

Eidgenössische Steuerverwaltung
Simone Bischoff
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bern, 2. Juli 2019

Stellungnahme zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Sehr geehrte Frau Bischoff

Wir bedanken uns bestens, für die Gelegenheit im Rahmen der Vernehmlassung zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern Stellung nehmen zu können.

Unsere Stellungnahme umfasst zwei Teile. Der erste Teil enthält allgemeine Ausführungen zu den Auswirkungen ausländischer Quellensteuern und der Bedeutung der Steueranrechnung für Schweizer Unternehmen. Gerade für den Zugang zu den stark wachsenden Märkten der Schwellenländer ist eine wirksame Steueranrechnung zentral. Mit zwei Massnahmen im Bereich der Lizenz- und Dienstleistungserträge könnten für Schweizer Unternehmen markante Verbesserungen beim Zugang zu diesen „Zukunftsmärkten“ erreicht werden. Die erste Massnahme (Basketregelung) kann im Rahmen der STAF-Verordnung umgesetzt werden. Die zweite Massnahme (Quellensteueranrechnung auch ohne Doppelbesteuerungsabkommen) bedarf einer gesetzlichen Regelung der eidgenössischen Räte. Unabhängig davon ist SwissHoldings der Ansicht, dass die Schweiz dem Vorbild wichtiger Konkurrenten (Niederlande, Schweden, Irland) folgen und mittelfristig beide Massnahmen umsetzen sollte. Der zweite Teil der Stellungnahme enthält unsere Einschätzungen zum aktuellen Verordnungsentwurf.

Teil 1: Substantielle Verbesserung der Steueranrechnung ausserhalb der STAF - Stärkung der Position von Schweizer Unternehmen in den rasch wachsenden Schwellenländern

Auf Rechnungen von Schweizer Unternehmen erhobene ausländische Quellensteuern führen zu einer erheblichen Verteuerung von Schweizer Leistungen. Solche Quellensteuern haben eine ähnlich protektionistische Wirkung wie Importzölle auf Gütern. Sie führen dazu, dass Schweizer Industrieunternehmen einen grossen Anreiz haben, wichtige Tätigkeiten in Staaten mit günstigeren Lohn- und übrigen Betriebskosten zu verlegen. Betroffen sind Leistungen wie technischer Support aus der Schweiz, die Verwertung von Nutzungsrechten an in der Schweiz entwickelten Patenten und sonstigen Forschungs- und Entwicklungsergebnissen oder hier aufgebauten Marken sowie Finanzierungskativitäten. Im Unterschied zu Gewinnsteuern werden Quellensteuern auf dem Bruttoerlös erhoben. Entsprechend lassen sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, d.h. den auf der konkret erbrachten Dienstleistung erwirtschafteten Gewinn unbeachtet. Quellensteuern von zehn Prozent führen vielfach dazu, dass der mit einer exportierten Dienstleistung erwirtschaftete Gewinn einer Steuerbelastung im Quellenstaat von über fünfzig Prozent unterliegt.

Für wirtschaftlich stark vernetzte und exportorientierte Staaten wie die Schweiz ist es deshalb zentral, möglichst viele Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu vereinbaren, welche die zulässigen Quellensteuern stark reduzieren oder ganz beseitigen. Hauptprofiteuer tiefer



Quellensteuern sind die Konsumenten. Wie bei den Importzöllen auf Gütern führt das Fehlen von Quellensteuern zu tieferen Preisen und einem grösseren Güter- und Dienstleistungsangebot. Während viele Industriestaaten dieser Logik gefolgt sind und nicht nur Zölle auf Gütern, sondern auch den Grossteil der Quellensteuern massiv reduziert oder ganz abgeschafft haben, ist bei Schwellenländern das Gegenteil zu beobachten. Viele dieser Staaten haben ihre Quellensteuersätze in den letzten Jahren erhöht oder Quellensteuern auf weiteren Leistungen insbesondere auf verschiedenartigen Dienstleistungen eingeführt. Bei DBA-Verhandlungen verhalten sich Schwellenländer protektionistisch und beharren vielfach auf substantiellen Quellensteuern auf Lizenzgebühren, zahlreichen Dienstleistungserträgen oder Zinsen von zehn oder sogar 15 Prozent (z.B. Brasilien). Aktuell wird international im Rahmen des Projekts zur „Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“ nach Wegen gesucht, den sog. Markt- oder Quellenstaaten zusätzlich zu den Quellensteuern auch noch von den Gewinnsteuereinnahmen einen grösseren Anteil zukommen zu lassen. Wie bei den Quellensteuern wird dies zulasten jener Staaten gehen, in welchen die Wertschöpfung erbracht wurde (d.h. der Schweiz mit ihren vielen forschenden und über grosses Know-how verfügenden, internationalen Unternehmen).

Ein äusserst wirksames Instrument den eigenen Unternehmen den wirtschaftlichen Zugang zu Schwellenländern zu verbessern, sind neben DBAs (Senkung und Beseitigung von Quellensteuern) und Freihandelabkommen (Senkung und Beseitigung von Zöllen und nicht-tarifären Handelshemmnissen) insbesondere vorteilhafte Anechnungsmöglichkeiten für ausländische Quellensteuern. Soll Schweizer Unternehmen der Zugang zu wachstumstarken Schwellenländern verbessert werden, ist eine vorteilhafte Anrechnung von Quellensteuern insbesondere auf Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen eine grosse Hilfe. Gerade Schwellenländer weisen nämlich in diesem Bereich überdurchschnittlich hohe Quellensteuern auf. Eine wirksame Massnahme dazu ist die im Rahmen dieser Vernehmlassung geforderte Einführung einer Basketlösungen (vgl. Teil 2). Dabei werden für die Berechnung der anrechnungsfähigen Steuern auch die durch ein DBA befreiten Einkünfte mitberücksichtigt. Eine zweite wichtige Massnahme wäre die Anrechnung ausländischer Quellensteuern unabhängig vom Vorliegen eines bilateralen DBA. Diese Massnahme kann allerdings nur von den eidgenössischen Räten beschlossen werden, beschränkt doch das bestehende Bundesgesetz (SR 672.2) die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf DBA-Residualsteuern.

Wichtige Konkurrenten der Schweiz wie die Niederlande, Schweden oder Irland wenden Basketlösungen bereits an und sie gewähren ihren Unternehmen eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auch ohne Vorliegen eines DBAs. Im Vergleich zur Schweiz kennen diese Staaten somit deutlich vorteilhaftere Steueranrechnungsregelungen (auch unter Berücksichtigung des vorliegenden Vernehmlassungsvorschlags). Sie betrachten die Steueranrechnung als Instrument zur Wirtschaftsförderung. Diesen Weg sollte auch die Schweiz beschreiten, wobei die Initiative dazu primär vom Bund ausgehen müsste und er auch die damit verbundenen Ausgaben tragen sollte. Unabhängig von der vorliegenden Vernehmlassung schlägt SwissHoldings deshalb vor, dass Bund, Kantone und Wirtschaft konkrete Vorschläge erarbeiten, die auch die zweite Massnahmen beinhalten. Sollte das Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft die steuerliche Attraktivität der Schweiz verschlechtern, müssten die Vorschläge zum Schutz der industriellen Basis der Schweiz rasch umgesetzt werden. Eine Verbesserung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Lizenz- und Dienstleistungsbereich dürfte für die Schweizer Unternehmen auch vorteilhafter und für die Bundeskasse günstiger sein, als beispielsweise die geplante, einseitige Abschaffung sämtlicher inländischer Industriezölle im Umfang von 500 Mio Franken.



Teil 2: Stellungnahme zum vorliegenden Vernehmlassungsentwurf

Der Vernehmlassungsentwurf enthält verschiedene von SwissHoldings geforderte Anpassungen. Zu diesen zählen:

- Die Abschaffung der Kürzung bei teilweiser Besteuerung
- Die Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kantone gemäss der effektiven Steuersätze
- Die Steueranrechnung auch für die Kirchensteuer

SwissHoldings begrüsst dementsprechend diese Verordnungsanpassungen. Hinsichtlich der Anrechnung für die Kirchensteuer sind wir der Ansicht, dass diese aus rechtlichen Gründen zwingend ist und weder bei den juristischen noch bei den natürlichen Person auf diesen Entscheid zurückgekommen werden darf. Ähnlich stellt sich die Sachlage unseres Erachtens auch bei der bisher vollzogenen Kürzung bei teilweiser Besteuerung und bei der Verteilung des Steueranrechnungsbetrags dar. Angesichts der riesigen Fortschritte der IT-Systeme der Steuerverwaltungen sind solche Vereinfachungen nicht mehr nötig und die daraus resultierenden Kürzungen für die Steuerpflichtigen deshalb mit den internationalen Vorgaben unvereinbar.

Leider beinhaltet der Vernehmlassungsvorschlag nur geringfügige Verbesserungen. Einzelne Anpassungen beinhalten sogar Verschlechterungen und Erhöhen den Aufwand für die Unternehmen. SwissHoldings schlägt deshalb die folgenden zusätzlichen Verbesserungen vor:

Einführung einer Basketregelung:

Die von SwissHoldings im Rahmen der Arbeiten zur STAF-Verordnung – gestützt auf das Bundesgerichtsurteil 2C_64/2013 – mehrfach vorgeschlagene Einführung einer Basketlösung wurde im Verordnungsentwurf nicht aufgenommen. Das Bundesgericht hat im genannten Entscheid in der Erwägung 3.3.5 gestützt auf die herrschende Lehre in diesem Bereich unmissverständlich festgehalten, dass zur Berechnung des Maximalbetrages sämtliche steuerbaren Erträge gesamthaft berücksichtigt werden müssen. Auszug aus Erwägung 3.3.5:

3.3.5. *Demgegenüber macht der OECD-Kommentar präzise Angaben zur Berechnung des Maximalbetrags, was unter teleologischen Gesichtspunkten bedeutsam ist.*

...

Die beiden Vorgehensweisen [d.h. Proportionalmethode und Steuersatzmethode] setzen folglich übereinstimmend voraus, dass vom Gesamtbetrag der Erträge ausgegangen wird, was einer isolierten Betrachtung der quellensteuerbelasteten Kapitalerträge entgegen steht. Aus diesem Grund sind die Höchstbeträge nicht für jede Einkunftsart (quellenbesteuerte ausländische vs. übrige Erträge) gesondert zu ermitteln, sondern "gesamthaft". Das Prinzip des "limitation per item of income" findet im Bereich von Art. 23 B OECD-MA gerade keine Anwendung (Jens Schönfeld/Nils Häck, in: Jens Schönfeld/ Xaver Ditz [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, N. 56 zu Art. 23A/B OECD-MA; KLAUS VOGEL, in: Klaus Vogel/Morris Lehner [Hrsg.], DBA, Kommentar, 5. Aufl. 2008, N. 152 zu Art. 23 OECD-MA; Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, N. 16.573). Demzufolge erübrigt sich - wie schon auf Ebene der direkten Bundessteuer - anrechnungsrechtlich eine Unterscheidung der Einkünfte nach Natur (Kapitalertrag oder Grundstückgewinn?) oder Herkunft (Kanton A oder B?). Alle steuerbaren Erträge fallen in denselben Topf.

Aufgrund dieser klaren Aussage ist es unverständlich, wie die Forderung nach Einführung einer Basketregelung gemäss Abschnitt 5 des erläuternden Berichts offenbar gestützt auf eine isolierte Lehrmeinung verworfen wurde, wonach die obige Aussage des Bundesgerichts sich nicht auf die



Berechnung des Maximalbetrages beziehe und so zu interpretieren sei, dass keine Töpfe zwischen verschiedenen Kantonen gebildet werden dürfen.

Wir beantragen daher die gemäss Bundesgericht auch staatsvertraglich vorgesehene Aufnahme der Basketregelung in die Vorlage. D.h. für die Berechnung des Maximalbetrages sind sämtliche steuerbaren Erträge in einem Topf zu berücksichtigen.

Zu Artikel 11 Absatz 1 der Verordnung:

Für die Berechnung des Maximalbetrags sieht die bestehende Verordnung vor, dass die Erträge um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen und die Unkosten, die mit der Ertragserzielung zusammenhängen zu kürzen sind. Der Verordnungsentwurf sieht diesbezüglich sogar eine Verschlechterung für die Unternehmen vor. So sind neu neben den Unkosten, die mit der Ertragserzielung zusammenhängen, auch andere Aufwendungen, welche direkt oder indirekt mit der Ertragserzielung zusammenhängen, in Abzug zu bringen. Gegenüber heute müssen die Unternehmen deshalb bei der Berechnung des Maximalbetrags weitere Abzüge vornehmen, was den Umfang der Anrechnung zusätzlich einschränkt. Auch der administrative Aufwand für die Unternehmen wird vergrössert. Ohne dass irgendetwas internationale Vorgaben die Schweiz dazu zwingen, verschlechtert der Verordnungsentwurf deshalb die Position von Schweizer Unternehmen. Für SwissHoldings ist dieses Vorgehen unverständlich. Wir schlagen deshalb vor, dass neben den Schuldzinsen, die auf die Erträge entfallen, nur die direkt mit der Ertragserzielung zusammenhängenden Unkosten zum Abzug gebracht werden müssen.

Zu Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung:

Die bestehende Verordnung sieht für die Berechnung des Maximalabzugs vor, dass für Dividenden und Lizenzgebühren das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) Pauschalabzüge vorsehen kann. Pauschalabzüge sind für die Unternehmen äusserst wichtig. Sie führen zu einer markanten Reduktion des administrativen Aufwands. Insbesondere entfällt aus Sicht der Unternehmen der Zeitaufwand, die Schuldzinsen und die Unkosten zu berechnen, welche mit den Erträgen zusammenhängen und deshalb für die Berechnung des Maximalabzugs abgezogen werden müssen. Der Verordnungsentwurf sieht sogar vor, dass das EFD künftig auch für Zinsen und Dienstleistungszahlungen Pauschalabzüge vorsehen kann, was wir ausdrücklich begrüssen.

Ein Pauschalabzug ist allerdings nur dann eine Hilfe, wenn die Steuerpflichtigen darauf Vertrauen können, dass die Steuerverwaltung diesen akzeptieren muss und der Nachweis der effektiven Kosten (siehe oben) entfällt. Genau dies ist bei der Steueranrechnung nicht der Fall. Während beim Liegenschaftsunterhalt, den Berufskosten und in vielen anderen Steuerbereichen die Wahl des Steuerpflichtigen, anstelle der effektiven Kosten den Pauschalabzug geltend zu machen, von der Steuerverwaltung akzeptiert werden muss, ist dies bei der Steueranrechnung nicht der Fall. Hier kann, obwohl sich der Steuerpflichtige für den Pauschalabzug (und gegen den Abzug der effektiven Kosten gemäss Absatz 1) entschieden hat, die Steuerverwaltung den Nachweis erbringen, dass der Abzug wesentlich höher sein müsste. Diese Möglichkeit der Steuerverwaltung ist mit dem Grundgedanken von Pauschalabzügen unvereinbar, nämlich administrative Erleichterungen vorzusehen und dabei die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen zu verbessern. Wählt ein Steuerpflichtiger für bestimmte Erträge den Pauschalabzug und nicht den Abzug der effektiven Aufwendungen, sollen Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger an diesen Entscheid gebunden sein. Weder der Fiskus noch der Steuerpflichtige sollen in diesem Fall nachträglich die effektiven Aufwendungen geltend machen können. Wir schlagen deshalb vor, den Satz in Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung, wonach der Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen vorbehalten bleibt, ersatzlos zu streichen. Die Möglichkeit des Steuerpflichtigen die effektiven Kosten geltend zu machen, besteht bereits aufgrund des ersten Absatzes. Zusätzlich ist in Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung des EFD über die pauschale Steueranrechnung der letzte Satz zu streichen („Vorbehalten bleibt der Nachweis, dass der Anteil an den Schuldzinsen und Aufwendungen wesentlich höher oder niedriger ist.“).



Zu Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung i.V.m. Artikel 4 Absatz 3 der EFD-Verordnung:

Der Pauschalabzug für die Berechnung des Maximalabzugs bei Lizenzgebühren und Dienstleistungserträgen beträgt gemäss dem Verordnungsentwurf 50 Prozent der Bruttoerträge (Art. 4 Abs. 3 EFD-Verordnung). Entgegen der Ansicht der Verwaltung sind wir der Ansicht, dass dieser Abzug zu hoch ausfällt. Zudem sind wir der Meinung, dass ein tieferer Pauschalabzug den Unternehmen gerade beim Zugang zu wachstumstarken Schwellenländern helfen würde (siehe Ausführungen zu Teil 1). Wir schlagen deshalb vor, den Pauschalabzug für Lizenzgebühren und Dienstleistungserträge auf 30 Prozent festzusetzen.

Mit der Berücksichtigung der von uns vorgeschlagenen Verbesserungen (inkl. Basketregelung) würde die Schweiz bezüglich der Steueranrechnung eine Mittelposition einnehmen und könnte daher zumindest einen Teil des Rückstandes gegenüber wichtigen Konkurrenzstandorten aufholen.

Für die Berücksichtigung unserer Anliegen danken wir Ihnen bestens.

Mit freundlichen Grüssen

SwissHoldings
Geschäftsstelle

A handwritten signature in black ink, appearing to be "G. Rumo".

Dr. Gabriel Rumo
Direktor

A handwritten signature in black ink, appearing to be "M. Hess".

Martin Hess
Dipl. Steuerexperte

Cc SH-Vorstand, SH Tax Group, Swiss Taxation Subgroup

