



Eingereichte Stellungnahmen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zur STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

1. Kantone (25)

- Zürich
- Bern
- Luzern
- Schwyz
- Solothurn
- Obwalden
- Nidwalden
- Glarus
- Zug
- Freiburg
- Waadt
- Basel-Stadt
- Basel-Landschaft
- Schaffhausen
- Appenzell Ausserrhoden
- Appenzell Innerrhoden
- St. Gallen
- Graubünden
- Wallis
- Neuenburg
- Genf
- Jura
- Tessin
- Thurgau
- Aargau

2. Politische Parteien (3)

- FDP. Die Liberalen (FDP)
- Schweizerische Volkspartei (SVP)
- Sozialdemokratische Partei der Schweiz (SPS)

3. Gesamtschweizerische Dachverbände der Wirtschaft (5)

- Verband der Schweizer Unternehmen (economiesuisse)
- Schweizerischer Gewerbeverband (sgv)
- Schweizerische Bankiervereinigung (SBVg)
- Schweizerischer Gewerkschaftsbund (SGB)
- Travail.Suisse

4. Finanzbehörden und Steuer-Organisationen (2)

- Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK)
- Schweizerische Steuerkonferenz (SSK)

5. Übrige Organisationen und Interessenten (4)

- Centre Patronal (CP)
- Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz (SwissHoldings)
- Schweizerischer Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand (Expertsuisse)
- Schweizerischer Treuhänder-Verband (Treuhand Suisse)

6. Nicht offiziell angeschriebene Teilnehmer (5)

- Swiss Funds & Asset Management Association (SFAMA)
- Handelskammer beider Basel
- Swissmem
- Schweizer Berufsverband für Immobilienverbriefung (Coptis)
- Schweizerischer Baumeisterverband (SBV)



Eidgenössisches Finanzdepartement
3003 Bern

26. Juni 2019 (RRB Nr. 604/2019)

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

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 10. April 2019, mit dem Sie uns die Entwürfe der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und der Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (SR 672.201 und SR 672.201.1) zur Stellungnahme unterbreiten. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

1. Zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Die gemäss Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, die sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmen weitestgehend anerkannt. Abweichend davon müssen Darlehen an Gruppengesellschaften lediglich mit 15% Kerneigenkapital unterlegt werden. Die für den Kanton Zürich wichtigen Finanzgesellschaften können ihre Aktivitäten daher mit 85% verzinslichem Kapital finanzieren. Auf längerfristige Sicht führt dies für solche Gesellschaften im Ergebnis zu einer im internationalen und interkantonalen Vergleich konkurrenzfähigen Gewinnsteuerbelastung. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden dagegen zu 100% mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, das auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird zu Recht auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfs). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzugs auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Die bereits zweckmässigen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14) zum Abzug auf Eigenfinanzierung werden im vorliegenden Entwurf ebenfalls zweckmässig ergänzt. Wir stimmen dem Verordnungsentwurf daher zu.

2. Zur Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung

Der Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VStA) können wir weitgehend zustimmen. Wir beantragen jedoch Anpassungen in Bezug auf folgende Punkte:

- Der Höchstbetrag für die Steueranrechnung soll gemäss Art. 8 Abs. 2 VStA grundsätzlich aufgrund der Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden) ermittelt werden. Nur in Sonderfällen soll der Höchstbetrag separat für die Bundessteuer einerseits und für die kantonalen und kommunalen Steuern andererseits berechnet werden. Die im Verordnungsentwurf aufgeführten Sonderfälle sind jedoch nicht vollständig. Angesichts der Anzahl von Sonderfällen werden die Ausnahmen zur Regel. Dementsprechend beantragen wir die separate Berechnung als Grundsatz und die gesamtsteuerliche Berechnung als Ausnahme festzulegen.
- Art. 1 Abs. 2 VStA zählt die ausländischen Einkommensarten auf, die für die Steueranrechnung qualifizieren. Der vorgeschlagene Verordnungstext lässt es allerdings offen, ob für die Berechnung des Höchstbetrags diese verschiedenen Einkommensarten als Einheit oder jede Einkommensart separat zu beurteilen ist. Weil doppelbesteuerungsrechtliche Unterschiede bei den verschiedenen Einkommensarten bestehen, ist eine getrennte Berechnungsweise notwendig. Daher beantragen wir eine entsprechende Präzisierung des Verordnungstextes.
- Gemäss Art. 9 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 1 VStA soll die Kirchensteuer sowohl bei den natürlichen als auch bei den juristischen Personen für die Berechnung des Höchstbetrags berücksichtigt werden. In Bezug auf die juristischen Personen erscheint diese Neuerung verständlich, sind diese doch zwingend kirchensteuerpflichtig. Natürliche Personen können sich demgegenüber von der Kirchensteuerpflicht befreien, was für eine tatsächliche Steuer atypisch ist. In Bezug auf den Vollzug dieser Neuerung vermag die zuständige kantonale Steuerbehörde die Konfessionszugehörigkeit nur dann korrekt zu berücksichtigen, wenn diese von den Steuerpflichtigen auch angegeben wird. Ein Einblick in die aktuellen Registerdaten der Steuerpflichtigen fehlt ihr, da der Bezug und die Verteilung der Kirchensteuer den Gemeinden obliegen. Damit führt eine Berücksichtigung der Kirchensteuer bei den natürlichen Personen bei der Berechnung und Abrechnung der Steueranrechnung zu einem nicht zu rechtfertigenden Mehraufwand. Aus diesem Grund beantragen wir, auf die Berücksichtigung der Kirchensteuer bei der Berechnung des Höchstbetrags bei natürlichen Personen zu verzichten.
- In Bezug auf Art. 10 VStA ist keine Anpassung vorgesehen. Diese Bestimmung regelt, dass die Steueranrechnung bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nach den für juristische Personen geltenden Grundsätzen berechnet wird, obwohl steuerrechtlich der Erfolg solcher Personengesellschaften Bestandteil der selbstständigen Erwerbstätigkeit der Gesellschafterinnen und Gesellschafter bilden. Dies führt dazu, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit je nach der gewählten Rechtsform (Einzelfirma oder Personengesellschaft) im Bereich der Steueranrechnung unterschiedlich behandelt wird. Im Übrigen ist diese Regelung mit grossem Aufwand verbunden, zumal die Personengesellschaften mangels subjektiver Steuerpflicht in keinem Steuerregister geführt werden.

Wir beantragen, dass im Zuge der Änderung der VStA die heutige systematisch unverständliche und administrativ aufwendige Regelung angepasst wird, damit die Steueranrechnung für Personengesellschaften neu unter die Regelung von Art. 9 VStA fällt bzw. die Geltung von Art. 10 VStA auf juristische Personen beschränkt wird.

- Art. 20 Abs. 2 VStA sieht neu vor, dass der tatsächlich auf den Bund entfallende Anrechnungsbetrag um den Bundesanteil von 21,2% gekürzt werden soll. Diese Änderung lehnen wir aus folgenden Überlegungen ab: Seit Anbeginn des Instituts der Steueranrechnung war es niemals bestritten, dass der auf den Bund entfallende Anteil vollumfänglich zurückerstattet wird. Zudem bewirkt der Vollzug der neuen VStA für den Kanton nicht nur einen beachtlichen administrativen Mehraufwand sondern zieht mit Sicherheit auch namhafte Kosten für die Anpassung der IT-Applikationen nach sich. Des Weiteren wurde im Rahmen der STAF zwischen Bund und Kantonen der sogenannte Grundsatz der «Opfersymmetrie» vereinbart, was bedeutet, dass die mit der STAF zusammenhängenden Lasten gerecht auf alle Ebenen verteilt werden.

Genehmigen Sie, sehr geehrter Herr Bundespräsident,
die Versicherung unserer ausgezeichneten Hochachtung.

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin:

Die Staatsschreiberin:

Carmen Walker Späh

Dr. Kathrin Arioli



Postgasse 68
Postfach
3000 Bern 8
www.rr.be.ch
info.regierungsrat@sta.be.ch

vernehmlassungen@estv.admin.ch
(als WORD und als PDF)

12. Juni 2019

RRB-Nr.: 618/2019
Direktion: Finanzdirektion
Unser Zeichen: 2019.FINGS.324
Ihr Zeichen:
Klassifizierung: Nicht klassifiziert



**STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern.
Stellungnahme des Kantons Bern**

Sehr geehrter Herr Bundespräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Das Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) führt zur Anpassung von zwei Verordnungen. Der Bundesrat hat die Kantone am 10. April 2019 zur Vernehmlassung eingeladen¹.

Der Regierungsrat nimmt zu den beiden Vorlagen wie folgt Stellung:

1 Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Mit der STAF hat das Parlament unter anderem einen Abzug auf Eigenfinanzierung beschlossen, der für die Kantone fakultativ ist und nur eingeführt werden kann, wenn die kumulierte Steuerbelastung von Kanton, Gemeinden und allfälligen Selbstverwaltungskörpern im Kantonshauptort über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13.5 Prozent beträgt. Diese Bedingung ist im Kanton Bern nicht erfüllt, da bei Unternehmen mit kleinen Gewinnen bis CHF 50'000 die kumulierte Steuerbelastung zwischen 7.43 Prozent und 13.37 Prozent liegt. Der Regierungsrat verzichtet aus diesem Grund auf eine Stellungnahme zu den Ausführungsbestimmungen.

¹ Medienmitteilung vom 4. April 2019: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-74642.html

2 Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Aufgrund der STAF müssen zudem die Verordnungen des Bundesrates und des EFD über die pauschale Steueranrechnung angepasst werden. Die Verordnungen regeln, wie Doppelbesteuerungen bei quellensteuerbelasteten Erträgen im Ausland verhindert werden können.

Der Bundesrat schlägt im Wesentlichen vor, die bisher pauschale Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kantone neu aufgrund des Einzelfalles vorzunehmen. Wo keine Bundessteuer erhoben wird, soll die erhobene Quellensteuer vollumfänglich an die Steuern des Kantons und der Gemeinden angerechnet werden.

Im erläuternden Bericht wird ausgeführt, dass diese Änderungen finanzielle Auswirkungen auf Bund und Kantone haben, die sich jedoch aufgrund der beschränkten Datenlage aktuell nicht zuverlässig schätzen lassen. Für Kantone mit einer hohen Steuerbelastung wird die neue Methode tendenziell zu einer finanziellen Mehrbelastung. Zum konkreten Umfang der Mehrbelastung sind keine Aussagen möglich. Zutreffend ist sicher die Aussage, dass die Auswirkungen im Streubereich der Schätzungen zur STAF liegen. Da die neue Methode der realen Verteilung der Steuerlast zwischen Bund und Kantonen entspricht, stimmt der Regierungsrat der Vorlage zu.

Besten Dank für Ihre Kenntnisnahme.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident



Christoph Ammann

Der Staatsschreiber



Christoph Auer

Verteiler

- Finanzdirektion
- Volkswirtschaftsdirektion

Finanzdepartement

Bahnhofstrasse 19
6002 Luzern
Telefon 041 228 55 47
info.fd@lu.ch
www.lu.ch

Öffnungszeiten:
Montag - Freitag
08:00 - 11:45 und 13:30 - 17:00

Eidgenössisches Finanzdepartement

per E-Mail an (Word- und PDF-Dateien):
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Luzern, 5. Juli 2019

Protokoll-Nr.: 836

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

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. April 2019 haben Sie die Kantonsregierungen in eingangs erwähnter Angelegenheit zur Stellungnahme eingeladen.

Im Namen und Auftrag des Regierungsrates teile ich Ihnen zu den beiden Vorlagen Folgendes mit:

1. Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Der Kanton Luzern stimmt den Bestimmungen der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen zu.

2. Verordnung über die Abrechnung ausländischer Quellensteuern

Der Kanton Luzern schliesst sich bei der Beurteilung der Verordnung über die Abrechnung ausländischer Quellensteuern – mit Ausnahme nachfolgender Ausführungen – der Musterstellungnahme der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK vom 14. Mai 2019 an (vgl. Beilage).

- In Ergänzung zur Musterstellungnahme der SSK weise ich darauf hin, dass der Kanton Luzern mit einem Anstieg der Rückzahlungen an Kundinnen und Kunden rechnet.
- Der Kanton Luzern beantragt – abweichend von Ziffer 2.2 der Mustervernehmlassung der SSK – dass die Kirchensteuer auch bei den juristischen Personen für die Bestimmung der Steuerbelastung nicht miteinbezogen werden soll. Obwohl die Kirchensteuer zur Bestimmung der vollständigen Steuerbelastung an sich zu berücksichtigen wäre, gehen wir davon aus, dass eine Berücksichtigung dieser Steuer bei natürlichen wie auch bei juristischen Personen zu Mehraufwand und unnötigen Anfragen seitens der Steuerämter und Kirchgemeinden führen wird. Der Kanton Luzern ist dezentral organisiert. Aus früheren Erfahrungen bei der Anpassung der Verordnung über die pauschale Steueran-

rechnung, in welcher die Kirchensteuer zur Ermittlung des Maximalbetrages berücksichtigt werden musste, ist zu befürchten, dass die Anpassung der Artikel 9 und 10 VStA zu aufwändigen Rechnungen führen wird, die manuell vorzunehmen sein werden und zusätzliche Erklärungen über die Belastung an die Kirchgemeinden verursachen werden.

Ich danke Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse


Reto Wyss
Regierungsrat

Beilage:

- Mustervernehmlassung der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK vom 14. Mai 2019

Mustervernehmlassung für die Kantone

Eidgenössisches Finanzdepartement
Herr Bundespräsident
Ueli Maurer
Bernerhof
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen: Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 10. April 2019, mit dem Sie uns den Entwurf der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen zur Stellungnahme unterbreiten. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Die wesentlichen Grundzüge des Abzuges auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25a^{bis} StHG geregelt. Die in Art. 25a^{bis} Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmungen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100% mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfes). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Wir können dem Verordnungsentwurf in der vorliegenden Form zustimmen.

Freundliche Grüsse

Regierungsrat des Kantons Schwyz



6431 Schwyz, Postfach 1260

per E-Mail

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Schwyz, 12. Juni 2019

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

Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Mit Schreiben vom 10. April 2019 haben Sie die Kantonsregierungen eingeladen, bis 17. Juli 2019 zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Änderungen der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung, E-VStA, und der Verordnung 1 des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über die pauschale Steueranrechnung, E-VO 1 EFD) Stellung zu nehmen.

Da der Kanton Schwyz den Eigenfinanzierungsabzug aufgrund der fehlenden Voraussetzungen nicht einführen kann, verzichtet er auf eine diesbezügliche Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2019 hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) eine Stellungnahme zu den beiden Verordnungsvorlagen über die pauschale Steueranrechnung (E-VStA und E-VO 1 EFD) zuhanden der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) erstattet. In Übereinstimmung mit dieser Stellungnahme kommt der Regierungsrat zum Schluss, dass der Vorlage grundsätzlich zuzustimmen ist. Ebenfalls unterstützt der Regierungsrat die im Folgenden aufgeführten Änderungsvorschläge mit den jeweiligen Begründungen in der SSK-Stellungnahme (S. 2–6):

- Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer: Grundsätzliche Verwendung der separaten Berechnung; Präzisierung des Verordnungstexts für eine explizite Definition der Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien; Verwendung des Begriffs «steuerwirksame Abzüge» anstelle von «steuerwirksamen Unkosten» in Art. 11 Abs. 1 E-VStA mit Erwähnung der verschiedenen Abzugsarten in Klammern; Klarstellung in Art. 4 E-VO 1 EFD, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten; Neuformulierung von Art. 4 Abs. 3 Satz 1 E-VO 1 EFD (Berechnung des Maximalbetrags bei Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen);
- Berücksichtigung der Kirchensteuer: Einbezug der Kirchensteuer nur für den Maximalbetrag von juristischen Personen;

- Behandlung aller Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen gemäss Art. 9 E-VStA und Anwendung von Art. 10 E-VStA nur auf juristische Personen;
- Möglichkeit der Gesuchseinreichung digital oder auf einem speziellen Formular;
- kein Einbezug des Anteils an der direkten Bundessteuer (21.2%) bei der Verrechnung an den Bund bzw. für die Rückerstattung an die Kantone zur Wahrung des Grundsatzes der «Opfersymmetrie» und zur Vermeidung der «versteckten Verarmung» (NFA).

Im Weiteren macht die Mitberücksichtigung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 21.2% bei der Verteilung nach effektiven Steuersätzen eine Programmanpassung der Steuersoftware NEST in unserem Kanton und möglicherweise auch in anderen Kantonen notwendig (fehlende Parametrierbarkeit). Mit Blick auf das Inkrafttreten der Verordnungen per 1. Januar 2020 ist damit ein gewisser Zeitdruck verbunden.

Der Kanton Schwyz ist mit den beiden Vorlagen zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern unter Beachtung der obigen Ausführungen einverstanden.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und versichern Ihnen, sehr geehrter Herr Bundespräsident, unsere vorzügliche Hochachtung.

Im Namen des Regierungsrates:



Kaspar Michel
Landammann



Dr. Mathias E. Brun
Staatsschreiber

Kopie z. K. an:

- Schwyzer Mitglieder der Bundesversammlung.

Finanzdepartement

Rathaus, Barfüssergasse 24
4509 Solothurn
Telefon 032 627 20 57
finanzdepartement@fd.so.ch
www.so.ch

Roland Heim

Regierungsrat

Eidgenössisches Finanzdepartement
Herr Bundespräsident Ueli Maurer
Bernhof
3003 Bern

09. Juli 2019

Vernehmlassung zur STAF: Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Sehr geehrter Herr Bundespräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. April 2019 haben Sie uns die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern zur Vernehmlassung unterbreitet.

Wir nehmen in diesem Schreiben Stellung zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern:

1. Einführung

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 schlagen eine allgemeine Aktualisierung vor (einschliesslich der Berücksichtigung der „Motion Pelli“).

Zunächst legen wir die Änderungen dar, die am Verordnungsentwurf anzubringen sind, und erklären dann die wichtigsten Elemente, die wir im Entwurf begrüssen.

2. Änderungen im Entwurf zur VStA

2.1. Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend weisen wir darauf hin, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Antrag zur Änderung zu stellen.

2.1.1. 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 Artikeln 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, in denen der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 Artikeln 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.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2. 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden.

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag

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

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - a. Dividenden;
 - b. Zinsen;
 - c. Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patentbox») steuerpflichtig sind;
 - d. Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind

(Lizenzen ausserhalb «Patentbox»);

- e. Dienstleistungserträge;
- f. Renten.

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

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. 25abis 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.

Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als "frais fiscaux" bezeichnet werden, in der Romandie nicht verwendet.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Die zu verwendenden französischen Begriffe sind "déductions supplémentaires admises fiscalement". Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten“.

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.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

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 Box 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.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen".

2.2. 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 nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

2.3. 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.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

2.4. 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 seinen restriktiven Wortlaut, zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

2.5. 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Punkt 1.1.6);
- "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser 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 finanziellen 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 finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht,

den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Wir beantragen, 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.

3. Elemente, die im Verordnungsentwurf begrüsst werden

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungsentwurf:

3.1. Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

3.2. Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern.

Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.

3.3. Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Für die Möglichkeit, eine Stellungnahme abgeben zu dürfen, bedanken wir uns bestens.

Freundliche Grüsse



Roland Heim
Regierungsrat

Finanzdepartement

Rathaus, Barfüssergasse 24
4509 Solothurn
Telefon 032 627 20 57
finanzdepartement@fd.so.ch
www.so.ch

Roland Heim

Regierungsrat

Eidgenössisches Finanzdepartement
Herr Bundespräsident Ueli Maurer
Bernhof
3003 Bern

09. Juli 2019

Vernehmlassung zur STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Sehr geehrter Herr Bundespräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. April 2019 haben Sie uns die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern zur Vernehmlassung unterbreitet.

Wir nehmen in diesem Schreiben Stellung zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen:

Die wesentlichen Grundzüge des Abzuges auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25abis StHG geregelt. Die in Art. 25abis Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmungen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100% mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfes). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Wir können dem Verordnungsentwurf in der vorliegenden Form zustimmen.

Für die Möglichkeit, eine Stellungnahme abgeben zu dürfen, bedanken wir uns bestens.

Freundliche Grüsse



Roland Heim
Regierungsrat



<[CH-6061 Sarnen, St. Antonistrasse 4, FD](mailto:CH-6061.Sarnen.St.Antonistrasse.4.FD)

Elektronisch an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Sarnen, 12. Juni 2019

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

Sehr geehrter Herr Bundespräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zum obengenannten Geschäft Stellung nehmen zu können.

Zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen verzichtet der Kanton Obwalden in diesem Vernehmlassungsverfahren auf eine Stellungnahme.

Bezüglich den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (pauschale Steueranrechnung) unterstützen wir vollumfänglich die Ansichten in der Stellungnahme der schweizerischen Steuerkonferenz, welche wir im Anhang mitsenden.

Besten Dank für Ihre Kenntnisnahme.

Freundliche Grüsse

Maya Büchi-Kaiser
Regierungsrätin

Mustervernehmlassung zu Handen der Kantone

Eidg. Finanzdepartement
Herr Bundespräsident
Ueli Maurer

Per Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Frauenfeld, 14. Mai 2019

Vernehmlassung zur Verordnung über die pauschale Steueranrechnung

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir verweisen auf Ihr Schreiben vom 10. April 2019, in der Sie uns auffordern, zum Entwurf der Verordnung über die Pauschale Steueranrechnung (VStA) Stellung zu nehmen. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und lassen uns wie folgt vernehmen:

1. Einführung

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 schlagen eine allgemeine Aktualisierung vor (einschliesslich der Berücksichtigung der „Motion Pelli“).

Zunächst legen wir die Änderungen dar, die am Verordnungsentwurf anzubringen sind, und erklären dann die wichtigsten Elemente, die wir im Entwurf begrüßen.

2. Änderungen im Entwurf zur VStA

2.1 Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend weisen wir darauf hin, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Antrag zur Änderung zu stellen.

2.1.1 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 Artikeln 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, in denen der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 Artikeln 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.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden.

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag

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

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

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.

Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als "frais fiscaux" bezeichnet werden, in der Romandie nicht verwendet.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Die zu verwendenden französischen Begriffe sind "déductions supplémentaires admises fiscalement". Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs-

und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten".

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.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

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 Box 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.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrags wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen".

2.2 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 nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

2.3 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.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

2.4 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 seinen restriktiven Wortlaut, zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

2.5 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Punkt 1.1.6);
- "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser 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 finanziellen 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 finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Wir beantragen, 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.

3. Elemente, die im Verordnungsentwurf begrüsst werden

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungsentwurf:

3.1 Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

3.2 Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern.

Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.

3.3 Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Abschliessend bedanken wir uns nochmals für die Möglichkeit zur Vernehmlassung.

Freundliche Grüsse



CH-6371 Stans, Dorfplatz 2, Postfach 1246, STK

PER E-MAIL

Eidgenössisches
Finanzdepartement EFD
Herr Bundesrat Ueli Maurer
Bundesgasse 3
3003 Bern

Telefon 041 618 79 02
staatskanzlei@nw.ch
Stans, 2. Juli 2019

Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF): Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern. Stellungnahme

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 10. April 2019, worin Sie die Kantone um eine Stellungnahme zur *Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen* und zu den *Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern* ersuchen. Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme und lassen uns gerne wie folgt vernehmen:

Mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) wurde unter anderem auch ein *Abzug für Eigenfinanzierung* eingeführt. Die neue *Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen* dazu enthält Bestimmungen über die Berechnung des für den Zinsabzug qualifizierenden Sicherheitseigenkapitals, die Festlegung des anwendbaren Zinssatzes und die Berechnung der Höhe des Zinsabzuges. Ferner sind im Zusammenhang mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) auch noch die Verordnungen über die *pauschale Steueranrechnung* anzupassen (neu: Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern). Dies betrifft insbesondere die Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften, die Einführung der Patentbox und die Steueranrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften. Die Verteilung des Steueranrechnungsbetrages auf den Bund und die Kantone soll zudem neu nicht mehr pauschal, sondern effektiv vorgenommen werden, und es soll bei nur teilweiser Besteuerung keine Kürzung der Anrechnung mehr erfolgen.

Die *Schweizerische Steuerkonferenz (SSK)* hat dazu eine *Mustervernehmlassung* ausgearbeitet, welche der neuen Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen zustimmt sowie zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern verschiedene Änderungsanträge stellt. Und mit Datum vom 6. Juni 2019 hat sich auch die *Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK)* vernehmen lassen. Ihre Stellungnahme stimmt inhaltlich mit derjenigen der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) überein. Auch der Kanton Nidwalden schliesst sich der Mustervernehmlassung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) an.

1. Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Die wesentlichen Grundzüge des Abzuges auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind in Art. 25a^{bis} des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) geregelt. Die Ausführungsbestimmungen dazu in der neuen Verordnung beschränken sich daher noch auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie auf weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven (Art. 1) lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an den Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden auch von den Unternehmen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100 Prozent mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird richtigerweise auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden. Wir stimmen der Vorlage daher zu.

2. Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (vormals: Verordnungen über die pauschale Steueranrechnung)

Wir begrüßen einerseits die objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten, die Aufhebung der Anrechnungspauschale (ein Drittel direkte Bundessteuer und zwei Drittel kantonale/kommunale Steuern) und die Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden sowie andererseits die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen. Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet zudem einen doppelten Steuerabzug. Im Übrigen stellen wir in Übereinstimmung mit den Ausführungen in der Mustervernehmlassung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) und der Stellungnahme der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) folgende Änderungsanträge:

2.1 Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuern

2.1.1 Maximalbetrag: Gesamtberechnung mit kumulierter Steuer oder separate Berechnung pro Steuer

Der allgemeine Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrags nach Art. 8 Abs. 2 VStA basiert auf der Berechnung einer Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden). In Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, bei denen der Maximalbetrag einerseits für die direkte Bundessteuer 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 einer separaten Steuerberechnung erforderlich, falls die Bemessungsgrundlage zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen und kommunalen Steuern unterschiedlich ist. Wir stellen aber fest, dass die in Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA enthaltene Liste der Ausnahmen nicht vollständig ist. So werden

Steuerabzüge für „F&E“ und „Eigenfinanzierung“, die ausschliesslich kantonal möglich sind, nicht erwähnt. Angesichts der Zahl von Sonderfällen werden die Ausnahmen damit zur Regel.

Antrag:

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, in allen Fällen die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung sollte aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip sollte in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2 Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern

Der Erläuternde Bericht befasst sich mit der Frage der Verrechnung von hohen Quellensteuern mit tiefen residualen Quellensteuern (Erläuternder Bericht, Ziff. 5). Die Frage der Definition der einzelnen Sparten ist damit jedoch noch nicht geklärt. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht verschiedene Methoden vor. Die Schweizer Steuerallokationsmethode nimmt im Rahmen der möglichen Methoden eine Zwischenstellung ein. Für die Berechnung des Maximalbetrags sollten aber alle ausländischen quellensteuerpflichtigen Erträge im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden. Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien wird im Text der Verordnung aber nicht klar erwähnt.

Antrag:

Zur Vermeidung von Auslegungsunterschieden beantragen wir, den Text der Verordnung zu präzisieren und die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland, für das ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittland besteht und für das das Abkommen eine Reststeuer vorsieht, ist demnach zu kategorisieren. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten dann getrennt zu behandeln, nämlich Dividenden und Zinsen, Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Patentbox) und Lizenzgebühren, die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb der Patentbox) sowie Dienstleistungserträge und Renten.

2.1.3 Kosten, die bei der Ermittlung des Nettoertrages aus quellensteuerpflichtigen Erträgen im Ausland zu berücksichtigen sind

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. 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 Entwicklungsaufwendungen" (Art. 10a und 25a StHG), den "Abzug auf 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. Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als "frais fiscaux" bezeichnet werden, in der Westschweiz nicht verwendet.

Antrag:

Wir beantragen, in Art. 11 Abs. 1 VStA den Begriff "steuerwirksame Abzüge" anstelle von "steuerwirksame Unkosten" zu verwenden. Der zu verwendende französische Begriff wäre "déductions supplémentaires admises fiscalement". Wir empfehlen auch, die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen in Klammern zu erwähnen, insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, den Abzug auf Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten.

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 Abzüge.

Antrag:

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD sollte festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

Verwendung der Pauschalabzüge für Lizenzeinnahmen

Die Verordnung 1 des EFD sieht in Art. 4 Abs. 3 einen Pauschalabzug von 50 Prozent 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 Box zu kürzen. Da der Steuerzahler nach dem Steuerharmonisierungsgesetz (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.

Antrag:

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD sollte wie folgt formuliert werden: "Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen".

2.2 Berücksichtigung der Kirchensteuern

Nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beinhalten die Steuern auch die Kirchensteuern. Die Verordnung sieht daher vor, dass diese in die Berechnung des Maximalbetrags einbezogen werden. In der Praxis ist das aber nicht immer so einfach möglich. 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.

Antrag:

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen wir, die Kirchensteuer nur für den Maximalbetrag von juristischen Personen mit einzubeziehen und nicht auch für den Maximalbetrag von natürlichen Personen.

2.3 Unterscheidung zwischen der Berechnung für natürliche und derjenigen für 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 die selbständige Erwerbstätigkeit gelten die Regeln von Art. 9 VStA. Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag:

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den Grundsätzen gemäss Art. 9 VStA zu behandeln. Art. 10 VStA sollte nur bei juristische Personen zur Anwendung kommen.

2.4 Administratives Verfahren

Nach Art. 13 VStA müssen die Steuerpflichtigen die Steueranrechnung unter Verwendung besonderer Formulare beantragen. Sie sind sie zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars verpflichtet.

Antrag:

Art. 13 VStA sollte flexibler ausgestaltet sein, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

2.5 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 (78.8 bzw. 21.2 Prozent) aufzuteilen. Diese Schmälerung der Rückerstattung des Bundesanteils ist für die Kantone neu. Mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) wurde ein wichtiges Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt, nämlich die "Opfersymmetrie". Dazu können folgende Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 (SV17) zitiert werden:

- "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Ziff. 1.1.6);
- "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Ziff. 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die "Opfersymmetrie" wahrt, wären verschiedene Angaben erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit von Daten (Ziff. 8.1.1 des Erläuternden Berichts). Der Erläuternde Bericht (Ziff. 8.1.2 Abs. 4) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der Erläuternde Bericht impliziert damit, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibt.

Wir weisen ferner darauf hin, dass im Erläuternden Bericht zum Nachteil der Kantone ein weiterer Effekt fehlt, nämlich die Aufgabe des Sonderstatus nach Art. 28 StHG. Gegenwärtig geniessen viele juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, einen Sonderstatus im Sinne von Art. 28 StHG (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften). Infolgedessen sind die heutigen Anrechnungsbeträge der Kantone für solche Unternehmen minim. Der Wegfall des Sonderstatus wird daher erhebliche Auswirkungen auf die Kantone haben.

Obwohl im Erläuternden Bericht erwähnt wird, dass alle Körperschaften unter negativen finanziellen Auswirkungen leiden, ist die "Opfersymmetrie" unseres Erachtens nicht gewährleistet. Die Wirkungen der einzelnen Effekte können sehr unterschiedlich sein. Anhand der in Ziff. 8.1.1 des Erläuternden Berichts genannten Statistiken können die finanziellen 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 finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Erläuternde Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie doch einen Trend vor und zeigen, dass die "Opfersymmetrie" wesentlich besser respektiert würde, wenn der Bund den gesamten Anrechnungsbetrag übernehme, was ja auch der heutigen Rechtslage entspricht.

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer übernehmen müsste, führte dies zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Diese unterliegen der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für die Gesellschaft eine kantonale Steuer und seinen Anteil an der direkten Bundessteuer. Da die Erträge der Gesellschaft ausländischen Quellensteuern unterliegen, ist der volle Steuerbetrag zurückzuerstatten. Auf Nettobasis erhält der Kanton damit keine Einnahmen. In einem zweiten Schritt muss der Kanton den Gewinn des Unternehmens an den

NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne der Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons, womit ein "versteckter Verarmungsmechanismus" eingeführt würde. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen einen Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglichte es vielmehr, eine Schlechterstellung der Kantone zu vermeiden, wenn auch nur unvollkommen.

Antrag:

Wir beantragen, den Anteil an der direkten Bundessteuer (21,2 Prozent) bei der Verrechnung an den Bund bzw. für die Rückerstattung an die Kantone nicht mit einzubeziehen, um einerseits den Grundsatz der "Opfersymmetrie" zu wahren und andererseits einen Mechanismus der "versteckten Verarmung" zu vermeiden.

Gerne bedanken wir uns abschliessend nochmals für die Gelegenheit zur Stellungnahme

Freundliche Grüsse
NAMENS DES REGIERUNGSRATES


Alfred Bossard
Landammann




lic. iur. Hugo Murer
Landschreiber

Geht an:
- vernehmlassungen@estv.admin.ch

Regierungsrat
Rathaus
8750 Glarus

per E-Mail an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Glarus, 4. Juni 2019
Unsere Ref: 2019-162

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

Hochgeachteter Herr Bundespräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Das Eidgenössische Finanzdepartement gab uns in eingangs genannter Angelegenheit die Möglichkeit zur Stellungnahme. Dafür danken wir und lassen uns gerne wie folgt vernehmen:

1. Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Die wesentlichen Grundzüge des Abzuges auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Artikel 25a^{bis} StHG geregelt. Die in Artikel 25a^{bis} Absatz 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Artikel 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100 Prozent mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfes). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Artikel 25a^{bis} Absatz 1 E-StHG sieht vor ein Mindeststeuermass für den Abzug für Eigenfinanzierung vor, welches im Kanton Glarus nicht überschritten wird. Somit ist der Kanton Glarus gegenwärtig nicht davon betroffen.

2. Verordnungen über die pauschale Steueranrechnung

2.1. *Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer*

Einleitend weisen wir darauf hin, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Antrag zur Änderung zu stellen.

2.1.1. *Maximalbetrag: Gesamtberechnung mit kumulierter Steuer oder separate Berechnung pro Steuer*

Der im Verordnungsentwurf geltende allgemeine Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrags nach Artikel 8 Absatz 2 VStA basiert auf der Berechnung einer einzigen Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden). In Artikel 3 Absatz 2 und Artikel 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, in denen der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 Artikel 3 Absatz 2 und Artikel 5 VStA genannte Liste der Ausnahmen nicht vollständig ist. So werden beispielsweise Steuerabzüge für „F&E“ und „Eigenfinanzierung“, die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag:

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, ist immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2. *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, Ziff. 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden.

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag:

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

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Artikel 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren, die nicht nach Artikel 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

2.1.3.1. Steuerlich zulässige zusätzliche Abzüge

Für die Berechnung des Maximalbetrags bestimmt Artikel 11 Absatz 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“ (Art. 78g StHG) und die Reduzierung von „Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten“ (Art. 8a und 24b StHG).

Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als "frais fiscaux" bezeichnet werden, in der Romandie nicht verwendet.

Antrag:

In Artikel 11 Absatz 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Die zu verwendenden französischen Begriffe sind "déductions supplémentaires admises fiscalement". Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten".

2.1.3.2. Pauschalisierte Kosten

Artikel 11 Absatz 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.

Antrag:

In Artikel 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

2.1.3.3. Verwendung der Pauschalabzüge für Lizenzeinnahmen

Die Verordnung 1 des EFD sieht in Artikel 4 Absatz 3 einen Pauschalabzug von 50 Prozent 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 Box zu kürzen. Da der Steuerzahler nach dem StHG verpflichtet ist, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die in den Genuss einer Ermässigung nach Artikel 24b StHG kommen, tatsächlich zu deklarieren, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt.

Antrag:

Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen (...)"

2.2. 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 nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag:

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

2.3. Unterscheidung zwischen der Berechnung für natürliche und juristische Personen

Artikel 9 VStA legt die Regeln für natürliche Personen und Artikel 10 VStA die Regeln für juristische Personen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften fest. Für Selbständige gelten die Regeln von Artikel 9 VStA.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag:

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Artikel 9 VStA beschrieben zu behandeln. Artikel 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

2.4. *Administratives Verfahren*

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

Antrag:

Artikel 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

2.5. *Abrechnung zwischen Bund und Kantonen unter Berücksichtigung des kantonalen Anteils der direkten Bundessteuer*

Nach Artikel 20 Absatz 2 VStA ist die Anrechnung im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer auf den Bund und die Kantone bis zur Höhe des in Artikel 196 Absatz 1 DBG vorgesehenen Anteils, d. h. 78,8 Prozent bzw. 21,2 Prozent, 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Punkt 1.1.6);
- "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziff. 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der Status nach Artikel 28 StHG. Gegenwärtig geniessen die wichtigsten juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, einen Sonderstatus im Sinne von Artikel 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 dieser 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 finanziellen 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 finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag:

Wir beantragen, 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.

3. Elemente, die im Verordnungsentwurf begrüsst werden

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungsentwurf:

3.1. Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

3.2. Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern.

Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5 Prozent auf Zinserträgen.

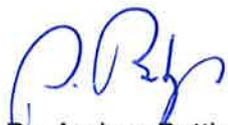
3.3. Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Genehmigen Sie, hochgeachteter Herr Bundespräsident, sehr geehrte Damen und Herren,
den Ausdruck unserer vorzüglichen Hochachtung.

Freundliche Grüsse

Für den Regierungsrat



Dr. Andrea Bettiga
Landammann



Hansjörg Dürst
Ratsschreiber

E-Mail an (PDF- und Word-Version): vernehmlassungen@estv.admin.ch

versandt am: **04. Juni 2019**

Finanzdirektion, Postfach, 6301 Zug

Per E-Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Herr Bundespräsident Ueli Maurer

Bundesgasse 3

3003 Bern

heinz.taennler@zg.ch

Zug, 28. Juni 2019 rarc

FD FDS 6 / 171 / 107375

**STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern;
Stellungnahme des Kantons Zug (Teil Anrechnung Quellensteuern)**

Sehr geehrter Herr Bundespräsident Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf das am 10. April 2019 eröffnete Vernehmlassungsverfahren in oben erwähnter Sache. Der Regierungsrat hat an seiner Sitzung vom 30. April 2019 die Finanzdirektion mit der direkten Beantwortung beauftragt. Der Übersichtlichkeit halber senden wir Ihnen eine separate Vernehmlassungsantwort pro Themengebiet. Mit dem vorliegenden Schreiben nehmen wir Stellung zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern und stellen folgende

Anträge

1. Die Verordnungen seien im vorgeschlagenen Sinne zu revidieren, unter Berücksichtigung der nachfolgenden Anträge 2 bis 10.
2. Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln (Art. 8 Abs. 2 E-VStA) sei immer die separate Berechnung zu verwenden, ausser für den Fall, dass das Ergebnis von Gesamt- und separater Berechnung identisch ist.
3. Die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien sei im Verordnungstext explizit zu definieren.

4. Der Begriff der «steuerwirksamen Unkosten» (Art. 11 Abs. 1 E-VStA) sei durch «steuerwirksame Abzüge» zu ersetzen, unter sinngemässer Berücksichtigung in den anderssprachigen Fassungen. Zudem seien, in nicht abschliessender Weise, verschiedene Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen.
5. In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD sei festzuhalten, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten.
6. Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD sei wie folgt zu formulieren: «Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen [...]»
7. Die Kirchensteuer sei wie bis anhin vollumfänglich von der Berechnung des Maximalbetrags auszuschliessen.
8. Alle Einkommen von natürlichen Personen seien nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 E-VStA beschrieben zu behandeln und Art. 10 E-VStA dementsprechend nur auf juristische Personen anzuwenden.
9. Art. 13 E-VStA sei dahingehend flexibler zu gestalten, als darauf hingewiesen werden soll, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem bestimmten Formular einzureichen ist.
10. Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (21,2%) sei bei der Verrechnung an den Bund bzw. für die Rückerstattung an die Kantone nicht einzubeziehen.

Begründungen:

Vorbemerkungen:

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 (VpStA; neu VStA) sowie den dazugehörigen Verordnungen des EFD auch der Fall. Die vorgeschlagenen Änderungen an der VStA gehen jedoch über die von der STAF erforderlichen Änderungen hinaus und schlagen eine allgemeine Aktualisierung vor.

Zunächst legen wir die Änderungen dar, die am Verordnungsentwurf anzubringen sind, und erklären dann die wichtigsten Elemente, die wir im Entwurf begrüssen.

Einleitend weisen wir darauf hin, dass es die Struktur der Verordnung schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Antrag zur Änderung zu stellen.

zu Antrag 2:

Der im Verordnungsentwurf geltende allgemeine Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrags nach Art. 8 Abs. 2 E-VStA basiert auf der Berechnung einer einzigen Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden). In den Artikeln 3 Abs. 2 und Art. 5 E-VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, wie der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 Artikeln 3 Abs. 2 und Art. 5 E-VStA genannte Liste der Ausnahmen nicht vollständig ist. So werden beispielsweise Steuerabzüge für F&E, Eigenfinanzierung und Abschreibung des Step-up, die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen und den kantonal neuen Massnahmen und Übergangslösungen der STAF für die juristischen Personen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, beantragen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

zu Antrag 3:

Der erläuternde Bericht befasst sich mit der Frage der «Verrechnung von hohen Quellensteuern mit tiefen residualen Quellensteuern» (erläuternder Bericht, Ziffer 5). Er zeigt folgendes Anwendungsprinzip: «Die Frage der Definition der einzelnen Sparten ist damit jedoch noch nicht geklärt. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht verschiedene Methoden dazu vor [...]. 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.»

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt. Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, beantragen wir, den Text der Verordnung zu präzisieren, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren und zwar:

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 E-VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a E-StHG («Patentbox») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a E-StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patentbox»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

zu Antrag 4:

Für die Berechnung des Maximalbetrags bestimmt Art. 11 Abs. 1 E-VStA, dass 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 «anderen 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 E-StHG), den Abzug zur Eigenfinanzierung (Art. 25a^{bis} E-StHG), die Abschreibung des Step-up nach Art. 78g E-StHG und die Reduzierung von Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten nach Art. 8a und 24b E-StHG.

Bezüglich Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir deshalb die Verwendung des Begriffs «steuerwirksamen Abzügen» anstelle von «steuerwirksamen Unkosten». Wir beantragen zudem, verschiedene Arten von möglichen Abzügen in nicht abschliessender Weise zu erwähnen, beispielsweise den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung, Step-up Abschreibungen sowie die Reduzierung von Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten.

zu Antrag 5:

Art. 11 Abs. 2 E-VStA sieht die Möglichkeit vor, anstelle der tatsächlichen Aufwendungen Pauschalabzüge zu verwenden. In der Verordnung ist nicht angegeben, ob die Pauschalabzüge nur die «anderen Aufwendungen» oder auch die «steuerwirksamen Unkosten» (bzw. «steuerwirk-

samen Abzüge») im Sinne des vorstehenden Antrages 4 ersetzen. Pauschalabzüge ersetzen nach unserer Auffassung nur Aufwendungen, die unternehmerisch gerechtfertigt sind, und enthalten nicht die steuergesetzlich privilegierten zusätzlichen Steuerabzüge. In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss deshalb festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten.

zu Antrag 6:

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 Box zu kürzen. Da die Steuerzahlenden nach dem StHG verpflichtet sind, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die in den Genuss einer Ermässigung nach Art. 24b E-StHG kommen, tatsächlich zu berücksichtigen, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt. Dementsprechend soll Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt formuliert werden: »Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen [...]«

zu Antrag 7:

Nach der Praxis der Schweiz beinhalten die Doppelbesteuerungsabkommen auch die Kirchensteuer. Daher sieht die VStA neu vor, dass diese Steuer in die Berechnung des Maximalbetrags einbezogen wird, während die bis heute geltende VpStA dies nicht vorsieht.

Je nach Kanton wird die Kirchensteuer von den Gemeinden und nicht vom Kanton erhoben. Zudem erheben nicht alle Kantone eine Kirchensteuer bzw. erklären die Bezahlung teilweise fakultativ (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz [Hrsg.], Dossier Steuerinformationen: Die Kirchensteuern, Bern 2017). In der praktischen Umsetzung dürfte der zuständigen Verwaltung für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht immer bekannt sein, ob und in welchem Umfang die Steuer nach welchem Glaubensbekenntnis von einer anderen Behörde erhoben wurde.

Aus Gründen der administrativen Komplexität, der meist niedrigen Beträge und des erheblichen Fehlerrisikos beantragen wir, an der bisherigen bewährten Praxis festzuhalten und die Kirchensteuer weiterhin vollumfänglich von der Berechnung des Maximalbetrags auszuschliessen. Der Ausschluss soll gleichermassen für natürliche wie auch juristische Personen erfolgen.

zu Antrag 8:

Art. 9 E-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 E-VStA.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelunternehmung oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt. Wir beantragen deshalb, alle Einkommen von natürlichen Personen nach

den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 E-VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 E-VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

zu Antrag 9:

Nach Art. 13 E-VStA müssen die Steuerzahlenden die Steueranrechnung unter Verwendung besonderer Formulare der zuständigen Behörde beantragen. Der Artikel verpflichtet die Steuerpflichtigen durch seinen restriktiven Wortlaut zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars. Art. 13 E-VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

zu Antrag 10:

Nach Art. 20 Abs. 2 E-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 E-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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt, die Opfersymmetrie. Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- «Dabei soll ein besonderes Augenmerk auf die Ausgewogenheit und die finanziellen Auswirkungen für Bund, Kantone und Gemeinden gelegt werden.» (Punkt 1.1.6);
- «Der vertikale Ausgleich soll die Reformlasten zwischen den Staatsebenen ausgewogen verteilen.» (Punkt 1.2.2.6).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) besagt, dass durch die Aufgabe der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrages zwischen dem Bund (1/3) und den Kantonen (2/3) «dem Bund Mindereinnahmen (entstehen), während die Kantone im gleichen Umfang Mehreinnahmen erzielen. Aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ergibt sich ein gegenläufiger Effekt.». Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Opfersymmetrie gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser 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. Aufgrund von Schätzungen mit Daten aus dem Jahr 2013 können die finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund gemäss Vorschlag auf 128 Millionen Franken bzw. 20 Millionen Franken geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer jedoch wie bis anhin nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf 89 Millionen Franken für die Kantone bzw. 59 Millionen Franken für den Bund. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfersymmetrie viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuer- und Finanzausgleichssystem zu einem «versteckten Verarmungsmechanismus». Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und seinen 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 den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Ressourcenpotenzial des Kantons. Das wirkt sich auf seine Finanzausgleichszahlungen aus. Der «versteckte Verarmungsmechanismus» wird beschleunigt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Schlechterstellung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Wir beantragen deshalb, den Kantonsanteil 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 Schlechterstellung zu vermeiden.

Beizubehaltende Elemente des Verordnungs-Entwurfs

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungs-Entwurf:

1. Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahlenden, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

2. Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern. Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.

3. Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse
Finanzdirektion

Heinz Tännler
Regierungsrat

Kopie per E-Mail an:

- vernehmlassungen@estv.admin.ch (Word- und PDF-Version)
- Staatskanzlei (Geschäftskontrolle)
- Kantonale Steuerverwaltung



Finanzdirektion, Postfach, 6301 Zug

Per E-Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Herr Bundespräsident Ueli Maurer

Bundesgasse 3

3003 Bern

heinz.taennler@zg.ch

Zug, 27. Juni 2019 rarc

FD FDS 6 / 171 / 106971

**STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern;
Stellungnahme des Kantons Zug (Teil Eigenfinanzierung)**

Sehr geehrter Herr Bundespräsident Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf das am 10. April 2019 eröffnete Vernehmlassungsverfahren in oben erwähnter Sache. Der Regierungsrat hat an seiner Sitzung vom 30. April 2019 die Finanzdirektion mit der direkten Beantwortung beauftragt. Der Übersichtlichkeit halber senden wir Ihnen eine separate Vernehmlassungsantwort pro Themengebiet. Mit dem vorliegenden Schreiben nehmen wir Stellung zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf **Eigenfinanzierung** juristischer Personen:

Antrag:

Die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen sei im vorgeschlagenen Sinn zu erlassen.

Begründung:

Nachdem die Stimmbevölkerung am 19. Mai 2019 das Referendum gegen das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung verwarf, ist beabsichtigt, die geänderten Gesetzesbestimmungen im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) per 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen. Dies gilt ebenfalls für die rubrizierte Verordnung. Beim Abzug auf Eigenfinanzierung handelt es sich um eine für die Kantone fakultative STAF-Massnahme. Sie ist nur anwendbar, wenn im Hauptort des Kantons das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13,5 Prozent beträgt (Art. 25a^{bis} Abs. 1 E-StHG). Dies entspricht einer effektiven Gewinnsteuerbelastung von rund 18,03 Prozent, was bereits über der heutigen effektiven Gewinnsteuerbelastung im Kanton Zug liegt.

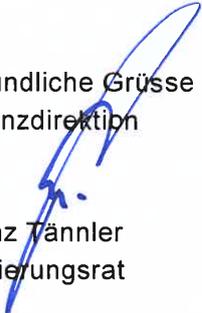
Dementsprechend wird der Abzug im Kanton Zug nicht anwendbar sein und ist deshalb auch nicht Teil der kantonalen STAF-Umsetzungsvorlage.

Die wesentlichen Grundzüge des Abzugs, namentlich die Beschränkung des Abzugs auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25a^{bis} E-StHG geregelt. Die in Art. 25a^{bis} Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis seit Jahren bewährt und werden von den Unternehmen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100 Prozent mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfes). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzugs auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse
Finanzdirektion



Heinz Tännler
Regierungsrat

Kopie per E-Mail an:

- vernehmlassungen@estv.admin.ch (Word- und PDF-Version)
- Staatskanzlei (Geschäftskontrolle)
- Kantonale Steuerverwaltung



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Conseil d'Etat CE
Staatsrat SR

Rue des Chanoines 17, 1701 Fribourg

T +41 26 305 10 40, F +41 26 305 10 48
www.fr.ch/ce

Conseil d'Etat
Rue des Chanoines 17, 1701 Fribourg

Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Chef du département fédéral des finances
Bernerhof
3003 Berne

Document PDF et Word à :
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Fribourg, le 24 juin 2019

RFFA

Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

Monsieur le Conseiller fédéral,

Nous nous référons aux consultations susmentionnées et avons l'avantage de vous communiquer notre prise de position commune pour les deux objets.

Par la présente, nous vous informons qu'à l'instar de la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) et de la Conférence suisse des impôts (CSI) nous pouvons entièrement adhérer au projet d'ordonnance relatif à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales.

Nous nous rallions en outre, dans une très large mesure, aux observations et propositions formulées tant par la CDF que par la CSI au sujet des ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. Nous nous opposons ainsi expressément à ce que les cantons prennent en charge l'imputation forfaitaire d'impôt pour la part qui correspond à la quote-part cantonale à l'impôt fédéral direct. Cette modification péjore la situation des cantons et n'est nécessitée ni par la mise en œuvre de la motion Pelli, ni par la RFFA.

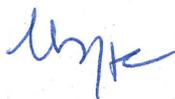
Nous partageons en outre l'avis que la prise en compte de l'impôt ecclésiastique serait très compliquée à mettre en œuvre, particulièrement dans le canton de Fribourg où cet impôt peut être perçu – pour les personnes physiques – par la paroisse, par la commune ou par le canton selon les conventions de perception qui ont été conclues. Dans un souci d'égalité de traitement nous irions en revanche plus loin que la CDF et la CSI en proposant de ne pas non plus inclure l'impôt ecclésiastique pour le calcul du montant maximum relatif aux personnes morales.

Dans sa prise de position, la CDF se positionne expressément pour l'extension objective du remboursement aux prestations de services, avis que nous soutenons entièrement. Dans la version française, le rapport explicatif précise entre parenthèse que l'on parle de management fees. Cette précision n'existe en revanche pas dans la version allemande du rapport. Afin d'éviter des questions d'interprétation, nous proposons de préciser dans l'ordonnance que les prestations de services concernent les management fees.

Nous nous permettons enfin de relever que la mise en œuvre des modifications législatives proposées, notamment l'affectation effective des remboursements à l'impôt fédéral direct et aux impôts cantonaux et communaux nécessite des adaptations informatiques pour les cantons. Or, il est difficile de pouvoir anticiper ces développements informatiques lorsque les révisions législatives sont annoncées quelques mois avant leur mise en œuvre. Nous partons toutefois de l'idée que, dans le cas d'espèce, le calendrier a été fortement dicté par le référendum lancé contre la RFFA et qu'à l'avenir et comme jusqu'à présent les cantons continueront de disposer d'une période de mise en œuvre raisonnable.

Nous vous remercions de nous avoir donné la possibilité de prendre position au sujet de l'objet susmentionné et vous prions de croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre considération distinguée.

Au nom du Conseil d'Etat :



Jean-Pierre Siggen
Président



Danielle Gagnaux-Morel
Chancelière d'Etat

CONSEIL D'ETAT

Château cantonal
1014 Lausanne

Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Chef du Département fédéral des finances
Palais fédéral
3003 Berne

Envoi par courriel à :
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Réf. : MFP/15025514

Lausanne, le 3 juillet 2019

Procédure de consultation fédérale portant sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Monsieur le Conseiller fédéral,

Le Conseil d'Etat a pris connaissance des présents projets d'ordonnances concrétisant la RFFA. Il vous fait part ci-après de ses déterminations.

Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

Les principaux éléments du projet, qui ont pour finalité de réduire la déduction sur le capital propre de sécurité et de déterminer le taux des intérêts notionnels applicables, sont l'objet de l'art 25 abis LHID qui ne s'appliquera que dans le canton de Zurich. Le Conseil d'Etat ne s'oppose pas au projet d'ordonnance sous la forme actuelle.

Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Les modifications suivantes devraient être apportées aux projets d'ordonnances.

Ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

- La méthode de calcul pour déterminer le montant d'impôt source à rembourser devrait être expliquée de manière plus compréhensible.
- Pour déterminer le calcul du montant maximum, il faudrait utiliser systématiquement le calcul séparé. Le calcul global doit être abandonné à l'exception des situations où le résultat des deux méthodes est identique.

- Afin d'éviter des divergences d'interprétations, il faudrait clarifier le texte de l'ordonnance afin qu'il définisse explicitement la méthode à utiliser pour traiter les revenus par catégorie, à savoir :
 - Sélectionner les revenus grevés d'un impôt source à l'étranger pour lesquels (i) une convention de double imposition existe avec le pays tiers concerné et (ii) la convention prévoit un impôt résiduel.
 - Au sein des revenus sélectionnés, il convient de traiter de manière distincte les différentes catégories de revenus prévues à l'article 1, à savoir :
 - Les dividendes;
 - Les intérêts;
 - Les redevances de licences bénéficiant d'une imposition en vertu des articles 8a ou 24b LHID («Patent Box»);
 - Les redevances de licences ne bénéficiant pas d'une imposition en vertu des articles 8a ou 24b LHID (licences hors «Patent Box»);
 - Les revenus de prestations de service;
 - Les rentes.
- Dans l'article 11 alinéa 1 OIFI, il faudrait utiliser les termes «déductions supplémentaires admises fiscalement» plutôt que «frais fiscaux et autres dépenses... ». Il serait également souhaitable de mentionner entre parenthèse les différents types de déductions envisageables : « notamment la déduction pour frais de recherche et développement, la déduction pour autofinancement, la réduction sur les brevets et droits comparables ».
- L'ensemble des revenus des personnes physiques devrait être traité selon les mêmes principes décrits à l'article 9 OIFI. L'article 10 OIFI doit être applicable uniquement aux personnes morales.
- L'article 13 doit être rédigé d'une manière plus flexible en indiquant que l'autorité compétente du canton peut exiger (et non pas doit) que la requête soit présentée en ligne ou sur un formulaire spécial.
- Il faudrait renoncer à imputer la quote-part (21.2%) du remboursement de l'impôt fédéral direct aux cantons afin d'une part, de respecter le principe de l'égalité des sacrifices et d'autre part, d'éviter un mécanisme d'appauvrissement occulte. En effet, la suppression des statuts fiscaux augmente la part des impôts étrangers à rembourser par le canton et diminue ceux à la charge de la Confédération.

Ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

- L'article 4 de l'ordonnance 1 du DFF doit mentionner que les déductions forfaitaires prévues n'incluent pas les «déductions supplémentaires admises fiscalement».

- L'article 4 alinéa 3 de l'ordonnance 1 du DFF doit être formulé de la façon suivante :
«Pour le calcul du montant maximum en relation avec des redevances de licences, à l'exception de celles provenant des brevets imposées selon l'article 24b LHID, et des revenus de prestations de services ...».L'utilisation d'un forfait n'est en effet pas justifiée.

Nous vous remercions d'avoir consulté le Canton de Vaud sur ce projet et vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre haute considération.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

LA PRESIDENTE



Nuria Gorrite

LE CHANCELIER



Vincent Grandjean

Copies

- OAE
- ACI



Rathaus, Marktplatz 9
CH-4001 Basel

Tel: +41 61 267 85 62
Fax: +41 61 267 85 72
E-Mail: staatskanzlei@bs.ch
www.regierungsrat.bs.ch

per E-Mail (word/pdf) an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Basel, 19. Juni 2019

Regierungsratsbeschluss vom 18. Juni 2019

Vernehmlassung zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern: Stellungnahme des Kantons Basel-Stadt

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. April 2019 an die Kantonsregierungen hat der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Herr Bundespräsident Ueli Maurer, den Kantonen mit Frist bis 17. Juli 2019 Gelegenheit zur Stellungnahme zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern gegeben. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und lassen Ihnen nachstehend unsere Anträge und Bemerkungen zukommen.

1. Grundsätzliche Einschätzung zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) hat das Parlament unter anderem einen Abzug auf Eigenfinanzierung beschlossen, der für die Kantone fakultativ ist und nur eingeführt werden kann, wenn die kumulierte Steuerbelastung von Kanton, Gemeinden und allfälligen Selbstverwaltungskörpern im Kantonshauptort über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13,5 Prozent beträgt. Das entspricht einer effektiven Steuerbelastung auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden von 18,03 Prozent. Diese Bedingung ist im Kanton Basel-Stadt nicht erfüllt. Mit dem Basler Steuerkompromiss beträgt die effektive Steuerbelastung der juristischen Personen neu maximal 13,04 Prozent. Mangels praktischer Relevanz für den Kanton Basel-Stadt verzichtet der Regierungsrat somit auf eine Stellungnahme zu den Ausführungsbestimmungen.

2. Grundsätzliche Einschätzung zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

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 (VpStA; neu: VStA) auch der Fall. Die vorgeschlagenen Änderungen der VpStA gehen jedoch über die von der STAF erforderlichen Änderungen hinaus und führen zu einer generellen Aktualisierung.

Da die neue Methode der realen Verteilung der Steuerlast zwischen Bund und Kantonen entspricht, stimmt der Regierungsrat der Revision der Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern grundsätzlich zu, schlägt jedoch die nachfolgenden Änderungen am Verordnungsentwurf vor.

3. Änderungen im Entwurf zur VStA

3.1 Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend weisen wir darauf hin, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir würden es begrüßen, wenn im Rahmen der Berücksichtigung der Stellungnahmen diesem Punkt Rechnung getragen würde, verzichten jedoch darauf, einen spezifischen Antrag zur Änderung zu stellen.

3.1.1 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 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.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

3.1.2 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden.

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag

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

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

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 "steuerwirksame 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.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten“.

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.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

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 Box zu kürzen. Da der Steuerpflichtige 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.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen".

3.2 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 nicht einfach, diese Steuer bei der Berechnung des Maximalbetrags zu berücksichtigen.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos soll die Kirchensteuer für natürliche Personen nicht in die Berechnung des Maximalbetrags einbezogen werden.

3.3 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.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

3.4 Administratives Verfahren

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

Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

3.5 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 (BBI 2018 2527 ff., 2547 und 2554 f.) zitieren:

- Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten (Ziff. 1.1.6);
- Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Staatsebenen zu verteilen (Ziff. 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibt.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser 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 finanziellen Auswirkungen 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 finanziellen Auswirkungen auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, zeigen sie dennoch einen Trend auf und illustrieren, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt und der ausländischen Quellensteuer unterliegt. Zunächst erhebt der

Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Wir beantragen, 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.

4. Elemente, die im Verordnungsentwurf begrüsst werden

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungsentwurf:

4.1 Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerpflichtigen, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten;
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern;
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

4.2 Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern. Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen.

Mit freundlichen Grüssen

Im Namen des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt



Elisabeth Ackermann
Präsidentin



Barbara Schüpbach-Guggenbühl
Staatsschreiberin

Regierungsrat, Rathausstrasse 2, 4410 Liestal

Eidgenössisches Finanzdepartement
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Liestal, 18. Juni 2019

STAF; Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Verordnung über die pauschale Steueranrechnung); Vernehmlassungsantwort

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Mit Schreiben vom 10. April 2019 bitten Sie uns, im Rahmen einer Vernehmlassung zu den zwei vorgeschlagenen Entwürfen der Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Verordnung des Bundesrats und des EFD 1) unsere Stellungnahme abzugeben.

Anlässlich des Gesamtprojekts zur Steuerreform und Finanzierung der AHV (STAF) müssen bestimmte Gesetze und Verordnungen an die Änderungen der STAF angepasst werden. Dies betrifft auch die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (neuer Name: Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern; VStA). Die vorgeschlagenen Änderungen an der VStA gehen jedoch über die von der STAF erforderlichen Änderungen hinaus und beinhalten auch eine allgemeine Aktualisierung (inkl. «Motion Pelli»).

Zunächst legen wir die Änderungen dar, die an den zwei Verordnungsentwürfen anzubringen sind, und erwähnen dann die wichtigsten Elemente, die wir begrüssen.

Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Die Struktur der Verordnung macht es schwierig, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Man könnte dies nochmals überdenken bzw. vereinfachen.

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 Artikeln 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, in denen der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 notwendig, wenn die Bemessungsgrundlage zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen und kommunalen Steuern klar unterschiedlich ist.

Wir stellen dabei fest, dass die in den Artikeln 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 möglich sind, nicht explizit erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen in der Praxis wohl zur Regel.

Antrag: Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, soll immer die separate Berechnung verwendet werden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern

Der erläuternde Bericht des Bundesrates erwähnt die Frage der *Verrechnung von hohen Quellensteuern mit tiefen residualen Quellensteuern* (s. 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 sog. 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden. Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht explizit so erwähnt.

Antrag: Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, muss der Text der Verordnung präzisiert werden, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren, und zwar:

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein DBA mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

- Steuerlich zulässige zusätzliche Abzüge

Für die Berechnung des Maximalbetrags bestimmt Art. 11 Abs. 1 VStA Folgendes: diese um die zur Erzielung der Erträge direkt oder indirekt zusammenhängenden steuerwirksamen Unkosten und anderen Aufwendungen sind zu kürzen. Es werden dabei die Begriffe *steuerwirksame Unkosten und andere Aufwendungen* verwendet. Der Begriff *steuerwirksame Unkosten* spiegelt nicht klar 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 sog. Step-up* nach Art. 78g StHG und die Reduzierung von *Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten* nach Art. 8a und 24b StHG.

Dagegen werden die deutschen Begriffe, die ins Französische übersetzt als «frais fiscaux» bezeichnet werden, in der Romandie nicht verwendet.

Antrag: In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs *steuerwirksame Abzüge* anstelle von *steuerwirksame Unkosten*. Die zu verwendenden französischen Begriffe sind «*déductions supplémentaires admises fiscalement*». Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: insbesondere den *Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten*, den *Abzug für die Eigenfinanzierung* sowie den *Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten*.

- 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.

Antrag: In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten.

- 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 einfließen. Lizenzerträge in der Patentbox sind um die entsprechenden Aufwendungen in der Box 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.

Antrag: Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: «Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen».

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 jedoch nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag: Zur administrativen Vereinfachung und Vermeidung des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

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. Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt und kann dadurch die Rechtsgleichheit verletzen.

Antrag: Alle Einkommen von natürlichen Personen sind nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

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 seinen restriktiven Wortlaut, zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Antrag: Art. 13 VStA sollte flexibler ausgestaltet werden. Es sollte darauf hingewiesen werden, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

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, also 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). Allein in diesem Zusammenhang müssen die Veränderungen beurteilt werden.

Im Rahmen des STAF-Projekts wurde das Grundprinzip der Opfersymmetrie für die Regelung der Beziehungen zwischen dem Bund und den Kantonen festgelegt. Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- «Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten» (Punkt 1.1.6);
- «Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen» (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung diese Opfersymmetrie wahrt, wären konkrete Zahlen erforderlich. Wir bedauern hier die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts). Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) sagt 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 gereichen würde. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert also, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen hier aber darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der Status nach Art. 28 StHG. Gegenwärtig geniessen die wichtigsten juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, noch einen Sonderstatus im Sinne von Art. 28 StHG (Holding-, gemischte- und Domizil-Gesellschaften). Infolgedessen sind die aktuellen Anrechnungsbeträge der Kantone für diese Unternehmen entweder sehr gering oder gar nicht vorhanden. Der Wegfall dieser 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 hier nicht wirklich gewährleistet. Die Wirkungen der einzelnen Effekte können sehr unterschiedlich sein. Anhand der in Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts genannten Statistiken können die finanziellen 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 finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteuer-Anrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem sog. «versteckten Verarmungsmechanismus». Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das wesentliche Gewinne erzielt. Diese unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren Anteil an der direkten Bundessteuer. Da die Erträge der Gesellschaft ausländischen Quellensteuern unterliegen, ist der volle Steuerbetrag zurückzuerstatten. Auf Nettobasis erhält der Kanton also keine Einnahmen. In einem zweiten Schritt muss der Kanton den Gewinn des Unternehmens an den NFA melden. Nach

den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne aber die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten. Dadurch wird ein «versteckter Verarmungsmechanismus» eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, eine solche Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag: Der Anteil der Kantone an der direkten Bundessteuer (21.2 %) ist 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.

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungsentwurf:

Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten;
- Aufhebung der Anrechnungspauschale: ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern;
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates bzw. dessen Verwaltung zu verbessern. Sinnvoll ist auch die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5 % auf Zinserträgen.

Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Hochachtungsvoll



Monica Gschwind
Regierungspräsidentin



Elisabeth Heer Dietrich
Landschreiberin

Regierungsrat, Rathausstrasse 2, 4410 Liestal

Eidgenössisches Finanzdepartement
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Liestal, 18. Juni 2019

STAF; Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen; Vernehmlassungsantwort

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Mit Schreiben vom 10. April 2019 bitten Sie uns, im Rahmen einer Vernehmlassung zum vorgeschlagenen Entwurf der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen unsere Stellungnahme abzugeben.

Die wesentlichen Grundzüge des mit der in der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 über die STAF eingeführten Abzuges auf Eigenfinanzierung sind zwar zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25a^{bis} StHG geregelt. Dies betrifft namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes. Die in Art. 25a^{bis} Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche nun mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinsses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die Einführung eines solchen Abzuges ist für die Kantone bekanntlich fakultativ. Der Kanton Basel-Landschaft sieht in seiner diesbezüglichen Steuerreform (SV17) keinen solchen Abzug vor. Trotzdem nehmen wir dazu gerne wie folgt Stellung:

Die in der Verordnung vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der bisherigen Praxis bewährt und werden von den Unternehmungen auch weitgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100 % mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenka-

pitals gelangen. Damit können weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden werden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt. Gerechtfertigt ist denn auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung gänzlich ausgeschlossen werden.

Wir können dem Verordnungsentwurf in der vorliegenden Form deshalb zustimmen und danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Hochachtungsvoll



Monica Gschwind
Regierungspräsidentin



Elisabeth Heer Dietrich
Landschreiberin

Kanton Schaffhausen
Finanzdepartement

J. J. Wepfer-Strasse 6
CH-8200 Schaffhausen

www.sh.ch

T +41 52 632 72 50

F +41 52 632 77 09

cornelia.stammhurter@ktsh.ch



Finanzdepartement

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

per E-Mail:

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Schaffhausen, 10. Juni 2019

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

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. April 2019 haben Sie uns eingeladen, in vorerwähnter Angelegenheit Stellung zu nehmen. Wir danken Ihnen für diese Gelegenheit.

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Der Kanton Schaffhausen wird auf absehbare Zeit die Voraussetzungen für die Einführung des steuerlichen Abzuges für Eigenfinanzierung nicht erfüllen. Wir verzichten daher auf eine Stellungnahme zu diesem Verordnungsentwurf.

Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

1. Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend ist anzumerken, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir verzichten jedoch darauf, hierzu einen Antrag zu stellen.

1.1 Maximalbetrag: Gesamtberechnung mit kumulierter Steuer oder separate Berechnung pro Steuer

Allgemeiner Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrages gemäss Art. 8 Abs. 2 VStA ist gemäss dem Verordnungsentwurf die 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 und andererseits für die kantonalen und kommunalen Steuern separat berechnet werden muss.

Um die Rückerstattung (Anrechnung) auf den tatsächlich erhobenen Steuerbetrag zu beschränken, ist eine je separate Steuerberechnung erforderlich, wenn die Bemessungsgrundlage zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen und kommunalen Steuern unterschiedlich ist.

Die Liste der Ausnahmen gemäss Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA ist unvollständig. So werden beispielsweise Steuerabzüge für «Forschung und Entwicklung» und für «Eigenfinanzierung», die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

1.2 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: «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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden.

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird im Text der Verordnung jedoch nicht klar erwähnt.

Antrag

Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, beantragen wir, in der Verordnung die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren:

- a) Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist wie folgt zu kategorisieren: (i) es besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittstaat und (ii) das Abkommen sieht eine Residualsteuer vor.
- b) Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren, die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

Steuerlich zulässige zusätzliche Abzüge

Für die Berechnung des Maximalbetrags bestimmt Art. 11 Abs. 1 VStA, dass die Erträge um die direkt oder indirekt mit ihnen zusammenhängenden steuerwirksamen Unkosten und anderen Aufwendungen zu kürzen sind. Es werden die Begriffe «steuerwirksame Unkosten» und «andere Aufwendungen» verwendet. Der Begriff «steuerwirksame Unkosten» bildet die Art der vom Gesetzgeber vorgesehenen Kosten nicht präzise ab. Während sich die «sonstigen Aufwendungen» Ausgaben zum Gegenstand haben, die geschäftsmässig begründet sind, beziehen sich die «steuerwirksamen Unkosten» auf vom Gesetzgeber eingeführte weitere 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.

Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als «frais fiscaux» bezeichnet werden, in der französischen Schweiz nicht verwendet.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir, die Verwendung des Begriffs «steuerwirksame Abzüge» anstelle von «steuerwirksame Unkosten». Die zu verwendende französischsprachige Formulierung lautet «déductions supplémentaires admises fiscalement». Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: «insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten».

Pauschalierte Kosten

Art. 11 Abs. 2 VStA sieht die Möglichkeit von Pauschalabzügen anstelle des Abzugs der tatsächlichen Aufwendungen vor. In der Verordnung wird nicht angegeben, ob die Pauschalabzüge nur die «sonstigen Kosten» oder auch die «steuerwirksamen Unkosten» im Sinne des vorstehenden Absatzes ersetzen. Pauschalabzüge treten nach unserer Auffassung nur an die Stelle von Aufwendungen, die geschäftsmässig begründet sind; sie umfassen nicht auch die zusätzlichen Steuerabzüge.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten.

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 Box 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.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: «Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen».

2. 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 nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

3. 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.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

4. 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 seinen restriktiven Wortlaut zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

5. 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: die Opfersymmetrie. Hierzu kann auf folgende Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 verwiesen werden:

- «Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten» (Ziff. 1.1.6);
- «Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen» (Ziff. 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären entsprechende Zahlen erforderlich. Diese Daten stehen aber nicht zur Verfügung (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Ziff. 8.1.2, vierter Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert damit, dass die Opfersymmetrie gewahrt bleibe.

Im erläuternden Bericht bleibt jedoch ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone unerwähnt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser Status durch die STAF wird erhebliche zusätzliche Auswirkungen auf die Kantone haben.

Obwohl im erläuternden Bericht ausgeführt wird, dass die negativen finanziellen Auswirkungen alle Körperschaften treffen, ist die Opfersymmetrie nicht gewährleistet. Die Effekte können im Einzelnen sehr unterschiedlich sein. Anhand der in Ziff. 8.1.1 des erläuternden Berichts genannten Statistiken können die finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund auf 128 Millionen Franken bzw. auf 20 Millionen Franken geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, lassen sie dennoch einen Trend erkennen und zeigen, dass die Opfersymmetrie viel besser gewahrt wird, wenn der Bund den gesamten direkten Anrechnungsbetrag der direkten Bundessteuer übernimmt, so wie dies bislang der Fall ist.

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem «versteckten Verarmungsmechanismus». Dieser Mechanismus lässt sich am Beispiel eines Unternehmens erläutern, das signifikante Gewinne erzielt, welche jedoch der ausländischen Quellenbesteuerung unterliegen. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren Anteil an der direkten Bundessteuer. Infolge der ausländischen Quellenbesteuerung ist aber der volle Steuerbetrag zurückzuerstatten. Auf Nettobasis erhält der Kanton keine Einnahmen. In einem zweiten Schritt muss der Kanton den Gewinn des Unternehmens nun für den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss darum einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der «versteckte Verarmungsmechanismus» kommt zum Tragen. Wird darauf verzichtet, den Kantonen den Anteil des Anrechnungsbetrages zuzurechnen, der die direkte Bundessteuer betrifft, kann die «Verarmung» des betreffenden Kantons zumindest teilweise vermieden werden.

Antrag

Wir beantragen, 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.

7. Elemente im Verordnungsentwurf, die wir begrüßen

7.1 Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung in folgenden Punkten:

- Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren («management fees») und Renten;
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern;
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Zuzustimmen ist sodann der vorgeschlagenen Präzisierung zur neuen gesetzlichen Regelung betreffend die Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen.

7.2 Vereinfachung der administrativen Abläufe

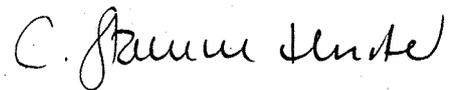
Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz zu verbessern. Sinnvoll ist zudem die Ergänzung um einen pauschalen Abzug von 5% auf Zinsströmen.

7.3 Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in den Fällen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, verhindert einen doppelten Steuerabzug.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme und Berücksichtigung unserer Stellungnahme.

Freundliche Grüsse
Finanzdepartement

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'C. Stamm Hurter', written in a cursive style.

Dr. Cornelia Stamm Hurter
Regierungsrätin



Regierungsrat, 9102 Herisau

Eidg. Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

Dr. iur. Roger Nobs
Ratschreiber
Tel. +41 71 353 63 51
roger.nobs@ar.ch

Herisau, 5. Juli 2019

Eidg. Vernehmlassung; Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern; Stellungnahme des Regierungsrates von Appenzell Ausserrhoden

Sehr geehrte Damen und Herren

Der Bundesrat hat am 10. April 2019 das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien und weiteren interessierten Kreisen zur Verordnung über den steuerliche Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen.

Der Regierungsrat von Appenzell Ausserrhoden nimmt dazu wie folgt Stellung:

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Appenzell Ausserrhoden kann diesen Abzug infolge Fehlens gesetzlicher Voraussetzungen nicht einführen und verzichtet auf eine Stellungnahme.

Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

2.1 Begrüssenswerte Elemente des Verordnungsentwurfes

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert die Steueranrechnung für die Steuerzahler. Im Einzelnen werden die folgenden Massnahmen begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).
- Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz der Verwaltung zu verbessern.



- Sinnvoll ist auch die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.
- Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen wird zur Kenntnis genommen.

2.2 Änderungsanträge zum Verordnungsentwurf

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 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitiert werden:

- "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Punkt 1.1.6).
- "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Punkt 1.2.2.6).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) besagt einerseits, dass durch die Aufgabe der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrages zwischen dem Bund (1/3) und den Kantonen (2/3) "dem Bund Mindereinnahmen (entstehen), während die Kantone im gleichen Umfang Mehreinnahmen erzielen. Aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ergibt sich ein gegenläufiger Effekt." Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Opfersymmetrie gewahrt bleibt.

Appenzell Ausserrhoden weist darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der Status nach Art. 28 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14). Gegenwärtig geniessen die wichtigsten juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, einen Status 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 dieser 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. Aufgrund von Schätzungen mit Daten aus dem Jahr 2013 werden die finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund gemäss Vorschlag auf 128 Millionen Franken bzw. 20 Millionen Franken geschätzt. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer (wie bis anhin) nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf 89 Millionen Franken für die Kantone bzw. 59 Millionen Franken für den Bund. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfersymmetrie viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt.

Wenn die Kantone einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer tragen, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Dieser Mechanismus kann am Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt, erklärt werden. Die Gewinne unterliegen zusätzlich der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und seinen Anteil an der direkten Bundessteuer. Da die Erträge der Gesellschaft ausländischen Quellensteuern unterliegen, ist der volle Steuerbetrag zurückzuerstatten mit dem Ergebnis, dass der Kanton keine Steuereinnahmen erhält. In einem zweiten Schritt muss der Kanton den Gewinn des Unternehmens für den Nationalen Finanzausgleich (NFA) melden. Nach den NFA-Weisungen müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss allenfalls einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Appenzell Ausserrhoden beantragt, 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.

Weitere Anträge

Zusätzlich werden folgende Änderungen am Verordnungsentwurf beantragt:

- Um die Berechnung des Maximalbetrags nach Art. 8 Abs. 2 VStA zu ermitteln, wird empfohlen, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.
- Um Auslegungsfragen im Zusammenhang mit der Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern zu vermeiden, wird beantragt, den Text der Verordnung zu präzisieren, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren und zwar:



1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
 2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.
- In Art. 11 Abs. 1 VStA hat eine Klarstellung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten" zu erfolgen. Die zu verwendenden französischen Begriffe sind "déductions supplémentaires admises fiscalement". In Klammern sind die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten".
 - In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten. Pauschalabzüge ersetzen nur Aufwendungen, die unternehmerisch gerechtfertigt sind, und enthalten nicht die steuergesetzlich privilegierten zusätzlichen Steuerabzüge.
 - Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen ...". Da der Steuerzahler nach dem StHG verpflichtet ist, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die in den Genuss einer Ermäßigung nach Artikel 24b StHG kommen, tatsächlich zu berücksichtigen, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt.
 - Art. 9 VStA legt die Regeln für natürliche Personen und Art. 10 VStA die Regeln für juristische Personen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften fest. Für selbständig erwerbstätige Personen gelten die Regeln von Art. 9 VStA. Alle Einkommen von natürlichen Personen, unabhängig von der Rechtsform, sollen nach den gleichen Grundsätzen entsprechend Art. 9 VStA behandelt werden. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.
 - Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

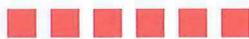


Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

Im Auftrag des Regierungsrates

Roger Nobs, Ratschreiber



Landammann und Standeskommission

Sekretariat Ratskanzlei
Marktgasse 2
9050 Appenzell
Telefon +41 71 788 93 11
info@rk.ai.ch
www.ai.ch

Ratskanzlei, Marktgasse 2, 9050 Appenzell

Eidg. Finanzdepartement
Bundespräsident Ueli Maurer
Bernernhof
3003 Bern

Appenzell, 27. Juni 2019

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern Stellungnahme Kanton Appenzell I.Rh.

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Mit Schreiben vom 10. April 2019 haben Sie uns die Vernehmlassungsunterlagen zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern zukommen lassen.

Die Standeskommission hat die Unterlagen geprüft und nimmt dazu wie folgt Stellung:

1. Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Die wesentlichen Grundzüge des Abzugs auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzugs auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25a^{bis} StHG geregelt. Die in Art. 25a^{bis} Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100% mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfs). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Die Ständekommission stimmt dem Verordnungsentwurf zu.

2. Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

2.1 Änderungen im Entwurf zur VStA

2.1.1 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 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 «Forschung und Entwicklung» und «Eigenfinanzierung», die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfiehlt die Ständekommission, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden. Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt. Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, beantragt die Ständekommission eine Präzisierung:

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:

- Dividenden
- Zinsen
- Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind
- Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»)
- Dienstleistungserträge
- Renten

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

Steuerlich zulässige zusätzliche Abzüge

Nach Art. 11 Abs. 1 VStA sind in der Berechnung des Maximalbetrags die zur Erzielung der Erträge direkt oder indirekt zusammenhängenden steuerwirksamen Unkosten und anderen Aufwendungen abzuziehen. Es werden die Begriffe «steuerwirksame 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.

Zu Art. 11 Abs. 1 VStA beantragt die Standeskommission die Verwendung des Begriffs «steuerwirksamen Abzüge» anstelle von «steuerwirksame Unkosten». Sie empfiehlt überdies, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: «insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten».

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.

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD ist festzuhalten, dass die Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten.

Verwendung der Pauschalabzüge für Lizenzeinnahmen

Die Verordnung 1 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 Box zu kürzen. Da der Steuerzahler gemäss StHG verpflichtet ist, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die nach Art. 24b StHG ermässigt werden, tatsächlich zu deklarieren, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt. Art. 4 Abs. 3 ist daher

wie folgt zu formulieren: «Für die Berechnung des Maximalbetrags wird bei Lizenzträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen ...».

2.2 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 nicht einfach, diese Steuer 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 empfiehlt die Ständekommission, die Kirchensteuer nur für den Maximalbetrag von juristischen Personen einzubeziehen. Die Kirchensteuer für natürliche Personen sollte nicht in die Berechnung des Maximalbetrags einbezogen werden.

2.3 Unterscheidung zwischen der Berechnung für natürliche und juristische Personen

Art. 9 VStA legt die Regeln für natürliche Personen und Art. 10 VStA jene für juristische Personen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften fest. Für Selbständige gelten die Regeln von Art. 9 VStA.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt. Die Ständekommission beantragt daher, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den Grundsätzen, wie sie in Art. 9 VStA beschrieben sind, zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

2.4 Administratives Verfahren

Nach Art. 13 VStA müssen die Steuerzahler die Steueranrechnung mittels besonderer Formulare beantragen. Der Artikel verpflichtet die Steuerpflichtigen durch seinen restriktiven Wortlaut zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

2.5 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, das heisst bis 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 der STAF. In diesem Zusammenhang sind die Veränderungen zu beurteilen.

Im Rahmen des STAF-Projekts wurde als Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen die Opfersymmetrie festgelegt. Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrats in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- «Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten» (Punkt 1.1.6);
- «Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen» (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Die Standeskommission bedauert die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) besagt einerseits, dass die Aufgabe der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrags zwischen dem Bund (1/3) und den Kantonen (2/3) zum Nachteil des Bundes und zum Vorteil der Kantone gereiche. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Die Standeskommission weist darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser 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 finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund auf Fr. 128 Mio. bzw. Fr. 20 Mio. geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf Fr. 89 Mio. bzw. Fr. 59 Mio. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrags im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem «versteckten Verarmungsmechanismus». Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der «versteckte Verarmungsme-

chanismus» wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Die Ständekommission beantragt, den Anteil an der direkten Bundessteuer (21.2%) bei der Verrechnung an den Bund und 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.

2.6 Elemente, die im Verordnungsentwurf begrüsst werden

2.6.1 Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Die Ständekommission hat auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

2.6.2 Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf Fr. 100.-- erhöht die Effizienz, was zu begrüssen ist. Sinnvoll ist auch die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.

2.6.3 Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und grüssen Sie freundlich.

Im Auftrage von Landammann und Ständekommission

Der Ratschreiber:



Markus Dörig

Zur Kenntnis an:

- vernehmlassungen@estv.admin.ch
- Finanzdepartement Appenzell I.Rh., Marktgasse 2, 9050 Appenzell
- Ständerat Daniel Fässler, Weissbadstrasse 3a, 9050 Appenzell



Eidgenössisches Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

Regierung des Kantons St.Gallen
Regierungsgebäude
9001 St.Gallen
T +41 58 229 32 60
F +41 58 229 38 96

St.Gallen, 4. Juli 2019

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern; Vernehmlassungsantwort

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir danken Ihnen für Ihr Schreiben vom 10. April 2019 und die Gelegenheit, zu den Verordnungsentwürfen Stellung nehmen zu können. Wir haben folgende Bemerkungen:

1. Verordnung über den Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Wir verzichten mangels Betroffenheit auf eine Vernehmlassung zu dieser Vorlage.

2. Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Wir begrüßen zahlreiche im Verordnungsentwurf vorgeschlagene Neuerungen, so etwa:

- die Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten;
- die Aufhebung der pauschalen Verteilung der Steueranrechnung zwischen Bund und Kantonen (ein Drittel direkte Bundessteuer, zwei Drittel Kantons- und Gemeindesteuern);
- die Aufhebung der Herabsetzung der Steueranrechnung bei nur teilweiser Besteuerung;
- die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken;
- die Beschränkung der Steueranrechnung bei Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer.

Wir haben aber auch diverse Änderungsanträge, wobei wir für Details auf den beiliegenden Anhang verweisen:

- Aufgabe der Gesamtberechnung zugunsten einer separaten Berechnung bei der Bestimmung des Maximalbetrags;
- Präzisierung im Verordnungstext, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren;
- Verwendung des Begriffs «steuerwirksame Abzüge» anstelle von «steuerwirksame Unkosten» in Art. 11 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung;
- Regelung in Art. 4 der Verordnung 1 des EFD, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten;



- Verwendung der Pauschalabzüge für Lizenzeinnahmen nur dann, wenn die Lizenz-
erträge nicht in die Patentbox fließen;
- Einbezug der Kirchensteuer nur für den Maximalbetrag von juristischen Personen, nicht
aber für den Maximalbetrag von natürlichen Personen;
- flexiblere Gestaltung des administrativen Verfahrens, indem das Gesuch um
Steueranrechnung nicht nur auf einem speziellen Formular, sondern auch digital
eingereicht werden kann;
- Abrechnung zwischen Bund und Kantonen: kein Einbezug des Anteils an der direkten
Bundessteuer (21,2 Prozent) bei der Verrechnung an den Bund bzw. für die
Rückerstattung an die Kantone.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen

Im Namen der Regierung

Heidi Hanselmann
Präsidentin



Canisius Braun
Staatssekretär

Beilage:
Anhang

Zustellung auch per E-Mail (pdf- und Word-Version) an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch



Anhang zur Vernehmlassungsantwort «Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern»

Die Regierung des Kantons St.Gallen weist im Zusammenhang mit den genannten Verordnungen im Einzelnen auf folgende Punkte hin:

1 Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

1.1 Maximalbetrag: Gesamtberechnung mit kumulierter Steuer oder separate Berechnung pro Steuer

Der allgemeine Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrags nach Art. 8 Abs. 2 der bundesrätlichen Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (abgekürzt 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 und andererseits für die kantonalen und kommunalen Steuern separat berechnet werden muss.

Um die Rückerstattung (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.

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 Forschung und Entwicklung und Eigenfinanzierung, die nur auf Stufe Kanton vorkommen können, nicht erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) wird die Ausnahme zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

1.2 Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern

Der erläuternde Bericht des EFD befasst sich unter Ziff. 5 mit der Frage der Verrechnung von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern. Dort ist folgendes festgehalten: «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 jene ausländischen Erträge in einen Topf geworfen werden, die im Ausland einer durch das entsprechende DBA mit der Schweiz begrenzten Quellensteuer unterliegen.



Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag

Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, beantragen wir, den Text der Verordnung zu präzisieren, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren, und zwar wie folgt:

1. Im Ausland der Quellensteuer unterliegende Einkommen, für das (i) ein DBA mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das DBA eine Reststeuer vorsieht;
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

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 ist mithin von «steuerwirksamen Unkosten und anderen Aufwendungen» die Rede. 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.

Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als «frais fiscaux» bezeichnet werden, in der Romandie nicht verwendet.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs «steuerwirksamen Abzügen» anstelle von «steuerwirksamen Unkosten». Die zu verwendenden französischen Begriffe sind «déductions supplémentaires admises fiscalement». Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen.



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.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die «steuerlich zulässigen Zusatzabzüge» enthalten.

Verwendung der Pauschalabzüge für Lizenzeinnahmen

Der Entwurf der Verordnung 1 des EFD sieht in Art. 4 Abs. 3 einen Pauschalabzug von 50 Prozent 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 Box 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.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: «Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen (...)».

2 Berücksichtigung der Kirchensteuer

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

In der Praxis ist es nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

3 Administratives Verfahren

Nach Art. 13 VStA müssen die Steuerzahlerinnen und Steuerzahler die Steueranrechnung unter Verwendung besonderer Formulare der zuständigen Behörde beantragen. Der Artikel verpflichtet damit die Steuerpflichtigen zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.



Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

4 Abrechnung zwischen Bund und Kantonen - unter Berücksichtigung des kantonalen Anteils an 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 Prozent bzw. 21,2 Prozent, 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 die AHV-Finanzierung (STAF). In diesem Zusammenhang sind die Veränderungen zu beurteilen.

Im Rahmen des STAF-Projekts wurde ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: die «Opfersymmetrie». Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die SV17 zitieren:

- «Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten» (Punkt 1.1.6);
- «Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen» (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziff. 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone unberücksichtigt blieb, nämlich die Aufgabe der Status nach Art. 28 StHG. Gegenwärtig geniessen die wichtigsten juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, einen Sonderstatus im Sinn 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 dieser 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 Ziff. 8.1.1 des



erläuternden Berichts genannten Statistiken können die finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund auf 128 Mio. Franken bzw. 20 Mio. Franken geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf 89 Mio. bzw. 59 Mio. Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrags im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem «versteckten Verarmungsmechanismus». Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der «versteckte Verarmungsmechanismus» wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrags der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Wir beantragen, den Anteil an der direkten Bundessteuer (21,2 Prozent) 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.



Sitzung vom

02. Juli 2019

Mitgeteilt den

03. Juli 2019

Protokoll Nr.

524

Eidg. Steuerverwaltung
per Mail
vernehmlassungen@estv.admin.ch

STAF-Verordnungen – Vernehmlassungsverfahren

Sehr geehrte Damen und Herren

Sie haben uns mit Schreiben vom 10. April 2019 eingeladen, zur Verordnung über den Abzug auf Eigenfinanzierung und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern Stellung zu beziehen. Wir verzichten auf eine Stellungnahme zur Verordnung über den Eigenfinanzierungsabzug, weil dieser nur von Hochsteuernkantonen beansprucht werden kann und der Kanton Graubünden damit nicht direkt betroffen ist. Wir äussern uns aber gerne zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

Für die Bündner Regierung sind zwei Aspekte von zentraler Bedeutung. Es ist dies einerseits die Verhinderung von Belastungsverschiebungen zulasten der Kantone und andererseits die Praktikabilität der Steueranrechnung.

Der Wechsel von der heute pauschalen Steueranrechnung, bei welcher Bund, Kanton und Gemeinde je einen Drittel der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer zu übernehmen haben, zu einer Anrechnung im Verhältnis der erhobenen Steuer kann als sachgerecht akzeptiert werden. Dass dabei der kantonale Anteil an der direkten Bundessteuer berücksichtigt werden soll, muss demgegenüber als sachwidrig abgelehnt werden. Die Höhe des kantonalen Anteils an der direkten Bundessteuer

von 21,2 Prozent ist das Ergebnis eines politischen Prozesses, das sich in Art. 196 DBG niedergeschlagen hat und nicht auf dem Verordnungsweg geändert werden kann. Hinzu kommt, dass Art. 196 DBG nicht nur den kantonalen Anteil an der direkten Bundessteuer festlegt, sondern den Kantonen in Absatz 2 auch vorschreibt, dass die Gemeinden aus diesen Mitteln entschädigt werden müssen. Konsequenterweise müsste der in der Verordnung gewählte Ansatz auch die anteilige Berücksichtigung der 21,2 Prozent bei den Gemeindesteuern vorschreiben, was dann allerdings einen Vollzugsnotstand bewirken würde. Auf die Berücksichtigung des kantonalen Anteils an der direkten Bundessteuer ist im Rahmen der Steueranrechnung ausländischer Quellensteuern zu verzichten.

Die Umsetzung der STAF steht unter einem hohen Zeitdruck, der auch vom Verordnungsgeber zu berücksichtigen ist. Daher müssen praktikable Lösungen normiert werden, die dann in der zur Verfügung stehenden Zeit auch in den IT-Programmen der kantonalen Steuerverwaltungen umgesetzt werden können. Dieses Ziel wird mit dem Einbezug der Kirchen deutlich verfehlt, weshalb darauf zwingend verzichtet werden muss.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen und schliessen uns im Übrigen der Vernehmlassung der Finanzdirektorenkonferenz an, deren Anliegen und Forderungen wir unterstützen.



Namens der Regierung

Der Präsident:

Dr. Jon Domenic Parolini

Der Kanzleidirektor:

Daniel Spadin



Conseil d'Etat

CANTON DU VALAIS
KANTON WALLIS



2019.02115

P.P. CH-1951
Sion

A-PRIORITY
Conseil d'Etat

Poste CH SA

Département fédéral des finances
Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Bundesgasse 3
3003 Berne



Références BA/CB
Date 29 mai 2019

Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source
Procédure de consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Votre correspondance du 10 avril 2019 concernant la procédure de consultation citée en marge nous est bien parvenue. Nous formulons ci-après nos observations.

Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

Notre canton ne va en principe pas pouvoir introduire cette mesure. Aussi, nous n'avons aucune remarque particulière à formuler.

Ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

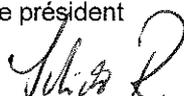
Les modifications apportées sont minimales et sont en faveur des cantons. Aussi, nous n'avons aucune remarque particulière à formuler.

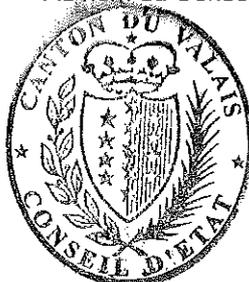
Compte tenu des remarques énoncées ci-dessus, le Conseil d'Etat est favorable aux modifications des ordonnances en question.

Le Gouvernement valaisan vous remercie de l'attention que vous porterez à sa détermination et vous prie d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de sa considération distinguée.

Au nom du Conseil d'Etat

Le président


Roberto Schmidt



Le chancelier


Philipp Spörri

Copie à vernehmlassungen@estv.admin.ch



LE CONSEIL D'ÉTAT

DE LA RÉPUBLIQUE ET
CANTON DE NEUCHÂTEL

Par courrier électronique
Département fédéral des finances
Palais fédéral
3003 Berne

RFFA : ouverture de la procédure de consultation portant sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Monsieur le conseiller fédéral,

Votre correspondance du 10 avril 2019 relative à la procédure de consultation susmentionnée nous est bien parvenue et a retenu notre meilleure attention.

Conformément à votre demande, nous vous adressons ci-dessous la prise de position du canton de Neuchâtel sur ce sujet.

Nous vous informons que nous n'avons pas de remarque à formuler sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales dans la mesure où notre canton n'est pas concerné par cette mesure.

Quant à l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, nous constatons qu'il s'agit de l'adapter notamment suite à l'entrée en vigueur de la RFFA, en ce sens nous n'avons pas de remarque à formuler. Toutefois, l'article 20 al. 2 prévoit que le remboursement lié à l'impôt fédéral direct soit réparti entre la Confédération et les cantons à hauteur de la quote-part prévue à l'article 196 al. 1 LIFD, soit respectivement 78,8% et 21,2%. Cette prise en charge partielle par les cantons du remboursement lié à l'impôt fédéral direct est nouvelle. Or, cette mesure introduit un mécanisme d'appauvrissement occulte. Nous sommes ainsi d'avis que la Confédération doit renoncer à imputer la quote-part (21,2%) du remboursement de l'impôt fédéral direct aux cantons afin d'une part, de respecter le principe de l'égalité des sacrifices et d'autre part, d'éviter un mécanisme d'appauvrissement occulte.

En vous remerciant de nous avoir donné la possibilité de prendre position sur cet objet, nous vous prions d'agréer, Monsieur le conseiller fédéral, l'expression de notre haute considération.

Neuchâtel, le 3 juillet 2019

Au nom du Conseil d'État :

Le président,
A. RIBAUX

La chancelière,
S. DESPLAND



NE



Genève, le 17 juillet 2019

Le Conseil d'Etat

3329-2019

Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Département fédéral des finances
Section Péréquation financière
Bundesgasse 3
3003 BERNE

Concerne : RFFA - ouverture de la procédure de consultation portant sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Monsieur le Conseiller fédéral,

Par lettre adressée aux gouvernements cantonaux, vous invitez ceux-ci à prendre position sur les ordonnances mentionnées en titre.

Nous nous rallions entièrement aux prises de position de la Conférence des directeurs et directrices des finances (CDF), auxquelles nous vous renvoyons.

S'agissant du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (OIFI) nous souhaitons insister particulièrement sur l'élément suivant. Nous constatons que l'article 20 alinéa 2 de l'OIFI modifie les règles de répartition du remboursement entre le canton et la Confédération.

La nouvelle méthode de calcul de l'OIFI conduit de fait à réduire, voire à supprimer, la rétribution aux cantons, fixée à 21,2% dans le cadre de RFFA. Or, l'article 128 al.4 de la Constitution prévoit que "les cantons effectuent la taxation et la perception" de l'impôt fédéral direct, et qu'une part du produit brut, 21.2% selon la LIFD, leur est attribuée. Il serait dès lors incohérent d'introduire dans l'OIFI une méthode de calcul pour l'imputation des impôts étrangers qui réduit ou supprime la rétribution de 21,2% aux cantons.

Par conséquent, à l'instar de la CDF, nous nous prononçons fermement contre l'introduction de ce nouveau dispositif.

Nous vous remercions de nous avoir consultés et de l'attention que vous porterez à notre prise de position.

Veillez croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre haute considération.

AU NOM DU CONSEIL D'ÉTAT

La chancetière :

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'MR' with a flourish, positioned above the name 'Michèle Rigetti'.

Michèle Rigetti

Le président :

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'AH' with a flourish, positioned above the name 'Antonio Hodgès'.

Antonio Hodgès

Hôtel du Gouvernement – 2, rue de l'Hôpital, 2800 Delémont

Hôtel du Gouvernement
2, rue de l'Hôpital
CH-2800 Delémont

t +41 32 420 51 11
f +41 32 420 72 01
chancellerie@jura.ch

Par courriel en version PDF et Word

Monsieur le Président de la Confédération
Ueli Maurer
Chef du Département fédéral des finances
Bernernhof
3003 Bern
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Delémont, le 2 juillet 2019

RFFA : procédure de consultation portant sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Monsieur le Président de la Confédération,

Le Gouvernement jurassien a été invité par votre Département à se prononcer au sujet des ordonnances citées en objet dans le cadre de la procédure de consultation et il vous en remercie.

En ce qui concerne les deux objets, notre analyse correspond totalement aux prises de position adoptées par l'Assemblée plénière de la Conférence des directeurs cantonaux des finances et qui vous ont été adressées le 6 juin dernier. Nous vous remercions donc de vous y référer et renonçons à une réponse cantonale spécifique.

Nous vous prions de croire, Monsieur le Président de la Confédération, à l'assurance de notre haute considération.

AU NOM DU GOUVERNEMENT DE LA
RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA


Jacques Gerber
Président




Gladys Winkler Docourt
Chancelière d'Etat

Annexes : deux prises de position de la CDF

**CONFERENCE DES
DIRECTRICES ET DIRECTEURS
CANTONAUX DES FINANCES**

Monsieur le Président de la
Confédération
Ueli Maurer
Chef DFF
Bernerhof
3003 Berne

Berne, le 6 juin 2019

RFFA : Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales. Prise de position

Monsieur le Président de la Confédération,

Les documents du 10 avril 2019 relatifs au projet susmentionné nous sont bien parvenus. Après examen du dossier les 6 et 7 juin 2019, l'Assemblée plénière CDF prend position comme suit :

Proposition : approbation du projet d'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales.

Les principaux éléments du projet, qui ont notamment pour finalité de réduire la déduction sur le capital propre de sécurité et de déterminer le taux des intérêts notionnels applicable, sont déjà l'objet de l'art. 25a^{bis} P-LHID, lequel dispose efficacement sur la lutte contre les abus. Par conséquent, les dispositions d'exécution prévues à l'art. 25a^{bis}, al. 6, P-LHID – édictées en même temps que l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales – se limitent à définir les taux de couverture du capital propre applicables et d'autres points de détail concernant le calcul du capital propre de sécurité, le taux des intérêts notionnels applicable, la subdivision du capital propre de sécurité en capital afférent à des créances de toute sorte envers des personnes proches de l'entreprise et en capital afférent aux autres actifs, ainsi que le calcul des intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité.

Les taux de couverture appliqués aux actifs en matière de capital propre tenant compte des risques, prévus à l'art. 1 de l'ordonnance, se fondent sur le calcul du capital propre dissimulé, lequel se base sur les taux maxima applicables aux financements étrangers. Ces taux ont fait leurs preuves dans la pratique de la taxation et sont largement reconnus par les en-

treprises. Les participations et les actifs qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation sont couverts à 100 % par du capital propre de base, de façon que ces actifs ne relèvent pas du champ d'application du capital propre de sécurité soumis à intérêts. Ceci permet d'éviter d'accorder des avantages supplémentaires infondés sous l'angle de la systématique fiscale. S'agissant de la subdivision du capital propre de sécurité en capital afférent tant à des créances de toute sorte envers des personnes proches de l'entreprise qu'aux autres actifs, elle se base à juste titre sur les actifs pondérés au moyen des taux de couverture (art. 4 de l'ordonnance). Il est d'ailleurs légitime que les entreprises, les établissements stables ou les immeubles à l'étranger n'entrent pas dans le champ d'application de la déduction fiscale pour autofinancement.

Nous approuvons l'avant-projet d'ordonnance et vous remercions de nous avoir offert la possibilité de donner notre avis.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de notre considération distinguée.

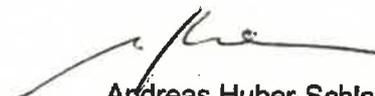
CONFÉRENCE DES DIRECTRICES ET DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES

Le président :



Charles Jullard

Le secrétaire :



Andreas Huber-Schlatter

Copie (courriel)

- Membres CDF
- Membres CSI
- vernehmlassungen@estv.admin.ch

**CONFERENCE DES
DIRECTRICES ET DIRECTEURS
CANTONAUX DES FINANCES**

Monsieur le Président de la
Confédération
Ueli Maurer
Chef DFF
Bernerhof
3003 Berne

Berne, le 6 juin 2019

**RFFA : Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.
Prise de position**

Monsieur le Président de la Confédération,

Les documents du 10 avril 2019 relatifs au projet susmentionné nous sont bien parvenus. Après examen du dossier les 6 et 7 juin 2019, l'Assemblée plénière CDF prend position comme suit :

1. Introduction

Dans le cadre du projet global de la Réforme Fiscale et du Financement de l'AVS (RFFA), certaines lois et ordonnances doivent être adaptées afin de tenir compte des modifications apportées par la RFFA. Il en est ainsi de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (OIFI). Les modifications projetées de l'OIFI dépassent cependant la stricte mise en conformité exigée par la RFFA et proposent une réactualisation plus générale.

Dans le présent document, nous exposons dans un premier temps les modifications que nous souhaitons apporter au projet d'ordonnance et, dans un deuxième temps, relevons les principaux éléments que nous saluons dans le projet.

2. Modifications à apporter au projet d'ordonnance

2.1 Méthode de calcul pour déterminer le montant d'impôt source à rembourser

En préambule, nous attirons l'attention sur le fait que la structure de l'ordonnance rend difficile la compréhension de la méthode de calcul à utiliser pour déterminer le montant d'impôt source à rembourser. Nous mentionnons simplement ce point sans pour autant en faire une recommandation de modification.

2.1.1 Montant maximum : calcul global avec un impôt cumulé ou calcul séparé par impôt

Dans le projet d'ordonnance, le principe général en vigueur pour déterminer le montant maximum selon l'article 8 alinéa 2 OIFI se fonde sur le calcul d'un seul impôt global (fédéral, cantonal et communal). Les articles 5 et 3 alinéa 2 OIFI mentionnent les exceptions pour lesquelles le montant maximum doit être calculé séparément pour l'impôt fédéral d'une part, et pour les impôts cantonal et communal d'autre part.

Afin de limiter le remboursement au montant d'impôt effectivement encaissé, l'utilisation du calcul séparé par impôt est nécessaire lorsque la base imposable est différente entre l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal.

Nous constatons que la liste d'exceptions mentionnée dans les articles 5 et 3 alinéa 2 OIFI n'est pas exhaustive. Les déductions fiscales pour R&D et pour autofinancement, exclusivement cantonales, ne sont pas mentionnées par exemple.

D'autre part, au vu du nombre de cas particuliers (notamment les dividendes pour les personnes physiques), les exceptions deviennent la règle générale.

Proposition: Pour déterminer le calcul du montant maximum, nous proposons d'utiliser systématiquement le calcul séparé. Le calcul global doit être abandonné à l'exception des situations où le résultat des deux méthodes est identique. Ce principe doit être mentionné explicitement dans l'ordonnance.

2.1.2 Compensation d'impôts à la source résiduels élevés avec des impôts à la source résiduels faibles

Le rapport explicatif traite de la problématique de la « compensation d'impôts à la source résiduels élevés avec des impôts à la source résiduels faibles » (rapport explicatif, point 5). Il indique le principe d'application suivant : « La question de la définition des différentes catégories n'est toutefois pas encore réglée. Le commentaire du modèle de convention de l'OCDE prévoit plusieurs méthodes [...]. Dans la palette des méthodes envisageables, la méthode d'imputation d'impôt suisse occupe une position intermédiaire : pour calculer le montant maximum, il y a lieu de réunir dans une même catégorie tous les revenus étrangers qui sont soumis à un impôt à la source étranger délimité par la CDI correspondante conclue avec la Suisse ».

Cette méthode de traitement des revenus par catégorie, indiquée dans le rapport explicatif, n'est cependant pas mentionnée clairement dans le texte de l'ordonnance.

Proposition: Afin d'éviter des divergences d'interprétations, nous proposons de clarifier le texte de l'ordonnance afin qu'il définisse explicitement la méthode à utiliser pour traiter les revenus par catégorie, à savoir :

1. Sélectionner les revenus grevés d'un impôt source à l'étranger pour lesquels (i) une convention de double imposition existe avec le pays tiers concerné et (ii) la convention prévoit un impôt résiduel.
2. Au sein des revenus sélectionnés, il convient de traiter de manière distincte les différentes catégories de revenus prévues à l'article 1, à savoir :
 - Les dividendes ;
 - Les intérêts ;
 - Les redevances de licences bénéficiant d'une imposition en vertu des articles 8a ou 24a LHID (« Patent Box ») ;
 - Les redevances de licences ne bénéficiant pas d'une imposition en vertu des articles 8a ou 24a LHID (licences hors « Patent Box ») ;
 - Les revenus de prestations de service ;
 - Les rentes.

2.1.3 Charges à prendre en considération pour déterminer le revenu net des recettes grevées d'impôts source à l'étranger

Déductions supplémentaires admises fiscalement

Afin de calculer le montant maximum, l'article 11 alinéa 1 OIFI mentionne qu'il faut porter en diminution des revenus les « frais fiscaux et autres dépenses... » pour déterminer le revenu net. En allemand, les termes utilisés sont « steuerwirksamen Unkosten und andere Aufwendungen ». Les termes « steuerwirksamen Unkosten » ne reflètent pas clairement le type de coût envisagé par le législateur. Si les « autres dépenses » visent les charges justifiées par l'usage commercial, les « steuerwirksamen Unkosten » visent les déductions supplémentaires autorisées par le législateur, à savoir la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement (articles 10a et 25a LHID), la déduction pour autofinancement (article 25a bis LHID), les amortissements de réserves latentes selon l'article 78g LHID et la réduction sur les brevets et droits comparables selon les articles 8a et 24b LHID.

D'autre part, les termes allemands traduits en français par « frais fiscaux » ne s'utilisent pas en fiscalité suisse.

Proposition: Dans l'article 11 alinéa 1 OIFI, nous proposons d'utiliser les termes « zusätzlichen steuerwirksamen Abzüge » plutôt que « steuerwirksamen Unkosten ». Les termes français à utiliser sont « déductions supplémentaires admises fiscalement ». Nous proposons également de mentionner entre parenthèse les différents types de déductions envisageables : « notamment la déduction pour frais de recherche et développement, la déduction pour autofinancement, la réduction sur les brevets et droits comparables ».

Contenu des coûts inclus dans calcul forfaitaire

L'article 11 alinéa 2 OIFI prévoit la possibilité de revendiquer des déductions forfaitaires à la place des dépenses effectives. L'ordonnance ne précise pas si les forfaits remplacent uniquement les « autres dépenses » ou également les « steuerwirksamen Unkosten » au sens du paragraphe ci-dessus. À notre sens, les forfaits remplacent uniquement les dépenses justifiées par l'usage commercial et n'intègrent pas les déductions fiscales supplémentaires prévues par la loi.

Proposition: L'article 4 de l'ordonnance 1 du DFF doit mentionner que les déductions forfaitaires prévues n'incluent pas les « déductions supplémentaires admises fiscalement ».

Utilisation du calcul forfaitaire pour les revenus de licences

L'ordonnance 1 du DFF prévoit à l'article 4 alinéa 3 une déduction forfaitaire de 50% pour les revenus de licences. Ceci n'est que justifié pour les revenus de licences hors de la patent box. Les revenus de licences dans la patent box doivent être réduits en mesure des dépenses correspondantes. Comme la LHID exige du contribuable un décompte effectif des revenus nets de licences bénéficiant d'une réduction selon l'article 24b LHID, l'utilisation d'un forfait n'est pas justifiée dans ce cas.

Proposition: L'article 4 alinéa 3 de l'ordonnance 1 du DFF doit reformulé: "Pour le calcul du montant maximum en relation avec des redevances de licences hors de la patent box et des revenus..."

2.2 Prise en compte de l'impôt ecclésiastique

Au sens des conventions de double imposition, les impôts incluent l'impôt ecclésiastique. De ce fait, l'ordonnance prévoit d'inclure cet impôt dans le calcul du montant maximum.

Pratiquement, la prise en compte de cet impôt dans le calcul du montant maximum n'est pas aisée. Suivant les cantons, l'impôt ecclésiastique peut être géré par les communes et non par le canton. D'autre part, le prélèvement ou non de l'impôt en fonction de la confession de foi n'est pas toujours connu de l'administration en charge du remboursement d'impôts étrangers prélevés à la source.

Proposition: Pour des raisons de complexité administrative et de risques d'erreur importants, nous proposons d'inclure l'impôt ecclésiastique uniquement pour le montant maximum relatif aux personnes morales. L'impôt ecclésiastique concernant les personnes physiques ne doit pas être inclus dans le calcul du montant maximum.

2.3 Distinction entre le traitement pour les personnes physiques et les personnes morales

L'article 9 OIFI spécifie les règles concernant les personnes physiques et l'article 10 OIFI les règles pour les personnes morales, sociétés en nom collectif ou en commandite. Les règles de l'article 9 OIFI s'appliquent pour les personnes exerçant une activité indépendante.

Traiter différemment l'activité indépendante d'une personne physique en fonction de la forme juridique choisie (raison individuelle ou société de personnes) n'est fiscalement pas justifié.

Proposition: Nous proposons de traiter l'ensemble des revenus des personnes physiques selon les mêmes principes décrits à l'article 9 OIFI. L'article 10 OIFI doit être applicable uniquement aux personnes morales.

2.4 Procédures administratives

L'article 13 OIFI exige que les contribuables demandent le remboursement d'impôt au moyen du formulaire spécial de l'autorité compétente. Par sa formulation restrictive, l'article oblige les autorités compétentes à exiger l'utilisation d'un formulaire cantonal spécifique.

Proposition: L'article 13 OIFI doit être rédigé d'une manière plus flexible en indiquant que l'autorité compétente du canton peut exiger que la demande soit présentée en version numérique ou sur un formulaire spécial.

2.5 Règlement de comptes entre la Confédération et les cantons – prise en compte de la part cantonale à l'impôt fédéral direct.

L'article 29 al 2 OIFI prévoit que le remboursement lié à l'impôt fédéral direct soit réparti entre la Confédération et les cantons à hauteur de la quote-part prévue à l'article 196 al 1 LIFD, soit respectivement 78,8% et 21,2%. Cette prise en charge partielle par les cantons du remboursement lié à l'impôt fédéral direct est nouvelle.

La nécessité de modifier la présente ordonnance est essentiellement dictée par l'entrée en vigueur de la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA). Les modifications doivent être appréciées dans ce contexte.

Dans le cadre du projet RFFA, un principe fondamental a été posé pour régler les relations entre la Confédération et les cantons: « l'égalité des sacrifices ». Pour mémoire, nous pouvons relever les propos du Conseil fédéral dans son message du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 :

- « Une attention toute particulière doit être vouée à son équité et à ses conséquences financières pour la Confédération, les cantons et les communes. » (point 1.1.6) ;
- « La compensation verticale vise à répartir équitablement les charges de la réforme entre les échelons de l'Etat. » (point 1.2.2.6).

Le rapport explicatif (chiffre 8.1.2, 4ème paragraphe) mentionne, que l'abandon de la répartition forfaitaire du remboursement entre la Confédération (1/3) et les cantons (2/3) "entraîne une diminution des recettes de la Confédération et une augmentation correspondante des recettes des cantons. La part des cantons à l'impôt fédéral direct a l'effet opposé.". Le rapport explicatif sous-entend que l'égalité des sacrifices est.

Nous attirons l'attention sur le fait que le rapport ne mentionne pas un 3ème effet en défaveur des cantons, à savoir l'abandon des statuts. Actuellement, les principales personnes morales au bénéfice d'un remboursement d'impôt bénéficient d'un statut spécial au sens de l'article 28 LHID (holding, mixte et domicile). Dès lors, les remboursements actuels à charge des cantons pour ces sociétés sont très faibles, voire nuls. L'abandon des statuts dans le cadre de la RFFA aura un impact supplémentaire substantiel pour les cantons.

Bien que le rapport explicatif mentionne que toutes les collectivités supportent un effet financier négatif, l'égalité des sacrifices n'est pas encore garantie. L'ampleur de chaque effet peut être très différent. En utilisant une estimation avec des données de l'année 2013, le coût financier pour les cantons et la Confédération peut être évalué à respectivement CHF 128 mio et CHF 20 mio. Cependant, si les cantons ne supportent pas le remboursement lié à l'impôt fédéral direct, le coût financier se monte à respectivement CHF 89 mio pour les cantons et CHF 59 mio pour la Confédération. Même si le rapport mentionne que ces données ne sont pas fiables, elles donnent néanmoins une tendance et démontrent que l'égalité des sacrifices est nettement mieux respectée si la Confédération prend à sa charge l'entier du remboursement lié à l'impôt fédéral direct (correspond à la situation actuelle).

Si le canton supporte une partie du remboursement liée à l'impôt fédéral direct, le système fiscal et péréquatif suisse introduit un « mécanisme d'appauvrissement occulte ». Pour expliquer ce mécanisme, prenons le cas d'une société qui déclare des bénéfices importants. Ces derniers sont cependant grevés d'impôts source étrangers. Dans un premier temps, le canton encaisse pour cette société un impôt cantonal et sa quote-part à l'impôt fédéral direct. Comme les revenus de l'entreprise sont grevés d'impôts source étrangers, l'entier de l'impôt doit être remboursé. Au net, le canton n'encaisse aucune recette. Dans un deuxième temps, le canton doit annoncer les bénéfices de la société à la RPT. Selon les directives RPT, ces bénéfices doivent être intégralement annoncés sans tenir compte du remboursement des impôts source étrangers. Les bénéfices de cette société augmentent ainsi le potentiel fiscal du canton. Ceci a des effets sur ses transferts de la péréquation.: le « mécanisme d'appauvrissement occulte » est accéléré. La renonciation à imputer aux cantons la quote-part du remboursement de l'impôt fédéral direct permet d'éviter, bien qu'imparfaitement, la détérioration du canton concerné.

Proposition: Nous proposons de renoncer à imputer la quote-part du remboursement de l'impôt fédéral direct aux cantons afin d'une part, de respecter le principe de l'égalité des sacrifices et d'autre part, d'éviter le mécanisme de détérioration occulte.

3. Eléments à maintenir dans le projet d'ordonnance

Nous accueillons favorablement les modifications suivantes apportées par le projet d'ordonnance.

3.1 Extension du remboursement des impôts sources étrangers

Le projet d'ordonnance étend et améliore à juste titre le remboursement d'impôts aux contribuables pour éviter des situations de non-remboursement indécrites. Les mesures suivantes sont saluées favorablement:

- Extension objective du remboursement aux prestations de services (management fees) et aux rentes.
- Suppression de l'affectation forfaitaire des remboursements à raison d'un tiers à l'impôt fédéral direct et de deux tiers aux impôts cantonaux et communaux.
- Suppression de la restriction systématique du remboursement d'impôt lié à la partie alléguée des dividendes aux personnes physiques.

Nous avons également pris acte de l'extension subjective du remboursement concernant les établissements stables suisses de sociétés étrangères.

3.2 Simplifications administratives

L'augmentation à CHF 100 du seuil fixé pour les cas bagatelles permet d'améliorer l'efficacité de l'Etat.

L'ajout d'un forfait de déduction à 5% sur les revenus d'intérêts est utile.

3.3 Autres modifications

La restriction du remboursement d'impôt dans les situations où l'impôt sur le capital a été imputé à l'impôt sur le bénéfice permet d'éviter une double déduction fiscale.

En vous remercions de nous avoir offert la possibilité de donner notre avis nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président de la Confédération, l'expression de notre considération distinguée.

CONFÉRENCE DES DIRECTRICES ET DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES

Le président :



Charles Juillard

Le secrétaire :



Andreas Huber-Schlatter

Copie (courriel)

- Membres CDF
- Membres CSI
- vernehmlassungen@estv.admin.ch

Il Consiglio di Stato

Egregio Signor Consigliere federale
Ueli Maurer
Direttore del Dipartimento federale
delle finanze
Bundesgasse 3
3003 Berna

*Invio per posta elettronica:
vernehmlassungen@estv.admin.ch*

Procedura di consultazione concernente le ordinanze della RFFA, segnatamente l'ordinanza concernente la deduzione fiscale sull'autofinanziamento delle persone giuridiche e le ordinanze sul computo di imposte alla fonte estere

Egregio signor Consigliere federale,

facciamo riferimento alla consultazione indicata a margine e, ringraziandoLa per averci interpellato, con la presente le rendiamo note le nostre osservazioni.

1. Ordinanze sul computo di imposte alla fonte estere

Condividiamo in generale quanto indicato dalla Conferenza delle Direttrici e dei Direttori delle finanze nella loro presa di posizione del 6 giugno 2019.

A complemento di quanto da loro esposto teniamo a ribadire che la struttura dell'Ordinanza è molto complicata e rende davvero di difficile comprensione il metodo di calcolo da utilizzare per determinare l'importo dell'imposta alla fonte da computare. L'assenza di esempi di calcolo, anche nel rapporto esplicativo, non facilita, in particolare nei casi particolari come quelli menzionati all'art. 5 cpv. 2-4 e 11 dell'Ordinanza sul computo globale d'imposta e all'art. 4 cpv. 3 dell'Ordinanza 1 del DFF sul computo globale d'imposta dove un esempio numerico avrebbe senz'altro facilitato la comprensione pratica delle normative.

Inoltre, come già rilevato dalla presa di posizione della citata Conferenza, la coapplicazione in relazione ai redditi da licenze (per le imposte federali e cantonali) degli art. 5 cpv. 3 dell'Ordinanza sul computo globale d'imposta e 4 cpv. 3 dell'Ordinanza 1 del DFF non risulta chiara.

L'inclusione nel calcolo delle imposte ecclesiastiche risulta inoltre di difficile comprensione in quanto nel nostro Cantone l'assoggettamento alle imposte ecclesiastiche è volontario. Questa inclusione potrebbe pertanto, a nostro avviso, portare a delle disparità di trattamento.

2. Ordinanza concernente la deduzione fiscale sull'autofinanziamento delle persone giuridiche

Non abbiamo particolari osservazioni in merito a questo progetto di Ordinanza.

Restiamo volentieri a disposizione per qualsiasi ulteriore informazione o chiarimento su quanto menzionato.

Voglia gradire, signor Consigliere federale, l'espressione della nostra massima stima.

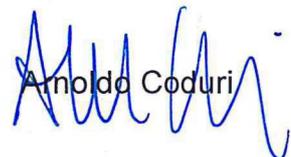
PER IL CONSIGLIO DI STATO:

Il Presidente:



Christian Vitta

Il Cancelliere:



Arnoldo Coduri

Copia per conoscenza a:

Divisione delle contribuzioni (dfc-dc@ti.ch)

Deputazione ticinese alle Camere federali (can-relazioniesterne@ti.ch)

Pubblicazione in internet

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

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-

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

i. V.
W. Hohl



REGIERUNGSRAT

Regierungsgebäude, 5001 Aarau
Telefon 062 835 12 40, Fax 062 835 12 50
regierungsrat@ag.ch
www.ag.ch/regierungsrat

A-Post Plus

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

26. Juni 2019

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

Sehr geehrte Damen und Herren

Die Kantonsregierungen wurden mit Schreiben vom 10. April 2019 zur Vernehmlassung in rubrizierter Angelegenheit eingeladen. Der Regierungsrat des Kantons Aargau bedankt sich für die Möglichkeit und nimmt diese Gelegenheit bezüglich der Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern gerne wahr. Bezüglich des Abzugs auf Eigenfinanzierung juristischer Personen verzichtet der Regierungsrat auf eine Vernehmlassung, da der Kanton Aargau nicht betroffen ist.

Bei den Verordnungen "über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern" begrüßen wir die Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern (Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten, Aufhebung der Anrechnungspauschale [ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern], Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen [qualifizierte Beteiligungen]).

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf Fr. 100.– ermöglicht es, die Effizienz des Staats zu verbessern, was wir ebenfalls sehr begrüßen. Sinnvoll ist auch die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5 % auf Zinserträgen.

Zu den folgenden Bereichen beantragen wir Änderungen am Verordnungsentwurf.

1. Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend weisen wir darauf hin, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Antrag zur Änderung zu stellen.

- **Maximalbetrag: Gesamtberechnung mit kumulierter Steuer oder separate Berechnung pro Steuer**

Der im Verordnungsentwurf geltende allgemeine Grundsatz zur Bestimmung des Maximalbetrags gemäss 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 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 "Forschung und Entwicklung (F&E)" und "Eigenfinanzierung", die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt. Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

• Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern

Der erläuternde Bericht des Bundesrats 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 (DBA) mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden. Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag

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

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Art. 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich: Dividenden; Zinsen; Lizenzgebühren, die gemäss Art. 8a oder 24a StHG ("Patent Box") steuerpflichtig sind; Lizenzgebühren die nicht gemäss Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb "Patent Box"); Dienstleistungserträge; Renten.

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

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 "steuerwirksame 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 Bundesgesetz über die

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]), den "Abzug zur Eigenfinanzierung" (Art. 25a^{bis} StHG), die "Abschreibung des Step-up" gemäss Art. 78g StHG und die Reduzierung von "Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten" gemäss Art. 8a und 24b StHG.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksame Abzüge" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: "insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten".

- **Tatsächliche Aufwendungen Pauschalabzüge**

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.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

- **Pauschalabzug 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 Box zu kürzen. Da der Steuerzahler nach dem StHG verpflichtet ist, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die in den Genuss einer Ermässigung gemäss Art. 24b StHG kommen, tatsächlich zu deklarieren, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: *"Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen ..."*

2. 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 nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

3. 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 Selbstständige gilt Art. 9 VStA. Die unterschiedliche Behandlung der selbstständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

4. Administratives Verfahren

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

Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

5. Abrechnung zwischen Bund und Kantonen – unter Berücksichtigung des kantonalen Anteils der direkten Bundessteuer

Gemäss 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, das heisst 78,8 % beziehungsweise 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17) zitieren: "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Punkt 1.1.6); "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Punkt 1.2.2.6). Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, Absatz 4) besagt einerseits, dass die Aufgabe der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrags zwischen dem Bund (1/3) und den Kantonen (2/3) zum Nachteil des Bundes und zum Vorteil der Kantone gereiche. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der Status gemäss 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 dieser 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 finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund auf 128 Millionen Franken beziehungsweise 20 Millionen Franken geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf 89 Millionen Franken beziehungsweise 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrags im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrags der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Wir beantragen, den Anteil an der direkten Bundessteuer (21,2 %) bei der Verrechnung an den Bund beziehungsweise 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.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Vernehmlassung.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrats

Dr. Urs Hofmann
Landammann

Vincenza Trivigno
Staatsschreiberin

Kopie

- vernehmlassungen@estv.admin.ch

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bern, 15. Juli 2019 / AN
VL STAF Verordnungen

Elektronischer Versand: vernehmlassungen@estv.admin.ch

STAF:

Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Vernehmlassungsantwort der FDP.Die Liberalen

Sehr geehrte Damen und Herren

Für Ihre Einladung zur Vernehmlassung der oben genannten Vorlage danken wir Ihnen. Gerne geben wir Ihnen im Folgenden von unserer Position Kenntnis.

FDP.Die Liberalen unterstützt die Verordnungen zur Umsetzung der STAF Vorlage grundsätzlich. Nachfolgend geben wir jedoch einige Anpassungsanträge ein.

1. Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern muss die Schweiz international attraktiv bleiben. Dies umso dringlicher als momentan die internationalen Steuerpläne wieder einmal nicht im Sinne der Schweiz verlaufen (Projekt «Digitale Besteuerung» der OECD). Die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern ist wo immer möglich in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu regeln. Doch die Schweiz muss darüber hinaus die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern verbessern, damit wir für unsere Firmen den Marktzugang in die betreffenden Staaten vereinfachen können. Ansonsten lassen wir Handelsbarrieren bestehen, welche Firmen teuer zu stehen kommen. Dies betrifft insbesondere Schwellenländer mit beträchtlichem Potential für Schweizer Firmen. Geregelt werden könnte dies über eine Basketregelung oder unabhängig vom Vorliegen eines bilateralen DBA. International hinkt die Schweiz hier bereits hinter wichtigen Konkurrenzstaaten nach, daher muss die Schweiz unbedingt Massnahmen ergreifen, um diesen Wettbewerbsnachteil zu reduzieren und die internationale Vernetzung von Schweizer Unternehmen weiter zu fördern.

Bei der Berechnung des Maximalbetrags sollen nur Aufwendungen, welche direkt mit der Ertragserzielung zusammenhängen in Abzug gebracht werden müssen. Ansonsten kommt es zu einer Verschlechterung der bisherigen Situation – ohne dass dies international gefordert wäre.

Bezüglich Pauschalabzug für Dividenden und Lizenzgebühren fordern wir, dass dieser tatsächlich als solcher ausgestaltet wird und der Vorbehalt über den Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen gestrichen wird. Ansonsten führt dieser zu Rechtsunsicherheit und administrativen Prozessen. Zu prüfen ist zudem auch, ob der Pauschalabzug bei Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen nicht zu hoch ausfällt. Dieser sollte den Zugang zu wachstumsstarken Schwellenländern erleichtern (siehe auch Ausführungen im ersten Abschnitt).

2. Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Wir fordern, dass die Forderungen gegenüber Nahestehenden, welche mit einem Eigenkapitalunterlegungssatz von 15% unterlegt werden, ausgeweitet werden und nicht wie vorgesehen nur Darlehen an Gruppengesellschaften umfassen.

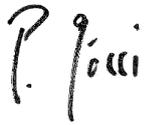
Zudem sind zinsfreie Darlehen von Nahestehenden zur Differenz zwischen dem gesamten steuerlich massgeblichen Eigenkapital und dem Kerneigenkapital hinzuzurechnen. Diese kommen dem Eigenkapitalcharakter, welcher für den NID relevant ist, gleich.

Bei der Berechnung der durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte sollen signifikante Veränderungen während des Jahres pro rate temporis gewichtet berücksichtigt werden können. Es ist des Weiteren klarzustellen, dass der Abzug auf Eigenfinanzierung nicht nur für im Kanton ansässige Gesellschaften gilt, sondern auch für im Kanton steuerpflichtige Betriebsstätten ausländischer oder ausserkantonaler Gesellschaften.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und die Berücksichtigung unserer Argumente.

Freundliche Grüsse
FDP.Die Liberalen
Die Präsidentin

Der Generalsekretär



Petra Gössi
Nationalrätin

Samuel Lanz

Eidgenössische Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

Elektronisch an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 12. Juli 2019

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

Vernehmlassungsantwort der Schweizerischen Volkspartei (SVP)

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir nehmen im Rahmen der rubrizierten Vernehmlassung Stellung zur Vorlage. Wir äussern uns dazu wie folgt:

Die SVP sieht dringenden Handlungsbedarf bei der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern. Insbesondere die Einführung einer Basketregelung, wie diese von anderen Ländern praktiziert wird, muss umgesetzt werden.

Um Doppelbesteuerungen von Kapitalerträgen wie Zinsen, Dividenden und Lizenzen, welche im Ausland erarbeitet werden, zu vermeiden, schliesst die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen ab. In der Absenz von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wenden Staaten häufig eine Quellensteuer auf solche Kapitalerträge an. Selbst wenn ein DBA abgeschlossen wurde, entscheiden sich Staaten wie die Schweiz, gewisse Einkünfte, wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in der Einkommensteuer einzuschliessen. Die Höhe der daraus folgenden Steueranrechnung ist wesentlich für die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Firmen, da diese bei übermässiger Besteuerung abzuwandern drohen.

Bei der vorliegenden Verordnung wurde die Anwendung der wichtigen Basket-Regelung (1 Topf für alle steuerbaren Erträge zur Festlegung des Maximalbetrags) verworfen. Diese Regelung, welche vom Bundesgericht (2C_64/2013) unterstützt und von wichtigen Konkurrenten der Schweiz (Niederlande, Schweden und Irland) angewandt wird, wird nicht vorgesehen. Eine Anwendung von Basketlösungen erlaubt es, dass Unternehmen auch ohne vorliegendes DBA mit dem entsprechenden Land, ihre ausländischen Quellensteuern anrechnen können, und ist deshalb unbedingt anzustreben.

Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung sieht aktuell im Art. 11 Abs. 1 vor, dass die Unternehmen für die Berechnung des abzugsberechtigten Maximalbetrags die Erträge um die Höhe der der Schuldzinsen, die auf sie entfallen und die Unkosten, die mit der Ertragserzielung zusammenhängen zu kürzen sind. Gleichzeitig müssen direkte und indirekte Aufwendungen, welche zur Ertragserzielung zusammenhängen, in Abzug gebracht werden. Dies schmälert die Abzugsmöglichkeiten von Schweizer Firmen gegenüber ausländischen Konkurrenten, deshalb sind nur die direkt mit der Ertragserzielung zusammenhängenden Aufwendungen zum Abzug zu bringen.

Artikel 11 Abs. 2 sieht für Dividenden, Lizenzgebühren, Zinsen und Dienstleistungserträge pauschale Abzüge vor. Allerdings muss der Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen erbracht werden. Diese Nachweispflicht führt zu einer absurden Situation, weil Pauschalabzüge für Unternehmen zwar von Vorteil sind, aber die gleichzeitige Nachweispflicht der tatsächlichen Aufwendungen unnötige administrative Kosten verursachen. Zudem hat das Unternehmen keine rechtliche Sicherheit darüber, ob die Steuerverwaltung den Pauschalabzug oder die tatsächlich ausgewiesenen Kosten als Basis für die Steuerberechnung nehmen wird. Deshalb ist der Satz bezüglich der Nachweispflicht in Artikel 11 Abs. 2 ersatzlos zu streichen.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme und grüssen Sie freundlich.

SCHWEIZERISCHE VOLKSPARTEI

Der Parteipräsident

Der Generalsekretär



Albert Rösti
Nationalrat

Emanuel Waeber



Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 17. Juli 2019

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

Sehr geehrter Herr Bundespräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken Ihnen für die Zustellung der Vernehmlassungsunterlagen. Gerne nehmen wir dazu Stellung.

Die SP Schweiz erklärt sich mit den Ausführungsbestimmungen zur Umsetzung des Abzugs auf Eigenfinanzierung im Rahmen der STAF einverstanden. Diese betreffen namentlich die Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze, die Berechnung des Sicherheitseigenkapitals und des Zinses auf diesem Sicherheitseigenkapital. Denn der Abzug wird nicht auf dem gesamten Eigenkapital, sondern auf dem so genannten Sicherheitseigenkapital gewährt. Der kalkulatorische Zinssatz richtet sich nach der Rendite für zehnjährige Bundesobligationen. Soweit das Sicherheitseigenkapital auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden entfällt, kann ein dem Drittvergleich entsprechender Zinssatz geltend gemacht werden. Die Massnahme beschränkt sich auf Kantone, die eine statistische Mindestbesteuerung von mindestens 13.5 Prozent über den gesamten Tarifverlauf aufweisen, was unter Einschluss der direkten Bundessteuer einer effektiven Steuerbelastung von 18.03 Prozent entspricht. Mit dem Abzug auf Eigenfinanzierung und unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung kann die angestrebte effektive Steuerbelastung somit im günstigsten Fall von 18.03 Prozent auf 10.89 Prozent reduziert werden. Erfüllt ein Kanton die nötigen Voraussetzungen und führt er die Massnahme ein, so steht es den im Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften frei, den Abzug auf Eigenfinanzierung geltend zu machen. Bei der direkten Bundessteuer wird kein Abzug auf Eigenfinanzierung gewährt. Gemäss den kantonalen Umsetzungsplänen zur STAF4 würde

Sozialdemokratische Partei
der Schweiz

Theaterplatz 4
Postfach · 3011 Bern

Telefon 031 329 69 69
Telefax 031 329 69 70

sich der Anwendungsbereich der Massnahme auf den Kanton Zürich beschränken.

Auch mit den Änderungen in der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (neu Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern), den Änderungen betreffend die Verteilung der Steueranrechnung zwischen Bund und Kantonen sowie der Aufhebung der Herabsetzung der Steueranrechnung bei teilweiser Besteuerung (gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 9. Oktober 2014) sind wir einverstanden. Diese Anpassungen sind geeignet, Doppelbesteuerungen zu vermeiden und damit die Standortattraktivität der Schweiz zu wahren.

Wir danken Ihnen, geschätzte Damen und Herren, für die Berücksichtigung unserer Erörterungen und verbleiben

Mit freundlichen Grüssen.

Sozialdemokratische Partei der Schweiz



Christian Levrat
Präsident



Luciano Ferrari
Leiter Politische Abteilung

Frau Tamara Pfammatter
Frau Simone Bischoff
Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Per E-Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

17. Juli 2019

**Vernehmlassung zu den STAF-Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung und die Anrechnung ausländischer Quellensteuern;
Stellungnahme economiesuisse**

Sehr geehrte Frau Pfammatter, sehr geehrte Frau Bischoff

Mit Schreiben vom 10. April 2019 laden Sie uns ein zur Stellungnahme zum Vorentwurf zu den STAF-Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung und die Anrechnung ausländischer Quellensteuern. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Meinungsäusserung und nehmen diese gerne wahr.

1 Abzug auf Eigenfinanzierung

Ein Abzug auf Eigenfinanzierung ist aus steuersystematischer Sicht zu begrüssen. Soweit Eigen- und Fremdkapital austauschbare Finanzierungsquellen darstellen, sollten sie mit Blick auf die Finanzierungsneutralität steuerlich gleichbehandelt werden. Zusätzlich verfolgt die Massnahme ein wichtiges Standortziel. In Kantonen mit vergleichsweise hohem Normalsteuersatz können mit diesem Abzug für internationale gruppeninterne Finanzierungsaktivitäten, wie sie heute etwa im Rahmen der auslaufenden Regelungen für Holdinggesellschaften und Swiss Finance Branches besteuert werden, weiterhin konkurrenzfähige Standortbedingungen geboten werden. Um diesem Standortziel gerecht zu werden, sind aus Sicht der Wirtschaft gewisse technische Anpassungen gegenüber dem Vorentwurf der Verordnung (E-VO NID) notwendig.

- Nicht nur «Darlehen an Gruppengesellschaften» als Teil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens sollten in Art. 1 E-VO NID mit einem Eigenkapitalunterlegungssatz von 15% unterlegt werden, sondern grundsätzlich alle kurz- und langfristigen Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden. Darunter fallen auch Cash Pool Forderungen, übrige kurzfristige Forderungen (Finanzforderungen, Leasingforderungen etc.) sowie langfristige Forderungen (Finanzforderungen/Darlehen, Leasingforderungen etc.) gegenüber Nahestehenden. Bei höheren Eigenkapitalunterlegungssätzen für erwähnte Forderungen würden typische

Aktivitäten von Finanzierungs- und Treasury-Gesellschaften benachteiligt und das Standortziel der Massnahme damit teils verfehlt.

- Das zum Zinsabzug berechnete Sicherheitseigenkapital entspricht der positiven Differenz zwischen dem gesamten steuerlich massgeblichen Eigenkapital und dem notwendigen Kerneigenkapital (Art. 2 Abs. 1 E-VO NID). Dabei sollten zinsfreie Darlehen von Nahestehenden zu dieser Differenz hinzuzugerechnet werden. Zinsfreie (Passiv-)Darlehen von Nahestehenden haben für Zwecke dieses Abzugs wirtschaftlich Eigenkapitalcharakter (unabhängig von ihrer Behandlung als verdecktes Eigenkapital).
- Die durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte berechnen sich anhand der Gewinnsteuerwerte zu Beginn und am Ende der Steuerperiode (Art. 2 Abs. 3 E-VO NID). Dabei sollten aber signifikante Veränderungen während des Jahres bei Nachweis pro rate Temporis gewichtet berücksichtigt werden können. Dies ist notwendig, um Verzerrungen zwischen den effektiv vereinnahmten Finanzerträgen und dem zugrunde liegenden Kapital zu vermeiden.

Für weitere technische Ausführungen verweisen wir auf die Stellungnahme von Expertsuisse.

2 Anrechnung ausländischer Quellensteuern

economiesuisse begrüsst die vorgeschlagenen Anpassungen im Rahmen der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (E-VStA) sowie der Verordnung 1 des EFD (EFD-VO) im Grundsatz. Insbesondere unterstützen wir den Übergang von einer pauschalen Aufteilung des Steueranrechnungsbetrages zwischen Bund und Kanton zu einer Verteilung nach den effektiven Steueranteilen der einzelnen Steuerhoheiten sowie die Abschaffung der Kürzung bei teilweiser Besteuerung.

In Bezug auf die Berechnung des anrechenbaren Maximalbetrages bestehen aus Sicht der Wirtschaft verschiedene Verbesserungsmöglichkeiten. economiesuisse unterstützt diesbezüglich die in den Stellungnahmen von Expertsuisse, der Schweizerischen Bankiervereinigung sowie SwissHoldings vorgebrachten Änderungsanträge.

- Bei der Kürzung des Maximalbetrags sollten neben den Schuldzinsen, die auf die Erträge entfallen, nur die direkt mit der Ertragserzielung zusammenhängenden Unkosten zum Abzug gebracht werden müssen (Art. 11 Abs. 1 E-VStA).
- Die in Art. 11 Abs. 2 E-VStA i.V.m. Art. 4 Abs. 2 und 3 EFD-VO vorgesehenen Pauschalabzüge für Dividenden, Lizenzgebühren wie auch Zinsen und Dienstleistungserträgen bewirken eine wichtige administrative Entlastung. Wählt ein Steuerpflichtiger für bestimmte Erträge den Pauschalabzug und nicht den Abzug der effektiven Aufwendungen, sollten Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger jedoch an diesen Entscheid gebunden sei. Zur Anwendung kommen sollten generell entweder die Pauschale oder die vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen effektiv niedrigeren Aufwendungen.
- Für den Pauschalabzug für Lizenzgebühren und Dienstleistungserträge erscheint ein Wert von 30 Prozent gerechtfertigt und dieser sollte entsprechend festgesetzt werden (Art. 4 Abs. 3 EFD-VO).

Für weitere technische Ausführungen verweisen wir auf die genannten Stellungnahmen.

Selbst unter Berücksichtigung der vorgeschlagenen Anpassungen verfügen wichtige Konkurrenzstandorte zum Teil über deutlich attraktivere Regelungen zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern. Diese Standorte bieten damit vorteilhafte Bedingungen für den Zugang zu den immer bedeutender werden Märkten grosser Schwellenländer, wo Quellensteuern verbreitet sind. Eine wirksame Massnahme zur Verbesserung der entsprechenden Rahmenbedingungen in der Schweiz wäre die Einführung einer sog. Basketregelung. Die Wirtschaft empfiehlt deshalb, eine Regel für die Berechnung des Maximalbetrags einzuführen, wonach sämtliche steuerbaren Erträge in einem Topf berücksichtigt werden. Eine entsprechende Regelung wäre in der Einschätzung der Wirtschaft im Einklang mit dem Entscheid des Bundesgerichtes vom 26. September 2014 (BGer 2C_64/2013) gemäss dem der Maximalbetrag gesamthaft und nicht für verschiedene Einkunftsarten separat zu ermitteln sei.

Zudem möchten wir auf die Stellungnahme der Swiss Funds & Asset Management Association (SFAMA) verweisen. Mit Blick auf den dort eingebrachten Vorschlag möchten wir anregen, die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Quellensteuern auch im Falle von kollektiven Kapitalanlagen erneut zu prüfen, um andernfalls auftretende Inkohärenzen möglichst zu vermeiden.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme unserer Stellungnahme und bitten Sie, unsere Überlegungen für die weiteren Arbeiten zu berücksichtigen.

Freundliche Grüsse



Christian Frey
Stv. Leiter Finanzen & Steuern

Département fédéral des finances DFF
Bundesgasse 3
3003 Berne

Berne, le 15 juillet 2019 usam-Kr/nf

Réponse à la consultation

RFFA : ouverture de la procédure de consultation portant sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Monsieur le Conseiller fédéral,

Plus grande organisation faïtière de l'économie suisse, l'Union suisse des arts et métiers usam représente plus de 230 associations et quelque 500 000 PME, soit 99,8% des entreprises de notre pays. La plus grande organisation faïtière de l'économie suisse s'engage sans répit pour l'aménagement d'un environnement économique et politique favorable au développement des petites et moyennes entreprises.

I. Appréciation générale du projet

Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

Dans le droit en vigueur, seuls les intérêts sur le capital étranger sont déductibles du bénéfice net imposable à titre de charges. Dorénavant avec la RFFA, les intérêts notionnels pourront aussi être déduits sur une partie du capital propre au niveau cantonal.

A l'heure actuelle, seule la ville de Zurich remplit l'exigence d'un niveau de charge effective de 18.03% et est intéressée à introduire cette mesure fiscale. Les 40 sociétés financières zurichoises, qui étaient auparavant imposées à un taux extrêmement bas (2-3%), devront payer chaque année 180 millions de francs supplémentaires en impôts. Cette mesure permet d'améliorer le financement intragroupe.

Du point de vue de l'usam, les taux d'intérêt très bas de ces dernières années ont eu pour effet de réduire l'attrait du financement intragroupe. Cette mesure gagnera en attrait une fois que les taux d'intérêts augmenteront sur un long terme. De plus, et compte tenu du fait que cette mesure ne concerne que le canton de Zurich, l'avis des experts et des responsables financiers de ce canton sera décisif.

Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

La RFFA requiert des modifications du fait de la suppression des régimes fiscaux cantonaux et de l'extension de l'imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables suisses de sociétés étrangères. L'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt doit désormais intégrer la décision du TF datant de 2014 qui demande que le montant de l'imputation ne doit pas être réduit en cas d'imposition partielle des dividendes. L'usam salue cette modification, puisque, dorénavant, les dividendes suisses

et étrangers seront traités de façon similaire en vue de l'atténuation de la double imposition économique.

Compte tenu des améliorations visées tant pour la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales que l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, l'usam soutient les ordonnances mises en consultation.

Nous vous remercions de l'attention que vous porterez à la présente et vous prions de croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre haute considération.

Union suisse des arts et métiers usam



Hans-Ulrich Bigler
Directeur, conseiller national



Alexa Krattinger
Responsable du dossier

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Per Mail zugestellt an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Basel, 11. Juli 2019
St. 01 | UKA

Stellungnahme: Vernehmlassung STAF - Verordnungen

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf die am 10. April 2019 eröffnete Vernehmlassung zur STAF betreffend der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

Wir bedanken uns bestens für die Konsultation zu diesem auch für die Finanzbranche relevanten Thema. Gerne nehmen wir die Gelegenheit zur Stellungnahme wahr und unterbreiten Ihnen nachfolgend unsere Position und unser Anliegen.

Zusammenfassung

- Die Schweizerische Bankiervereinigung (SBVg) hat die AHV-Steuervorlage voll unterstützt und begrüsst deren Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2020.
- In diesem Sinne begrüssen wir auch den Erlass der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen sowie die Änderungen auf dem Gebiet der Anrechnung ausländischer Quellensteuern.
- Bei den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern erlauben wir uns im Sinne der Rechts- und Planungssicherheit für die betroffenen steuerpflichtigen Unternehmen eine Anpassung im Text anzuregen. Wir schlagen vor, in Art. 4 Abs. 2, letzter Satz der Verordnung 1 des EFD über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern den Wortlaut «...höher oder...» zu streichen. Ansonsten wüsste ein Unternehmen bei Einreichung des Antrages für die Quellensteueranrechnung und im Rahmen

der Budgetierung seiner Unternehmenssteuern grundsätzlich nie, ob es sich effektiv auf die Pauschale abstützen kann oder nicht und müsste eine aufwändige Schattenrechnung führen.

1. Hintergrund

Die Schweizerische Bankiervereinigung (SBVg) hat die AHV-Steuervorlage voll unterstützt und begrüsst deren Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2020. Die Vorlage dient dazu, die internationale Standortattraktivität der Schweiz zu verbessern. Eine starke Schweizer Gesamtwirtschaft liegt im direkten Interesse der Finanzbranche in der Schweiz, welche für die Unternehmen Finanzierungen und andere Finanzdienstleistungen erbringt.

In diesem Sinne begrüssen wir auch den Erlass der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen sowie die Änderungen auf dem Gebiet der Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

2. Zum Inhalt der Verordnung zum Abzug für Eigenfinanzierung

Die SBVg stimmt dem Inhalt der vorgeschlagenen Verordnung zu und hat keine weiteren Anliegen oder Bemerkungen.

3. Zum Inhalt der Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Die SBVg stimmt den vorgeschlagenen Anpassungen in beiden Verordnungen grundsätzlich zu.

In einem Punkt erlauben wir uns aber, im Sinne der Rechts- und Planungssicherheit für die Unternehmen eine Anpassung im Text vorzuschlagen. Gemäss Art. 11 Abs. 2 der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern kann das EFD für Dividenden, Lizenzgebühren, Zinsen und Dienstleistungserträge pauschale Abzüge vorsehen. Gestützt darauf ist in Art. 4 Abs. 2 der Verordnung 1 des EFD über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern für die Berechnung des Maximalbetrages für Dividenden und neu für Zinsen ein pauschaler Abzug für die zurechenbaren Aufwendungen von 5 Prozent festgelegt worden. Nach dem Wortlaut des letzten Satzes von Abs. 2 bleibt jedoch der Nachweis vorbehalten, dass der Anteil der Aufwendungen wesentlich höher oder niedriger ausfällt.

Wir begrüssen explizit die Vereinfachung von Art. 4 Abs. 2 der Verordnung 1. Insbesondere für die Ermittlung der Steueranrechnung auf Zinsen war das bisherige Verfahren zur Berechnung des Maximalbetrags schwer nachvollziehbar und aufwändig für Steuerpflichtige wie auch für die Verwaltung. Aus der Optik der betroffenen steuerpflichtigen Unternehmen führt die Möglichkeit

des Nachweises von *höheren* anrechenbaren Kosten gemäss Entwurf der Verordnung 1 jedoch dazu, dass trotz vernünftigem pauschalem Ansatz eine komplexe Schattenrechnung geführt werden muss. Daraus resultiert auch eine verfahrensökonomisch nicht zu rechtfertigende Unsicherheit. Auf der einen Seite wird eine Pauschale festgesetzt, was aus unserer Sicht zu begrüßen ist, auf der anderen Seite hat die Verwaltung die Möglichkeit, die Anwendung der Pauschale abzulehnen, falls die tatsächlichen Aufwendungen höher sein sollten. Damit weiss ein Unternehmen bei Einreichung des Antrages für die Anrechnung und im Rahmen der Budgetierung seiner Unternehmenssteuern grundsätzlich nie, ob es sich effektiv auf die Pauschale abstützen kann oder nicht.

Aus der Perspektive der betroffenen steuerpflichtigen Unternehmen schlagen wir deshalb vor, den Wortlaut in Abs. 2 «...höher oder...» zu streichen. Zur Anwendung kämen dann entweder nur die Pauschale oder die nachgewiesenen effektiv niedrigeren Aufwendungen.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme unserer Stellungnahme und die Berücksichtigung unseres Anliegens. Gerne stehen wir Ihnen für ergänzende Auskünfte zur Verfügung.

Freundliche Grüsse
Schweizerische Bankiervereinigung



Petrit Ismajli
Leiter Abteilung Tax



Urs Kapalle
Leiter Tax Strategy

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 11. Juli 2019

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

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Besten Dank für Ihre Einladung zur Stellungnahme zu den obgenannten Verordnungen.

Mit der vom Volk bestätigten STAF wurde auch ein Abzug auf Eigenfinanzierung (fakultative Einführung, ausschliesslich auf Kantonsebene) beschlossen. Dieser ist aktuell aufgrund der Einschränkungen nur für den Kanton Zürich eine Option, welcher die Voraussetzungen bzgl. der Mindestbesteuerung von effektiv 18,03 % erfüllt. Der SGB begrüsst die restriktive Handhabung des zusätzlichen steuerlichen Abzuges auf Eigenfinanzierung juristischer Personen, weil die flächendeckende Anwendung dieses Abzuges ein zusätzliches Risiko für die öffentlichen Haushalte bedeuten würde. Der Abzug war auch Gegenstand heftiger Kritik in der Referendumsabstimmung über die Unternehmenssteuerreform III. Der Abzug wird nicht auf dem ganzen Eigenkapital, sondern nur auf dem Sicherheitskapital gewährt und der kalkulatorische Zinssatz richtet sich nach der Rendite von zehnjährigen Bundesobligationen. Die Ausführungsbestimmungen zum Abzug auf Eigenfinanzierung liegen nun im Entwurf vor. Der SGB hat dazu keine Einwände.

Auch mit den Änderungen in den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern sind wir einverstanden, weil Doppelbesteuerungen vermieden werden.

Besten Dank für die Kenntnisnahme.

Freundliche Grüsse

SCHWEIZERISCHER GEWERKSCHAFTSBUND



Pierre-Yves Maillard
Präsident



Daniel Lampart
Leiter SGB-Sekretariat
und Chefökonom

Hopfenweg 21
PF/CP 5775
CH-3001 Bern
T 031 370 21 11
info@travailsuisse.ch
www.travailsuisse.ch

Département fédéral des finances
Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Palais fédéral
Berne
Courriel :
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Berne, le 26 juin 2019

RFFA: consultation portant sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

Monsieur le Conseiller fédéral,
Madame, Monsieur,

Nous vous remercions de nous donner l'opportunité d'exprimer notre avis sur ce projet et c'est bien volontiers que nous vous le faisons parvenir.

1. Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

Travail.Suisse s'était prononcé contre cet instrument lors de la votation fédérale sur la RIE III. Dans le cadre de RFFA, nous avons pu l'accepter car elle s'est inscrite dans un compromis global et qu'elle a été supprimée au niveau fédéral et soumise à des conditions strictes au niveau cantonal. Il s'agit de voir maintenant si ces conditions strictes sont respectées dans l'ordonnance. Etant donné que l'ordonnance prévoit la possibilité d'introduire une déduction pour autofinancement que si l'on atteint une charge effective de l'impôt aux niveaux fédéral, cantonal et communal de 18,03%, nous pouvons l'accepter sur le principe.

Il ne nous est pas possible de donner un avis fondé sur les différentes dispositions, la matière étant particulièrement technique et difficile à comprendre si l'on n'est pas fiscaliste.

Toutefois, en lisant le point 6 Conséquences financières et économiques du rapport explicatif, on note qu'avec cette mesure dans le meilleur des cas la charge fiscale effective passera pour une entreprise faisant usage de la déduction pour autofinancement de 18,03% à 10,89%. Pour Travail.Suisse cela équivaut à la charge fiscale privilégiée des régimes fiscaux cantonaux pour les multinationales dans plusieurs cantons que l'on a enfin supprimée avec l'acceptation par le peuple de la RFFA le 19 mai. A notre avis, cet instrument est susceptible de relancer une concurrence fiscale inter-cantonale ruineuse. Les entreprises qui bénéficieraient de cette déduction pour autofinancement ne devraient en aucun cas avoir une charge fiscale plus basse que celle qui existe dans les cantons qui ont les taux

d'imposition les plus bas. C'est pourquoi nous demandons de revoir la mise en œuvre, en particulier le calcul des taux de couverture, du capital propre de sécurité et des taux d'intérêts appliqués à des tiers de cette déduction pour autofinancement pour parvenir à une charge fiscale effective ne pouvant pas être inférieure à 12.5 pourcent.

Avec la RFFA, la plupart des cantons ont baissé leurs taux d'imposition et certains de manière drastique, ce qui fait courir un risque de baisses de prestations publiques pour la population. Avec une charge effective de 18,03%, il y aura très peu de cantons – en l'état actuel seulement celui de ZH – qui pourraient introduire la déduction fiscale pour autofinancement. Etant donné qu'il n'est pas possible de prédire en l'état les pertes fiscales qui pourraient être provoquées par cet instrument, nous recommandons que le ou les cantons qui en feraient usage garantissent parallèlement le niveau des prestations publiques. Il ne faut pas que l'introduction de la déduction pour autofinancement entraîne des coupes dans diverses prestations de service public au niveau cantonal. L'ordonnance devrait le mentionner.

2. Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Nous sommes d'accord avec l'abandon de la répartition forfaitaire du montant de l'imputation d'impôt entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part, et de procéder à une répartition effective. . Nous soutenons aussi la suppression de la réduction du montant de l'imputation en cas d'imposition partielle, comme l'imposition partielle des dividendes versés à des personnes physiques.

En vous remerciant de bien vouloir réserver un bon accueil à notre réponse, Nous vous prions de croire, Monsieur le Conseiller fédéral, Madame, Monsieur, à l'assurance de notre considération distinguée.



Adrian Wüthrich, président et conseiller national



Denis Torche, responsable du dossier politique financière

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN**

Herr Bundespräsident
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bernerhof
3003 Bern

Bern, 6. Juni 2019

**STAF: Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern.
Vernehmlassungsstellungnahme**

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir danken Ihnen für die Zustellung der Unterlagen vom 10. April 2019 zu randvermerkter Vernehmlassungsvorlage. Die FDK-Plenarversammlung befasste sich am 6./7. Juni 2019 mit dem Geschäft und nimmt dazu wie folgt Stellung.

1. Einführung

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 (VpStA; neu: VStA) auch der Fall. Die vorgeschlagenen Änderungen an der VpStA gehen jedoch über die von der STAF erforderlichen Änderungen hinaus und schlagen eine allgemeine Aktualisierung vor.

Zunächst legen wir die Änderungen dar, die am Verordnungs-Entwurf anzubringen sind und erklären dann die wichtigsten Elemente, die wir im Entwurf begrüssen.

2. Änderungsanträge im Entwurf zur VStA

2.1 Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend weisen wir darauf hin, dass es die Struktur der Verordnung schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Änderungsantrag zu stellen.

2.1.1 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 E-VStA basiert auf der Berechnung einer einzigen Gesamtsteuer (Bund, Kanton und Gemeinden). In den Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 E-VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, wie der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 E-VStA genannte Liste der Ausnahmen nicht vollständig ist. So werden beispielsweise Steuerabzüge für „Forschung & Entwicklung“ und „Eigenfinanzierung“, die ausschliesslich kantonal sind, nicht erwähnt.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag: Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, beantragen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, außer in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2 Kompensation von hohen mit tiefen residualen Quellensteuern

Der erläuternde Bericht befasst sich mit der Frage der "Verrechnung von hohen Quellensteuern mit tiefen residualen Quellensteuern" (erläuternder Bericht, Ziffer 5). Er zeigt folgendes Anwendungsprinzip: "Die Frage der Definition der einzelnen Sparten ist damit jedoch noch nicht beantwortet. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht verschiedene Methoden dazu vor [...]. 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."

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag: Um Auslegungsunterschiede zu vermeiden, beantragen wir, den Text der Verordnung zu präzisieren, um die Methode zur Behandlung von Einkommen nach Kategorien explizit zu definieren und zwar:

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG (« Patent Box ») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb « Patent Box »);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

Steuerlich zulässige zusätzliche Abzüge

Für die Berechnung des Maximalbetrags bestimmt Art. 11 Abs. 1 E-VStA, dass 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. 25abis StHG), die „Abschreibung des Step-up“ nach Art. 78g StHG und die Reduzierung von „Patenten und vergleichbaren Rechten“ nach Art. 8a und 24b StHG.

Dagegen werden deutsche Begriffe, ins Französische übersetzt als "frais fiscaux" bezeichnet. Dieser Begriff ist im schweizerischen Steuerrecht nicht gebräuchlich.

Antrag: In Art. 11 Abs. 1 E-VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Die zu verwendenden französischen Begriffe sind "déductions supplémentaires admises fiscalement". Wir beantragen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten“.

Pauschalisierte Kosten

Art. 11 Abs. 2 E-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 unternehmerisch gerechtfertigt sind, und enthalten nicht die steuerrechtlich privilegierten zusätzlichen Steuerabzüge.

Antrag: In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

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 Box zu kürzen. Da der Steuerzahler nach dem StHG verpflichtet ist, die Nettoeinnahmen aus Lizenzen, die in den Genuss einer Ermäßigung nach Artikel 24b StHG kommen, tatsächlich zu berücksichtigen, ist die Verwendung einer Pauschale in diesem Fall nicht gerechtfertigt.

Antrag: Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrages wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen".

2.2 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 nicht einfach, diese Steuer bei der Berechnung des Maximalbetrags zu berücksichtigen. Je nach Kanton kann die Kirchensteuer von den Gemeinden und nicht vom Kanton erhoben werden. Andererseits ist der für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern zuständigen Verwaltung nicht immer bekannt, nach welcher Konfessionszugehörigkeit die Steuer erhoben wird oder nicht.

Antrag: Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

2.3 Unterscheidung zwischen der Berechnung für natürliche und juristische Personen

Art. 9 E-VStA legt die Regeln für natürliche Personen und Art. 10 E-VStA die Regeln für juristische Personen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften fest. Für Selbständige gelten die Regeln von Art. 9 E-VStA.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Partnerschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag: Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 E-VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 E-VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

2.4 Administratives Verfahren

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

Antrag: Art. 13 E-VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

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

Nach Art. 20 Abs. 2 E-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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: die Opfersymmetrie. Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- «Dabei soll ein besonderes Augenmerk auf die Ausgewogenheit und auf die finanziellen Auswirkungen für Bund, Kantone und Gemeinden gelegt werden.» (Punkt 1.1.6);
- « Der vertikale Ausgleich soll die Reformlasten zwischen den Staatsebenen ausgewogen verteilen. »(Punkt 1.2.2.6).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) besagt, dass durch die Aufgabe der pauschalen Aufteilung des Anrechnungsbetrages zwischen dem Bund (1/3) und den Kantonen (2/3) "dem Bund Mindereinnahmen (entstehen), während die Kantone im gleichen Umfang Mehreinnahmen erzielen. Aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ergibt sich ein gegenläufiger Effekt." Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Opfersymmetrie gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der Status nach Art. 28 StHG. Gegenwärtig genießen die wichtigsten juristischen Personen, denen eine Steuerrückerstattung gewährt wird, einen Sonderstatus im Sinne von Artikel 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 dieser Steuerregimes durch 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. Aufgrund von Schätzungen mit Daten aus dem Jahr 2013 können die finanziellen Kosten für die Kantone und den Bund gemäss Vorschlag auf 128 Millionen Franken bzw. 20 Millionen Franken geschätzt werden. Wenn die Kantone die Erstattung der direkten Bundessteuer jedoch wie bis anhin nicht übernehmen, belaufen sich die finanziellen Kosten auf 89 Mio. CHF für die Kantone bzw. 59 Mio. CHF für den Bund. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfersymmetrie viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuer- und Finanzausgleichssystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und seinen 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 den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Ressourcenpotenzial des Kantons. Das wirkt sich auf seine Finanzausgleichszahlungen aus. Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird beschleunigt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Schlechterstellung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag: Wir beantragen, den Kantonsanteil 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 Schlechterstellung zu vermeiden.

3. Beizubehaltende Elemente des Verordnungs-Entwurfs

Wir begrüßen die folgenden Änderungen durch den Verordnungs-Entwurf.

3.1 Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

3.2 Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern.

Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträge.

3.3 Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTORINNEN UND FINANZDIREKTOREN

Der Präsident:



Charles Juillard

Der Sekretär:



Dr. Andreas Huber-Schlatter

Kopie (per E-Mail)

- Mitglieder FDK
- Mitglieder SSK
- vernehmlassungen@estv.admin.ch

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN**

Herr Bundespräsident
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bernhof
3003 Bern

Bern, 6. Juni 2019

STAF: Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen. Vernehmlassungsstellungnahme

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir danken Ihnen für die Zustellung der Unterlagen vom 10. April 2019 zu randvermerkter Vernehmlassungsvorlage. Die FDK-Plenarversammlung befasste sich am 6./7. Juni 2019 mit dem Geschäft und nimmt dazu wie folgt Stellung.

Antrag: Zustimmung zum Entwurf der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen.

Die wesentlichen Grundzüge des Abzuges auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25a^{bis} E-StHG geregelt. Die in Art. 25a^{bis} Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmungen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100% mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbe-

Sekretariat - Haus der Kantone, Speichergasse 6, Postfach, CH-3001 Bern
T +41 31 320 16 30 / www.fdk-cdf.ch

190606 STAF Eigenfinanzierungsabzug VI-Stn DEF_D.docx

reich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 Verordnung). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland werden vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Wir stimmen den Verordnungsentwurf zu und danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN UND FINANZDIREKTOREN**

Der Präsident:



Charles Juillard

Der Sekretär:



Dr. Andreas Huber-Schlatter

Kopie (per E-Mail)

- Mitglieder FDK
- Mitglieder SSK
- vernehmlassungen@estv.admin.ch

Mustervernehmlassung für die Kantone

Eidgenössisches Finanzdepartement
Herr Bundespräsident
Ueli Maurer
Bernhof
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen: Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 10. April 2019, mit dem Sie uns den Entwurf der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen zur Stellungnahme unterbreiten. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Die wesentlichen Grundzüge des Abzuges auf Eigenfinanzierung, namentlich die Beschränkung des Abzuges auf Sicherheitseigenkapital sowie die Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes, sind zusammen mit griffigen Missbrauchsbestimmungen bereits in Art. 25a^{bis} StHG geregelt. Die in Art. 25a^{bis} Abs. 6 E-StHG vorgesehenen Ausführungsbestimmungen, welche mit der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen erlassen werden, beschränken sich daher auf die Festlegung der Höhe der Eigenkapitalunterlegungssätze sowie weitere Einzelheiten zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals, zur Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes, zur Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden und auf die übrigen Aktiven sowie zur Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital.

Die in der Verordnung in Art. 1 vorgesehenen risikogerechten Eigenkapitalunterlegungssätze für die Aktiven lehnen sich weitgehend an jene für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals an, welche sich ihrerseits an Höchstsätzen für mögliche Fremdfinanzierungen orientieren. Sie haben sich in der Veranlagungspraxis bewährt und werden von den Unternehmungen weitestgehend anerkannt. Beteiligungen und nicht betriebsnotwendige Aktiven werden zu 100% mit Kerneigenkapital unterlegt, sodass diese Aktiven nicht in den Anwendungsbereich des verzinslichen Sicherheitseigenkapitals gelangen. Damit werden weitere steuersystematisch nicht gerechtfertigte Vergünstigungen vermieden. Für die Aufteilung des Sicherheitseigenkapitals, welches auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden einerseits und auf die übrigen Aktiven andererseits entfällt, wird korrekt auf die nach Unterlegungssätzen gewichteten Aktiven abgestellt (Art. 4 des Verordnungsentwurfes). Gerechtfertigt ist auch, dass Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland vom Anwendungsbereich des Abzuges auf Eigenfinanzierung ausgeschlossen werden.

Wir können dem Verordnungsentwurf in der vorliegenden Form zustimmen.

Freundliche Grüsse

Mustervernehmlassung zu Handen der Kantone

Eidg. Finanzdepartement
Herr Bundespräsident
Ueli Maurer

Per Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Frauenfeld, 14. Mai 2019

Vernehmlassung zur Verordnung über die pauschale Steueranrechnung

Sehr geehrter Herr Bundespräsident

Wir verweisen auf Ihr Schreiben vom 10. April 2019, in der Sie uns auffordern, zum Entwurf der Verordnung über die Pauschale Steueranrechnung (VStA) Stellung zu nehmen. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und lassen uns wie folgt vernehmen:

1. Einführung

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 schlagen eine allgemeine Aktualisierung vor (einschliesslich der Berücksichtigung der „Motion Pelli“).

Zunächst legen wir die Änderungen dar, die am Verordnungsentwurf anzubringen sind, und erklären dann die wichtigsten Elemente, die wir im Entwurf begrüssen.

2. Änderungen im Entwurf zur VStA

2.1 Berechnungsmethode zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer

Einleitend weisen wir darauf hin, dass die Struktur der Verordnung es schwierig macht, die Berechnungsmethode zu verstehen, welche zur Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Quellensteuer anzuwenden ist. Wir erwähnen diesen Punkt, ohne einen Antrag zur Änderung zu stellen.

2.1.1 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 Artikeln 3 Abs. 2 und Art. 5 VStA sind die Ausnahmen aufgeführt, in denen der Maximalbetrag einerseits für die Bundessteuer 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 Artikeln 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.

Angesichts der Anzahl von Sonderfällen (insbesondere Dividenden für Einzelpersonen) werden die Ausnahmen zur Regel.

Antrag

Um die Berechnung des Maximalbetrags zu ermitteln, empfehlen wir, immer die separate Berechnung zu verwenden. Die Gesamtberechnung muss aufgegeben werden, ausser in Situationen, in denen das Ergebnis der beiden Verfahren identisch ist. Dieses Prinzip muss in der Verordnung ausdrücklich erwähnt werden.

2.1.2 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 DBA mit der Schweiz in die gleiche Kategorie aufgenommen werden.

Diese Methode der Einkommensbehandlung nach Kategorien, wie sie in der Begründung angegeben ist, wird jedoch im Text der Verordnung nicht klar erwähnt.

Antrag

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

1. Das der Quellensteuer unterliegende Einkommen im Ausland ist zu kategorisieren, für das (i) ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Drittland besteht und (ii) das Abkommen eine Reststeuer vorsieht.
2. Innerhalb des ausgewählten Einkommens sind die verschiedenen in Artikel 1 VStA vorgesehenen Einkommensarten getrennt zu behandeln, nämlich:
 - Dividenden;
 - Zinsen;
 - Lizenzgebühren, die nach Art. 8a oder 24a StHG («Patent Box») steuerpflichtig sind;
 - Lizenzgebühren die nicht nach Art. 8a oder 24a StHG steuerpflichtig sind (Lizenzen ausserhalb «Patent Box»);
 - Dienstleistungserträge;
 - Renten.

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

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.

Dagegen werden deutsche Begriffe, die ins Französische übersetzt als "frais fiscaux" bezeichnet werden, in der Romandie nicht verwendet.

Antrag

In Art. 11 Abs. 1 VStA beantragen wir die Verwendung des Begriffs "steuerwirksamen Abzügen" anstelle von "steuerwirksamen Unkosten". Die zu verwendenden französischen Begriffe sind "déductions supplémentaires admises fiscalement". Wir empfehlen auch, in Klammern die verschiedenen Arten von möglichen Abzügen zu erwähnen: „insbesondere den Abzug für Forschungs-

und Entwicklungskosten, den Abzug für die Eigenfinanzierung sowie den Abzug für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten".

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.

Antrag

In Art. 4 der Verordnung 1 des EFD muss festgehalten werden, dass die vorgesehenen Pauschalabzüge nicht auch die "steuerlich zulässigen Zusatzabzüge" enthalten.

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 Box 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.

Antrag

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung 1 des EFD ist wie folgt zu formulieren: "Für die Berechnung des Maximalbetrags wird bei Lizenzerträgen ausserhalb der Patentbox und Dienstleistungen".

2.2 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 nicht einfach, diese Steuer 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.

Antrag

Aus Gründen der administrativen Komplexität und des erheblichen Fehlerrisikos empfehlen 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.

2.3 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.

Die unterschiedliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person je nach gewählter Rechtsform (Einzelperson oder Personengesellschaft) ist steuerlich nicht gerechtfertigt.

Antrag

Wir beantragen, alle Einkommen von natürlichen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie in Art. 9 VStA beschrieben zu behandeln. Art. 10 VStA soll nur auf juristische Personen anwendbar sein.

2.4 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 seinen restriktiven Wortlaut, zur Verwendung eines bestimmten kantonalen Formulars.

Antrag

Art. 13 VStA sollte flexibler gestaltet werden, indem darauf hingewiesen wird, dass die zuständige Behörde des Kantons verlangen kann, dass das Gesuch digital oder auf einem speziellen Formular einzureichen ist.

2.5 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 ein Grundprinzip für die Regelung der Beziehungen zwischen Bund und Kantonen festgelegt: "Opfersymmetrie". Dazu können wir die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuerreform 17 zitieren:

- "Besonderes Augenmerk ist auf die Gerechtigkeit und die finanziellen Folgen für Bund, Kantone und Gemeinden zu richten" (Punkt 1.1.6);
- "Der vertikale Ausgleich zielt darauf ab, die Last der Reformen gerecht auf die Regierungsebenen zu verteilen" (Punkt 1.2.2.6).

Um beurteilen zu können, ob die neue Verordnung die Opfersymmetrie wahrt, wären Zahlen erforderlich. Wir bedauern die Nichtverfügbarkeit dieser Daten (Ziffer 8.1.1 des erläuternden Berichts).

Der erläuternde Bericht (Abschnitt 8.1.2, 4. Absatz) 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. Andererseits ergebe sich aus dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ein gegenläufiger Effekt. Der erläuternde Bericht impliziert, dass die Gleichheit der Opfer gewahrt bleibe.

Wir weisen darauf hin, dass im Bericht ein weiterer Effekt zum Nachteil der Kantone fehlt, nämlich die Aufgabe der 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 dieser 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 finanziellen 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 finanziellen Kosten auf 89 Millionen bzw. 59 Millionen Franken. Obwohl der Bericht feststellt, dass diese Daten nicht zuverlässig sind, geben sie dennoch einen Trend vor und zeigen, dass die Opfergleichheit viel besser respektiert wird, wenn der Bund den gesamten direkten Bundessteueranrechnungsbetrag übernimmt (entspricht der aktuellen Situation).

Wenn der Kanton einen Teil des Anrechnungsbetrages im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer trägt, führt das Schweizer Steuersystem zu einem "versteckten Verarmungsmechanismus". Um diesen Mechanismus zu erklären, nehmen wir den Fall eines Unternehmens, das signifikante Gewinne erzielt. Sie unterliegen jedoch der ausländischen Quellensteuer. Zunächst erhebt der Kanton für diese Gesellschaft eine kantonale Steuer und ihren 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 an den NFA melden. Nach den NFA-Richtlinien müssen diese Gewinne vollständig ausgewiesen werden, ohne die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern zu berücksichtigen. Die Gewinne dieser Gesellschaft erhöhen somit das Steuerpotenzial des Kantons. Letzterer muss einen Beitrag zum Finanzausgleich leisten: Der "versteckte Verarmungsmechanismus" wird eingeführt. Der Verzicht auf das Recht, den Kantonen den Teil des Anrechnungsbetrages der direkten Bundessteuer in Rechnung zu stellen, ermöglicht es, die Verarmung des betreffenden Kantons zu vermeiden, wenn auch unvollkommen.

Antrag

Wir beantragen, 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.

3. Elemente, die im Verordnungsentwurf begrüsst werden

Wir begrüssen die folgenden Änderungen im Verordnungsentwurf:

3.1 Erweiterung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

Der Verordnungsentwurf erweitert und verbessert zu Recht die Steueranrechnung an die Steuerzahler, um Situationen einer wahllosen Nicht-Anrechnung zu vermeiden. Die folgenden Massnahmen werden begrüsst:

- Objektive Erweiterung der Anrechnung auf Dienstleistungsgebühren und Renten.
- Aufhebung der Anrechnungspauschale, ein Drittel der direkten Bundessteuer und zwei Drittel der kantonalen und kommunalen Steuern.
- Aufhebung der systematischen Beschränkung der Steueranrechnung auf den reduziert besteuerten Teil der Dividenden an Privatpersonen (qualifizierte Beteiligungen).

Wir haben auch die subjektive Erweiterung der Anrechnung für Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zur Kenntnis genommen.

3.2 Vereinfachung der administrativen Abläufe

Die Erhöhung der Schwelle für Bagatellfälle auf 100 Franken ermöglicht es, die Effizienz des Staates zu verbessern.

Sinnvoll ist die Ergänzung eines pauschalen Abzugs von 5% auf Zinserträgen.

3.3 Sonstige Änderungen

Die Beschränkung der Steueranrechnung in Situationen, in denen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird, vermeidet einen doppelten Steuerabzug.

Abschliessend bedanken wir uns nochmals für die Möglichkeit zur Vernehmlassung.

Freundliche Grüsse

Monsieur le Conseiller fédéral Ueli Maurer
Chef du Département fédéral des finances
Bundesgasse 3
3003 Berne

vernehmlassungen@sif.admin.ch

Paudex, le 26 juin 2019
CES/sul

Consultation fédérale – RFFA : ouverture de la procédure de consultation portant sur l’ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l’imputation d’impôts étrangers prélevés à la source

Monsieur le Conseiller fédéral,

Nous avons pris connaissance de la consultation mentionnée sous rubrique et nous permettons de vous transmettre notre prise de position.

L’ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales affiche une haute technicité, de sorte que nous réservons l’avis des milieux concernés, en particulier les responsables financiers, hormis les quelques remarques suivantes.

1. Remarques générales

Le 28 septembre 2018, le Parlement a adopté la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l’AVS (RFFA). Cette loi a été acceptée par le peuple le 19 mai 2019 et elle entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Elle prévoit notamment l’introduction d’une déduction pour autofinancement dont la mise en œuvre nécessite l’ordonnance sous rubrique soumise à consultation.

Dans le droit en vigueur, seuls les intérêts sur le capital étranger sont déductibles du bénéfice net imposable. La RFFA introduit une déduction des intérêts sur le capital propre également (déduction pour autofinancement) qui sera possible, dès le 1^{er} janvier 2020, dans le droit cantonal régissant l’impôt sur le bénéfice.

Cette déduction n’est possible que si, dans le chef-lieu du canton, le taux cumulé de l’impôt du canton, de la commune et d’éventuelles autres corporations publiques se monte à 13.5% au moins pour l’ensemble du barème, ce qui correspond à une charge effective de l’impôt sur le bénéfice aux niveaux fédéral, cantonal et communal de 18.03%. Si un canton remplit ces conditions et décide d’introduire la mesure, les sociétés qui y sont imposées pourront faire valoir une déduction pour autofinancement. Une telle déduction n’est pas autorisée au niveau fédéral.

2. Eléments d'appréciation

Le Conseil fédéral est chargé d'édicter les dispositions d'exécution relatives à la déduction des coûts de financement introduite par RFFA.

En matière d'imputation forfaitaire d'impôt, la RFFA requiert des modifications du fait de l'abrogation des régimes fiscaux cantonaux et de l'extension de l'imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables suisses de sociétés étrangères. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a décidé¹ que le montant de l'imputation ne devait pas être réduit en cas d'imposition partielle des dividendes, contrairement à ce que prévoit l'actuel art. 5 al. 4 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt.

Dans la mesure où le peuple a accepté la RFFA le 19 mai 2019, ces deux consultations sont pertinentes.

3. Conclusions

Compte tenu de ce qui précède, nous soutenons les ordonnances mises en consultation.

S'agissant des dispositions d'exécution relatives à la déduction des coûts de financement introduite par RFFA, dès lors que cette mesure ne sera pas introduite dans le canton de Vaud mais seulement dans le canton de Zürich, nous réservons l'avis des experts et responsables financiers de ce canton, sur ce sujet éminemment technique et complexe.

Nous vous remercions de l'attention que vous prêterez à notre prise de position et vous prions de croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre très haute considération.

Centre Patronal



Cyril Schaer

¹ ATF 2C_750/2013

Eidgenössische Steuerverwaltung
Simone Bischoff
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bern, 2. Juli 2019

Stellungnahme zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Sehr geehrte Frau Bischoff

Wir bedanken uns bestens, für die Gelegenheit im Rahmen der Vernehmlassung zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern Stellung nehmen zu können.

Unsere Stellungnahme umfasst zwei Teile. Der erste Teil enthält allgemeine Ausführungen zu den Auswirkungen ausländischer Quellensteuern und der Bedeutung der Steueranrechnung für Schweizer Unternehmen. Gerade für den Zugang zu den stark wachsenden Märkten der Schwellenländer ist eine wirksame Steueranrechnung zentral. Mit zwei Massnahmen im Bereich der Lizenz- und Dienstleistungserträge könnten für Schweizer Unternehmen markante Verbesserungen beim Zugang zu diesen „Zukunftsmärkten“ erreicht werden. Die erste Massnahme (Basketregelung) kann im Rahmen der STAF-Verordnung umgesetzt werden. Die zweite Massnahme (Quellensteueranrechnung auch ohne Doppelbesteuerungsabkommen) bedarf einer gesetzlichen Regelung der eidgenössischen Räte. Unabhängig davon ist SwissHoldings der Ansicht, dass die Schweiz dem Vorbild wichtiger Konkurrenten (Niederlande, Schweden, Irland) folgen und mittelfristig beide Massnahmen umsetzen sollte. Der zweite Teil der Stellungnahme enthält unsere Einschätzungen zum aktuellen Verordnungsentwurf.

Teil 1: Substantielle Verbesserung der Steueranrechnung ausserhalb der STAF - Stärkung der Position von Schweizer Unternehmen in den rasch wachsenden Schwellenländern

Auf Rechnungen von Schweizer Unternehmen erhobene ausländische Quellensteuern führen zu einer erheblichen Verteuerung von Schweizer Leistungen. Solche Quellensteuern haben eine ähnlich protektionistische Wirkung wie Importzölle auf Gütern. Sie führen dazu, dass Schweizer Industrieunternehmen einen grossen Anreiz haben, wichtige Tätigkeiten in Staaten mit günstigeren Lohn- und übrigen Betriebskosten zu verlegen. Betroffen sind Leistungen wie technischer Support aus der Schweiz, die Verwertung von Nutzungsrechten an in der Schweiz entwickelten Patenten und sonstigen Forschungs- und Entwicklungsergebnissen oder hier aufgebauten Marken sowie Finanzierungskativitäten. Im Unterschied zu Gewinnsteuern werden Quellensteuern auf dem Bruttoerlös erhoben. Entsprechend lassen sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, d.h. den auf der konkret erbrachten Dienstleistung erwirtschafteten Gewinn unbeachtet. Quellensteuern von zehn Prozent führen vielfach dazu, dass der mit einer exportierten Dienstleistung erwirtschaftete Gewinn einer Steuerbelastung im Quellenstaat von über fünfzig Prozent unterliegt.

Für wirtschaftlich stark vernetzte und exportorientierte Staaten wie die Schweiz ist es deshalb zentral, möglichst viele Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu vereinbaren, welche die zulässigen Quellensteuern stark reduzieren oder ganz beseitigen. Hauptprofiteuer tiefer



Quellensteuern sind die Konsumenten. Wie bei den Importzöllen auf Gütern führt das Fehlen von Quellensteuern zu tieferen Preisen und einem grösseren Güter- und Dienstleistungsangebot. Während viele Industriestaaten dieser Logik gefolgt sind und nicht nur Zölle auf Gütern, sondern auch den Grossteil der Quellensteuern massiv reduziert oder ganz abgeschafft haben, ist bei Schwellenländern das Gegenteil zu beobachten. Viele dieser Staaten haben ihre Quellensteuersätze in den letzten Jahren erhöht oder Quellensteuern auf weiteren Leistungen insbesondere auf verschiedenartigen Dienstleistungen eingeführt. Bei DBA-Verhandlungen verhalten sich Schwellenländer protektionistisch und beharren vielfach auf substantiellen Quellensteuern auf Lizenzgebühren, zahlreichen Dienstleistungserträgen oder Zinsen von zehn oder sogar 15 Prozent (z.B. Brasilien). Aktuell wird international im Rahmen des Projekts zur „Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“ nach Wegen gesucht, den sog. Markt- oder Quellenstaaten zusätzlich zu den Quellensteuern auch noch von den Gewinnsteuereinnahmen einen grösseren Anteil zukommen zu lassen. Wie bei den Quellensteuern wird dies zulasten jener Staaten gehen, in welchen die Wertschöpfung erbracht wurde (d.h. der Schweiz mit ihren vielen forschenden und über grosses Know-how verfügenden, internationalen Unternehmen).

Ein äusserst wirksames Instrument den eigenen Unternehmen den wirtschaftlichen Zugang zu Schwellenländern zu verbessern, sind neben DBAs (Senkung und Beseitigung von Quellensteuern) und Freihandelabkommen (Senkung und Beseitigung von Zöllen und nicht-tarifären Handelshemmnissen) insbesondere vorteilhafte Anechnungsmöglichkeiten für ausländische Quellensteuern. Soll Schweizer Unternehmen der Zugang zu wachstumstarken Schwellenländern verbessert werden, ist eine vorteilhafte Anrechnung von Quellensteuern insbesondere auf Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen eine grosse Hilfe. Gerade Schwellenländer weisen nämlich in diesem Bereich überdurchschnittlich hohe Quellensteuern auf. Eine wirksame Massnahme dazu ist die im Rahmen dieser Vernehmlassung geforderte Einführung einer Basketlösungen (vgl. Teil 2). Dabei werden für die Berechnung der anrechnungsfähigen Steuern auch die durch ein DBA befreiten Einkünfte mitberücksichtigt. Eine zweite wichtige Massnahme wäre die Anrechnung ausländischer Quellensteuern unabhängig vom Vorliegen eines bilateralen DBA. Diese Massnahme kann allerdings nur von den eidgenössischen Räten beschlossen werden, beschränkt doch das bestehende Bundesgesetz (SR 672.2) die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf DBA-Residualsteuern.

Wichtige Konkurrenten der Schweiz wie die Niederlande, Schweden oder Irland wenden Basketlösungen bereits an und sie gewähren ihren Unternehmen eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auch ohne Vorliegen eines DBAs. Im Vergleich zur Schweiz kennen diese Staaten somit deutlich vorteilhaftere Steueranrechnungsregelungen (auch unter Berücksichtigung des vorliegenden Vernehmlassungsvorschlags). Sie betrachten die Steueranrechnung als Instrument zur Wirtschaftsförderung. Diesen Weg sollte auch die Schweiz beschreiten, wobei die Initiative dazu primär vom Bund ausgehen müsste und er auch die damit verbundenen Ausgaben tragen sollte. Unabhängig von der vorliegenden Vernehmlassung schlägt SwissHoldings deshalb vor, dass Bund, Kantone und Wirtschaft konkrete Vorschläge erarbeiten, die auch die zweite Massnahmen beinhalten. Sollte das Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft die steuerliche Attraktivität der Schweiz verschlechtern, müssten die Vorschläge zum Schutz der industriellen Basis der Schweiz rasch umgesetzt werden. Eine Verbesserung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Lizenz- und Dienstleistungsbereich dürfte für die Schweizer Unternehmen auch vorteilhafter und für die Bundeskasse günstiger sein, als beispielsweise die geplante, einseitige Abschaffung sämtlicher inländischer Industriezölle im Umfang von 500 Mio Franken.



Teil 2: Stellungnahme zum vorliegenden Vernehmlassungsentwurf

Der Vernehmlassungsentwurf enthält verschiedene von SwissHoldings geforderte Anpassungen. Zu diesen zählen:

- Die Abschaffung der Kürzung bei teilweiser Besteuerung
- Die Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kantone gemäss der effektiven Steuersätze
- Die Steueranrechnung auch für die Kirchensteuer

SwissHoldings begrüsst dementsprechend diese Verordnungsanpassungen. Hinsichtlich der Anrechnung für die Kirchensteuer sind wir der Ansicht, dass diese aus rechtlichen Gründen zwingend ist und weder bei den juristischen noch bei den natürlichen Person auf diesen Entscheid zurückgekommen werden darf. Ähnlich stellt sich die Sachlage unseres Erachtens auch bei der bisher vollzogenen Kürzung bei teilweiser Besteuerung und bei der Verteilung des Steueranrechnungsbetrags dar. Angesichts der riesigen Fortschritte der IT-Systeme der Steuerverwaltungen sind solche Vereinfachungen nicht mehr nötig und die daraus resultierenden Kürzungen für die Steuerpflichtigen deshalb mit den internationalen Vorgaben unvereinbar.

Leider beinhaltet der Vernehmlassungsvorschlag nur geringfügige Verbesserungen. Einzelne Anpassungen beinhalten sogar Verschlechterungen und Erhöhen den Aufwand für die Unternehmen. SwissHoldings schlägt deshalb die folgenden zusätzlichen Verbesserungen vor:

Einführung einer Basketregelung:

Die von SwissHoldings im Rahmen der Arbeiten zur STAF-Verordnung – gestützt auf das Bundesgerichtsurteil 2C_64/2013 – mehrfach vorgeschlagene Einführung einer Basketlösung wurde im Verordnungsentwurf nicht aufgenommen. Das Bundesgericht hat im genannten Entscheid in der Erwägung 3.3.5 gestützt auf die herrschende Lehre in diesem Bereich unmissverständlich festgehalten, dass zur Berechnung des Maximalbetrages sämtliche steuerbaren Erträge gesamthaft berücksichtigt werden müssen. Auszug aus Erwägung 3.3.5:

3.3.5. Demgegenüber macht der OECD-Kommentar präzise Angaben zur Berechnung des Maximalbetrags, was unter teleologischen Gesichtspunkten bedeutsam ist.

...

Die beiden Vorgehensweisen [d.h. Proportionalmethode und Steuersatzmethode] setzen folglich übereinstimmend voraus, dass vom Gesamtbetrag der Erträge ausgegangen wird, was einer isolierten Betrachtung der quellensteuerbelasteten Kapitalerträge entgegen steht. Aus diesem Grund sind die Höchstbeträge nicht für jede Einkunftsart (quellenbesteuerte ausländische vs. übrige Erträge) gesondert zu ermitteln, sondern "gesamthaft". Das Prinzip des "limitation per item of income" findet im Bereich von Art. 23 B OECD-MA gerade keine Anwendung (Jens Schönfeld/Nils Häck, in: Jens Schönfeld/ Xaver Ditz [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, N. 56 zu Art. 23A/B OECD-MA; KLAUS VOGEL, in: Klaus Vogel/Morris Lehner [Hrsg.], DBA, Kommentar, 5. Aufl. 2008, N. 152 zu Art. 23 OECD-MA; Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, N. 16.573). Demzufolge erübrigt sich - wie schon auf Ebene der direkten Bundessteuer - anrechnungsrechtlich eine Unterscheidung der Einkünfte nach Natur (Kapitalertrag oder Grundstückgewinn?) oder Herkunft (Kanton A oder B?). Alle steuerbaren Erträge fallen in denselben Topf.

Aufgrund dieser klaren Aussage ist es unverständlich, wie die Forderung nach Einführung einer Basketregelung gemäss Abschnitt 5 des erläuternden Berichts offenbar gestützt auf eine isolierte Lehrmeinung verworfen wurde, wonach die obige Aussage des Bundesgerichts sich nicht auf die



Berechnung des Maximalbetrages beziehe und so zu interpretieren sei, dass keine Töpfe zwischen verschiedenen Kantonen gebildet werden dürfen.

Wir beantragen daher die gemäss Bundesgericht auch staatsvertraglich vorgesehene Aufnahme der Basketregelung in die Vorlage. D.h. für die Berechnung des Maximalbetrages sind sämtliche steuerbaren Erträge in einem Topf zu berücksichtigen.

Zu Artikel 11 Absatz 1 der Verordnung:

Für die Berechnung des Maximalbetrags sieht die bestehende Verordnung vor, dass die Erträge um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen und die Unkosten, die mit der Ertragserzielung zusammenhängen zu kürzen sind. Der Verordnungsentwurf sieht diesbezüglich sogar eine Verschlechterung für die Unternehmen vor. So sind neu neben den Unkosten, die mit der Ertragserzielung zusammenhängen, auch andere Aufwendungen, welche direkt oder indirekt mit der Ertragserzielung zusammenhängen, in Abzug zu bringen. Gegenüber heute müssen die Unternehmen deshalb bei der Berechnung des Maximalbetrags weitere Abzüge vornehmen, was den Umfang der Anrechnung zusätzlich einschränkt. Auch der administrative Aufwand für die Unternehmen wird vergrössert. Ohne dass irgendetwas internationale Vorgaben die Schweiz dazu zwingen, verschlechtert der Verordnungsentwurf deshalb die Position von Schweizer Unternehmen. Für SwissHoldings ist dieses Vorgehen unverständlich. Wir schlagen deshalb vor, dass neben den Schuldzinsen, die auf die Erträge entfallen, nur die direkt mit der Ertragserzielung zusammenhängenden Unkosten zum Abzug gebracht werden müssen.

Zu Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung:

Die bestehende Verordnung sieht für die Berechnung des Maximalabzugs vor, dass für Dividenden und Lizenzgebühren das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) Pauschalabzüge vorsehen kann. Pauschalabzüge sind für die Unternehmen äusserst wichtig. Sie führen zu einer markanten Reduktion des administrativen Aufwands. Insbesondere entfällt aus Sicht der Unternehmen der Zeitaufwand, die Schuldzinsen und die Unkosten zu berechnen, welche mit den Erträgen zusammenhängen und deshalb für die Berechnung des Maximalabzugs abgezogen werden müssen. Der Verordnungsentwurf sieht sogar vor, dass das EFD künftig auch für Zinsen und Dienstleistungszahlungen Pauschalabzüge vorsehen kann, was wir ausdrücklich begrüssen.

Ein Pauschalabzug ist allerdings nur dann eine Hilfe, wenn die Steuerpflichtigen darauf Vertrauen können, dass die Steuerverwaltung diesen akzeptieren muss und der Nachweis der effektiven Kosten (siehe oben) entfällt. Genau dies ist bei der Steueranrechnung nicht der Fall. Während beim Liegenschaftsunterhalt, den Berufskosten und in vielen anderen Steuerbereichen die Wahl des Steuerpflichtigen, anstelle der effektiven Kosten den Pauschalabzug geltend zu machen, von der Steuerverwaltung akzeptiert werden muss, ist dies bei der Steueranrechnung nicht der Fall. Hier kann, obwohl sich der Steuerpflichtige für den Pauschalabzug (und gegen den Abzug der effektiven Kosten gemäss Absatz 1) entschieden hat, die Steuerverwaltung den Nachweis erbringen, dass der Abzug wesentlich höher sein müsste. Diese Möglichkeit der Steuerverwaltung ist mit dem Grundgedanken von Pauschalabzügen unvereinbar, nämlich administrative Erleichterungen vorzusehen und dabei die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen zu verbessern. Wählt ein Steuerpflichtiger für bestimmte Erträge den Pauschalabzug und nicht den Abzug der effektiven Aufwendungen, sollen Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger an diesen Entscheid gebunden sein. Weder der Fiskus noch der Steuerpflichtige sollen in diesem Fall nachträglich die effektiven Aufwendungen geltend machen können. Wir schlagen deshalb vor, den Satz in Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung, wonach der Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen vorbehalten bleibt, ersatzlos zu streichen. Die Möglichkeit des Steuerpflichtigen die effektiven Kosten geltend zu machen, besteht bereits aufgrund des ersten Absatzes. Zusätzlich ist in Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung des EFD über die pauschale Steueranrechnung der letzte Satz zu streichen („Vorbehalten bleibt der Nachweis, dass der Anteil an den Schuldzinsen und Aufwendungen wesentlich höher oder niedriger ist.“).



Zu Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung i.V.m. Artikel 4 Absatz 3 der EFD-Verordnung:
Der Pauschalabzug für die Berechnung des Maximalabzugs bei Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen beträgt gemäss dem Verordnungsentwurf 50 Prozent der Bruttoerträge (Art. 4 Abs. 3 EFD-Verordnung). Entgegen der Ansicht der Verwaltung sind wir der Ansicht, dass dieser Abzug zu hoch ausfällt. Zudem sind wir der Meinung, dass ein tieferer Pauschalabzug den Unternehmen gerade beim Zugang zu wachstumstarken Schwellenländern helfen würde (siehe Ausführungen zu Teil 1). Wir schlagen deshalb vor, den Pauschalabzug für Lizenzgebühren und Dienstleistungserträge auf 30 Prozent festzusetzen.

Mit der Berücksichtigung der von uns vorgeschlagenen Verbesserungen (inkl. Basketregelung) würde die Schweiz bezüglich der Steueranrechnung eine Mittelposition einnehmen und könnte daher zumindest einen Teil des Rückstandes gegenüber wichtigen Konkurrenzstandorten aufholen.

Für die Berücksichtigung unserer Anliegen danken wir Ihnen bestens.

Mit freundlichen Grüssen

SwissHoldings
Geschäftsstelle

A handwritten signature in black ink, appearing to be "G. Rumo".

Dr. Gabriel Rumo
Direktor

A handwritten signature in black ink, appearing to be "M. Hess".

Martin Hess
Dipl. Steuerexperte

Cc SH-Vorstand, SH Tax Group, Swiss Taxation Subgroup



Eidgenössische Steuerverwaltung
Tamara Pfammatter
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bern, 15. Juli 2019

Stellungnahme zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Sehr geehrte Frau Pfammatter

Wir bedanken uns bestens, für die Gelegenheit im Rahmen der Vernehmlassung zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen Stellung nehmen zu können.

Generell möchten wir vorausschicken, dass infolge der seit nunmehr einem Jahrzehnt historisch tiefen Fremdkapitalzinssätze, die mit namhaften Eigenmitteln unterlegte konzerninterne Finanzierung an Attraktivität eingebüsst hat. Bei den tiefen Zinssätzen für Fremdkapital ist Eigenkapital schlichtweg zu teuer. Darüber hinaus zeichnet sich ab, dass Steuervorteile gerade für solche Finanzierungsaktivitäten nicht nur von einzelnen Staaten (z.B. Frankreich, Österreich), sondern mittlerweile von der OECD respektive dem Inclusive Framework on BEPS als Ganzes ins Visier genommen werden (siehe Ziff. 53 des OECD „Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy“ vom 31. Mai 2019). Verschiedene unserer Mitgliedfirmen bezweifeln deshalb, dass der Steuerabzug für Eigenfinanzierung ein nachhaltiges Instrument ist. Dennoch möchten wir im Folgenden verschiedene Verbesserungsvorschläge unterbreiten.

zu E-Art. 1 - Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden

Um die Attraktivität des Instruments sicherzustellen, sind nicht nur Darlehen an Gruppengesellschaften, sondern Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden mit einem Eigenkapitalunterlegungssatz von 15% zu unterlegen. Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden sollte umfassen:

- Forderungen gegenüber einem Cash Pool
- übrige kurzfristige Forderungen (Finanzforderungen, Leasingforderungen etc.) sowie
- langfristige Forderungen (Finanzforderungen/Darlehen, Leasingforderungen etc.)

Auszunehmen sind jedoch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

zu E-Art. 2 Abs. 3 – signifikante Kapitalveränderungen während des Jahres

Um Verzerrungen zwischen den effektiv vereinnahmten Finanzerträgen und dem zugrunde liegenden Kapital zu vermeiden, schlagen wir folgende Ergänzung vor:

Die durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte berechnen sich anhand der Gewinnsteuerwerte zu Beginn und am Ende der Steuerperiode, wobei bei Nachweis signifikanter Veränderungen während des Jahres diese pro rate temporis gewichtet zu berücksichtigen sind.



Zu Ziffer 5 des erläuternden Berichts

Im erläuternden Bericht wird unter Ziffer 5 „Umsetzung“ festgehalten, dass nur die im Kanton ansässigen Gesellschaften den Abzug geltend machen können. Unseres Erachtens sollte präzisiert werden, dass auch im Kanton steuerpflichtige Betriebstätten beispielsweise ausländischer oder ausserkantonaler Gesellschaften den Abzug geltend machen können.

Für die Berücksichtigung unserer Anliegen danken wir Ihnen bestens.

Mit freundlichen Grüssen

SwissHoldings
Geschäftsstelle

A handwritten signature in black ink, appearing to be "G. Rumo".

Dr. Gabriel Rumo
Direktor

A handwritten signature in black ink, appearing to be "M. Hess".

Martin Hess
Dipl. Steuerexperte

Cc SH-Vorstand, SH Tax Group, Swiss Taxation Subgroup



Per E-Mail:

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

E-Mail-Adresse: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 5. Juli 2019

Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Sehr geehrte Frau Pfammatter

Wir beziehen uns auf das Schreiben von Herr Bundesrat Ueli Maurer vom 10. April 2019 in rubrizierter Angelegenheit und bedanken uns für die Möglichkeit, zur ausgearbeiteten Verordnung Stellung nehmen zu können.

Zur Entwurf-Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen (nachfolgend kurz „**VO NID**“) nehmen wir gerne wie folgt Stellung:

1. Grundsätzliche Vorbemerkung: Verfassungskonformität

Art. 129 Bundesverfassung der Schweizer Eidgenossenschaft (**BV**, SR 101) weist dem Bund einen Harmonisierungsauftrag zu. D.h. der Bund soll die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden festlegen und dabei Harmonisierungsbestrebungen der Kantone berücksichtigen.

Es obliegt dem Bund also keine umfassende Rechtsetzungskompetenz. Daraus ergibt sich gemäss Lehre, dass der Bund diesbezüglich nicht vollständig und abschliessend rechtsetzen kann und ihm lediglich eine Grundsatz- und damit Rahmengesetzgebungskompetenz zu-

kommt.¹ Der Erlass von detaillierten Ausführungsbestimmungen zum steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung steht entsprechend im Widerspruch zur unvollständigen Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 129 Abs. 1 BV.

Die VO NID des Bundesrates wäre wohl auch nicht durch Art. 190 BV gedeckt. Gemäss dieser Bestimmung sind nur Bundesgesetze und das Völkerrecht für das Bundesgericht massgebend. Alle anderen Erlasse des Landesrechts, insb. Verordnungen des Bundesrates (Art. 165 BV) sind gemäss Lehre und Rechtsprechung davon nicht erfasst.²

Da aufgrund von Art. 25a^{bis} Abs. 1 nStHG derzeit wohl nur der Kanton Zürich einen steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen einführen darf, wäre es wünschenswert, wenn die Leitplanken durch den Bundesrat im Rahmen der VO NID weniger detailliert ausfallen würden. Dies würde dem Kanton Zürich und ggf. künftig weiteren Kantonen einen grösseren Gestaltungsfreiraum im Rahmen von Praxisfestlegungen erlauben.

2. Zu den einzelnen Artikeln

Art. 1 Eigenkapitalunterlegungssätze

Wir begrüssen aus dogmatischer Sicht grundsätzlich den Gebrauch von Eigenkapitalunterlegungssätze für die Berechnung des steuerlichen Abzugs auf Eigenfinanzierung, da dieses als Korrelat der Fremdkapitalisierungssätze nach Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 fungiert.

Wir würden es aber sehr begrüssen, wenn der Steuerpflichtige der Nachweis auf objektmässigen Allokation von Fremd- und Eigenkapital offen bleibt, bspw. durch ausdrücklichen Vermerk in künftigen Praxisfestlegungen.

Anmerkung zu Ziffer 2.1.5

Art. 25a^{bis} Abs. 4 2. Satz nStHG und insb. auch Art. 4 VO NID verwenden den Begriff „Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden“ und nicht gegenüber Gruppengesellschaften.

¹ BSK BV Komm., SIMONEK, Art. 129 N 23.

² Ausführlicher in St. Galler BV Kommentar, HANGARTNER/LOOSER, Art. 190 N 15; Zur Nicht-Massgeblichkeit der Verordnungen: BGE 104 Ib 412 E. 4c, 420 ff., BSK BV Komm., EPINEY, Art. 190 N 30.

Aus Konsistenzgründen empfehlen wir, dass der Begriff „Gruppengesellschaften“ konsequent in der VO NID durch den Begriff „Nahestehende“ ersetzt wird.

Zudem fordern wir, dass nicht nur Darlehen gegenüber Nahestehenden als Teil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens mit einem Eigenkapitalunterlegungssatz von 15% unterlegt werden können, sondern auch Cash Pool Forderungen, übrige kurzfristige Forderungen (Finanzforderungen, Leasingforderungen etc.) und langfristige Forderungen (Finanzforderungen/Darlehen, Leasingforderungen etc.) gegenüber Nahestehenden. Das Exkludieren der erwähnten Forderungen wäre sachfremd und würde typische Aktivitäten von Finanzierungs- und Treasury-Gesellschaften benachteiligen.

Anmerkung zu Ziffer 4:

Wir gehen davon aus, dass der Zusatz in Ziffer 4 der Eigenkapitalunterlegungssätze „[...] sowie vergleichbare unversteuerte aufgedeckte stille Reserven“ auch auf stille Reserven verweist, welche vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung per 1. Januar 2020 nach altem Recht aufgedeckt worden sind.

Der Einbezug von aufgedeckten stillen Reserven führt dann zu unsachgemässen Ergebnissen, wenn diese nicht zwingend Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals sind, wie dies bspw. im Kanton Zürich der Fall ist. Um eine Verzerrung in der Mechanik diesbezüglich zu vermeiden, sind aufgedeckte stille Reserven zwingend mit 0% zu unterlegen, sofern diese nicht im steuerbaren Kapital enthalten sind.

Art. 2 Berechnung des Sicherheitseigenkapital

Anmerkung zu Abs. 1:

Wir schlagen folgende Ergänzung vor:

„Das Sicherheitseigenkapital entspricht der positiven Differenz zwischen dem gesamten steuerlich massgeblichen Eigenkapital und dem Kerneigenkapital, wobei zinsfreie Darlehen von Nahestehenden zu dieser Differenz hinzuzurechnen sind.“

Der Einbezug bzw. die Ausdehnung auch auf zinsfreie (Passiv-)Darlehen von Nahestehenden, welchen für NID-Zwecke wirtschaftlich Eigenkapitalcharakter gleichkommt (unabhängig von ihrer Behandlung als verdecktes Eigenkapital) stellt das Korrelat der Missbrauchsbestimmung in Art. 25abis Abs. 3 Ziff e. StHG dar.

Anmerkung zu Abs. 3:

Um Verzerrungen zwischen den effektiv vereinnahmten Finanzerträgen und dem zugrunde liegenden Kapital zu vermeiden, empfehlen wir bereits auf Verordnungsebene eine Erweiterung aufzunehmen, wonach der Nachweis des pro rata temporis gewichteten Durchschnittswerts vorbehalten bleibt.

Wir schlagen entsprechend folgende Änderung für Art. 2 Abs. 3 VO vor:

„Die durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte berechnen sich anhand der Gewinnsteuerwerte zu Beginn und am Ende der Steuerperiode, wobei bei Nachweis wesentlicher Veränderungen während des Jahres diese zu berücksichtigen sind.“

Anmerkung zu Abs. 4: Internationale Ausscheidung

Die internationale- resp. interkantonale Steuerauscheidung wird im derzeitigen Entwurf ungenau- bzw. gar nicht adressiert. Damit die Ausscheidung des Sicherheitseigenkapitals für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland oder in einem anderen Kanton, welcher keinen NID kennt, mit der Zuteilung von Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden gemäss Art. 4 VO NID übereinstimmt, muss auch das Verhältnis zwischen den Gewinnsteuerwerten des Steuerpflichtigen und allfälliger Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke mit der Differenz zwischen 100 Prozent und den Eigenkapitalunterlegungssätzen nach Art. 1 der VO NID gewichtet werden. Ohne diese Gewichtung wird die Ausscheidung des Sicherheitseigenkapitals unsachgemäss verzerrt.

Anhand des Berechnungsbeispiels im Anhang zu diesem Schreiben, welches sich am Beispiel auf S. 7 der Erläuterungen orientiert, wird die Problematik illustriert.

In diesem Sinne schlagen wir folgende Änderung für Art. 2 Abs. 4 VO NID vor:

„Verfügt eine steuerpflichtige Person über Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland oder in einem anderen Kanton, so vermindert sich das Sicherheitseigenkapital prozentual um den Anteil der durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte der ausländischen dieser Aktiven an den durchschnittlichen Gewinnsteuerwerten der gesamten Aktiven. Dabei werden die durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte der Aktiven mit der Differenz zwischen 100 Prozent und den Eigenkapitalunterlegungssätzen nach Artikel 1 gewichtet.“

Gemäss Erläuterungen können die im Kanton ansässigen Gesellschaften den Abzug auf Eigenfinanzierung geltend machen (falls ein Kanton die Massnahme einführt). Die Verwendung des Begriffs der Ansässigkeit kann so verstanden werden, dass sich die Regelung nur auf juristische Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in jenem Kanton bezieht, da Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke von ausländischen juristischen Personen nach internationalem Steuerrecht nicht in einem Kanton ansässig sein können. Eine solche Auslegung von Art. Art. 25a^{bis} StHG wäre unseres Erachtens verfälscht.

Art. 25a^{bis} StHG bezieht sich auf das Steuerobjekt bei der Gewinnsteuer und macht dabei keine Unterscheidung zwischen persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Entsprechend gehört der Abzug für Eigenfinanzierung zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, sofern das kantonale Gesetz dies vorsieht, unabhängig davon, ob die juristische Person Sitz oder tatsächliche Verwaltung im Kanton hat oder nur aufgrund eines Geschäftsbetriebs, einer Betriebsstätte oder eines Grundstücks steuerpflichtig wird.

Eine entsprechende Präzisierung am Schluss von Art. 2 Abs. 4 VO NID wäre aus Erwägungen der Rechtssicherheit wünschenswert. Zum Beispiel:

„Dies gilt in analoger Anwendung auch für im Kanton steuerpflichtige Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke.“

Art. 4 Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden

Aufgrund der Bestimmung von Art. 2 Abs. 4 VO NID werden Aktiven, welche auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke im Ausland oder in anderen Kantonen entfallen, für die Berechnung des Sicherheitseigenkapitals bereits definitiv ausgeschieden.

Daher können diese Aktiven nicht wieder in die Berechnung des prozentualen Anteils von Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden am Anteil des Sicherheitseigenkapitals für die Zwecke der Berechnung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitseigenkapital mitberücksichtigt werden.

In diesem Sinne fordern wir eine sinngemässe Anpassung von Art. 4 VO NID, bspw. wie folgt:

„Der Anteil des Sicherheitseigenkapitals, der auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden entfällt, entspricht dem Anteil des durchschnittlichen Gewinnsteuerwerts dieser Forderungen am durchschnittlichen Gewinnsteuerwert der ~~gesamten~~ Aktiven, die für den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung qualifizieren. Dabei werden die durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte der Aktiven mit der Differenz zwischen 100 Prozent und den Eigenkapitalunterlegungssätzen nach Artikel 1 gewichtet.“

Zum besseren Verständnis und zur Illustration verweisen wir auf das Berechnungsbeispiel in Anhang I:

- Wenn der Anteil des Sicherheitseigenkapitals, welcher auf Forderungen an Nahestehende entfällt (= 2'592'500), ins Verhältnis mit dem Total des Sicherheitseigenkapitals gesetzt wird (= 7'637'500), dann resultiert im Beispiel von Anhang I ein Anteil Forderungen gegenüber Nahestehenden von 33.94 Prozent.
- Wenn aber demgegenüber der Anteil des Sicherheitseigenkapitals, welcher auf Forderungen an Nahestehende entfällt (= 2'592'500), ins Verhältnis mit dem für den steuerlichen Abzug massgeblichen Sicherheitseigenkapital gesetzt wird (= 3'167'500), dann resultiert im Beispiel von Anhang I ein Anteil Forderungen gegenüber Nahestehenden von 81.85 Prozent. Entsprechend kann auf 81.85 Prozent des Sicherheitseigenkapitals ein fremdvergleichskonformer kalkulatorischer Zins angewendet werden.

3. Schlussbemerkung: Alternativer Berechnungsmechanismus

Unsere Änderungsvorschläge und Bemerkungen bezüglich Art. 2 und Art. 4 der VO NID bedienen sich der vom Bundesrat vorgeschlagenen Mechanik.

Um auf einem schnelleren Weg zum selben Ergebnis zu kommen, könnte man sich eine alternative Berechnungsmethodik, wie im Anhang II illustriert, vorstellen:

- Zuerst wird der Anteil des Sicherheitseigenkapitals, welcher auf Aktiven im Ausland bzw. in einem Kanton ohne steuerlichen Abzug auf Eigenkapital entfällt, ins Verhältnis mit dem Total des Sicherheitseigenkapitals gesetzt. Auf diesem Teil könnte kein kalkulatorischer Zinsabzug vorgenommen werden.
 - Im Beispiel: $(1'320'000 + 3'150'000) \cdot 7'637'500 = \underline{58.53 \text{ Prozent}}$
- Danach wird der Anteil des Sicherheitseigenkapitals, welcher auf Forderungen an Nahestehende entfällt, ins Verhältnis mit dem Total des Sicherheitseigenkapitals gesetzt. Auf diesem Teil kann ein kalkulatorischer Zinsabzug gemäss Drittvergleich vorgenommen werden.
 - Im Beispiel: $2'592'500 \cdot 7'637'500 = \underline{33.94 \text{ Prozent}}$
- Der verbleibende Anteil des Sicherheitseigenkapitals bezieht sich auf übrige Aktiven und kann dementsprechend mit dem kalkulatorischen Zinssatz gemäss Rendite zehnjähriger Bundesobligationen multipliziert werden.
 - Im Beispiel: $100 \text{ Prozent} \cdot 58.53 \text{ Prozent} \cdot 33.94 \text{ Prozent} = \underline{7.53 \text{ Prozent}}$

Besten Dank für die Möglichkeit zur Stellungnahme und für die Berücksichtigung unserer Anregungen.

Mit freundlichen Grüssen
EXPERTsuisse



Daniel Gentsch
Präsident Fachbereich Steuern



Dr. Thorsten Kleibold
Mitglied der Geschäftsleitung

Anhang I:

Berechnung Abzug auf Eigenfinanzierung						
	Durchschnitt	Eigenkapital Unterlegung Satz %	Kern- Eigenkapital	Eigenkapital Unterlegung Inverser Satz %	Sicherheits- Eigenkapital	Anteil %
Bilanz						
Flüssige Mittel (betriebsnotwendig)	200'000	0	0	100	200'000	2.62
Darlehen Tochtergesellschaft	3'050'000	15	457'500	85	2'592'500	33.94
Warenlager (in ausländischer Betriebsstätte)	2'200'000	40	880'000	60	1'320'000	17.28
Immobilien (in anderem Kanton)	7'000'000	55	3'850'000	45	3'150'000	41.24
Mobilien	1'500'000	75	1'125'000	25	375'000	4.91
Beteiligungen	8'000'000	100	8'000'000	0	0	-
Total Aktiven	21'950'000		14'312'500		7'637'500	
Fremdkapital	6'400'000				6'400'000	
Eigenkapital	15'550'000					
Total Passiven	21'950'000					
Total massgebliches Kapital			14'312'500		1'237'500	
Verminderung Sicherheitskapital Ausland/interkantonal					-724'272	58.53
Total massgebliches Kapital qualifizierend für Abzug auf Eigenfinanzierung					513'228	
Rendite zehnjähriger Bundesobligationen					1.00	
Zinssatz gemäss Drittvergleich					2.50	
Sicherheitseigenkapital: Anteil übrige Aktiven					93'167	18.15
Sicherheitseigenkapital: Anteil Forderungen Nahestehende					420'061	81.85
					513'228	100.00
kalk. Zinsabzug auf übrigen Aktiven					932	
kalk. Zinsabzug auf Forderungen Nahestehende					10'502	
Total kalk. Zinsabzug auf Eigenfinanzierung					11'433	

Anhang II

Berechnung Abzug auf Eigenfinanzierung						
	Durchschnitt	Eigenkapital Unterlegung Satz %	Kern- Eigenkapital	Eigenkapital Unterlegung Inverser Satz %	Sicherheits- Eigenkapital	Anteil %
Bilanz						
Flüssige Mittel (betriebsnotwendig)	200'000	0	0	100	200'000	2.62
Darlehen Tochtergesellschaft	3'050'000	15	457'500	85	2'592'500	33.94
Warenlager (in ausländischer Betriebsstätte)	2'200'000	40	880'000	60	1'320'000	17.28
Immobilien (in anderem Kanton)	7'000'000	55	3'850'000	45	3'150'000	41.24
Mobilien	1'500'000	75	1'125'000	25	375'000	4.91
Beteiligungen	8'000'000	100	8'000'000	0	0	-
Total Aktiven	21'950'000		14'312'500		7'637'500	
Fremdkapital	6'400'000				6'400'000	
Eigenkapital	15'550'000					
Total Passiven	21'950'000					
Total massgebliches Kapital			14'312'500		1'237'500	
Zinssatz Ausland/interkantonal					0.00	
Rendite zehnjähriger Bundesobligationen					1.00	
Zinssatz gemäss Drittvergleich					2.50	
Sicherheitseigenkapital: Anteil Ausland/Interkantonal					724'272	58.53
Sicherheitseigenkapital: Anteil übrige Aktiven					93'167	7.53
Sicherheitseigenkapital: Anteil Forderungen Nahestehende					420'061	33.94
					1'237'500	100.00
kalk. Zinsabzug auf Ausland/interkantonal (Zins 0%)					-	
kalk. Zinsabzug auf übrigen Aktiven (Zins 1%)					932	
kalk. Zinsabzug auf Forderungen Nahestehende (Zins 2.5%)					10'502	
Total kalk. Zinsabzug auf Eigenfinanzierung					11'433	

Per E-Mail:

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

E-Mail-Adresse: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 5. Juli 2019

Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf der Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Sehr geehrte Frau Bischoff

Wir beziehen uns auf das Schreiben von Herrn Bundesrat Ueli Maurer vom 10. April 2019 in rubrizierter Angelegenheit und bedanken uns für die Möglichkeit, zu den ausgearbeiteten Verordnungen Stellung nehmen zu können.

Zu den Entwurf-Verordnungen nehmen wir gerne wie folgt Stellung:

Grundsätzliche Vorbemerkung

Wir begrüssen die Stossrichtungen, welche durch die vorliegenden Entwürfe zur Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung („**VO PStA**“) resp. Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung („**EFD-VO**“) eingeführt werden, grundsätzlich sehr.

Wir freuen uns insbesondere über den Entscheid des Bundesrats, die pauschale Aufteilung zwischen Bund und Kanton abzuschaffen und die pauschale Steueranrechnung auch auf inländische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften auszuweiten.

Dennoch gibt es einzelne Punkte, die unseres Erachtens einer weiteren Klärung durch den Bundesrat bedürfen und welche wir im Zuge untenstehender Stellungnahme adressieren möchten:

Einführung einer Basketregelung

Mit Entscheid vom 26. September 2014 (BGer 2C_64/2013) hatte das BGer zu beurteilen, ob zur Bestimmung des Maximalbetrags bei der pauschalen Steueranrechnung verschiedene Einkunftsarten gesondert zu betrachten sind. Das BGer verneinte dies und befand, dass der Maximalbetrag gesamthaft und nicht für jede Einkunftsart separat, zu ermitteln sei. Leider hat der Bundesrat sich nun dagegen entschieden, eine solche Regelung in Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der VO PStA zu verankern.

Der Bundesrat begründet seinen Entscheid in den Erläuterungen dadurch, dass gemäss darin zitierter Lehrmeinung die Aussage im Bundesgerichtsentscheid, für die Ermittlung des Betrages der pauschalen Steueranrechnung dürften keine sog. Töpfe oder Sparten gebildet werden (vgl. BGer 2C_64/2013, E. 3.3.5), sich nicht auf die Berechnung des Maximalbetrags bezieht.

Der Bundesrat verkennt dabei leider, dass die Ausführungen dieser Lehrmeinung als Kritik des Entscheids und nicht etwa als Auslegungshilfe dessen zu verstehen sind. Das Bundesgericht hat sich im Entscheid vom 26. September 2014 mittels Auslegung der anwendbaren Bestimmungen offenkundig für eine solche Lösung entschieden.

Da die VO PStA als Bundesratsverordnung für das Bundesgericht gemäss Art. 190 Bundesverfassung der Schweizer Eidgenossenschaft (**BV**, SR 101) nicht massgebend ist, würde aufgrund des derzeitigen, der Rechtsprechung widersprechenden Entwurfs, weiterhin Rechtsunsicherheit bestehen. Dies ist unseres Erachtens bedauerlich.

Wir empfehlen dem Bundesrat deshalb, eine Regel für die Berechnung des Maximalbetrags einzuführen, wonach alle steuerbaren Erträge in einem Topf zu berücksichtigen sind. Eine solche Lösung könnte als Mittelposition zumindest alle ausländischen Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Dienstleistungserträge und Renten aus einem Land, mit welchem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, berücksichtigen, auch wenn diese gemäss DBA vollständig von der Quellensteuer befreit sind.

Art. 11 Abs. 1 Satz 1 E-VO PStA

Art. 11 Abs. 1 Satz 1 nVO PStA bestimmt, dass für die Berechnung des Maximalbetrags die Erträge um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die steuerwirksamen Unkosten und anderen Aufwendungen, die mit der Erzielung der Erträge direkt oder indirekt zusammenhängen, gekürzt werden sollen.

Gegenüber dem Wortlaut der derzeit geltenden VO PStA müssten Steuerpflichtige bei der Berechnung des Maximalbetrags auch weitere Abzüge vornehmen, was den Umfang der Anrechnung bedauerlicherweise wohl zusätzlich einschränkt. Auch der administrative Aufwand für die Unternehmen wird dadurch offenkundig vergrössert.

Die Begriffe „steuerwirksame Unkosten“ und „andere Aufwendungen“ sind als unbestimmte Rechtsbegriffe auslegungsbedürftig. Entsprechend kann der Steuerpflichtige ohne weitere Ausführungen seitens des Bundesrates oder der Verwaltungen nur schwer abschätzen, welche Aufwendungen bei einer pauschalen Steueranrechnung mitberücksichtigt werden müssten.

Es ist zum Beispiel unklar, ob künftige Abschreibungen auf selbstgeschaffenem Mehrwert und auf stillen Reserven nach Art. 61a nStHG o.Ä. im Lichte des Wortlauts des Entwurfs vom Maximalbetrag in Abzug gebracht werden sollten und falls ja, in welchem Umfang. Durch die Ergänzung der Begriffe „steuerwirksame Unkosten“ und „andere Aufwendungen“ droht durch die E-VO PStA eine im Vergleich zur geltenden Version vergrösserte Rechtsunsicherheit und Schlechterstellung des Steuerpflichtigen.

Aufgrund obenstehenden Bedenken bezüglich Rechtssicherheit und im Lichte einer Beschränkung des administrativen Aufwands seitens des Steuerpflichtigen und auch der Steuerverwaltungen schlagen wir folgende Änderung von Art. 11 Abs. 1 E-VO PStA vor:

„Für die Berechnung des Maximalbetrags werden die Erträge gekürzt um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die ~~steuerwirksamen Unkosten und anderen~~ Aufwendungen, die mit der Erzielung der Erträge ~~direkt oder indirekt~~ zusammenhängen. Die ~~Schuldzinsen werden nach Lage der Aktiven, die indirekten Unkosten proportional zu den Erträgen verteilt.~~“

Art. 11 Abs. 2 E-VO PStA i.V.m. Art. 4 Abs. 3 EFD-VO

Unter dem derzeitigen Entwurf müsste wohl auch ein zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung gemäss Art. 25a nStHG als Aufwand / steuerliche Unkosten subsumiert werden, die mit der Erzielung von Lizenzerträgen zusammenhängen.

Solche Kosten fallen teilweise während mehreren vorangehenden Steuerperioden an. Entsprechend ist eine angemessene Zuteilung an die quellensteuerbelasteten Lizenzeinkünfte in den allermeisten Fällen unmöglich.

In diesem Sinne begrüssen wir es sehr, dass der Steuerpflichtige für die Berechnung des Maximalbetrags weiterhin auf Pauschalbeträge zurückgreifen kann. Dabei haben wir zur Kenntnis genommen, dass der pauschale Abzug weiterhin auf 50 Prozent gemäss Art. 4 Abs. 3 E-EFD-VO für die Berechnung des Maximalbetrags bei Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen festgesetzt wird und, dass ein attraktiver Pauschalabzug insb. für Lizenzgebühren, wie er von verschiedenen Seiten im Nachgang zur Anhörung vom 6. Dezember 2016 aus Wirtschaftskreisen gefordert wurde, nicht Eingang in den Entwurf gefunden hat.

Vor dem Hintergrund dieses eingeschränkten Pauschalabzugs ist es unseres Erachtens im Lichte der Rechtssicherheit bedauernd, dass der Pauschalabzug dem Steuerpflichtigen nicht als Anspruch zusteht, sondern dass der Steuerverwaltung der Nachweis von wesentlich niedrigeren Schuldzinsen und Aufwendungen nach wie vor offensteht.

Aufgrund obenstehender Ausführungen schlagen wir daher folgende Änderung von Art. 4 Abs. 3 E-EFD-VO vor:

„Für die Berechnung des Maximalbetrags wird bei Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen der Abzug für Schuldzinsen und Aufwendungen nach Artikel 11 Absatz 1 VStA auf die Hälfte der Bruttobeträge dieser Erträge festgesetzt. Vorbehalten bleibt der Nachweis des Steuerpflichtigen, dass der Anteil an den Schuldzinsen und Aufwendungen wesentlich höher oder niedriger ist.“

Besten Dank für die Möglichkeit zur Stellungnahme und für die Berücksichtigung unserer Anregungen.

Mit freundlichen Grüßen
EXPERTsuisse



Daniel Gentsch
Präsident Fachbereich Steuern



Dr. Thorsten Kleibold
Mitglied der Geschäftsleitung

Zentralsekretariat
Monbijoustrasse 20
Postfach
3001 Bern
Tel. +41 31 380 64 30
Fax. +41 31 380 64 31

TREUHAND|SUISSE, Postfach, 3001 Bern
Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung DVS
Aufsicht Kantone
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bern, den 17.07.2019

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

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10.04.2019 hat der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements das Vernehmlassungsverfahren zur «STAF: Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern» eröffnet. Wir erlauben uns, im Namen von TREUHAND|SUISSE zur Vernehmlassungsvorlage wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

1.1. Einleitende Bemerkungen

Der Gesetzgeber verfolgte mit der STAF nebst der Aufhebung der international nicht mehr anerkannten Besteuerungsregimes die Implementierung neuer Instrumenten, die der steuerlichen Attraktivität des Standorts Schweiz dienen. Dazu gehört auch der Eigenkapitalzinsabzug.

Der Bundesrat hat sich beim Erlass der Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen an den gesetzgeberischen Zielen, insbesondere dem Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit zu halten. Wie nachfolgend dargestellt wird, erfüllt die Vernehmlassungsvorlage dieses Ziel nicht. Im Gegenteil – der Verordnungsentwurf sieht Regelungen vor, welche den Eigenkapitalzinsabzug für die meisten Unternehmen in den betreffenden Kantonen im Ergebnis unerreichbar machen.

1.2. Eigenkapitalunterlegungssätze

Die unter Art. 1 des Verordnungsentwurfs aufgelisteten Eigenkapitalunterlegungssätze sind aus folgenden Gründen abzulehnen:

- Es ist der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung zu beachten. Das ESTV KS Nr. 6 vom 06.06.1997 regelt heute, wie das notwendige Eigenkapital zu ermitteln ist. Diese Regelungen sind in der Praxis und Rechtsprechung anerkannt. Deshalb gibt es keinen Grund, für die Berechnung des Kernkapitals von den Vorgaben des ESTV KS Nr. 6 vom 06.06.1997 abzuweichen, bzw. das Kernkapital nicht dem angemessenen Eigenkapital nach dem ESTV KS Nr. 6 gleichzusetzen.

Es wäre ein unhaltbarer Zustand und den Steuerpflichtigen nicht zu erklären, weshalb für das notwendige Eigenkapital im Steuerbereich unterschiedliche Regelungen gelten sollen. Bei der Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals, was für die Steuerpflichtigen negative Steuerfolgen haben kann, gelten die tieferen Eigenkapitalunterlegungssätze, beim Eigenkapitalzinsabzug dagegen, wenn es für die Steuerpflichtigen Steuervorteile geben könnte, gelten höhere Eigenkapitalunterlegungssätze. Dies wäre willkürlich.

- Auf S. 7 des erläuternden Berichts wird illustriert, ab welcher Eigenkapitalquote gestützt auf die vorgeschlagenen Eigenkapitalunterlegungssätze eine juristische Person überhaupt über den Eigenkapitalzinsabzug «nachdenken» können. Das betreffende Unternehmen weist ein Eigenkapital von TCHF 21'950 auf. Das Kernkapital soll gerundet TCHF 14'313 oder über 65% des Eigenkapitals betragen. Solche Eigenkapitalquoten sind, wenn man über das notwendige Eigenkapital gesprochen wird, anhand der Marktverhältnisse illusorisch. Stellvertretend wird auf den vorgeschlagenen Eigenkapitalunterlegungssatz für Fabrikliegenschaften verwiesen. Wenn jedes Unternehmen bei Erwerb oder Bau einer Fabrik- oder Gewerbeliegenschaft Eigenkapital von 55% beibringen müsste, um einen Bankkredit zu erhalten, so wären viele Finanzierungen von Fabrik- oder Gewerbeliegenschaft in der Schweiz gar nicht mehr möglich.

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ist für die Ermittlung der Eigenkapitalunterlegungssätze auf die Vorgaben des ESTV KS Nr. 6 vom 06.06.1997 abzustellen.

1.3. Art. 2 Abs. 4 und Art. 4

Es ist nicht konsequent, wenn im Falle von ausländischen Aktiven für die Verminderung des Sicherheitskapitals auf den prozentualen Anteil der durchschnittlichen Gewinnsteuerwerte abgestellt wird (Art. 2 Abs. 4), im Falle von Forderungen gegenüber Nahestehenden eine Korrektur nach den Eigenkapitalunterlegungssätzen erfolgen soll.

1.4. Abschliessende Bemerkung

Die Regelung von Art. 25a^{bis} StHG ist komplex und in der Umsetzung aufwändig. Es müsste das Ansinnen des Bundesrates sein, im Rahmen der Verordnung so einfache Bestimmungen wie möglich zu statuieren.

TREUHAND|SUISSE ist der Ansicht, dass der vorliegende Verordnungsentwurf im Ergebnis das Gegenteil bewirkt und damit zur weiteren Komplexität führt. Deshalb und infolge der unrealistischen Eigenkapitalunterlegungssätze ist der Verordnungsentwurf zur Verbesserung zurückzuweisen.

2. Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

2.1. Basketregelung

Die STAF will die steuerliche Attraktivität der Schweiz bewahren bzw. verbessern. Unter diesem Aspekt ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Basketlösung verworfen wird. Dies wäre für Unternehmen attraktiv und würde die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz weiter verbessern.

2.2. Aufwendungen

Es ist unter Art. 11 Abs. 1 zu regeln, dass nur der direkt zur Erzielung der betreffenden Erträge notwendige Aufwand in Abzug zu bringen ist. Andernfalls stellt dies wiederum eine Schlechterstellung der Steuerpflichtigen im Vergleich zum Ausland dar. Ferner ist mit dieser Regelung sichergestellt, dass der Aufwand der Steuerpflichtigen, die effektiv niedrigen Kosten nachzuweisen, noch in einem vernünftigen Rahmen ist.

In Art. 11 Abs. 2 ist der guten Ordnung zu ergänzen, dass der Nachweis der niedrigeren tatsächlichen Aufwendungen möglich ist. Aus steuersystematischen Überlegungen ist klar, dass bei einer Pauschallösung die Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, die Pauschale zu wählen oder nachzuweisen, dass die effektiven Kosten niedriger sind. Die Steuerbehörden dagegen können bei der Möglichkeit für die Steuerpflichtigen, eine Pauschale zu wählen, keinen Nachweis der effektiven Kosten verlangen.

2.3. Formulare

Aus Optik der Steuerbehörden ist es nachvollziehbar, dass die Verwendung einheitlicher Formulare die Arbeit erleichtert. Die Steueranrechnung jedoch in absoluter Weise von der Verwendung bestimmter Formular abhängig zu machen, ist unverhältnismässig. Deshalb ist die Formulierung in Art. 13 Abs. 2 entsprechend anzupassen (z.B. mittels Verwendung der Formulare oder in ähnlicher Weise).

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme unserer Position und stehen Ihnen bei weiteren Fragen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

TREUHAND|SUISSE Schweizerischer Treuhänderverband

Vanessa Jenni
Geschäftsführerin TREUHAND|SUISSE

Branko Balaban
Leiter Institut Steuern TREUHAND|SUISSE

per E-Mail an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Vernehmlassung STAF-Verordnungen
Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern
Frau Simone Bischoff
Eigerstrasse 65
3003 Bern



Basel, 9. Juli 2019/SHE

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

Der Bundesrat hat am 10. April 2019 das EFD beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien, den gesamtschweizerischen Dachverbänden der Gemeinden, Städte und Berggebiete, den gesamtschweizerischen Dachverbänden der Wirtschaft und den interessierten Kreisen zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen und zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen, und um Einreichung von Stellungnahmen an die ESTV gebeten.

Als Dachverband der Fonds- und Asset Management-Industrie* nehmen wir konkret Stellung zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, das heisst Aspekten, welche für unsere Mitglieder und Kunden von Bedeutung sind.

*

Die Swiss Funds & Asset Management Association SFAMA ist die repräsentative Branchenorganisation der Schweizer Fonds- und Asset Management-Wirtschaft. Ihr Mitgliederkreis umfasst alle wichtigen schweizerischen Fondsleitungen und Asset Manager sowie Vertreter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen. Zudem gehören ihr zahlreiche weitere Dienstleister an, welche im Asset Management tätig sind. Die Kunden unserer Mitglieder sind private und institutionelle Anleger, darunter auch Vorsorgeeinrichtungen, Versicherungen, Stiftungen etc., im In- und Ausland.

5. Geprüfte aber verworfene Anliegen Kollektive Kapitalanlagen

Der Bundesrat argumentiert, die Anrechnung ausländischer Quellensteuern könne aus dem Grund im Fall von über kollektive Kapitalanlagen vereinnahmten Erträgen nicht in Frage kommen, weil nicht gewährleistet sei, dass der betreffende Fonds-Anleger schon im Zeitpunkt des Zuflusses des quellensteuerbelasteten Ertrages am Fonds beteiligt war. Diese Argumentation steht in klarem Widerspruch einerseits zur langjährigen Praxis der Schweiz zur Anwendung ihrer Doppelbesteuerungsabkommen und andererseits zur ihrer Besteuerungspraxis in Bezug auf Erträge aus kollektiven Kapitalanlagen.

Im Zusammenhang mit der Rückforderung von Quellensteuern gegenüber einem DBA-Partnerstaat aufgrund Verständigungsvereinbarung gelten schweizerische kollektive Kapitalanlagen in dem Ausmass als zur Quellensteuerrückforderung berechtigt, wie im Zeitpunkt der Fälligkeit der Ertragsausschüttung des Fonds an die Anleger schweizerische Anleger am Fonds beteiligt sind. Diese langjährige und unbestrittene Praxis ist festgehalten in Ziffer 2.11 des Kreisschreibens Nr. 24 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20.11.2017. Hier gilt es somit nicht als relevant, welcher Anleger bei Eingang der ausländischen Dividende am Fonds beteiligt war, sondern es wird (vernünftigerweise) bloss darauf abgestellt, wer per Ausschüttung bzw. Thesaurierung des Fonds am Fonds beteiligt ist. Es kann nicht sein, dass diese pragmatische Methode zwar genügt um festzustellen, dass der Anleger nutzungsberechtigt ist, so dass der Fonds für seine schweizerischen Anleger den rückforderbaren Teil der Quellensteuer vom anderen Vertragsstaat zurückfordern kann, gleichzeitig aber weitaus strengere Kriterien gelten, wenn es darum geht, dieselbe Nutzungsberechtigung zu prüfen im Zusammenhang mit der Anrechnung des nicht rückforderbaren Teils der Quellensteuer (erster Methodendualismus). Dies umso mehr, als der Anleger mit den quellensteuerbelasteten Erträgen den schweizerischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuern unterliegt, auch wenn er die Fondsanteile allenfalls erst nach Zufluss der betreffenden Dividende erworben hatte (zweiter Methodendualismus).

Die Behebung dieser stossenden Inkohärenz wäre relativ einfach möglich, indem die kollektiven Kapitalanlage jeweils anlässlich der Ausschüttung bzw. der Thesaurierung ihres Jahresertrages den Frankenbetrag der aufgelaufenen Sockelsteuern pro Fondsanteil als zusätzliche Kennzahl publiziert, so dass diejenigen Anleger, welche ja auch den ausgeschütteten bzw. thesaurierten Ertrag des Fonds zu versteuern haben, die Möglichkeit haben, diesen Sockelsteuerbetrag zusätzlich als Einkommen zu deklarieren und dafür diesbezüglich die pauschale Steueranrechnung geltend zu machen.

Der Ordnung halber verweisen wir auf unseren beiliegenden Antrag vom 22. August 2018.

Für die Aufmerksamkeit, die Sie unseren Ausführungen entgegenbringen, danken wir Ihnen herzlich. Gerne stehen wir Ihnen für ergänzende Auskünfte jederzeit zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

Swiss Funds & Asset Management Association SFAMA



Felix Haldner
Präsident



Markus Fuchs
Geschäftsführer

Beilage

Revision der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung:
Anrechnung von Sockelsteuersätzen auf über kollektive Kapitalanlagen vereinnahmten
Erträgen (SFAMA-Antrag 22. August 2018)

Basel, 22. August 2018



Revision der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung: Anrechnung von Sockelsteuersätzen auf über kollektive Kapitalanlagen vereinnahmten Erträgen

Bekanntlich ist vorgesehen, im Rahmen der Steuervorlage 17 unter anderem auch Änderungen an der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA)¹ vorzunehmen. Nachdem wir freundlicherweise hierzu eingeladen wurden, möchten wir gerne auf den nachstehend erläuterten Bedarf zur Ergänzung VpStA hinweisen und die Gelegenheit wahrnehmen, einen konkreten Vorschlag hierzu einzubringen. Wir danken im Voraus für dessen Prüfung und Berücksichtigung im Rahmen der anstehenden Revision der VpStA.

Ausgangslage

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), welche die Schweiz abgeschlossen hat, sehen in Bezug auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, welche eine in der Schweiz ansässige Person bezieht und auf welchen der andere Staat gemäss dem Abkommen eine nicht rückforderbare Quellensteuer (sogenannte Sockelsteuer) erheben darf, vor, dass die Schweiz dem Steuerpflichtigen entweder die Anrechnung dieser Sockelsteuer gewährt, die schweizerische Steuer in pauschaler Weise ermässigt oder die betreffenden Einkünfte teilweise von der schweizerischen Steuer befreit – Beispiel: Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-Deutschland².

Art. 2 Abs. 1 lit. e des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung³ delegiert die Konkretisierung, wie die in DBA vereinbarte Steueranrechnung durchzuführen ist, an den Bundesrat. In der VpStA hat der Bundesrat entsprechende Ausführungsbestimmungen in Bezug auf in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen festgelegt. Art. 13 VpStA sieht dabei vor, dass die pauschale Steueranrechnung mittels eines Antragsformulars beim Ansässigkeitskanton geltend zu machen ist, wobei die entsprechenden kantonalen Formulare jeweils vorsehen, dass die Erträge, welche mit einer Sockelsteuer belastet waren, einzeln aufzuführen sind. Während dieses Erfordernis in Bezug auf Dividenden und Zinsen, welche die Steuerpflichtigen direkt vereinnahmt haben, zweifellos vernünftig ist, hat es zur Folge, dass in der Praxis für die Steuerpflichtigen keine Möglichkeit besteht, Sockelsteuern zur Anrechnung zu bringen, die ihnen auf Erträgen abgezogen wurden, welche sie indirekt über kollektive Kapitalanlagen vereinnahmt haben, denn die Fonds-Anleger haben keine Kenntnis von den einzelnen Erträgen des Fonds und erst recht keine diesbezüglichen Belege.

Steuerliche Gleichbehandlung von kollektiven Kapitalanlagen mit Direktanlagen

Gemäss der Konzeption der schweizerischen Einkommenssteuern gelten kollektive Kapitalanlagen generell als transparent⁴. Die Erträge werden den Anlegerinnen und Anlegern ihren Anteil-

¹ SR 672.201

² SR 0.672.913.62

³ SR 672.2

⁴ vgl. Botschaft 23. September 2005 zum Kollektivanlagengesetz (BBl 2005 6491)

len entsprechend zugerechnet⁵. Zu einem grossen Teil ist dieses Transparenzprinzip umgesetzt, mit gewissen Vereinfachungen aus administrativen Gründen, namentlich dass indirekt über kollektive Kapitalanlagen vereinnahmte Erträge im Zeitpunkt der Fälligkeit der Ausschüttung bzw. im Zeitpunkt der Ertragsthesaurierung der kollektiven Kapitalanlage steuerbar sind⁶.

Hintergrund des Transparenzprinzips ist, dass wirtschaftliche Doppelbelastungen dem Wesen der kollektiven Kapitalanlagen widersprechen⁷, will heissen, der Anleger, welcher über eine kollektive Kapitalanlage investiert, soll steuerlich gleichgestellt werden, wie wenn er direkt in die unterliegenden Aktien oder Obligationen investieren würde.

Lücke in der geltenden VpStA

Wie eingangs erwähnt, sehen die meisten Schweizer DBA in genereller Weise vor, dass Sockelsteuern entweder an die Einkommens- bzw. Gewinnsteuern des Begünstigten anzurechnen sind oder dass die betreffenden Erträge teilweise von der schweizerischen Steuer zu befreien sind. Mit dem Erlass der VpStA hat sich der Bundesrat für eine Entlastungsmethode entschieden, wonach die Sockelsteuer grundsätzlich an die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer angerechnet wird, soweit auf diesen Einkünften eine schweizerische Steuer erhoben wird.

Soweit eine sockelsteuerbelastete Dividende nicht dem Anleger direkt zufließt, sondern über eine kollektive Kapitalanlage, hat der Anleger jeweils weder Kenntnis noch Dokumentation davon, wenn auf seinen (indirekt vereinnahmten) Erträgen Sockelsteuern anfallen. Folglich ist es ihm nicht möglich, die Steueranrechnung, die ihm eigentlich gemäss DBA und aufgrund des geltenden Prinzips der Transparenz zustehen würde, geltend zu machen, obwohl er diese Erträge in Form der ausgeschütteten bzw. thesaurierten Erträge der kollektiven Kapitalanlage zu versteuern hat. Dies stellt eine ungerechtfertigte Benachteiligung derjenigen Anleger dar, welche ihre Anlagen über kollektive Kapitalanlagen halten, und eigentlich eine Nichterfüllung der staatsvertraglichen Verpflichtung der Schweiz aufgrund der DBAs.

Vorschlag zur Ergänzung der VpStA

Wir schlagen vor, die Art 1 - 3 VpStA so zu ergänzen, dass die pauschale Steueranrechnung auch in Bezug auf Sockelsteuern geltend gemacht werden kann, welche bei indirekt vereinnahmten Erträgen angefallen sind.

Vorgeschlagener Wortlaut	Erläuterung
Art. 1 Abs. 1: Diese Verordnung gilt für Erträge (Abs. 2 und 3) aus Staaten (Vertragsstaaten), mit denen die Schweiz zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen) abgeschlossen hat, die für diese Erträge eine Entlastung von den schweizerischen Steuern vorsehen.	Da die über kollektive Kapitalanlagen zufließenden sockelsteuerbelasteten Erträge nicht direkt aus dem betreffenden Vertragsstaat stammen, muss der Geltungsbereich der Verordnung explizit auch auf die indirekt vereinnahmten Erträge verweisen.
Art. 1 Abs. 3 (neu): Ebenfalls als Erträge im Sinne dieser Verordnung gelten Erträge aus kollektiven Kapitalanlagen, soweit diese aus Divi-	Gleichstellung der Dividenden und Zinsen, welche dem Steuerpflichtige indirekt über eine kollektive Kapitalanlage zufließen, mit

⁵ Ziffer 3.2 des Kreisschreibens 25 der ESTV vom 23. Februar 2018, KS 25

⁶ KS 25 Ziffer 4.2

⁷ so bereits die Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 64

<p>denden oder Zinsen stammen, welche die kollektive Kapitalanlage vereinnahmt hat und auf welcher gemäss dem internen Recht des Quellenstaates und in Übereinstimmung mit dem mit diesem Vertragsstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine begrenzte Steuer (Sockelsteuer) abgezogen wurde.</p>	<p>direkt vereinnahmten Dividenden und Zinsen.</p>
<p>Art. 2 Abs. 2^{bis} (neu): Erträge im Sinne von Art. 1 Abs. 3 werden derjenigen Person zugerechnet, welche die Anteile an der kollektiven Kapitalanlage im Zeitpunkt der Ausschüttung oder Thesaurierung hält, welche die Zeitperiode betrifft, in welcher die mit der Sockelsteuer belasteten Dividenden oder Zinsen vereinnahmt worden waren. Massgeblich ist hierfür die Summe der im abgelaufenen Geschäftsjahr abgezogenen, proportional auf die ausstehenden Fondsanteile verteilten, Sockelsteuerbeträge, welche die kollektive Kapitalanlage oder deren Fondsleitung einmal jährlich publiziert.</p>	<p>Gemäss bestehender Besteuerungspraxis werden Erträge kollektiver Kapitalanlagen bei dem Anleger besteuert, welcher im Zeitpunkt der Ertragsausschüttung bzw. -thesaurierung die Anteile an der kollektiven Kapitalanlage hält. Nachdem somit für die Besteuerung der Erträge nicht als relevant betrachtet wird, ob der Steuerpflichtige bereits bei Fälligkeit der unterliegenden Dividenden bzw. Zinsen an der kollektiven Kapitalanlage beteiligt war, ist es konsequent, dass es auch in Bezug auf die pauschale Steueranrechnung nur darauf ankommt, dass der Steuerpflichtige bei Fälligkeit der Fondsausschüttung/-thesaurierung die betreffenden Anteile an der kollektiven Kapitalanlage hält.</p> <p>Es ist Sache der kollektiven Kapitalanlage, zu Händen der Anleger und der Steuerbehörde auszuweisen, wie hoch die Summe der in der betreffenden Geschäftsperiode angefallenen Sockelsteuern war. Die Fondsbuchhaltung ist so zu führen, dass diese Kennzahl daraus ersichtlich ist und die Steuerbehörde diese bei einer Domizilkontrolle nachvollziehen kann.</p>
<p>Art. 3 Abs. 4 (neu): Wer die pauschale Steueranrechnung auf Erträgen im Sinne von Art. 1 Abs. 3 beantragt, hat die von Vertragsstaaten abgezogenen Sockelsteuern als zusätzliches Einkommen zu deklarieren. Massgeblich sind hierfür die proportional auf die ausstehenden Fondsanteile verteilten Sockelsteuerbeträge, welche die kollektive Kapitalanlage oder deren Fondsleitung publiziert hat. Für Unternehmen, die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind, gilt Absatz 3 sinngemäss.</p>	<p>Die pauschale Steueranrechnung setzt generell voraus, dass die betreffenden Erträge brutto deklariert werden. Da sockelsteuerbelastete Erträge in der Fondsbuchhaltung netto (d.h. nach Abzug der Sockelsteuer) verbucht werden und sich die steuerbare Ertragsausschüttung bzw. -thesaurierung der kollektiven Kapitalanlage entsprechend verringert, muss der Steuerpflichtige konsequenterweise den Sockelsteuerbetrag als zusätzlichen Ertrag deklarieren, wenn er diesbezüglich die pauschale Steueranrechnung verlangt.</p>

Grundsätzlich wären auch andere Methoden denkbar, wie Anleger, die Wertschriften über kollektive Kapitalanlagen halten, in Bezug auf die pauschale Steueranrechnung den Anlegern gleichgestellt werden könnten, die Wertschriften direkt halten. Der obige Vorschlag zur Ergänzung der VpStA ist die Variante, welche nach Ansicht unseres Verbandes am sachgerechtesten ist, auch unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismässigkeit. Im Anhang sind drei Varianten mit ihren jeweiligen Vor- und Nachteilen dargestellt, welche grundsätzlich zur Lösung dieses Problems in Frage kommen könnten. Der obige Vorschlag entspricht der im Anhang dargestellten Variante 2 ("Pauschale Steueranrechnung per Ausschüttungs- oder Thesaurierungstermin des Fonds").

Wir bitten Sie höflich, diesen Vorschlag anlässlich der Revision der VpStA zu berücksichtigen. Gerne stehen wir Ihnen für Rückfragen oder weitere Erläuterungen zur Verfügung.

Anhang

Varianten zur Steuerentlastung der Fonds-Anleger

Die Wortlaute der DBAs in den jeweiligen Methodenartikeln würden grundsätzlich eine Vielzahl von Varianten zulassen, mit welchen die Schweiz die angefallenen ausländischen Sockelsteuern berücksichtigen könnte. Nachstehend sind drei mögliche Varianten mit ihren jeweiligen Vor- und Nachteilen skizziert.

1. Detaillierter Durchgriff

In dieser Variante würde in Bezug auf jede Dividende, welche der Fonds vereinnahmt und für welche das DBA zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat eine Sockelsteuer vorsieht, der Frankenbetrag berechnet, welchen diese Sockelsteuer pro Fondsanteil ausmacht. Den Anlegern, welche per Auszahlungsdatum dieser Dividenden Anteile an diesem Fonds hielten, würde die Depotbank des Kunden einen Beleg ausstellen, welcher die anteilige Sockelsteuer ausweisen würde, die auf die gehaltenen Fondsanteile entfiel. Der Anleger könnte sodann diesen Sockelsteuerbetrag zusätzlich als Einkommen deklarieren und dafür diesbezüglich (im Rahmen des anwendbaren Maximalbetrages gemäss VpStA) die pauschale Steueranrechnung geltend machen.

Beispiel:

Ein Anlagefonds mit einem Nettofondsvermögen von CHF 500 Mio. hält 13'000 Aktien Siemens AG, worauf am 05.02.2018 eine Dividende von umgerechnet CHF 4.305 pro Aktie anfällt. Bei einer typischen Stückelung der Fondsanteile von rund CHF 100 ergibt das pro Fondsanteil eine anteilige Dividende von CHF 0.0112 bzw. einen anteiligen Sockelsteuerbetrag von CHF 0.0017. Wenn ein Anleger im Gegenwert von CHF 20'000 Anteile an diesem Fonds hielt, beträgt der auf ihn entfallende Sockelsteuerbetrag aus dieser Dividende CHF 0.34.

Vorteile

Diese Variante würde die Steuerpflichtigen, welche die unterliegenden Wertschriften indirekt über eine kollektive Kapitalanlage halten, grundsätzlich weitestgehend gleich behandeln wie direkt haltende Steuerpflichtige.

Nachteile

Diese Variante hätte prohibitiven administrativen Aufwand für die Steuerpflichtigen zur Folge, denn es ist wesentypisch für kollektive Kapitalanlagen, dass diese das Vermögen in einer Weise diversifiziert anlegen, wie dies für die einzelnen Anleger nicht möglich wäre. Nur in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger ein sehr grosses Vermögen in den betreffenden Fonds investiert hätte, würde sich der administrative Aufwand für die Beanspruchung der pauschalen Steueranrechnung lohnen. Kleinen und mittleren Anlegern würde damit faktisch der ihnen zustehende DBA-Vorteil verwehrt. Auch für die Veranlagungsbehörden hätte diese Variante einen völlig unverhältnismässigen (Kontroll-) Aufwand zur Folge.

2. Pauschale Steueranrechnung per Ausschüttungs- oder Thesaurierungstermin des Fonds

Dies ist die Variante, deren Umsetzung wir vorliegend vorschlagen.

In dieser Variante würden die während des Geschäftsjahres der kollektiven Kapitalanlage angefallenen Sockelsteuern in der Fondsbuchhaltung aufaddiert⁸ und würde anlässlich der Ausschüttung bzw. der Thesaurierung des Jahresertrages dieses Fonds der Frankenbetrag dieser aufgelaufenen Sockelsteuern pro Fondsanteil als zusätzliche Kennzahl publiziert. Anleger hätten sodann die Möglichkeit, diesen Sockelsteuerbetrag zusätzlich als Einkommen zu deklarieren und dafür diesbezüglich (im Rahmen des anwendbaren Maximalbetrages gemäss VpStA) die pauschale Steueranrechnung geltend machen.

Beispiel⁹:

Ein Anlagefonds mit einem Nettofondsvermögen von CHF 500 Mio. vereinnahmt im Lauf des Geschäftsjahres Dividenden von umgerechnet CHF 10 Mio. und die darauf angefallene Sockelsteuer beträgt CHF 1.5 Mio. Anlässlich der jährlichen Ertragsausschüttung publiziert der Fonds pro Anteil einen Sockelsteuerbetrag von CHF 0.30. Wenn ein Anleger im Gegenwert von CHF 20'000 Anteile an diesem Fonds hielt, beträgt der für ihn relevante Sockelsteuerbetrag aus diesem Fonds CHF 60 für welchen er die pauschale Steueranrechnung geltend machen kann (limitiert durch den anwendbaren Maximalbetrag).

Vorteile

Diese Variante würde für die Steuerpflichtigen und für die Veranlagungsbehörden zu relativ bescheidenem administrativem Aufwand führen. Sie würde zudem an die bestehende Besteuerungspraxis anknüpfen, wonach derjenige Anleger den ausgeschütteten bzw. thesaurierten Ertrag versteuern muss, welcher per Ausschüttungs- bzw. Thesaurierungstermin Fondsanteile hält, auch wenn er die Fondsanteile nicht über das ganze Jahr gehalten hatte. Nachdem das Ausmass, in welchem eine kollektive Kapitalanlage selber gegenüber gewissen DBA-Partnerstaaten teilweise Quellensteuern zurückfordern kann, ebenfalls davon abhängt, in welchem Ausmass der Fonds per Ausschüttungs-/Thesaurierungstermin im Besitz schweizerischer Anleger war, erwiese sich diese Variante auch diesbezüglich als konsequent.

Nachteile

Diese Variante bringt eine gewisse Ungenauigkeit mit sich – allerdings nicht ein Missbrauchsrisiko, denn es ist kaum denkbar, dass ein Anleger kurz vor Ausschüttungstermin gezielt im Hinblick auf die Geltendmachung der pauschalen Steueranrechnung Fondsanteile erwerben würde, denn dann müsste er ja auch den ausgeschütteten Fondsertrag versteuern.

3. Verbuchung sockelsteuerbelasteter Erträge als Kapitalgewinne

In dieser Variante würden die kollektiven Kapitalanlagen diejenigen Dividendenerträge, welche mit einer Sockelsteuer belastet waren, nicht als Ertrag, sondern als Kapitalgewinn verbuchen. Dies aufgrund der Überlegung, dass der oben beschriebene detaillierte Durchgriff in den meisten Fällen ergeben würde, dass aufgrund der Steueranrechnung (der ganzen 15% Sockelsteuer

⁸ Erhöht bzw. reduziert um Ertragsausgleichsbuchungen bei Zeichnungen bzw. Rückgaben von Fondsanteilen während des Jahres

⁹ Zur besseren Verständlichkeit des Beispiels hier keine Berücksichtigung von Ertragsausgleichsbuchungen

oder, falls anwendbar, des tieferen Maximalbetrags) netto gar keine Schweizer Einkommens- bzw. Gewinnsteuer auf diesem Ertrag erhoben würde.

Beispiel:

Gegenwert der vom Anleger gehaltenen (Aktien-) Fonds	CHF	20'000
Angenommene Dividendenrendite (vor Quellensteuern) 3%	CHF	600
Sockelsteuer 15%	CHF	90
Auf Stufe Fonds erhobene Verwaltungskommission 1%	CHF	200
Steuerbarer Ertrag des Anlegers unter Einbezug der Sockelsteuer (d.h. Dividendenertrag CHF 600 – Verwaltungskommission CHF 200)	CHF	400
Einkommenssteuer (CHF 400 × angenommener kumulierter Steuersatz: 20%)	CHF	80

Vorteile

Diese Variante hätte für alle Involvierten (Steuerpflichtige, Veranlagungsbehörden, Fondsleitungen) minimalen administrativen Aufwand zur Folge und würde trotzdem zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

Nachteile

Bei sehr hohen Einkommen könnte diese Variante zu einer gewissen Steuerersparnis für diese Anleger führen, da dort der auf diesen Erträgen anfallende Einkommenssteuerbetrag aufgrund eines hohen anwendbaren Einkommenssteuersatzes allenfalls höher sein könnte als die anrechenbare Sockelsteuer. Eine solche Steuerersparnis wäre allerdings sicher nicht sehr gross¹⁰.

¹⁰ Hierbei ist zu beachten, dass für die Berechnung des Maximalbetrages gemäss Art. 9 VpStA jeweils auf den Gesamt-, nicht auf den Grenzsteuersatz abgestellt wird. Der Vergleich eines (bei hohem Einkommen gegebenenfalls hohen) Grenzsteuersatzes mit der Sockelsteuer von 15% wäre folglich inkonsequent.

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

per Mail an vernehmlassungen@estv.admin.ch

Basel, 17. Juli 2019 LU

Stellungnahme der Handelskammer beider Basel zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen sowie zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer,
sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen sowie zu den Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

In der Beilage senden wir Ihnen unsere Stellungnahme, mit der Bitte, unsere Überlegungen bei den zukünftigen Arbeiten zu berücksichtigen. Für zusätzliche Fragen im Zusammenhang mit unseren Darstellungen stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

Handelskammer beider Basel


Martin Dätwyler
Direktor


Luca Urgese
Leiter Finanzen und Steuern

Beilage:
Stellungnahme

Martin Dätwyler
Direktor

T +41 61 270 60 81
F +41 61 270 60 65

m.daetwyler@hkbb.ch

Handelskammer beider Basel

St. Jakobs-Strasse 25
Postfach
CH-4010 Basel

T +41 61 270 60 60
F +41 61 270 60 05

www.hkbb.ch

Stellungnahme

STAF-Verordnungen

Basel, 17.07.2019 LU

Die Handelskammer beider Basel möchte die Umsetzung der STAF dazu nutzen, um die Schweiz im internationalen Standortwettbewerb attraktiv zu positionieren. Sie fordert deshalb, die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern mit einer sogenannten Basketregelung zu ergänzen und lehnt zusätzliche Abzüge bei der Berechnung des Maximalbetrages ab. Sie begrüsst, dass künftig keine Kürzung mehr an der Herabsetzung des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung vorgenommen werden soll. Schliesslich unterstützt sie die Regierungen beider Basel in ihrer Forderung, an der heutigen Praxis bei der Berechnung des Steueranrechnungsbetrages zwischen Bund und Kantonen festzuhalten.

Ausgangslage

Am 19. Mai 2019 wurde das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) mit einem Ja-Anteil von 66,4 Prozent der Stimmberechtigten angenommen. Zur Umsetzung der Vorlage hat der Bundesrat fünf Verordnungen publiziert.

Die Verordnungen zur Patentbox und über den Finanz- und Lastenausgleich waren bereits 2017 in Vernehmlassung. Sie werden mit geringfügigen Anpassungen und ohne weitere Vernehmlassung am 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt.

Die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen setzt diesen mit der STAF neu geschaffenen Abzug um. Mit zwei weiteren Verordnungen soll die Anrechnung ausländischer Quellensteuern an die neue STAF-Gesetzgebung angepasst werden. Bei dieser Gelegenheit werden noch weitere Änderungen vorgenommen. Auch diese Verordnungen sollen per 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt werden.

Anliegen

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen wurde in der STAF so ausgestaltet, dass sie nur von Kantonen eingeführt werden kann, deren effektive Gewinnsteuerbelastung am Kantonshauptort mindestens 18,03 Prozent beträgt. Faktisch trifft dies ausschliesslich auf den Kanton Zürich zu. Die Handelskammer beider Basel verzichtet daher auf eine Stellungnahme zu dieser Verordnung.

Handelskammer beider Basel

St. Jakobs-Strasse 25
Postfach
CH-4010 Basel

T +41 61 270 60 60
F +41 61 270 60 05

www.hkbb.ch

Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Die neuen Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ersetzen die bisherigen Verordnungen über die pauschale Steueranrechnung. Hierbei soll nicht nur die STAF-Vorlage umgesetzt, sondern die Gelegenheit für weitere Anpassungen genutzt werden.

Die Anrechnung von im Ausland erhobenen Quellensteuern ist für international tätige Unternehmen von grosser Bedeutung. Quellensteuern verteuern die Tätigkeit im Ausland. Durch eine wirtschaftsfreundlich gehandhabte Anrechnung kann dieser Effekt gemildert und dadurch die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen gestärkt werden.

Zum Inhalt der Vorlage

Die Handelskammer äussert sich zu einzelnen Elementen der Vorlage wie folgt:

1. Aufteilung des Anrechnungsbetrages zwischen Bund und Kantonen

Anstelle der bisherigen pauschalen Verteilung des Steueranrechnungsbetrages soll die Verteilung auf Bund und Kantone künftig nach effektiver Einkommens- und Gewinnsteuerbelastung erfolgen. Dieser Schritt ist grundsätzlich zu begrüssen, führt er doch zur Berücksichtigung der realen Verhältnisse. Entgegen der heutigen Praxis soll hierbei jedoch nicht mehr der gesamte Anteil des Bundes an der Steuerabrechnung abgezogen werden, sondern der Kantonsanteil von 21,2 Prozent abgezogen werden, sodass dem Bund mehr Geld verbleibt.

Nicht berücksichtigt wurde hierbei jedoch der Wegfall der Statusgesellschaften nach Art. 28 StHG, der sich gerade in der Region Basel stark auswirken wird. Für Kantone mit einem hohen Anteil an international tätigen Unternehmen führt dies dazu, dass ihr Steuerpotenzial im NFA höher ist, als es aufgrund der Steueranrechnung der Realität entspricht.

Die Handelskammer schliesst sich deshalb in dieser Frage der Haltung der Regierungen von Basel-Stadt und Basel-Landschaft an, wonach ein solcher „versteckter Verarmungsmechanismus“ zu vermeiden ist, indem der Anteil der Kantone an der direkten Bundessteuer bei der Verrechnung nicht einzubeziehen ist.

2. Herabsetzung des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung

Die Handelskammer begrüsst, dass die von der Wirtschaft schon lange geäusserte Kritik an der Herabsetzung des Anrechnungsbetrags bei teilweiser Besteuerung aufgenommen und künftig in solchen Fällen keine Kürzung mehr vorgenommen werden soll.

3. Berechnung des Maximalbetrags

Abzüge: Der Verordnungsentwurf sieht vor, dass bei der Berechnung des Maximalbetrages neben den Schuldzinsen und den Unkosten, die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen neu noch weitere Abzüge vorzunehmen sind. Im Ergebnis führt dies dazu, dass der Umfang der Anrechnung reduziert wird und die Unternehmen bei ihren Berechnungen zusätzlichen Aufwand tätigen müssen.

Der Vernehmlassungsbericht verweist hierzu auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, nennt jedoch eine Kann-Bestimmung. Somit erscheint diese Anpassung nach den Vorgaben der OECD nicht zwingend. Die Erweiterung führt also zu einer Verschlechterung für die Unternehmen gegenüber der heutigen Situation, ohne dass hierfür ein zwingender Grund ersichtlich wäre.

Die Handelskammer setzt sich für eine mit den internationalen Bestimmungen konforme Unternehmensbesteuerung ein. Wo diese Bestimmungen jedoch den Staaten einen Spielraum bieten, soll dieser zu Gunsten eines attraktiven Wirtschaftsstandortes ausgenutzt werden. Deshalb beantragt die Handelskammer, an der heutigen Fassung festzuhalten.

Kirchensteuern: Neu sollen auch die Kirchensteuern in die Bemessung des Maximalbetrags einbezogen werden. Dies entspricht den Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Berücksichtigung dieser Steuer explizit vorsehen. An dieser Anpassung ist sowohl für juristische als auch für natürliche Personen ausdrücklich festzuhalten.

4. Steueranrechnungs-Formular

Art. 13 VStA sieht vor, dass der Antrag auf Steueranrechnung „auf einem besonderen Formular“ einzureichen ist. Diese Formulierung kann so verstanden werden, dass zwingend ein papiernes Formular zu verwenden ist.

Es sollte vermieden werden, durch eine zu restriktive Formulierung die Möglichkeit von eGovernment-Lösungen unnötig zu versperren. Der Antrag auf Steueranrechnung soll für die Steuerpflichtigen so einfach und unkompliziert wie möglich ausgestaltet werden. Daher sollte die Formulierung so angepasst werden, dass auch digitale Lösungen möglich sind.

Weitere Forderungen

Die Handelskammer bedauert, dass der Bundesrat auf die Einführung der sogenannten Basketregelung verzichten will. Sie erachtet es als sehr wichtig, dass sich die Schweiz im internationalen Standortwettbewerb attraktiv positioniert. Mit Annahme der STAF-Vorlage wurde hierfür ein wichtiger Meilenstein erreicht. Nun besteht die Möglichkeit, im Rahmen der Umsetzung auf Verordnungsebene einen weiteren Schritt zu gehen und Instrumente zu nutzen, die international verbreitet und akzeptiert sind.

Hierzu gehört aus Sicht der Handelskammer ebendiese Basketregelung. Damit würden bei der Berechnung der pauschalen Steueranrechnung auch Einkünfte berücksichtigt, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen befreit sind. Mit einer solchen Lösung, die auch von anderen Staaten angewendet wird, könnte sich die Schweiz zusätzlich positiv positionieren.

Die Handelskammer beantragt deshalb, die Einführung der Basketregelung nochmals in Erwägung zu ziehen und in die Verordnung aufzunehmen.

Frau Tamara Pfammatter
Frau Simone Bischoff
Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Per E-Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

WPO

Dr. Jean-Philippe Kohl
Leiter Wirtschaftspolitik

Pfingstweidstrasse 102
Postfach
CH-8037 Zürich
Tel. 044 384 48 15

j.kohl@swissmem.ch
www.swissmem.ch

Zürich, 17. Juli 2019

Vernehmlassung zu den STAF-Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung und die Anrechnung ausländischer Quellensteuern; Stellungnahme Swissmem

Sehr geehrte Frau Pfammatter, sehr geehrte Frau Bischoff

Mit Schreiben vom 10. April 2019 laden Sie die interessierten Kreise zur Stellungnahme zum Vorentwurf zu den STAF-Verordnungen über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung und die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ein.

Swissmem ist der führende Verband der schweizerischen Maschinen-, Elektro- und Metall-Industrie (MEM-Industrie) und verwandter technologieorientierter Branchen. Zu unseren Mitgliedfirmen zählen nebst vielen KMU auch zahlreiche Grossunternehmen, die von der vorliegenden Vorlage unmittelbar betroffen sind.

Für international agierende Firmen ist es besonders von Bedeutung, die steuerliche Konkurrenzfähigkeit des Schweizer Standortes zu erhalten. Die Vorlage bringt denn auch wichtige Verbesserungen. Bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern verfügen wichtige Konkurrenzstandorte jedoch über deutlich attraktivere Regelungen. Vor diesem Hintergrund schliessen wir uns der Stellungnahme unseres Dachverbands economiesuisse vollumfänglich an und bitten Sie, deren materiellen Änderungsanträge zu berücksichtigen.

Besten Dank für Ihre Kenntnisnahme.

Freundliche Grüsse



Dr. Jean-Philippe Kohl
Leiter Wirtschaftspolitik

Herr Bundesrat
Ueli Maurer
Eidg. Finanzdepartement EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Per E-Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

17. Juli 2019

Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Im April 2019 haben Sie uns eingeladen, in oben genannter Sache Stellung zu nehmen. Diese Gelegenheit der Meinungsäusserung nehmen wir gerne wahr. Coptis nimmt gestützt auf der Diskussion innerhalb der Fachkommission Steuern und im Interesse der betroffenen Mitglieder im Immobiliensektor wie folgt Stellung:

- Coptis begrüsst die Verordnung zum steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen zur Berechnung des Sicherheitseigenkapitals und die damit verbundene Berechnung des fiktiven Zinsabzugs.
- Der in Art. 25a^{bis} Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden und in Art. 1 der oben genannten Verordnung verwendete Begriff „nicht betriebsnotwendige Aktiven“ ist insbesondere in Bezug auf Immobilien auslegungsbedürftig.
- Das im Erläuterungsbericht zu Art. 1 der Verordnung erwähnte Beispiel, wonach Wohnliegenschaften (Ziffer 2.3.2.1 der Tabelle) in vielen Fällen nicht betriebsnotwendige Aktiven darstellen dürften, erachten wir als nicht praxistauglich.
- Die Frage, ob betriebsnotwendige Aktiven vorliegen oder nicht, darf nicht von der Immobilienkategorie abhängen. Grundsätzlich bedarf es einer Beurteilung aus Sicht des Steuerpflichtigen, ob die Immobilien einen Betrieb darstellen und ob in diesem Zusammenhang Immobilien betriebsnotwendig sind.
- Sowohl aus verwaltungsökonomischer Sicht als auch aus Gründen der Rechtssicherheit ist deshalb eine praxisfreundliche Umschreibung des Begriffs „nicht betriebsnotwendige Aktiven“, insbesondere bei Immobilien, wünschenswert.

- Bei juristischen Personen, deren Geschäftszweck das Halten und Verwalten von Immobilien beinhaltet, kann das Halten und Verwalten von Immobilien in Anlehnung an die herrschende Verwaltungspraxis einen Betrieb verkörpern (vgl. Ziff. 4.3.2.8 des Kreisschreibens Nr. 5 vom 1. Juni 2014 der Eidg. Steuerverwaltung). Damit deren Geschäftszweck erfüllt werden kann, ist das Halten und Bewirtschaften von Immobilien notwendig, weshalb die Immobilien vorliegend als betriebsnotwendig zu qualifizieren sind, ungeachtet davon, ob es sich nun um Wohn- oder Geschäftsimmobilien handelt.
- Mit Blick auf den in Liechtenstein bereits vor Jahren implementierten Eigenkapitalzinsabzug ist festzustellen, dass bei juristischen Personen, die Immobilien halten und verwalten, der Eigenkapitalzinsabzug grundsätzlich anwendbar ist, was z.B. auch in Belgien der Fall ist.
- In diesem Sinne würden wir in Bezug auf den Grundbesitz eine wirtschafts- und praxisfreundliche Lösung begrüßen. Hierzu schlagen wir unter Art. 1 der oben genannten Verordnung zu Randziffer 2.3.21 und 2.3.2.2 in der Tabelle folgende Präzisierung vor:

„Als betriebsnotwendig gelten grundsätzlich Immobilien, welche durch die juristische Person selber für betriebliche Zwecke nutzt oder im Sinne der Umstrukturierungspraxis einen Betrieb verkörpern.“

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen und stehen bei Fragen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

Coptis
Fachkommission Steuern

Eidgenössisches Finanzdepartement
CH-3003 Bern

Zürich, 16. Juli 2019

Per Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Stellungnahme zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen.

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. April 2019 wurden die interessierten Kreise zur Vernehmlassung betreffend den Änderungen zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen eingeladen. Der Schweizerische Baumeisterverband (SBV) vertritt die Interessen von mehr als 2500 Mitgliedsbetrieben im Bauhauptgewerbe. Er ist damit mit Abstand die grösste Organisation der Schweizer Bauwirtschaft. Gerne nehmen wir im Folgenden zur Vorlage Stellung.

Der SBV begrüsst die Anpassungen der Verordnung, da diese gerade bei kapitalintensiven Branchen wie dem Bauhauptgewerbe eine wesentliche Verbesserung schafft.

Mit den Anpassungen zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen schafft der Bund die wesentlichen Grundlagen für eine wirtschaftsfreundliche Umsetzung der STAF Vorlage innerhalb der Kantone. Durch den steuerlichen Abzug einer Eigenfinanzierung wird nun die längst überfällige steuerliche Ungleichbehandlung zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung abgeschafft. Dies begrüsst der SBV.

Mit dem gesetzlich festgelegten kalkulatorischen Zinssatz, welcher sich an den zehnjährigen Renditen der Bundesobligationen orientiert, wird die Wirkung dieser Massnahme jedoch geschmälert. Im aktuellen Zinsumfeld ist davon auszugehen, dass daher in den kommenden Jahren die Unternehmen nur von geringen Steuereinsparungen profitieren können.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Argumente und verbleiben mit freundlichen Grüssen

Schweizerischer Baumeisterverband

A blue ink signature of Dr. Benedikt Koch, consisting of a stylized 'B' and 'K' followed by a long horizontal stroke.

Dr. Benedikt Koch
Direktor

A blue ink signature of Bernhard Salzmann, written in a cursive style.

Bernhard Salzmann
Vizedirektor, Leiter Politik & Kommunikation

Wir bauen für Sie die Schweiz