



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<sup>bis</sup> 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

sign.

Heinz Tännler

Regierungsrat

Kopie per E-Mail an:

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