

Änderungen bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Dr. Olivier Eichenberger, Director
dipl. Steuerexperte, International Corporate Tax
KPMG AG, Zürich



Dr. Olivier
Eichenberger

Benjamin Bellwald LL.M., Senior Manager
dipl. Steuerexperte, International Corporate Tax
KPMG AG, Zürich



Benjamin Bellwald

1. Einleitung

Aufgrund des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung («STAF»), einer schon länger hängigen Motion¹ und der ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung drängten sich Anpassungen beim System der bisherigen pauschalen Steueranrechnung zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf. Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom 13. November 2019 die Änderungen der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA²) gutgeheissen und diese in die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellen-

steuern («VStA») umbenannt. Zudem wurden inhaltlich verschiedene Präzisierungen und formelle sowie redaktionelle Anpassungen vorgenommen. Die entsprechenden Änderungen und Ergänzungen traten am 1. Januar 2020 in Kraft.

Die VStA regelt, wie die nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern («Sockelsteuern») auf Erträgen an die geschuldete Einkommens- oder Gewinnsteuer des in der Schweiz ansässigen Empfängers angerechnet werden können. Voraussetzung dafür ist, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») mit dem jeweiligen Quellenstaat besteht, welches eine

Anrechnung vorsieht³ und die Erträge tatsächlich⁴ einer begrenzten Sockelsteuer im Ausland unterliegen.

2. Grundzüge der Anrechnungsmethode

Der Betrag der Steueranrechnung richtet sich nach der Höhe der Steuer, die der Quellenstaat aufgrund des anwendbaren DBA erheben darf. Der Betrag der Entlastung in der Schweiz wird gegebenenfalls herabgesetzt, wenn die effektive Steuerbelastung des entsprechenden Ertrages in der Schweiz im Fälligkeitjahr niedriger ist.⁵ Dabei werden die Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinde (neuerdings bei juristischen Personen auch die Kirchensteuer) zusammengerechnet.

Gegenstand der Steueranrechnung sind vor allem die Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus Staaten, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat. Aufgrund einzelner DBA sind zudem die Quellensteuern auf Dienstleistungserträgen und Renten anrechenbar, was nun neu auch begrifflich in der VStA ergänzt wurde. Die Steuerentlastung erfolgt auf Antrag bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde des Steuerpflichtigen durch eine Herabsetzung bzw. teilweise Rückerstattung des Steuerbetrags. Anspruchsberechtigt sind natürliche und juristische Per-

sonen,⁶ die im Sinne des jeweils anwendbaren DBA in der Schweiz als ansässig gelten.

3. Bisherige Regelung

Die bis und mit Steuerperiode 2019 anwendbare Regelung sieht vor, dass der anrechenbare Steuerbetrag pauschal zu einem Drittel dem Bund und zu zwei Dritteln dem Kanton und der Gemeinde belastet wird. Ein weiteres pauschales Element besteht darin, dass die anrechenbare Quellensteuer pauschal herabgesetzt wird, wenn der Bund oder Kanton die mit einer ausländischen Quellensteuer belasteten Erträge nicht vollumfänglich besteuert, so z.B. bei Statusgesellschaften oder Steuererleichterungen aufgrund regionalpolitischer Massnahmen.

In der Vergangenheit wurde sowohl in der Lehre als auch im Praxisalltag immer wieder Kritik an den geltenden Regelungen vorgebracht. So waren insbesondere die pauschale Aufteilung des Anrechnungsbetrags zwischen dem Bund und den Kantonen sowie die Reduktion des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung im Fokus dieser Kritik. Bezüglich des zweiten Punktes hat das Bundesgericht⁷ im Zusammenhang mit der Teilbesteuerung von Dividenden bei natürlichen Personen bereits vor einigen Jahren entschieden, dass bei einer Teilbesteuerung – entgegen der

früheren VpStA – der Anrechnungsbetrag nicht reduziert werden darf. Diesbezüglich wird der Verordnungstext lediglich an die bereits aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung geltenden Praxis angepasst.

4. Neuregelung aufgrund von STAF und weiterer Präzisierungsbedarf

Neben der angepassten Begrifflichkeit, insofern als neu von der «Anrechnung ausländischer Quellensteuern» und nicht mehr von «pauschaler Steueranrechnung» die Rede ist, führten vor allem die Massnahmen im Rahmen von STAF zu Anpassungsbedarf der bestehenden Regelungen. So werden die Regelungen betreffend die Statusgesellschaften abgeschafft und demgegenüber auf die neuen STAF-Massnahmen wie z.B. die Reduzierung der Erträge im Rahmen der Patentbox oder der zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsabzug mit dem Begriff «steuerwirksame Abzüge» verwiesen. Begleitend wurde zudem neu die Möglichkeit geschaffen, dass auch schweizerische Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern beanspruchen können.

Weiter werden bisher kritisierte oder ungeklärte Punkte im Zusammenhang mit der Ermittlung des anrechenbaren Maximalbetrages angepasst und

präzisiert. Zudem wird neu bei juristischen Personen⁸ auch eine allfällige Kirchensteuer bei der Ermittlung des Maximalbetrages berücksichtigt. Zudem wird die Verteilung des Anrechnungsbetrages zwischen Bund und Kanton neu effektiv (im Verhältnis der jeweiligen Steuerbelastung) und nicht mehr pauschal vorgenommen.

Wie bereits das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Teilbesteuerung von Dividenden bei natürlichen Personen entschieden hat, wird neu grundsätzlich keine Herabsetzung der Steueranrechnung mehr vorgenommen bei teilweiser Besteuerung resp. wenn nur eine Steuerhoheit gewisse Erträge der Besteuerung in der Schweiz zuführt. Ein solcher Effekt wird indirekt über den Maximalbetrag berücksichtigt. Dies gilt damit neu per Verordnung auch für juristische Personen. Sodann kann zur administrativen Entlastung der Steuerbehörden die Anrechnung ausländischer Quellensteuern neu erst ab einem Mindestbetrag der anrechenbaren Sockelsteuern von CHF 100 (bisher CHF 50) beantragt werden.

4.1. Effektive Verteilung des Anrechnungsbetrages

Die bisherige Regelung sah eine Verteilung im Verhältnis von einem Drittel zu zwei Dritteln auf Bund und Kantone⁹ vor. Dieser Verteilschlüssel

entspricht in vielen Fällen nicht annähernd der realen Verteilung der Steuerlast zwischen den Steuerhoheiten. Bei natürlichen Personen wirkte sich die Verteilung eher zugunsten und bei juristischen Personen eher zu Ungunsten der Kantone aus.¹⁰ Dieser Effekt würde sich durch die teilweise signifikanten Gewinnsteuersenkungen im Rahmen der Umsetzung von STAF in den einzelnen Kantonen noch zusätzlich verstärken. Im Rahmen der ursprünglichen Einführung der pauschalen Steueranrechnung wurden bewusst gewisse Ungenauigkeiten in Kauf genommen, um den administrativen Aufwand gering zu halten. Aufgrund neuer technischer Lösungen ist dies aber nicht mehr zeitgemäss und ein Verteilschlüssel, welcher sich an der effektiven Steuerlast zwischen Bund und Kanton sowohl für natürliche als auch juristische Personen orientiert, ist zu begrüssen, da künftig tendenziell mehr ausländische Sockelsteuern angerechnet werden können.

4.2. Keine Herabsetzung bei teilweiser Besteuerung

Bisher wurde eine Kürzung des Anrechnungsbetrages jeweils damit gerechtfertigt, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt, die es zu beseitigen gilt, wenn die entsprechenden Einkünfte in der Schweiz nur einer teil-

weisen Besteuerung (z.B. Teilbesteuerung bei Dividenden) unterliegen, resp. nicht bei sämtlichen Steuerhoheiten (z.B. Statusgesellschaften) vollständig zur Besteuerung gelangen. Dies hatte zur Folge, dass der Steuerpflichtige nicht die volle Anrechnung der gemäss DBA verbleibenden Sockelsteuer geltend machen konnte. Neu wurde die entsprechende Regelung¹¹ insoweit präzisiert, als dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur für Erträge beansprucht werden kann, wenn diese «den Einkommens- oder Gewinnsteuern des Bundes oder der Kantone und der Gemeinden unterliegen». Damit wird verdeutlicht, dass eine (volle) Anrechnung auch beansprucht werden kann, sollte nur eine Steuerhoheit die entsprechenden Erträge besteuern. Dies ist insbesondere von Bedeutung bei Steuererleichterungen aufgrund regionalpolitischer Massnahmen und stellt auch klar, dass steuerwirksame Abzüge durch die STAF-Massnahmen nicht automatisch zu einer Kürzung der anrechenbaren Steuern führen. Diese Massnahmen wirken sich aber auf den Maximalbetrag aus.

Das Ziel der Anpassungen ist es, dass neu die gesamte Sockelsteuer angerechnet wird, sofern diese den Maximalbetrag resp. die gesamte geschuldete Schweizer Einkommens- oder Gewinnsteuer auf den quellen-

steuerbelasteten Einkünften nicht übersteigt. Wie sich dabei die geschuldete Schweizer Steuer zusammensetzt, spielt keine Rolle. So unterscheiden die von der Schweiz abgeschlossenen DBA ebenfalls nicht zwischen denen vom Bund, den Kantonen und den Gemeinden erhobenen Einkommens- oder Gewinnsteuern. Diese gelten gesamthaft als die «schweizerische Steuer». Eine Kürzung der Steueranrechnung bei einem in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen, welcher nur teilweise oder in einem Teil der Schweizer Steuerhoheiten der Besteuerung unterliegt, steht deshalb in einem klaren Spannungsfeld zu den Bestimmungen in den Schweizer DBA.¹²

4.3. Ergänzungen zur Berechnung des Maximalbetrages

Zweck des Maximalbetrages ist es sicherzustellen, dass eine in der Schweiz ansässige steuerpflichtige Person, die quellensteuerbelastete Einkünfte aus dem Ausland bezieht, nicht einen höheren Betrag an die in der Schweiz geschuldeten Einkommens- oder Gewinnsteuern anrechnen kann als schweizerische Steuern auf den entsprechenden Einkünften geschuldet sind. Andernfalls würde die Besteuerung anderer (nicht quellensteuerbelasteter) Einkünfte in ungerechtfertigter Weise herabgesetzt. Die Schweiz geht dabei so vor, dass für die Ermittlung des Maximalbetrages alle mit einer ausländischen



Socketsteuer belasteten Einkünfte aus Ländern, mit denen ein entsprechendes DBA besteht, in einem Topf¹³ berücksichtigt werden. Die – der Summe der Quellensteuern gegenüberzustellende – Schweizer Steuer von Bund sowie Kanton und Gemeinde wird dagegen grundsätzlich separat und zudem für die einzelnen Einkunftsarten (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Lizenzgebühren für welche die Patentbox beansprucht wird, Dienstleistungserträge und Renten) getrennt berechnet, wie neu explizit in der VStA festgehalten. Dies wird mitunter deshalb als notwendig erachtet, weil die steuerliche Bemessungsgrundlage zwischen Bund und Kanton künftig noch viel häufiger auseinander fallen kann.

Zur Ermittlung der Schweizer Steuern sind von den jeweiligen Brutto-Einkünften¹⁴ die Schuldzinsen, die direkt und indirekt zusammenhängenden anderen Aufwendungen sowie die steuerwirksamen Abzüge in Abzug zu bringen. Die Schuldzinsen werden proportional zu den entsprechenden Aktiven (nicht Erträgen) auf die entsprechenden Vermögenserträge verteilt. Die «anderen Aufwendungen» werden nach ihrem wirtschaftlichen Zusammenhang verlegt (direkt oder proportional nach Höhe der Erträge). Die «steuerwirksamen Abzüge» beziehen sich auf die im Rahmen von

STAF eingeführten Abzüge für Forschungs- und Entwicklungskosten, die reduzierte Besteuerung von Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten und zur Eigenfinanzierung¹⁵. In den Erläuterungen nicht explizit erwähnt werden die Abschreibungen im Zusammenhang mit den Übergangsmassnahmen bei Statuswechsel (altrechtlicher Step-Up). Es bleibt im Einzelfall zu diskutieren, ob eine Abschreibung aus einem Step-Up der jeweiligen Einkunftsart im Rahmen der Ermittlung des Maximalbetrags zuzuweisen ist oder lediglich bei der Ermittlung des Totalbetrags der geschuldeten Schweizer Steuer Berücksichtigung findet. Die entsprechenden Materialien schweigen diesbezüglich, wobei die VStA mit der Begrifflichkeit «steuerwirksame Abzüge» allfällige Step-Up Abschreibungen mitumfassen müsste.

Die Höhe der pauschalen Abzüge für Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzüge für Dividenden (5% des verbuchten Ertrages) und Lizenzgebühren (50% der Bruttobeträge) bleiben inhaltlich unverändert, werden jedoch neu direkt in der VStA geregelt anstatt wie bisher in der Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung. Die Regelung für Dividenden gilt neu auch für Zinsen und diejenige für Lizenzgebühren neu auch

für Dienstleistungserträge.¹⁶ Die Pauschale von 50% gilt zudem nur für diejenigen Lizenzgebühren, welche nicht durch die Patentbox steuerlich begünstigt sind. Bei Lizenzgebühren, für welche die Patentbox beansprucht wird, liegt bereits eine detaillierte Aufwandszuweisung vor. Zudem fällt die Reduzierung im Rahmen der Patentbox (steuerwirksamer Abzug) in vielen Kantonen deutlich höher als die Pauschale aus.

Weiter beinhaltet die stark angepasste VStA eine Klausel, dass in Kantonen, welche eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vorsehen, sichergestellt werden muss, dass durch die Anrechnung ausländischer Quellensteuern die Steuerbelastung

nicht geringer ausfällt, als die Kapitalsteuer, welche vor einer allfälligen Anrechnung der Gewinnsteuer geschuldet wäre.¹⁷

4.4. Beispielhafte Gegenüberstellung des alten und neuen Systems

Nachfolgendes Beispiel einer bis Ende 2019 als gemischte Gesellschaft und ab 2020 ordentlich besteuerten Gesellschaft soll die alte Regelung zur pauschalen Steueranrechnung den neuen Bestimmungen zur Anrechnung der ausländischen Quellensteuern – unter Berücksichtigung der kantonalen Gewinnsteuersatzsenkung – gegenüberstellen und die Unterschiede verdeutlichen:

Gemischte Gesellschaft mit Besteuerungsquote 10% im Kanton Zug - Kein Step-Up					
Ausgangslage					
Quellensteuerbelastete Erträge aus Lizenzgebühren		400'000			
nicht rückforderbare Quellensteuer gemäss DBA	10%	40'000			
Netto-Erträge aus quellensteuerbelasteten Lizenzgebühren*	50%	200'000			
Ermittlung Anrechnungsbetrag					
		ALT		NEU	
ausländische Quellensteuern		40'000	A	40'000	A
Schweizer Steuer auf quellensteuerbelasteten Lizenzträgen**	8.53%	17'059	B	11.91%	23'822
- Effektiver Vorsteuersatz Bund	7.77%	15'550		7.49%	14'975
- Effektiver Vorsteuersatz Kanton Zug	0.75%	1'509		4.42%	8'847
Verteilung Steueranrechnung auf Steuerhoheiten / Herabsetzung im alten System					
Anteil Bund (1/3) vs. effektiv	33.33%	13'333		62.86%	25'145
Anteil Kanton (2/3) * Besteuerungsquote 10% vs. effektiv	6.67%	2'667		37.14%	14'855
Anrechnung ausländischer Quellensteuern***		14'843	C	23'822	C
Gesamtsteuerbelastung (A + B - C)		42'217		40'000	
*Es wird von einer Umsatzrendite von 50% bei den Lizenzgebühren ausgegangen.					
**Effektiver kombinierter Vorsteuersatz Bund und Kanton Zug. Die Nichtberücksichtigung der Kirchensteuer wurde bei der alten Methodik zur pauschalen Steueranrechnung vorliegend vernachlässigt.					
***Der niedrigste der folgenden Beträge gelangt zur Anrechnung:					
• Ausländische Quellensteuer bzw. herabgesetzte ausländische Quellensteuer (nur bis 2019).					
• Maximalbetrag bzw. Schweizer Steuer auf quellensteuerbelasteten Lizenzträgen.					
• Gesamte von der Gesellschaft geschuldete Schweizer Steuer (hier nicht abgebildet).					

Basierend auf der dargestellten Modellierung kann sich durch die Kombination einer höheren Schweizer Gesamtgewinnsteuerlast (zufolge Verlust Steuerstatus) und einer grösseren Anrechnung von ausländischen Quellensteuern gesamthaft eine niedrigere Steuerlast ergeben. Die ausländische Quellensteuer stellt die finale Gesamtsteuerlast auf den quellensteuerbelasteten Erträgen in folgendem Fall dar (da eine volle Anrechnung greifen kann): Wenn z.B. bei Lizenzerträgen (unter der Annahme einer Umsatzrendite von pauschal 50%) eine durchschnittliche Quellensteuerlast von rund 6% besteht, was der Hälfte der effektiven Steuerlast in der Schweiz (Kanton Zug) entspricht. Bei einer tieferen durchschnittlichen Quellensteuerlast bleibt auch noch eine Schweizer Steuer geschuldet.

4.5. DBA Missbrauch

Der Vollständigkeit halber sei hier ergänzt, dass die VStA zudem insoweit präzisiert wurde, als dass ein DBA-Missbrauch generell zu einer Verweigerung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern führt.¹⁸ Wenn eine Person die Voraussetzungen für die Beanspruchung eines DBA nicht erfüllt oder das DBA in missbräuchlicher Weise beansprucht wird, dann wird der entsprechende Vorteil verweigert. Die Anrechnung ausländischer

Quellensteuern ist ein entsprechender Vorteil aus der Anwendung eines DBA.

4.6. Steueranrechnung bei Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen

Begleitend zu den bereits genannten Anpassungen wurde zudem neu die Möglichkeit geschaffen, dass auch schweizerische Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern beanspruchen können.

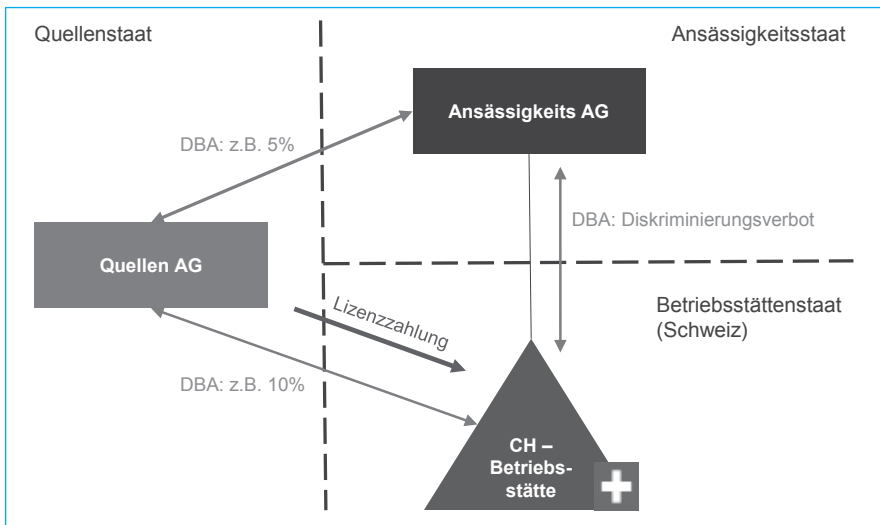
Nach bisherigem Recht konnten schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen keine Anrechnung der Sockelsteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren sowie Dienstleistungserträgen aus Quellenstaaten in der Schweiz geltend machen, da sie mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht als in der Schweiz ansässige Personen qualifizieren. Mit der STAF wurde die entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen¹⁹, um die Steueranrechnung bei schweizerischen Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen zu ermöglichen. Konzeptionell wäre die Schweiz aufgrund des bestehenden Betriebsstättediskriminierungsverbotes²⁰ in den meisten Schweizer DBA schon länger dazu verpflichtet. Dieses besagt, dass eine schweizerische Be-

etriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz keiner ungünstigeren Besteuerung unterliegen darf, als eine schweizerische Tochtergesellschaft.

Eine Steueranrechnung unter den neuen Bestimmungen für eine Betriebsstätte ist jedoch nur dann möglich, wenn zwischen den drei involvierten Staaten jeweils ein DBA besteht. Es sind somit gesamthaft drei DBA zwischen Ansässigkeitsstaat, Quellenstaat und Betriebsstättenstaat (Schweiz) notwendig, um die neue Regelung in Anspruch zu nehmen.

Das DBA zwischen dem Quellenstaat und der Schweiz (als Betriebsstättenstaat) ist notwendig, weil sonst Gesellschaften in der Schweiz gegenüber schweizerischen Betriebsstätten benachteiligt würden. Besteht kein

DBA mit dem Quellenstaat könnte eine Schweizer Gesellschaft ebenfalls keine Anrechnung von Sockelsteuern geltend machen. Das DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat ist notwendig, da der Quellenstaat ohne Vorliegen dieses DBA zu keiner Entlastung an der Quelle verpflichtet wäre. Das dritte DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ist notwendig für die Geltendmachung einer Steueranrechnung aufgrund des in den schweizerischen DBA enthaltenen Diskriminierungsverbotes für Betriebsstätten. Liegt kein DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat vor, liegt grundsätzlich auch keine abkommensrechtliche Diskriminierung vor, die es durch eine Anrechnung zu beseitigen gilt.



Sind die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, sind – bei ungleichen Sockelsteuersätzen – zwei Konstellationen zu unterscheiden:

1. Der Sockelsteuersatz ist gemäss DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat *tiefer* als jener gemäss DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat (vgl. Abbildung).
2. Der Sockelsteuersatz ist gemäss DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat *höher* als jener gemäss DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat.

In beiden Fällen kann nur die tiefere Sockelsteuer von der schweizerischen Betriebsstätte zur Anrechnung gebracht werden. In der ersten Konstellation hätte die Anrechnung der höheren Sockelsteuer zur Folge, dass tatsächlich nicht erhobene Quellensteuern in der Schweiz zur Anrechnung kämen. In der zweiten Konstellation ist der schweizerischen Betriebsstätte keine höhere Anrechnung zu gewähren als einer schweizerischen Tochtergesellschaft und die Schweiz soll nicht mehr anrechnen müssen, als sie gemäss DBA mit dem Quellenstaat verpflichtet ist.²¹

5. Fazit

Die Änderungen bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern sind zu begrüssen. Tendenziell können ab dem Jahr 2020 höhere Beträge zur Anrechnung gelangen. Insbesondere aufgrund des Wegfalls der Kürzung bei teilweiser Nichtbesteuerung. Dadurch wird prinzipiell sichergestellt, dass die Gesamtsteuerbelastung von quellensteuerbelasteten Erträgen nicht höher ist als der höhere Betrag der ausländischen Quellensteuern oder der Schweizer Gewinnsteuer. Sodann können in Zukunft gewisse Schweizer Betriebsstätten von der Steueranrechnung profitieren. In gewissen Fällen dürfte trotz erhöhter Schweizer Steuerbelastung (zufolge Statusverlust) insgesamt eine tiefere Gesamtsteuerbelastung resultieren. Insgesamt wird damit die Steueranrechnung zur faireren Lösung und kann als Instrument zur effektiven Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung dienen. Nicht nur aus der Optik der Steuerpflichtigen, sondern auch für die Steuerhoheiten wird die Steueranrechnung fairer, zufolge der neu effektiven Aufteilung des Anrechnungsbetrages zwischen Bund und dem jeweiligen Kanton.

- ¹ Vgl. Amtl. Bull. SR 2013, Geschäft Nr. 13.3184, Motion Fulvio Pelli, Ende der Überbesteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz, eingereicht am 21. März 2013.
- ² SR 672.201, Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung.
- ³ Art. 1 Abs. 1 VStA.
- ⁴ Art. 1 Abs. 2 Satz 2 VStA statuiert die Möglichkeit für eine fiktive Steueranrechnung (sog. «Tax Sparing»), worauf an dieser Stelle jedoch nicht weiter eingegangen wird. In diesem Zusammenhang wird auf Madeleine Simonek in Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar zu Internationales Steuerrecht, Art. 23 A, B, N 116 f. verwiesen.
- ⁵ Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom Prinzip der gewöhnlichen Steueranrechnung, im Gegensatz zur vollkommenen Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuern, vgl. Vernehmlassungsverfahren zu Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Erläuternder Bericht vom 10. April 2019, S. 4.
- ⁶ Teilweise auch Personengesellschaften, vgl. Art. 2 Abs. 2 VStA und neu gewisse Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, vgl. Abschnitt 4.6.
- ⁷ BGE 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014, Erw. 3.4. Das Bundesgericht hat im erwähnten Entscheid die Kürzung der anrechenbaren Sockelsteuer im Falle der Teilbesteuerung für unzulässig erklärt. Dies mit der Begründung, dass in- und ausländische Dividenden im Bereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung gleichartig zu behandeln sind. Hat die bei einer ausländischen Dividende aufgrund der Teilbesteuerung erfolgte Kürzung des Anrechnungsbetrags eine verbleibende Doppelbesteuerung zur Folge, so stelle dies eine Ungleichbehandlung dar.
- ⁸ Der Einbezug der Kirchensteuer für natürliche Personen sei administrativ zu aufwändig, komplex und mit einem erheblichen Fehlerrisiko behaftet. Deshalb wurde aus Praktikabilitätsgründen vorerst darauf verzichtet. Vgl. dazu: Ergebnisbericht vom 13. November 2019 zur VStA, S. 9.
- ⁹ Die Regelung zur Verteilung des Anrechnungsbetrages zwischen dem Kanton und den Gemeinden liegt in der Verantwortung der einzelnen Kantone.
- ¹⁰ Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Erläuterungen vom 13. November 2019, Ziff. 3.2.
- ¹¹ Art. 3 Abs. 1 VStA.
- ¹² Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Erläuterungen vom 13. November 2019, Ziff. 3.3.
- ¹³ Die Schweiz wendet grundsätzlich keine «per country limitations» oder «baskets» an, vgl. dazu auch Vernehmlassungsverfahren zu Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Erläuternder Bericht vom 10. April 2019, S. 9 f.
- ¹⁴ Die ausländische Quellensteuer wird im Regelfall auf der Bruttozahlung erhoben. Die Ermittlung des für die Anrechnung in der Schweiz relevanten Maximalbetrages erfolgt dagegen basierend im Umfang der anfallenden Steuern auf dem Netto-Ertrag, jedoch ohne Abzug der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer.
- ¹⁵ Ein allfälliger Abzug aus Eigenfinanzierung (bspw. im Kanton Zürich) entfallend auf konzerninterne Finanzierungstätigkeit könnte direkt den entsprechenden Zinserträgen zugewiesen werden und wäre als steuerwirksamer Abzug somit gegebenenfalls auf quellensteuerbelastete und -unbelastete Zinserträge zu verlegen.
- ¹⁶ Art. 11 Abs. 4 und 5 VStA
- ¹⁷ Art. 10 Abs. 3 VStA
- ¹⁸ Gestrichen wurde der Verweis auf den Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, welcher grundsätzlich nicht alle Fälle von Abkommensmissbrauch abdeckt.
- ¹⁹ Die gesetzliche Grundlage findet sich in Art. 2 Abs. 1 Bst. g des Bundesgesetz vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2).
- ²⁰ Art. 24 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens (2017).
- ²¹ Vgl. dazu auch Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Erläuterungen vom 13. November 2019, Ziff. 4 (Art. 2a).