

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN**

Herr Bundespräsident
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bernhof
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

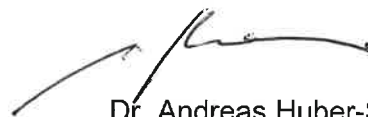
KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTORINNEN UND FINANZDIREKTOREN

Der Präsident:



Charles Juillard

Der Sekretär:



Dr. Andreas Huber-Schlatter

Kopie (per E-Mail)

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