

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 2020 hat das IF je einen von der OECD verfassten Bericht (Blueprint) mit technischen Vorgaben zu den beiden Pfeilern verabschiedet. Gleichzeitig wurde eine öffentliche Anhörung gestartet, die bis zum 14. Dezember dauerte. 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) konnte keine Einigung vorgelegt werden. 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. Soll Mitte 2021 eine Einigung erzielt werden können, müssten die Projektarbeiten bereits Mitte Mai abgeschlossen werden können.

Grosse Veränderungen auf die neuen globalen Steuerregeln dürfte der Regierungswechsel in den USA haben. Die Biden-Administration soll in verschiedenen zentralen Punkten andere Vorstellungen haben als die bisherige Trump-Administration. Wie diese im Detail aussehen, dürfte allerdings erst ab der zweiten Hälfte des Monats März bekannt werden.

Zu Pfeiler 1:

Unabhängig von allfälligen Positionsänderungen der Biden-Administration ist das OECD-Sekretariat daran, die viel zu komplizierten Regeln des Oktober 2020 [Blueprints zu Pfeiler 1](#) massiv zu vereinfachen. Eine vereinfachte Übersicht dieser Regeln kann dem letzten Update vom Dezember 2020 entnommen werden. Ungewiss ist derzeit, ob sich das OECD-Sekretariat traut, die neuen Regeln auf Digitalkonzerne respektive ausschliesslich auf digitale Transaktionen zu beschränken. Sachgerecht wäre dies (vgl. [Editorial Gabriel Rumo](#), 16. Februar 2021). Ausserdem ist auch die UNO aktiv geworden und plant die Ergänzung sämtlicher DBA aufstrebender Staaten mit einer Quellensteuerbestimmung zu digitalen Transaktionen. Gerade der Einbezug von Konsumgüterunternehmen in den Pfeiler 1 Blueprint führt bei Steuerverwaltungen und Unternehmen zu einem riesigen administrativen Aufwand. Zudem leisten Konsumgüterunternehmen über ihre lokalen Vertriebsgesellschaften bereits heute hohe Steuerzahlungen in den Marktstaaten. Eine solche Beschränkung auf Digitalkonzerne/Digitaltransaktionen würde allerdings hauptsächlich US-Unternehmen und den US-Fiskus treffen. Ob die Biden-Administration hierfür eine Mehrheit im US-Senat finden kann, erscheint angesichts der neu angehäuften Corona-Schulden eher unwahrscheinlich. Plausibler ist, dass das OECD-Sekretariat für Konsumgüterkonzerne weitere Einschränkungen beispielsweise in Form höherer Grenzwerte vorsehen wird.



Sollte trotz aller bestehender Hindernisse bei Pfeiler 1 eine Übereinkunft gefunden werden, geht es allerdings noch mehrere Jahre bis die neuen Besteuerungsregeln global in Kraft treten. So braucht die Umsetzung von Pfeiler 1 (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 2026). Im Gegenzug für die zusätzlichen Steuerzahlungen zugunsten von Marktstaaten sollen unilaterale Massnahmen wie die heutigen Digital Service Taxes wieder abgeschafft werden.

Zu Pfeiler 2:

Deutlich weiter sind die Arbeiten bei Pfeiler 2 (Mindestbesteuerung) fortgeschritten. Eine Einigung bis Mitte 2021 erscheint hier realistisch. Allerdings könnte auch hier der Einfluss der Biden-Administration zu bedeutenden Änderungen führen, die derzeit aber noch nicht im Detail bekannt sind. Die grösste Befürchtung ist, dass der bisher diskutierte Mindeststeuersatz von 12,5% signifikant erhöht werden könnte, was die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz erheblich beeinträchtigen könnte.

Während bei Pfeiler 1 die OECD-Arbeiten etwas stocken, sind diese bei Pfeiler 2 im Nachgang zur öffentlichen Anhörung bereits wieder in vollem Gang. Da in diesem Bereich gegenüber dem Pfeiler 2 Blueprint keine gewaltigen technischen Anpassungen mehr zu erwarten sind, beruhen die nachfolgenden technischen Erläuterungen weiterhin aus dem Pfeiler 2 Blueprint vom Oktober 2020.

Pfeiler 2 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, verlangte die Trump-Administration, dass US-Konzerne von der Anwendung der GloBE-Regeln befreit werden. Diese Sonderbehandlung für die USA war umstritten, wurde bisher jedoch als nötiges Zugeständnis an die USA akzeptiert. 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. Nach den neusten Informationen könnte die Biden-Administration hier einen Positionswechsel vornehmen. Dem Vernehmen nach sollen neu auch die USA einen Wechsel zu GLOBE und zum jurisdictional blending vornehmen.



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. Hierdurch 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. Nimmt die Biden-Administration bezüglich GILTI keinen Positionswechsel vor, wären US-Konzerne wegen der Akzeptanz der GILTI Regeln als ähnliches Mindestbesteuerungsregime nicht von diesen neuen Regeln betroffen. Sie könnten diesfalls 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. Eine Einigung bei Pfeiler 2 wäre eher als neuer globaler Mindeststandard anzusehen. Zudem stehen die GlobBE-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. So möchte beispielsweise die EU-Kommission die GLOBE-Regeln bereits auf das Jahr 2023, vielleicht sogar früher implementieren respektive sämtlichen anderen Staaten aufbürden.



2. Interessenlage / weiteres Vorgehen

Mit dem Antritt der Biden-Administration sind die Chancen auf einen erfolgreichen Abschluss des Digitalbesteuerungsprojekts gestiegen. Für die Schweiz ist dies grundsätzlich gut. So sind global einheitliche Standards anstelle eines Dschungels unterschiedlicher Normen in einer Vielzahl von Staaten auch im Interesse der Schweiz. 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. Mit der fortschreitenden Digitalisierung dürfte auch eine wachsende Zahl Schweizer Unternehmen von solchen Steuern betroffen sein.

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 Blueprint vom Oktober 2020 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. Steuertechnisch sachgerecht wäre eine Fokussierung auf Digitalkonzerne und digitale Transaktionen.

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. Hier besteht die Gefahr, dass die Biden-Administration zusammen mit ausgewählten EU-Staaten wie Deutschland oder Frankreich eine substantielle Erhöhung des Mindeststeuersatzes anstreben. Gewinnsteuern sind aus wissenschaftlicher Sicht schädlich für Wachstum und die Schaffung von Arbeitsplätzen. Gerade vor dem Hintergrund der Corona-Rezession wäre es gefährlich solche hohen Mindeststeuersätze zu beschliessen und den Wettbewerb auszuschalten. Die Schweiz muss sich mit gleichgesinnten Staaten vehement gegen Mindeststeuersätze von über 13 Prozent zur Wehr setzen. Wird dennoch ein höherer Mindeststeuersatz beschlossen, ist ein wirksamer Carve-out für Forschungsaktivitäten und immaterielle Güter unabdingbar. Derzeit ist dies nicht der Fall.



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 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. Verhält sich die Schweiz clever, könnte sie finanziell und wirtschaftlich von der Reform profitieren.

Sowohl Pfeiler 1 wie auch 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.

