

# 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

## Inhaltsverzeichnis

---

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) Vernehmllassungsvorlage 2014.....	105
cc) Vernehmllassungsvorlage 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.	Nettobesteuering 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.	Bagatelfälle .....	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

## Inhaltsverzeichnis

---

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) Begehrten .....	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