



Merkblatt über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

1. Was bezweckt die Anrechnung ausländischer Quellensteuern?

Zahlreiche Staaten erheben **Quellensteuern** auf Kapitalerträgen. Unterliegen diese zudem im Wohnsitzstaat des Empfängers einer Steuerpflicht, was üblicherweise der Fall ist, kann es zu einer internationalen Doppelbesteuerung kommen. Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beseitigen die Doppelbesteuerung von **Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren** (und in einzelnen Fällen auch von **Dienstleistungserträgen** und **Renten**) dadurch, dass die in der Schweiz wohnhaften Empfänger, zum Ausgleich der von diesen Staaten erhobenen und nicht zu erstattenden Steuern, eine Entlastung von den schweizerischen Steuern verlangen können.¹

Die Entlastung erfolgt durch Anrechnung der ausländischen Quellensteuern gemäss der Verordnung des Bundesrates vom 22. August 1967 über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (VStA).² Eine Teilrevision dieser Verordnung trat am 1. Januar 2020 in Kraft. Die in den in der dazugehörigen **Verordnung 1** des EFD vom 4. Dezember 2019 (Inkrafttreten am 1. Februar 2020) über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern³ **aufgelisteten Vertragsstaaten** im Laufe eines Jahres tatsächlich erhobenen Steuern, die diese Staaten nach dem Abkommen nicht zurückerstatten müssen, werden unter gewissen Voraussetzungen von der Schweiz dem inländischen Einkommensempfänger ganz oder teilweise angerechnet.

(Im Anhang zu diesem Merkblatt befindet sich ein Berechnungsbeispiel zur Anrechnung der ausländischen Quellensteuer. Dabei wird auch die Verteilung des Anrechnungsbetrags zwischen Bund und Kantonen gemäss Art. 20 VStA aufgezeigt.)

2. Für welche Erträge kann die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern verlangt werden?

Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern kann für diejenigen **Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Dienstleistungserträge und Renten** verlangt werden, die in den **Vertragsstaaten**, aus denen sie stammen, **tatsächlich einer Steuer** zu den im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen festgesetzten Sätzen (siehe Verordnung 1) **unterliegen** und im Doppelbesteuerungsabkommen für diese Erträge eine Entlastung von den schweizerischen Steuern durch Anrechnung der ausländischen Steuer vorgesehen ist.

3. Wer hat Anspruch auf die Anrechnung ausländischer Quellensteuern?

Anspruch auf die Anrechnung ausländischer Quellensteuern haben alle **natürlichen** und **juristischen Personen**, die im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen mit den in der Verordnung 1 erwähnten Vertragsstaaten in der Schweiz ansässig

sind und hier für die ausländischen Erträge den schweizerischen Einkommens- und Gewinnsteuern unterliegen.

Fließen die Erträge an eine **Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft**, so steht der Anspruch auf Anrechnung ausländischer Quellensteuern der Gesellschaft zu.

Auch eine **schweizerische Betriebsstätte** eines ausländischen Unternehmens kann für Erträge aus einem Drittstaat, die mit nicht rückforderbaren Quellensteuern belastet sind, die Anrechnung dieser Steuern beanspruchen, wenn Doppelbesteuerungsabkommen einerseits zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens und andererseits zwischen jedem der beiden Staaten und dem Drittstaat, aus dem die Erträge stammen, bestehen.

Wer die Anrechnung ausländischer Quellensteuern verlangt, hat die im Antrag aufgeführten ausländischen Erträge mit dem Bruttobetrag (also ohne Abzug der im Quellenstaat erhobenen Steuer) zu versteuern. Besondere Vorschriften (Art. 3 Abs. 2 VStA) gelten für die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen.

4. In welchen Fällen ist die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ausgeschlossen?

Ist eine der in den vorstehenden Ziffern 2 und 3 erwähnten Voraussetzungen nicht erfüllt, so kann die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht beansprucht werden. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ist insbesondere ausgeschlossen:

- für Erträge, die **im Quellenstaat keiner Steuer unterliegen** oder für welche eine allfällige Quellensteuer voll zurückgefordert werden kann;
- für Erträge, die **in der Schweiz keiner Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen**, sei es,
 - dass der Empfänger generell von der Entrichtung schweizerischer Einkommenssteuern befreit ist,
 - dass der Empfänger tatsächlich keine schweizerischen Einkommenssteuern entrichtet, weil sein Einkommen die steuerbaren Mindestbeträge nicht erreicht, oder
 - dass die Erträge nach internem Recht nicht besteuert werden (z.B. Dividenden aus Tochtergesellschaften, für die ein Beteiligungsabzug gewährt wird).
- für natürliche Personen, die in der Schweiz nach dem Aufwand besteuert werden und die Steuer nicht alle Einkünfte aus dem Quellenstaat zum Satze für das Gesamteinkommen umfasst (vgl. Art. 14 Abs. 5 DBG bzw. Art. 6 Abs. 7 StHG);
- für Steuerpflichtige, die das Doppelbesteuerungsabkommen missbräuchlich in Anspruch nehmen oder die Voraussetzungen für die Beanspruchung eines Vorteils des Doppelbesteuerungsabkommens nicht erfüllen. Eine Ausnahme besteht gemäss schweizerisch-deutschem Doppelbesteuerungsabkommen für Fälle, wo die Entlastung der deutschen Quellensteuer von gewissen Personen und Gesellschaften nicht beansprucht werden kann und trotzdem eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern gewährt wird.⁴
- für **Bagatellfälle**, in denen die nicht rückforderbaren ausländischen Steuern den Betrag von 100 Franken nicht übersteigen.

¹ Eine andere Regelung enthält einzig noch das Abkommen vom 30. September 1954 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, welches noch für 10 Staaten (Antigua and Barbuda, Barbados, Belize, Dominica, Gambia, Grenada, Malawi, St. Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines) und 3 Territorien (Anguilla, BVI, Montserrat) anwendbar ist, nicht jedoch für Grossbritannien.

² SR 672.201

³ SR 672.201.1

⁴ vgl. Verordnung 2 des EFD vom 12. Februar 1973 über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.201.3)

Steuerpflichtige, die die Anrechnung ausländischer Quellensteuern aus einem der vorgenannten Gründe nicht beanspruchen können oder sie nicht beantragen, können verlangen, dass die in den Vertragsstaaten in Übereinstimmung mit dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhobenen Steuern vom Bruttobetrag der Erträge abgezogen werden (Nettosteuerung).

5. Anrechenbare ausländische Quellensteuern – Grundsatz

Sofern die ausländischen Quellensteuern nicht höher als der **Maximalbetrag** oder die insgesamt geschuldete Einkommens- oder Gewinnsteuer sind, werden sie vollständig angerechnet.

Die 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. Die vom Bund, den Kantonen, den Gemeinden und den Kirchgemeinden (nur für juristische Personen) erhobenen Steuern gelten gemeinsam als die «schweizerische Steuer». Es kommt demnach zu keinen Kürzungen der Steueranrechnung bei in der Schweiz ansässigen Person, die nicht bei allen sie betreffenden Steuerhöhen innerhalb der Schweiz der vollen Besteuerung unterliegen. In diesen Fällen begrenzt aber allenfalls der **herabgesetzte Maximalbetrag** (siehe Ziffer 7 hienach) die Möglichkeit der Anrechnung.

6. Wie wird der Betrag der Anrechnung ausländischer Quellensteuern ermittelt?

Der Betrag der Anrechnung ausländischer Quellensteuern entspricht, mit der nachstehenden Einschränkung, der Summe der ausländischen Quellensteuern, die in den Vertragsstaaten im Laufe eines Kalenderjahres (Fälligkeitsjahr) von den Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Dienstleistungserträgen und Renten in Übereinstimmung mit dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind und gemäss Doppelbesteuerungsabkommen nicht zurückgefordert werden können. Sind die schweizerischen Steuern, die auf die in den Vertragsstaaten besteuerten Erträge entfallen, jedoch niedriger, so wird nur der niedrigere Betrag (**Maximalbetrag**, siehe Ziffer 7 hienach) vergütet.

7. Wie wird der Maximalbetrag berechnet?

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Erträge, die nach dem 31. Dezember 2019 fällig werden.

a) Berechnung für natürliche Personen

Der Berechnung des Maximalbetrages werden die Steuersätze zugrunde gelegt, die bei der Berechnung der für das Fälligkeitsjahr geschuldeten Einkommenssteuern angewendet werden. Dabei wird der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits sowie der Kantone und Gemeinden andererseits gesondert berechnet. Er darf jedoch nicht höher sein als die Summe der schweizerischen Einkommensteuern im Fälligkeitsjahr. Zuschläge für Kirchensteuern werden nicht berücksichtigt. Die Kantone können für die Berechnung des Maximalbetrages eigene Tarife vorsehen.

Die im gleichen Jahr angefallenen Schuldzinsen, die anderen Aufwendungen und die steuerwirksamen Abzüge, die mit der Erzielung der Erträge direkt oder indirekt zusammenhängen, sind anteilmässig von den deklarierten Bruttoerträgen in Abzug zu bringen (siehe nachfolgende Erläuterungen in Bst. c).

Bei Erträgen im Geschäftsvermögen wird der Maximalbetrag berechnet wie für juristische Personen, jedoch ohne Berücksichtigung der Kirchensteuern.

b) Berechnung für juristische Personen

Für die Berechnung des Maximalbetrages sind die einzelnen Steuern des Bundes, der Kantone, der Gemeinden und der Kirchgemeinden massgebend, die auf dem Gewinn des Fälligkeitsjahres berechnet werden. Dabei wird der Maximalbetrag

für die Steuern des Bundes einerseits sowie der Kantone, Gemeinden und Kirchgemeinden andererseits gesondert berechnet.

Der auf die ausländischen Erträge entfallende Teilbetrag der Gewinnsteuer wird nach dem Verhältnis der verbuchten Erträge zum gesamten Reingewinn derselben Steuerperiode ermittelt, nach Abzug der darauf entfallenden Schuldzinsen, der anderen Aufwendungen und der steuerwirksamen Abzüge (siehe nachfolgende Erläuterungen in Bst. c). Der Maximalbetrag entspricht der Summe der auf diese Weise errechneten Teilbeträge der Gewinnsteuern für Bund, Kanton, Gemeinde und Kirchgemeinde. Die Summe der Teilbeträge kann jedoch nicht höher sein als die tatsächlich geschuldeten Steuern.

c) Berücksichtigung von Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzügen

Da die schweizerischen Steuern auf dem Nettoeinkommen (natürliche Personen) resp. dem Nettogewinn (juristische Personen) erhoben werden, werden die ausländischen Erträge für die Berechnung des Maximalbetrages um die auf diese Erträge entfallenden Schuldzinsen, anderen Aufwendungen und steuerwirksamen Abzüge gekürzt.

Es wird angenommen, dass die Schuldzinsen und anderen Aufwendungen bei Lizenzgebühren, die nicht nach Art. 8a und 24b StHG besteuert werden, und bei Dienstleistungserträgen 50 Prozent und die anderen Aufwendungen bei Dividenden und Zinsen 5 Prozent der Bruttoeinnahmen ausmachen; der Nachweis, dass die tatsächlichen Aufwendungen wesentlich höher oder niedriger sind, bleibt vorbehalten.

8. Wie gelangt man in den Genuss der Anrechnung ausländischer Quellensteuern?

Der Antrag ist gemäss den Vorgaben der Steuerbehörde des Kantons, in dem die antragstellende Person am Ende der Steuerperiode, in der die Erträge fällig wurden, ansässig war, einzureichen. Die Erträge, die einer ermässigten Besteuerung unterliegen, sind dabei besonders zu bezeichnen. Für jedes Jahr ist ein separater Antrag zu stellen.

- a. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern wird nur auf Antrag gewährt.
 - für **Dividenden** und **Zinsen**: mit dem Ergänzungsblatt Anrechnung ausländischer Quellensteuern zum Wertschriftenverzeichnis: Formular **DA-1** für natürliche Personen; Formular **DA-2** für Aktiengesellschaften, Kommandit-AG, GmbH, Genossenschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, schweizerische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften sowie Vereine und Stiftungen;
 - für **Lizenzgebühren**: mit dem Formular **DA-3** für alle Antragsteller.

Anträge auf Anrechnung ausländischer Quellensteuern können frühestens nach Ablauf der Steuerperiode, in der die ausländischen Erträge fällig geworden sind, gestellt werden. Der Anspruch auf Anrechnung ausländischer Quellensteuer erlischt, wenn der Antrag **nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind**, gestellt wird.

- b. Im Antrag sind die Kapitalanlagen und die in einer Steuerperiode fällig gewordenen Erträge, auf denen **in den Vertragsstaaten tatsächlich eine begrenzte Steuer erhoben worden ist, die nicht zurückgefordert werden kann**, vollständig und genau anzugeben. Die Erträge sind nach Quellenstaaten zu ordnen; ferner sind der Bruttoertrag und der Betrag der nicht rückforderbaren ausländischen Steuer einzusetzen. Erträge, für die keine Anrechnung ausländischer Quellensteuer beansprucht werden kann (siehe Ziffer 4 hievor), sind nicht im Ergänzungsblatt, sondern im ordentlichen Wertschriftenverzeichnis aufzuführen.
- c. Die Erträge des Geschäftsvermögens, die im selben Geschäftsjahr fällig wurden, sind in einem Antrag zusammenzufassen.

- d. Nachdem die zuständige Amtsstelle den Antrag nach den gleichen Regeln, die bei Anträgen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer anwendbar sind, geprüft hat, fällt sie eine Entscheidung, die sie begründet, sofern dem Antrag nicht voll entsprochen wird. Der festgesetzte Betrag der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern steht unter dem Vorbehalt einer nachträglichen Prüfung und Korrektur durch die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Dem Antragsteller stehen die gleichen Rechtsmittel zur Verfügung wie gegen Entscheide über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

9. Wie wird der Betrag der angerechneten ausländischen Quellensteuer vergütet?

Der Betrag der angerechneten ausländischen Quellensteuer wird, je nach der kantonalen Regelung, entweder an die schweizerischen Steuern angerechnet oder in bar vergütet.

10. Auskünfte, Formulare, Gesetzestexte

Weitere Auskünfte über die Anrechnung ausländischer Quellensteuer erteilen die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern. Die Antragsformulare für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (siehe Ziffer 8a hievore) können bei den kantonalen Steuerverwaltungen bezogen werden.

Die Doppelbesteuerungsabkommen mit den in der Verordnung 1 genannten Staaten, eine Übersicht über die Auswirkungen des Abkommens sowie die Formulare zur Entlastung von oder Rückforderung der ausländischen Quellensteuern können via Internet: www.estv.admin.ch → Internationales Steuerrecht → Länder eingesehen oder bezogen werden.

Folgende Unterlagen können direkt im Internet eingesehen werden:

- Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuer vom 22. August 1967, Stand 1. Januar 2020
www.admin.ch/ch/d/sr/c672_201.html
- Verordnung 1 des EFD über die Anrechnung ausländischer Quellensteuer vom 4. Dezember 2019, **mit Anhang** (Liste der Vertragsstaaten)
www.admin.ch/ch/d/sr/c672_201_1.html
- Verordnung 2 des EFD über die Anrechnung ausländischer Quellensteuer vom 12. Februar 1973
www.admin.ch/ch/d/sr/c672_201_3.html
- Doppelbesteuerungsabkommen
www.admin.ch/ch/d/sr/0.67.html

Anhang – Anwendungsbeispiel natürliche Personen (inkl. Aufteilung zwischen Bund und Kanton)

Sachverhalt

K (natürliche Person) ist in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und besitzt 1000 Stammaktien einer niederländischen Kapitalgesellschaft. Im Jahr X erhält er eine Bruttodividende von CHF 2410.00. Die Aktien haben per 31.12.X einen Steuerwert von CHF 79 300.00. Gemäss DBA mit den Niederlanden beträgt die nicht rückforderbare niederländische Steuer auf Dividenden 15 %. Die Schweizer Einkommenssteuersätze für das Jahr X betragen 5 % (Bund), 5 % (Kanton) und 8 % (Gemeinde). K bezahlt im Jahr X Schuldzinsen in der Höhe von CHF 15 000.00 und hat per 31.12.X Gesamtaktiven von CHF 860 000.00. Ausserdem bezahlt K im Jahr X Vermögensverwaltungskosten in Höhe von CHF 1600 und der Gesamtertrag der Wertschriften beläuft sich auf CHF 15 500.

Lösung

Berechnung der Residualsteuer

Die nicht rückforderbare niederländische Quellensteuer beträgt 15 % von CHF 2410.00. Die Residualsteuer ist demnach CHF 361.50.

Berechnung des Maximalbetrags

Bruttoertrag der Dividende	CHF	2410.00
./. Schuldzinsenanteil*	CHF	1383.15
./. Vermögensverwaltungskostenanteil**	CHF	248.75
= Nettoertrag	CHF	778.10

Steuerbelastung in der Schweiz (18 % von CHF 778.10) CHF 140.10

Der Maximalbetrag gemäss Art. 9 und Art. 11 VStA beträgt somit CHF 140.10.

* Abzug der Schuldzinsen vom Bruttoertrag, da in der Schweiz das Nettoeinkommen besteuert wird. Die Schuldzinsen werden entsprechend dem Verhältnis Steuerwert der Aktien der niederländischen Kapitalgesellschaft zu den Gesamtaktiven aufgeteilt. ($15\,000 \times 79\,300 \div 860\,000 = 1383.15$)

** Abzug der Vermögensverwaltungskosten vom Bruttoertrag, da in der Schweiz das Nettoeinkommen besteuert wird. Die Vermögensverwaltungskosten werden entsprechend dem Verhältnis Ertrag der ausländischen Wertpapiere zum gesamten Wertschriftenenertrag aufgeteilt. ($1600 \times 2410 \div 15\,500 = 248.75$)

Anrechnungsbetrag und Verteilung des Anrechnungsbetrags zwischen Bund und Kanton (inkl. Gemeinde) effektiv gemäss Steuersätzen

- Beim Nettoertrag von K von CHF 778.10 ergibt sich gemäss den anwendbaren Steuersätzen von Bund (5 %) und Kanton (inkl. Gemeinde) (13 %) ein Steuerbetrag von CHF 140.10. Davon erhebt der Bund vor der Steueranrechnung CHF 39.00, der Kanton (inkl. Gemeinde) CHF 101.10.
- Der Anteil des Bundessteuersatzes am gesamten Steuersatz beträgt 27,8 %, derjenige vom Kanton (inkl. Gemeinde) 72,2 %. Dieses Verhältnis ist jedoch noch um den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (21,2 %) zu korrigieren. In diesem Verhältnis ist danach die anrechenbare Residualsteuer zwischen Bund und Kanton (inkl. Gemeinde) aufzuteilen.
- Die Residualsteuer von CHF 361.50 wird somit zu 21,88 % bei der Bundessteuer und zu 78,12 % bei der Steuer vom Kanton (inkl. Gemeinde) angerechnet.
- Da der Maximalbetrag sowohl beim Bund wie auch beim Kanton (inkl. Gemeinde) kleiner ist als die Residualsteuer beträgt der Anrechnungsbetrag CHF 140.10 Der Kanton kann vom Anrechnungsbetrag CHF 30.75 dem Bund belasten.

(Nachfolgend ist diese Aufteilung noch in tabellarischer Form dargestellt.)

	Total	Bund	Kanton
Ausgangslage Maximalbetrag (effektive Verteilung nach Steuersatz)	$778.10 \times 5 \%$ $+ 778.10 \times 13 \%$ = CHF 140.10	($\approx 27,8 \%$) CHF 39.00	($\approx 72,2 \%$) CHF 101.10
a) Maximalbetrag abzgl. Kantonsanteil 8.25 (39.00 \times 21,2 %)	= CHF 140.10	CHF 30.75	CHF 109.35
b) Sockelsteuer (prozentuale Aufteilung entsprechend Maximalbetrag unter a))	$2410 \times 15 \%$ = CHF 361.50	($\approx 21,88 \%$) CHF 79.13	($\approx 78,12 \%$) CHF 282.37
Anrechnungsbetrag = kleinerer Betrag aus a) und b)	CHF 140.10	CHF 30.75	CHF 109.35