

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 Lizenzträgen 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