

Offene (politische) Fragen zur Umsetzung

Peter Hongler

Zürich 16. Mai 2022





Hongler Peter

- BLAW/MLAW Universität Bern
- Dr. iur. Universität Zürich
- Dipl. Steuerexperte
- Professor für Steuerrecht Universität St. Gallen
- Direktor IFF-HSG
- Konsulent Walder Wyss

Übersicht

1. Bundes- vs. Kantonskompetenz
2. Wechsel von der Super Deduction / Patent Box zu einem Qualified Tax Credit
3. Welche Standards? / Verfahrensfragen

Bundes- vs. Kantonskompetenz

Art. 129a Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen

¹ Der Bund kann Vorschriften über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen erlassen. Er kann insbesondere eine Besteuerung im Marktstaat und eine Mindestbesteuerung vorsehen.

² Er orientiert sich dabei insbesondere an internationalen Standards und Modellregelungen.

³ Soweit es mit den internationalen Entwicklungen vereinbar ist, kann er zur Wahrung der Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft abweichen von:

- a. den Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Artikel 127 Absatz 2;
- b. den maximalen Steuersätzen gemäss Artikel 128 Absatz 1;
- c. den Vorschriften über den Vollzug und den Kantonsanteil gemäss Artikel 128 Absatz 4;
- d. den Ausnahmen von der Steuerharmonisierung gemäss Artikel 129 Absatz 2.

Bundes- vs. Kantonskompetenz

Vorschlag IFF-HSG

Art. 129a E-BV

ersatzlos streichen bzw. ersetzen durch:

Art. 129 Abs. 4 E-BV

Zur Wahrung der Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft verursacht durch Veränderungen der internationalen Steuerordnung kann der Bund den Kantonen umfassende Harmonisierungsvorgaben machen. Art. 129 Abs. 2 findet diesfalls keine Anwendung.

Bundes- vs. Kantonskompetenz

- Mögliche Varianten:
 - Option 1: Erhebungs- und Veranlagungskompetenz des Bundes
 - Option 2: Model «Aufsicht Kantone»
 - Option 2a: Interkantonales Konkordat – Bestimmung eines Lead-Kantons
 - Option 2b: Jeder Kanton veranlagt wie bisher

Bundes- vs. Kantonskompetenz

- Beurteilung Optionen
 - **Option 1: Erhebungs- und Veranlagungskompetenz des Bundes**
 - Paradigmenwechsel (!)
 - Neu-Aufbau von Veranlagungskompetenzen auf Bundesebene
 - Dambruch → Warum sollen Kantone überhaupt noch die gewöhnliche Gewinnsteuer veranlagern?

Bundes- vs. Kantonskompetenz

- Beurteilung Optionen
 - **Option 2: Modell Aufsicht Kantone**
 - Existierendes Gewinnsteuer-Know How kann genutzt werden
 - Ansprechspartner bleiben die gleichen
 - Diverse offene Fragen:
 - Gibt es einen Lead-Kanton
 - Welcher Kanton ist der Lead-Kanton?

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit?

Ein qualifizierter, erstattungsfähiger Tax Credit wird für die Zwecke der GloBE-Regeln als «Income» behandelt, was bedeutet, dass der Tax Credit im Nenner der ETR-Berechnung berücksichtigt wird und nicht als Minderung der Steuern einer konstituierenden Einheit in dem Jahr behandelt wird, in dem die Erstattung oder Gutschrift beantragt wird.

- **D.h. die GloBE-Rules sehen eine Korrekturvorschrift vor zugunsten der steuerpflichtigen Person**
- **Die Korrekturvorschrift hängt jedoch von der innerstaatlichen Gestaltung des Tax Credits ab**
- **Qualified Tax Credit ist effektiver als Super Deduction/Patent Box**

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit?

Erfolgsrechnung					
Ertrag	1500				
(-) Sonstiger Aufwand	750				
(-) F&E Personalaufwand (Inland)	250				
(-) F&E Aufwand Dritte (Inland)	0				
(=) Reingewinn	500				
F&E Sonderabzug					
F&E Personalaufwand (Inland)	250				
(+) Zuschlag 35%*	87.5				
(+) F&E Aufwand Dritte (Inland)	0				
(-) Abschlag 20%	0				
(=) Total	337.5				
Sonderabzug	168.75	50%			
Methode Super Deduction					
Gewinnsteuerberechnung					
Steuerbarer Gewinn Bund (>=0)	500				
Steueraufwand Bund	39.17050691	8.50%			
Steuerbarer Gewinn Bund nach Steuer	460.8294931				
Steuerbarer Gewinn Kanton (>=0)	331.25				
Steueraufwand Kanton	24.53703704	8%			
Steuerbarer Gewinn Kanton nach Steuer (nach SD)	306.712963				
Steueraufwand Gesamt	63.70754395				
Effective Tax Rate Berechnung					
Covered Taxes	63.70754395				
GloBE Income or Loss	500				
ETR	12.7415%				
Methode Qualified Refundable Tax Credit					
Gewinnsteuerberechnung					
Steuerbarer Gewinn Bund (>=0)	500				
Steueraufwand Bund	39.17050691		± E19		
Steuerbarer Gewinn Bund nach Steuer	460.8294931				
Steuerbarer Gewinn Kanton (>=0)	500				
Steueraufwand Kanton	37.03703704		± E23		
Steuerbarer Gewinn Kanton nach Steuer	462.962963				
F&E Tax Credit	12.5			0.074	
Steueraufwand Gesamt	63.70754395				
Effective Tax Rate Berechnung					
Covered Taxes	76.20754395				
GloBE Income or Loss	512.5				
ETR	14.8698%				

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit?

Qualified Tax Credit-Voraussetzungen gemäss Model Rules:

- Der Tax Credit muss innerhalb von 4 Jahren ausbezahlt werden, ab dem Zeitpunkt, an dem die entsprechenden Bedingungen erfüllt wurden
- Falls der Tax Credit innerhalb der 4 Jahresfrist nicht vollständig aufgebraucht/verrechnet wurde, dann muss der Restbetrag erstattet werden
- Wird nur eine teilweise Rückerstattung gewährt, dann gilt dieser Anteil als qualifizierender Tax Credit unter Berücksichtigung der 4 Jahresfrist

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit

- **Ausgestaltung des Qualified Tax Credits:**
 - Anwendungsvoraussetzungen
 - Berechnung des Tax Credits
 - Auszahlungsmechanismus
 - Gestaltung der gesetzlichen Grundlage

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit

- **Anwendungsvoraussetzungen (I)**
 - Option 1: Orientierung an der Super Deduction
 - Option 2: Neugestaltung (siehe auch Berechnung des Tax Credits)
 - Ausweitung des F&E Begriffs
 - Anpassung des F&E Begriffs

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit

- **Anwendungsvoraussetzungen (II)**

- Option 1: Nur für «GloBE-Steuerpflichtige»
 - Problem 1: führt zu Verzerrungen zwischen grossen und kleinen Unternehmen, die auch ökonomisch problematisch sind
 - Problem 2: Verfassungskonformität
- Option 2: Für alle Unternehmen
- Option 3: Für alle Unternehmen aber optional

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit

- **Berechnung des Tax Credits (I)**
 - Nur Löhne?
 - Löhne plus 35%?
 - Drittentwicklungs-Kosten?
 - Weitere Investitionen?

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit

- **Auszahlung des Tax Credits (I)**
 - Vorfrage: Anrechnung an welche Steuern?
 - Gewinnsteuer
 - Mehrwertsteuer
 - Quellensteuer
 - Sozialversicherungsbeiträge

 - (Oder allenfalls reine Subvention?)

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit

▪ **Auszahlung des Tax Credits (II)**

- Wie gestalte ich den Auzahlungsmechanismus?
 - Ein Tax Credit gilt nur als qualified, wenn Auszahlung innerhalb von 4 Jahren garantiert ist. D.h. wollen wir genau diesen Mechanismus abbilden oder ein System bauen, dass davon abweicht, aber als «qualified» gilt?
 - Bei einer nur anteiligen Anrechnung, greift Korrekturvorschrift auch nur anteilig.
 - Es braucht aber in jedem Fall einen «praktischen Ertragsmechanismus»

138. The provisions of Article 8.3 on Administrative Guidance will apply to ensure consistency of outcomes in respect of the application of this standard. If those jurisdictions that adopt the common approach identify risks associated with the treatment of tax credits and government grants that lead to unintended outcomes, the relevant jurisdictions could be asked to consider developing further conditions for a Qualified Refundable Tax Credit or, if necessary, explore alternative rules for the treatment of tax credits and government grants. This analysis would be based on empirical and historical data with respect to the tax credit regime as a whole, and not on a taxpayer specific basis.

Super Deduction/Patentbox vs. Qualified Tax Credit?

1. Regulatorischer Rahmen:

a. WTO-Verträge

- → keine Exportsubventionen – gewöhnliche Tax Credits sind nicht schädlich..

b. Freihandelsabkommen

c. BV

- Wirtschaftsfreiheit

d. StHG

- Ist der Qualified Tax Credit noch eine steuerliche Förderung?
- Im nicht-steuerlichen Bereich haben die Kantone eine sehr weitgehende Subventionskompetenz

Welche Standards? / Verfahrensfragen

1. Grundsatz: Standard, der für Konsolidierungszwecke bei der UPE verwendet wird, ist auch bei der Berechnung der ETR in der Schweiz massgebend.
2. Noch ungelöst: Wer bestimmt über Konsolidierung?

Welche Standards? / Verfahrensfragen

- If it is not reasonably practicable to determine the Financial Accounting Net Income or Loss for a Constituent Entity based on the accounting standard used in the preparation of Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity, the Financial Accounting Net Income or Loss for the Constituent Entity for the Fiscal Year may be determined using another Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard if:
 - a. the financial accounts of the Constituent Entity are maintained based on that accounting standard;
 - b. the information contained in the financial accounts is reliable; and
 - c. permanent differences in excess of EUR 1 million that arise from the application of a particular principle or standard to items of income or expense or transactions that differs from the financial standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity are conformed to the treatment required under the accounting standard used in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

Welche Standards? / Verfahrensfragen

- **Acceptable Financial Accounting Standard** means *International Financial Reporting Standards (IFRS) and the generally accepted accounting principles of Australia, Brazil, Canada, Member States of the European Union, Member States of the European Economic Area, Hong Kong (China), Japan, Mexico, New Zealand, the People's Republic of China, the Republic of India, the Republic of Korea, Russia, Singapore, Switzerland, the United Kingdom, and the United States of America.*
- **Authorised Financial Accounting Standard**, in respect of any Entity, means *a set of generally acceptable accounting principles permitted by an Authorised Accounting Body in the jurisdiction where that Entity is located.*
- **Authorised Accounting Body** is *the body with legal authority in a jurisdiction to prescribe, establish, or accept accounting standards for financial reporting purposes.*

Welche Standards? / Verfahrensfragen

1. Das Outbound-Verhältnis ist unproblematisch, da die CH-Konzerne i.d.R. nach IFRS, Swiss GAAP FER oder US GAAP ihre Bücher führen.
2. Im Inbound-Verhältnis kann es durchaus vorkommen, dass «exotische» Standards verwendet werden (z.B. China GAAP)
3. Drei Optionen:
 - a. Akzeptanz aller Standards → Steuerprüfung m.E. durch CH-Behörden nicht mehr möglich → Selbstveranlagungssteuer → Hilft Bestätigung eines Auditors weiter?
 - b. Akzeptanz aller Standards mit Verpflichtung auf materielle Abweichungen zu IFRS, US GAAP, Swiss GAAP FER hinzuweisen
 - c. Akzeptanz von US GAAP, Swiss GAAP FER und IFRS (Standortnachteil? Akzeptanz durch IF? Konsequenzen einer Nicht-Akzeptanz)

Besten Dank für
Ihre Aufmerksamkeit

