

Regierungsrat, Rathausstrasse 2, 4410 Liestal

Eidgenössisches Finanzdepartement  
BR Ueli Maurer  
Vorsteher EFD  
Bundesgasse 3  
3003 Bern

Liestal, 8. November 2022

## **Verordnung des Bundesrats über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) – Vernehmlassung**

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir beziehen uns auf Ihre Einladung vom 17. August 2022 zur Vernehmlassung zur Verordnung des Bundesrats über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) und lassen Ihnen hiermit unsere Stellungnahme zukommen.

### **1. Zur Vorlage**

#### *1.1 Hintergrund*

Im Rahmen des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft hat die OECD im Oktober 2021 Eckwerte zur zukünftigen Besteuerung von grossen, international tätigen Unternehmen verabschiedet. Vorgesehen ist dabei ein «2-Säulen-Ansatz»:

- **Säule 1 (Marktstaatbesteuerung):** Erhöhung des Besteuerungsanteils der Marktstaaten am Gewinn grosser, multinationaler Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mindestens 20 Milliarden Euro.
- **Säule 2 (Mindestbesteuerung):** Mindestbesteuerung von 15 Prozent von international tätigen Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro.

Auch wenn die Schweiz nicht verpflichtet ist, die Regeln zur Mindestbesteuerung umzusetzen, will der Bundesrat den internationalen Entwicklungen Rechnung tragen. Konkret wird in der Schweiz die Mindestbesteuerung gemäss Säule 2 des OECD/G20-Projekts mit einer Ergänzungssteuer sichergestellt, welche bei den betroffenen Unternehmensgruppen die Differenz zwischen einer allfälligen tieferen Besteuerung und der Mindeststeuerbelastung von 15 Prozent ausgleicht.

## 1.2 *Etappenweise Umsetzung*

Die Umsetzung erfolgt etappenweise. In einem ersten Schritt soll eine neue Verfassungsnorm dem Bund die Kompetenz geben, das OECD/G20-Projekt umzusetzen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass mit den neuen Regeln eine ungleiche Behandlung von grossen und kleineren Unternehmen eingeführt wird, die im Konflikt zu den bestehenden verfassungsrechtlichen Prinzipien steht. Damit eine Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2024 erreicht werden kann, soll der Bundesrat in einem zweiten Schritt mit einer Übergangsbestimmung ermächtigt werden, die Marktstaatbesteuerung sowie die Mindestbesteuerung auf dem Verordnungsweg temporär zu regeln. Diese temporäre Verordnung soll schliesslich durch ein vom Parlament verabschiedetes Bundesgesetz abgelöst werden, sobald genügend Klarheit über die Anwendung der internationalen Regeln besteht.

## 1.3 *Mindestbesteuerungsverordnung*

Mit der vorliegenden Verordnung wird die Mindestbesteuerung auf der Grundlage der sich gegenwärtig in der parlamentarischen Beratung befindenden Verfassungsänderung teilweise umgesetzt. Die Mustervorschriften der OECD/G20 werden mittels eines Verweises für anwendbar erklärt. Zudem wird die Verteilung des Kantonsanteils an der Ergänzungssteuer präzisiert. Das Verfahrensrecht wird später in eine separate Vernehmlassung gehen.

## **2. Stellungnahme**

### 2.1 *Grundsätzliches*

Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft erachtet die schrittweise Vorgehensweise bzw. die thematische Zweiteilung der Verordnungsbestimmungen in einen materiellen und einen eher formellen Teil als zielführend, insbesondere weil das Implementation Framework auf Stufe der OECD/G20 noch nicht vorliegt.

Darüber hinaus erachtet er die mit dem vorliegenden Verordnungsentwurf umzusetzenden Schwerpunkte, die Anwendbarkeit der Mustervorschriften gemäss den OECD/G20-Vorgaben und die föderale Umsetzung in der Schweiz als richtig.

Wir unterstützen die inhaltliche Übernahme der Mustervorschriften in das nationale Recht mittels Rechtsverweis. Auf diese Weise ist weitestgehende Kohärenz mit den internationalen Bestimmungen gewährleistet. Wir weisen allerdings darauf hin, dass die ausformulierten und erforderlichen Verordnungsbestimmungen nicht in allen Punkten mit den Mustervorschriften gemäss den OECD/G20-Vorgaben übereinstimmen und allenfalls unvollständig sind. So stipuliert beispielsweise der Anwendungsbereich von Artikel 4 und 6, dass Gewinne von Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die einen jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht, erfasst werden. Gemäss Artikel 1.1.1. der Mustervorschriften ist jedoch der sog. «Zwei-aus-Vier-Jahrestest» betreffend Umsatzschwelle relevant. Gleichzeitig ist fraglich, ob sämtliche, in den Mustervorschriften enthaltene Sachverhaltskonstellationen erfasst werden. Wir regen deshalb an, den Wortlaut auf Präzision und Vollständigkeit zu überprüfen und – soweit möglich – mit entsprechenden Verweisen auf die Mustervorschriften zu arbeiten.

Der Regierungsrat befürwortet explizit die Verankerung des Verursacherprinzips bei der Verteilung der nationalen Ergänzungssteuer (Artikel 8). Die vorgeschlagene Lösung der Zurechnung der

schweizerischen Ergänzungssteuer auf die einzelnen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe erscheint sachgerecht. Die eigentliche Berechnungsmethodik ist nach dem Wortlaut und ohne das konkrete Zahlenbeispiel auf Seite 11 ff. des erläuternden Berichts allerdings schwer verständlich. Der Wortlaut dieser Bestimmung sollte deshalb nach Möglichkeit überarbeitet werden. Der vorgeschlagene Verteilschlüssel im interkantonalen Verhältnis ist einfach, pragmatisch und praktikabel. Eine stärkere Berücksichtigung des Verursacherprinzips liesse zwar auch andere Modelle als denkbar erscheinen. Diese müssten aber in jedem Fall praktikabel und mit möglichst geringem und zumutbarem Aufwand für die vollziehenden Steuerbehörden und die betroffenen Unternehmen umsetzbar sein.

Im Hinblick auf die Inkraftsetzung begrüssen wir eine angemessene Berücksichtigung einer allfällig verzögerten Umsetzung in anderen Ländern.

Im Interesse der Standortattraktivität regt der Regierungsrat schliesslich an, den weiteren internationalen Entwicklungen im Bereich der Mindestbesteuerung – insbesondere in den USA sowie der EU – bei der finalen Ausgestaltung der Vorlage angemessen Rechnung zu tragen. Es liegt zudem im Interesse der Schweiz, dass die Einführung von unilateralen Aussensteuerrechtsbestimmungen (z. B. CFC-Rules) im Ausland nicht die Erhebung der Ergänzungssteuer in der Schweiz unterläuft.

## *2.2 Detailkommentare*

### **Artikel 2**

Absatz 1: Ein statischer Verweis auf die Mustervorschriften erweist sich aus rechtsstaatlichen Überlegungen grundsätzlich als sachgerecht.

Nicht klar ist die Tragweite des Vorbehalts, wonach die Mustervorschriften nur anwendbar sind, soweit sie mit den bundesgesetzlichen Vorschriften über die Unternehmensbesteuerung kompatibel sind; es ist völlig offen, auf welches Bundesgesetz bzw. welche Bundesgesetze Bezug genommen wird. Darüber hinaus könnte der Vorrang des schweizerischen Bundesrechts vor den Mustervorschriften die internationale Akzeptanz der Schweizer Regelung in Frage stellen. Der Vorbehalt ist deshalb zu streichen oder dessen Tragweite zu präzisieren.

Absatz 2: Die Auslegung der Mustervorschriften nach Massgabe des Kommentars und der zugehörigen Regelwerke wird begrüsst. Dabei soll jeweils der aktuellsten Version des Kommentars und der zugehörigen Regelwerke grösstmögliches Gewicht beigemessen werden, um die internationale Akzeptanz sicherzustellen.

### **Artikel 4**

Absatz 1: Der Anwendungsbereich stimmt nicht mit Art. 1.1.1. der Mustervorschriften überein und enthält eine abweichende Regelung. Der Anwendungsbereich sollte nicht weiter (aber auch nicht enger) gefasst sein als in den Mustervorschriften. Es wird daher angeregt, eine inhaltliche Übereinstimmung mit den Mustervorschriften sicherzustellen (z. B. Berücksichtigung des «Zwei-aus-Vier-Jahrestests» betreffend Umsatzschwelle, Verweis auf die massgebenden Spezialnormen in Artikel 6 Mustervorschriften, Definition des anzuwendenden Rechnungslegungsstandards etc.).

Absatz 2: Wir sind der Auffassung, dass die derzeit vorgeschlagene Beschränkung auf die oberste Muttergesellschaft im Licht der Mustervorschriften zu kurz greift, da nicht alle Sachverhalte abgedeckt sind (z. B. fehlende Berücksichtigung des «Top-Down-Approach», d. h. oberste Gesellschaft befindet sich nicht in einem «qualified IIR-Staat», fehlende Abdeckung von «split-ownership-Strukturen» etc.). Wir regen deshalb eine vertiefte Prüfung an, ob nicht auch ausländische UTPR-Konstellationen bei tieferem Schwellenwert in den Anwendungsbereich eingeschlossen werden sollten.

Absatz 3: Grundsätzlich ist der Bestimmung zuzustimmen. Im Interesse der Standortattraktivität regen wir an, den internationalen Entwicklungen im Bereich der Mindestbesteuerung – insbesondere in den USA sowie der EU – bis zum definitiven Erlass der Verordnung weitmöglichst Rechnung zu tragen.

## **Artikel 6**

Absatz 1: Der Anwendungsbereich stimmt nicht mit Art. 1.1.1. der Mustervorschriften überein und enthält eine abweichende Regelung. Der Anwendungsbereich sollte nicht weiter (aber auch nicht enger) gefasst sein als in den Mustervorschriften. Es wird daher angeregt, eine inhaltliche Übereinstimmung mit den Mustervorschriften sicherzustellen (analog Artikel 4 Absatz 1 oben).

Absatz 2: Es stellt sich die Frage, ob durch die gewählte Ausgestaltung und Formulierung von Absatz 2 sämtliche relevanten Sachverhaltskonstellationen abgedeckt sind (z. B. «split-ownership-Strukturen»). Zudem scheint Absatz 2 – insbesondere auch mit Blick auf litera b – eher schwerfällig formuliert. Es wird angeregt zu prüfen, ob Absatz 2 nicht einfacher formuliert werden bzw. ob nicht mittels generellem Verweis auf Art. 2.1–2.3 der Mustervorschriften gearbeitet werden kann.

Absatz 3: Es ist zu prüfen, ob auf den ausformulierten Terminus der UTPR (d. h. «Undertaxed Payments Rule») zu verzichten ist und nur die Abkürzung (d. h. UTPR) verwendet werden soll, da die OECD den ausformulierten Begriff nicht mehr verwendet.

## **Artikel 8**

Absatz 1: Die vorgeschlagene Lösung der Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer auf die einzelnen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe erscheint sachgerecht. Alternativ könnte jedoch auch ein Verteilschlüssel unter zusätzlicher Berücksichtigung der Übergewinne verwendet werden. Die eigentliche Berechnungsmethodik ist nach dem Wortlaut ohne das konkrete Zahlenbeispiel, das auf Seite 11 ff. des erläuternden Berichts dargestellt wird, allerdings schwer verständlich. Entsprechend sollte der Wortlaut dieser Bestimmung verbessert und präzisiert werden.

Es ist sicherzustellen, dass eine korrekte Zurechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer auf die einzelnen Geschäftseinheiten auch aus Sicht der Verrechnungssteuer anerkannt wird (kein Vorliegen einer geldwerten Leistung).

Absatz 2: Der vorgeschlagene Verteilschlüssel ist als sinnvoll zu beurteilen.

Es ist sicherzustellen, dass die Zurechnung und Erhebung der Ergänzungssteuern (UTPR), welche sich auf Gewinne ausländischer Geschäftseinheiten bezieht, auch aus Sicht der Verrechnungssteuer anerkannt wird und zu keinen Verrechnungssteuerfolgen führen (kein Vorliegen einer geldwerten Leistung).

Absatz 3: Der vorgeschlagene Verteilschlüssel im interkantonalen Verhältnis qualifiziert als sachgerechte, pragmatische und praktikable Methode, auch wenn damit gewisse Verzerrungseffekte verbunden sind. Sollte das Verursacherprinzip stärker gewichtet werden, so müsste aber auch ein solches Modell zwingend praktikabel und mit möglichst geringem und zumutbaren Aufwand für die vollziehenden Steuerbehörden sowie die betroffenen Unternehmungen umsetzbar sein.

### **Artikel 10**

Es ist nicht nachvollziehbar, dass in der Bestimmung von einem Abzug die Rede ist. Es ist zu prüfen, ob sich der nachfolgende Wortlaut nicht als sachgerechter und klarer erweisen würde: «...bei der Berechnung des Maximalbetrages nicht berücksichtigt».

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und die Berücksichtigung unserer Anliegen.

Hochachtungsvoll

Kathrin Schweizer  
Regierungspräsidentin

Elisabeth Heer Dietrich  
Landschreiberin