

Inhaltsverzeichnis

Dank.....	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
Literaturverzeichnis	XXV
Materialienverzeichnis.....	XXXIX
Vorwort.....	1
I. Fragestellung und Ziel der Arbeit	1
II. Struktur der Arbeit	3
A. Abkommensrechtliche Grundlagen für die Anrechnung.....	5
I. Allgemeine Grundlagen des internationalen Steuerrechts.....	5
1. Begriff der internationalen Doppelbesteuerung.....	5
a) Definition	5
aa) Juristische internationale Doppelbesteuerung.....	6
bb) Wirtschaftliche internationale Doppelbesteuerung.....	7
b) Zweck der Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung.....	7
2. Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung....	9
a) Funktionsweise des Methodenartikels.....	9
b) Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung.....	9
aa) Anrechnungsmethode gemäss OECD-Musterabkommen....	11
aaa) Gewöhnliche Anrechnung.....	12
bbb) Vollkommene Anrechnung	13
bb) Freistellungsmethode.....	13
aaa) Bedingte und unbedingte Freistellung.....	14
bbb) Freistellung mit und ohne Progressionsvorbehalt....	15
cc) Methodenwahl im Kontext der Wettbewerbsneutralität	17
II. Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	19
1. Aufbau des Methodenartikels in den Abkommen der Schweiz	19
a) Auswahlmöglichkeit aus drei Methoden	19
aa) Gewöhnliche Anrechnung.....	20
bb) Pauschale Ermässigung	20
cc) Teilweise Steuerbefreiung.....	21
b) Verhältnis zum OECD-MA.....	22
aa) Rechtsprechung	23
bb) Lehre	23
cc) Eigene Position.....	23
2. Wahl der Methode durch die Schweiz	24
a) Ambivalente Methodenwahl bis 2019.....	26
aa) Verwaltung.....	26
bb) Rechtsprechung	26
cc) Lehre	27

b)	Ausdrücklicher Wechsel zur gewöhnlichen Anrechnung ab 2020	29
3.	Abkommensrechtliche Bedeutung der Methodenwahl	31
a)	Auslegungsmethodik von internationalen Verträgen	32
aa)	Authentische Abkommenssprache.....	32
bb)	Reihenfolge der Auslegung	32
cc)	Besonderheiten der Auslegung bei internationalen Verträgen.....	33
aaa)	Wortlaut	34
bbb)	Treu und Glauben.....	35
ccc)	Zusammenhang	35
ddd)	Ziel und Zweck	36
eee)	Bedeutung des historischen Auslegungselements	37
fff)	Stellenwert des Kommentars zum OECD-Musterabkommen.....	37
ggg)	Dynamische Verwendung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen.....	38
b)	Auslegung des schweizerischen Methodenartikels	41
aa)	Lehre	41
bb)	Rechtsprechung	43
cc)	Kritik der Rechtsprechung.....	45
aaa)	Kritik am Verständnis der Wettbewerbsneutralität ..	45
bbb)	Kritik zur Bedeutung der teleologischen Auslegung ..	48
dd)	Eigene Position zur abkommensrechtlichen Bedeutung der Methodenwahl.....	48
B.	Grundlagen zur Umsetzung im innerstaatlichen Recht.....	51
I.	Übersicht zu den gesetzlichen Grundlagen der Steueranrechnung.....	51
1.	Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG).....	51
2.	Verordnungsbestimmungen.....	53
a)	Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (VStA).....	53
b)	Vo 1 EFD	54
c)	Vo 2 EFD	55
II.	Normenhierarchie und -verhältnis.....	55
1.	Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Gesetz.....	56
a)	Grundsatz: Vorrang des Völkerrechts vor dem innerstaatlichen Recht.....	56
b)	Ausnahme: Treaty Overriding nach Schubert-Praxis	58
2.	Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verordnung.....	60
3.	Verhältnis von Gesetz und Verordnung.....	60
a)	Klassifizierung der Verordnung	60
b)	Zulässigkeit der Gesetzesdelegation an die Exekutive	61
aa)	Wahl der Art der Entlastung als politischer Entscheid	62
bb)	Umsetzung der gewöhnlichen Anrechnung als politischer Entscheid	63
c)	Gerichtliche Kontrolle der Verordnung.....	64

C. Anwendungsbereich der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (VStA)	67
I. Sachlicher Geltungsbereich.....	67
1. Schweizerische Steuern	67
a) Allgemein.....	67
b) Spezialfall: Kirchensteuern	68
2. Quellensteuerbelastete Erträge	72
a) Dividenden.....	74
aa) Regelung in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	74
aaa) Portfoliobeteiligungen	74
bbb) Konzerninterne Beteiligungen.....	75
bb) Definition	77
b) Zinsen.....	79
aa) Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	79
bb) Definition	80
c) Lizenzgebühren.....	81
aa) Regelung in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	81
aaa) Grundsatz	82
bbb) Spezialfälle.....	83
bb) Definition	84
cc) Abgrenzungen	85
d) Dienstleistungserträge.....	87
aa) Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	88
bb) Definition	88
cc) Abgrenzungen	90
e) Renten	90
aa) Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	91
bb) Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	91
cc) Definition	93
f) Ausnahme	94
II. Persönlicher Geltungsbereich.....	95
1. Ansässigkeit.....	95
a) Allgemein.....	95
b) Natürliche Personen	96
c) Juristische Personen	97
d) Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	100
e) Spezialfall: Kollektive Kapitalanlagen.....	102
2. Ausnahme: Betriebsstätte	104
a) Effektive Doppelbesteuerung.....	104
b) Entstehungsgeschichte	105
aa) Motion Pelli (13.3184)	105
bb) Vernehmlassungsvorlage 2014.....	105
cc) Vernehmlassungsvorlage 2019.....	108

c)	Abkommensrechtliche Einordnung der neuen Regeln	109
aa)	Bedeutung von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA.....	111
bb)	Doppelbesteuerungsabkommen ohne Art. 24 Abs. 3 OECD-MA	113
cc)	Fazit.....	114
d)	Spezifische Voraussetzungen für die Anrechnung.....	116
aa)	Betriebsstätte	116
aaa)	Begriff der Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht	116
bbb)	Abgrenzung zum Begriff gemäss OECD-MA.....	117
bb)	Ausländisch	118
cc)	Zurechnung der Erträge an die Betriebsstätte	119
dd)	Anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen.....	119
D.	Allgemeine Voraussetzungen für die Steueranrechnung	123
I.	Definitive Quellensteuer im Ausland.....	123
1.	Grundsatz.....	123
2.	Ausnahme: Anrechnung von fiktiven Quellensteuern	124
a)	Kategorisierung.....	124
b)	Zweck der Anrechnung von fiktiven Quellensteuern.....	125
c)	Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen	128
II.	Schweizerische Einkommens- bzw. Gewinnsteuern	130
1.	Keine Besteuerung.....	132
a)	Natürliche Personen	132
b)	Juristische Personen	133
aa)	Steuererleichterungen i.S.v. Art. 5 StHG bzw. Bundesgesetz über Regionalpolitik.....	133
bb)	Steuerbefreiung gemäss Art. 56 DBG bzw. Art. 23 StHG...	134
2.	Deklaration	135
a)	Entscheid vom 27. Juli 2016 (BGE 142 II 446)	136
aa)	Sachverhalt.....	136
bb)	Erwägungen.....	137
b)	Reaktion der Lehre.....	139
c)	Fazit	139
3.	Verbuchung	141
E.	Sonderfälle.....	143
I.	Nettobesteuerung i.S.v. Art. 2 Abs. 3 VStA.....	143
1.	Besteuerung nach innerstaatlichem Recht	143
2.	Natürliche Personen.....	144
a)	Erträge bei Besteuerung nach dem Aufwand	145
b)	Erträge im Privatvermögen	145
c)	Spezialfall: Renten	147
aa)	Abzugsfähige Kosten	147
bb)	Regeln in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	148
d)	Erträge im Geschäftsvermögen	149
3.	Juristische Personen.....	150
4.	Kombinationslösung.....	152
5.	Begrenzte Steueranrechnung	153

II.	Ausschluss von Abkommensvorteilen (Art. 6 VStA).....	154
1.	Recht zur Nutzung («Beneficial Ownership»).....	154
2.	Abkommensmissbrauch.....	157
a)	Grundsatz.....	157
b)	Ausnahme	159
III.	Natürliche Personen im Genuss einer Steuer nach dem Aufwand	159
1.	Allgemein	159
a)	Voraussetzungen	160
b)	Bemessungsgrundlage.....	160
2.	Vorteile der Besteuerung nach dem Aufwand	161
3.	Keine Anrechnung bei Besteuerung nach dem Aufwand	162
a)	Rechtsprechung.....	163
b)	Lehre	163
c)	Eigene Position	164
4.	Anrechnung bei modifizierter Besteuerung nach dem Aufwand	165
a)	Modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand	165
aa)	Unterschied zur gewöhnlichen Aufwandbesteuerung.....	166
bb)	Kontrollrechnung gemäss modifizierter Aufwandbesteuerung.....	167
b)	Anrechnung gemäss Art. 4 Abs. 2 VStA.....	167
c)	Kritische Würdigung von Art. 4 Abs. 2 VStA	169
IV.	Keine Anrechnung bei Dividenden aus Beteiligungen bei jur. Personen	173
1.	Hintergrund	173
2.	Voraussetzungen.....	174
3.	Anwendung der Nettobesteuerung.....	175
V.	Bagatellfälle	176
F.	Betrag der anrechenbaren ausländischen Quellensteuern	177
I.	Grundsatz.....	177
1.	Per-Basket Limitation.....	178
a)	Gewöhnliche Anrechnung gemäss Kommentar zum OECD-Musterabkommen.....	179
aa)	Per-Item Limitation	180
bb)	Overall Limitation	180
cc)	Per-Country Limitation	181
b)	Anrechnungsüberhänge.....	183
aa)	Begriffsbestimmung	183
bb)	Ursachen.....	184
cc)	Dogmatische Einordnung von Anrechnungsüberhängen.....	184
dd)	Übertragbarkeit auf die Schweiz	187
c)	Eingrenzung im Vergleich zum alten Recht.....	188
aa)	Lehre	188
bb)	Praxis der Schweizer Steuerbehörden.....	189
cc)	Rechtsprechung.....	190
d)	Kritik zur Einführung einer Per-Basket Limitation.....	190
aa)	Völkerrechtlicher Grundsatz der Gegenseitigkeit.....	190
bb)	Abweichende Meinung in der Literatur.....	195
e)	Praktische Überlegung zur Einführung der Per-Basket Limitation.....	196

2.	Währungsdifferenzen.....	197
II.	Erträge im Privatvermögen	198
1.	Steuersatz.....	199
a)	Grundsatz.....	199
b)	Eigene Tarife nach Art. 9 Abs. 3 VStA.....	200
2.	Schweizerische Einkommenssteuern.....	201
a)	Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Juli 2020 (2C_609/2019).....	201
b)	Bemerkungen zur Rechtsprechung.....	202
aa)	Vermengung der Schrankenwirkung.....	203
bb)	Wirkung des Entscheids auf die kantonalen Praxen.....	204
III.	Erträge bei juristischen Personen bzw. im Geschäftsvermögen	205
1.	Gesonderte Berechnung.....	205
2.	Berechnung bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und Vermögen im Geschäftsvermögen von natürlichen Personen	206
3.	Maximalbetrag im Verhältnis zur gesamten Steuer.....	208
a)	Gesamthaft in der Schweiz geschuldete Steuer.....	209
b)	Nettoerträge (Zähler).....	209
c)	Gesamter Gewinn (Nenner)	209
aa)	Verlustvorträge.....	210
bb)	Übergangsregeln zur STAF.....	210
cc)	Keine Berücksichtigung von Beteiligungserträgen.....	211
4.	Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuern.....	211
a)	Anwendungsbereich der Einschränkung.....	212
b)	Zweck von Art. 10 Abs. 3 VStA.....	212
c)	Kritik.....	213
IV.	Zuordnung von Aufwendungen	213
1.	Grundsatz: wirtschaftlicher Zusammenhang	215
a)	Allgemein.....	215
b)	Erträge im Geschäftsvermögen von natürlichen Personen und bei juristischen Personen.....	216
c)	Erträge im Privatvermögen von natürlichen Personen	216
2.	Schuldzinsen.....	217
a)	Definition.....	217
b)	Zuordnung der Kosten.....	218
aa)	Pflicht zur proportionalen Verlegung.....	218
bb)	Stichtagsprinzip.....	219
3.	Andere Aufwendungen.....	220
a)	Erträge im Privatvermögen von natürlichen Personen	220
b)	Erträge bei juristischen Personen bzw. im Geschäftsvermögen von natürlichen Personen	221
aa)	Allgemein: «erkennbarer» wirtschaftlicher Zusammenhang	221
bb)	Spezialfall: Kosten für zukünftige Erträge	223
aaa)	Lehre	223
bbb)	Praxis	224
ccc)	Eigene Position	224
c)	Zuordnung der Kosten.....	225
aa)	Berücksichtigung von ausserordentlichen Verlusten.....	226
aaa)	Exkurs: Art. 11 Abs. 3 VPStA	226

bbb)	Kritische Würdigung der Praxisänderung	227
d)	Spezialfall: Dienstleistungserträge	228
4.	Steuerwirksame Abzüge	228
a)	Zusätzlicher Abzug für F&E	229
b)	Abzug auf Eigenfinanzierung	230
c)	Reduktion auf Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten	231
d)	Zuordnung der Kosten	232
aa)	Zusätzlicher Abzug für F&E	232
bb)	Abzug auf Eigenfinanzierung	233
cc)	Reduktion auf Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten	233
dd)	Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG	234
e)	Weitere steuerwirksame Abzüge	236
aa)	Altrechtlicher Step-Up	236
bb)	Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht ..	238
cc)	Sondersatz nach Art. 78g StHG	241
dd)	Teilbesteuerung von Dividenden	241
ee)	Verlustvortrag	243
ff)	Abschreibungen auf versteuerten stillen Reserven	244
5.	Pauschale Abzüge	245
a)	Pauschalen gemäss Art. 11 Abs. 4 und 5 VStA	245
b)	Kritik	246
c)	Nachweis von effektiv höheren Kosten	247
V.	Keine Kürzung der ausländischen Quellensteuern nach neuem Recht	248
G.	Geltendmachung des Anspruchs auf Anrechnung	251
I.	Antrag	251
II.	Fristen	252
1.	Periode	252
2.	Verwirkung	253
a)	Entscheid vom 21. August 2015 (2C_738/2014 und 2C_739/2014)	254
b)	Lehre	255
c)	Eigene Position	255
aa)	Einordnung der Wiederherstellung der Frist	255
bb)	Ungeklärte Fragen	256
d)	Fazit	259
III.	Behörde	260
IV.	Verfahren	261
1.	Entscheid	261
2.	Rechtsmittel	262
3.	Auszahlung oder Verrechnung	263
4.	Revision und Berichtigung von Entscheiden	264
a)	Entscheid	264
b)	Revision	265
aa)	Umfang der Revision	265
aaa)	Zugunsten der steuerpflichtigen Person	265
bbb)	Zuungunsten der steuerpflichtigen Person	266

Inhaltsverzeichnis

bb) Begehren	266
c) Berichtigung.....	266
H. Schlusswort.....	269
I. Von der pauschalen zur gewöhnlichen Anrechnung	269
II. Fortbestehende bzw. neue Defizite bei der Anrechnung.....	270
III. Lösung durch vollkommene Anrechnung	271
Stichwortverzeichnis.....	273