

Internationale Doppelbesteuerung

Autor(en): **Fromer, Leo**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Schweizerische Bauzeitung**

Band (Jahr): **85 (1967)**

Heft 10

PDF erstellt am: **22.09.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-69392>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Eines dieser wenigen Erzeugnisse ist in der russischen Uhr gegeben, die sich auch dank dieser Tatsache einen bemerkenswerten Absatz in den Oststaaten zu sichern wusste. Dieser Kompensationseffekt wirkt bei Investitionsgütern vielleicht weniger, dürfte aber dennoch latent vorhanden sein. Solange die vor zwei Jahren gegründete zentrale Clearingbank der Oststaaten noch nicht zur Konvertibilität der Landesguthaben in andere Währungen inklusive der Westwährungen schreiten kann, wird der Handelsverkehr mit den Oststaaten auf wesentliche Schwierigkeiten stossen. Bis zu diesem Zeitpunkte werden dem bilateralen Handelsaustausch enge Grenzen gezogen sein.

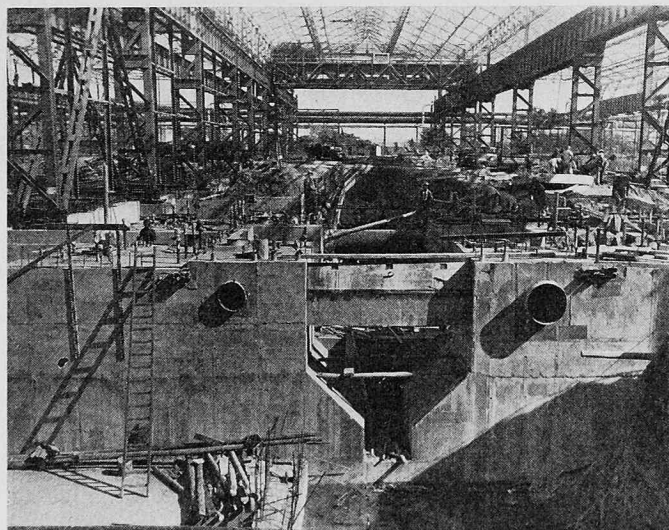
Ein Palliativ zur teilweisen Überwindung dieser Schwierigkeiten besteht darin, sich aus den Oststaaten die Zulieferung von Halbfabrikaten zu sichern – was beispielsweise von der deutschen Grossuhrenindustrie versucht wird – und im Gegengeschäft Fertigerzeugnisse nach dem Osten zu liefern.

Dr. Leo Fromer, Advokat, Basel: Internationale Doppelbesteuerung

Das Problem der Doppelbesteuerung ist an sich ein technisches Problem. Eine Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn das gleiche Steuersubjekt (eine natürliche oder juristische Person) bezüglich des gleichen Steuer-Objektes (Einkommen, Ertrag, Vermögen) in der gleichen Steuerperiode mehrfach zur Besteuerung herangezogen wird: Gleiches Steuersubjekt, gleiches Steuerobjekt, gleiche Steuerperiode. Eine Doppelbesteuerung liegt also dann nicht vor, wenn man von der Besteuerung des Aktionärs *und* der Aktiengesellschaft spricht. Die Aktiengesellschaft ist ein anderes Steuersubjekt als der Aktionär, das Objekt ist ein anderes: bei der Aktiengesellschaft der Ertrag, der erzielte Ertrag, beim Aktionär das ihm ausgeschüttete Einkommen in Form von Dividenden oder geldwerten Leistungen. Es ist also unrichtig, wenn man von der Doppelbesteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär spricht; das ist eher eine wirtschaftliche Doppelbelastung, aber keine Doppelbesteuerung im juristischen Sinn.

Das Problem der eigentlichen Doppelbesteuerung wird für den Architekten und Ingenieur dann aktuell, wenn Wohnsitz der tätigen Person, Sitz des Unternehmens und Arbeitsort auseinanderfallen. In der Schweiz mit unseren 25 kantonalen Steuerhoheiten hatten wir deshalb schon seit einem Jahrhundert das Problem der Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen, und die Lösung hätte nach der Bundesverfassung in einem besonderen Bundesgesetz geschehen sollen. Dieses Bundesgesetz wurde nie erlassen, es wurde einmal von Prof. Blumenstein entworfen, kam aber über die interne verwaltungsmässige Abklärung nicht hinaus. Hier hat nun das Bundesgericht durch seine Praxis ganz klare Normen bezüglich der Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgestellt, und die Praxis des Bundesgerichts tritt hier an die Stelle der fehlenden Steuergesetzgebung. Das Bundesgericht hat den Grundsatz aufgestellt, es genüge eine virtuelle Doppelbesteuerung, eine Doppelbesteuerung in thesi. Nicht notwendig ist eine effektive Doppelbesteuerung.

Aushub und Fundationsarbeiten für die Erweiterung eines Stahlwerkes in Vanderbijlpark. Ausbautappe 1958 bis 1962



Schweizerische Bauzeitung • 85. Jahrgang Heft 10 • 9. März 1967

Entwicklungsländer

Der Handel mit den Entwicklungsländern wird noch auf lange Sicht mit Schwierigkeiten zu rechnen haben. Immerhin dürfte eine Normalisierung um so eher eintreten, als sich die unterstützenden Industriestaaten vom sogenannten «Giesskannen-Prinzip» abwenden. Die notwendige Hilfe sollte demnach immer nur dort gewährt werden, wo der empfangende Staat auch alle Massnahmen trifft, um in absehbarer Zukunft das Entwicklungsstadium zu überwinden.

Mit diesem frommen Wunsche schliesse ich meine kurze, fragmentarische Übersicht und hoffe, Sie mit der Skizzierung der mannigfaltigen Schwierigkeiten, mit denen auch noch heutzutage eine exportorientierte Konsumgüterindustrie zu rechnen hat, nicht gelangweilt zu haben.

Adresse des Verfassers: Dr. A. Geiser, Chambre Suisse de l'horlogerie, 2300 La Chaux-de-Fonds, Avenue L.-Robert 65.

Nehmen wir ein *Beispiel*: A wohnt im Kanton Baselland, hat im Baselland keine geschäftliche Tätigkeit, ist hingegen Inhaber einer Einzelfirma im Kanton Aargau. Der Kanton Aargau ist berechtigt, ihn bezüglich des Gewinnes der Einzelfirma zu besteuern. Das Tätigkeitsentgelt für seine Arbeitstätigkeit wird bemessen, wie wenn er ein Dritter wäre, ist jedoch dem Wohnsitzkanton zur Besteuerung vorbehalten. Ob der Wohnsitzkanton die Besteuerung in Anspruch nimmt oder nicht, ist gleichgültig. Wenn also der Wohnsitzkanton aus irgendwelchen Gründen, was heute nicht mehr vorkommt, sein Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt, kann sich A gegenüber dem Sitzkanton seiner Firma gleichwohl auf die virtuelle Doppelbesteuerung berufen.

Dieser Grundsatz der virtuellen Doppelbesteuerung gilt nur interkantonal, er gilt nicht im internationalen Steuerrecht. Im internationalen Steuerrecht ist grundsätzlich die Doppelbesteuerung zulässig. Man versucht im Rahmen der OECD einen multilateralen Vertrag zustande zu bringen auf Grund eines Modelles, das vor 2 Jahren ausgearbeitet worden ist und das die doppelte Besteuerung schlechthin ausschliessen soll. Die Schweiz wird jedoch diesem Modellvertrag nicht beitreten können, ganz einfach deswegen, weil in diesem Modellvertrag die Auskunfts-klausel enthalten ist. Die Schweiz kann keinem Doppelbesteuerungsvertrag beitreten, der eine unbeschränkte Auskunfts- und Rechtshilfeklausel enthält.

Die Schweiz ist deshalb darauf angewiesen, die Doppelbesteuerung auf bilateralem Wege, durch zweiseitige Verträge, zu vermeiden. Hier besteht ein ausgedehntes *Netz von Doppelbesteuerungsverträgen* oder genauer gesagt, von Verträgen zur Vermeidung der doppelten Besteuerung. Wir haben einmal die Gruppe mit unseren Nachbarländern mit Ausnahme von Italien. Mit Italien besteht kein Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, es liegen Entwürfe vor; die Steuersysteme und die Begriffe über das, was man als ehrlicher Steuerzahler zu versteuern hat und was nicht, weichen indessen so

Bau der Nationalstrasse durch die Crocodile Poort zwischen Nelspruit und Kapmuiden. Die unwegsame Schlucht bot dem Strassenbau erhebliche Schwierigkeiten



weitgehend voneinander ab, dass vermutlich ein Abkommen nicht zustande kommt oder, wenn es zustande käme, es sehr einseitig angewendet würde.

Wir haben hingegen Abkommen mit Deutschland seit dem Jahre 1931, revidiert im Jahre 1959, neuerdings in Revision auf Begehren Deutschlands wegen der Ausnützung der «Steuer-oase Schweiz». Wir haben einen Vertrag mit Frankreich vom Jahre 1953, ebenfalls in Revision befindlich. Wir haben einen Vertrag mit Österreich seit dem Jahre 1953. Dann haben wir ein Vertragsnetz, das sehr gut spielt, mit den skandinavischen Ländern, Schweden 1948 (in Revision), Norwegen 1956, Dänemark 1957, und wenn man hier noch Finnland zu den skandinavischen Ländern rechnet, ist das Abkommen mit Finnland aus dem Jahre 1956 ebenfalls zu erwähnen.

Dann haben wir ein Abkommen mit den USA aus dem Jahre 1951, das die traditionelle schweizerische Auffassung über die Verweigerung der Auskunfts-pflicht in beschränktem Masse preisgegeben hat. Die Amerikaner bestanden darauf, dass die Schweiz in gleicher Weise zu Auskunft verpflichtet sei wie alle Länder, mit denen die Vereinigten Staaten ein Abkommen abgeschlossen haben. Die Schweiz hat dann einen Kompromiss gemacht und erklärt, sie sei bereit, in Fällen der «fiscal evasion» Auskunft zu geben, und zwar dann, wenn diese «fiscal evasion» nach Auffassung beider Länder eine Widerhandlung darstellt und ein traditionelles Berufsgeheimnis der Auskunft nicht entgegensteht. «Fiscal avoidance» ist die sinnvolle Planung zur Verhinderung der Entstehung eines Steueranspruchs, «fiscal evasion» hingegen ist eine Steuerhinterziehung. Ein amerikanischer Schriftsteller auf dem Gebiet des Steuerrechtes hat bei dieser feinen Nuance erklärt, «fiscal avoidance» und «fiscal evasion» seien ein «mystic field where only the initiated may enter».

Weitere Abkommen haben wir mit Grossbritannien aus dem Jahre 1955, mit Holland aus dem Jahre 1951, das sich in Revision befindet, Ungarn 1952 und Pakistan 1959. Wir haben kein Abkommen mit Belgien, es steht auch keines bevor; wir haben keines mit Kanada, es steht auch keines bevor; es ist eines entworfen mit Griechenland, ein weiteres mit Spanien, es soll auch eines Tages zu einem Abkommen mit Japan kommen.

In den Ländern, mit welchen wir Doppelbesteuerungsabkommen haben, ist sowohl für eine freiberufliche Tätigkeit eines Ingenieurs oder Architekten als auch für die Tätigkeit einer Handelsgesellschaft (auch ein Architekt oder Ingenieur kann sich im Handelsregister eintragen lassen, sei es als Inhaber einer Einzelfirma, sei es als Partner einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, sei es sogar auch als Aktiengesellschaft oder GmbH) eine *doppelte Besteuerung ausgeschlossen*. In den meisten Fällen kommt es bei der Tätigkeit von Ingenieuren oder Architekten im Ausland vorerst nicht zu Firmen-gründungen im Ausland. Das erste ist erfahrungsgemäss eine Tätigkeit, sei es allein oder in Gemeinschaft mit ortsansässigen Ingenieuren und Architekten als sog. «joint venture». Dies ist eine einfache Gesellschaft für einen konkreten, beschränkten Zweck und hat an und für sich steuerlich noch keine Wirkung.

Das «joint venture» führt für den in der Schweiz niedergelassenen, hier seinen Wohnsitz habenden Ingenieur oder Architekten oder Inhaber einer Einzelfirma oder eine Personen- oder Kapitalgesellschaft

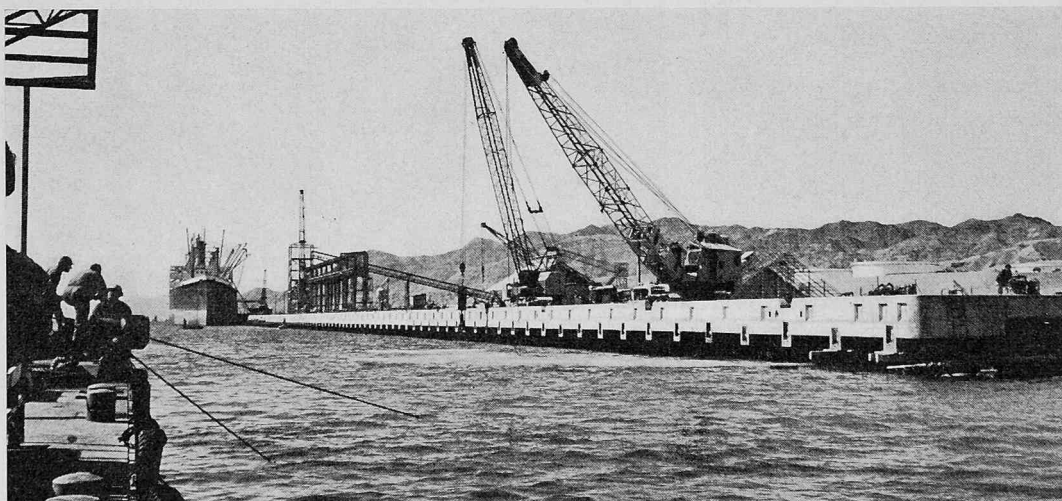
mit Sitz in der Schweiz zu keiner Besteuerung im Ausland, solange im Ausland keine sog. *Betriebsstätte* vorliegt. Eine Betriebsstätte liegt dann vor, wenn ein Unternehmen einen qualitativ oder quantitativ wesentlichen Teil seiner Tätigkeit in dieser ständigen Geschäftseinrichtung ausübt. Ein Baubüro ist keine Betriebsstätte, weil es sich nicht um eine ständige Geschäftseinrichtung, sondern im allgemeinen nur um eine Tätigkeit an einer einzigen, wenn auch ausgedehnten Baustelle handelt. Die Baustelle gilt solange nicht als Geschäftseinrichtung, als sie im allgemeinen nicht länger besteht als 3 Jahre und durch einen ganz konkreten Bauauftrag begründet ist. Wenn bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens der ausländische Staat eine Baustelle nach ausländischer Auffassung als ständige Geschäftseinrichtung qualifiziert und das dort investierte Vermögen oder das dort erzielte Einkommen zur Besteuerung heranzieht, dann liegt ein typischer Fall der Doppelbesteuerung vor. Die Schweiz braucht diese Baustelle nicht als ausländische Betriebsstätte anzuerkennen. Die Schweiz verliert also die Steuerhoheit bezüglich des Einkommens aus einer ausländischen Baustelle nicht, weil es sich nach schweizerischer Auffassung nicht um eine Betriebsstätte handelt. Gleichwohl ist in der Praxis im allgemeinen erreicht worden, dass beim Festhalten des ausländischen Fiskus bezüglich der Besteuerung des Einkommens aus einer ausländischen Baustelle die schweizerischen Steuerbehörden auf dem Wege des Erlasses die Freistellung dieses Einkommens von den schweizerischen Steuern bewilligt haben.

Umgekehrt kann es sein, dass ein schweizerisches Unternehmen ein Interesse daran hat, zu erklären, dass sich im Ausland eine Betriebsstätte befindet. Wenn der Nachweis erbracht wird, dass es sich im Sinne der schweizerischen Auffassung um eine ständige Geschäftseinrichtung im Ausland handelt, dann darf der schweizerische Fiskus das Einkommen aus dieser ausländischen Betriebsstätte nicht besteuern, unbekümmert darum, ob das Ausland seine Steuerhoheit in Anspruch genommen hat oder nicht. Es ist also nicht notwendig zu behaupten, das Einkommen in der ausländischen Betriebsstätte werde vom ausländischen Fiskus erfasst. Die eidgenössische Steuerverwaltung versucht immer wieder zu erreichen, dass das Einkommen aus ausländischen Betriebsstätten erst dann vom schweizerischen Einkommen ausgeklammert wird, wenn der Besteuerungsnachweis erbracht worden ist.

Bis jetzt konnten diese Versuche mit Erfolg abgewehrt werden unter Berufung auf die interkantonale Doppelbesteuerungspraxis und mit der Erklärung, es wäre nicht vernünftig, das, was sich interkantonale durchaus eingelebt und bewährt hat, im internationalen Verkehr anders zu gestalten.

Als Rat für die Tätigkeit der Ingenieure und Architekten im Ausland kann man sagen: Grundsätzlich soll mit dem Auftraggeber die Vereinbarung getroffen werden, dass jede Steuer, direkte oder Umsatzsteuer (auch auf «prestations intellectuelles»), die ausserhalb des Sitzes des Ingenieurs oder Architekten erhoben wird, vom Auftraggeber zu tragen ist. Das befreit unter Umständen den Ingenieur oder Architekten nicht von der Inanspruchnahme durch den ausländischen Fiskus, gibt ihm aber das Recht, vom Auftraggeber schadlos gehalten zu werden.

Adresse des Verfassers: Dr. L. Fromer, 4002 Basel, Postfach 237.



Projekt und Ausführung eines Hafens in Eilat, Israel, durch die Firma **Losinger & Co AG**, Bern