Steueranrechnung in der Schweiz

Prof. Dr. Peter Hongler/MLaw Fabienne Limacher



Peter Hongler, Prof. Dr., LL.M., dipl. Steuerexperte, Ordentlicher Professor für Steuerrecht an der Universität St.Gallen (HSG), Counsel bei Walder Wyss AG, Zürich



Fabienne Limacher, MLaw, LL.M., dipl. Steuerexpertin, Rechtsanwältin, Managing Associate bei Walder Wyss AG, Zürich

Die Autoren befassen sich mit den abkommensrechtlichen Vorgaben an ein Anrechnungssystem und vertreten die Auffassung, dass die Schweiz der Methode der gewöhnlichen Anrechnung und nicht jener der pauschalen Ermässigung folgt. Die in diesem Zusammenhang ergangene Rechtsprechung ist ihres Erachtens nicht schlüssig, was sie auf die Formulierung des Schweizer Methodenartikels zurückführen.

Im Weiteren nehmen die Autoren eine detaillierte Analyse ausgewählter neuer Bestimmungen der VStA vor. Ein Schwerpunkt wird im Beitrag auf die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen bei juristischen Personen sowie die Berechnung des entsprechenden Maximalbetrags gelegt. In diesem Zusammenhang wird anhand von Berechnungsbeispielen dargestellt, inwiefern die Geltendmachung des F&E- oder Eigenkapitalzinsabzugs sowie die steuerlichen Erleichterungen unter der Patentbox eine Kürzung des Anrechnungsbetrags nach sich ziehen.

The authors deal with the provisions of the treaty law for a credit system, and are of the opinion that Switzerland follows the method of normal credit, and not that of the lump sum or flat rate discount. In their opinion, the case law issued in this context is inconclusive, which they attribute to the formulation of the Swiss methodological article.

The authors also carry out a detailed analysis of selected new provisions of the VStA. One focus of the article is on offsetting foreign withholding taxes on license fees and service income for legal entities, as well as the calculation of the corresponding maximum amount. In this context, calculation examples are used to show the extent to which the assertion of the R&D or equity interest deduction as well as the tax relief under the patent box result in a reduction of the amount of credit.

© IFF-HSG

Inhalt

1 Einleitung 223

2 Abkommensrechtliche Vorgaben an ein Anrechnungssystem 223

2.1 Schweizerische Abkommenspraxis 223

2.1.1 Eigene Position 224
2.1.2 Position der Gerichte 225
2.1.2.1 BGer vom 26.9.2014 225
2.1.2.2 BGer vom 9.10.2014 226
2.1.2.3 Urteil vom 3.7.2019 227

2.2 Zwischenfazit 227

3 Anrechnung ausländischer Quellensteuern gemäss der VStA 228

3.1 Voraussetzungen der Steueranrechnung 228

3.1.1 Subjektiver Geltungsbereich 228
3.1.1.1 Im Allgemeinen 228
3.1.1.2 Schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen im Besonderen 228
3.1.2 Objektiver Geltungsbereich 229
3.1.2.1 Besteuerung der Erträge im Quellenstaat 229
3.1.2.2 Besteuerung der Erträge in der Schweiz 230
3.1.2.3 Für die Steuerentlastung qualifizierende Erträge . . . 230
3.1.2.3.1 Im Allgemeinen 230
3.1.2.3.2 Renten im Besonderen 230
3.1.2.4 Kein Ausschluss von Abkommensvorteilen 231

3.2 Betrag der anrechenbaren ausländischen Quellensteuern 231

3.2.1 Übersicht über die Berechnung des anrechenbaren Betrages 231
3.2.1.1 Einleitende Ausführungen zum Anrechnungsbetrag . 231
3.2.1.2 Kirchensteuern 231
3.2.1.3 Per Basket Limitation 232
3.2.1.4 Keine Per Country Limitation 233
3.2.2 Berechnung des Maximalbetrags 233
3.2.2.1 Grundsatz 233
3.2.2.2 Berücksichtigung von Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzügen. . . . 233
3.2.2.2.1 Welche Kosten werden berücksichtigt? 233
3.2.2.2.2 Pauschale Abzüge 235
3.2.2.2.3 Zuordnung der Kosten 236
3.2.2.2.4 Besonderheiten beim F&E-Abzug 236
3.2.2.2.5 Besonderheiten bei der Patentbox 238
3.2.2.2.6 Eigenkapitalzinsabzug 239
3.2.2.2.7 Entlastungsbegrenzung 239
3.2.3 Weitere offene Punkte zur Berechnung des Anrechnungsbetrags 240
3.2.3.1 Besonderheiten bei der Steueranrechnung von Quellensteuern auf Dienstleistungserträgen 240
3.2.3.2 Anrechnung an die Kapitalsteuer? 241
3.2.3.3 Tax Sparing und Lizenzeinkünfte 241

4 Schlussfolgerungen 242

Literatur 242

Rechtsquellen 243

Materialien 244

1 Einleitung

Am 22.8.1967 hat der Bundesrat die VpStA verabschiedet, die per 1.1.2020 in die VStA umbenannt wurde.[1] Das Ziel dieses Beitrags ist einerseits, die schweizerische Methode der Steueranrechnung auf ihre Abkommenskonformität zu prüfen, und andererseits, ausgewählte neue Bestimmungen der VStA detailliert zu erläutern.

Der Fokus dieses Beitrags liegt auf der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen bei juristischen Personen. Hierbei werden einzelne Problemfelder unter besonderer Beachtung der neuen Verordnungsbestimmungen herausgegriffen. Nicht besonders besprochen wird die Problematik, dass sich die Bestimmungen zur Steueranrechnung weiterhin auf Verordnungsstufe anstatt in einem Bundesgesetz finden.[2]

1 Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 13.11.2019, AS 2019, 3873.

2 Vgl. bereits Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, 338 ff.

2 Abkommensrechtliche Vorgaben an ein Anrechnungssystem

2.1 Schweizerische Abkommenspraxis

Bei der Frage nach den völkerrechtlichen Vorgaben an ein innerstaatliches Anrechnungssystem ist von entscheidender Bedeutung, dass die Behörden und die steuerpflichtigen Personen eine abkommensspezifische Beurteilung vornehmen. Der Wortlaut der einzelnen Abkommen kann sich unterscheiden, so dass die Anrechnung unter Umständen je nach anwendbarem DBA unterschiedlich zu erfolgen hat.

Allerdings kennen die meisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA die folgende (oder eine sehr ähnliche) Formulierung des entsprechenden Methodenartikels. Vorliegend wird mit dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-LI eines der jüngeren DBA der Schweiz zitiert:

> «b) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden [oder Zinsen oder Lizenzgebühren], die nach Artikel 10 [bzw. Art. 11 oder Art. 12] in Liechtenstein besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht:
>
> (i) in der Anrechnung der nach Artikel 10 [bzw. Art. 11 oder Art. 12] in Liechtenstein erhobenen Steuer auf die vom Ein-

kommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die in Liechtenstein besteuert werden können,

(ii) in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer, oder

(iii) in einer teilweisen Befreiung der Dividenden [Zinsen oder Lizenzgebühren] von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Liechtenstein erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden [Zinsen oder Lizenzgebühren].

Oder in englischer Sprache:

(b) Where a resident of Switzerland derives dividends [or interests or royalties] which, in accordance with the provisions of Article 10 [Art. 11 or Art. 12, resp.] may be taxed in Liechtenstein, Switzerland shall allow, upon request, a relief to such resident. The relief may consist of:

(i) a deduction from the tax on the income of that resident of an amount equal to the tax levied in Liechtenstein in accordance with the provisions of Article 10 [Art. 11 or Art. 12, resp.]; such deduction shall not, however, exceed that part of the Swiss tax, as computed before the deduction is given, which is appropriate to such dividends [interests or royalties]; or

(ii) a lump-sum reduction of the Swiss tax; or

(iii) a partial exemption of such dividends from Swiss tax, in any case consisting at least of the deduction of the tax levied in Liechtenstein from the gross amount of the dividends [interests or royalties].

Die Formulierung unterscheidet sich klar vom Wortlaut im OECD-MA[3] und im UN-MA, so dass den Ausführungen im OECD-MK und im UN-MK keine besondere Bedeutung beizumessen ist.[4] Die Eigenheit des schweizerischen Methodenartikels besteht insbesondere in der Variante ii), wonach die Schweiz eine pauschale Ermässigung gewähren kann, und nicht zwingend, wie in Variante i) vorgesehen, eine exakte Berechnung des Anrechnungsbetrags vornehmen muss. Nach WIDMER, der an der Gestaltung der VpStA massgeblich beteiligt war,[5] hat die Schweiz aus drei Gründen diese Formulierung gewählt (und nicht diejenige im OECD-MA):[6]

– Die Schweizer Steuer wird auf drei Ebenen erhoben, wodurch auch die Anrechnung an mehr als eine Steuer erfolgen müsse.
– Die einzelnen Steuerhoheiten (d. h. Bund, Kanton und Gemeinde) erheben die Steuer nach unterschiedlichen Vorgaben.
– Die Postnumerando-Besteuerung verlange besondere Anrechnungsmodalitäten.

Nachfolgend wird der Frage nachgegangen, welche völkerrechtlichen Verpflichtungen sich aus dem Methodenartikel ergeben. Vorweg soll unsere eigene Position dargestellt werden, bevor in einem zweiten Schritt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung eingegangen wird.

2.1.1 Eigene Position

Für die Auslegung des Methodenartikels ist zentral, dass sich die darin aufgeführten Methoden nicht überlappen können, sondern dass die Schweiz eine der drei Möglichkeiten zu wählen hat, so dass entweder (i) eine Anrechnung, (ii) eine pauschale Ermässigung oder (iii) eine teilweise Befreiung bzw. ein Abzug der ausländischen Steuer zu gewähren ist. Dies ergibt sich klar aus der alternativen Aufzählung im Methodenartikel durch Verwendung des Wortes «oder».

Nach unserem Verständnis hatte sich die Schweiz in der Vergangenheit unter der VpStA bei Zinsen, Lizenzgebühren und Dividenden für die Anrechnung und nicht für die Ermässigung entschieden. Dies geht bereits aus der mehrmaligen Verwendung des Begriffs «Anrechnung» in der VpStA hervor. Zudem deutete auch die Bestimmung zur Berechnung des Anrechnungsbetrags[7] sowie der Umstand, dass dieser Betrag idR mit der anfallenden Steuerschuld verrechnet wurde, auf die Ausgestaltung als Anrechnung und nicht als Ermässigung hin.[8]

Trotz der Möglichkeit einer pauschalen Ermässigung gemäss Variante ii) geht auch ein Teil der Lehre davon aus, dass die Schweiz mit der VpStA einer gewöhnlichen Anrechnungsmethode («ordinary credit») und damit Variante i) folgte.[9]

Allerdings beinhaltete die VpStA von Beginn an verschiedene Pauschalierungen,[10] so dass der Begriff «pauschale Anrechnung» durchaus zutreffend ist. Diese Methode lässt sich aber nicht sauber in die dichotome Unter-

3 Vgl. Art. 23 B OECD-MA.
4 Vgl. ausführlich zur Bedeutung des OECD-MK bei der Auslegung HONGLER, Hybride Finanzierungsinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, 193 ff. D. h. aber nicht, dass der OECD-MK gar keine Rolle bei der Auslegung des schweizerischen Methodenartikels spielt.
5 Vgl. WALDBURGER, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, 342.
6 WIDMER, Die pauschale Steueranrechnung (1. Teil), 59.
7 Vgl. insbesondere Art. 8 Abs. 1 VpStA.
8 Vgl. Art. 19 Abs. 1 VpStA, der folgenden Wortlaut hatte: «Der von der zuständigen Amtsstelle festgesetzte Betrag der pauschalen Steueranrechnung wird entweder ausbezahlt oder mit Steuern des Bundes, des Kantons, der Gemeinde verrechnet». D. h. es kam eben nicht zu einer Ermässigung der Steuer, sondern zu einer «Anrechnung» bzw. «Verrechnung».
9 FROHOFER/KOCHER, Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Rechtsfolgen, 533 f.; implizit wohl auch OESTERHELT, Pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung, 835. Wohl anderer Auffassung aber WIDMER, Die pauschale Steueranrechnung (1. Teil), 59, der die VpStA massgeblich geprägt und insofern besondere Beachtung verdient. Er spricht von «globaler Ermässigung». Auf WIDMER verweist auch WALDBURGER, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, 342.
10 Vgl. ausführlich hierzu WIDMER, Die pauschale Steueranrechnung (1. Teil), 55.

 © IFF-HSG

scheidung von gewöhnlicher Anrechnung und pauschaler Ermässigung in den DBA subsumieren. Insofern hat sich der Verordnungsgeber wohl von Beginn an für ein Mischsystem entschieden, welches allerdings abkommensrechtlich idR keine Abstützung hatte.[11]

Unter der neuen VStA hat sich an den wesentlichen Grundzügen des Anrechnungssystems nichts geändert, so dass die Schweiz weiterhin der Anrechnungs- und nicht der (pauschalen) Ermässigungsmethode folgt. Dies wird dadurch verdeutlicht, dass sich der Verordnungsgeber dazu durchgerungen hat, einige der verbleibenden Pauschalierungen – insbesondere Art. 12 VpStA zur Kürzung des Anrechnungsbetrags bei Erträgen, die entweder nur vom Bund oder nur von den Kantonen (und Gemeinden) besteuert wurden – aus der Verordnung zu streichen.

Da sich die Schweiz nach unserem Verständnis bereits unter der VpStA – insbesondere aber unter der neuen VStA – für die Anrechnungsmethode entschied, hat sie völkerrechtlich eine effektive Anrechnung zu gewähren, wie dies dem Methodenartikel zu entnehmen ist. Die Schweiz kann demnach nur *die Art und nicht den Umfang* der Anrechnung frei bestimmen. Dies geht auch aus der weiteren Formulierung des schweizerischen Methodenartikels hervor, der sich auf alle drei Varianten bezieht:

> «Die Schweiz bestimmt die Art [und nicht den Umfang] der Entlastung nach den schweizerischen Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und ordnet das Verfahren.»[12]

Damit ist die Schweiz aufgrund der völkerrechtlichen Vorgaben bei der Gestaltung des Anrechnungssystems nicht frei; Besonderheiten des Schweizer Steuerrechts können aber durchaus berücksichtigt werden. Hier lässt die DBA-Formulierung der Schweiz auch Raum bei der Umsetzung des Anrechnungssystems. Die Schweiz muss aber die Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuern gewähren, wobei «der anzurechnende Betrag […] jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen [darf], der auf die Einkünfte entfällt […]».[13]

Diese Begrenzung der Anrechnung ist auslegungsbedürftig und wird in den nachfolgenden Abschn. näher erläutert. Zentral ist insbesondere der zweite Halbs. der Bestimmung, d. h. «der auf die Einkünfte entfällt». Dementsprechend beschränkt sich die Berechnung des Maximalbetrags auf die schweizerische Steuer auf die quellensteuerbelasteten Einkünfte. Die Steuerverwaltung darf demnach bei der Berechnung des Maximalbetrags beispielsweise keine Kosten abziehen, die nicht mit den Einkünften in Zusammenhang stehen.[14]

2.1.2 Position der Gerichte

In diesem Abschn. soll aufgezeigt werden, welche Positionen zur Anrechnungs- bzw. Ermässigungsmethode der höchstrichterlichen Rechtsprechung entnommen werden können. Hierfür wird der Fokus auf die Frage gelegt, ob das Bundesgericht ebenfalls Verpflichtungen für die Schweiz aus dem entsprechenden Methodenartikel hervorgehen sieht oder ob es die Position vertritt, dass die Schweiz auch die Höhe der Anrechnung unilateral frei bestimmen kann. Auch Zwischenpositionen sind denkbar.

Das Bundesgericht hat sich schon verschiedentlich mit der Anwendung der VpStA auseinandergesetzt, musste sich jedoch noch nicht zur Anrechnung unter der neuen VStA äussern. Nachfolgend ist auf drei jüngere Urteile einzugehen.[15]

2.1.2.1 BGer vom 26.9.2014[16]

Im Urteil vom 26.9.2014 hatte das Bundesgericht zu entscheiden, ob bei der Berechnung des Anrechnungsbetrags für schweizerische Steuerzwecke eine Spartenrechnung vorzunehmen sei. Die Beschwerdeführerin war eine Versicherungsgesellschaft, die im versicherungstechnischen Geschäft einen Gewinn realisierte, im nichtversicherungstechnischen Bereich jedoch einen Verlust vorwies. Der Gewinn war im Wesentlichen auf einen Wertzuwachsgewinn auf einem Grundstück im Kanton Genf zurückzuführen, so dass der Kanton Basel-Stadt – wo sich das Hauptsteuerdomizil befand – aufgrund der interkantonalen Ausscheidung kein Steuersubstrat besteuern konnte und sich unter Verweis auf eine Spartenrechnung auf den Standpunkt stellte, dass die im Ausland erzielten Erträge somit keiner schweizerischen Gewinnsteuer unterliegen würden. Der Kanton Basel-Stadt verweigerte aus diesem Grund die Anrechnung der auf Dividenden- und Zinseinnahmen aus DBA-Staaten erhobenen, nicht rückforderbaren Quellensteuer.

Im Entscheid hält das Bundesgericht fest, dass die Schweiz dem System der gewöhnlichen Anrechnung folgt und

> «[d]ie ‹gewöhnliche› (beschränkte) Anrechnung (‹ordinary credit›) […] der unbeschränkten Anrechnung der residualen ausländischen Sockelsteuer gegenüber [steht] (‹full credit› […]). Obergrenze der

11 Vgl. aber beispielsweise die DBA-JP (Art. 23 Abs. 4 DBA-JP) oder DBA-GR (Art. 22 Abs. 3 DBA-GR), die eine Verknüpfung der Anrechnung und der pauschalen Ermässigung vorsehen.

12 Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-LI; Hervorhebung durch die Autoren hinzugefügt.

13 Art. 23 Abs. 2 lit. b (i) DBA-LI.

14 Vgl. insbesondere unten Abschn. 3.2.2.2.1.

15 Vgl. aber auch BGer 21.8.2015, 2C_738/2014/2C_739/2014 oder auch BGer 22.5.2017, 2C_573/2016.

16 BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013.

> in der Schweiz vorzunehmenden Anrechnung ausländischer residualer Quellensteuern bildet mithin in jedem Fall der Maximalbetrag».[17]

Auch an anderer Stelle hält das Bundesgericht fest, dass die Schweiz der Anrechnungsmethode (und nicht der pauschalen Ermässigungsmethode) folgt. So verweist das Bundesgericht an verschiedenen Stellen auf Art. 25 lit. B Ziff. 2 lit. *a* DBA-FR und eben nicht auf Art. 25 lit. B Ziff. 2 lit. *b* DBA-FR.[18] In ersterer Bestimmung ist die folgende Anrechnungsmethode – und nicht die Ermässigungsmethode – enthalten. Die Entlastung besteht

> «in der Anrechnung der nach den Artikeln 11 – 13 in Frankreich erhobenen Steuer auf die von den in Rede stehenden Einkünften dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die in Rede stehenden Einkünfte, die in Frankreich besteuert werden, entfällt […]»[19]

Im Ergebnis kommt das Gericht zum Schluss, dass eine Spartenrechnung für die Berechnung des Maximalbetrags nicht zulässig sei und es somit keine «per item»-Höchstgrenze geben dürfe.[20] Dies bedeutet mit anderen Worten, dass eine Anrechnung einer juristischen Person – die in einem Geschäftsbereich einen Gewinn und in einem anderen Geschäftsbereich einen Verlust ausweist – selbst dann zu gewähren ist, wenn die quellensteuerbelastete Einkunft dem verlustträchtigen Geschäftsbereich zuzurechnen ist. Oder in den Worten des Bundesgerichts:

> «Demzufolge erübrigt sich – wie schon auf Ebene der direkten Bundessteuer – anrechnungsrechtlich eine Unterscheidung der Einkünfte nach Natur (Kapitalertrag oder Grundstückgewinn?) oder Herkunft (Kanton A oder B?). Alle steuerbaren Erträge fallen in denselben Topf.»[21]

Aus dem Entscheid geht folglich klar hervor, dass Kürzungen des Anrechnungsbetrags aufgrund von Spartenrechnungen abkommensrechtlich unzulässig sind. Andere Aussagen zur Frage, welche weiteren Vorgaben der Methodenartikel den Vertragsstaaten macht, lassen sich dem Entscheid hingegen nicht entnehmen.[22]

2.1.2.2 BGer vom 9.10.2014[23]

Bereits kurze Zeit später hatte sich das Bundesgericht im Urteil vom 9.10.2014 erneut mit dem Methodenartikel zu beschäftigen und die Frage zu beurteilen, ob die damalige, in Art. 5 Abs. 4 VpStA verankerte Regelung zur Teilbesteuerung in Übereinstimmung mit den DBA der Schweiz ist. Art. 5 Abs. 4 VpStA hatte folgenden Wortlaut:

> «Dividenden und diesen gleichgestellte Erträge, die nur einer Teilbesteuerung unterliegen (Art. 18b und 20 Abs. 1bis DBG und kantonale Bestimmungen gestützt auf Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz StHG), gelten für den Teil, der von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen wird, als nicht besteuerte Erträge.»[24]

Konkret stellte sich die Frage, ob die Nicht-Berücksichtigung des ausgenommenen Teils der dem Teilsatzverfahren unterliegenden Dividenden bei der Berechnung des Anrechnungsbetrags gegen die abkommensrechtlichen Verpflichtungen verstosse. Hierbei kommt das Gericht zum Schluss, dass:

> «[sich in] konkreter Normenkontrolle […] nach dem Gesagten aber [zeigt], dass die Norm [d. h. Art. 5 Abs. 4 VpStA] in unlösbarem Widerspruch zu bilateralem Abkommensrecht (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2 DBA CH/DE) steht.»[25]

Eine erste wichtige Konsequenz daraus ist, dass das Bundesgericht dem Methodenartikel durchaus Limitierungen entnimmt. Das ist eine bedeutende Schlussfolgerung, da die Schweiz somit nach Auffassung des Bundesgerichts nicht frei ist, innerstaatlich die Anrechnungshöhe zu bestimmen.

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass die Schweiz die Methode der pauschalen Ermässigung ergriffen hat.[26] An anderer Stelle stellt das Bundesgericht jedoch klar, dass das innerstaatliche Recht eine Beschränkung in betraglicher Hinsicht vorsieht und die Funktion des Maximalbetrags in der Durchsetzung der gewöhnlichen Anrechnung liegt.[27] Trotz der widersprüchlichen Wortwahl scheint das Bundesgericht im Ergebnis somit anzuerkennen, dass die Verwendung eines Maximalbetrags in der VpStA auf eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer und nicht auf eine pauschale Ermässigung der schweizerischen Steuern hindeutet.[28]

Auch die weitere, in diesem Entscheid getroffene Aussage des Bundesgerichts, wonach die Schweiz für eine «pauschale Ermässigung» eine effektive Doppelbesteuerung voraussetze, ist unseres Erachtens in sich nicht vollkommen schlüssig.[29] Die Anwendung dieser Methode setzt zwar eine Doppelbesteuerung voraus. Begriffsmässig wird bei einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuern aber gerade nicht die effektive Höhe der

17 BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013, E. 2.3.3.
18 So dreimal in BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013, E. 3.3.4.
19 BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013, E. 3.3.2.
20 BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013, E. 3.3.5.
21 BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013, E. 3.3.5.
22 An dieser Stelle kann auf eine detaillierte Urteilsbesprechung verzichtet werden; vgl. aber insbesondere Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, 341 ff.
23 BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013.
24 BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 2.3.6.
25 BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 3.3.6.
26 BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 3.3.1.
27 Vgl. BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 2.3.3 mH.
28 Auch in BGer 22.5.2017, 2C_573/2016/2C_574/2016, E. 3.2.3 gibt das Bundesgericht an, die Schweiz habe sich für die «gewöhnliche Anrechnung» entschieden.
29 BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 3.3.1.

 © IFF-HSG

Doppelbesteuerung berechnet und vermieden, sondern die Schweizer Steuer pauschal ermässigt.[30]

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass dieses Urteil in verschiedenen Punkten Ungenauigkeiten aufweist, indem es einerseits festhält, die Schweiz folge einer «pauschalen Ermässigung», andererseits aber eine Anrechnung und keine Ermässigung vornimmt.[31]

2.1.2.3 Urteil vom 3.7.2019[32]

Im Urteil vom 3.7.2019 hatte sich das Bundesgericht mit der Frage zu beschäftigen, ob die pauschale Kürzung des Maximalbetrags um ⅔ bei einer Gesellschaft mit Holdingprivileg[33] abkommenskonform sei. Hierbei stellt das Gericht Verschiedenes klar:

- Das Bundesgericht hält deutlich fest, dass die Schweiz die Methode der pauschalen Ermässigung gewählt habe.[34] D. h. die Schweiz wendet gemäss Bundesgericht nicht die Anrechnungsmethode an, sondern ermässige die Steuer.
- Das Bundesgericht hält weiter fest, dass sich dem Methodenartikel keine völkerrechtliche Verpflichtung der Schweiz entnehmen lasse, welche nicht anteilsmässigen Kürzungen des Maximalbetrags entgegenstehen würden.[35]
- Der Hauptgrund für die Position, wonach die Schweiz keine gewöhnliche Anrechnung gewähren müsse, liegt gemäss Bundesgericht in der föderalen Struktur der Schweiz. Diese sei dem anderen Vertragsstaat auch bekannt und entsprechend verletze die Schweiz durch pauschale Kürzungen aufgrund von Art. 12 VpStA bei Verzicht eines Gemeinwesens auf die Besteuerung auch keine völkerrechtlichen Verpflichtungen.[36] Mit anderen Worten setzt sich die Schweiz nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht über die Bestimmungen des DBA hinweg, wenn die Doppelbesteuerung nicht beseitigt wird (d. h. begeht in einem solchen Fall keinen sogenannten Treaty Override).

In der Lehre wird zwar zu Recht darauf hingewiesen,[37] dass dem Urteil nur noch beschränkte praktische Bedeutung zukommt, da Art. 12 VpStA mittlerweile aufgehoben ist. Allerdings ist doch zu konstatieren, dass die Ausführungen des Bundesgerichts (in einem publizierten Urteil) in einigen Punkte doch sehr klar sind und auch für andere Fragen in der Steuerpraxis eine Rolle spielen und eine Präzedenzwirkung entfalten könnten.

2.2 Zwischenfazit

Der Methodenartikel der Schweiz beinhaltet hinsichtlich Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren drei Methoden:

- gewöhnliche Anrechnung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern an die auf denselben Erträgen anfallenden schweizerischen Steuern;
- pauschale Ermässigung der schweizerischen Steuern;
- Teilbefreiung der ausländischen Erträge von den schweizerischen Steuern bzw. mindestens Abzug der ausländischen Steuer vom Bruttobetrag der ausländischen Erträge.

In der jüngsten und publizierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird zwar klar festgehalten, dass die Schweiz unter der VpStA der *pauschalen Ermässigung* und nicht der gewöhnlichen Anrechnung folgt.[38] Früheren Urteilen und auch dem jüngsten Entscheid können jedoch gegenläufige Aussagen entnommen werden, wonach die Schweiz unter der VpStA die Anrechnungsmethode anwende. Die Rechtsprechung ist in sich nicht schlüssig.

Der jüngsten Rechtsprechung ist zudem zu entnehmen, dass die Schweiz völkerrechtlich nicht an eine gewöhnliche Anrechnung *(sic)* gebunden sei und damit die juristische Doppelbesteuerung nicht in allen Fällen zu beseitigen habe, sondern davon abweichen könne, insbesondere wenn dies der föderale Aufbau so verlange.[39] Allerdings ist die bisherige Rechtsprechung unter der VpStA und nicht unter der VStA erfolgt, so dass höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, welcher Methode die Schweiz unter der VStA folgt und was die Schweiz abkommensrechtlich darf und was nicht. Einige Pauschalierungen sind in der VStA weggefallen,[40] was umso mehr dafür spricht, dass die Schweiz unter der VStA der Methode der Anrechnung und nicht der pauschalen Ermässigung folgt. So lautet auch der Titel der Verordnung nicht mehr «Verordnung über die pauschale Steueranrechnung»,

30 Wobei Widmer festhält, dass das «Ausmass [der Ermässigung] allerdings nach ähnlichen Gesichtspunkten bestimmt wird, wie sie bei der Steueranrechnung befolgt werden» (Widmer, Die pauschale Steueranrechnung (1. Teil), 59).

31 Auf diesen Punkt weist auch Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, 351, hin. Wiederum kann auf eine detaillierte Urteilsbesprechung verzichtet werden.

32 BGE 145 II 339.

33 Vgl. Art. 12 VpStA.

34 BGE 145 II 339, E. 4.4.

35 BGE 145 II 339, E. 4.7.3.

36 Vgl. insbesondere BGE 145 II 339, E. 4.6.

37 Oesterhelt, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019 (2. Teil), 360.

38 BGE 145 II 339, E. 4.4.

39 Vgl. BGE 145 II 339, E. 4.6.

40 Gemäss der Verordnung können die Kantone noch pauschalierte Steuersätze anwenden; sie müssen den Pflichtigen jedoch ermöglichen, den effektiven Satz beizuziehen (vgl. Art. 9 Abs. 3 und 4 VStA). Zudem sieht die Verordnung pauschale Abzüge vor, aber auch hier wird der Nachweis höherer oder tieferer effektiver Kosten vorbehalten (vgl. 11 Abs. 4–6 VStA). Insbesondere wurden die pauschalierten Kürzungen in Art. 12 VpStA gestrichen.

sondern neu «Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern».

Die aufgezeigten Widersprüche in der Rechtsprechung sind letztlich auf die Formulierung des Schweizer Methodenartikels zurückzuführen. Insofern müssen sich die Schweizer Vertragsunterhändler durchaus Gedanken machen, ob es nicht sinnvoller wäre, einen Wortlaut zu wählen, der für die Pflichtigen, die Behörden und die Gerichte klar definiert, was die Schweiz innerstaatlich darf und was nicht. Nach unserem Dafürhalten wäre der Methodenartikel insofern zu ändern, dass die Methode der «pauschalen Ermässigung» zu streichen wäre.[41]

3 Anrechnung ausländischer Quellensteuern gemäss der VStA

Nachfolgend wird eine Übersicht über die geltenden Bestimmungen zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern gewährt, wobei der Fokus auf die Neuregelungen der am 1.1.2020 in Kraft getretenen VStA gelegt wird. Die Schweiz folgt, wie zuvor dargelegt, gemäss jüngerer und unseres Erachtens nicht überzeugender Rechtsprechung der Ermässigungs- und nicht der Anrechnungsmethode.[42] Aufgrund des Umstands, dass diese Rechtsprechung möglicherweise unter der VStA, die kaum mehr Pauschalierungen enthält, bereits wieder überholt ist[43] und die VStA auch weiterhin von Anrechnung spricht, wird auch im Folgenden der Begriff «Anrechnung» verwendet.

3.1 Voraussetzungen der Steueranrechnung

3.1.1 Subjektiver Geltungsbereich

3.1.1.1 Im Allgemeinen

Der subjektive Geltungsbereich der VStA umfasst weiterhin natürliche und juristische Personen, die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind und damit nach den doppelbesteuerungsrechtlichen Bestimmungen als in der Schweiz ansässig gelten.[44] Auch die in der Schweiz grundsätzlich transparent behandelten Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind berechtigt, die Steuerentlastung geltend zu machen, sofern diese nach dem einschlägigen DBA als eine «in einem Vertragsstaat ansässige Person» behandelt werden.[45]

Mit Inkrafttreten der VStA per 1.1.2020 wurde der subjektive Geltungsbereich neu auf schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen ausgedehnt, denen die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Quellensteuern bisher versagt war.[46]

3.1.1.2 Schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen im Besonderen

Gemäss Art. 2a Abs. 1 VStA hat eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens Anspruch auf Anrechnung der auf Erträgen aus einem Drittstaat erhobenen, nicht rückforderbaren Quellensteuern, sofern kumulativ:

1. ein DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens,
2. ein DBA zwischen der Schweiz und dem Drittstaat, aus dem die Erträge stammen, und
3. ein DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens und dem Drittstaat, aus dem die Erträge stammen, bestehen.

Hintergrund für diese einschränkenden Voraussetzungen ist, dass die schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz lediglich einer beschränkten Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit unterliegen und sich demzufolge grundsätzlich mangels Ansässigkeit im doppelbesteuerungsrechtlichen Sinne nicht auf die durch die Schweiz abgeschlossenen DBA berufen können. In der Vergangenheit konnte somit eine Entlastung für die Quellensteuern auf den der Betriebsstätte zurechenbaren Erträgen allein durch das ausländische Unternehmen – gestützt auf das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat dieses Unternehmens und dem Quellenstaat – geltend gemacht werden.[47] Durch diese Vorgehensweise kann eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden, in denen der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens für die ausländischen Betriebsstätten der Anrechnungsmethode folgt, und auf die durch die Besteuerung des internationalen Gesamtgewinnes entstehende Steuerschuld die Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern zulässt. Folgt dagegen der Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmens wie die Schweiz der Befreiungsmethode und verzichtet somit auf die Besteuerung der ausländischen Betriebsstättengewinne, rechnet er auch nicht die vom Betriebsstättenstaat und von allfälligen Drittstaaten erhobenen Steuern an seine Steuern an. Daraus kann folglich eine Doppelbesteuerung

41 Vgl. in diesem Zusammenhang Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, 346, zwar nicht mit Bezug auf die Formulierung des Methodenartikels, aber mit Bezug auf die Formulierung der innerstaatlichen Verordnung.

42 Dazu oben Abschn. 2.

43 Vgl. Abschn. 2.2.

44 Art. 2 Abs. 1 VStA; Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 128; Würsten, Neuerungen im Bereich der Anrechnung ausländischer Quellensteuern, 289.

45 Art. 2 Abs. 2 VStA.

46 Art. 2a Abs. 1 VStA.

47 Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 129.

© IFF-HSG

der durch die Betriebsstätte vereinnahmten Zins-, Dividenden- und Lizenzerträge resultieren. Dies ist insbesondere in Anbetracht des in den schweizerischen DBA enthaltenen Betriebsstättendiskriminierungsverbots iSv Art. 24 Abs. 3 OECD-MA problematisch.[48] Nach dieser Bestimmung dürfen schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz keiner ungünstigeren Besteuerung unterliegen als schweizerische Unternehmen, welche die gleiche Tätigkeit ausüben.[49]

Vor diesem Hintergrund lassen sich auch die drei obgenannten Anspruchsvoraussetzungen für die Geltendmachung der Anrechnung durch eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens erklären. Das Bestehen eines DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ist erforderlich, da sich die Verpflichtung der Schweiz zur Vermeidung einer Betriebsstättendiskriminierung nach diesem Verhältnis richtet. Hinzu kommt, dass eine Benachteiligung gegenüber schweizerischen Unternehmen nur dann gegeben ist, wenn auch ein DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat zur Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerentlastung besteht. Im Weiteren ist der Quellenstaat jedoch nicht verpflichtet, eine Quellensteuerentlastung an eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens zu gewähren, weshalb als drittes Kriterium ein DBA zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vorliegen muss, nach welchem sich der Anspruch auf Steuerentlastung dem Grundsatze nach richtet.[50]

Ergänzend sieht Art. 2a Abs. 2 VStA vor, dass nur der niedrigere, der sich aus dem DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat oder dem DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat ergebende Sockelsteuerbetrag angerechnet werden kann. Ist der Sockelsteuersatz gemäss dem DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat tiefer als jener nach dem DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat, und würde eine Anrechnung nach letzterem DBA zugelassen werden, so würde dies in einem gewissen Umfang zu einer fiktiven Anrechnung nicht erhobener Quellensteuern in der Schweiz führen. Sieht dagegen das DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat eine Anrechnung eines gegenüber dem DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat höheren Betrages vor, so würde bei Anrechnung des höheren Betrages eine über das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung hinausschiessende Privilegierung der schweizerischen Betriebsstätte gegenüber einem schweizerischen Unternehmen erzielt. Entsprechend wird in einem solchen Fall eine in einem gewissen Umfang verbleibende Doppelbesteuerung in Kauf genommen, zumal die Schweiz auch nicht zur Anrechnung eines höheren, als der im DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat vorgesehenen Sockelsteuerbetrages willens ist.[51]

3.1.2 Objektiver Geltungsbereich

3.1.2.1 Besteuerung der Erträge im Quellenstaat

In objektiver Hinsicht wird die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer nur dann gewährt, wenn zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat ein DBA besteht und dieses für die entsprechenden Erträge eine Entlastung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern von den schweizerischen Steuern vorsieht.[52] Die Erträge müssen nach dem internen Recht des Quellenstaates auch tatsächlich der Steuer unterliegen.[53] Ausnahmsweise wird eine Steueranrechnung gemäss ausdrücklicher Regelung in einzelnen DBA für gewisse Erträge auch dann zum vereinbarten Satz zugelassen, wenn der Quellenstaat auf die Besteuerung dieser Erträge verzichtet (sogenannte fiktive Steueranrechnung).[54]

Umgekehrt kann somit für Erträge aus einem Staat, mit dem die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, keine Steueranrechnung beansprucht werden. In diesen Fällen verbleibt zur Milderung der Doppelbesteuerung nur die Möglichkeit, die Erträge um die ausländische Quellensteuer zu kürzen (Nettobesteuerung).[55]

48 Ausführlich hierzu Oesterhelt, Art. 24 OECD-MA N 109 ff. Nicht alle DBA der Schweiz enthalten jedoch eine solche Bestimmung (vgl. DBA-NZ, das in Art. 7 Abs. 6 gar eine Diskriminierungsbestimmung enthält).

49 Vgl. hierzu auch Erläuterungen zur VStA, 7.

50 Vgl. Erläuterungen zur VStA, 6 f.

51 Vgl. Erläuterungen zur VStA, 7.

52 Art. 1 Abs. 1 VStA.

53 Art. 1 Abs. 2 VStA.

54 Art. 1 Abs. 2 VStA; solche Ausnahmen bestehen gemäss Anhang A [2] der VO 1 EFD VStA derzeit nach dem DBA-EG, DBA-JM, DBA-MY, DBA-MA, DBA-PK, DBA-SG, DBA-TH, DBA-TT, DBA-TU und DBA-VN; vgl. auch Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 124. Die Auslegung dieser Bestimmungen hat gesondert zu erfolgen.

55 Art. 32 Abs. 1 DBG sieht für natürliche Personen explizit vor, dass weder rückforderbare noch anrechenbare ausländische Quellensteuern abgezogen werden können. Diese Bestimmung soll analog auch für juristische Personen gelten, da gemäss BGer 26.10.2004, 2P.306/2003, E. 5.2, publiziert in: StE 2005 B 71.33 Nr. 1, nur schweizerische und nicht auch ausländische Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand nach Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG gelten (vgl. hierzu auch Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 44). Unseres Erachtens handelt es sich jedoch bei den weder rückforderbaren noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern um geschäftsmässig begründeten Aufwand iSv Art. 59 DBG.

3.1.2.2 Besteuerung der Erträge in der Schweiz

Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern kann nach Art. 3 Abs. 1 VStA nur für Erträge beansprucht werden, die den Einkommens- oder Gewinnsteuern des Bundes oder der Kantone und den Gemeinden unterliegen. Zentral an dieser neu seit 1.1.2020 geltenden Regelung ist, dass die auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene erhobenen Steuern nun gemeinsam als die «schweizerischen Steuern» gelten und dadurch auch eine teilweise Besteuerung lediglich durch eine Steuerhoheit (d. h. Bund, Kanton oder Gemeinde) nicht mehr zu einer pauschalen Herabsetzung der Steueranrechnung führt.[56] In Art. 5 VStA wird weiterhin klarstellend festgehalten, dass Dividenden, auf welchen der Beteiligungsabzug gewährt wird, gerade nicht als besteuerte Erträge gelten.[57]

Im Weiteren können zwecks administrativer Entlastung der Behörden bei Bagatellfällen die nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern nur dann angerechnet werden, wenn sie den Gegenwert von CHF 100 übersteigen.[58]

3.1.2.3 Für die Steuerentlastung qualifizierende Erträge

3.1.2.3.1 Im Allgemeinen

Der Begriff «Erträge» erfasst gemäss Art. 1 Abs. 2 VStA nebst Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren neu auch explizit Dienstleistungserträge und Renten aus Staaten, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat. Zu klären ist, wie diese Begriffe auszulegen sind. Denkbar wäre, dass (i) das innerstaatliche Recht in der Schweiz, (ii) das DBA-Verständnis im anderen Staat oder (iii) das DBA-Verständnis in der Schweiz massgebend ist.

Die Verwendung der abkommensrechtlichen Begriffe in der VStA – insbesondere des Begriffs «Dienstleistungserträge», der dem Schweizer Steuerrecht nicht bekannt ist[59] – deutet sehr stark darauf dahin, dass auf das DBA-Verständnis Bezug genommen wird und folglich das innerstaatliche Recht für die Auslegung dieser Begriffe nicht ausschlaggebend ist. Auch in der Literatur wird davon ausgegangen, dass sich die Auslegung dieser Begriffe nach den im anwendbaren DBA enthaltenen Definitionen bestimmt.[60]

Entsprechend bleibt zu klären, ob bei einer allfälligen divergierenden Auslegung der im DBA enthaltenen Begriffe das Verständnis der Schweiz oder des anderen Vertragsstaates massgebend ist. Ein solcher Qualifikationskonflikt[61] kann dazu führen, dass die Vertragsstaaten unterschiedliche Verteilnormen anwenden. Die Schweiz ist gemäss Methodenartikel in einem solchen Fall nicht verpflichtet, dem Verständnis des anderen Staats zu folgen, sondern hat hierbei auf Ersuchen des Steuerpflichtigen den Weg der Verständigungsvereinbarung zu gehen.[62] Mit anderen Worten ist somit die Auffassung in der Schweiz massgebend, sofern nicht ein Verständigungsverfahren dazu führt, dass die Schweiz von ihrer grundsätzlichen abkommensrechtlichen Position abweichen muss.

Wie zuvor erwähnt, ist eine Anrechnung neu explizit auch für Renten und Dienstleistungserträge vorgesehen. Nachfolgend wird kurz auf den Rentenbegriff eingegangen. Für die Besonderheiten bei Dienstleistungserträgen ist auf Abschn. 3.2.3.1 zu verweisen.

3.1.2.3.2 Renten im Besonderen

Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA sehen idR in Übereinstimmung mit Art. 18 OECD-MA für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Empfängers vor. Abweichend davon wird jedoch in einzelnen DBA – so beispielsweise im DBA-NO[63] oder DBA-CL[64] – dem Quellenstaat das Recht eingeräumt, auf Ruhegehältern eine Steuer von idR maximal 15 % einzubehalten. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist in den entsprechenden DBA eine Anrechnung der im Ausland erhobenen Quellensteuer auf Ruhegehältern an die Schweizer Steuer vorgesehen,[65] und vor diesem Hintergrund wurde auch in der VStA der Begriff «Erträge» auf «Renten» ausgedehnt.

56 Erläuterungen zur VStA, 5 und 7; entsprechend wurde Art. 12 VpStA, nach welchem die anrechenbare ausländische Quellensteuer vorgängig pauschal auf die Steuerhoheiten aufgeteilt (⅓ Bund / ⅔ Kanton) und diese bei Besteuerung nur durch eine Steuerhoheit im entsprechenden Verhältnis gekürzt wurde, ersatzlos aus der Verordnung gestrichen (vgl. dazu Erläuterungen zur VStA, 4).

57 Gegenüber der bisherigen Verordnung umfasst Art. 5 VStA nun nur noch die Bestimmungen zu den Dividenden. Art. 5 Abs. 2 VpStA wurde aufgrund der Aufhebung von Art. 12 VpStA überflüssig und deshalb aufgehoben. Art. 5 Abs. 3 VpStA zu den in der Zwischenzeit abgeschafften Statusgesellschaften sowie der aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung obsolet gewordene Art. 5 Abs. 4 VpStA zur Teilbesteuerung wurden ebenfalls aufgehoben.

58 Art. 7 VStA; vgl. auch Erläuterungen zur VStA, 8.

59 Der Begriff Dienstleistung in Art. 3 lit. e MWSTG kann nicht als Referenzpunkt dienen.

60 Vgl. Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 125. Zumindest noch unter der VpStA.

61 An dieser Stelle soll offen bleiben, ob es sich terminologisch hierbei tatsächlich um einen Qualifikations- oder einen Auslegungskonflikt handelt (Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 100 f. mwH).

62 Vgl. Art. 23 A und B OECD-MK, Ziff. 32.5.

63 Art. 18 DBA-NO.

64 Art. 18 DBA-CL.

65 Beispielsweise Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-NO und Art. 22 Abs. 2 lit. e DBA-CL.

 © IFF-HSG

Weshalb in der VStA der Begriff «Renten» und nicht in Übereinstimmung mit den DBA der Begriff «Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen» gewählt wurde, ist unseres Erachtens nicht klar und wirft diverse Fragen auf. Nach innerstaatlichem Recht wird der Begriff «Renten» grundsätzlich für wiederkehrende Leistungen verwendet, wogegen der Begriff «Kapitalleistung» für Einmalentschädigungen gebraucht wird.[66] Demgegenüber umfasst der doppelbesteuerungsrechtliche Begriff der «Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen» nach schweizerischem Verständnis in Übereinstimmung mit dem OECD-MK nicht nur periodische Zahlungen, sondern auch Kapitalleistungen[67], es sei denn, das einschlägige DBA sieht eine andere Definition vor.[68]

Obwohl der in der VStA verwendete, enge Ausdruck «Renten» auf eine Beschränkung der Anrechnung auf periodische Vergütungen hindeutet, ist dieser nach unserer Auffassung in Übereinstimmung mit dem jeweils anwendbaren DBA weit auszulegen und umfasst somit gegebenenfalls auch Kapitalleistungen aus Vorsorge.

3.1.2.4 Kein Ausschluss von Abkommensvorteilen

Selbstredend reicht das Bestehen eines DBA zwischen dem Quellenstaat und der Schweiz für die Geltendmachung der Steuerentlastung nicht aus, sondern die antragsstellende Person muss auch tatsächlich die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Abkommensvorteile – wie beispielsweise die Ansässigkeit oder das Recht zur Nutzung – erfüllen. Entsprechend wird in Art. 6 Abs. 1 VStA klarstellend festgehalten, dass keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern beansprucht werden kann, wenn die im DBA enthaltenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind oder eine Person das DBA missbräuchlich in Anspruch nimmt.[69]

3.2 Betrag der anrechenbaren ausländischen Quellensteuern

3.2.1 Übersicht über die Berechnung des anrechenbaren Betrages

3.2.1.1 Einleitende Ausführungen zum Anrechnungsbetrag

Die Anrechnung erfolgt seit Inkrafttreten der VStA per 1.1.2020 neu gesamthaft für Bund, Kanton und Gemeinde zusammen: d. h. in einem Betrag.[70] Wie noch zu zeigen sein wird, erfolgt die Berechnung des Maximalbetrags jedoch getrennt für Bundes- bzw. Kantons- und Gemeindeebene.[71] Neu findet sich bei der Berechnung des Anrechnungsbetrags keine Verweisung mehr auf die Kürzung der Anrechnung gemäss Art. 12 VpStA bei teilweiser Versteuerung. Diese Bestimmung wurde ausser Kraft gesetzt und stellt eine der bedeutendsten der am 1.1.2020 in Kraft getretenen Änderungen dar.

Der Ausgangspunkt für die Berechnung des Anrechnungsbetrags sind die nicht rückforderbaren Quellensteuern, die in anderen Vertragsstaaten erhoben worden sind, wobei die VStA explizit verlangt, dass deren Erhebung in Übereinstimmung mit dem DBA erfolgt sein muss.[72] Letzteres bedeutet, dass (i) überhaupt ein DBA bestehen muss[73] und (ii) im Falle, dass sich der Vertragsstaat über die Bestimmungen des DBA hinwegsetzt (sogenanntes Treaty Override), keine Anrechnung gewährt wird. Dies überzeugt, zumal es störend wäre, wenn die Schweiz eine Anrechnung gewähren müsste, obwohl der andere Staat in abkommenswidriger Weise Quellensteuern erhebt. Für eine Verweigerung der Anrechnung nicht ausreichend ist hingegen, wenn der andere Staat in einer anderen – vom strittigen Sachverhalt unabhängigen – DBA-Frage abkommenswidrig handelt. So wenn beispielsweise ein Vertragsstaat systematisch den Drittvergleichsgrundsatz und damit Art. 9 OECD-MA verletzt. Für diesen Fall stehen der Schweiz die Massnahmen unter dem VRK zur Verfügung.[74] Auch nicht schädlich ist, wenn der andere Vertragsstaat eine andere Abkommensbestimmung anwendet, sofern die erhobenen Quellensteuern nicht diejenigen übersteigen, die nach schweizerischem Verständnis erhoben werden dürften.

Nachfolgend ist vorab näher auf die neue Praxis zur Berücksichtigung der Kirchensteuern einzugehen, um im Nachgang die neu eingeführte Per Basket Limitation zu besprechen.

3.2.1.2 Kirchensteuern

Nach Art. 8 Abs. 1 VStA erfolgt die Anrechnung in der Schweiz wie erwähnt für Bund, Kantone und Gemeinden gesamthaft und wird in einem Betrag vergütet. Neu werden bei juristischen Personen die Kirchensteuern explizit miterfasst. Bei natürlichen Personen ist dies jedoch (weiterhin) nicht möglich.[75] Letzteres ist wenig überzeugend,

66 Vgl. beispielsweise Art. 95 Abs. 2 oder Art. 96 Abs. 2 DBG.
67 Vgl. Züger/von Ah, Art. 18 OECD-MA N 111 und 146.
68 Vgl. beispielsweise Art. 18 Abs. 2 DBA-LK, wonach der Begriff «Ruhegehälter» explizit nur periodische Vergütungen umfasst.
69 Vgl. Erläuterungen zur VStA, 8. Eine ähnliche Formulierung fand sich in Art. 6 Abs. 1 VpStA, allerdings mit Verweis auf den BRB 1962.
70 Art. 8 Abs. 1 VStA.
71 Dazu unten Abschn. 3.2.2.
72 Art. 8 Abs. 2 VStA.
73 Vgl. hierzu auch vorne Abschn. 3.1.2.
74 Vgl. Art. 54 ff. VRK.
75 Vgl. Art. 9 Abs. 1 VStA («Privatvermögen») und Art. 9 Abs. 2 VStA («Geschäftsvermögen»).

handelt es sich doch bei den Kirchensteuern ebenfalls um Steuern iSv Art. 2 OECD-MA bzw. der entsprechenden Bestimmungen in den Schweizer DBA.[76] Überdies ist diese Haltung auch nicht konsequent, da die Schweiz in anderen Bereichen die Kirchensteuern unter den Anwendungsbereich der DBA subsumiert. Würden die Kirchensteuern tatsächlich nicht unter Art. 2 OECD-MA bzw. die entsprechenden Bestimmungen in den Schweizer DBA fallen, hätte dies umgekehrt zur Folge, dass die Schweiz beispielsweise abkommensrechtlich keine Freistellung für Kirchensteuern auf quellensteuerbelasteten Einkünften von im Ausland tätigen, aber in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmern (d. h. im Falle von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA) gewähren müsste.

Der Verordnungsgeber scheint ebenfalls der Auffassung zu sein, dass die Kirchensteuer unter den sachlichen Geltungsbereich der Schweizer DBA fällt, rechtfertigt die Nicht-Berücksichtigung der Kirchensteuern bei natürlichen Personen aber mit Praktikabilitätsüberlegungen.[77] In der heutigen digitalisierten Welt überzeugt eine solche abkommenswidrige Ausklammerung der Kirchensteuern nicht.[78]

3.2.1.3 Per Basket Limitation

Neu folgt die Schweiz einer Per Basket Limitation, was bedeutet, dass der Betrag der Anrechnung getrennt nach Ertragskategorien erfolgt.[79] Dies ist wohl eine der bedeutendsten Änderungen in der Verordnung. Die Ertragskategorien, d. h. die sogenannten Baskets, sind die folgenden:[80]

- Dividenden;
- Zinsen;
- Lizenzgebühren, die in die Patentbox fallen;
- Lizenzgebühren, die nicht in die Patentbox fallen;
- Dienstleistungserträge; und
- Renten.

Dieser Methodenwechsel führt in einigen Fällen dazu, dass der Anrechnungsbetrag insgesamt tiefer ausfällt, da in den einzelnen Baskets Anrechnungsüberhänge entstehen können, die sich untereinander nicht verrechnen lassen. Demgegenüber fielen im System unter der VpStA alle mit einer nicht rückforderbaren Quellensteuer belasteten Einkünfte in den gleichen Topf, was insgesamt zu einem höheren Anrechnungsbetrag führte. Insofern kann die neue Praxis standortpolitische Nachteile mit sich bringen.

Wie zuvor dargelegt, sind die doppelbesteuerungsrechtlichen Bestimmungen für die Auslegung und Abgrenzung der verschiedenen Ertragskategorien als Dividenden[81], Zinsen[82], Lizenzgebühren[83], technische Dienstleistungen[84] oder Renten[85] relevant. Hierfür ist jedes einzelne Abkommen separat anzuschauen. Das gilt insbesondere für technische Dienstleistungen, da diese in einzelnen DBA unter Umständen auch unter den Begriff «Lizenzgebühren» subsumiert werden.

Bei einer divergierenden Auslegung eines Begriffs durch die Schweiz und den Vertragsstaat ist nach unserem dargelegten Verständnis grundsätzlich die eigene Position der Schweiz massgebend, sofern sie davon nicht infolge eines Verständigungsverfahrens abweicht. Die Auslegung und Abgrenzung der verschiedenen Ertragskategorien ist selbstredend nicht nur für die Anwendung der Verteilungsnorm, sondern auch für die Zuteilung in den richtigen Topf im nationalen Recht relevant. Hierzu ein Beispiel, das auch die praktische Relevanz aufzeigen soll:

Staat A lässt übermässige Zinsen nicht zum Abzug zu und erhebt sowohl auf Zinsen als auch Dividenden eine Quellensteuer von 20 %. Aus Sicht des Staats A handelt es sich DBA-rechtlich um einen Zins, nach Schweizer Auffassung unter bestimmten Umständen jedoch um eine Dividende.[86] In letzterem Fall fallen die Quellensteuern nach unserem Verständnis in den Topf Dividenden und nicht in den Topf Zinsen.

Ein zweiter zu klärender Punkt ist, ob der Bundesrat mit dieser Per Basket Limitation gegen die Bestimmungen der von der Schweiz abgeschlossenen DBA verstösst. Zwar hält das Bundesgericht in einem der aufgeführten Entscheide fest,[87] dass eine Per Item Limitation nicht zulässig sei. Allerdings bezieht sich das Bundesgericht nach unserem Verständnis auf die Einzelbetrachtung einzelner Geschäftsbereiche, nicht jedoch auf die Betrachtung einzelner Ertragskategorien. Es ist überdies international anerkannt, dass die Staaten eine solche Begren-

76 Vgl. Businger, Art. 2 OECD-MA N 55 mwH.
77 Vgl. Erläuterungen zur VStA, 9.
78 Allerdings haben die Kantone in den Vernehmlassungsantworten darauf hingewiesen, dass durchaus Praktikabilitätsüberlegungen im Wege stehen und der Einbezug der Kirchensteuer bei natürlichen Personen administrativ sehr aufwändig, komplex und mit einem erheblichen Fehlerrisiko behaftet sei (vgl. dazu Ergebnisbericht zur STAF, 9).
79 Die Bezeichnungen Per Item, Per Basket oder Per Country Limitation werden nicht immer einheitlich verwendet. Nach unserem Verständnis passt der Begriff Per Basket Limitation am besten, um das System in der VStA zu beschreiben.
80 Vgl. Art. 8 Abs. 3 VStA.
81 Art. 10 OECD-MA.
82 Art. 11 OECD-MA.
83 Art. 12 OECD-MA.
84 Art. 12 A UN-MA.
85 Art. 18 und Art. 19 Abs. 2 OECD-MA.
86 Vgl. zur abkommensrechtlichen Qualifikation von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital Hongler, Hybride Finanzierungsinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, 300 ff.
87 BGer 26.9.2014, 2C_64/2013/2C_65/2013, E. 3.3.5; vgl. oben Abschn. 2.1.2.

 © IFF-HSG

zung des Anrechnungshöchstbetrags nach Ertragskategorien einführen können.[88] Hierbei geht es eben gerade um die «Art der Anrechnung», bei der sich die Schweiz die Kompetenz abkommensrechtlich explizit vorbehalten hat. Auch vor dem Hintergrund, dass das Bundesgericht in jüngsten Entscheiden den DBA nur zurückhaltend Verpflichtungen zur Ausgestaltung des Anrechnungssystems entnimmt, ist die Position überzeugend.

3.2.1.4 Keine Per Country Limitation

Eine Per Basket Limitation ist verglichen mit dem früheren System nachteilig, da dadurch zusätzliche und nicht anrechenbare Überhänge entstehen können. Gemäss der in Kraft getretenen VStA kennt die Schweiz aber zumindest keine Per Country Limitation, d. h. gleiche Einkünfte fallen in den gleichen Topf, unabhängig davon, aus welchem Staat sie stammen. Einzige Bedingung ist, dass sie quellensteuerbelastet sind. Die Schweizer Regelung weicht demnach beispielsweise von derjenigen in Deutschland ab, bei welcher der Anrechnungshöchstbetrag für jedes einzelne Land gesondert zu ermitteln ist.[89] Eine Per Country Limitation hätte selbstredend zur Folge, dass in einzelnen Staaten zusätzlich Anrechnungsüberhänge entstehen können, die nicht verrechnet werden können, obwohl mit anderen Staaten noch Anrechnungspotenzial bestehen würde.[90]

3.2.2 Berechnung des Maximalbetrags

3.2.2.1 Grundsatz

Um zu gewährleisten, dass es nur im Falle einer Doppelbesteuerung zu einer Anrechnung kommt, ist diese nur dann vorzunehmen, wenn die quellensteuerbelasteten Einkünfte tatsächlich in der Schweiz besteuert werden.[91] Dies wird von einer gewöhnlichen Anrechnung verlangt.[92] Der Maximalbetrag dient insofern der Verhinderung einer Überanrechnung, falls die Einkünfte in der Schweiz gar nicht besteuert werden.[93]

Für die Berechnung des Maximalbetrags wird der Steuersatz des Fälligkeitsjahres der Einkommens- oder Gewinnsteuern zugrunde gelegt.[94] Der Maximalbetrag wird des Weiteren für die Bundessteuern bzw. die Steuern der Kantone und Gemeinden gesondert berechnet.[95] Dies insbesondere deshalb, weil die Kantone und Gemeinden bzw. der Bund unterschiedliche Bemessungsgrundlagen kennen.[96]

Konkret bedeutet dies, dass für die Berechnung des Maximalbetrags die Steuerbemessungsgrundlage des Bundes mit dem anwendbaren Bundessteuersatz bzw. die Bemessungsgrundlage der Kantone und Gemeinden mit dem anwendbaren Steuersatz auf Kantons- und Gemeindeebene multipliziert wird. Bei natürlichen Personen werden jedoch, wie bereits erwähnt, im Gegensatz zu den juristischen Personen die Kirchensteuern nicht berücksichtigt.[97]

Gemäss Erläuterungen zur Verordnung kennen die Kantone St. Gallen und Zürich eigene Tarife für die Berechnung des Maximalbetrags, wobei der Kanton Zürich diese per 1.1.2020 ausser Kraft gesetzt hat.[98] In diesem Fall ist es der steuerpflichtigen Person freigestellt, einen höheren Anrechnungsbetrag nachzuweisen und innerhalb von 30 Tagen geltend zu machen.[99] Insofern ist das Anrechnungssystem weiterhin pauschal, jedoch hat die steuerpflichtige Person die Möglichkeit, eine effektive Berechnung zu verlangen.

Für die Berechnung des Maximalbetrags sind die quellensteuerbelasteten Nettoeinkünfte massgebend.[100] Auch dies entspricht im Grundsatz der bisherigen Praxis, wobei es zu Anpassungen gekommen ist, wie nachfolgend gezeigt wird.

3.2.2.2 Berücksichtigung von Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzügen

3.2.2.2.1 Welche Kosten werden berücksichtigt?

Für die Berechnung des Maximalbetrags werden gemäss VStA die Erträge «um die Schuldzinsen, die anderen Aufwendungen und die steuerwirksamen Abzüge ge-

88 Vgl. Art. 23 A und B OECD-MK, Ziff. 64.
89 Vgl. statt vieler Wagner, § 34c EStG-D N 61.
90 Dies sofern nicht über mehrere Gesellschaften hinweg Anrechnungsüberhänge aus einzelnen Staaten verrechnet werden können, beispielsweise im Rahmen einer Gruppenbesteuerung oder einer Organschaft.
91 Statt vieler BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 2.3.2.
92 BGer 22.5.2017, 2C_573/2016/2C_574/2016, E. 2.5; BGer 9.10.2014, 2C_750/2013/2C_796/2013, E. 2.3.3 mH.
93 BGer 22.5.2017, 2C_573/2016/2C_574/2016, E. 2.5.
94 Vgl. hierzu Art. 9 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 1 VStA.
95 Auf Kantons- und Gemeindestufe werden bei juristischen Personen und ausländischen Handelsgesellschaften sowie anderen ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit – welche aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind und neu gemäss Art. 2a VStA auch eine Steueranrechnung beantragen können – die Kirchensteuern mitberücksichtigt. Vgl. Art. 9 Abs. 1 VStA für natürliche Personen und Art. 10 Abs. 1 VStA für juristische Personen.
96 Erläuterungen zur VStA, 9.
97 Vgl. Art. 9 Abs. 1 letzter Satz VStA.
98 Vgl. Erläuterungen zur VStA, 9; vgl. VO über die Durchführung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern ZH.
99 Art. 9 Abs. 4 VStA.
100 Vgl. hierzu auch Art. 23 A und B OECD-MK, Ziff. 63.

kürzt»[101]. Die Berücksichtigung von Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzügen ist von Bedeutung, da bei der Steueranrechnung Netto- und Bruttobesteuerung aufeinandertreffen. Die Berücksichtigung von Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzügen entspricht im Grundsatz der Rechtslage in vielen anderen Staaten,[102] wobei darauf noch zurückzukommen ist. So wird beispielsweise in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG-D festgehalten:

> «Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nummer 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.»

Im neu formulierten Art. 11 VStA wird eine imperative Formulierung verwendet, so dass eine Kürzung nicht mehr nur erfolgen kann, sondern erfolgen muss. Zudem wird neu die Wortfolge «die anderen Aufwendungen und die steuerwirksamen Abzüge» statt «Unkosten, die mit der Erzielung der Erträgnisse zusammenhängen», verwendet. Weiterhin Verwendung findet der Begriff «Schuldzinsen». Nachfolgend ist auf diese drei Kategorien einzugehen: (i) Schuldzinsen, (ii) andere Aufwendungen und (iii) steuerwirksame Abzüge.

(i) Was unter «Schuldzinsen» zu verstehen ist, wird in der VStA nicht weiter ausgeführt. Der Begriff «Schuldzins» oder auch der Begriff «Zins» findet im Steuerbereich an verschiedenen Stellen Verwendung, und eine Auslegung hat immer kontextorientiert zu erfolgen.[103] Für Zwecke der Berechnung des Maximalbetrags macht es jedoch Sinn, auf die Erfahrungen beim Beteiligungsabzug abzustellen, da es dort ebenfalls darum geht, die bezahlten Zinsen einer juristischen Person auf verschiedene Einkünfte aufzuteilen. In Art. 70 Abs. 1 DBG ergänzt der Gesetzgeber den Begriff jedoch zusätzlich mit der Wortfolge «Aufwand, der wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen ist». Die Formulierung beim Beteiligungsabzug dient somit dazu, den gesamten Finanzierungsaufwand bzw. die Finanzierungskosten zu erfassen – bei der Anrechnung sind gemäss VStA jedoch nur die Schuldzinsen zu berücksichtigen. Der Begriff «Schuldzins» ist somit enger zu verstehen als derjenige des Finanzierungsaufwandes beim Beteiligungsabzug.

Erfasst werden bei der Anrechnung die Entschädigungen für die Überlassung von Fremdkapital und eben nicht darüberhinausgehende Finanzierungsaufwendungen, wobei jedoch beispielsweise auch erfolgsabhängige Zinsen – wie die auf einem partiarischen Darlehen – unter den Begriff fallen. Nicht zu den Schuldzinsen zählen Zinsen auf verdecktem Eigenkapital.[104] Dies aus systematischen Gründen, da diese Zinsen steuerlich nicht abzugsfähig sind und somit auch den Bruttoerlös nicht schmälern. Nicht als Finanzierungsaufwand und damit auch nicht als Schuldzinsen gelten beispielsweise Verluste und Wertberichtigungen auf Wertschriften oder auch Bankspesen.[105] Allenfalls sind diese Kosten jedoch unter den Begriff «andere Aufwendungen» zu subsumieren, wie nachfolgend zu zeigen sein wird.

(ii) Was genau mit «anderen Aufwendungen» gemeint ist, wird neu in Art. 11 Abs. 3 VStA ausgeführt. Dieser entspricht Art. 4 Abs. 1 VO 1 EFD VpStA. Damit wird auch klar, zumindest nach unserem Verständnis, dass der Verordnungsgeber den Begriff «Unkosten» durch den Begriff «andere Aufwendungen» ersetzt hat, ohne dass er diesem eine andere Bedeutung beimessen wollte. In der VStA wird, wie bisher, festgehalten, dass auch Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten sowie die auf die Erträge entfallenden Steuern – die vom Reinertrag abgezogen werden können – zu den anderen Aufwendungen gehören.[106] Bei natürlichen Personen bedeutet dies insbesondere, dass auch Bankspesen darunterfallen, die ja nicht Schuldzinsen darstellen, aber unter den Begriff der anderen Aufwendungen zu subsumieren sind.

Unseres Erachtens sind jedoch lediglich Aufwendungen zu berücksichtigen, die mit der Erzielung der quellensteuerbelasteten Einkünfte *in einem wirtschaftlichen Zusammenhang*[107] stehen. Ein indirekter Zusammenhang reicht aus.[108] Dies, weil abkommensrechtlich die Steuern auf den Einkünften zu eruieren sind und darum auch nur die mit den Einkünften in Zusammenhang stehenden Aufwendungen berücksichtigt werden sollten. In den Erläuterungen zur VStA wird hierzu festgehalten, dass sich die anderen Aufwendungen «auf Ausgaben beziehen, die durch die kommerzielle Nutzung gerechtfertigt sind»[109]. Allerdings ist nicht eindeutig, was darunter zu verstehen ist.

Es gibt Fälle, bei denen unbestrittenermassen ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Offensichtlich ist

101 Art. 11 Abs. 1 VStA.
102 Vgl. die Übersicht von Palma, The Paradox of Gross Taxation at Source, 631 f.
103 Art. 65 DBG verwendet den Begriff «Schuldzins»; vgl. auch Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG, bei dem der Begriff «Zinsen aus Guthaben» benutzt wird; vgl. auch die Definition in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA.
104 Vgl. Art. 65 DBG.
105 Vgl. mit weiteren Beispielen Altorfer/Duss, Art. 70 DBG N 10.
106 Art. 11 Abs. 3 VStA.
107 Das ist beispielsweise die Formulierung in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG-D.
108 Das ergibt sich auch daraus, dass der Verordnungsgeber selbst bei nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen eine Zuteilungsregel vorsieht (vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. c VStA).
109 Erläuterungen zur VStA, 10.

 © IFF-HSG

dies beispielsweise bei den jährlichen Kosten zur Aufrechterhaltung einer Patentregistrierung. In Frage kommen aber auch Personalkosten oder Mietkosten für die Weiterentwicklung bereits lizenzierter Patente, aber auch Abschreibungen[110] auf Beteiligungen oder Forderungen, die quellensteuerbelastete Einkünfte generieren. Nicht zu berücksichtigen sind dagegen beispielsweise Kosten, die im Zusammenhang mit dereinstigen Einkünften stehen – wie etwa Entwicklungskosten für noch nicht lizenzierte Patente[111] – denn es braucht einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erhaltenen Zahlung und nicht mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens generell. Nicht zu berücksichtigen sind ferner beispielsweise Verlustvorträge aus Vorjahren. Hierbei handelt es sich um einen steuersystematisch begründeten Abzug, der nicht in einem Zusammenhang zu den erzielten Einkünften steht. Auch eine Subsumtion unter den Begriff «steuerwirksamer Abzug» in Art. 11 Abs. 3 lit. b VStA ist nicht überzeugend, wurde dieser doch – wie nachfolgend zu zeigen sein wird – explizit mit Bezug auf die im STAF vorgesehenen Abzüge eingeführt. Damit darf eine Verlustverrechnung nicht zu einer Kürzung des Maximalbetrages führen. Selbstredend erfolgt keine Anrechnung, wenn die Pflichtige aufgrund einer Verlustsituation überhaupt keine Gewinnsteuern bezahlt.

(iii) So bleibt noch zu klären, was unter den *steuerwirksamen Abzügen* zu verstehen ist. Dieser Begriff wurde neu in die VStA eingeführt und steht in direktem Zusammenhang mit der STAF. Gemäss Erläuterungen zur VStA sind mit dem Begriff «steuerwirksame Abzüge» die folgenden drei Abzüge gemeint:[112]

– zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand iSv Art. 25a StHG («F&E-Abzug»);
– Patentboxabzug iSv Art. 24b StHG;
– Abzug auf Eigenfinanzierung iSv Art. 25a^{bis} StHG («Eigenkapitalzinsabzug»).

Durch den Einschluss dieser Abzüge soll berücksichtigt werden, dass die steuerpflichtigen Personen auf den erzielten Einkünften steuerwirksame Abzüge geltend machen und so den in der Schweiz geschuldeten Steuerbetrag auf diesen Einkünften reduzieren können: Dies stimmt auch mit dem Methodenartikel überein. Auf die Besonderheiten beim F&E-Abzug, beim Patentboxabzug und beim Eigenkapitalzinsabzug wird weiter unten eingegangen.[113] Zudem werden die Besonderheiten bei der Entlastungsbegrenzung aufgezeigt.[114]

3.2.2.2.2 Pauschale Abzüge

Bei Lizenzgebühren, die nicht in die Patentbox fallen, sowie bei Dienstleistungserträgen beträgt die Kürzung für Schuldzinsen und andere Aufwendungen die Hälfte der Bruttobeträge.[115] Bei Zinsen und Dividenden wurde die pauschale Kürzung für andere Aufwendungen auf 5 % festgesetzt.[116] Allerdings werden höhere oder tiefere Kosten explizit vorbehalten.[117]

Gemäss der Formulierung in der VStA bleiben nur «wesentlich» höhere oder niedrige Aufwendungen vorbehalten. Was dies genau bedeutet, ist nicht klar. Allerdings sind – nebst den zusätzlichen administrativen Aufwendungen – weder für die Steuerbehörden noch für die Unternehmen Gründe ersichtlich, warum an den Begriff «wesentlich» hohe Anforderungen zu stellen wären. Standortpolitisch wäre es zwar von Vorteil, wenn die Pauschalierung nur zu Gunsten der Pflichtigen geändert werden könnte.[118] Der Verordnungsgeber hat jedoch einen anderen Weg eingeschlagen. Infolgedessen soll es unseres Erachtens sowohl den Steuerbehörden als auch den steuerpflichtigen Personen offen stehen, Korrekturen vorzunehmen, ohne dass dem Begriff «wesentlich» eine zu starke Bedeutung beigemessen wird. Eine möglichst akkurate Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wird auch durch den Methodenartikel verlangt.

In der Praxis kann es durchaus Fälle geben, in denen die Aufwendungen bei unter 50 % der Bruttoerträge liegen. Wird beispielsweise ein Immaterialgüterrecht in eine Schweizer Gesellschaft *à fonds perdu* eingebracht und dieses weiterlizenziert, entstehen kaum Aufwände im Zusammenhang mit daraus vereinnahmten Lizenzeinkünften. Umgekehrt kann es aber auch Fälle geben, in denen die tatsächlichen Kosten wesentlich höher als bei 50 % der Bruttoerträge liegen. Dies ist beispielsweise bei einem stark fremdfinanzierten Kauf eines Immaterialguts, welches weiterlizenziert wird, denkbar.

Die Verwendung von pauschalen Abzügen ergibt aber aus Praktikabilitätsüberlegungen Sinn und vereinfacht die teilweise komplexe Analyse, ob Kosten tatsächlich im Zusammenhang mit quellensteuerbelasteten Einkünften stehen. Über die angemessene Höhe dieser pauschalen Ansätze kann an dieser Stelle jedoch keine Aussage gemacht werden.[119] Es wird sich hier vor allem auch im Bereich der Dienstleistungserträge zeigen, ob die Pauschale regelmässig zu sachgerechten Ergebnissen führen wird.

110 Zu den Abschreibungen vgl. bereits den Entscheid des Steuergerichts SO 27.1.1986, publiziert in: ASA 55 (1986/1987), 579.
111 Vgl. hierzu den nach deutschem Recht entschiedenen Fall des Finanzgerichts Münster 21.11.2018, 9 K 4187/14 K.
112 Erläuterungen zur VStA, 10.
113 Vgl. Abschn. 3.2.2.2.4.
114 Vgl. Abschn. 3.2.2.2.7.
115 Art. 11 Abs. 5 VStA.
116 Art. 11 Abs. 4 VStA.
117 Art. 11 Abs. 6 VStA.
118 Vgl. beispielsweise SwissHoldings, Stellungnahme zur VStA, 4 f.
119 Vgl. hierzu beispielsweise SwissHoldings, Stellungnahme zur VStA, 5, in der 30 % statt 50 % gefordert wurden.

Abschliessend ist festzuhalten, dass allein aufgrund des Umstands, dass pauschale Abzüge für die Berechnung des Maximalbetrags vorgesehen sind, die Schweiz nicht einer «pauschalen Steueranrechnung», geschweige denn einer «pauschalen Ermässigung» folgt. Wie bereits oben dargelegt,[120] sind wir dezidiert der Auffassung, dass eine Steueranrechnung effektiv zu erfolgen hat und keine pauschale Ermässigung der Steuer in der Schweiz vorgenommen wird. Die Berücksichtigung von pauschalen Abzügen für die Berechnung des Maximalbetrags ändert daran nichts – dies insbesondere auch vor dem Hintergrund der Möglichkeit zur Geltendmachung der effektiven Kosten.

3.2.2.2.3 Zuordnung der Kosten

Für die Zuordnung bzw. Verlegung der einzelnen Kosten nimmt der Verordnungsgeber eine Unterscheidung zwischen den drei erwähnten Kategorien vor, d. h. zwischen (i) Schuldzinsen, (ii) anderen Aufwendungen und (iii) steuerwirksamen Abzügen.

(i) Schuldzinsen werden wie im interkantonalen Steuerrecht quotenmässig im Verhältnis zu den Aktiven verteilt.[121] Entscheidend sind der Vermögensstand am Ende der Steuerperiode bei natürlichen Personen[122] bzw. die Gewinnsteuerwerte am Ende der Steuerperiode bei juristischen Personen. Es stellt sich noch die Frage, wie vorzugehen ist, wenn Vermögenswerte während der Steuerperiode veräussert werden. Soweit ersichtlich, stellt die Steuerpraxis in diesen Fällen auch unter der VStA auf die Werte am Ende der Steuerperiode ab.[123] Verglichen mit dem Beteiligungsabzug wird bei Verkäufen während der Steuerperiode somit für die Verteilung von Schuldzinsen der Wert der veräusserten Vermögenswerte im Veräusserungszeitpunkt nicht berücksichtigt.[124]

(ii) Neben den Schuldzinsen werden die:

> «direkt mit den Erträgen zusammenhängenden anderen Aufwendungen [...] auf die jeweiligen Erträge, die indirekt mit ihnen zusammenhängenden anderen Aufwendungen proportional zu den Erträgen verteilt»[125].

Somit erfolgt dort eine Unterscheidung zwischen Aufwendungen, die direkt mit den Erträgen zusammenhängen, und solchen, die nicht direkt mit den Erträgen zusammenhängen. Dies ist nicht trivial und soll am Beispiel von Abschreibungen dargestellt werden.

Vorab muss aber geklärt werden, welche «Erträge» für die Frage nach der direkten und indirekten Zuteilung relevant sind. Als Erträge in diesem Zusammenhang gelten die quellensteuerbelasteten Erträge, die in denselben Topf fallen wie beispielsweise alle quellensteuerbelasteten Dividenden iSv Art. 8 Abs. 3 lit. a VStA. Steht eine Abschreibung folglich direkt (und ausschliesslich) mit Erträgen desselben Topfes im Zusammenhang, kann eine direkte Zuteilung stattfinden. Erfolgt demgegenüber aber eine Abschreibung beispielsweise auf einem Patent, das sowohl quellensteuerbelastete als auch nicht-quellensteuerbelastete Erträge generiert, so ist eine proportionale Aufteilung anhand der Bruttoerträge vorzunehmen, da keine direkte Zuteilung erfolgen kann.

(iii) Auch bei den steuerwirksamen Abzügen, d. h. der dritten Kategorie, gilt eine direkte bzw. indirekte Zuordnung.[126] Wie erwähnt, bezieht sich die Verwendung des Begriffs «steuerwirksame Abzüge» auf die zusätzlichen Abzüge, die im Rahmen der STAF eingeführt wurden.[127] Im Folgenden wird in separaten Abschn. auf die Besonderheiten beim F&E-Abzug, der Patentbox und dem Eigenkapitalzinsabzug Bezug genommen. Dabei wird auch aufgezeigt, wann eine direkte Zuteilung möglich ist.

3.2.2.2.4 Besonderheiten beim F&E-Abzug

Erzielt eine juristische Person Lizenzeinkünfte auf Immaterialgüterrechten, die in der Schweiz durch eine Forschungs- oder Entwicklungstätigkeit entstanden sind, auf welcher wiederum ein zusätzlicher Abzug (sogenannte «Super Deduction») geltend gemacht wurde bzw. aufgrund fortwährender Forschung und Entwicklung laufend geltend gemacht wird, stellt sich die Frage nach dem richtigen Anrechnungsbetrag bzw. dem Anrechnungshöchstbetrag.

Vorweg ist erneut in Erinnerung zu rufen, dass die darauf erzielten Einkünfte in diesem Fall nicht in einen besonderen Topf, sondern in den gewöhnlichen Topf der Lizenzgebühren fallen.[128] D. h. beim F&E-Abzug hat der Verordnungsgeber, anders als bei den unter die Patentbox fallenden Lizenzgebühren, keinen eigenen Topf vorgesehen.[129]

120 Vgl. oben Abschn. 2.1.1.

121 Art. 11 Abs. 2 lit. a VStA; vgl. auch Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 165, sowie auch die in BGer 2.8.2007, 2A_559/2006, erfolgte Bestätigung der Verlegungsmethode durch das Bundesgericht. Obwohl sich diese Bestätigung auf natürliche Personen beschränkte, sind keine Gründe ersichtlich, warum dies nicht auch bei juristischen Personen und generell unter der VStA gelten soll.

122 Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 166.

123 Der VStA ist nichts anderes zu entnehmen, und bis anhin waren auch die Verhältnisse am Ende der Periode entscheidend (vgl. Binggeli, Art. 23 A und B OECD-MA N 166).

124 Vgl. zur Praxis beim Beteiligungsabzug Altorfer/Duss, Art. 70 DBG N 12.

125 Art. 11 Abs. 2 lit. b VStA.

126 Art. 11 Abs. 1 lit. c VStA.

127 Erläuterungen zur VStA, 10.

128 Vgl. Art. 8 Abs. 3 VStA.

129 Dies ergibt daher Sinn, weil der F&E-Abzug gar keine Zuteilung aufgrund der Erträge ermöglicht, wie bei der Patentbox.

 © IFF-HSG

Tatsächlich führt die Anwendung des zusätzlichen F&E-Abzugs bei Einkünften, die im Ausland einer Quellensteuer unterliegen, unter Umständen zu einer tieferen Netto-Steuerbelastung in der Schweiz. Damit muss auch der Maximalbetrag der Steueranrechnung reduziert werden, um ein sachgerechtes Resultat zu erzielen.

Die VStA sieht hierfür folgende Lösung vor: Steht ein zusätzlicher F&E-Abzug nicht im Zusammenhang mit quellensteuerbelasteten Einkünften, beispielsweise weil der F&E-Abzug der Entwicklung eines neuen Patents dient, so kommt es zu keiner Kürzung, die für die Berechnung des Maximalbetrags relevant wäre. Mit anderen Worten kommt es zu einer direkten Zuordnung der zusätzlichen steuerwirksamen Abzüge, die den Maximalbetrag nicht kürzt – wobei auch der umgekehrte Sachverhalt denkbar ist (siehe Beispiel «F&E-Abzug direkt zurechenbar»):

	F&E-Abzug direkt zurechenbar
Gesamtgewinn	1000.00
F&E-Abzug	400.00
Verlustverrechnung	–
Erhöhung aufgrund der Entlastungsbegrenzung (70 %)	–
Steuerbarer Gewinn Bund	**1000.00**
Steuerbarer Gewinn Kanton	**600.00**
Bruttoerträge	5000.00
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Nicht-quellensteuerbelastete Lizenzen	2000.00
Quellensteuersatz	10 %
Quellensteuer	300.00
Gesamtaufwand	4000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Direkt zurechenbare Kosten (nicht-quellensteuerbelastete Erträge)	800.00
F&E-Abzug 50 % der direkt zurechenbaren Kosten (nicht-quellensteuerbelastete Erträge)	400.00
F&E-Abzug 50 % von 800 (als Teil der nicht direkt zurechenbaren Kosten; Annahme)	
Nicht direkt zurechenbare Kosten	2200.00
Steuersatz Bund (Annahme statutarischer = effektiver Steuersatz)	8,50 %
Steuersatz Kanton/Gemeinde/Kirche (Annahme statutarischer = effektiver Steuersatz)	6,50 %

	F&E-Abzug direkt zurechenbar
Berechnung Maximalbetrag Kanton	
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Nicht direkt zurechenbar (Aufteilung proportional; 2200*[3000/5000])	1320.00
Berücksichtigung F&E-Abzug	–
Nettoertrag Basket-Lizenzen	**680.00**
Maximalbetrag Kanton (vor Entlastungsbegrenzung)	**44.20**
Berücksichtigung Entlastungsbegrenzung	–
Nettoertrag nach Entlastungsbegrenzung	–
Maximalbetrag Kanton (nach Entlastungsbegrenzung)	44.20
Berechnung Maximalbetrag Bund	
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Nicht direkt zurechenbar (Aufteilung proportional)	1320.00
Berücksichtigung F&E-Abzug	–
Nettoertrag	**680.00**
Maximalbetrag Bund	57.80
Maximalbetrag gesamt	**102.00**

Falls keine direkte Zuordnung vorgenommen werden kann, jedoch ein Zusammenhang mit den quellensteuerbelasteten Lizenzeinkünften besteht, so kann die Zuteilung proportional anhand der Bruttoeinkünfte vorgenommen werden (siehe Beispiel «F&E-Abzug indirekt zurechenbar»):

	F&E-Abzug indirekt zurechenbar
Gesamtgewinn	1000.00
F&E-Abzug	400.00
Verlustverrechnung	–
Erhöhung aufgrund der Entlastungsbegrenzung (70 %)	–
Steuerbarer Gewinn Bund	**1000.00**
Steuerbarer Gewinn Kanton	**600.00**
Bruttoerträge	5000.00
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Nicht-quellensteuerbelastete Lizenzen	2000.00
Quellensteuersatz	10 %
Quellensteuer	300.00

	F&E-Abzug indirekt zurechenbar
Gesamtaufwand	4000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Direkt zurechenbare Kosten (nicht-quellensteuerbelastete Erträge)	800.00
F&E-Abzug 50 % der direkt zurechenbaren Kosten (nicht-quellensteuerbelastete Erträge)	–
F&E-Abzug 50 % von 800 (als Teil der nicht direkt zurechenbaren Kosten; Annahme)	400.00
Nicht direkt zurechenbare Kosten	2200.00
Steuersatz Bund (Annahme statutarischer = effektiver Steuersatz)	8,50 %
Steuersatz Kanton/Gemeinde/Kirche (Annahme statutarischer = effektiver Steuersatz)	6,50 %
Berechnung Maximalbetrag Kanton	
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Nicht direkt zurechenbar (Aufteilung proportional; 2200*[3000/5000])	1320.00
Berücksichtigung F&E-Abzug	240.00
Nettoertrag Basket-Lizenzen	**440.00**
Maximalbetrag Kanton (vor Entlastungsbegrenzung)	**28.60**
Berücksichtigung Entlastungsbegrenzung	–
Nettoertrag nach Entlastungsbegrenzung	–
Maximalbetrag Kanton (nach Entlastungsbegrenzung)	28.60
Berechnung Maximalbetrag Bund	
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Nicht direkt zurechenbar (Aufteilung proportional; 2200*[3000/5000])	1320.00
Berücksichtigung F&E-Abzug	–
Nettoertrag	**680.00**
Maximalbetrag Bund	57.80
Maximalbetrag gesamt	**86.40**

Allerdings dürfen bei der Berechnung der Nettolizenzeinkünfte keine periodenübergreifenden Überlegungen mitspielen, d. h. wenn in den vergangenen Steuerperioden zusätzliche F&E-Abzüge geltend gemacht worden sind (beispielsweise n-1 und n-2), darf dies in der Steuerperiode n keinen (positiven oder negativen) Einfluss auf den Anrechnungsbetrag haben. Dies hängt damit zusammen, dass die Berechnung des Maximalbetrags in der Schweiz immer periodenspezifisch vorgenommen wird.

Es können somit keine Anrechnungspotenziale auf künftige Perioden übertragen werden. Würde der F&E-Abzug im Jahre n-1 einen negativen Einfluss auf n haben, müsste auch ein nicht genutztes Anrechnungspotenzial im Jahre n-1 einen positiven Einfluss auf die Anrechnung im Jahre n haben. Letzteres ist jedoch nicht der Fall.

3.2.2.2.5 Besonderheiten bei der Patentbox

In der Schweiz liegt die Besonderheit der Patentbox darin, dass sie nicht als privilegierter Satz ausgestaltet ist, sondern dem Pflichtigen einen zusätzlichen Abzug erlaubt.[130] Das bedeutet, dass die Anrechnungskürzung nicht über die Anwendung eines spezifischen Steuersatzes erfolgt, sondern mittels Berücksichtigung zusätzlicher Aufwände bei der Berechnung des Maximalbetrags. Zudem ist auf Bundesebene gar keine Kürzung vorgesehen, so dass die Besonderheit der Patentbox für die Berechnung des Maximalsatzes auf Bundesebene keine Folgen hat.

Gemäss der klaren Formulierung der VStA wird der Anrechnungsbetrag getrennt berechnet bei Lizenzgebühren, die in die Patentbox fallen, und solchen, die nicht in die Patentbox fallen.[131] Damit sind die zusätzlichen Abzüge aufgrund der Patentbox direkt den Lizenzeinkünften in der Patentbox zuzurechnen. Die Formulierung der VStA ist insofern klar, so dass im Zusammenhang mit der Patentbox stehende Anrechnungsüberschüsse nicht mit Anrechnungspotenzial ausserhalb der Patentbox verrechnet werden können. Sofern ein Unternehmen allerdings mehrere Boxen kennt, wird der Maximalbetrag für alle Boxen konsolidiert berechnet, da für Zwecke der Berechnung des Maximalbetrags nicht jede Box einen einzelnen Topf darstellt.

Für die Berechnung des Maximalbetrags hinsichtlich Erträge, die in die Patentbox fallen, ist wie folgt vorzugehen:

Ausgangspunkt ist der Bruttoertrag der quellensteuerbelasteten Erträge, die in die Patentbox fallen. Auf diesem Bruttoertrag ist entweder ein Pauschalabzug von 50 % iSv Art. 11 Abs. 5 VStA vorzunehmen, oder die effektiven Kosten sind zu berechnen. Der daraus entstehende Nettoertrag ist zusätzlich im Umfang des Patentboxabzugs zu kürzen. Dieser Patentboxabzug führt allerdings nur zu einer Reduktion des Maximalbetrags im Verhältnis der quellenbesteuerten Bruttoerträge und der nicht quel-

130 Vgl. Art. 24b Abs. 1 StHG.
131 Vgl. Art. 8 Abs. 3 lit. c und d VStA.

 © IFF-HSG

lenbesteuerten Bruttoerträge, die in die Patentbox fallen. Der verbleibende Nettoertrag im Topf wird mit dem anwendbaren Steuersatz auf Kantons- und Gemeindeebene multipliziert. Wiederum kann es allerdings sein, dass der Patentboxabzug allenfalls direkt und ausschliesslich den quellensteuerbelasteten Einkünften oder direkt und ausschliesslich den nicht quellensteuerbelasteten Einkünften zuzurechnen ist.

3.2.2.2.6 Eigenkapitalzinsabzug

Auch die zusätzlichen Abzüge aufgrund des Eigenkapitalzinsabzugs gemäss Art. 25a^{bis} StHG fallen unter den Begriff der «steuerwirksamen Abzüge». So gilt auch hier die Grundlogik, dass die nicht direkt zurechenbaren Abzüge proportional zu den Erträgen (und nicht wie bei Schuldzinsen zu den Aktiven) zu verlegen sind.[132]

Es stellt sich jedoch die Frage, ob es direkt zurechenbare fiktive Zinsabzüge gibt, die nicht proportional verlegt werden müssen. Im Einzelfall kann dies durchaus der Fall sein. So ist der kalkulatorische Zinsabzug bei den in Art. 25a^{bis} Abs. 3 StHG erwähnten Kategorien ausgeschlossen. Dies führt dazu, dass es zu keiner Kürzung kommt, wenn quellensteuerbelastete Einkünfte zu einer dieser Kategorien zuzurechnen sind. Umgekehrt muss sich eine proportionale Verlegung nur auf jene Erträge beschränken, deren zugrunde liegenden Aktiven vom Eigenkapitalzinsabzug profitieren.

Besitzt eine Gesellschaft beispielsweise nur Beteiligungen nach Art. 28 Abs. 1 StHG und gruppeninterne Forderungen, so ist ein allfälliger kalkulatorischer Zinsabzug direkt den gruppeninternen Forderungen zuzurechnen, da auf Beteiligungen kein kalkulatorischer Zinsabzug möglich ist.[133] Werden in einem solchen Fall somit quellensteuerbelastete Zinsen auf diesen Forderungen erzielt, führt der kalkulatorische Zinsabzug zu einem tieferen Nettoeinkommen.

3.2.2.2.7 Entlastungsbegrenzung

Da der Verordnungsgeber davon spricht, dass für die Berechnung des Maximalbetrags die Erträge um die «steuerwirksame[n] Abzüge» gekürzt werden, ist auch die Entlastungbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG zu berücksichtigen, da diese zu einer Reduktion der steuerwirksamen Abzüge führt.

Gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG darf die gesamte steuerliche Ermässigung aufgrund der Patentbox, des zusätzlichen F&E-Abzugs und des Eigenkapitalzinsabzugs 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung nicht überschreiten, wobei die Kantone geringere Ermässigungen vorsehen können.[134]

Auch bei der Entlastungsbegrenzung, die zu einer Erhöhung des Maximalbetrags führt, stellt sich wiederum die Frage, ob diese direkt oder indirekt einem Ertrag zugeteilt werden kann oder nicht. Beides ist nach unserem Verständnis denkbar.

Angenommen eine Gesellschaft macht ausschliesslich einen F&E-Abzug geltend, der jedoch keinen Konnex zu den quellensteuerbelasteten Einkünften hat, dann führt die Anwendung der Entlastungsbegrenzung nicht zu einer Anpassung beim Maximalbetrag. Es erfolgt eine direkte Zuteilung der Entlastungsbegrenzung zu den nicht quellensteuerbelasteten Einkünften. Wird allerdings die Entlastungsbegrenzung auch auf Erträgen angewendet, die quellensteuerbelastet sind, so sollte dieser proportional anhand der gewährten Entlastung (und nicht anhand der Bruttoerträge) zugeteilt werden. Dies soll an folgendem Beispiel aufgezeigt werden:

	F&E-Abzug indirekt zurechenbar und Entlastungsbegrenzung
Gesamtgewinn	500.00
F&E-Abzug	400.00
Verlustverrechnung	–
Erhöhung aufgrund der Entlastungsbegrenzung (70 %)	50.00
Steuerbarer Gewinn Bund	**500.00**
Steuerbarer Gewinn Kanton	**150.00**
Bruttoerträge	5000.00
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Nicht-quellensteuerbelastete Lizenzen	2000.00
Quellensteuersatz	10 %
Quellensteuer	300.00
Gesamtaufwand	4500.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Direkt zurechenbare Kosten (nicht-quellensteuerbelastete Erträge)	800.00
F&E-Abzug 50 % der direkt zurechenbaren Kosten (nicht-quellensteuerbelastete Erträge)	–
F&E-Abzug 50 % von 800 (als Teil der nicht direkt zurechenbaren Kosten; Annahme)	400.00

132 Art. 11 Abs. 2 lit. c VStA.

133 Vgl. Art. 25a^{bis} Abs. 3 lit. a StHG.

134 Art. 25b Abs. 2 StHG.

Nicht direkt zurechenbare Kosten	2700.00
Steuersatz Bund (Annahme statutarischer = effektiver Steuersatz)	8,50 %
Steuersatz Kanton/Gemeinde/Kirche (Annahme statutarischer = effektiver Steuersatz)	6,50 %
Berechnung Maximalbetrag Kanton	
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Nicht direkt zurechenbar (Aufteilung proportional)	1320.00
Berücksichtigung F&E-Abzug	240.00
Nettoertrag Basket-Lizenzen	**440.00**
Maximalbetrag Kanton (vor Entlastungsbegrenzung)	**28.60**
Berücksichtigung Entlastungsbegrenzung	30
Nettoertrag nach Entlastungsbegrenzung	470
Maximalbetrag Kanton (nach Entlastungsbegrenzung)	30.55
Berechnung Maximalbetrag Bund	
Quellensteuerbelastete Lizenzen	3000.00
Direkt zurechenbare Kosten (quellensteuerbelastete Erträge)	1000.00
Nicht direkt zurechenbar (Aufteilung proportional; 2200*[3000/5000])	1320.00
Berücksichtigung F&E-Abzug	–
Nettoertrag	**680.00**
Maximalbetrag Bund	57.80
Maximalbetrag gesamt	**88.35**

3.2.3 Weitere offene Punkte zur Berechnung des Anrechnungsbetrags

3.2.3.1 Besonderheiten bei der Steueranrechnung von Quellensteuern auf Dienstleistungserträgen

Üblicherweise stellen sich bei Dienstleistungen keine Anrechnungsfragen, weil (i) häufig unilateral keine Quellensteuern auf Dienstleistungserträgen erhoben werden oder weil (ii) das inländische Unternehmen im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründet, deren Gewinn die Schweiz sowohl unilateral als auch abkommensrechtlich freistellt.[135] Die abkommensrechtliche Freistellung von Betriebsstätteneinkünften greift auch in den wenigen Fällen, in denen im DBA eine Sonderbestimmung für Dienstleistungsbetriebsstätten aufgenommen wurde.[136] Dies ergibt sich regelmässig aus dem entsprechenden Methodenartikel, der für gewöhnlich die Anrechnung nur für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsieht und in allen anderen Fällen eine Freistellung verlangt.[137]

Allerdings sprechen zwei Gründe für eine spezifische Behandlung der Steueranrechnung bei Quellensteuern auf Dienstleistungserträgen, wie sie jetzt auch in der VStA erfolgt ist. Erstens kann es durchaus vorkommen, dass der Begriff der Lizenzgebühren im Lizenzartikel des jeweiligen DBA auch Dienstleistungen umfasst und sich dadurch die Frage der Anrechnung von Quellensteuern auf Dienstleistungen stellt, da in nicht wenigen Fällen gemäss Lizenzartikel Residualsteuern im Quellenstaat verbleiben.[138] Zweitens ist weiter denkbar, dass die Schweiz künftig auf Druck des anderen Vertragsstaates vermehrt spezifische Bestimmungen zu technischen Dienstleistungen in ihre DBA aufnimmt und in solchen Situationen typischerweise die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt.[139] Eine solche Ausweitung hat auch durch das von der UN lancierte Projekt zu Quellensteuern auf technischen Dienstleistungen und die Aufnahme von Art. 12A UN-MA zu den technischen Dienstleistungen Aufwind erhalten. Auch die Schweiz hat im Übrigen in ihren jüngeren DBA bereits solche Bestimmungen aufgenommen, so beispielsweise im neuen DBA-PK oder im – noch nicht in Kraft getretenen – DBA-BR. Nach Art. 13 Abs. 2 und 3 DBA-PK können die Vertragsstaaten bei folgenden technischen Dienstleistungen eine Quellensteuer von maximal 10 % erheben:

> «Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck ‹Vergütungen für technische Dienstleistungen› bedeutet Vergütungen jeder Art (einschliesslich Pauschalvergütungen) für das Erbringen von Geschäftsführungsaufgaben, technischen Dienstleistungen oder Beratungsdiensten (einschliesslich der Zurverfügungstellung von technischem oder sonstigem Personal durch das Unternehmen), umfasst jedoch nicht Entschädigungen für Bauausführungen, Montagen oder ähnliche Tätigkeiten oder Vergütungen, die unter Artikel 15 des Abkommens fallen.»

Dies bringt uns zurück zur Frage, wie die Anrechnung vorzunehmen ist, falls tatsächlich eine Quellensteuer auf Dienstleistungsentschädigungen erhoben wird und eine inländische juristische Person diese Einkünfte vereinnahmt. Vorweg fallen Quellensteuern auf Dienstleistungserträgen – die unter einen weiten Lizenzbegriff subsumiert werden – in den Topf Lizenzgebühren, die grund-

135 Vgl. beispielsweise Art. 7 iVm Art. 23 DBA-LI.

136 Für eine Übersicht über die Sonderbestimmungen in den schweizerischen DBA vgl. Schreiber/Honold/Jaun, Art. 5 OECD-MA N 16 ff.

137 Vgl. beispielsweise Art. 23 Abs. 2 DBA-BG.

138 Vgl. die Nachweise bei Müller/Linder, Art. 12 OECD-MA N 88.

139 Vgl. Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-BR (noch nicht in Kraft).

 © IFF-HSG

sätzlich nicht von der Patentbox profitieren.[140] Dienstleistungserträge, die unter einen eigenen Artikel fallen, gehören in den Topf Dienstleistungserträge.

Ein weiteres Problem bei Dienstleistungen ist, dass die Unkosten, die im Zusammenhang mit den anderen Aufwendungen stehen, regelmässig höher sind als bei Zinsen und Lizenzgebühren. Diese beinhalten beispielsweise Lohnkosten für das notwendige Personal, Reisekosten und allenfalls Kosten für die Verwendung von technischem Equipment. Das kann dazu führen, dass nur ein relativ kleiner Nettogewinn in der Schweiz verbleibt, was zu einer beträchtlichen Kürzung des Maximalbetrags führt.

Dies hängt aber mit der systembedingten Problematik zusammen, dass die Doppelbesteuerung auf quellensteuerbelasteten passiven Einkünften durch ein Anrechnungssystem tatsächlich regelmässig vermieden werden kann. Bei Quellensteuern auf aktiven Einkünften ist dies jedoch nicht möglich, da bereits die Quellensteuer auf den Bruttoeinkünften potenziell eine übermässige Gewinnbesteuerung darstellt. Dies mag selbstredend ein Argument gegen Quellensteuern auf Dienstleistungen sein, schliesst jedoch nicht aus, dass andere Gründe für die Einführung solcher Quellensteuern sprechen. Die vermehrte Bruttobesteuerung von Dienstleistungen im Quellenstaat dient nicht nur dazu, das Steuersubstrat zwischen den Staaten zu regeln, sondern führt in der Konsequenz häufig auch zu einer höheren Besteuerung im Quellenstaat.[141]

3.2.3.2 Anrechnung an die Kapitalsteuer?

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob die ausländische Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an die schweizerische Kapitalsteuer angerechnet werden kann. Abkommensrechtlich besteht hierzu keine Verpflichtung, da es sich bei der Kapitalsteuer nicht um eine Steuer auf Einkünften bzw. Einkommen handelt, wie im Methodenartikel festgehalten.[142] Wie bereits dargestellt, enthalten die schweizerischen Abkommen regelmässig folgende oder eine ähnliche Formulierung – hier wiederum am Beispiel des DBA-LI:

> «(i) in der Anrechnung der nach Artikel 10 in Liechtenstein erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die in Liechtenstein besteuert werden können.»[143]

Der Methodenartikel verpflichtet die Schweiz dazu, eine Anrechnung auf den schweizerischen Steuern vorzunehmen, die auf die ausländischen Einkünfte entfallen. Die Kapitalsteuer fällt nicht hierunter. Allerdings wäre durchaus denkbar, dass die Schweiz innerstaatlich eine solche Anrechnung vorsehen würde. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass mittlerweile verschiedene Kantone eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer erlauben und somit die Kapitalsteuer im Gewinnfall häufig zu einer Mindestgewinnsteuer verkommt. Dies wäre allerdings vielmehr eine standortpolitische Massnahme, die aus steuersystematischen Überlegungen nicht zwingend erforderlich ist.

Die neu verabschiedete VStA beinhaltet diesbezüglich jedoch keine Bestimmung, so dass eine Anrechnung an die Kapitalsteuer nicht möglich ist. Im Gegenteil, in Art. 10 Abs. 3 VStA wird explizit festgehalten, dass eine Anrechnung an die Kapitalsteuer nicht möglich ist, wenn die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer iSv Art. 30 Abs. 2 StHG angerechnet wird.

3.2.3.3 Tax Sparing und Lizenzeinkünfte

Die Schweiz hat sich in wenigen Abkommen zu einer fiktiven Anrechnung von Quellensteuern verpflichtet (sogenanntes «Tax Sparing»).[144] Passender wäre aber wohl die Formulierung, dass sich die Schweiz zu einer effektiven Anrechnung fiktiver Quellensteuern verpflichtet. Die Formulierungen in den Abkommen sind unterschiedlich, und es muss im Einzelfall mittels Auslegung erarbeitet werden, wie die Berechnung des Maximalbetrags zu erfolgen hat. So wird beispielsweise in Art. 21 Abs. 5 DBA-EG Folgendes festgehalten:

> «Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Zinsen oder Lizenzgebühren, die aufgrund des ägyptischen Gesetzes Nr. 43 von 1974, das durch das Gesetz Nr. 32 von 1977 abgeändert wurde, oder eines anderen ähnlichen Gesetzes von den ägyptischen Steuern befreit oder zu einem tieferen als in Artikel 11 Absatz 2 beziehungsweise Artikel 12 Absatz 2 vorgesehenen Satz besteuert wurden, gewährt die Schweiz dieser ansässigen Person auf Antrag eine Entlastung im Betrage von 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Zinsen oder Lizenzgebühren. Absatz 3 dieses Artikels ist entsprechend anzuwenden.»

Für die Berechnung des Maximalbetrags stellt sich die berechtigte Frage, ob ebenfalls Schuldzinsen und andere Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Wird dem Wortlaut des DBA-EG gefolgt, ist unseres Erachtens keine Kürzung vorzunehmen.

Dies weil Art. 21 Abs. 5 DBA-EG klar festhält, dass die Schweiz «auf Antrag eine Entlastung im Betrag von 10 von Hundert» zu gewähren hat. Es wird im Abkommen eben gerade nicht festgehalten, dass die Schweiz unter

140 Vgl. Art. 8 Abs. 3 lit. d VStA.
141 Vgl. Palma, The Paradox of Gross Taxation at Source, 639 mwH.
142 Vgl. oben Abschn. 2.
143 Art. 23 Abs. 2 lit. b (i) DBA-LI; Hervorhebung durch die Autoren hinzugefügt.
144 Vgl. Simonek, Art. 23 A und B OECD-MA N 210 mwH.

Berücksichtigung der innerstaatlichen Maximalbeträge eine Anrechnung von 10 % zu gewähren hat, und es steht auch nicht, dass die Anrechnung «unter Beachtung» oder «nach Massgabe» des Schweizerischen Rechts zu erfolgen hat.[145] Dieses Beispiel zeigt wiederum auf, dass jedes einzelne Abkommen gesondert zu analysieren ist. Eine harmonisierende Auslegung aller schweizerischen DBA wäre aufgrund der hervorragenden Bedeutung des Wortlauts bei der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen falsch.

4 Schlussfolgerungen

Gemäss der jüngsten, noch unter der VpStA ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt die Schweiz der Methode der *pauschalen Ermässigung* und nicht der gewöhnlichen Anrechnung.[146] Den besprochenen Urteilen können jedoch gegenläufige Aussagen entnommen werden, welche darauf schliessen lassen, dass die Schweiz unter der VStA der Methode der gewöhnlichen Anrechnung und nicht der pauschalen Ermässigung folgt. Die aufgezeigten Widersprüche in der Rechtsprechung sind letztlich auf die Formulierung des Schweizer Methodenartikels zurückzuführen, und nach unserem Dafürhalten wäre dieser zur Vermeidung von Unklarheiten und Erzielung von Rechtssicherheit im Rahmen künftiger Neuverhandlungen insofern zu ändern, dass die Methode der «pauschalen Ermässigung» gänzlich zu streichen wäre.

Offen ist, ob das Bundesgericht die unter der VpStA ergangene Rechtsprechung – und damit die Auffassung, dass die Schweiz der pauschalen Ermässigungsmethode und nicht der Anrechnungsmethode folgt – auch auf die per 1.1.2020 in Kraft getretene VStA anwenden wird. Diese enthält gegenüber der VpStA diverse massgebliche Änderungen. So wurde die viel kritisierte, pauschale Kürzung der Anrechnung gemäss Art. 12 VpStA bei teilweiser Versteuerung ausser Kraft gesetzt. Die Anrechnung erfolgt neu gesamthaft in einem Betrag für Bund, Kanton und Gemeinde, wobei die Berechnung des Maximalbetrags jedoch separat für Bundes- bzw. Kantons- und Gemeindeebene erfolgt. Zu begrüssen ist im Weiteren, dass mit Inkrafttreten der VStA per 1.1.2020 der subjektive Geltungsbereich neu auf schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen ausgedehnt wurde, denen die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Quellensteuern bisher versagt war.

Demgegenüber enthält die VStA auch Neuerungen, die unseres Erachtens standortpolitisch von Nachteil sind.[147] So folgt die Schweiz nun einer Per Basket Limitation, wodurch der Anrechnungshöchstbetrag pro Ertragskategorie festgelegt wird und möglicherweise zu nicht verrechenbaren Anrechnungsüberhängen führt. Es ist davon auszugehen, dass diese Neuerung in der Praxis zu einer Kürzung des Maximalbetrags führen kann und dadurch je nach Ausgangslage insgesamt die Attraktivität der neu im Rahmen der STAF eingeführten Steuermassnahmen gemindert wird.

Literatur

Altorfer Jürg/Duss Fabian, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2014

Binggeli André, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

Blümich Walter/Wagner Klaus Jürgen in: Heuermann Bernd/Brandis Peter (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 152. Ergänzungslieferung, München 2020

Businger Martin, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

Frohofer Silvia/Kocher Martin, Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Rechtsfolgen, ASA 73 (2004/2005), 513

Hongler Peter, Hybride Finanzierungsinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zürich 2012

Locher Peter/Marantelli Adriano/Opel Andrea, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., Bern 2019

Müller Andreas/Linder Thomas in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

Oesterhelt Stefan, Pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung, StR 2014, 832
– in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
– Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019, FStR 2019, 163 (1. Teil), FStR 2019, 356 (2. Teil)

Palma Rui Camacho, The Paradox of Gross Taxation at Source, Intertax 2010, 624

145 Diese beiden Begriffe werden verwendet von Pfaar/Jüngling, Fiktive Anrechnung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, 612.

146 BGE 145 II 339.

147 Vgl. aber de lege ferenda die Motion «Vorwärtsstrategie. Anrechnung ausländischer Quellensteuern» von SR Ruedi Noser (vom 24.9.2019), Geschäft Nr. 19.4118.

 © IFF-HSG

Pfaar Michael/Jüngling Friederike, Fiktive Anrechnung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, Internationales Steuerrecht 2009, 610

Schreiber René/Honold Kersten A./Jaun Roger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

Simonek Madeleine in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

SwissHoldings, Stellungnahme zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (vom 2. Juli 2019)

Waldburger Robert, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, FStR 2015, 338

Widmer Max, Die pauschale Steueranrechnung, StR 1983, 55 (1. Teil), StR 1983, 107 (2. Teil)

Würsten Thomas, Neuerungen im Bereich der Anrechnung ausländischer Quellensteuern, ZStP 2019, 279

Züger Marina/Von Ah Julia, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

Rechtsquellen

BRB 1962, Bundesratsbeschluss betreffend die Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

DBA-BG, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 18.10.2013, SR 0.672.921.41

DBA-BR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, unterzeichnet am 3.5.2018, noch nicht in Kraft

DBA-CL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 5.5.2010, SR 0.672.924.51

DBA-DE, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 29.12.1972, SR 0.672.913.62

DBA-EG, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Arabischen Republik Ägypten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 14.7.1988, SR 0.672.932.15

DBA-FR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht, in Kraft getreten am 26.7.1967, SR 0.672.934.91

DBA-GR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 21.2.1985, SR 0.672.937.21

DBA-JM, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Jamaika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 27.12.1995, SR 0.672.945.81

DBA-JP, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 26.12.1971, SR 0.672.946.31

DBA-LI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 22.12.2016, SR 0.672.951.43

DBA-LK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Demokratischen Sozialistischen Republik Sri Lanka zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 14.9.1984, 0.672.971.21

DBA-MA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs Marokko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 27.7.1995, SR 0.672.954.91

DBA-MY, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Malaysia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 8.1.1976, SR 0.672.952.71

DBA-NO, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 2.5.1989, SR 0.672.959.81

DBA-NZ, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Neuseeland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 21.11.1981, SR. 0.672.961.41

DBA-PK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Islamischen Republik Pakistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 29.11.2018, SR 0.672.962.31

DBA-SG, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 1.8.2012, SR 0.672.968.91

DBA-TH, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 19.12.1996, SR 0.672.974.51

DBA-TN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 28.4.1995, SR 0.672.975.81

DBA-TT, Abkommen zwischen der Schweiz und Trinidad und Tobago zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 20.3.1974, SR 0.672.975.41

DBA-VN, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Sozialistischen Republik Vietnam zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 12.10.1997, SR 0.672.978.91

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EStG-D, deutsches Einkommensteuergesetz (vom 16.10.1934), RGBl. I 1934, 1005 (vom 8.10.2009), BGBl. I 2009, 3366

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 12.6.2009), SR 641.20

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

VO über die Durchführung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern ZH (vom 7.12.1967), LS 634.3

VO 1 EFD VpSta, VO 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung (vom 6.12.1967), in Kraft bis 31.1.2020, AS 1967, 1711

VO 1 EFD VStA, VO 1 des EFD über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (vom 4.12.2019), SR 672.201.1

VpSta, VO über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), in Kraft bis 31.12.2019, AS 1967, 1129

VRK, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, in Kraft getreten am 6.6.1990, SR 0.111

VStA, VO über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (vom 22.8.1967), SR 672.201

Materialien

Ergebnisbericht zur STAF, Ergebnisbericht des EFD zur Vernehmlassung zur STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (vom 13.11.2019)

Erläuterungen zur VStA, Erläuterungen des EFD zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (vom 13.11.2019)

Motion «Vorwärtsstrategie. Anrechnung ausländischer Quellensteuern» von SR Ruedi Noser (vom 24.9.2019), Geschäft Nr. 19.4118

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 23, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MK, OECD-Kommentar zum Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 53, publiziert auf: www.oecd.org

UN-MA, UN-Musterabkommen 2017; Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, New York 2017, 1, publiziert auf: www.un.org

 © IFF-HSG

UN-MK, UN-Kommentar zum Musterabkommen 2017; Commentaries on the Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, New York 2017, 57, publiziert auf: www.un.org