

Urteilskopf

145 II 339

32. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. Ltd. gegen Kantonales Steueramt Zürich (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019

Regeste (de):

Art. 2 Abs. 1 lit. e des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; Art. 3 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2 der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung; pauschale Steueranrechnung; Kürzung der Entlastung bei Holdinggesellschaften; Umfang der Delegation an den Bundesrat.

Erhebt der Quellenstaat auf ausländischen Lizenzgebühren eine Quellensteuer, führt dies bei der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Person zu einer Doppelbesteuerung (E. 2). Delegation an Bundesrat für Regelung der Entlastung gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. e des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBAG) (E. 3.1). Funktionsweise und föderaler Hintergrund des Systems der pauschalen Steueranrechnung gemäss Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung (E. 3.1-3.3). Kürzung der Entlastung um zwei Drittel, wenn Kantone und Gemeinden keine Steuer erheben (E. 3.4). Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung geht nicht über Delegationsnorm von Art. 2 Abs. 1 lit. e DBAG hinaus (E. 3.5). Regeste b

Regeste (fr):

Art. 2 al. 1 let. e de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ci-après: loi sur l'exécution des CDI); art. 3 al. 2 et art. 12 al. 2 de l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt; imputation forfaitaire d'impôt; réduction du dégrèvement dans le cas de sociétés holding; étendue de la délégation au Conseil fédéral.

Le prélèvement par l'Etat source d'un impôt à la source sur les redevances de licences conduit à une double imposition pour les contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée en Suisse (consid. 2). Délégation au Conseil fédéral de la réglementation du dégrèvement selon l'art. 2 al. 1 let. e de la loi sur l'exécution des CDI (consid. 3.1). Fonctionnement et contexte fédéral du système de l'imputation forfaitaire d'impôt selon l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (consid. 3.1-3.3). Réduction de deux tiers du dégrèvement lorsque les cantons et les communes ne prélèvent pas d'impôt (consid. 3.4). L'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt ne va pas au-delà de la norme de délégation de l'art. 2 al. 1 let. e de la loi sur l'exécution des CDI (consid. 3.5). Regeste b

Regesto (it):

Art. 2 cpv. 1 lett. e della legge federale del 22 giugno 1951 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione (di seguito: legge sull'esecuzione delle CDI); art. 3 cpv. 2 e art. 12 cpv. 2 dell'ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo globale dell'imposta; computo globale d'imposta; riduzione dello sgravio per le società holding; estensione della delega al Consiglio federale.

Un'imposta alla fonte sui diritti di licenza all'estero riscossa dallo Stato della fonte comporta una doppia imposizione per il contribuente illimitatamente assoggettato in Svizzera (consid. 2). Delega al Consiglio federale, sulla base dell'art. 2 cpv. 1 lett. e della legge sull'esecuzione delle CDI, della regolamentazione in materia di sgravio (consid. 3.1). Modo di funzionamento e contesto federale del sistema di computo globale d'imposta secondo l'ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo globale dell'imposta (consid. 3.1-3.3). Riduzione di due

terzi dello sgravio quando i Cantoni e i Comuni non prelevano imposte (consid. 3.4). L'ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo globale dell'imposta non travalica la norma di delegazione dell'art. 2 cpv. 1 lett. e della legge sull'esecuzione delle CDI (consid. 3.5). Regeste b

Regeste b

aArt. 23 Abs. 3 Bst. b DBA CH-JP und analoge Bestimmungen in anderen DBA; Art. 31 f. VRK; Art. 3 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2 der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung; pauschale Steueranrechnung; Kürzung der Entlastung bei Holdinggesellschaften; Vereinbarkeit mit DBA. Einschlägige DBA liessen in den 2011 anwendbaren Fassungen Quellensteuer auf Lizenzgebühren zu (E. 4.1 und 4.2). Schweiz hat sich in DBA zur Entlastung verpflichtet (E. 4.3) und dafür die Methode der pauschalen Ermässigung gewählt (E. 4.4). Auslegungsgrundsätze der VRK gelten als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht auch gegenüber DBA-Staaten, welche die VRK nicht ratifiziert haben (E. 4.4). Auslegung von aArt. 23 Abs. 3 Bst. b DBA CH-JP und analogen Bestimmungen in anderen einschlägigen DBA ergibt, dass Kürzung der Entlastung bei Nichtbesteuerung durch Kantone und Gemeinden mit DBA vereinbar ist (E. 4.5-4.9).

Sachverhalt ab Seite 341

BGE 145 II 339 S. 341

A. Die A. Ltd., X. wird für die direkte Bundessteuer ordentlich besteuert. Für die Kantons- und Gemeindesteuern hatte sie für das vorliegend relevante Steuerjahr 2011 den steuerlichen Status einer Holdinggesellschaft. Die A. Ltd. vereinnahmte und verbuchte im Jahr 2011 Lizenzeinnahmen von insgesamt Fr. 295'347'005.-. Davon entfallen Fr. 96'374'721.- auf Länder, mit denen die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat und in welchen die Quellensteuerbelastung zwischen 5 % und 12,5 % betrug. Mit Antrag pauschale Steueranrechnung DA-3 vom 18. August 2014 machte die

BGE 145 II 339 S. 342

A. Ltd. einen Anspruch auf pauschale Steueranrechnung im Betrage von Fr. 8'281'057.- geltend. Mit Entscheid vom 13. April 2015 gewährte das kantonale Steueramt eine Steueranrechnung von insgesamt Fr. 3'755'804.-. Dabei berechnete es das Total der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern in Anwendung von Art. 12 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.201; nachfolgend: PStAV oder Anrechnungsverordnung) mit Fr. 3'755'804.-, und den Maximalbetrag nach Art. 8 Abs. 2 PStAV mit Fr. 4'733'777.-.

B. Mit Entscheid vom 4. August 2015 wies das kantonale Steueramt die gegen den Entscheid vom 13. April 2015 erhobene Einsprache ab. Mit Entscheid vom 31. Januar 2017 wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die gegen den Einspracheentscheid vom 4. August 2015 erhobene Beschwerde ab.

C. Mit Eingabe vom 16. März 2017 erhebt die A. Ltd. beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, der Rückzahlungsbetrag 2011 sei auf Fr. 8'281'057.- festzulegen und die Differenz zum bereits bezahlten Betrag von Fr. 3'755'804.- sei zu erstatten, somit im Betrag von Fr. 4'525'253.-. Am 17. März 2017 reicht sie eine "Ergänzung der Beschwerde"

ein. Die Vorinstanz verzichtet auf eine Vernehmlassung. Das Steueramt beantragt in formeller Hinsicht, die Beschwerde sei aufgrund übermässiger Weitschweifigkeit i.S.v. Art. 42 Abs. 2 i.V.m. Art. 42 Abs. 6 BGG zur Änderung zurückzuweisen. In materieller Hinsicht beantragt es die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Das Bundesgericht hat am 3. Juli 2019 eine öffentliche Beratung durchgeführt. Es weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Vorliegend stehen Lizenzeinkünfte im Bruttobetrag von Fr. 104'655'777.92 aus folgenden Ländern zur Diskussion: Ägypten, Algerien, Australien, Chile, China, Côte d'Ivoire, Ecuador, Estland,

BGE 145 II 339 S. 343

Frankreich, Griechenland, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Italien, Japan, Kanada, Kasachstan, Republik Korea, Lettland, Litauen, Malaysia, Marokko, Mexiko, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Portugal, Singapur, Slowakei, Spanien, Thailand, Tschechische Republik, Tunesien und Vietnam.

2.2 Ist eine Person in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig (Art. 3 und Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 3 und Art. 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; ebenso § 3 und § 55 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]), ist ihre Steuerpflicht unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 DBG; § 5 und § 57 StG/ZH). Von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst werden auch Lizenzeinnahmen, die aus ausländischer Quelle stammen. Regelmässig unterliegen solche Kapitalerträge schon einer Besteuerung im Quellenstaat, was zu einer Doppelbesteuerung führt.

2.3 Die Beschwerdeführerin hat für die genannten Lizenzeinkünfte pauschale Steueranrechnung im Betrage von Fr. 8'281'058.84 verlangt. Die Vorinstanzen haben den Betrag, soweit er nicht die - voll besteuerten - Lizenzerträge aus Frankreich (Fr. 211'340.25) und Italien (Fr. 1'281'838.55) betrifft, also von Fr. 6'787'880.04, um zwei Drittel auf Fr. 2'262'626.68 gekürzt. Dies ergibt einen Betrag von Fr. 3'755'805.48 (gekürzter Betrag plus Anteile Frankreich und Italien). Streitig und zu prüfen ist, ob sich der Umstand, dass ausländische Lizenzeinnahmen in der Schweiz aufgrund des Holdingstatus der Beschwerdeführerin nur mit der direkten Bundessteuer besteuert werden, auf die pauschale Steueranrechnung auswirkt bzw. ob die anwendbaren DBA die vorgenommene Kürzung der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern um zwei Drittel gestatten. Zu diesem Zweck ist zunächst die Kürzung des Anspruchs auf pauschale Steueranrechnung bei Nichtbesteuerung durch Kanton und Gemeinde nach internem Recht darzustellen (E. 3), bevor die Verträglichkeit mit den DBA untersucht wird (E. 4 und 5).

3.

3.1 Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. e des allgemeinverbindlichen Bundesbeschlusses - seit dem 1. Februar 2013: des Bundesgesetzes (AS 2013

BGE 145 II 339 S. 344

231) - vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2; nachfolgend: DBAG) bestimmt der Bundesrat, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des andern Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist. In Ausübung dieser delegierten Kompetenz hat der Bundesrat im Jahr 1967 die Anrechnungsverordnung (PStAV) erlassen.

3.2 Nach Art. 1 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 PStAV können in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen für die in Übereinstimmung mit einem DBA in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer beantragen, dass ihnen auf den aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen eine pauschale Steueranrechnung gewährt wird (vgl. Urteil 2A.559/2006 vom 2. August 2007 E. 2.2). Voraussetzung der pauschalen Steueranrechnung ist, dass die quellensteuerbelasteten Erträge den Einkommens- oder Gewinnsteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen (Art. 3 Abs. 1 PStAV). Die Entlastung erfolgt für die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern gesamthaft und wird in einem einheitlichen Betrag vergütet, der entweder ausbezahlt oder mit den Steuern des Bundes, des Kantons oder der Gemeinde verrechnet wird (Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 PStAV).

3.3 Dem System der pauschalen Steueranrechnung nach der Anrechnungsverordnung liegt die Überlegung zugrunde, dass angesichts der unter Bund, Kantonen und Gemeinden aufgeteilten Steuerhoheit über Einkommen und Gewinn der hiezulande steuerpflichtigen Personen auch die finanziellen Auswirkungen der Entlastung quellensteuerbelasteter Erträge auf die verschiedenen föderalen Ebenen des Bundesstaats verteilt werden müssen. Bund, Kantone und Gemeinden müssen sich mithin also eine anteilmässige Belastung gefallen lassen (vgl. Art. 20 f. PStAV, wobei die Belastung der Gemeinden Sache der Kantone ist; vgl. Art. 21 PStAV). Weil die Kantone und Gemeinden in Tariffragen weiterhin Autonomie geniessen (vgl. Art. 129 Abs. 2 BV) und bis zur Steuerharmonisierung überdies auch die Bemessungsgrundlage und -periode unter Vorbehalt gewisser verfassungsrechtlicher Vorgaben frei bestimmen konnten, hielt es der Bundesrat nicht für möglich, in der Anrechnungsverordnung die Lasten nach Massgabe der Steuern zu verteilen, welche Bund, Kantone und Gemeinden auf den quellensteuerbelasteten ausländischen Erträgen effektiv erheben. Stattdessen legte er den Verteilschlüssel unter

BGE 145 II 339 S. 345

den Gemeinwesen annäherungsweise und pauschal auf ein Drittel zu Lasten des Bundes und zwei Drittel zu Lasten der Kantone fest (Art. 20 PStAV; vgl. MAX WIDMER, Die pauschale Steueranrechnung, StR 38/1983 S. 59 f.; kritisch zu diesem Verteilschlüssel ROBERT WALDBURGER, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2014, FStR 2015 S. 351).

3.4 Diese Lastenverteilung gilt nicht nur zwischen den Gemeinwesen, sondern wirkt sich auch auf den Steuerpflichtigen aus. Verzichtet ein Gemeinwesen auf die Besteuerung eines quellensteuerbelasteten Ertrages, haben die anderen Gemeinwesen gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht solidarisch für den Anteil dieses Ge-

meinwesens an den ausländischen Quellensteuern aufzukommen. Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf pauschale Steueranrechnung reduziert sich deshalb um zwei Drittel, wenn die quellensteuerbelasteten Erträge nur der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer des Bundes unterliegen (Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 2 PStAV), und um ein Drittel, wenn sie nur den Einkommens- bzw. Gewinnsteuern der Kantone und der Gemeinden unterliegen (Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 PStAV). Bei der Berechnung der zu gewährenden Entlastung wirkt sich diese Anspruchskürzung dahingehend aus, dass der Betrag der pauschalen Steueranrechnung pro Fälligkeitsjahr auf ein bzw. auf zwei Drittel der in sämtlichen DBA-Staaten erhobenen und potenziell pauschal anrechenbaren residualen Quellensteuern begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige nur den Einkommens- oder Gewinnsteuern des Bundes bzw. der Kantone und Gemeinden unterliegt (Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 PStAV).

3.5 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin schliesst die Delegationsnorm von Art. 2 Abs. 1 lit. e DBAG für sich genommen die vom Bundesrat in Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 2 PStAV vorgesehene Kürzung des Entlastungsanspruchs nicht aus (vgl. WALDBURGER, a.a.O., S. 351). Diese weite Delegationsnorm weist den Bundesrat lediglich an umzusetzen, wozu sich die Schweiz staatsvertraglich verpflichtet hat (vgl. BGE 110 Ib 246 E. 3.b S. 251). Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass der Bundesrat selbst dann eine steuerliche Entlastung ausländischer Kapitalerträge vorsehen muss, wenn keine völkerrechtliche Pflicht hierzu besteht. Entscheidend ist somit alleine, ob sich die Kürzung um zwei Drittel nach Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 2 PStAV mit den staatsvertraglichen Pflichten der Schweiz vereinbaren lässt.

BGE 145 II 339 S. 346

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Kürzung der pauschalen Steueranrechnung nach Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 PStAV die einschlägigen DBA und namentlich deren Methodenartikel verletze.

4.2 Die DBA der Schweiz mit den erwähnten Ländern (auf Frankreich und Italien ist hier nicht einzugehen) sehen in den im Jahre 2011 gültigen Fassungen bezüglich Lizenzgebühren - abweichend vom Musterabkommen der OECD (OECD-MA) 2010, aber analog zu dessen Regelung der Besteuerung von Dividenden und Zinsen - eine geteilte Steuerhoheit vor. Danach unterliegen Lizenzgebühren der unbeschränkten Steuerhoheit des Ansässigkeitsstaates (vgl. Art. 12 Abs. 1 der DBA), während dem Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht zukommt (vgl. Art. 12 Abs. 2 der DBA). Übersteigt der unilaterale Steuersatz im Quellenstaat den abkommensrechtlich zulässigen Höchstsatz, kann der überschüssende Steuerbetrag im Quellenstaat zurückgefordert werden (sog. Erstattungsverfahren). Im Umfang, in welchem die Steuer dem Quellenstaat abkommensgemäss definitiv zusteht, scheidet das Erstattungsverfahren aus und verbleibt im Quellenstaat eine Sockel- oder Residualsteuer.

4.3 Die hier einschlägigen DBA bestimmen mit teilweise leicht unterschiedlichen Formulierungen, dass die Schweiz hierzulande ansässigen Personen, welche Lizenzgebühren aus dem anderen Vertragsstaat beziehen, auf Antrag eine Entlastung gewährt. Stellvertretend sei hier die für die Steuerperiode 2011 gültige Bestimmung des DBA mit Japan wiedergegeben (vgl. aArt. 23 Abs. 3 des Abkommens vom 19. Januar 1971 zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [DBA CH-JP; SR 0.672.946.31]; inzwischen geändert mit Wirkung per 1. Januar 2012, vgl. Art. 21 Abs. 2 des Protokolls vom 21. Mai 2010 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [AS 2011 6381]): "Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, die nach Artikel 10, 11 oder 12 in Japan besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser ansässigen Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht a) in der Anrechnung der nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Japan erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser ansässigen Person geschuldete Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der

vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Einkünfte entfällt, die in Japan besteuert werden können, oder b) in einer pauschalen nach festgelegten Normen ermittelten Ermässigung der schweizerischen Steuer, die den Grundsätzen der in Buchstabe a erwähnten Entlastung Rechnung trägt, oder c) in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Einkünfte von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Japan erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der aus Japan bezogenen Einkünfte. Die Schweiz wird gemäss den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.”

4.4 Die Schweiz hat die Methode der pauschalen Ermässigung gewählt (aArt. 23 Abs. 3 Bst. b DBA CH-JP und analoge Bestimmungen der anderen einschlägigen DBA; vgl. Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/ 2013 vom 9. Oktober 2014 E. 3.3.1, in: StE 2015 A 42 Nr. 4, StR 69/2014 S. 875: vgl. auch WIDMER, a.a.O., S. 59; WALDBURGER, a.a.O., S. 351). Ob die DBA und namentlich der Begriff der pauschalen Ermässigung der Schweiz verbieten, den Entlastungsanspruch nach Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 2 PStAV um zwei Drittel zu kürzen, ist auf dem Wege der Auslegung zu ermitteln.

4.4.1 Bei der Auslegung und Anwendung von Abkommen wie den vorliegend einschlägigen DBA sind die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze zu beachten, wie sie namentlich das Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) vorgibt (BGE 143 II 136 E. 5.2.1 S. 148, BGE 143 II 202 E. 6.3.1 S. 207 f.; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; BGE 139 II 404 E. 7.2.1 S. 422). Jedenfalls soweit vorliegend relevant, stellen die Grundsätze des Wiener Übereinkommens zur Vertragsauslegung kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht dar (Gutachten des Internationalen Gerichtshofs vom 9. Juli 2004, *Conséquences juridiques de l’édification d’un mur dans le territoire palestinien occupé*, C.I.J. Recueil 2004 S. 174 § 94; BGE 125 II 417 E. 4.d S. 424 f.; BGE 122 II 234 E. 4.c S. 238; BGE 120 Ib 360 E. 2.c S. 365). Sie sind daher für die Auslegung der hier interessierenden DBA durch hiesige rechtsanwendende Behörden zu beachten, obschon zahlreiche der hier betroffenen DBA-Staaten das Wiener Übereinkommen nicht unterzeichnet oder nicht ratifiziert haben (namentlich Côte d’Ivoire, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Pakistan, Singapur und Thailand).

4.4.2 Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten nach Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zweckes auszulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung von DBA bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags und gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Der auszulegenden Bestimmung eines DBA ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet (“effet utile”) und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (Bst. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung

der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (Bst. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (Bst. c). Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK (lediglich) ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die sich in Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; zum Ganzen siehe BGE 144 II 130 E. 8.2 S. 139; BGE 143 II 136 E. 5.2; je mit Hinweisen).

4.5 Aus der gewöhnlichen Bedeutung der Wendung "eine pauschale [...]Ermässigung der schweizerischen Steuer" (in den teilweise massgebenden französischen und englischen Sprachfassungen der DBA: "une réduction forfaitaire de l'impôt suisse", "a lump-sum reduction of the Swiss tax") wird nicht unmittelbar klar, ob es der Schweiz gestattet ist, die Ermässigung nach Art. 3 Abs. 2 i.V.m.

BGE 145 II 339 S. 349

Art. 12 Abs. 2 PStAV im Falle der alleinigen Besteuerung durch den Bund nur anteilmässig zu gewähren. Es ist auch nicht erwiesen, dass die Vertragsstaaten der DBA beabsichtigt haben, diesem Ausdruck eine besondere Bedeutung in die eine oder die andere Richtung beizulegen (vgl. Art. 31 Abs. 4 VRK). Sprachlogisch klar ist aber immerhin, dass nur ermässigt werden kann, was auch tatsächlich erhoben wird (vgl. Duden, der Ermässigung definiert als a) Herabsetzung, Senkung oder b) [Preis]Nachlass; vgl. auch die ähnlichen Definitionen von "réduction" in Le Grand Robert de la langue française und für "reduction" in Oxford Dictionary).

4.6 In systematischer Hinsicht besteht ein Zusammenhang zwischen der Wendung "eine pauschale [...]Ermässigung der schweizerischen Steuer" und der Definition des Begriffs der "schweizerischen Steuer" in Art. 2 der DBA (vgl. wiederum stellvertretend Art. 2 Abs. 1 Bst. b DBA CH-JP: "die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag, Kapitalgewinn und andere Einkünfte) (im folgenden als 'schweizerische Steuer' bezeichnet)"). Angesichts dieser Definition kann offenkundig nicht gesagt werden, die Vertragsstaaten seien nicht über die föderale Struktur der Schweiz und die Aufteilung der Steuerhoheit auf Bund, Kantone und Gemeinden unterrichtet worden (vgl. auch Botschaft vom 24. Februar 1971 an die Bundesversammlung über die Genehmigung des zwischen der Schweiz und Japan abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BBl 1971 I 665). Der Abkommenszusammenhang legt somit nahe, dass es der Schweiz nicht verboten ist, die Ermässigung nur anteilmässig zu gewähren, wenn zwei der drei Gemeinwesen auf die Besteuerung des quellensteuerbelasteten Ertrags verzichten.

4.7 DBA dienen üblicherweise der Vermeidung von internationaler juristischer Doppelbesteuerung in den Vertragsstaaten (vgl. Kommentar der OECD zu OECD-MA, N. 1 zu Introduction OECD-MA; MATTEOTTI/HORN, in: Internationales Steuerrecht, 2015, N. 12 und 17 zu Einleitung OECD-MA; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4. Aufl. 2014, N. 24). Die Erhebung von schweizerischen Steuern auf Erträgen beim hierzulande ansässigen Empfänger bewirkt eine internationale juristische Doppelbesteuerung, wenn diese Erträge in derselben Periode bereits einer ausländischen residualen Quellensteuer unterlegen haben, für die der Empfänger in der

BGE 145 II 339 S. 350

Schweiz keine oder nur eine unvollständige Entlastung erhält (vgl. Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 3.3.5, in: StE 2015 A 42 Nr. 4, StR 69/2014 S. 875; vgl. auch Kommentar der OECD zum OECD-MA, N. 3 lit. b zu Art. 23 A und 23 B OECD-MA). Die anteilmässige Kürzung des Anspruchs der Beschwerdeführerin auf pauschale Steueranrechnung bedeutet, dass Kapitalerträge sowohl im Quellenstaat als auch in der Schweiz besteuert werden, ohne dass die Beschwerdeführerin nach internem Recht für die residualen Quellensteuern Entlastung bis zur Höhe der schweizerischen Steuer beanspruchen kann. Es ist zu prüfen, ob und inwiefern sich diese internationale juristische Doppelbesteuerung mit dem Ziel und Zweck der hier relevanten DBA vereinbaren lässt.

4.7.1 Auf der Ebene der einzelnen Bestimmungen bezweckt der Methodenartikel, juristische Doppelbesteuerungen durch die Vertragsstaaten zu beseitigen (vgl. Kommentar der OECD zum OECD-MA, N. 1 und 12 zu Art. 23 A und Art. 23 B OECD-MA; ROLAND ISMER, in: DBA, Vogel/Lehner [Hrsg.], 6. Aufl. 2015, N. 2 zu Art. 23 OECD-MA; ALEXANDER RUST, in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Reimer/Rust [Hrsg.], 4. Aufl. 2015, N. 3 zu Art. 23 OECD-MA; JESSICA SALOM, in: *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Danon und andere [Hrsg.], 2014, N. 1 ff. zu Rem. intro. art. 23 A, 23 B OECD-MA). Vertragsstaat der DBA ist auf schweizerischer Seite die Eidgenossenschaft, für welche der Bundesrat diese völkerrechtlichen Verträge abschliesst (vgl. Art. 184 Abs. 1 und 54 Abs. 1 BV) und welche die Kantone mitumfasst (vgl. Art. 1 BV). Die Kantone haben die DBA zwar umzusetzen, soweit diese Aufgabe nicht ausschliesslich dem Bund übertragen ist (vgl. BERNHARD EHRENZELLER, in: St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, N. 14 zu Art. 54 BV). Sie werden dadurch aber nicht selbst zu Vertragsparteien der DBA. Wenn die Schweiz es nun in ihren DBA unterlassen hätte, den Methodenartikel zu modifizieren und den Vertragspartner über ihre föderale Struktur zu unterrichten, könnte sich der Bund der vollständigen Entlastung kaum unter Hinweis auf die föderale Struktur der Eidgenossenschaft widersetzen. Indessen hat die Schweiz die Vertragspartner der vorliegend relevanten DBA über ihre föderale Struktur informiert und sind die Vertragsstaaten dieser DBA in Bezug auf die Entlastung in der Schweiz gerade von den Methoden nach Art. 23 A

BGE 145 II 339 S. 351

OECD-MA abgewichen (vgl. oben E. 4.5 und 4.6). Man könnte sich daher fragen, ob dadurch die Zielsetzung der hier einschlägigen DBA dahingehend abgeändert wurde, dass internationale juristische Doppelbesteuerungen nur noch insoweit zu beseitigen sind, als dies mit der Steuerautonomie der verschiedenen Gemeinwesen im schweizerischen Bundesstaat vereinbar ist.

4.7.2

4.7.2.1 Zu beachten ist ausserdem, dass die Vermeidung von Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis kein Selbstzweck ist. Sie beruht wesentlich auf der Erkenntnis, dass Doppelbesteuerung schädliche - d.h. insbesondere wettbewerbsverzerrende, volkswirtschaftlich ineffiziente und potentiell wohlfahrtsmindernde - Auswirkungen auf den grenzüberschreitenden Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr und die Bewegungsfreiheit von Personen haben kann (vgl. Kommentar der OECD zu OECD-MA, N. 1 zu Introduction OECD-MA; HARALD SCHAUMBURG, in: Internationales Steuerrecht, Harald Schaumburg [Hrsg.], 4. Aufl. 2017, N. 17.13; VOGEL/RUST, in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Reimer/Rust [Hrsg.], 4. Aufl. 2015, N. 16 zu Introduction OECD-MA). DBA dienen also letztlich dem Postulat der Wettbewerbsneutralität der Steuer (vgl. MADELEINE SIMONEK, in: Internationales Steuerrecht, 2015, N. 11 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Dieses Postulat verletzt die internationale juristische Doppelbesteuerung etwa, wenn dadurch Kapitalerträge aus dem Quellenstaat insgesamt stärker besteuert werden als vergleichbare Erträge aus Investitionen im Ansässigkeitsstaat. Umgekehrt verzerrt der Ansässigkeitsstaat nach international vorherrschender Auffassung

potentiell den Wettbewerb, wenn er Einkünfte aus dem Quellenstaat gegenüber vergleichbaren inländischen Einkünften steuerlich privilegiert (sog. Ring-Fencing; vgl. OECD, Harmful Tax Competition, 1998, N. 23 und 62).

4.7.2.2 Die Beschwerdeführerin profitiert von einem Steuerregime, welches Einkünfte aus ausländischer Geschäftstätigkeit auf kantonaler und kommunaler Stufe von der Gewinnsteuer befreit, solange keine Geschäftstätigkeit im Inland ausgeübt wird (vgl. Art. 28 Abs. 2 StHG). Nach Auffassung der Europäischen Union (EU) handelt es sich dabei um ein Steuerregime, welches den Wettbewerb verzerrt (vgl. Rat der Europäischen Union, Schlussfolgerungen des Rates zu den Beziehungen zwischen der EU und den EFTA-Ländern, 14. Dezember 2010, N. 44; Entscheidung der Kommission vom 13. Februar

BGE 145 II 339 S. 352

2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, C(2007) 411 final, N. 51 ff.; vgl. auch Gemeinsame Erklärung des Bundesrats und der Regierungen der Mitgliedstaaten der EU vom 14. Dezember 2014). Auch in anderen internationalen Foren wird der Holdingstatus aus diesem Grund seit längerer Zeit kritisch hinterfragt (vgl. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, 2004, N. 15).

4.7.2.3 Die bloss anteilmässige Entlastung der quellenbesteuerten Lizenzgebühren hat für die Beschwerdeführerin zur Konsequenz, dass sich ihre länderübergreifende Steuerbelastung auf diesen Erträgen jener Steuerbelastung annähert, die sie ohne Holdingstatus auf vergleichbaren inländischen Kapitalerträgen zu tragen hätte. Wenn nun aber international ohnehin Zweifel an der Wettbewerbsneutralität des Holdingstatus bestehen, lässt sich kaum sagen, die Kürzung der Entlastung beeinträchtigt die Wettbewerbsneutralität. Diese Kürzung mag zwar eine internationale juristische Doppelbesteuerung bewirken. Solange die gesamte Steuerbelastung auf den quellensteuerbelasteten Lizenzgebühren die Steuerbelastung nicht übersteigt, welche bei Besteuerung durch alle drei Gemeinwesen resultiert hätte, läuft die internationale juristische Doppelbesteuerung im vorliegenden Fall dem übergelagerten Ziel der DBA aber nicht zuwider.

4.7.3 Folglich lässt sich auch bei teleologischer Auslegung von aArt. 23 Abs. 3 Bst. b DBA CH-JP und der analogen Bestimmungen der übrigen einschlägigen DBA keine völkerrechtliche Verpflichtung der Schweiz ausmachen, welche der anteilmässigen Kürzung der Entlastung im vorliegenden Fall entscheidend entgegenstehen würde.

4.8 Ob die vorstehende Auslegung nach grammatikalischen, systematischen und teleologischen Gesichtspunkten gemäss Art. 31 VRK jeden Zweifel an der völkerrechtlichen Zulässigkeit der Kürzung des Entlastungsanspruchs bei Nichtbesteuerung auf Kantons- und Gemeindeebene ausräumt, kann letztlich offenbleiben. Falls noch ein Rest an Unklarheit verbliebe, wären nach Art. 32 Bst. a VRK ergänzende Auslegungsmittel zu Rate zu ziehen. Dazu gehören etwa die Umstände des Vertragsabschlusses. Diese Umstände bestätigen, dass es gerade die föderale Struktur der Schweiz war, welche am Ursprung der Methode der pauschalen Ermässigung stand, und es der Schweiz folglich nicht verboten sein kann, den Entlastungsanspruch anteilmässig

BGE 145 II 339 S. 353

zu kürzen, wenn zwei der drei Gemeinwesen auf dem betreffenden Kapitalertragnis keine Steuer erheben (vgl. die Ausführungen des früheren Chefs der damals für die Verhandlung von DBA zuständigen Abteilung der ESTV WIDMER, a.a.O., S. 59).

4.9 Die Auslegung der relevanten DBA nach Art. 31 f. VRK ergibt, dass sie der Schweiz nicht verbieten, den Entlastungsanspruch der Beschwerdeführerin auf den residual quellensteuerbelasteten Lizenzgebühren wegen der Nichtbesteuerung auf Kantons- und Gemeindeebene anteilmässig zu kürzen. Dieses Ergebnis gilt gleichermassen für alle hier relevanten DBA. Die geringfügigen Abweichungen in gewissen DBA fallen nicht ins Gewicht. So drückt etwa der Zusatz, dass die Ermässigung den Grundsätzen der Anrechnungsmethode Rechnung zu tragen habe (vgl. z.B. aArt. 23 Abs. 3 Bst. b DBA CH-JP), lediglich aus, dass auch im Rahmen der pauschalen Ermässigung für die ausländischen Steuern nur insoweit Entlastung gewährt wird, als sie den Betrag der schweizerischen Steuer auf dem betreffenden Kapitalertragnis nicht übersteigen (sog. "ordinary credit", keine Gewährung von "excess tax credits"; vgl. dazu STEFAN OESTERHELT, Pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung, StR 69/2014 S. 835). Dieser Anforderung kommt das schweizerische System der pauschalen Steueranrechnung nach, indem es die Entlastung auf den Maximalbetrag gemäss Art. 8 Abs. 2 und 9 ff. PStAV begrenzt (vgl. dazu FROHOFER/KOCHER, Die pauschale Steueranrechnung, ASA 73 S. 533 f.).