



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Bern, 22. Dezember 2023

Erläuterungen

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



BK-D-BB8A3401/1090

Übersicht

Mit der Zustimmung von Volk und Ständen im Juni 2023 wurde die verfassungsrechtliche Grundlage geschaffen, die OECD/G20-Mindestbesteuerung von grossen, international tätigen Unternehmensgruppen auch in der Schweiz umzusetzen. Der Bundesrat macht von seiner Kompetenz Gebrauch und führt das Regelwerk in Bezug auf die nationale (schweizerische) Ergänzungssteuer mittels temporärer Verordnung wie geplant per 1.1.2024 ein. Innerhalb von sechs Jahren wird er dem Parlament die Gesetzgebung vorlegen.

Die vorliegende Verordnung stützt sich auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben und regelt die noch nicht auf Verfassungsebene definierten Punkte abschliessend. Die Kantone müssen ihre Steuergesetze nicht anpassen.

Die Mindestbesteuerung wird in Form einer nationalen (schweizerischen) Ergänzungssteuer umgesetzt, mit der die Schweiz auf ihrem Gebiet die Mindestbesteuerung von international tätigen Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro sicherstellt. Dabei handelt es sich um eine Bundessteuer, die von den Kantonen veranlagt und bezogen wird. Kernelement in der Verordnung ist der Verweis auf das internationale Regelwerk, das damit Teil des nationalen Rechts wird. Damit werden Abweichungen zwischen dem schweizerischen Regelwerk und demjenigen der OECD/G20 vermieden. Soweit das Regelwerk einen Spielraum belässt, soll dieser im volkswirtschaftlichen Interesse der Schweiz genutzt werden. Schliesslich soll die Verordnung den administrativen Aufwand minimieren. Dies wird insbes. durch einen sog. One-Stop-Shop erreicht, bei dem lediglich eine Einheit innerhalb der Gruppe in einem Kanton steuerpflichtig wird.

Im Interesse der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks sind weitere Dokumente der OECD/G20 bei der Auslegung zu berücksichtigen. Das Verfahrensrecht und das Strafrecht orientieren sich weitgehend an der direkten Bundessteuer.

Das EFD wird die internationalen Entwicklungen hinsichtlich der OECD/G20-Mindestbesteuerung weiterhin verfolgen und dem Bundesrat zu gegebener Zeit einen Vorschlag zum weiteren Vorgehen auch betreffend die internationale Ergänzungssteuer (sog. IIR und UTPR) machen.

Erläuternder Bericht

1 Ausgangslage

1.1 OECD/G20-Projekt

Das Projekt der OECD¹ und der G20-Staaten², das auf Grundlage der neuen Verfassungsbestimmung³ umgesetzt werden kann, gliedert sich in zwei Säulen⁴:

- Mit der Säule 1 sollen die geltenden internationalen Bestimmungen über die steuerliche Zuteilung von Gewinnen grosser Unternehmensgruppen angepasst werden. Für die nationale Umsetzung ist ein völkerrechtlicher Vertrag die Voraussetzung. Dieser liegt im Entwurf vor⁵ und soll auf Stufe OECD/G20 nunmehr finalisiert werden. Danach werden die Staaten entscheiden, ob sie diesen Vertrag unterzeichnen und ratifizieren wollen.
- Mit der Säule 2 soll eine Mindestbesteuerung für grosse, international tätige Unternehmensgruppen eingeführt werden. Diese greift für Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro und sieht einen Mindeststeuersatz von 15 Prozent auf der Basis einer international vereinheitlichten Bemessungsgrundlage vor. Dabei muss der Mindeststeuersatz jeweils pro Staat erreicht werden. Ausgenommen von der Mindestbesteuerung sind Einkommen aus dem internationalen Seeverkehr. Auf Stufe OECD/G20 sind die Arbeiten zur Mindestbesteuerung weit fortgeschritten, aber noch nicht abgeschlossen. Zentrales Element sind die sog. GloBE-Mustervorschriften vom 20. Dezember 2021.⁶ Diese werden in einem Kommentar der OECD/G20⁷ erläutert. Hinzu kommen Illustrationsbeispiele.⁸ Im Dezember 2022 wurde der erste Teil des sog. Implementation Framework-Pakets veröffentlicht (Leitlinien zu den GloBE Safe Harbours and penalty relief⁹). 2023 wurden bisher die administrativen Leitlinien Februar

1 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

2 Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer.

3 BBl 2022 1701

4 S. auch Ziff. 1.1. der 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.

5 <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>

6 <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1678957076&id=id&accname=guest&checksum=00DA0A5F8E185A2D6897019969F2E738>

7 <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>

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

9 <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

2023¹⁰ (administrative Leitlinien Februar 2023) sowie Juli 2023¹¹ (administrative Leitlinien Juli 2023) publiziert. Hinzu kommen eine Leitlinie zum sog. GloBE Information Return (GIR)¹² und ein Konsultationsdokument zur Rechtssicherheit¹³. Das Implementation Framework-Paket soll eine möglichst koordinierte Umsetzung der Mindeststeuer sicherstellen. Die Leitlinien sollen in einer überarbeiteten Version des Kommentars aufgenommen werden, was noch ausstehend ist.

- In den administrativen Leitlinien Februar 2023 werden u.a. nationale sog. CFC-Regeln (Controlled Foreign Company Rules)¹⁴ thematisiert. Diese können parallel zur Mindestbesteuerung weiterbestehen. Das Regelwerk der OECD/G20 gibt vor, wie die unterschiedlichen Mindestbesteuerungssysteme miteinander zu koordinieren sind. Für die internationale Ergänzungssteuer sind CFC-Steuern und GILTI demnach der ausländischen Tochtergesellschaft hinzuzurechnen und somit (zumindest teilweise) bei der Berechnung der Mindestbesteuerung zu berücksichtigen (Art. 4.3.2 Bst. c GloBE-Mustervorschriften). Damit reduziert sich der Betrag der Mindeststeuer, wenn vorab eine CFC resp. GILTI gegenüber der ausländischen Geschäftseinheit erhoben wurde. Da die GILTI ein weltweites Blending vorsieht, enthalten die administrativen Leitlinien Februar 2023 Regelungen, in welchen Staaten welcher Anteil der GILTI zuzuteilen ist. Betr. nationale Ergänzungssteuer s. Ziff. 3.2.
- Die Leitlinie zu den GloBE Safe Harbours und penalty relief sieht Vereinfachungen für betroffene Unternehmen vor, um den administrativen Aufwand zu begrenzen und die Rechtssicherheit zu erhöhen. Zudem ist in der Implementierungsphase eine Strafmilderung möglich.
- Die Leitlinie zum GIR führt detailliert aus, wie der GIR aufgebaut sein soll und welche Datenpunkte ein betroffenes Unternehmen an die zuständige Steuerbehörde melden muss. Im Zusammenhang mit der Rechtssicherheit umschreibt die Leitlinie, wie potentielle Steuerstreitigkeiten, die in der Anwendung der Mindestbesteuerungsregeln entstehen können, vermieden und beigelegt werden könnten.

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>

¹² <https://web-archiv.oecd.org/2022-12-20/648355-public-consultation-document-pillar-two-globe-information-return.pdf>

¹³ <https://web-archiv.oecd.org/2022-12-20/648356-public-consultation-document-pillar-two-tax-certainty-for-the-globe-rules.pdf>

¹⁴ Mit diesen CFC-Regeln werden bei einem zu tiefen Gewinnsteuersatz die Gewinne von ausländischen Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft besteuert. Typischerweise finden CFC-Regeln nur auf gewisse Arten von Zahlungen Anwendung (insb. auf Zins- oder Lizenzzahlungen). Massgebend ist zumeist der Gewinnsteuersatz im Staat der Muttergesellschaft. Mit den CFC-Regeln vergleichbar ist die sog. GILTI (*Global Intangible Low-Taxed Income*)-Regelung der USA. Gemäss den administrativen Leitlinien Februar 2023 soll GILTI wie eine CFC-Regelung behandelt werden. Die USA haben im Dezember eine Leitlinie erlassen, wie die nationalen und internationalen Ergänzungssteuern im Rahmen von GILTI behandelt werden. Aus dieser Leitlinie geht u.a. hervor, dass nationale Ergänzungssteuern grundsätzlich als sog. «foreign tax credits» bei der Berechnung der GILTI-Steuern berücksichtigt werden können.

Es verbleiben indes offene Fragen, die namentlich die Zusammenarbeit der Staaten sowie zusätzliche Erläuterungen zu den Mindestbesteuerungsregeln betreffen. Entsprechend laufen bei der OECD die technischen Arbeiten weiter. Es ist damit zu rechnen, dass das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS weitere administrative Leitlinien erlassen wird, welche die koordinierte Umsetzung der GloBE-Regeln erleichtern sollen. Im Zusammenhang mit dem GIR ist derzeit auf Stufe OECD die völkerrechtliche Grundlage für den internationalen Austausch der GIR-Datenpunkte in Erarbeitung. Zudem sind Arbeiten zu geeigneten Prüfmechanismen im Gang, mittels denen sichergestellt werden soll, ob die Regeln zur Umsetzung der Mindeststeuer in einem Land international anerkannt werden. Schliesslich sind Arbeiten in Bezug auf Streitpräventions- und -beilegungsmechanismen auf Stufe OECD ausstehend.

Im Zusammenhang mit der internationalen Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften zeichnet sich ab, dass diverse Staaten deren Überführung ins nationale Recht bereits per 2024 vorsehen. Für die EU-Mitgliedstaaten ist die Umsetzung der Mindestbesteuerung in der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates¹⁵ festgelegt. Diese sieht eine Umsetzung der Bestimmungen durch die EU-Mitgliedstaaten in deren nationales Recht per 31.12.2023 vor. Ausgenommen sind Mitgliedstaaten, in denen höchstens zwölf oberste Muttergesellschaften von unter die Richtlinie fallenden Gruppen gelegen sind. Diese können die Einführung um sechs Jahre verschieben. Nach aktuellem Kenntnisstand berufen sich Estland, Lettland, Litauen, Malta und die Slowakei auf diese Ausnahmeregel. In den meisten EU-Mitgliedstaaten, namentlich auch in Deutschland, Frankreich, Italien und Österreich sowie in den Niederlanden und Irland sind die Gesetzgebungsprojekten entweder weit fortgeschritten oder bereits abgeschlossen und von einem Inkrafttreten per 2024 ist derzeit daher auszugehen. In einzelnen EU-Mitgliedstaaten wird es hingegen zu Verspätungen kommen (voraussichtlich Griechenland, Polen, Spanien, Portugal und Zypern). Es ist denkbar, dass in diesen EU-Staaten eine rückwirkende Einführung erfolgen wird. Ausserhalb der EU sehen bspw. das Vereinigte Königreich, Australien, Kanada, Japan und Südkorea ebenfalls eine Umsetzung der Mustervorschriften der OECD/G20 per 2024 vor. Im Vereinigten Königreich und in Südkorea ist der Gesetzgebungsprozess bereits abgeschlossen und die Mindestbesteuerung soll per 31.12.2023 in Kraft treten. Singapur und Hongkong liessen indes verlauten, dass sie erst im Jahr 2025 Mindestbesteuerungsregeln einführen wollen. Die USA haben eine eigene Regelung zur Mindestbesteuerung (GILTI) und planen nach wie vor keine Übernahme der OECD/G20-Vorgaben.

1.2 Nationale Umsetzung

Ende 2022 hat das Parlament den Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen verabschiedet. Im Juni 2023 haben Volk und Stände dieser Verfassungsänderung zugestimmt. Diese bildet die Rechtsgrundlage für die na-

¹⁵ RICHTLINIE (EU) 2022/2523 DES RATES vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union

tionale Umsetzung beider Säulen des OECD/G20-Projekts. Eine Übergangsbestimmung ermächtigt den Bundesrat, die Mindestbesteuerung vorübergehend auf dem Verordnungsweg zu regeln. Die Übergangsbestimmung enthält rechtlich verbindliche Eckwerte für die vorübergehende Verordnung des Bundesrates. Letztere soll sodann durch ein Bundesgesetz abgelöst werden. Die entsprechende Vorlage soll dem Parlament spätestens 6 Jahre nach Inkrafttreten der Verordnung vorliegen. Im Rahmen dieser Gesetzgebung sollen die Erfahrungen mit der Mindestbesteuerung berücksichtigt werden.

Die Übergangsbestimmung in der Bundesverfassung (BV) sieht zur Umsetzung der Mindestbesteuerung eine sog. Ergänzungssteuer vor.¹⁶ Mittels einer nationalen Ergänzungssteuer kann die Schweiz auf ihrem Gebiet die Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmensgruppen und Geschäftseinheiten sicherstellen (sog. Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax [QDMTT], schweizerische Ergänzungssteuer). Ferner kann sie von den internationalen Besteuerungsrechten Gebrauch machen, wenn ausländische Geschäftseinheiten einer in der Schweiz tätigen Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung nicht erreichen (sog. Income Inclusion Rule [IIR] und UTPR, internationale Ergänzungssteuer). Die Verfassungsbestimmung ist eine Kann-Bestimmung. Der entsprechende Bundesbeschluss tritt zwar am 1. Januar 2024 automatisch in Kraft. Weil es sich aber um eine Kann-Bestimmung handelt, bleibt es dem Bundesrat überlassen, ob und gegebenenfalls wann sowie in welchen Teilen er die Mindestbesteuerung mittels Inkraftsetzung der Verordnung einführt. Setzt er sie in Kraft, muss er dem Parlament innert sechs Jahren ein Gesetz vorlegen, mit dem die Verordnung abgelöst wird.

Bei der Ergänzungssteuer handelt es sich gemäss Verfassung 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.

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.

¹⁶ S. dazu Ziff. 4 der Botschaft zum Bundesbeschluss.

2 Vorverfahren, insbesondere Vernehmlassungsverfahren

Der Bundesrat hat zu dieser Verordnung zwei Vernehmlassungen zu unterschiedlichen Themen durchgeführt.¹⁷ Die Würdigung erfolgt unter Ziffer 3 und 4. Zudem hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die parlamentarischen Kommissionen konsultiert.

Ergebnis der ersten Vernehmlassung vom August bis November 2022

Schwerpunkte des ersten Teils der Verordnung waren die Anwendbarkeit der Mustervorschriften der OECD/G20 und die Konkretisierung der Zurechnung der Ergänzungssteuer zu den Geschäftseinheiten.

Es herrscht ein breiter Konsens darüber, dass die Vorschriften der Mindestbesteuerung auf Basis der Mustervorschriften der OECD/G20 umzusetzen sind, um eine internationale Akzeptanz sicherzustellen. Die überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmenden unterstützt den vorgeschlagenen Weg, die Mustervorschriften mittels eines direkten Verweises für anwendbar zu erklären.

Die Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer auf die Geschäftseinheiten (und damit auch die Kantone) anhand des Verursacherprinzips wird ebenfalls mehrheitlich unterstützt. In der Umsetzung für Betriebsstätten gibt es unterschiedliche Meinungen, wobei sich alle Vernehmlassungsteilnehmenden einig sind, dass die Regelungen praktikabel sein müssen.

Ein grosser Teil der Vernehmlassungsteilnehmenden fordert, im Interesse der Standortattraktivität den weiteren internationalen Entwicklungen im Bereich der Mindestbesteuerung – insbesondere in den USA sowie der EU – bei der finalen Ausgestaltung der Vorlage angemessene Rechnung zu tragen und diese auch für den Zeitpunkt des Inkrafttretens zu berücksichtigen. Zweifel werden hinsichtlich der Notwendigkeit zur Einführung der UTPR angebracht (s. hierzu das Ergebnis der zweiten Vernehmlassung).

Viele Vernehmlassungsteilnehmende regen an sicherzustellen, dass die Zurechnung und Erhebung der Ergänzungssteuern zu keinen Verrechnungssteuerfolgen führen darf.

Ergebnis der zweiten Vernehmlassung vom Mai bis September 2023

Schwerpunkt des zweiten Teils der Verordnung waren das Verfahren zur Erhebung der Ergänzungssteuer und die Regelung des Steuerstrafrechts.

Die Vernehmlassungsteilnehmenden stimmten den Vorschlägen zu den Verfahrensvorschriften grundsätzlich zu. Es gab jedoch zahlreiche Präzisierungs- und Änderungsvorschläge, mehrheitlich waren sie technischer Natur.

¹⁷ Die Stellungnahmen können unter https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/2022/14/cons_1/doc_6/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2022-14-cons_1-doc_6-de-pdf-a.pdf und https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/2023/13/cons_1/doc_6/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2023-13-cons_1-doc_6-de-pdf-a.pdf abgerufen werden.

Eine Mehrheit der Kantone fordert, dass für die Steuerpflicht die Verhältnisse am Ende des Geschäftsjahres massgebend sind und dass ein einheitlicher Fälligkeitstermin festgelegt wird. Zudem stellen die Kantone Ergänzungs- und Änderungsanträge zum zentralen Informationssystem, zum Rechtsmittelverfahren, zum Abrechnungsverfahren zwischen den Kantonen und zur Entschädigung der kantonalen Verwaltungen für die Ergänzungssteuer.

Die SVP und mehrere Wirtschaftsverbände und Organisationen fordern, dass die Mindestbesteuerungsregeln in der Schweiz so spät als möglich eingeführt werden. Die internationalen Entwicklungen seien durch den Bundesrat laufend zu verfolgen. Sollten sich Verzögerungen ergeben, insbesondere mit Blick auf die EU, sei der Inkraftsetzungszeitpunkt in der Schweiz nochmals konkret zu prüfen. Namentlich Economie-suisse, SwissHoldings, SwissBanking und die Vereinigung der Schweizer Privatbanken melden Bedenken betreffend eine Inkraftsetzung bereits per 2024 an, zumal in zahlreichen Staaten unklar sei, ob und wann diese die Mindestbesteuerung einführen. Aus Wirtschaftskreisen wird ebenfalls gefordert, den Inkrafttretenszeitpunkt der UTPR nicht bereits Ende 2023 zu fällen. Andere Wirtschaftsverbände wie das Groupement des Entreprises Multinationales (GEM) und der Versicherungsverband sowie Travail.Suisse und der Städteverband haben sich zugunsten eines gleichzeitigen Inkrafttretens wie in den EU-Mitgliedsstaaten geäussert, ebenso die Kantone Genf und Graubünden. Die FDP zeigt sich namentlich in Bezug auf das Einführungsjahr für die sogenannte UTPR zurückhaltend. Andere Parteien und Kantone sowie die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren haben sich in der Vernehmlassung nicht explizit zum Inkrafttreten geäussert.

Im Weiteren fordern FDP, SVP und eine Mehrheit der Wirtschaftsverbände und Organisationen den Verzicht auf einen «Swiss-Finish». Die Einfachheit der Umsetzung müsse im Fokus stehen und die von der OECD gewährten Spielräume seien zu nutzen.

Konsultation der parlamentarischen Kommissionen

Das EFD hat im August 2023 die Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben beider Räte zur Verordnung konsultiert. Beide Kommissionen verzichteten auf Empfehlungen.

Jedoch haben beide Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben dem Bundesrat mit Schreiben vom 15. November sowie 7. Dezember 2023 empfohlen, die Verschiebung der Inkraftsetzung der Mindeststeuer in der Schweiz um vorerst ein Jahr zu prüfen.

3 Grundzüge der Vorlage

3.1 Leitlinien für die Verordnung

Nebst den verfassungsrechtlichen Vorgaben hat sich der Bundesrat für die Verordnung an folgenden Leitlinien orientiert:

- **Internationale Kompatibilität - kein swiss-finish:** Das schweizerische Regelwerk soll international akzeptiert sein, um Unternehmensgruppen mit Geschäftseinheiten in der Schweiz möglichst viel Rechtssicherheit zu bieten. Dafür muss

die Verordnung mit dem Regelwerk der OECD/G20 übereinstimmen. Der Bundesrat erklärt zu diesem Zwecke die GloBE-Mustervorschriften mittels eines Verweises für anwendbar. Im Rahmen der Auslegung sind sämtliche weiteren Dokumente der OECD/G20 zu berücksichtigen. Das Regelwerk der OECD/G20 wird so in das schweizerische Recht integriert.

Für die Schweiz ist der sog. QDMTT Safe Harbour von zentraler Bedeutung für die Rechtssicherheit und führt zu administrativen Erleichterungen. Mit dessen Anwendung sinkt das Risiko, dass ausländische Staaten das Erreichen der Mindestbesteuerung in der Schweiz hinterfragen. Es wird bei Vorliegen des Safe Harbours davon ausgegangen, dass das schweizerische Regelwerk den internationalen Vorgaben genügt. Er führt zudem zu einer administrativen Erleichterung für die betroffenen Unternehmensgruppen, da sie die IIR im Ausland für die inländischen Geschäftseinheiten nicht berechnen müssen. Die Schweiz erfüllt nach Auffassung des Bundesrates die Voraussetzungen für den Safe Harbour und soll sich nach Ansicht des Bundesrates der angekündigten Prüfung durch die OECD/G20 unterziehen.

Es ist damit zu rechnen, dass eine Vielzahl der Staaten, die eine QDMTT einführen, auch den QDMTT Safe Harbour anwenden werden. Deutschland¹⁸, Österreich¹⁹ oder Kanada²⁰ haben in ihren Gesetzesentwürfen oder dazugehörigen Materialien explizit erwähnt, dass sie den QDMTT Safe Harbour einführen. Zudem ist in der EU-Richtlinie die Anwendung dieses Safe Harbour vorgesehen, sofern ein EU-Mitgliedstaat eine nationale Ergänzungssteuer einführt.

- **Volkswirtschaftliche Interessen der Schweiz wahren:** Dort, wo es das Regelwerk der OECD/G20 explizit zulässt oder vorsieht, sollen Spielräume und Wahlrechte im Interesse des Standortes konsequent genutzt werden. So soll beispielsweise der sog. Substanzabzug²¹ auch in der Schweiz Anwendung finden. Weiter soll die schweizerische Ergänzungssteuer auf Grundlage eines nationalen Rechnungslegungsstandards ermittelt werden können. Weitere Anwendungsfälle dieser Leitlinie können dem Kapitel 3 entnommen werden.
- **Administrative Hürden vermeiden:** Das OECD/G20-Regelwerk ist komplex. Die föderale Umsetzung in der Schweiz, bei der die Kantone für die Veranlagung

¹⁸ Vgl. S. 277 des deutschen Referentenentwurfs zur Einführung der OECD-Mindeststeuer: Referentenentwurf Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG (bundesfinanzministerium.de)

¹⁹ Vgl. S. 95 des erläuternden Berichts zum österreichischen Gesetzgebungsentwurf zur Einführung der OECD-Mindestbesteuerung: Materialien_0001_E31B918B_EDCD_4539_B01F_A73E5EE53081.pdf (bka.gv.at)

²⁰ Vgl. S. 87 des kanadischen Gesetzgebungsentwurfs zur Einführung der OECD-Mindeststeuer: ita-lir-0823-l-4-eng.pdf (canada.ca)

²¹ Der Substanzabzug ist ein Abzug von 5 Prozent auf den materiellen Vermögenswerten und den Lohnkosten. Gemäss einer Übergangsregelung (Art. 9.2 der GloBE-Mustervorschriften) wird die Höhe des Abzugs in den ersten Jahren nach Inkrafttreten der Regelung schrittweise von 10 Prozent (Lohnkosten) sowie von 8 Prozent (materielle Vermögenswerte) auf je 5 Prozent gesenkt. Er kann von der Unternehmensgruppe in jedem Staat geltend gemacht werden. Gewinne aus gewissen substanzstarken Aktivitäten, die umfangreiche Anlagen oder Personal, z.B. für Produktion oder Forschung, bedingen, können daher weiterhin zu einem Steuersatz unter 15 Prozent besteuert werden.

und den Bezug zuständig sind, erhöht die Komplexität zusätzlich. Der administrative Aufwand für Unternehmensgruppen und kantonale Steuerverwaltungen soll aber innerhalb dieses Rahmens so tief wie möglich gehalten werden. Entsprechend sieht der Bundesrat bspw. einen sog. One-Stop-Shop vor. Für die Ermittlung der Ergänzungssteuer sind die Ergebnisse aller Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in der Schweiz zu aggregieren. Pro Unternehmensgruppe soll indes grundsätzlich lediglich eine Geschäftseinheit steuerpflichtig werden. Dies bringt auch aus Sicht der Unternehmensgruppe eine wesentliche administrative Erleichterung.

3.2 Inhalte der Verordnung

Der detaillierte Inhalt kann Ziffer 3 entnommen werden; vorliegend soll ein Überblick zu den wesentlichen Elementen gegeben werden.

- **Anwendbarkeit der Mustervorschriften:** Die GloBE-Mustervorschriften werden mittels eines Verweises für anwendbar erklärt. Damit werden Abweichungen zwischen dem schweizerischen Regelwerk und demjenigen der OECD/G20 verhindert. Im Rahmen der Auslegung sind sämtliche weiteren Dokumente der OECD/G20 zu berücksichtigen.
- **QDMTT Safe Harbour:** Die schweizerische Ergänzungssteuer gilt als QDMTT. Sie basiert auf den GloBE-Mustervorschriften der OECD/G20. Eine QDMTT muss gemäss OECD/G20 drei zusätzliche Voraussetzungen erfüllen, damit ein Land auch den QDMTT Safe Harbour geltend machen kann. Die Schweiz erfüllt diese Voraussetzungen (administrative Leitlinien Juli 2023, Kap. 5.1, Ziff. 1-51):
 - *Rechnungslegungsstandard:* Die OECD/G20 stellen es den Staaten frei, für die QDMTT unter bestimmten Voraussetzungen einen lokalen Rechnungslegungsstandard vorzusehen. Die Schweiz macht von diesem Recht Gebrauch. Für die schweizerische Ergänzungssteuer ist demnach der revidierte Swiss GAAP FER-Abschluss die Basis. Swiss GAAP FER ist für die Zwecke der Mindestbesteuerung ein anerkannter Rechnungslegungsstandard. Verfügen nicht alle Geschäftseinheiten in der Schweiz über einen solchen, ist der Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft anzuwenden. Diese Regelung stützt sich auch auf Eingaben seitens der Wirtschaft im Rahmen der Vernehmlassung.
 - *Konsistenzstandard:* Dieser Standard ist aufgrund der Anwendbarkeit der GloBE-Mustervorschriften erfüllt. Auch erfüllt die Schweiz insbesondere die zwingend vorgeschriebene Abweichung von den GloBE-Mustervorschriften betr. CFC/GILTI. Während solche Steuern in Bezug auf die IIR und die UTPR vorgehen (s. Ziff. 1), muss es für die QDMTT genau umgekehrt geregelt sein. Entsprechend dürfen die ausländischen CFC- resp. GILTI-Steuern bei der Berechnung der QDMTT nicht berücksichtigt werden.
 - *Verwaltungsstandard:* Dieser Standard soll mittels Prüfmechanismen das Einhalten der OECD/G20-Vorgaben durch das nationale Regelwerk sowie

deren korrekte Anwendung im Einzelfall sicherstellen. Der sog. Peer-Review-Prozess (betrifft das Regelwerk) und der sog. Monitoring-Prozess (betrifft die Anwendung im Einzelfall) sind seitens OECD/G20 noch in Erarbeitung. Die Schweiz erfüllt diese Anforderungen indes, da sie sich beiden Prozessen unterziehen wird.

- **Zurechnung zu den Geschäftseinheiten und Verteilung des Kantonsanteils:** Die Übergangsbestimmung in der Verfassung gibt bereits die Aufteilung der Einnahmen aus der Mindestbesteuerung vor: Sie 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.

Die Konkretisierung dieser Aufteilung erfolgt in der Verordnung. 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 Betriebsstätten inländischer Geschäftseinheiten keinen Einzelabschluss erstellen müssen. Da sie auch gemäss GloBE-Mustervorschriften nicht als Geschäftseinheiten gelten, müssen sie auch diesbezüglich keinen Einzelabschluss erstellen. Aus der Zuhilfenahme des bestehenden Schlüssels ergibt sich eine Vereinfachung. Es ist aber möglich, dass damit im Einzelfall auch Kantone an den Einnahmen partizipieren, deren Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Liegenschaften über der Mindestbesteuerung liegen. Zudem sind unterschiedliche Ergebnisse möglich, je nachdem ob im Kanton eine selbständige juristische Person oder eine blossе Betriebsstätte besteht.

- **Subjektive Steuerpflicht für die Ergänzungssteuer in der Schweiz:** Es wird der One-Stop-Shop eingeführt (s. Ziff. 3.2 sowie 4). Steuerpflichtig ist die oberste inländische Geschäftseinheit in ihrem Ansässigkeitskanton. Fehlt eine solche oberste inländische Geschäftseinheit, ist die wirtschaftlich bedeutendste inländische Geschäftseinheit steuerpflichtig (zu den Kriterien s. Ziff. 4).
- **Deklarations- und Veranlagungsverfahren:** Das Verfahren lehnt sich an das Verfahren aus dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990²² über die direkte Bundessteuer (DBG) an. Die entsprechenden Artikel des DBG sind sinngemäss anwendbar. Namentlich sollen die kantonalen Steuerbehörden die Steuerfaktoren von Amtes wegen ermitteln und die Steuer mittels Verfügung festsetzen. Den steuerpflichtigen Geschäftseinheiten obliegen umfassende Mitwirkungspflichten, namentlich in Form der Einreichung einer Selbstdeklaration.

Soweit nötig, sind von der direkten Bundessteuer abweichende oder ergänzende Bestimmungen in der Verordnung vorgesehen. So bspw. die Portalpflicht: Die

steuerpflichtigen Geschäftseinheiten müssen das Veranlagungsverfahren über ein elektronisches Portal durchlaufen. Die kantonalen Steuerbehörden können ebenfalls auf elektronischem Wege kommunizieren und verfügen.

Die Kantone, die über nicht ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheiten einer betroffenen Unternehmensgruppe verfügen, haben ein Informationsinteresse. Sie sollen Einsicht in die Deklaration und die Veranlagung im Portal erhalten. Zudem ist Artikel 111 DBG sinngemäss anwendbar. Demnach leisten die Kantone einander Amtshilfe. Der One-Stop-Shop gibt den anderen Kantonen deren Anteil am Ergänzungssteuerbetrag bekannt und rechnet ihn ab.

- **Rechtsmittelverfahren:** Der One-Stop-Shop verfügt die Ergänzungssteuer. Das erste Rechtsmittel dagegen ist wie bei der direkten Bundessteuer die Einsprache beim verfügenden Kanton. Danach weicht der Instanzenzug bei der Ergänzungssteuer von jenem der direkten Bundessteuer ab: Es ist direkt die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und danach gegebenenfalls an das Bundesgericht vorgesehen. Damit soll eine möglichst einheitliche Rechtsanwendung erreicht werden.
- **Strafrechtliche Bestimmungen:** Auch das Strafrecht lehnt sich materiell an die Regelung des DBG an. So sind die Straftaten (Verletzung von Verfahrenspflichten, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug) analog vorgesehen. Auch das angeordnete Strafmass entspricht jenem des DBG.

Das Regelwerk der OECD/G20 sieht eine Straferleichterung in den ersten Jahren nach dem Inkrafttreten der Mindestbesteuerung vor (s. dazu oben Ziff. 3). Diese Regelung ist für die Staaten verpflichtend zu übernehmen, wenn sie die Mindestbesteuerung umsetzen. Entsprechend entfällt die strafrechtliche Sanktion in den ersten drei Jahren im Falle der Fahrlässigkeit.

- **Informationsaustausch:** Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) erhält Zugriff auf die im Portal ersichtlichen Deklarationen und Veranlagungen. Diese Informationen werden u.a. für die Aufsicht verwendet. Zudem erhalten auch die anderen Kantone mit nicht steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer betroffenen Unternehmensgruppe Zugang. Der Zugang der interessierten Kantone zum GIR wird zu einem späteren Zeitpunkt geregelt (Ziff. 3.2).

Einige Regelungen können erst zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt werden: Die völkerrechtliche Grundlage für den internationalen Austausch des GIR ist derzeit auf Stufe OECD/G20 noch in Erarbeitung. Zudem ist damit zu rechnen, dass das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS noch weitere administrative Leitlinien erlassen wird. Bei Publikation der vorerwähnten Dokumente wird zu evaluieren sein, inwieweit Anpassungen der Verordnung erforderlich werden.

3.3 Inkrafttreten

Die schweizerische Ergänzungssteuer (QDMTT) tritt per 1. Januar 2024 in Kraft. Die internationale Ergänzungssteuer (IIR, UTPR) soll zu einem späteren Zeitpunkt eingeführt werden, wobei aus heutiger Sicht der 1. Januar 2025 wahrscheinlich erscheint.

4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

Art. 1

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

In der Vernehmlassungsvorlage hat der Bundesrat vorgesehen, dass sich die Zugehörigkeit nach dem schweizerischen Gewinnsteuerrecht richtet. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Definition gemäss GloBE-Mustervorschriften davon abweicht. Deshalb und auch mit Blick auf einzelne Vernehmlassungseingaben richtet sich die Zugehörigkeit nunmehr nach den GloBE-Mustervorschriften. Da diese mittels Generalverweis in Artikel 2 Absatz 1 anwendbar sind, muss dies in Artikel 1 nicht explizit festgehalten werden.

Art. 2

Abs. 1

Die GloBE-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 GloBE-Mustervorschriften als anwendbar zu erklären. Aus rechtsstaatlichen Gründen handelt es sich um einen statischen Verweis. Sollten die GloBE-Mustervorschriften revidiert werden, was in absehbarer Zeit nicht geplant ist, müsste auch die Verordnung angepasst werden. Ein dynamischer Verweis wäre verfassungsrechtlich problematisch und ist in der Übergangsbestimmung der BV nicht vorgesehen. Auf entsprechende Forderungen in der Vernehmlassung nach einem dynamischen Verweis kann nicht eingegangen werden.

Mit dem direkten statischen Verweis werden die GloBE-Mustervorschriften in das nationale Recht überführt. Soweit die GloBE-Mustervorschriften die internationale Ergänzungssteuer betreffen, sind sie direkt als solche anzuwenden. Soweit sie die schweizerische Ergänzungssteuer betreffen, sind sie "*sinngemäss*" anzuwenden, weil die GloBE-Mustervorschriften nur die Erhebung der *internationalen* Ergänzungssteuer regeln (vgl. dazu z.B. den Wortlaut von Art. 9).

Der Verweis auf die GloBE-Mustervorschriften ist umfassend zu verstehen. So sind auch sämtliche Ausnahmen und Erleichterungen abgedeckt.

Die GloBE-Mustervorschriften sind auch in Deutsch und in Französisch verfügbar.²³ Im Zweifelsfalle hat die englische Fassung Vorrang. Entsprechend soll sich der Verweis lediglich auf diese Fassung beziehen.

Im Vergleich zur Vernehmlassungsvorlage hat der Bundesrat die Formulierung von Absatz 1 angepasst. Die Anwendbarkeit der GloBE-Mustervorschriften steht nicht mehr unter Vorbehalt der Verordnung. Damit ist klargestellt, dass die GloBE-Mustervorschriften Vorrang geniessen. Ein Anwendungsfall davon kann den Erläuterungen zu Artikel 14 entnommen werden.

Abs. 2

Artikel 9.3 der GloBE-Mustervorschriften nimmt, Unternehmensgruppen unter bestimmten Voraussetzungen während einer Übergangsphase von maximal 5 Jahren von der Anwendung der UTPR aus. *Absatz 2* Buchstabe a schliesst Artikel 9.3.5 der GloBE-Mustervorschriften aus. Die Schweiz übt damit ein Wahlrecht aus und verzichtet darauf, für den in 9.3.5 geschilderten Fall die UTPR trotzdem zu erheben. Da in einem solchen Fall auch kein anderer Staat auf das Steuersubstrat zugreifen kann, ist der administrativen Erleichterung aufgrund des Wegfalls der UTPR Vorrang zu geben.

Absatz 2 Buchstabe b gilt einzig für die schweizerische Ergänzungssteuer. Mit dem Ausschluss von Artikel 4.3.2 Buchstaben a und c–e der GloBE-Mustervorschriften für die Anwendung der schweizerischen Ergänzungssteuer wird u.a. die Berücksichtigung der CFC resp. GILTI Steuern für die schweizerische Ergänzungssteuer ausgeschlossen.

Artikel 6.4 der GloBE-Mustervorschriften regelt die Höhe und die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR und der UTPR bei Joint Ventures. Die Schweiz sieht für die Erhebung der schweizerischen Ergänzungssteuer von den Regeln zur Erhebung der IIR abweichende Regelungen vor (*Art. 4*).

Abs. 3

Um die internationale Kompatibilität sicherzustellen, sind die GloBE-Mustervorschriften gemäss *Absatz 3* nach Massgabe des Kommentars und der zugehörigen Regelwerke (bspw. Implementation Framework, Ziff. 1) auszulegen. Damit sind auch weitere seitens OECD/G20 publizierte Dokumente (s. Ziff. 1.1) bei der Auslegung und der Anwendung der GloBE-Mustervorschriften zu berücksichtigen. Diese Dokumente enthalten eine Vielzahl von Präzisierungen, die ein Staat beachten soll, wenn er die Mindestbesteuerung umsetzt. In der Regel handelt es sich um die Präzisierung von Grundsätzen, die bereits in den GloBE-Mustervorschriften enthalten sind. Beispiele:

- *GloBE Safe Harbours*: Um den administrativen Aufwand zu begrenzen und die Rechtssicherheit zu erhöhen, sieht die OECD/G20 sog. GloBE Safe Harbours vor (s. auch Ziff. 1.1). Diese GloBE Safe Harbours sollen von allen Staaten akzeptiert

²³ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

werden, die die Mindestbesteuerung national umsetzen. Sie gelten damit auch für die Ergänzungssteuer in der Schweiz. GloBE Safe Harbours sind der Transitional CbCR Safe Harbour, der QDMTT Safe Harbour und der Transitional UTPR Safe Harbour (vgl. nachfolgende Ausführungen).

- *Transitional CbCR Safe Harbour*: Der vorübergehende Country-by-Country-Reporting (CbCR) Safe Harbour gilt für Geschäftsjahre, die vor dem 30. Juni 2028 enden. In diesen Steuerjahren können Unternehmensgruppen das Erreichen der Mindestbesteuerung in einem Staat, mittels einer vereinfachten Methode gestützt auf CbCR-Daten, auch wie folgt nachweisen:
 - Die Unternehmensgruppe erzielt weniger als 10 Mio. Euro Umsatz und weniger als 1 Mio. Euro Gewinn in einer Jurisdiktion («Bagatellgrenze»)
 - Der Gewinn pro Staat wird mindestens durch den Substanzabzug²⁴ gedeckt («Substanzregel») oder
 - Die Steuerbelastung beträgt je nach Steuerjahr mindestens 15 Prozent (ab 2025: 16 Prozent; ab 2026; 17 Prozent; «ETR-Regel»).

Die Ergänzungssteuer beträgt bei Erfüllen der Vorgaben Null. Die Unternehmensgruppen können wählen, ob sie den vorübergehenden CbCR Safe Harbour anwenden wollen. Sobald sie sich einmal dagegen entschieden haben oder die Voraussetzungen nicht erfüllen, kann der vorübergehende CbCR Safe Harbour in den folgenden Jahren nicht mehr angewendet werden.

Zudem ist angedacht, einen permanenten GloBE Safe Harbour zu erarbeiten. Er würde eine ähnliche Stossrichtung aufweisen wie der vorübergehende CbCR Safe Harbour.

- *QDMTT Safe Harbour*: Eine QDMTT muss gemäss OECD/G20 die drei in Ziffer 3.2 dargestellten zusätzlichen Voraussetzungen erfüllen, damit ein Land auch den QDMTT Safe Harbour geltend machen kann (administrative Leitlinien Juli 2023, Kap. 5.1, Ziff. 1-51). Das Schweizer Regelwerk erfüllt diese Voraussetzungen.
- *Massgebende Steuern bei der nationalen Ergänzungssteuer*: Gemäss den Regeln für die IIR und die UTPR werden Steuern, die bei einer inländischer Geschäftseinheit für eine Betriebsstätte im Ausland erhoben werden, der ausländischen Betriebsstätte zugeteilt (Art. 4.3.2 Bst. a der GloBE-Mustervorschriften). Bei der nationalen Ergänzungssteuer gilt indes Folgendes: Die administrativen Leitlinien Februar 2023 sehen vor, dass inländische Steuern einer Geschäftseinheit für ihre ausländische Betriebsstätte nicht als massgebende Steuern für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuer qualifizieren (Ziffer 118.28). Dies gilt auch im umge-

²⁴ Der Substanzabzug ist ein Abzug von 5 Prozent auf den materiellen Vermögenswerten und den Lohnkosten. Gemäss einer Übergangsregelung (Art. 9.2 der GloBE-Mustervorschriften) wird die Höhe des Abzugs in den ersten Jahren nach Inkrafttreten der Regelung schrittweise von 10 Prozent (Lohnkosten) sowie von 8 Prozent (materielle Vermögenswerte) auf je 5 Prozent gesenkt. Er kann von der Unternehmensgruppe in jedem Staat geltend gemacht werden. Gewinne aus gewissen substanzstarken Aktivitäten, die umfangreiche Anlagen oder Personal, z.B. für Produktion oder Forschung, bedingen, können daher weiterhin zu einem Steuersatz unter 15 Prozent besteuert werden.

kehrten Fall. So werden ausländische Steuern einer ausländischen Geschäftseinheit für eine inländische Betriebsstätte bei der Ermittlung der nationalen Ergänzungssteuer nicht berücksichtigt (Ziff. 118.30).

- *Ausnahme UTPR*: Der optionale Artikel 9.3.5 der GloBE-Mustervorschriften gibt Staaten die Möglichkeit, die UTPR bei bestimmten Unternehmensgruppen, die gestützt auf Artikel 9.3 in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit von der UTPR befreit sind, dennoch zu erheben (s. Abs. 2). Aufgrund von Vernehmlassungseingaben macht der Bundesrat von dieser Möglichkeit Gebrauch. Darüber hinaus setzt der Bundesrat die UTPR per 2024 noch nicht in Kraft (Art. 40 Abs. 2).
- *Transitional UTPR Safe Harbour*: Der vorübergehende UTPR Safe Harbour knüpft an den nominalen Steuersatz im Staat der obersten Geschäftseinheit an. Beträgt dieser Steuersatz mindestens 20 Prozent, so kann gegenüber sämtlichen Geschäftseinheiten, welche in der Jurisdiktion der obersten Geschäftseinheit zugehörig sind, während dem Übergangszeitraum keine UTPR erhoben werden. Der Übergangszeitraum dieses Safe Harbours beschränkt sich auf Geschäftsjahre, die maximal 12 Monate dauern, vor dem 31. Dezember 2025 beginnen und spätestens vor dem 31. Dezember 2026 enden (administrative Leitlinien Juli 2023, Kap. 5.2, Ziff. 1-7).
- *Ausgestaltung der nationalen Ergänzungssteuer*: Die administrativen Leitlinien Februar 2023 und Juli 2023 sehen für die Ausgestaltung der nationalen Ergänzungssteuer gewisse Wahlrechte vor, die ein Staat bei der Umsetzung ausüben kann. Unter anderem ist es möglich, die schweizerische Ergänzungssteuer in gewissen Punkten zu vereinfachen, insbesondere:
 - Anwendung der lokalen Rechnungslegungsstandardregel (administrative Leitlinien Februar 2023, Ziff. 118.14/118.15 & administrative Leitlinien Juli 2023 Kap. 5.1, Ziff. 15 ff.): Aufgrund von Vernehmlassungseingaben sieht Artikel 9 Absätze 2 und 3 nun vor, dass Unternehmensgruppen die schweizerische Ergänzungssteuer unter bestimmten Voraussetzungen nach dem anerkannten lokalen Rechnungslegungsstandard, Swiss GAAP FER, berechnen müssen.
 - Ausschluss des Substanzabzugs (administrative Leitlinien Februar 2023, Ziff. 118.36/118.37 sowie administrative Leitlinien Juli 2023, Kap. 5.1, Ziff. 35): Der Bundesrat macht davon keinen Gebrauch. Der Substanzabzug kann zu einer vorteilhafteren Besteuerung für die betroffenen Unternehmensgruppen führen. Nach Ansicht des Bundesrats ist ein Verzicht auf den Substanzabzug nicht im Interesse des Standorts, weil er materielle Vermögenswerte und Lohnkosten betrifft und damit Substanz in der Schweiz sichert. Der Substanzabzug wurde in den Schätzungen der ESTV zu den Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer berücksichtigt.²⁵ Gemäss EU-Richtlinie

²⁵ Siehe auch Ausführungen in Ziff. 6.7.3 der Botschaft zum Bundesbeschluss, sowie detailliert Fn. 14, S. 40 des erläuternden Berichts vom 11. März 2022 zur Vernehmlassungsvorlage.

zur Umsetzung der Mindestbesteuerung (vom 14. Dezember 2022) wird davon ausgegangen, dass im Falle der Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer der Substanzabzug in den EU-Mitgliedstaaten ebenfalls gewährt wird.

- Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Bussen (Ziff. 118.20): Der Bundesrat schlägt vor, Geldstrafen und Bussen bis 50 000 Euro zum Abzug zuzulassen. Damit gilt dieselbe Regelung wie für die IIR und die UTPR. Höhere Bussen sind vollumfänglich nicht abzugsfähig. Es wird darauf verzichtet, die Höhe der abzugsfähigen Bussen bei der schweizerischen Ergänzungssteuer herabzusetzen. Damit ist sichergestellt, dass die Bemessungsgrundlagen für die nationale und die internationale Ergänzungssteuer identisch sind.
- Die OECD/G20 lassen zu, dass die Staaten bei der QDMTT auf das sog. länderweise Blending verzichten (administrative Leitlinien Juli 2023, Kap. 4, Ziff. 9-11). Damit müssten nicht alle Geschäftseinheiten in der Schweiz aggregiert die Mindestbesteuerung erreichen, sondern jede einzeln für sich. Da diese Regelung zu einer Überbesteuerung führen kann, verzichtet der Bundesrat auf dieses Wahlrecht.

Es ist mit weiteren Dokumenten der OECD/G20 zu rechnen, so wurden letztmals im Dezember 2023 solche publiziert. Zukünftige Dokumente können je nach Inhalt auch eine Änderung der MindStV notwendig machen.

Abs. 4

Die GloBE-Mustervorschriften enthalten an 35 Stellen den Hinweis «insert name of implementing jurisdiction». Für die Umsetzung in der Schweiz sind GloBE-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 steuerlich zugehörig ist (Art. 2.1.1 der GloBE-Mustervorschriften).

Art. 3

Abs. 1

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 GloBE-Mustervorschriften geht. Demzufolge sind Betriebsstätten einer Geschäftseinheit in einem anderen Land als Geschäftseinheiten zu behandeln, während Betriebsstätten im gleichen Land keine separaten Geschäftseinheiten sind.

Abs. 2

Die steuerliche Zugehörigkeit einer Geschäftseinheit für die Zwecke der Ergänzungssteuer bestimmt sich im internationalen Verhältnis (Art. 1) über den Verweis auf die

GloBE-Mustervorschriften. Im interkantonalen Verhältnis bestimmt sich die steuerliche Zugehörigkeit hingegen sinngemäss nach den Artikeln 105 Absatz 3 und 106 DBG betreffend die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der direkten Bundessteuer. Für juristische Personen bedeutet dies, dass der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung massgebend sind. Bei den übrigen Geschäftseinheiten kommt Artikel 106 DBG zur Anwendung. Im Gegensatz zu den diesbezüglichen Bestimmungen des DBG wird, damit die Übereinstimmung mit den GloBE-Mustervorschriften erreicht werden kann, auf die Verhältnisse zu Beginn des Geschäftsjahres, des Fiscal Year gemäss Artikel 10.1 der GloBE-Mustervorschriften, also jenes der obersten Geschäftseinheit abgestellt. Diese zeitliche Abweichung führt dazu, dass die örtliche Zuständigkeit (Art. 16) für die beiden Steuern auseinanderfällt, wenn während der Steuerperiode ein Kantonswechsel erfolgt, da für die direkte Bundessteuer auf das Ende der Steuerperiode abzustellen ist (s. Art. 105 Abs. 3 DBG).

Art. 4

Die GloBE-Mustervorschriften regeln die Höhe und die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR und der UTPR bei Joint Ventures (Art. 6.4). Sie lassen indes offen, wie die nationale Ergänzungssteuer für Joint Ventures nach Artikel 10.1 der GloBE-Mustervorschriften zu berechnen und zu erheben ist. Die administrativen Leitlinien Februar 2023 Ziffer 118.10 geben den Staaten ein Wahlrecht, die nationale Ergänzungssteuer auf Geschäftseinheiten zu beschränken, deren Beteiligungsrechte zu 100 Prozent von einer obersten Geschäftseinheit oder einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten werden. Die Schweiz verzichtet auf diese Einschränkung und unterstellt insbesondere auch Joint Ventures der schweizerischen Ergänzungssteuer.

Artikel 4 hält daher fest, dass Joint Ventures und deren Geschäftseinheiten für die schweizerische Ergänzungssteuer als separate Unternehmensgruppe gelten. Voraussetzung dafür ist, dass zumindest eine/r der Beteiligungsinhaberinnen oder -inhaber in den Anwendungsbereich der GloBE-Mindestbesteuerung fällt. Die schweizerische Ergänzungssteuer wird somit zu 100% für die separate Unternehmensgruppe erhoben. Dadurch kann die schweizerische Ergänzungssteuer höher ausfallen, als wenn das Steuersubstrat mit der internationalen Ergänzungssteuer abgeschöpft würde.

Weiter wurde Artikel 4 um Minderheitsbeteiligungen gemäss Artikel 5.6 der GloBE-Mustervorschriften ergänzt. Der Hintergrund sind die administrativen Leitlinien Februar 2023 Ziffer 118.10. Demnach sind auch Minderheitsbeteiligungen der nationalen Ergänzungssteuer zu unterstellen, wenn auf die erwähnte Einschränkung verzichtet wird.

Art. 5

Dieser Artikel stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 3 Buchstabe c BV.

Abs. 1 und 2

Die subjektive Steuerpflicht basiert auf dem One-Stop-Shop (s. Ziff. 3.1). Demnach ist grundsätzlich eine Geschäftseinheit pro Unternehmensgruppe für die Ergänzungssteuer in der Schweiz steuerpflichtig.

- Die **oberste inländische Geschäftseinheit** (*Abs. 1*): Bei der IIR wird aufgrund der GloBE-Mustervorschriften die oberste Muttergesellschaft oder eine Zwischengesellschaft besteuert (Art. 2.1-2.3) Diese Geschäftseinheit ist beim One-Stop-Shop für alle Arten der Ergänzungssteuer steuerpflichtig.
- Subsidiär die **wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit**: Es sind zwei Konstellationen zu unterscheiden:
 - *Keine oberste inländische Geschäftseinheit oder Zwischengesellschaft in der Schweiz* (*Abs. 2*): In einem solchen Fall soll die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit für die schweizerische Ergänzungssteuer und die UTPR steuerpflichtig sein. Dies ist die Geschäftseinheit mit der höchsten durchschnittlichen Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen gemäss Artikel 125 Absatz 2 Buchstabe a DBG²⁶. Ausgeklammert werden dabei die Beteiligungen. Soweit eine Befreiung von der direkten Bundessteuer besteht, gilt dies sinngemäss. Dieses Kriterium hat der Bundesrat aufgrund von Rückmeldungen in der Vernehmlassung angepasst. In der Vernehmlassungsvorlage hatte er vorgeschlagen, an den Reingewinn anzuknüpfen. Da beide Kriterien Informationen zur wirtschaftlichen Bedeutung geben, soll dem primär von kantonaler Seite geäusserten Änderungswunsch Rechnung getragen werden. Zudem sieht die Verordnung neu vor, dass diese Steuerpflicht drei Jahre Bestand haben soll. Auch damit trägt der Bundesrat Rückmeldungen aus der Vernehmlassung Rechnung. Damit wird verhindert, dass die Steuerpflicht von Jahr zu Jahr wechseln kann, was zu unnötigem administrativem Aufwand führen kann. Soweit sich die Ergänzungssteuerpflicht nach Absatz 1 definiert, ist diese Dreijahresfrist nicht anwendbar.
 - *Mehrere Zwischengesellschaften in der Schweiz* (*Abs. 3*): Soweit mehrere Zwischengesellschaften für die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR subjektiv steuerpflichtig werden, knüpft die Steuerpflicht für die schweizerische Ergänzungssteuer und die internationale Ergänzungssteuer nach der UTPR ebenfalls an die wirtschaftliche Bedeutung dieser Zwischengesellschaften an. Demnach wird die wirtschaftlich bedeutendste dieser Geschäftseinheiten für alle drei Arten von Ergänzungssteuern steuerpflichtig. Die Steuerpflicht für die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR bleibt bei den anderen Zwischengesellschaften bestehen.

Abs. 4

Absatz 4 regelt die subjektive Steuerpflicht bei Joint Ventures und bei in Minderheits-eigentum stehenden Geschäftseinheiten. Diese Regelung ist nötig, weil Joint Ventures

und in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten gemäss Artikel 4 als separate Unternehmensgruppen besteuert werden. Demnach ist die oberste inländische Geschäftseinheit für die schweizerische Ergänzungssteuer steuerpflichtig. Hält ein ausländisches Joint Venture oder eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit mehrere Geschäftseinheiten in der Schweiz, so gelangen die in Absätzen 2 und 3 festgehaltenen Kriterien sinngemäss zur Anwendung. In Bezug auf die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR und der UTPR gelangt Artikel 4 nicht zur Anwendung. Entsprechend richtet sich hier die subjektive Steuerpflicht nach den Absätzen 1–3.

Abs. 5

Absatz 5 regelt die Frage, welche Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit ist, sofern diese Frage streitig ist. Dabei geht es nicht um den Bestand der Ergänzungssteuerpflicht der Unternehmensgruppe in der Schweiz resp. darum, ob eine Unternehmensgruppe den Regeln der Mindestbesteuerung unterliegt, sondern einzig um die Frage, *welche* Geschäftseinheit einer betroffenen Unternehmensgruppe die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit ist. Des Weiteren betrifft das Verfahren nur streitige Fälle. Nicht davon erfasst sind somit Fälle, in denen die steuerpflichtige Geschäftseinheit nur ungewiss ist (siehe Abs. 6). Soweit alle Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe in der Schweiz im selben Kanton steuerlich zugehörig sind, verfügt die kantonale Verwaltung für die Ergänzungssteuer (Bst. a). Diese Verfügung unterliegt den gleichen Rechtsmitteln wie die Veranlagungsverfügung (s. Erläuterungen zu Art. 24). Wenn die Geschäftseinheiten in verschiedenen Kantonen steuerlich zugehörig sind, verfügt die ESTV und die Verfügung unterliegt den Rechtsmitteln gemäss der allgemeinen Bundesrechtspflege (Bst. b). Sie ist somit direkt mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anzufechten (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 lit. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005²⁷ über das Bundesverwaltungsgericht (VGG), Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968²⁸ über das Verwaltungsverfahren (VwVG). Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts steht die Möglichkeit einer Beschwerde an das Bundesgericht offen.

Abs. 6

Absatz 6 regelt die Frage, wer einen Antrag auf Feststellung der steuerpflichtigen Geschäftseinheit gemäss Absatz 5 stellen kann. Neben einer betroffenen Geschäftseinheit sind auch die Veranlagungsbehörde für die Ergänzungssteuer und die kantonale Verwaltung für die Ergänzungssteuer legitimiert. Unter betroffener Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit zu verstehen, für welche streitig (und nicht bloss ungewiss) ist, ob sie eine steuerpflichtige Geschäftseinheit ist. Die steuerlich der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe müssen für dieses Verfahren eine gemeinsame Vertretung in der Schweiz bezeichnen.

²⁷ SR 173.32

²⁸ SR 172.021

Abs. 6

Absatz 6 entspricht materiell Artikel 108 Absatz 3 DBG.

Art. 6

Die OECD/G20 überlassen es den Mitgliedsstaaten, die Haftung zu regeln (s. dazu die administrativen Leitlinien Februar 2023, Rz. 118.5, 118.9 ff.). Aufgrund des One-Stop-Shops wird grundsätzlich lediglich eine Geschäftseinheit in der Schweiz steuerpflichtig. Diese hat die gesamte Ergänzungssteuer zu entrichten, die sich für sämtliche der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten errechnet. Um das Inkassorisiko zu minimieren, hat der Bundesrat in der Vernehmlassung eine Solidarhaftung sämtlicher Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in der Schweiz vorgeschlagen. Dies wurde als überschüssend kritisiert. Entsprechend sieht der Bundesrat nunmehr vor, dass die Solidarhaftung lediglich die sich aus dem One-Stop-Shop ergebenden zusätzlichen Ausfallrisiken kompensiert. Dies ist dadurch gewährleistet, dass die Geschäftseinheiten im Umfang der ihnen zugerechneten Ergänzungssteuer (Art. 12) solidarisch haften. Geschäftseinheiten, welchen keine Ergänzungssteuer zugerechnet wurde, trifft daher keine Haftung.

Art. 7

Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 3 Buchstabe b BV delegiert den Entscheid zur Berücksichtigung der Ergänzungssteuer bei der Gewinnsteuer an den Bundesrat.

Die Ergänzungssteuer kann bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen nicht als Aufwand geltend gemacht werden. Bei der schweizerischen Ergänzungssteuer würde ansonsten die Unterbesteuerung erhöht. Bei der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR und der UTPR erachtet es der Bundesrat mit Blick auf die internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks nicht als angezeigt, einen Abzug zu gewähren.

Art. 8

Vorbemerkung: Die Verordnung des Bundesrates bezieht sich an verschiedenen Stellen auf den Mindestumsatz gemäss OECD/G20 (Art. 8, Art. 10). Der Bundesrat hat die diesbezügliche Formulierung mit Blick auf Vernehmlassungseingaben sprachlich präzisiert.

Abs. 1

Absatz 1 bestimmt, ab welchem Umsatz eine Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fällt. Entscheidend ist, ob der Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einen jährlichen Umsatz im Sinne der Artikel 1.1.1-1.1.2 und 6.1 der GloBE-Mustervorschriften von 750 Millionen Euro erreicht, d.h. dass der Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangen sind, einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Millionen Euro ausgewiesen hat.

Abs. 2

Die Ansässigkeitsstaaten der obersten Muttergesellschaften können für ihre Unternehmensgruppen die Mindestbesteuerung bereits ab einer tieferen Umsatzschwelle als die 750 Millionen Euro für anwendbar erklären. Technisch wird die IIR in diesem Fall ab der tieferen Umsatzgrenze für die ganze Unternehmensgruppe, also auch für Schweizer Geschäftseinheiten dieser Gruppen, anwendbar erklärt. Für die UTPR können die Staaten gemäss den GloBE-Mustervorschriften keine tiefere Umsatzschwelle anwenden.

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.

Bei Abs. 2 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.

Abs. 4

Gemäss den administrativen Leitlinien Juli 2023 kann bei Unternehmensgruppen während der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit im Sinne von Artikel 9.3.1–9.3.5 der GloBE-Mustervorschriften die QDMTT erhoben werden (Option 1), die QDMTT in Abhängigkeit der Anwendbarkeit einer ausländischen IIR erhoben werden (Option 2) oder die QDMTT nicht erhoben werden (Option 3).

Absatz 4 sieht vor, dass die schweizerische Ergänzungssteuer in diesen Fällen nur erhoben wird, wenn die betreffenden Gewinne einer ausländischen Ergänzungssteuer nach der IIR unterliegen (Option 2). Diese Ausgestaltung entspricht einerseits der Zielsetzung des Verfassungsgebers, dass die so oder anders anfallenden Steuern der Schweiz zufließen sollen. Andererseits bleibt bei dieser Ausgestaltung der QDMTT Safe Harbour sowohl für die Schweiz als auch für die einzelnen Unternehmensgruppen anwendbar.

Art. 9

Artikel 9 stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 1 BV.

Abs. 1

Die schweizerische Ergänzungssteuer wird analog zu den Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften berechnet. Damit ist sichergestellt, dass die Mindestbesteuerung in der Schweiz erreicht wird. Dabei sind die Sonderregelungen wie z.B. Ziffer 7.4 der GloBE-Mustervorschriften ebenfalls anzuwenden.

Die Formel zur Berechnung der Ergänzungssteuer in den GloBE-Mustervorschriften (Art. 5.2.3) sieht einen Abzug der nationalen Ergänzungssteuer im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet vor. Lediglich die Differenz muss dann als Ergänzungssteuer nach der IIR oder der 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 GloBE-Mustervorschriften gilt auch für alle übrigen Bestimmungen, die auf Artikel 5.2.3 verweisen.

Soweit die GloBE-Mustervorschriften keine Ergänzungssteuer vorsehen, beträgt auch die schweizerische Ergänzungssteuer null. Dies ist bspw. aufgrund der de minimis exclusion gemäss Artikel 5.5 der GloBE-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.

Abs. 2 und 3

Gemäss den administrativen Leitlinien Juli 2023 gilt der QDMTT Rechnungslegungsstandard (QDMTT Accounting Standard) als einer von drei kumulativ zu erfüllenden Standards zur Anwendung des QDMTT Safe Harbours (vgl. Ziff. 3.2). Dieser Standard kann u.a. mittels Aufnahme der lokalen Rechnungslegungsstandardregel in die QDMTT Vorschriften des betreffenden Landes erfüllt werden. Damit kann für die Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer vom Rechnungslegungsstandard, den die oberste Muttergesellschaft für die Erstellung der konsolidierten Jahresrechnung verwendet (Art. 3.1.2 der GloBE-Mustervorschriften), abgewichen werden. Stattdessen kann die Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer auf Basis einer nach dem entsprechenden anerkannten lokalen Rechnungslegungsstandard erstellten Jahresrechnung (bzw. Abschluss) erfolgen.

Gemäss den administrativen Leitlinien Juli 2023 kann die nationale Ergänzungssteuer nur dann gestützt auf den anerkannten lokalen Rechnungslegungsstandard berechnet werden, wenn alle Geschäftseinheiten des betreffenden Landes über einen Abschluss nach diesem Rechnungslegungsstandard verfügen und entweder: (i) alle Geschäftseinheiten gemäss Gesellschafts- oder Steuerrecht des betreffenden Landes verpflichtet sind, solche Abschlüsse zu erstellen, oder (ii) die entsprechenden Abschlüsse einer Prüfung durch eine externe Revisionsstelle unterliegen. Sofern nicht alle Geschäftseinheiten diese Voraussetzungen erfüllen oder das Geschäftsjahr solcher Abschlüsse vom Geschäftsjahr des konsolidierten Abschlusses der Unternehmensgruppe abweicht, wird die nationale Ergänzungssteuer gemäss den Bestimmungen in Artikel 3.1.2 und 3.1.3 der OECD-Mustervorschriften berechnet.

Mit Absatz 2 und 3 wird die lokale Rechnungslegungsstandardregel in die Schweizer Vorschriften über die nationale Ergänzungssteuer aufgenommen. Demnach wird die

nationale Ergänzungssteuer auf der Grundlage der Jahresrechnungen nach Swiss GAAP FER berechnet, sofern alle Schweizer Geschäftseinheiten über eine Jahresrechnung nach diesem Rechnungslegungsstandard verfügen und alle einer Prüfung durch eine externe Revisionsstelle unterliegen. Damit übernimmt die Schweiz den zweiten Teil (Absatz (ii)) der Regel zum lokalen Rechnungslegungsstandard. Auf die Einführung des ersten Teils (Absatz (i)), welcher ein Bezug auf den Rechnungslegungsstandard gemäss Gesellschafts- oder Steuerrecht enthält, wird bewusst verzichtet, da das Schweizer Recht keinen bestimmten anerkannten Rechnungslegungsstandard vorschreibt.

Bei der Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung planen gemäss den dem EFD vorliegenden Informationen insbesondere folgende Länder, die Local Financial Accounting Standard Rule ebenfalls umzusetzen: Italien, Irland, Luxemburg, Österreich und die Niederlande.

Art. 10

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 GloBE-Mustervorschriften respektiert werden.

Absatz 2 regelt die Konstellationen, in denen gemäss den GloBE-Mustervorschriften eine IIR in der Schweiz angewendet wird.

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

Gegenüber der ersten Vernehmlassungsvorlage wurde diesbezüglich eine Anpassung vorgenommen. Artikel 9.3.5 der GloBE-Mustervorschriften ist gestützt auf Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe a nicht anwendbar. Damit wird die UTPR, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, in der Anfangsphase der internationalen Tätigkeit einer Unternehmensgruppe nicht angewandt.

Art. 11

Für die Berechnung der internationalen Ergänzungssteuer sind die einschlägigen GloBE-Mustervorschriften direkt anzuwenden. Dabei sind die Sonderregelungen wie z.B. Ziffer 7.4 der GloBE-Mustervorschriften betreffend die Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmentgesellschaften ebenfalls anzuwenden.

Art. 12

Die IIR wird gemäss Artikel 2.1 der GloBE-Mustervorschriften grundsätzlich bei der obersten Gruppengesellschaft in der Schweiz erhoben. Dies kann die oberste Muttergesellschaft oder eine Zwischengesellschaft der Unternehmensgruppe sein. Eine Zurechnung dieser Ergänzungssteuer an andere in- oder ausländische Geschäftseinheiten ist nicht vorgesehen.

Artikel 12 regelt die Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer (Abs. 1 bis 3) und der UTPR (Abs. 4) zu den Geschäftseinheiten in der Schweiz. Die Zurechnung zu den Geschäftseinheiten bildet die Basis für die Verteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer an die Kantone (Art. 13).

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. Für die Zwecke der Verrechnungssteuer und der Stempelabgabe liegt keine geldwerte Leistung oder verdeckte Kapitaleinlage vor. Wird auf eine solche Erstattung verzichtet, kann bei der entlasteten Geschäftseinheit eine geldwerte Leistung oder eine verdeckte Kapitaleinlage vorliegen.

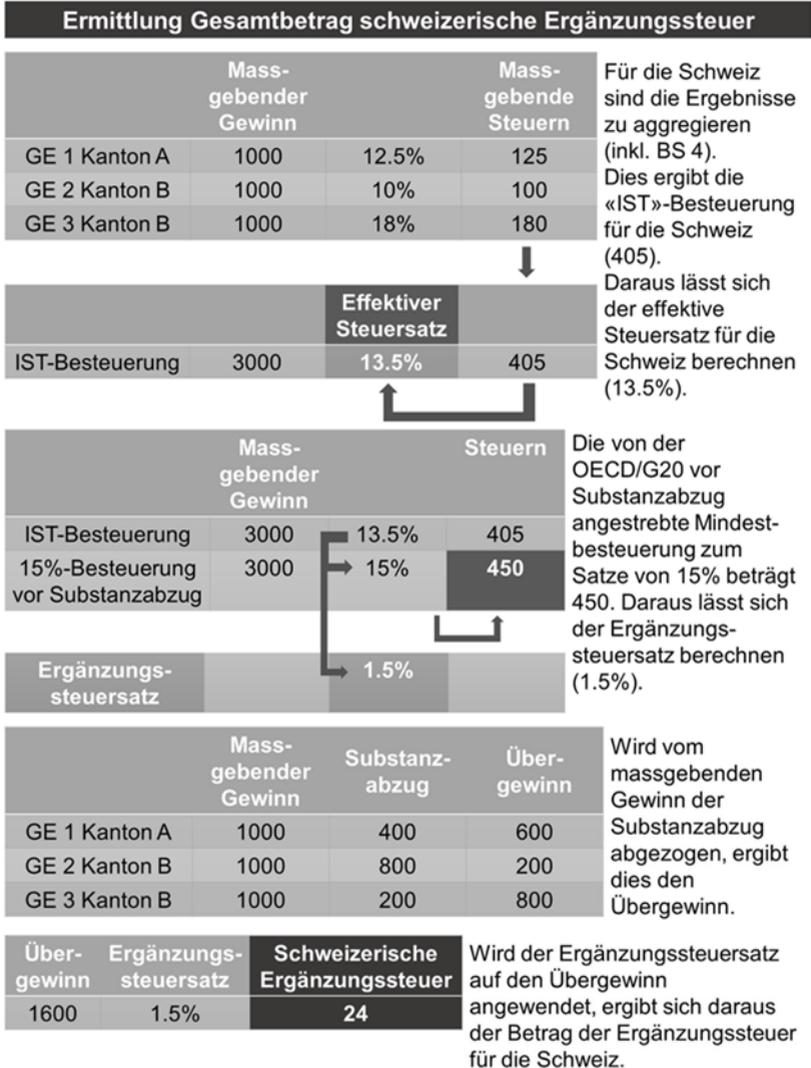
Die Zurechnung ergibt sich aus Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 2 Buchstabe i und j BV. Vorliegend wird sie betreffend schweizerische Ergänzungssteuer und UTPR praziisiert.

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 den Absätzen 1 und 2 geregelt, der Spezialfall der Zurechnung zu einer Betriebsstätte in Absatz 3. Die Verteilung der Roheinnahmen auf die Kantone ist in Artikel 13 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 bilden die Ergänzungssteuerbeträge, welche sich auf Basis der Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten ergeben würden. Der Gesamtbetrag der schweizerischen Ergänzungssteuer wird den Geschäftseinheiten im Verhältnis dieser Ergänzungssteuerbeträge zugerechnet. Dies bedeutet insbesondere, dass auf eine Geschäftseinheit, deren Ergänzungssteuerbetrag anhand des Einzelabschlusses Null beträgt, keine Zurechnung erfolgt.

Der Ergänzungssteuerbetrag wird für jede Geschäftseinheit auf der Basis der den GloBE-Mustervorschriften entsprechenden Einzelabschlüsse der einzelnen Geschäftseinheiten ermittelt. Als Einzelabschlüsse gelten auch die sogenannten Reporting-Packages, welche für den konsolidierten Abschluss erstellt werden. Der massgebende Gewinn, die massgebenden Steuern sowie der Gewinnüberschuss werden anhand dieser Einzelabschlüsse berechnet. Bei der Berechnung wird auch der *carve-out* entsprechend den GloBE-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

	Ergänzungssteuersatz pro GE	Übergewinn	*	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 an die Geschäftseinheit bilden die Ergänzungssteuerbeträge* aufgrund der Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten. Der Betrag der schweizerischen Ergänzungssteuer wird in deren Verhältnis den betreffenden Geschäftseinheiten zugerechnet.

Abs. 2

Dieser *Absatz 2* regelt die Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer für den Fall, dass auf der Grundlage der Hilfsrechnung in den *Absatz 1* kein Schlüssel gefunden wird. Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn

- in einem Tiefsteuernkanton mit hohen Gewinnen viel Substanz zu finden ist und damit ein hoher Substanzabzug geltend gemacht werden kann und
- in einem Hochsteuernkanton mit tiefen Gewinnen keine Substanz zu finden ist.

In einem solchen Fall ist denkbar, dass erst aufgrund des sog. länderweisen Blendings – also der Aggregation der Ergebnisse der beiden in der Schweiz steuerlich zugehörigen Geschäftseinheiten – eine Ergänzungssteuer resultiert. Diese Lücke in Bezug auf die Verteilung der Einnahmen unter den Kantonen soll vorliegend geschlossen werden. Dabei bleibt die Verteilung der Einnahmen an jene Kantone, in denen die zu tiefe Steuerbelastung vorliegt, unberücksichtigt, da beide die Mindestbesteuerung für sich genommen erfüllen würden, also aufgrund der Einzelabschlüsse ein Ergänzungssteuerbetrag von Null resultiert.

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 GloBE-Mustervorschriften. Es ist ein vereinfachter Schlüssel für die Zurechnung nötig, weil Betriebsstätten und Liegenschaften inländischer Geschäftseinheiten keinen Einzelabschluss gemäss den Vorgaben der GloBE-Mustervorschriften erstellen müssen. Gestützt auf die Eingaben in der Vernehmlassung wurde präzisiert, dass diese Zurechnung ausschliesslich für die schweizerische Ergänzungssteuer erfolgt. *Absatz 3* stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 *Absatz 4 BV*.

Für die Unternehmensgruppe ergibt sich in Bezug auf die Betriebsstätte 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	330	60		4.3

Für den vorliegenden Sachverhalt wird angenommen, dass der Gewinn von Geschäftseinheit I (GE 1) gemäss schweizerischem Steuerrecht 1100 beträgt (abweichend vom massgebenden Gewinn). Für die Ausscheidung dieses Gewinns nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung wird ein Schlüssel von 70 Prozent (Kanton A) und 30 Prozent (Kanton C) angenommen. Mit diesen Annahmen besteuert der Kanton C einen Gewinn gemäss schweizerischem Steuerrecht von 330. Die darauf geschuldete schweizerische Gewinnsteuer beträgt gemäss einer Annahme 60.

Der 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 (konkret 18%) ein Anteil an der schweizerischen Ergänzungssteuer zugerechnet wird.

Abs. 4

Absatz 4 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 Zahl der Beschäftigten, wie dies die GloBE-Mustervorschriften für die Zuteilung dieser Ergänzungssteuern an die Steuerhoheitsgebiete vorsehen.

Art. 13

Artikel 13 regelt die Aufteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer auf die verschiedenen Staatsebenen.

Abs. 1

Absatz 1 regelt die Verteilung der Roheinnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer aus gewinnsteuerbefreiten Tätigkeiten von 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 GloBE-Mustervorschrift).

ten). 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 ausüben. In allen anderen Fällen muss die Institution eine schweizerische Ergänzungssteuer entrichten, wenn sie die Umsatzschwelle erreicht und die Mindestbesteuerung unterschreitet, auch wenn sie nach Artikel 56 DBG bzw. Artikel 23 StHG steuerbefreit sein sollte. 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

Bei der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR steht der Kantonsanteil dem Kanton zu, in dem die Geschäftseinheit, bei welcher die betreffende Ergänzungssteuer erhoben wird, gemäss Artikel 3 Absatz 2 steuerlich zugehörig ist. Da Beteiligungen in der Regel dem Hauptsitz zuzuordnen sind, wird bei der IIR auf eine Aufteilung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte verzichtet.

Die Zurechnung der Ergänzungssteuer zu den Geschäftseinheiten (s. Art. 12) stellt auch die Grundlage für die Verteilung des Kantonsanteils dar. Dieser steht den jeweiligen Kantonen zu, in denen die Geschäftseinheiten steuerlich zugehörig sind (Art. 3 Abs. 2), 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.

Bei der Verteilung der Roheinnahmen aus der Ergänzungssteuer für die Unternehmensgruppe ist die Entschädigung für den veranlagenden Kanton gemäss Artikel 39 zu berücksichtigen. Unter der Annahme, Kanton A sei veranlagender Kanton, sieht diese wie folgt aus:

Verteilung Betrag schweizerische Ergänzungssteuer auf Bund und Kantone						
	GE 1	GE 2	GE 3	BS 4	2%- Entschädigung	Total
Kanton A	7.6				0.48	8.08
Kanton B		7.2			-0.33	6.87
Kanton C				3.2	-0.15	3.05
Total Kantone						18
Total Bund	2.5	2.4		1.1		6
Gesamttotal						24

Art. 14

Vorbemerkung zum Verfahrensrecht: Gestützt auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 3 Buchstabe c BV regelt der Bundesrat das Verfahren und die Rechtsmittel. Von dieser Kompetenz macht er vorliegend Gebrauch.

Der Aufbau und die Systematik des Verfahrensrechts orientieren sich am DBG. Aufgrund des Verweises in Artikel 14 sind die Bestimmungen des DBG sinngemäss anwendbar, soweit die Verordnung nichts anderes festhält. Illustrativ sei der Verweis auf das DBG am Beispiel der Aufsicht erläutert: Die ESTV übt gemäss Übergangsbestimmung der BV die Aufsicht über die Kantone aus. In der vorliegenden Verordnung sind keine Bestimmungen zu diesem Titel enthalten. Entsprechend richtet sich die Organisation und die Aufsicht nach den Artikeln 102–104 sowie 104b DBG. Demnach sorgt die ESTV für die einheitliche Anwendung der Verordnung und erlässt Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der Ergänzungssteuer. Sie ist das zuständige Aufsichtsorgan, das Einsicht in Einzelfälle hat, materielle Kontrollen durchführt und verlangen kann, dass ihr Veranlagungen eröffnet werden.

Soweit die GloBE-Mustervorschriften für das Verfahren eigene Regelungen enthalten, gehen diese dem Verweis auf die Bestimmungen des DBG vor. Dies ist z.B. hinsichtlich einer Revision der Veranlagung teilweise der Fall. Die GloBE-Mustervorschriften sehen häufig vor, die Korrekturen in der laufenden Periode vorzunehmen und die Veranlagung für die vergangene Periode bestehen zu lassen.

Im Folgenden werden die Verordnungsbestimmungen kommentiert. Soweit das DBG sinngemäss Anwendung findet, ist dies nicht separat erwähnt.

Artikel 107 und 136–139 DBG regeln das Verfahren bei der Quellensteuer und kommen bei der Ergänzungssteuer nicht zur Anwendung.

Art. 15

Mit *Artikel 15* wird die Organisation, welche in den Kantonen für die Leitung und Überwachung des Vollzugs und der einheitlichen Anwendung der direkten Bundessteuer zuständig ist, auch für die Leitung und Überwachung des Vollzugs und der einheitlichen Anwendung der Ergänzungssteuer zuständig. Die Kantone sind frei, eine andere Zuständigkeit innerhalb des Kantons vorzusehen. Wird in der vorliegenden Verordnung auf das DBG verwiesen, so ist unter kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer für die vorliegende Verordnung die kantonale Verwaltung für die Ergänzungssteuer zu verstehen. Für den Vollzug der Ergänzungssteuer ist die Veranlagungsbehörde für die Ergänzungssteuer zuständig. Soweit der Kanton nicht eine einzige andere Behörde bestimmt, ist dies die Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer für juristische Personen.

Art. 16

Artikel 16 regelt die örtliche Zuständigkeit. Das Prinzip des One-Stop-Shops erfordert eine eigenständige Regelung, weshalb die Artikel 105–108 DBG für die Ergänzungssteuer nicht anwendbar sind (Abs. 1).

Absatz 2 legt den zuständigen Kanton fest. Zuständig ist der Kanton, in dem die steuerpflichtige Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe zu Beginn des Geschäftsjahres nach Artikel 10.1 der GloBE-Mustervorschriften steuerlich zugehörig ist. Die steuerliche Zugehörigkeit bestimmt sich nach Artikel 3 Absatz 2.

Absätze 3-5 übernehmen sinngemäss den Regelungsgehalt von Artikel 108 DBG und stimmen materiell mit diesem überein. Deswegen kann hier grundsätzlich analog auf die entsprechende Praxis und Rechtsprechung abgestellt werden. Da es sich dabei um Kompetenzkonflikte zwischen verschiedenen Kantonen handelt, verfügt die ESTV. Die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit muss für dieses Verfahren ein Zustellungsdomizil in der Schweiz bezeichnen. Artikel 16 regelt Fälle, in denen umstritten ist, welcher Kanton veranlagt, während Artikel 5 Absatz 4 Sachverhalte regelt, bei denen umstritten ist, welche Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit ist (d.h. den One-Stop-Shop darstellt). Wie Verfügungen der ESTV gestützt auf Artikel 108 Absatz 1 DBG unterliegt auch diese Verfügung der ESTV gestützt auf Artikel 16 Absatz 4 der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege. Die Verfügung ist somit direkt mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anzufechten (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 lit. d VGG, Art. 5 VwVG). Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts steht die Möglichkeit einer Beschwerde an das Bundesgericht offen.

Art. 17

Vorbemerkungen zum Informationssystem

Die kantonalen Veranlagungsbehörden werden die Ergänzungssteuer veranlagern und beziehen. Die Kantone brauchen dafür insbesondere ein neues Informationssystem. Da von der Ergänzungssteuer alle Kantone betroffen sind, ist vorgesehen, dass ein von den Kantonen gemeinsam betriebenes Informationssystem bereitgestellt wird. Das Informationssystem soll im Auftrag der Kantone von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) betrieben werden.

Das Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich (20.051)²⁹ enthält im DBG und StHG eine Bestimmung, wonach die Kantone elektronische Verfahren vorsehen müssen. Dabei sind die Authentizität und Integrität der übermittelten Daten nach kantonalem Recht sicherzustellen. Bei der elektronischen Einreichung von Eingaben, deren Unterzeichnung gesetzlich vorgeschrieben ist, ist anstelle der Unterzeichnung die Möglichkeit einer elektronischen Bestätigung der Angaben durch die steuerpflichtige Person vorzusehen (Art. 104a DBG und Art. 38a StHG). Diese Bestimmungen treten am 1. Januar 2024 in Kraft. Aufgrund von Artikel 14 gelten diese Bestimmungen sinngemäss für das hier vorgesehene Informationssystem Ergänzungssteuer.

Der Zugang zum Informationssystem erfolgt über ein vom Bund zur Verfügung gestelltes Portal. Aktuell ist dafür das ePortal des Eidgenössischen Finanzdepartementes vorgesehen. Da die Bezeichnung des Portals ändern kann, wird darauf verzichtet, das Portal in der Verordnung zu benennen.

²⁹ [AS 2021 673](#)

Artikel 17 Absätze 1-3: Damit wird die rechtliche Grundlage zum Betrieb eines Informationssystems Ergänzungssteuer durch die Kantone geschaffen. Analog zu Artikel 112a DBG können besonders schützenswerte Personendaten über verwaltungs- und strafrechtliche Verfolgungen oder Sanktionen bearbeitet werden. Dabei kann es um die Verletzung von Mitwirkungspflichten gehen oder um die Prüfung, ob Bussen/Sanktionen mit Strafcharakter als Aufwand geltend gemacht worden sind, die nicht oder nur beschränkt abziehbar sind.

Der Bund richtet ein Portal für den Zugang zum Informationssystem ein.

Absätze 4 und 5: Das Informationssystem dient den in *Absatz 4* aufgeführten, nicht abschliessend genannten Zwecken:

- *Buchstabe a:* Das zentrale Ergänzungssteuerverzeichnis erfüllt eine ähnliche Funktion wie die kantonalen Steuerregister. Da die Informationen zu den ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheiten aufgrund von deren Anmeldungen bereits im System enthalten sind, macht es Sinn, ein zentrales Verzeichnis zu führen, aus dem alle in der Schweiz steuerpflichtigen Geschäftseinheiten ersichtlich sind.
- Das zentrale Ergänzungssteuerverzeichnis enthält namentlich Angaben zur Firma, zum Sitz und zur Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) der ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheit. Diese ist verantwortlich für die entsprechende Meldung im System (Art. 19).
- *Buchstabe b:* Die steuerpflichtige Geschäftseinheit hat die für die Erhebung der Ergänzungssteuer notwendigen Informationen mitsamt den Beilagen elektronisch einzureichen. Die Veranlagung erfolgt mittels des Informationssystems. Es steht den Kantonen frei, die Veranlagungsverfügung direkt aus dem System elektronisch zuzustellen oder über eine Schnittstelle in das kantonale System zu übernehmen und die Veranlagungsverfügung aus diesem zu versenden. Dies kann auch postalisch geschehen. Sowohl den ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheiten wie auch den Veranlagungsbehörden wird damit ein modernes und einheitliches Werkzeug zur Verfügung gestellt, mit dem sie ihre Pflichten bzw. Aufgaben einfach und effizient erfüllen können.

Nicht Teil des gemeinsamen Informationssystems sind die Rechnungsstellung, der Bezug der Ergänzungssteuer sowie deren Abrechnung unter den Kantonen und mit dem Bund. Auch Nachsteuer- und Rechtsmittelverfahren erfolgen nicht im gemeinsamen Informationssystem. Diese Bereiche sind somit durch die Kantone sicherzustellen. Auch die Verfahren der ESTV gemäss Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b und Artikel 16 Absatz 3 dieser Verordnung erfolgen ausserhalb des gemeinsamen Informationssystems.

- *Buchstabe d:* Das System dient auch dem Austausch von Informationen zwischen den steuerpflichtigen Geschäftseinheiten und den Veranlagungsbehörden. Gedacht wird hier beispielsweise an Rückfragen zur Steuererklärung.

Absatz 5 führt auf, welche Daten der Geschäftseinheiten das Informationssystem enthält. Die Aufführung ist nicht abschliessend; so sind beispielsweise auch die inländischen Geschäftseinheiten enthalten.

Die Ergänzungssteuer wird wie die direkte Bundessteuer im gemischten Veranlagungsverfahren erhoben. Die ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheiten reichen

somit ihre Steuererklärungen samt Beilagen via das Portal ein. Auch die darauffolgenden Veranlagungen und Entscheide der zuständigen kantonalen Behörde werden im System enthalten sein (Bst. a und b).

Die kantonale Behörde für die Ergänzungssteuer des veranlagenden Kantons wird zuständig sein für die Verteilung des Steuerertrags auf die übrigen Kantone und die ESTV (Bst. c).

Absatz 6 führt auf, welche Daten im zentralen Ergänzungssteuerverzeichnis enthalten sein werden. Die Aufzählung ist nicht abschliessend.

Absatz 7: Es handelt sich um eine analoge Bestimmung, wie sie auch im Bundesgesetz vom 16. Juni 2017³⁰ über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) in Artikel 17 enthalten ist.

Art. 18

Mit dieser Bestimmung wird geregelt, wer in welchem Umfang Zugriff zum Informationssystem Ergänzungssteuer hat.

Absätze 1 Die Veranlagungsbehörde und die kantonale Verwaltung für die Ergänzungssteuer können ihre im System enthaltenen, in Artikel 17 Absatz 5 aufgeführten Daten bearbeiten.

Nach Absatz 2 Buchstabe a haben die kantonalen Steuerverwaltungen Einsicht in das zentrale Ergänzungssteuerverzeichnis, d.h. sie können die Daten lesen, aber nicht bearbeiten. Nach Absatz 2 Buchstabe b haben die kantonalen Steuerverwaltungen zudem Einsicht in die Daten von Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, sofern Geschäftseinheiten oder Steuerobjekte dieser Unternehmensgruppe steuerlich dem Kanton zugehörig sind.

Absatz 3: Absatz 3 sieht neu vor, dass die Kantone, die Daten, von denen sie aufgrund der Erhebung der Ergänzungssteuer Kenntnis erhalten, für ihre Aufgaben im Bereich der direkten Bundessteuer verwenden dürfen. Dies ist aufgrund des engen Konnexes zwischen Ergänzungssteuer und direkter Bundessteuer sinnvoll. Es handelt sich bei beiden Steuern um die Gewinnsteuer.

Der Bezug der Ergänzungssteuer erfolgt nicht mit dem Informationssystem Ergänzungssteuer, sondern mit den bestehenden kantonalen Systemen. Der Bezug ist kantonal sehr unterschiedlich geregelt. Es wäre sehr aufwändig, ein einheitliches Bezugssystem für die Ergänzungssteuer zu schaffen. Vor allem ist dies aber nicht notwendig. Steht die geschuldete Ergänzungssteuer einmal fest, gibt es keinen Grund, für deren Bezug nicht auf das jeweilige kantonale System abzustellen.

Absatz 4 hält zur Transparenz fest, dass die Kantone berechtigt sind, Statistiken zur Ergänzungssteuer zu erstellen und zu publizieren.

Absatz 5: Der Zugriff der ESTV auf das Informationssystem schliesst den Zugriff auf das zentrale Ergänzungssteuerverzeichnis ein. Die ESTV hat in ihrer Aufsichtstätigkeit die gleichen Aufgaben und Kompetenzen wie bei der direkten Bundessteuer (s. Erläuterungen zu Art. 14). Neu wird analog zu Absatz 3 festgehalten, dass auch die

³⁰ SR 654.1

ESTV die Daten, von denen sie aufgrund der Erhebung der Ergänzungssteuer Kenntnis erhält, für die Aufgaben im Bereich der direkten Bundessteuer verwenden darf. Der Transparenz halber wird festgehalten, dass die ESTV gesamtschweizerische Statistiken zur Ergänzungssteuer erstellen kann. An solchen Statistiken dürfte grosses Interesse bestehen

Absatz 6: Diese Bestimmung entspricht Absatz 5 der Vernehmlassungsvorlage.

Art. 19

Absätze 1 und 3: Absatz 1 wurde redaktionell angepasst. Die Erhebung der Ergänzungssteuer erfolgt im sogenannten gemischten Veranlagungsverfahren (s. Ziff. 3.1). Die An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person ist Teil der Pflichten, die sich aus diesem Verfahren ergeben.

Absatz 2: Die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten sind verpflichtet, ihre Eingaben nach Artikel 17 Absatz 5 via das Portal des Bundes vorzunehmen. Andere Formen der Eingaben wie bspw. per E-Mail oder schriftlich in Papierform werden nicht akzeptiert.

Die Eingaben gelten mit der elektronischen Bestätigung der Angaben als rechtsgültig eingereicht. Die Bestätigung der Angaben der steuerpflichtigen Geschäftseinheit erfolgt elektronisch (Art. 104a DBG, Art. 38a StHG in der Fassung ab 1.1.2024).³¹

Art. 20

Die Vorgaben für die Steuererklärung entsprechen weitgehend Artikel 124 DBG. Abweichend von der direkten Bundessteuer besteht bei der Ergänzungssteuer eine Portalpflicht (Art. 19). Die GloBE-Mustervorschriften halten die Fristigkeiten für die Zwecke des GIR fest. Die Steuererklärung für die schweizerische und die internationale Ergänzungssteuer ist gleich wie der GIR erstmals 18 Monate und danach jeweils 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres nach Artikel 10.1 der GloBE-Mustervorschriften einzureichen. Anders als im DBG wird im Falle einer verspäteten Einreichung lediglich eine kurze Nachfrist gesetzt. Diese Aufforderung kann von der veranlagenden Behörde als Mahnung im Sinne von Artikel 29 ausgestaltet werden.

Das Regelwerk der OECD/G20 sieht eine Reihe von Wahlrechten zu Gunsten der betroffenen Unternehmensgruppe vor. Diese Wahlrechte sind von der steuerpflichtigen Geschäftseinheit bei der Abgabe der Ergänzungssteuererklärung zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund wurde Artikel 21 der Vernehmlassungsvorlage gestrichen.

Art. 21

Soweit die steuerpflichtige Geschäftseinheit einer Auflage nicht nachkommt, kann es beim One-Stop-Shop sinnvoll sein, dass die Veranlagungsbehörde direkt Rückfragen an weitere Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe – auch mit Sitz in einem anderen Kanton – richten kann. Die entsprechende Auskunftspflicht ist in *Artikel 21* statuiert. Gegenüber der Vernehmlassungsvorlage wurde ergänzt, dass zunächst die

³¹ [AS 2021 673](#)

ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit um die Information ersucht wird. Die übrigen Mitwirkungs- und Auskunftspflichten des DBG bleiben sinngemäss anwendbar.

Art. 22

Mit dem One-Stop-Shop ist eine Geschäftseinheit pro Unternehmensgruppe in der Schweiz steuerpflichtig. Es ist jedoch denkbar, dass pro Unternehmensgruppe mehrere Arten von Ergänzungssteuern anfallen (bspw. internationale Ergänzungssteuer nach der IIR und schweizerische Ergänzungssteuer). Da viele Staaten ebenfalls eine nationale Ergänzungssteuer einführen dürften, wird eine IIR- oder UTPR-Veranlagung oftmals auf null lauten. Dank des One-Stop-Shops wird pro Unternehmensgruppe grundsätzlich nur eine Geschäftseinheit steuerpflichtig. Es ist jedoch auch möglich, dass mehrere Geschäftseinheiten in mehreren Kantonen steuerpflichtig werden (Art. 5 Abs. 2). Da in solchen Situationen mehrere Kantone pro Gruppe veranlagten, ist eine einheitliche Regelung mit separaten Veranlagungsverfügungen zielführend. Unterschiedliche Ergebnisse je nach subjektiver Steuerpflicht wären auch gegenüber dem Ausland schwieriger zu erklären.

Art. 23

Gemäss den administrativen Leitlinien Juli 2023 ist der Umrechnungskurs für Steuerbeträge, die sich aufgrund der GloBE-Mustervorschriften anhand einer Jahresrechnung berechnen, welche von der Währung der Steuererhebung abweicht, festzulegen. *Artikel 23* sieht eine Umrechnung in Analogie zum Kurs gemäss Artikel 80 Absatz 1^{bis} DBG vor.

Vorbemerkung zur Einsprache und zum Rechtsmittelverfahren: Die Bestimmungen stützen sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absätze 1 und 3 Bst. c BV. Das Einspracheverfahren richtet sich nach dem DBG; das Beschwerdeverfahren ist mit Blick auf den Instanzenzug abweichend geregelt. Da es sich um eine Bundessteuer ohne parallele Kompetenz der Kantone handelt, erachtet es der Bundesrat als zielführend, kantonale Gerichtsinstanzen auszuschliessen. Das Bundesverwaltungsgericht soll bei der Ergänzungssteuer erste Beschwerdeinstanz sein. Auch wenn dieser Instanzenzug von jenem der direkten Bundessteuer abweicht und auch von einzelnen Vernehmlassungsteilnehmenden kritisch gesehen wurde, sprechen verschiedene Gründe für diese Regelung. Mit dieser Beschwerdeinstanz kann eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden. Es handelt sich um eine neue Steuerart, für welche es sich auch aufgrund der in Anbetracht des One-Stop-Shops nicht übermässig zahlreichen Steuerpflichtigen anbietet, Erfahrungen zu konzentrieren.

Die redaktionellen Anpassungen gegenüber der Vernehmlassungsvorlage dienen vorwiegend dem Zweck, eine bessere Übereinstimmung mit dem Verfahren des DBG herzustellen. So wurde aufgrund von Vernehmlassungseingaben eine klare Unterscheidung zwischen der Veranlagungsbehörde und der kantonalen Verwaltung für die Ergänzungssteuer umgesetzt. Weiter wurde das Einspracherecht auf die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit beschränkt. Zur vollständigen Umsetzung des One-Stop-Shops wird das Beschwerderecht einerseits lediglich der ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheit und andererseits lediglich der kantonalen Verwaltung für

die Ergänzungssteuer des veranlagenden Kantons gewährt. Zudem verfügt auch die ESTV über ein Beschwerderecht.

Art. 24

Die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit kann gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben, da Artikel 132 Absatz 1 DBG über den Verweis von Artikel 14 sinngemäss anwendbar ist.

Dabei besteht das Einspracherecht nicht nur gegen Veranlagungsverfügungen, sondern auch gegen andere, auf die vorliegende Verordnung gestützte Verfügungen der zuständigen kantonalen Behörde (s. insbes. Art. 5 Abs. 4 Bst. a).

Richtet sich die Einsprache der ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheit gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung, so kann sie mit Zustimmung der Einsprecherin, der kantonalen Verwaltung für die Ergänzungssteuer und der ESTV als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet werden.

Art. 25

Dieser Instanzenzug ist ein Anwendungsfall von Artikel 33 Buchstabe i des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005³² über das Bundesverwaltungsgericht (VGG). Das VGG erklärt das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968³³ über das Verwaltungsverfahren (VwVG) für anwendbar, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37). Dieser Verweis ist vorliegend anwendbar. Entsprechend richten sich bspw. Fristen und dgl. – sofern nicht in der vorliegenden Verordnung anders geregelt – auch beim Beschwerdeverfahren zur Ergänzungssteuer nach den Vorgaben des VwVG.

Die Verfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (s. Erläuterungen zu Art. 5 und 16).

Abs. 1

Da die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu richten ist, sind die Artikel 140-146 DBG nicht anwendbar.

Abs. 2

Absatz 2 regelt das Beschwerderecht der ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheit. Die Geschäftseinheiten, welche nicht ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheiten sind, haben entsprechend der Konzeption des One-Stop-Shops kein Beschwerderecht. Das Beschwerderecht besteht nicht nur gegen Einspracheentscheide betreffend Veranlagungsverfügungen, sondern auch gegen Einspracheentscheide betreffend andere, auf die vorliegende Verordnung gestützte Verfügungen der zuständigen kantonalen Behörde (s. insbes. Art. 5 Abs. 4 Bst. a).

³² SR 173.32

³³ SR 172.021

Abs. 3

Die kantonale Verwaltung für die Ergänzungssteuer des veranlagenden Kantons und die ESTV können gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Dieses Beschwerderecht entspricht unter Berücksichtigung des abweichenden Instanzenzugs jenem im DBG (s. Art. 141 DBG).

Das Beschwerderecht besteht nicht nur gegen Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide betreffend Veranlagungsverfügungen, sondern auch gegen andere, auf die vorliegende Verordnung gestützte Verfügungen und Einspracheentscheide der zuständigen kantonalen Behörde (s. insbes. Art. 5 Abs. 4 Bst. a).

Die kantonalen Verwaltungen anderer Kantone haben in Umsetzung der Konzeption des One-Stop-Shop kein Beschwerderecht.

Abs. 4

Die Fristen entsprechen jenen für analoge Beschwerden bei der direkten Bundessteuer.

Abs. 5

In *Absatz 5* wurde aufgrund von Vernehmlassungseingaben klargestellt, dass sich die Revision bundesverwaltungsgerichtlicher Urteile nach dem Bundesverwaltungsgerichtsgesetz richtet. Dabei verweist Artikel 45 VGG sinngemäss auf die Artikel 121–128 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005³⁴ über das Bundesgericht (BGG).

Abs. 6

Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts ist eine Beschwerde an das Bundesgericht möglich.

Sowohl vor Bundesverwaltungsgericht wie auch vor Bundesgericht wird die ESTV analog der Praxis zur direkten Bundessteuer in grundsätzlich sämtlichen Fällen zur Vernehmlassung eingeladen (s. Art. 57 Abs. 1 VwVG und Art. 102 Abs. 1 BGG).

Art. 26

Die genannten Artikel 154 – 159 DBG sind vom Globalverweis in Artikel 14 erfasst. Vorliegend ist mit Blick auf die Ergänzungssteuer eine Aufnahme in ein Inventar unnötig, weshalb die entsprechenden Artikel ausgenommen werden.

Art. 27

Die Fälligkeit der Ergänzungssteuer soll abweichend von der direkten Bundessteuer geregelt werden. Im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung ist ersichtlich, welchen Betrag die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten ermittelt haben. Damit besteht

³⁴ SR 173.110

zu diesem Zeitpunkt eine Grundlage für die Fälligkeit und den provisorischen Bezug der Steuer. Dies bedeutet, dass der Zeitpunkt der Fälligkeit vom Geschäftsjahr der Unternehmensgruppe abhängig ist. Dies wurde in der Vernehmlassung seitens der Kantone kritisiert, von Seiten der Wirtschaft hingegen befürwortet. Aufgrund der vorstehenden Überlegungen wurde die Vernehmlassungsvariante beibehalten.

Art. 28

Die genannten Artikel 167-167g DBG sind vom Globalverweis in Artikel 14 erfasst. Die Ergänzungssteuer in der Schweiz soll Besteuerungsrechte anderer Staaten ausschliessen. Entsprechend wäre ein Erlass nicht zielführend.

Vorbemerkungen zum Steuerstrafrecht: Die Bestimmungen zum Strafrecht stützen sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absätze 1 und 3 Buchstabe d BV. Dieser sieht vor, dass «die Strafbestimmungen nach Massgabe des übrigen Steuerstrafrechts» auszugestalten sind. Die Ergänzungssteuer wird wie die direkte Bundessteuer im gemischten Veranlagungsverfahren erhoben. Es ist daher zielführend, die im DBG vorgesehenen Straftatbestände der Verletzung von Verfahrenspflichten, der Steuerhinterziehung sowie des Steuerbetruges zu übernehmen. Auch hinsichtlich des Strafmasses wurde an die Bestimmungen des DBG angeknüpft. Die Vorschriften des DBG finden sinngemäss Anwendung, wenn auf diese verwiesen wird. Die Verfolgung der Tatbestände erfolgt in eigenständigen Verfahren, unabhängig von der direkten Bundessteuer. Gegenüber der Vernehmlassungsvorlage wurden redaktionelle Anpassungen vorgenommen.

Art. 29

Artikel 29 stellt die Missachtung von Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten unter Strafe. Die Verfahrenspflichten treffen grundsätzlich die steuerpflichtige Geschäftseinheit. Allerdings können auch anderen Geschäftseinheiten Verfahrenspflichten auferlegt werden (bspw. Auskunftspflicht gem. Art. 21). Schliesslich können auch Dritten Verfahrenspflichten auferlegt werden. Eine Busse wird gegenüber derjenigen Geschäftseinheit oder dem Dritten ausgefällt, der die Verfahrenspflicht obliegt.

Art. 30

Der Straftatbestand ist der Steuerhinterziehung des DBG nachgebildet. Lediglich die steuerpflichtige Geschäftseinheit kann ihre Ergänzungssteuern hinterziehen. Wer für eine andere Person Steuern hinterzieht, ist unter den Bestimmungen der Teilnahmehandlungen (Art. 31) zu beurteilen. Der Tatbestand umfasst sowohl die fahrlässige als auch die vorsätzliche Begehung. Die Busse wird gegenüber der steuerpflichtigen Geschäftseinheit ausgefällt und knüpft hinsichtlich der Höhe an den hinterzogenen Steuerbetrag an. Die Wirkungen einer Selbstanzeige werden mittels eines Verweises auf das DBG geregelt.

Art. 31

Die Teilnahmehandlungen und deren Sanktionierung entsprechen materiell denjenigen des DBG (*Abs. 1 und 2*). Die Teilnehmenden haften solidarisch für die hinterzogenen Steuern (*Abs. 1*). Den Teilnehmenden steht dabei die Möglichkeit der Selbstanzeige offen. Bei einer wirksamen Selbstanzeige wird von einer Strafverfolgung abgesehen und die Solidarhaftung entfällt. Dies wird mittels Verweises auf das DBG sichergestellt (*Abs. 3*). Soweit die Teilnahmehandlungen im Geschäftsbereich einer juristischen Person begangen werden, sind die Bestimmungen auf diese anwendbar (*Abs. 4*). Dies kann zum Beispiel bei einer – nicht steuerpflichtigen – Geschäftseinheit der Fall sein.

Art. 32

Die Verfahren werden von den Behörden der Ergänzungssteuer analog zum DBG geführt. Dies wird durch Verweise auf das DBG sichergestellt. Insbesondere bleibt bei der Steuerhinterziehung die Strafgerichtsbarkeit ausgeschlossen. Die Verletzung von Verfahrenspflichten und die Steuerhinterziehung werden von der zuständigen kantonalen Behörde beurteilt. Diese wendet dabei die Verfahrensgrundsätze dieser Verordnung an. Gegen eine Bussenverfügung ist Einsprache und sodann Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht vorgesehen (*Art. 24 und 25*).

Art. 33

Der Straftatbestand des Steuerbetrugs ist materiell den Regelungen des DBG nachgebildet.

Art. 34

Das Verfahren entspricht aufgrund des Verweises demjenigen bei der direkten Bundessteuer.

Art. 35

Die Verjährung der Strafverfolgung entspricht der diesbezüglichen Regelung des DBG.

Art. 36

Sowohl bei der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge als auch beim Steuerbetrug sollen die besonderen Untersuchungsmassnahmen der ESTV sinngemäss anwendbar sein.

Art. 37

Die Regelung zur Abrechnung und Ablieferung des Rohertrages der Ergänzungssteuer entspricht materiell denjenigen der direkten Bundessteuer (*Art. 196 DBG*). Dieser Rohertrag beinhaltet Steuerbeträge, Bussen sowie Zinsen. Grundsätzlich bedingt

die Ablieferung auch bei der direkten Bundessteuer eine zugehörige Abrechnung. Für die Ergänzungssteuer werden die beiden Schritte separat geregelt.

Die Abrechnung ist im Folgemonat der in einem Monat in Rechnung gestellten oder eingegangenen Ergänzungssteuerbeträge vorzunehmen. Mitzuteilen sind der Rohertrag der Ergänzungssteuer und der Anteil des Bundes. Die Abrechnung ist als Meldung der Beträge zu verstehen und nicht als Überweisung. Die Verbuchung des Bundesanteils kann Anpassungen in der Finanzhaushaltverordnung vom 5. April 2006³⁵ nach sich ziehen. Die diesbezügliche Analyse läuft derzeit. Die Einzelheiten zur Verbuchung der Erträge des Bundes werden auf Praxisstufe konkretisiert werden.

Die Ablieferung – i.S. der Überweisung – des Anteils des Bundes am Rohertrag der Ergänzungssteuer erfolgt analog zu Artikel 196 Absatz 2 DBG. Demnach sind die Beträge im Folgemonat für den in einem Monat eingegangenen Rohertrag der Ergänzungssteuer abzuliefern.

Art. 38

Der Bundesrat hat im Rahmen der Vernehmlassung eine analoge Abrechnung und Ablieferung wie mit dem Bund vorgeschlagen. Gegen diese Regelung haben sich viele Kantone und die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren (FDK) ausgesprochen. Aus föderalistischen Überlegungen übernimmt der Bundesrat die Forderung der Kantone.

Unverändert erfolgt die Abrechnung grundsätzlich wie vom Bundesrat vorgeschlagen analog wie beim Bund. Die veranlagenden Kantone teilen den anderen Kantonen den Rohertrag der Ergänzungssteuer sowie deren gesamten kantonalen Anteil davon mit (*Abs. 1*). Die Basis für diese Mitteilung ist der Rohertrag der in Rechnung gestellten Ergänzungssteuern. Leisten ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheiten Zahlungen, ohne dass diese in Rechnung gestellt wurden, so sind diese noch nicht abzurechnen.

Die Ablieferung – i.S. der Überweisung – des Ertrags aus der Ergänzungssteuer der einzelnen Kantone erfolgt hingegen auf Grundlage der definitiven Veranlagung respektive spätestens 2 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (*Abs. 2 und 3*). Hierbei ist die Entschädigung des One-Stop-Shops – anders als gegenüber dem Bund – vorab zu berücksichtigen. Die Fristigkeiten sind hier anders geregelt als beim Bund; hingegen sind auch an andere Kantone ausschliesslich Roherträge abzuliefern, welche beim veranlagenden Kanton eingegangen sind.

Schliesslich ist aufgrund des Vernehmlassungsergebnisses neu eine Bestimmung enthalten, wonach die beteiligten Kantone an das Bundesgericht gelangen können, wenn sie sich über die Verteilung nicht einigen können (*Abs. 4*). Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 197 Absatz 2 DBG.

Art. 39

Dieser Artikel stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 5 BV. Demnach kann der One-Stop-Shop-Kanton eine Entschädigung für seinen administrativen Aufwand in Bezug auf die Veranlagung einbehalten. Die Entschädigung pro Veranlagungsverfügung beträgt 2 Prozent des jeweiligen kantonalen Anteils am Rohertrag der schweizerischen Ergänzungssteuer und der UTPR insgesamt jedoch höchstens 100 000 Franken pro Fall. Dieser Höchstbetrag wurde aufgrund der Vernehmlassungseingaben der Mehrheit der Kantone angepasst.

Grund für diese Entschädigung ist die Konzeption des One-Stop-Shops. Hierbei übernimmt ein Kanton die Veranlagungstätigkeit für sämtliche Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in der Schweiz. Die Einnahmen daraus werden indes auf alle Kantone mit Geschäftseinheiten, die zur Unterbesteuerung beigetragen haben, verteilt. Der mit der Veranlagung zusammenhängende administrative Aufwand ist daher zu entschädigen. Für den Bund ist irrelevant, ob ein oder mehrere Kantone veranlagten. Entsprechend erwächst ihm aus dem One-Stop-Shop keine administrative Erleichterung. Er partizipiert daher nicht an der Entschädigung. Daran ändert auch die entsprechende Forderung von Kantonen und FDK in der Vernehmlassung nichts.

Art. 40

Dieser Artikel stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absätze 1, 3 sowie 4 BV.

Die erstmalige Steuerpflicht im Jahr des Inkrafttretens soll gemäss *Absatz 1* gleich geregelt werden wie in der EU (Art. 56 der RL). Ergänzungssteuerpflichtig sind demnach Geschäftseinheiten, deren Geschäftsjahr nach Artikel 10.1 der GloBE-Mustervorschriften frühestens am Tag des Inkrafttretens der Verordnung beginnen. Hat ein Geschäftsjahr vorher angefangen, wird die Geschäftseinheit erst für das nachfolgende Geschäftsjahr ergänzungssteuerpflichtig.

Absatz 2 regelt die internationale Ergänzungssteuer. Der Bundesrat hat im Rahmen der Vernehmlassung das Inkrafttreten noch offengelassen. In einem ersten Schritt wird nur die schweizerische Ergänzungssteuer in Kraft treten. Die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR und der UTPR soll später in Kraft treten.

Das Konzept für die subjektive Steuerpflicht nach Artikel 5 soll auch gelten, während die Bestimmungen über die internationale Ergänzungssteuer noch keine Anwendung finden. Mit der sofortigen Berücksichtigung der Steuerpflichten, die für eine Geschäftseinheit nach den Artikeln 2.1–2.3 der GloBE-Mustervorschriften für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärergänzungssteuerregelung (IIR) vorgesehen sind, wird sichergestellt, dass hinsichtlich der steuerpflichtigen Geschäftseinheit eine Kontinuität besteht, wenn die Bestimmungen über die internationale Ergänzungssteuer zu einem späteren Zeitpunkt in Anwendung finden.

Absatz 3 stützt sich auf Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 3 Buchstaben c und d BV. Die OECD/G20 sieht in der Einführungsphase der Mindestbesteuerung eine Straferleichterung vor. Daher entfällt in dieser Einführungsphase die Strafbarkeit bei Fahrlässigkeit für die Verletzung der Verfahrenspflichten und die Steuerhinterziehung. Beim Steuerbetrug kommt die Erleichterung nicht zur Anwendung, da hier Fahrlässigkeit nicht unter Strafe gestellt ist. Einen unbefristeten Verzicht auf die Strafbarkeit bei

fahrlässiger Begehung, wie er teilweise in den Vernehmlassungseingaben gefordert wurde, sehen die GloBE-Mustervorschriften nicht vor.

Art. 41

Die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen für Dividenden, Zinsen und Lizenz Einkünfte 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. Gegenüber der Fassung in der ersten Vernehmlassung wurde ein redaktioneller Fehler im Text korrigiert.

5 Auswirkungen

5.1 Finanzielle Auswirkungen vor Verhaltensanpassungen

Die Verordnung stützt sich auf die Eckwerte in der Übergangsbestimmung der Bundesverfassung und bewirkt darüber hinaus grundsätzlich keine eigenen finanziellen Auswirkungen. In der Botschaft des Bundesrates wurden im ersten Jahr des Inkrafttretens Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer von rund 1 – 2,5 Milliarden Franken geschätzt. Davon entfallen 75 Prozent, d.h. rund 800 Millionen bis 2 Milliarden Franken, auf die Kantone und 25 Prozent, d.h. rund 250 bis 650 Millionen Franken, auf den Bund.

Das überwiesene Postulat 22.3893 fordert eine periodische Berichterstattung zum Einnahmepotenzial einer Ergänzungssteuer in den Kantonen sowie zu kantonalen Massnahmen im Zusammenhang mit der Umsetzung der OECD-Reform. Ein erster Bericht, basierend auf einer Umfrage in den Kantonen, wurde vom EFD im August 2023 publiziert. 13 Kantone (AG, AI, AR, BL, FR, GE, JU, LU, NE, NW, SZ, UR, ZG) quantifizieren die kurzfristigen Einnahmen aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer. Summiert man deren Angaben, beläuft sich das kurzfristige Ergänzungssteuereinnahmepotenzial aus diesen 13 Kantonen einschliesslich des Bundesanteils auf etwa 530 Millionen Franken. 13 Kantone, darunter auch solche mit potenziell gewichtigen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer, nennen hingegen keine Zahlen oder entnehmen ihre Angaben aus einer Studie von BSS aus dem Jahr 2022.

Die finanziellen Auswirkungen der Umsetzung der Mindestbesteuerung in der Schweiz lassen sich daher weiterhin nicht zuverlässig schätzen. Die Datenlage ist beschränkt und bestimmte Reformelemente lassen sich nicht quantifizieren. Aufgrund

der hohen Unsicherheiten, der Studie von BSS³⁶, welche schweizweit zu ähnlichen Grössenordnungen und Spannweiten gelangt wie in der Botschaft prognostiziert, und der – wengleich partiellen – Rückmeldungen der Kantone wurde auf eine Aktualisierung der Schätzung verzichtet, so dass die bisherige grobe Schätzung von 1 bis 2,5 Milliarden Franken weiterhin Bestand hat.

Darüber hinaus kann die Anwendung des vorübergehenden CbCR Safe Harbour (Ziff. 3) finanzielle Auswirkungen zeitigen, die dazu führen, dass das Aufkommen eher geschmälert werden dürfte. Wenn die OECD/G20-Steuerbelastung ohne vorübergehenden CbCR Safe Harbour unter 15 Prozent und mit vorübergehenden CbCR Safe Harbour mindestens 15 Prozent beträgt, hat dies Einfluss auf die Höhe der Einnahmen aus der schweizerischen Ergänzungssteuer. Diese würden tiefer als in der Botschaft geschätzt ausfallen, da ein Teil der Unternehmen mittels vorübergehenden CbCR Safe Harbour keine Ergänzungssteuer zahlen muss, obgleich die tatsächliche GloBE-Steuerbelastung unter 15% liegt. Wengleich das Vorzeichen dieses Effekts bestimmt werden kann, ist jedoch keine Aussage bzgl. der quantitativen Bedeutung auf die tatsächlichen Ergänzungssteuereinnahmen möglich.

Würde die Schweiz auf die Einführung der QDMTT hingegen verzichten, würde ab 2024 Steuersubstrat aus der Schweiz in umsetzende Staaten abfliessen.

5.2 Finanzielle Auswirkungen mit Verhaltensanpassungen

Als steuerlich attraktives Land büsst die Schweiz infolge des OECD/G20-Projekts an Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Hochsteuerländern ein. Gegenüber Staaten mit keiner oder tieferer Steuerbelastung als die Schweiz gewinnt sie hingegen an steuerlicher Attraktivität, sofern auch diese Staaten eine nationale Ergänzungssteuer einführen bzw. die Steuererhöhung über die IIR ausländischer Staaten bewirkt wird. In der Summe dürfte die Mindestbesteuerung tendenziell zu einer Schmälerung der steuerlichen Standortattraktivität der Schweiz führen. Diese Einbusse an Standortattraktivität akzentuiert sich, wenn es tief besteuern Staaten gelingt, weiterhin ein attraktiveres Steuerbelastungsniveau als die Schweiz anzubieten. Da die Mindeststeuer im Jahr 2024 erst von einem Teil der Staaten umgesetzt wird, ist mit solchen Fallkonstellationen zu rechnen. Wenn hingegen namentlich die EU-Staaten, wie in der EU-Richtlinie vorgesehen, die UTPR per 2025 einführen, reduzieren sich diese negativen Auswirkungen auf den Standort, weil Tiefbesteuerungen damit weitgehend ausgeschlossen wären.

Anpassungsreaktionen der Unternehmen könnten sich mittel- bis langfristig auf die Einnahmen aus nahezu allen Steuern und auf die Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen negativ auswirken. Gesamtstaatlich sind jedoch auch nach Verhaltensanpassungen Mehreinnahmen wahrscheinlicher als Mindereinnahmen, sofern die meisten Staaten eine QDMTT und/oder eine IIR einführen oder eine relevante Anzahl von Staaten die UTPR einführen. In diesem Fall würde die Schweiz nur gegenüber hoch besteuern Ländern an steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit einbüssen.

Innerhalb der Schweiz sind Verhaltensanpassungen durch die Kantone möglich. Die Aufteilung der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zwischen Bund und Kantonen

³⁶ BSS, Studie zur OECD-Mindeststeuer, Basel, 22.07.2022, abrufbar unter: https://www.bss-basel.ch/files/berichte/BSS_OECD-Mindeststeuer.pdf

wurde im politischen Prozess intensiv debattiert. Der Bundesrat hatte in der Vernehmlassung vorgeschlagen, die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zu 100% bei den Kantonen zu belassen. Die letztendlich beschlossene Verteilung – der Bund erhält 25 % der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer und den Kantonen werden 75 % zugesprochen – stellt einen Kompromiss dar, welchen Vertreterinnen und Vertreter von Bund, Kantonen und Gemeinden ausgehandelt haben und welcher im Parlament und in der Volksabstimmung vom 18. Juni 2023 eine Mehrheit fand.

Aufgrund der Partizipation des Bundes an den Einnahmen der Ergänzungssteuer besteht grundsätzlich für steuerlich attraktive Kantone ein Anreiz, die Ergänzungssteuer mittels Anpassung des kantonalen Steuertarifs zu unterlaufen. In einigen Kantonen wurden Tarifänderungen bereits beschlossen (GE, NE, SH). Dies hat die folgenden Konsequenzen:

- Gesamtstaatlich dürften die Aufkommenseffekte nicht besonders ins Gewicht fallen. Unterschiede könnten sich ergeben, da die Kantone bei einer rein kantonalen Lösung die Vorgaben der Mindestbesteuerung vermutlich nicht erfüllen: Einerseits unterscheidet sich die OECD/G20-Bemessungsgrundlage von der schweizerischen Bemessungsgrundlage. Weiter kumuliert das GloBE-Regelwerk sämtliche Ergebnisse innerhalb der Schweiz, also aus Sicht der jeweiligen Kantone auch ausserkantonale. Schliesslich dürfte das Separieren von betroffenen und nicht betroffenen Unternehmen schwierig sein. Es ist daher auch ein «Überschiessen» über die OECD-Mindeststeuerbelastung möglich.
- Jedoch ändert sich die Struktur der Einnahmen. Die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer würden tiefer ausfallen, im Gegenzug dürften die Einnahmen aus den kantonalen Gewinnsteuern infolge der Tarifänderung steigen.
- Mit Blick auf die verschiedenen Staatsebenen dürften die Kantone insgesamt mehr Einnahmen generieren; die Einnahmen des Bundes wären daher tiefer als ohne Verhaltensanpassungen der Kantone.
- Bezüglich der Auswirkungen auf den Finanzausgleich ist festzuhalten, dass diese stärker ausfallen, wenn Kantone ihrerseits die Gewinnsteuerbelastung anpassen und der Ertrag der Ergänzungssteuer damit geringer ausfällt. Damit würde das Volumen des Ressourcenausgleichs zunehmen. Da der Bund 60 Prozent des Ressourcenausgleichs finanziert, würde er trotz geringeren Einnahmen aus der Ergänzungssteuer stärker belastet.

5.3 Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Mindestbesteuerung und deren Überführung in das nationale Recht wurden in der Botschaft des Bundesrates beschrieben.³⁷ Bezüglich des Effizienz- und Standortziels und des administrativen Aufwands ergeben sich durch die Mindestbesteuerung negative volkswirtschaftliche Auswirkungen, unabhängig davon, ob die Schweiz die Mindestbesteuerung gleichzeitig mit anderen Staaten wie der EU umsetzt oder nicht. Würde sie 2024 noch keine Ergänzungssteuer einführen, könnten ausländische umsetzende Staaten bei einem Teil der in der

³⁷ S. Botschaft zum Bundesbeschluss, Ziff. 4.1.2 und 6.7

Schweiz tätigen Unternehmensgruppen die Mindestbesteuerung durchsetzen; damit würde auch Steuersubstrat ins Ausland abfliessen. In der Summe begünstigt das OECD/G20-Projekt bezüglich des Steuerwettbewerbs tendenziell Länder mit insgesamt hoher Standortattraktivität bei gleichzeitig hoher Gewinnsteuerlast. Als steuerlich attraktives Land büsst die Schweiz infolge der Reform an Wettbewerbsfähigkeit gegenüber dieser Gruppe ein. Gegenüber Staaten mit keiner oder tieferer Steuerbelastung verbessert sich hingegen die Position der Schweiz, sofern die OECD/G20-Mindestbesteuerung von vielen Ländern umgesetzt oder sie durch umsetzende Staaten mittels IIR oder UTPR auch in nicht-umsetzenden Staaten durchgesetzt wird. In jedem Fall sorgt die Gewährung des Substanzabzugs dafür, dass der Wettbewerb um Realkapital tendenziell weniger stark beeinträchtigt wird als der Wettbewerb um mobile Unternehmensgewinne. Mit Hilfe des Substanzabzugs wird der Anreiz geschaffen, in steuerlich attraktiven Ländern möglichst viel Substanz anzusiedeln.

Grundsätzlich schränkt die OECD-Mindestbesteuerung den internationalen Steuerwettbewerb ein. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Staaten in geringerem Masse im Wettbewerb um mobile Unternehmen stehen. Es ist stattdessen damit zu rechnen, dass sich die Intensität des Wettbewerbs tendenziell weg von den Steuern auf andere Standortfaktoren verlagert. Dazu gehören auch eine gut ausgebaute Infrastruktur und qualifiziertes Arbeitskräftepotenzial, es könnten aber auch Direktbeiträge an Unternehmen zukünftig an Bedeutung gewinnen. Diese können bspw. in Form von Subventionen resp. sog. erstattungsfähigen Steuergutschriften (Qualified refundable tax credits, QRTC) erfolgen.

Der Bund wird seinen Anteil an den Ergänzungssteuereinnahmen für höhere Zahlungen in den Finanzausgleich und für allgemeine Massnahmen zur Förderung des Standorts verwenden, die der Gesamtwirtschaft zugutekommen werden. Auch auf kantonaler Ebene ist mit Massnahmen zur Förderung des Standorts zu rechnen. Im Rahmen der Berichterstattung zum Postulat 22.3893 wurden die kantonalen Pläne bezüglich Massnahmen als Reaktion auf die Umsetzung der OECD-Mindeststeuer erfragt. Die Mehrheit der Kantone kann im jetzigen Stadium (noch) keine endgültige Antwort geben, sondern lediglich potenzielle Stossrichtungen skizzieren. Eine Minderheit der Kantone (AI, BE, GL, JU, OW, VS, ZH) plant derzeit weder Anpassungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung noch andere steuerliche oder nicht-steuerliche Massnahmen zur Verwendung der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer. Einige Kantone (AG, AR, GE, LU, NE, SH, VD) planen oder vollzogen bereits Anpassungen bei der Gewinn- und/oder Kapitalsteuer. (Mögliche) Anpassungen bei bestehenden steuerlichen Erleichterungen, die im Rahmen der STAF eingeführt wurden (Patentbox oder F&E-Abzug), werden von wenigen Kantonen erwähnt (LU, SG). Etwas mehr als die Hälfte der Kantone (AG, AR, BL, FR, GR, LU, NW, SG, TI, TG, UR, SZ, VD, ZG) prüft Direktbeiträge an Unternehmen. In einem Teil dieser Kantone wird wiederum die Einführung eines QRTC erwogen. Auch gibt es Unterschiede hinsichtlich des avisierten Fördergegenstands. Einige Kantone erwähnen in allgemeiner Form Massnahmen in Forschung und Entwicklung (F&E), andere wollen (auch) im Bereich der Nachhaltigkeit (z.B. in ESG-Massnahmen [GR, ZG] oder der erneuerbaren Energien [TG, VD]) fördern. Einige Kantone (AR, BL, LU, SZ, NW, ZG) denken darüber hinaus auch über Massnahmen bei natürlichen Personen nach (z.B. Ausbau der Kinderbetreuung oder auch steuerliche Entlastungen).

Bei der nationalen Umsetzung stand ein möglichst einfaches administratives Verfahren für die Unternehmen im Vordergrund. Die administrative Umsetzung achtet darauf, dass ein Kanton für die gesamte Unternehmensgruppe zuständig ist (One-Stop-Shop). Die Verteilung der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer erfolgt im Hintergrund durch den veranlagenden Kanton und führt für die Unternehmensgruppe nicht zu zusätzlichem administrativem Aufwand. Mit der Portalpflicht geht ebenfalls eine administrative Erleichterung einher.

Es sind Fallkonstellationen möglich, in welchen der für die Veranlagung zuständige Kanton keine Einnahmen aus der Ergänzungssteuer erhalten wird. Um eine reibungslose Veranlagung zu gewährleisten, sieht die Vorlage vor, dem One-Stop-Shop eine Entschädigung für seine Veranlagungstätigkeit von maximal 100 000 Franken pro Veranlagung aus dem Kantonsanteil der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zu gewähren. Dadurch reduzieren sich die potenziellen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer der übrigen Kantone mit Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe um diesen Betrag.

Nichtsdestotrotz wird sich für die betroffenen Unternehmensgruppen der administrative Aufwand gegenüber dem Status quo spürbar erhöhen: Zudem ist der administrative Aufwand auch vom Verhalten anderer Staaten abhängig. Die administrative Komplexität dürfte insbesondere dann recht hoch ausfallen, wenn ein Teil der Staaten die Reform umsetzt, ein anderer Teil dagegen nicht, letzterer aber weiterhin an bestehenden CFC-Regeln festhält. Unabhängig von der Einführung der nationalen Ergänzungssteuer in der Schweiz, rührt ein Grossteil des zusätzlichen administrativen Aufwands der Unternehmensgruppen aus dem OECD/G20-Projekt an sich, da viele von ihnen Geschäftseinheiten in den umsetzenden Staaten haben.

Immerhin erhalten die betroffenen Unternehmensgruppen mit dem GIR ein standardisiertes Formular an die Hand, welches ihnen hilft, die erforderlichen Daten zusammenzustellen. Ferner reduzieren die GloBE Safe Harbours sowohl bei den Unternehmensgruppen als auch bei den Steuerbehörden den administrativen Aufwand.

5.4 Ressourcen

Die Umsetzung der OECD/G20-Mindestbesteuerung ist mit einem Mehraufwand bei den kantonalen Steuerverwaltungen und bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung verbunden:

- Personal: Die Umsetzung, die Aufsicht, der internationale Austausch usw. führen zu zusätzlichem Personalaufwand auf beiden Staatsebenen.
- IT: Das ePortal der Kantone und die Applikation zum internationalen Austausch des Bundes führen ebenfalls zu erhöhtem Sachaufwand auf beiden Staatsebenen.

6 Rechtliche Aspekte

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

