



17. August 2022

22.036

Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20 Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft)

Steuerliche Fragen

1. Ausgangslage

Die Mitglieder der WAK-S haben der Verwaltung im Nachgang zu ihrer Sitzung vom 27. und 28. Juni 2022 schriftliche Anfragen zur Beantwortung zugestellt. In der vorliegenden Notiz nimmt die Verwaltung zu den folgenden steuerlichen Fragen Stellung:

- | | | |
|------|---|----------|
| (5) | Harmonisierungsansatz: Wie wäre der von Frau Prof. Opel vorgeschlagene «Harmonisierungsansatz» in Verfassung und Gesetz zu gestalten? Vorteile? Nachteile? | 2 |
| (23) | An der Anhörung wurde von Frau Opel darauf hingewiesen, dass nur eine Änderung der Bestimmungen zur Steuerharmonisierung genügen würde. Was hält der Bundesrat von diesem Vorschlag und wie sollte diese Änderung ausgestaltet werden? | 2 |
| (18) | Bitte Präzisierungen zur Bemessungsgrundlage, falls mehr Informationen vorliegen als beim Verfassen der Botschaft, inklusive zum Substanzabzug, seiner Wirkung und Bedeutung. | 3 |
| (17) | Ist die Annahme richtig, dass Patent Boxen nicht tel quel verboten sind, aber dass Unternehmen, die von Säule 2 betroffen sind, sie nicht mehr anwenden können, dass sie also bei der Ermittlung des massgeblichen Gewinns keine Rolle mehr spielen? Oder ist das Instrument jetzt für alle Firmen verboten? | 4 |
| (19) | Mit den Bestimmungen in Art. 129a BV werden dem Bund weitreichende Ausnahmen gewährt. Braucht es die sehr weitreichende Entbindung von den Steuergrundsätzen in Art. 129a? Könnten die Ausnahmen nicht enger gefasst werden und auf einzelne Bestimmungen verzichtet werden, wie z.B. 129a Abs. 3 Bst. d? | 4 |
| (21) | Der Schwellenwert wird in Euro angegeben. Die Nennung einer Fremdwährung in der Bundesverfassung ist unüblich. Wie könnte der Schwellenwert in Landeswährung angegeben werden?..... | 5 |

(22)	Der Kantonsanteil an der Ergänzungssteuer ist in den Übergangsbestimmungen festgehalten. Weshalb ist diese Bestimmung nicht in Art 129a?	6
------	---	----------

2. Antworten zu den Fragen

- | | |
|------|---|
| (5) | Harmonisierungsansatz: Wie wäre der von Frau Prof. Opel vorgeschlagene «Harmonisierungsansatz» in Verfassung und Gesetz zu gestalten? Vorteile? Nachteile? |
| (23) | An der Anhörung wurde von Frau Opel darauf hingewiesen, dass nur eine Änderung der Bestimmungen zur Steuerharmonisierung genügen würde. Was hält der Bundesrat von diesem Vorschlag und wie sollte diese Änderung ausgestaltet werden? |

Prof. Dr. Andrea Opel hat der ESTV auf Anfrage eine Beschreibung ihres Alternativmodells «umfassende Harmonisierungskompetenz» sowie dessen Vor- und Nachteile zukommen lassen. Sie finden dieses Papier in Beilage 1.

Dieser Alternativvorschlag beschränkt sich bereits in der Grundnorm (Art. 129a E-BV) auf die Mindestbesteuerung. Die Besteuerung im Marktstaat (Säule 1 des OECD/G20-Projekts) ist nicht Gegenstand der Überlegungen von Prof. Opel. Ebenso wenig äussert sie sich zur Übergangsbestimmung (Art. 197 Ziff. 15¹ E-BV). Um ein Inkrafttreten per 1. Januar 2024 sicherzustellen, müsste der Bundesrat auch beim Konzept von Prof. Opel mit Übergangsbestimmungen in der BV dazu ermächtigt werden, eine temporäre Verordnung zu erlassen.

Prof. Opel schlägt vor, die OECD/G20-Mindestbesteuerung mittels erhöhter kantonaler Steuern sicherzustellen, wobei der Bund diese Höherbesteuerung regeln würde. Der Bund könnte diese Harmonisierungskompetenz mit einer Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) oder einem eigenen Bundesgesetz ausüben. Bei dieser Ausgestaltung ist eine Abweichung von den maximalen Sätzen der direkten Bundessteuer gemäss Artikel 128 Absatz 1 BV nicht notwendig.

Der Bundesrat hat in der Botschaft ausgeführt, dass die Mindestbesteuerung sowohl als Bundessteuer oder als kantonale Steuer ausgestaltet werden kann. Dieser Entscheid soll dem Gesetzgeber überlassen werden. Die Übergangsbestimmungen sehen für die befristete Verordnung des Bundesrats eine Bundessteuer vor.

Da der Eingriff in das schweizerische Steuersystem so gering wie möglich gehalten werden soll, steht für den Bundesrat eine generelle Erhöhung der Steuersätze für sämtliche Unternehmen nicht zur Diskussion. Die gezielte Umsetzung beschränkt auf Unternehmensgruppen, die in den Anwendungsbereich der OECD/G20-Mindestbesteuerung fallen, kann sowohl bei der Bundessteuer als auch bei einer Harmonisierung der kantonalen Steuern mit der Ergänzungssteuer umgesetzt werden. Ebenso soll sich die zusätzliche Besteuerung in der Schweiz auf das nötige Ausmass beschränken. Damit ist der Ergänzungssteuerbetrag einer Unternehmensgruppe in beiden Varianten gleich hoch.

Die Ausgestaltung als Bundessteuer oder über eine Harmonisierung der kantonalen Steuern hat keinen Einfluss auf den Vollzug, da auch für die Bundessteuer ein Vollzug durch die Kantone

¹ Die endgültige Ziffer dieser Übergangsbestimmungen wird nach der Volksabstimmung von der Bundeskanzlei festgelegt.

vorgesehen ist. Ebenso wenig präjudiziert diese Frage die Verteilung der Einnahmen zwischen Bund und Kantonen, da sowohl bei einer Bundessteuer ein Kantonsanteil möglich wäre, wie auch bei der kantonalen Umsetzung der Bund berücksichtigt werden könnte. Die Wahl der Umsetzung hat keinen Einfluss auf die Methode der Zuweisung der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer auf die Kantone.

Wichtig ist die internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks, weil sich andernfalls für die betroffenen Unternehmensgruppen ein Mehraufwand ergibt. Ausländische Steuerbehörden könnten sich im Einzelfall veranlasst sehen, zu prüfen, ob eine Unternehmensgruppe in der Schweiz die Mindestbesteuerung tatsächlich erreicht, was einerseits zusätzlichen administrativen Aufwand verursachen würde. Andererseits kann auch eine doppelte Besteuerung resultieren, wenn das Ausland nebst der schweizerischen Ergänzungssteuer auch eine zusätzliche Besteuerung erhebt.

Nach Einschätzung des Bundesrats dürfte eine Bundessteuer gegenüber einer kantonalen Steuer mit Blick auf die internationale Akzeptanz vorteilhaft sein. Eine Bundesteuer signalisiert eine einheitliche Anwendung unter Aufsicht einer einzigen zuständigen Behörde. Dies dürfte den Erwartungen der OECD und der Mitgliedsstaaten des Inclusive Framework auch unter dem Aspekt der länderweisen Betrachtung der Mindestbesteuerung am ehesten entsprechen und somit auch im Peer Review Prozess und in der Anwendung im Einzelfall vorteilhaft sein.

Überdies ist zu beachten, dass auch eine reine Harmonisierungskompetenz des Bundes bei der Umsetzung der Mindestbesteuerung einen nicht zu unterschätzenden Eingriff in die geltende Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen darstellen würde. Aufgrund der erwähnten länderweisen Betrachtung müsste die Harmonisierung weit umfassender sein als heute, um sicherstellen zu können, dass die Ergänzungssteuer über alle involvierten Kantone hinweg die Mindestbesteuerung zielgenau erreicht und damit die unerwünschten, zusätzlichen Verfahren im Ausland vermieden werden können. Zudem wäre wohl, wie von Prof. Opel zutreffend im Papier in Beilage 1 erwähnt, auch bei einer kantonalen Steuer eine Aufsicht der ESTV über die Umsetzung vorzusehen, damit die so wichtige Rechtssicherheit gestärkt werden kann. Auch eine solche Aufsicht über kantonale Steuern wäre in der Schweizer Steuerlandschaft ein Novum.

(18) Bitte Präzisierungen zur Bemessungsgrundlage, falls mehr Informationen vorliegen als beim Verfassen der Botschaft, inklusive zum Substanzabzug, seiner Wirkung und Bedeutung.

Seit der Verabschiedung der Botschaft wurden seitens der OECD/G20 keine weitergehenden Informationen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage publiziert.

Die Mindestbesteuerung wird auf Basis einer international vereinheitlichten Bemessungsgrundlage erhoben. Sie wird anhand anerkannter Rechnungslegungsstandards mit einigen Korrekturen ermittelt. Die Mustervorschriften und der dazugehörige Kommentar sind in diesem Bereich sehr detailliert. Zudem sind weitere Arbeiten in der OECD zur Präzisierung und Konkretisierung der Mustervorschriften mit dem Ziel einer global einheitlichen Praxis bei der Anwendung der Mustervorschriften geplant.

Die Mustervorschriften sehen vor, dass die Ergänzungssteuer auf dem Übergewinn erhoben wird. Dieser Übergewinn ist der Gewinn gemäss OECD/G20-Bemessungsgrundlage abzüglich des Substanzabzugs. Dieser Substanzabzug wird auf materiellen Vermögenswerten und Lohnkosten gewährt und begünstigt die Unternehmen, welche umfangreiche Anlagen oder Personal, z.B. für Produktion oder Forschung, haben. Auf dem betreffenden Betrag wird keine

Ergänzungssteuer erhoben und es bleibt damit bei der normalen Gewinnsteuer. Der Substanzabzug hat daher - wenn er gemacht werden kann - eine Reduktion der Mindestbesteuerung zur Folge.

Vorausgesetzt ist, dass die materiellen Vermögenswerte und das Personal im jeweiligen Land liegen resp. tätig sind. Dem Bund liegen noch keine Zahlen vor, um die Bedeutung des Substanzabzuges einzuschätzen.

(17) Ist die Annahme richtig, dass Patent Boxen nicht tel quel verboten sind, aber dass Unternehmen, die von Säule 2 betroffen sind, sie nicht mehr anwenden können, dass sie also bei der Ermittlung des massgeblichen Gewinns keine Rolle mehr spielen? Oder ist das Instrument jetzt für alle Firmen verboten?

Die mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) eingeführten Sonderregelungen zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E; Patentbox und Zusatzabzug für F&E) bleiben rechtlich unverändert bestehen. Sie können damit von allen Unternehmen - auch von der Mindestbesteuerung betroffenen - weiterhin beansprucht werden.

Bei Anwendung der Patentbox wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten mit einer Ermässigung in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen. Diese Reduktion des steuerbaren Gewinns ist für die Bemessungsgrundlage unter OECD/G20 nicht vorgesehen. Es ist daher möglich, dass die Mindestbesteuerung durch die Anwendung der Patentbox unterschritten wird und es in der Folge – bei von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen - zu einer Ergänzungssteuer kommt. Im Umfang dieser Ergänzungssteuer wird die Wirkung der Patentbox neutralisiert.

Bei der Berechnung der Ergänzungssteuer wird im Einklang mit den Mustervorschriften ein Abzug für materielle Vermögenswerte und Lohnkosten (sog. Substanzabzug) berücksichtigt. Dieser Substanzabzug kann auch Unternehmen, welche F&E-Entlastungsmassnahmen erhalten, geltend gemacht werden. Im Umfang des Substanzabzugs bleibt dann die Wirkung der F&E-Entlastungsmassnahmen erhalten.

Bei nicht von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen behalten die F&E-Entlastungsmassnahmen ihre Wirkung uneingeschränkt.

(19) Mit den Bestimmungen in Art. 129a BV werden dem Bund weitreichende Ausnahmen gewährt. Braucht es die sehr weitreichende Entbindung von den Steuergrundsätzen in Art. 129a? Könnten die Ausnahmen nicht enger gefasst werden und auf einzelne Bestimmungen verzichtet werden, wie z.B. 129a Abs. 3 Bst. d?

Bei der Umsetzung der Mindestbesteuerung soll gemäss Botschaft des Bundesrates so gering wie möglich in das schweizerische Steuersystem eingegriffen werden. Gleichzeitig soll der Bundesgesetzgeber indes über den nötigen rechtlichen Spielraum verfügen, um die gesamtwirtschaftlichen Interessen der Schweiz zu wahren. Angesichts der zahlreichen bestehenden Unsicherheiten und der ungewissen künftigen internationalen Entwicklungen lässt sich derzeit noch nicht abschliessend beurteilen, welche Umsetzungsmodalitäten mittel- bis längerfristig am besten geeignet sein werden, um diese Interessen zu wahren.

Die gezielte Umsetzung kann mit verschiedenen verfassungsrechtlichen Grundsätzen kollidieren.

Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV): Die Abweichung ist notwendig, da das OECD/G20-Projekt eine unterschiedliche Besteuerung in Abhängigkeit von der Umsatzstärke vorsieht. Dieses Kriterium ist nicht immer ein geeignetes Kriterium für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die Umsatzgrenzen von 20 Mia. Euro (Säule 1) bzw. 750 Euro (Säule 2) lassen sich sachlich kaum begründen.

Höchstbelastung, Vollzug (Art. 128 Abs. 1 und 4 erster Satz BV): Artikel 128 BV beschränkt die Höhe des Steuersatzes beim Bund auf 8,5 Prozent bei den juristischen Personen sowie 11,5 Prozent bei den natürlichen Personen. Die Mindestbesteuerung sieht jedoch 15 Prozent vor, weshalb bei einer Ausgestaltung als Bundessteuer die verfassungsrechtlichen Höchstsätze überschritten werden müssen. Bei der Marktstaatbesteuerung erscheint es fraglich, ob die Besteuerung von Unternehmen, die über keine physische Präsenz in der Schweiz verfügen, mit vernünftigem administrativem Aufwand durch die Kantone vollzogen werden kann. Da der Vollzug der direkten Bundessteuer von Verfassung wegen bei den Kantonen liegt, kann hier eine Abweichung notwendig werden.

Ausnahmen von der Steuerharmonisierung (Art. 129 Abs. 2 BV): Die geltende Harmonisierungskompetenz des Bundes erstreckt sich insbesondere nicht auf Steuertarife und Steuersätze. Sollte der Bundesgesetzgeber die Mindestbesteuerung als kantonale Steuer ausgestalten, muss er dafür in die Tarifhoheit der Kantone eingreifen können, um die Mindestbesteuerung vorzugeben. Ohne diese Kompetenz wäre es dem Gesetzgeber verunmöglicht, die Mindestbesteuerung mittels harmonisierter kantonaler Steuern umzusetzen.

(21) Der Schwellenwert wird in Euro angegeben. Die Nennung einer Fremdwährung in der Bundesverfassung ist unüblich. Wie könnte der Schwellenwert in Landeswährung angegeben werden?

Die Mustervorschriften sehen verschiedene Betragsgrenzen vor, welche jeweils in Euro festgesetzt sind; so auch die zentrale Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro. Der Kommentar zu den Mustervorschriften empfiehlt, die Grenzen auch bei der Umsetzung ins nationale Recht jeweils in Euro festzusetzen. Soweit die nationale Umsetzung die Grenze in einer lokalen Währung vorsieht, ist dieses Land dazu angehalten, die Grenze jährlich anhand des Wechselkurses gegenüber dem Euro anzupassen.

Die Umsatzgrenze in Schweizer Franken müsste daher jährlich angepasst werden, um dem Gegenwert von 750 Millionen Euro zu entsprechen.

Möglicherweise werden die Regeln, welche das Implementation Framework zur Umsetzung erarbeitet, eine Methode zur Anpassung der Beträge in Fremdwährungen beinhalten. Diese Methode wäre dann als Teil des Common Approach zu übernehmen. Es besteht daher ein Risiko, dass die nachfolgende Verfassungsbestimmung mit dieser heute noch nicht bekannten Methode der OECD/G20 in Widerspruch steht.

Art. 197 Ziff. 15

² Er beachtet dabei folgende Grundsätze:

- a. Die Vorschriften gelten für die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, die einen konsolidierten jährlichen Umsatz von 750 Millionen Franken erreicht. Diese Umsatzgrenze ist bei Inkrafttreten und jeweils per 31. Dezember jeden Jahres an den Gegenwert von 750 Millionen Euro anzupassen und gilt für das folgende Kalenderjahr. Die Umsatzgrenze wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement publiziert.

Die vorstehende Alternative enthält zwar eine Umsatzgrenze in Schweizer Franken, muss aber Bezug auf einen Euro-Betrag nehmen. Um die Nennung einer Fremdwährung in der Verfassung gänzlich zu vermeiden, wäre ein direkter Verweis auf die Mustervorschriften möglich.

Art. 197 Ziff. 15

² Er beachtet dabei folgende Grundsätze:

- a. Die Vorschriften gelten für die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, die einen konsolidierten jährlichen Umsatz erreicht, der nach den anwendbaren Mustervorschriften festgelegt wird.

(22) Der Kantonsanteil an der Ergänzungssteuer ist in den Übergangsbestimmungen festgehalten. Weshalb ist diese Bestimmung nicht in Art 129a?

Artikel 129a E-BV bildet die Grundlage für die Umsetzung beider Säulen des OECD/G20-Projekts in das nationale Recht. Die Einführung der Mindestbesteuerung bedarf grundsätzlich eines Bundesgesetzes. Dabei kann diese als Bundessteuer oder als kantonale Steuer ausgestaltet werden. Dieser Entscheid soll dem Gesetzgeber überlassen werden.

Da der Kantonsanteil nur für eine Bundessteuer festzulegen ist, erscheint es sinnvoll, diese als Teil der Vorgaben für eine Bundessteuer in die Übergangsbestimmungen aufzunehmen.

Bereits die geltende Verfassung sichert den Kantonen indes einen Mindestanteil an einer neuen Bundessteuer. Sofern der Gesetzgeber sich für eine Bundessteuer entscheidet, wäre Artikel 128 Absatz 4 zweiter und dritter Satz BV als untere Grenze zu beachten. Entsprechend stehen den Kantonen mindestens 17 Prozent des Rohertrages einer sich auf Artikel 129a E-BV stützenden Bundessteuer zu. Bei der geltenden direkten Bundessteuer besteht derzeit ein Kantonsanteil von 21.2% (vgl. Art. 196 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG).

In den Übergangsbestimmungen zur Einführung der Mindestbesteuerung schlägt der Bundesrat eine Bundessteuer mit einem Kantonsanteil von 75% vor.