



10.04.2019

Vernehmlassungsverfahren zu Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Erläuternder Bericht

Übersicht

Die Verordnungen über die pauschale Steueranrechnung (neu Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern) werden an das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) angepasst. Weitere Änderungen betreffen die Verteilung der Steueranrechnung zwischen Bund und Kantonen sowie Anpassungen aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts.

Gegen die STAF wurde das Referendum ergriffen. Die entsprechende Volksabstimmung wird am 19. Mai 2019 stattfinden. Sollte die STAF abgelehnt werden, werden auch diese Verordnungsänderungen in der vorliegenden Form hinfällig.

Ausgangslage

Zahlreiche Staaten erheben Quellensteuern auf Kapitalerträgen wie Zinsen, Dividenden und Lizenzen. Unterliegen diese zudem im Wohnsitzstaat des Empfängers einer Steuerpflicht, kann es zu einer internationalen Doppelbesteuerung kommen. Gemäss den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen hat die Schweiz diese Quellensteuern des andern Staates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern anzurechnen. Wie dies geschieht, ist Gegenstand der Verordnungen über die pauschale Steueranrechnung.

Inhalt der Vorlage

Der Bundesrat schlägt im Wesentlichen folgende Änderungen vor:

- Die Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kantone soll nicht mehr pauschal, sondern aufgrund der Verhältnisse des Einzelfalls erfolgen.
- Bei teilweiser Besteuerung (z.B. Teilbesteuerung von Dividenden natürlicher Personen oder Sonderregimes für Unternehmen) erfolgt keine Kürzung der Anrechnung.

Ferner sollen verschiedene Präzisierungen und formelle Anpassungen vorgenommen werden.

Die finanziellen Auswirkungen für Bund und Kantone lassen sich aufgrund der beschränkten Datenlage nicht zuverlässig schätzen. Die vorhandenen Einzelfalldaten legen aber den Schluss nahe, dass die Auswirkungen im Streubereich der Schätzungen zur STAF liegen.

1. Ausgangslage

1.1 Internationale Doppelbesteuerung

Unter einer internationalen Doppelbesteuerung wird die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten bei demselben Steuerpflichtigen für denselben Zeitraum verstanden.

Ein möglicher Anwendungsfall sind Kapitalerträge wie Zinsen, Dividenden und Lizenzen. Zahlreiche Staaten erheben Quellensteuern auf solchen Kapitalerträgen. Unterliegen diese auch im Wohnsitzstaat des Empfängers einer Steuerpflicht, kann es zu einer internationalen Doppelbesteuerung und einer damit einhergehenden Beeinträchtigung grenzüberschreitender Transaktionen kommen.

Wichtigstes Instrument zur Vermeidung solcher unerwünschter Effekte sind bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Der sogenannte Methodenartikel in einem DBA entscheidet darüber, wie der Ansässigkeitsstaat eines Empfängers von Einkünften, die im Quellenstaat - gestützt auf die entsprechenden Bestimmungen des DBA - besteuert werden können, die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Der Methodenartikel in den von der Schweiz abgeschlossenen DBA stützt sich in seinen Grundzügen auf Artikel 23A des OECD-Musterabkommens¹. Demnach befreit die Schweiz als Ansässigkeitsstaat Einkünfte von der Besteuerung, die gemäss DBA vom anderen Staat besteuert werden können. Dies gilt jedoch nicht für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Bei diesen Einkünften werden die Steuern des anderen Staates an die Schweizer Einkommenssteuern angerechnet (so genannte Anrechnungsmethode).

Im OECD-Musterabkommen ist die Anrechnungsmethode in Absatz 2 von Artikel 23A geregelt. Gemäss dem ersten Satz dieser Bestimmung ist der Ansässigkeitsstaat zu einer Anrechnung der im anderen Staat bezahlten Steuern an seine Steuern verpflichtet. Die Höhe dieses anzurechnenden Betrages wird durch den zweiten Satz dieser Bestimmung eingeschränkt. So muss der Ansässigkeitsstaat nur bis zur Höhe des Betrages seiner Einkommenssteuern, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt (sogenannter Maximalbetrag), anrechnen.

1.2 Gesetzliche Grundlage

Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA weisen der Schweiz bezüglich Zinsen, Dividenden und Lizenzen das Recht zu, die Art der vorgesehenen Entlastung zu bestimmen und das Verfahren zu ordnen.

Das Bundesgesetz vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) erteilt dem Bundesrat die Kompetenz, zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des andern Staates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist (Art. 2 Abs. 1 Bst. e). Gestützt darauf hat der Bundesrat die Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung (VpStA; SR 672.201) erlassen.

1.3 Grundzüge der Steueranrechnung im geltenden Recht

In der Schweiz ansässige Empfänger von Erträgen, die in einem Vertragsstaat einer Quellensteuer unterliegen, können für diese Steuer eine pauschale Steueranrechnung beanspruchen. Vorausgesetzt wird, dass das Abkommen mit dem Quellenstaat eine solche Anrechnung vorsieht und die Erträge den schweizerischen Steuern tatsächlich unterliegen. Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung richtet sich zunächst nach der Höhe der Steuer, die der andere Vertragsstaat nach dem Abkommen erheben darf. Der Betrag der Entlastung in

¹ Musterabkommen der OECD 2017 (OECD-MA) betr. Steuern vom Einkommen und Vermögen. Beim Musterabkommen der OECD handelt es sich um eine Empfehlung. Rechtliche Geltung haben ausschliesslich die zwischen der Schweiz und einem Partnerstaat vereinbarten Abkommen.

der Schweiz wird aber herabgesetzt, wenn die Steuerbelastung des Ertragsempfängers in der Schweiz niedriger ist. Die Schweiz wendet das Prinzip der gewöhnlichen oder normalen Steueranrechnung² an; das heisst im Maximum wird nur jener Betrag angerechnet, den die Schweiz selbst auf den ausländischen Erträgen erhebt, die im Herkunftsstaat einer Steuer unterliegen.³

Gegenstand der Steueranrechnung sind die Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus Staaten, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat. In einzelnen Abkommen sind auch die Steuern auf Dienstleistungserträgen und Renten anrechenbar.⁴

Die Steuerentlastung erfolgt durch eine Herabsetzung des Steuerbetrags, nicht durch eine Herabsetzung des steuerbaren Einkommens bzw. Gewinns (Bemessungsgrundlage).

Die Steueranrechnung muss von der steuerpflichtigen Person bei der zuständigen kantonalen Behörde beantragt werden. Anspruch haben natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften, die im Sinne des DBA in der Schweiz ansässig sind.

Pauschal ist die Steueranrechnung vor allem aufgrund folgender Elemente:

- Der Anrechnungsbetrag wird auf die Steuerhoheiten Bund und Kantone und Gemeinden mittels eines pauschalen Verteilschlüssels aufgeteilt (1/3 Bund, 2/3 Kantone und Gemeinden).
- Wenn eine der Steuerhoheiten die mit einer ausländischen Quellensteuer belasteten Erträge nicht vollumfänglich besteuert, z.B. bei Statusgesellschaften nach Artikel 28 Absätze 2-4 StHG oder Steuererleichterungen nach Artikel 23 Absatz 3 StHG, wird die anrechenbare, nicht rückforderbare Quellensteuer (im Folgenden Sockelsteuer) pauschal reduziert.

Zur Berechnung des Maximalbetrages werden die Steuersätze bzw. Steuern zugrunde gelegt, die bei der Berechnung der für das Fälligkeitsjahr geschuldeten Einkommens- bzw. Gewinnsteuern angewendet werden. Dabei werden die Steuersätze bzw. Steuern des Bundes, des Wohnsitzkantons und der Wohnsitzgemeinde zusammengerechnet.

Die im gleichen Jahr angefallenen Schuldzinsen und Unkosten sind für die Berechnung des Maximalbetrages anteilmässig den deklarierten Bruttoerträgen in Abzug zu bringen. Die Schuldzinsen werden im Verhältnis der Vermögenswerte in der Schweiz und im Vertragsstaat per Ende Jahr verteilt, die Unkosten (bei natürlichen Personen in der Regel nur die Vermögensverwaltungskosten) im Verhältnis der erzielten Erträge.

Der Anrechnungsbetrag wird pauschal zu einem Drittel dem Bund belastet, zwei Drittel gehen zu Lasten des Kantons und der Gemeinde.

Ist die Voraussetzung der Besteuerung in der Schweiz nur teilweise erfüllt, so wird nur eine herabgesetzte pauschale Steueranrechnung gewährt. Die Anrechnung wird gewährt:

- für einen Drittel der ausländischen Steuern, wenn die Erträge nur der direkten Bundessteuer unterliegen;
- für zwei Drittel der ausländischen Steuern, wenn die Erträge nur den Einkommenssteuern des Kantons und der Gemeinde unterliegen.

² Dies im Gegensatz zur vollständigen Anrechnung (full credit).

³ André Binggeli, in Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art.23 A, B, N 121.

⁴ z.B. DBA mit Chile, Norwegen, siehe www.estv.admin.ch > internationales Steuerrecht > Fachinformationen > Quellensteuer nach DBA.

Beispiel:

Kapitalerträge CHF 50'000, satzbestimmendes Einkommen CHF 100'000, Sockelsteuer 15 %, Einkommenssteuersatz (verheiratete, konfessions- und kinderlose Steuerpflichtige): Bund 1.968 %; Kanton/Gemeinde A 17.776 %, Kanton/Gemeinde B 5.766 %

a) Maximalbetrag = Kapitalerträge x Steuersatz (Bund + Kanton/Gemeinde)	Kanton A	9'872
	Kanton B	3'867
b) Sockelsteuer = nicht rückforderbare Quellensteuer	Kanton A	7'500
	Kanton B	7'500
Anrechnungsbetrag = kleinerer Betrag aus a) und b), welcher aufzuteilen ist in 1/3 Bund und 2/3 Kanton/Gemeinde	Kanton A	5'000
	Bund	2'500
	Total	7'500
	Kanton B	2'578
	Bund	1'289
	Total	3'867

2 Handlungsbedarf

Das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) führt im Bereich der pauschalen Steueranrechnung aufgrund der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften und der Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung auf schweizerische Betriebstätten ausländischer Unternehmen zu Anpassungsbedarf.

Im Weiteren hat das Bundesgericht am 9. Oktober 2014 zur Teilbesteuerung natürlicher Personen entschieden⁵, dass bei der Teilbesteuerung von Dividenden (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG) entgegen Artikel 5 Absatz 4, erster Satz VpStA der Anrechnungsbetrag nicht reduziert werden darf (für die Begründung vgl. Ziffer 4.3).

Schliesslich haben Teile der Wirtschaft und einzelne Kantone in den vergangenen Jahren verschiedentlich Kritik an der geltenden Regelung vorgebracht, insbesondere an der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrags zwischen Bund und Kantonen und an der Herabsetzung des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung.

3 Vorgehen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat 2016 eine Arbeitsgruppe mit Vertretern von kantonalen Steuerverwaltungen, der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) sowie des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF) damit beauftragt, Entscheidungsgrundlagen zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) zur Umsetzung der Unternehmenssteuerreform bezüglich der pauschalen Steueranrechnung sowie weiteren möglichen Änderungen zu erarbeiten (im Folgenden Arbeitsgruppe genannt).

Am 6. Dezember 2016 führte die Arbeitsgruppe eine Anhörung mit Vertretern der Wirtschaft durch. Teilnehmer waren *economiesuisse*, *EXPERTsuisse*, Schweizerischer Gewerbeverband, *SwissHoldings* und *Treuhand Suisse* (vgl. Ziff. 5).

⁵ BGE 2C_750/2013

Nach Ablehnung des Bundesgesetzes über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 wurden die Arbeiten zur VpStA sistiert.

Am 28. September 2018 ist das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom Parlament verabschiedet worden. Gegen die STAF ist das Referendum ergriffen worden. Die Abstimmung zur STAF wird am 19. Mai 2019 stattfinden. Wird der STAF zugestimmt, wird sie per 1. Januar 2020 in Kraft treten. Sollte die STAF abgelehnt werden, wird diese Verordnungsänderung in der vorliegenden Form hinfällig.

Die nachstehend beantragte Neuregelung entspricht weitgehend den Empfehlungen der Arbeitsgruppe.

4 Die beantragte Neuregelung

Der Bundesrat schlägt im Wesentlichen folgende Änderungen vor:

- Die Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kantone/Gemeinden soll nicht mehr pauschal, sondern effektiv erfolgen.
- Bei teilweiser Besteuerung erfolgt keine Kürzung des Steueranrechnungsbetrages.
- Anpassung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Teilbesteuerung von Dividenden bei natürlichen Personen.
- Bei der Berechnung des Maximalbetrags wird die Regelung bezüglich der Abzüge für Aufwendungen (Schuldzinsen und übrige Aufwendungen) präzisiert.

Die Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung wird ihrerseits an die bundesrätliche Verordnung angepasst und enthält keine davon losgelösten materiellen Bestimmungen.

4.1 Verteilung des Anrechnungsbetrags nach effektiven Einkommens- und Gewinnsteuerbelastungen

Nach geltendem Recht wird der Anrechnungsbetrag im Verhältnis ein Drittel/zwei Drittel auf Bund und Kantone verteilt (die Regelung der Verteilung zwischen Kanton und Gemeinden ist Sache des Kantons). Dieser Verteilschlüssel entspricht nicht der realen Verteilung der Steuerlast zwischen Bund und Kantonen. Bei natürlichen Personen wirkt er sich eher zugunsten der Kantone, bei juristischen Personen eher zugunsten des Bundes aus. Letzteres wird sich mit den geplanten Gewinnsteuersenkungen der Kantone im Zuge der STAF noch verstärken. Es ergeben sich vor allem bei den steuerpflichtigen juristischen Personen mit kantonalem Steuerstatus Auswirkungen. So fällt beispielsweise bei einer Holdinggesellschaft die Anrechnung von zwei Drittel auf kantonaler Ebene ins Leere, weil auf kantonaler Ebene keine Besteuerung erfolgt und der Anrechnungsbetrag daher Null ist.

Bei der Einführung der pauschalen Steueranrechnung im Jahre 1967 wäre eine Verteilung nach effektiven Einkommens- oder Gewinnsteueranteilen der einzelnen Steuerhoheiten mit grossem administrativem Aufwand verbunden gewesen. Die pauschale Lösung mit den entsprechenden Ungenauigkeiten wurde daher in Kauf genommen. Die heute zur Verfügung stehenden IT-Systeme erlauben den Wechsel zu einem neuen Verteilschlüssel, der den effektiven Einkommens- und Gewinnsteuerbelastungen des Einzelfalls Rechnung trägt. Dieser Wechsel soll sowohl für natürliche als auch für juristische Personen vorgenommen werden.

4.2 Keine Herabsetzung der Steueranrechnung bei teilweiser Besteuerung

Nach geltendem Recht wird der Anrechnungsbetrag für die pauschale Steueranrechnung gekürzt, wenn die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträge entweder nur vom Bund oder nur von den Kantonen (und Gemeinden) besteuert werden (Art. 12 VpStA). Artikel 12 kommt immer dann direkt zur Anwendung, wenn eine der Steuerhoheiten im entsprechenden Steuerjahr keine Einkommens- oder Gewinnsteuer erhebt, für die andere jedoch eine solche geschuldet ist (z.B. Gratisaktien, die bei Zuteilung keiner kantonalen Steuer unterliegen). Eine sinngemässe Anwendung von Artikel 12 erfolgt, wenn bei den Steuerhoheiten des Bundes und der Kantone infolge unterschiedlicher gesetzlicher Regelungen abweichende Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung kommen. Wo der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes und für die Steuern der Kantone und Gemeinden separat berechnet werden muss, sind vorgängig die anrechenbaren ausländischen Steuern pauschal auf die Steuerhoheiten aufzuteilen (ein Drittel Bund/zwei Drittel Kanton). Dies kann bei Dividenden der Fall sein, die beim Bund und beim Kanton einer unterschiedlichen Teilbesteuerungsregel unterliegen (Art. 5 Abs. 4 VpStA). Diese Regelung kommt auch bei kantonalen Statusgesellschaften, die bei den kantonalen und kommunalen Steuern einer privilegierten Besteuerung unterliegen, zur Anwendung (Art. 5 Abs. 3 VpStA). Diese Kürzung wird damit begründet, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt, wenn die entsprechenden Einkünfte in der Schweiz nicht der Besteuerung unterliegen, resp. nicht bei sämtlichen Steuerhoheiten vollumfänglich besteuert werden. Dies führt dazu, dass den steuerpflichtigen Personen nicht die volle Sockelsteuer angerechnet wird.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des Bundesgerichts vom 9. Oktober 2014⁶ betreffend Teilbesteuerung von Dividenden zu erwähnen.

Bei der Teilbesteuerung von Dividenden gilt der von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Teil gemäss Artikel 5 Absatz 4 erster Satz VpStA als nicht besteuert Ertrag ohne Anrecht auf pauschale Steueranrechnung. 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 seien. Hat die bei einer ausländischen Dividende aufgrund der Teilbesteuerung erfolgte Kürzung des Anrechnungsbetrags eine verbleibende Doppelbesteuerung zur Folge, so stelle dies eine nicht statthafte Ungleichbehandlung dar. Dem stehe der Wortlaut von Art. 5 Abs. 4 VpStA insoweit entgegen, als er die Fiktion aufstellt, teilbesteuerte Beteiligungserträge stellten "nicht besteuerte Erträge" dar, weswegen die pauschale Steueranrechnung ausgeschlossen sei. Diese Norm stehe in unlösbarem Widerspruch zu bilateralem Abkommensrecht und sei im konkreten Fall nicht anwendbar.

Die Verordnung soll an dieses Bundesgerichtsurteil angepasst werden, indem die Regelung, wonach der Teil des Ertrags, der aufgrund der Teilbesteuerung von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen wird, als nicht besteuert Ertrag gilt (und daher nicht der Anrechnung unterliegt) aufgehoben wird. Damit wird der Verordnungstext an die bereits aufgrund des Bundesgerichtsurteils angewandte Praxis angepasst.

Neu soll somit die gesamte Sockelsteuer angerechnet werden, sofern diese nicht höher als der Maximalbetrag oder die insgesamt geschuldete Einkommens- oder Gewinnsteuer ist. Aufgabe 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. Wie sich dabei die schweizerische Steuer zusammensetzt, soll keine Rolle mehr spielen. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA machen keine Unterscheidung bei den Schweizer Einkommens- und Gewinnsteuern aufgrund derer Steuerhoheiten. Vielmehr gelten die vom Bund, den Kantonen und den Gemeinden erhobenen Steuern gemeinsam als

⁶ BGE 2C_750/2013

die „schweizerische Steuer“. Einer in der Schweiz ansässigen Person, die nicht bei allen sie betreffenden Steuerhoheiten innerhalb der Schweiz der vollen Besteuerung unterliegt, die pauschale Steueranrechnung zu kürzen, steht damit potentiell in einem Spannungsfeld zu den DBA. Aufgrund der vorgesehenen Änderung werden tendenziell mehr ausländische Quellensteuern angerechnet.

4.3 Präzisierung der Berechnung des Maximalbetrags

Die Anrechnung der Sockelsteuer auf die Schweizer Steuern erfolgt gemäss Artikel 8 Absatz 2 VpStA höchstens bis zum Betrag der schweizerischen Steuern, die auf die entsprechenden Erträge entfallen (gewöhnliche Anrechnung). Die Berechnung dieses sogenannten Maximalbetrags ist in den Artikeln 9-11 VpStA geregelt.

Hierzu werden folgende Änderungen vorgeschlagen:

Kirchensteuern

Künftig sollen auch die Kirchensteuern in die Bemessung des Maximalbetrags einbezogen werden. Auf diese Weise wird dem Umstand Rechnung getragen, dass gemäss den DBA alle «Schweizer Steuern» in den Anwendungsbereich der Abkommen fallen.

Kapitalsteuer

Wird nach kantonalem Recht die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet, ist bei einer Anrechnung ausländischer Sockelsteuern mindestens die Kapitalsteuer vor Anrechnung der Gewinnsteuer geschuldet. Es soll sichergestellt sein, dass durch die Kombination der beiden Massnahmen - Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer und Anrechnung ausländischer Quellensteuern - die Steuerbelastung nicht geringer ist als die Kapitalsteuer vor der Anrechnung der Gewinnsteuer. Die Kapitalsteuer soll somit nicht durch die Anrechnung ausländischer Steuern reduziert werden.

Abzüge für Forschung und Entwicklung sowie für Eigenfinanzierung

Die STAF gibt den Kantonen die Möglichkeit, erhöhte Abzüge für Forschung und Entwicklung im Inland sowie für Eigenfinanzierung vorzusehen (Art. 10a, 25a, 25a^{bis} E-StHG). Bei der direkten Bundessteuer besteht diese Möglichkeit nicht. Diese Abzüge sind bei der Berechnung des Maximalbetrags zu berücksichtigen, d.h. es handelt sich um Abzüge gemäss Artikel 11 E-VStA. Dies gilt nicht, wenn die steuerpflichtige Person sich für den pauschalen Abzug nach Artikel 4 Absatz 3 des Entwurfs der Verordnung 1 des EFD vom 6. Dezember 1967 über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (SR 672.201.1) entscheidet.

Aufwendungen

Zur Berechnung des Maximalbetrags müssen die Schuldzinsen und die übrigen Aufwendungen anteilmässig berücksichtigt werden. Die zu berücksichtigenden Abzüge und die Art und Weise, wie sie auf die verbuchten Erträge, die mit einer Sockelsteuer belastet sind, überwältzt werden sollen, werden präzisiert (Art. 11 E-VStA). Zudem kann das EFD künftig auch für Zinsen Pauschalabzüge vorsehen, was bisher nur für Dividenden und Lizenzgebühren möglich war. Diese Pauschalabzüge sind in dem Entwurf der Verordnung 1 des EFD über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern geregelt.

4.4 Aufhebung der Regelung betreffend kantonale Statusgesellschaften

Mit der STAF werden die Bestimmungen zu den kantonalen Statusgesellschaften aufgehoben (Art. 28 Abs. 2-5 StHG). Damit erübrigt sich auch die Regelung, wie die Anrechnung ausländischer Sockelsteuern in Bezug auf die Unternehmen, die einem dieser Steuerregimes unterliegen, vorzunehmen ist. Die entsprechende Verordnungsbestimmung wird aufgehoben (Art. 5 Abs. 3 VpStA).

4.5 Patentbox

Die STAF schreibt den Kantonen die Einführung einer Patentbox vor (Art. 8a, 24a E-StHG). Dabei handelt es sich um die privilegierte Besteuerung des Anteils am gesamten Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt. Dazu gehören u. a. direkt aus Patenten und vergleichbaren Rechten erzielte Erträge wie Lizenzgebühren. Bei der direkten Bundessteuer besteht keine Patentbox.

Der Entwurf der Verordnung sieht vor, dass der Maximalbetrag für die Bundes- und die kantonalen Steuern gesondert zu berechnen ist, wenn innerhalb der Patentbox Lizenzerträge und dergleichen vereinnahmt werden, welche ausländischen Quellensteuern unterliegen. Dadurch wird der unterschiedlichen Steuerbelastung dieser Erträge bei Bund und Kanton Rechnung getragen. Die Verteilung des Anrechnungsbetrags erfolgt dann anteilmässig entsprechend der jeweiligen Maximalbeträge pro Steuerhoheit. Je nach Konstellation (Verhältnis zwischen ausländischen Erträgen und steuerbarem Reingewinn im Inland) ergeben sich aus der gesonderten Berechnung des Maximalbetrags unterschiedliche Auswirkungen. Der Teilbetrag der Einkommens- oder Gewinnsteuer, der auf diese Erträge entfällt, kann dabei im Vergleich zur gemeinsamen Berechnung des Maximalbetrags höher oder tiefer ausfallen.

4.6 Steueranrechnung bei Betriebsstätten

Nach geltendem Recht können schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen keine Entlastung der Sockelsteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren aus Drittstaaten geltend machen, da sie nicht als in der Schweiz ansässige Personen gelten. Mit der STAF wurde im Bundesgesetz vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) die gesetzliche Grundlage geschaffen, um die Steueranrechnung der schweizerischen Betriebsstätten zu ermöglichen.

Die Ausführungsbestimmungen dazu sind im vorliegenden Entwurf zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern enthalten.

4.7 Anpassung der Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung

Der Titel der Verordnung wird angepasst an den geänderten Titel der zugrundeliegenden Bundesratsverordnung, die neu Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern heisst. Zudem wird Artikel 4 redaktionell an die Änderungen von Artikel 11 der Bundesratsverordnung angepasst.

5. Geprüfte, aber verworfene Anliegen

Im Nachgang zur Anhörung vom 6. Dezember 2016 wurden aus Wirtschaftskreisen weitergehende Änderungen gefordert:

Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern (Basketregelung)

Zur Berechnung der pauschalen Steueranrechnung seien die Zinsen und Lizenzgebühren aus allen Vertragsstaaten gesamthaft zu berücksichtigen, ungeachtet davon, ob die anwendbaren DBA ein Besteuerungsrecht für den Quellenstaat vorsehen oder nicht. Eine solche Basketregelung ergebe sich auch aus dem Bundesgerichtsurteil 2C_64/2013, wonach die heutige separate Betrachtungsweise DBA-widrig sei und alle steuerbaren Erträge gesamthaft in die Berechnung des Maximalbetrages einfliessen müssten (d.h. nur 1 Topf für alle steuerbaren Erträge).

Diesem Anliegen soll nach Auffassung des Bundesrates nicht entsprochen werden. Gemäss Lehre⁷ bezieht sich die Aussage des Bundesgerichtes, wonach für die Ermittlung des Betrages der pauschalen Steueranrechnung dürften keine Töpfe oder Sparten gebildet werden, nicht auf die Berechnung des Maximalbetrags. Vielmehr müsse die entsprechende Aussage so interpretiert werden, dass keine Töpfe zwischen verschiedenen Kantonen gebildet werden dürfen, dass also stets die gesamte schweizerische Steuer zu berücksichtigen sei.

Die Frage der Definition der einzelnen Sparten ist damit jedoch noch nicht beantwortet. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht verschiedene Methoden dazu vor, ohne aber eine der Methoden zu bevorzugen. Die aus Sicht der Steuerpflichtigen einschränkendste Methode ist die sogenannte „item per item“-Betrachtung. Dabei wird der Maximalbetrag für jedes Einkommenselement separat berechnet. Demgegenüber stellt das „overall credit system“ die grosszügigste Methode dar. Alle ausländischen Einkünfte werden dabei in einen Topf geworfen und die Summe der ausländischen Steuern wird an die inländische Steuer, die auf die gesamten ausländischen Einkünfte entfällt, angerechnet. Die schweizerische Steueranrechnung nimmt in dieser Bandbreite der möglichen Methoden eine Mittelposition ein: Es werden für die Berechnung des Maximalbetrags all jene ausländischen Einkünfte in einen Topf geworfen, die im Ausland einer durch das entsprechende DBA mit der Schweiz begrenzten Quellensteuer unterliegen.

Attraktiver Pauschalabzug insbesondere für Lizenzgebühren

Der Pauschalabzug von heute 50 Prozent soll für die Berechnung des Maximalbetrags bei Lizenzgebühren gemäss Verordnung 1 des EFD (Art. 4 Abs. 3) zu Artikel 11 VpStA neu auf 30 Prozent festgelegt werden. Der Nachweis von höheren oder tieferen effektiven direkt zurechenbaren Unkosten durch die Steuerverwaltung oder die Steuerpflichtigen soll weiterhin vorbehalten bleiben.

Dieses Anliegen wurde nicht berücksichtigt, da der Bundesrat den heute geltenden Pauschalabzug als ausreichend, sogar als tendenziell grosszügig, betrachtet und der Nachweis von effektiv niedrigeren Kosten vorbehalten bleibt.

Kollektive Kapitalanlagen

Die Steueranrechnung soll auch bei indirekt vereinnahmten Erträgen aus kollektiven Kapitalanlagen geltend gemacht werden können. Zur Begründung wird angeführt, dass kollektive Kapitalanlagen bei den Einkommenssteuern als transparent gelten. Einem Anleger, dem eine sockelsteuerbelastete Dividende nicht direkt, sondern über eine kollektive Kapitalanlage zufließt, sei es nicht möglich, die pauschale Steueranrechnung geltend zu machen, da er keine Kenntnis und Dokumentation dieses Vorgangs hat. Dieser Umstand stelle eine un gerechtfertigte Benachteiligung und eine Nichterfüllung der staatsvertraglichen Verpflichtung der Schweiz aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dar.

Dieses Anliegen hat der Bundesrat nicht berücksichtigt. Im Zeitpunkt der Ausschüttung der (mit einer Sockelsteuer belasteten) Dividende an den Fonds erfolgt keine Zurechnung an die einzelnen Anleger. Die Ausschüttung oder Thesaurierung des Ertrags aus dem Fonds an die Anleger erfolgt in der Regel Monate später. In der Zwischenzeit können die Fondsanteile verkauft worden sein. Ansprüche aufgrund eines DBA können nur von der Person geltend gemacht werden, die an den fraglichen Erträgen nutzungs berechtigt ist. Nutzungs berechtigt ist, wer über den Ertrag (Dividenden, Zinsen, Lizenzen) frei und uneingeschränkt verfügen kann, d.h. wer diesen nicht auf Basis einer rechtlichen oder vertraglichen Verpflichtung, die mit der Erzielung dieses Ertrags unmittelbar verknüpft ist, weiterleiten muss. Die wirtschaftliche Berechtigung muss im Zeitpunkt, in dem der Ertrag fällig wird, gegeben sein. Diese Voraussetzung ist vorliegend in der Regel nicht erfüllt. Erwirbt ein Anleger Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage nach Fälligkeit des zur pauschalen Steueranrechnung berechtigten Ertrags, aber vor Ausschüttung des Fonds, war der Anleger im massgebenden Zeitpunkt nicht wirtschaftlich berechtigte Person am zur pauschalen Steueranrechnung berechtigten Ertrag.

⁷ vgl. Waldburger in IFF Forum für Steuerrecht 2015/4, S. 338 ff.

6. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

6.1 Formelle und redaktionelle Änderungen

Im Ingress wird die gesetzliche Grundlage durch den mit der STAF neu eingeführten Buchstaben g (Betriebsstätten) ergänzt.

Der Titel der Verordnung lautet neu „Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern“ (VStA).

Der Ausdruck "Erträge" wird im ganzen Text durch "Erträge" ersetzt.

Der Ausdruck "pauschale Steueranrechnung" wird im ganzen Text durch "Anrechnung ausländischer Quellensteuern" ersetzt.

In Artikel 3 Absatz 1 und Artikel 10 Absatz 3 wird neben der Einkommenssteuer explizit auch die Gewinnsteuer erwähnt und in Artikel 10 Absatz 3 neben dem Reingewinn auch das Reinkommen.

In Artikel 1 Absatz 2, Artikel 4 Absatz 1 und 3, Artikel 5 Absatz 1, Artikel 23 und Artikel 24 erfolgen redaktionelle Anpassungen.

6.2 Materielle Änderungen

Art. 2a

Nach dem Entwurf von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe g des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) bestimmt der Bundesrat, unter welchen Voraussetzungen eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, die sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegt, für mit einer Sockelsteuer belastete Erträge aus einem Drittstaat (Quellenstaat) eine Steueranrechnung beanspruchen kann. Mit der vorliegenden Änderung wird die neue gesetzliche Regelung präzisiert.

Absatz 1: Eine Steueranrechnung in einer solchen Situation ist nur dann möglich, wenn (1) zwischen dem Quellenstaat und der Schweiz und (2) zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens sowie (3) zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens je ein DBA besteht. Dies aus den folgenden Gründen: Das DBA zwischen dem Quellenstaat und der Schweiz ist notwendig, weil sonst schweizerische Gesellschaften gegenüber schweizerischen Betriebsstätten benachteiligt würden. Das DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat ist notwendig, weil ohne ein solches Abkommen der Quellenstaat zu keiner Quellensteuerentlastung verpflichtet wäre. Das Erfordernis für ein DBA zwischen der Schweiz (als Betriebsstättenstaat) und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteht aufgrund des in den schweizerischen DBAs enthaltenen Diskriminierungsverbotes in Bezug auf Betriebsstätten (Artikel 24 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens). Gemäss diesem Verbot dürfen schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz keiner ungünstigeren Besteuerung unterliegen als schweizerische Unternehmen. Dieses Verbot liefert die konzeptionelle Rechtfertigung für diese neue Bestimmung. Daraus folgt, dass wenn zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat kein DBA besteht, auch keine DBA-rechtliche Diskriminierung vorliegen kann. In diesem Fall soll eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens keine Anrechnung von Quellensteuern auf Einkünften aus Drittstaaten machen dürfen.

Absatz 2: Es sind zwei Konstellationen zu unterscheiden:

- Ist der Sockelsteuersatz gemäss dem DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat tiefer als jener gemäss dem DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat, hätte die Anrechnung der höheren Sockelsteuer zur Folge, dass nicht erhobene Quellensteuern im Sinne einer „fiktiven“ Anrechnung in der Schweiz angerechnet werden könnten. Es kann daher nur der tatsächlich angewandte, niedrigere Satz geltend gemacht werden.
- Ist der Sockelsteuersatz gemäss dem DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat höher als jener gemäss dem DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat, kann auch hier nur die tiefere Sockelsteuer angerechnet werden. Die schweizerische Betriebsstätte soll nicht eine höhere Anrechnung erhalten als ein ordentlich besteuertes schweizerisches Unternehmen und der schweizerische Fiskus soll nicht mehr belastet werden als gemäss dem DBA-Abkommen zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat vorgesehen.

Art. 3

Absatz 2 in der geltenden Fassung verweist auf Artikel 12. Dieser sieht eine Herabsetzung des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung (nur auf Ebene Bund oder nur auf Ebene Kantone und Gemeinden) vor. Da diese Bestimmung aufgehoben wird, ist *Absatz 2* anzupassen. Es wird, rein deklaratorisch, festgehalten, dass sich z.B. bei Besteuerung nur durch den Bund die Berechnung des Maximalbetrags auf diese Steuer bezieht und dementsprechend die Steueranrechnung zulasten der Bundessteuer geht.

Art. 4

In *Absatz 2* wird im geltenden Recht Artikel 12 (Herabsetzung des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung) als sinngemäss anwendbar erklärt, wenn die Besteuerung nach dem Aufwand nur für die Steuern des Bundes oder nur für die Steuern des Kantons und der Gemeinden gilt. Da Artikel 12 aufgehoben wird, ist *Absatz 2* anzupassen. Es wird festgehalten, dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur für die nicht der Aufwandbesteuerung unterliegenden Steuern möglich ist. Das heisst z.B., dass die Kantone, die keine Besteuerung nach dem Aufwand vorsehen, die Steueranrechnung - ohne Kürzung des Anrechnungsbetrags - auf ihren Steuern gewähren müssen.

Art. 5

Absatz 2 der geltenden Fassung ist aufgrund der Aufhebung von Artikel 12 überflüssig und wird daher aufgehoben.

Absatz 2 enthält neu die Bestimmung zu den Dividenden und diesen gleichgestellten Erträgen, die bisher in *Absatz 4* geregelt war. Die Bestimmung zu den Dividenden wird an die Rechtsprechung des Bundesgerichts angepasst (BGE 2C 750/2013), indem die Regelung, dass der Teil der Dividenden, der von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen ist, als nicht besteuert Ertrag gilt, gestrichen wird. Die Berechnung des Maximalbetrags erfolgt gesondert, wenn bei Bund und Kantonen und Gemeinden unterschiedliche Sätze für die Besteuerung der Dividenden und diesen gleichgestellten Erträge gelten. Dadurch wird der unterschiedlichen Steuerbelastung bei Bund und Kanton Rechnung getragen. Die Verteilung des Anrechnungsbetrags erfolgt dann anteilmässig entsprechend der jeweiligen Maximalbeträge pro Steuerhoheit. Aufgrund der vorgesehenen Änderung werden tendenziell mehr ausländische Quellensteuern angerechnet.

Absatz 3 enthält nach geltendem Recht die Bestimmung zu den Statusgesellschaften. Mit deren Abschaffung ist auch *Absatz 3* in der bisherigen Fassung obsolet. In *Absatz 3* wird neu festgehalten, dass die Berechnung des Maximalbetrags bei Lizenzerträgen nach Artikel 8a und 24a E-StHG (Patente und vergleichbare Rechte) für die Bundes- resp. Kantons- und Gemeindesteuer getrennt erfolgt (vgl. Ziffer 4.5).

In *Absatz 4* wird festgehalten, dass die Verteilung des Anrechnungsbetrags für Erträge nach den Absätzen 2 und 3 zwischen Bund resp. Kanton und Gemeinden anteilmässig entsprechend des jeweiligen Maximalbetrags erfolgt.

Art. 6 Abs. 1

Absatz 1 wird präziser formuliert, indem insbesondere klargestellt wird, dass ein DBA-Missbrauch generell zu einer Verweigerung der Anrechnung ausländischer Sockelsteuern führt. Gestrichen werden kann daher der Verweis auf den Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (SR 672.202), der nicht alle Fälle von DBA-Missbrauch abdeckt. Wenn eine Person die Voraussetzungen für die Beanspruchung eines DBA-Vorteils, wie Ansässigkeit oder Recht zur Nutzung, nicht erfüllt oder aber der DBA-Vorteil in missbräuchlicher Weise beansprucht wird, dann wird der entsprechende DBA-Vorteil verweigert. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern stellt einen solchen DBA-Vorteil dar.

Art. 7

Nach dieser Bestimmung kann die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur beantragt werden, wenn diese einen bestimmten Betrag übersteigt. Dies dient der administrativen Entlastung der Behörden von Bagatellfällen. Der heute geltende Mindestbetrag von 50 Franken besteht seit 2001. Er ist inzwischen zu geringfügig, um die Behörden wirksam von Bagatellfällen zu entlasten und soll daher auf 100 Franken erhöht werden.

Art. 8 Abs. 2

In Absatz 2 ist der Vorbehalt von Artikel 12 zu streichen, da Artikel 12 aufgehoben wird.

Art. 9

In *Absatz 1* wird der dritte Satz geändert, indem neu festgehalten wird, dass die Kirchensteuern bei der Berechnung des Maximalbetrags zu berücksichtigen sind.

Absätze 2 und 3: Zwei Kantone (ZH, SG) machen aktuell von der Möglichkeit Gebrauch, eigene Tarife für die Berechnung des Maximalbetrags vorzusehen. Weist die steuerpflichtige Person nach, dass die Berechnung nach Absatz 1 zu einem höheren Betrag geführt hätte, wird ihr die Differenz vergütet (Absatz 3). Für den Nachweis und die Geltendmachung der Differenz gilt neu eine Frist von 30 Tagen. Zudem wurde Absatz 3 sprachlich vereinfacht.

Art. 10

In *Absatz 1* wird neu geregelt, dass auch die Kirchensteuern bei der Berechnung des Maximalbetrags zu berücksichtigen sind, da die DBA eine Anrechnung sämtlicher Schweizer Steuern vorsehen.

In *Absatz 3* wird präzisiert, dass es um die Einkommens- oder Gewinnsteuer, resp. das Reineinkommen oder den Reingewinn geht.

Absatz 4: Dieser neu eingefügte Absatz betrifft nur die kantonale Steuer und nur diejenigen Kantone, die eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer zulassen. In diesem Fall soll sichergestellt sein, dass durch die Kombination der beiden Massnahmen - Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer und Anrechnung ausländischer Quellensteuern - die Steuerbelastung nicht geringer ist als die Kapitalsteuer vor der Anrechnung der Gewinnsteuer. Die Kapitalsteuer soll somit nicht durch die Steueranrechnung bei der Gewinnsteuer belastet werden.

Art. 11

Zur Festlegung des Maximalbetrags werden nach geltendem Recht von den Bruttoerträgen die Aufwendungen abgezogen, die mit der Erzielung der Einkünfte zusammenhängen (Abs. 1). Zudem sind nach Absatz 3 Abschreibungen, Rückstellungen, Aufwendungen und Verluste angemessen in Rechnung zu stellen, sofern diese den steuerbaren Reingewinn des Unternehmens erheblich vermindert haben.

Absatz 1 wird präziser formuliert. Bei der Berechnung des Maximalbetrags werden die auf die Erträge fallenden Schuldzinsen sowie die steuerwirksamen Unkosten und andere Aufwendungen, die mit der Erzielung der Erträge direkt oder indirekt zusammenhängen, abgezogen. Dies ergibt sich aus dem Prinzip der gewöhnlichen Anrechnung nach OECD-Musterabkommen. Der Maximalbetrag der Schweizer Steuern berechnet sich auf dem Nettoertrag der mit einer Sockelsteuer belasteten Erträge. Dabei müssen von den verbuchten Erträgen die darauf entfallenden steuermindernden Schuldzinsen und Unkosten in Abzug gebracht werden. Gemäss Kommentar zum OECD-Musterabkommen können sowohl direkt als auch indirekt zuweisbare Unkosten berücksichtigt werden.

Der bisherige *Absatz 3* wird aufgehoben. Die Regelung ist aus steuersystematischer Sicht problematisch und kann zu Doppelbesteuerungen führen.

In *Absatz 2* wird festgehalten, dass auch für Zinsen und Dienstleistungserträge pauschale Abzüge vorgesehen werden können und dass der Nachweis der tatsächlichen Kosten vorbehalten bleibt.

Art. 12

Nach geltendem Recht wird der Anrechnungsbetrag gekürzt, wenn die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträge entweder nur vom Bund oder nur von den Kantonen (und Gemeinden) besteuert werden (siehe dazu Ziffer 4.2).

Diese Bestimmung wird aufgehoben. Neu soll die gesamte Sockelsteuer angerechnet werden, sofern diese nicht höher als der Maximalbetrag oder die insgesamt geschuldete Einkommens- oder Gewinnsteuer ist. Aufgabe 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. Wie sich dabei die schweizerische Steuer zusammensetzt, darf keine Rolle spielen. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA machen keine Unterscheidung bei den Schweizer Einkommens- und Gewinnsteuern aufgrund derer Steuerhoheiten. Vielmehr gelten die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern gemeinsam als die „schweizerische Steuer“. Einer in der Schweiz ansässigen Person, die nicht bei allen sie betreffenden Steuerhoheiten innerhalb der Schweiz der vollen Besteuerung unterliegt, die pauschale Steueranrechnung zu kürzen, ist somit aus DBA-Sicht problematisch. Aufgrund der vorgesehenen Änderung werden tendenziell mehr ausländische Quellensteuern angerechnet.

Art. 13

Absatz 2 hält neu fest, dass die steuerpflichtige Person ihren Antrag auf Anrechnung ausländischer Quellensteuern mit dem von der kantonalen Steuerbehörde zur Verfügung gestellten Formular einzureichen hat.

Dabei sind nach *Absatz 4* Erträge, die einer ermässigten Besteuerung unterliegen, z.B. in einer Patentbox, besonders zu bezeichnen. Dies erleichtert die Arbeit der Steuerbehörden.

Art. 20

Nach geltendem Recht wird die Verteilung des Anrechnungsbetrags zwischen Bund und Kantonen in den Artikeln 20 (Belastung Bund) und 21 (Belastung Kanton/Gemeinde) geregelt. Diese Verteilung erfolgt neu nicht mehr pauschal, sondern effektiv. Die Neuregelung ist in Artikel 20 enthalten. Artikel 21 wird aufgehoben.

Absatz 1 regelt, wie der nach den Artikeln 9-11 festgestellte Anrechnungsbetrag zwischen Bund und Kanton/Gemeinde aufgeteilt wird. Neu soll diese Verteilung nicht mehr pauschal (1/3 Bund und 2/3 Kanton/Gemeinden) erfolgen, sondern effektiv nach den Steuersätzen bei natürlichen Personen und nach dem Steuerbetrag bei juristischen Personen. Darüber hinaus erfolgt die Verteilung bei teilbesteuerten Dividenden und diesen gleichgestellten Erträgen nach Artikel 5 Absatz 2 und für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten nach Artikel 5 Absatz 3 anteilmässig nach den jeweiligen Maximalbeträgen.

Zur Veranschaulichung ein Beispiel bezüglich einer natürlichen Person: Es wird angenommen, dass das in der Schweiz steuerbare Einkommen 1'000 Franken beträgt. Der für den Bund massgebende Steuersatz beträgt 5 % und derjenige für den Kanton, die Gemeinde und Kirche zusammen 20 %. Die anrechenbare ausländische Steuer beläuft sich auf 100 Franken. Die effektiv geschuldete Steuer und die effektive Verteilung der Steueranrechnung berechnen sich wie folgt:

1. Bei einem steuerbaren Einkommen einer natürlichen Person von 1'000 Franken ergibt sich gemäss den anwendbaren Steuersätzen von Bund (5 %) und Kanton/Gemeinde/Kirche (20 %) ein Steuerbetrag von 250 Franken. Davon erhebt der Bund vor der Steueranrechnung 50 Franken, der Kanton/Gemeinde/Kirche 200 Franken.
2. Der Anteil des Bundessteuersatzes am gesamten Steuersatz beträgt 20 %, derjenige von Kanton/Gemeinde/Kirche 80 %. In diesem Verhältnis ist nun die anrechenbare Sockelsteuer zwischen Bund und Kanton/Gemeinde/Kirche aufzuteilen.
3. Die Sockelsteuer von 100 Franken wird zu 20 % bei der Bundessteuer und zu 80% bei der Steuer von Kanton/Gemeinde angerechnet.
4. Dies ergibt für die steuerpflichtige Person nach Steueranrechnung eine Bundessteuer von 30 Franken und eine Steuer für Kanton/Gemeinde von 120 Franken; insgesamt noch 150 Franken.

Absatz 2 regelt das Abrechnungsverfahren zwischen Bund und Kantonen. Da die Kantone auch die direkte Bundessteuer einziehen, liefern sie nach Artikel 196 DBG dem Bund dessen Anteil ab. Demnach muss der Kanton nach Artikel 196 E-DBG lediglich 78.8 % der erhobenen Bundessteuer abliefern; 21.2 % kann er als Kantonsanteil behalten.

Im heutigen System wird nach dem Abzug des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von dem sich ergebenden Betrag noch der Anteil des Bundes an der pauschalen Steueranrechnung abgezogen.

Neu wird der Anrechnungsbetrag zwischen Bund und Kantonen/Gemeinden effektiv verteilt. Es stellt sich die Frage, wie dabei der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer zu berücksichtigen ist. Soll wie im heutigen System der gesamte Anteil des Bundes an der Steueranrechnung abgezogen werden oder soll der Anteil des Bundes gemäss dem Kantonsanteil gekürzt werden?

Dazu folgendes Rechenbeispiel:

Ausgangslage:

- Die direkte Bundessteuer beträgt 1'000 Franken;
- Annahme: der Anrechnungsbetrag für die Steueranrechnung beträgt für den Bund 200 Franken;
- Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer beträgt 21.2 %.

	Ohne Berücksichtigung des Kantonsanteils	Mit Berücksichtigung des Kantonsanteils (Vorschlag Art. 20 Abs. 2)
Geschuldete Bundessteuer	1'000	1'000
Ablieferung an den Bund: 78.8 % der geschuldeten Bundessteuer	788	788
abzüglich Anrechnung Anteil Bund: 200	- 200	
abzüglich Anrechnung Anteil Bund: 200 und abzüglich Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer → 21.2 % von 200 = 42.4.		- 157.60
= Netto, dem Bund verbleibend	588	630.40

In der Arbeitsgruppe sprachen sich einige Kantonsvertreter für die Beibehaltung der bisherigen Berechnung aus. Der Bundesrat ist jedoch der Ansicht, dass aus der neuen effektiven Verteilung des Anrechnungsbetrags zwingend folgt, dass der Kanton anteilmässig die auf den Kantonsanteil der direkten Bundessteuer entfallenden ausländischen Steuern übernehmen muss. Dies folgt aus dem Grundsatz der Opfersymmetrie, gemäss welchem die Anrechnungsbeträge proportional zu den Steuereinnahmen verteilt werden sollten. Ohne Berücksichtigung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer müsste der Bund in denjenigen Fällen, wo der auf den Bund anfallende Anrechnungsbetrag die gesamten direkten Bundessteuern auf den DBA-Erträgen umfasst, den darauf entfallenden Kantonanteil aus andern Quellen als den effektiv mit einer Sockelsteuer belasteten Erträgen finanzieren.

Der Bundesrat schlägt daher vor, die Berücksichtigung des Kantonsanteils bei der Verteilung der Steueranrechnung zwischen Bund und Kantonen/Gemeinden in Artikel 20 Absatz 2 festzuhalten.

Absatz 2, letzter Satz

Nach Absatz 2 letzter Satz ist die Verteilung des Anrechnungsbetrags zwischen dem Kanton und den Gemeinden Sache des Kantons. Dies entspricht der bisherigen Regelung in Artikel 21.

Art. 21

Artikel 21 kann aufgehoben werden. Die Verteilung des Anrechnungsbetrags zwischen dem Kanton und der Gemeinde ist neu in Artikel 20 Absatz 2, letzter Satz, geregelt.

Übergangsbestimmung

Mit dieser Bestimmung wird klargestellt, dass für Erträge, die vor dem Inkrafttreten der vorliegenden Verordnungsänderungen fällig wurden, das bisherige Recht gilt. Das heisst beispielsweise, dass die Anrechnung ausländischer Sockelsteuern für Betriebsstätten gemäss Artikel 2a erst für Erträge, die nach Inkrafttreten der Verordnungsänderung fällig werden, möglich ist.

Inkrafttreten

Die Verordnungsänderungen sollen gleichzeitig mit der STAF in Kraft treten, da verschiedene Änderungen auf dieser Vorlage beruhen (Art. 2a, 5 Abs. 3 E-VStA). Dies ist voraussichtlich per 1.1.2020 der Fall.

6.3 Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung

Der Titel der Verordnung wird angepasst an den geänderten Titel der zugrundeliegenden Bundesratsverordnung, die neu Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern heisst.

Artikel 4 dieser Verordnung 1 des EFD enthält Bestimmungen zu Artikel 11 E-VStA (Berechnung des Maximalbetrags). Die Bestimmung wird redaktionell an die Änderungen von Artikel 11 E-VStA angepasst.

Absatz 1 wird redaktionell angepasst.

Absatz 2 wird redaktionell angepasst. Zudem wird ergänzt, dass es nicht nur um Dividenden, sondern auch um Zinsen geht.

Absatz 3 wird redaktionell angepasst und es wird ergänzt, dass es nicht nur um Lizenzgebühren, sondern auch um Dienstleistungserträge geht.

Der bisherige *Absatz 4* ist gegenstandslos, da Artikel 11 Absatz 3 VpStA aufgehoben wird.

Artikel 5 der Verordnung 1 des EFD wird redaktionell angepasst.

Im Anhang können Ziffer 1 und 3 aufgehoben werden. Sie sind nicht mehr notwendig.

7. Umsetzung

Die Umsetzung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern obliegt den für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständigen kantonalen Behörden. Der ESTV übt die Aufsicht über die Kantone aus.

8. Auswirkungen

8.1 Finanzielle und personelle Auswirkungen

8.1.1 Datengrundlage

Das Total der pauschalen Steueranrechnung beim Bund für juristische und natürliche Personen entwickelte sich zwischen 2010 und 2018 gemäss der nachfolgenden Tabelle:

Tabelle: pauschale Steueranrechnung auf Stufe Bund in Mio. Franken, 2010-2018

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
182	170	152	151	150	155	232	130	140

Der Bund verfügt über keine Aufschlüsselung dieser Beträge nach natürlichen und juristischen Personen. Ebenso wenig ist dem Bund das Volumen der Steueranrechnung auf Stufe Kantone bekannt.

Zur Beurteilung der finanziellen Auswirkungen stehen der ESTV bei den juristischen Personen Einzelfalldaten der Kantone ZH, ZG, BS, SG und GE für das Jahr 2013 und bei den natürlichen Personen Einzelfalldaten der Kantone ZH, SZ, ZG, BS, SG und GE für das Jahr 2013 zur Verfügung. Die Auswirkungen auf die einzelnen Kantone können stark variieren. Es ist deshalb offen, ob die genannten Einzelfalldaten für die Gesamtheit der Kantone repräsentativ sind.

Der künftige Umfang der Steueranrechnung und deren Aufteilung auf Bund und Kantone lassen sich auf dieser Grundlage nicht zuverlässig schätzen. Die Einzelfalldaten legen aber den Schluss nahe, dass die finanziellen Auswirkungen im Streubereich der Schätzungen zur STAF liegen. Diese ergeben statische Mindereinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden von rund 2 Milliarden Franken.

8.1.2 Finanzielle Auswirkungen auf Bund und Kantone

Die finanziellen Auswirkungen liegen im Streubereich der Schätzungen zur STAF. Im Einzelnen ergeben sich die nachfolgend beschriebenen Effekte.

Die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus im Rahmen der STAF führt bei den bisherigen Statusgesellschaften zu einer tendenziell höheren Steueranrechnung, während die neuen Sonderregelungen der STAF (Patentbox, Abzüge für Forschung und Entwicklung und Eigenfinanzierung) den gegenteiligen Effekt haben. Die im Zuge der STAF geplanten kantonalen Gewinnsteuersenkungen verringern die Steueranrechnung ebenfalls.⁸

Die vorliegende Verordnungsanpassung wirkt sich aus, indem die pauschale Aufteilung des Anrechnungsbeitrages auf Bund (1/3) und Kantone (2/3) aufgehoben und durch eine effektive Aufteilung ersetzt wird. Zusätzlich zum auf die kantonale Steuer entfallenden Anteil der Steueranrechnung tragen die Kantone auch denjenigen Teil des Anrechnungsbetrags des Bundes, der auf den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer entfällt. Für Gesellschaften, die eine Patentbox in Anspruch nehmen können, findet der neue Artikel 5 Absatz 3 der Verordnung Anwendung.

Die vorgeschlagene Aufhebung der pauschalen Aufteilung ist in erster Linie bei den juristischen Personen relevant. Diesbezüglich entstehen dem Bund Mindereinnahmen, während die Kantone im gleichen Umfang Mehreinnahmen erzielen. Aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ergibt sich ein gegenläufiger Effekt.

8.1.3 Personelle Auswirkungen Bund

Es ergeben sich keine personellen Auswirkungen beim Bund.

8.2 Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Das Ausmass der Steueranrechnung nimmt namentlich bei den juristischen Personen zu und senkt die Steuerbelastung der betroffenen Unternehmen. Die Standortattraktivität der Schweiz nimmt dadurch für die Unternehmen mit signifikanten quellensteuerbelasteten Erträgen aus DBA-Ländern leicht zu. Solche Unternehmen profitieren denn auch am meisten – insbesondere, wenn es sich dabei um bisherige Statusgesellschaften handelt. Einen hohen Anteil quellenbesteuerten Erträge weisen typischerweise multinationale Unternehmen auf, welche einen hohen Anteil ihres Konzernumsatzes durch Tochtergesellschaften in Schwellenländern erwirtschaften.

⁸ Berücksichtigt gemäss den im Anhang der Botschaft zur Steuervorlage 17 in Tabelle 19 dargestellten kantonalen Umsetzungsplänen, BBL 2018 2639.