Schweiz, wenn er dort im Sinne des schweizerischen Erbschaftsteuerrechts Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hatte oder wenn dort der Erbgang zu eröffnen ist.
- (2) Hatte nach Absatz 1 ein Erblasser in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so gilt folgendes:
 - a) Der Wohnsitz des Erblassers gilt als in dem Staat gelegen, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügte. Verfügte er in beiden Staaten über eine

Doppelbesteuerungsabkommen

ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

- b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat der Erblasser den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte, oder verfügte er in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, in dem er seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.
- c) Hatte der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, dessen Staatsangehöriger er war.
- d) War der Erblasser Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

(3) Hatte ein Erblasser nach den Absätzen 1 und 2 seinen Wohnsitz in der Schweiz, verfügte er aber im Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte, so kann das Nachlassvermögen ungeachtet der Artikel 5–8 Absatz 1 nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Artikel 10 Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

(4) Hatte ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in der Schweiz und hatte er vorher über eine ständige Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland verfügt, so kann das Nachlassvermögen ungeachtet der Artikel 5–8 Absatz 1 nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte und sein Tod in dem Jahr, in dem er zuletzt über eine solche Wohnstätte verfügt hatte, oder in den folgenden fünf Jahren eingetreten ist.

Dies gilt nicht, wenn der Erblasser

- a) in der Schweiz einen Wohnsitz begründet hatte
 - aa) wegen Aufnahme einer echten unselbständigen Tätigkeit in der Schweiz für einen Arbeitgeber, an dem er über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich interessiert war, oder
 - bb) wegen Eheschliessung mit einem schweizerischen Staatsangehörigen oder
- b) in dem Zeitpunkt, in dem er zuletzt über eine ständige Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland verfügt hatte, schweizerischer Staatsangehöriger war.

Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Artikel 10 Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

(5) Als ständige Wohnstätte im Sinne dieses Artikels gelten nicht eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich verwendet werden.

Artikel 5

(1) Unbewegliches Vermögen, das ein Erblasser, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, im anderen Vertragsstaat besass, kann im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck «unbewegliches Vermögen» hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten auch für unbewegliches Vermögen eines Unternehmens und für unbewegliches Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art dient.

Artikel 6

(1) Vermögen (ausgenommen das nach den Artikeln 5 und 7 zu behandelnde Vermögen), das Betriebsvermögen einer Betriebstätte eines Unternehmens ist, die ein Erblasser, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, im anderen Vertragsstaat hatte, kann im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck «Betriebstätte» bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(3) Der Ausdruck «Betriebstätte» umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte und
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

(4) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(5) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a-e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

(6) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 7 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 2 und 3 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränkten sich auf die in Absatz 5 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebstätte machen.

(7) Ein Unternehmen eines Vertragsstaats wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in dem anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(8) Vermögen (ausgenommen das nach Artikel 5 zu behandelnde Vermögen), das zu einer der Ausübung eines freien Berufs oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art dienenden festen Einrichtung gehört, die ein Erblasser, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, im anderen Vertragsstaat hatte, kann im anderen Staat besteuert werden.

(9) Dieser Artikel gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften. Er erstreckt sich auch auf Darlehensforderungen, die dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zustehen, und auf Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft von dem Gesellschafter überlassen worden sind, sofern diese Gegenstände nach dem Recht des Vertragsstaats, in dem sich die Betriebstätte befindet, dem Betriebsvermögen der Betriebstätte zugerechnet werden.

Artikel 7

Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und der Binnenschifffahrt dienende Schiffe, die von einem Unternehmen betrieben werden, das einem Erblasser gehörte, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, und bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens im anderen Staat befindet.

Artikel 8

(1) Das nicht nach den Artikeln 5–7 zu behandelnde Vermögen kann nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte.

(2) Ungeachtet der Artikel 5–7 und Absatz 1 dieses Artikels kann das Nachlassvermögen nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn der Erwerber im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Die Artikel 4 Absatz 5 und 10 Absatz 1 sind entsprechend anzuwenden. Die vorstehenden Bestimmungen gelten nicht, wenn im Zeitpunkt des Todes des Erblassers dieser und der Erwerber schweizerische Staatsangehörige waren.

Artikel 9

(1) Schulden, die mit einem bestimmten Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, werden vom Wert dieses Vermögens abgezogen.

(2) Die anderen Schulden werden vom Wert des Vermögens abgezogen, das nur in dem Vertragsstaat besteuert werden kann, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Diese Schulden werden bei der Anwendung des Artikels 4 Absätze 3 und 4 und des Artikels 8 Absatz 2 auch in der Bundesrepublik Deutschland abgezogen, wenn der Erblasser bzw. der Erwerber Inländer im Sinne des Erbschaftsteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland waren. War der Erblasser nicht Inländer und besteuert die Bundesrepublik Deutschland nach Artikel 4 Absatz 4 Vermögen, das nach Artikel 8 Absatz 1 nur in der Schweiz besteuert werden kann, so wird vom Wert dieses Vermögens der Teil der nach diesem Absatz von der Schweiz zu berücksichtigenden Schulden abgezogen, der dem Verhältnis dieses Vermögens nach Berücksichtigung eines Schuldenausgleichs nach Absatz 3 zum gesamten Rohvermögen nach Abzug der unter Absatz 1 fallenden Schulden entspricht.

(3) Übersteigt eine Schuld den Wert des Vermögens, von dem sie in einem Vertragsstaat nach den Absätzen 1 und 2 abzuziehen ist, so wird der übersteigende Betrag vom Wert des übrigen Vermögens, das in diesem Staat besteuert werden kann, abgezogen.

(4) Verbleibt nach den Abzügen, die auf Grund der vorstehenden Absätze vorzunehmen sind, ein Schuldenrest, so wird dieser vom Wert des Vermögens, das im anderen Vertragsstaat besteuert werden kann, abgezogen.

(5) Die vorstehenden Bestimmungen über den Schuldenabzug gelten sinngemäss auch für den Abzug der Vermächtnisse.

Artikel 10

(1) Hatte der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, so wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Die Bundesrepublik Deutschland nimmt in der Schweiz gelegenes unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 von der Besteuerung aus, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war. Sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das sie das Besteuerungsrecht behält, den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das unbewegliche Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre.
- b) Soweit Buchstabe a nicht anzuwenden ist, rechnet die Bundesrepublik Deutschland nach Massgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf die nach ihrem Recht festgesetzte Steuer die Steuer an, die in der Schweiz für das Vermögen gezahlt wird, das nach dem Abkommen in der Schweiz besteuert werden kann. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf das Vermögen entfällt, das in der Schweiz besteuert werden kann.

(2) Hatte der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in der Schweiz, so wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

Die Schweiz nimmt das Vermögen, das nach den Artikeln 5, 6 und 7 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann, von der Besteuerung aus. Sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das sie das Besteuerungsrecht behält, den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre.

Artikel 11

(1) Die Staatsangehörigen eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(2) Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf im anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Ver-

Doppelbesteuerungsabkommen

tragsstaat, den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermässigungen auf Grund des Personenbestandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt.

(3) Die Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen im erstgenannten Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(4) In diesem Artikel bedeutet der Ausdruck «Besteuerung» Steuern jeder Art und Bezeichnung.

Artikel 12

(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Staaten unterbreiten.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind. Dies gilt auch für die Besteuerung von Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmässig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.

Artikel 13

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten im Rahmen der nor-

malen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für eine richtige Durchführung dieses Abkommens. Jede auf diese Weise ausgetauschte Auskunft soll geheimgehalten und niemandem zugänglich gemacht werden, der sich nicht mit der Veranlagung, der Erhebung, der Rechtsprechung oder der Strafverfolgung hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst. Auskünfte, die irgendein Handels- oder Bank-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.

(2) Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von seinen eigenen Vorschriften oder von seiner Verwaltungspraxis abweichen oder die seiner Souveränität, seiner Sicherheit, seinen allgemeinen Interessen oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die nicht auf Grund seiner eigenen und auf Grund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.

Artikel 14

Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den Mitgliedern einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung oder ihren Familienangehörigen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Vereinbarungen zustehen. Soweit eine Nachlass- oder Erbschaftsteuer wegen dieser Vorrechte im Empfangsstaat nicht erhoben werden kann, steht das Besteuerungsrecht dem Entsendestaat zu.

Artikel 15

Mit dem Inkrafttreten dieses Abkommens tritt das Abkommen vom 15. Juli 1931 zwischen dem Deutschen Reich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern in der zur Zeit gültigen Fassung ausser Kraft. Es findet nicht mehr Anwendung auf Nachlässe, auf die dieses Abkommen nach Artikel 17 Absatz 2 anzuwenden ist.

Artikel 16

Dieses Abkommen gilt auch für das Land Berlin, sofern nicht die Regierung der Bundesrepublik Deutschland dem Schweizerischen Bundesrat innerhalb von drei Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens eine gegenteilige Erklärung abgibt.

Artikel 17

(1) Dieses Abkommen bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Bern ausgetauscht.

Doppelbesteuerungsabkommen

(2) Das Abkommen tritt am 30. Tag nach dem Tag in Kraft, an dem die Ratifikationsurkunden ausgetauscht werden. Seine Bestimmungen finden auf Nachlässe von Personen Anwendung, die an oder nach diesem Tag sterben.

Artikel 18

Dieses Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem der Vertragsstaaten gekündigt worden ist. Jeder Vertragsstaat kann das Abkommen auf diplomatischem Weg unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres, frühestens zum Ende des Jahres 1983, kündigen. In diesem Fall findet das Abkommen nicht mehr auf Nachlässe von Personen Anwendung, die nach Ablauf des Kalenderjahres verstorben sind, zu dessen Ende das Abkommen gekündigt worden ist.

Geschehen zu Bonn am 30. November 1978 in zwei Urschriften in deutscher Sprache.

Für die
Schweizerische Eidgenossenschaft:
M. Gelzer

Für die
Bundesrepublik Deutschland:
Günther von Well
Rolf Böhme