



Stand 18. November 2021

Faktenblatt zum

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

1. Ausgangslage

Mit dem auf zwei Säulen basierenden Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft soll die internationale Unternehmensbesteuerung angepasst werden. In Säule 1 sollen grosse Digital- und andere Konzerne einen grösseren Anteil ihrer Gewinne in den Absatzstaaten versteuern. Dies geschieht über den sog. Betrag A. In Säule 2 sollen grosse Unternehmen in allen ihren Tätigkeitsstaaten einer Mindestbesteuerung unterliegen. Die Arbeiten werden vom OECD-Sekretariat im Auftrag der G7 und G20 geleitet. Beschlossen wird über das Projekt vom rund 140 Staaten umfassenden "OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS" (IF).

Am 7./8. Oktober 2021 verabschiedeten 136 von 140 Staaten des IF ein Statement mit politischen Parametern zu den beiden Säulen ([IF Statement](#)). Diese wurden von den G20-Finanzministern am 14. Oktober offiziell gebilligt. Folgende Parameter wurden beschlossen:

- Die weltweit grössten Unternehmen (mind. 20 Mrd. EUR Umsatz) müssen 25% desjenigen Konzerngewinns, der 10% Gewinnmarge übersteigt, in den Absatzländern versteuern (Betrag A der Säule 1). Die Steuer wird von den Gruppengesellschaften geleistet, die Gewinnmargen über 10% aufweisen.
- Im Gegenzug sollen insbesondere alle «Digital Service Taxes» und ähnliche unilateralen Instrumente abgeschafft werden.
- Internationale Unternehmen, die einen Country-by-Country Report erstellen müssen, d.h. einen Umsatz von mindestens 750 Mio. EUR aufweisen, müssen in jedem Land eine Mindeststeuerrate von 15% einhalten (Säule 2). Die Berechnung der Mindeststeuer beruht auf einer nach Rechnungslegungsgrundsätzen (z.B. IFRS) bestimmten, international weitgehend vereinheitlichten Bemessungsgrundlage.
- Die Umverteilung mittels Betrag A der Säule 1 erfolgt ab dem Jahr 2023 und beruht auf einem multilateralen Abkommen, das nächstes Jahr vorgelegt und anschliessend zu ratifizieren ist. Nach sieben Jahren (2030) wird die Umsatzgrenze von 20 Mrd. EUR auf 10 Mrd. EUR reduziert, was die Zahl der betroffenen Unternehmen deutlich erhöhen wird. Säule 2 (Mindestbesteuerung) stellt ein sog. "gemeinsames Vorgehen" (common approach) dar, ist "freiwillig" und gilt ab 2023 (Income Inclusion Regel) respektive 2024 (Undertaxed Payments Regel).

Es sei jedoch angemerkt, dass nach wie vor Meinungsverschiedenheiten zwischen den involvierten IF Staaten bezüglich der Details besteht. Ende November 2021 sollen die Säule 2-Modellregeln und die entsprechenden technischen Erläuterungen publiziert werden. Bis dahin müssen zumindest bei Säule 2 noch wichtige Meinungsverschiedenheiten zu den technischen Details ausgeräumt werden. Die Veröffentlichung der technischen Details zum Betrag A dürfte noch später erfolgen. Für das schweizerische Gesetzgebungsverfahren stellt der äusserst ambitionierte Implementierungszeitplan eine grosse Herausforderung dar.

Die globale Steuerreform erfolgt parallel zu einer US-Reform. Im Rahmen dieser will die Biden Administration zur Finanzierung von Verbesserungen der US-Infrastruktur und diverser neuer Sozialprojekte die Unternehmenssteuern in den USA deutlich erhöhen und zahlreiche



wirtschaftsfreundliche Sonderregeln eliminieren (Bipartisan Infrastructure Framework [BIF] und Build Back Better Act [BBB]). Für die Biden Administration dürfte die globale Reform dazu dienen, die US-Reform voranzutreiben und in die gewünschte Richtung zu lenken. So hat es die USA geschafft, dass beim Betrag A der Fokus auf die für die USA wichtige Steuerzahler darstellenden Digitalkonzerne eliminiert wurde und die von vielen Staaten geplanten (z.B. EU Digital Levy) oder bereits eingeführten Digital Service Taxes abgeschafft werden müssen. Das heisst, dass der überwiegende Teil des Betrags A von klassischen Industriekonzerne stammen dürfte, welche über ihre Vertriebsgesellschaften in den Marktstaaten ja schon heute substantielle Steuerzahlungen leisten. Zu diesen gehören selbstverständlich auch Schweizer Konzerne wie Nestlé, Novartis oder Roche, aber auch zahlreiche andere europäische Konzerne wie SAP oder die französischen Luxusgüterkonzerne. Ob die USA bei Säule 1 überhaupt mitmachen, dürfte erst im Frühjahr 2022 bekannt werden. Auch bei der Säule 2 dürften den USA Sonderregeln zugestanden werden. So werden die USA mit GILTI ein abweichendes Mindeststeuerberechnungssystem mit anderen Regeln (Mindeststeuersatz, Steuerbasis etc.) anwenden. Ob dieses aktuell inhaltlich noch nicht bestimmte System schlussendlich als gleichwertig angesehen wird, ist gemäss IF-Statement noch offen.

Um sich mit den erwähnten Steuererhöhungen nicht wirtschaftlich ins Abseits zu manövrieren und damit die notwendige parlamentarische Mehrheit im US-Kongress zu gefährden, müssen die internationalen Vorgaben von Säule 1 und Säule 2 auf die US-Pläne abgestimmt werden. Am wichtigsten hierfür ist die Einführung eines möglichst hohen internationalen Mindeststeuersatzes. Denn dadurch können US- aber auch europäische oder asiatische Unternehmen im Rahmen von «America first» dazu gebracht werden, Fabriken und Forschungseinrichtungen wieder vermehrt in den USA einzurichten. Hierfür müssen im Standortwettbewerb andere Faktoren als attraktive Unternehmenssteuern massgebend sein. Zu den von den USA diesbezüglich verwendeten Faktoren gehören insbesondere verschiedenartigste Beihilfen/Subventionen für die Schaffung und den Erhalt von Forschungs- und Produktionsarbeitsplätzen oder der Erlass staatlicher Forderungen (z.B. von Sozialversicherungsabgaben). Demgegenüber sind solche Instrumente in der Schweiz weitgehend verpönt und werden wenig eingesetzt, obwohl sie auch von wichtigen europäischen Ländern wie Frankreich und Grossbritannien in erheblichem Umfang genutzt werden.

Technische Ausführungen zu Säule 2:

Säule 2 sieht die Einführung einer Reihe sich ergänzender Regeln für betroffene Unternehmen vor:

- Income Inclusion Rule (IIR)
- Undertaxed Payments Rule (UTPR)
- Subject To Tax Rule (STTR)

Gemeinsam sollen diese sogenannten Global Anti-Base Erosion Regeln (GloBE) sicherstellen, dass alle betroffenen Unternehmen (mind. 750 Mio. Euro Umsatz) in sämtlichen Staaten mindestens 15% an Gewinn- und Kapitalsteuern bezahlen. Dabei werden die Staaten nicht zur Einhaltung des Mindeststeuersatzes verpflichtet. Die Einführung von Säule 2 ist freiwillig (Gemeinsames Vorgehen). Weisst eine Konzerngesellschaft in einem Staat eine tiefere Effective Tax Rate (ETR) als 15% auf, kann ein anderer Staat (z.B. der Hauptsitzstaat) die Differenz zum Mindeststeuersatz unter Anwendung der IIR besteuern. Weisst der Hauptsitzstaat eine zu tiefe ETR auf, kommt die UTPR zur Anwendung, gemäss der viele andere Staaten mit Tochtergesellschaften und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften im Hauptsitzstaat die Differenz zum Mindeststeuersatz besteuern dürfen (sog. top-up tax).

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 könnte neuerdings ebenfalls 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).

Der Mindeststeuersatz kann um den Betrag eines Carve-outs unterschritten werden. Dieser Carve-out berücksichtigt Personalkosten und Abschreibungen auf Sachvermögen (tangible assets) im Staat der Ländergesellschaft. Der Carve-out beträgt gemäss IF-Statement 5% (d.h. der abzugsfähige Personalaufwand beträgt nicht 100% sondern 105%). Während einer Übergangsfrist von 10 Jahren ist ein höherer Carve-out möglich. Mit diesem Instrument sollen Anreize für Unternehmen mit physischer Substanz geschaffen werden. Die Wirksamkeit des Carve-out gemäss IF-Statement ist limitiert. Immaterielle Wirtschaftsgüter wie beispielsweise selbstgeschaffene Produktpatente werden nicht berücksichtigt. Dies stellt z.B. die im Rahmen der Schweizer Steuerreform implementierten Massnahmen zumindest in Frage.

Die STTR kommt auf Zahlungen zur Anwendung, die auf einem DBA beruhen (Zinsen, Lizenzen und ähnlichen Zahlungen). Sie ermöglicht dem Quellenstaat Gegenmassnahmen für den Fall, dass die Zahlungen im Empfängerstaat unter 9% besteuert werden. Mit der Einführung der Steuervorlage 17 sollte die STTR für die Schweiz kein grosses Hindernis mehr darstellen.

2. Interessenlage / weiteres Vorgehen

Mit dem IF-Statement vom Oktober 2021, dem nun auch Staaten wie Irland zustimmten, hat die OECD in diesem Projekt einen gewaltigen Schritt vorwärts gemacht. Dass die Reform noch scheitert, ist nicht unmöglich, mittlerweile aber höchst unwahrscheinlich. Höchstens der US-Kongress kann die Reform der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft noch ernsthaft gefährden, insbesondere wenn im Kongress keine qualifizierte Mehrheit für den Staatsvertrag zur Säule 1 gefunden werden kann.

Internationale Bemühungen der Schweiz in den kommenden Monaten:

Auf internationaler Ebene geht es für die Schweiz in den kommenden Monaten darum, dass ihre berechtigten Interessen berücksichtigt werden. Gerade bei der Ausgestaltung der technischen Detailausführungen sind zahlreiche wichtige Fragen (ETR calculation, marketing and distribution profits safe harbour u.v.m.) noch offen. Diese sind entscheidend dafür, wie viel die Schweiz als typischer Sitzstaat grosser internationaler Unternehmen an Marktstaaten abgeben muss. Ein Marktstaat darf im Vergleich zum Sitzstaat mit seinen zentralen F&E-, Management- und weiteren für den Unternehmenserfolg unerlässlichen Kernfunktionen einen deutlich geringeren Gewinnanteil zur Besteuerung erhalten. Gerade bei klassischen Industriekonzernen, die hochwertige Güter produzieren und absetzen, erhalten Marktstaaten vielfach schon heute namhafte Entschädigungen (z.B. Pharma). Namhafte zusätzliche Entschädigungen zulasten des Sitzstaats könnten bei diesem dazu führen, dass sich hohe Ausgaben im Bildungsbereich nicht mehr lohnen. Eine Reduktion der Bildungsausgaben gerade im Universitätsbereich, weil diese steuerlich zu wenig honoriert werden, wäre im Hinblick auf die Lösung der globalen Herausforderungen (z.B. Erwärmung, Hunger, Pandemien) nachteilig. Wichtig ist auch die Beschränkung des administrativen Aufwands. Geschäftsaufwand zur Erfüllung administrativer steuerlicher Vorgaben ist und bleibt unproduktiv und sollte deshalb möglichst tief ausfallen. Auch bei den Massnahmen zur Verbesserung der Rechtssicherheit besteht noch erhebliches Verbesserungspotential.

Einschätzung der Folgen für die Schweiz und weiteres Vorgehen:

Die Vorgaben des OECD-Digitalbesteuerungsprojekts sind nicht im Interesse der Schweiz. So sieht die Säule 1 eine Verschiebung der Gewinnbesteuerung von Erträgen grosser, profitabler Konzerne zu den Absatzstaaten vor. Abgeben sollen die Erträge jene Gruppengesellschaften, welche die höchste Wertschöpfung erzielen. Die Schweiz ist ein Wirtschaftsstandort an dem Schweizer und ausländische Unternehmen Tätigkeiten mit besonders hoher Wertschöpfung ausüben. Damit wird die Schweiz deutlich mehr als andere Industriestaaten Steuersubstrat von in- und ausländischen Unternehmen abgeben müssen. Gleichzeitig ist die Schweiz global betrachtet ein unbedeutender Absatzmarkt. Sie wird die vorbeschriebenen Mindereinnahmen damit kaum mit neuem Steuersubstrat, welches sie als Marktstaat erhält, kompensieren können. Insgesamt dürfte deshalb

die Schweiz zu den Verlierern der Säule 1 gehören. Dies dürfte sich ab dem Jahr 2030, wenn die Schwellenwerte für die Umverteilung deutlich gesenkt werden, sogar noch akzentuieren.

Ähnlich sieht es bei der Säule 2 (Mindestbesteuerung) aus. Tiefe Gewinnsteuern sind ein wichtiger Grund, weshalb internationale Unternehmen Tätigkeiten mit hoher Wertschöpfung und hohen Gewinnen in der Schweiz ausüben. Die tiefen Steuern kompensieren dabei teilweise die im internationalen Vergleich sehr hohen Schweizer Löhne. Gelingt es nun auch anderen Staaten mit steuerlichen Massnahmen (z.B. Patentbox) den OECD-Mindeststeuersatz von 15% zu erreichen, verliert die Schweiz den wichtigen Standortvorteil Steuern. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die OECD-Steuerbasis aller Voraussicht nach breiter sein wird als die geltende Schweizer Gewinn- und Kapitalsteuerbasis, d.h. der OECD-Steuersatz von 15% entspricht einem Schweizer Steuersatz von über 15%. Weisen andere Staaten ausserdem tiefere Lohn- und andere Kosten als die Schweiz auf und gewähren sie allenfalls zusätzlich ausserfiskalische Förderinstrumente, dürfte der Wirtschaftsstandort Schweiz künftig einen deutlichen schweren Stand im internationalen Standortwettbewerb haben. Gefährdet sind dabei die steuerlich besonders lukrativen wertschöpfungsintensiven Tätigkeiten (Forschung, Management und weitere sog. Prinzipalfunktionen). Diese Tätigkeiten sind nicht nur für die Gewinnsteuern von Unternehmen besonders lukrativ, sondern auch für die Einkommenssteuern natürlicher Personen (Besteuerung der Mitarbeiter).

Dennoch muss die Schweiz die Vorgaben des OECD-Digitalbesteuerungsprojekts unbedingt übernehmen. Würde die Schweiz sich weigern beispielsweise die Mindestbesteuerungsvorgaben umzusetzen, würde dies der Schweizer Wirtschaft und dem Schweizer Fiskus mehr schaden als nützen. Das zusätzliche Steuersubstrat aus der Mindestbesteuerung würde statt in die Schweiz einfach ins Ausland fließen und Schweizer Unternehmen wären ständigen Konflikten mit ausländischen Steuerbehörden ausgesetzt. Würde die Schweiz die Vorgaben der Säule 1 nicht umsetzen, müssten sich allenfalls Schweizer Konzerne überlegen, ob sie ihren Schweizer Hauptsitz aufrechterhalten können. Mit anderen Worten muss die Schweiz nun alles tun die internationalen Vorgaben rechtzeitig (Säule 1 auf das Jahr 2023 und Säule 2 auf das Jahr 2024) umzusetzen.

Die Auswirkungen der OECD-Digitalbesteuerung auf die Schweiz sind deshalb grösser als gemeinhin angenommen. Gibt die Schweiz nicht Gegensteuer und investiert die zusätzlichen Steuererträge aus der Säule 2 (Mindestbesteuerung), dürfte sie massiv an Attraktivität verlieren.

Die einfachste Gegenmassnahme wäre selbstverständlich, wenn jene Kantone, die aus der OECD-Mindestbesteuerung zusätzliche Steuereinnahmen von betroffenen Unternehmen erhalten, die Zusatzeinnahmen einfach «tel quel» den betroffenen Unternehmen zurückerstatten würden. Dieses Vorgehen wäre nach Schweizer Verfassungsrecht sogar geboten, könnte damit doch eine Schlechterbehandlung der von der OECD-Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen gegenüber anderen Schweizer Unternehmen verhindert werden. Eine solche Rückerstattung ist allerdings gemäss internationalem Recht unzulässig. Da für die stark international tätige Schweizer Wirtschaft nur international zulässige Massnahmen in Frage kommen, müssen Bund und Kantone andere Instrumente finden. Weiter müssen sie sicherstellen, dass tatsächlich nur international zulässige Instrumente von den Behörden verwendet werden (Kontrollfunktion).

Ein für die Schweiz wichtiger Bereich ist die Forschung. Die Patentbox, die allgemein tiefen Steuersätze und der kantonal fakultative F&E-Abzug sind steuerliche Massnahmen, die massgebend dazu beitragen, dass internationale Unternehmen bedeutende Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten in der Schweiz ausüben. Steuerliche Forschungsförderung in der heutigen Form wird wegen der OECD-Mindestbesteuerung künftig nur noch stark eingeschränkt möglich sein. Selbst im Kanton Zürich könnte eine Patentbox vielfach zu einer zu tiefen effektiven Besteuerung führen. Deshalb muss die noch zulässige steuerliche Forschungsförderung angepasst werden, damit sie den neuen internationalen Vorgaben entspricht. Zulässig nach den OECD-Vorgaben ist eine F&E-Förderung, die eine Reduktion des Steuerbetrags vorsieht und unabhängig von der Höhe der Gewinnsteuern erfolgt (Rz. 230ff. Blueprint II). Damit die Schweiz bei der steuerlichen Forschungsförderung international nicht an Terrain einbüsst, muss die OECD-konforme Forschungsförderung stark ausgebaut werden.

Zahlreiche von der OECD-Mindeststeuer betroffene Schweizer Unternehmen und grosse Schweizer Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen üben keine Forschungsaktivitäten, sondern Management-, Einkaufs- und andere Prinzipaltätigkeiten in der Schweiz aus. Auch für sie sollte die Schweiz Instrumente bereitstellen, damit sie hier ihre wertschöpfungsintensiven Tätigkeiten weiterführen und weiterhin namhafte Gewinne dem Schweizer Fiskus abliefern.

Der Zeitplan der OECD zur Umsetzung der neuen Vorgaben ist äusserst ambitiös. Die Schweiz kann deshalb nicht warten, bis die letzten Details der neuen Vorgaben bekannt sind. Sie muss den Gesetzgebungsprozess bereits jetzt mit Vehemenz in Gang setzen, damit im Zeitpunkt der Genehmigung der neuen Vorgaben die Schweiz bereits den Vernehmlassungsprozess beginnen kann. Erste wichtige Vorarbeiten wurden bereits begonnen. Diese Arbeiten müssen unter Einbezug der Wirtschaft zielgerichtet weitergeführt werden. Die EU wird beispielsweise bereits im Dezember 2021 einen detaillierten Entwurf einer Implementierungsrichtlinie zur Säule 2 ausgearbeitet haben und den Mitgliedstaaten zur Genehmigung unterbreiten.

Punkto Schweizer Umsetzung ist SwissHoldings der Ansicht, dass bestehende Strukturen, die sich über lange Jahre bewährt haben, nicht ohne Not angepasst werden sollten. So ist SwissHoldings skeptisch, dass die Veranlagung der Mindeststeuer von den Kantonen an den Bund übertragen werden sollte. Die Veranlagung der Gewinnsteuer ist Aufgabe der Kantone. Im Lead sollten auch bei der Mindeststeuer deshalb weiterhin die Kantone sein. Auch sollte nicht unter dem Deckmantel der GloBE-Vorgaben die Steuerautonomie der Kantone oder der Wettbewerb unter den Kantonen aufgehoben werden. Die Mehreinnahmen aus der Mindeststeuer gehören deshalb den Kantonen und nicht dem Bund. Dabei sollten jene Kantone die Mehreinnahmen aus der Mindeststeuer anteilig erhalten, deren Unternehmen diese auch bezahlt haben. Auf Umverteilungen beispielsweise zugunsten des Kantons Bern und zulasten des Kantons Zug ist zu verzichten. Umverteilungen zwischen den Kantonen haben über den interkantonalen Finanzausgleich zu erfolgen. Generell sind bei der Schweizer Umsetzung folgende Aspekte zentral:

- Internationale Akzeptanz
- Einfache gesetzgeberische und administrative Umsetzung
- Sicherung der Standortattraktivität
- Einhaltung internationaler Zeitvorgaben
- Hohe Flexibilität
- Anerkennung der Mindestbesteuerung insbesondere auch aus US-amerikanischer Steuersicht