



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
Bernhof
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 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 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».

Pauschalisierte 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 Standeskommission, 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 Standeskommission 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 Ständekommission 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 Ständekommission 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 zurückerstatten. 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