

Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz

Eine problembezogene Übersicht

IFF-HSG*

Der vorliegende Beitrag soll eine Einführung in die Thematik der Sondernummer bieten. Neben einer allgemein gehaltenen Übersicht über die globale Mindeststeuer und deren Umsetzung in der Schweiz werden problembezogen einzelne Bereiche vertiefter betrachtet. So finden sich besondere Kapitel zum politischen Prozess, zur verfassungskonformen Umsetzung, zur völkerrechtskonformen Umsetzung und zu möglichen Fördermassnahmen zur Erhaltung der Standortattraktivität. In den übrigen Aufsätzen in dieser Sondernummer werden weitere Bereiche besprochen, die für die Schweiz zentral sind. Das Thema ist jedoch derart komplex und vielschichtig, dass auch diese Sondernummer nur einzelne Fragestellungen beleuchten kann und keinesfalls Anspruch auf Vollständigkeit erhebt.

Le présent article se veut une introduction à la thématique de ce numéro spécial. En plus d'un aperçu général de l'impôt minimum global et de sa mise en œuvre en Suisse, certains domaines seront examinés de manière plus approfondie en fonction des problèmes qui se posent. Ainsi, des chapitres particuliers seront consacrés au processus politique, à une mise en œuvre conforme à la Constitution, à une mise en œuvre conforme au droit international public et aux mesures d'encouragement possibles pour maintenir l'attrait de la place économique. Les autres articles de ce numéro spécial abordent d'autres domaines qui sont essentiels pour la Suisse. Le sujet est toutefois tellement complexe et diversifié que ce numéro spécial ne peut mettre en lumière que certaines questions et en aucun cas prétendre à l'exhaustivité.

* Verschiedene Mitarbeiter haben an diesem Beitrag und/oder am IFF-HSG Working Paper mitgewirkt (vgl. BERNDT et al.). In alphabetischer Reihenfolge: Thomas Berndt, Patrick Engstler, Nicolas Grieder, Peter Hongler, Jan-Marius Hübeler, Ariane Menzer, Florian Regli sowie Raoul Stocker. Zitierempfehlung: IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, FStR 2022, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 315.

Inhalt

1	Einleitung	317	7	Allgemeine Ausführungen zur Einführung der Ergänzungssteuer	329
2	Grundlagen zur globalen Mindeststeuer	317	7.1	Fokussierung auf QDMTT als nationale Ergänzungssteuer	329
2.1	Begriffliches	317	7.2	Subjektiver Anwendungsbereich	329
2.2	Entstehungsgeschichte und institutionelle Einordnung	317	7.2.1	International tätige Unternehmensgruppe mit einem Umsatz von mindestens EUR 750 Millionen	329
2.3	Ziele der globalen Mindeststeuer	318	7.2.2	Investment Fonds als ausgenommene Gesellschaften	329
2.4	Fiskalische Auswirkungen	319	7.3	Objektiver Anwendungsbereich	330
3	Status quo der Implementierung in der Schweiz (politischer Prozess)	319	7.3.1	Funktionsweise und Ermittlung der Ergänzungssteuer	330
3.1	Internationale Diskussion	319	7.3.2	Berechnung des Net GloBE Income	331
3.2	Politische Beratungen zur neuen BV-Bestimmung	320	7.3.3	Berechnung der Adjusted Covered Taxes	332
3.3	Neue Verordnungsbestimmungen	320	7.4	Exkurs: Besonderheiten der Internationalen Ergänzungssteuer	333
4	Verfassungskonforme Umsetzung (Kompetenzfrage)	320	7.4.1	Zur IIR	333
4.1	Grundlagen	320	7.4.2	Zur UTPR	333
4.2	Beurteilung von Art. 129a E-BV	321	8	Fördermassnahmen	333
4.3	Art. 197 Ziff. 14 Abs. 1 E-BV	322	8.1	Übersicht	333
4.4	Zwischenfazit	322	8.2	QRTC	334
5	Verfassungskonforme Umsetzung (Grundsätze der Besteuerung)	322	8.2.1	Vorgaben Model Rules und QRTC	334
5.1	Übersicht	322	8.2.2	Ausgestaltung des QRTC	334
5.2	Legalitätsprinzip	322	8.3	Reine Subventionen	335
5.2.1	Ergänzungssteuer auf Basis anerkannter Rechnungslegungsstandards	322	8.4	Problem der Rückverteilung	335
5.2.2	Lobbyismus und ökonomische Ratio	323	8.5	Rechtlicher Rahmen	336
5.2.3	Institutionelle Struktur, Ziele und Einflussnahme auf Standardsetzung	323	8.5.1	Vorgaben in der BV	336
5.2.3.1	IFRS	323	8.5.1.1	Übersicht	336
5.2.3.2	Swiss GAAP FER	324	8.5.1.2	Verfassungskonformität der vorgeschlagenen Fördermassnahmen?	337
5.2.4	Bisherige Berücksichtigung steuerlicher Überlegungen	325	8.5.2	Völkerrechtliche Vorgaben	337
5.2.5	Zwischenfazit	325	8.5.2.1	Freihandelsabkommen (inkl. EU-Beihilferecht)	337
5.3	Gleichbehandlungsgebot	326	8.5.2.2	WTO-Verträge	338
5.3.1	Vorbemerkungen	326	8.5.3	Bundesgesetze	340
5.3.2	Ungleichbehandlung aufgrund der GloBE Model Rules	326	8.5.3.1	StHG	340
6	Völkerrechtskonforme Umsetzung	327	8.5.3.2	BGBM	340
6.1	Verstoss gegen DBA	327	8.6	Weitere Fördermassnahmen	340
6.2	Verstoss gegen die Genuine Link Doctrine	328	9	Schlussfolgerungen	340
6.3	Zwischenfazit	328		Literatur	341
				Materialien	343

1 Einleitung

Der Zweck dieser Sondernummer ist, die zentralen Probleme der globalen Mindestbesteuerung wissenschaftlich darzustellen und problembezogene Wege aufzuzeigen, wie die Schweiz auf dieses regulative Monster im unilateralen Recht reagieren könnte.

Der vorliegende Beitrag soll eine Einführung in die Thematik der Sondernummer bieten. Zu diesem Zweck geben Abschn. 2 sowie Abschn. 7 einen Überblick über wesentliche Elemente der Mindestbesteuerung im Allgemeinen. Daneben werden problembezogen einzelne Bereiche vertiefter betrachtet. So finden sich besondere Kapitel zum politischen Prozess (Abschn. 3), zur verfassungskonformen Umsetzung (Abschn. 4 und 5), zur völkerrechtskonformen Umsetzung (Abschn. 6) und zu möglichen Fördermassnahmen zur Erhaltung der Standortattraktivität (Abschn. 8).

In den übrigen Aufsätzen in dieser Sondernummer werden weitere Bereiche besprochen, die für die Schweiz zentral sind. Das Thema ist jedoch derart komplex und vielschichtig, dass auch diese Sondernummer nur einzelne Fragestellungen beleuchten kann und keinesfalls Anspruch auf Vollständigkeit erhebt.

2 Grundlagen zur globalen Mindeststeuer

2.1 Begriffliches

In den Beiträgen der vorliegenden Ausgabe werden die folgenden neuen Steuern behandelt:

- Income Inclusion Rule (IIR), d. h. die Erhebung zusätzlicher Steuern im Staat der Ultimate Parent Entity (UPE) für im Ausland zu tief besteuerte Geschäftseinheiten;
- Undertaxed Payments Rule (UTPR), d. h. die Erhebung zusätzlicher Steuern im Staat einer zur Unternehmensgruppe gehörenden Entität für den Fall, dass innerhalb der Unternehmensgruppe keine IIR zur Anwendung kommt;
- Qualified Domestic Top-up Tax (QDMTT), d. h. die Erhebung zusätzlicher Steuern in einem Staat, um die Anwendung einer IIR oder einer UTPR im Ausland zu vermeiden.

Im inländischen Diskurs verwendet der Bundesrat im kürzlich veröffentlichten Verordnungsentwurf die Begriffe «Schweizerische Ergänzungssteuer» und «Internationale Ergänzungssteuer». Die Schweizerische Ergänzungssteuer ist die QDMTT, d. h. die Erhebung einer Steuer auf dem Gewinn einer Geschäftseinheit, die in der

Schweiz zugehörig ist.¹ Die IIR und UTPR fallen hingegen unter den Begriff Internationale Ergänzungssteuer, d. h. eine Steuer bemessen auf dem Gewinn von im Ausland zugehörigen Entitäten.²

2.2 Entstehungsgeschichte und institutionelle Einordnung

An dieser Stelle kann auf eine detaillierte Entstehungsgeschichte des BEPS-Projekts verzichtet werden.³ Dennoch sollen einzelne historische Überlegungen vorgenommen werden, um die Ratio der globalen Mindeststeuer zu kontextualisieren. Die ursprüngliche Zwecksetzung des BEPS-Projekts lag in der Bekämpfung von «*base erosion*» und «*profit shifting*», wobei die OECD in den Jahren 2013 – 2015 mögliche regulatorische Optionen untersucht und evaluiert hat und sich schliesslich auf einige wenige Mindeststandards und zahlreiche Empfehlungen geeinigt hat.

Das «heisse Eisen» der Besteuerung von global tätigen Unternehmen wurde jedoch nicht final gelöst, da bei Action 1 zur Besteuerung der digitalen Dienstleistungsindustrie (ausser zu Empfehlungen im MWST-Bereich) keine Einigung gefunden wurde. Offengelassen wurde insbesondere, ob von der Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Abstand genommen wird. Ein Abweichen von der Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung hätte ermöglicht, dass der Marktstaat rein digitale Aktivitäten besteuern könnte. Dieses Thema sollte im Nachgang an das BEPS-Projekt angegangen werden.

Da verschiedene Staaten im Anschluss an das BEPS-Projekt, aber auch schon während des BEPS-Projekts begonnen hatten, die digitale Dienstleistungsindustrie durch unilaterale Massnahmen zu besteuern (insb. durch sog. Digital Services Taxes, DSTs), wurde der Druck aufrechterhalten, eine globale Lösung zu finden. Gewissen Staaten ging es dann auch nicht mehr nur darum, die digitale Dienstleistungsindustrie bzw. deren Umsätze in den Marktstaaten zu besteuern, sondern generell die Frage nach der Höhe der Besteuerung im Marktstaat aufs Tapet zu bringen. Es ging um nichts anderes als um eine Neulancierung der mit der Verabschiedung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in den 1990er-Jahren vermeintlich gelösten Frage, welcher Gewinnanteil dem Marktstaat zuzuweisen ist.

Mitunter um die Einführung weiterer DSTs oder ähnlicher unilateraler Steuern zu verhindern, wurde im Jahre

1 Vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. a E-MindStV.

2 Vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. b E-MindStV.

3 Hierzu bspw. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 27 ff. und 513 ff.; HONGLER, International Law of Taxation, 223 ff.

2016 das Inclusive Framework ins Leben gerufen, auch um dem Risiko einer weitergehenden Eskalation zu einem umfassenden Handelskrieg zuvorzukommen.⁴ Das Inclusive Framework wurde von der OECD gegründet und wird von den G20-Staaten unterstützt.⁵ Dessen inkorporationsrechtliche Grundlage ist der Öffentlichkeit jedoch nicht zugänglich, d. h., es ist nicht ersichtlich, wie das Inclusive Framework genau funktioniert und was dessen Zielsetzungen sind. Institutionell ist dies höchst bedenklich und mit ein Grund, warum die Implementierung der vorgeschlagenen Lösungen und des nachfolgend zu diskutierenden Vorschlags einer globalen Mindeststeuer ins Stocken geraten ist.

Anders gesagt zeigt das Projekt der globalen Mindeststeuer, dass die institutionellen Grundlagen international nicht vorhanden sind, um solche bedeutenden Projekte steuerpolitisch in einer effektiven Form umzusetzen. Gegenwärtig ist die internationale Steuerpolitik eine reine Machtpolitik einzelner Staaten, deren Entscheidungsprozesse der Öffentlichkeit weitestgehend nicht zugänglich sind. Vor diesem Hintergrund erscheint die Benennung als «Inclusive» Framework geradezu grotesk.

Eine institutionelle Reform der OECD und/oder des Inclusive Framework zumindest hinsichtlich der steuerpolitischen Entscheidungsträger ist zentral und politisch voranzutreiben. Die Schweiz sollte im Rahmen der Arbeiten der OECD und des Inclusive Framework zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer auf institutionelle Schwächen hinweisen.⁶ Andernfalls drohen auch die Peer-Review-Prozesse zu willkürlichen Prozessen zu verkommen. Eine globale Steuerharmonisierung verlangt klare institutionelle Zuständigkeiten. Momentan sind diese nicht gegeben.⁷

Das OECD/G20 Inclusive Framework hat sich schliesslich am 8.10.2021 auf eine auf zwei Stützen stehende Lösung (*Two-Pillar-Vereinbarung*) geeinigt.⁸ Neben einer

neuen Gewinnaufteilung bzw. Nexusdefinition bei besonders profitablen und besonders grossen Unternehmen (über EUR 20 Milliarden Umsatz) im Rahmen von Pillar 1 haben sich die Mitgliedsstaaten auf eine globale Mindeststeuer geeinigt, die im Fokus der vorliegenden Sondernummer steht.

Mitunter vergessen geht jedoch, dass sich die Staaten zusätzlich geeinigt haben, keine unilateralen Massnahmen zur Besteuerung von Digitalkonzernen mehr zu ergreifen, d. h. keine DSTs einzuführen. Dies ist auch ein Grund, warum sich einzelne Staaten dazu entschieden haben, bei diesem Übereinkommen nicht mitzumachen.⁹

Diese Vereinbarung vom 8.10.2021 ist kein völkerrechtlicher Vertrag. Sie hat weder die Form noch die Legitimität eines völkerrechtlichen Vertrags.¹⁰ Dem Anschein nach erfolgte die Zustimmung zudem «per default».¹¹ D. h., die Zustimmung derjenigen Mitglieder des Inclusive Framework, die sich bis zu einem bestimmten Datum nicht geäussert hatten, wurde vermutet.

Ein solches Vorgehen ist höchst bedenklich. Es ist schliesslich keine Überraschung, dass dieses Übereinkommen wenige Wochen vor den Wahlen in Deutschland erfolgte; immerhin war Deutschland unter dem damaligen Finanzminister und jetzigen Bundeskanzler Olaf Scholz einer der grössten Treiber hinter der Two-Pillar-Lösung. Neben den Wahlen in Deutschland Ende 2021 haben auch die französischen Präsidentschaftswahlen im Juni 2022 dazu beigetragen, dass dieses Projekt in der zweiten Hälfte 2021 und der ersten Hälfte 2022 so stark vorangetrieben wurde. Deutschland und Frankreich sind bekanntermassen die bedeutendsten Unterstützer dieses Projekts.

Schliesslich kam es am 20.12.2021 zur Veröffentlichung der Model Rules und am 14.3.2022 zur Veröffentlichung des Kommentars zu den Model Rules. Bereits am 22.12.2021 hat die EU zudem einen Richtlinien-Entwurf zur Umsetzung innerhalb der EU veröffentlicht.

2.3 Ziele der globalen Mindeststeuer

Interessanterweise äussert sich weder die OECD noch Vertreter des Inclusive Framework detailliert dazu, welche Ziele mit der globalen Mindeststeuer erreicht werden

4 Das ist in jedem Fall das von der G20/OECD verwendete Narrativ. Die Herauslösung des Projekts aus der nach dem Konsensprinzip funktionierenden OECD bzw. der für das Steuerrecht zuständigen Arbeitsgruppe hat zu einer Verschiebung der politischen Kräfteverhältnisse geführt. Dieses Vorgehen ist nicht neu und wurde von den Protagonisten bereits in Zusammenhang mit den Diskussionen zum steuerlichen Bankgeheimnis (erfolgreich) gewählt (hierzu vertieft WALDBURGER, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik, 80 ff.).

5 Hierzu auch HONGLER, International Law of Taxation, 18.

6 So auch bereits BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 46.

7 Im Übrigen fehlt international insbesondere auch eine judikative Komponente, um diese legislativen Vorschläge zu überprüfen und deren Implementierung zu überwachen (vgl. hierzu bereits im Rahmen einer globalen Konstitutionalisierungsdebatte HONGLER, Justice in International Tax Law, 244 ff.).

8 Vgl. OECD/G20, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

9 Vgl. hierzu ausführlich WEI, Strategic Incentives for Pillar Two Adoption.

10 Vgl. zur völkerrechtlichen Qualifikation von Soft Law als verpflichtendes Recht HONGLER, Justice in International Tax Law, 214 ff.

11 Zur nicht immer ganz klaren Abgrenzung zwischen Soft Law und völkerrechtlichen Verträgen im Steuerrecht vgl. HONGLER, Justice in International Tax Law, 98 ff.

sollen. Einzig das Ziel der zusätzlichen Gewinnsteuereinnahmen findet sich in verschiedenen Dokumenten.¹²

An anderer Stelle haben wir detailliert mögliche Zielsetzungen besprochen, wie bspw. die Reduktion von globalen oder innerstaatlichen Ungleichheiten.¹³ Diese Analyse hat gezeigt, dass keine überzeugenden normativen Argumente für die Einführung einer globalen Mindeststeuer ersichtlich sind. Sie wird weder zu weniger Ungleichheiten im nationalen und internationalen Kontext führen noch das «*race to the bottom*» beenden. Sie wird zudem auch weder die Steuergerechtigkeit noch die Wohlfahrt erhöhen.

Trotz dieser fehlenden Rechtfertigung ist die politische Realität eine andere und die tatsächliche Einführung in der Schweiz scheint wahrscheinlich. Fiskalpolitisch gibt es denn auch überzeugende Gründe, sowohl eine QDMTT als auch eine IIR und allenfalls eine UTPR einzuführen.

2.4 Fiskalische Auswirkungen

Zu den fiskalischen Auswirkungen der globalen Mindeststeuer wurde viel geschrieben. Eine Diskussion hierüber muss jedoch von der Grundannahme geleitet sein, dass eine Berechnung der genauen Auswirkungen aufgrund einer zu hohen Komplexität und zu vieler unsicherer Faktoren gar nicht möglich ist. Generell wird davon ausgegangen, dass es zu zusätzlichen Gewinnsteuereinnahmen kommt. Weltweit ist seitens der OECD die Rede von EUR 150 Mrd. zusätzlicher Steuereinnahmen, in der Schweiz von CHF 1,5 – 2,5 Mrd. für die inländische Ergänzungssteuer und CHF 0 – 3 Mrd. für die IIR und die UTPR.¹⁴ Die Berechnungen sind jedoch mit Vorsicht zu geniessen, da insbesondere die folgenden beiden Themen nicht genügend berücksichtigt wurden:

1. Wie werden die Staaten reagieren, d. h., welche Staaten werden eine Mindeststeuer einführen und welche nicht?¹⁵ Welche Staaten werden ähnliche, aber nicht ganz gleiche Systeme einführen?¹⁶ Welchen Einfluss wird die globale Mindeststeuer auf die Einnahmen aus der Hinzurechnungsbesteuerung (*controlled foreign corporation rules*, CFC rules) haben?

2. Welche Auswirkung hat die Umstellung auf einen internationalen Rechnungslegungsstandard? Anlässlich der Erarbeitung des IFF-HSG Working Papers haben wir versucht, die wesentlichen Studien zum Verhältnis zwischen OR und IFRS als Bemessungsgrundlagen zusammenzustellen.¹⁷ Zusammenfassend sind klare Aussagen betreffend die Frage, in welchem Umfang sich die Steuerbemessungsgrundlage unter Pillar 2 verbreitern oder verkleinern wird, schwierig. Generell ist jedoch davon auszugehen, dass sich die Steuerbemessungsgrundlage eher verbreitern wird – allerdings sehr industriespezifisch.

Insofern sind die Berechnungen der OECD, aber auch die Berechnung des Bundes mit grösster Vorsicht zu geniessen.¹⁸ Daneben wird auch die Frage der Inzidenz dieser Steuern (d. h., wer trägt die zusätzliche Steuerlast) kaum besprochen. Selbstverständlich ist dies eine schwierige Frage. Allerdings ist diese Frage entscheidend, um beispielsweise festzustellen, ob die globale Mindeststeuer eine Verteilungswirkung hat und falls ja, in welchem Umfang.

3 Status quo der Implementierung in der Schweiz (politischer Prozess)

3.1 Internationale Diskussion

Die Umsetzung von Pillar 2 ist international auf Widerstand gestossen. Hier die zentralen Entwicklungen:

Die EU hat bereits wenige Tage nach Veröffentlichung der Model Rules einen Entwurf zu einer Umsetzungsrichtlinie veröffentlicht. Dieser wurde aufgrund von anfänglichem Widerstand Polens und später Ungarns noch nicht finalisiert bzw. implementiert. Bisweilen aus diesem Grund hat die deutsche Regierung am 5.9.2022 angekündigt, die nationale Umsetzung (d. h. ohne Richtlinie) voranzutreiben.¹⁹

Andere Nicht-EU-Länder haben ebenfalls bereits angekündigt, die Model Rules umzusetzen. In einzelnen Län-

12 Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Konzerne in der Europäischen Union, COM (2021) 823 final 2021/0433.

13 BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 16 ff.

14 Vgl. STOCKER/SCHLUMPF/REGLI, Umsetzung Pillar II in den Kantonen, Folie 24.

15 Hierzu finden sich bspw. im OECD-Assessment kaum Ausführungen. Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment.

16 Vgl. bereits die vom US-Senat schon verabschiedete Corporate Alternative Minimum Tax (CAMT).

17 Vgl. BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 108 ff.

18 Dies ist für die Schweiz von nicht zu unterschätzender Bedeutung, wenn man von Förderungsmassnahmen spricht. Aufgrund der in den Model Rules vorgesehenen maximalen Frist von 15 Monaten zur Einreichung des *GloBE information return* haben die Kantone erst weit nach Ablauf der ersten GloBE-Steuerperiode Sicherheit darüber, wie die Einnahmen aus den neuen Instrumenten aussehen.

19 Vgl. Drittes Entlastungspaket der Deutschen Bundesregierung.

dern führt dies zu einer Erhöhung des generellen Steuer-niveaus.²⁰

In den USA hat der US-Senat als Teil des sog. Inflation Reduction Act eine Mindeststeuer eingeführt – die sog. CAMT. Im Unterschied zur globalen Mindeststeuer sieht die CAMT eine globale und konsolidierte Betrachtung vor und eben kein «*jurisdictional blending*».²¹ Diese Mindeststeuer entspricht nicht einer mit den MR kompatiblen QDMTT. Es ist noch unklar, wie die anderen Staaten bzw. das Inclusive Framework damit umgehen werden.

3.2 Politische Beratungen zur neuen BV-Bestimmung

Am 11.3.2022 hat der Bundesrat die Vernehmlassung zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz lanciert. Der Fokus der Vernehmlassung lag auf zwei Verfassungsbestimmungen, und zwar einem neuen Art. 129a E-BV und der dazugehörigen Übergangsbestimmung in Art. 197 Ziff. 15 E-BV. Entsprechend war weder eine Umsetzungsgesetzgebung noch eine Verordnung Teil dieser Vernehmlassung.

Im Rahmen dieser Vernehmlassung hat der Bundesrat bereits die wesentliche Stossrichtung vorgegeben, wonach die Schweiz eine Ergänzungssteuer einführen soll und somit auch die innerstaatlichen Grundlagen geschaffen werden sollten, um die Model Rules im nationalen Recht umzusetzen.

Der Bundesrat schlägt ein etappenweises Vorgehen vor, wonach in einem ersten Schritt die Verfassung zu ändern ist, um eine neue Kompetenzbestimmung zu schaffen. Im Anschluss wird auf dem Verordnungsweg die Umsetzung in der Schweiz temporär geregelt, um schliesslich diese Verordnung in ein Gesetz zu überführen.²²

Die Vorlage wurde bereits in der WAK-N und WAK-S diskutiert. Die Botschaft wurde am 22.6.2022 veröffentlicht.²³ Der Ständerat sollte die Vorlage in der Herbstsession behandeln. Es ist geplant, dass der Nationalrat die Vorlage in der Wintersession diskutiert und dass es am 18.6.2023 zu einer Volksabstimmung kommt.

3.3 Neue Verordnungsbestimmungen

Am 17.8.2022 hat der Bundesrat die Vernehmlassung zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung) veröffentlicht.²⁴ Die Verordnung beinhaltet im Wesentlichen mehrere Verweise auf die Model Rules und Regeln zur Aufteilung des zusätzlichen Steuersubstrats zwischen den Kantonen, auf welche in dieser Abhandlung nur am Rande einzugehen ist. Die Vernehmlassungsfrist läuft bis zum 17.11.2022. Eine weitere Verordnung ist bis Ende Jahr geplant; diese soll technische Details zur Umsetzung der Mindestbesteuerung in der Schweiz beinhalten.

4 Verfassungskonforme Umsetzung (Kompetenzfrage)

4.1 Grundlagen

Die neu einzuführenden Steuern (IIR, UTPR und QDMTT) verlangen eine klare Analyse der Zuständigkeitsfrage, d. h., ob der Bund oder die Kantone bzw. Gemeinden für deren Erhebung und Veranlagung zuständig sind.

Aus Art. 3 BV fliesst die Zuständigkeit der Kantone, sofern der Bund sich nicht eine ausschliessliche Kompetenz vorbehalten hat. Zentral ist hierbei Art. 128 BV. Hiernach kann der Bund eine direkte Steuer erheben «*von höchstens 8,5 % auf dem Reinertrag der juristischen Personen*»²⁵. Vorweg ist festzuhalten, dass es sich bei allen Steuern (IIR, UTPR und QDMTT) um direkte Steuern im Sinne von Art. 128 BV handelt. Der Begriff direkte Steuer im Zusammenhang mit Art. 128 BV ist so zu verstehen, dass Steuern darunterfallen, bei denen das Steuerobjekt und das Steuergut zusammenfallen.²⁶ Es ist darüber hinaus durchaus vertretbar und sogar überzeugend, zu argumentieren, dass es sich bei der IIR, der UTPR und der QDMTT um Steuern «*auf dem Reinertrag*» handelt. Bei allen drei Varianten wird auf eine Nettogrösse abgestellt, sei dies auf eine Nettogrösse gemäss den GloBE Model Rules oder gemäss OR bzw. gemäss schweizerischen Korrekturvorschriften; entsprechend rechtfertigt sich eine Subsumtion unter den Begriff «Reinertrag».²⁷ Allerdings gilt es zu beachten, dass insbesondere die UTPR (je nach Ausgestaltung) in ihrer Funktionsweise nicht eine Steuer auf dem Reinertrag ist, sondern tech-

20 Interessant ist bspw. die Analyse der Regierung in Jersey (vgl. Government of Jersey, OECD Pillar 1 & 2: tax policy reflections).

21 Zum *jurisdictional blending* siehe unten Abschn. 7.3.

22 Vgl. hierzu Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, Ziff. 3.4. Zu Recht kritisch hinsichtlich dieses Vorgehens CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung im internationalen Steuerrecht – eine kritische Würdigung der Schweizer Umsetzungspläne, 241 ff.

23 Botschaft Mindestbesteuerung, 1700.

24 EFD Medienmitteilung vom 17.8.2022.

25 Art. 128 Abs. 1 lit. b BV.

26 Vgl. SIMONEK, Art. 128 BV N 9.

27 Auf französisch «*bénéfice net*» und italienisch «*reddito netto*».

nisch ein Abzugsverbot sein kann, das rechnerisch aber zum selben Ergebnis führen sollte.²⁸

Ob die neu einzuführenden Steuern (IIR, UTPR und QDMTT) auf dem Reinertrag von *juristischen Personen* erhoben werden, wie dies von der Verfassung verlangt wird, hängt von der Ausgestaltung ab. Es ist aber davon auszugehen, dass die neuen Steuern ausschliesslich greifen, wenn die steuerpflichtige Person in der Schweiz eine juristische Person ist bzw. eine im Ausland ansässige juristische Person mit Betriebsstätte in der Schweiz oder zumindest als juristische Person besteuert wird. Letzteres gilt vor allem im Inbound-Fall in Situationen, in denen Art. 11 DBG im Konzernverhältnis Anwendung findet, d. h., wenn in der Schweiz nur eine beschränkte Steuerpflicht besteht durch ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit.

Allerdings hat der Bund seine Kompetenz zur Erhebung einer Reinertragssteuer bereits durch Erhebung der Gewinnsteuer von 8,5 % nach Art. 49 ff. DBG ausgeschöpft.²⁹ Strittig könnte sein, ob die 8,5 % als statutarischer oder effektiver Steuersatz verstanden werden. Historisch sprechen doch einige Gründe dafür, die 8,5 % statutarisch zu verstehen.³⁰ Daraus folgt, dass der Bund gegenwärtig keine Kompetenz hat, die neuen Steuern zu erheben. Gleichzeitig ist es den Kantonen durch die BV aber nicht untersagt, dies zu tun.³¹ Die Einführung dieser neuen Steuern auf Kantonsebene könnte in den allermeisten Kantonen ohne Verfassungsänderung erfolgen. Im Rahmen dieser Abhandlung kann eine abschliessende Beurteilung unterbleiben.³²

Der Bundesrat hat sich schliesslich dazu entschieden, eine neue Verfassungsgrundlage auf Bundesebene zu schaffen und somit an der gegenwärtigen Kompetenzaufteilung in der Finanzverfassung zur rütteln. Der Vorschlag des Bundesrates soll den künftigen Spielraum für den Bundesgesetzgeber erhöhen.³³ Nachfolgend werden wir diese neue Verfassungsgrundlage diskutieren.

4.2 Beurteilung von Art. 129a E-BV

Der Bundesrat beabsichtigt, folgende Bestimmung einzufügen:

«Artikel 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.»

Im Nachgang zur Vernehmlassung kam es im Wesentlichen zu folgenden Anpassungen: In Abs. 1 wurde die Bundeskompetenz auf «eine Besteuerung im Marktstaat und eine Mindestbesteuerung» beschränkt, d. h., eine generelle «Besteuerung grosser Unternehmensgruppen» wurde ausgeschlossen. Zudem wurde in Abs. 3 die Passage «soweit es mit den internationalen Entwicklungen vereinbar ist» gelöscht.

Im Rahmen der Vernehmlassung haben Vertreter des IFF-HSG vorgeschlagen, den erwähnten Art. 129a E-BV ersatzlos zu streichen,³⁴ dafür jedoch folgenden Art. 129 Abs. 4 E-BV einzuführen.³⁵

«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.»

Die WAK-S hat jedoch oppositionslos am Vorschlag des Bundesrates festgehalten und die hier vorgeschlagene «blosse» Harmonisierungskompetenz verworfen.³⁶

28 Dazu unten Abschn. 7.4.2.

29 Vgl. insb. auch Art. 68 Abs. 1 DBG.

30 Vgl. Botschaft über die neue Finanzordnung, 1531 ff.

31 Vgl. insb. Art. 134 BV.

32 Hierzu bereits BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 44 f.

33 Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, 20.

34 Die Stellungnahme zur Vernehmlassung beinhaltet auch eine detaillierte Begründung des Vorschlags. Die Stellungnahme ist online abrufbar unter <https://iff.unisg.ch/wp-content/uploads/2022/05/Vernehmlassungsantwort.pdf>.

35 Vgl. auch OPEL, OECD-Mindestbesteuerung – Alternativmodell «umfassende Harmonisierungskompetenz». Der Vorschlag von OPEL schränkt die in der Stellungnahme des IFF-HSG vorgebrachte umfassende Harmonisierungskompetenz des Bundes zu stark ein, sodass für Pillar 1 und allenfalls auch für BEPS 3.0 wiederum eine Verfassungsbestimmung hätte geschaffen werden müssen. Insofern ist die von der ESTV vorgebrachte Kritik zumindest in diesem Punkt überzeugend (vgl. ESTV, Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Bundesbeschluss 22.036).

36 Vgl. WAK-S Medienmitteilung vom 26.8.2022.

4.3 Art. 197 Ziff. 14 Abs. 1 E-BV

Neben der neuen Kompetenzbestimmung in Art. 129a E-BV ist ebenfalls eine neue Übergangsbestimmung zu schaffen. Der Bundesrat erhält durch Art. 197 Ziff. 14 Abs. 1 E-BV eine Kompetenz, auf dem Verordnungsweg die Umsetzung der globalen Mindestgewinnsteuer vorzunehmen, bis die gesetzlichen Bestimmungen in Kraft treten. Im Nachgang zur Vernehmlassung wurde eine Aufteilung des Rohertrags der Ergänzungssteuer in 75 % (Kantone) und 25 % (Bund) vorgesehen. Ursprünglich sollten die gesamten Einnahmen den Kantonen zufließen. Allerdings muss der Bund die Einnahmen zur zusätzlichen Förderung der Standortattraktivität der Schweiz verwenden.³⁷ Ansonsten wurde an der vorgeschlagenen Bestimmung festgehalten.

4.4 Zwischenfazit

Zusammenfassend ist unser Vorschlag kein so tiefgreifender Eingriff in die bisherige Finanzordnung der Schweiz. Gleichermassen ist jedoch die erfolgreiche Umsetzung von Pillar 2 in der Schweiz gewährleistet. Es wird sich zeigen, ob mit der zusätzlichen Bundeskompetenz das jetzige System der kantonalen Zuständigkeit für die Erhebung der ordentlichen Gewinnsteuer überhaupt beibehalten werden kann oder ob dies nicht zwangsläufig auch eine Zentralisierung der ordentlichen Gewinnsteuer zur Folge haben wird.

5 Verfassungskonforme Umsetzung (Grundsätze der Besteuerung)

5.1 Übersicht

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Einführung der neuen Steuern (IIR, UTPR und QDMTT) in Übereinstimmung ist mit den Grundsätzen der Besteuerung in Art. 127 BV. Der Fokus liegt auf dem Legalitätsprinzip und dem Gleichbehandlungsgrundsatz.

5.2 Legalitätsprinzip

5.2.1 Ergänzungssteuer auf Basis anerkannter Rechnungslegungsstandards

Das Legalitätsprinzip verlangt, dass öffentliche Abgaben einer Grundlage in einem formellen Gesetz bedürfen.³⁸ Die verfassungsrechtlichen Anforderungen ergeben sich aus Art. 127 Abs. 1 BV, wonach der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung

in den Grundzügen im Gesetz selbst geregelt werden müssen.³⁹

Das Spannungsverhältnis zwischen diesen Vorgaben und der Überführung der Mindestbesteuerungsregeln in das nationale Recht zeigt sich am besten bei der Ergänzungssteuer, da die Übergangsvorschriften auf anerkannte Rechnungslegungsstandards verweisen.⁴⁰ So kann die Ermittlung der relevanten Parameter bspw. auf IFRS, US GAAP oder Swiss GAAP FER basieren.⁴¹ Ob eine solche Abstützung für Gewinnsteuerzwecke dem Legalitätsprinzip genügt, lässt sich aber nicht ohne Weiteres beantworten.⁴²

Die Kernfunktion des Legalitätsprinzips besteht darin, dass sich der Gesetzgeber in einem transparenten, deliberativen Prozess auf eine Gesetzesbestimmung einigen soll, wobei eine versteckte Einflussnahme von externen Kräften möglichst zu vermeiden ist. Umgekehrt bildet ein transparenter Standardsetzungsprozess, der durch die aktive Teilnahme von Dritten gekennzeichnet ist, ein Schlüsselement für die Legitimität privater Standardsetzer.⁴³ Dieses Wesensmerkmal von internationalen Rechnungslegungsstandards vermag eine Verletzung des Legalitätsprinzips noch nicht zu begründen, da Transparenz legitimitätstheoretisch geradezu wünschenswert ist.

Relevant ist, inwieweit die vom Anwendungsbereich erfassten Unternehmen steuerlich motivierten Einfluss ausüben können, sodass der Standardsetzer in seinen fachlichen Angelegenheiten von steuerlichen Überlegungen geleitet wird. Dies könnte der Kernfunktion des Legalitätsprinzips zuwiderlaufen. Die «äussere Grenze» für die Zulässigkeit der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte bilden aber die satzungsgemässen Ziele des Standardsetzers.

39 Nach der Auffassung des Bundesrates handelt es sich bei der nationalen Ergänzungssteuer um eine direkte Steuer; vgl. Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, 29.

40 Der «massgebende Gewinn» ergibt sich anhand eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 lit. d E-BV).

41 Art. 10.1.1 MR (Definition: «Acceptable Financial Accounting Standard»), wonach der Begriff «*acceptable financial accounting standards*» auch die «*generally accepted accounting principles*» der Schweiz umfasst. Vgl. auch Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, 33.

42 Verfassungsrechtliche Bedenken in Zusammenhang mit der Heranziehung internationaler Rechnungslegungsstandards für Steuerzwecke sind nicht neu (in der Schweiz etwa SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, 270 ff.). Vgl. im Zusammenhang mit Pillar 2 bereits CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung im internationalen Steuerrecht – eine kritische Würdigung der Schweizer Umsetzungspläne, 244 ff.

43 JORISSEN et al., Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting, 694.

37 Vgl. Art. 197 Ziff. 15 Abs. 7 und 8 E-BV.

38 Statt vieler BGer 23.9.2021, 2C_992/2020, E. 3.1.

5.2.2 Lobbyismus und ökonomische Ratio

Lobbyismus ist ein nicht vernachlässigbarer Bestandteil des Standardsetzungsprozesses privater Rechnungslegungsorgane.⁴⁴ Dagegen ist nichts einzuwenden,⁴⁵ es gilt jedoch, diesen Einfluss im Lichte des Legalitätsprinzips zu beachten. Die Auswirkung der Rechnungslegung auf die Allokation knapper wirtschaftlicher Ressourcen begründet ein Interesse des Unternehmens an der Gestaltung von Rechnungslegungsstandards.⁴⁶ Eine (potenzielle) Einflussnahme hängt von den Erwartungen an einen zukünftigen Kostenanstieg infolge der Änderung eines bestehenden bzw. der Einführung eines neuen Standards ab.⁴⁷ Gründe für Lobbyarbeit stellen z. B. hohe Umsetzungskosten und ein drohender Anstieg der Kapitalkosten dar.⁴⁸ Mithin wird der Entscheid zur Einflussnahme durch Eigeninteresse bestimmt.⁴⁹ Erfolgt nun die Ermittlung der Ergänzungssteuer auf Basis eines IFRS- oder Swiss GAAP FER-Einzelabschlusses, kann ein Eigeninteresse der vom Anwendungsbereich erfassten Pillar-2-Unternehmen an einer Beeinflussung des Standardsetzers bestehen.

5.2.3 Institutionelle Struktur, Ziele und Einflussnahme auf Standardsetzung

Beispielhaft werden wir nachfolgend die wesentlichen Elemente der Entscheidungsfindung bei der Erstellung der IFRS und Swiss GAAP darstellen, um aufzuzeigen, auf welchen Stufen eine Einflussnahme durch rechnungslegungspflichtige Unternehmen stattfinden könnte.

5.2.3.1 IFRS

Die IFRS Foundation fungiert als Trägerorganisation verschiedener Teilorgane.⁵⁰ Die Governance obliegt dem

*Ausschuss der Treuhänder.*⁵¹ Dieser übt sämtliche Befugnisse der IFRS Foundation aus⁵² und ernennt die Mitglieder des IASB,⁵³ des IFRS-Interpretationskomitees (IFRS Interpretations Committee) und des IFRS-Beirats (IFRS Advisory Council). Ebenfalls hat dieser eine angemessene Finanzierung sicherzustellen.⁵⁴ Das *IFRS-Überwachungsgremium* (Monitoring Board) bildet dabei das formelle Bindeglied zwischen dem Treuhänderausschuss und öffentlichen Institutionen.⁵⁵ Es nimmt am Nominierungsprozess für den Ausschuss der Treuhänder teil und genehmigt die Ernennung von dessen Mitgliedern.⁵⁶ Der IASB fungiert als unabhängiges Rechnungslegungsorgan.⁵⁷ Wie auch die Treuhänder verpflichten sich die IASB-Mitglieder, im öffentlichen Interesse zu handeln.⁵⁸ Der IASB trägt die Verantwortung für sämtliche fachlichen Angelegenheiten, inkl. der Ausarbeitung und der Verabschiedung von IFRS und Entwürfen.⁵⁹ Mithin hat dieser die volle Entscheidungsfreiheit bei der Entwick-

44 Mit Bezug auf den IASB etwa GINER/ARCE, *Lobbying on Accounting Standards*, 655.

45 Vorliegend wird Lobbying wertfrei als legitimes Mittel der Einflussnahme betrachtet.

46 Etwa durch Teilnahme am Standardsetzungsprozess, vgl. JORISSEN et al., *Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting*, 697.

47 So wurden einzelne Vorschriften des IAS 39 aufgrund kostenintensiver Änderungen für das Aktiv-Passiv-Management und das Rechnungslegungssystem abgelehnt (Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 19.11.2004, 2; DEWING/RUSSELL, *Financial Integration in the EU: the First Phase of EU Endorsement of International Accounting Standards*, 249).

48 COMIRAN/GRAHAM, *Comment letter activity: a response to proposed changes in lease accounting*, 116. So gilt etwa der negative Einfluss auf den Cashflow oder die Finanzbuchhaltung als ein signifikanter Prädiktor für die wahrscheinliche Teilnahme am Standardsetzungsprozess (JORISSEN et al., *Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting*, 699 mwN).

49 CHIRCOP/KIOSSE, *Why did preparers lobby to the IASB's pension accounting proposals?*, 268.

50 HORN, *Arbeitsweise des IASB*, 46 ff.

51 Bestehend aus 22 Personen, wobei zahlreiche Anforderungen an die Zusammensetzung bestehen (IFRS Foundation Constitution, Rz 7 f.). Der Ausschuss ist nur beschlussfähig, wenn 60 % seiner Mitglieder persönlich oder via Telekommunikation anwesend sind. Jeder Treuhänder hat eine Stimme. Für die Beschlussfassung reicht eine einfache Mehrheit der Abstimmenden. Für eine Satzungsänderung hingegen bedarf es einer Dreiviertel-Mehrheit (ebd., Rz 10 und 15).

52 Soweit diese nicht ausdrücklich einem anderen Teilorgan vorbehalten sind. So ist dieser nicht zur Bestimmung der Tagesordnung des IASB befugt (ebd., Rz 16 lit. d).

53 Ebd., Rz 16 lit. a. Zur Wahrung der Unabhängigkeit des IASB hat der Treuhänderausschuss entsprechende Bestimmungen vorzusehen und Prozesse zu definieren (ebd., Rz 32).

54 Ebd., Rz 14 lit. a. Die Finanzierung ist vor allem für die Tätigkeit des IASB relevant (DRIESCH, § 1 Rechtlicher und organisatorischer Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS, Rz 11 und 12). Die Haupteinnahmen stammen aus freiwilligen Zuwendungen, insbesondere von grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (vgl. ebd., Rz 11).

55 IFRS Foundation Constitution, Rz 19. Die anfängliche Zusammensetzung wurde in der Satzung festgehalten (ebd., Rz 22 lit. a und e). Das IFRS-Überwachungsgremium bezweckt die Verbesserung der öffentlichen Rechenschaftsablage (ebd., Rz 19; DRIESCH, § 1 Rechtlicher und organisatorischer Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS, Rz 11).

56 Es beschliesst einvernehmlich, die Ernennung von Treuhändern zu genehmigen (IFRS Foundation Constitution, Rz 20 und 24). Das IFRS-Überwachungsgremium und die Treuhänder treffen eine Vereinbarung über den Nominierungsprozess (ebd., Rz 6). Die Treuhänder werden idR für eine dreijährige Amtszeit ernannt und können einmalig wiedergewählt werden (ebd., Rz 9).

57 Bestehend aus 14 Mitgliedern, wobei gewisse Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft statuiert werden (ebd., Rz 26). Die IASB-Mitglieder werden zunächst für eine Amtszeit von fünf Jahren ernannt. Diese kann um weitere drei Jahre verlängert werden, mit der Möglichkeit der Erneuerung bis zu einer Höchstdauer von fünf Jahren. Die Amtszeit darf insgesamt 10 Jahre nicht überschreiten (ebd., Rz 31). Jedes IASB-Mitglied hat eine Stimme (ebd., Rz 35).

58 Ebd., Rz 7 bzw. 26. Allfällige weitere Beschäftigungsverhältnisse sind aufgrund des Unabhängigkeitserfordernisses aufzugeben (ebd., Rz 32).

59 Ebd., Rz 37 lit. a.

lung und Abarbeitung seines Arbeitsprogrammes.⁶⁰ Das *IFRS-Interpretationskomitee* ist für die Auslegung der Anwendung von IFRS zuständig, wobei die finalen Interpretationen der Zustimmung des IASB bedürfen.⁶¹ Der *IFRS-Beirat* wiederum bietet dem Treuhänderausschuss und dem IASB umfassende strategische Beratung an.⁶²

Das Ziel der IFRS Foundation besteht darin, im öffentlichen Interesse ein einheitliches Regelwerk hochwertiger, verständlicher und weltweit durchsetzbarer Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, welche hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Finanzberichten verlangen, um die Teilnehmer in den weltweiten Kapitalmärkten und andere Adressaten beim Treffen von wirtschaftlichen Entscheidungen zu unterstützen.⁶³ Grundlage für die inhaltliche Ausgestaltung der IFRS bildet das *Rahmenkonzept*.⁶⁴

Lobbyarbeit kann grundsätzlich formell oder informell erfolgen.⁶⁵ Eine direkte Beteiligung am Standardsetzungsprozess wäre etwa durch (a) Intervention bei den Projektmitarbeitern, (b) Mitgliedschaft in einer Arbeitsgruppe oder (c) Einsendung schriftlicher Stellungnahmen denkbar.⁶⁶ Letzteres gilt erwiesenermassen als effektives Instrument für Lobbyarbeit.⁶⁷ Aber auch auf indirektem

Weg lässt sich das Meinungsbild von Dritten (bspw. Berufsverbänden) gegenüber dem IASB beeinflussen.⁶⁸

5.2.3.2 Swiss GAAP FER

Der *Stiftungsrat* der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) besteht aus mindestens drei Mitgliedern und konstituiert sich selbst.⁶⁹ Die Finanzierung erfolgt insbesondere durch freiwillige Zuwendungen.⁷⁰ Als oberstes Leitungsorgan beruft der Stiftungsrat die *Fachkommission*.⁷¹ Dieser obliegt die Ausarbeitung und Verabschiedung der Swiss GAAP FER.⁷² Ferner wählt sie den als Vorbereitungs- und Exekutivorgan dienenden *Fachausschuss*, dessen Hauptaufgabe in der Ausarbeitung von Vorschlägen und des Arbeitsprogrammes sowie in der Verabschiedung von Vorentwürfen bzw. Entwürfen zuhanden der Fachkommission besteht.⁷³ Für Zwecke der Ausarbeitung von Standards kann der Fachausschuss eine *Subkommission* errichten, deren Mandat für gewöhnlich mit Verabschiedung des Standards endet.⁷⁴

Durch die von der Fachkommission erlassenen Swiss GAAP FER soll die Rechnungslegung in der Schweiz harmonisiert sowie deren Vergleichbarkeit und Qualität verbessert werden.⁷⁵ Dabei sind die bisherige Praxis und internationale Entwicklungen zu berücksichtigen. Gemäss Rahmenkonzept⁷⁶ stellt die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage das oberste Prinzip

60 IFRS Foundation Constitution, Rz 37 lit. d. Die Veröffentlichung eines Entwurfs (*exposure draft*) oder die Verabschiedung von IFRS erfordert die Zustimmung von neun seiner Mitglieder (bzw. von acht seiner Mitglieder, wenn der IASB 13 oder weniger Mitglieder aufweist) (ebd., Rz 36).

61 Ebd., Rz 42 und 43 lit. a. und d.

62 Ebd., Rz 61.

63 Ebd., Rz 2 lit. a. Ferner hat die IFRS Foundation die Förderung der Nutzung, die strenge Anwendung der IFRS sowie die Konvergenz nationaler Bilanzierungsstandards mit den IFRS zum Ziel (ebd., Rz 2 lit. b und d).

64 Dieses soll den IASB bei der Entwicklung neuer Standards unterstützen (DRIESCH, § 1 Rechtlicher und organisatorischer Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS, Rz 33 und 36).

65 JORISSEN et al., *Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting*, 696.

66 Ebd., 696. In Bezug auf den Standardsetzungsprozess unterscheidet die Literatur zwischen unternehmerischem und politischem Lobbying. Ersteres bezieht sich auf die Teilnahme am Standardsetzungsprozess durch Einreichung schriftlicher Stellungnahmen. Letzteres hingegen bezieht sich auf eine indirekte Beeinflussung der Akteure (vgl. KÖNIGSRUBER, *Lobbying bei der Rechnungslegungsstandardsetzung*, 1310).

67 DOBLER/KNOSPE, *Constituents' Formal Participation in the IASB's Due Process*, 50; GEORGIU, *The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users*, 110. Es lässt sich beobachten, dass bei Projekten, die vom IASB überarbeitet oder gestoppt wurden, ein weitaus höheres Volumen an schriftlichen Stellungnahmen mit gegenteiliger Auffassung vorlag, als dies bei erfolgreich abgeschlossenen Projekten der Fall war. Betroffene sind in der Lage, die Standardsetzung zu beeinflussen (PROCHÁZKA, *Lobbying on the IASB Standards: an Analysis of the Lobbyists' Behaviour over period 2006 – 2014*, 140).

68 Die Anerkennung der IFRS in der EU erfolgt durch ein Komitologieverfahren, sodass die Übernahme an die Erfüllung bestimmter Kriterien gebunden ist (vgl. Art. 3 Abs. 2 der Verordnung [EG] Nr. 1606/2002). Ein wichtiges Organ dabei ist die Europäische Beratungsgruppe zur Rechnungslegung (EFRAG). Mittels schriftlicher Stellungnahme kann auch die Haltung der EFRAG gegenüber dem IASB beeinflusst werden (JORISSEN et al., *Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting*, 697).

69 Ergänzung durch Kooption ist möglich, wobei nur unabhängige Personen hinzugewählt werden dürfen. Seine Beschlussfähigkeit erfordert die Anwesenheit der Mehrheit seiner Mitglieder (Stiftung FER, *Stiftungsurkunde*, Art. 8).

70 Ebd., Art. 5 f. Die Amtsperiode beträgt ein Jahr, wobei eine Wiederwahl möglich ist.

71 Bestehend aus dem Präsidenten und höchstens 30 Mitgliedern (ebd., Art. 8; Stiftung FER, *Organisationsreglement*, Art. 25). Die personelle Zusammensetzung soll die Vertretung unterschiedlicher Interessengruppen angemessen und bestmöglich berücksichtigen (Stiftung FER, *Stiftungsurkunde*, Art. 3).

72 Deren Genehmigung, Abänderung oder Aufhebung bedarf der Zustimmung von zwei Dritteln sämtlicher Mitglieder.

73 Stiftung FER, *Organisationsreglement*, Art. 39 ff.

74 Ebd., Art. 44 ff.

75 Stiftung FER, *Stiftungsurkunde*, Art. 11.

76 Das Rahmenkonzept selbst stellt ebenso eine Kern-FER dar, d. h., auch dieses kann durch die Fachkommission geändert werden (vgl. Swiss GAAP FER, 26 ff.).

dar. Ferner bildet das Rahmenkonzept die Grundlage für zukünftige Standards.⁷⁷

Analog wie beim IASB besteht auch bei der Stiftung FER die Möglichkeit, sich am Projektprozess zu beteiligen. Grundsätzlich durchlaufen die Projekte zwei aufeinanderfolgende Phasen: (i) Überprüfungs- und (ii) Projektdurchführungsphase. Ein Teil der Letzteren ist die Vernehmlassung. Der Fachausschuss hat Sorge zu tragen, dass die Stellungnahmen bei der Erarbeitung der endgültigen Fassung Berücksichtigung finden.⁷⁸ Wiederum kann die Einflussnahme auf direktem und indirektem Weg erfolgen. Nachdem die Fachkommission etwa einen Entwurf für die Vernehmlassung genehmigt hat, ist die Öffentlichkeit dazu eingeladen, im Rahmen der Vernehmlassungsfrist Stellung zu nehmen. Die Eingabe kann über ein Online-Formular (sog. Fragebogen zur Vernehmlassung) oder alternativ auch schriftlich erfolgen. Sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird, beabsichtigt die Fachkommission aus Transparenzgründen sodann, die eingegangenen Stellungnahmen auf ihrer Website zu veröffentlichen.

5.2.4 Bisherige Berücksichtigung steuerlicher Überlegungen

Internationale Rechnungslegungsstandards wurden nicht für Steuerzwecke entwickelt,⁷⁹ d. h., sie sollten auch keine steuerlichen Aspekte berücksichtigen.⁸⁰ Empirisch nachgewiesen ist aber ein Zusammenhang zwischen der Haltung gegenüber dem Standardsetzer und den Steuer- und Rechnungslegungsvorschriften im Ansässigkeitsstaat der betroffenen Unternehmen.

So stiess bspw. die Abschaffung der «last-in, first-out»-Methode (LIFO-Methode) auf Widerstand von Unternehmen, in deren Ansässigkeitsstaat die LIFO-Anwendung steuerliche Vorteile versprach.⁸¹ Der fehlende empirische Nachweis für eine *nicht* steuerlich motivierte LIFO-Anwendung steht im Einklang mit der damaligen Position des IASB,⁸² wonach diese Methodik als steuerlich motiviert galt.⁸³ Dieser Zusammenhang wurde auch bei der Ersetzung des IAS 11 bestätigt. Soweit das Ergebnis

eines Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden konnte, waren Erlöse und Kosten entsprechend dem Leistungsfortschritt zu erfassen. Bei Fehlen einer verlässlichen Schätzung erfolgte die Gewinnrealisierung erst bei Vertragserfüllung (Completed-Contract-Methode; CCM).⁸⁴ Dieser Methodik folgten auch handelsrechtliche Vorschriften zahlreicher Staaten, wobei die CCM z. T. auch für steuerliche Zwecke akzeptiert wurde. Gegen die geplante Abschaffung der CCM⁸⁵ wurden vor allem steuerliche Überlegungen an den Standardsetzer herangetragen.⁸⁶

5.2.5 Zwischenfazit

Es ist davon auszugehen, dass die vom Anwendungsbereich der globalen Mindeststeuer erfassten Unternehmen bei der Implementierung neuer bzw. bei der Änderung bestehender Rechnungslegungsvorschriften am Standardsetzungsprozess teilnehmen und gegenüber dem privaten Standardsetzer ihr Eigeninteresse mittels steuerlicher Erwägungen bekunden könnten. Ein zunehmender Druck auf private Standardsetzer und ihre technische Agenda ist mithin nicht auszuschliessen. Der Einfluss auf die Steuerschuld kann enorm sein, so beispielsweise bei *einer extensiven Definition des other comprehensive income* (OCI – sonstiger Gesamterfolg) unter IFRS.⁸⁷

In Bezug auf das Legalitätsprinzip bedeutet dies, dass es rechtsstaatlich höchst bedenklich ist, dass eine unbekannte Anzahl an Rechnungslegungsstandards als Grundlage für die Steuerbemessungsgrundlage dienen kann, ohne jeglichen Einfluss des Gesetzgebers. Es ist sogar höchst fraglich, ob eine solche Umsetzung verfassungskonform ist.⁸⁸ Um Abhilfe zu schaffen, wären bei der innerstaatlichen Umsetzung die anwendbaren Standards (i) klar zu definieren und (ii) neuere Versionen jeweils durch den Gesetzgeber oder den Bundesrat abzusegnen.⁸⁹

77 Swiss GAAP FER, 15 ff.

78 Stiftung FER, Projektprozess.

79 In Bezug auf die IAS/IFRS vgl. JAATINEN, IAS/IFRS: A Starting Point for the CCCTB?, 262; FUEST, The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, 734.

80 PROCHÁZKA, The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy, 71.

81 Mittels Analyse der schriftlichen Stellungnahmen konnte nachgewiesen werden, dass die Beibehaltung der LIFO-Methode – mit Ausnahme von steuerlichen Gründen – keine fundierte Unterstützung fand (GUENTHER/HUSSEIN, Accounting Standards and National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO, 132 ff.).

82 IASB, Exposure Draft 38 Inventories, zitiert in ebd., 116.

83 Ebd., 117.

84 Vgl. IAS 11.23 f. und IAS 11.32 (per 1.1.2018 ersetzt durch IFRS 15).

85 IASB, Exposure Draft 32 Comparability of Financial Statements, zitiert in GUENTHER/HUSSEIN, Accounting Standards and National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO, 116.

86 LARSON/BROWN, Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of Construction Contracts, 64 und 67 ff.

87 Dazu bereits BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 114 ff.

88 Hierzu bereits BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 71 ff.

89 Vgl. zu einem möglichen statischen Verweis auch CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung im internationalen Steuerrecht – eine kritische Würdigung der Schweizer Umsetzungspläne, 244 ff.

5.3 Gleichbehandlungsgebot

5.3.1 Vorbemerkungen

Für die gleichheitsrechtliche Prüfung ist davon auszugehen, dass sich Unternehmen nicht freiwillig einer höheren oder tieferen Besteuerung aussetzen können, sondern, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, die zusätzlichen Steuern (z. B. die Schweizerische Ergänzungssteuer) erhoben werden.⁹⁰

Sowohl juristische als auch natürliche Personen sind durch das Gleichbehandlungsgebot geschützt.⁹¹ Dieses findet eine spezifische steuerliche Ausprägung im Gleichmässigkeits- und im Allgemeinheitsgrundsatz.⁹² Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die innerstaatliche Ungleichbehandlung. Auf mögliche globale Ungleichbehandlungen wird nicht eingegangen.⁹³ Die globale Ungleichbehandlung hat keinen rechtlichen, sondern einzig einen normativen Gehalt.

Auf das Leistungsfähigkeitsprinzip wird vorliegend nicht gesondert eingegangen.⁹⁴

5.3.2 Ungleichbehandlung aufgrund der GloBE Model Rules

Konkret löst die Umsetzung der globalen Mindeststeuer die Frage aus, ob eine höhere Besteuerung von Unternehmen im Anwendungsbereich der globalen Mindeststeuer durch die Erhebung der Ergänzungssteuer in der Schweiz verfassungskonform ist.

Die Frage, ob die Ungleichbehandlungen als verfassungswidrig anzusehen sind, hängt vom grundsätzlichen Verständnis des Gleichbehandlungsgrundsatzes und dessen juristischer Tragweite ab. Es gibt mindestens zwei Möglichkeiten, wie man die Frage, ob eine Ungleichbehandlung als Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz zu werten ist, angehen kann.

- **Strikte Anwendung bzw. traditioneller Ansatz:** Ein erster Ansatz – dies ist der traditionelle (oder nachfolgend auch strikte) Ansatz –, der in einer sog. Sachgerechtigkeitsprüfung mündet, verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte gleich zu behandeln sind. Wenn zwei Unternehmen ungleich besteuert werden, ist darin nach diesem Ansatz grundsätzlich ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot zu sehen.

Wenn eine Ungleichbehandlung jedoch durch sachliche Gründe gerechtfertigt ist, wird sie nicht als verfassungswidrig angesehen. Dies ist gewissermaßen ein aristotelischer Ansatz,⁹⁵ da Gleiches gleichbehandelt werden sollte, es sei denn, es gibt eine Rechtfertigung für die ungleiche Behandlung. Eine solche Analyse ist jedoch willküranfällig, da sie sehr stark von der subjektiven Einschätzung der Richter und Richterinnen und dem individuellen Verständnis von Gerechtigkeit respektive Fairness beeinflusst wird.⁹⁶ Dies ist auch einer der Gründe, warum ein derartiger Ansatz in der Literatur kritisiert wird.⁹⁷ Gehen wir dennoch davon aus, dass dieser Ansatz auch der Rechtsprechungspraxis in der Schweiz entspricht. Somit stellt sich die Frage, ob es tatsächlich hinreichende Gründe dafür gibt, dass wir Unternehmen unterschiedlich behandeln, je nachdem, ob sie im Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung sind. Im Falle der Schweizerischen Ergänzungssteuer könnte argumentiert werden, dass die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist, da der multinationale Konzern aufgrund der Anwendung der UTPR oder der IIR im Ausland ansonsten mit einer höheren Steuerlast konfrontiert wäre. Daher wird die lokale Tochtergesellschaft aus konsolidierter Sicht anders behandelt, um eine höhere Steuerbelastung im Ausland zu vermeiden. Aus diesem Grund könnte man wiederum argumentieren, dass das Unternehmen aus konsolidierter Sicht im Ausland eine günstigere Behandlung erfährt und die Ungleichbehandlung schliesslich kompensiert oder eben neutralisiert wird. Um sich in diese Richtung zu positionieren, müsste jedoch zunächst geprüft werden, ob die steuerliche Behandlung einer nahestehenden Person für die Behandlung des Unternehmens, das mit der QDMTT konfrontiert ist, von Bedeutung ist. Dies zeigt erneut, dass die Suche nach «Gründen» zur Rechtfertigung der ungleichen Behandlung ein will-

90 An anderer Stelle wurde bereits auf die verfassungsrechtlichen Besonderheiten bei freiwilligen Gewinnsteuerzahlungen hingewiesen (vgl. OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 260 ff.).

91 Vgl. MARTENET, Art. 8 BV N 14 ff.

92 Vgl. Art. 127 Abs. 2 BV.

93 Vgl. BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 77 f.

94 Vgl. BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 80 ff.

95 Vgl. hierzu bereits HONGLER, Justice in International Tax Law, 7 ff., betreffend die Frage, ob die aristotelischen Gerechtigkeitsansätze im Rahmen seiner Tugendethik tatsächlich hilfreich sind für die institutionelle und gesetzliche Strukturierung eines gerechten Steuerregimes.

96 Hierzu insb. SOMEK, Rationalität und Diskriminierung, 1 ff.

97 Ein zweiter Kritikpunkt bezieht sich auf die horizontale Gerechtigkeit im Allgemeinen. In Steuersachen wird horizontale Gerechtigkeit als ein schwaches normatives Ziel angesehen, da die Höhe des (Unternehmens-)Gewinns vom Marktergebnis abhängt und das Marktergebnis wiederum in hohem Masse vom Verhalten der Regierung beeinflusst wird. Dies ist keine neue Debatte und wurde bereits von verschiedener Seite hervorgehoben (siehe REPETTI/RING, Horizontal Equity Revisited, 135 ff.; MURPHY/NAGEL, The Myth of Ownership: Taxes and Justice; oder bereits HONGLER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion). Ausführlich zur möglichen ethischen Grundlage des Gleichbehandlungsgebots: ALTWICKER, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 397 ff.

küranfälliger Weg ist. Diese Beurteilung würde sich wieder ändern, wenn den Unternehmen, die unter die GloBE Model Rules fallen, ein Qualified Refundable Tax Credit (QRTC)⁹⁸ bzw. andere Vorteile gewährt werden (z. B. die Auszahlung von Subventionen).⁹⁹

- **Moderate Anwendung:** Nach einer zweiten Interpretation des Gleichbehandlungsgrundsatzes bzw. von dessen steuerlicher Ausprägung ist zu prüfen, ob die Ungleichbehandlung zu höchst stossenden Ungechtigkeiten oder willkürlichen Ergebnissen führen würde. Dies würde bedeuten, dass wir erstens akzeptieren würden, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Gleichheitsgrundsatzes in Steuerrechtsangelegenheiten einen grossen Ermessensspielraum hat, und zweitens, dass lediglich, wenn eine bestimmte Entscheidung des Gesetzgebers zu einem höchst ungerechten Ergebnis führt, die Regelung als solche verfassungswidrig ist.¹⁰⁰ Referenzpunkt wäre die Frage, ob eine gerechte Verteilung der Steuerlast gegeben ist.¹⁰¹ Nur wenn eine bestimmte Regelung tatsächlich zu einer höchst ungerechten oder willkürlichen Verteilung der Steuerlast führt, sollte die entsprechende Regelung im Sinne einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes als verfassungswidrig angesehen werden. Dies ist vor allem bei personenbezogenen Merkmalen der Fall (z. B. andere Steuersätze je nach Geschlecht¹⁰²). Falls dies der Massstab ist, ist die Einführung der Ergänzungssteuern und die damit einhergehende Höherbesteuerung von Unternehmen im Geltungsbereich nicht per se als Verstoss gegen den Gleichheitsgrundsatz zu sehen. Ein offensichtliches Problem besteht darin, dass nicht einmal klar ist, wer die zusätzlichen Steuern der Mindeststeuer durch die Inzidenz der Gewinnsteuer bzw. der Ergänzungssteuer tragen wird. Wie können wir also beurteilen, ob die erzeugte (Um-)Verteilung des Vorschlags nicht höchst ungerecht ist? Dies ist in der Tat eine schwierige, fast unlösbare Aufgabe.¹⁰³ Darüber hinaus ist es in der ge-

genwärtigen Situation, in der die meisten Staaten Mehrsteuersysteme anwenden, noch schwieriger, ein kohärentes Steuersystem aufrechtzuerhalten, in dem der Gleichbehandlungsgrundsatz in einer strikten Form angewendet wird.¹⁰⁴

Zusammenfassend scheint die Einführung einer Schweizerischen Ergänzungssteuer (dasselbe sollte auch für die Internationale Ergänzungssteuer gelten) einer moderaten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots folgend durchaus verfassungskonform. Die Einführung dieser neuen Steuer führt nicht zu einer höchst stossenden Ausgestaltung des inländischen Steuersystems. Auch nach einer strikten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots ist nicht zwingend von verfassungswidrigen Steuern auszugehen, da durchaus auch sachliche Gründe deren Einführung rechtfertigen, so bspw. die Verhinderung der Höherbesteuerung von nahestehenden Personen im Ausland. Zudem würden einzelne Massnahmen – wie die Auszahlung von Subventionen – Abhilfe schaffen, falls das Gleichbehandlungsgebot in einer strikten Form verstanden wird. Deren Zulässigkeit unter den MR gilt es noch zu diskutieren.

6 Völkerrechtskonforme Umsetzung

6.1 Verstoss gegen DBA

Verschiedene Autoren haben sich bereits mit der Frage beschäftigt, ob die neu einzuführenden Steuern gegen DBA-Verpflichtungen verstossen.¹⁰⁵ Vereinfacht gesagt, führt die Anwendung der Internationalen Ergänzungssteuer (d. h. der IIR und der UTPR) dazu, dass Gewinne einer ausländischen Gesellschaft in der Schweiz einer Gewinnsteuer unterliegen, obwohl das ausländische Unternehmen in der Schweiz gemäss Art. 7 des entsprechenden DBA keine Betriebsstätte hat. Somit liegt ein Verstoss gegen DBA-Verpflichtungen vor.

Allenfalls könnte im Einzelfall die Anwendung einer *savings clause* ähnlich Art. 1 Abs. 2 OECD-MA den Abkommensverstoss beseitigen. Art. 1 Abs. 2 OECD-MA hat jedoch bekanntlich erst 2017 Eingang in das OECD-

98 Vgl. dazu unten Abschn. 8.2.2.

99 Dies scheint die Auffassung von MATTEOTTI zu sein, wonach es zwingend zu Kompensationsmassnahmen kommen muss. So hält er fest: «Die Beschränkung der Mindestbesteuerung auf Gruppengesellschaften multinationaler Grosskonzerne führt nämlich zu einer verfassungsrechtlich delikaten steuerlichen Ungleichbehandlung, welche wiederum durch gezielte fiskalische oder ausserfiskalische Kompensationsmassnahmen ausgeglichen werden sollte». Vgl. MATTEOTTI, Mit dem Zweihänder gegen den Steuerwettbewerb.

100 Zu diesem Thema siehe bspw.: ALTWICKER, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz.

101 REPETTI/RING, Horizontal Equity Revisited, 155.

102 Hierzu auch bereits HONGLER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Rz 48 ff.

103 Die gegenwärtigen Modelle basieren alle auf Vereinfachungen bzw. es fliessen immer auch andere Faktoren ein, die allenfalls die Ergebnisse der Steuerinzidenzmodelle verfälschen können.

104 HONGLER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, 4 ff.

105 Vgl. bspw. CHAND/TURINA/ROMANOVSKA, Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenges, 3 ff.; LEBOVITZ et. al, If Pillar 1 Needs an MLI, Why Doesn't Pillar 2?, 1413 ff. Vgl. auch die Position der OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rz 679 ff.

MA gefunden und wurde bisher soweit ersichtlich noch nicht in die Schweizer DBA aufgenommen.¹⁰⁶

Daneben hat die Schweiz in ganz wenigen DBA eine Sonderbestimmung aufgenommen, wonach sich die Vertragsparteien die Anwendung von innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen vorbehalten.¹⁰⁷ Bei den Internationalen Ergänzungssteuern handelt es sich jedoch gerade nicht um innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen und somit können auch solche Bestimmungen eine DBA-Verletzung nicht heilen. Solange kein multilaterales Abkommen abgeschlossen wird, das zu einer Anpassung der DBA führt, verstösst die Internationale Ergänzungssteuer somit gegen die DBA-Verpflichtungen der Schweiz.

6.2 Verstoss gegen die Genuine Link Doctrine

Neben der DBA-Konformität stellt sich überdies die Frage, ob die Erhebung der Internationalen Ergänzungssteuer nicht eine verpönte extraterritoriale Rechtsanwendung darstellt. Vorliegend kann die dogmatische Herleitung des Verbots der extraterritorialen Rechtsanwendung unterbleiben.¹⁰⁸ Es ist jedoch festzuhalten, dass ein Staat grundsätzlich dann völkerrechtswidrig handelt, wenn er einen Sachverhalt ausserhalb seines Territoriums der eigenen Rechtssetzung unterwirft, ohne einen ausreichenden Anknüpfungspunkt zu diesem Territorium zu haben.

Vorweg ist festzuhalten, dass die ausländischen zu tief besteuerten Geschäftseinheiten, die allenfalls der Internationalen Ergänzungssteuer in der Schweiz unterworfen werden, u. U. keine offensichtlichen Bezüge zur Schweiz haben – d. h. z. B. weder Personal noch Räumlichkeiten und auch keine Umsätze in der Schweiz haben. Im Falle der IIR könnte zumindest argumentiert werden, dass die Muttergesellschaft und damit die direkte oder indirekte Eigentümerin in der Schweiz ansässig sei.

Natürlich kann es Gründe geben, warum Eigentum in Verbindung mit anderen Elementen die Steuerhoheit über das ausländische Unternehmen rechtfertigt. In anderen Bereichen des Völkerrechts wurde ausführlich darüber diskutiert, was als ausreichender Anknüpfungspunkt angesehen wird. So wird beispielsweise im Kartellrecht eine intensive Debatte über die sogenannte Auswirkungsdoktrin geführt, die besagt, dass die Gesetzgebungskompetenz in Kartellangelegenheiten gerechtfertigt sein

kann, wenn eine Auswirkung auf die lokalen Märkte vorliegt, selbst wenn das ausländische Unternehmen keine physische Präsenz im Marktstaat hat.¹⁰⁹

Summarisch lässt sich festhalten, dass der aktuelle Vorschlag durch die Anwendung der IIR und UTPR in der Schweiz die Grenzen der extraterritorialen Rechtsanwendung sehr stark, allenfalls sogar zu stark ausdehnt, da ein ausreichender Anknüpfungspunkt zur Schweiz fehlt – insbesondere bei der Anwendung der UTPR. Ein letzter Ausweg, um die Verletzung der völkerrechtlichen Verpflichtungen durch die zweite Säule zu retten, wäre das Argument, dass globale Interessen die Zuständigkeit des IIR- oder UTPR-Staats rechtfertigen.¹¹⁰ Allerdings setzt eine solche Position voraus, dass die vorgeschlagenen Rechtsvorschriften tatsächlich im globalen Interesse liegen. Wie die ersten öffentlichen Reaktionen – nicht nur aus Entwicklungsländern – gezeigt haben, folgt die vorgeschlagene Zuweisung der zusätzlichen Einnahmen aus der zweiten Säule jedoch nicht einem globalen Ansatz, sondern wird von den Interessen einiger der stärksten Volkswirtschaften der Welt bestimmt. Daher wäre die extraterritoriale Rechtsanwendung *prima facie* auch nicht durch den Verweis auf den Schutz globaler Interessen gerechtfertigt.

6.3 Zwischenfazit

Die Einführung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz verstösst gegen Völkerrecht – insb. gegen Verpflichtungen in Doppelbesteuerungsabkommen, aber potenziell auch gegen das Verbot der extraterritorialen Rechtsanwendung bzw. Rechtssetzung. Ob und in welcher Form ein mögliches multilaterales Abkommen zur Umsetzung von Pillar 2 diese Völkerrechtswidrigkeit beseitigt, ist zu gegebener Zeit zu prüfen. Im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung in der Schweiz ist auf die mögliche Völkerrechtswidrigkeit hinzuweisen, um eine Anwendung der MR in der Schweiz nicht zu gefährden (Stichwort: Schubert-Praxis). Andernfalls könnte die Umsetzungsgesetzgebung als «non-qualified» gelten.

106 Vgl. aber die besondere Bestimmung in Art. 1 Abs. 2 und 3 DBA-USA.

107 Vgl. bspw. Art. 23 Abs. 1 DBA-DE. Zur restriktiven Anwendung dieser Bestimmung vgl. HONGLER/WINZAP, The application of the Swiss GAAR in a treaty context – the Pre- and Post-BEPS World, 844 ff.

108 Vgl. aus steuerlicher Sicht HONGLER, Justice in International Tax Law, 71 ff.

109 EuGH-Urteil vom 12.6.2014, Intel Corp./Europäische Kommission, Rs. T-286/09, Abs. 233.

110 Vgl. RYNGAERT, Jurisdiction in International Law, 1 ff.

7 Allgemeine Ausführungen zur Einführung der Ergänzungssteuer

7.1 Fokussierung auf QDMTT als nationale Ergänzungssteuer

Die Model Rules sehen, wie erwähnt, drei Steuerarten vor, welche nach den Vorgaben der OECD für eine anerkannte globale Mindeststeuer notwendig sind: QDMTT, IIR und UTPR.

Nach den Plänen des Bundesrates wird die Schweiz eine QDMTT, d. h. die Schweizerische Ergänzungssteuer, einführen, womit die IIR und die UTPR ausländischer Staaten nicht mehr zu Anwendung kommen sollen.

Wir gehen nachfolgend auf einzelne Grundfragen bei der Anwendung der Schweizerischen Ergänzungssteuer im Allgemeinen ein. Hierbei werden insbesondere Themen diskutiert, zu denen sich die anderen Beiträge in dieser Sondernummer nicht äussern. Auf Besonderheiten bei der Umsetzung der Internationalen Ergänzungssteuer in der Schweiz wird in Abschn. 7.4 näher eingegangen.

7.2 Subjektiver Anwendungsbereich

7.2.1 International tätige Unternehmensgruppe mit einem Umsatz von mindestens EUR 750 Millionen

Die globale Mindeststeuer findet Anwendung bei Geschäftseinheiten, die Unternehmensgruppen angehören, die einen jährlichen Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. erwirtschaften.¹¹¹ Die Anwendung der GloBE Rules setzt im Weiteren voraus, dass die Unternehmensgruppe in mindestens zwei Jurisdiktionen ansässig ist.¹¹²

Geschäftseinheiten im Sinne der Model Rules stellen grundsätzlich juristische Personen sowie Strukturen mit einer eigenen Finanzbuchhaltung dar.¹¹³ Als *constituent entities*, d. h. Geschäftseinheiten, die zu einer Gruppe gehören, gelten alle Geschäftseinheiten (und deren Betriebsstätten), die in der Konzernrechnungslegung der UPE konsolidiert werden.¹¹⁴ Für die Erfassung als *constituent entity* sind folglich die Konsolidierungsvorschriften der anwendbaren Rechnungslegungsstandards massgeblich.

111 Art. 1.1.1 MR.

112 Art. 1.2.1 MR.

113 Art. 10.1.1 MR (Definition: «Entity»). Als Beispiele für Strukturen mit eigener Finanzbuchhaltung werden Partnerships und Trusts aufgeführt.

114 Art. 1.3.1 iVm Art. 1.2.2 MR. Zusätzlich sind einige besondere Regelungen bspw. hinsichtlich «*held for sale entities*», «*materiality*» oder «*de minimis*» zu beachten.

Für die IFRS regelt bspw. IFRS 10, welche Gesellschaften im Konzernabschluss zu konsolidieren sind. Gemäss IFRS 10.5 sind Beteiligungen an Gesellschaften zu konsolidieren, sofern sie beherrscht («controlled») werden.¹¹⁵ Andere Standards sehen andere Konsolidierungsvorgaben vor. Insofern ist dies ein Bereich, bei dem noch grosse Unsicherheit besteht und wo zu erwarten ist, dass das Inclusive Framework klarere Vorgaben macht.

Die Bestimmung der UPE dürfte im Regelfall keine grösseren Probleme darstellen.¹¹⁶ In Einzelfällen kann es zu Situationen kommen, wo verschiedene Gesellschaften in einer Eigentumsstruktur als UPE qualifizieren. Die OECD gibt derjenigen konsolidierenden Gesellschaft den Vorrang, welche in der Eigentumsstruktur höher steht.¹¹⁷ Gewisse Gesellschaften werden explizit von der Qualifikation als *constituent entities* ausgenommen.¹¹⁸ Diese werden allerdings bei der Bestimmung der Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. als Teil der Unternehmensgruppe berücksichtigt.¹¹⁹

7.2.2 Investment Fonds als ausgenommene Gesellschaften

Investment Fonds¹²⁰ stellen eine *excluded entity* dar, sofern sie selbst die UPE bilden, d. h. keine Konsolidierung «von oben» stattfindet.¹²¹ Die Ausnahme wird damit begründet, dass Investment Fonds anerkanntermassen steuerlich neutral behandelt werden sollen und das Ziel der Mindeststeuer hierdurch nicht vereitelt wird.¹²² Im Weiteren ist anzumerken, dass die Ausnahme aus dem Konsolidierungskreis regelmässig bereits aus der Anwendung des Accounting Standards, wie bspw. IFRS oder US GAAP, hervorgeht.¹²³ Gemäss den Standards werden *in-*

115 Die Beherrschung als entscheidendes Kriterium für die Konsolidierung wird wiederum durch kumulatives Vorliegen der folgenden drei Faktoren definiert: (a) Kontrolle und Beeinflussung der massgeblichen Tätigkeiten (bspw. durch Stimmrechte oder vertragliche Vereinbarungen), (b) Anrecht auf Renditen, die in Abhängigkeit des Ergebnisses variabel sind, (c) Fähigkeit, die Kontrolle zur Beeinflussung der Renditen einzusetzen. IFRS 10.7 ff.; vgl. auch IFRS 10 Appendix B2 ff.

116 Art. 1.4.1 MR.

117 MR-Kommentar, Art. 1 N 35.

118 Art. 1.3.3 MR. Excluded entities gemäss Art. 1.5.1 MR: *governmental entity, international organisation, non-profit organisation, pension fund, investment fund*, der als UPE qualifiziert, und *real estate investment vehicle*, das als UPE qualifiziert.

119 MR-Kommentar, Art. 1 N 12.

120 Art. 10.1.1 MR (Definition: «Investment Fund»). Vgl. vertiefend MR-Kommentar, Art. 10 N 36 ff. (Definition: «Investment Fund»).

121 Art. 1.5.1 lit. e MR.

122 OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rz 76 ff.

123 *Excluded entities* iSv Art. 1.5.1 MR werden idR ohnehin nicht in einem Konzern konsolidiert. Die Bestimmung hat insofern nur feststellenden Charakter (siehe MR-Kommentar, Art. 1 N 40).

vestment targets grundsätzlich zum *fair value* bewertet und einzeln, d. h. nicht mit dem Fonds konsolidiert, behandelt.¹²⁴ Insofern sind die *targets* als UPE zu betrachten, auf deren Ebene die IIR greift. Es sind allerdings auch Konstellationen denkbar, in denen Investment Fonds nicht unter die Ausnahme fallen. In erster Linie ist hierzu erforderlich, dass der Investment Fonds gemäss dem anwendbaren Accounting Standard Teil einer konsolidierten Konzernrechnungslegung ist.

Ein Investment Fonds stellt keine *excluded entity* dar, wenn dieser «von oben», etwa innerhalb eines Fondsmanagement-Konzerns oder von einem Investor, konsolidiert wird. Im Einzelfall wäre dies gemäss IFRS möglich.¹²⁵

Investment Fonds halten gelegentlich *untergeordnete Special Purpose Vehicles (SPV)*. Auch diese werden als *excluded entity* erfasst, sofern sie hauptsächlich durch eine *excluded entity* gehalten werden.¹²⁶

Hinsichtlich der Definition¹²⁷ als Investment Fonds ist das Kriterium des «*pooling* von Mitteln mehrerer Anleger» in Situationen, in denen nur ein Investor besteht, zu betrachten. Es erscheint zielführend, die Bestimmung so zu verstehen, dass neben direkten auch indirekte Investitionen und damit bspw. auch Versicherungen erfasst werden.¹²⁸ Im Weiteren wird vorausgesetzt, dass die Anleger zumindest teilweise untereinander nicht verbunden sind. Auch dieses Kriterium wäre für Versicherungen, die nur für den Versicherungskonzern zugängliche Fonds halten, allenfalls nicht erfüllt. Ein «indirektes» Verständnis des

Kriteriums, d. h. auf der Ebene der Versicherungsnehmer, würde das Problem auflösen.¹²⁹

7.3 Objektiver Anwendungsbereich

7.3.1 Funktionsweise und Ermittlung der Ergänzungssteuer

Die grundlegende Funktionsweise des GloBE-Regelwerks ist auf den ersten Blick bestechend einfach: Liegt die *effective tax rate* in der Schweiz unter 15 %, liegt eine Unterbesteuerung vor. In diesem Fall gibt es zwei grundsätzliche Szenarien: Erhebt die Schweiz keine zusätzlichen Steuern, kann das Ausland eine IIR oder eine UTPR erheben. Demgegenüber ist es der Schweiz aber möglich, selbst eine nationale Ergänzungssteuer zu erheben, was verhindert, dass im Ausland eine IIR oder UTPR erhoben wird. Wie bereits vorstehend erwähnt, hat der Bundesrat vorgeschlagen, eine nationale Ergänzungssteuer (d. h. die Schweizerische Ergänzungssteuer) in der Form einer Bundessteuer einzuführen.

Der Bundesrat hat im Entwurf der MindStV einen (sehr) pragmatischen Weg für die Berechnung der Schweizerischen Ergänzungssteuer gewählt, nämlich indem in Art. 5 E-MindStV in genereller Weise auf die Model Rules verwiesen wird, wobei eine sinngemässe Anwendung angeordnet wird.¹³⁰ Was der Bundesrat mit «sinngemäss» genau meint, wird sodann im erläuternden Bericht spezifiziert:

«Soweit die Mustervorschriften die schweizerische Ergänzungssteuer betreffen, sind sie «sinngemäss» anzuwenden, weil die Mustervorschriften nur die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer regeln (vgl. dazu z. B. den Wortlaut von Art. 5).¹³¹

Entsprechend ist nachfolgend auf die Model Rules und deren Kommentar einzugehen.¹³²

124 IFRS 10.31 ff.

125 IdR findet bei Fondsmanagement-Konzernen keine Konsolidierung statt, da das hierzu erforderliche Kriterium der Beeinflussung der Renditen nicht erfüllt ist. Die Kontrolle zur Beeinflussung der Renditen liegt nicht beim Fondsmanagement, da es sich lediglich um delegierte Befugnisse handelt, aufgrund der Rolle als «*agent*» in Abgrenzung zu den als «*principal*» agierenden Investoren (KPMG, Applying the consolidation model to fund managers, 1 ff.). Bei massgeblichen Co-Investments (z. B. 20 %) wäre eine Konsolidierung gemäss IFRS 10 unter gewissen Umständen möglich (vgl. IFRS 10 application examples 14 – 14c; Public Comments Brookfield Asset Management, 2 f.). Eine Konsolidierung durch einen Investor ist in Übereinstimmung mit IFRS bei einer Mehrheitsbeteiligung und der entsprechenden Möglichkeit zur Beherrschung möglich. Eine solche Konstellation kann z. B. bei Versicherungsgesellschaften vorliegen, die in einen nur für den Versicherungskonzern zugänglichen Fonds investieren (vgl. Public Comments Association of British Insurers, 2; Public Comments Generali, 2; Public Comments Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft, 2).

126 Siehe Art. 1.5.2 MR. Problematisch könnten diesbezüglich hohe Co-Investments sein, die direkt in die SPV investieren, sowie die erlaubten Nebentätigkeiten des SPV.

127 Ausführlich zu den Kriterien: Art. 10.1.1 MR (Definition: «Investment Fund»); MR-Kommentar, Art. 10 N 36 ff. (Definition: «Investment Fund»).

128 Vgl. IFRS 10 Appendix B85R.

129 Einen generellen Willen, solche Fonds von Versicherungskonzernen unter die Definition von Investment Fonds einzuschliessen, impliziert lit. d der Definition. Demnach sollen alternativ zur Ausrichtung auf Anlageerträge bzw. -gewinne auch Absicherungen erlaubt sein. Gemäss dem Kommentar zu den MR zielt diese Bestimmung insb. auf die Versicherungsindustrie ab. MR-Kommentar, Art. 10 N 42 (Definition: «Investment Fund»).

130 Art. 5 E-MindStV.

131 Erläuternder Bericht Mindestbesteuerungsverordnung, 7.

132 Interessant auch der Hinweis in Bezug auf die Frage, wie bei Änderungen der MR und/oder des Kommentars vorzugehen sei: «Soweit der Kommentar oder die Regelwerke aktualisiert werden, ist mittels Auslegung zu prüfen, welche Version massgebend sein soll». Vgl. dazu Erläuternder Bericht Mindestbesteuerungsverordnung, 7. Nach der hier vertretenen Auffassung ist ein solcher dynamischer Verweis nicht mit dem Legalitätsprinzip vereinbar und widerspricht dem schweizerischen demokratischen Grundverständnis. Änderungen der anwendbaren Regelwerke sind jeweils von den kompetenten schweizerischen Organen in das Recht zu überführen.

Für die Berechnung dieser Ergänzungssteuern ist vorab zu prüfen, ob überhaupt eine Unterbesteuerung in der Schweiz vorliegt. Hierzu hat *ein jurisdictional blending* zu erfolgen, und zwar ist die *effective tax rate* auf den aggregierten Einkünften der Entitäten in der Schweiz zu berechnen. Die Grundlage dazu bildet ein von den MR anerkannter internationaler Rechnungslegungsstandard (z. B. IFRS, US GAAP oder Swiss GAAP FER).

Im Ergebnis kommt es dabei auch zu einer Konsolidierung der einzelnen *constituent entities* in derselben Jurisdiktion, womit die Bestimmungen eine national beschränkte Konzernbetrachtung einnehmen. Funktional betrachtet liegt lediglich eine Addition der Steuerfaktoren vor. Eine Eliminierung von Zwischengewinnen wird nur soweit vorgenommen, als dies vom nationalen Recht vorgesehen ist. Dies ist in der Schweiz bei Umstrukturierungen wie der Konzernübertragung nach Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG (sowie diesen nachgebildeten kantonalen Normen) der Fall.

Technisch geschieht die Ermittlung der *effective tax rate* nach dem GloBE-Standard wie folgt: Einerseits sind die *adjusted covered taxes* in der Schweiz und andererseits das *net GloBE income* in der Schweiz jeweils für die einzelnen *constituent entities* zu berechnen.

- Das *net GloBE income* wird nachfolgend in Abschn. 7.3.2 kurz aufgegriffen. Die Beiträge von HUG,¹³³ BERTSCHINGER/HORAT¹³⁴ und CHAND¹³⁵ in dieser Sondernummer behandeln danach ausgewählte Sonderfragen.
- Auf die *adjusted covered taxes* wird in Abschn. 7.3.3 kurz eingegangen. Der Beitrag von KAPALLE/BOURQUIN¹³⁶ in dieser Sondernummer greift sodann auch in diesem Bereich eine Sonderfrage auf.

Falls dieses Verhältnis zwischen *adjusted covered taxes* und *net GloBE income*, d. h. die *effective tax rate*, in der Schweiz unter 15 % ist, liegt eine Unterbesteuerung vor, d. h., in der Schweiz ist die nationale Ergänzungssteuer geschuldet, um zu verhindern, dass im Ausland eine IIR oder eine UTPR erhoben wird.

Die Ergänzungssteuer wird wiederum mit den folgenden zwei Grössen berechnet: Differenz zwischen 15 % und der oben berechneten *effective tax rate*. Darunter wird die

top-up tax percentage verstanden. Diese *top-up tax percentage* wird mit dem *excess profit* multipliziert. Dieser wiederum errechnet sich aus dem *net GloBE income* abzüglich des *substance-based carve-out*. Auf die Berechnung des *excess profit* bzw. des *substance-based carve-out* wird in der vorliegenden Sondernummer nicht eingegangen.

7.3.2 Berechnung des Net GloBE Income

Ausgangspunkt für die Ermittlung des *net GloBE income* bildet das «*financial accounting net income or loss*» der für die Konsolidierung verwendeten Bücher vor Konsolidierungsbuchungen zur Eliminierung konzerninterner Geschäftsvorfälle. Diese Bücher werden sodann angepasst, wobei im Grundsatz drei Anpassungen unterschieden werden können:

- Die Model Rules sehen eine Vielzahl von Normen vor, welche im Ergebnis zu einer (1) *Harmonisierung* bzw. *Normalisierung* der neuen steuerlichen Berechnungsgrundlage führen.¹³⁷ Darüber hinaus bestehen aber auch steuersystematische Korrekturen, wie bspw. die Möglichkeit, im innerstaatlichen Verhältnis auf die Anwendung des Drittvergleichs zu verzichten¹³⁸ oder steuerliche Umstrukturierungsnormen auch in der GloBE-Basis zu berücksichtigen.¹³⁹
- Sodann sehen die Model Rules entsprechende (2) *Wahlrechte*¹⁴⁰ und (3) *Missbrauchsvorschriften*¹⁴¹ vor. Während die Wahlrechte vor allem in zeitlicher Hinsicht wirken, zielen die Missbrauchsvorschriften auf den historisch sensiblen Bereich der Finanzierung.

Konzeptionell erinnert die in den Model Rules vorgesehene Regelung zur Bestimmung des GloBE-Ergebnisses an das in der Schweiz etablierte Massgeblichkeitsprinzip, d. h. die Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher für die steuerliche Gewinnermittlung. Der Mechanismus ist vergleichbar mit der steuerlichen Gewinnermittlung im schweizerischen Recht, wo als Ausgangspunkt auch die handelsrechtlichen Bücher dienen und diese dann in

133 Vgl. HUG, Problemfelder des Beteiligungsabzuges im Lichte der GloBE Model Rules auf Basis IFRS, in dieser Sondernummer.

134 Vgl. BERTSCHINGER/HORAT, Grenzüberschreitender Transfer von Immaterialgütern unter den GloBE-Regeln, in dieser Sondernummer.

135 Vgl. CHAND, The interaction between the Arm's Length Principle and Pillar II Global Minimum Tax Rules: A technical and policy-oriented analysis, in dieser Sondernummer.

136 Vgl. KAPALLE/BOURQUIN, Sockelsteuersätze in den DBA der Schweiz unter der OECD/G20-Mindestbesteuerung, in dieser Sondernummer.

137 Siehe dazu die detaillierten Ausführungen in BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 119 ff. Weitergehend kann zwischen allgemeinen Korrekturen, Korrekturen von spezifischen Sachverhalten und branchenspezifischen Korrekturen unterschieden werden.

138 Art. 3.2.3 MR.

139 Kap. 6 MR.

140 Siehe dazu die detaillierten Ausführungen in BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 131 ff.

141 Siehe dazu die detaillierten Ausführungen in BERNDT et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, 137 ff.

einem Folgeschritt nach steuerlichen Gesichtspunkten korrigiert werden.¹⁴²

Neben den Stärken des Massgeblichkeitsprinzips¹⁴³ werden mit dem gewählten Mechanismus auch die bekannten Schwächen übernommen. Im Vordergrund steht dabei die umgekehrte Massgeblichkeit, mit welcher sich das Steuerrecht so stark auf den ursprünglichen Standard auswirkt, dass dieser potenziell nicht mehr in der Lage ist, seine ursprüngliche Funktion zu erfüllen, und es zu Kollisionskonflikten der einzelnen Regelungsbereiche kommt.¹⁴⁴

Im Extremfall kann dies auch dazu führen, dass sinnvolle Revisionen durch das Steuerrecht blockiert werden.¹⁴⁵ In Zusammenhang mit der Einführung von Pillar 2 hat bspw. bereits die Berufsorganisation der amerikanischen Wirtschaftsprüfer auf diese Problematik hingewiesen.¹⁴⁶ Trotz all dieser berechtigten Kritik scheint die OECD von ihrem Vorhaben nicht abzurücken.

Dies ist kaum verwunderlich, wäre die wohl einzig realistische Alternative eine harmonisierte Steuerberechnungsgrundlage, so wie dies die EU seit Jahren mit ihrem Mammut-Projekt der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) anstrebt. Wie die Diskussionen und Verzögerungen in der EU zeigen, wäre eine solche weltweite Harmonisierung aber wohl kaum in vernünftiger Weise umsetzungsfähig gewesen. Es ist davon auszugehen, dass sich die Entscheidungsträger der OECD dessen bewusst waren, weshalb

der politisch vielleicht einfachere, dogmatisch aber höchst problematische Weg der Schaffung einer neuen Anknüpfung an die internationale Rechnungslegung gewählt wurde.

Aus praktischer Sicht ist darauf hinzuweisen, dass mit den neuen Regeln für jede *constituent entity* ein Einzelabschluss nach dem gewählten internationalen Rechnungslegungsstandard vorliegen muss. Was aus theoretischer Sicht ziemlich trivial klingen mag, kann in der Praxis zu einem hohen zusätzlichen Aufwand führen. Es gilt zu bedenken, dass kotierte Konzerne regelmässig nur einen konsolidierten Abschluss nach Massgabe eines internationalen Rechnungslegungsstandards vorlegen, wofür nicht zwingend für jede Konzerngesellschaft nach den Grundsätzen des anwendbaren Rechnungslegungsstandards ein eigener Einzelabschluss vorliegen muss. Auch ein Testat durch einen Prüfer liegt mangels gesetzlicher Vorschrift nicht vor; vielmehr verweist das Prüftestat des Konzernprüfers auf den konsolidierten Abschluss. Unterschiede können darin liegen, dass in der Konzernpraxis aus praktischen oder historischen Gründen vielfach eine Vorkonsolidierung auf Länderebene oder Divisionsebene vorgenommen wird oder Korrekturen auf Gruppenstufe (oder irgendwo zwischen Einzelabschluss und Gruppenabschluss) gebucht werden.

Im Ergebnis führen die in den Model Rules statuierten Vorschriften auch dazu, dass ein unter die neuen Regeln fallendes Unternehmen mehrere parallel zu führende Bücher vorliegen haben wird, die steuerlich relevant sind. Zum einen werden in der Schweiz aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften die handelsrechtlichen Bücher zu führen sein, wobei diese weiterhin für steuerliche Zwecke aufgrund der Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher für die steuerliche Gewinnermittlung immanent wichtig sein werden. Daneben gibt es die steuerlichen Bücher, welche auf der Basis des handelsrechtlichen Abschlusses die steuerlichen Korrekturen beinhalten. Faktisch kommt es nicht nur zu einer Korrektur des handelsrechtlichen Erfolgs, sondern auch zu Anpassungen der Bilanzpositionen, bspw. bei einer Korrektur der Abschreibungsvorschriften. Jüngstes Beispiel sind die mittels STAF verankerten Normen zur Zuzugs- und Wegzugsbesteuerung, die für Gewinnsteuerzwecke eine Aufwertung der stillen Reserven auf den Vermögenswerten vorsehen, ohne dass diese Aufdeckung auch in der Handelsbilanz erfolgen muss (vgl. Art. 61a und Art. 61b DBG bzw. Art. 24c und Art. 24d StHG).

7.3.3 Berechnung der Adjusted Covered Taxes

Ausgangspunkt für die Berechnung der *adjusted covered taxes* sind die *current tax expenses* gemäss angewende-

142 Ein wesentlicher Unterschied besteht aber dahingehend, dass die Korrekturen durchgängig sowohl erhöhend als auch reduzierend wirken können, was nach schweizerischer Konzeption traditionell gerade nicht der Fall ist. Siehe anstelle vieler BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 137 ff. und 157 f.

143 Siehe anstelle vieler: BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 124 f.

144 Siehe dazu BERTSCHINGER/REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, 311 ff. und 317 f.

145 Im Kern geht es darum, dass mit der Massgeblichkeit zwei unterschiedliche Rechtsgebiete miteinander verbunden werden. Diese Verbindung bedeutet aber, dass, sofern und soweit sich eines der beiden Rechtsgebiete weiterentwickelt oder potenziell weiterentwickeln will, das andere Rechtsgebiet diese Entwicklung nachvollziehen muss. Kann diese Anpassungsleistung nicht gemacht werden oder erfolgt diese in ungenügender Weise, kann dies zu Kollisionskonflikten führen, die in der Praxis zu unbefriedigenden Ergebnissen führen. Entsprechend wurde in der schweizerischen Literatur jüngst einer funktionalen Reduktion der Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bücher bei der Gewinn- und Verrechnungssteuer zur Lösung der bestehenden Konflikte das Wort geredet (siehe dazu BERTSCHINGER/REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, 325 f.). Die MR gehen aber gerade den gegenteiligen Weg.

146 Siehe dazu Letter AICPA, 2 ff.

tem Rechnungslegungsstandard, wobei aber nur die «*covered taxes*» darunterfallen.¹⁴⁷ Vom verbuchten Steueraufwand werden verschiedene Anpassungen vorgenommen.¹⁴⁸ Diese stehen allerdings unter dem allgemeinen Vorbehalt, wonach eine *covered tax* nicht mehr als einmal berücksichtigt werden darf.¹⁴⁹

Was und in welcher Form somit als Steueraufwand verbucht werden kann bzw. muss, hängt vom anwendbaren Rechnungslegungsstandard ab und von der Frage, ob etwas als Steueraufwand verbucht worden ist – entsprechend ist die Verbuchung des Steueraufwands in einem ersten Schritt auch für die Berechnung der QDMTT im Sinne einer buchhalterischen Massgeblichkeit ausschlaggebend.

7.4 Exkurs: Besonderheiten der Internationalen Ergänzungssteuer

7.4.1 Zur IIR

Unseres Erachtens ist die IIR als Schattenrechnung zu verstehen; sie muss jedoch als «qualified» gelten im Sinne der Model Rules, um nicht die Anwendung von UPTRs im Ausland zu riskieren.¹⁵⁰ D. h., auch verfahrensrechtlich erfolgt keine Integration in die DBG-Bestimmungen, sondern es sollten parallele Systeme aufgebaut werden.

Die IIR ist so zu gestalten, dass wenn immer möglich kein Aufwand seitens der Steuerbehörden verursacht wird, aber gleichzeitig die Akzeptanz der IIR gewährleistet ist. Insofern plädieren wir dafür, sich für die Berechnung der IIR wenn immer möglich an den vorhandenen Dokumenten im Ausland zu orientieren und einzig Plausibilitätsprüfungen durchzuführen – eine umfassende Untersuchungspflicht der Steuerbehörden in der Schweiz scheint nicht zielführend.

Falls sich neben der UPE noch weitere Entitäten in der Schweiz befinden, stellt sich die Frage der Aufteilung der Einnahmen aus der IIR. Nach unserem Dafürhalten ist eine Aufteilung zwischen den Kantonen nicht notwendig und sie wäre auch systemfremd, da einzig die UPE (und damit der UPE-Kanton) diese Mittel einnehmen sollte.

7.4.2 Zur UTPR

Die Model Rules sehen vor, dass Staaten eine «Qualified UTPR» einführen können, die äquivalent ist zur UTPR in den Art. 2.4 – 2.6 MR. Allerdings besteht keine Pflicht, eine solche einzuführen.¹⁵¹ Ihre Ausgestaltung ist äusserst komplex.

Entitäten in der Schweiz wird ein Abzug im Umfang der UTPR *top-up tax* verweigert, wobei alternativ auch eine äquivalente Anpassung im nationalen Steuerrecht vorgesehen werden kann. D. h., statt den Abzug zu verweigern, könnte die Schweiz auch eine alternative Erhebungsform vorsehen, was de facto eine besondere Steuer auf dem *excess profit* der unterbesteuerten ausländischen Entitäten wäre. Entscheidend ist, dass eine zusätzliche Steuerbelastung («*cash tax expense*») kommt.¹⁵²

Auf den ersten Blick scheint es prozessual einfacher, eine zusätzliche Steuer einzuführen, statt ein Abzugsverbot zu erlassen. M. a. W. sollte in einer UTPR-Konstellation einzig die zusätzliche *top-up tax* erhoben werden; an der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung sollte sich nichts ändern – dies selbstverständlich nur, falls politisch überhaupt eine UTPR eingeführt werden soll.

Die in den Model Rules vorgesehene Aufteilung der UTPR unter den Ländern könnte auf das interkantonale Verhältnis (d. h. auf die Aufteilung der UTPR im interkantonalen Verhältnis) angewendet werden – eine Art quotenmässige Ausscheidung anhand der Lohnkosten bzw. Sachanlagen.¹⁵³

8 Fördermassnahmen

8.1 Übersicht

Die Umsetzung der globalen Mindeststeuer und der damit einhergehende Verlust eines Standortvorteils, d. h. von Gewinnsteuersätzen unter 15 %, hat schon relativ früh im politischen Diskurs den Ruf nach anderen Fördermassnahmen mit sich gebracht. Nachfolgend ist kurz auf mögliche Massnahmen einzugehen.

Im Zentrum steht der Qualified Refundable Tax Credit (QRTC). Der QRTC ist ein Förderinstrument, das Subventionszahlungen beinhaltet. Die Auszahlung dieser Subventionen ist jedoch an die Steuerzahllast geknüpft, d. h., die Auszahlung erfolgt primär durch Anrechnung an

147 Vgl. Art. 4.1.1 MR.

148 (1) *Additions* und *reductions* gemäss Art. 4.1.2 MR bzw. 4.1.3 MR, (2) sog. «*total deferred tax adjustment amount*» gemäss Art. 4.4 MR und (3) jegliche Zu- oder Abnahme von *covered taxes*, die entweder ins Eigenkapital oder ins OCI verbucht wird, d. h. Steueraufwand (sic!), der über das Eigenkapital verbucht wird.

149 Vgl. Art. 4.1.4 MR.

150 Vgl. Art. 10.1 MR (Definition: «Qualified IIR»).

151 Hierzu auch bereits SALOM, BEPS 2.0 en droit suisse: La réforme internationale de l'imposition de l'économie numérique en résumé et son impact en droit suisse, 253 f. und 264.

152 Vgl. Art. 2.4.1 MR.

153 Dies ist wohl auch die vorgeschlagene Lösung in der E-MindStV (vgl. Art. 8 Abs. 2 E-MindStV).

die Steuerzahllast und nur sekundär als effektive Auszahlung. Daneben wäre es auch denkbar, «reine Subventionen», d. h. Subventionen unabhängig von der Steuerzahllast einzuführen.

Nachfolgend ist auf die rechtlichen Rahmenbedingungen und mögliche Ausgestaltungen einzugehen. Unterschieden wird hierzu zwischen dem QRTC und den «reinen Subventionen».

8.2 QRTC

Ein QRTC ist ein staatlich geschaffener Anreiz, welcher über das nationale Steuersystem abgewickelt wird und die Förderung bestimmter Aktivitäten, wie bspw. Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, verfolgt.¹⁵⁴ Die Auszahlung des QRTC ist an die Steuerzahllast des Steuerpflichtigen geknüpft, da eine Anrechnung an die Steuern erfolgt. Aus diesem Grund besteht ein Steuerrechtszusammenhang. Nachfolgend gehen wir auf die Vorgaben in den Model Rules ein, bevor wir die wesentlichen Ausgestaltungsvarianten darstellen.

8.2.1 Vorgaben Model Rules und QRTC

Die MR sehen verschiedene Voraussetzungen hinsichtlich der Erstattungsfähigkeit sowie des Ertragsmechanismus vor, die erfüllt sein müssen, damit eine Massnahme als QRTC nach den MR qualifiziert. Die MR verlangen eine Erstattung innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren ab dem Zeitpunkt, ab welchem die spezifischen Voraussetzungen des entsprechenden QRTC erfüllt wurden.¹⁵⁵ Verbleibt nach der Anrechnung des QRTC an die Steuerzahllast ein Überschuss, erfolgt die Erstattung des Restbetrags entweder in bar oder sie kann zur Begleichung von weiteren Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen herangezogen werden.¹⁵⁶

Des Weiteren muss der QRTC einen praktischen Ertragsmechanismus aufweisen und somit die Steuerzahllast effektiv verringern bzw. reduzieren.¹⁵⁷ Die praktische Bedeutung des Ertragsmechanismus ist zu verneinen, wenn der QRTC aus konzeptionellen Gründen die Steuerzahllast de facto gar nie verringert.¹⁵⁸ Die Frage, ob die Voraussetzungen der MR an einen QRTC erfüllt sind, bestimmt sich nach den Bedingungen und allen verfügbaren Informationen, welche zum Zeitpunkt der Einführung des

QRTC vorliegen.¹⁵⁹ Die Überprüfung durch das Inclusive Framework erfolgt dabei nicht auf der Basis eines einzelnen Steuerpflichtigen, sondern aufgrund der generellen Ausgestaltung des QRTC.¹⁶⁰

Falls ein QRTC vorliegt, wird dieser unter den MR, d. h. unter Pillar 2, wie folgt behandelt:

- Der QRTC wird vollumfänglich als Einkommensposition unter dem «GloBE *income or loss*» verbucht.¹⁶¹
- Aufgrund der Behandlung als Einkommensposition wird ein QRTC im Nenner bei der Berechnung der *effective tax rate* berücksichtigt.
- Der Steueraufwand des Steuerpflichtigen wird in der Steuerperiode, in welcher der QRTC beantragt wurde, nicht verringert.
- Bei einer teilweisen Erstattungsfähigkeit des QRTC finden die oben erwähnten Regelungen im jeweiligen Umfang des erstattungsfähigen Teils analog Anwendung.¹⁶²

Alle Non-Qualified Refundable Tax Credits¹⁶³ werden dagegen nicht als Einkommen behandelt, sondern sie verringern die Steuerlast des Unternehmens (*covered taxes*) effektiv in der Steuerperiode, in welcher sie geltend gemacht werden. Daraus folgt, dass es sich bei den MR zum QRTC um *Korrekturvorschriften* handelt, die es den Unternehmen erlauben, vom massgebenden Abschluss (z. B. IFRS) abzuweichen. Um die korrekte Verbuchung eines QRTC sicherzustellen, sind somit die folgenden Anpassungen möglich:

- Hinzurechnung des QRTC zu den *covered taxes*, wenn dieser fälschlicherweise als Steuerminderung verbucht wurde;¹⁶⁴
- Abzug des vollen Non-Qualified Refundable Tax Credit im Nettoeinkommen des Jahresabschlusses, wenn der Non-Qualified Tax Credit als Einkommen verbucht wurde;
- keine Anpassungen sind notwendig, wenn ein QRTC bereits korrekt als Einkommensposten verbucht wurde.¹⁶⁵

8.2.2 Ausgestaltung des QRTC

Die Ausgestaltung eines QRTC lässt sich in die Voraussetzungen zur Gewährung des QRTC, dessen Berech-

154 MR-Kommentar, Art. 3.2.4 N 110.

155 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 135 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

156 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 137 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

157 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 136 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

158 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 136 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

159 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 136 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

160 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 136 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

161 Art. 3.2.4 MR.

162 Vgl. hierzu MR-Kommentar, Art. 10.1 N 134 ff. (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

163 Vgl. MR-Kommentar, Art. 10.1 N 134 (Definition: «Qualified Refundable Tax Credit»).

164 Art. 4.1.2 lit. d MR.

165 MR-Kommentar, Art. 3.2.4 N 112.

nungsweise sowie den Auszahlungsmechanismus unterteilen. Betreffend Anwendungsbereich stehen die folgenden Optionen zur Verfügung:

- Die Voraussetzungen zur Gewährung eines QRTC können sich an denjenigen des F&E-Abzugs nach Art. 25a StHG orientieren.
- Konkret kann der QRTC bspw. allen gewinn- bzw. einkommensteuerpflichtigen Unternehmen gewährt oder ausschliesslich auf von Pillar 2 erfasste Unternehmen beschränkt werden.
- Des Weiteren könnte eine Wahlmöglichkeit zwischen QRTC und F&E-Abzug eingeführt werden.

Wird der QRTC nur von Pillar 2 erfassten Unternehmen gewährt, sollten die erhaltenen Vorteile vergleichbar sein mit den Vorteilen, die Unternehmen im Rahmen des F&E-Abzugs erhalten.

Es ist international nicht unüblich, dass für kleine und grosse Unternehmen unterschiedliche Förderinstrumente vorgesehen sind. Im Vereinigten Königreich werden bspw. für grosse Unternehmen und KMU verschiedene Schemen zur Förderung ihrer Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten verwendet, wobei für grosse Unternehmen ein QRTC vorgesehen ist, während KMU von einer Steuererleichterung profitieren.¹⁶⁶ In den Niederlanden dagegen werden die anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen daran unterschieden, ob die qualifizierende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbstständig oder durch angestelltes Personal ausgeübt wird.¹⁶⁷

Hinsichtlich der Berechnungsweise eines QRTC sind in der Schweiz keine steuerlichen Vorgaben ersichtlich. Im Ausland erfolgt die Berechnung des QRTC mittels Multiplikation der Bemessungsgrundlage mit einem definierten Prozentsatz. In die Bemessungsgrundlage fliessen dabei verschiedene qualifizierende Kosten und Aufwendungen ein. Im Vereinigten Königreich wird die Bemessungsgrundlage mit einem Prozentsatz von 13 % multipliziert.¹⁶⁸ In den Niederlanden erfolgt die Berechnung des *tax credit* für die ersten EUR 350 000 mit einem Prozentsatz von 32 %, welcher danach auf 16 % reduziert wird.¹⁶⁹ In Italien werden für unterschiedliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten verschiedene Prozentsätze verwendet, wobei diese zurzeit 20 bzw. 10 % betragen. Ausserdem sieht Italien Höchstgrenzen vor, welche 4 bzw. 2 Mio. Euro betragen.¹⁷⁰

Beim Auszahlungsmechanismus sind die Besonderheiten des föderalen Steuersystems der Schweiz zu beachten. Somit stellt sich die Frage, an welche Steuer der QRTC angerechnet werden soll. Diesbezüglich fallen bspw. die kantonale und kommunale Gewinnsteuer, die Lohn-Quellensteuer sowie die Mehrwertsteuer in Betracht. Im Vereinigten Königreich kann bspw. der QRTC zur Begleichung von Sozialversicherungsbeiträgen des Arbeitgebers herangezogen werden,¹⁷¹ während Italien eine Anrechnung an die Mehrwertsteuer ermöglicht.¹⁷²

Bei allen Ausgestaltungsoptionen ist zudem ein Mechanismus zu implementieren, der die effektive Auszahlung an insolvente steuerpflichtige Personen verhindert.¹⁷³

8.3 Reine Subventionen

Bei «reinen Subventionen» handelt es sich ebenfalls um unterstützende, staatliche Massnahmen, welche im Gegensatz zum QRTC keinen Steuerrechtszusammenhang vorweisen und daher eine unbedingte Auszahlung zur Folge haben.

Es bestehen verschiedene Möglichkeiten zur Ausgestaltung von reinen Subventionen. Im Vordergrund stehen insb. Subventionen für F&E-Aktivitäten («*reine F&E-Subventionen*»), ähnlich dem QRTC. Daneben bietet sich die Möglichkeit, Subventionen an von Pillar 2 erfasste Unternehmen («*Pillar-2-Subventionen*») zu gewähren. Des Weiteren können Subventionen an besonders profitable Unternehmen («*Profitabilitätssubventionen*») gesprochen werden, wobei die Profitabilität bspw. anhand einer bestimmten EBIT-Marge festgelegt wird. Ferner sind Subventionen für Unternehmen denkbar, die IP-Rechte halten («*IP-Subventionen*») und deren IP-Rechte einen definierten Mindestwert überschreiten. Zuletzt können Subventionen im Ermessen der Behörden («*Ermessenssubventionen*») gewährt werden. Weitere Subventionsformen sind denkbar.

Die Subventionen können entweder durch den allgemeinen Haushalt oder über die zusätzlichen Einnahmen aufgrund der IIR, UTPR oder QDMTT finanziert werden. Bei Letzteren ist jedoch die Problematik der Rückverteilung zu beachten, die nachfolgend kurz dargestellt wird.

8.4 Problem der Rückverteilung

Die Mittel zur Finanzierung der reinen Subventionen können aus den zusätzlichen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer herangezogen werden. Die Schweiz kennt bereits steuerliche Systeme, bei denen es zu einer Rück-

166 Vgl. Finance Act 2013, Schedule 15, Part 1, Paragraph 1, 104 A f.

167 Vgl. Manual WBSO 2022, 8 f.

168 Vgl. Corporation Tax Act 2009, Part 3, Chapter 6A, 104 M.

169 Manual WBSO 2022, 23. Die selbstständig forschenden Steuerpflichtigen (*R&D taxpayers*) erhalten einen pauschalen *tax credit*. Steuerpflichtige mit angestelltem Personal (*R&D withholding tax agent*) können einen *tax credit* in Abhängigkeit von ihren Forschungsaktivitäten beantragen.

170 Vgl. Art. 203 f. Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

171 Vgl. Finance Act 2013, Schedule 15, Part 1, Paragraph 1, 104 N.

172 Vgl. Art. 17 Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

173 Vgl. hierzu bspw. Finance Act 2013, Schedule 15, Part 1, Paragraph 1, 104 S f.

verteilung der zusätzlich gezahlten Steuern kommt. Namentlich wird die CO₂-Abgabe mitunter an Unternehmen verteilt.¹⁷⁴

Die MR halten bei den Definitionen zu der Qualified IIR, der Qualified UTPR und der QDMTT explizit fest, dass diese nicht als qualifiziert gelten, sofern der Staat Vorteile in Verbindung mit diesen Regelungen erbringt.¹⁷⁵ In diesem Fall können andere Staaten anstelle der Schweiz diese Einkünfte, z. B. durch die Anwendung einer UTPR oder einer IIR, besteuern.

Unter dem Begriff «Vorteile» subsumieren die MR neben steuerlichen Vorteilen auch reine Subventionen.¹⁷⁶ Ein Vorteil, der allen steuerpflichtigen Personen gewährt wird, gilt nicht als Vorteil, der im Zusammenhang/in Verbindung mit der Umsetzung von Pillar 2 steht.¹⁷⁷

Explizit unzulässig wäre dagegen das Gewähren einer Steuergutschrift als Prozentsatz der geleisteten Steuer unter der IIR.¹⁷⁸ Die Prüfung, ob ein schädlicher Vorteil vorliegt, d. h. ein Vorteil, der dazu führen würde, dass die Umsetzung in der Schweiz als nicht «qualified» gelten würde, hat im Hinblick auf die Zielsetzung der globalen Mindeststeuer zu erfolgen. Diese verfolgt als Ziel die Schaffung von einheitlichen Spielregeln, die eben nicht durch Vorteilszuwendungen ausser Kraft gesetzt werden können, die ökonomisch dazu führen, dass gar keine Mindeststeuer bezahlt wird, sondern die Steuerbelastung weiterhin unter 15 % liegt.¹⁷⁹

8.5 Rechtlicher Rahmen

Der rechtliche Rahmen, in welchem sich die Fördermassnahmen bewegen müssen, besteht aus Vorgaben in der Verfassung und völkerrechtlichen Vorgaben. Zudem sind vor der Einführung auch potenzielle Konflikte mit anderen Bundesgesetzen zu klären. Nachfolgend finden sich einige rudimentäre Ausführungen zu diesem Blumenstrauß von rechtlichen Vorgaben.

8.5.1 Vorgaben in der BV

8.5.1.1 Übersicht

Unter dem Titel der Verfassungsvorgaben ist insbesondere zu klären, ob die dargestellten Massnahmen als Verstoß gegen die Wirtschaftsfreiheit anzusehen sind. Auf die Kompetenzfrage und den Grundsatz der Gleichbehandlung wurde oben bereits eingegangen.¹⁸⁰ Grundsätzlich wirkt jede der möglichen Fördermassnahmen wettbewerbsverzerrend, da die subventionierten Unternehmen Wettbewerbsvorteile haben. Allerdings ist nicht in jeder Wettbewerbsverzerrung direkt ein Verstoß gegen die Wirtschaftsfreiheit zu erblicken.

Dogmatisch stellt sich bei einer möglichen Verletzung der Wirtschaftsfreiheit insbesondere die Frage, ob das Motiv des Gesetzgebers (d. h., ob der Gesetzgeber bewusst in die Wirtschaftsfreiheit eingreifen will) und/oder die Auswirkung eines ordnungspolitischen Entscheidungsgebend sein soll.¹⁸¹ Das Bundesgericht hält diesbezüglich fest, dass eben nicht nur die Motive, sondern auch die Auswirkungen zu beurteilen seien.¹⁸² D. h., dass auch Massnahmen, die nicht darauf abzielen, wettbewerbsverzerrend zu sein, gemäss Bundesgericht grundrechtswidrig sein können.¹⁸³ Gemäss HETTICH/KOLMAR wäre zu prüfen, wie die Massnahme den Wettbewerbsprozess in einzelnen Märkten verändert und welche Ziele der Gesetzgeber durch die Massnahme erreichen möchte. Insofern handelt es sich hier um eine Kombination von Auswirkung und Motiv.¹⁸⁴ Allerdings scheinen in strittigen Fällen kaum je ökonomische Untersuchungen angestellt zu werden.¹⁸⁵ Auch andere Autoren sind zurückhaltend bei der Annahme einer wettbewerbsverzerrenden Subvention. So hält BUNDI bspw. nur strukturprotektionistische Subventionen per se für grundrechtswidrig,¹⁸⁶ d. h. Massnahmen, die der Wirtschaftsfreiheit als solcher entgegenlaufen. Zu denken wäre bspw. an Massnahmen, die der Sicherung einer Berufsgruppe dienen, die andernfalls durch den Markt verdrängt werden würde.¹⁸⁷ Bei anderen wirtschaftspolitisch motivierten Subventionen bedarf es gemäss BUNDI einer Abwägung zwischen dem

174 Vgl. Art. 125 CO₂-Verordnung.

175 Vgl. Art. 10.1 MR (Definitionen: «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax», «Qualified IIR» und «Qualified UTPR»). Bei diesen Definitionen wird jeweils folgende Voraussetzung formuliert: «jurisdiction does not provide any benefits that are related to such rules». D. h., andernfalls gelten die QDMTT, die IIR und die UTPR eben nicht als *qualified*. Vgl. hierzu auch MR-Kommentar, Art. 10.1 N 123 und 141.

176 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 123 (Definition: «Qualified IIR»).

177 Vgl. MR-Kommentar, Art. 10.1 N 126 (Definition: «Qualified IIR»).

178 MR-Kommentar, Art. 10.1 N 124 (Definition: «Qualified IIR»). Vgl. bereits Fn 176.

179 Vgl. hierzu MR-Kommentar, Art. 10.1 N 125 (Definition: «Qualified IIR»).

180 Vgl. Abschn. 4 und Abschn. 5.3.

181 MWH auf Lehre und Rechtsprechung HETTICH/KOLMAR, «Wettbewerbsverzerrung» und «Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit» aus interdisziplinärer Sicht, 275 ff.

182 BGer 17.5.2011, 2C_940/2010, E. 3.2.

183 Vgl. UHLMANN, Art. 27 BV N 48.

184 HETTICH/KOLMAR, «Wettbewerbsverzerrung» und «Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit» aus interdisziplinärer Sicht, 275 ff.

185 UHLMANN, Art. 27 BV N 50.

186 BUNDI, System und wirtschaftsverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Subventionen in der Schweiz und von Beihilfen in der EU, 126 ff.

187 Dieses Beispiel wird von BUNDI erwähnt (vgl. BUNDI, System und wirtschaftsverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Subventionen in der Schweiz und von Beihilfen in der EU, 128).

öffentlichen Regelungsinteresse und den Auswirkungen der Subvention. Ein öffentliches Regelungsinteresse besteht insbesondere in verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen, z. B. zur Förderung von Innovation gemäss Art. 64 BV.¹⁸⁸ Gemäss OESCH hat das Bundesgericht gar «noch nie» (sein Aufsatz stammt aus 2013) «eine umstrittene kantonale oder kommunale Subvention gestützt auf die Wirtschaftsfreiheit als unzulässig erklärt».¹⁸⁹

Im Unterschied zur EU-internen Beihilfebestimmung scheint der Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit dem Gesetzgeber schwächere wirtschaftspolitische Vorgaben zu machen. Methodisch lässt sich dies vor allem anhand des Kriteriums des gesetzgeberischen Motivs festhalten, das im verfassungsrechtlichen Rahmen stärker verankert zu sein scheint als im Beihilferecht der EU. Insbesondere gegenüber kantonalen Förderungsmassnahmen sind die Gerichte generell sehr zurückhaltend.

8.5.1.2 Verfassungskonformität der vorgeschlagenen Fördermassnahmen?

Die Förderung von Forschung und Entwicklung über allgemeine Massnahmen, zu denen grundsätzlich alle Unternehmen Zugang haben, scheint unproblematisch. Hierzu zählt grundsätzlich auch ein QRTC. Hingegen ist das selektive und durch wettbewerbsverzerrende Überlegungen getriebene Fördern von einzelnen Unternehmen verfassungswidrig. Dies wäre bspw. der Fall, wenn die Kriterien des QRTC so gestaltet werden, dass im Wesentlichen nur eine vordefinierte Gruppe von Unternehmen von einem QRTC profitieren würde.

Nicht verfassungswidrig scheint die ungleiche Behandlung von Unternehmen, die vom Geltungsbereich der globalen Mindeststeuer erfasst werden, verglichen mit anderen Unternehmen, wenn die gewählte Massnahme darauf abzielt, Wettbewerbsnachteile durch die globale Mindeststeuer auszugleichen. Dies wäre bspw. dann der Fall, wenn nur Unternehmen im Geltungsbereich von Pillar 2 vom QRTC profitieren würden. D. h., Pillar-2-Subventionen scheinen verfassungskonform ausgestaltbar zu sein.

Verfassungsrechtlich problematisch sind auf den ersten Blick jedoch Profitabilitätssubventionen und IP-Subventionen, da hier ein klar bestimmter Teil des Marktes bevorteilt wird. Dies kann stark verzerrend wirken und der Wirtschaftsfreiheit per se entgegenstehen. Es handelt sich weiter um protektionistische Ansätze. Es sind auch keine verfassungsinhärenten Rechtfertigungsgründe er-

sichtlich. Anders ist die Situation, sofern mit Ermessenssubventionen volkswirtschaftlich bedeutende Projekte unterstützt werden.¹⁹⁰ Für eine finale Aussage bedarf es jedoch einer Analyse des konkreten Vorschlags.

8.5.2 Völkerrechtliche Vorgaben

8.5.2.1 Freihandelsabkommen (inkl. EU-Beihilferecht)

Neben der EFTA-Konvention verfügt die Schweiz über 33 Freihandelsabkommen (FHA) mit 43 Partnern¹⁹¹, welche in Bezug auf die Zulässigkeit von Subventionen auf die Grundsätze der WTO verweisen und damit den entsprechenden Regelungsrahmen übernehmen.¹⁹² Daneben besteht das Freihandelsabkommen (FHA) der Schweiz mit der EU vom 22.7.1972, das in Art. 23 eine Bestimmung enthält, welche die Gewährung von wettbewerbsverfälschenden, staatlichen Beihilfen verbietet. Das Beihilferecht der EU sieht mit Art. 107 AEUV eine ähnliche Regelung vor. Nachfolgend wird vorwiegend auf Art. 107 AEUV Bezug genommen.

Gemäss Art. 107 AEUV bedarf es zum Vorliegen einer verbotenen, staatlichen Beihilfe folgender Voraussetzungen:

- Begünstigung von Unternehmen;
- Handel zwischen den Mitgliedsstaaten muss beeinträchtigt werden;
- wettbewerbsverfälschende Wirkung und
- selektive Begünstigung.

Eine Begünstigung liegt vor, wenn Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil im Vergleich zu den normalen Marktbedingungen erhalten. Bei Subventionen (auch im Rahmen eines QRTC oder bei den reinen Subventionen) scheint diese Voraussetzung erfüllt, da die Marktteilnehmer nicht erwarten können, dass der Staat einen Teil der Produktionskosten trägt.¹⁹³ Es scheint zudem unbestritten, dass auch Steuervergünstigungen als Beihilfen gelten, und zwar sowohl unter dem Beihilfeverbot im AEUV als auch im FHA.¹⁹⁴ Umso mehr muss dies für den QRTC gel-

188 BUNDI, System und wirtschaftsverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Subventionen in der Schweiz und von Beihilfen in der EU, 128 ff.

189 OESCH, Die (fehlende) Disziplinierung staatlicher Beihilfen durch Kantone, 1340.

190 Vgl. bspw. § 10 Abs. 1 des Gesetzes über Massnahmen gegen die Arbeitslosigkeit und zur Standortförderung des Kantons Thurgau.

191 SECO, Freihandelsabkommen, publiziert auf: https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Aussenwirtschaftspolitik_Wirtschaftliche_Zusammenarbeit/Wirtschaftsbeziehungen/Freihandelsabkommen.html.

192 Siehe zum WTO-Rechtsrahmen nachfolgend Abschn. 8.5.2.2.

193 In diesem Sinne auch GA Darmon, Schlussanträge vom 22.2.1991, EuGH-Urteil vom 17.3.1993, Neptun/Ziesemer, Rs. C-72/91 und C-73/91, Rz 54, zitiert bei: IMMENGA/MESTMÄCKER, Art. 107 Abs. 1 AEUV (Beihilfeverbot, Ausnahmen), Rz 42.

194 MWH KÖNIG/SOLMS, Der Begriff der staatlichen Beihilfe im Freihandelsabkommen und dessen Bedeutung für kantonale Steuerprivilegien, 476 ff.; vgl. auch bereits EuGH-Urteil vom 29.6.1999, DM Transport, Rs. C-256/97, Rz 19.

ten, der eine Kombination von Subventionen und Steuerbegünstigungen darstellt.

Art. 107 AEUV verlangt, dass bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt werden, woraus sich die Selektivität der Massnahme ableitet.¹⁹⁵ Allerdings lässt sich weder aus der Praxis der EU-Kommission noch aus den Entscheidungen des EuGH eine herrschende Meinung zur Selektivität entnehmen. Vielmehr handelt es sich um eine rechtliche Frage, die mit grossen Unsicherheiten verbunden ist, da die zugrunde liegende Problematik eine ökonomische ist.

Wie bei der Anwendung von Art. 27 und 94 BV stellt sich auch bei der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 AEUV bzw. bei der verlangten Selektivität vorab die Frage, ob das Motiv des Gesetzgebers und/oder das tatsächliche Marktgeschehen ausschlaggebend sein soll. Gemäss EuGH-Rechtsprechung sind nicht die Ziele der Regelung entscheidend, sondern die selektive Wirkung einer Massnahme.¹⁹⁶ Somit kommt dem Motiv des Gesetzgebers keine entscheidende Rolle zu.

Schliesslich ist zu prüfen, ob eine wettbewerbsverfälschende Wirkung und eine Handelsbeeinträchtigung vorliegen. Die wettbewerbsverfälschende Wirkung von Subventionen in einem liberalisierten Markt ist regelmässig anzunehmen. Es muss nicht nachgewiesen werden, dass tatsächlich grenzüberschreitend tätige Unternehmen von der Subvention profitieren. Vielmehr ist die Handelsbeeinträchtigung anzunehmen, wenn diese nicht ausgeschlossen werden kann.

Sollte der QRTC in einer Weise ausgestaltet sein, wonach nur bestimmte Wirtschaftszweige von diesem profitieren können, ist von einer selektiven Massnahme auszugehen. Aus diesem Grund trägt eine möglichst breite Definition der förderungswürdigen Forschung und Entwicklung¹⁹⁷ dazu bei, dass die Fördermassnahmen mit der Beihilfenvorschrift des FHA konform sind. Eine Beschränkung des QRTC auf Unternehmen, die im Geltungsbereich von Pillar 2 sind, liesse sich nur dann rechtfertigen, wenn die Begünstigung die Mehrfachbelastung durch Pillar 2 ausgleichen soll. Das Beihilferecht macht im Hinblick auf die Berechnungsweise bzw. den Auszahlungsmechanismus des QRTC keine Vorgaben. Jedoch ist darauf zu achten, dass die Berechnung des QRTC möglichst derjenigen des F&E-Abzugs entspricht, wenn der QRTC nur an von Pillar 2 erfasste Unternehmen gewährt wird, um eben

nicht einen Wirtschaftszweig besser oder schlechter zu stellen.

Bei reinen Subventionen muss die Förderung von F&E-Aktivitäten über einen klar definierten Rahmen erfolgen, der jedoch allen Unternehmen grundsätzlich zugänglich ist. Solche breit definierten F&E-Subventionen sind beihilferechtlich zulässig. Ermessenssubventionen sind jedoch per se problematisch, sofern sie nicht als gerechtfertigte Beihilfen gelten. Auch IP-Subventionen, die am Wert der IP-Rechte anknüpfen, wirken grundsätzlich selektiv, da nur ganz bestimmte Unternehmen davon profitieren können. Gleiches gilt für Profitabilitätssubventionen. Diese scheinen beihilferechtlich ebenfalls verpönt.

Pillar-2-Subventionen scheinen zunächst selektiv zu sein, da nur grosse Unternehmen davon profitieren können. Sollten sie aber letztlich dazu dienen, die zusätzliche Belastung durch die IIR, UTPR und die QDMTT abzufedern, scheinen sie zur folgerichtigen Entfaltung eines stimmigen Steuersystems (Gleichbehandlungsgrundsatz) gerechtfertigt, sodass es zu keiner Mehrbelastung dieser Unternehmen kommt.

8.5.2.2 WTO-Verträge

Mit dem Zusatzabkommen über Subventionen und Gegenmassnahmen (SCM) enthalten die WTO-Abkommen eine Regelung über die Zulässigkeit von Subventionen des Warenhandels. Subventionen des Dienstleistungsverkehrs sind folglich unter dem GATS zu prüfen. Die Prüfung der (Un-)Zulässigkeit von Subventionen im Rahmen des SCM erfolgt in den drei nachfolgenden Schritten:¹⁹⁸

1. Vorliegen einer Subvention (Art. 1 SCM);
2. Erfüllen der Spezifität (Art. 2 SCM) und
3. Einstufung als «verbotene Subvention» oder «anfechtbare Subvention» (Art. 3 und 5 SCM).

Eine Subvention liegt nach Art. 1 Abs. 1 SCM vor, wenn eine finanzielle Beihilfe durch eine Regierung oder eine öffentliche Körperschaft gewährt wird und dadurch dem Empfänger ein Vorteil zukommt.

Konkret handelt es sich beim direkten Transfer von Mitteln, bspw. in Form von Zuschüssen oder Darlehen, dem Verzicht auf ansonsten fällige staatliche Einnahmen, z. B. in Form von Steuergutschriften, sowie der Bereitstellung anderer Güter oder Leistungen als der allgemeinen Infrastruktur um finanzielle Beihilfen.

195 Vgl. bereits SCHÖN, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, 930.

196 Vgl. bspw. EuGH-Urteil vom 15.11.2011, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Rz 204.

197 Zu diskutieren wäre bspw., welche Auftragsforschung abgedeckt werden sollte.

198 Vgl. LAPRÉVOTE/KANG, *Subsidies Issues in the WTO – An Update*, 445 f.; VAN DEN BOSSCHE, *The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials*, 555 ff.

Ein Vorteil für den Empfänger der Beihilfe liegt vor, wenn der Empfänger bei Gewährung der Beihilfe besser gestellt ist als ohne die Beihilfe.¹⁹⁹

Es ist offensichtlich, dass der QRTC unter Art. 1 SCM als Subvention qualifiziert. Mit dem Verzicht auf fällige Steuerzahlungen liegt eine finanzielle Beihilfe vor, die aufgrund der geringeren Steuerlast einen Vorteil für den Steuerpflichtigen darstellt. Auch Subventionen sind aufgrund des gegenleistungslosen Transfers von finanziellen Mitteln als finanzielle Beihilfen zu qualifizieren.

Soweit festgestellt ist, dass es sich bei einer Massnahme um eine Subvention iSv Art. 1 SCM handelt, ist im zweiten Prüfungsschritt festzustellen, ob die Subvention unter Art. 2 SCM als spezifisch bzw. selektiv qualifiziert.

Gemäss Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 SCM gilt eine Subvention als spezifisch, wenn sie:

- *de jure* oder *de facto* nur von bestimmten Unternehmen oder Wirtschaftszweigen (Unternehmens- bzw. Industriespezifität) oder
- nur in bestimmten geografischen Regionen in Anspruch genommen werden kann (geografische Spezifität) oder
- iSv Art. 3 SCM verboten ist.

Die Unternehmens- bzw. Industriespezifität sowie die geografische Spezifität überprüfen den Zugang zu einer Subvention innerhalb eines Mitgliedsstaates. Ist eine Subvention innerhalb eines Mitgliedsstaates allgemein verfügbar, wird davon ausgegangen, dass sie keine die Ressourcenallokation verzerrenden Handelsauswirkungen auslöst.²⁰⁰

Im dritten Schritt ist zu überprüfen, ob es sich um eine verbotene Subvention iSv Art. 3 SCM oder um eine anfechtbare Subvention iSv Art. 5 SCM handelt. Export- sowie Importsubventionen sind beides Formen von Subventionen, die unter Art. 3 Abs. 1 SCM aufgrund ihrer stark handelsverzerrenden Wirkung, unabhängig von einer Prüfung der tatsächlichen Auswirkungen, als unzulässig gelten. Handelt es sich weder um eine Export- noch um eine Importsubvention, ist zu prüfen, ob die Subvention die Interessen anderer Vertragsparteien beeinträchtigt. Dies ist namentlich der Fall, wenn:

- eine Schädigung des inländischen Wirtschaftszweigs eines anderen Mitglieds oder
- eine Aufhebung oder Beeinträchtigung von Vorteilen nach dem GATT 1994 oder

- eine schwere Schädigung der Interessen eines anderen Mitglieds vorliegt.

Die Gewährung des QRTC sollte daher strikt von objektiven Kriterien abhängig sein und weder *de jure* nur einzelnen Unternehmen oder bestimmten Branchen zugänglich sein noch *de facto* nur von einzelnen Unternehmen oder bestimmten Industrien genutzt werden können. Eine Gewährung basierend auf einer breit definierten F&E-Aktivität (ähnlich dem gegenwärtigen F&E-Abzug) scheint unproblematisch zu sein. Eine ausschliessliche Gewährung für Unternehmen, die unter Pillar 2 fallen, scheint ebenfalls zulässig, sofern die Zahl der subventionierten Unternehmen ausreichend hoch ist und eine gewisse Varianz der Branchen besteht. Problematisch wäre es hingegen, wenn nur ein einziges (oder nur eine kleine homogene Gruppe von) Unternehmen von einem QRTC profitieren würde. Ferner sollte darauf geachtet werden, dass der QRTC nicht ausschliesslich oder primär von Unternehmen oder Branchen in Anspruch genommen wird, die ausschliesslich oder primär exportieren.

Für die reinen Subventionen gelten die gleichen Voraussetzungen wie für den QRTC. Problematisch dürften im Hinblick auf diese Vorgaben insb. die Profitabilitäts- und die Ermessenssubventionen sein. Bei Ermessenssubventionen bestehen keine objektiven Kriterien oder Bedingungen für den Anspruch auf eine Subvention. Eine Unternehmensspezifität ist somit von vornherein naheliegend, sofern die Subvention nicht an eine grosse Zahl von Unternehmen vergeben wird. Die Subventionen wären folglich in Abhängigkeit von ihren Handelsauswirkungen unter Art. 5 SCM anfechtbar.

Bei Profitabilitätssubventionen liegt eine Unternehmensspezifität vor, wenn die Profitabilitätsschwelle so hoch angesetzt wird, dass nur einzelne Unternehmen im Kanton diese überhaupt erreichen können. Eine Industriespezifität ergäbe sich, wenn die Profitabilitätsschwelle zumindest noch so hoch angesetzt ist, dass sie nur von Unternehmen bestimmter, besonders profitabler Industrien erreicht werden kann. Eine solche Regelung wäre spezifisch.

IP-Subventionen dürften unproblematisch sein, sofern genügend Varianz der Branchen besteht. Selbst wenn IP-Subventionen prinzipiell hochtechnologische Branchen bevorzugen, dürfte die Selektivität nicht stark genug sein, dass es sich um eine unternehmens- oder industriespezifische Subvention handelt.

Auch Pillar-2-Subventionen dürften unproblematisch sein, sofern die Zahl der subventionierten Unternehmen ausreichend hoch ist und eine gewisse Varianz der Branchen besteht. Eine Abhängigkeit von Subventionen

199 WTO, Canada: Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft – Report of the Appellate Body (vom 2.8.1999), WT/DS70/AB/R, Rz 157; BENITAH, The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach, 18.

200 VAN DEN BOSSCHE, The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials, 559.

von Grössenkriterien scheint unter dem SCM *prima facie* unproblematisch.

8.5.3 Bundesgesetze

8.5.3.1 StHG

Wo das StHG keine Harmonisierungsbestimmungen beinhaltet, sind die Kantone autonom, zu legiferieren. Vorbehalten bleiben selbstverständlich darüber hinausgehende verfassungsrechtliche Vorgaben wie beispielsweise das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Die Ratio des StHG und auch der Harmonisierungsvorgabe in Art. 129 BV ist, dass eine harmonisierte Erhebung der Gewinnsteuer erfolgen soll.

Das StHG macht den Kantonen keine Vorgaben über die Auszahlung von Subventionen im Allgemeinen. Darüber hinaus enthält das StHG keine Vorgaben, wie kantonale Subventionen ausgestaltet sein müssen (Voraussetzung, Auszahlungsmechanismus etc.). Somit wäre auch eine Subvention, deren Auszahlung an die Steuerzahllast eines Unternehmens geknüpft ist, wie beim QRTC, unseres Erachtens StHG-konform.

Dies trifft zu, obwohl es zu einer signifikanten Reduktion der Steuerbelastung kommen kann. Auch die anderen oben genannten Subventionen, die an gewisse Kennzahlen anknüpfen (IP-Subventionen oder Profitabilitätssubventionen), scheinen StHG-konform.

8.5.3.2 BGBM

Das Binnenmarktgesetz (BGBM) macht den Kantonen durchaus auch Vorgaben betreffend Ausgestaltung von Subventionen. Verpönt sind insbesondere Subventionen,²⁰¹ durch die der Marktzugang von in anderen Kantonen ansässigen Personen eingeschränkt wird. Allerdings darf bei Subventionen nicht vorschnell auf das Vorliegen einer Marktzugangsbeschränkung geschlossen werden. Schliesslich sind solche Bevorteilungen systemimmanent in einem nicht vollständig harmonisierten Steuersystem. Die erwähnten Subventionsarten, aber auch ein QRTC, stellen auf den ersten Blick keine verpönten Marktzugangshürden iSd BGBM dar.

8.6 Weitere Fördermassnahmen

Standortpolitisch sind weitere Massnahmen denkbar, wie bspw. die Senkung von Arbeitgeberbeiträgen bei den Sozialversicherungen oder Lockerungen bei der Migrationspolitik. Auf diese steuerfremden Förderungsmöglichkeiten wird hier nicht besonders eingegangen. Nachfolgend wird kurz noch eine mögliche Anrechnung von

Unternehmensbeiträgen an die Ergänzungssteuerschuld diskutiert. Der Hintergrund ist der Folgende:

Die Staaten des Inclusive Framework kennen ganz unterschiedliche Staatsquoten. Die Schweiz ist im Vergleich mit den anderen OECD-Staaten ein Staat mit relativ kleiner Staatsquote. Dies hat selbstredend mit dem schweizerischen Staatsverständnis zu tun, das weniger paternalistisch ist als andernorts. Das führt auch dazu, dass in der Schweiz Unternehmen direkt Leistungen erbringen, die in anderen Ländern eine staatliche Aufgabe darstellen. Beispielsweise werden Kita-Plätze in Deutschland stärker subventioniert als in der Schweiz.

Dies führt mitunter dazu, dass Unternehmen in der Schweiz ein Interesse haben, den Mitarbeitenden zusätzliche Kita-Unterstützungsleistungen zukommen zu lassen oder gar eigene Kitas zu betreiben. D. h., Unternehmen übernehmen Kosten, die in anderen Ländern vom Staat getragen werden. Das Gleiche gilt für verlängerte Mutterschafts- und Vaterschaftsurlaube. Im Ausland werden Mütter und Väter nach der Geburt länger unterstützt als in der Schweiz; entsprechend kann es sein, dass Unternehmen hier ihre Mitarbeiter über das gesetzliche Minimum hinaus unterstützen. Für solche de facto staatlichen Leistungen sollte den Unternehmen eine Anrechnungsmöglichkeit an die Ergänzungssteuer gewährt werden. D. h., es wäre ein Katalog zu definieren mit Unterstützungsleistungen, die von der Ergänzungssteuerschuld abgezogen werden.

Auf den ersten Blick ist dies auch mit den Model Rules kompatibel, da es schliesslich in der Buchhaltung zu einer Umbuchung kommt, bspw. von Personalaufwand zu *current tax expenses*. Gleiches wäre auch vorzusehen für Kosten im Bereich der nachhaltigen Energiepolitik, d. h., Investitionen in nachhaltige Energiequellen sollten ebenfalls an die Ergänzungssteuer angerechnet werden können.

9 Schlussfolgerungen

Die Schreibenden haben sich mehrere Monate sehr intensiv mit dem Projekt auseinandergesetzt. Trotzdem bleiben viele Fragezeichen, sowohl in der nationalen Umsetzung als auch im Grundverständnis der Funktionsweise der MR.

Die Staaten täten gut daran, einen Marschhalt einzulegen und sich zu vergegenwärtigen, was überhaupt die Ziele einer globalen Mindeststeuer sind und ob es nicht effektivere Wege gäbe, diese Ziele zu erfüllen. Zudem wird sich zeigen, ob eine globale Mindeststeuer mit Berufung

201 Hierzu detailliert RENER, Die Erfassung staatlicher Beihilfen durch das Binnenmarktgesetz, Rz 1 ff.

auf ganz unterschiedliche Rechnungslegungsstandards überhaupt umsetzbar bzw. praktikabel ist.

Daneben zeigt das Projekt auch die institutionellen Schwächen der OECD auf. Die OECD befasste sich traditionell mit der Koordination von verschiedenen Steueransprüchen und nicht mit der Steuerharmonisierung. Eine globale Steuerharmonisierung verlangt eine andere legitimationsrechtliche Grundlage. Die Gründung des Inclusive Framework hat hier keine Abhilfe geschaffen.

Schliesslich bringt die nationale Umsetzung viele Risiken, aber auch Chancen mit sich. Hierbei wurden bereits erste Weichen gestellt, wobei wir weiterhin der Auffassung sind, dass eine Umsetzung, die eher dem bisherigen föderalen Gewinnsteuersystem entspricht, besser wäre. Besonders herausfordernd wird es sein, eine völkerrechtskonforme und mit dem Legalitätsprinzip in Übereinstimmung stehende Implementierung zu erreichen.

Literatur

- ALTWICKER TILMANN, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, Berlin/Heidelberg 2011
- BENITAH MARC, The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach, Alphen aan den Rijn 2019
- BERNDT THOMAS et al., Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, IFF-HSG Working Papers, Working Paper No. 2022-13, Entwurf vom Februar 2022
- BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020
- BERTSCHINGER MICHAEL/HORAT ALAIN, Grenzüberschreitender Transfer von Immaterialgütern unter den GloBE-Regeln, FStR 2022, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 405
- BERTSCHINGER MICHAEL/REGLI FLORIAN, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, FStR 2021, 307
- BUNDI LIVIO, System und wirtschaftsverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Subventionen in der Schweiz und von Beihilfen in der EU, Luzern 2016
- CAVELTI LUZIUS/CAJACOB MERET, Mindestbesteuerung im internationalen Steuerrecht – eine kritische Würdigung der Schweizer Umsetzungspläne, BJM 2022, 221
- CHAND VIKRAM, The interaction between the Arm's Length Principle and Pillar II Global Minimum Tax Rules: A technical and policy-oriented analysis, FStR 2022, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 365
- CHAND VIKRAM/TURINA ALESSANDRO/ROMANOVSKA KINGA, Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenges, World Tax Journal 2022
- CHIRCOP JUSTIN/KIOSSE PARASKEVI VICKY, Why did preparers lobby to the IASB's pension accounting proposals?, Accounting Forum 2015, 268
- COMIRAN FERNANDO/GRAHAM CAROL M., Comment letter activity: a response to proposed changes in lease accounting, Research in Accounting Regulation 2016, 109
- DEWING IAN P./RUSSELL PETER O., Financial Integration in the EU: the First Phase of EU Endorsement of International Accounting Standards, Journal of Common Market Studies 2008, 243
- DOBLER MICHAEL/KNOSPE OLIVER, Constituents' Formal Participation in the IASB's Due Process, Journal of Governance und Regulation 2016, 50
- DRIESCH DIRK, § 1 Rechtlicher und organisatorischer Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS, in: Dirk Driesch et al. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. A., München 2016
- FUEST CLEMENS, The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford Review of Economic Policy 2008, 720
- GEORGIU GEORGE, The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users, The British Accounting Review 2010, 103
- GINER BEGOÑA/ARCE MIGUEL, Lobbying on Accounting Standards, European Accounting Review 2012, 655
- GUENTHER DAVID A./HUSSEIN MOHAMED E. A., Accounting Standards and National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO, Journal of Accounting und Public Policy 1995, 115
- HETTICH PETER/KOLMAR MARTIN, «Wettbewerbsverzerrung» und «Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit» aus interdisziplinärer Sicht, ZBl 2018, 275
- HONGLER PETER, Justice in International Tax Law, Amsterdam 2019
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter vom 4.11.2019
 - Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, IFF-HSG Working Papers, Working Paper No. 2021-3, St.Gallen 2021
 - International Law of Taxation, Oxford 2021

- HONGLER PETER/WINZAP MAURUS, The application of the Swiss GAAR in a treaty context – the Pre- and Post-BEPS World, ASA 83 (2014/2015), 839
- HORN SONJA, Arbeitsweise des IASB, in: Michael Buschhüter/Andreas Striegel (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, Wiesbaden 2011, 38
- HUG THOMAS, Problemfelder des Beteiligungsabzuges im Lichte der GloBE Model Rules auf Basis IFRS, FStR 2022, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 345
- IMMENGA ULRICH/MESTMÄCKER ERNST-JOACHIM, Art. 107 Abs. 1 AEUV (Beihilfeverbot, Ausnahmen), in: Torsten Körber/Heike Schweitzer/Daniel Zimmer (Hrsg.), Wettbewerbsrecht Bd. V, 6. A., München 2022
- JAATINEN IDA, IAS/IFRS: A Starting Point for the CCCTB?, Intertax 2012, 260
- JORISSEN ANN et al., Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting, European Accounting Review 2012, 693
- KAPALLE URS/BOURQUIN GABRIEL, Sockelsteuersätze in den DBA der Schweiz unter der OECD/G20-Mindestbesteuerung, FStR 2022, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 388
- KÖNIG BEAT/SOLMS SIMON, Der Begriff der staatlichen Beihilfe im Freihandelsabkommen und dessen Bedeutung für kantonale Steuerprivilegien, in: Raphaël Gani/Annie Rochat Pauchard (Hrsg.), Au carrefour des contributions, Bern 2020, 467
- KÖNIGSRUBER ROLAND, Lobbying bei der Rechnungslegungsstandardsetzung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2009, 1309
- KPMG, Applying the consolidation model to fund managers, März 2012, publiziert auf: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/10/IFRS-practice-issues-consolidation-model-2012.pdf>
- LAPRÉVOTE FRANCOIS-CHARLES/KANG SUNGJIN, Subsidies Issues in the WTO – An Update, European State Aid Law Quarterly 2011, 445
- LARSON ROBERT K./BROWN KAREN L., Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of Construction Contracts, Advances in International Accounting 2001, 47
- LEBOVITZ MICHAEL et al., If Pillar 1 Needs an MLI, Why Doesn't Pillar 2?, Tax Notes Federal 2022, 1413
- MARTENET VINCENT, in: Martenet/Dubey (Hrsg.), Commentaire Romand Constitution fédérale, Lausanne/Fribourg 2021
- MATTEOTTI RENÉ, Mit dem Zweihänder gegen den Steuerwettbewerb, NZZ vom 23.6.2021
- MURPHY LIAM/NAGEL THOMAS, The Myth of Ownership: Taxes and Justice, New York 2002
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 5. A., Bern 2022
- OESCH MATTHIAS, Die (fehlende) Disziplinierung staatlicher Beihilfen durch Kantone, AJP 2013, 1337
- OPEL ANDREA/HONGLER PETER, Flexible Gewinnsätze, StR 2020, 254
- PROCHÁZKA DAVID A., The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy, European Financial and Accounting Journal 2014, 59
- Lobbying on the IASB Standards: an Analysis of the Lobbyists' Behaviour over period 2006 – 2014, Copernican Journal of Finance & Accounting 2015, 129
- RENFER STEFAN, Die Erfassung staatlicher Beihilfen durch das Binnenmarktgesetz, Jusletter vom 14.3.2022.
- REPETTI JAMES R./RING DIANE M., Horizontal Equity Revisited, Florida Tax Review 2013, 135
- RYNGAERT CEDRIC, Jurisdiction in International Law, 2. A., Oxford 2015
- SALOM JESSICA, BEPS 2.0 en droit suisse : La réforme internationale de l'imposition de l'économie numérique en résumé et son impact en droit suisse. 2. Teil: Le pilier 2, ASA (2021/2022), 239
- SCHÖN WOLFGANG, Taxation and State Aid Law in the European Union, Common Market Law Review 1999, 911
- SIMONEK MADELEINE, in: Waldmann/Belser/Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar Bundesverfassung, Basel 2015
- SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, FStR 2010, 263
- SOMEK ALEXANDER, Rationalität und Diskriminierung. Zur Bindung der Gesetzgebung an das Gleichheitsrecht, Wien 2001
- STOCKER RAOUL/SCHLUMPF SIMON/REGLI FLORIAN, Umsetzung Pillar II in den Kantonen, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2022, St.Gallen 23.8.2022

UHLMANN FELIX, in: Waldmann/Belser/Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar Bundesverfassung, Basel 2015

VAN DEN BOSSCHE PETER, The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials, Maastricht 2005

WALDBURGER ROBERT, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik, FStR 2010, 80

WEI CUI, Strategic Incentives for Pillar Two Adoption, 2022 (unveröffentlicht), publiziert auf: https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1716&context=fac_pubs

Materialien

Association of British Insurers, Public Comments on Pillar One and Pillar Two Blueprints (vom 14.12.2020)

Botschaft über die neue Finanzordnung vom 9.12.2002, BBl 2003 1531

Botschaft Mindestbesteuerung, Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) vom 22.6.2022, BBl 2022 1700

Brookfield Asset Management, Public Comments on Pillar One and Pillar Two Blueprints (vom 14.12.2020)

E-BV, Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) vom 22.6.2022, BBl 2022 1701

Drittes Entlastungspaket der Deutschen Bundesregierung «Deutschland steht in einer schwierigen Zeit zusammen» vom 5.9.2022

Eidgenössisches Finanzdepartement (EFD), Medienmitteilung «OECD/G20-Mindestbesteuerung: Bundesrat eröffnet Vernehmlassungsverfahren» vom 17.8.2022

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Bundesbeschluss 22.036 (vom 17.8.2022), publiziert auf: <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/Notiz%20ESTV%20steuerliche%20Fragen%20D%20PUBLIKATION.pdf>

Erläuternder Bericht Mindestbesteuerungsverordnung, Erläuternder Bericht zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 17.8.2022

Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, Erläuternder Bericht zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) vom 11.3.2022

Europäische Kommission, Pressemitteilung über die Übernahme von IAS 39 vom 19.11.2004

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Konzerne in der Europäischen Union vom 22.12.2021, COM/2021/823 final

Generali, Public Comments on Pillar One and Pillar Two Blueprints

Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft, Public Comments on Pillar One and Pillar Two Blueprints (vom 14.12.2020)

Government of Jersey, OECD Pillar 1 & 2: tax policy reflections (vom April 2022)

IFRS 10, International Financial Reporting Standards 10 Consolidated Financial Statements (IFRS 10) des International Accounting Standards Board (IASC) (Stand 2022), publiziert auf: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ifrs10/>

IFRS 15, International Financial Reporting Standards 15 Revenue from Contracts with Customers (IFRS 15) des International Accounting Standards Board (IASC) (Stand 2022), publiziert auf: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ifrs15/#standard>

IFRS Foundation, Satzung der IFRS Foundation vom November 2021

Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S), Medienmitteilung «Umsetzung der OECD-Mindeststeuer weitestgehend unbestritten» vom 26.8.2022

Letter of the AICPA to the U.S. Senate Committee on Finance and the U.S. House Committee on Ways and Means, Re: Corporate Profits Minimum Tax in Reconciliation Legislation Being Considered (vom 28.10.2021)

- Manual WBSO 2022, Ministry of Economic Affairs and Climate Policy, Netherlands Enterprise Agency, Zwolle 2022
- OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint der OECD/G20 (vom 14.10.2020), Paris 2020
- OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment (vom 12.10.2020), Paris 2020
- OECD/G20, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (vom 8.10.2021), Paris 2021
- OECD-MA 2017, Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017
- OECD Model Rules, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (vom 20.12.2021), Paris 2021
- OECD MR-Kommentar, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) der OECD/G20 (vom 14.3.2022), Paris 2022
- OPEL ANDREA, OECD-Mindestbesteuerung – Alternativmodell «umfassende Harmonisierungskompetenz» (vom 5.7.2022), publiziert auf: <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/Notiz%20ESTV%20steuerliche%20Fragen,%20Beilage%201%20Prof.%20Opel%20D%20PUBLIKATION.pdf>
- Stiftung FER, Stiftungsurkunde der Stiftung FER vom April 2015, erhalten vom Fachsekretär der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
- Stiftung FER, Organisationsreglement der Stiftung FER vom 11.5.2016
- Stiftung FER, Projektprozess der Stiftung FER
- Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Stand 1.1.2020) vom 20.4.2020