



Branko Balaban

Rechtsanwalt und Notar, dipl. Steuerexperte
Partner Tax Team AG, Cham
branko.balaban@tax-team.ch
www.tax-team.ch



Markus Metzger

dipl. Steuerexperte, MWST-Experte FH
Partner Tax Team AG, Cham
markus.metzger@tax-team.ch
www.tax-team.ch

Steuervorlage 17

Steuerstandort Schweiz attraktiver gestalten – Ein Überblick

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat am 6. September 2017 das Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 (SV17) eröffnet.¹ Die SV17 bezweckt einerseits die Abschaffung von international nicht mehr akzeptablen Besteuerungsregelungen für Statusgesellschaften. Andererseits sieht die SV17 verschiedene Massnahmen vor, mit welchen die steuerliche Attraktivität des Standorts Schweiz erhalten werden soll. Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis zum 6. Dezember 2017.

1. Einleitende Bemerkungen

Das Stimmvolk hat am 12. Februar 2017 die Unternehmenssteuerreform III (USR III) abgelehnt. Bereits mit der USR III wollten Bundesrat und Parlament die international nicht mehr akzeptierten privilegierten Besteuerungen für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften und Domizilgesellschaften aufheben. Zwecks Erhalt der steuerlichen Attraktivität der Schweiz sah die USR III die Einführung diverser steuerlicher Sonderregelungen vor, so z. B. die Patentbox oder den Eigenkapitalzinsabzug. Rund ein halbes Jahr nach der Ablehnung der USR III durch das Stimmvolk hat der Bundesrat mit der SV17 bereits die Nachfolgelösung präsentiert. Die SV17 orientiert sich in weiten Teilen an den Vorschlägen der USR III. Die SV17 verzichtet jedoch auf gewisse Massnahmen, die im Abstimmungskampf zur USR III stark umstritten waren, so namentlich auf den Eigenkapitalzinsabzug. Ferner enthält die SV17 im Vergleich zur USR III weitere steuerliche Anpassungen, um die Akzeptanz der SV17 in diversen politischen Kreisen zu verbessern. Zu nennen sind insbesondere die Erhöhung der Dividendenbesteuerung sowie die Erhöhung der Mindestvorgaben für die Familien- und Ausbildungszulagen.

2. Inhalt der Steuervorlage 17

2.1 Abschaffung Regelungen für kantonale Statusgesellschaften

Die Schweiz bietet heute für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften sowie Domizilgesellschaften attraktive Steuerregelungen an. Mit diesen Besteuerungsformen bezahlen Statusgesellschaften auf kantonaler Ebene keine oder nur eine reduzierte Gewinnsteuer. Ferner ist auch die Kapitalsteuerbelastung für Statusgesellschaften geringer als für ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaften. Die Kompetenz der Kantone, die Statusgesellschaften privilegiert zu besteuern, sowie die entsprechenden Voraussetzungen sind für Zwecke der Gewinnsteuer in Art. 28 Abs. 2 bis 5 StHG geregelt.

Die privilegierte Besteuerung für Statusgesellschaft durch die Schweiz steht international bereits seit längerer Zeit in der Kritik. Verschiedene Staaten haben bereits unilaterale Massnahmen ergriffen, um der privilegierten Besteuerung der Statusgesellschaften einen Riegel zu schieben.² Ferner werden die privilegierten Besteuerungsformen auch von multilateralen Organisationen als «schädliche Steuerwettbewerbsmassnahmen» qualifiziert.³ Aufgrund dieser Umstände ist die pri-

viligierte Besteuerung der Statusgesellschaften nicht mehr zu halten, weshalb mit der SV17 ein neuer Anlauf zur Aufhebung von Art. 28 Abs. 2 bis 5 StHG und damit zur Abschaffung der privilegierten Besteuerungen für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften und Domizilgesellschaften genommen wird.

Die Aufhebung der privilegierten Besteuerung wird bei etlichen Statusgesellschaften zu steuerlichen Mehrbelastungen führen. Damit entrichten die genannten Gesellschaften auf kantonaler Ebene die ordentliche Gewinnsteuer. So ist es heute mit dem Holdingprivileg beispielsweise möglich, Dividenden, Zinsen, Lizenzen und gewisse Einnahmen für Managementdienstleistungen ohne kantonale Gewinnsteuerbelastung zu vereinnahmen. Gemischte und Domizilgesellschaften werden für die bislang privilegiert besteuerten Auslandsgeschäfte fortan die volle kantonale Gewinnsteuer zu entrichten haben. Für Dividenden bleibt der Beteiligungsabzug vorbehalten. Für Lizenzen kann allenfalls die Patentbox oder die Inputförderung beansprucht werden.

Zusammen mit der privilegierten Besteuerung für Statusgesellschaften ist ferner vorgesehen, die Praxisregeln zur Steuerauscheidung für Prinzipalgesellschaften⁴ und zur Finanzbetriebsstätte (Finance Branch) aufzuheben.

2.2 Patentbox

Als eine der Kompensationsmassnahmen für die Abschaffung der privilegierten Besteuerungen für die Statusgesellschaften soll mit der SV 17 eine Patentbox eingeführt werden. Mit der Patentbox wird der Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, auf Antrag hin mit einer Ermässigung von bis 90% besteuert. Die Kantone sind verpflichtet, die Patentbox zwingend einzuführen. Die Kantone haben jedoch die Möglichkeit, eine geringere Ermässigung als 90% vorzusehen.⁵ Bei der direkten Bundessteuer wird die Patentbox nicht eingeführt, womit letztlich eine Entlastung mit der Patentbox nur bei den kantonalen Gewinnsteuern erfolgt.

Der Bundesrat ist der Ansicht, dass die Schweiz mit der Einführung der Patentbox im internationalen Steuer- und Standortwettbewerb in Bezug auf Immaterialgüterrechte weiterhin attraktive Bedingungen anbieten kann. Die Patentbox wird heute bereits von diversen Staaten angewendet und wird von der OECD unter gewissen Bedingungen akzeptiert. Damit die Schweiz international nicht in die Kritik gerät, ist der Bundesrat bestrebt, die Patentbox so auszugestalten, dass sie den Vorgaben der OECD bzw. den internationalen Standards entspricht. Deshalb soll die Patentbox dem sogenannten modifizierten Nexusansatz folgen. Der Bundesrat definiert diesen modifizierten Nexusansatz in der Vernehmlassungsvorlage wie folgt:⁶

Dieser (modifizierte Nexusansatz) besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwandes (F & E-Aufwand) zum gesamten F & E-Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Damit soll dem Grundsatz Nachachtung verschafft werden, dass die Gewährung der Patentbox ausreichende wirtschaftliche Substanz beim Unternehmen voraussetzt. Als der steuerpflichtigen Person zurechenbarer F & E-Aufwand gilt dabei der Aufwand für selbst durchgeführte F & E, der Aufwand für durch Dritte durchgeführte F & E sowie der Aufwand für durch Konzerngesellschaften durchgeführte F & E, soweit diese Konzerngesellschaften ihren Sitz in der Schweiz haben. Um die Finanzierung und Kontrolle namentlich für durch Konzerngesellschaften im Ausland durchgeführte F & E abzugelten, ist ein Zuschlag von 30% des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren F & E-Aufwandes vorzusehen, soweit im Ausland tatsächlich F & E in diesem Umfang getätigt wurde.

Bereits die vorstehende Definition lässt erahnen, dass es sich bei der Patentbox eher um ein kompliziertes Konstrukt handelt. Unternehmen, die die Nutzung einer Patentbox planen, werden u. a. nicht umhinkommen, ihr Rechnungswesen ent-

sprechend auszugestalten, damit sie die Patentbox umsetzen können. Für verschiedene KMU ist es deshalb sinnvoll zu prüfen, ob eine allfällige Steuerersparnis mit der Patentbox höher ist als der damit verbundene, zusätzliche administrative Aufwand. Verschiedene Experten vertreten zudem die Ansicht, dass die heutige Ausgestaltung der Patentbox gemäss SV 17 den international möglichen Spielraum nicht ausnützt, womit die Schweiz auf Optimierungspotenzial verzichtet. Es wird interessant zu beobachten sein, ob und allenfalls in welchem Ausmass die Vorschläge des Bundesrats vom Parlament noch angepasst werden.

Nach Ansicht der Autoren kann die Patentbox hinsichtlich des internationalen Steuerwettbewerbs nicht isoliert betrachtet werden. So kennt beispielsweise auch England eine Patentboxregelung, welche zu einer Gewinnsteuerbelastung im Bereich von 10% führt. Wenn die Kapitalgesellschaften die Gewinne aus der Patentbox an die Beteiligungsrechteinhaber ausschütten, so erhebt England keine Quellensteuer auf Dividenden. In der Schweiz fällt grundsätzlich die Verrechnungssteuer von 35% an. Zwar gibt es Möglichkeiten, die Verrechnungssteuerbelastung zu minimieren,⁷ jedoch besteht das Risiko von definitiven Quellensteuerbelastungen.

2.3 Zusätzliche Abzüge für Forschung und Entwicklung

Geschäftsmässig begründete Aufwendungen für Forschung und Entwicklung können von den steuerbaren Erträgen in Abzug gebracht werden. Für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Gewinns, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Mio. Franken, können Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden.⁸ Um für die betreffenden Gesellschaften eine zusätzliche steuerliche Attraktivität bieten zu können, räumt die SV 17 den Kantonen die Möglichkeit ein, zusätzliche Abzüge für Forschung und Entwicklung von der Bemessungsgrundlage für die kantonale Gewinnsteuer einzuführen. Es handelt sich um ein Wahlrecht der Kantone, d. h. die Kantone sind nicht verpflichtet, diese zusätzlichen Abzüge vorzusehen.⁹ Diese zusätzlichen Abzüge funktionieren vereinfacht gesagt so, dass mehr Aufwand für Forschung und Entwicklung von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden kann, als effektiv aufgewendet wurde – es handelt sich im Ergebnis um fiktive Aufwendungen. Gemäss Vorschlag der SV 17 sollen zusätzlich bis zu 50% der gesamten, geschäftsmässig begründeten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Dieses Instrument der sogenannten Inputförderung ist insbesondere für KMU eine interessante Alternative zur Patentbox, falls der entsprechende Kanton die Inputförderung anbieten sollte.

Auf welchen Aufwendungen betreffend Forschung und Entwicklung der zusätzliche Aufwand möglich ist, wird gesetzlich definiert.¹⁰ Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:

- dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35% des Personalaufwands für den übrigen Forschungs- und Entwicklungsaufwand, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand,
- 80% des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

Es stellt sich die Frage, ob die detaillierte Umschreibung der Aufwendungen, für welche die zusätzlichen Abzüge gewährt werden, notwendig ist. Die heutige Regelung kann im Einzelfall zu nicht angemessenen Einschränkungen führen. Als Alternative kann auf die heute gängige Definition des geschäftsmässig begründeten Aufwands abgestellt werden. Dieser kann bereits heute im Veranlagungsverfahren einer Prüfung unterzogen werden.

2.4 Entlastungsbegrenzung

Mit der Patentbox und der Inputförderung lässt sich die steuerliche Bemessungsgrundlage für die kantonale Gewinnsteuer wesentlich senken. Damit diese Gesellschaften eine gewisse Mindeststeuer abliefern, wird eine Entlastungsbegrenzung eingeführt.¹¹ Die vorgesehene Entlastungsbegrenzung sieht vor, dass die gesamte steuerliche Ermässigung mit einer Patentbox sowie der Inputförderung nicht höher sein darf als 70% des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung. Die Kantone haben die Möglichkeit, eine geringere Ermässigung als 70% vorzusehen.

2.5 Erhöhung der Dividendenbesteuerung

Mit der Unternehmenssteuerreform II (USR II) wurde im DBG die privilegierte Dividendenbesteuerung für die natürlichen Personen eingeführt.¹² Danach werden Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen des Privatvermögens, die mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), im Umfang zu 60% besteuert. Für qualifizierte Beteiligung des Geschäftsvermögens gilt für Dividenden nach Abzug des zurechenbaren Aufwands eine Entlastung von 50%.¹³ Im Bereich der direkten Bundessteuer findet das sogenannte Teilbemessungsverfahren Anwendung, bei dem die steuerliche Bemessungsgrundlage um 40% (Privatvermögen) bzw. 50% (Geschäftsvermögen) reduziert wird. Weiter wurde mit der USR II den Kantonen im StHG¹⁴ die Möglichkeit eingeräumt, die privilegierte Dividendenbesteuerung auch auf kantonaler Ebene vorzusehen. Voraussetzung ist, dass die Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteili-

gungen auf einer qualifizierten Beteiligung von mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beruhen. Die Kantone sind frei, ob sie die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf der Bemessungsgrundlage (Teilbemessungsverfahren) oder mittels reduziertem Steuersatz auf der Dividende (Teilsatzverfahren) vorsehen wollen. Weiter sind die Kantone auch frei, was die Entlastungshöhe anbelangt. Die meisten Kantone sehen heute Entlastungen im Bereich von 40% bis 50% vor.

Die USR II hat die privilegierte Dividendenbesteuerung mit dem Zweck der Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung eingeführt. Die SV 17 strebt eine Modifizierung der privilegierten Dividendenbesteuerung an. Die Entlastung soll generell 30% mittels Teilbemessungsverfahren betragen, unabhängig davon, ob sich die qualifizierte Beteiligung von 10% im Privat- oder Geschäftsvermögen befindet.¹⁵ Die Entlastung von 30% gilt sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Steuern.¹⁶

In der USR III war die Erhöhung der Dividendenbesteuerung noch nicht vorgesehen. Der Bundesrat rechtfertigt die erhöhte Dividendenbesteuerung teilweise damit, dass die Gewinnsteuerbelastungen in den letzten Jahren tendenziell gesunken seien. Um eine Unterbesteuerung zu vermeiden und in Richtung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung zu gelangen, sei eine erhöhte Dividendenbesteuerung deshalb notwendig. Bemerkenswert ist, dass im Rahmen der USR II die privilegierte Dividendenbesteuerung noch mit dem Argument der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung eingeführt wurde, mit der SV 17 die Gesinnung teilweise angepasst wird, indem von einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung gesprochen wird. In einem föderalistischen System wie in der Schweiz, wo jede Gemeinde und jeder Kanton seine Steuerhoheit hat, ist eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung infolge der unterschiedlichen Steuersätze nicht möglich. Der erläuternde Bericht zur SV 17 enthält Berechnungen, welche untermauern sollen, dass die erhöhte Dividendenbesteuerung für eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung notwendig sein soll, jedoch sind die Berechnungen unvollständig.¹⁷ Falls Belastungsvergleiche angestellt werden, so können sich diese nicht nur auf die Einkommens- und Gewinnsteuer beschränken, sondern es sind die weiteren Belastungen mit öffentlichen Abgaben (Vermögenssteuer, AHV usw.) miteinzubeziehen.

2.6 Erhöhung Kantonsanteil Bundessteuer

Die Aufhebung der privilegierten Besteuerung für Statusgesellschaften führt dazu, dass die Gewinnsteuerbelastung für diese Gesellschaften in vielen Fällen merklich erhöht wird. Die Patentbox und die Inputförderung können von vielen Gesell-

schaften nicht angerufen werden, weshalb die Kantone als Kompensation ihre Gewinnsteuerbelastungen senken sollen. Weil Gewinnsteuersenkungen jedoch mit finanziellen Investitionen verbunden sind, soll der Anteil der Kantone an den Einnahmen aus der direkten Bundessteuer von derzeit 17% auf 20,5% erhöht werden.¹⁸ Diese Mehreinnahmen sollen den Kantonen als Abfederung für die Gewinnsteuersenkungen dienen.

2.7 Berücksichtigung der Städte und Gemeinden

Die geplanten Gewinnsteuersenkungen, welche infolge Abschaffung der privilegierten Besteuerungen für Statusgesellschaften umgesetzt werden sollen, haben auch Auswirkungen auf die Steuereinnahmen der Städte und Gemeinden. Mit der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17% auf 20,5% werden in erster Linie die Kantone profitieren. Wie die finanziellen Auswirkungen der SV 17 zwischen Kanton, Städten und Gemeinden getragen werden, liegt nicht in der Kompetenz des Bundes, sondern ist eine kantonale Angelegenheit. Trotzdem soll im DBG eine Bestimmung eingeführt werden, mit welcher die Kantone angehalten werden, die Städte und Gemeinden angemessen zu berücksichtigen, was die Verteilung des erhöhten Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer anbelangt.¹⁹

2.8 Erhöhung Mindestvorgaben für Familienzulagen

Um die Akzeptanz der SV 17 zu verbessern und in einer allfälligen Referendumsabstimmung die Unterstützung durch die Stimmbevölkerung zu erhalten, soll die SV 17 auch Massnahmen zugunsten von natürlichen Personen enthalten. Demzufolge sollen die Mindestvorgaben für Familien- und Ausbildungszulagen um 30 Franken erhöht werden. Die Kinderzulage soll neu mindestens 230 Franken pro Monat betragen und die Ausbildungszulage mindestens 280 Franken pro Monat.²⁰ Aufgrund der Tatsache, dass in vielen Kantonen diese Mindestgrenzen bereits erreicht bzw. überschritten werden, kann bei Annahme der SV 17 nur ein Teil der Bevölkerung von diesen Massnahmen profitieren. Zudem stellt sich die Frage, ob eine Anpassung der Sozialabzüge nicht das wirkungsvollere Instrument wäre.

2.9 Weitere Regelungen

2.9.1 Kapitalsteuer

Die Kantone haben bereits heute die Möglichkeit, verschiedene Entlastungen bei der Kapitalsteuer vorzusehen. So besteht beispielsweise die Möglichkeit, dass die Kantone die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen. Ferner bestehen reduzierte Kapitalsteuersätze für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften und Domizilgesellschaften.

Mit der SV 17 sollen die Kantone die Möglichkeit erhalten, reduzierte Kapitalbesteuerungen für Gesellschaften vorzusehen, welche Beteiligungen, Patente und vergleichbare Rechte enthalten.²¹ Damit soll eine Alternative zur Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer geschaffen werden. Eine ähnliche Entlastung ist für die Vermögenssteuer natürlicher Personen für Patente und vergleichbare Rechte vorgesehen.²²

2.9.2 Aufdeckung stiller Reserven

Es besteht heute eine gefestigte Praxis betreffend Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn bzw. am Ende der Steuerpflicht. Mit der SV 17 sollen im DBG wie auch im StHG gesetzliche Regelungen statuiert werden, wie mit stillen Reserven bei Beginn und am Ende der Steuerpflicht umzugehen ist.²³

2.9.3 Anpassung Transponierung

Damit eine Transponierung vorliegt, muss gemäss heutiger Regelung eine Beteiligung von mindestens 5% aus dem Privatvermögen an eine selbst beherrschte Kapitalgesellschaft, an welcher eine Beteiligung von mindestens 50% vorliegt, verkauft werden. Mit der SV 17 soll die 5%-Grenze der übertragenen Beteiligung gestrichen werden, womit fortan jede Übertragung von Beteiligungsrechten des Privatvermögens in eine selbst beherrschte Kapitalgesellschaft unter dem Aspekt der Transponierung steuerlich zu überprüfen ist. Dies würde insbesondere bedeuten, dass selbst bei Steuerbesitz eine Transponierung vorliegen kann.

2.9.4 Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung

Es ist vorgesehen, dass neu auch schweizerische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens, das der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegt, für Erträge aus einem Drittstaat, die mit nicht rückforderbaren Quellensteuern belastet sind, unter bestimmten Voraussetzungen die pauschale Steueranrechnung beanspruchen können.

2.9.5 Finanzausgleich

Die Aufhebung der privilegierten Besteuerungen für Statusgesellschaften hat zur Folge, dass der Ressourcenausgleich entsprechend angepasst werden muss. Es geht im Wesentlichen darum, wie Unternehmensgewinne im Ressourcenzpotential zu gewichten sind.

3. Weiteres Vorgehen

Aufgrund des internationalen Drucks, die privilegierten Besteuerungen für die Statusgesellschaften aufzuheben, ist eine schnelle Umsetzung

der SV17 geplant. Das Vernehmlassungsverfahren zur SV17 dauerte bis zum 6. Dezember 2017. Derzeit wird das Eidg. Finanzdepartement mit der Auswertung der Vernehmlassungsworten beschäftigt sein. Es ist davon auszugehen, dass der Bundesrat sobald als möglich die Botschaft ans Parlament verabschiedet, damit 2018 die Vorlage im Parlament behandelt werden kann.

Das Inkrafttreten der SV17 wird im Wesentlichen davon abhängig sein, ob gegen die SV17 das Referendum ergriffen wird und damit eine Volksabstimmung durchgeführt werden muss.

Bei einer Annahme der SV17 soll die Aufhebung der privilegierten Besteuerung für die Sitzgesellschaften umgehend erfolgen. Übergangsfristen sollen dagegen für die Einführung der Patentbox und der zusätzlichen Forschungs- und Entwicklungsabzüge gelten. ■

¹ <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-68007.html>.

² Z.B. Italien und Österreich.

³ OECD-Forum über schädliche Steuerpraktiken.

⁴ ESTV KS Nr. 8 vom 18.12.2001.

⁵ Art. 24a und Art. 24b E-StHG, Art. 8a E-StHG.

⁶ S. 9 erläuternder Bericht Vernehmlassungsvorlage zur SV17 vom 6.9.2017.

⁷ Z.B. mittels Meldeverfahren.

⁸ Art. 63 Abs. 1 Bst. d DBG.

⁹ Art. 25a E-StHG, Art. 10a E-StHG.

¹⁰ Art. 25a Abs. 3 E-StHG.

¹¹ Art. 25b E-StHG.

¹² Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG.

¹³ Art. 18b DBG.

¹⁴ Art. 7 Abs. 1 StHG.

¹⁵ Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 2^{quinquies} E-StHG.

¹⁶ Art. 18b Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1^{bis} E-DBG.

¹⁷ S. 45ff. erläuternder Bericht Vernehmlassungsvorlage zur SV17 vom 6.9.2017.

¹⁸ Art. 196 Abs. 1 E-DBG.

¹⁹ Art. 196 Abs. 1^{bis} E-DBG.

²⁰ Art. 5 Abs. 1 und 2 E-Familienzulagengesetz.

²¹ Art. 29 Abs. 3 E-StHG.

²² Art. 14 Abs. 3 E-StHG.

²³ Art. 24c und Art. 24 d E-StHG, Art. 61a und Art. 61b E-DBG.