



**Erläuternder Bericht  
zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung  
grosser Unternehmensgruppen  
(Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digi-  
talen Wirtschaft)**

vom 11. März 2022

---

---

## Übersicht

**Das OECD/G20-Projekt zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft stellt die Schweiz vor gewichtige Herausforderungen. Der Bundesrat will diesen internationalen Entwicklungen Rechnung tragen. Er hält dafür, die Regeln zur Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen umzusetzen, auch wenn die Schweiz dazu weder rechtlich noch politisch verpflichtet ist. Er will mit einer vorausschauenden Umsetzung die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz erhalten und die Voraussetzungen dafür schaffen, dass Arbeitsplätze und Steuereinnahmen in der Schweiz erhalten bleiben. Die Umsetzung soll möglichst schonend erfolgen. KMU sollen nicht von den neuen Regeln betroffen sein und der Steuerföderalismus soll weiterhin bestehen.**

### **Ausgangslage**

Die Wirtschaftspolitik der Schweiz war in den vergangenen Jahrzehnten äusserst erfolgreich und hat der Schweiz zu einem hohen Wohlstand verholfen. Wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen haben dazu einen wesentlichen Beitrag geleistet. Unter anderem haben sich viele international tätige Unternehmen hier angesiedelt. Diese Unternehmen haben zahlreiche Arbeitsplätze geschaffen, sowohl direkt als auch indirekt bei ihnen zuliefernden Unternehmen. Zudem tragen diese Unternehmen beträchtlich zum Gewinsteueraufkommen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie zu den Sozialversicherungsabgaben bei.

Angesichts des intensiven internationalen Standortwettbewerbs sieht sich die Schweiz regelmässig mit Reformbedarf konfrontiert, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Im Steuerbereich beschloss das Parlament hierzu zuletzt die Steuerreform und AHV-Finanzierung STAF, die im Jahre 2020 in Kraft getreten ist. Mit jener Reform hob die Schweiz steuerliche Sonderregelungen für Holding- und andere Gesellschaften auf, die international nicht mehr akzeptiert waren. Im Gegenzug senkten zahlreiche Kantone ihre Gewinnsteuersätze. Es gelang damit, die volkswirtschaftlichen und fiskalischen Interessen der Schweiz zu wahren.

Neueste Entwicklungen auf Stufe der OECD und der G20 machen es jedoch aus Sicht des Bundesrates erforderlich, das schweizerische Unternehmenssteuerrecht erneut weiterzuentwickeln. Das sog. OECD/G20-Projekt zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft gliedert sich in zwei Säulen:

- Mit der Säule 1 sollen Marktstaaten einen höheren Anteil des Gewinns grosser Unternehmensgruppen besteuern können.
- Mit der Säule 2 soll eine Mindestbesteuerung für grosse Unternehmensgruppen eingeführt werden.

Die Arbeiten an Säule 2 sind auf Stufe der OECD weit fortgeschritten und deren Umsetzung durch zahlreiche Länder steht bevor. Die Schweiz kann nicht verhindern, dass gewisse hier tätige Unternehmensgruppen künftig einer höheren Steuerbelastung unterliegen. Sie kann aber ihre Interessen wahren, indem sie die neuen Regeln in ihr Recht einführt, auch wenn dazu keine rechtliche oder politische Verpflichtung besteht.

---

### ***Inhalt der Vorlage***

*Die Schweiz soll mittels einer Ergänzungssteuer auf ihrem Gebiet die Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmensgruppen und Geschäftseinheiten sicherstellen. Ferner soll sie von den neuen Besteuerungsrechten Gebrauch machen, wenn eine in der Schweiz tätige Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung im Ausland nicht erreicht. Damit werden die zusätzlichen Steuereinnahmen der Schweiz statt anderen Staaten zufließen. Und die hier ansässigen Unternehmen können vor zusätzlichen Steuerverfahren im Ausland geschützt werden.*

*Bei der Ergänzungssteuer handelt es sich um eine neue, zusätzliche Bundessteuer. Sie ist beschränkt auf grosse Unternehmensgruppen, die in den Anwendungsbereich der neuen Regeln fallen, d.h. einen weltweiten Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro erreichen und die Mindestbesteuerung von 15% unterschreiten. Die heutige Gewinnsteuer von Bund und Kantonen wird parallel dazu für alle Unternehmen unverändert weitergeführt. Die Ergänzungssteuer soll von den Kantonen veranlagt und bezogen werden. Verfügt eine Unternehmensgruppe über mehrere Einheiten in der Schweiz, werden diejenigen Geschäftseinheiten besteuert, die im Einzelfall die Unterschreitung der Mindestbesteuerung mitverursacht haben.*

*Mit dieser föderalistisch geprägten Umsetzung besteht weiterhin ein Anreiz für die Kantone, wettbewerbsfähige Steuerbelastungen anzubieten. Gleichzeitig werden die zusätzlichen Steuereinnahmen der Kantone im Nationalen Finanzausgleich (NFA) berücksichtigt.*

### ***Auswirkungen***

*Die Auswirkungen lassen sich derzeit noch nicht zuverlässig schätzen. Die Vorgaben der OECD sind interpretationsbedürftig und werden nach Angaben der OECD/G20 erst gegen Ende 2022 abschliessend vorliegen. Ausserdem ist die Datenlage fragil und bestimmte Reformelemente lassen sich nicht quantifizieren.*

*Erste Schätzungen ergeben kurzfristige Mehreinnahmen von rund 1 – 2.5 Mrd. Franken aus der schweizerischen Ergänzungssteuer. Verliert die Schweiz an Standortattraktivität, sind diese zusätzlichen Einnahmen indes mittel- und langfristig nicht gesichert.*

*Das theoretische Einnahmepotential aus einer Unterschreitung der Mindestbesteuerung im Ausland wird auf grob 3 Milliarden Franken geschätzt. Wenn die betreffenden ausländischen Staaten die Mindeststeuer auf ihrem Territorium selbst sicherstellen, tendieren die tatsächlichen Einnahmen für die Schweiz jedoch gegen Null.*

### ***Prozedurales Vorgehen***

*Angesichts der noch zahlreichen Unsicherheiten hält der Bundesrat ein etappiertes Vorgehen für angezeigt. In einem ersten Schritt soll eine neue Verfassungsnorm dem Bund die Kompetenz geben, das OECD-/G20-Projekt umzusetzen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass mit den neuen Regeln eine ungleiche Behandlung von grossen und kleineren Unternehmen eingeführt wird, die im Konflikt zu bestehenden verfassungsrechtlichen Prinzipien steht. Eine Übergangsbestimmung soll sodann den Bundesrat ermächtigen, die Mindestbesteuerung temporär auf dem Verordnungs-*

---

*weg zu regeln. Dies erlaubt eine Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2024. Die Übergangsbestimmung enthält rechtlich verbindliche Eckwerte für die temporäre Verordnung des Bundesrates. Letztere soll sodann durch ein Bundesgesetz abgelöst werden.*

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>Übersicht</b>	<b>2</b>
<b>1 Ausgangslage</b>	<b>7</b>
1.1 Ziele des OECD/G20-Projekts und Handlungsbedarf für die Schweiz	7
1.1.1 Säule 1: Marktstaatbesteuerung	8
1.1.1.1 OECD/G20-Projekt	8
1.1.1.2 Auswirkungen auf die Schweiz	9
1.1.2 Säule 2: Mindestbesteuerung	9
1.1.2.1 OECD/G20-Projekt	9
1.1.2.2 Auswirkungen auf die Schweiz	11
1.2 Verhältnis zur Legislaturplanung und zur Finanzplanung sowie zu Strategien des Bundesrates	12
<b>2 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht</b>	<b>12</b>
2.1 Marktstaatbesteuerung	12
2.2 Mindestbesteuerung	13
<b>3 Grundzüge der Vorlage</b>	<b>13</b>
3.1 Die beantragte Neuregelung	13
3.1.1 Marktstaatbesteuerung	13
3.1.2 Mindestbesteuerung	14
3.2 Regulierungsalternativen Mindestbesteuerung: Beteiligung des Bundes an den Mehreinnahmen	16
3.3 Exkurs: Standortmassnahmen	17
3.4 Umsetzungsfragen	18
<b>4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln</b>	<b>20</b>
4.1 Grundnorm	20
4.2 Übergangsbestimmung	22
4.2.1 Technisches Grundkonzept der OECD/G20	23
4.2.2 Föderale Ausgestaltung in der Schweiz	29
4.2.3 Ergänzungen und Abweichungen	32
4.2.4 Steuereinnahmen und Finanzausgleich	35
<b>5 Auswirkungen</b>	<b>36</b>
5.1 Datengrundlagen	36
5.2 Finanzielle Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf den Bund (vor Verhaltensanpassungen)	38
5.3 Finanzielle Auswirkungen der schweizerischen Ergänzungssteuer auf Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen)	38
5.3.1 Annahmen	39
5.3.2 Bestimmung der betroffenen Unternehmensgruppen und der Höhe der schweizerischen Ergänzungssteuer	40

---

5.3.3	Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer	45
5.3.4	Regionale Unterschiede	46
5.4	Finanzielle Auswirkungen der IIR auf Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen)	46
5.5	Finanzielle Auswirkungen der UTPR auf Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen)	47
5.6	Finanzielle Auswirkungen der Marktstaatenbesteuerung auf Bund, Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen) und Interaktion mit Säule 2	47
5.7	Finanzielle Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf den Bund, die Kantone und Gemeinden nach Verhaltensanpassungen	48
5.8	Volkswirtschaftliche Auswirkungen der Mindestbesteuerung	50
5.8.1	Effizienzziel	50
5.8.2	Standortattraktivität	51
5.8.3	Auswirkungen des Substanzabzugs auf den Steuerwettbewerb	52
5.8.4	Administrativer Aufwand	52
5.9	Volkswirtschaftliche und finanzielle Auswirkungen der nationalen Umsetzung der Mindestbesteuerung	53
<b>6</b>	<b>Rechtliche Aspekte</b>	<b>54</b>
6.1	Verfassungsmässigkeit	54
6.2	Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	54
6.3	Erlassform	55
6.4	Unterstellung unter die Ausgabenbremse	55

**Titel Rechtstext** (*Entwurf*)

**BBl 202 ...**

---

# Erläuternder Bericht

## 1 Ausgangslage

Die Debatte um das internationale Unternehmenssteuerrecht hat sich in den vergangenen Jahren intensiviert. Die G20-Staaten<sup>1</sup> haben es zu einer ihrer Prioritäten erklärt, die Steuerplanungsmöglichkeiten für Unternehmensgruppen und den internationalen Steuerwettbewerb einzuschränken. Als Folge davon haben zahlreiche Staaten Anpassungen an ihrem Steuerrecht vorgenommen, darunter auch die Schweiz. Die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF), die am 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist, hob die bisherigen besonderen kantonalen Regelungen für Holding- und andere Gesellschaften auf. Um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten, reagierten zahlreiche Kantone mit einer Senkung ihrer Gewinnsteuersätze auf die neue Situation. Auch wenn es noch zu früh für eine Evaluation dieser Reform ist, bestehen Anzeichen, dass es der Schweiz gelungen ist, ihre steuerliche Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten und die Fiskaleinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden zu sichern.

Die Schweiz zählt weiterhin zu den erfolgreichsten Wirtschaftsstandorten weltweit. In internationalen Rankings nimmt sie regelmässig Spitzenplätze ein. Die Gründe dafür sind mannigfaltig. Dazu zählen namentlich die geografische Lage, die politische Stabilität, die hochqualifizierten Arbeitskräfte, die hohe Innovationskraft aber auch die wettbewerbsfähigen steuerlichen Rahmenbedingungen. Die hier ansässigen Unternehmen schaffen Arbeitsplätze und leisten einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung der Aufgaben von Bund, Kantonen und Gemeinden.

Verschiedene Staaten fordern weitere Anpassungen der internationalen Steuerregeln und es zeichnen sich gewichtige Änderungen ab. Für Bund, Kantone und Gemeinden stehen damit ein weiteres Mal Wettbewerbsfähigkeit, Arbeitsplätze sowie Steuereinnahmen auf dem Spiel und der Bundesrat will sicherstellen, dass die Schweiz erneut geeignete Massnahmen ergreift, um ihre Interessen zu wahren.

Der vorliegende Bericht gibt vorwiegend die Grundsätze des OECD/G20-Projekts und deren nationale Umsetzung wieder. Die Regelungen der OECD sind sehr komplex und detailliert. Darauf wird teilweise in Kapitel 4 sowie in der Verordnung eingegangen.

### 1.1 Ziele des OECD/G20-Projekts und Handlungsbedarf für die Schweiz

Seit nunmehr bald zehn Jahren befassen sich die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die G20 (nachfolgend OECD/G20) mit den steuerlichen Herausforderungen aus der Digitalisierung der Wirtschaft. Ein Resultat ist das derzeit wohl bedeutendste Projekt in der internationalen Steuerpolitik, das sog. OECD/G20-Projekt zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft (nachfolgend: OECD/G20-Projekt).

<sup>1</sup> Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer.

---

Im Rahmen des OECD/G20-Projekts hat das Inclusive Framework (IF) on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) der OECD mit aktuell 141 Mitgliedstaaten am 8. Oktober 2021 ein Statement zur künftigen Besteuerung von grossen, international tätigen Unternehmensgruppen verabschiedet.<sup>2</sup> Dieses Statement wird von 137 Mitgliedstaaten getragen, darunter alle OECD-, G20- und EU-Staaten. Vorgehensweise ist ein 2-Säulen-Ansatz. Säule 1 sieht erweiterte Besteuerungsrechte für Marktstaaten vor («Marktstaatbesteuerung», s. Ziff. 1.1.1.1), Säule 2 Regeln für eine Mindestbesteuerung (s. Ziff. 1.1.2.1).

## **1.1.1 Säule 1: Marktstaatbesteuerung**

### **1.1.1.1 OECD/G20-Projekt**

Mit der Säule 1 soll der Besteuerungsanteil der Marktstaaten am Gewinn grosser, hochprofitabler Unternehmensgruppen erhöht oder ermöglicht werden. Bei den Marktstaaten handelt es sich um die Staaten, in denen die Waren und Dienstleistungen abgesetzt werden. Eine physische Präsenz ist dafür nicht nötig. Im Gegenzug sollen unilaterale "Digitalsteuern" (s. Ziff. 2.1) abgeschafft werden.

Vom Anwendungsbereich der Säule 1 sollen internationale Unternehmensgruppen mit über 20 Milliarden Euro Jahresumsatz und über 10 Prozent Gewinnmarge (Gewinn vor Steuern relativ zum Umsatz) betroffen sein, was gemäss Angaben der OECD/G20 die rund 100 grössten und profitabelsten Unternehmensgruppen weltweit umfasst. Ausgenommen von Säule 1 sind der Rohstoffabbau sowie gewisse regulierte Finanzdienstleistungen.

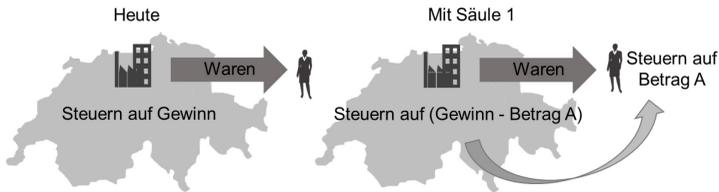
Konkret sollen Marktstaaten, in denen eine Unternehmensgruppe mindestens 1 Million Euro Umsatz generiert, einen Anteil des Gewinns besteuern dürfen. Für kleine Länder ist eine tiefere Umsatzschwelle vorgesehen. Der Anteil des Gewinns eines Unternehmens, der neu auf die so definierten Marktstaaten aufgeteilt werden soll, beträgt 25 Prozent des über einer Gewinnmarge von 10 Prozent liegenden Gewinns (sog. Betrag A). Damit der den Marktstaaten zur Besteuerung zugewiesene Gewinn keiner Doppelbesteuerung unterliegt, müssen voraussichtlich jene Staaten, in denen Einheiten der Unternehmensgruppe mit überdurchschnittlich hohen Renditen ansässig sind, eine entsprechende Entlastung gewähren. Um Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmensgruppen zu erreichen, ist überdies ein besonderes Streitpräventionsverfahren im Zusammenhang mit der Aufteilung von Betrag A unter den involvierten Staaten sowie mit der Bestimmung der Staaten, die eine entsprechende Entlastung gewähren müssen, vorgesehen. Zudem sollen diese Unternehmensgruppen von einem besonderen Streitschlichtungsverfahren profitieren und zwar auch für Sachverhalte, die nur einen mittelbaren Zusammenhang mit Betrag A aufweisen.

Für die Umsetzung der Säule 1 ist ein multilaterales Abkommen notwendig, das der anschliessenden Ratifizierung durch die teilnehmenden Staaten bedarf. Dieses Abkommen soll gemäss Statement vom 8. Oktober 2021 Mitte 2022 unterzeichnet werden können.

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

---

## Schematische Darstellung der Funktionsweise der Marktstaatbesteuerung



- Die Unternehmensgruppe U erfüllt alle Voraussetzungen für die Marktstaatbesteuerung. U exportiert Waren ins Ausland. In diesen Marktstaaten verfügt U über keine Niederlassung.
- Derzeit versteuert U den Gewinn daraus in der Schweiz.
  - Aufgrund der Marktstaatbesteuerung wird der Betrag A den Marktstaaten zur Besteuerung zugewiesen. Dieser Teil des Gewinns darf in der Schweiz nicht mehr besteuert werden.

### 1.1.1.2 Auswirkungen auf die Schweiz

Die im internationalen Vergleich niedrige Steuerbelastung in der Schweiz dürfte für Standortentscheide an Bedeutung verlieren. Grund dafür ist, dass ein Teil des Konzerngewinns in den Marktstaaten besteuert wird. Dies unabhängig davon, ob die Gewinne unter den geltenden Bestimmungen einer schweizerischen oder ausländischen Einheit zur Besteuerung zugewiesen werden und dort womöglich einem tieferen Steuersatz unterliegen.

Für die betroffenen Unternehmensgruppen wird es sich positiv auswirken, wenn unilaterale Digitalsteuern aufgehoben werden. Solche Regeln können den administrativen Aufwand und die Komplexität des Steuerrechts erhöhen. Allerdings ist noch offen, welcher administrative Aufwand mit der Umsetzung von Säule 1 verbunden sein wird.

## 1.1.2 Säule 2: Mindestbesteuerung

### 1.1.2.1 OECD/G20-Projekt

Mit der Säule 2 soll eine Mindestbesteuerung eingeführt werden. Diese sog. GloBE-Regeln (Global Anti-Base Erosion Regeln) sehen für Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro eine Mindestbesteuerung von 15 Prozent auf der Basis einer international vereinheitlichten Bemessungsgrundlage vor. Dabei muss die Mindestbesteuerung von 15 Prozent jeweils pro Staat erreicht werden. Ausgenommen von der Mindestbesteuerung gemäss Säule 2 sind Einkommen aus der internationalen Schifffahrt.

Zur Berechnung der Steuerbelastung können gemäss OECD/G20 namentlich die Gewinn- und Kapitalsteuern sowie andere gewinnbasierte Steuern berücksichtigt werden. Die vereinheitlichte Bemessungsgrundlage wird anhand anerkannter Rechnungslegungsstandards mit einigen Korrekturen ermittelt. Erreicht die Steuerbelastung aggregiert in einem Staat (sog. länderweises Blending) nicht die OECD/G20-Mindestbesteuerung von 15 Prozent, unterliegt der Gewinn aller Geschäftseinheiten

---

in einem Staat unter Berücksichtigung eines Prozentsatzes auf den Sachanlagen und den Lohnkosten (sog. carve-out resp. Substanzabzug) einer zusätzlichen Besteuerung in der Höhe der Differenz zwischen der effektiven Steuerbelastung und der geforderten Mindeststeuerbelastung. Gewinne aus gewissen substanzstarken Aktivitäten können daher weiterhin tiefer als mit 15 Prozent besteuert werden. Die zusätzliche Besteuerung erfolgt in dem Staat, in dem sich die oberste Muttergesellschaft oder gegebenenfalls eine Zwischengesellschaft der betreffenden Unternehmensgruppe befindet (sog. Income Inclusion Rule, IIR). Hat dieser Staat die IIR nicht eingeführt, soll die Besteuerung subsidiär in den Staaten mit Tochtergesellschaften der betreffenden Unternehmensgruppe mittels Verweigerung von Abzügen oder gleichwertigen Anpassungen sichergestellt werden (sog. Undertaxed Payments Rule, UTPR). Die OECD/G20 erlauben allerdings auch dem Sitzstaat, die Differenz zur Mindestbesteuerung selber zu besteuern (sog. Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, nationale Ergänzungssteuer). Eine solche nationale Ergänzungssteuer geht der IIR und der UTPR vor.

Säule 2 stellt keinen Mindeststandard, sondern einen sog. gemeinsamen Ansatz dar. Das bedeutet, dass die Staaten weder politisch noch rechtlich verpflichtet sind, die Mindestbesteuerungsregeln zu übernehmen. Entscheiden sie sich jedoch für die Übernahme in das nationale Recht, sollen sie sich gemäss Statement vom 8. Oktober 2021 an den Musterregeln<sup>3</sup> und Leitlinien der OECD/G20 orientieren und die Anwendung der Regeln durch andere Staaten akzeptieren.

Der detaillierte Zeitplan der OECD/G20 zur Mindestbesteuerung sieht vor, dass die IIR ab 2023 und die UTPR ab 2024 angewendet werden können. Nebst den im Dezember 2021 veröffentlichten Musterregeln soll im ersten Quartal 2022 ein erläuternder Kommentar dazu verabschiedet werden. Bis Ende 2022 soll das sog. Implementation Framework ausgearbeitet werden, das die Koordination der Mindestbesteuerungsregeln zwischen den involvierten Staaten erleichtern soll. Somit werden mindestens bis Ende 2022 einige wichtige Punkte der Umsetzung noch offenbleiben.

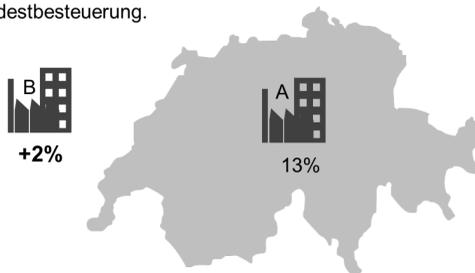
Die Säule 2 der OECD/G20 beinhaltet zusätzlich eine Besteuerungsvorbehaltsregel (Subject to Tax Rule), die in die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern auf dem Einkommen (DBA) mit Entwicklungsländern aufgenommen werden soll. Diese sollen künftig eine begrenzte Quellensteuer auf Zinsen, Lizenzen und anderen ausgewählten Zahlungen erheben dürfen, wenn die entsprechenden Zahlungen im anderen Staat einer Besteuerung unterliegen, welche tiefer ist als nominal 9 Prozent. Es ist vorgesehen, dass die entsprechenden DBA bilateral oder durch ein multilaterales Instrument (MLI) angepasst und ratifiziert werden.

<sup>3</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

---

## Schematische Darstellung der Funktionsweise der Mindestbesteuerung (Annahme: Schweiz hat Mindestbesteuerung nicht eingeführt)

Die Unternehmensgruppe U mit je einer Geschäftseinheit in der Schweiz und im Staat B erfüllt alle Voraussetzungen für die OECD/G20-Mindestbesteuerung.



Die Geschäftseinheit A in der Schweiz liegt unter der Mindestbesteuerung. Die fehlenden 2 Prozent können vom Staat B bei der Geschäftseinheit B besteuert werden.

### 1.1.2.2 Auswirkungen auf die Schweiz

Der Bundesrat geht davon aus, dass zahlreiche Staaten, wie die EU-Mitgliedstaaten (Ziff. 2.2) die Mindestbesteuerungsregeln in ihr nationales Recht überführen werden. Damit können diese Staaten künftig bei ihnen ansässige Einheiten höher besteuern, wenn eine Unternehmensgruppe in einem anderen Staat wie bspw. der Schweiz die Mindestbesteuerung nicht erreicht. Für diese Unternehmensgruppen erhöht sich die Steuerbelastung und der administrative Aufwand.

Daraus ergeben sich auch Auswirkungen auf den Standort Schweiz. Im Vergleich zu Staaten mit höherer Steuerbelastung verringert sich seine Attraktivität, weil die Differenz in den Steuerbelastungen kleiner wird. Für eine Unternehmensgruppe mit Sitz in einem Hochsteuerland besteht deshalb künftig ein geringerer Anreiz, Aktivitäten in der Schweiz anzusiedeln und hier zu investieren. Demgegenüber werden Staaten, die heute tiefere Steuersätze als die Schweiz anbieten, ihren bisherigen Vorteil gegenüber der Schweiz verlieren, was die Stellung der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb verbessert. Es ist allerdings davon auszugehen, dass solche Staaten bestrebt sein werden, dem drohenden Verlust an Standortattraktivität mit geeigneten Massnahmen zu begegnen. Der internationale Standortwettbewerb um die Ansiedlung grosser Unternehmensgruppen dürfte sich daher unvermindert fortsetzen, aber er dürfte weniger als bisher über die Unternehmensbesteuerung erfolgen.

Der Bundesrat geht davon aus, dass die meisten Kantone unmittelbar von den neuen Besteuerungsregeln betroffen sein werden. Auch in Kantonen mit gesetzlichen Steuersätzen von über 15 Prozent kann die Mindestbesteuerung unterschritten werden. Dies kann zum einen der Fall sein, wenn die Geschäftseinheit von Sonderregelungen wie z.B. der Patentbox profitiert, was je nach Konstellation zu einer effektiven Steuerbelastung von rund 10-12 Prozent führen kann. Zum anderen unterscheidet sich die

---

Bemessung des steuerbaren Gewinns gemäss Säule 2 wesentlich von den Bemessungsregeln des schweizerischen Gewinnsteuerrechts. Dies kann im Einzelfall dazu führen, dass eine Geschäftseinheit nach der Betrachtungsweise der OECD/G20 eine Steuerbelastung im einstelligen Prozentbereich aufweist.

Die Schweiz kann angesichts der Konzeption des OECD/G20-Projekts nicht verhindern, dass gewisse hier tätige Unternehmensgruppen künftig einer höheren Steuerbelastung unterliegen werden. Sie kann aber ihre wirtschaftspolitischen und fiskalischen Interessen wahren, indem sie ihr Steuersystem an die neuen Realitäten anpasst (s. Ziff. 3.1). Gleichzeitig kann die nationale Umsetzung dafür sorgen, dass der Finanzföderalismus bestmöglich respektiert wird.

## **1.2 Verhältnis zur Legislaturplanung und zur Finanzplanung sowie zu Strategien des Bundesrates**

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 29. Januar 2020<sup>4</sup> zur Legislaturplanung 2019–2023 noch im Bundesbeschluss vom 21. September 2020<sup>5</sup> über die Legislaturplanung 2019–2023 angekündigt.

Gemäss seinen Jahreszielen will der Bundesrat im ersten Halbjahr 2022 festlegen, ob und wie die Schweiz die neuen Regeln zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft umsetzen soll, die aus dem entsprechenden Projekt von OECD/G20 hervorgegangen sind.

## **2 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht**

### **2.1 Marktstaatbesteuerung**

In den letzten Jahren haben verschiedene Staaten unilaterale «Digitalsteuern» auf bestimmten Umsatzarten eingeführt mit dem Ziel, ihr Steuersubstrat von Einheiten, die Teil einer grossen Unternehmensgruppe sind, zu erhöhen bzw. zu schützen. Auch die EU plante die Einführung einer Digitalsteuer. Diese wurde jedoch von der EU aufgrund des OECD/G20-Projekts und des darin enthaltenen Verzichts auf unilaterale Massnahmen im Anwendungsbereich der Säule 1 zurückgestellt.

In letzter Zeit haben sich Organisationen wie die Weltbank oder der Internationale Währungsfonds (IWF) vermehrt für eine umfassende Marktstaatbesteuerung in Bezug auf die Gewinne grosser Unternehmensgruppen eingesetzt. Auch die USA haben im Rahmen der Erarbeitung ihrer Steuerreform im Jahr 2017 die Überführung ihres Steuersystems hin zu einer Marktstaatbesteuerung erwogen, letztlich aber davon abgesehen.

<sup>4</sup> BBl 2019 1777

<sup>5</sup> BBl 2019 8385

---

## 2.2 Mindestbesteuerung

Die EU-Kommission hat gestützt auf die Musterregeln der OECD/G20 einen entsprechenden Richtlinienvorschlag publiziert.<sup>6</sup> Dieser wird derzeit im zuständigen EU-Rat besprochen. Die EU-Mitgliedstaaten sollen die Richtlinie sodann bis Ende 2022 umsetzen und ab 2023 anwenden.

Bereits heute existieren in verschiedenen Staaten Besteuerungsregeln, die mit der IIR vergleichbar sind. Mit sog. CFC-Regeln (Controlled Foreign Company-Rules) werden bei einem zu tiefen Gewinnsteuersatz die Gewinne von ausländischen Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft besteuert. Im Unterschied zu den OECD/G20-Regeln wird bei CFC-Regeln indessen typischerweise die Höhe des Gewinnsteuersatzes der betreffenden Tochtergesellschaft nach den jeweiligen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft ermittelt. Ausserdem finden CFC-Regeln oft nur für gewisse Arten von Zahlungen Anwendung (insbesondere auf Zins- oder Lizenzzahlungen). Schliesslich unterliegen bei CFC-Regeln die Gewinne meist dem im Staat der Muttergesellschaft geltenden Gewinnsteuersatz. CFC-Regeln können neben den neuen OECD/G20-Regeln weiterhin bestehen und werden vorrangig angewendet.

Ähnlichkeit weist die IIR auch mit der amerikanischen GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) auf. Auch die GILTI ist de facto als überdachende Besteuerung bis zu einem bestimmten Steuersatz ausgestaltet. Ebenso sind bei der GILTI grundsätzlich alle im Ausland erzielten Gewinne steuerbar und es wird ein Abzug in Bezug auf im Ausland gelegene Sachanlagen gewährt. Ein grosser Unterschied zwischen der GILTI und der IIR besteht indessen hinsichtlich der Verrechnung von Steuerbelastungen in verschiedenen Standorten. Bei der GILTI werden zur Berechnung des effektiven Gewinnsteuersatzes alle im Ausland geschuldeten Gewinnsteuern und alle durch ausländische Tochtergesellschaften und Betriebsstätten erzielten Gewinne zusammengezählt. Die USA wenden somit bei ihrer GILTI bislang ein weltweites Blending an, während bei Säule 2 die Mindestbesteuerung in jedem Staat separat erreicht werden muss. Die US-Regierung plant Anpassungen bei GILTI. Unter anderem soll ein Wechsel zum länderweisen Blending stattfinden. Die USA betrachten ihre GILTI-Regeln als äquivalent zu den neuen OECD/G20-Regeln. Diese Frage ist in der OECD/G20 noch pendent.

## 3 Grundzüge der Vorlage

### 3.1 Die beantragte Neuregelung

#### 3.1.1 Marktstaatbesteuerung

Der Bundesrat wird nach Vorliegen des multilateralen Abkommens entscheiden, ob er dieses unterzeichnet und das Parlament wird gegebenenfalls über die Genehmigung befinden.

<sup>6</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=EN>.

---

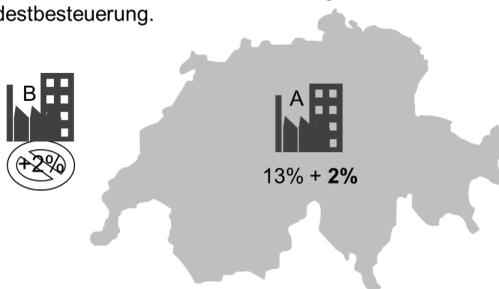
Eine allfällige Umsetzung von Säule 1 würde teilweise in Konflikt mit bestehenden verfassungsrechtlichen Prinzipien stehen, insbesondere mit dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung. Grund dafür ist, dass die Regeln von Säule 1 nur für grosse Unternehmensgruppen Anwendung finden sollen. Vor diesem Hintergrund soll mit der vorliegenden Verfassungsänderung (Ziff. 3.4) dem Bundesgesetzgeber die Kompetenz gegeben werden, auch Säule 1 einzuführen, ohne aber den Entscheid über eine allfällige Umsetzung vorwegzunehmen.

### 3.1.2 Mindestbesteuerung

Der Bundesrat geht davon aus, dass die meisten Staaten die neuen Besteuerungsregeln einführen werden und will sicherstellen, dass die Schweiz angesichts der veränderten Ausgangslage ihre Interessen wahrt. Dazu soll die Schweiz auf ihrem Gebiet die Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmensgruppen und Geschäftseinheiten sicherstellen. Ferner soll sie von den neuen Besteuerungsrechten Gebrauch machen, wenn eine in der Schweiz tätige Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung im Ausland nicht erreicht. Auf diese Weise werden die zusätzlichen Steuereinnahmen in der Schweiz und nicht im Ausland anfallen. Gleichzeitig werden in der Schweiz ansässigen Unternehmensgruppen zusätzliche Steuerverfahren und der damit verbundene administrative Aufwand im Ausland erspart und grösstmögliche Rechtssicherheit geboten.

#### Schematische Darstellung der Funktionsweise der Mindestbesteuerung (Annahme: Schweiz hat Mindestbesteuerung eingeführt; s. auch Ziff. 1.1.2.1)

Die Unternehmensgruppe U mit je einer Geschäftseinheit in der Schweiz und im Staat B erfüllt alle Voraussetzungen für die OECD/G20-Mindestbesteuerung.



Die Geschäftseinheit A in der Schweiz liegt unter der Mindestbesteuerung. Die fehlenden 2 Prozent können in der Schweiz besteuert werden. Der Staat B kann kein Besteuerungsrecht geltend machen.

Verzichtet die Schweiz darauf, eine Mindestbesteuerung der in der Schweiz tätigen Konzerne sicherzustellen, können andere Staaten daraus mittels IIR oder UTPR Besteuerungsrechte ableiten. Die Höherbelastung dieser Unternehmensgruppen dürfte daher in den meisten Fällen trotzdem eintreten, bloss würden die Steuereinnahmen im Ausland und nicht in der Schweiz anfallen. Die Konsequenz wäre, dass die Schweiz auf Steuereinnahmen verzichtet, ohne dabei an Wettbewerbsfähigkeit zu gewinnen.

---

Zudem sähen sich die in der Schweiz tätigen Unternehmensgruppen mit zusätzlichen Steuerverfahren im Ausland konfrontiert, was tendenziell mit einem höheren administrativen Aufwand und mit mehr Rechtsunsicherheiten verbunden sein dürfte, als eine Ergänzungssteuer in der Schweiz.

Entsprechend will der Bundesrat die Mindestbesteuerung in der Schweiz einführen. Technisch wird dies mit der Einführung einer Ergänzungssteuer erreicht; diese umfasst die Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax (schweizerische Ergänzungssteuer), die IIR und die UTPR. Die Erhebung der IIR bzw. UTPR steht im konkreten Fall unter dem Vorbehalt vorrangiger Besteuerungsrechte von ausländischen Staaten. Mit erster Priorität kann der Ansässigkeitsstaat die Mindestbesteuerung mittels einer nationalen Ergänzungssteuer sicherstellen, mit zweiter Priorität kann der Staat der Muttergesellschaft eine IIR erheben. Erst in dritter Priorität wird die UTPR angewendet.

Der Eingriff in das schweizerische Steuersystem soll so gering wie möglich gehalten werden. Eine generelle Erhöhung der Steuersätze für sämtliche Unternehmen steht für den Bundesrat nicht zur Diskussion. Die Ergänzungssteuer soll auf Unternehmensgruppen beschränkt werden, die in den Anwendungsbereich der OECD/G20-Mindestbesteuerung fallen. Andere Unternehmen, namentlich KMU, kleinere Unternehmensgruppen und rein national tätige Unternehmensgruppen, sollen nicht davon betroffen sein.

Die technische Konzeption des OECD-/G20-Projekts steht teilweise in Konflikt mit dem föderalistischen Steuersystem der Schweiz. Dies gilt insbesondere mit Blick auf das länderweise Blending, d.h. die aggregierte Betrachtung sämtlicher Geschäftseinheiten eines Staates. Ein Kanton kann alleine aufgrund der steuerlichen Situation der bei ihm ansässigen Geschäftseinheiten nicht beurteilen, ob die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung in der Schweiz erreicht.

Das EFD hat daher im Vorfeld der Vernehmlassung geprüft, ob die Erhebung und der Vollzug zentral durch den Bund (ESTV) erfolgen sollte. Sowohl die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) als auch die betroffenen Wirtschaftskreise haben dem EFD indes klar signalisiert, dass sie einen dezentralen Vollzug durch die Kantone vorziehen und den damit verbundenen administrativen Mehraufwand in Kauf nehmen. Als Grund wurden insbesondere die positiven Erfahrungen mit den bestehenden Steuerverfahren vor den kantonalen Behörden angeführt.

Eine autonome Umsetzung durch die Kantone wäre indes nicht zielführend. Das Regelwerk des Bundes soll die Umsetzung der Mindestbesteuerung durch die Kantone sicherstellen. Darin sind für die Kantone verbindliche Regelungen enthalten, welche Geschäftseinheiten die zusätzliche Steuer zu entrichten haben bzw. welcher Kanton befugt ist, diese zu vollziehen.

Die Ergänzungssteuer wird damit auf Grundlage einer vom Bund festgelegten Regelung von den Kantonen veranlagt und bezogen. Es handelt sich damit um eine Bundessteuer.

Das Schweizer Regelwerk soll internationale Akzeptanz geniessen. Es gilt möglichst zu vermeiden, dass sich ausländische Steuerbehörden im Einzelfall zur Prüfung veranlasst sehen, ob eine Unternehmensgruppe in der Schweiz die Mindestbesteuerung

---

tatsächlich erreicht, was zusätzlichen administrativen Aufwand verursachen würde. Die Aufsicht des Bundes (ESTV) über den Vollzug durch die Kantone (s. Ziff. 4) erweist sich dabei als wichtiges Element.

In der Praxis dürfte eine Unternehmensgruppe regelmässig über mehrere Einheiten in der Schweiz verfügen. In solchen Fällen ist zu regeln, welche dieser Einheiten die Ergänzungssteuer zu entrichten hat. Der schweizerischen Ergänzungssteuer sollen diejenigen Geschäftseinheiten unterliegen, die im Einzelfall eine Unterbesteuerung der Unternehmensgruppe mitverursacht haben. Der Kanton, in dem die jeweilige Geschäftseinheit zugehörig ist, nimmt diese Besteuerung vor. Die IIR soll im Kanton der obersten Muttergesellschaft resp. der Zwischengesellschaft veranlagt und bezogen werden. Die UTPR soll anteilmässig auf die Geschäftseinheiten in der Schweiz verteilt werden (s. Ziff. 4.2.2).

Die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer verbleiben bei den Kantonen. Damit bleibt der interkantonale Steuerwettbewerb im Rahmen des Möglichen erhalten und es besteht weiterhin ein Anreiz für die Kantone, wettbewerbsfähige Steuerbelastungen anzubieten. Hochsteuerkantone werden im Vergleich zu Tiefsteuerkantonen an steuerlicher Attraktivität für grosse Unternehmensgruppen gewinnen. Grund dafür ist, dass die Differenzen in der Steuerbelastung zwischen Hoch- und Tiefsteuerkantonen geringer werden. Vorwiegend die Tiefsteuerkantone erhalten aus der schweizerischen Ergänzungssteuer Mittel, die sie verwenden können, um ihrem Verlust an Standortattraktivität entgegenzuwirken. Die Kantone werden autonom entscheiden, für welche Zwecke sie die zusätzlichen Steuereinnahmen verwenden (s. Ziff. 3.3). Diese werden im Rahmen des nationalen Finanzausgleichs (NFA) als zusätzliche Steuereinnahmen berücksichtigt. Das NFA-Regelwerk soll nicht angepasst werden (s. Ziff. 4.2.4).

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung respektiert den steuerlichen Föderalismus, wahrt den interkantonalen Steuerwettbewerb und gibt den Kantonen grösstmöglichen Spielraum für Standortmassnahmen. Bei diesem Ansatz würden dem Bund indes Mindereinnahmen in Höhe eines niedrigen dreistelligen Millionenbetrags entstehen (Ziff. 5.2).

Eine alternative Umsetzung der Mindestbesteuerung ist in Ziffer 3.2 dargelegt.

### **3.2 Regulierungsalternativen Mindestbesteuerung: Beteiligung des Bundes an den Mehreinnahmen**

Eine alternative Umsetzung der Mindeststeuer könnte darin bestehen, die Einnahmen auf die kantonale Steuer und die direkte Bundessteuer aufzuteilen. Im konkreten Einzelfall ist es nämlich möglich, dass auch die Bundessteuer zur Unterschreitung der Mindestbesteuerung beigetragen hat. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn der Gewinn gemäss OECD/G20 höher ist als der Gewinn gemäss direkter Bundessteuer. In solchen Fällen erhebt der Bund aus Sicht der OECD/G20-Regeln eine Steuer von weniger als 8.5 Prozent. Solche Fälle dürften sich mit einer gewissen Regelmässigkeit ergeben, weil die OECD-/G20-Bemessungsgrundlage in verschiedenen Punkten von der Bemessungsgrundlage nach schweizerischem Steuerrecht abweicht.

Dies zeigt exemplarisch, dass Regulierungsalternativen durchaus möglich sind. Auf Grundlage des Vernehmlassungsergebnisses werden diese und andere Alternativen

---

neu beurteilt werden. Der Bundesrat wird mit Blick auf die Botschaft eine Beteiligung des Bundes an den Mehreinnahmen, eine kostenneutrale Ausgestaltung für den Bund und weitere Alternativen evaluieren.

### 3.3 Exkurs: Standortmassnahmen

Die Mindeststeuer reduziert die Bedeutung der Gewinn- und Kapitalsteuern im internationalen Steuerwettbewerb. Gleichzeitig werden andere Steuern eine erhöhte Bedeutung erlangen. In Teilbereichen weist die Schweiz diesbezüglich im internationalen Vergleich Nachteile aus. Auf Bundesebene sind diesbezüglich insbesondere folgende Projekte von Bedeutung:

- Abschaffung der Stempelabgaben: Das Parlament hat 2021 die Abschaffung der Emissionsabgabe als Teil der Stempelabgaben beschlossen. Die Vorlage wurde indes im Februar 2022 vom Volk abgelehnt.
- Reform der Verrechnungssteuer: Das Parlament hat Ende 2021 eine Reform der Verrechnungssteuer verabschiedet. Alle Unternehmen, darunter insbesondere auch grosse Unternehmensgruppen, werden wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen erhalten, um konzerninterne Finanzierungen in der Schweiz anzusiedeln. Für die Erreichung der Mindestbesteuerung gemäss OECD/G20 ist die in der Vorlage enthaltene Befreiung von Zinsen von der Verrechnungssteuer wenig relevant (s. Ziff. 4). Entsprechend lässt sich der entsprechende positive Impuls auf die Schweizer Volkswirtschaft noch verstärkt erreichen. Gegen diese Reform wurde das Referendum ergriffen. Eine Volksabstimmung würde voraussichtlich im Herbst 2022 stattfinden.
- Einführung einer Tonnagesteuer: Die Tonnagesteuer ist international breit akzeptiert und insbesondere in der EU weit verbreitet. Sie ist ein gezieltes Mittel, um gleich lange Spiesse im Wettbewerb um die Gunst hoch mobiler Seeschiffahrtsunternehmen zu schaffen. Da die entsprechenden Erträge von der Mindestbesteuerung der OECD/G20 ausgenommen sind, lässt sich diese Massnahme mit den zu erwartenden positiven Effekten auf den Standort Schweiz weiterhin umsetzen. Die Botschaft des Bundesrates ist im zweiten Quartal 2022 zu erwarten.

Am 16. Februar 2022 hat der Bundesrat die Gesamtschau «Stärkung Wirtschaftsstandort Schweiz» verabschiedet. Darin stellt er insgesamt zwölf Vorhaben vor, welche er 2022 zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts mit Priorität vorantreiben will. Dazu zählen beispielsweise die Botschaften zum Unternehmensentlastungsgesetz und zu einer Regulierungsbremse, zum Finanzhaushaltsgesetz über den Umgang mit den Corona-Schulden, zur Teilrevision des Kartellgesetzes, aber auch die Vorlage zur Revision des Bundesgesetzes über die Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen (SR 641.71). Verschiedene Vorhaben widmen sich auch der Digitalisierung. So will der Bundesrat 2022 Vernehmlassungsvorlagen zur Einführung einer staatlichen elektronischen Identität (E-ID) und zur Vereinfachung des Versandhandels mit nicht verschreibungspflichtigen Arzneimitteln vorlegen. Auch das Transformationsprogramm DaziT für eine durchgehende Digitalisierung und Vereinfachung der Prozesse im Zollwesen ist vor diesem Hintergrund für den Bundesrat von hoher Priorität. Die Gesamtschau zeigt zudem auf, welche weiteren Arbeiten in der Bundesverwaltung anstehen, um aktuellen Herausforderungen für den Wirtschaftsstandort Schweiz wie dem demografischen

---

Wandel, der Frage der zukünftigen Ausgestaltung der Beziehungen zur EU sowie der Umsetzung einer kosteneffizienten Klimapolitik zu begegnen.

Die globale Mindestbesteuerung stellt auch die Standortpolitik der Kantone vor neue Herausforderungen. Insbesondere die Tiefsteuerkantone werden einen bisherigen Standortvorteil teilweise einbüßen. Die Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer werden ihnen einen gewissen finanzpolitischen Spielraum verschaffen, um diesen Auswirkungen entgegenzuwirken. Die Kantone werden im Rahmen der verfassungs- und völkerrechtlichen Vorgaben souverän entscheiden, ob sie Standortmassnahmen ergreifen und welche das ggf. sein werden. Der Bund wird ihnen hierbei keine Vorgaben machen.

Gespräche des EFD mit den Kantonen haben gezeigt, dass letztere mehrere Herausforderungen bei der Konzeption von Standortmassnahmen sehen. Diese beinhalten die unterschiedliche Betroffenheit, die politische Akzeptanz von Standortmassnahmen für international tätige Unternehmen, den ambitionierten Zeitplan bezüglich gesetzlicher und administrativer Umsetzung und die Unsicherheit bezüglich der internationalen Anforderungen und der Entwicklungen in Konkurrenzstandorten.

Deshalb unterstützt das EFD, in Zusammenarbeit mit anderen Departementen, den fachlichen Austausch zwischen den Kantonen und unterstützt die Kantone auf Wunsch bei der Konzeption und Evaluation von standortfördernden Massnahmen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Vorgaben von Säule 2 und mit den (völker-)rechtlichen Verpflichtungen sowie im Hinblick auf eine EU-kompatible Umsetzung (insbes. hinsichtlich des EU-Beihilferechts).

Ausserdem hat das Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation (SBFI) ein externes Mandat an KPMG vergeben (aufbauend auf der Studie «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», KPMG 2021). Die daraus resultierende Studie soll jüngst ergriffene oder geplante Massnahmen (infolge des OECD/G20-Projekts) im Bereich der Förderung der Standortattraktivität für F&E-Aktivitäten und weitere durch hohe Wirksamkeit gekennzeichnete Massnahmen zur Förderung der Standortattraktivität in konkurrierenden Ländern untersuchen. Unter den zu untersuchenden Ländern befinden sich die Nachbarländer der Schweiz wie auch die USA, UK, Irland, die Niederlande und Singapur. Erste Ergebnisse sind auf Ende März 2022 zu erwarten. Der Schlussbericht wird auf Ende Mai 2022 erstellt.

In der Botschaft des Bundesrates zur vorliegenden Verfassungsänderung sollen die bis dahin bestehenden Pläne der Kantone hinsichtlich allfälliger Standortmassnahmen dargestellt werden.

### **3.4 Umsetzungsfragen**

Hinsichtlich der praktischen Umsetzung des OECD/G20-Projekts bestehen noch zahlreiche offene Fragen. Zum einen werden die technischen Arbeiten in der OECD/G20 gemäss deren Planung erst Ende 2022 abgeschlossen sein. Zum anderen ist noch offen, wie andere Staaten das Projekt konkret umsetzen werden. Die Vorgaben der OECD/G20 sind in zahlreichen Punkten interpretationsbedürftig und erst die praktische Anwendung der neuen Regeln wird zeigen, welche Auslegungen sich durchsetzen werden.

---

Bei dieser Ausgangslage erachtet der Bundesrat ein etappiertes Vorgehen für geboten. Die rechtliche Umsetzung der Mindestbesteuerung erfolgt in einem ersten Schritt auf Grundlage einer Verfassungsänderung. Diese soll es dem Gesetzgeber erlauben, beide Säulen des OECD/G20-Projekts einzuführen und dabei nötigenfalls auch von bestehenden verfassungsrechtlichen Prinzipien abzuweichen. Dabei geht es unter anderem um die unterschiedliche Behandlung von grossen und kleineren Unternehmensgruppen, wie sie dem OECD/G20-Projekt immanent ist.

Die Verfassungsänderung umfasst zusätzlich eine Übergangsbestimmung. Darin wird der Bundesrat ermächtigt, die Mindestbesteuerung in einem ersten Schritt auf dem Verordnungsweg zu regeln. Diese Verordnung wird nur solange Gültigkeit haben, bis ein ordentliches Gesetz in Kraft tritt. Dabei enthält die Übergangsbestimmung eine Reihe von verbindlichen Eckwerten, die der Bundesrat in seiner Verordnung zu beachten hat. Ein Grossteil dieser Eckwerte bezieht sich auf die Regelungen der OECD/G20, die übernommen werden. Die Eckwerte regeln aber insbesondere auch die föderale Umsetzung (s. Ziff. 4.2.2).

Der Gesetzgeber wird im Rahmen des nachgelagerten Gesetzgebungsverfahrens nicht an die Eckwerte der Übergangsbestimmung, sondern ausschliesslich an die verfassungsrechtliche Grundnorm gebunden sein.

Der Bundesrat beabsichtigt, die Botschaft zur Verfassungsänderung im Juni 2022 zu Handen des Parlaments zu verabschieden. Sofern die eidgenössischen Räte die Vorlage in der Wintersession 2022 verabschieden, wird die obligatorische Volksabstimmung im Juni 2023 stattfinden.

Der Bundesrat erarbeitet parallel zur vorliegenden Vorlage die temporäre Verordnung zur nationalen Umsetzung von Säule 2. Die Vernehmlassung dazu soll bis im August 2022 eröffnet werden. Es ist denkbar, dass einzelne Regelungsbereiche aufgrund der andauernden Arbeiten auf Stufe OECD/G20 erst zu einem späteren Zeitpunkt in die Vernehmlassung gehen werden.

Der Bundesrat geht von einem Inkrafttreten des nationalen Regelwerks per 1. Januar 2024 aus. Vor diesem Zeitpunkt dürften schweizerische Unternehmensgruppen im Ausland grundsätzlich noch keiner zusätzlichen Besteuerung ausgesetzt sein, wenn sie die Mindestbesteuerung in der Schweiz nicht erreichen. Grund dafür ist, dass die UTPR gemäss OECD/G20 erst 2024 angewendet werden soll. Für ausländische Unternehmensgruppen mit Tochtergesellschaften in der Schweiz ist die Situation jedoch eine andere. Wenn der Staat, in dem die oberste Geschäftseinheit ansässig ist, bereits im Jahr 2023 die IIR eingeführt hat, kann dieser Staat die bei ihm ansässigen Geschäftseinheiten höher besteuern, wenn die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung in der Schweiz nicht erreicht. Damit wird in solchen Fällen das Ziel verfehlt, kein Steuersubstrat an das Ausland abzugeben. Zudem werden die betroffenen Unternehmensgruppen zusätzliche Steuerverfahren im Ausland gewärtigen.

Theoretisch könnte ein Verlust an Steuersubstrat an das Ausland durch eine rückwirkende Anwendung der Ergänzungssteuer abgewendet werden. Einer rückwirkenden steuerlichen Mehrbelastung steht der Bundesrat jedoch aus prinzipiellen Gründen skeptisch gegenüber. Er wird diese Frage im Lichte des Vernehmlassungsergebnisses noch einmal prüfen.

---

Der Bundesrat geht davon aus, dass es keine Anpassungen des kantonalen Rechts brauchen wird. Die Verordnung des Bundesrates soll hinreichend konkret ausgestaltet sein.

## 4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

### 4.1 Grundnorm

*Art. 129a Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen*

Artikel 129a erhöht den künftigen Spielraum für den Bundesgesetzgeber.

Die Norm bildet die Grundlage für die Einführung beider Säulen des OECD/G20-Projekts. Die Formulierung ermöglicht es dem Bundesgesetzgeber darüber hinaus, auch auf künftige internationale Entwicklungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung flexibel zu reagieren. Gleichzeitig bildet Artikel 129a die Grundlage für die Übergangsbestimmung und gestützt darauf die temporäre Verordnung des Bundesrates zur Mindestbesteuerung (s. Ziff. 3.4).

Artikel 129a hat keine unmittelbaren Auswirkungen. Sämtliche künftigen Gesetzgebungsprojekte, die sich auf Artikel 129a abstützen, unterliegen dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren mit fakultativem Referendum.

*Abs. 1*

Absatz 1 sowie der Titel der Norm beziehen sich auf «grosse» Unternehmensgruppen. Mit dem Begriff «gross» wird zunächst zum Ausdruck gebracht, dass sich der Anwendungsbereich nicht auf KMU bezieht. Gleichzeitig lässt der Begriff «gross» einen gewissen Auslegungsspielraum offen. Dies ist mit Blick auf das OECD/G20-Projekt nötig. So fallen in den Anwendungsbereich der Marktstaatbesteuerung Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mindestens 20 Milliarden Euro; bei Säule 2 liegt die Umsatzgrenze grundsätzlich bei 750 Millionen Euro. Die Ansässigkeitsstaaten der obersten Muttergesellschaften können jedoch für ihre Unternehmensgruppen die Mindestbesteuerung bereits ab einer tieferen Umsatzschwelle für anwendbar erklären (s. Ziff. 4.2.1). In all diesen - und auch möglichen künftigen weiteren - Fällen soll der Bund die Möglichkeit haben, Vorschriften zu erlassen.

Die Unternehmensgruppe muss nicht zwingend über eine bestehende steuerliche Zugehörigkeit in einem anderen Staat verfügen. Dies kann namentlich bei der Marktstaatbesteuerung von Bedeutung sein.

Der Begriff der Unternehmensgruppe wird im Rahmen der sich auf diese Bestimmung abstützenden Gesetzgebung zu konkretisieren sein. Die im OECD/G20-Projekt avisierten Unternehmensgruppen sind bei den beiden Säulen unterschiedlich definiert (betr. Säule 2 s. Ziff. 4.2.1).

Der Bund kann Vorschriften im Sinne von Artikel 129a BV in das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) einfügen, aber auch in das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG;

---

SR 642.14). In letzterem Fall sind die besonderen Vorschriften für die Kantone verbindlich. Dem Bund steht es aber auch frei, die Regeln in einem separaten Erlass aufzustellen, wie dies im Rahmen der Übergangsbestimmung zur Einführung der Mindestbesteuerung geplant ist (s. Ziff. 4.2). Artikel 129a schliesst eigenständige kantonale Sonderregelungen für grosse Unternehmensgruppen aus.

Absatz 1 nennt sodann zwei beispielhafte Anwendungsfälle und stellt damit den Bezug zum OECD/G20-Projekt her. Hier wird der Bund ermächtigt, Vorschriften zur Mindestbesteuerung und zur Marktstaatbesteuerung zu erlassen. Die Mindestbesteuerung soll übergangsrechtlich mittels einer Verordnung des Bundesrates eingeführt werden (s. Ziff. 3.4).

#### *Abs. 2*

Bei der Gesetzgebung soll sich der Bund insbesondere an internationalen Standards und Musterregeln orientieren. Mit Blick auf das OECD/G20-Projekt sind damit primär die Multilaterale Konvention (Säule 1) und die Musterregeln (Säule 2) adressiert. Aber auch die Modalitäten der nationalen Umsetzungen bspw. der EU oder der USA (Ziff. 1.1.2.1) können berücksichtigt werden.

#### *Abs. 3*

Die Vorschriften des Bundes müssen die Interessen der «schweizerischen Gesamtwirtschaft» wahren. Dabei handelt es sich um einen in der BV bereits verwendeten Begriff (Art. 94). Die Einführung der Ergänzungssteuer ist ein Anwendungsfall, der diesen Interessen Rechnung trägt.

Die Wahrung der schweizerischen Interessen können es gebieten, von bestehenden verfassungsrechtlichen Grundsätzen abzuweichen. Der Bundesgesetzgeber soll diese Kompetenz erhalten, soweit dies mit den internationalen Entwicklungen vereinbar ist.

- Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV): Eine unterschiedliche Besteuerung von Unternehmensgruppen und Einheiten in Abhängigkeit von deren Umsatzstärke und Profitabilität ist dem OECD/G20-Projekt immanent. Die rechtsungleiche Behandlung kann bei der Mindestbesteuerung besonders offensichtlich werden. So kann die schweizerische Ergänzungssteuer bei ausländischen Unternehmensgruppen unter Umständen auch dann anfallen, wenn sie einen tieferen Umsatz als 750 Millionen Euro aufweisen (s. Ziff. 4.2.1).
- Höchstbelastung, Vollzug und Kantonsanteil (Art. 128 Abs. 1 und 4 BV): Artikel 128 BV regelt die direkte Bundessteuer. Die Höhe des Steuersatzes ist auf 11,5 Prozent bei den natürlichen Personen resp. auf 8,5 Prozent bei den juristischen Personen beschränkt. Zudem liegt der Vollzug der direkten Bundessteuer von Verfassung wegen bei den Kantonen. Der Bundesgesetzgeber soll auch in diesen Bereichen grössere Flexibilität erhalten. Aus heutiger Sicht könnte diesbezüglich insbesondere bei der Marktstaatbesteuerung ein Bedürfnis entstehen. Die Schweiz würde bei deren Einführung die Möglichkeit erhalten, bestimmte ausländische Unternehmensgruppen zu besteuern, auch wenn diese über keine physische Präsenz in der Schweiz verfügen. Es erscheint fraglich, ob eine solche Besteuerung mit vernünftigem administrativem Aufwand durch die Kantone vollzogen werden

---

kann. Es erscheint daher möglich, dass von Artikel 128 BV abweichende Vorschriften getroffen würden, sowohl was die Veranlagungskompetenz und die Höchstsätze als auch den Kantonsanteil betrifft.

- Ausnahmen von der Steuerharmonisierung (Art. 129 Abs. 2 BV): Die Harmonisierungskompetenz des Bundes erstreckt sich insbesondere nicht auf Steuertarife und Steuersätze. Der Bundesgesetzgeber soll beispielsweise die Möglichkeit erhalten, die Kantone zu verpflichten, bei grossen Unternehmensgruppen in die Tarifhoheit der Kantone einzugreifen.

## 4.2 Übergangsbestimmung

### *Übergangsbestimmung zu Art. 129a Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen*

Die Übergangsbestimmung zu Artikel 129a BV verleiht dem Bundesrat die Kompetenz, die in Artikel 129a BV angesprochene Mindestbesteuerung vorübergehend auf dem Verordnungsweg einzuführen. Sie enthält rechtlich verbindliche Eckwerte, die der Bundesrat dabei zu beachten hat. Sobald das zeitlich nachgelagerte Bundesgesetz in Kraft tritt, werden die Übergangsbestimmung und die darauf gestützte Verordnung des Bundesrates hinfällig.

Die Musterregeln der OECD/G20 sind in vielen Bereichen (bspw. bezüglich der Bemessungsgrundlage) sehr detailliert und konkret verfasst. Entsprechend wenig Entscheidungsspielraum verbleibt in diesen Bereichen, wenn das schweizerische Regelwerk international kompatibel sein soll. Hier wird sich der Bundesrat an die Musterregeln der OECD/G20 inkl. Erläuterungen halten (*Abs. 3 f.*).

Spielraum ergibt sich vor allem mit Blick auf die Einbettung in das föderalistische Steuersystem der Schweiz. Eine von Säule 2 betroffene Unternehmensgruppe verfügt typischerweise über mehrere Geschäftseinheiten in verschiedenen Kantonen. In solchen interkantonalen Fällen müssen das Steuersubjekt sowie die Zuständigkeiten der involvierten Kantone geregelt werden.

Vorliegend hat der Bundesrat weitgehend die von der EU in ihren Übersetzungen des Richtlinienentwurfs verwendeten Fachbegriffe genutzt. Dies kann die Umsetzung der Regelungen in der Praxis erleichtern.

*Absatz 1* ermächtigt den Bundesrat, auf dem Verordnungsweg die Mindestbesteuerung zu regeln. Dazu sollen sämtliche Regeln der OECD/G20 - die Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, die IIR und die UTPR - umgesetzt werden (s. Ziff. 3.1.2). «Ergänzungssteuer» ist im Folgenden der Oberbegriff für die schweizerische Ergänzungssteuer, die IIR und die UTPR.

Die Übergangsbestimmung ist wie folgt aufgebaut:

- Absatz 2 regelt die Grundsätze der neuen Besteuerungsregeln. Diese basieren auf den Musterregeln der OECD/G20 und den dazugehörigen Erläuterungen. Zusätzlich wird hier auch die föderale Umsetzung in der Schweiz geregelt, also bspw. welche von mehreren schweizerischen Geschäftseinheiten die Steuer zu entrichten hat bzw. welcher Kanton für die Veranlagung und den Bezug zuständig ist.

- 
- Absatz 3 enthält eine Delegationsnorm. Diese beauftragt den Bundesrat eine Verordnung mit den notwendigen Ergänzungen zu erlassen. Teilweise beziehen sich diese Vorschriften auf die in Absatz 2 enthaltenen Grundsätze, teilweise betreffen sie Regelungsbereiche, die in Absatz 2 nicht angesprochen werden.
  - Absatz 4 erlaubt es dem Bundesrat, bei der Konkretisierung von Absatz 2 von den Grundsätzen gemäss Absatz 2 abzuweichen, wenn dies aufgrund der Musterregeln und der Erläuterungen dazu nötig ist. Diese Kompetenz kann auch durch das Eidgenössische Finanzdepartement wahrgenommen werden.
  - Absatz 5 betrifft die Aufsicht des Bundes.
  - Absatz 6 behandelt den NFA.

#### 4.2.1 Technisches Grundkonzept der OECD/G20

*Abs. 2 Bst. a – h und j i.V.m. Abs. 3 und 4: Technisches Grundkonzept der OECD/G20*

Die genannten Bestimmungen übernehmen das technische Grundkonzept, das der Säule 2 zu Grunde liegt, die in das nationale Recht überführt werden soll. Die OECD/G20 definieren viele Begriffe in ihren Musterregeln (Kapitel 10). Diese Definitionen sind auch für die Schweiz massgebend, wenn ihr Regelwerk international kompatibel sein soll.

Im Interesse der Leserfreundlichkeit werden wichtige ergänzende Regelungen (*Abs. 3*) und zentrale mögliche Abweichungen auf Grundlage der Musterregeln oder des dazugehörigen Kommentars sowie weiterer relevanter Dokumente (*Abs. 4*) - ohne Anspruch auf Vollständigkeit - jeweils an der passenden Stelle mit aufgeführt.

Der Grundmechanismus der OECD/G20 zur Ermittlung der Ergänzungssteuer kann wie folgt zusammengefasst werden:

1. Prüfung, ob sich die Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich befindet wenn ja:
2. Prüfung, ob die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung unterschreitet wenn ja:
3. Ermittlung des Ergänzungssteuersatzes
4. Berechnung der Ergänzungssteuer
5. Erhebung der schweizerischen Ergänzungssteuer, der IIR oder der UTPR bei den schweizerischen Geschäftseinheiten, vorbehaltlich vorrangiger Besteuerungsrechte ausländischer Staaten

Die Schritte 2 bis 4 müssen, mit Ausnahme einiger Spezialfälle, für jeden Staat durchgeführt werden, in dem sich Geschäftseinheiten befinden.

Die Ermittlung der relevanten Parameter erfolgt auf der Basis eines von den Musterregeln **anerkannten Rechnungslegungsstandards**, (s. Artikel 10.1 der Musterregeln). Zu diesen anerkannten Rechnungslegungsstandards zählen IFRS, aber bspw. auch die Swiss GAAP FER, nicht aber die Rechnungslegung gemäss Obligationenrecht. Für

---

die Rechnungslegung gemäss OR gilt das Vorsichtsprinzip (Imparitäts- und Niederstwertprinzip). Dabei werden voraussichtliche Verluste sofort berücksichtigt, Gewinne jedoch erst, wenn sie tatsächlich realisiert werden. Die anerkannten Rechnungslegungsstandards wollen demgegenüber die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse einer Unternehmensgruppe wiedergeben (sog. True and fair view). Soweit eine Wertsteigerung eingetreten ist, werden Gewinne bereits vor der echten Realisation verbucht. Demgegenüber werden Verluste erst dann ausgewiesen, wenn diese mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten. Grundsätzlich haben sämtliche Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe denselben Rechnungslegungsstandard anzuwenden.

### **Schritt 1: Prüfung, ob sich die Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich befindet (Bst. a)**

In den *sachlichen Anwendungsbereich* der Mindestbesteuerung fallen Unternehmensgruppen, die einen weltweiten Jahresumsatz von 750 Mio. Euro erreichen (Bst. a). Die Umsatzschwelle muss grundsätzlich in mindestens zwei der vier vorausgegangenen Geschäftsjahre erreicht werden. Bei unter- und überjährigen Geschäftsjahren erfolgt eine proportionale Berücksichtigung. Die entsprechenden Regeln finden sich insbesondere in Kapitel 1 der Musterregeln.

Gemäss OECD/G20 kann der Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe ansässig ist, eine tiefere Umsatzschwelle für die Anwendung seiner IIR vorsehen. Hiervon betroffen können auch ausländische Unternehmensgruppen sein, die über Geschäftseinheiten in der Schweiz verfügen. Der Bundesrat könnte diesen tieferen Umsatzschwellen im Rahmen der Verordnung Rechnung tragen und die betroffenen Geschäftseinheiten der schweizerischen Ergänzungssteuer unterstellen (Abs. 4).

Der Begriff der Unternehmensgruppe ist gemäss den Musterregeln zu verstehen. Er umfasst mehrere Geschäftseinheiten. Bei diesen Geschäftseinheiten handelt es sich oft um eigenständige juristische Personen, aber bspw. auch Betriebsstätten fallen darunter. Entsprechend handelt es sich auch dann um eine Unternehmensgruppe, wenn eine einzige Kapitalgesellschaft lediglich über eine Betriebsstätte im Ausland verfügt. Als Geschäftseinheiten können insbesondere auch Personengesellschaften oder ein Trust gelten (Art. 1.3 und 10.1 der Musterregeln). Die Definition der Geschäftseinheiten gilt auch im nationalen Verhältnis. Damit bildet bspw. auch eine inländische Betriebsstätte einer inländischen Unternehmensgruppe eine Geschäftseinheit.

Der Kreis der Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, wird in Artikel 1.2 und 1.3 der Musterregeln definiert. Dabei wird grundsätzlich auf den Konsolidierungskreis der obersten Muttergesellschaft abgestellt.

### **Schritt 2: Prüfung, ob die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung unterschreitet (Bst. b)**

Unternehmensgruppen, die gemäss Schritt 1 in den Anwendungsbereich fallen, unterliegen einer Ergänzungssteuer, wenn die massgebenden Steuern der Geschäftseinheit

---

ten in der Schweiz oder einem anderen Steuergebiet gesamthaft 15 Prozent der massgebenden Gewinne unterschreiten. Für diese Zwecke müssen die Unternehmensgruppen ihren **effektiven Steuersatz** pro Staat, in dem sie über Geschäftseinheiten verfügen, ermitteln (*Bst. e*).

Gemäss den Musterregeln der OECD/G20 (Kapitel 5 Musterregeln) gilt für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes grundsätzlich folgende Formel (*Bst. e*):

$$\text{effektiver Steuersatz} = \frac{\text{Summe der massgebenden Steuern in einem Staat}}{\text{Summe der massgebenden Gewinne in einem Staat}}$$

Die **massgebenden Gewinne** werden in *Buchstaben d* geregelt. Die Musterregeln der OECD konkretisieren diese in Kapitel 3.

Der massgebende Gewinn einer Geschäftseinheit entspricht dem nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard für die Jahresrechnung ermittelten Gewinn oder Verlust vor Herausrechnung der gruppeninternen Transaktionen. Gruppeninterne Transaktionen werden insofern gleichbehandelt wie gruppenexterne Transaktionen. Die Notwendigkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard bedeutet für jene Unternehmensgruppen, welche heute nicht mit einem solchen Abschluss berichten, eine Umstellung. Der so ermittelte Nettogewinn resp. -verlust wird gemäss den Musterregeln insbesondere um folgende Elemente korrigiert (Art. 3.2 f. Musterregeln):

- **Steueraufwand:** Der Steueraufwand bleibt unberücksichtigt.
- **Beteiligungserträge:** Nicht zum massgebenden Gewinn gehören grundsätzlich Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen (d.h. mit einer Beteiligungsquote von i.d.R. mindestens 10 Prozent oder einer Haltedauer von i.d.R. mindestens einem Jahr).
- **Beteiligungsgewinne und -verluste:** Nicht zum massgebenden Gewinn gehören auch Gewinne und Verluste aus der Veräusserung von qualifizierenden Beteiligungen (Beteiligungsquote: mindestens 10 Prozent). Dazu zählen auch Wertberichtigungen und Aufwertungen auf Beteiligungen.
- gewisse Gewinne und Verluste aus einer Neubewertung
- gewisse Gewinne und Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Umstrukturierungen
- asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder -verluste, nicht anerkannte Aufwendungen sowie aufgelaufene Pensionsaufwendungen
- gewisse Fehler in der Rechnungslegung aus den Vorjahren und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze
- Gewinne und Verluste aus der internationalen Schifffahrt

Die unter Berücksichtigung dieser Korrekturen ermittelten Gewinne pro Geschäftseinheit werden pro Staat kumuliert.

Die vorangehend aufgeführten Korrekturen können zu weiteren Unterschieden in der Ermittlung der massgebenden Gewinne gemäss OECD/G20 und gemäss schweizeri-

---

schem Steuerrecht führen, so dass sich der massgebende Gewinn gemäss Musterregeln im Einzelfall wesentlich vom steuerbaren Gewinn gemäss schweizerischem Steuerrecht unterscheiden kann. Ein Unterschied liegt bspw. bei der im schweizerischen Recht vorgesehenen Abzugsfähigkeit von Steuern bei der Gewinnsteuer. Weiter ergeben sich in Bezug auf Beteiligungen und Beteiligungserträge Unterschiede. So kann gemäss schweizerischem Steuerrecht bspw. auch ein Mindestverkehrswert anstelle einer Quote genügen. Auch betr. Bewertung von Beteiligungserträgen kann es zu Abweichungen kommen. In der Schweiz sind bspw. erfolgswirksame Wertberichtigungen und Aufwertungen auf Beteiligungen zulässig, was die Musterregeln ausschliessen.

Die Musterregeln führen die vorgenannten Grundsätze detailliert aus und enthalten weitere Regelungen und Wahlrechte.

Artikel 3.4 f. der Musterregeln regeln die Zuweisung von Gewinnen und Verlusten zwischen einzelnen Geschäftseinheiten.

Was zu den **massgebenden Steuern** gehört, hält *Buchstabe c* fest. Die Musterregeln äussern sich dazu in Kapitel 4. Demnach fallen namentlich darunter:

- Gewinnsteuern und Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Gewinnsteuer erhoben werden. Dazu gehören in der Schweiz insbesondere die Gewinn-, Grundstückgewinn- und teilweise die Verrechnungssteuer als Quellensteuer.

Quellensteuern werden grundsätzlich jener Geschäftseinheit zugerechnet, die die entsprechenden Einkünfte erzielt. Wenn also beispielsweise eine ausländische einer Schweizer Geschäftseinheit eine Lizenzgebühr entrichtet, wird eine darauf erhobene Quellensteuer der Schweizer Geschäftseinheit zugerechnet. Betraglich beschränkt sich die Zurechnung auf die nicht-rückforderbare Quellensteuer (= Sockelsteuer) resp. die nicht anrechenbare Steuer. Dasselbe gilt, wenn die ausländische Geschäftseinheit Beteiligungserträge ausschüttet. Bei Erträgen aus massgebenden Beteiligungen (i.d.R. ab 10 Prozent) hingegen wird die Sockelsteuer jener Geschäftseinheit zugewiesen, die den Beteiligungsertrag ausrichtet.

- Steuern auf ausgeschütteten Gewinnen, auf fiktiven Gewinnausschüttungen und Steuern auf bestimmten betriebsfremden Aufwendungen; dies ist relevant bei bestimmten, in der Schweiz nicht bekannten Ausschüttungssteuersystemen. Welche Ausschüttungssteuersysteme von der OECD/G20 akzeptiert werden, ist in Artikel 10.1 der Musterregeln dargelegt. Artikel 7.3 regelt die Funktionsweise der Regeln bei solchen Steuersystemen.
- Steuern auf einbehaltenen Gewinnen, auf Reserven sowie auf dem Grundkapital. Für die Schweiz fällt die Kapitalsteuer darunter.

Im Ergebnis gelten damit vorwiegend die Gewinn- und Kapitalsteuern als massgebende Steuern. Von Bedeutung sind jedoch auch Quellensteuern – in der Schweiz mithin die Verrechnungssteuer.

Nicht zu den massgebenden Steuern gehören die Ergänzungssteuern.

Die vorgenannten massgebenden Steuern müssen gemäss Musterregeln der OECD/G20 in der Erfolgsrechnung der jeweiligen Geschäftseinheit verbucht sein. Die Musterregeln enthalten in Kapitel 4 dazu eine Reihe von Detailvorschriften.

---

### Schritt 3: Ermittlung des Ergänzungssteuersatzes (*Bst. h*)

Falls die Schritte 1 und 2 ergeben haben, dass grundsätzlich eine Ergänzungssteuer geschuldet ist, ergibt sich in Schritt 3 der **Ergänzungssteuersatz** der Unternehmensgruppe pro Staat (*Bst. h*; Art. 5.2 Musterregeln):

$$\text{Ergänzungssteuersatz} = 15\% - \text{effektiver Steuersatz}$$

### Schritt 4: Berechnung der Ergänzungssteuer (*Bst. f*)

Der Betrag der Ergänzungssteuer wird auf Grundlage der Summe der Gewinnüberschüsse pro Staat (*Bst. f*) ermittelt:

$$\text{Betrag der Ergänzungssteuer} = \text{Summe der Gewinnüberschüsse in einem Staat} * \text{Ergänzungssteuersatz}$$

Der Gewinnüberschuss (*Bst. g*) wiederum wird auf Basis des massgebenden Gewinns ermittelt. Der Unterschied zwischen den beiden Grössen liegt in einem Abzug für Sachanlagen und Personalkosten (Substanzabzug), der zum **Gewinnüberschuss** führt.

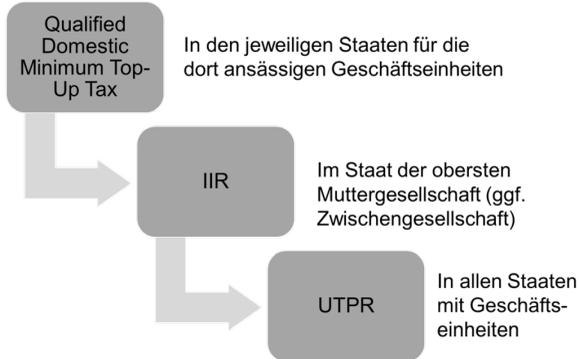
$$\text{Summe der Gewinnüberschüsse} = \text{Summe der massgebenden Gewinne in einem Staat} - \text{Substanzabzug in einem Staat}$$

Der Substanzabzug für Sachanlagen und Personalkosten ist in den Musterregeln in Artikel 5.3 detailliert dargelegt. Demnach können 5 Prozent der Lohnkosten in einem Staat sowie 5 Prozent der Sachanlagen von den massgebenden Gewinnen in Abzug gebracht werden. Gemäss einer Übergangsregelung wird die Höhe des Abzugs absteigend von 10 Prozent (Personalkosten) sowie von 8 Prozent (Sachanlagen) in den ersten Jahren des Inkrafttretens abgestuft (Art. 9.2).

### Schritt 5: Erhebung der schweizerischen Ergänzungssteuer, der IIR oder der UTPR bei den schweizerischen Geschäftseinheiten, vorbehältlich vorrangiger Besteuerungsrechte ausländischer Staaten

---

Aufgrund der Schritte 1 - 4 steht der Ergänzungssteuerbetrag pro Staat fest. Die Buchstaben *h* und *j* regeln u.a. welche Art der Ergänzungssteuer zur Anwendung gelangt. Demnach gilt folgende Rangfolge:



- (1) Soweit ein Staat eine nationale Ergänzungssteuer erhebt, kann in diesem Umfang kein ausländischer Staat eine IIR oder UTPR erheben (Art. 5.2 Musterregeln).

Eine nationale Ergänzungssteuer muss mit den Musterregeln vereinbar sein, damit sie von anderen Staaten akzeptiert wird. Dafür muss die Ermittlung des Gewinnüberschusses den Musterregeln entsprechen. Zudem muss die inländische Steuerbelastung in Bezug auf die Gewinnüberschüsse auf die Mindestbesteuerung angehoben werden. Schliesslich darf der betreffende Staat keine Vorteile gewähren, die mit der Ergänzungssteuer im Zusammenhang stehen.

- (2) Verbleibt ein Restbetrag, wird dieser vorrangig mit der IIR erfasst (*Bst. j*, Art. 2.1-2.3 Musterregeln).

Bei der IIR hat der Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft ansässig ist, grundsätzlich das primäre Besteuerungsrecht. Hat dieser Staat die IIR nicht eingeführt, sehen die Musterregeln vor, dass bei der zweithöchsten Zwischengesellschaft die IIR Anwendung findet. Die detaillierte Rangfolge sowie weitere Regelungen sind in den Artikeln 2.1 - 2.3 der Musterregeln ausgeführt. Dazu gehören auch Sonderregelungen für Geschäftseinheiten mit mehreren Anteilsinhaberinnen (s. insbes. Art. 2.1 bis 2.3 der Musterregeln). Die OECD/G20 sehen hier grundsätzlich vor, dass die Staaten der obersten Muttergesellschaften die IIR gemäss der jeweiligen Beteiligungs- oder Eigentumsquote anwenden dürfen. Weiter findet die IIR im Falle von gewissen Geschäftseinheiten, deren Anteile am Gewinn zu mehr als 20 Prozent direkt oder indirekt von Anteilsinhabern gehalten werden, welche keine Geschäftseinheiten sind, in Abweichung von der oben genannten Reihenfolge prioritär bei diesen Geschäftseinheiten Anwendung.

- (3) Soweit keine IIR zur Anwendung kommt, ist die UTPR anwendbar (*Bst. j*, Art. 2.4-2.6 Musterregeln).

Die UTPR kann in allen Staaten Anwendung finden, in denen eine oder mehrere Geschäftseinheiten ansässig sind. Die Aufteilung auf diese Staaten erfolgt nach

---

Massgabe der Substanz der jeweiligen Geschäftseinheiten (s. Art. 2.4-2.6 Musterregeln). Die UTPR kann in der Form einer Abzugsverweigerung oder als zusätzliche Steuer erhoben werden (s. Art. 2.4 der Musterregeln). Die Schweiz setzt dies als zusätzliche Besteuerung um.

## 4.2.2 Föderale Ausgestaltung in der Schweiz

*Abs. 2 Bst. i - k i.V.m. Abs. 3 ff.: Föderale Ausgestaltung in der Schweiz*

In den vorgenannten Schritten 1 - 5 wurde definiert, welchen Betrag die Schweiz als Ergänzungssteuer erheben darf (Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage) und welche Art der Ergänzungssteuer in Frage kommt.

Die *Buchstaben i und j* regeln aufbauend darauf die Steuerpflicht der Geschäftseinheiten in der Schweiz. *Buchstabe k* hält fest, dass die Kantone die Ergänzungssteuer nach den Regeln der bundesrätlichen Verordnung veranlassen und beziehen. Es handelt sich um eine Bundessteuer (*Bst. b*). Diesen innerstaatlichen Bereich tangieren die Musterregeln kaum. Die zuständige Steuerbehörde ist in *Buchstabe k* festgelegt. Das Verfahren, die Rechtsmittel sowie das Strafrecht werden in *Absatz 3* adressiert. *Absatz 5* schliesslich regelt die Aufsicht des Bundes.

### Steuersubjekt

Verfügt eine Unternehmensgruppe über mehrere Geschäftseinheiten in der Schweiz, sollen bei der schweizerischen Ergänzungssteuer die Geschäftseinheiten im Ausmass höher besteuert werden, in dem sie die Unterschreitung der Mindestbesteuerung in der Schweiz mitverursacht haben. Geschäftseinheiten, deren individuelle Belastung über der Mindestbesteuerung liegt, sollen keine zusätzliche Belastung erfahren. Diese Lösung erscheint mit Blick auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Geschäftseinheiten sachgerecht.

Für bestimmte Geschäftseinheiten (Betriebsstätten und Grundeigentum) sind aufgrund fehlender separater Jahresrechnung keine direkten Ausscheidungen möglich. Wie die schweizerische Ergänzungssteuer im Einzelfall auf diese Geschäftseinheiten zu verteilen ist, ist daher noch nicht bestimmt.

Bei der *IIR* ergibt es sich aus den Musterregeln, dass ausschliesslich die oberste Muttergesellschaft besteuert wird. Allenfalls in der Schweiz vorhandene andere Geschäftseinheiten haben keinen Zusammenhang mit der Unterbesteuerung im Ausland und sind insofern irrelevant.

Bei der Anwendung der *UTPR* befindet sich keine Muttergesellschaft oder Zwischengesellschaft in der Schweiz, sondern eine oder mehrere andere Geschäftseinheiten. Der Verteilschlüssel auf diese Einheiten wird vom Bundesrat festgelegt werden. Er könnte sich an den internationalen Verteilschlüssel der UTPR der OECD/G20 anlehnen: Der der Schweiz zur Besteuerung zugewiesene UTPR-Betrag würde damit im Verhältnis der Sachanlagen und der Anzahl Angestellten auf die Geschäftseinheiten aufgeteilt.

---

### **Veranlagungskompetenz**

Die *Veranlagung und der Bezug* der Ergänzungssteuer wird durch den Kanton erfolgen, in dem die jeweilige Geschäftseinheit auch für die Gewinn- und Kapitalsteuer steuerpflichtig ist. Bei der Veranlagung wird die kantonale Steuerverwaltung auf einer Selbstdeklaration der Unternehmensgruppe aufbauen können.

Kapitel 8 der Musterregeln sieht einen international koordinierten Ansatz für das Verfahren vor. Dazu gehört auch eine Selbstdeklaration der Unternehmensgruppe auf Basis eines vereinheitlichten Formulars. Diese Regelungen sollen im Laufe von 2022 durch das sog. Implementation Framework präzisiert und ergänzt werden.

Die Selbstdeklaration wird die steuerliche Situation der Unternehmensgruppe pro Land aufschlüsseln. Daraus wird ersichtlich sein, ob die Unternehmensgruppe in einem bestimmten Land die Mindestbesteuerung erreicht und – falls nicht – um welchen Betrag sie diese unterschreitet.

## Schematische Darstellung betr. schweizerische Ergänzungssteuer



Die Unternehmensgruppe U erfüllt alle Voraussetzungen für die OECD/G20-Mindestbesteuerung.  
U verfügt über Geschäftseinheiten (GE) weltweit.  
3 dieser GE befinden sich in der Schweiz.

	Gewinn	Satz	Steuern
GE 1 Kanton A	1000	12.5%	125
GE 2 Kanton B	1000	10%	100
GE 3 Kanton B	1000	18%	180

Für die Schweiz sind die Ergebnisse aller 3 GE zu aggregieren. Dies ergibt die «IST»-Besteuerung für die Schweiz (405). Daraus lässt sich der effektive Steuersatz für die Schweiz berechnen (13.5%).

	Gewinn	Satz	Steuern
IST-Besteuerung	3000	13.5%	405

	Gewinn	Satz	Steuern
IST-Besteuerung	3000	13.5%	405
SOLL-Besteuerung	3000	15%	450

Die von der OECD/G20 geforderte Mindestbesteuerung beträgt 15% (450). Dies entspricht der «SOLL»-Besteuerung für die Schweiz.

	Gewinn	Satz	Steuern
IST-Besteuerung	3000	13.5%	405
SOLL-Besteuerung	3000	15%	450
<b>Schweizerische Ergänzungssteuer</b>			<b>45</b>

Die schweizerische Ergänzungssteuer ist zusätzlich in der Schweiz geschuldet.

	Steuern IST	Schweizerische Ergänzungssteuer	Steuern SOLL
Schweiz		+ 45	450
GE 1 Kanton A	125	+ 15	140
GE 2 Kanton B	100	+ 30	130
GE 3 Kanton B	180	0	180

Die Ergänzungssteuer wird anteilmässig auf die GE verteilt, die die Unterschreitung der Mindestbesteuerung mitverursacht haben.

---

### **Aufsicht des Bundes (Abs. 5)**

Eine *Aufsicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung* über den Vollzug durch die Kantone soll eine einheitliche Rechtsanwendung sicherstellen. Eine solche Aufsicht wird auch die internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks erhöhen. Gleichzeitig wird die ESTV die Kompetenz haben, die Verordnung mittels Praxisfestlegungen (Kreisschreiben) in für die Kantone verbindlicher Weise zu konkretisieren, was die Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten erhöhen würde. Die konkrete Ausgestaltung der Aufsichtskompetenz wird in der Verordnung geregelt werden. Dabei wird auf der bestehenden Kompetenzordnung bei der direkten Bundessteuer aufgebaut werden können.

### **4.2.3 Ergänzungen und Abweichungen**

#### *Abs. 3 und 4*

In der Kommentierung zu Ziff. 4.2.1 wurden bereits einige ergänzende Vorschriften zu den dort genannten Grundsätzen ausgeführt. Diese stützen sich auf *Abs. 3*. Zudem sind die nachfolgenden Ergänzungen bzw. Abweichungen (*Abs. 4*) zu erwähnen.

*Abs. 4* erlaubt es dem Bundesrat von den vorangehenden Grundsätzen abzuweichen. Diese Kompetenz kann er an das EFD delegieren. Dabei bilden die Musterregeln der OECD/G20 resp. die Umsetzung anderer Staaten den Rahmen. Weiter sind auch zusätzliche Regelwerke (wie bspw. das Implementation Framework) zu beachten.

#### **zu Schritt 1: Prüfung, ob sich die Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich befindet**

Die Musterregeln enthalten in Kapitel 6 präzisierende Vorschriften zu Umstrukturierungen, die teilweise auch für den Anwendungsbereich oder den massgebenden Gewinn (Schritt 2) von Bedeutung sind:

- Umstrukturierung im vorangehenden oder im geprüften Geschäftsjahr (Art. 6.1 Musterregeln);
- Ein- oder Austritt einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres (Art. 6.2 Musterregeln);
- Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (Art. 6.3 Musterregeln).

Weiter gelangen die Bestimmungen von Artikel 6.5 der Musterregeln zu Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften zur Anwendung, für die die Umsatzschwelle gesamthaft berechnet wird.

Nicht in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen bestimmte staatliche Einrichtungen, internationale Organisationen und nicht gewinnstrebige Organisationen. Ebenfalls vom Anwendungsbereich ausgenommen sind bestimmte Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionsfonds) sowie Investment- und Immobilienfonds, sofern diese die oberste Muttergesellschaft verkörpern. Für die Bestimmung, ob die Umsatzschwelle erreicht ist, werden diese Rechtsträger jedoch berücksichtigt. Die nicht erfassten Geschäftseinheiten sind selbst dann ausgenommen, wenn sie Teil

---

eines der Mindestbesteuerung unterliegenden Unternehmensgruppe sind. Unter bestimmten Voraussetzungen sind zudem Geschäftseinheiten, deren Wertanteile jeweils zu mindestens 85 Prozent oder 95 Prozent von gewissen ausgenommenen Geschäftseinheiten gehalten werden, vom Anwendungsbereich ausgenommen (s. Art. 1.5.2 Musterregeln). Die Musterregeln sehen in Artikel 1.5.3 zudem ein Wahlrecht für eine Unternehmensgruppe vor, ausgenommene Geschäftseinheiten dennoch der Mindestbesteuerung zu unterwerfen.

## **zu Schritt 2: Prüfung, ob die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung unterschreitet**

Die massgebenden Steuern sind grundsätzlich derjenigen Geschäftseinheit zuzuweisen, in der sie verbucht werden. Entsprechend werden sie im jeweiligen Sitzstaat für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt. Allerdings sehen die Musterregeln der OECD/G20 auch in diesem Zusammenhang verschiedene Spezial- und Detailvorschriften vor (bspw. für steuerlich transparente Geschäftseinheiten wie gewisse Fonds oder Trusts, CFC-Steuern, Steuern auf Beteiligungserträgen usw.; s. insb. Art. 4.3 Musterregeln).

Kapitel 4 der Musterregeln enthält auch Vorgaben für den Umgang mit sog. temporären Differenzen. Diese entstehen, wenn Ertrags- oder Aufwandsposten in unterschiedlichen Jahren für die Rechnungslegung und die Besteuerung erfasst werden. Die diesbezüglichen Regeln stützen sich grundsätzlich auf die Methode des sog. deferred tax accounting gemäss Musterregeln. Basis dabei bildet die periodengerechte Verbuchung in der Jahresrechnung. Dem Umstand, dass einen bestimmten Posten betreffende Steuern in einer anderen Periode anfallen können, wird dadurch Rechnung getragen, dass die tatsächlichen Steuern in dieser Periode um die später anfallenden Steuern (sog. latente Steuerschulden) korrigiert werden. Dies gilt analog für den umgekehrten Fall betr. sog. latente Steuerguthaben. Ziel dieser Normen ist es, dass aufgrund einer temporären Differenz keine Ergänzungssteuer geschuldet wird. Dabei werden jedoch bestimmte Anpassungen an den bestehenden Konten für latente Steuern vorgenommen. So ist bspw. die Anrechnung latenter Steuerverbindlichkeiten auf die massgebenden Steuern begrenzt und der latente Steueraufwand muss unter Umständen mit Blick auf die Mindestbesteuerung neu berechnet werden. Weiter ist bspw. auch eine Aufrechnung bestimmter verbuchter latenter Steuern vorgesehen, sofern diese nicht innerhalb der folgenden fünf Steuerjahre bezahlt werden.

## **zu Schritt 3: Ermittlung des Ergänzungssteuersatzes**

In gewissen Spezialfällen wird der Steuersatz nicht pro Staat, sondern pro Untergruppe in einem Staat oder pro Geschäftseinheit ermittelt. Insbesondere wird der Steuersatz bei staatenlosen Geschäftseinheiten sowie bei gewissen einzelnen Geschäftseinheiten, an welchen die Muttergesellschaft direkt oder indirekt 30 Prozent oder weniger der Eigentumsanteile hält, pro Geschäftseinheit ermittelt (Art. 5.1.1 sowie 5.6.2). Weiter wird in bestimmten Konstellationen der Steuersatz für gewisse Untergruppen oder gewisse Arten von Geschäftseinheiten oder Einheiten separat pro Staat berechnet (s. insb. Art. 5.1.3 und 7.4. betreffend Investmentgesellschaften, Art. 5.6.1 betreffend Geschäftseinheiten, an welchen die Muttergesellschaft direkt oder indirekt

---

30 Prozent oder weniger der Eigentumsanteile hält sowie Art. 6.4.1 (a) betreffend bestimmte Einheiten, welche der Definition von Joint-Ventures gemäss den Musterregeln entsprechen).

#### **zu Schritt 4: Berechnung der Ergänzungssteuer**

Bei den Personalkosten sind grundsätzlich die effektiven Kosten für die in einem Staat tätigen Mitarbeitenden massgebend. Bei den Sachanlagen ist grundsätzlich der Buchwert der im selben Staat gelegenen Sachanlagen nach Massgabe des anerkannten Rechnungslegungsstandards der im gleichen Staat gelegenen Sachanlagen massgebend. Nicht für den Substanzabzug qualifizieren insbesondere der Personalaufwand im Zusammenhang mit der internationalen Schifffahrt sowie bestimmte Grundstücke.

Die Unternehmensgruppe verfügt über ein Wahlrecht, den Substanzabzug nicht anzuwenden (Art. 5.3.1 Musterregeln). Zudem sehen die Musterregelungen auch hier weitere Detailregelungen vor (Art. 5.3).

Die Höhe der Ergänzungssteuer pro Staat muss ggf. auf Grund von Korrekturen in Vorjahren angepasst werden. Dazu äussert sich Artikel 5.4 der Musterregeln.

Die Regelung der OECD/G20 sehen eine de-minimis Regelung vor (Art. 5.5). Demnach kann die Ergänzungssteuer für einen Staat entfallen, wenn bestimmte Schwellenwerte unterschritten werden.

Artikel 6.4 schliesslich enthält Vorschriften für gewisse Geschäftseinheiten, die als Joint-Ventures im Sinne der Musterregeln gelten. Abschliessend kann vorliegend auf weitere detaillierte Regelungen betr. Umstrukturierungen und Holdingstrukturen (Kap. 6), spezielle Steuerregimes (Kap. 7), Übergangsbestimmungen (Kap. 9), zur Lage der Geschäftseinheiten (Art. 10.3) sowie den anerkannten Rechnungslegungsstandards (Art. 10.1) hingewiesen werden.

#### **zur Veranlagung/Deklarationspflichten**

Die Deklarationspflichten sollen zusammen mit dem Verfahrensrecht, dem Strafrecht sowie dem Rechtsmittel in der Verordnung geregelt werden.

Da die internationalen Vorgaben gemäss Planung der OECD/G20 zum Verfahren erst im Verlaufe dieses Jahres feststehen werden, bestehen hinsichtlich der praktischen Abwicklung noch viele Fragen. Erst im Anschluss daran können die verfahrensrechtlichen Fragen in der Schweiz geklärt werden. Denkbar ist es, dass im Einzelfall ein Leadkanton definiert wird, der den anderen beteiligten Kantonen einen rechtlich nicht verbindlichen Vorschlag für die Aufteilung der Ergänzungssteuer auf die einzelnen Geschäftseinheiten zukommen lässt. Dies würde es auch ermöglichen, einen zentralen Ansprechpartner für die Unternehmensgruppe zu definieren. Denkbar ist auch, dass die Deklarationspflichten der Unternehmensgruppe für die Zwecke der nationalen Umsetzung ergänzt werden.

---

#### 4.2.4 Steuereinnahmen und Finanzausgleich

##### *Abs. 6*

Die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer sollen in den NFA als zusätzliche Steuereinnahmen einfließen.

Die zentrale Steuerungsgrösse des Ressourcenausgleichs ist der Ressourcenindex bzw. das Ressourcenpotenzial, der die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Kantons misst. Da Unternehmensgewinne steuerlich weniger stark ausgeschöpft werden, sind sie im Ressourcenpotenzial tiefer gewichtet als die Einkommen. Die Mehreinnahmen aufgrund der Säule 2 (s. Ziff. 3) bedeuten eine stärkere fiskalische Ausschöpfung von Unternehmensgewinnen. Somit steigt die Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial.

Der Ressourcenausgleich garantiert dem ressourcenschwächsten Kanton eine Mindestausstattung an finanziellen Mitteln von 86,5 Prozent des schweizerischen Mittels. Für die Berechnung dieser Mindestausstattung werden die gesamten Fiskaleinnahmen von Kantonen und Gemeinden pro Kopf verwendet. Die Mehreinnahmen aufgrund von Säule 2 erhöhen die Fiskaleinnahmen und damit auch die zu erreichende Mindestausstattung. Dies erfordert eine höhere Dotation des Ressourcenausgleichs. Aufgrund der erwarteten Zunahme der Disparitäten zwischen den Kantonen dürfte sich die Dotation des Ressourcenausgleichs noch zusätzlich erhöhen. Der Bund finanziert 60 Prozent der Dotation des Ressourcenausgleichs und die ressourcenstarken Kantone 40 Prozent. Während letztere Mehreinnahmen aufgrund der Säule 2 erhalten, welche deren Mehrbelastung im Ressourcenausgleich deutlich überkompensieren dürften, muss der Bund mit einer Mehrbelastung rechnen. Diese dürfte sich im niedrigen dreistelligen Millionenbereich bewegen.

Aufgrund der höheren Dotation werden den ressourcenschwachen Kantonen mehr Mittel zufließen.

Es sind zwar Verschiebungen bei den Ressourcenausgleichszahlungen zu erwarten, doch erscheint es unwahrscheinlich, dass dies zu Verzerrungen führen könnte. Aus heutiger Sicht besteht keine Notwendigkeit, das System des Ressourcenausgleichs deswegen zu ändern. Im Weiteren ist zu beachten, dass sich diese Auswirkungen mit einer zeitlichen Verzögerung von 4 bis 6 Jahren niederschlagen werden, da bei der Bestimmung des Ressourcenpotenzials Steuerdaten verwendet werden, die zeitlich entsprechend zurückliegen. Dies gilt für die Auswirkungen der nominell höheren Mindestausstattung. Der zweite Effekt, die Erhöhung der Disparitäten aufgrund einer höheren Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial, erfolgt dabei mit einer noch grösseren zeitlichen Verzögerung. Falls sich erweisen sollte, dass entgegen der heutigen Einschätzung beim Ressourcenausgleich doch Verzerrungen auftreten, könnten im Rahmen des Wirksamkeitsberichts Korrekturmassnahmen diskutiert und vorgeschlagen werden.

Die Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich sind derzeit gesamtstaatlich dargelegt. Mit Blick auf die Botschaft wird der Bundesrat die Auswirkungen auf die einzelnen Kantone untersuchen.

---

## 5 Auswirkungen

Das OECD/G20-Projekt bzw. dessen Umsetzung im nationalen Recht hat Auswirkungen auf die Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden und auf die Standortattraktivität der Schweiz. Während sich aus der Säule 1 Mindereinnahmen ergeben dürften, führt die Umsetzung der Säule 2 mindestens kurzfristig zu Mehreinnahmen.

Die folgenden Ausführungen zu den finanziellen und volkswirtschaftlichen Auswirkungen beschränken sich vornehmlich auf die Säule 2 und deren Überführung in das nationale Recht. Aufgrund zahlreicher Ungewissheiten und der sehr beschränkten Datenlage können die Auswirkungen nur grob geschätzt werden. Aus der schweizerischen Ergänzungssteuer könnten sich Mehreinnahmen in Höhe von rund 1-2.5 Milliarden Franken ergeben. Darin nicht berücksichtigt sind Mindereinnahmen, die ein durch die Ergänzungssteuer bedingter Verlust an Standortattraktivität für in der Schweiz tätige Unternehmensgruppen bewirken könnte. Die Einnahmen aus der IIR hängen davon ab, inwieweit andere Staaten ebenfalls eine Ergänzungssteuer auf ihrem Gebiet erheben. Weil der Verzicht auf eine solche Ergänzungssteuer einem Verschenken von Steuereinnahmen gleichkommt, dürften die meisten Staaten eine solche erheben. In diesem Fall tendieren die Einnahmen aus der IIR gegen Null. Das theoretische Einnahmepotential aus einer IIR – gegeben die heutigen Steuergesetze im Ausland – wird auf grob 3 Milliarden Franken geschätzt. Diese Mehreinnahmen kommen gemäss Vorschlag des Bundesrates vollständig den Kantonen zugute. Die potenziellen Mehreinnahmen der Kantone aus der UTPR können nicht quantifiziert werden; sie dürften gegen Null tendieren.

Die nachfolgenden Schätzungen zu den finanziellen Auswirkungen wurden im Vorfeld der Vernehmlassung extern durch Prof. Dr. Kurt Schmidheiny überprüft.<sup>7</sup> Die Anmerkungen des Gutachters flossen in die Schätzung ein. Das Gutachten weist auf die beschränkte Datenbasis hin.

### 5.1 Datengrundlagen

Um das Aufkommenspotenzial einer IIR zu bestimmen, kann nur auf Country-by-Country-Reporting (CbCR<sup>8</sup>)-Daten zurückgegriffen werden. Dagegen besteht eine Wahlmöglichkeit bei der Schätzung der Mehreinnahmen aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer; hier ist auch eine Schätzung auf Basis von Daten der direkten Bundessteuer (DBST) möglich.

<sup>7</sup> Mandat zur Überprüfung der ESTV-Schätzungen zur G20/OECD-Reform der Unternehmensbesteuerung und Nachtrag vom 13.02.2022 zum 1. Bericht von Kurt Schmidheiny.

<sup>8</sup> Beim CbCR handelt es sich um den automatischen Austausch länderbezogener Berichte grosser Unternehmen. Sie beinhalten die weltweite Verteilung der Umsätze und der bezahlten Steuern, weitere Kennzahlen nach Ländern und Angaben über sämtliche Rechtsträger eines multinationalen Konzerns. Diese Daten ermöglichen es den Steuerverwaltungen, Hinweise zu Verrechnungspreisen und Gewinnverschiebungen zu erhalten.

---

Die Schweiz hat im Jahr 2018 etwa 140 CbCR von schweizerischen Unternehmensgruppen erhalten, wovon die grosse Mehrheit einen Gewinn in der Schweiz ausweisen. Von den 16 Staaten<sup>9</sup>, welche Daten zu Tochtergesellschaften in der Schweiz an die OECD veröffentlicht haben, wiesen 2017 gut 1000 Unternehmensgruppen (von insgesamt 1420) einen Gewinn in der Schweiz aus. Von der Säule 2 werden folglich eine niedrige dreistellige Zahl an schweizerischen und eine niedrige vierstellige Zahl ausländischer Unternehmensgruppen, die in der Schweiz tätig sind, potenziell erfasst. Nicht jede dieser gewinnträchtigen Unternehmensgruppen unterschreitet die Mindestbesteuerung.

Die aggregierte Bemessungsgrundlage der DBST und die aggregierte geschätzte Bemessungsgrundlage auf Basis der CbCR-Daten sind nicht deckungsgleich. Dies rührt daher, dass insbesondere kleinere (ausländische) Unternehmensgruppen, die nicht in den Anwendungsbereich der CbCR-Statistik fallen<sup>10</sup> und heimische KMUs in der DBST-Statistik enthalten sind, nicht jedoch in den CbCR-Daten. Schliesslich gibt es zwei weitere Erklärungsansätze für die Unterschiede:

- Unterschiede in der Rechnungslegung: Die Daten aus der CbCR-Statistik basieren i.d.R. auf einem anerkannten Rechnungslegungsstandard und nicht der schweizerischen steuerlichen Bemessungsgrundlage. Daraus können sich Unterschiede in der Bemessungsgrundlage ergeben (s. Ziff. 4).
- Ungenauigkeit/Fehleranfälligkeit CbCR: Die CbCR-Statistiken sind recht jung, so dass eine gewisse Fehleranfälligkeit beim Ausfüllen wahrscheinlich ist. Des Weiteren erlauben die Richtlinien einen weiten Interpretationsspielraum. Da die CbCR-Richtlinien erst ab der Berichtsperiode 2020 klare Vorgaben bzgl. der Verbuchung von Beteiligungserträgen enthalten, ist in früheren Berichtsperioden davon auszugehen, dass diese bisweilen sowohl bei der leistenden als auch bei der empfangenden Geschäftseinheit verbucht wurden. Eine solche Mehrfacherfassung bläht den in den Daten erfassten Gewinn der Unternehmensgruppen auf. Daraus abgeleitete Kennziffern (wie zum Beispiel Steuerbelastungsmasse) wären dann verzerrt.<sup>11</sup> Wie Gespräche der ESTV mit den betroffenen Unternehmensgruppen aber auch mit Vertretern aus anderen OECD/G20-Staaten zeigen, ist die Datenqualität dadurch eingeschränkt.

Aufgrund der dargelegten Vorbehalte wird die CbCR-Statistik nur behelfsweise genutzt, wenn andere Datenquellen nicht zur Verfügung stehen.

<sup>9</sup> Es handelt sich um folgende Staaten: Australien, Belgien, Bermuda, Brasilien, China, Dänemark, Frankreich, Deutschland, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Singapur, Spanien, Südafrika und USA.

<sup>10</sup> Unternehmensgruppen sind erst ab einem Jahresumsatz von 750 Mio. Euro verpflichtet, einen Bericht zu erstellen.

<sup>11</sup> Die CbCR-Daten weisen sehr niedrige und teils unplausible Steuerbelastungen für die Schweiz aus. Das Problem betrifft nicht nur die Schweiz, sondern teilweise auch andere Staaten und könnte mit der Buchung von Beteiligungserträgen zusammenhängen.

---

## **5.2 Finanzielle Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf den Bund (vor Verhaltensanpassungen)**

Aus der Säule 2 ergeben sich vor Verhaltensanpassungen<sup>12</sup> Mehreinnahmen, die gemäss der vom Bundesrat vorgeschlagenen Umsetzung vollumfänglich den Kantonen zukommen sollen (s. Ziff. 3.1.2). Indirekt ist der Bund via NFA davon negativ betroffen. Denn diese zusätzlichen Einnahmen bedeuten eine stärkere fiskalische Ausschöpfung von Konzerngewinnen, welche ihrerseits die Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial erhöht. Da insbesondere die ressourcenstarken Kantone einen überdurchschnittlich hohen Anteil an Unternehmensgewinnen in ihrem Ressourcenpotenzial aufweisen, führt eine höhere fiskalische Ausschöpfung zu einem höheren Ressourcenpotenzial bzw. zu einem höheren Ressourcenindex dieser Kantone und damit zu einer Zunahme der Disparitäten zwischen den Kantonen. Zusätzlich steigt der durchschnittliche Steuerertrag pro Kopf und daher auch die Höhe der Dotation des Ressourcenausgleichs welche für die gesetzlich vorgegebene Mindestausstattung an finanziellen Mitteln von 86,5 Prozent des schweizerischen Durchschnitts notwendig ist. Der Bund finanziert 60 Prozent der Dotation des Ressourcenausgleichs und die ressourcenstarken Kantone 40 Prozent. Während letztere Mehreinnahmen aufgrund der Säule 2 erhalten, welche deren Mehrbelastung im Ressourcenausgleich deutlich überkompensieren dürften, muss der Bund mit einer Mehrbelastung rechnen. Diese dürfte sich im niedrigen dreistelligen Millionenbereich bewegen.

Schliesslich ist der Bund auch von steigenden Ausgaben betroffen. Die Komplexität dieser Steuern wird zur Folge haben, dass der Personalbedarf und Aufwendungen für IT beim Bund steigen werden.

## **5.3 Finanzielle Auswirkungen der schweizerischen Ergänzungssteuer auf Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen)**

Aufgrund zahlreicher Ungewissheiten und der sehr beschränkten Datenlage können die Auswirkungen nur grob geschätzt werden. Es könnten sich Mehreinnahmen in Höhe von gesamthaft rund 1-2.5 Mrd. Franken für die Kantone ergeben. Diese stehen jedoch im Risiko, wenn es infolge der Steuererhöhung zu Verhaltensanpassungen der Unternehmensgruppen kommt.

<sup>12</sup> Unter Verhaltensanpassungen versteht man die Reaktion der Wirtschaftssubjekte (Unternehmensgruppen, Arbeitnehmer und Konsumenten) infolge einer Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Die OECD/G20-Reform führt vornehmlich bei Unternehmensgruppen zu Verhaltensanpassungen, die aber auch nachgelagert Auswirkungen auf Arbeitnehmer und Konsumenten haben können. Ebenso sind darunter auch Anpassungsreaktionen ausländischer Staaten zu sehen. Diese können Anpassungen des ausländischen Steuersystems betreffen. Des Weiteren können Verhaltensanpassungen ausländischer Staaten auch Standortmassnahmen als Antwort auf das OECD/G20-Projekt einschliessen. Schliesslich können darunter auch Massnahmen subsumiert werden, mit denen die Kantone einem etwaigen Verlust an Standortattraktivität entgegenwirken wollen.

---

### 5.3.1 Annahmen

Die Schätzung der Aufkommenseffekte erfolgt primär mit Hilfe der Statistiken der DBST. Betroffen sind schweizerische Unternehmensgruppen sowie die schweizerischen Geschäftseinheiten ausländischer Unternehmensgruppen, deren Steuerbelastung unterhalb der Mindestbesteuerung liegt. Des Weiteren müssen die Unternehmensgruppen hinreichend gross sein. Diese Unternehmensgruppen können nicht direkt aus der Statistik der DBST bestimmt werden. Es bedarf einer Schätzung.

Der Aufkommenseffekt aus der schweizerischen Ergänzungssteuer ergibt sich, indem auf die relevanten Gewinne die Differenz aus der Mindeststeuerbelastung von 15 Prozent und der effektiven Steuerbelastung erhoben wird. Die Schätzung bildet lediglich die Differenz zwischen heutiger Schweizer Steuerbelastung und der Mindeststeuerbelastung (sog. Steuersatzeffekt) ab.<sup>13</sup> Nicht abgebildet wird der Unterschied der schweizerischen Bemessungsgrundlage zur der OECD/G20 Bemessungsgrundlage (sog. Bemessungsgrundlageneffekt). Selbst eine qualitative Einschätzung, ob die OECD/G20-Bemessungsgrundlage breiter oder enger ausfallen wird als die schweizerische, ist (zumindest derzeit) nicht möglich.

Um die Schätzung durchzuführen ist eine Bestimmung der relevanten Steuerbelastung und der relevanten aggregierten Bemessungsgrundlage der betroffenen Unternehmensgruppen nötig. Folgende Annahmen liegen den Schätzungen zugrunde:

- massgebende Steuern: Für die Kalkulation der Steuerbelastungen wurden Gewinn- und Kapitalsteuer berücksichtigt. Weitere massgebende Steuern (Sockelsteuern betr. Verrechnungssteuer/ausländischen Quellensteuern, Grundstückgewinnsteuer und dgl.) wurden mangels Datengrundlage nicht berücksichtigt. Dieser Effekt sorgt für sich genommen für eine Überschätzung der Mehreinnahmen, da zu tiefe Steuerbelastungen zugrunde gelegt werden.
- ausgenommene Unternehmensgruppen oder Geschäftseinheiten/massgebende Gewinne: Die Statistik der direkten Bundessteuer enthält keine Informationen über die Branchentätigkeit der Unternehmen. Deshalb ist es nicht möglich, die von der Säule 2 ausgenommenen Branchen bzw. Aktivitäten (bspw. Investmentfonds als Muttergesellschaft, Schifffahrt) aus der Schätzung auszuschliessen. Dieser Effekt sorgt für sich genommen für eine Überschätzung der Mehreinnahmen, da eine zu breite Basis zugrunde gelegt wird.
- sachlicher Anwendungsbereich: Die Schweiz erfasst alle Unternehmensgruppen, die einen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro erwirtschaften. Sofern der Sitzstaat der obersten Muttergesellschaft tiefere Umsatzgrenzen für die Anwendung seiner IIR festlegt, wird dieser Effekt in den Schätzungen nicht aufgefangen. Diese Annahme sorgt für sich genommen für eine Unterschätzung der Mehreinnahmen, falls die Schweiz auch in diesen Fällen besteuern wird.
- Staatenspezifische Besonderheiten: Staatenspezifische Besonderheiten (namentlich USA betr. GILTI) sind in der Schätzung nicht berücksichtigt.

<sup>13</sup> Gleichwohl werden Unterschiede der kantonalen Bemessungsgrundlage aus der Nutzung einer Patentbox und der Bemessungsgrundlage für die DBST bei der Kalkulation der effektiven Steuerbelastung berücksichtigt.

- 
- temporäre Schwankungen: Es wird – je nach Statistik – ein Jahr betrachtet, bzw. der Mittelwert über 2 Jahre gebildet. Die wirtschaftliche Situation von Unternehmensgruppen kann im Zeitverlauf aber Schwankungen unterliegen. Die Schätzung abstrahiert von solchen temporären Schwankungen. Es ist unklar, ob daraus eine Über- oder Unterschätzung resultiert.
  - Substanzabzug: Der Substanzabzug wird in Höhe von 8 Prozent der Sachanlagen und 10 Prozent der Lohnsumme berücksichtigt und mit Hilfe von Angaben aus der CbCR-Statistik geschätzt.<sup>14</sup> Diese enthält allerdings nur Angaben zu den Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten, nicht aber zu den Entgelten der Beschäftigten. Es wird ein durchschnittlicher Arbeitgeber-Bruttolohn von 130 000 Franken pro Vollzeitäquivalent angenommen. Der Substanzabzug führt im Durchschnitt zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage von 20 Prozent, d.h. die auf Basis der DBST ermittelte aggregierte geschätzte Bemessungsgrundlage wurde um 20 Prozent gekürzt. Ob eine Unter- oder Überschätzung der Mehreinnahmen resultiert, kann nicht eindeutig bestimmt werden. Liegt der tatsächliche durchschnittliche Lohnsatz tiefer (höher) als 130 000 Franken, resultiert eine Unterschätzung (Überschätzung) der Mehreinnahmen, da der Substanzabzug zu hoch (tief) und somit die aggregierte geschätzte Bemessungsgrundlage zu tief (hoch) angesetzt wurden.
  - Interaktion mit Säule 1: Die Interaktion zwischen Säule 1 und Säule 2 wird nicht berücksichtigt. Dieser Effekt sorgt für sich genommen für eine Überschätzung der Mehreinnahmen, da nicht berücksichtigt wird, dass sich infolge von Säule 1 die effektive Steuerbelastung der Unternehmensgruppen erhöhen und damit das Zugriffspotenzial einer schweizerischen Ergänzungssteuer reduzieren könnte.
  - Verhaltensanpassungen: Die Schätzung abstrahiert von Verhaltensanpassungen. Diese Annahme führt zu einer Überschätzung der Mehreinnahmen. Es ist unklar, ob aus der Reform nach Abschluss der Verhaltensanpassungen Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren.

### **5.3.2 Bestimmung der betroffenen Unternehmensgruppen und der Höhe der schweizerischen Ergänzungssteuer**

#### **Bestimmung der aggregierten Bemessungsgrundlage für die Schätzung der von der Reform betroffenen Unternehmensgruppen**

Die aggregierte Bemessungsgrundlage der DBST für die Schätzung wurde anhand des Durchschnittswerts von 2017 und 2018 bestimmt. Dies sind die beiden zuletzt verfügbaren Perioden. Die Bemessungsgrundlage der DBST belief sich auf etwas weniger als 150 Mrd. Franken. Zuzüglich der Gewinn- und Kapitalsteuereinnahmen ergibt sich eine geschätzte Bemessungsgrundlage von etwas mehr als 170 Mrd. Franken vor Steueraufwand. Da die DBST-Statistik auf Daten der einzelnen Unternehmenseinhei-

<sup>14</sup> Nicht berücksichtigt wurde jedoch, dass sich der Substanzabzug im Laufe der Zeit reduziert. Nach einer 10jährigen Transitionsphase wird dieser 5% Prozent der Lohnsumme und der Sachanlagen betragen. Im Vergleich zu den in Ziffer 5.3.3. aufgeführten Schätzungen dürften die Mehreinnahmen vor Verhaltensanpassungen nach der Übergangsperiode nochmals um etwa 150 Mio. Franken höher ausfallen, da der Substanzabzug geringer ausfällt.

---

ten basiert, der OECD/G20-Ansatz aber eine konsolidierte, staaten spezifische Betrachtung einnimmt, ist eine exakte Bestimmung der betroffenen Unternehmensgruppen nicht möglich. Ziel ist es, die Bemessungsgrundlage für die Schätzung einzuzengen, da in der DBST-Statistik auch Unternehmensgruppen enthalten sind, die nicht von der Säule 2 betroffen sind. Im Ergebnis soll die Datengrundlage um nicht betroffene Unternehmensgruppen (KMU, kleinere Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von weniger als 750 Millionen Euro) bereinigt werden. Die Ermittlung der relevanten Bemessungsgrundlage für die Schätzung erfolgt mit zwei unterschiedlichen Verfahren.

- Variante I: Die Bemessungsgrundlage der DBST ist um die Gewinne von KMU und von Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von weniger als 750 Mio. Euro zu bereinigen.

Eine einfache Möglichkeit, die Einnahmen auf die betroffenen Unternehmensgruppen einzuzugrenzen, ist, die Gewinne nur von denjenigen Unternehmensgruppen zu ermitteln, die mindestens einen Reingewinn von x Mio. Franken auf Stufe Geschäftseinheit erwirtschaften (=Intervallgrenze). Die meisten KMU und einige kleinere Unternehmensgruppen würden so nicht in die Schätzung einbezogen. Nicht ausgeschlossen ist bei diesem Vorgehen allerdings, dass weiterhin kleinere Unternehmensgruppen oder sehr grosse KMU in dem Datensatz enthalten sind. Im Gegenzug könnten einzelne Geschäftseinheiten, die von der schweizerischen Ergänzungssteuer betroffen sind, vom Datensatz entfernt worden sein. Folgende Überlegungen wurden bei der Bestimmung der Intervallgrenze angewandt, mit deren Hilfe eine Eingrenzung auf die von Säule 2 betroffenen Unternehmensgruppen erfolgen soll:

- Kleinere Unternehmensgruppen und KMU sollten niemals einen Reingewinn auf Einzelgesellschaftsstufe von mehr als 100 Mio. Franken erwirtschaften.<sup>15</sup> Alle Geschäftseinheiten mit einem Gewinn oberhalb dieser Schwelle sollten somit sicher erfasst werden.
- Bei Einzelgesellschaften unterhalb dieser Schwelle, aber mit einem Reingewinn von mehr als 20 Mio. Franken können vereinzelt auch KMUs oder kleinere Unternehmensgruppen enthalten sein. Hier wurde versucht, diese Geschäftseinheiten ausfindig zu machen und aus dem Datensatz zu entfernen.
- Für Gewinne zwischen 10 und 20 Mio. Franken wurde unterstellt, dass etwa 30 Prozent der Gewinne von nicht von der Säule 2 betroffenen Unternehmen stammen. Bei einem Reingewinn von 5 bis 10 Mio. Franken sind sowohl betroffene und nicht betroffene Unternehmensgruppen in der DBST-Statistik enthalten. Aus Gründen der Symmetrie wurde in diesem Bereich kein Abschlag mehr vorgenommen.

<sup>15</sup> Ausländische Unternehmensgruppen verfügen gemäss CbCR-Statistiken im Schnitt über etwa 2,5 Geschäftseinheiten in der Schweiz, schweizerische Unternehmensgruppen etwa über 15. Wenn der Gewinn einer Unternehmensgruppe in Höhe von 100 Mio. Franken alleine in einer Geschäftseinheit anfällt und die Unternehmensgruppe einen Umsatz von etwas weniger als 750 Mio. Euro erwirtschaftet, wird eine Umsatzrendite von deutlich mehr als 10 Prozent erwirtschaftet. Es ist somit faktisch ausgeschlossen, dass eine Geschäftseinheit mit mehr als 100 Mio. Franken Gewinn nicht von der Säule 2 betroffen ist.

- 
- Unternehmen mit einem Reingewinn von weniger als 5 Mio. Franken repräsentieren zwar zahlenmässig eine deutliche Mehrheit, jedoch dürften in diesem Bereich KMU und kleinere Unternehmensgruppen überproportional stark vertreten sein. Des Weiteren leisten diese Unternehmen nur noch einen geringen Beitrag zur aggregierten Bemessungsgrundlage der direkten Bundessteuer. Daher wurden Unternehmen mit einem Reingewinn von weniger als 5 Mio. Franken für die Schätzung nicht berücksichtigt.

Die Ergebnisse der Schätzung basieren auf Intervallgrenzen von 5, 10 oder 20 Mio. Franken Reingewinn. Die Intervallgrenze von 20 Mio. Franken stellt dabei eine untere Schranke für die Höhe der Mehreinnahmen dar, da für Geschäftseinheiten, die einen Reingewinn von mehr als 20 Mio. Franken erwirtschaftet haben, eine Filterung von nicht von der Säule 2 betroffenen Geschäftseinheiten erfolgte.

- Variante II: Für 18 sehr grosse, von der schweizerischen Ergänzungssteuer sicher betroffene Schweizer Unternehmensgruppen wurde ein Abgleich der Einzelgesellschaften aus der CbCR-Statistik und der DBST vorgenommen. Von den insgesamt 401 Gesellschaften, die in der CbCR-Datenbank enthalten sind, konnten 374 in der DBST-Statistik ausfindig gemacht werden. Für diese 18 Unternehmensgruppen kann eine Bemessungsgrundlage sowohl in der CBCR- als auch in der DBST-Statistik ermittelt werden. Diese 18 Unternehmensgruppen machen etwa 20 Prozent der gesamten Bemessungsgrundlage der CbCR-Statistik aus. Wenngleich die Bemessungsgrundlage der CbCR-Statistik deutlich höher als die der DBST ausfällt, kann auf dieser Basis eine Hochrechnung erfolgen, indem die DBST-Bemessungsgrundlage dieser 18 Unternehmensgruppen mit einem Hochrechnungsfaktor multipliziert wird.

Daraus ergibt sich eine Bemessungsgrundlage für die Schätzung von knapp 100 Mrd. Franken (vor Substanzabzug).

### **Relevante Steuerbelastung/Höhe der schweizerischen Ergänzungssteuerbelastung**

Ist die geschätzte Bemessungsgrundlage der DBST auf die relevanten Unternehmensgruppen eingegrenzt, muss auf diese die Differenz aus der effektiven Steuerbelastung und dem Mindeststeuersatz von 15 Prozent angewandt werden. Es ist nicht a priori klar, welches das korrekte Steuerbelastungskonzept ist. Daher werden folgende drei Konzepte berücksichtigt und eine Durchschnittsbildung vorgenommen:

- BAK Taxation Index: Eine erste Option sind effektive Durchschnittssteuersätze, die im BAK-Taxation Index kalkuliert werden.<sup>16</sup> Dieser ermittelt für ein hypothetisches Modellunternehmen effektive Durchschnittssteuerbelastungen unter Berücksichtigung der schweizerischen Bemessungsgrundlage (bspw. Abschreibungsbedingungen oder Vorschriften bzgl. Vorratsbewertung). Es werden Steuerbelastungen für eine Unternehmensgruppe mit und ohne Nutzung der Pa-

<sup>16</sup> Eine detaillierte Beschreibung der Methodik findet sich: BAK Taxation Index: Methodenbericht, 2020 und BAK Forschungsintensive Unternehmen: Methodenbericht, 2020; abrufbar unter: [https://baktaxation.bak-economics.com/fileadmin/documentsBTI/Oeffentlicher\\_Methodenbericht\\_BAK\\_Taxation\\_Index.pdf](https://baktaxation.bak-economics.com/fileadmin/documentsBTI/Oeffentlicher_Methodenbericht_BAK_Taxation_Index.pdf)

tentbox kalkuliert. Soweit eine Patentbox genutzt wird, wird nochmals unterschieden, ob 20 Prozent oder 60 Prozent des Ertrags in der Patentbox besteuert wurden. Für diese Modellkonzerne lassen sich schweizweite gewichtete Durchschnittssteuerbelastungen kalkulieren. Daraus ergibt sich eine schweizweite Steuerbelastung von knapp 12 Prozent.

- empirische Steuerbelastung: Eine zweite Option sind empirische, kanton differenzierte Steuerbelastungsmasse, welche die Einnahmen aus der DBST und den Kantons- und Gemeindesteuern in Relation zur Bemessungsgrundlage der DBST setzen. Die letzten verfügbaren Daten bilden jedoch die Situation vor dem Inkrafttreten der STAF, d.h. die Jahre 2017 und 2018, ab. Daraus ergibt sich eine durchschnittliche Steuerbelastung von etwa 13.5 Prozent.
- Effektive statutarische Steuerbelastung: Die dritte Option ist die Verwendung effektiver statutarischer Steuersätze. Diese sind angemessen, wenn die OECD/G20-Bemessungsgrundlage exakt derjenigen der DBST entspricht. Wird unterstellt, dass 30 Prozent des DBST-Ertrags für die Patentbox qualifizieren<sup>17</sup>, ergibt sich eine schweizweite effektive statutarische Steuerbelastung von etwa 14.5 Prozent (siehe Tabelle 1).

**Tabelle 1: Steuerbelastungsmasse**

Kanton**	BAK Taxation Index*	empirischer Steuersatz*	effektiv statutarischer Steuersatz*
Aarau	14.06%	18.28%	16.29%
Herisau	9.84%	12.14%	12.61%
Appenzell	9.74%	11.33%	11.94%
Liestal	11.07%	14.45%	17.54%
Basel	10.49%	15.14%	13.17%
Bern	15.75%	15.07%	18.27%
Freiburg	11.34%	12.88%	13.74%
Genf	12.67%	17.20%	15.83%
Glarus	10.44%	12.63%	14.26%
Chur	12.27%	17.65%	17.05%
Delsberg	11.79%	17.77%	16.28%
Luzern	10.28%	11.37%	13.74%
Neuenburg	10.78%	14.20%	12.88%
Stans	9.28%	10.19%	11.17%

<sup>17</sup> Wenn weniger als 30 Prozent der Erträge für die Patentbox qualifizieren, kann die Gewichtung insofern begründet werden, da in der STAF weitere Sondermassnahmen (Abzug für Eigenfinanzierung und F&E-Inputförderung) beschlossen wurden, die nicht explizit modelliert wurden, die aber ebenfalls zu einer niedrigeren Steuerbelastung führen.

Sarnen	9.69%	11.85%	11.72%
Schaffhausen	9.78%	9.97%	12.69%
Schwyz	10.46%	9.89%	12.75%
Solothurn	11.65%	19.03%	14.09%
St. Gallen	11.84%	14.35%	13.70%
Bellinzona	12.87%	20.30%	17.79%
Frauenfeld	10.17%	15.97%	12.53%
Altdorf	9.76%	13.46%	12.21%
Lausanne	10.93%	10.71%	13.08%
Sion	14.08%	24.79%	19.44%
Zug	9.28%	10.15%	11.50%
Zürich	14.23%	16.29%	18.27%
gewichteter Durchschnitt DBST>15 Mio***	11.73%	13.58%	14.60%

Quelle: BAK Taxation Index, 2020, Berechnungen ESTV.

\* Der Steuersatz des BAK Taxation Index bezieht sich auf die geplante Steuerbelastung im Jahr 2025, Rechtsstand März 2020. Der empirische Steuersatz bezieht sich auf die Periode 2017/2018 und die effektiv statutarischen Steuerbelastungen auf die Periode 2021.

\*\* Der BAK Taxation Index und die effektive statutarische Steuerbelastung betrachten die Steuerbelastung am Kantonshauptort, das empirische Steuerbelastungsmass nutzt Informationen aus sämtlichen Gemeinden des Kantons.

\*\*\* Die Gewichtung erfolgt nach dem Ertrag aus der DBST, wenn alleine die Steuerzahlungen potenziell von der schweizerischen Ergänzungssteuer betroffener Unternehmensgruppen in die Gewichtung einfließen.

Die drei betrachteten Steuerbelastungsindikatoren schwanken bei einer schweizweiten Betrachtung zwischen knapp 12 Prozent und 14.5 Prozent (Tabelle 1).<sup>18</sup> In der

<sup>18</sup> Alle drei Steuerbelastungsmasse habe spezifische Vor- und Nachteile. So ist eine effektive statutarische Steuerbelastung angemessen, wenn alleine der Steuersatzeffekt ausgewiesen werden soll. Der BAK Taxation Index erfasst über die Bemessungsgrundlage auch Unterschiede zwischen ökonomischer und steuerlicher Abschreibung. Beide Masse sind theoriegeleitete Masse, die auf Annahmen basieren. Dagegen ist beim empirischen Steuerbelastungsmass keine Annahme nötig, wie sich die Erträge auf die ordentliche Besteuerung und Sondermassnahmen verteilen. Das empirische Mass hat zudem den Vorteil, dass sämtliche Massnahmen (bspw. auch regionalpolitische Fördermassnahmen) implizit berücksichtigt werden. Die theoriegeleiteten Indikatoren können lediglich bestimmte Sachverhalte (wie zum Beispiel eine Patentbox) abbilden. Gegenüber den theoriegeleiteten Massen besteht allerdings der Nachteil, dass die Daten veraltet sind und eine Welt vor der STAF abbilden.

Schätzung wird in der mittleren Spezifikation von einer Steuerbelastung von 13,25 Prozent ausgegangen. Es werden des Weiteren Sensitivitätsanalysen für Steuerbelastungen von 12.75 Prozent und 13.75 Prozent durchgeführt.

### 5.3.3 Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer

Die Schätzung kann über eine Aggregation von Steuerbelastungen über Kantone und Einkommensformen (ordentlich vs. privilegiert besteuert) erfolgen oder man verwendet einen disaggregierten Ansatz. Ersterer Ansatz ist in Tabelle 2 abgebildet.<sup>19</sup> Die Schätzung, die auf einer Datengrundlage der Jahre 2017 bzw. 2018 basiert, wurde zudem auf das Jahr 2022 hoch gerechnet. Als Grundlage für die Hochrechnung wurde der Zuwachs der Einnahmen der DBST auf Basis der Prognosewerte für 2022 und der Einnahmen im Jahr 2018 genutzt.

**Tabelle 2: Aufkommenseffekte aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer (in Mrd. Franken): In- und ausländische Unternehmensgruppen**

Intervallgrenze in Mio. Franken /	Steuerbelastung		
	12.75%	13.25%	13.75%
20 Mio.	2.3	1.8	1.3
10 Mio.	2.4	1.9	1.3
5 Mio.	2.6	2.0	1.4
Variante II	1.9	1.5	1.1

Tabelle 2 gibt die Aufkommenseffekte des aggregierten Verfahrens wieder. Wechselwirkungen und unterschiedliche Steuerbelastungen zwischen den Kantonen sind implizit über die Bildung einer Durchschnittssteuerbelastung erfasst. Auf Basis dieses Schätzansatzes ergeben sich in Abhängigkeit des Verfahrens zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Intervallgrenze sowie in Abhängigkeit der gewählten Durchschnittssteuerbelastung Mehreinnahmen, die von 1.1 Mrd. Franken bis 2,6 Mrd.

<sup>19</sup> Die beiden Verfahren führen nicht zu identischen Ergebnissen. Generell sind die Ergebnisse aus aggregiertem und dem disaggregierten Verfahren aber sehr ähnlich, wenn die unterstellte Steuerbelastung 13 Prozent oder tiefer liegt. Je stärker sich aber die genutzte Durchschnittssteuerbelastung der Mindestbesteuerung annähert, desto grösser werden die Differenzen zwischen aggregiertem und disaggregiertem Verfahren. Ursache hierfür ist, dass das aggregierte Verfahren implizit unterstellt, dass die Unternehmen in allen 26 Kantonen tätig sind; das disaggregierte Verfahren betrachtet wiederum Unternehmen, welche immer nur in einem Kanton tätig sind. Das disaggregierte Verfahren vernachlässigt somit die interjurisdiktionelle Betrachtungsweise bei der Ermittlung der Steuerbelastung. Das disaggregierte Verfahren überschätzt typischerweise die Mehreinnahmen und kann – gegeben die der Schätzung zugrundeliegenden Annahmen – als maximale Obergrenze interpretiert werden. Beim aggregierten Verfahren dagegen gibt es bzgl. einer etwaigen Über- oder Unterschätzung keine Systematik. Aus diesem Grund werden in Tabelle 2 die Ergebnisse des aggregierten Ansatzes abgebildet.

---

Franken reichen.<sup>20</sup> Die Spannweite der Ergebnisse nimmt mit zunehmender Höhe der modellierten Steuerbelastung und zunehmender Intervallgrenze bei der Bemessungsgrundlage ab. Die Variabilität der Ergebnisse ist Ausfluss der Schätzunsicherheit und der der Schätzung zugrundeliegenden Annahmen.

### **5.3.4 Regionale Unterschiede**

Die geschätzten Mehreinnahmen von etwa 1 Mrd. bis etwas mehr als 2.5 Mrd. Franken vor Verhaltensanpassungen verteilen sich nicht gleichmässig auf die Kantone und Gemeinden. Ist eine Unternehmensgruppe in mehreren Kantonen tätig, dann erhalten nur diejenigen Kantone Mehreinnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer, die eine Steuerbelastung unterhalb der Mindestbesteuerung anbieten. Dies bedeutet wiederum, dass steuerlich attraktive Kantone stärker auf etwaige Mehreinnahmen hoffen können als Kantone, die eine Steuerbelastung oberhalb der Mindestbesteuerung anbieten. Allerdings sind vor allem die steuerlich attraktiven Kantone negativ von der OECD/G20-Reform betroffen.

Steuerlich attraktive Kantone sind oft auch Kantone mit einem hohen Ressourcenpotenzial. Dieses würde sich weiter erhöhen. Indirekt würden aber auch hoch besteuerte Kantone von der schweizerischen Ergänzungssteuer profitieren, zumindest dann, wenn sie über ein unterdurchschnittliches Ressourcenpotenzial verfügen. Wie bereits in Ziffer 5.2 erwähnt, dürfte die Dotation des Ressourcenausgleichs zunehmen, womit den ressourcenschwachen Kantonen mehr Mittel zufließen werden. Besonders begünstigt werden ressourcenschwache Kantone mit einem unterdurchschnittlichen Anteil von Unternehmensgewinnen am Ressourcenpotenzial, da eine höhere Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial zu einem Rückgang des Ressourcenindex dieser Kantone führt.

## **5.4 Finanzielle Auswirkungen der IIR auf Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen)**

Aus der Einführung der IIR können sich Mehreinnahmen ergeben. Die Schätzung des theoretischen Aufkommenspotentials erfolgt mit Hilfe der CbCR-Statistiken (Jahr 2018) von Schweizer Unternehmen.<sup>21</sup> Es wird lediglich der Steuersatzeffekt, nicht der Bemessungsgrundlageneffekt abgebildet. Gemäss CbCR-Statistik erwirtschafteten ausländische Geschäftseinheiten von Schweizer Unternehmensgruppen, die in den

<sup>20</sup> Die Einnahmen sind abhängig von Verhaltensanpassungen. Neben Verhaltensanpassungen, die zu Mindereinnahmen führen, sind aber auch Verhaltensanpassungen denkbar, die nicht zu Mindereinnahmen führen, wohl aber das Verhältnis aus kantonalen Einnahmen und den Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer tangieren. Wenn ein Unternehmen in einem steuerlich attraktiven Kanton nach Umsetzung der Reform z.B. die F&E-Inputförderung freiwillig nicht mehr in Anspruch nimmt, steigt die Steuerbelastung dieses Unternehmens. Die Folge dieses freiwilligen Verzichts ist, dass die potenziellen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer tiefer als geschätzt ausfallen würden, im Gegenzug aber die kantonalen Einnahmen aus der Gewinnsteuer steigen. Die Summe der beiden Einnahmequellen würde aber infolge dieser Verhaltensanpassung unverändert bleiben.

<sup>21</sup> Eine Schätzung mit Daten der DBST ist nicht möglich, da diese nur Inlandssachverhalte abbildet, während die IIR der Schweiz ein Besteuerungsrecht für im Ausland tief besteuerte Gewinne zuweist.

---

Anwendungsbereich von Säule 2 fallen, im Jahr 2018 Gewinne in Höhe von knapp 75 Mrd. Franken. Im Durchschnitt lag die Steuerbelastung im Ausland bei knapp 25 Prozent. Auf dieser noch um den Substanzabzug gekürzten Bemessungsgrundlage wird die Differenz aus den vorgegebenen 15 Prozent und der tieferen Steuerbelastung im Ausland ermittelt.

Grundsätzlich liegen der Schätzung dieselben Annahmen zu Grunde wie bei der schweizerischen Ergänzungssteuer (Ziff. 5.3.1). In der Summe wird das theoretische Mehreinnahmenpotenzial (vor Verhaltensanpassungen) einer IIR auf etwa 3 Mrd. Franken geschätzt.

Bezüglich des Mehreinnahmenpotenzials sind jedoch zwei Relativierungen angebracht: Erstens führt die Ungenauigkeit resp. Fehleranfälligkeit der CbCR-Daten (s. Ziff. 5.1) in der Tendenz zu einer Überschätzung des Aufkommenseffekts aus einer IIR. Zweitens dürften ausländische Staaten (mehrheitlich) mittels Anpassungen ihres Steuersystems sicherstellen, dass die Mehreinnahmen ihnen und nicht der Schweiz zugutekommen. Wenn die betreffenden ausländischen Staaten die Mindestbesteuerung auf ihrem Territorium selbst sicherstellen, tendieren die tatsächlichen Einnahmen für die Schweiz gegen Null.

## **5.5 Finanzielle Auswirkungen der UTPR auf Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen)**

Bezüglich der UTPR kann keine Aufkommenschätzung durchgeführt werden, da keine hinreichend disaggregierten Daten verfügbar sind. Das Einnahmenpotenzial dürfte jedoch vernachlässigbar sein, da die UTPR lediglich zum Tragen kommt, wenn die Staaten von einer Ergänzungssteuer auf ihrem Gebiet bzw. von einer IIR absehen.

## **5.6 Finanzielle Auswirkungen der Marktstaatenbesteuerung auf Bund, Kantone und Gemeinden (vor Verhaltensanpassungen) und Interaktion mit Säule 2**

Ob ein Staat aufgrund der Einführung der Säule 1 Mehr- oder Mindereinnahmen zu gewärtigen hat, hängt davon ab, ob er als Marktstaat mehr Einnahmen generiert, als er als Entlastungsstaat wieder abgeben muss. Für Schwellen- und Entwicklungsländer ist die Situation eindeutig. Sie dürfen als Marktstaaten in Zukunft mit höheren Einnahmen rechnen. Gleichzeitig werden sie als Entlastungsstaaten keine oder nur geringe Mindereinnahmen erleiden, da sie nur in geringem Ausmass Einheiten mit überdurchschnittlich hohen Renditen beheimaten. Auch die meisten Industriestaaten werden in Bezug auf die Steuereinnahmen von der Säule 1 insgesamt profitieren, wengleich tendenziell etwas weniger als die Schwellen- und Entwicklungsländer. Anders sieht die Situation für Staaten wie die Schweiz aus. Im internationalen Vergleich sind in der Schweiz sehr viele Einheiten – sowohl von in- als auch ausländischen Unternehmensgruppen – mit überdurchschnittlich hohen Renditen gemessen an ihren Sachanlagen und Personalkosten ansässig. Insgesamt dürften für die Schweiz aus Säule 1 Mindereinnahmen resultieren.

Säule 1 hat auch Rückwirkungen auf das Einnahmenpotenzial der Säule 2. Die Neuverteilung der Besteuerungsrechte in Säule 1 führt zu einer Umverteilung zugunsten

---

der Marktstaaten, die typischerweise höhere Gewinnsteuern als die Schweiz erheben. Die von Schweizer Unternehmensgruppen im Ausland entrichteten Steuern aus Säule 1 sollen für Zwecke der Säule 2 als massgebende Steuern der Schweizer Geschäftseinheit gelten. Da die massgebenden Steuern der Schweiz dadurch tendenziell steigen, sinken entsprechend die Mehreinnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer. Das Zusammenwirken der beiden Säulen soll von der OECD/G20 konkretisiert werden.

## **5.7 Finanzielle Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf den Bund, die Kantone und Gemeinden nach Verhaltensanpassungen**

Während sich die finanziellen Auswirkungen der Reform vor Verhaltensanpassungen grob quantifizieren lassen, sind die Effekte nach Verhaltensanpassungen mit noch mehr Unwägbarkeiten verbunden. Verhaltensanpassungen beinhalten sowohl die Reaktionen der Unternehmen auf das OECD/G20-Projekt als auch die Reaktionen von ausländischen Staaten. Ebenso sind darunter kantonale Massnahmen zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit zu subsumieren.

Bezüglich einer Einführung einer IIR durch ausländische Staaten kann nicht auf Erfahrungswerte aus der Vergangenheit abgestützt werden, da eine solche Reform, an der mehr als 130 Länder beteiligt sind, beispiellos ist. Die OECD geht in ihren Schätzungen davon aus, dass lediglich eine Anpassung bei 50 Prozent des im Ausland zu tief besteuerten Steuersubstrats erfolgt. Es stellt sich die Frage, wie wahrscheinlich Verhaltensanpassungen in Form von Steuerrechtsanpassungen des Auslands sind. Hat ein steuerlich attraktiver Staat genügend einheimische Unternehmensgruppen, könnte er ohne die Existenz einer UTPR versucht sein, auf eine IIR bzw. nationale Ergänzungssteuer zu verzichten. Dies würde es ihm erlauben, die inländischen Geschäftseinheiten weiterhin tief zu besteuern. Des Weiteren könnte sich der Staat Hoffnungen machen, dass ausländische Unternehmensgruppen, um der hohen Steuerbelastung im Ausland und dessen IIR zu entgehen, ihren Hauptsitz in das Tiefsteuerland verlagern.

Genau diese Anreize werden aber mit einer UTPR verhindert, da diese dann greift, wenn keine IIR bzw. nationale Ergänzungssteuer existiert. Die UTPR sorgt somit für die Anreizkompatibilität der OECD/G20-Reform. Es ist daher in der weit überwiegenden Anzahl von Fällen von einer Umsetzung der Säule 2 in den einzelnen Staaten auszugehen. Das Einnahmepotenzial einer UTPR dürfte daher vernachlässigbar sein; mit Blick auf die Anreizkompatibilität ist die UTPR aber wichtig. Analoge Überlegungen gelten für die Einführung einer IIR. Angesichts des Umstands, dass sich ein Land typischerweise keinen Vorteil erwirbt, wenn es sein Steuerbelastungsniveau unter 15 Prozent belässt, aber Nachteile erleidet, da andere Staaten auf dieses potenzielle Steuersubstrat zugreifen werden, dürfte das Einnahmepotenzial einer schweizerischen IIR bescheiden ausfallen, da von einer Anpassung des Steuersystems im Ausland auszugehen ist. Es erscheint daher plausibel, von höheren Quoten als die OECD auszugehen.<sup>22</sup> Wenn nahezu alle steuerlich attraktiven Staaten ihr Steuersystem in

<sup>22</sup> Allenfalls für Länder, die eine Gewinnsteuer nicht kennen, hat das Argument eine gewisse Berechtigung, da die Erhebung einer Gewinnsteuer für diese Länder einen vergleichsweise hohen administrativen Aufwand implizieren würde.

---

Richtung der Mindestbesteuerung anpassen, tendieren die Mehreinnahmen gegen Null.

Für die Beurteilung, ob auch nach Verhaltensanpassungen Mehreinnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer resultieren, sind die Verhaltensreaktionen der Unternehmen von Bedeutung. Hierbei ist die Semi-Steuerelastizität der Unternehmensgewinne ein entscheidender Parameter. Diese gibt an, wie sich die Unternehmensgewinne verändern, wenn sich die Steuerbelastung verändert. Diese Grösse beinhaltet sämtliche Verhaltensreaktionen der Unternehmensgruppen (z. B. durch Abwanderung oder Gewinnverlagerungen ins Ausland).

Bei einer isolierten Steuererhöhung eines kleinen steuerlich attraktiven Landes besteht die Gefahr, dass Steuersubstrat ins Ausland abfließt. Bei einer international koordinierten Reform, die auch andere steuerlich attraktive Staaten zu einer Steuererhöhung verleitet, dürfte diese Option weit weniger häufig genutzt werden und sich in einer geringeren Sensitivität bzw. geringeren effektiven Steuererhöhung der Unternehmen im Inland dokumentieren.

Als Folge der Anpassungsreaktionen der Unternehmen ergeben sich auch bei anderen Einnahmequellen des Staates Veränderungen. Eine Evaluation des Gesamtaufkommenseffekts darf sich nicht auf die Gewinnsteuer konzentrieren, da auch die Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen sowie die Einnahmen aus weiteren Steuern (insbesondere Einkommens-, Mehrwert- und Kapitalsteuer) negativ betroffen sind, sobald als Folge der Verhaltensanpassungen Arbeitsplätze verlorengehen und als Folge dessen Einkommensverluste bei den Arbeitnehmenden resultieren.

Während die Mehreinnahmen vor Verhaltensanpassungen den Kantonen zugutekommen, sind von den negativen Verhaltensanpassungen alle Staatsebenen betroffen. Dies impliziert, dass der Gesamtaufkommenseffekt für den Bund bzw. die Sozialversicherungen in jedem Fall negativ ausfallen wird. Dies auch dann, wenn man berücksichtigt, dass die Schweiz gegenüber Tiefsteuerländern an steuerlicher Attraktivität gewinnen wird. Eventuell lässt sich aus diesen Ländern Steuersubstrat bei der Gewinnsteuer repatriieren. Da in diesen Ländern aber eher substanzschwache Aktivitäten angesiedelt sein dürften, werden kaum zusätzliche Impulse auf weitere Steuern bzw. auf die Sozialversicherungsbeiträge ausgehen.

Unsicherer ist dagegen die Situation der kantonalen und kommunalen Haushalte. Diese erfahren in einem ersten Schritt Mehreinnahmen aus der IIR und der schweizerischen Ergänzungssteuer. Während die in Ziff. 5.4 geschätzten Mehreinnahmen aus einer IIR von Anfang an gegen Null tendieren können, da steuerlich attraktive Staaten ihre Steuerpolitik neu austarieren werden, sind die Mehreinnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer langfristig unter Druck, da die Unternehmen ihre Investitions- und Standortentscheidungen zuungunsten der Schweiz treffen könnten. Es ist daher nicht sicher, ob die Kantone und Gemeinden nach Verhaltensanpassungen weiterhin auf Mehreinnahmen hoffen können. Solche sind jedoch wahrscheinlich, da die Kantone nur einen Teil der infolge von Verhaltensanpassungen ausgelösten Einnahmerückgänge bei der Gewinn- und der Einkommenssteuer schultern müssen.

Sehr viel unwahrscheinlicher sind dagegen gesamtstaatliche Mehreinnahmen, sobald die Verhaltensanpassungen des Auslands und der Unternehmen berücksichtigt werden. Denn den wahrscheinlichen Mehreinnahmen der Kantone und Gemeinden stehen

---

sichere Mindereinnahmen beim Bund und den Sozialversicherungen gegenüber. Zusätzlich kommen noch die Aufkommenseffekte aus der Säule 1 hinzu, die sicher zu Mindereinnahmen führen werden. Die gesamtstaatlichen Aufkommenswirkungen nach Verhaltensanpassungen sind folglich ungewiss.

## **5.8 Volkswirtschaftliche Auswirkungen der Mindestbesteuerung**

Hinsichtlich der ökonomischen Einschätzung der Folgen aus Säule 2 sowie deren Überführung in das nationale Recht ist zwischen dem Effizienz-, dem Standortziel und den administrativen Kosten zu unterscheiden. Schliesslich sind auch die Rückwirkungen auf den nationalen Finanzausgleich bzw. auf den interkantonalen Wettbewerb zu berücksichtigen. Eine Übersicht zu diesen Auswirkungen befindet sich im Anhang.

### **5.8.1 Effizienzziel<sup>23</sup>**

Säule 2 führt eine weltweite Mindestbesteuerung ein, so dass sich Steuerbelastungen unterhalb dieser Mindestbesteuerung nicht mehr lohnen. Mit Blick auf das Effizienzziel sind die Auswirkungen aus der Umsetzung der Säule 2 zweifelhaft (siehe Anhang). Generell dürfte die Reform zu einem Rückgang der Investitionstätigkeit führen und somit die langfristige wirtschaftliche Entwicklung negativ beeinflussen.

Sowohl hinsichtlich der steuerlichen Förderung von F&E als auch hinsichtlich der Wettbewerbsneutralität des Steuersystems überwiegt in der Tendenz eine negative Einschätzung. Mit der Umsetzung des OECD-/Projekts werden unterschiedliche Besteuerungsfolgen geschaffen: So kann der steuerliche Status quo für nicht von der OECD/G20-Reform betroffene Unternehmensgruppen weitergeführt werden, während die OECD/G20-Regeln bei grossen Unternehmensgruppen zur Anwendung kommen. Die OECD/G20 begründen diesen «dualen» Fokus mit dem Hinweis, dass internationale Unternehmensgruppen sehr viel mehr Optionen zur Optimierung der Steuerbelastung zur Verfügung stünden und aus diesem Grund die Steuerbelastung systematisch tiefer als diejenige von KMU ausfalle. Wenngleich es empirische Hinweise gibt, dass Unternehmensgruppen tatsächlich eine etwas tiefere Steuerbelastung als rein nationale Unternehmensgruppen aufweisen, ist unklar, ob dieser deskriptive Befund letztendlich Ausfluss steuervermeidender Praktiken ist oder auf anderen Ursachen (z.B. einer stärkeren Inanspruchnahme von steuerlichen F&E-Anreizen durch betroffene Unternehmensgruppen) beruht. Aus diesem Grund ist zweifelhaft, ob das OECD/G20-Projekt mit Blick auf die Wettbewerbsneutralität des Steuersystems kor-

<sup>23</sup> Das Effizienzziel der Besteuerung postuliert, dass ein Steuersystem möglichst entscheidungsneutral ausgestaltet werden soll, d.h. möglichst wenig Anlass zu Ausweichhandlungen (abgesehen von der Internalisierung externer Effekte) bietet. Das Effizienzziel lässt sich nochmals in die Forderung geringer Zusatzlasten der Besteuerung und einer tiefen Vollzugslast der Besteuerung (d.h. eines möglichst geringen administrativen Aufwands) untergliedern. Zusatzlasten der Besteuerung entstehen, da Steuern wirtschaftliche Entscheidungen verzerren. So kann das OECD-/G20-Projekt beispielsweise die Organisationsstruktur bzw. Grösse von Unternehmen verzerren und hat Auswirkungen auf die Bereitschaft, risikoreiche Projekte durchzuführen.

---

rigierend wirkt. Jedenfalls führt die Säule 2 zu einer Ungleichbehandlung von betroffenen und nicht betroffenen Unternehmensgruppen. Immerhin ist oberhalb der Mindestgrenze die Wettbewerbsneutralität nicht beeinträchtigt bzw. es bestehen weiterhin Anreize, F&E zu fördern bzw. sich in Ländern anzusiedeln, die ein günstiges Umfeld für F&E bieten.

### **5.8.2 Standortattraktivität**

Mit Blick auf die steuerliche Standortattraktivität stellen sich die folgenden Effekte ein:

- Im Vergleich zu Staaten, die über der Mindestbesteuerung liegen, verschlechtert sich die Position der Schweiz, da die Steuerbelastungen angeglichen werden.
- Im Vergleich zu Ländern mit tieferen Steuersätzen als die Schweiz verbessert sich die Position der Schweiz.

Bezüglich der Steuerpolitik ausländischer Staaten ist davon auszugehen, dass die grosse Mehrheit der derzeit steuerlich attraktiven Länder ihre Steuerpolitik anpassen werden. Des Weiteren ist davon auszugehen, dass diese Länder Standortmassnahmen im aussersteuerlichen Bereich beschliessen werden, um ihre Wettbewerbsfähigkeit aufrecht zu erhalten.

Deutlich schwieriger sind die Anpassungsreaktionen hoch besteuender Länder einzuschätzen. Hier sind sowohl Steuersenkungen in Richtung der Mindeststeuer als auch Steuererhöhungen, da aufgrund der Mindestbesteuerung der Wettbewerbsdruck reduziert wird, denkbar. Wird eine Beibehaltung des steuerlichen Status quo in diesen Ländern unterstellt, dann wird der steuerliche Wettbewerbsvorteil der Schweiz gegenüber diesen Ländern kleiner werden.

In der Summe begünstigt die Reform bzgl. des Steuerwettbewerbs um Realkapital tendenziell Länder mit insgesamt hoher Standortattraktivität bei gleichzeitig hoher Gewinnsteuerlast. Als steuerlich attraktives Land gehört die Schweiz nicht zu dieser Gruppe.

In der Schweiz liegen die Steuerbelastungsniveaus in einer Mehrheit der Kantone unterhalb der Mindestbesteuerung. Unter Ausnutzung der im Rahmen der STAF eingeführten Regelungen bietet jeder Kanton für gewisse Unternehmen Belastungen unterhalb der Mindestbesteuerung an. Folgende Anpassungskanäle der Unternehmen sind infolge einer Verschlechterung der Standortattraktivität zu erwarten:

- Unternehmen siedeln sich gar nicht erst in der Schweiz an.
- Bereits in der Schweiz operierende Unternehmen schliessen ihre Produktionsstätten und verlassen das Land.
- Bereits in der Schweiz operierende Unternehmen unterlassen Ausbau- bzw. Ersatzinvestitionen.

In allen Fällen sind nicht nur Effekte auf die Gewinnsteuereinnahmen zu erwarten, sondern auch auf die Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen sowie die Einnahmen aus weiteren Steuern (insbesondere Einkommens-, Mehrwert- und Kapitalsteuer). Im Falle des Nichtzuzugs bzw. beim Unterlassen von Ausbauinvestitionen

---

handelt es sich um nicht realisierte Mehreinnahmen, in den anderen Fällen um tatsächliche Mindereinnahmen.

### **5.8.3 Auswirkungen des Substanzabzugs auf den Steuerwettbewerb**

Die Umsetzung der Säule 2 hat Auswirkungen sowohl auf den Steuerwettbewerb um mobile Unternehmensgewinne als auch auf den Wettbewerb um Realkapital. Das vornehmliche Ziel der OECD/G20-Reform ist, ersteren einzudämmen und einen Steuerwettbewerb um Produktionsstätten weiterhin zu ermöglichen. Eine Differenzierung zwischen den beiden Wettbewerbsformen soll mit Hilfe des Substanzabzugs erreicht werden. Dessen Anwendung erlaubt einem Land auch in Zukunft, Gewinne von betroffenen Unternehmen mit tieferen Steuern zu erfassen, wenn das Unternehmen über hinreichend Substanz verfügt.

Die Gewährung des Substanzabzugs sorgt dafür, dass der Wettbewerb um Realkapital weniger stark als der Wettbewerb um mobile Unternehmensgewinne beeinträchtigt wird. Mit Hilfe des Substanzabzugs wird der Anreiz geschaffen, in steuerlich attraktiven Ländern möglichst viel Substanz anzusiedeln.

### **5.8.4 Administrativer Aufwand**

In administrativer Hinsicht führt die Säule 2 zu Mehrbelastungen. Der Bundesrat erwartet, dass eine tiefe dreistellige Zahl inländischer Unternehmensgruppen sowie die Geschäftseinheiten einer tiefen vierstelligen Zahl ausländischer Unternehmensgruppen von der Reform betroffen sein dürften. Die Zahl der betroffenen ausländischen Unternehmensgruppen könnte weiter steigen, wenn ausländische Staaten die Umsatzschwelle für die IIR tiefer als die 750 Mio. Euro ansetzen sollten.

Da sich die hiesige Bemessungsgrundlage von der OECD/G20-Bemessungsgrundlage unterscheidet, müssen die Unternehmensgruppen eine «Schattenrechnung» durchführen, d.h. es ist nicht ausreichend, gemäss den geltenden Gewinnermittlungsvorschriften zu untersuchen, ob die Steuerbelastung über oder unter 15 Prozent liegt. Aus diesem Grund ist es möglich, dass auch Unternehmensgruppen mit einer Steuerbelastung von mehr als 15 Prozent von einer schweizerischen Ergänzungssteuer betroffen sind, während im Einzelfall Unternehmen mit einer Steuerbelastung von weniger als 15 Prozent eventuell nicht betroffen sind, sobald die hiesige Bemessungsgrundlage breiter als die OECD/G20-Bemessungsgrundlage ausfällt. Da das OECD/G20-Projekt auf einer länderbezogenen Betrachtungsweise beruht, müssen die auf Stufe Einzelgesellschaften ermittelten Kennziffern aggregiert werden. Die Unternehmensgruppe muss die Steuerbelastung gemäss OECD/G20 in der Schweiz ermitteln und die Informationen an alle relevanten Länder übermitteln.

Für die von einer IIR betroffenen inländischen Unternehmensgruppen erhöht sich der administrative Aufwand zudem für ihre Auslandsgesellschaften, da auch hier geprüft werden muss, ob die Steuerbelastung im Ausland die Mindestbesteuerung unterschreitet. Eine unterschiedliche Auslegung des Sachverhalts ist möglich. Offen ist, inwieweit der Streitbeilegungsmechanismus einen Beitrag leisten wird, Auslegungs- und Interpretationsspielräume einzuhegen und somit die Rechtssicherheit für die am Verfahren Beteiligten zu erhöhen.

---

## 5.9 Volkswirtschaftliche und finanzielle Auswirkungen der nationalen Umsetzung der Mindestbesteuerung

Die Einschätzung der volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Säule 2 auf die Schweiz fällt bestenfalls gemischt aus (s. Ziff. 5.8). Daher drängt sich die Frage auf, warum eine Überführung ins nationale Recht notwendig ist, wenn nicht sicher ist, ob die neuen Regeln im Vergleich zum Status quo aus einer volkswirtschaftlichen Sicht einen Fortschritt darstellen.

Die Nichtüberführung in das nationale Recht würde der Schweiz keinen Vorteil verschaffen, sobald das Ausland eine IIR bzw. UTPR einführt. Die Überführung der OECD/G20-Regeln in das nationale Recht kann die Erhöhung der Steuerbelastung für in der Schweiz tätige Unternehmensgruppen folglich nicht verhindern. Trotzdem sprechen wichtige Gründe für eine Überführung der OECD/G20-Regeln in das nationale Recht:

- Die Umsetzung garantiert, dass die Schweiz Einnahmen aus einer Ergänzungssteuer erzielt. Diese Einnahmen würden sonst dem Ausland zugutekommen.
- Indem die Einnahmen in der Schweiz verbleiben statt ins Ausland abzufließen, weitet sich der finanzpolitische Spielraum. Dieser kann auch für Massnahmen genutzt werden, die dem Erhalt der Standortattraktivität dienen.
- Indem die schweizerische Ergänzungssteuer in der Schweiz erhoben wird, können den betroffenen Konzernen zusätzliche Steuerverfahren im Ausland erspart werden.

Letztendlich determiniert die konkrete Ausgestaltung der Umsetzung auch die Anreizwirkungen im interkantonalen Verhältnis. Vom OECD/G20-Projekt sind am stärksten steuerlich attraktive Kantone betroffen, wenngleich mit Sondermassnahmen der STAF in jedem Kanton für Unternehmensgruppen das Risiko besteht, unter die OECD/G20-Mindestbesteuerung zu fallen. Die Säule 2 wirkt sich indirekt auch auf den interkantonalen Steuerwettbewerb aus, da die Mindestbesteuerung einschränkend auf den interkantonalen Steuerwettbewerb wirkt. Im interkantonalen Wettbewerb wirkt sich dieser Effekt jedoch etwas schwächer aus als im internationalen Verhältnis. Zum einen führt das länderweite Blending dazu, dass eine tiefe Steuerbelastung in einem Kanton mit einer höheren Steuerbelastung in einem anderen Kanton «ausgeglichen» werden kann. Aus diesem Grund besteht auch für steuerlich attraktive Kantone weiterhin ein Anreiz, Steuerbelastungen unterhalb der Mindestbesteuerung anzubieten. Des Weiteren achtet die nationale Umsetzung darauf, die Anreizkompatibilität des föderalen Systems zu erhalten. Dies geschieht, indem die zusätzlichen Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer den steuerlich attraktiven Kantonen zustehen.<sup>24</sup>

Aus der Sicht eines Kantons mit Steuerbelastung über der Mindestbesteuerung wird der Steuerwettbewerb etwas gebremst. Da viele dieser Kantone nur leicht oberhalb

<sup>24</sup> Die Kantone verfügen über Tarifautonomie. Sowohl in Hoch- als auch Tiefsteuernantonen, die von einem grossen Steuerzahler dominiert werden, könnten Anreize bestehen über Sondersteuersätze zwischen diesem und den restlichen Steuerzahlern zu differenzieren. Ein solcher Spezialfall lässt sich ohne Änderung des StHG nicht vermeiden, dürfte in der Praxis aber von geringerer Bedeutung sein.

---

der Mindestgrenze liegen, ist nicht mit deutlichen Anpassungen im steuerlichen Bereich zu rechnen. Allenfalls könnten die in der STAF verabschiedeten Massnahmen neu austariert werden.

Mit Blick auf den Personalbestand ist mit einer Ausweitung des Aufwands sowohl beim Bund als auch bei den Kantonen zu rechnen. Beim Bund ergibt sich ein Mehrbedarf, da die ESTV als Ansprechpartner und Mittler für die betroffene Unternehmensgruppe und die ausländischen Steuerbehörden fungieren wird. Des Weiteren entsteht zusätzlicher Personalaufwand aufgrund der Aufsichtsfunktion des Bundes gegenüber den Kantonen. Auch ist mit einem steigenden Ausgabenbedarf für den Aufbau der IT-Infrastruktur zu rechnen.

Wenngleich die Unternehmensgruppen die «Schattenrechnung» durchführen müssen, ist es Aufgabe der kantonalen Steuerverwaltungen diese zu überprüfen. Bei den Kantonen ist daher ebenfalls – und deutlich stärker als beim Bund – mit einem erhöhten Personalaufwand zu rechnen, da die Veranlagung der betroffenen Unternehmen aufgrund der Parallelität von geltendem und neuen Recht komplexer werden wird. Dieser erhöhte Personalaufwand bei den Kantonen ist Ausfluss des föderalistischen Prinzips.

In der Summe sprechen gewichtige Gründe für eine nationale Überführung der Regeln. Eine Überführung der Regeln einschliesslich der Einführung der schweizerischen Ergänzungssteuer schneidet unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten eindeutig besser als eine Nichteinführung ab.

## **6 Rechtliche Aspekte**

### **6.1 Verfassungsmässigkeit**

Aufgrund des föderativen Grundprinzips (Art. 3 BV, Souveränität der Kantone) regelt die BV, welche Steuern der Bund erheben darf und welche Grundsätze dabei einzuhalten sind. Mit dieser Vorlage beantragt der Bundesrat einen neuen Verfassungsartikel (Art. 129a BV) sowie eine dazugehörige Übergangsbestimmung.

Das OECD/G20-Projekt statuiert bei beiden Säulen eine unterschiedliche Behandlung von bestimmten Unternehmensgruppen bzw. Geschäftseinheiten gegenüber anderen. Diese unterschiedliche Behandlung wird von Art. 129a BV abgedeckt. Der Bundesgesetzgeber erhält zudem die Möglichkeit, nötigenfalls von weiteren verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrundsätzen abzuweichen (s. Erläuterungen in Ziff. 4.1).

Ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 129a BV gelten die verfassungsrechtlichen steuerlichen Grundsätze unverändert weiter.

### **6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz**

Die Schweiz verfügt über DBA mit mehr als 100 Partnerstaaten. Diese DBA stützen sich auf das Musterabkommen der OECD.

Die Anwendung der IIR und UTPR hat zur Folge, dass Gewinne ausländischer Geschäftseinheiten bei in der Schweiz ansässigen Geschäftseinheiten der Besteuerung unterliegen. Es stellt sich somit die Frage, ob die Anwendung dieser Regeln einen Verstoß gegen die Schweizer DBA darstellt, namentlich gegen die dem Artikel 7

---

OECD-Musterabkommen entsprechenden Artikel in den jeweiligen DBA. Artikel 7 OECD-Musterabkommen sieht vor, dass die Gewinne von einer in einem Staat ansässigen Geschäftseinheit nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, soweit die Gewinne nicht einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Für Zwecke der DBA gilt jedoch der Grundsatz, dass diese in keinem Fall so auszulegen sind, dass sie das Recht eines Vertragsstaats zur Besteuerung der in diesem Staat ansässigen Personen einschränken. Der Ansässigkeitsstaat einer Person wird durch ein Abkommen daher nur insofern eingeschränkt, als eine Bestimmung dies explizit vorsieht. Dieses Prinzip gilt auch für Artikel 7 OECD-Musterabkommen und hat zur Folge, dass namentlich gemäss OECD/G20 kein Verstoß gegen DBA vorliegt, wenn ein Staat die Säule 2 anwendet.

Das erwähnte Prinzip ist seit der letzten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens in dessen Artikel 1 Absatz 3 schriftlich verankert worden. Diese neue Bestimmung dient der Klarstellung. Das Prinzip an sich gilt jedoch unabhängig davon, ob diese Bestimmung in den DBA enthalten ist oder nicht. Die Einführung und Anwendung der Säule 2 in der Schweiz führen für Schweizer Geschäftseinheiten in Bezug auf ausländische Geschäftseinheiten daher grundsätzlich zu keinen Verstößen gegen die Schweizer DBA.

Eine Hürde besteht jedoch in Situationen, in denen bei einer Schweizer Geschäftseinheit Steuern in Bezug auf die Gewinne einer ausländischen Betriebsstätte mittels der IIR erhoben werden. Die Schweizer DBA verpflichten die Schweiz nämlich als Ansässigkeitsstaat in einem solchen Fall zur Freistellung. Die Schweiz darf solche Gewinne daher nicht besteuern. Dieses Hindernis kann mit der Anwendung der so genannten Switch-over Rule (SoR) beseitigt werden. Mittels der SoR wird die Befreiungsmethode in solchen Situationen gezielt ausgeschaltet und stattdessen die Anrechnungsmethode angewendet.

Die Marktstaatbesteuerung gemäss Säule 1 soll mittels eines multilateralen Abkommens eingeführt werden (s. Ziff. 1.1.1). Entsprechend ist die Vereinbarkeit mit den internationalen Verpflichtungen gestützt darauf gegeben.

### **6.3 Erlassform**

Durch eine Teilrevision der BV wird dem Bundesrat die Kompetenz gegeben, bis zum Vorliegen eines Gesetzes die Regeln zur Umsetzung von Säule 2 auf dem Verordnungsweg zu erlassen. Die Übergangsbestimmung in der Verfassung enthält die Grundzüge der temporären Verordnung. Ein späteres Bundesgesetz soll die Verordnung ablösen (s. hierzu auch Ziff. 3.4). Ein Präjudiz für ein solches Vorgehen im Steuerrecht gab es bei der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahr 1995.

### **6.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse**

Mit der Vorlage werden weder neue Subventionsbestimmungen geschaffen, noch neue Verpflichtungskredite / Zahlungsrahmen beschlossen.

**Anhang:** Zusammenfassung der Auswirkungen der OECD/G20-Reform auf das Effizienz- und Standortziel sowie auf den administrativen Aufwand: Säule 2

<b>Effizienzziel</b>	
Förderung Innovationen	Anreiz F&E über Steuersystem zu fördern, geht zurück. Anreiz der Unternehmen, F&E zu betreiben, geht zurück.
Wettbewerb zwischen Unternehmen	In der Tendenz werden infolge der Reform in der Schweiz grosse internationale Unternehmen höher besteuert als die lokale Wirtschaft. Als Folge wird der Wettbewerb zwischen betroffenen und nicht betroffenen Unternehmen zugunsten letzterer verzerrt. Betroffene Unternehmen werden versuchen, einen Teil der Steuererhöhung auf Vorleistungserbringer, Konsumenten oder Arbeitnehmende zu überwälzen.
Reduktion BEPS	Reduktion wirkt sich förderlich auf das Effizienzziel aus. Die Steuerzahlung korrespondiert stärker mit der Leistung aus der Bereitstellung öffentlicher Güter / Infrastrukturdienstleistungen.
Rückgang Investitions-/Arbeitskräftenachfrage (marginale Anpassungen der Unternehmen)	Verlust an Investitionen und Wertschöpfung. Es sind die Einnahmen aus fast allen Steuerarten sowie aus Sozialversicherungsbeiträgen negativ betroffen.
<b>Standortziel</b>	
Reduktion BEPS	Anreize für BEPS in steuerlich attraktiven Gebieten gehen zurück. Für heute steuerlich attraktive Länder geht die Standortattraktivität zurück.
Steuerwettbewerb um Realkapital /Substanzabzug	Die Mindestbesteuerung ist eine allgemeine Untergrenze, die sowohl BEPS als auch den Wettbewerb um Realkapital betrifft. Der Substanzabzug sorgt immerhin dafür, dass Gewinne bis zum Substanzabzug weiterhin mit weniger als 15 Prozent besteuert werden können. Der Anreiz, Substanz in steuerlich attraktiven Staaten anzusiedeln, steigt.
Unternehmen Sitzwechsel / Schliessung Tochtergesellschaft bzw. Betriebsstätte (diskrete Anpassungen der Unternehmen)	Neben dem direkten Effekt aus einem Wegzug entstehen Wertschöpfungseinbussen bei Vorleistungserbringern. Es sind die Einnahmen aus fast allen weiteren Steuern sowie aus Sozialversicherungsbeiträgen betroffen.

	<p>Die Schweiz dürfte gesamthaft betrachtet verlieren, da in steuerlich attraktiven Staaten viele substanzschwache Gesellschaften angesiedelt sind, welche die Verluste am arbeitsintensiveren heimischen Standort nicht ausgleichen.</p>
<p>Andere Staaten passen ihre Steuerpolitik ebenfalls an und setzen die IIR/UTPR um.</p> <p>Steuerlich attraktive Staaten heben die Steuerbelastung an die Mindestgrenze heran.</p>	<p>Eine Anpassung des Steuersystems bzw. Überführung der Regeln ins nationale Recht des Auslands ist wahrscheinlich, da die Regeln anreizkompatibel ausgestaltet sind. Allenfalls einige wenige Staaten ohne Gewinnsteuer werden die Transaktionskosten aus der Einführung einer solchen scheuen. Daraus folgt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nur geringe Mehreinnahmen (nach Verhaltensänderung anderer Staaten) aus einer etwaigen IIR/UTPR.</li> <li>• Die Schweiz gewinnt an Wettbewerbsfähigkeit im Vergleich zu steuerlich noch attraktiveren Standorten.</li> <li>• Steuerlich attraktive Staaten werden versuchen, die Reduktion an steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit bei anderen Standortfaktoren zu kompensieren.</li> </ul>
<p>Inner- und interkantonaler Steuerwettbewerb</p>	<p>In der Summe wohl geringe Auswirkungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Der Anreiz der steuerlich attraktiven Kantone weiterhin Steuerbelastungen unterhalb der Mindestbesteuerung anzubieten, ist gewahrt. Weniger attraktive Kantone werden relativ gesehen attraktiver.</li> <li>• Eventuell besteht bei den Kantonen der Anreiz, Massnahmen der STAF neu auszutarieren.</li> <li>• Der Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen wird etwas gebremst, da die internationale Grenze auch eine (wenngleich aufgrund des länderweiten Blendings weniger bindende) interkantonale Grenze darstellt.</li> <li>• In einigen kleinen, steuergünstigen Kantonen gibt es keine Anpassungen, weil dort keine betroffenen Unternehmen angesiedelt sind.</li> </ul>
<p><b>Administrative Belastungen</b></p>	
<p>Prüfaufwand</p>	<p>Es ergeben sich Mehrbelastungen für Unternehmen und Steuerbehörden, da zwei Steuerberechnungen durchgeführt und überprüft werden müssen; einerseits die Steuerbelastung gemäss Status quo, andererseits die Steuerbelastung gemäss Säule 2.</p>

---

Rechtssicherheit	Es entsteht administrativer Aufwand aufgrund des erhöhten Streitpotenzials (bspw. ist die nationale Ergänzungssteuer zulässig, wurde die OECD/G20-Bemessungsgrundlage in den verschiedenen Staaten einheitlich und korrekt ermittelt etc.)
------------------	--

