

Judikatur-Forum

Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung

Anmerkungen zum Urteil des Bundesgerichts vom 28.11.2005 (2P.140/2005)

Stefan Oesterhelt, LL.M., RA



Stefan Oesterhelt, LL.M., RA,
dipl. Steuerexperte, Homburger
Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt

- 1 **Einleitung**
- 2 **Sachverhalt**
- 3 **Aus den Erwägungen des Bundesgerichts**
- 4 **Anmerkungen**
 - 4.1 **Besteuerung des Betriebsstättegewinnes nach nationalem Recht**
 - 4.2 **Völkerrechtliche Einschränkung: Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung (Art. 26 Abs. 3 DBA-F)**
 - 4.2.1 Inländisches Gesamtunternehmen als Vergleichsobjekt
 - 4.2.2 Verselbständigte Betriebsstätte als Vergleichsobjekt
 - 4.2.3 Innerkantonales oder interkantonales Unternehmen
 - 4.3 **Korrektur dieses Auslegungsergebnisses durch den OECD-Kommentar?**
 - 4.3.1 Bedeutung des OECD-Kommentars
 - 4.3.2 Änderungen im OECD-Kommentar
 - 4.3.3 OECD-Kommentar 1963
 - 4.3.4 OECD-Kommentar 1977
- 5 **Zusammenfassung**
 - Literatur

1 Einleitung

Im Besprechungsurteil¹ setzt sich das Bundesgericht zum ersten Mal mit der Vereinbarkeit von § 57 Abs. 4 StG ZH bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG mit dem Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA auseinander. Zugleich wird die Kontroverse um die auf schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen anzuwendende Ausscheidungsmethode entschieden. Über die konkrete Fragestellung hinaus ist das Urteil für das gesamte internationale Steuerrecht der Schweiz von Bedeutung, da das Bundesgericht seinen Entscheid auf den OECD-Kommentar stützt und dabei die neueste Fassung des OECD-Kommentars verwendet, obwohl das betroffene Abkommen aus dem Jahr 1966 stammt.

2 Sachverhalt

Eine Bank mit Hauptsitz in Frankreich unterhielt in der Schweiz Betriebsstätten in drei Kantonen. Während die Betriebsstätte im Kanton Zürich in der fraglichen Steuerperiode (erstes Halbjahr 1999) einen Gewinn erwirtschaftete, erzielte das Gesamtunternehmen für 1999 einen Gewinn von FRF 582 Mio. Da das Gesamtunternehmen jedoch noch über Verlustvorträge in Höhe von FRF 2182 Mio. verfügte, wies es einen Gewinn von CHF 0 aus. Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte die Bank für die Staatssteuer dieser Periode aufgrund einer objektmässigen Ausscheidung mit einem steuer-

1 BGer, 28.11.2005 (2P.140/2005), StR 2006, 433 ff.

baren Reingewinn von CHF 5 313 600. Das negative Gesamtergebnis wurde weder für die Steuerauscheidung noch für die Satzbestimmung berücksichtigt. Die von der Steuerpflichtigen eingereichten Rechtsmittel wurden von der Steuer-Rekurskommission II mit Entscheidung vom 16.7.2004² und vom Zürcher Verwaltungsgericht mit Urteil vom 9.3.2005³ abgewiesen. Hiergegen erhob die Steuerpflichtige staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht.

3 Aus den Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass die Wahl der objektmässigen Ausscheidungsmethode wie auch die Satzbestimmung der einschlägigen kantonalgesetzlichen Regelung sowie dem DBG entspreche. Ein Verstoß gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F⁴ liege nicht vor. Das Bundesgericht beruft sich diesbezüglich auf die Ziff. 23, 24 lit. c und 39 des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA. Nach diesen Kommentarstellen solle ein inländisches Unternehmen, das eine in sich geschlossene Einheit darstelle, als Vergleichsgrösse dienen. Hinsichtlich der Verlustverrechnung solle sich das Recht auf den Vortrag bei einer Betriebsstätte nur auf denjenigen Verlust beziehen, der sich aus ihrer eigenen gewerblichen Tätigkeit ergebe und der in den für diese Tätigkeit gesondert geführten Büchern ausgewiesen sei. Bezüglich des anwendbaren Steuersatzes sei der Betriebsstättestaat berechtigt, den für ansässige Unternehmen geltenden progressiven Tarif allein auf die Betriebsstätte anzuwenden und dabei die Gewinne des Gesamtunternehmens ausser Acht zu lassen, selbst wenn die letzteren niedriger seien als die der Betriebsstätte.

Ergänzend weist das Bundesgericht darauf hin, dass nach Art. 52 Abs. 4 DBG zwingend nach der objektmässigen Methode ausgeschieden werden müsse und dass – werde diese Methode durchgängig praktiziert – daraus nach herrschender Lehre keine Diskriminierung im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen resultiere. Ein Auslegungsergebnis, nach welchem die objektmässige Ausscheidungsmethode mit Blick auf das DBA-Diskriminierungsverbot als für die direkte Bundessteuer unbedenklich, jedoch für die Kantons- und Gemeindesteuern unzulässig wäre, erwiese sich im Lichte des Gebots der vertikalen Steuerharmonisierung als sachwidrig. Hinzu kom-

me, dass die staatsrechtliche Organisation nicht Gegenstand der DBA sei und dass es daher nicht einleuchte, weshalb bei der Anwendung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F ein interkantonales Unternehmen als Vergleichsbasis dienen solle.

4 Anmerkungen

4.1 Besteuerung des Betriebsstättegewinnes nach nationalem Recht

Die Ausscheidung des Betriebsstättegewinnes hat gemäss § 57 Abs. 3 Satz 1 StG ZH auch im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen. Gemäss § 57 Abs. 3 Satz 2 iVm § 57 Abs. 4 StG ZH ist der im Kanton Zürich erzielte Gewinn zu versteuern. Diese Regelung entspricht sinngemäss derjenigen von Art. 52 Abs. 4 DBG⁵. Während die ratio decidendi im Besprechungsurteil naturgemäss nur § 57 StG ZH betrifft, hält das Bundesgericht in einem obiter dictum fest, dass für die direkte Bundessteuer nichts anderes gelten solle.

Das Bundesgericht hält im Besprechungsurteil fest, dass § 57 Abs. 4 StG ZH und Art. 52 Abs. 4 DBG die objektmässige Ausscheidung von Gewinnen schweizerischer Betriebsstätten erforderten. Während dies in der bis zum 31.12.1997 geltenden Fassung von Art. 52 Abs. 4 DBG⁶ nicht unbestritten war⁷, wird dies seither ganz überwiegend vertreten⁸. Brülisauer vertritt demgegenüber die Auffassung, dass mit dem Verzicht auf das Wort «mindestens» im Rahmen der Gesetzesnovelle vom 10.10.1997 lediglich klargestellt worden sei, dass der einseitige Methodendualismus zugunsten des Fiskus ausgeschlossen sei, nicht aber, dass ausschliesslich die objektmässig-direkte Methode anzuwenden sei⁹. Mit seinem obiter dictum entscheidet das Bundesgericht im Besprechungsur-

2 StE 2005 A 31.2 Nr. 5.

3 StE 2005 A 31.2 Nr. 6.

4 DBA Frankreich (vom 9.9.1966, SR 0.672.934.91) idF gemäss Zusatzabkommen vom 22.7.1997 (SR 0.672.934.911).

5 Dabei handelt es sich lediglich um ein Beispiel faktischer Steuerharmonisierung. Eine Harmonisierungsvorgabe ist im StHG nämlich keine enthalten.

6 Diese lautete wie folgt: «Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland haben *mindestens* den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern» (AS 1991, 1184 ff.; Hervorhebung hinzugefügt).

7 Vgl. die Übersicht über den damaligen Meinungsstand bei BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 125 f.

8 Gl. M. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 N 2; LOCHER, Art. 52 N 24, 43; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 175; LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 321 f.; SIMONEK, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten, 542; ATHANAS/WIDMER, Art. 52 N 7, 37.

9 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 127.

teil die Kontroverse um die Bedeutung von Art. 52 Abs. 4 DBG zu Gunsten der herrschenden Lehre.

Die Auslegung von § 57 Abs. 4 StG ZH unter Verweis auf Art. 52 Abs. 4 DBG ist im Lichte der vertikalen Steuerharmonisierung grundsätzlich zu begrüssen. Damit ist freilich noch nichts über die völkerrechtliche Zulässigkeit dieser Normen ausgesagt, was in der E 4.3 des Bundesgerichts zu wenig deutlich zum Ausdruck kommt. Richtig ist jedoch, dass eine völkerrechtliche Zulässigkeit von Art. 52 Abs. 4 DBG grundsätzlich auch für § 57 Abs. 4 StG ZH gelten würde. Wegen des Primats des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht treffen DBA-Beschränkungen nämlich nicht nur Bundesrecht, sondern auch kantonales Recht¹⁰. Anders verhält sich die Situation jedoch bezüglich der ebenfalls gerügten Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots von Art. 8 Abs. 1 BV. Infolge des Anwendungsgebots von Bundesgesetzen (Art. 191 BV) kommt dem Verfassungsrecht nur in Bezug auf das kantonale Recht eine Schrankenwirkung zu.

Der Wortlaut von Art. 52 Abs. 4 DBG stellt klar, dass Gewinne einer schweizerischen Betriebsstätte nicht durch ausländische Verluste verringert werden dürfen¹¹. Der bundesrätliche Entwurf wollte dies in einem zweiten Satz von Art. 52 Abs. 4 DBG klarstellen. In Anbetracht des eindeutigen Wortlauts von Art. 52 Abs. 4 DBG kann aus der Streichung dieses Satzes im Parlament nichts Gegenteiliges abgeleitet werden¹². Hat ein ausländisches Unternehmen jedoch neben einer Betriebsstätte mit Gewinn auch eine verlustbringende Betriebsstätte, gilt das Verlustverrechnungsverbot nur im Umfang des schweizerischen Totalgewinnes¹³. Im dem Besprechungsurteil zugrunde liegenden Sachverhalt wiesen jedoch alle drei schweizerischen Betriebsstätten ein positives Ergebnis aus, so dass diese Einschränkung vorliegend nicht zum Tragen kommt.

4.2 Völkerrechtliche Einschränkung: Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung (Art. 26 Abs. 3 DBA-F)

Während das nationale Recht die Übernahme von Auslandverlusten durch die schweizerische Betriebsstätte verbietet, kann sich aus Staatsvertragsrecht das Gegenteil ergeben. Nahezu sämtliche schweizerischen Doppel-

besteuerungsabkommen enthalten nämlich ein Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildetes Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung¹⁴, so auch Art. 26 Abs. 3 DBA-F. Nach dieser Regelung darf die Besteuerung einer schweizerischen Betriebsstätte eines französischen Unternehmens nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von schweizerischen Unternehmen, welche die gleiche Tätigkeit ausüben. Eine ungünstigere Besteuerung liegt immer dann vor, wenn die Steuerzahllast des ausländischen Unternehmens hinsichtlich der schweizerischen Betriebsstätte höher ist als es diejenige eines vergleichbaren schweizerischen Unternehmens wäre. Nach der hier vertretenen Auffassung kann es sich dabei auch lediglich um einen Liquiditätsabfluss handeln, welchen die schweizerische Betriebsstätte im Gegensatz zum schweizerischen Unternehmen zu erleiden hat.

Das Vergleichspaar ist auf der einen Seite ein französisches Unternehmen, welches in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält und daher beschränkt steuerpflichtig wird, und ein schweizerisches Unternehmen mit gleicher Tätigkeit auf der anderen Seite. Als schweizerisches Unternehmen ist gemäss der Legaldefinition von Art. 3 Abs. 1 lit. g DBA-F ein Unternehmen zu verstehen, das von einer in der Schweiz ansässigen Person betrieben wird.

4.2.1 Inländisches Gesamtunternehmen als Vergleichsobjekt

Darüber hinaus können dem Abkommenstext keine Hinweise auf das Vergleichsobjekt entnommen werden. Als Vergleichsobjekt bietet sich daher vorerst einmal ein schweizerisches Unternehmen an, welches statt in Frankreich in der Schweiz ansässig ist, im Übrigen aber in Struktur, Grösse und Tätigkeit dem französischen Unternehmen entspricht. Ein Verstoss gegen Art. 26 Abs. 3 DBA-F würde bei diesem Vergleichsobjekt immer dann vorliegen, wenn die Steuerzahllast dieses schweizerischen Unternehmens hinsichtlich der Faktoren der Zürcher Betriebsstätte geringer wäre als im Ausgangsfall.

Gewinne einer im Kanton Zürich ansässigen Betriebsstätte eines ausserkantonalen Unternehmens werden quotenmässig ausgeschieden. Weist ein schweizerisches Unternehmen einen Gewinn aus, welcher voll mit Verlustvorträgen verrechnet werden kann, beträgt die Steuerzahllast hinsichtlich der Zürcher Betriebsstätte CHF 0. Dies ergibt sich hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern aus § 70 Abs. 1 StG ZH (bzw. nunmehr auch aus Art. 25 Abs. 2 StHG), für die direkte Bundessteuer

10 Vgl. BGE 117 Ib 367, 370 mwH. Jüngere Bundesgesetze (nicht aber kantonale Gesetze) können Völkerrecht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch dann vorgehen, wenn der Gesetzgeber die Verletzung von Völkerrecht bewusst in Kauf genommen hat.

11 Dies wird auch von BRÜLISAUER vertreten (Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 127).

12 Vgl. AB N 1997, 793 f.

13 So auch LOCHER, Art. 52 N 53.

14 Ausnahmen: DBA Australien (vom 28.2.1980, SR 0.672.915.81), DBA Indien (vom 2.11.1994, SR 0.672.942.31) und DBA Neuseeland (vom 6.6.1980, SR 0.672.961.41).

aus Art. 67 Abs. 1 DBG. Daran ändert nichts, dass die Zürcher Betriebsstätte stets gewinnträchtig war und somit nicht zu den Verlustvorträgen beigetragen hat. Minimalsteuern iSv Art. 27 Abs. 2 StHG werden im Kanton Zürich keine erhoben¹⁵. Die Steuerzahllast wäre somit tiefer als jene einer Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, was im Ausgangsfall einen Verstoss gegen Art. 26 Abs. 3 DBA-F zur Folge hätte.

Entgegen der Auffassung des Zürcher Verwaltungsgerichts ist dies aber nicht eine Folge der staatsrechtlichen Organisation der Schweiz. Wiese ein ausschliesslich im Kanton Zürich ansässiges Unternehmen unter Berücksichtigung des Verlustvortrages ein Ergebnis von CHF 0 aus, würden die der «Betriebsstätte» zuzuordnenden Faktoren nämlich ebenfalls keiner Besteuerung unterliegen. Auch hier läge somit ein Verstoss gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F vor.

4.2.2 Verselbständigte Betriebsstätte als Vergleichsobjekt

Etwas anderes würde aber dann gelten, wenn man für die Zwecke von Art. 26 Abs. 3 DBA-F von einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgehen würde¹⁶. Vergleichsobjekt wäre dann die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen. Dies scheint die Vorinstanz zu tun, wenn sie ausführt, dass die Betriebsstätte so besteuert wird, «wie wenn sie ein selbständiges Unternehmen mit Sitz oder Verwaltung im Kanton Zürich wäre»¹⁷. Das Bundesrecht enthält demgegenüber keine derart klare Aussage für eine Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte. Die Wahl eines solchen Vergleichsobjekts hätte jedoch weitreichende Konsequenzen. Zum einen wäre eine Berücksichtigung des Gewinnes für die Satzbestimmung ausgeschlossen¹⁸. Sodann müsste der Be-

triebsstätte wohl auch die pauschale Anrechnung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn nicht gar die persönliche Abkommensberechtigung gewährt werden.

Gegen die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte könnte eingewendet werden, dass die Vergleichbarkeit der Situationen nicht mehr gegeben sei. Das ausländische Unternehmen hat sich im Besprechungsurteil ja gerade gegen die Inkorporation der schweizerischen Tätigkeiten ausgesprochen. Zudem wird hier eine Gesellschaft, welche Verlustvorträge aufweist, mit einer anderen Gesellschaft, welche gerade keine Verlustvorträge aufweist, verglichen. Einem solchen Vergleich kommt naturgemäss keine allzu grosse Aussagekraft zu. Insofern ist zweifelhaft, ob das Zürcher Verwaltungsgericht mit der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte das richtige Vergleichsobjekt gewählt hat. Im den gleichlautenden Art. 24 Abs. 2 DBA USA-UK betreffenden Fall Reuters Ltd. v. Tax Appeals Tribunal hat der New Yorker Court of Appeals aus diesen Gründen den Vergleich mit einer verselbständigten Betriebsstätte entsprechend abgelehnt¹⁹.

4.2.3 Innerkantoniales oder interkantoniales Unternehmen

Ob ein Verstoss gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung vorliegt, hängt somit davon ab, welches Vergleichsobjekt (schweizerisches Gesamtunternehmen oder Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte) gewählt wird. Weitgehend bedeutungslos ist hingegen, ob mit einem inner- oder interkantonalen Unternehmen verglichen wird. Die Aussage des Verwaltungsgerichts Zürich sowie des Bundesgerichts, dass ein interkantoniales Unternehmen nicht als Vergleichspartner dienen könne, ist trotzdem zurückzuweisen. Würde sich aus dieser Tatsache eine steuerliche Privilegierung ergeben, wäre dies im Lichte von Art. 26 Abs. 3 DBA-F unzulässig. Es ist nicht ersichtlich, wieso diesbezüglich nicht mehr von einem vergleichbaren Unternehmen gesprochen werden könnte. Eine diesbezügliche Privilegierung interkantonalen Unternehmen gegenüber innerkantonalen Unternehmen ist dem schweizerischen Recht jedoch fremd.

Entscheidend ist vielmehr, ob das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung im Sinne einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte verstanden wird oder nicht.

15 Vgl. DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, BSK StHG, Art. 27 N 11.

16 Dies ist nicht zu verwechseln mit der Frage, ob und inwieweit unter Art. 7 Abs. 2 OECD-MA von einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte auszugehen ist (vgl. dazu HEMMELRATH, Art. 7 N 78; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 160 ff.).

17 Vgl. VGer ZH, 9.3.2005, StE 2005 A 31.2 Nr. 6 E 3.2. Im Entscheid der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich vom 3.2.1994 wird demgegenüber die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte mit Bezug auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot explizit abgelehnt (StE 1995 A 21.12 Nr. 10 E 4, im Resultat bestätigt durch VGer ZH, 28.9.1994, StE 1995 A 21.12 Nr. 10).

18 Wie sie in Ziff. 37 des OECD-Kommentars (idF seit 1977) ausdrücklich als zulässig bezeichnet wird. § 58 Abs. 2 StG ZH verzichtet jedoch auf eine satzbestimmende Berücksichtigung des ausländischen Gewinnes (wobei dies seit dem 1.1.2005 infolge Einheitsgewinnsteuersatzes ohne Konsequenz ist). Dies gilt selbst für natürliche Personen (vgl. § 6 Abs. 2 StG ZH). Andere Kantone sehen hingegen eine satzbestimmende

Berücksichtigung ausländischer Gewinne vor (vgl. z. B. Art. 5 Abs. 2 der Loi sur l'imposition de personnes morales [LIMP] des Kantons Genf vom 23.9.1994 [RSG D 3 15]; Art. 94 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg vom 6.6.2000 [SGF 631.1]; Art. 76 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10.3.1976 [SGS 642.1]).

19 N. Y. Court of Appeals, Reuters Limited v. Tax Appeals Tribunal et al., 623 N. E 2d 1145.

Geht man – wie das Verwaltungsgericht Zürich – von einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte aus, so würde dies auch dann zu keinem anderen Ergebnis führen, wenn die Betriebsstätte Teil eines interkantonalen (anstelle eines innerkantonalen) Konzerns wäre²⁰. Dass das Verwaltungsgericht Zürich mit Bezug auf interkantonale Unternehmen zu einem anderen Schluss kommt, ist bloss dadurch bedingt, dass es bei diesem Vergleich gerade nicht von der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgeht.

4.3 Korrektur dieses Auslegungsergebnisses durch den OECD-Kommentar?

4.3.1 Bedeutung des OECD-Kommentars

Das Bundesgericht äussert sich nicht zur Frage, was Vergleichsobjekt zu sein hat. Im Gegensatz zum Verwaltungsgericht Zürich stützt das Bundesgericht sein Urteil nämlich nicht auf den Vergleich mit einer verselbständigten Betriebsstätte, sondern in erster Linie auf den OECD-Kommentar²¹. Dies ist insofern bemerkenswert, als dass das Bundesgericht vom OECD-Kommentar für die Auslegung von Abkommensbestimmungen bis vor kurzem nur sehr zurückhaltend Gebrauch gemacht hat²². Seit einem Jahr scheint der OECD-Kommentar jedoch die Rolle eines wichtigen Auslegungsmittels für das Bundesgericht übernommen zu haben. Neben dem Besprechungsurteil basierte die Begründung in einem weiteren Urteil vom 28.11.2005, dem Dänemark-Entscheid zum Abkommensmissbrauch²³, im Wesentlichen auf dem OECD-Kommentar. Auch in zwei weiteren in jüngster Zeit ergangenen Urteilen des Bundesgerichts wurde auf den OECD-Kommentar verwiesen²⁴.

Im Besprechungsurteil wird der OECD-Kommentar ohne jede Begründung herbeigezogen. Dies ist bedauerlich, da völkerrechtlich nicht abschliessend geklärt ist, inwiefern der OECD-Kommentar bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen zu berücksichtigen ist. Die Auslegung

von völkerrechtlichen Verträgen richtet sich nach den Regeln der Art. 31 - 33 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK)²⁵. Da es sich bei diesen Regeln um Völkergewohnheitsrecht handelt²⁶, spielt es keine Rolle, dass Frankreich der WVK bisher nicht beigetreten ist und auch die Schweiz der WVK erst am 7.5.1990, d. h. nach Abschluss des DBA-F, beigetreten ist.

Nach der hier vertretenen Auffassung kann der OECD-Kommentar zum einen als «ergänzendes Auslegungsmittel» iSv Art. 32 WVK bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt werden²⁷. Wenn gleich es sich dabei nicht um «vorbereitende Arbeiten» handelt²⁸, so gehört er doch zu den ebenfalls in Art. 32 WVK erwähnten «Umständen des Vertragsschlusses»²⁹. Unter dem Titel der ergänzenden Auslegungsmittel kann der OECD-Kommentar jedoch nur dann herangezogen werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK entweder mehrdeutig bzw. dunkel bleibt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führen würde.

Der OECD-Kommentar kann jedoch bereits aufgrund von Art. 31 WVK als primäres Auslegungsmittel verwendet werden³⁰. Wird eine Bestimmung des OECD-Musterabkommens von den Vertragsstaaten nämlich tel quel in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernommen, so kann grundsätzlich davon ausgegangen werden,

20 Eine konzernweite Verlustberücksichtigung ist dem schweizerischen Steuerrecht ja nach wie vor unbekannt.

21 Diesem kann nicht eindeutig entnommen werden, ob er sich für oder gegen eine Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte im Rahmen von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA ausspricht. Die gemäss Ziff. 37 zu Art. 24 OECD-Kommentar (idF von 1977) zulässige Berücksichtigung der Gesamtprogression ist jedoch nur schwerlich mit einer verselbständigten Betriebsstätte zu vereinbaren.

22 Erwähnenswert war bislang nur BGE 102 Ib 264 (vgl. WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, 61; LOCHER, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 586 f.).

23 BGER, 28.11.2005 (2A.139/2005), StR 2006, 217, 223 f. E 3.4.

24 BGER, 24.6.2005 (2.306/2004 und 2A.709/2004), E 8.1; BGER, 17.3.2006 (2A.643/2005), E 3.2.

25 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (SR.0.111).

26 Vgl. BGER, 28.11.2005 (2A.139/2005), StR 2006, 217 ff., 221 E 3.4.1; BGE 112 Ia 75, 79 f.; BGE 110 Ib 287, 291 = ASA 54 (1985/86), 64, 71; BGE 97 I 359, 363 f. = ASA 41 (1972/73), 466, 470 f.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 111; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 76; VOGEL/PROKISCH, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 26; RIVIER, L'interprétation des conventions de double imposition, 120. Vgl. auch ICJ (International Court of Justice), Report 1996, 803, 812; Report 1994, 6, 21.

27 Im Entscheid vom 3.3.2005 bezeichnet die Eidg. Steuerrekurskommission den OECD-Kommentar ebenfalls als «ergänzendes Auslegungsmittel» iSv Art. 32 WVK (SRK 2003-159 E 3d). Das Bundesgericht erwähnt zwar Art. 32 WVK im selben Verfahren ebenfalls, ohne jedoch in aller Deutlichkeit zu sagen, dass der OECD-Kommentar als «ergänzendes Auslegungsmittel» zu qualifizieren ist (vgl. BGER, 28.11.2005 [2A.139/2005], StR 2006, 217, 223 f. E 3.4; dazu OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch, Ziff. 4.4).

28 Als solche qualifizieren sich nämlich nur die Materialien des konkreten Doppelbesteuerungsabkommens (vgl. VOGEL, Einl. N 125; a. A. MÖSSNER, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 411 f.).

29 Da der OECD-Kommentar ja praktisch allen Abkommensverhandlungen zugrunde liegt (vgl. LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 16; a. A. PROKISCH, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 53).

30 A. A. RIVIER, L'interprétation des conventions de double imposition, 129, für den der OECD-Kommentar nur eine subsidiäre Bedeutung («un rôle subsidiaire») erlangt.

dass die Vertragsparteien den Begriffen die Bedeutung im Sinne des OECD-Musterabkommens und OECD-Kommentars geben wollten³¹. Gewisse Autoren qualifizieren dies als «besondere Bedeutung» iSv Art. 31 Abs. 4 WVK, welche die Vertragsstaaten einem Ausdruck geben wollten³². Nach einer anderen Auffassung wiederum ergibt sich aus dem OECD-Kommentar bereits die «gewöhnliche Bedeutung» eines Ausdrucks iSv Art. 31 Abs. 1 WVK³³.

4.3.2 Änderungen im OECD-Kommentar

Ob man den OECD-Kommentar auf dem Wege der «gewöhnlichen Bedeutung» iSv Art. 31 Abs. 1 WVK oder der «besonderen Bedeutung» iSv Art. 31 Abs. 4 WVK berücksichtigt, hat kaum praktische Konsequenzen. Nach beiden Auffassungen ist nämlich klar, dass nur der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses schon vorhandene Kommentar die Wortwahl der Parteien bestimmen konnte³⁴. Auch «vorbereitende Arbeiten» bzw. «Umstände des Vertragsschlusses» iSv Art. 32 WVK müssen naturgemäss bei Vertragsunterzeichnung bereits vorliegen.

Dies verkennt das Bundesgericht, wenn es im Besprechungsurteil auf den OECD-Kommentar in seiner aktuellen Fassung abstellt. Eine Begründung dafür, dass es den OECD-Kommentar dynamisch (geltungszeitlich) verwendet, fehlt im Besprechungsurteil. Im ebenfalls vom 28.11.2005 datierenden Dänemark-Entscheid³⁵ zum Abkommensmissbrauch begründet das Bundesgericht

seinen Standpunkt mit einem Verweis auf die Ziff. 33 - 36.1 der Einleitung zum OECD-Kommentar. Da diese Stelle jedoch erst 1992 in den OECD-Kommentar eingefügt wurde, das DBA-F aber von 1966 datiert, wäre diese Stelle nur dann einschlägig, wenn die damit belegte Aussage (d. h. die Zulässigkeit der dynamischen Verwendung des OECD-Kommentars) erwiesen wäre³⁶. Doch auch mit Bezug auf nach 1992 abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen vermag diese Kommentarstelle eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars nicht zu rechtfertigen, da vom Vertragswillen der Parteien nur umfasst sein kann, was den Parteien bei Abschluss des Vertrages bekannt gewesen ist. Änderungen des OECD-Kommentars können bei der Auslegung früher abgeschlossener Doppelbesteuerungsabkommen auch nicht als «spätere Übereinkünfte» iSv Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK bezeichnet werden, da sie nicht von den Vertragsparteien des konkreten Doppelbesteuerungsabkommens geschlossen wurden³⁷. Eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars als «spätere Übung» iSv Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK scheidet regelmässig aufgrund des Gesetzmässigkeitsprinzips im Abgaberecht aus³⁸. Vogel hält somit zu Recht fest, dass, wenn man den OECD-Kommentar dynamisch verwendet, von vornherein nicht ersichtlich ist, wie eine Verbindlichkeit des OECD-Kommentars überhaupt aus der WVK abgeleitet werden kann³⁹. Neben diesen völkerrechtlichen Einwänden gegen eine dynamische Verwendung bestehen auch rechtsstaatliche Defizite: Der OECD-Kommentar wird vom OECD-Steuerausschuss, welcher sich aus Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt, ausgearbeitet. Da eine Genehmigung durch die Legislative

31 So auch Eidg. Steuerrekurskommission, 3.3.2005 (SRK 2003-159 E 3d). Dass sie dies scheinbar auf Art. 32 WVK zurückführen will, muss wohl als Versehen angesehen werden. Die Bezugnahme der SRK auf OBERSON, Précis de droit fiscal international, der eine Berücksichtigung des OECD-Kommentars auf dem Wege der ordinary meaning rule von Art. 31 Abs. 1 WVK befürwortet, erhellt, dass wohl auch für die SRK der OECD-Kommentar bereits als primäres Auslegungsmittel iSv Art. 31 WVK herangezogen werden kann.

32 Vgl. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, 146 f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 797; LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 19; LANG, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 7 ff.

33 Vgl. PROKISCH, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 52 ff.; VOGEL, Einl. N 126; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 86 f.

34 Vgl. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, 144 ff.; VOGEL, Einl. N 127; LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 11 ff.; DERS. Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 7 ff.

35 BGer, 28.11.2005 (2A.139/2005), StR 2006, 217 ff.

36 Dasselbe gilt im Übrigen für das dem Dänemark-Entscheid zugrundeliegende DBA-Dänemark, welches vom 23.11.1973 datiert. Der Verweis des Bundesgerichts in diesem Urteil auf die Ziff. 33 - 36.1 der Einleitung zum OECD-Kommentar ist somit eine petitio principii.

37 Vgl. LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 25 f. mwN; WATTEL/MARRES, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, 227 f.

38 Vgl. LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 28 mwN; WATTEL/MARRES, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, 227 f.

39 VOGEL, Einl. N 127. Dies gilt auch dann, wenn eine Abkommensvorschrift (wie z. B. der Notenwechsel vom 19.1.1971 zum DBA Japan [vom 19.1.1971, SR 0.672.946.31] oder das Verhandlungsprotokoll vom 18.6.1971 zum DBA Deutschland [vom 11.8.1971, SR 0.672.913.62]) eine Auslegung nach Massgabe des OECD-Kommentars explizit vorschreibt (vgl. VOGEL, Einl. N 129).

fehlt⁴⁰, kommt dem OECD-Kommentar keine demokratische Legitimation zu⁴¹.

4.3.3 OECD-Kommentar 1963

Aus dem Gesagten erhellt, dass nur der OECD-Kommentar in der Fassung von 1963 für die Auslegung des am 9.9.1966 abgeschlossenen DBA-F herbeigezogen werden kann⁴². Die vom Bundesgericht im Besprechungsurteil angerufenen Kommentarstellen wurden alle erst 1977 in den OECD-Kommentar aufgenommen und sind daher nicht einschlägig. Den einschlägigen Ziff. 14 - 17 des OECD-Kommentars von 1963 kann demgegenüber keine solche, eingeschränkte Auslegung des Verbots der Betriebsstätten-Diskriminierung entnommen werden. Zulässig ist nach dieser (hier massgeblichen) Fassung des OECD-Kommentars lediglich eine andere Form der Besteuerung aus praktischen Gründen. Diese darf jedoch nicht zu einer höheren Steuerzahllast (more burdensome taxation) führen⁴³. Die Verweigerung der Verrechnung der Gewinne der schweizerischen Betriebsstätte mit ausländischen Verlustvorträgen führt aber (zumindest momentan) zu einer höheren Steuerzahllast im Vergleich mit einem inländischen Unternehmen. Nach Art. 26 Abs. 3 DBA-F, ausgelegt im Lichte des OECD-Kommentars 1963, liegt somit eine unzulässige Diskriminierung der Betriebsstätte vor, es sei denn, man geht – wie das Verwaltungsgericht Zürich – diesbezüglich von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte aus.

4.3.4 OECD-Kommentar 1977

Wie bereits oben erwähnt, stützt sich das Bundesgericht in seiner *ratio decidendi* jedoch nicht auf den OECD-Kommentar 1963. Angewandt wird vielmehr der OECD-Kommentar in der aktuellen Fassung, welcher mit Bezug auf die hier einschlägigen Stellen im Wesentlichen aus

dem Jahre 1977 stammt. Das Bundesgericht beschränkt sich darauf, drei Kommentarstellen in einer deutschen Übersetzung wiederzugeben und abschliessend unter Verweis auf eine Literaturstelle festzuhalten, dass die Vorinstanz (sc. das Verwaltungsgericht Zürich) «im Lichte dieser Bestimmungen» im Besprechungsurteil ihre frühere Auffassung zu Recht aufgegeben habe.

Während die erste vom Bundesgericht angeführte Kommentarstelle bloss programmatischen Charakter hat, ist die nächste Stelle, Ziff. 24 lit. c zu Art. 24 OECD-MA, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage einschlägig. Dort wird zunächst ausgeführt, dass auch einer Betriebsstätte wie einem ansässigen Unternehmen ein Verlustvortrag gewährt werden müsse. Der vom Bundesgericht zitierte zweite Satz dieser Kommentarstelle präzisiert dies nun insofern, als dass sich dieser Verlustvortrag auf die separat ermittelten Faktoren der Betriebsstätte zu beziehen habe⁴⁴. Wenngleich die Kommentarstelle alles andere als eindeutig ist, kann hieraus der Schluss gezogen werden, dass einer Betriebsstätte die Verrechnung mit ausländischen Verlustvorträgen nicht gewährt werden muss⁴⁵. ISv Ziff. 24 lit. c des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA hätte das Zürcher Steueramt die Bemessungsgrundlage somit richtig festgelegt⁴⁶.

Mit Bezug auf den anwendbaren Steuersatz beruft sich das Bundesgericht auf Ziff. 39 des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA, welcher den Betriebsstättestaat dazu ermächtigt, den für ansässige Unternehmen geltenden progressiven Tarif allein auf die Betriebsstätte anzuwenden und dabei die tieferen Gewinne des Gesamtunternehmens ausser Acht zu lassen. Auch wenn diese Kommentarstelle ebenfalls alles andere als eindeutig formuliert ist⁴⁷, stützt sie wohl die Weigerung des Zürcher Steueramtes, das negative Gesamtergebnis des ausländischen

40 Doppelbesteuerungsabkommen werden demgegenüber von der Bundesversammlung genehmigt. Die Literatur qualifiziert sie z. T. sogar als wichtige rechtsetzende Bestimmungen iSv Art. 141 Abs. 1 lit. d Ziff. 3 BV, die dem fakultativen Staatsvertragsreferendum unterstellt werden müssten (vgl. SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 109 f.; a. A. WALDBURGER, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, 296 f.).

41 Vgl. WATTEL/MARRES, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, 232; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, N 89.

42 Diese Auffassung wird im Übrigen auch von der schweizerischen Literatur geteilt: vgl. LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 130 f.; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, N 89; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, 61; SALOMÉ/DANON, *Le conflit de qualification en droit fiscal international*, 265.

43 OECD-Kommentar 1963, Ziff. 16 zu Art. 24.

44 «It is hardly necessary to specify that in the case of permanent establishments it is the loss on their own business activities, as shown in the separate accounts for these activities, which will qualify for such carry-forward.»

45 Dieser Schluss ist m. E. jedoch nicht zwingend: Die Stelle könnte nämlich auch so verstanden werden, dass sie der Betriebsstätte zusätzlich zur Möglichkeit der Verrechnung mit Verlustvorträgen des Gesamtunternehmens eine Verrechnungsmöglichkeit mit Betriebsstättenverlusten vergangener Perioden eröffnen will. Da dies jedoch keine Diskriminierung der Betriebsstätte beheben würde, sondern zu einer Privilegierung der Betriebsstätte gegenüber einem inländischen Vergleichsunternehmen führen würde, lässt sich eine solche Interpretation nur schwer mit dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vereinbaren.

46 Der Betriebsstätte hätte jedoch die Verrechnung mit separat ermittelten Vorjahresverlusten gewährt werden müssen. Im Sachverhalt des Besprechungsurteils ist illiquid, ob solche bestanden haben.

47 Vgl. diesbezüglich die Ausführungen der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich im Entscheid vom 3.2.1994 (StE 1995 A 21.12 Nr. 10 E 4.b).

dischen Unternehmens satzbestimmend zu berücksichtigen. Im Lichte des (leider nicht eindeutig formulierten) geltungszeitlichen OECD-Kommentars erscheint die ratio decidendi des Bundesgerichts im Besprechungsurteil somit durchaus vertretbar. Dies ändert aber nichts am grundsätzlichen Einwand, dass nicht der OECD-Kommentar von 1977, sondern derjenige von 1963 einschlägig gewesen wäre und somit in casu Art. 26 Abs. 3 DBA-F verletzt wurde. Dies gilt zumindest solange, als man ein schweizerisches Gesamtunternehmen und nicht eine verselbständigte Betriebsstätte als Vergleichsobjekt ansieht.

Dem OECD-Kommentar kann auch in der seit 1977 geltenden Fassung für den Fall eines Gesamtverlusts des Unternehmens nichts bezüglich der Vereinbarkeit einer Mindeststeuer iSv § 57 Abs. 4 StG ZH bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG mit Art. 24 Abs. 3 OECD-MA entnommen werden. Im Gegensatz zum Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 28.9.1994⁴⁸ musste dies vom Bundesgericht im Besprechungsurteil jedoch auch nicht entschieden werden, da das Gesamtunternehmen in der fraglichen Steuerperiode ja einen Gewinn auswies. Insofern ist die Aussage des Bundesgerichts im Besprechungsurteil, dass die Vorinstanz (sc. das Zürcher Verwaltungsgericht) «im Licht dieser Bestimmungen (sc. des OECD-Kommentars) im angefochtenen Entscheid ihre frühere Auffassung zu Recht aufgegeben habe», nicht ganz präzise. Die Verlustverrechnung innerhalb der Periode war ja gerade nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Freilich muss eingeräumt werden, dass sich die Mindeststeuer von § 57 Abs. 4 StG ZH bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG im Lichte von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA rechtfertigen lässt, wenn man – wie die Vorinstanz – diesbezüglich von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgeht⁴⁹.

5 Zusammenfassung

Vergleicht man die Besteuerung einer schweizerischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens mit der

Besteuerung eines (inner- oder interkantonalen) schweizerischen Unternehmens, so führt die Verweigerung der Verrechnung mit Verlustvorträgen des Gesamtunternehmens zu einer höheren Steuerzahllast und somit zu einem Verstoss gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F (bzw. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA). Der OECD-Kommentar in der seit 1977 geltenden Fassung korrigiert dieses Auslegungsergebnis und führt aus, dass dies keinen Verstoss gegen Art. 24 Abs. 3 OECD-MA darstelle. Auf das von 1966 stammende DBA-F ist jedoch nach der hier vertretenen Auffassung der OECD-Kommentar in der Fassung von 1963 anzuwenden, da nur dieser die Wortwahl der Vertragsparteien beeinflusst haben kann.

Etwas anderes würde dann gelten, wenn man – wie das Verwaltungsgericht Zürich – für die Belange von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgeht. In einem solchen Fall müssten aber auch die damit verbundenen Konsequenzen gezogen werden. Zudem bestehen diesbezüglich Zweifel an der Vergleichbarkeit der Situation einer verselbständigten Betriebsstätte mit derjenigen einer Betriebsstätte, welche Teil eines Gesamtunternehmens ist. Daher ist fraglich, ob das Zürcher Verwaltungsgericht mit der verselbständigten Betriebsstätte das richtige Vergleichsobjekt gewählt hat.

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000

AULT HUGH, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 144 ff.

BAUMANN RUEDI/ABOLFATHIAN ROSMARIE, Unternehmenssteuerreform und Betriebsstätte-Besteuerung, ST 1998, 283 ff.

BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St.Gallen, Bern 2006

DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundes-

48 StE 1995 A 21.12 Nr. 10 (vgl. dazu RIEDWEG/FRICKER, Die Besteuerung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz, 517 f.; WALDBURGER, Die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen für den Wirtschaftsstandort Schweiz, 41 f.; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 135 f.).

49 Dies entspricht wohl der Auffassung von LOCHER (Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 513) und OBERSON (Précis de droit fiscal international, N 664), welche Art. 52 Abs. 4 DBG als mit Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vereinbar ansehen. Eine nähere Begründung des Standpunkts fehlt jedoch bei beiden Autoren.

- gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. A., Basel 2002
- HEMMELRATH ALEXANDER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. Genf, Basel/Genf/München 2000
- LANG MICHAEL, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht. Das neue Musterabkommen der OECD, Wien 1994, 11 ff.
- Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax 1997, 7 ff.
- LOCHER PETER, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Landesbericht Schweiz, IFA-Kongress 1993), CDFI LXXVIIIa, 573 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
 - Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Basel 2004
- MÖSSNER JÖRG MANFRED, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Böckstiegel et al. (Hrsg.), FS Seidl-Hovenveldern, Köln 1988, 403 ff.
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 2. A., Bern 2004
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 15 July 2005), OECD, Paris 2005
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch, vorgesehen für ST 2006/9
- PROKISCH RAINER, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52 ff.
- RIEDWEG PETER/FRICKER DANIELA, Die Besteuerung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz, ASA 64 (1995/96), 513 ff.
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000 II, 113 ff.
- RUST ALEXANDER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- SALOMÉ HUGUES/DANON ROBERT, Le conflit de qualification en droit fiscal international, ASA 71 (2002/2003), 257 ff.
- SCHAUMBURG HARALD, Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. A., Köln 1998
- SIMONEK MADELEINE, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten, ASA 67 (1998/99), 513 ff.
- Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/2005), 97 ff.
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- VOGEL KLAUS/PROKISCH RAINER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Generalbericht, IFA-Kongress 1993), CDFI LXXVIIIa, 19 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, S. 51 ff.
- Die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen für den Wirtschaftsstandort Schweiz, ASA 64 (1995/96), 27 ff.
 - Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, FStR 2003, 295 ff.
- WATTEL PETER/MARRES OTTO, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003, 222 ff.