



Fachbereich Steuern

Oktober 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. Die Arbeiten 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 (aktuell) 143 Staaten umfassenden "OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS" (IF).

Am 7./8. Oktober 2021 verabschiedeten 136 von (damals) 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 1 (Besteuerung in den Marktstaaten)

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.

2023 wurde intensiv an der Säule 1 gearbeitet, so dass noch im Laufe des Jahres den Mitgliedstaaten ein fertiges Säule-1-Umsetzungspaket mitsamt einer Multilateralen Konvention vorgelegt werden dürfte. Aktuell müssen noch einige technische Punkte geklärt werden. Damit die Säule 1 überhaupt global umgesetzt wird, muss allerdings 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.

Säule 2 (OECD-Mindeststeuer)

Die Projektsäule 2 verlangt, dass grosse Unternehmen (mind. 750 Mio. Euro Umsatz) in allen ihren Tätigkeitsstaaten mindestens 15 Prozent Steuern auf ihrem Gewinn pro Land entrichten. 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 von einem zum anderen Land bestehenden 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.

Die gemäss dem internationalen Standard für das eigene Staatsgebiet erhobene Mindeststeuer wird (neu) als Qualified Domestic Minimum Tax bezeichnet (QDMTT resp. in der Schweiz die sog. Schweizer Ergänzungssteuer). Setzt ein Staat die neuen Mindestbesteuerungsregeln nicht um, soll je nachdem der Staat der Muttergesellschaft (sog. Income Inclusion Rule IIR) oder der Tochtergesellschaften (sog. Undertaxed Profits Rule UTPR), die vom Unternehmen für einen bestimmten Staat ausgewiesene Differenz zwischen dem effektiven Steuersatz (z.B. 13%) und dem Mindeststeuersatz (15%) besteuern.

Soll sich die Mindestbesteuerung global durchsetzen, müssen die IIR und die UTPR ohne Ausnahme gelten. Können mit der IIR alle Tochtergesellschaften und mit der UTPR sämtliche Muttergesellschaften einer Konzernstruktur erfasst werden, ist es für Staaten finanziell nachteilig von der Umsetzung der Mindestbesteuerung abzusehen. Der Verzicht auf die Mindestbesteuerung würde höchstens dazu führen, dass die vorerwähnte Steuerdifferenz von einem anderen Staat vereinnahmt wird. Soll der finanzielle Schaden minimiert werden, muss ein Staat zumindest eine QDMTT einführen. Gelten die IIR und die UTPR hingegen nur eingeschränkt, können Staaten und Unternehmen den territorialen Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung gezielt einschränken. Auf diese Weise können Staaten, welche die Mindestbesteuerung nicht umsetzen, ihre Standortattraktivität verbessern und Unternehmen ihre Steuerbelastung reduzieren.

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 seither immer noch eine riesige Zahl an Anwendungsfragen besteht, werden vom sog. Implementation Framework regelmässig neue technische Detailvorgaben erlassen z.B. in Form einer Administrative Guidance. Diese Detailvorgaben beinhalten allerdings auch Neuanpassungen des Kommentars, die teilweise sogar im Widerspruch zu den im Dezember 2021 publizierten Modellregeln stehen. Bei solch ständig sich verändernden Regeln ist für die betroffenen Unternehmen (aber auch für die involvierten Staaten) eine korrekte Umsetzung ausgesprochen schwierig, wenn nicht gar unmöglich.

Im Dezember 2022, im Februar und Juli 2023 wurden verschiedene Teile der Administrative Guidance publiziert. Besonders wichtig waren insbesondere die Vorgaben zum Transitional CbCR Safe Harbour, welche den administrativen Aufwand der betroffenen Unternehmen in den Anfangsjahren (2024 – 2026) etwas reduzieren dürften. Mitte Juli 2023 publizierte der Implementation Framework weitere entscheidende Detailvorgaben wie den GloBE Information Return ([GIR](#)) oder diverse Administrative Guidances inkl. zweier neuer Safe Harbours (QDMTT Safe Harbour, Transitional UTPR Safe Harbour). Besonders wichtig ist dabei der Transitional UTPR Safe Harbour. Dieser insbesondere auf Druck der USA beschlossene Safe Harbour beinhaltet eine vorübergehende Ausnahme vom Anwendungsbereich der UTPR.

Viele für eine korrekte Umsetzung wichtige Vorgaben stehen allerdings immer noch aus. Optimisten hoffen, dass die Umsetzungsregeln bis Ende





2023 vollständig vorliegen. Da bei politisch heiklen Fragen weiterhin Meinungsverschiedenheiten der verschiedenen Staaten bestehen, muss mit weiteren Verzögerungen gerechnet werden.

Entwicklungen bei der Mindeststeuer in den USA

Nicht nur die Projektsäule 1, sondern auch die Projektsäule 2 stösst in den USA auf grossen Widerstand und dürfte auf absehbare Zeit in den USA nicht umgesetzt werden. Während die Biden-Administration weiterhin bei der Ausgestaltung der Regeln mitwirkt, sperrt sich der US-Kongress mit grosser Vehemenz gegen die Einführung der OECD-Mindestbesteuerung.

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 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 2023 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.

Mittlerweile kann gesagt werden, dass die USA diesbezüglich mit dem Mitte Juli beschlossenen Transitional UTPR Safe Harbour erste Erfolge vorweisen können.

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. Ob tatsächlich sämtliche oder zumindest die allermeisten EU-Staaten die Mindestbesteuerung auf 2024 umsetzen werden, ist mittlerweile unklar.

Ausserhalb Europas scheint der Enthusiasmus rund um die Einführung der Mindeststeuer weitgehend verfliegen zu sein. Mit Ausnahme von Kanada, Japan, Korea oder Australien halten sich viele Staaten mit Ankündigungen oder Vernehmlassungsverfahren weitgehend zurück. Jedenfalls muss aktuell davon ausgegangen werden, dass bloss rund ein Viertel der Mitglieder des Inclusive Framework die Mindestbesteuerung auf Anfang 2024 umsetzen werden. Zu diesen gehören auch wirtschaftliche Schwergewichtige wie China oder Indien. Dies dürfte verschiedene Gründe haben. Ein wichtiger Grund dürfte der auf Druck der USA beschlossene Transitional UTPR Safe Harbour sein. Dieser führt im Ergebnis dazu, dass Staaten, welche die Mindestbesteuerung 2024 einführen ihre eigenen Konzerne (vorübergehend d.h. bis Ende 2026) steuerlich benachteiligen gegenüber Konzernen aus Staaten, welche die Mindestbesteuerung nicht einführen (z.B. USA, China, Indien, Brasilien etc.).

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 Unternehmen möglichst rasch implementiert werden kann, sollen in der Verfassung Übergangsbestimmungen erlassen werden. Basierend auf diesen wird der Bundesrat eine direkt anwendbare Übergangsverordnung beschliessen. Sofern der Bundesrat sich dem Umsetzungsplan der EU anschliesst, könnte die Übergangsverordnung ab Januar 2024 Anwendung finden. Die Verordnung soll später im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens durch ein Bundesgesetz ersetzt werden.

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 (QDMTT) wie auch der Internationalen Ergänzungssteuer (IIR, UTPR) 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





	<p>über die tatsächlichen Einnahmen dürfte wohl erst ein bis zwei Jahre nach der Einführung 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 dauerte bis am 14. September (vgl. Stellungnahme SwissHoldings).</p>
<p>Ausblick</p>	<p>Noch Anfang Juli ging SwissHoldings fest davon aus, dass der Grossteil der 143 Staaten umfassenden Inclusive Framework die Mindeststeuer auf Anfang 2024 respektive allerspätestens auf Anfang 2025 einführen wird. Diese Einschätzung muss umfassend revidiert werden. Von den Inclusive Framework Mitgliedern dürfte weniger als ein Viertel die Mindeststeuer auf Anfang 2024 einführen. Die UTPR dürfte 2024 gar kein Land umsetzen. Von den 27 EU-Mitgliedstaaten haben aktuell bloss rund vierzehn Länder entsprechende Pläne oder Gesetzesentwürfe angekündigt, Vernehmlassungen durchgeführt oder Regelungen beschlossen. Die Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung ist gesetzestechnisch und administrativ anspruchsvoll. Viele EU-Mitgliedstaaten sind deshalb mit ihren Vorbereitungsarbeiten bezüglich des EU-weit vorgeschriebenen Einführungsjahr 2024 (UTPR 2025) stark in Verzug. Dabei ist Europa global betrachtet immer noch ein „Vorreiter“. Von vielen Wirtschaftsmächten (z.B. USA, China, Indien, südamerikanische und afrikanischen Staaten) sind gar keine oder nur vage Aussagen bekannt. Wichtige Wirtschaftsmächte wie die USA dürften die Mindestbesteuerung gar nicht umsetzen. Die Investment Hubs Singapur und Dubai, notabene wichtige Konkurrenten der Schweiz, wollen die Mindestbesteuerung frühestens 2025 einführen. Singapur will ausschliesslich eine QDMTT einführen.</p> <p>Ein wesentlicher Grund für die Zurückhaltung vieler Staaten ist der von der OECD Mitte Juli beschlossenen Transitional UTPR Safe Harbour. Während Konzerne mit Hauptsitz in Staaten, welche die Mindestbesteuerung eingeführt haben, die 15% Besteuerungsregel global ab 2024 einhalten müssen (d.h. auch in allen Staaten mit Tochtergesellschaften), können Konzerne aus Staaten, welche die Mindestbesteuerung 2024 nicht eingeführen, dank des UTPR Safe Harbours je nach Unternehmensstruktur von substantiellen steuerlichen Vorteilen profitieren. Gleiches gilt für Zwischenholdings von Konzernen mit Hauptsitz in Staaten ohne Mindestbesteuerung. Angesichts dieser geänderten Rahmenbedingungen</p>





sollte auch der Bundesrat prüfen, ob die Schweiz die Mindeststeuer tatsächlich auf Anfang 2024 einführen sollte. Dabei sollte der Bundesrat folgende Faktoren berücksichtigen:

- Internationale Umsetzung - (kritische Masse an Staaten)
- Finanzielle und wirtschaftliche Folgen (kurz-, mittel- und langfristig)
- Auswirkungen auf Standortattraktivität
- Benachteiligung von Schweizer Konzernen
- Innenpolitische Aspekte
- Administrativer Aufwand für betroffene Unternehmen
- Flexibilität auf internationale Entwicklungen reagieren zu können
- Reputation der Schweiz
- Stand Entwicklung neuer Standortmassnahmen

