



13. November 2019

Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Erläuterungen

1. Ausgangslage

In der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 wurde dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF; 18.031) zugestimmt.

Aufgrund der STAF ist auch die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA) anzupassen, die künftig Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (VStA) genannt wird. Zudem wurden weitere, nicht direkt mit der STAF zusammenhängende Änderungen vorgenommen (siehe Ziff. 3.1).

Die STAF und die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern treten am 1. Januar 2020 in Kraft.

2. Grundzüge der Vorlage

2.1 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 kommen.

Wichtigstes Instrument zur Vermeidung solch 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).

2.2 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 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.

2.3 Grundzüge der Steueranrechnung

In der Schweiz ansässige Empfänger von Erträgen, die in einem Vertragsstaat einer nicht rückforderbaren Quellensteuer (Sockelsteuer) unterliegen, können für diese Steuer eine Anrechnung an die Schweizer Steuern beanspruchen. Vorausgesetzt wird, dass das Abkommen mit dem Quellenstaat eine solche Anrechnung vorsieht und die Erträge den schweizerischen Steuern tatsächlich unterliegen. Der Betrag der Steueranrechnung richtet sich zunächst nach der Höhe der Steuer, die der andere Vertragsstaat nach dem Abkommen erheben darf. Der Betrag der Entlastung in 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 (sogenannter Maximalbetrag).³

Gegenstand der Steueranrechnung sind die Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus Staaten, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat. Nach 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.

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.

Zur Ermittlung 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 Aufwendungen sind für die Ermittlung des Maximalbetrages anteilmässig von 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 Aufwendungen (bei natürlichen Personen in der Regel nur die Vermögensverwaltungskosten) im Verhältnis der erzielten Erträge.

3 Die Neuregelung

3.1 Übersicht

Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung, die neu Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern heisst, wird im Wesentlichen wie folgt geändert:

- Änderungen aufgrund der STAF:
 - Aufhebung der Regelung für Statusgesellschaften;
 - Regelung zu den Massnahmen der STAF (Patentbox, Abzüge für Forschungs- und Entwicklungskosten und für die Eigenfinanzierung juristischer Personen);
 - Regelung der Steueranrechnung für Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften.
- Änderungen zur Ermittlung des Maximalbetrags (vgl. Ziff. 3.4):
 - In der Verordnung wird explizit festgehalten, dass nur die mit einer Sockelsteuer belasteten Erträge aus Staaten, mit denen ein DBA besteht, zu berücksichtigen

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.

sind und dass die Steuern pro Einkommensart (Dividenden, Zinsen, Lizenzzerträge usw.) getrennt zu berechnen sind. Zudem wird die Regelung zu den Abzügen präzisiert;

- Einbezug der Kirchensteuern bei juristischen Personen;
- getrennte Berechnung der Steuern von Bund und Kanton/Gemeinde bei der Ermittlung des Maximalbetrags.
- Die Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kanton/Gemeinde erfolgt effektiv nach Steuersätzen (natürliche Personen) resp. Steuerbetrag (juristische Personen); vgl. Ziff. 3.2.
- Aufhebung der Bestimmung zur Herabsetzung des Steueranrechnungsbetrages bei teilweiser Besteuerung; vgl. Ziff. 3.3.
- Bei der Verteilung des Anrechnungsbetrags auf Bund und Kanton/Gemeinde wird der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer abgezogen.

3.2 Verteilung des Anrechnungsbetrags nach effektiven Einkommens- und Gewinnsteuerbelastungen

Nach bisherigem Recht wurde der Anrechnungsbetrag im Verhältnis ein Drittel/zwei Drittel auf Bund und Kantone verteilt (die Verteilung zwischen Kanton und Gemeinden ist Sache des Kantons). Dieser pauschale Verteilschlüssel entsprach nicht der realen Verteilung der Steuerlast zwischen Bund und Kantonen. Bei natürlichen Personen wirkte er sich eher zugunsten der Kantone, bei juristischen Personen eher zugunsten des Bundes aus.

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 wird sowohl für natürliche als auch für juristische Personen vorgenommen.

3.3 Keine Herabsetzung der Steueranrechnung bei teilweiser Besteuerung

Nach bisherigem Recht wurde 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 wurden (Art. 12 VpStA). Artikel 12 kam immer dann direkt zur Anwendung, wenn eine der Steuerhoheiten im entsprechenden Steuerjahr keine Einkommens- oder Gewinnsteuer erhob, für die andere jedoch eine solche geschuldet war (z.B. Gratisaktien, die bei Zuteilung keiner kantonalen Steuer unterliegen). Eine sinngemässe Anwendung von Artikel 12 erfolgte, wenn bei den Steuerhoheiten des Bundes und der Kantone infolge unterschiedlicher gesetzlicher Regelungen abweichende Teilbesteungsverfahren zur Anwendung kamen. Wo der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes und für die Steuern der Kantone und Gemeinden separat berechnet werden musste, waren vorgängig die anrechenbaren ausländischen Steuern pauschal auf die Steuerhoheiten aufzuteilen (ein Drittel Bund/zwei Drittel Kanton). Dies konnte bei Dividenden der Fall sein, die beim Bund und beim Kanton einer unterschiedlichen Teilbesteuerungsregel unterlagen (Art. 5 Abs. 4 VpStA). Diese Regelung kam auch bei kantonalen Statusgesellschaften, die bei den kantonalen und kommunalen Steuern einer privilegierten Besteuerung unterliegen, zur Anwendung (Art. 5 Abs. 3 VpStA). Diese Kürzung wurde 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 führte dazu, dass den steuerpflichtigen Personen nicht die volle Sockelsteuer angerechnet wurde.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des Bundesgerichts vom 9. Oktober 2014⁵ betreffend Teilbesteuerung von Dividenden zu erwähnen.

Bei der Teilbesteuerung von Dividenden galt der von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Teil gemäss Artikel 5 Absatz 4 erster Satz VpStA als nicht besteufter 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 wird an dieses Bundesgerichtsurteil angepasst, indem die Regelung aufgehoben wird, wonach der Teil des Ertrags, der aufgrund der Teilbesteuerung von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen wird, als nicht besteufter Ertrag gilt (und daher nicht der Anrechnung unterliegt). Damit wird der Verordnungstext an die bereits aufgrund des Bundesgerichtsurteils angewandte Praxis angepasst.

Neu wird somit die gesamte Sockelsteuer angerechnet, sofern diese nicht höher als der Maximalbetrag oder die insgesamt geschuldete Einkommens- oder Gewinnsteuer ist. 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. Wie sich dabei die schweizerische Steuer zusammensetzt, spielt keine Rolle mehr. 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 die „schweizerische Steuer“. Einer in der Schweiz ansässigen Person, die nicht bei allen sie betreffenden Steuerhoheiten innerhalb der Schweiz der vollen Besteuerung unterliegt, die Steueranrechnung zu kürzen, steht damit in einem Spannungsfeld zu den DBA. Aufgrund dieser Änderung werden tendenziell mehr ausländische Quellensteuern angerechnet.

3.4 Ermittlung des Maximalbetrags

Die Anrechnung der Sockelsteuer auf die Schweizer Steuern erfolgt gemäss Artikel 8 Absatz 2 höchstens bis zum Betrag der schweizerischen Steuern, die auf die entsprechenden Erträge entfallen (sogenannter Maximalbetrag). Damit wendet die Schweiz das Prinzip der gewöhnlichen Anrechnung an.

Wie der Maximalbetrag ermittelt wird, ist Sache des innerstaatlichen Rechts. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht verschiedene Methoden zur Ermittlung des Maximalbetrags 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 Ermittlung des Maximalbetrags alle mit einer Sockelsteuer belasteten Einkünfte aus einem Land, mit dem ein DBA besteht, berücksichtigt. Die

⁵ BGE 2C_750/2013

Steuern werden für die einzelnen Ertragsarten (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren etc.) getrennt berechnet.

Die Ermittlung dieses sogenannten Maximalbetrags ist in den Artikeln 9-11 geregelt.

Hierzu werden folgende Änderungen vorgenommen (s. Art. 8-11):

- In der Verordnung wird explizit festgehalten, dass alle mit einer Sockelsteuer belasteten Erträge aus den Staaten, mit denen ein DBA besteht, zu berücksichtigen sind; die Schweizer Steuern werden nach Einkommensarten (Zinsen, Dividenden, Lizenzzerträge etc.) getrennt berechnet; abzuziehen sind die Schuldzinsen, die direkt und indirekt mit den Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen und die steuerwirksamen Abzüge;
- Die Höhe der Abzüge für Dividenden und Zinsen sowie für Lizenzgebühren und Dienstleistungserträge wird – inhaltlich unverändert – in der VStA geregelt statt wie bisher in der Verordnung 1 des EFD⁶ über die pauschale Steueranrechnung;
- Einbezug der Kirchensteuern bei juristischen Personen.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

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" resp. "anrechenbare ausländische Quellensteuern" ersetzt.

Der Ausdruck "zuständige Amtsstelle" wird im ganzen Text durch "Steuerbehörde" ersetzt.

In Artikel 24 Absatz 1 wird "Eidgenössisches Finanzdepartement" durch "EFD" ersetzt.

In den Artikeln 15, 17, 19 und 23 erfolgen redaktionelle Anpassungen. In Artikel 17 Absatz 3 wird zudem der Verweis angepasst.

Art. 1 Abs. 2, erster Satz

In einigen DBA werden nicht nur Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren geregelt, sondern auch Dienstleistungserträge und Renten. Artikel 1 Absatz 2 wird entsprechend ergänzt.

Art. 2a

Nach bisherigem 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 ansässig 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. Mit der vorliegenden Änderung wird die neue gesetzliche Regelung präzisiert.

Absatz 1: Eine Steueranrechnung 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

⁶ SR 672.201.1

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

In **Absatz 1** wird präzisiert, dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern für Erträge beansprucht werden kann, die den Einkommens- oder Gewinnsteuern des Bundes oder der Kantone und Gemeinden unterliegen. Damit wird klargestellt, dass die Anrechnung auch beansprucht werden kann, wenn nur eine Steuerhoheit eine Steuer erhebt.

Der bisherige **Absatz 2** wird aufgehoben. Er verweist auf Artikel 12, der seinerseits aufgehoben wird. Diese Bestimmung ist daher überflüssig.

Der bisherige Absatz 3 wird inhaltlich unverändert zu **Absatz 2**.

Art. 4

Die Bestimmung ist inhaltlich unverändert, wurde aber redaktionell angepasst und vereinfacht.

Der neue **Absatz 1** enthält den Regelungsgehalt der bisherigen Absätze 1 und 2. Er besagt, 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.

Absatz 2 entspricht dem bisherigen Absatz 3.

Art. 5

Die bisherige Verordnung geht vom Grundsatz aus, dass zur Ermittlung des Maximalbetrags die Steuern von Bund und Kanton/Gemeinde gemeinsam berechnet werden. In Artikel 5 Absätze 3 und 4 sind die Ausnahmen, bei denen eine getrennte Berechnung stattfindet, festgehalten. In der Vernehmlassungsvorlage waren die Ausnahmen – in geänderter Form – in den Absätzen 2 bis 4 geregelt.

Um die Anrechnung auf den tatsächlich erhobenen Steuerbetrag zu beschränken, ist die Verwendung der separaten Steuerberechnung erforderlich, wenn die Bemessungsgrundlage zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen und kommunalen Steuern unterschiedlich ist. Da dies mehrheitlich der Falls ist, wird neu festgehalten, dass die Steuern von Bund und Kanton/Gemeinde grundsätzlich separat ermittelt werden (vgl. Art. 8, 9, 10).

Artikel 5 Absätze 2 bis 4 gemäss Vernehmlassungsvorlage resp. Artikel 5 Absätze 3 und 4 der bisherigen Verordnung sind daher aufzuheben.

Absatz 2 der bisherigen Verordnung ist aufgrund der Aufhebung von Artikel 12 überflüssig und wird daher aufgehoben.

Dies führt dazu, dass Artikel 5 nur noch aus dem bisherigen, inhaltlich unveränderten *Absatz 1* besteht.

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

Absatz 1 ist inhaltlich unverändert. Er wurde redaktionell angepasst.

In *Absatz 2* ist der Vorbehalt von Artikel 12 zu streichen, da Artikel 12 aufgehoben wird. Zudem wird der Begriff «Steuern» mit der Einfügung «nicht rückforderbare Quellensteuern» präzisiert,

Im neuen *Absatz 3* wird festgehalten, wie der in Absatz 2 definierte Maximalbetrag ermittelt wird (vgl. dazu Ziffer 3.4).

Der bisherige Absatz 3 wird zu *Absatz 4*.

Art. 9 und 10

Vorbemerkung

Im bisherigen Recht wird die Ermittlung des Maximalbetrags für natürliche Personen in Artikel 9, für juristische Personen und für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften in Artikel 10 geregelt. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden steuerlich transparent behandelt, d.h. es sind die einzelnen Gesellschafter, die die Steueranrechnung geltend machen können. Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist nicht gerechtfertigt. Die Einkommen von natürlichen Personen im Privatvermögen sind daher neu nach Artikel 9 zu behandeln. Artikel 10 VStA ist auf juristische Personen und auf Einkommen natürlicher Personen im Geschäftsvermögen anwendbar.

Neu werden die Kirchensteuern in die Ermittlung des Maximalbetrags einbezogen, jedoch nur bei juristischen Personen. Der Einbezug der Kirchensteuern auch für natürliche Personen wäre administrativ sehr aufwändig. Dies insbesondere in Kantonen, in denen die Gemeinden für die Steuererhebung zuständig sind. Im Hinblick darauf, dass es überwiegend um geringe Beträge geht, ist es daher vertretbar, bei natürlichen Personen auf den Einbezug der Kirchensteuern zu verzichten.

Art. 9

Die Ermittlung des Maximalbetrags nach Artikel 8 VStA basiert auf der Berechnung einer einzigen Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden). Um die Anrechnung auf den tatsächlich erhobenen Steuerbetrag zu beschränken, ist eine separate Steuerberechnung erforderlich, wenn die Bemessungsgrundlage zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen und kommunalen Steuern unterschiedlich ist. In *Absatz 1* wird festgelegt, dass grundsätzlich eine gesonderte Berechnung stattfindet.

Absatz 2 hält fest, dass bei Erträgen im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person die Ermittlung des Maximalbetrags nach Artikel 10 erfolgt, jedoch ohne Berücksichtigung der Kirchensteuer.

Absätze 3 und 4: 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 4 sprachlich vereinfacht.

Art. 10

In Artikel 10 geht es um die Ermittlung des Maximalbetrags für juristische Personen. In *Absatz 1* wird festgehalten, dass die Steuern des Bundes einerseits und die Steuern von Kanton, Gemeinde und Kirchgemeinde andererseits getrennt berechnet werden und dass auch die Kirchensteuern zu berücksichtigen sind. Absatz 1 wurde zudem redaktionell so angepasst, dass der bisherige Absatz 2 überflüssig ist und gestrichen werden kann.

Absatz 2 wurde redaktionell angepasst.

Absatz 3: 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

Das bisherige Recht enthält in Absatz 2 eine Delegation an das EFD, wonach pauschale Abzüge für Dividenden und Lizenzgebühren vorgesehen werden können. In der Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung⁷ (im folgenden EFD-Verordnung 1) sind entsprechende pauschale Abzüge vorgesehen (Art. 4 Abs. 2 und 3).

Artikel 4 EFD-Verordnung 1 wird in Artikel 11 VStA integriert (siehe Abs. 3-6). Dies hat den Vorteil, dass die Abzüge gesamthaft in der VStA geregelt sind.

Absatz 1 und *Absatz 2* werden gegenüber dem bisherigen Recht präziser formuliert. Bei der Berechnung des Maximalbetrags werden die Erträge um die Schuldzinsen, die anderen Aufwendungen und um die steuerwirksamen Abzüge gekürzt. Während sich die «anderen Aufwendungen» auf Ausgaben beziehen, die durch die kommerzielle Nutzung gerechtfertigt sind, beziehen sich die «steuerwirksamen Abzüge» auf die von der STAF vorgesehenen Abzüge, nämlich den zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten (Art. 10a und 25a StHG), den Abzug zur Eigenfinanzierung (Art. 25a^{bis} StHG) und die Reduzierung von Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten nach Artikel 8a und 24b StHG. In *Absatz 2* werden die Verteilungsregeln festgehalten. Direkt zuweisbare Aufwendungen werden auf die entsprechenden Erträge verteilt, indirekte Aufwendungen werden proportional verteilt.

Absatz 3 entspricht inhaltlich unverändert Artikel 4 Absatz 1 EFD Verordnung 1.

Absatz 4 entspricht mit Präzisierungen Artikel 4 Absatz 2 EFD-Verordnung 1. Es geht hier um die Kürzungen für Dividenden und Zinsen, die wie bisher auf 5 Prozent festgesetzt werden.

Absatz 5 entspricht mit Präzisierungen Artikel 4 Absatz 3 EFD-Verordnung 1. Hier geht es um die Kürzungen für Lizenzgebühren und Dienstleistungserträge, die wie bisher auf 50 Prozent der Bruttoerträge festgesetzt werden.

In *Absatz 6* wird festgehalten, dass die steuerpflichtige Person die tatsächlichen (niedrigeren) Kosten geltend machen kann. Die Steuerbehörden ihrerseits können die tatsächlichen (höheren) Kosten berücksichtigen. Diese Regelung war bisher in Artikel 4 Absätze 2 und 3 der EFD-Verordnung 1 enthalten. Sie hat inhaltlich keine Änderung erfahren.

Art. 12

Nach bisherigem 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. Diese Bestimmung wird aufgehoben (siehe dazu Ziffer 3.3).

Art. 13

Absatz 2 hält neu fest, dass die steuerpflichtige Person ihren Antrag auf Anrechnung ausländischer Quellensteuern gemäss den Vorgaben der kantonalen Steuerbehörde einzureichen hat. Damit ist z.B. auch eine elektronische Einreichung möglich.

Nach *Absatz 2^{bis}* sind Erträge, die bei der Gewinn- oder Einkommenssteuer ermässigt besteuert werden, z.B. in einer Patentbox, besonders zu bezeichnen. Dies erleichtert die Arbeit der Steuerbehörden.

⁷ SR 672.201.1

Art. 20

Nach bisherigem 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 bis 11 festgestellte Anrechnungsbetrag zwischen Bund und Kanton/Gemeinde aufgeteilt wird. Neu erfolgt die Verteilung effektiv nach den Steuersätzen bei natürlichen Personen und nach dem Steuerbetrag bei juristischen Personen.

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 und die Gemeinde 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 (20 %) ein Steuerbetrag von 250 Franken. Davon erhebt der Bund vor der Steueranrechnung 50 Franken, der Kanton/die Gemeinde 200 Franken.
2. Der Anteil des Bundessteuersatzes am gesamten Steuersatz beträgt 20 %, derjenige von Kanton/Gemeinde 80 %. In diesem Verhältnis ist nun die anrechenbare Sockelsteuer zwischen Bund und Kanton/Gemeinde 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 DBG lediglich 78.8 % der erhobenen Bundessteuer abliefern; 21.2 % kann er als Kantonsanteil behalten.

Neu wird der Anrechnungsbetrag zwischen Bund und Kantonen/Gemeinden effektiv verteilt. Daraus ergibt sich, 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 sollen. Ohne Berücksichtigung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer müsste der Bund in denjenigen Fällen, in welchen der auf den Bund anfallende Anrechnungsbetrag die gesamte direkte Bundessteuer auf den DBA-Erträgen umfasst, den darauf entfallenden Kantonsanteil aus andern Quellen als den effektiv mit einer Sockelsteuer belasteten Erträgen finanzieren.

In Artikel 20 Absatz 2 wird daher festgehalten, dass der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer bei der Verteilung der Steueranrechnung zwischen Bund und Kanton/Gemeinde zu berücksichtigen ist.

Dazu folgendes Rechenbeispiel:

Ausgangslage:

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

	Ohne Berücksichtigung des Kantonsanteils	Mit Berücksichtigung des Kantonsanteils (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 di- rekten Bundessteuer → 21.2 % von 200 = 42.4.		- 157.60
= Netto, dem Bund verbleibend	588	630.40

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 wird aufgehoben. 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 treten gleichzeitig mit der STAF per 1. Januar 2020 in Kraft.