

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