

# Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung

von Dr. Felix Escher



VERLAG PAUL HAUPT BERN UND STUTT GART

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	15
<b>§ 1 Das Problem .....</b>	<b>17</b>
1. Allgemeines .....	17
a) Die Ursache der Doppelbesteuerung .....	17
b) Die Beschränkung der Steuerpflicht .....	17
c) Die Kollision der Steueransprüche .....	17
2. Die hauptsächlichen Methoden zur Ausschaltung .....	18
a) Freistellungsmethode .....	18
b) Anrechnungsmethode .....	19
3. Terminologie .....	19
1. Teil:	
<b>Grundlagen .....</b>	<b>21</b>
<b>§ 2 Einleitung .....</b>	<b>21</b>
<i>I. Die Wurzeln der Doppelbesteuerung .....</i>	<i>21</i>
1. Die Steuerhoheit als Ausfluss der Gebietshoheit .....	21
a) Die wesentlichen Merkmale des Staatsbegriffes .....	21
b) Die Gebietshoheit als Ausdruck der Staatsgewalt .....	21
c) Die Steuerhoheit als Ausfluss der Gebietshoheit .....	21
d) Begründung .....	21
e) Die erforderliche Beziehung zum Inland .....	22
f) Die Frage der Ausschliesslichkeit der Steuerhoheit .....	23
g) Präzisierung .....	23
2. Die Wurzeln der Doppelbesteuerung .....	24
a) Allgemeines .....	24
b) Die persönliche Zugehörigkeit .....	24
c) Die wirtschaftliche Zugehörigkeit .....	24
d) Beispiel .....	24
e) Kollisionsfälle .....	25
<i>II. Doppelbesteuerungsrecht und Völkerrecht .....</i>	<i>25</i>
1. Doppelbesteuerungsrecht und Souveränität .....	25
a) Die Souveränität als Merkmal des Staates — Das Problem .....	25
b) Quellen des Völkerrechts .....	26
c) Zwangsmittel gegen den Völkerrechtsverstoss .....	26
d) Das Wohnheitsrecht als Massstab .....	27
e) Die Territorialitätsbezogenheit der Anknüpfungspunkte .....	27
f) Die Willkür als Grenze der Ausdehnung der Steuerpflicht .....	28
g) Die Einheit der Besteuerung .....	28
h) Das Völkerrecht verbietet die Doppelbesteuerung nicht .....	29
i) Zusammenfassung .....	29

2. Das Aussensteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland .	29
a) Allgemeines .....	29
b) Die Entstehung .....	30
c) § 2 AStG .....	30
d) § 7 AStG .....	31
e) § 5 AStG .....	32
f) Zusammenfassung .....	33
<i>III. Das Doppelbesteuerungsproblem in der Schweiz</i> .....	33
1. Die Teilung der Steuerhoheit .....	33
2. Die Kollisionsfälle .....	33
<b>§ 3 Doppelbesteuerungsrecht und IPR</b> .....	35
<i>I. Die Natur der Doppelbesteuerungsnormen</i> .....	35
1. Einleitung .....	35
2. Die Zuweisungsnormen .....	35
3. Die Abgrenzung zum materiellen Recht .....	36
4. Die Geltung der Zuweisungsnormen .....	36
a) Interkantonaies Doppelbesteuerungsrecht .....	36
b) Internationales Doppelbesteuerungsrecht .....	37
<i>II. Das Verhältnis des Internationalen Verwaltungsrechts         zum Internationalen Privatrecht</i> .....	38
1. Der Begriff des Internationalen Verwaltungsrechts .....	38
2. Die Begrenzung des Internationalen Verwaltungsrechts .	39
3. Das IPR .....	39
4. Der Unterschied .....	39
a) Die Zweiseitigkeit des IPR .....	40
b) Die Einseitigkeit des IVR .....	40
c) Die Autonomie des IPR .....	40
d) Die fehlende Autonomie des IVR .....	41
5. Terminologie .....	41
<b>§ 4 Der Begriff der Doppelbesteuerung</b> .....	43
<i>I. Der herkömmliche Begriff</i> .....	43
1. Allgemeines .....	43
a) Die kasuistische Begriffsbestimmung .....	43
b) Die konstruktive Begriffsbestimmung .....	43
2. Der Unterschied zur Doppelbelastung .....	44
<i>II. Die Präzisierung des Begriffes hinsichtlich der Methoden</i> .	45
1. Virtuelle Doppelbesteuerung .....	45
2. Präzisierung hinsichtlich des Anrechnungsverfahrens ...	45
<b>§ 5 Die Anknüpfung</b> .....	47
<i>I. Allgemeines</i> .....	47
1. Das Wesen der Anknüpfung .....	47
2. Die Kollision .....	47

<i>II. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit</i>	47
1. Allgemeines	47
2. Die Steuerorte	48
a) Allgemeines	48
b) Die Haupt- und Spezialsteuerorte	48
c) Primärer und sekundärer Steuerort	48
3. Die persönliche Zugehörigkeit	49
a) Der Wohnsitz	49
b) Der Aufenthalt	50
c) Die Heimatzugehörigkeit	50
d) Der Sitz der juristischen Person	50
4. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit	51
a) Grundeigentum	51
b) Die Geschäftsniederlassung	51
c) Die Betriebstätte	51
d) Die Einkommensquelle	52
<b>§ 6 Prinzipien im internationalen Steuerrecht</b>	53
<i>I. Wohnsitz- und Ursprungsprinzip</i>	53
1. Allgemeines	53
a) Das Problem	53
b) Die Abgrenzung zum Territorialitätsprinzip	53
c) Abgrenzung zur Behandlung der Anknüpfungspunkte	54
d) Einschränkung bezüglich des Ursprungsprinzipes	54
2. Die Vertreter der beiden Prinzipien	54
3. Das Wohnsitzprinzip — Die Stellung der Schweiz	55
4. Das Ursprungsprinzip	56
5. Der Vergleich der beiden Prinzipien	56
a) Allgemeines	56
b) Das reine Wohnsitzprinzip	56
c) Das reine Ursprungsprinzip	57
6. Das Vorherrschen des Wohnsitzprinzipes	57
<i>II. Tendenzen im internationalen Steuerrecht</i>	58
1. Einleitung	58
2. Die einzelnen Steuerorte	58
a) Übriges Einkommen und Vermögen	58
b) Bewegliches Vermögen	58
c) Bewegliches Betriebstättenvermögen	59
d) Freie Berufe	59
e) Unselbständige Erwerbstätigkeit	59
f) Übriges Einkommen	59
g) Unternehmensgewinne	59
h) Unbewegliches Vermögen	59
i) Kapitalgewinne	60
<i>III. Insbesondere bei Vermögenserträgen</i>	60
1. Allgemeines	60
2. Gründe für das eine oder andere Prinzip	60

3. Der Vorbehalt zugunsten des Quellenstaates	61
4. Die Regelung im einzelnen	61
a) Dividenden, Art. 10 OECD	61
b) Zinsen, Art. 11 OECD	62
c) Lizenzgebühren, Art. 12 OECD	62
5. Ausnahmefälle	62
<b>§ 7 Massnahmen zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung</b>	<b>63</b>
I. Übersicht	63
II. Unilaterale Massnahmen	63
1. Allgemeines	63
2. Die wichtigsten Massnahmen	63
a) Die Beschränkung der eigenen Steuerpflicht	63
b) Die Anrechnung ausländischer Steuern	64
c) Weitere Massnahmen	64
3. Die Wirksamkeit der einseitigen Massnahmen	64
4. Die Massnahmen der Schweiz	64
III. Doppelbesteuerungsabkommen	65
1. Das Wesen	65
2. Der Aufbau	65
3. Bilaterale und multilaterale Abkommen	66
4. Die Kompetenz des Bundes zum Abschluss von DBA	66
IV. Übergeordnete Instanz	67
1. Allgemeines	67
2. Die Praxis des Bundesgerichtes	68
<b>§ 8 Die Rechtsquellen und deren Rangordnung</b>	<b>69</b>
I. Doppelbesteuerungsabkommen	69
1. Die Abkommen der Schweiz	69
2. Der Geltungsbereich	70
II. Innerstaatliches Recht	71
1. Bundesrecht	71
2. Kantonales Recht	71
III. Die Rangordnung	72
1. Bundesrecht bricht kantonales Recht	72
2. Vertragsrecht und internes Recht	72
<b>§ 9 Die Qualifikation</b>	<b>74</b>
I. Der Begriff	74
1. Die Problemstellung	74
2. Die Qualifikation im IPR	74
3. Die Qualifikation im Doppelbesteuerungsrecht	75
II. Der Qualifikationskonflikt	75
1. Das Wesen	75

2. Die Einteilung der Qualifikationsfälle .....	76
3. Die Qualifikation ausserhalb von DBA .....	76
4. Die Verweisung .....	77
5. Die Qualifikation bei der Anwendung von DBA .....	77
a) Qualifikation und Auslegung .....	77
b) Definitionen .....	78
c) Verweisungen .....	78
d) Sonstige Fälle .....	79
6. Die Qualifikation im interkantonalen Steuerrecht .....	79

2. Teil:

<b>Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>81</b>
--	-----------

<b>§ 10 Einführung .....</b>	<b>81</b>
------------------------------	-----------

<i>I. Die Bedeutung der Methoden .....</i>	<i>81</i>
--	-----------

1. Das Verhältnis zum ersten Teil .....	81
---	----

2. Das weitere Vorgehen .....	82
-------------------------------	----

<i>II. Die Geschichte der Methoden .....</i>	<i>82</i>
--	-----------

1. Die Staatenpraxis .....	82
----------------------------	----

2. Die Wissenschaft .....	84
---------------------------	----

<i>III. Annahmen .....</i>	<i>85</i>
----------------------------	-----------

1. Allgemeines .....	85
----------------------	----

2. Die angenommenen Voraussetzungen .....	85
---	----

3. Tarife .....	86
-----------------	----

Tarif A .....	86
---------------	----

Tarif B .....	86
---------------	----

<b>§ 11 Das Freistellungsverfahren .....</b>	<b>88</b>
--	-----------

<i>I. Terminologie .....</i>	<i>88</i>
------------------------------	-----------

<i>II. Die echte Freistellung .....</i>	<i>88</i>
---	-----------

1. Die Ausgestaltung .....	88
----------------------------	----

2. Auswirkungen .....	89
-----------------------	----

<i>III. Die Freistellung mit Progressionsvorbehalt .....</i>	<i>90</i>
--	-----------

1. Allgemeines .....	90
----------------------	----

2. Ausgestaltung (Beispiel) .....	90
-----------------------------------	----

3. Die Natur des Progressionsvorbehaltes .....	91
--	----

a) Allgemeines .....	91
----------------------	----

b) Die Bezeichnung als Progressionsvorbehalt .....	93
--	----

c) Die Berechtigung des Progressionsvorbehaltes .....	94
---	----

d) Der Progressionsvorbehalt in Doppelbesteuerungs- abkommen .....	96
---	----

e) Die Auswirkungen des Progressionsvorbehaltes .....	98
---	----

4. Die Anwendung des Progressionsvorbehaltes .....	98
--	----

<b>§ 12 Das Anrechnungsverfahren</b>	100
<i>I. Die Ausgestaltung</i>	100
1. Allgemeines	100
a) Der Ausgangspunkt	100
b) Voraussetzungen	100
c) Die Ermittlungen der ausländischen Einkünfte	100
2. Der Höchstbetrag der Anrechnung	101
a) Volle Anrechnung	101
b) Die Aufteilung des anzurechnenden Steuerbetrages	102
c) Die spezifisch amerikanische Methode	103
<i>II. Spielarten der Anrechnung</i>	106
1. Einleitung	106
2. Die Globalanrechnung	106
3. Die Spezialanrechnung	107
4. Die Wahl der Möglichkeit	107
5. Der matching credit	108
<b>§ 13 Weitere Methoden</b>	109
<i>I. Einschränkung der Steuerpflicht</i>	109
1. Allgemeines	109
a) Einleitung	109
b) Der Unterschied zur Freistellung	109
2. Der Fortfall der speziellen Steuerpflicht	109
3. Der Fortfall der allgemeinen Steuerpflicht	110
4. Zusammenfassung	110
<i>II. Eingriff bei der Bemessungsgrundlage</i>	111
1. Aufteilung der Bemessungsgrundlage	111
2. Schätzung der Bemessungsgrundlage	111
3. Der Abzug der ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage	112
<i>III. Mischsysteme</i>	113
<b>§ 14 Allgemeiner Vergleich der beiden Methoden</b>	116
<i>I. Vergleich der allgemeinen Auswirkungen</i>	116
1. Allgemeines	116
2. Der Entlastungsgrad	116
a) Belastung der im Quellenstaat zu steuernden Einkünfte beim Anrechnungsverfahren	116
aa) Ohne Progressionsvorbehalt im Quellenstaat	117
bb) Mit Progressionsvorbehalt im Quellenstaat	117
b) Belastung der im Quellenstaat zu steuernden Einkünfte beim Freistellungsverfahren mit Progressionsvorbehalt	117
aa) Ohne Progressionsvorbehalt im Quellenstaat	117
bb) Mit Progressionsvorbehalt im Quellenstaat	118

<i>II. Einzelne Gesichtspunkte</i> .....	118
1. Wettbewerbsneutralität .....	118
2. Leistungsfähigkeit .....	119
3. Steuerflucht .....	120
4. Steuergerechtigkeit .....	122
5. Steuerausfall und Verwaltungsmehrarbeit .....	123
<b>§ 15 Auswirkungen der beiden Methoden</b> .....	125
<i>I. Unterschiede im Steuerniveau</i> .....	125
1. Allgemeines .....	125
2. Das Steuerniveau ist im Quellenstaat höher als im Wohnsitzstaat .....	125
a) Ohne Progressionsvorbehalt im Quellenstaat .....	125
b) Mit Progressionsvorbehalt im Quellenstaat .....	126
3. Das Steuerniveau ist im Wohnsitzstaat höher als im Quellenstaat .....	126
a) Ohne Progressionsvorbehalt im Quellenstaat .....	126
b) Mit Progressionsvorbehalt im Quellenstaat .....	127
c) Zusammenfassung .....	127
4. Das Steuerniveau ist in beiden Staaten gleich hoch .....	127
a) Ohne Progressionsvorbehalt im Quellenstaat .....	127
b) Mit Progressionsvorbehalt im Quellenstaat .....	128
5. Zusammenfassung .....	128
<i>II. Unterschiede in der Bemessung des Einkommens</i> .....	129
1. Allgemeines .....	129
2. Die Bemessungsgrundlage .....	130
3. Beispiel .....	130
<i>III. Unterschiede in der Steuerperiode</i> .....	132
1. Allgemeines .....	132
2. Beispiel .....	132
3. Zusammenfassung .....	134
<i>IV. Besondere Steuersätze</i> .....	134
1. Allgemeines .....	134
2. Besondere Steuersätze im Quellenstaat .....	135
3. Besondere Steuersätze im Wohnsitzstaat .....	135
<b>§ 16 Die Abzüge vom Roheinkommen</b> .....	137
<i>I. Arten von Abzügen</i> .....	137
1. Allgemeines .....	137
2. Gewinnungskosten .....	137
3. Schuldzinsen .....	138
4. Freibeträge .....	138

<i>II. Gewinnungskosten</i> .....	138
1. Allgemeines .....	138
2. Beispiel 1 .....	139
3. Beispiel 2 .....	140
<i>III. Freibeträge</i> .....	141
1. Allgemeines .....	141
2. Beispiel .....	141
<i>IV. Zusammenfassung</i> .....	142
<b>§ 17 Die Behandlung von Verlusten</b> .....	143
<i>I. Allgemeines</i> .....	143
<i>II. Verluste im Wohnsitzstaat</i> .....	143
1. Beispiel 1 .....	143
2. Beispiel 2 .....	147
3. Beispiel 3 .....	149
4. Beispiel 4 .....	149
<i>III. Verluste im Quellenstaat</i> .....	150
1. Beispiel 1 .....	150
2. Beispiel 2 .....	153
3. Beispiel 3 .....	155
4. Beispiel 4 .....	155
<b>§ 18 Die Steuerauscheidung: Schulden und Schuldzinsen</b> .....	157
<i>I. Das Problem</i> .....	157
1. Allgemeines .....	157
2. Die Methoden .....	157
<i>II. Schulden und Schuldzinsen: Allgemeines</i> .....	158
1. Grundpfandgesicherte Schulden und Schuldzinsen .....	158
2. Bewegliche Schulden und Schuldzinsen .....	158
<i>III. Die quotenmässige Ausscheidung nach der Praxis des         des Bundesgerichtes</i> .....	159
1. Beispiel 1 .....	159
Vermögen .....	159
Einkommen .....	160
a) Aufteilung der Passivzinsen nach der Lage der Aktiven, aber ohne dass der Vermögensertrag zuerst belastet wird .....	163
b) Aufteilung der Passivzinsen nach der Lage der Aktiven, wobei ein Staat zuerst den Vermögensertrag belastet, der andere hingegen alle Einkünfte .....	163
2. Beispiel 2 .....	164
Vermögen .....	164
Einkommen .....	167

<i>IV. Die objektmässige Ausscheidung</i> .....	168
1. Beispiel 1 .....	168
Vermögen .....	168
Einkommen .....	169
2. Beispiel 2 .....	170
Vermögen .....	170
Einkommen .....	172
<b>§ 19 Die Steuerauscheidung: Geschäftliche Unternehmungen</b> ..	173
<i>I. Das Problem</i> .....	173
1. Allgemeines .....	173
2. Betriebstätte oder Tochtergesellschaft .....	173
<i>II. Die Steuerauscheidung zwischen Betriebstätten</i> .....	174
1. Die Methoden .....	174
a) Objektmässige Ausscheidung .....	174
b) Quotenmässige Ausscheidung .....	175
2. Die Vermögensausscheidung .....	175
Objektmässige Ausscheidung .....	175
Quotenmässige Ausscheidung (direkte Methode) .....	176
Quotenmässige Ausscheidung (indirekte Methode) .....	178
3. Die Einkommensausscheidung .....	184
Objektmässige Ausscheidung .....	184
Quotenmässige Ausscheidung (direkte Methode) .....	184
Quotenmässige Ausscheidung (indirekte Methode) .....	186
Handelsunternehmen .....	186
Fabrikationsunternehmen .....	187
Gemischte Unternehmen .....	187
Berechnung des Reingewinns .....	187
Das Praecipuum .....	188
Beispiel der Aufteilung des Reingewinns .....	188
Die Steuerbelastung des Unternehmens .....	189
Zusammenfassung .....	191
Literaturverzeichnis .....	193