Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement

Erläuternder Bericht zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV)

vom …

Übersicht

Der Bundesrat hat am 22. Juni 2022 die Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) zu Handen des Parlaments verabschiedet.

Mit der vorliegenden Verordnung wird die Mindestbesteuerung auf der Grundlage der sich in der parlamentarischen Beratung befindenden Verfassungsänderung teilweise umgesetzt. Die Mustervorschriften der OECD/G20 werden mittels eines Verweises für anwendbar erklärt. Zudem wird die Verteilung des Kantonsanteils an der Ergänzungssteuer präzisiert. Insbesondere das Verfahrensrecht wird in einem zweiten Schritt in die Vernehmlassung gehen.

Erläuternder Bericht

1 Ausgangslage

Der Bundesrat hat am 22. Juni 2022 die Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft)[1] zu Handen des Parlaments verabschiedet. Im Rahmen des vorliegenden Berichts verzichtet der Bundesrat darauf, den Inhalt dieser Botschaft zu wiederholen. Einige Elemente werden zusammengefasst wiedergegeben und es wird punktuell auf spezifische Ziffern in der Botschaft verwiesen.

Das Projekt der OECD[2] und der G20-Staaten[3] gliedert sich in zwei Säulen[4]:

- Mit der Säule 1 sollen die geltenden internationalen Bestimmungen über die steuerliche Zuteilung von Gewinnen grosser Unternehmensgruppen angepasst werden (Marktstaatbesteuerung).
- Mit der Säule 2 soll eine Mindestbesteuerung für grosse Unternehmensgruppen eingeführt werden.

Angesichts der noch zahlreichen Unsicherheiten hält der Bundesrat ein etappiertes Vorgehen für die nationale Umsetzung für angezeigt. In einem ersten Schritt soll eine neue Verfassungsnorm dem Bund die Kompetenz geben, das OECD/G20-Projekt umzusetzen. Eine Übergangsbestimmung ermächtigt den Bundesrat, die Mindestbesteuerung vorübergehend auf dem Verordnungsweg zu regeln. Dies erlaubt eine Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2024. Die Übergangsbestimmung enthält rechtlich verbindliche Eckwerte für die vorübergehende Verordnung des Bundesrates. Letztere soll sodann durch ein Bundesgesetz abgelöst werden.

Die Übergangsbestimmung in der BV sieht zur Umsetzung der Mindestbesteuerung eine sog. Ergänzungssteuer vor.[5] Mittels dieser soll die Schweiz auf ihrem Gebiet die Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmensgruppen und Geschäftseinheiten sicherstellen (sog. Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, schweizerische Ergänzungssteuer). Ferner soll sie von den neuen Besteuerungsrechten Gebrauch machen, wenn eine in der Schweiz tätige Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung im Ausland nicht erreicht (sog. Income Inclusion Rule, IIR und Undertaxed Payments Rule, UTPR). Damit werden die zusätzlichen Steuereinnahmen der Schweiz statt anderen Staaten zufliessen. Und die hier ansässigen Unternehmen können vor zusätzlichen Steuerverfahren im Ausland geschützt werden. Entscheidend ist, dass das schweizerische Regelwerk mit den Mustervorschriften der OECD/G20 übereinstimmt. Andernfalls droht eine doppelte Besteuerung im In- und Ausland.[6]

1 Botschaft des Bundesrates zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft), BBl **2022** 1700, zit.: Botschaft zum Bundesbeschluss.
2 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.
3 Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer.
4 S. auch Botschaft zum Bundesbeschluss, Ziff. 1.1.
5 S. auch Botschaft zum Bundesbeschluss, Ziff. 4.
6 S. dazu Ziff. 4.1.2 der Botschaft zum Bundesbeschluss.

Bei der Ergänzungssteuer handelt es sich um eine direkte Bundessteuer. Sie wird von den Kantonen vollzogen. 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.

Die finanziellen Auswirkungen der Reform[7] lassen sich nicht zuverlässig schätzen. Die Datenlage ist fragil und bestimmte Reformelemente lassen sich nicht quantifizieren. Die Schätzungen ergeben für Bund und Kantone kurzfristig jährliche Mehreinnahmen von insgesamt rund 1–2,5 Milliarden Franken aus der Ergänzungssteuer bei Unterschreitung der Mindestbesteuerung in der Schweiz. Davon entfallen 25 Prozent, d.h. 250 bis 650 Millionen Franken auf den Bund und 75 Prozent, d.h. rund 800 Millionen bis knapp 2 Milliarden Franken auf die Kantone. Für den Bund ist die Reform haushaltsneutral, da die Mehreinnahmen aus der Ergänzungssteuer abzüglich Mehrausgaben für den Finanz- und Lastenausgleich in eine Spezialfinanzierung für zusätzliche Standortmassnahmen fliessen sollen. Bezüglich des Einnahmenpotenzials bei einer Unterschreitung der Mindestbesteuerung im Ausland ist davon auszugehen, dass andere Staaten mehrheitlich die Mindeststeuer auf ihrem Territorium sicherstellen werden. Dies begrenzt das Aufkommenspotenzial massiv. In Einzelfällen sind signifikante Einnahmen möglich.

Die Vorlage führt zu einer Schmälerung der steuerlichen Standortattraktivität der Schweiz. Die sich daraus ergebenden Anpassungsreaktionen der Unternehmen wirken sich auf die Einnahmen aus nahezu allen Steuern und auf die Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen negativ aus. Gesamtstaatlich sind auch nach den Verhaltensanpassungen der Unternehmen Mehreinnahmen wahrscheinlich.

Der Bund erhält gemäss Übergangsbestimmung 25 Prozent der Mehreinnahmen. Er hat seinen Anteil aus dem Rohertrag der Ergänzungssteuer, nach Abzug seiner Mehrausgaben für den Finanz- und Lastenausgleich, für die verstärkte Förderung der Standortattraktivität der Schweiz zu verwenden (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 8 Übergangsbestimmungen zu Art. 129a Bundesverfassung). Welche Standortmassnahmen mit den Bundesmitteln finanziert werden sollen, steht derzeit noch nicht fest. Der Bund hat bisher, insbesondere mit den Kantonen, mögliche Stossrichtungen für Bundesmassnahmen diskutiert. Die Gespräche stehen jedoch noch am Anfang.[8] Der Bundesrat wird zu gegebener Zeit den rechtlichen Rahmen für die Verwendung der Mittel inhaltlich und zeitlich konkretisieren.

7 S. Botschaft zum Bundesbeschluss, Ziff. 6 auch zum folgenden Absatz.
8 S. Botschaft zum Bundesbeschluss, Ziff. 4.2.

2 Grundzüge der Vorlage

2.1 Die beantragte Neuregelung

Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 1 BV verleiht dem Bundesrat die Kompetenz, die in Artikel 129a BV angesprochene Mindestbesteuerung vorübergehend auf dem Verordnungsweg einzuführen. Mit der vorliegenden Verordnung macht der Bundesrat von dieser Kompetenz Gebrauch. Das Grundkonzept der Mindestbesteuerung kann der Botschaft zum Bundesbeschluss (Ziff. 5.2.1) entnommen werden. Detaillierte Erläuterungen zu diesen Mustervorschriften sind im Kommentar der OECD/G20 enthalten[9]; hinzu kommen Illustrationsbeispiele[10].

Die bereits in Artikel 197 Ziffer 15 BV abschliessend geregelten Fragen werden im Rahmen der vorliegenden Verordnung nicht wiederholt (bspw. keine Abzugsfähigkeit der Ergänzungssteuer gem. Bst. k, die Ermittlung der massgebenden Steuern, der massgebenden Gewinne und des effektiven Steuersatzes).

Schwerpunkte der Verordnung sind die Anwendbarkeit der Mustervorschriften und die föderale Umsetzung in der Schweiz (namentlich die Zurechnung der Ergänzungssteuer zu den Geschäftseinheiten).

- ***Anwendbarkeit der Mustervorschriften:*** Die Mustervorschriften, die das Inclusive Framework am 14. Dezember 2021 genehmigt hat und die am 20. Dezember 2021 veröffentlicht wurden, werden mittels eines Verweises für anwendbar erklärt. Damit ist die internationale Kompatibilität bestmöglich sichergestellt.
- ***Zurechnung zu den Geschäftseinheiten und Verteilung des Kantonsanteils:*** Die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer fliessen zu 75 Prozent den Kantonen zu. Diese berücksichtigen die Gemeinden angemessen. An der schweizerischen Ergänzungssteuer partizipieren diejenigen Kantone, in denen Geschäftseinheiten die Unterbesteuerung mitverursacht haben. Kantone, in denen die Geschäftseinheiten bereits über der Mindestbesteuerung liegen, bleiben grundsätzlich unberücksichtigt. Die Aufteilung des Kantonsanteils erfolgt proportional nach Massgabe der Unterbesteuerung.

  Basis dafür bildet der für den konsolidierten Abschluss erstellte Einzelabschluss der Geschäftseinheiten nach Massgabe der OECD/G20-Vorgaben. Bei ausserkantonalen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Liegenschaften richtet sich die Verteilung der Einnahmen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung. Diese Vereinfachung ist nötig, weil Steuerobjekte inländischer Geschäftseinheiten keinen Einzelabschluss erstellen müssen. Da sie auch gemäss OECD/G20 nicht als Geschäftseinheiten gelten, müssen sie auch diesbezüglich keinen Einzelabschluss erstellen. Aus der Zuhilfenahme des vereinfachten Schlüssels ergibt sich im Interesse der betroffenen Unternehmensgruppen eine Vereinfachung. Es ist aber möglich, dass damit im Einzelfall auch Kantone an den Einnahmen partizipieren, deren

9 https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf

10 https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf

Geschäftsbetriebe, Betriebsstätte oder Liegenschaften über der Mindestbesteuerung liegen. Zudem sind unterschiedliche Ergebnisse möglich, je nachdem ob im Kanton eine selbständige juristische Person besteht oder nicht.

Einige Regelungen können erst zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt werden: Bis Ende 2022 soll das sog. Implementation Framework auf Stufe OECD/G20 ausgearbeitet werden, das die Koordination der Mindestbesteuerungsregeln zwischen den involvierten Staaten erleichtern soll. Somit werden mindestens bis Ende 2022 einige Punkte der Umsetzung noch offenbleiben, die gerade für die verfahrensrechtlichen Fragen von Bedeutung sind. Dazu kommt, dass zur Frage, welche Kantone, denen mit der Ergänzungssteuer belastete Geschäftseinheiten steuerlich zugehörig sind, die Ergänzungssteuer schliesslich veranlagen, noch Diskussionen laufen. Diese Teile der Verordnung werden daher zu einem späteren Zeitpunkt erarbeitet und in die Vernehmlassung geschickt. Hierzu gehören insbesondere Vorschriften darüber, welche Geschäftseinheiten welche Anteile der Ergänzungssteuer schliesslich entrichten müssen, sowie Vorschriften über das Verfahren, die Aufsicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), die Rechtsmittel und das Strafrecht.

2.2 Inkrafttreten

Der Bundesrat geht von einem Inkrafttreten per 1. Januar 2024 aus. Sollte sich die Umsetzung in anderen Ländern jedoch verzögern, wird der Bundesrat die Inkraftsetzung der Verordnung erneut prüfen. Entsprechend wird das Datum des Inkrafttretens im Verordnungsentwurf noch offengelassen.

Das EFD wird die zuständigen Kommissionen beider Räte vor der Antragstellung an den Bundesrat konsultieren.

3 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

Art. 1

Abs. 1

Artikel 1 regelt den Geltungsbereich der Verordnung (IIR, UTPR, schweizerische Ergänzungssteuer). Bei einer Unterbesteuerung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet kommt die internationale Ergänzungssteuer (*Bst. b*) zum Tragen, bei einer Unterbesteuerung in der Schweiz die schweizerische Ergänzungssteuer (*Bst. a*). *Artikel 1* stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 1 BV. Die Steuer bemisst sich auf den Gewinnen der Geschäftseinheiten. Für die Bestimmung der Gewinne sind die Mustervorschriften massgebend. Insbesondere wird der Ergänzungssteuersatz auf den Übergewinn angewendet.

Abs. 2

Die steuerliche Zugehörigkeit wird anhand der Kriterien der direkten Bundessteuer beurteilt.

Art. 2

Abs. 1

Die Mustervorschriften 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. *Absatz 1* macht von der Kompetenz gemäss Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 4 zweiter Satz BV Gebrauch, die Mustervorschriften als anwendbar zu erklären. Es handelt sich um einen statischen Verweis. Die Mustervorschriften sind nur anwendbar, soweit sie mit den Vorschriften der Verordnung und mit andern bundesgesetzlichen Vorschriften kompatibel sind. Damit kann für die absehbare Zukunft eine sachgerechte Regelung getroffen und die Einhaltung des Legalitätsprinzips sichergestellt werden. Der Bundesrat wird eine spätere Neufassung der Mustervorschriften auf ihre Rechtskonformität hin überprüfen und die Verordnung gegebenenfalls anpassen. Ein dynamischer Verweis wäre verfassungsrechtlich problematisch und ist in der Übergangsbestimmung der BV nicht vorgesehen.

Mit dem direkten statischen Verweis werden die Mustervorschriften in das nationale Recht überführt. Soweit die Mustervorschriften die internationale Ergänzungssteuer betreffen, sind sie direkt als solche anzuwenden. Soweit sie die schweizerische Ergänzungssteuer betreffen, sind sie "*sinngemäss*" anzuwenden, weil die Mustervorschriften nur die Erhebung der *internationalen* Ergänzungssteuer regeln (vgl. dazu z.B. den Wortlaut von Art. 5).

Die offiziellen Übersetzungen der OECD/G20 in einer der Landesprachen der Schweiz und in englischer Sprache sind gleichwertig (derzeit sind die Mustervorschriften lediglich in Englisch verfügbar).

Abs. 2

Um die internationale Akzeptanz der Rechtsanwendung sicherzustellen, sind die Mustervorschriften insbesondere nach Massgabe des Kommentars und der zugehörigen Regelwerke (bspw. *Implementation Framework*) auszulegen. Dies ist vor allem mit Blick auf die schweizerische Ergänzungssteuer von Bedeutung, bei der die Verordnung *sinngemäss* auf die Mustervorschriften verweist. Soweit der Kommentar oder die Regelwerke aktualisiert werden, ist mittels Auslegung zu prüfen, welche Version massgebend sein soll.

Abs. 3

Die Mustervorschriften enthalten an 35 Stellen den Hinweis «*insert name of implementing jurisdiction*». Für die Umsetzung in der Schweiz sind Mustervorschriften an

diesen Stellen mit «Switzerland» bzw. «Schweiz» zu vervollständigen. So kommt zum Beispiel die IIR zur Anwendung, wenn die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe in der Schweiz ansässig ist (*Art. 2.1.1* der Mustervorschriften).

Art. 3

Der Begriff "Geschäftseinheit" wird im schweizerischen Steuerrecht heute nicht verwendet. Deshalb soll mit einer Legaldefinition klargestellt werden, dass es um die Constituent Entities im Sinne der Mustervorschriften geht.

Art. 4

Abs. 1

Absatz 1 bestimmt, ab welchem Umsatz eine Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fällt. Entscheidend ist, ob die oberste Muttergesellschaft gemäss ihrer konsolidierten Jahresrechnung einen jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht.

Abs. 2

Die Ansässigkeitsstaaten der obersten Muttergesellschaften können für ihre Unternehmensgruppen die Mindestbesteuerung bereits ab einer tieferen Umsatzschwelle für anwendbar erklären als die 750 Millionen Euro, welche die Mustervorschriften vorsehen. Technisch wird die IIR in diesem Fall ab der tieferen Umsatzgrenze für die ganze Unternehmensgruppe, also auch für Schweizer Geschäftseinheiten dieser Gruppen, anwendbar erklärt.

Eine solche tiefere Umsatzgrenze soll die Schweiz auch bei der schweizerischen Ergänzungssteuer für inländische Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe anwenden. In Übereinstimmung mit den grundsätzlichen Überlegungen zur Einführung der Mindestbesteuerung können auch hier die zusätzlichen Steuereinnahmen der Schweiz zufliessen und die hier ansässigen Unternehmen vor zusätzlichen Steuerverfahren im Ausland geschützt werden.

Es handelt sich um einen Anwendungsfall von Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 4 BV.

Abs. 3

Der Klarheit halber soll festgehalten werden, dass die schweizerische Ergänzungssteuer nicht davon abhängt, in welchem Land die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe steuerlich zugehörig ist. Dies bedeutet auch, dass die schweizerische Ergänzungssteuer unabhängig davon erhoben wird, ob dieses Land die Mindestbesteuerung einführt.

Art. 5

Artikel 5 stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 1 BV. Demnach wird die schweizerische Ergänzungssteuer analog zu den Bestimmungen der Mustervorschriften berechnet. Damit ist sichergestellt, dass die Mindestbesteuerung in der Schweiz erreicht wird.

Die Formel zur Berechnung der Ergänzungssteuer in den Mustervorschriften (Art. 5.2.3) sieht einen Abzug der nationalen Ergänzungssteuer im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet vor. Lediglich die Differenz muss dann als IIR oder UTPR abgeliefert werden. Da die schweizerische Ergänzungssteuer die nationale Ergänzungssteuer in dieser Formel darstellt, darf sie in der Berechnung nicht abgezogen werden. Diese Präzisierung der Modellvorschriften gilt auch für alle übrigen Bestimmungen, die auf Artikel 5.2.3 verweisen.

Soweit die Mustervorschriften keine Ergänzungssteuer vorsehen, beträgt auch die schweizerische Ergänzungssteuer null. Dies ist bspw. aufgrund der de minimis exclusion gemäss Artikel 5.5 der Mustervorschriften der Fall. Allerdings wird die schweizerische Ergänzungssteuer mit Blick auf die internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks nicht von einer möglichen Ergänzungssteuer im Ausland abhängig gemacht.

Art. 6

Abs. 1

Die internationale Ergänzungssteuer in Form einer IIR oder UTPR wird auf den Gewinnen von Geschäftseinheiten, die nicht der Schweiz steuerlich zugehörig sind, bemessen. In diesem Fall muss die Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro nach den Mustervorschriften respektiert werden.

Abs. 2

Absatz 2 regelt die beiden Konstellationen, in denen gemäss den Mustervorschriften eine IIR in der Schweiz angewendet wird. Der Fall in Buchstabe b betrifft sogenannte Zwischengesellschaften.

Abs. 3

Absatz 3 hält fest, unter welchen Voraussetzungen in der Schweiz eine UTPR angewendet wird.

Artikel 9.3 der Mustervorschriften nimmt Unternehmensgruppen unter bestimmten Voraussetzungen während einer Übergangsphase von maximal 5 Jahren von der Anwendung der UTPR aus. Der Schweiz steht dabei ein Wahlrecht zu, die UTPR dennoch für anwendbar zu erklären.

Diese Ausnahme von der UTPR öffnet eine Lücke in der Mindestbesteuerung, wenn die Unternehmensgruppe keiner IIR unterliegt. Da die schweizerische Ergänzungssteuer ohne Übergangsphase sofort zur Anwendung kommt, beschränkt sich die mögliche Lücke aus Sicht der Schweiz auf Gewinne ausländischer Geschäftseinheiten. Die Schweiz macht vom Wahlrecht Gebrauch. Sie hat ein Interesse daran, dass die Staaten die Mindestbesteuerung möglichst flächendeckend einführen. Andernfalls wäre die Schweiz mit Konkurrenzstandorten konfrontiert, die steuerlich attraktiver sind. Neben der IIR ist auch die lückenlose Einführung der UTPR ein Element, mit dem die Schweiz dazu beiträgt, dass auch andere Niedrigsteuerstandorte einen Anreiz haben, die Mindestbesteuerung einzuführen. Zudem vermeidet die Schweiz, dass Unternehmensgruppen, welche den grössten Teil ihrer materiellen Vermögenswerte in der Schweiz haben, für die Übergangsphase die internationale Ergänzungssteuer mit einer Sitzverlegung in ein anderes Steuerhoheitsgebiet umgehen, das die Mindestbesteuerungsregeln nicht einführt.

Art. 7

Für die Berechnung der internationalen Ergänzungssteuer sind die einschlägigen Mustervorschriften direkt anzuwenden.

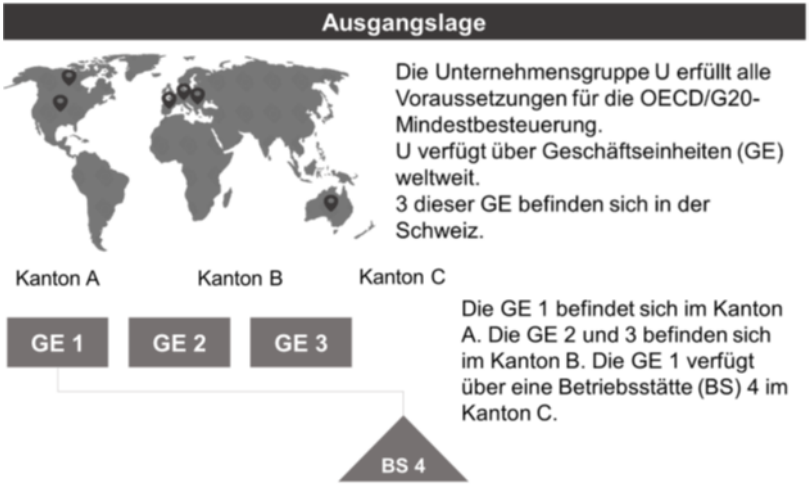
Art. 8

Artikel 8 regelt die Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer (*Abs. 1*) und der UTPR (*Abs. 2*) zu den Geschäftseinheiten in der Schweiz. Diese Zurechnung bestimmt, welche Geschäftseinheit welchen Anteil an der Ergänzungssteuer zu tragen hat. Soweit eine Geschäftseinheit eine nicht ihr zugerechnete Ergänzungssteuer übernimmt, muss diejenige Geschäftseinheit, der die Steuer zugerechnet wird, diese erstatten. Wird auf eine solche Erstattung verzichtet, kann bei der entlasteten Geschäftseinheit eine geldwerte Leistung oder eine verdeckte Kapitaleinlage vorliegen. Die Zurechnung zu den Geschäftseinheiten bildet die Basis für die Verteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer an die Kantone (Art. 9).

Die IIR wird gemäss *Artikel 2.1.1* der Mustervorschriften grundsätzlich der obersten Gruppengesellschaft in der Schweiz zugerechnet. Dies kann die oberste Muttergesellschaft oder eine Zwischengesellschaften der Unternehmensgruppe sein.

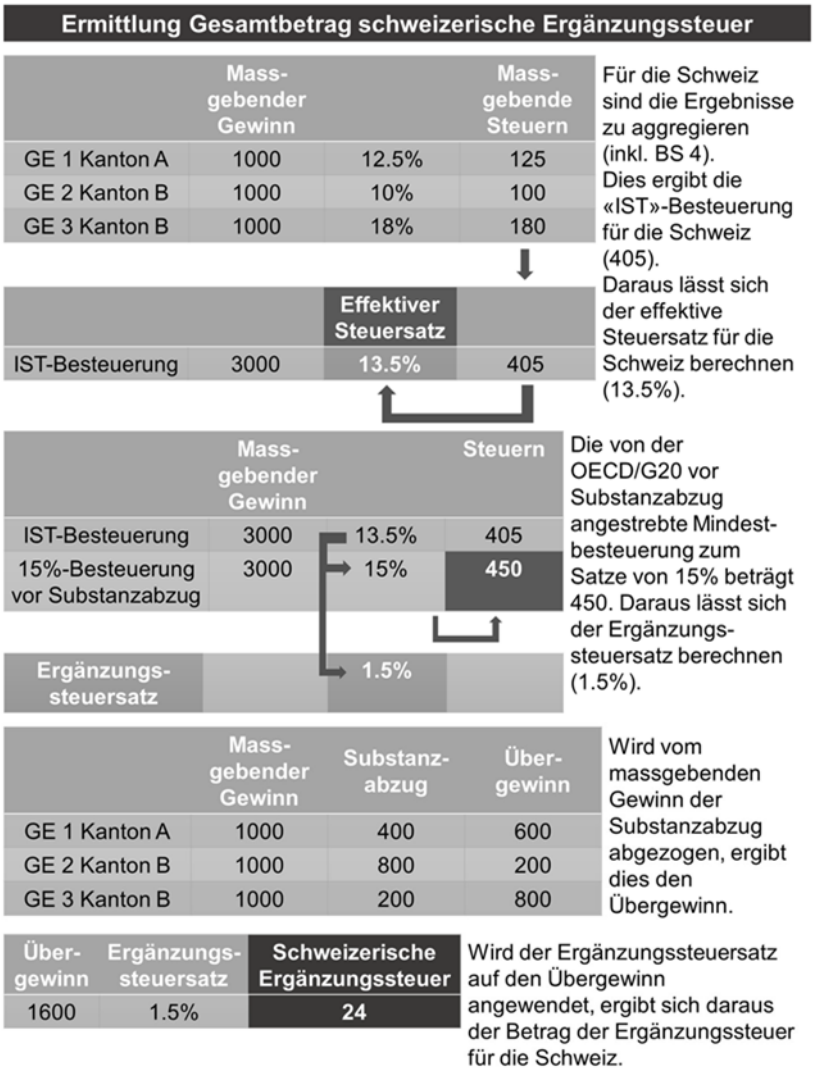
Die Zurechnung ergibt sich aus Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 2 Buchstabe i und j BV. Vorliegend wird sie betreffend schweizerische Ergänzungssteuer und UTPR präzisiert.

Im Folgenden wird die Zurechnung zu den Geschäftseinheiten anhand einer Unternehmensgruppe grafisch dargestellt.



Schritt 1: Ermittlung der schweizerischen Ergänzungssteuer

Die schweizerische Ergänzungssteuer ermittelt sich wie folgt:



Schritt 2: Zurechnung

Die Zurechnung zu den Geschäftseinheiten wird in Absatz 1 geregelt, der Spezialfall der Zurechnung zu einer Betriebsstätte in Absatz 3. Die Verteilung der Roheinnahmen auf die Kantone ist in Artikel 9 geregelt.

Abs. 1

Verfügt eine Unternehmensgruppe über mehrere Geschäftseinheiten, wird die schweizerische Ergänzungssteuer den inländischen Geschäftseinheiten im Verhältnis des Ausmasses zugerechnet, in dem sie die Unterbesteuerung mitverursacht haben. Geschäftseinheiten, die über der Mindestbesteuerung liegen, wird kein Anteil zugerechnet. Die Verteilung an die Geschäftseinheiten erfolgt proportional nach Massgabe der Unterbesteuerung. Basis dafür bildet der für den konsolidierten Abschluss erstellte Einzelabschluss der Geschäftseinheiten nach Massgabe der OECD/G20-Vorgaben (ohne länderweises Blending). Bei der Berechnung wird auch der Prozentsatz auf den materiellen Vermögenswerten und den Lohnkosten (sog. *carve-out* resp. Substanzabzug) entsprechend den Mustervorschriften berücksichtigt. Damit erhalten Geschäftseinheiten mit einem tieferen Substanzabzug trotz höherem kantonalen Besteuerungsniveau potenziell einen höheren Anteil an der schweizerischen Ergänzungssteuer.

Die Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer sieht wie folgt aus:

Zurechnung Betrag schweizerische Ergänzungssteuer auf GE

	Ergänzungs-steuersatz pro GE	Über-gewinn	*	Schweizerische Ergänzungssteuer pro GE
schweizerische Ergänzungssteuer				24
GE 1 Kanton A	2.5%	600	15	**14.4**
GE 2 Kanton B	5%	200	10	**9.6**
GE 3 Kanton B				0

Grundlage für die Zurechnung zu den Geschäftseinheiten bilden die Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten, die die Mindestbesteuerung nicht erreichen. Daraus ergibt sich eine «rechnerische Ergänzungssteuer pro GE» für die Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer. Wird dieses Verhältnis auf den Betrag der schweizerischen Ergänzungssteuer angewendet, so ergibt sich daraus der den Geschäftseinheiten zugerechnete Anteil an der schweizerischen Ergänzungssteuer.

Betriebsstätten ausländischer Geschäftseinheiten gelten als Geschäftseinheit; die Zurechnung erfolgt daher nach den soeben dargelegten Regeln.

Abs. 2

Absatz 2 regelt die Zurechnung der UTPR an die Geschäftseinheiten in der Schweiz. Diese Ergänzungssteuer resultiert aus einer Unterbesteuerung im Ausland. Die Zurechnung erfolgt anhand der materiellen Vermögenswerte und der Lohnkosten, wie dies die Mustervorschriften für die Zuteilung dieser Ergänzungssteuern an die Steuerhoheitsgebiete vorsehen.

Abs. 3

Absatz 3 regelt die Zurechnung der Ergänzungssteuer an ausserkantonale Betriebsstätten, Liegenschaften und Geschäftsbetriebe (Steuerobjekte) von inländischen Geschäftseinheiten. Diese gelten nicht als Geschäftseinheiten im Sinne der Mustervorschriften. Es ist ein vereinfachter Schlüssel für die Zurechnung nötig, weil Betriebsstätten und Liegenschaften inländischer Geschäftseinheiten keinen Einzelabschluss gemäss den Vorgaben der Mustervorschriften erstellen müssen. *Absatz 3* stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 4 BV.

Für die Unternehmensgruppe ergibt sich in Bezug auf die Betriebstätte Folgendes:

Berechnung Betrag schweizerische Ergänzungssteuer für Kanton C mit BS 4

	Massgebender Gewinn	Massgebende Steuern	Übergewinn	Schweizerische Ergänzungssteuer
GE 1 Kanton A	1000	125	600	14.4
				10.1

	Gewinn	Steuern	
BS 4 Kanton C	350	63	4.3

Für die Ausscheidung zwischen Kanton A und C gelangt nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung ein Schlüssel von 70 Prozent (Kanton A) und 30 Prozent (Kanton C) zur Anwendung. Daher verfügt der Kanton C über einen Gewinn gemäss schweizerischem Steuerrecht von 350. Die geschuldete schweizerische Gewinnsteuer beträgt 63.

Dieser Schlüssel 70:30 wird auch für die Aufteilung der schweizerischen Ergänzungssteuer zwischen den Kantonen A und C angewendet.

Daraus ist ersichtlich, dass der Betriebsstätte trotz Steuerbelastung über 15 Prozent ein Anteil an der schweizerischen Ergänzungssteuer zugerechnet wird.

Bei der UTPR erfolgt eine analoge Zurechnung zu den einzelnen Steuerobjekten.

Art. 9

Artikel 9 regelt die Verteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer an die drei Staatsebenen. Bei der IIR steht der Kantonsanteil vollständig dem Kanton zu, in dem die oberste Geschäftseinheit ansässig ist. *Absatz 1* regelt die Verteilung bei staatsnahen Betrieben, *Absatz 2* sodann die Aufteilung der schweizerischen Ergänzungssteuern und der UTPR bei allen anderen Geschäftseinheiten und Steuerobjekten.

Dies ergibt sich bereits aus Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 2 Buchstabe i und j BV.

Abs. 1

Absatz 1 regelt die Verteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer gewinnsteuerbefreiter Geschäftseinheiten von Bund, Kantonen und Gemeinden. Im Regelfall dürften solche Institutionen nicht unter die Mindestbesteuerung fallen (Art. 1.5.1 i.V.m. Art. 10.1 der Mustervorschriften). Dies ist einerseits dann der Fall, wenn sie über keine physische Präsenz im Ausland verfügen. Andererseits ist dies grundsätzlich der Fall, wenn sie öffentliche Aufgaben wahrnehmen und keine kommerziellen Aktivitäten ausgeübt werden. Greift die Ausnahme der OECD/G20 nicht, muss die Institution eine Ergänzungssteuer entrichten, wenn sie die Umsatzschwelle erreicht und die Mindestbesteuerung unterschreitet, auch wenn sie oder die Tätigkeiten unter Umständen nach Artikel 56 DBG steuerbefreit sind. Der Rohertrag bezüglich dieser Geschäftseinheiten soll vollständig der jeweiligen Staatsebene zukommen. *Absatz 1* setzt Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 6 letzter Satz BV mit einer Präzisierung um.

Abs. 2

Die Zurechnung der Ergänzungssteuer zu den Geschäftseinheiten ist für die Verteilung des Kantonsanteils die Grundlage. Dieser steht den jeweiligen Kantonen zu, in denen die Geschäftseinheiten ansässig sind, denen die schweizerische Ergänzungssteuer zugerechnet wird. Dasselbe gilt bei Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Liegenschaften inländischer Geschäftseinheiten.

Absatz 2 folgt der Vorgabe von Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 6 erster Satz BV.

Die Verteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer für die Unternehmensgruppe sieht wie folgt aus:

Verteilung Betrag schweizerische Ergänzungssteuer auf Bund und Kantone					
	GE 1	GE 2	GE 3	BS 4	Total
Kanton A	7.6				7.6
Kanton B		7.2			7.2
Kanton C				3.2	3.2
Total Kantone					**18**
Total Bund	2.5	2.4		1.1	**6**
Gesamttotal					**24**

Art. 10 *(Änderung der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern[11])*

Die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen für Dividenden, Zinsen und Lizenzeinkünfte eine Steueranrechnung vor. Unter einem DBA nicht rückforderbare ausländische Quellensteuern werden an die schweizerischen Einkommens- und Gewinnsteuern angerechnet. Die Anrechnung ist grundsätzlich möglich bis zum Betrag der Schweizer Steuern, welcher auf den entsprechenden Erträgen erhoben wird.

Der neu in Artikel 8 Absatz 2 eingefügte Satz sieht vor, dass Ergänzungssteuern bei der Berechnung dieses Maximalbetrags für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht berücksichtigt werden. Bei der schweizerischen Ergänzungssteuer erfolgt dies im Interesse der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks. Die internationalen Ergänzungssteuern werden auf den Gewinnen von ausländischen Geschäftseinheiten bemessen. Mithin wird diese nicht auf den fraglichen Erträgen erhoben, für welche die Steueranrechnung erfolgt.

4 Auswirkungen

Die Auswirkungen betr. Verordnung wurden bereits im Rahmen der Übergangsbestimmung dargestellt. Entsprechend kann auf Ziffer 6 der Botschaft zum Bundesbeschluss verwiesen werden.

Die Anwendung der schweizerischen Ergänzungssteuer auf Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen, welche im Land der obersten Muttergesellschaft bereits mit einer tieferen Umsatzgrenze einer IIR unterliegen, hat für die betreffenden Unterneh-

11 SR **672.201**

mensgruppen keinen Mehraufwand zur Folge. Der Steuerbetrag entspricht jenem unter der IIR, ist jedoch in der Schweiz zu entrichten. Im Verfahren können die Informationen verwendet werden, welche die Unternehmensgruppe auch für die IIR benötigt. Es ist heute noch nicht absehbar, ob und wenn ja welche Länder eine tiefere Umsatzschwelle anwenden werden. Vor diesem Hintergrund kann auch die Anzahl betroffener Geschäftseinheiten in der Schweiz noch nicht abgeschätzt werden.

Die Verteilung der Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer auf die Kantone wahrt im Rahmen des Möglichen die Anreize der Kantone, weiterhin attraktive Steuerbelastungen vorzusehen. Wenn ein Kanton eine Steuerbelastung von unter 15 Prozent vorsieht, partizipiert er an den Einnahmen. Der vereinfachte Schlüssel bei Betriebsstätten und Liegenschaften (s. Ziff. 2) kann dazu führen, dass auch Hochsteuerkantone einen Anteil der Einnahmen erhalten. Aus einer volkswirtschaftlichen Optik ist dieses Ergebnis nicht wünschenswert, lässt sich aber mit Blick auf den administrativen Aufwand nicht vermeiden.

Welcher Betrag auf die schweizerische Ergänzungssteuer von Geschäftseinheiten der öffentlichen Hand entfällt, lässt sich nicht abschätzen.

Die Umsetzung der OECD/G20-Minderbesteuerung ist mit Mehraufwand bei der ESTV verbunden. Die voraussichtlich zusätzlich benötigen personellen Ressourcen bei der ESTV werden, wie mit der Botschaft zum Bundesbeschluss angemeldet, zu einem späteren Zeitpunkt quantifiziert und anbegehrt. Das vorliegende Geschäft hat keine darüber hinaus gehenden personellen Auswirkungen.

5 Rechtliche Aspekte

Die vorliegende Verordnung stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 BV. Diese wiederum bezieht sich auf Artikel 129*a* BV. Der Bundesrat nimmt die ihm verliehene Kompetenz wahr.