



Fachbereich Steuern

Stand: Juli 2023

OECD/G20-Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft

Aktueller Stand

Das Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft basiert auf zwei Säulen und soll die Akzeptanz der internationalen Unternehmensbesteuerung verbessern. Säule 1 sieht vor, dass die allergrössten internationalen Konzerne (100-200 Konzerne) einen höheren Anteil ihrer Gewinne in den Absatzstaaten versteuern. Im Fokus stehen insbesondere Digitalkonzerne wie Google, Facebook oder Apple, die in ihren Absatzstaaten teilweise kaum Gewinnsteuern entrichten. Daneben ist allerdings auch eine grosse Zahl klassischer Industrieunternehmen betroffen, die in den Absatzstaaten bereits heute hohe Steuerzahlungen leisten und Konzernsteuerquoten von durchaus 25 bis 30 Prozent aufweisen.

Die Projektsäule 2 (OECD-Mindeststeuer) verlangt, dass grosse Unternehmen (min. 750 Mio. Euro Umsatz) in allen ihren Tätigkeitsstaaten mindestens 15 Prozent Steuern auf ihrem Gewinn entrichten (länderweises blending). Für die Gewinnermittlung wird nicht auf die stark divergierenden Steuervorschriften der einzelnen Staaten, sondern auf die für veröffentlichte Konzernabschlüsse massgebenden internationalen Rechnungslegungsstandards (z.B. IFRS, US GAAP etc.) abgestellt, da bei diesen die Unterschiede bei der Gewinnermittlung aufgrund des sog. «True and Fair View-Grundsatzes» viel geringer sind. Darüber hinaus sieht das neue internationale Regelwerk (sog. GloBE-Regeln) verschiedene Korrekturen beispielsweise für Beteiligungen oder latente Steuern vor. Setzt ein Staat die neuen Mindestbesteuerungsregeln nicht um, kann je nachdem der Staat der Muttergesellschaft oder der Tochtergesellschaften, die vom Unternehmen für einen bestimmten Staat ausgewiesene Differenz zwischen dem effektiven Steuersatz und dem Mindeststeuersatz besteuern.

Die Arbeiten am Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft werden vom OECD-Sekretariat im Auftrag der G7 und G20 ausgeführt. Die Verwaltungsvertreter der involvierten Staaten wirken bei der Erarbeitung der neuen Regeln selbstverständlich mit. Formell beschlossen werden die neuen Steuerregeln 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 2021 offiziell gebilligt. Über die genauen Parameter haben wir in den vergangenen Updates berichtet ([Link vergangene Updates](#)).

Säule 2 (OECD-Mindeststeuer)

Im Dezember 2021 wurden die Säule 2-Modellregeln publiziert ([Link Model Rules](#)). Mitte März 2022 wurde der Kommentar zu den GloBE-Modellregeln veröffentlicht ([Link Commentary GloBE Rules](#)). Da aktuell noch immer eine Vielzahl offener Anwendungsfragen besteht, werden vom sog. Implementation Framework im Rahmen der sog. Administrative Guidance





laufend technische Detailvorgaben erlassen. Diese Detailvorgaben beinhalten allerdings auch Neuanpassungen des Kommentars, die teilweise sogar im Widerspruch zu den im Dezember 2021 publizierten Modellregeln stehen. Für die betroffenen Unternehmen ist eine solche Umsetzung ausgesprochen anspruchsvoll.

Im Dezember 2022 und im Februar 2023 wurde ein erster Teil der Administrative Guidance publiziert ([Link Administrative Guidance](#)). Besonders wichtig waren insbesondere die Vorgaben zu den [Transitional Safe Harbours](#), die den gewaltigen administrativen Aufwand der betroffenen Unternehmen in den Anfangsjahren (2024 – 2026) etwas reduzieren dürften. Viele wichtige Vorgaben stehen allerdings immer noch aus. Im Juli 2023 (d.h. nach der Sitzung des IF vom 10.-12. Juli) sollen der Administrative Guidance weitere Detailregelungen hinzugefügt werden (z.B. betreffend GloBE Information Return, Transitional UTPR Safe Harbour, QDMTT Safe Harbour). Optimisten hoffen, dass die Umsetzungsregeln bis Ende 2023 vollständig vorliegen. Da gerade bei den politisch heiklen Fragen (z.B. US-GILTI-Äquivalenz) weiterhin erhebliche Meinungsverschiedenheiten der verschiedenen Staaten bestehen, sollte allerdings mit weiteren Verzögerungen gerechnet werden.

Säule 1 (Besteuerung in den Marktstaaten)

2022 und 2023 wurde auch intensiv an der Säule 1 gearbeitet und eine öffentliche Vernehmlassung zu den noch nicht vollständigen Umsetzungsplänen durchgeführt ([Progress Report on Amount A](#)). Anlässlich des IF-Meetings (10.-12. Juli 2023) sollen die Mitgliedstaaten ein fertiges Säule 1-Umsetzungspaket genehmigen. Dieses beinhaltet insbesondere eine multilaterale Konvention, welche die Staaten zuerst unterzeichnen und anschliessend ratifizieren sollen. Damit die Säule 1 überhaupt global umgesetzt wird, muss eine kritische Masse an Staaten die multilaterale Konvention ratifizieren. Entscheidend wird dabei sein, ob die USA die Konvention ratifizieren. Die Hälfte der von der Säule 1 betroffenen Unternehmen haben ihren Hauptsitz in den USA. Ohne US-Ratifikation kann die vorgesehene Umverteilung von den Sitz- zu den Marktstaaten nicht umgesetzt werden. Für eine Ratifikation braucht es im US-Senat eine 2/3-Mehrheit. Sowohl bei den Republikanern wie auch den Demokraten besteht allerdings grosser Widerstand. Experten sind deshalb der Ansicht, dass die Säule 1 in den USA politisch niemals eine Mehrheit finden wird. Wird die Säule 1 nicht umgesetzt, dürfte dies den Bemühungen der UNO-Auftrieb geben.

Entwicklungen bei der Mindeststeuer in den USA:

Nach der Veröffentlichung der ergänzenden Leitlinien zu den OECD-Musterregeln im Februar 2023 und dem Wechsel zu einer republikanischen Mehrheit im US-Repräsentantenhaus infolge den Zwischenwahlen im Herbst 2022 hat sich die negative Rhetorik gegen die Säule 2 in den USA verstärkt. Insbesondere die Bedenken hinsichtlich der Undertaxed Payments Rule (UTPR) sind zu einem Hauptkritikpunkt geworden. Mitglieder des republikanischen Repräsentantenhauses und des Senats haben mehrere Briefe und Meinungsbeiträge veröffentlicht, in denen sie eine umfassende Überarbeitung des UTPR-Mechanismus fordern und mit Vergeltungsmassnahmen drohen, falls diese Änderungen nicht vorgenommen werden. Im Mai haben alle Republikaner im Steuerausschuss des Repräsentantenhauses einen Gesetzesentwurf vorgelegt, der zusätzliche Steuern für Personen und Unternehmen vorsieht, die in Ländern ansässig sind, welche die UTPR anwenden. Die Republikaner im





Repräsentantenhaus haben ausserdem vorgeschlagen, die Finanzierung der OECD aufgrund ihrer Beteiligung an der Ausarbeitung der problematischen Regeln der Säule 2 im Rahmen ihres Gesetzes über die Staatsausgaben für das Haushaltsjahr 2023-2024 vollständig zu streichen. Es ist unwahrscheinlich, dass dieses Vergeltungsgesetz oder die vollständige Streichung der OECD-Finanzierung in diesem Kongress verabschiedet wird, aber es lässt erahnen, was passieren könnte, wenn die Republikaner bei den US-Wahlen 2024 eine Mehrheit in beiden Kammern des Kongresses und die Präsidentschaft erringen. Derzeit gibt es deutliche Spannungen mit der demokratischen Regierung, die in den OECD-Gesprächen verhandelt.

Zusätzlich zu diesen Spannungen über die UTPR hat der gemeinsame Steuerausschuss des Kongresses die Auswirkungen der zweiten Säule unter verschiedenen Szenarien berechnet und gezeigt, dass, wenn alle verbleibenden Länder des Inclusive Framework die Regeln der Säule 2 im Jahr 2024 in Kraft setzen würden, während die USA sie im Jahr 2025 in Kraft setzen würden (der wahrscheinlichste Zeitrahmen für ein Handeln der USA), die USA über einen Zeitraum von 10 Jahren Einnahmeverluste in Höhe von fast 60 Milliarden Dollar erleiden würden. Der Gemeinsame Ausschuss hat auch deutlich gemacht, dass diese Einnahmeverluste mehr als doppelt so hoch sein könnten, wenn die USA nicht alle Elemente der Säule 2 in Kraft setzen oder wenn die USA versuchen, bestehende Elemente ihres Steuerrechts wie die alternative Mindeststeuer für Unternehmen (CAMT) oder die Steuer zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage (BEAT) durch die sich überschneidenden Massnahmen der Säule 2 zu ersetzen. Republikaner und möglicherweise sogar einige Demokraten im Kongress haben diese offizielle Einnahmeschätzung des gemeinsamen Ausschusses als ein weiteres Zeichen dafür gewertet, dass das US-Finanzministerium bei der OECD schlecht über die Säule 2 verhandelt hat und als Ergebnis dieser Massnahmen einen beträchtlichen Teil der US-Steuerbasis verschenkt hat. Diese Einnahmeverluste könnten den Kongress darin bestärken, weitere Änderungen oder Verzögerungen bei den Regeln der Säule 2 anzustreben.

Mindeststeuerentwicklungen in der EU und anderen Staaten

Im Dezember 2022 wurde auf EU-Ebene die Richtlinie zur Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung beschlossen. Damit haben sich die 27 EU-Mitgliedstaaten verpflichtet die OECD-Mindestbesteuerung auf Anfang 2024 in Kraft zu setzen. Aktuell laufen in verschiedenen EU-Staaten Vernehmlassungen zu den nationalen Umsetzungsvorlagen. Ähnlich verhält es sich in einer Vielzahl anderer Industriestaaten (z.B. UK, Kanada, Japan, Korea). Trotz der immer noch laufenden technischen Arbeiten auf OECD-Ebene und der Widerstände in den USA sollte deshalb davon ausgegangen werden, dass die OECD-Mindestbesteuerung von den allermeisten Industriestaaten auf Anfang 2024 umgesetzt wird. Neben Industriestaaten dürften auch viele andere Staaten (z.B. Bahamas, Guernsey, Singapur, Dubai) die Mindeststeuerregeln 2024 oder 2025 ganz oder teilweise einführen.

Umsetzung in der Schweiz:

Anfang 2022 entschied der Bundesrat, wie er die Regeln der OECD-Digitalbesteuerung umsetzen will. Vorgeschlagen wurde eine Anpassung der Bundesverfassung, welche sowohl eine Kompetenznorm für die Säule 1 wie auch die Säule 2 des OECD-Projekts enthalten soll. Damit die OECD-Mindestbesteuerung (Säule 2) im Interesse des Fiskus und der





	<p>Unternehmen möglichst rasch implementiert werden kann, sollen in der Verfassung Übergangsbestimmungen erlassen werden. Basierend auf diesen wird der Bundesrat eine direkt anwendbare Übergangsverordnung beschliessen, welche ab dem 1. Januar 2024 in der ganzen Schweiz Anwendung findet. Die Verordnung soll später im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens durch ein Bundesgesetz ersetzt werden.</p> <p>Im Dezember 2022 stimmten die eidgenössischen Räte der vom Bundesrat vorgeschlagenen Umsetzung zu. Am 18. Juni 2023 fand die obligatorische Volksabstimmung statt. Dabei stimmten mehr als $\frac{3}{4}$ der Schweizer Stimmbürgerinnen und Stimmbürger der von Bundesrat und Parlament beschlossenen Umsetzung zu. Der Beschluss sieht vor, dass 75 Prozent der Mehreinnahmen aus der Schweizer wie auch der Internationalen Ergänzungssteuer den Kantonen zufließen soll, aus welchen die zusätzlichen Steuern herrühren. 25 Prozent der Einnahmen sollen gemäss Übergangsbestimmungen an den Bund gehen. Wie die Kantone allfällige Mehreinnahmen aus der Ergänzungssteuer verwenden, werden diese abhängig von der Höhe der erwarteten Einnahmen und den kantonalen Zielen zu einem späteren Zeitpunkt festlegen. Mehr Klarheit über die tatsächlichen Einnahmen dürfte wohl erst im Verlauf des Jahres 2025 bestehen.</p> <p>Parallel zur Verfassungsanpassung treibt der Bundesrat die Arbeiten zum Erlass der bundesrätlichen Verordnung zur Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung voran. Da wichtige Verfahrens- und Ausführungsregelungen erst noch vom Implementation Framework bestimmt werden müssen, wird die Vernehmlassung zur Verordnung in Etappen durchgeführt.</p> <p>Im August 2022 hat der Bundesrat den ersten Verordnungsentwurf präsentiert. Dieser beschränkt sich auf zwei Bereiche. Um Differenzen der Schweizer Umsetzung der GloBE-Regeln auszuschliessen, enthält die Verordnung einen direkten Verweis auf die Säule 2-Modellregeln der OECD (inkl. Kommentar und Administrative Guidance). Weiter wird im Verordnungsentwurf die verursachergerechte Verteilung der Ergänzungssteuereinnahmen zwischen den Kantonen geregelt. Die Steuereinnahmen aus der Schweizer Ergänzungssteuer sollen jenen Kantonen zugewiesen werden, deren Unternehmen/Geschäftseinheiten die Ergänzungssteuer bezahlt haben.</p> <p>Am 24. Mai 2023 hat der Bundesrat den zweiten Teil des Verordnungsentwurfs präsentiert (VO-Entwurf 2). Der Vernehmlassungsentwurf regelt Verfahrensfragen (One-Stop-Shop durch Leadkanton, normales gemischtes Veranlagungsverfahren inkl. Steuererklärung, rein digitales Veranlagungsverfahren, Rechtsmittel, Strafbestimmungen und -verfahren). Die Vernehmlassung dauert bis am 14. September. SwissHoldings wird sich selbstverständlich am Vernehmlassungsverfahren beteiligen. Die finale und komplette Bundesratsverordnung dürfte gegen Ende des Jahres 2023 erlassen und auf den 1. Januar 2024 in Kraft gesetzt werden.</p>
<p>Ausblick</p>	<p>Angesichts der von einer gewaltigen Zahl von Staaten mitgetragenen IF-Statement vom Oktober 2021, der Publikation der GloBE-Modellregeln, des Kommentars und der im Verlauf des Jahres 2023 noch zu erwarteten Detailregelungen der Administrative Guidance sowie der bei vielen Staaten im Beschlussstadium befindlichen Umsetzungsgesetzen ist klar, dass die OECD-Mindeststeuer ab dem Jahr 2024 von einer Vielzahl von Staaten eingeführt werden wird. Genau umgekehrt sieht es aktuell bei der Säule 1</p>





aus. Während die technischen Arbeiten bald abgeschlossen sein werden und das IF im Juli '23 die multilaterale Konvention vorlegen und beschliessen dürfte, erscheint eine Ratifikation durch die USA auf absehbare Zeit politisch unwahrscheinlich. Zwar dürften die EU, wie auch die Schweiz oder sogar die USA die multilaterale Konvention unterzeichnen. Ohne Ratifikation durch die USA kann die Konvention allerdings nicht in Kraft treten und die Umverteilung einsetzen.

Einschätzung der Folgen für die Schweiz und weiteres Vorgehen:

Auswirkungen der Säule 1: Die Vorgaben sehen eine Verschiebung der Gewinne grosser, profitabler Konzerne zu den Absatzstaaten vor. Abgeben sollen die Erträge jene Gruppengesellschaften, die besonders hohe Residualgewinne erzielen. Die Schweiz ist ein Wirtschaftsstandort an dem Schweizer und ausländische Unternehmen - meist in Zusammenhang mit Forschungs-, Entwicklungs- und zentralen Managementaktivitäten - Tätigkeiten mit besonders hoher Wertschöpfung ausüben und hohe Residualgewinne erzielen. 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. Die Schweiz wird deshalb die vorbeschriebenen Mindereinnahmen nicht mit neuem Steuersubstrat, welches sie als Marktstaat erhält, kompensieren können. Insgesamt würde die Schweiz deshalb zu den Verlierern der Säule 1 gehören.

Auswirkungen der Säule 2: 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. Muss die Schweiz nun ihre Gewinnsteuern auf 15% anheben und gelingt es anderen Staaten mit OECD-konformen, steuerlichen Massnahmen (z.B. Patentbox) den OECD-Mindeststeuersatz von 15% ebenfalls zu erreichen, verliert die Schweiz den wichtigen Standortvorteil Steuern. Weisen andere Staaten ausserdem tiefere Lohn- und andere Kosten als die Schweiz auf und gewähren sie zusätzlich ausserfiskalische Förderinstrumente, dürfte der Wirtschaftsstandort Schweiz künftig einen deutlichen schweren Stand im internationalen Standortwettbewerb haben. Gefährdet sind dabei steuerlich besonders lukrative und wertschöpfungsintensive 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) und die Einnahmen der Sozialversicherungen (AHV etc.).

Die Auswirkungen der OECD-Digitalbesteuerung auf die Schweiz sind deshalb grösser als gemeinhin angenommen. Stellt sich die Schweiz nicht auf den geänderten Standortwettbewerb ein, riskiert sie innert weniger Jahre erhebliche Mindereinnahmen verzeichnen zu müssen. Dabei kommen für die stark international tätige Schweizer Wirtschaft allerdings nur international zulässige Massnahmen in Frage.

Ein Beispiel dafür ist die OECD-konforme Massnahme zum Erhalt der F&E&I-Attraktivität: Ein für die Schweiz wichtiger Bereich ist die Innovation. 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 sollte die 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 (Art. 4.1.3 resp. Definition „Qualified Refundable Tax Credit in Art. 10.1 der Modellregeln). Damit die Schweiz bei der steuerlichen Forschungsförderung international nicht an Terrain einbüsst, sollten die Kantone ebenfalls eine OECD-konforme Forschungsförderung anbieten. Die Kantone können hier viel von anderen Staaten lernen, wo solche Forschungsförderung üblich ist (Frankreich, Österreich, UK u.v.m.). Gleichzeitig sollten die Kantone ihre Mittel fokussiert und haushälterisch einsetzen. Ziel der Forschungsförderung ist es attraktive Unternehmensaktivitäten, die mit hohen Gewinnen und Steuereinnahmen verbunden sind, anzuziehen. Dabei sollten die Kantone nicht von den Unternehmen verlangen, sämtliche F&E&I-Aktivitäten in der lohnmässig teuren Schweiz auszuüben. Viel wichtiger ist es, dass hier die zentralen Leitungsaktivitäten ausgeübt werden und die Immaterialgüter sich in der Schweiz befinden. Neben F&E&I werden die Kantone prüfen müssen, ob sie weitere Tätigkeiten mit hoher Wertschöpfung gezielt fördern wollen. Solange sie hierfür international zulässige Instrumente finden, die zielgerichtet sind, die Kantone haushälterisch mit ihren Mitteln umgehen und zusätzliche Einnahmen resultieren, sollten solche Instrumente ernsthaft geprüft werden.

Die OECD-Mindestbesteuerung wird zu einem Paradigmenwechsel im Standortwettbewerb der Staaten, um die profitabelsten Unternehmensfunktionen führen. Der Faktor Gewinnsteuern wird an Bedeutung einbüssen und der Steuerwettbewerb abnehmen. Zahlreiche Kantone werden damit einen ihrer wichtigsten Standortvorteile teilweise oder grösstenteils einbüssen. Finanziell die grössten Verlierer - ohne Gegenmassnahmen - dürften dabei die Kantone Zug und Basel-Stadt sein. Gefährdet sind aber auch eher ländliche Kantone, da bei diesen der Wegfall des Standortfaktors Steuern besonders einschneidend sein dürfte. An Attraktivität gewinnen dürfte der Kanton Zürich, insbesondere dank der vom Bund finanzierten ETH. Der Zuwanderungsdruck in attraktive Ballungszentren wie Zürich oder Lausanne dürfte ohne Gegenmassnahmen ländlicher Kantone zunehmen. Die allermeisten Kantone werden deshalb auf die Ergänzungssteuereinnahmen angewiesen sein, damit sie ihre Attraktivität für ihre besten Steuerzahler und Arbeitgeber anderweitig wiederherstellen können. Gelingt dies den Kantonen, sprudeln die Gewinnsteuereinnahmen auch in Zukunft. Finanziell grösster Profiteur erfolgreicher Kantone wird auch künftig der Bund sein.

Generell sind bei der Schweizer Umsetzung folgende Aspekte zentral:

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

