

Ernst Höhn
Professor an der Hochschule St. Gallen

Mitarbeiter
lic. iur. Eugen David
Wissenschaftlicher Assistent
am Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht
an der Hochschule St. Gallen

Doppelbesteuerungsrecht

Eine Einführung in das interkantonale
und internationale Steuerrecht der Schweiz

VERLAG PAUL HAUPT BERN UND STUTTGART

0,

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsübersicht	7
Inhaltsverzeichnis	9
Allgemeine Literatur.	18
Zitierweise.	19
Abkürzungen.	21
1. Kapitel	25
§ 1 Grundbegriffe	25
I. Steuerhoheit und Doppelbesteuerung	25
A. Ursachen der Doppelbesteuerung.	25
B. Vermeidung der Doppelbesteuerung.	26
II. Zwischenstaatliches Steuerrecht	27
IM. Der Begriff der Doppelbesteuerung.	30
A. Definitionen.	30
B. Begriffselemente der effektiven Doppelbesteuerung.	30
C. Virtuelle Doppelbesteuerung.	33
Literatur.	34
Fragen.	35
2. Kapitel: Rechtsquellen.	39
§ 2 Die Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts	39
I. Bundesrecht	39
II. Interkantonale Verträge.	41
IM. Kantonales Recht.	42
Literatur.	43
Fragen.	44
§ 3 Die Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts	45
I. Die Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts (im engern Sinne) im allgemeinen.	45
II. Internationales Steuerrecht (im weitern Sinne) der Schweiz	47
A. Die Staatsverträge des Bundes.	48
B. Übriges Bundesrecht	56

C.	Staatsverträge der Kantone	57
D.	Übriges kantonales Recht	57
	Anhang: Umfassende Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes.	57
	Literatur.	59
	Fragen.	73
3.	Kapitel: Die Methoden und Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.	75
§ 4	Methoden und Massnahmen im allgemeinen.	76
I.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	76
A.	Befreiungsmethode.	76
B.	Anrechnungsmethode.	78
II.	Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	80
A.	Einseitige Massnahmen (Massnahmen des internen Rechts)	80
B.	Mehrseitige Massnahmen (Massnahmen des übergeordneten Rechts).	83
	Literatur.	88
	Fragen.	89
§ 5	Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im interkantonalen und internationalen Steuerrecht.	92
I.	Die Methode des interkantonalen Rechts.	92
II.	Die Methoden im internationalen Recht	93
A.	Vorwiegende Anwendung der Befreiungsmethode in beiden Staaten.	94
B.	Anwendung verschiedener Methoden in den Vertragsstaaten	95
C.	Zusammenfassung.	104
	Literatur.	106
	Fragen.	106
4.	Kapitel: Die Steuerdomizile.	109
§ 6	Haupt- und Nebensteuerdomizil.	109
	Literatur.	111
	Fragen.	112
§ 7	Das Hauptsteuerdomizil der natürlichen Personen.	113
I.	Die Kriterien der persönlichen Zugehörigkeit der natürlichen Personen.	113
A.	Staatsangehörigkeit	113
B.	Wohnsitz (Ansässigkeit).	114

II.	Der Wohnsitz im interkantonalen Steuerrecht	114
A.	Der Begriff des Wohnsitzes.	115
B.	Der Wohnsitz als Ort der stärksten Beziehungen.	117
C.	Alternierender Wohnsitz.	123
D.	Gesetzlicher Wohnsitz.	124
IM.	Der Aufenthaltsort als Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis.	126
IV.	Der Wohnsitz im internationalen Recht	127
A.	Abkommen mit Wohnsitzdefinition.	128
B.	Abkommen ohne Wohnsitzdefinition.	136
	Literatur.	138
	Fragen	139
§ 8	Das Hauptsteuerdomizil der juristischen Person	143
I.	Interkantonales Recht	143
A.	Statutarischer Sitz.	143
B.	Ort der wirklichen Leitung.	143
II.	Internationales Recht	145
A.	Begriffliches.	145
B.	Bestimmung des Hauptsteuerdomizils bzw. der Ansässigkeit	145
IM.	Verhältnis zum Nebensteuerdomizil der Betriebsstätte.	148
	Literatur.	148
	Fragen.	149
§ 9	Das Steuerdomizil der Personengesellschaften, Personenvereinigungen und Erbgemeinschaften.	151
I.	Personengesellschaften und Personenvereinigungen.	151
A.	Interkantonales Recht	151
B.	Internationales Recht.	152
II.	Erbgemeinschaften.	154
A.	Interkantonales Recht	154
B.	Internationales Recht.	154
	Literatur.	155
	Fragen.	155
§10	Die Nebensteuerdomizile.	157
I.	Begriff und Allgemeines.	157
II.	Das Grundeigentum.	158
A.	Interkantonales Recht	158
B.	Internationales Recht.	159
IM.	Einkommensquelle.	160
IV.	Geschäftsort.	161
V.	Arbeitsort.	161
VI.	Familienniederlassung.	162

A.	Interkantonales Recht	162
B.	Internationales Recht	164
VII.	Saisonaufenthalt	164
	Fragen	165
§11	Betriebsstätte	167
I.	Begriff	167
A.	Interkantonales Recht	167
B.	Internationales Recht	170
II.	Ort der Leitung und Sitz	173
A.	Internationales Recht	173
B.	Interkantonales Recht	174
III.	Zweigniederlassungen	175
IV.	Fabrikations- und Werkstätten	175
V.	Verkaufsstellen	176
VI.	Einkaufsstellen	176
VII.	Geschäftsstellen, andere ständige Geschäftseinrichtungen usw.	177
VIII.	Vertretungen	177
A.	Unabhängige Vertreter	178
B.	Abhängige Vertreter	178
IX.	Warenlager	181
A.	Lagergelegenheiten	181
B.	Reine Warenlager	182
C.	Warenlager, mit denen eine Tätigkeit verbunden ist	185
X.	Ausbeutung von Bodenschätzen	188
XI.	Bauausführung oder Montage	188
A.	Internationales Recht	188
B.	Interkantonales Recht	189
XII.	Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmen	190
A.	Internationales Recht	190
B.	Interkantonales Recht	191
XIII.	Vorbereitende und Hilfstätigkeiten	191
	Literatur	192
	Fragen	193
5.	Kapitel: Die Kollisionsnormen	197
§ 12	Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	200
I.	Interkantonales Recht	200
II.	Internationales Recht	201
A.	Einkünfte aus Dienstverhältnissen mit Privatpersonen	201
B.	Einkünfte aus öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen	207

Literatur.	209
Fragen.	210
§ 13 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Unternehmungsgewinne, Geschäftsvermögen.	212
I. Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe.	212
A. Interkantonales Recht.	212
B. Internationales Recht.	214
II. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe.	218
A. Interkantonales Recht.	218
B. Internationales Recht.	218
III. Freie Berufe.	219
A. Interkantonales Recht.	219
B. Internationales Recht.	220
IV. Einkünfte aus öffentlichen Darbietungen von Künstlern, Berufssportlern und Artisten.	221
A. Interkantonales Recht.	221
B. Internationales Recht.	221
V. Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmungen und Einkünfte daraus.	223
A. Interkantonales Recht.	223
B. Internationales Recht.	225
Literatur.	226
Fragen.	229
§ 14 Das bewegliche Vermögen und sein Ertrag.	231
I. Interkantonales Recht: Vermögen und Ertrag im allgemeinen.	231
II. Internationales Recht: Vermögen und Ertrag im allgemeinen.	232
A. Vermögen.	232
B. Ertrag: Allgemeines.	234
C. Die Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.	237
III. Besonderheiten.	248
A. Nutzniessungsvermögen.	248
B. Grundpfändlich gesicherte Forderungen.	249
IV. Veräusserungsgewinne auf beweglichem Vermögen.	250
A. Interkantonales Recht.	250
B. Internationales Recht.	251
Literatur.	252
Fragen.	256
§ 15 Das unbewegliche Vermögen und sein Ertrag.	259
I. Grundsatz.	259
II. Unbewegliches Vermögen von Unternehmungen und dessen Ertrag.	260

A.	Internationales Recht	260
B.	Interkantonaies Recht	260
III.	Liegenschaftsgewinne und Wertzuwachs	262
A.	Allgemeines	262
B.	Gewinne auf Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Recht	262
C.	Gewinne aus wirtschaftlichen Handänderungen von Liegenschaften	264
IV.	Nutzungsrechte	265
	Literatur	266
	Fragen	266
§ 16	Das übrige Einkommen und Vermögen	269
I.	Interkantonaies Recht	269
II.	Internationales Recht	269
A.	Regel	269
B.	Übrige Abkommen	270
C.	Studien- und Unterhaltsgelder	272
	Literatur	272
	Fragen	272
6.	Kapitel: Die Steuerauscheidung	275
§ 17	Steuerauscheidung im allgemeinen	275
I.	Wesen der Steuerauscheidung	275
II.	Objektmassige und quotenmassige Ausscheidung	276
III.	Steuermass und steuerfreie Beträge	276
A.	Steuermass	276
B.	Sozialabzüge und steuerfreie Beträge	278
IV.	Ausscheidungsfälle	279
A.	Interkantonaies Recht	279
B.	Internationales Recht	281
C.	Zusammenfassung	282
	Literatur	282
	Fragen	283
§ 18	Die Behandlung der Schulden und Schuldzinsen	284
I.	Methoden	284
II.	Interkantonaies Recht	285
A.	Grundsatz	285
B.	Kantone mit Objektsteuern	285
C.	Beteiligungen an Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	286
D.	Bewertung der Aktiven	287

E.	Besonderheiten des Schuldzinsenabzuges.	288
F.	Rentenverpflichtungen und Alimente.	289
IM.	Internationales Recht.	289
	Literatur.	290
	Fragen.	291
§ 19	Steuerausscheidung bei Liegenschaften.	293
I.	Steuerausscheidung im allgemeinen.	293
A.	Verlegung der Aktiven und des Bruttoertrages.	293
B.	Zur Ertragserzielung notwendige Aufwendungen.	294
C.	Schulden- und Schuldzinsenabzug.	295
D.	Veranlagung in den Kantonen.	296
II.	Unternehmungsliegenschaften.	296
A.	Betriebsstätte- und Kapitalanlageliegenschaften.	296
B.	Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmungen ..	299
	Literatur.	300
	Fragen.	301
§ 20	Steuerausscheidung bei Unternehmungen.	303
I.	Methoden.	303
A.	Objektmässige Ausscheidung.	303
B.	Quotenmässige Ausscheidung.	303
II.	Internationales Recht	305
A.	Methode.	305
B.	Ausscheidungsregeln.	309
C.	Einzelfragen.	312
D.	Ausscheidung bei Fehlen eines Abkommens.	315
IM.	Interkantonaies Recht	315
A.	Grundsatz.	315
B.	Vermögen- bzw. Kapitalsteuer.	316
C.	Einkommen- bzw. Gewinnsteuer.	319
D.	Minimalsteuer.	322
	Literatur.	324
	Fragen.	327
7.	Kapitel: Das Steuerrecht der multinationalen Konzerne.	331
§ 21	Grundlagen des internationalen Konzernsteuerrechts.	331
I.	Begriff des multinationalen Konzerns.	331
II.	Rechtsquellen der Besteuerung multinationaler Konzerne.	333
A.	Doppelbesteuerungsabkommen.	333
B.	Nationale Steuerrechtsordnungen.	335
III.	Massgebende Steuerarten.	337
A.	Steuern der juristischen Personen.	337

B.	Steuern der natürlichen Personen.	338
C.	Quellensteuern.	339
D.	Umsatzsteuern.	339
IV.	Die Stellung der Schweiz hinsichtlich der Besteuerung multinationaler Konzerne.	339
A.	Allgemeines.	339
B.	Besondere Merkmale des schweizerischen Steuerrechts im Hinblick auf internationale Unternehmungen und multinationale Konzerne.	341
	Literatur.	342
	Fragen.	344
§ 22	Betriebsstätten und Tochtergesellschaften	346
I.	Bei der Errichtung von Betriebsstätten zu beachtende Gesichtspunkte.	346
A.	Grundbedingungen für die Errichtung von Betriebsstätten	346
B.	Ungünstige Voraussetzungen für Betriebsstätten.	347
II.	Bei der Errichtung von Tochtergesellschaften zu beachtende Gesichtspunkte.	347
A.	Besteuerung der Muttergesellschaft	348
B.	Besteuerung der Tochtergesellschaft.	348
III.	Vergleich der Steuerfolgen bei Errichtung von Betriebsstätten und von Tochtergesellschaften.	349
A.	Vergleich bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens.	349
B.	Vergleich bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens.	353
	Literatur.	354
	Fragen.	354
§ 23	Steuerliche Behandlung der konzern internen Leistungen	356
I.	Begriff und Arten der konzerninternen Leistungen.	356
A.	Begriff.	356
B.	Arten.	356
II.	Zinsen, Lizenzvergütungen und Dividenden.	358
A.	Steuerrechtliche Bedeutung.	358
B.	Die Unterschiede zwischen Zinsen und Lizenzvergütungen einerseits und Dividenden andererseits.	358
C.	Steuerliche Kriterien für die Wahl der Form der Leistung	360
III.	Gewinnverschiebungen (-Verlagerungen).	362
A.	Entstehungsgrund und Arten.	362
B.	Korrekturvorschriften in den Abkommen.	364
C.	Gewinnkorrekturen gemäss nationalem Recht.	365
	Literatur.	368

Fragen.	370
Anhang zu den Fragen.	372
§ 24 Basisgesellschaften.	373
I. Begriff, Erscheinungsformen und Funktionsweise.	373
A. Begriff und Erscheinungsformen.	373
B. Funktionsweise von Basisgesellschaften.	375
M. Massnahmen zur Bekämpfung von Basisgesellschaften.	376
A. Schweizerisches Recht	376
B. Ausländisches Aussensteuerrecht	378
IM. Methodisches Vorgehen bei der Prüfung der Steuervorteile von Basisgesellschaften.	380
Literatur.	381
Fragen.	383
8. Kapitel: Verfahrensrecht.	387
§ 25 Das Verfahren im interkantonalen Steuerrecht	387
I. Kantonales Verfahren.	387
I1. Staatsrechtliche Beschwerde.	388
A. Verfahren.	388
B. Entscheid.	389
Literatur.	391
Fragen.	392
§ 26 Das Verfahren im internationalen Steuerrecht	394
I. Nationales Recht.	394
II. Verfahrensvorschriften in den Abkommen.	395
A. Das Verständigungsverfahren.	395
B. Amtshilfe	397
Literatur	401
Sachregister.	403