

Staatskanzlei, Regierungsgebäude, 8510 Frauenfeld

Eidgenössisches
Finanzdepartement
Herr Ueli Maurer
Bundespräsident
3003 Bern

Frauenfeld, 2. Juli 2019

STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit, in erwähnter Angelegenheit Stellung nehmen zu können. Die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen begrüssen wir in der vorliegenden Form. Die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern dagegen weist noch zahlreiche Mängel auf, weshalb wir verschiedene Änderungen beantragen.

I. Allgemeine Bemerkungen

Im Rahmen des Gesamtprojekts zur Steuerreform und Finanzierung der AHV (STAF) müssen bestimmte Gesetze und Verordnungen an die Änderungen der STAF angepasst werden. Dies ist bei der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VStA) auch der Fall. Die vorgeschlagenen Änderungen an der VStA gehen jedoch über die von der STAF erforderlichen Änderungen hinaus, und es wurde eine allgemeine Aktualisierung vorgeschlagen (einschliesslich der Berücksichtigung der "Motion Pelli").

II. Bemerkungen zu einzelnen Artikeln

1. Maximalbetrag: Gesamtberechnung mit kumulierter Steuer oder separate Berechnung pro Steuer

Der im Verordnungsentwurf geltende allgemeine Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrags nach Art. 8 Abs. 2 VStA basiert auf der Berechnung einer einzigen Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden). In den Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, in denen der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer

2/7

und andererseits für die kantonalen und kommunalen Steuern separat berechnet werden muss.

Um die Rückerstattung (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. Wir stellen fest, dass die in den Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA genannte Liste der Ausnahmen nicht vollständig ist. So werden beispielsweise Steuerabzüge für "F&E" und "Eigenfinanzierung", die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt.

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, beantragen wir daher, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung ist höchstens sinnvoll, wenn das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Das Prinzip der separaten Berechnung sollte aus unserer Sicht in der Verordnung ausdrücklich festgeschrieben werden.

2. Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern

Der erläuternde Bericht des Bundesrates befasst sich mit der Frage der "Verrechnung von hohen Quellensteuern mit tiefen residualen Quellensteuern" (erläuternder Bericht, Ziffer 5). Zitat: "Die Frage der Definition der einzelnen Sparten ist damit jedoch noch nicht geklärt. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht verschiedene Methoden dazu vor...". Die Schweizer Steuerallokationsmethode nimmt im Rahmen der möglichen Methoden eine Zwischenstellung ein: Für die Berechnung des Maximalbetrags müssen alle ausländischen quellensteuerpflichtigen Erträge im Sinne des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden. Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird in der Verordnung nicht explizit erwähnt.

Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, beantragen wir daher, den Text der Verordnung zu präzisieren, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren.

Formulierungsvorschlag:

- 1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und das Doppelbesteuerungsabkommen eine Reststeuer vorsieht.*
- 2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:*

3/7

- *Dividenden;*
- *Zinsen;*
- *Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind;*
- *Lizenzgebühren, die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind;*
- *Dienstleistungserträge;*
- *Renten.*

3. Kosten, die bei der Ermittlung des Nettoertrags aus quellensteuerpflichtigen Erträgen im Ausland zu berücksichtigen sind

3.1 Steuerlich zulässige zusätzliche Abzüge

Für die Berechnung des Maximalbetrags bestimmt Art. 11 Abs. 1 VStA, dass diese um die zur Erzielung der Erträge direkt oder indirekt zusammenhängenden steuerwirksamen Unkosten und anderen Aufwendungen zu kürzen sind. Es werden die Begriffe "steuerwirksamen Unkosten und andere Aufwendungen" verwendet. Der Begriff "steuerwirksame Unkosten" spiegelt nicht eindeutig die Art der vom Gesetzgeber vorgesehenen Kosten wider. Während sich die "sonstigen Aufwendungen" auf Ausgaben beziehen, die durch die kommerzielle Nutzung gerechtfertigt sind, beziehen sich die "steuerwirksamen Unkosten" auf vom Gesetzgeber genehmigte zusätzliche Abzüge, nämlich den zusätzlichen "Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten" (Art. 10a und 25a StHG), den "Abzug zur Eigenfinanzierung" (Art. 25a^{bis} StHG), die "Abschreibung des Step-up" nach Art. 78g StHG und die Reduzierung von "Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten" nach Art. 8a und 24b StHG.

Wir beantragen daher, in Art. 11 Abs. 1 VStA die Verwendung des Begriffs "steuerwirksame Abzüge" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Wir empfehlen auch, in geeigneter Weise die verschiedenen Arten der Abzüge zu erwähnen (Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, Abzug für die Eigenfinanzierung, Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten).

3.2 Pauschalierte Kosten

Art. 11 Abs. 2 VStA sieht die Möglichkeit vor, anstelle der tatsächlichen Aufwendungen Pauschalabzüge zu verwenden. In der Verordnung ist nicht angegeben, ob die Pauschalabzüge nur die "sonstigen Kosten" oder auch die "steuerwirksamen Unkosten" im Sinne des vorstehenden Absatzes ersetzen. Pauschalabzüge ersetzen nach unserer Auffassung nur Aufwendungen, die durch eine gewerbliche Nutzung gerechtfertigt sind, und enthalten nicht die steuergesetzlich privilegierten zusätzlichen Steuerabzüge.

4/7

Wir beantragen daher, in Art. 4 der Verordnung 1 des EFD festzuhalten, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

3.3 Verwendung der Pauschalabzüge für Lizenzeinnahmen

Die Verordnung 1 des EFD sieht in Art. 4 Abs. 3 einen Pauschalabzug von 50 % für Lizenzeinnahmen vor. Eine solche Pauschalierung ist nur dann angebracht, wenn die Lizenzerträge nicht in die Patentbox fließen. Lizenzerträge in der Patentbox sind um die entsprechenden Aufwendungen in der Patentbox zu kürzen. Da der Steuerzahler nach dem StHG verpflichtet ist, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die in den Genuss einer Ermässigung nach Art. 24b StHG kommen, tatsächlich zu deklarieren, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt.

Wir beantragen daher, Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD wie folgt zu formulieren:

Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen...

4. Berücksichtigung der Kirchensteuer

Nach den Doppelbesteuerungsabkommen beinhalten die Steuern auch die Kirchensteuer. Daher sieht die Verordnung vor, dass diese Steuer in die Berechnung des Maximalbetrags einbezogen wird.

In der Praxis ist es herausfordernd, die Kirchensteuer bei der Berechnung des Maximalbetrags zu berücksichtigen. Je nach Kanton wird die Kirchensteuer von den Gemeinden und nicht vom Kanton erhoben. Andererseits ist der für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern zuständigen Verwaltung nicht immer bekannt, ob die Steuer nach dem Glaubensbekenntnis erhoben wird oder nicht.

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos beantragen wir, die Kirchensteuer nur für den Maximalbetrag von juristischen Personen einzubeziehen. Die Kirchensteuer für natürliche Personen sollte nicht in die Berechnung des Maximalbetrags einbezogen werden.

5. Unterscheidung zwischen der Berechnung für natürliche und juristische Personen

Art. 9 VStA legt die Regeln für natürliche Personen und Art. 10 VStA die Regeln für juristische Personen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften fest. Für Selbständige gelten die Regeln von Art. 9 VStA. Diese unterschiedliche Behandlung der selbständigen

5/7

Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist sachlich ungerechtfertigt.

Wir beantragen daher, alle Einkommen von natürlichen Personen gemäss den Grundsätzen von Art. 9 VStA zu behandeln. Art. 10 VStA wäre nur auf juristische Personen anzuwenden.

6. Administratives Verfahren

Nach Art. 13 VStA müssen die Steuerzahler die Steueranrechnung unter Verwendung besonderer Formulare der zuständigen Behörde beantragen. Der Artikel verpflichtet die Steuerpflichtigen durch den unnötig restriktiven Wortlaut zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Art. 13 VStA ist daher als Kann-Formulierung zu gestalten, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

7. Abrechnung zwischen Bund und Kantonen - unter Berücksichtigung des kantonalen Anteils der direkten Bundessteuer

Nach Art. 20 Abs. 2 VStA ist die Anrechnung im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer auf den Bund und die Kantone bis zur Höhe des in Art. 196 Abs. 1 DBG vorgesehenen Anteils, d. h. 78.8 % bzw. 21.2 %, aufzuteilen. Diese Schmälerung der Rückerstattung des Bundesanteils ist für die Kantone neu.

Die Notwendigkeit einer Änderung dieser Verordnung ergibt sich im Wesentlichen aus dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuerreform und Finanzierung der AHV (STAF). In diesem Zusammenhang sind die Veränderungen zu beurteilen.

Im Rahmen des STAF-Projekts wurde eine "Opfersymmetrie" als Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt (vgl. die Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17, Punkt 1.1.6 und Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die "Opfersymmetrie" wahrt, wären Zahlen erforderlich, die bedauerlicherweise nicht zur Verfügung stehen (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts). Der erläuternde Bericht besagt einerseits, dass die Aufgabe der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrages zwischen dem Bund (1/3) und den Kantonen (2/3) zum Nachteil des Bundes und zum Vorteil der Kantone gereiche (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz). Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direk-

6/7

ten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Dies impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Allerdings fehlt im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone, nämlich die Aufgabe des Status nach Art. 28 StHG. Gegenwärtig geniessen die wichtigsten juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, einen Sonderstatus im Sinne von Art. 28 StHG (Holding-, gemischte- und Domizil-Gesellschaften). Infolgedessen sind die aktuellen Anrechnungsbeträge der Kantone für diese Unternehmen sehr gering oder gar nicht vorhanden. Der Wegfall dieses Status durch die STAF wird erhebliche zusätzliche Auswirkungen auf die Kantone haben.

Obwohl im erläuternden Bericht erwähnt wird, dass alle Körperschaften unter negativen finanziellen Auswirkungen leiden, ist die "Opfersymmetrie" nicht gewährleistet. Die Wirkungen der einzelnen Effekte können sehr unterschiedlich sein. Anhand der in Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts genannten Statistiken können die Kosten für die Kantone und den Bund auf 128 Millionen Franken bzw. 20 Millionen Franken geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer nicht übernehmen, belaufen sich die Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig seien, zeigen sie, dass das Prinzip der "Opfersymmetrie" besser eingehalten würde, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernehme. Das entspräche im Übrigen der gegenwärtigen Situation.

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Gestatten Sie uns, diesen Mechanismus mit einem einfachen Beispiel zu erklären. Ein Unternehmen erzielt signifikante Gewinne. Diese unterliegen der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und den Anteil an der direkten Bundessteuer. Da die Erträge der Gesellschaft ausländischen Quellensteuern unterliegen, ist der volle Steuerbetrag zurückzuerstatten. Auf Nettobasis erhält der Kanton keine Einnahmen. In einem zweiten Schritt muss der Kanton den Gewinn des Unternehmens für die Berechnung des NFA berücksichtigen lassen. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen das Steuerpotenzial des Kantons und damit seinen Beitrag im NFA. Diese "versteckte Verarmung" der betroffenen Kantone ist sinnwidrig und ungerecht. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, wäre ein einfacher Weg, die damit entstehenden Fehlanreize zu einem erheblichen Teil zu vermeiden.

7/7

Wir beantragen daher, den Anteil an der direkten Bundessteuer (21.2 %) bei der Verrechnung an den Bund bzw. für die Rückerstattung an die Kantone nicht einzubeziehen, um einerseits den Grundsatz der "Opfersymmetrie" zu wahren und andererseits den Mechanismus der "versteckten Verarmung" zu vermeiden.

III. Zusammenfassung

Insgesamt begrüßen wir die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen. Die Anpassungen der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern begrüßen wir grundsätzlich, stellen in einigen Aspekten jedoch Präzisierungspotenzial fest, das zugunsten eines klaren, einheitlichen Vollzugs sinnvollerweise von Beginn weg auszuschöpfen ist. Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen.

Mit freundlichen Grüßen

Der Präsident des Regierungsrates

Der Staatsschreiber