

Faktenblatt zum

OECD/G20-Projekt zur «Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft»

1. Ausgangslage

Mit dem Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft soll die internationale Unternehmensbesteuerung angepasst werden. Unter Pfeiler 1 sollen grosse Digital- und Konsumgüterkonzerne einen grösseren Anteil ihrer Gewinne in den Absatzstaaten versteuern. Unter Pfeiler 2 sollen grosse Unternehmen in allen ihren Tätigkeitsstaaten einer Mindestbesteuerung unterliegen. Die Arbeiten werden vom OECD-Sekretariat ausgeführt. Beschlossen wird über das Projekt vom rund 140 Staaten umfassenden "OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS" (IF)

Am 8./9. Oktober hat das IF je einen von der OECD verfassten Bericht (Blueprint) mit technischen Vorgaben zu den beiden Pfeilern verabschiedet. Gleichzeitig wurde eine öffentliche Anhörung anberaumt, die bis zum 14. Dezember dauert. Entgegen dem ursprünglichen Zeitplan konnte das IF allerdings zu vielen technischen Punkten keine Einigung erzielen. Auch zu den für die Länder und Unternehmen finanziell wirklich bedeutsamen politischen Punkten (z.B. Höhe des Mindeststeuersatzes, Parameter Betrag A) liegt keine Einigung vor. Die Projektarbeiten des OECD-Sekretariats werden deshalb fortgeführt. Gemäss dem angepassten Zeitplan soll nun Mitte 2021 eine Einigung zu den offenen technischen und politischen Punkten vorliegen. Angesichts der zahlreichen Hindernisse (z.B. Covid-19) und der grossen Bedeutung der noch zu fällenden Entscheide erscheint auch der neue Zeitplan äusserst ambitiös. Wegen der divergierenden Positionen zahlreicher Staaten ist auch ein Scheitern des Projekts weiterhin nicht ausgeschlossen. Nachfolgend eine Übersicht wichtiger Zwischenergebnisse aus den beiden Blueprints:

Zu Pfeiler 1:

Pfeiler 1 (Umverteilung zu Marktstaaten) besteht aus drei Komponenten:

- Einem neuen Besteuerungsrecht für Marktstaaten auf einem Teil des auf Stufe des Konzerns zu berechnenden Residualgewinns (Betrag A)
- Einem festen Gewinnallokationsschlüssels für gewisse Basis-Marketing- und Vertriebsfunktionen, die in den Marktstaaten physisch ausgeübt werden (Betrag B)
- Verfahren zur Verbesserung der Rechtssicherheit durch wirksame Streitverhinderungs- und Streitschlichtungsmechanismen, vornehmlich für Betrag A

Nur grosse internationale Konzerne (mind. 750 Mio. Euro Umsatz), die Automated Digital Services (ADS, z.B. Google) erbringen oder ein Consumer Facing Business (CFB, z.B. Nestlé) betreiben, fallen unter die neuen Regeln des Pfeilers 1. Bei diesen Konzernen wird ein zu definierender Residualgewinn zugunsten der Marktstaaten in Höhe des sogenannten Betrags A umverteilt. Betrag A geht zulasten der Konzerngesellschaften, die Residualgewinne erwirtschaften (z.B. CH Prinzipal). CFB-Konzerne zahlen zu den heute bereits geleisteten Gewinnsteuern in den Marktstaaten zusätzlich die Steuern auf dem Betrag A. ADS-Konzerne zahlen in den Marktstaaten nur den Betrag A basierte Gewinnsteuern, weil sie dort bisher üblicherweise keine Vertriebsgesellschaften haben.

Ausgangsgrösse für die Berechnung von Betrag A bildet der in der konsolidierten Erfolgsrechnung des Konzerns ausgewiesene Gewinn (Gewinn vor Steuern). In einer ersten Phase muss die Erfolgsrechnung in die Segmente ADS, CFB und nicht Pfeiler 1 relevanter Gewinn untergliedert



werden. Danach erfolgt die Ermittlung und Zuweisung von Betrag A auf die einzelnen Marktstaaten für die Betrag A relevanten Segmente ADS und CFB in drei Schritten:

- Schritt 1: Bestimmung des Residualgewinns des Konzerns für das Betrag A relevante Segment. Dabei soll als Residualgewinn jener Gewinn gelten, der eine bestimmte Gewinnmarge, z.B. 10%, übersteigt
- Schritt 2: Ermittlung des Anteils des Residualgewinns, der als Betrag A den Marktstaaten zugewiesen werden soll, z.B. 20%
- Schritt 3: Zuweisung auf die einzelnen Marktstaaten im Verhältnis zum erzielten Umsatz

Betrag B ist unabhängig vom Anwendungsbereich von Betrag A und entspricht einer standardisierten Entschädigung für Konzerngesellschaften, die Basis-Marketing- und Vertriebsfunktionen in einem Markt ausüben. Betrag B lehnt sich stark an das heute geltende arm's-length-Prinzip an. Die genaue Ausgestaltung und der Umfang der von Betrag B abgedeckten Marketing- und Vertriebsfunktionen ist jedoch noch nicht final.

Die Massnahmen zur Steigerung der Rechtssicherheit sehen einen Rulingprozess zur Streitverhinderung für den Betrag A vor. Dieser ist optional. Die Steuerverwaltung des Staates des Konzernsitzes übernimmt dabei eine zentrale Leitungsfunktion. Die Entscheidungsfindung erfolgt in zwei Panels. Die im Ruling-Prozess getroffene Lösung ist für alle betroffenen Steuerverwaltungen verbindlich. Die Dauer des Rulingprozesses kann bis zu 3 Jahre betragen. Während dieser Zeit bestünde für die betroffenen Konzerne noch keine Rechtssicherheit; sie müssten jedoch die aus Betrag A resultierenden Steuern schon zu Anfang des Prozesses entrichten.

Die Umsetzung von Pfeiler 1 braucht (i) ein Multilaterales Abkommen, (ii) global anwendbare Detailausführungen (OECD-Guidance) und (iii) Anpassungen des innerstaatlichen Rechts. Alle diese Schritte brauchen mehrere Jahre Vorbereitungszeit und die Massnahmen müssen global zum gleichen Zeitpunkt eingeführt werden (z.B. 1. Januar 2025). Im Gegenzug für die zusätzlichen Steuerzahlungen zugunsten von Marktstaaten sollen unilaterale Massnahmen wie die heutigen Digital Service Taxes wieder abgeschafft werden.

Zu Pfeiler 2:

Pfeiler 2 (Mindestbesteuerung) sieht die Einführung einer Reihe sich ergänzender Regeln für grosse internationale Konzerne vor:

- Income inclusion rule (IIR)
- Undertaxed payments rule (UPR)
- Subject to tax rule (STTR)

Gemeinsam sollen diese sogenannten Global Anti-Base Erosion Regeln (GloBE) sicherstellen, dass alle betroffenen Konzerne (mind. 750 Mio. Euro Umsatz) in sämtlichen Staaten ein Mindestmass an Gewinnsteuern bezahlen. Dabei werden die Staaten nicht zur Einhaltung eines bestimmten Mindeststeuersatzes in ihren Steuergesetzen verpflichtet. Weisst eine Konzerngesellschaft in einem Staat eine tiefere Effective Tax Rate (ETR) auf, kann ein anderer Staat (z.B. der Hauptsitzstaat) die Differenz zum Mindeststeuersatz entweder unter Anwendung der IIR oder der UPR besteuern. Weisst der Hauptsitzstaat eine zu tiefe ETR auf, kommt die UPR zur Anwendung, gemäss der viele andere Staaten mit Konzerntochtergesellschaften und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften im Hauptsitzstaat die Differenz zum Mindeststeuersatz besteuern dürfen (sog. top-up tax). Wenn auch nicht im Blueprint enthalten, wird in Gesprächen ein mehrheitsfähiger Mindeststeuersatz von 12.5% genannt. Dieser Mindeststeuersatz läge damit höher als die meisten kantonalen Mindestgewinnsteuersätze und würde damit faktisch zu einer Steuererhöhung für in der Schweiz ansässige Konzerne und Konzerngesellschaften führen.



Da im Rahmen der US-Steuerreform in Form der GILTI Regeln schon ein Mindestbesteuerungskonzept in den USA eingeführt wurde, werden US-Konzerne – wahrscheinlich zeitlich begrenzt – von der Anwendung der GloBE-Regeln befreit. Diese Sonderbehandlung für die USA ist umstritten, wird jedoch wahrscheinlich als Zugeständnis an die USA als Kompromiss akzeptiert werden. Während GloBE ein jurisdictional blending, in dem der Mindestbesteuerungstest auf Länderebene stattfindet, vorsieht, stellt das US-GILTI ein global blending also einen globalen Test dar.

Ausgangsgrösse der ETR-Berechnung auf Länderebene ist die Aggregation aller Erfolgsrechnungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften in einem bestimmten Land. Hierbei wird nicht der statutarische Einzelabschluss einer Ländergesellschaft herangezogen, sondern der Abschluss für die Konzernrechnung der betreffenden Ländergesellschaft gemäss Rechnungslegungsstandard, den der Konzern für seine konsolidierte Jahresrechnung verwendet. Kapitalsteuern gehören voraussichtlich auch zur Steuerbasis. Als für GloBE-Zwecke akzeptierter Rechnungslegungsstandard gilt grundsätzlich jeder von der Behörde des Konzernsitzes als zulässig anerkannte Rechnungslegungsstandard, sofern dessen Anwendung nicht zu einer materiellen Wettbewerbsbehinderung führt. IFRS und US GAAP werden als ein adäquater Rechnungslegungsstandard definiert. Swiss GAAP FER hingegen wird wahrscheinlich nicht ohne weitere Anpassungsrechnungen als adäquat anerkannt werden. Bestimmte permanente Differenzen zwischen dem Gewinn gemäss (lokalen) steuerrechtlichen Bemessungsregeln und dem Gewinn gemäss den (globalen) finanziellen Rechnungslegungsvorschriften sind zu eliminieren (z.B. Dividenden, Gewinne und Verluste aus Beteiligungsverkäufen). Auf weitere Ausführungen zu anderen Anpassungen der Rechnungslegungsregeln wie auch die geplanten Vereinfachungen wird vorliegend verzichtet.

Der Mindeststeuersatz kann um den Betrag eines Carve-outs unterschritten werden. Dieser Carve-out berücksichtigt Personalkosten und Sachvermögen (tangible assets) im Staat der Ländergesellschaft. Hier durch sollen Anreize für Konzerne mit physischer Substanz geschaffen werden. Immaterielle Wirtschaftsgüter wie beispielsweise selbstgeschaffene Produktpatente werden jedoch nicht berücksichtigt. Die Wirksamkeit dieser Carve-out gemäss den aktuellen Plänen ist jedoch limitiert und stellt nicht einmal den Gewinn für Routine-Aktivitäten frei. Ein Carve-out für Forschungs- und Entwicklungskosten oder für die Patentbox ist nicht vorgesehen und scheint auch nicht mehrheitsfähig zu sein. Dies stellt die im Rahmen der Schweizer Steuerreform implementierten Massnahmen zumindest in Frage.

Die STTR kommt auf Zahlungen zur Anwendung, die auf einem DBA beruhen und ermöglichen dem Quellenstaat Gegenmassnahmen für den Fall, dass die Zahlungen im Empfängerstaat unter einem gewissen Niveau besteuert werden. Das Mindestniveau dürfte zwischen 7-9% betragen. Mit der Einführung der Steuervorlage 17 sollte die STTR für die Schweiz kein grosses Hindernis mehr darstellen. Die STTR ist vornehmlich ein Zugeständnis an Entwicklungsländer.

Pfeiler 2 führt zu einer Einschränkung des internationalen Steuerwettbewerbs. Besonders betroffen sind Offshore-Staaten, Staaten mit Tax Holidays, Patentboxen oder besonders vorteilhaften Steuerregimes, die effektive Steuersätze zulassen, welche unter dem Mindeststeuersatz liegen. US-Konzerne werden wahrscheinlich wegen der Akzeptanz der GILTI Regeln als ähnliches Mindestbesteuerungsregime – zumindest in der Anfangsphase - nicht von diesen neuen Regeln betroffen sein. Sie können weiterhin in ausgewählten Staaten von ganz tiefen Steuersätzen (z.B. 0-5%) profitieren (soweit die GILTI-Regeln der USA eingehalten werden). Insgesamt gewinnen im Wettbewerb um Unternehmen andere (intransparentere) Faktoren an Bedeutung (z.B. Subventionen).

Die zentralen Regeln von Pfeiler 2 stellen grundsätzlich keinen Verstoß gegen die geltenden Bestimmungen in den DBA dar, weshalb für die Umsetzung kein multilaterales Abkommen notwendig erscheint. Zudem stehen die GloBE-Regeln ausserhalb der geltenden Rechtssicherheitsmechanismen und können somit unilateral von Staaten eingeführt werden. Dies bedeutet, dass Pfeiler 2 deutlich rascher umgesetzt werden könnte als Pfeiler 1.



2. Interessenlage / weiteres Vorgehen

Sowohl die USA als auch die EU drohen im Falle eines Scheiterns des Projektes mit unilateralen Massnahmen in Form von Handelshemmnissen (z.B. Zöllen) oder sogenannten Digital Services Taxes, die eine Besteuerung von Umsätzen digital agierender Konzerne vorsieht. Die Schweizer Wirtschaft und die Schweiz haben kein Interesse an einem Scheitern des Projekts zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft. Wir sind darauf angewiesen, dass unsere Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen möglichst ohne Restriktionen in eine Vielzahl von Staaten liefern können. Auch werden Schweizer Konzerne immer digitaler. Scheitert das Projekt, droht die Einführung von Digital Service Taxes und/oder unilateralen Mindestbesteuerungsregeln - möglicherweise mit Quellensteuern - in einer Vielzahl von Ländern. Die Digital Service Taxes, welche materiell stark voneinander abweichen, werden in einem ersten Schritt primär die US-Digitalkonzerne und die USA treffen. Auch unter Präsident Biden werden die USA dies nicht akzeptieren und Gegenmassnahmen ergreifen. Aktuell ist noch nicht bekannt, wie sich die Administration Biden positionieren wird. Dass Frankreich die Digital Service Tax bereits 2020 anwenden will, könnte schon bald zu ersten Unstimmigkeiten führen. Diese könnten den weltweiten Handel erheblich beeinträchtigen und der Schweizer Volkswirtschaft erschweren, zügig die Corona-Rezession zu überwinden. Deshalb geht es für die Schweiz in den kommenden Monaten hauptsächlich darum, den Anwendungsbereich schädlicher neuer Regeln und die wirtschaftlichen Folgen möglichst einzuschränken sowie den administrativen Aufwand für die Unternehmen auf ein erträgliches Niveau zu reduzieren. Auch bei den Massnahmen zur Verbesserung der Rechtssicherheit besteht noch erhebliches Verbesserungspotential.

Im Falle einer globalen Unterstützung dieses Reformpakets muss sich die Schweiz zügig auf die neuen Regeln einstellen und die sich daraus ergebenden Chancen nutzen. Mit anderen Worten müssen wir uns ähnlich verhalten, wie beim 2015 abgeschlossenen BEPS-Projekt. Allerdings dürften wir für die Beschlussfassung weniger Zeit erhalten. Dank der AHV-Steuerreform mit den neuen Sondermassnahmen (Patentbox, Input deduction) und den parallel erfolgten kantonalen Gewinnsteuersenkungen hat das 2015 abgeschlossene BEPS-Projekt der Schweiz mehr Vorteile als Nachteile gebracht.

Bezüglich Pfeiler 1 ist für die Schweiz von zentraler Bedeutung, welche Unternehmen als digital bzw. Konsumenten orientiert gelten. Die Schweiz sollte darauf drängen, dass diese neuen Regeln vornehmlich auf Digital-Konzerne Anwendung finden. Im Entwurf der OECD wird insbesondere die Pharmaindustrie gesondert thematisiert, die in der Schweiz ein starker Wirtschaftszweig darstellt. Die Schweiz sollten deshalb versuchen, die Definition der unter Pfeiler 1 fallenden Unternehmen zu ihren Gunsten zu beeinflussen.

Als innovationsorientiertes Land mit einem starken Forschungs- und Entwicklungsstandbein werden Schweizer Konzerne und Konzerngesellschaften wahrscheinlich häufiger Residualgewinne erzielen, die gemäss Pfeiler 1 mit grossen Absatzmarktländern geteilt werden müssen. Im Interesse des Forschungsstandorts Schweiz sollte eine moderate Umverteilung zugunsten der Märkte anvisiert werden.

Bei den Pfeiler 2-Arbeiten ist entscheidend, dass der Mindeststeuersatz moderat ausfällt. Dürfen US-Unternehmen GILTI anwenden (Steuersatz 13,125%, ab 2026 16,4%), darf der GloBE-Mindeststeuersatz allerhöchstens 12% betragen. Wird trotz jurisdictional blending ein höherer Mindeststeuersatz beschlossen, ist ein wirksamer Carve-out unabdingbar. Derzeit ist dies nicht der Fall. Zentral ist aus Sicht der Unternehmen auch der administrative Aufwand.

Sollten die IF Staaten einen Beschluss für Pfeiler 2 fassen, sollte die Schweiz die Pfeiler 2-Regeln übernehmen. Im Weiteren sollte für Schweizer Konzerne eine freiwillige Hinzurechnungsbesteuerung auf kantonaler Ebene geprüft werden, um die Anwendung der UPR zu verhindern. Ansonsten



erscheint eine weitere Steuerreform unumgänglich, falls die Schweiz Steuersubstrat in der Schweiz halten will. Auch wenn die Standortattraktivität der Schweiz mit der Einführung von Pfeiler 2 leiden wird, ist die Umsetzung dieser Regeln sowohl für die Schweiz wie auch für die Schweizer Unternehmen alternativlos. Ein Abseitsstehen hätte finanziell und wettbewerbstechnisch gravierende Nachteile zur Folge.

Je nach Höhe und Berechnung des Mindeststeuersatzes könnte es notwendig sein, eine Analyse durchzuführen, wie die Schweiz auf die geänderten Rahmenbedingungen des internationalen Steuerwettbewerbs reagieren soll. Dabei sollte mindestens die Abschaffung der Emissionsabgabe sowie gewisse kleinere Verbesserungen beim Beteiligungsabzug anvisiert werden. Bei einem Mindeststeuersatz von 13% und mehr sollten weitere Massnahmen zum Erhalt der Standortattraktivität anvisiert werden (z.B. Abschaffung der Umsatzabgabe). Verhält sich die Schweiz clever, könnte sie finanziell und wirtschaftlich von der Reform profitieren.

Sowohl Pfeiler 1 und Pfeiler 2 sind für die Unternehmen enorm aufwändig. Die bisher vorgesehenen Vereinfachungen sind ungenügend und müssen in den kommenden Monaten unbedingt verbessert werden. Die zusätzlichen Compliance Anforderungen werden erhebliche Mehrkosten für Konzerne nach sich ziehen, die auf ein Minimum reduziert werden sollten. Die geplanten Massnahmen zur Rechtssicherheit sind zwar begrüssenswert, wenn sie jedoch bis zu 3 Jahre beanspruchen, bleibt über diesen Zeitraum eine enorme Rechtsunsicherheit bestehen. Hier sollte die Schweiz auf pragmatische und vereinfachte Regelungen pochen, die zu einfachen Prozessen bei der Umsetzung und einer schnellen Rechtssicherheit führen.

Angesichts der Bedeutung des Projekts für die Mitgliedunternehmen und die Schweiz begleitet SwissHoldings die Projektarbeiten weiterhin aktiv mit. Selbstverständlich wird sich SwissHoldings auch in der laufenden Vernehmlassung einbringen.

