



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,  
Stempelabgaben DVS

19. September 2014

---

# **Vernehmlassung zur Verordnung über die pauschale Steueran- rechnung (Umsetzung Motion Pelli - 13.3184)**

## **Erläuternder Bericht**

---

## 1. Ausgangslage

Am 21. März 2013 reichte Nationalrat Pelli die Motion "Ende der Überbesteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz (13.3184)" ein. Er forderte den Bundesrat auf, die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung dahingehend zu ändern, dass - bei einem vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - schweizerischen Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens die pauschale Steueranrechnung gewährt werden kann, wenn die Steuereigenschaften dieser Betriebsstätten mit denen eines ordentlich besteuerten Schweizer Unternehmens identisch sind.

Der Bundesrat beantragte die Annahme der Motion. Die Eidgenössischen Räte folgten dem Antrag und überwiesen die Motion am 27. November 2013.

## 2. Geltendes Recht / Problemstellung

### 2.1 Allgemeine Anmerkungen zur pauschalen Steueranrechnung

Der sogenannte Methodenartikel in einem DBA entscheidet darüber, wie der Ansässigkeitsstaat eines Empfängers von Einkünften, die im Quellenstaat nach DBA besteuert werden können, die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Die OECD stellt in ihrem Musterabkommen zwei unterschiedliche Methoden zur Auswahl: die Befreiungsmethode (Artikel 23A) und die Anrechnungsmethode (Artikel 23B).

Die Methodenartikel in den Schweizer DBA folgen in ihrem Aufbau Artikel 23A des OECD-Musterabkommens. Demnach befreit die Schweiz als Ansässigkeitsstaat Einkünfte von der Besteuerung, die gemäss DBA vom anderen Staat besteuert werden können. Diese Befreiung gilt indessen nicht für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (sowie in einzelnen Fällen für Dienstleistungserträge). Vielmehr weisen die Schweizer DBA in Bezug auf diese Einkünfte der Schweiz das Recht zu, gemäss den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der vorgesehenen Entlastung zu bestimmen und das Verfahren zu ordnen. Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe e des Bundesbeschlusses über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 (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. Gestützt darauf hat der Bundesrat die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (VpStA; SR 672.201) erlassen.

Die pauschale Steueranrechnung, wie sie die Schweiz gestützt auf diese Verordnung anwendet, weist im Wesentlichen folgende Eigenheiten auf:

- Die Steueranrechnung erfolgt für die auf den Steuerhoheiten Bund, Kantone und Gemeinde erhobenen Steuern gesamthaft. Dies deshalb, weil die nicht rückforderbare Quellensteuer weder an die Steuern bloss einer Steuerhoheit noch je einmal auf allen drei Steuerhoheiten angerechnet werden kann.
- Die Anrechnungsbeträge werden auf die Steuerhoheiten Bund, Kantone und Gemeinden mittels eines pauschalen Verteilschlüssels aufgeteilt. Ungenauigkeiten in der anteiligen Belastung werden in Kauf genommen.
- Zur Berechnung des Maximalbetrages bei natürlichen Personen werden pauschale Tarife mit gewogener Durchschnittsbelastung zugelassen.

- Bei teilweiser Versteuerung (wenn eine der Steuerhoheiten auf die Besteuerung der Erträge mit Anrecht auf pauschale Steueranrechnung verzichtet) wird die anrechenbare nicht rückforderbare Quellensteuer pauschal gekürzt.

## **2.2 Betriebsstätten ausländischer Unternehmen**

Das von der Motion aufgeworfene Problem betrifft die Anwendung der DBA auf Betriebsstätten in der Schweiz, die Teil von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Ansässigkeitsstaaten) sind und denen Erträge aus beweglichem Vermögen, d.h. von Zinsen, Dividenden und Lizenzen aus Drittstaaten (Quellenstaaten) zufließen. Diese Erträge können mit einer im Quellenstaat nicht rückforderbaren Quellensteuer (sog. Residualsteuer) belastet bleiben.

Gemäss DBA gelten die schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen als nicht in der Schweiz ansässige Personen und können daher keine Entlastung der residualen Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren aus Drittstaaten geltend machen. Die Entlastung kann nur basierend auf dem DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft geltend gemacht werden.

Gemäss Artikel 6 Absatz 1 VpStA kann deshalb den schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen auch keine Anrechnung der im Drittstaat erhobenen Quellensteuer gewährt werden.

Diese Regelung ist dann folgerichtig, wenn der ausländische Ansässigkeitsstaat den weltweiten Gewinn besteuert und die ausserhalb seiner Steuerhoheit bereits bezahlten Steuern von seinen eigenen Steuern in Abzug bringen lässt (Anrechnungssystem). Wenn der Ansässigkeitsstaat für die Betriebsstätte in der Schweiz jedoch die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet (Ausscheidung der Gewinnanteile, die durch die Betriebsstätte erzielt werden), so kann auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren aus Drittstaaten eine Doppelbesteuerung resultieren. Dies ist dann der Fall, wenn auf diesen der Betriebsstätte zufließenden Erträgen eine Residualsteuer verbleibt, da diese im System der Befreiungsmethode vom Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft nicht an die eigenen Steuern angerechnet werden kann.

Die überwiesene Motion Pelli fordert die Aufhebung dieser verbleibenden Doppelbesteuerung, indem den Betriebsstätten ausländischer Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen die pauschale Steueranrechnung für die verbleibenden Residualsteuern ermöglicht wird.

## **3. Vorgeschlagene Neuregelung**

### **3.1 Formelles**

Die Problematik der verbleibenden Doppelbesteuerung infolge fehlender Anrechnungsmöglichkeiten von Quellensteuern aus Drittstaaten wurde im OECD Kommentar zum Musterabkommen aufgegriffen. Im Kommentar zu Artikel 24 (Gleichbehandlung) wird den Mitgliedstaaten empfohlen, dieses Problem entweder bilateral oder in ihrem internen Recht zu lösen.

Eine Lösung im innerstaatlichen Recht ist einfacher als die Anpassung sämtlicher DBA resp. die Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung in neuen DBA. Die überwiesene Motion Pelli geht daher auch von einer innerstaatlichen Lösung aus. In diesem Sinne wird vorgeschlagen, die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung entsprechend anzupassen.

### **3.2 Erläuterungen zu Artikel 2a E-VpStA**

Mit Artikel 2a E-VpStA soll die in bestimmten Konstellationen bei Schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen verbleibende Doppelbesteuerung bezüglich Erträgen aus beweglichem Vermögen beseitigt werden. Dies wird erreicht, indem die Schweiz diesen Betriebsstätten die pauschale Steueranrechnung gewährt. Die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung ist an die in Artikel 2a E-VpStA aufgezählten Voraussetzungen geknüpft.

Die schweizerische Betriebsstätte, welche die pauschale Steueranrechnung geltend macht, hat die Erfüllung aller Voraussetzungen nachzuweisen.

#### Absatz 1 Buchstabe a

Eine pauschale Steueranrechnung wird nur dann gewährt, wenn die Gewinne der Betriebsstätte in der Schweiz auf allen drei Ebenen (Bund, Kanton, Gemeinden) ordentlich besteuert werden.

Sollte eine Betriebsstätte auf kantonaler Ebene vom Privileg einer Holding-, Verwaltungs- oder gemischten Gesellschaft profitieren, liegt keine ordentliche Besteuerung im Sinne von Artikel 2a Absatz 1 Buchstaben a E-VpStA vor. Eine pauschale Steueranrechnung kommt diesfalls nicht in Frage. Dies gilt ebenfalls, wenn regionale Steuererleichterungen nach Artikel 5 oder Artikel 23 Absatz 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642,14) oder aufgrund von Artikel 12 des Bundesgesetzes über die Regionalpolitik (SR 901.0) gewährt werden.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III sollen Steuerregimes, die eine unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Erträge vorsehen (sogenanntes «ring-fencing») abgeschafft werden. Die Vernehmlassung zu dieser Reform wurde Mitte September 2014 eröffnet. Es wäre deshalb verfehlt, im jetzigen Zeitpunkt den Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, die von einem solchen Regime profitieren, die pauschale Steueranrechnung zu gewähren.

Gilt das Steuerprivileg oder die Steuererleichterung im Sinne der vorgenannten Ausführungen nur bei der Steuerhoheit Kanton/Gemeinde oder nur bei der Steuerhoheit Bund, bleibt die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung mangels ordentlicher Besteuerung in der Schweiz generell ausgeschlossen. Eine teilweise Gewährung der pauschalen Steueranrechnung im Sinne von Artikel 12 VpStA ist nicht möglich. Die Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sollen nur mit denjenigen schweizerischen Unternehmen gleichgestellt werden, die bei allen drei Steuerhoheiten ordentlich besteuert werden.

Die Bestimmungen zur Berechnung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung (Art. 8 - 11 VpStA) gelten auch für den neuen Artikel 2a.

#### Absatz 1 Buchstabe b

Einer schweizerischen Betriebsstätte kann die pauschale Steueranrechnung nur dann gewährt werden, wenn der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft die sogenannte Befreiungsmethode (Ausscheidung der Gewinnanteile, die durch die Betriebsstätte erzielt werden) anwendet. Nur bei dieser Methode entsteht eine Doppelbesteuerung, welche mit der vorliegenden Regelung vermieden werden soll. Wendet der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode an (Ansässigkeitsstaat berücksichtigt die Residualsteuer) entsteht keine Doppelbesteuerung, weshalb auch keine pauschale Steueranrechnung notwendig ist.

#### Absatz 1 Buchstabe c

Es müssen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, die in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält, sowie zwischen jedem dieser Staaten und dem Drittstaat, aus dem die zur Anrechnung berechtigenden Erträge stammen, bestehen. Mit der Bedingung, dass auch zwischen der Schweiz und dem

Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, welche eine Betriebsstätte in der Schweiz unterhält, ein DBA bestehen muss, soll unter Anderem vermieden werden, dass die pauschale Steueranrechnung auch Betriebsstätten von Gesellschaften aus Offshore-Ländern gewährt werden muss.

#### Absatz 2

Es sind zwei Konstellationen zu unterscheiden:

Ist der Residualsatz 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 Residualsteuer zur Folge, dass nicht erhobene Quellensteuern in der Schweiz angerechnet werden müssten (im Sinne einer „fiktiven“ Anrechnung). Es kann daher nur der tatsächlich angewandte, niedrigere Satz geltend gemacht werden.

Ist der Residualsatz 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 Residualsteuer 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. Dass die Betriebsstätte dabei wegen der nicht Anrechenbarkeit eines Teils der Residualsteuer schlechter gestellt wird als ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, ist gemäss Randziffer 70 des Kommentars zu Artikel 24 des OECD-Musterabkommens hinzunehmen.

#### Übergangsbestimmung

Mit dieser Bestimmung wird klargestellt, dass für Erträge, die vor dem Inkrafttreten von Artikel 2a E-VpStA fällig wurden, das bisherige Recht gilt; das heisst, dass die pauschale Steueranrechnung nicht möglich ist.

#### Inkrafttreten

Die Verordnung soll per 1. Januar 201x in Kraft gesetzt werden.

Die Inkraftsetzung per Anfang Kalenderjahr ist aus Gründen des Vollzuges notwendig und sinnvoll.

## **4. Finanzielle Auswirkungen**

Die den Unternehmen und natürlichen Personen gewährte pauschale Steueranrechnung führt zu einer Verringerung ihrer in der Schweiz geschuldeten direkten Steuern. Der zu Lasten des Bundes anfallende Teil wird dem Bund von den Kantonen in Rechnung gestellt und in der Staatsrechnung des Bundes bei der Ertragsposition "Direkte Bundessteuer" direkt in Abzug gebracht. Im Durchschnitt der letzten 4 Jahren wurden jährlich folgende Beträge an pauschaler Steueranrechnung gewährt:

	<b>Anteil Bund</b>	<b>Anteil Kantone<sup>1</sup></b>	<b>Total</b>
	160 Mio. Fr.	130 Mio. Fr.	290 Mio. Fr.
davon an natürliche Personen	35 Mio. Fr.	70 Mio. Fr.	105 Mio. Fr.
davon an juristische Personen	125 Mio. Fr.	60 Mio. Fr.	185 Mio. Fr.

---

<sup>1</sup> Inkl. Gemeinden

Die Verwaltung verfügt über keine Daten, die Auskunft geben könnten über die Anzahl Betriebsstätten, welche zukünftig - basierend auf der Neuregelung - eine pauschale Steueranrechnung geltend machen könnten. Es sind daher keine Aussagen möglich über die zukünftig zu erwartenden Mindereinnahmen. Aus der verbesserten Anrechnungsmöglichkeit dürften sich Mehrbelastungen aus der pauschalen Steueranrechnung ergeben. Sofern es zu Neuansiedlungen von Betriebsstätten kommt, könnte die Mehrbelastung aufgrund der pauschalen Steueranrechnung durch die Mehrerträge aus den Gewinnsteuern der neuen Betriebsstätten kompensiert werden.