



THOMAS HUG

DIE SCHWEIZERISCHE ERGÄNZUNGSSTEUER GEMÄSS MINDSTV

EXPERTFOCUS, 04/2024, PAGE 206 - 211

WWW.THOMASHUG.COM

DIE SCHWEIZERISCHE ERGÄNZUNGSSTEUER GEMÄSS MINDSTV

Steuersubjekt – Steuerobjekt – Bemessungsgrundlage – Verfahrensrecht

Mit der Publikation der Mindestbesteuerungsverordnung hat am 22. Dezember 2023 eine neue Zeitrechnung im Unternehmenssteuerrecht der Schweiz begonnen. Erstmals hat die Schweiz ein Konzernsteuerrecht und eine Mindeststeuer für Konzerne mit einem Umsatz von über EUR 750 Mio. Der vorliegende Aufsatz dient als Orientierungshilfe für zentrale Fragen zu dieser neuen Steuer.

1. EINLEITUNG

Etwas mehr als zwei Jahre nach Publikation des Regelwerks der OECD zur globalen Mindeststeuer hat der Bundesrat vor Weihnachten 2023 die Schweizer Umsetzung verabschiedet. Mit der Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 22. Dezember 2023 [1] (MindStV) hat die globale Mindeststeuer Eingang in das Schweizer Steuerrecht gefunden. Während die internationale Ergänzungssteuer vorerst noch auf sich warten lässt und wohl ab Januar 2025 Anwendung finden könnte [2], entfaltet die schweizerische Ergänzungssteuer bereits heute ihre Wirkung. Die gewählte Form der Umsetzung in der Schweiz wie auch die internationalen Entwicklungen versprechen eine hohe Dynamik und interessante Auslegungsfragen.

2. GESETZLICHE GRUNDLAGEN & ANWENDBARES RECHT

Die (schweizerische und internationale) Ergänzungssteuer ist eine direkte Bundessteuer, die in Analogie zur bestehenden Gewinnsteuer des Bundes ebenfalls durch die Kantone veranlagt wird.

Die MindStV, welche durch den Bundesrat als Exekutivorgan erlassen wurde, stützt sich direkt auf Art. 129a der Bundesverfassung [3] (BV). Die entsprechenden Übergangsbestimmungen in Art. 197 Ziff. 15 BV im Einklang mit den internationalen Modellregeln und Wegleitungen geben dem

Bundesrat die notwendigen Leitlinien, bevor die Legislative innerhalb von sechs Jahren ein entsprechendes Bundesgesetz verabschieden soll (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 8 BV).

Die im internationalen Vergleich knapp gehaltene nationale Umsetzung verweist in Art. 2 Abs. 1 MindStV für das anwendbare Recht der internationalen Ergänzungssteuer direkt auf die GloBE-Mustervorschriften vom 14. Dezember 2021 [4] (GloBE Rules). Für die schweizerische Ergänzungssteuer kommen die GloBE Rules «sinngemäss» zur Anwendung. Sinngemäss deshalb, weil die GloBE Rules in Art. 10.1 einzig eine «qualifizierende nationale Ergänzungssteuer» definieren, die im Ergebnis der Zielsetzung der GloBE Rules dienlich ist. Mit anderen Worten adressieren die GloBE Rules lediglich die Bemessungsgrundlage der Income Inclusion Rule (IIR) und der Undertaxed Payment Rule (UTPR). Um die ausländische Akzeptanz der schweizerischen Ergänzungssteuer als Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) sicherzustellen, hat sich der Bundesrat für eine weitestgehende Bemessung nach den GloBE Rules entschieden [5].

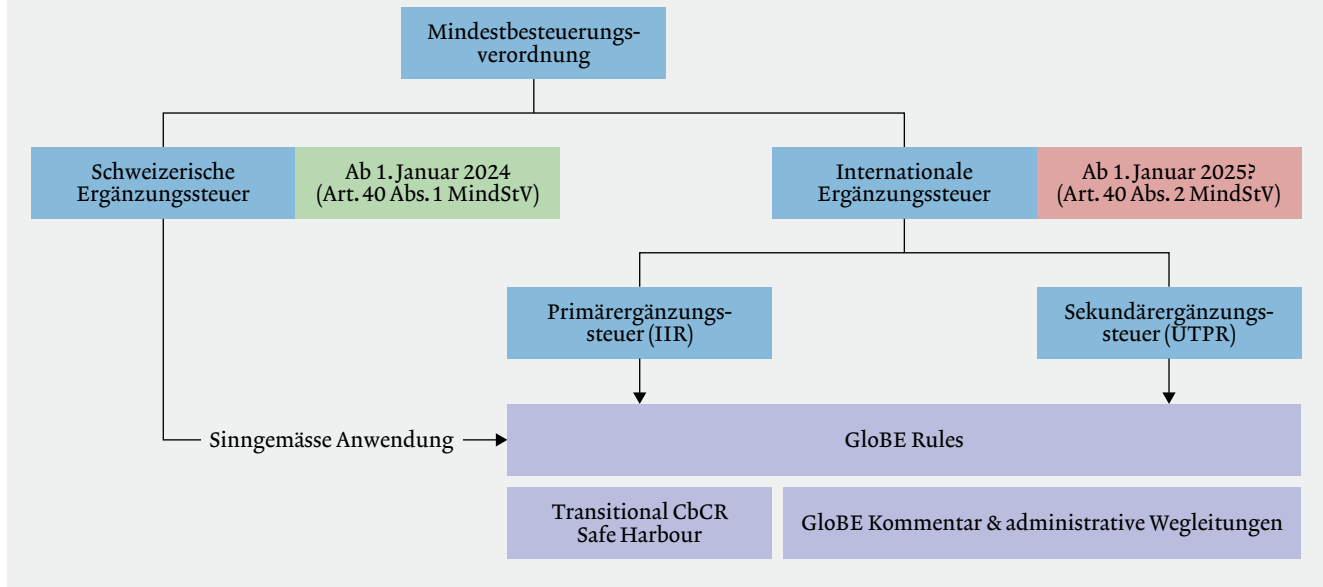
Während der Verweis auf die GloBE Rules statisch ist, ist vor dem Hintergrund des ebenfalls direkt anwendbaren GloBE-Kommentars [6] (Art. 2 Abs. 3 – erster Teilsatz MindStV) und der weiteren zugehörigen Regelwerke der OECD (Art. 2 Abs. 3 – zweiter Teilsatz MindStV) eine eher dynamische Interpretation zu erwarten. Aufgrund von Art. 2



MANUEL ANGEHRN,
DIPL. STEUEREXPERTE,
DIRECTOR DELOITTE



THOMAS HUG,
DIPL. STEUEREXPERTE,
ERSATZRICHTER STEUER-
REKURSGERICHT ZÜRICH,
PARTNER DELOITTE

Abbildung 1: **ERGÄNZUNGSSTEUERN UND VERWEIS AUF GLOBE RULES**

Abs. 3 MindStV und den entsprechenden Erläuterungen zur Verordnung finden auch die administrativen Wegleitungen vom Februar 2023 (AG Februar) [7], Juli 2023 (AG Juli) [8] und Dezember 2023 (AG Dezember) [9] in ihrer Gesamtheit Anwendung. Ebenfalls erwähnt und auch für die schweizerische Ergänzungssteuer massgebend sind die Transitional CbCR Safe Harbours [10] und indirekt die QDMTT Safe Har-

bours (auch wenn diese aufgrund der fehlenden internationalen Ergänzungssteuer vorerst keine Anwendung finden).

Es ist zu beachten, dass für die Auslegung der GloBE Rules die englische Sprache Vorrang gegenüber den deutschen und französischen Übersetzungen genießt [11]. In der MindStV werden teilweise eigenständige deutsche, französische und italienische Begriffe verwendet.

Tabelle: **BEGRIFFE MINDSTV UND ENGLISCHER ORIGINALBEGRIFF**

Begriff MindStV		Begriff GloBE Rules
Deutsch	Französisch	Englisch
Ergänzungssteuer (Art. 1 MindStV)	Impôt complémentaire	Top-up Tax
Geschäftseinheiten (Art. 3 MindStV)	Entités constitutives	Constituent Entity
GloBE-Mustervorschriften (Art. 2 MindStV)	Règles types GloBE	GloBE Rules
Hoheitsgebiet (Art. 2 MindStV)	Jurisdiction	Jurisdiction
Im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten (Art. 4 MindStV)	Entités constitutives à détention minoritaire	Minority-Owned Constituent Entities
Massgebende Steuern (Art. 12 MindStV)	Impôts déterminants	Adjusted Covered Taxes
Massgebender Gewinn (Art. 12 MindStV)	Bénéfice déterminant	GloBE Income
Multinationale Unternehmensgruppe (Art. 1 MindStV)	Grands groupes d'entreprises multinationaux	MNE Group
Oberste Muttergesellschaft (Art. 8 MindStV)	Société mère ultime	Ultimate Parent Entity
Primärerergänzungssteuerregelung (Art. 5 MindStV)	Règle d'inclusion du revenu	Income Inclusion Rule
Sekundärerergänzungssteuerregelung (Art. 5 MindStV)	Règle relative aux bénéficiaires insuffisamment imposés	Undertaxed Payment (Profit) Rule

Während die schweizerische Ergänzungssteuer erstmals auf Steuerperioden beginnend ab 1. Januar 2024 Anwendung findet, haben einzelne Bestimmungen der GloBE Rules eine de facto Rückwirkung. Dies betrifft insb. Art. 9.1.1–9.1.3 GloBE Rules, welche Transaktionen erfasst, die vor Inkrafttreten der MindStV verwirklicht wurden.

3. STEUERSUBJEKT

3.1 Grosse multinationale Unternehmensgruppe. Von der Ergänzungssteuer erfasst werden Geschäftseinheiten (siehe 3.3 unten), die zu einer «grossen multinationalen Unternehmensgruppe» gehören (Art. 1 MindStV). Der Begriff wird in Art. 197 Ziff. 15 lit. a BV und in der MindStV durch Verweis auf die GloBE Rules definiert. Die «grosse multinationale Unternehmensgruppe» zeichnet sich durch drei kumulativ zu erfüllende Merkmale aus:

→ *Unternehmensgruppe:* Hierbei handelt es sich um eine Gruppe mehrerer (Geschäfts-)Einheiten (Art. 1.2.2 GloBE Rules, siehe 3.3 unten), die von der obersten Muttergesellschaft (siehe 3.2 unten) beherrscht werden und aufgrund der Beherrschung in der Konzernrechnung der obersten Muttergesellschaft vollkonsolidiert werden oder vollkonsolidiert würden, wenn die oberste Muttergesellschaft eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellen würde. Gemäss Art. 1.2.2 GloBE Rules bedeutet Unternehmensgruppe eine Gruppe von Einheiten, die über *Beteiligungs- oder Kontrollverhältnisse* so miteinander verbunden sind, dass die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, etc. im *Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft* konsolidiert sind. Gemäss Art. 1.4 GloBE Rules hält eine oberste Muttergesellschaft *Kontrollbeteiligungen* an anderen Einheiten. Eine Unternehmensgruppe fällt somit nur dann in den Anwendungsbereich der GloBE Rules, wenn die Gruppe aufgrund von Kontrollverhältnissen (qua Beteiligung oder anderweitig) konsolidiert wird.

→ *Multinational:* Eine Unternehmensgruppe ist dann multinational, wenn mind. eine Geschäftseinheit ausserhalb der Schweiz gelegen ist (Art. 1.2.1 GloBE Rules);

→ *Gross:* Der konsolidierte Umsatz der Gruppe übersteigt in mind. zwei der letzten vier Steuerperioden einen jährlichen Umsatz von EUR 750 Mio. (Art. 8 Abs. 1 MindStV). Ist der Konzernabschluss einer Schweizer Unternehmensgruppe in CHF ausgewiesen, ist der relevante Umsatz in EUR – entsprechend den Umrechnungskursen der ECB – zu ermitteln und zu prüfen [12].

Zusätzlich zu solchen grossen multinationalen Unternehmensgruppen wendet die Schweiz die schweizerische Ergänzungssteuer auch auf Geschäftseinheiten multinationaler Gruppen an, die im Ansässigkeitsstaat ihrer obersten Muttergesellschaft aufgrund eines tieferen Umsatzschwellenwerts für die internationale Ergänzungssteuer erfasst werden (Art. 8 Abs. 2 MindStV).

Eine Ausnahme für bis zu fünf Jahre ist ebenfalls vorgesehen für Gruppen, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befinden, d. h. etwa in weniger als sechs Jurisdiktionen tätig sind, und nicht von einer internationalen Ergänzungssteuer erfasst werden (Art. 8 Abs. 2 MindStV). Diese Regelung reflektiert Art. 9.3.2 GloBE Rules.

3.2 Oberste Muttergesellschaft. Der Begriff *oberste Muttergesellschaft* wird in Art. 8 und 10 MindStV mehrfach erwähnt, ohne jedoch eigenständig definiert zu werden. Gemäss Art. 1.4 GloBE Rules ist darunter eine (Geschäfts-)Einheit (siehe 3.3 unten) zu verstehen, die direkt oder indirekt über andere Geschäftseinheiten die Beherrschung ausübt. Der Begriff Beherrschung orientiert sich am jeweiligen Rechnungslegungsstandard (siehe 5.2 unten).

3.3 Geschäftseinheiten

3.3.1 Begriff. Als Geschäftseinheiten qualifizieren alle *Constituent Entities* einer Gruppe gemäss Art. 3 Abs. 1 MindStV. Entsprechend wird für die Qualifikation einer Geschäftseinheit direkt auf Art. 1.3 GloBE Rules verwiesen, die darunter sämtliche Einheiten und Betriebsstätten verstehen, welche von der obersten Muttergesellschaft (siehe 3.2 oben) vollkonsolidiert werden. Der Begriff *Einheiten* ist sehr weit gefasst und umfasst sämtliche juristische Personen und vertragliche Gestaltungen, die eine eigenständige Buchführung zum Inhalt haben (Art. 10.1 GloBE Rules). Eine Betriebsstätte kann nur dann vorliegen, wenn diese im Ausland ist [13].

Die Zugehörigkeit einer Geschäftseinheit zu einer Unternehmensgruppe (siehe 3.1 oben) bemisst sich nicht anhand eines rein zivilrechtlichen Verständnisses. Vielmehr wird eine wirtschaftliche Analyse anhand der Kriterien des Konzernrechnungslegungsstandard erwartet, wobei Wesentlichkeitsüberlegungen des Rechnungslegungsstandard nicht zu beachten sind (Art. 1.2.2 lit. a i. V. m. 10.1.1 GloBE Rules).

Keine Geschäftseinheiten stellen die *ausgenommenen Einheiten* dar, welche in Art. 1.5 GloBE Rules abschliessend definiert werden (Art. 1.3.3 GloBE Rules).

Obwohl umgangssprachlich immer davon gesprochen wird, dass «der Konzern von der Mindeststeuer erfasst wird», ist die einzelne Geschäftseinheit und nicht der Konzern das Steuersubjekt.

3.3.2 Zugehörigkeit. Ist die Frage nach der Qualifikation als Geschäftseinheit geklärt, muss die Zugehörigkeit zur Schweiz (in Abgrenzung zum Ausland) und zum Kanton (in Abgrenzung zu anderen Kantonen) bestimmt werden.

→ *Zugehörigkeit zur Schweiz:* Die Zugehörigkeit einer Geschäftseinheit zu einem Land wird anhand von Art. 10.3 GloBE Rules ermittelt. Die Zugehörigkeit zur Schweiz ist relevant für die Frage, ob die Geschäftseinheit der schweizerischen Ergänzungssteuer unterliegt. Die GloBE Rules knüpfen grundsätzlich an den Ort der steuerlichen Zugehörigkeit aufgrund tatsächlicher Verwaltung an [14], der nach dem jeweils innerstaatlichen Recht definiert ist. In der Schweiz ist dies in Art. 50 DBG geregelt. Beanspruchen sowohl die Schweiz als auch ein ausländischer Staat die Ansässigkeit (Zugehörigkeitskonflikt), bestimmt sich die Zugehörigkeit nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Ist keines vorhanden, muss die Ansässigkeit aufgrund der Steuerbelastung und Substanz bestimmt werden (Art. 10.3.4 GloBE Rules).

→ *Zugehörigkeit zum Kanton:* Ist eine Geschäftseinheit der Schweiz zugehörig, stellt sich die Frage, welchem Kanton

diese zugeordnet wird. Die Bestimmung des Kantons ist relevant für die Frage, welcher Kanton – vorbehaltlich der One-Stop-Shop-Lösung, (siehe 3.4 unten) die schweizerische Ergänzungssteuer veranlagern und erheben darf. Es handelt sich hierbei um eine rein innerschweizerische Frage, die in den GloBE Rules nicht adressiert ist. Die MindStV weicht leicht von der Regelung in Art. 105 Abs. 3 und 106 DBG für die direkte Bundessteuer ab, welche auf die Verhältnisse *am Ende* der Steuerperiode abstellt. Gemäss Art. 3 Abs 2 MindStV ist für die Ergänzungssteuer die Verhältnisse *zu Beginn* der Steuerperiode massgebend. Die Abweichung kann zu unterschiedlichen Zuständigkeiten führen für die direkte Bundessteuer und die schweizerische Ergänzungssteuer [15].

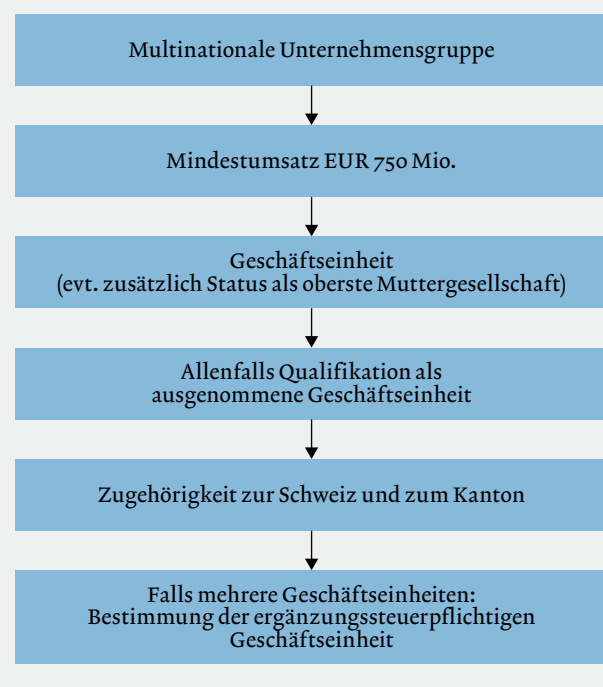
3.4 Ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit und One-Stop-Shop. Von der Geschäftseinheit zu unterscheiden ist die *ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit* nach MindStV. Im Sinne eines One-Stop-Shops sieht Art. 5 MindStV vor, dass in der Schweiz – unabhängig von der Anzahl Geschäftseinheiten – grundsätzlich eine einzige Geschäftseinheit für die Unternehmensgruppe steuerpflichtig wird und die Steuer im Namen der Gruppe ermittelt, deklariert und abführt [16]. Geschäftseinheiten können in unterschiedlichen Kantonen für die direkten Steuern zugehörig sein, für die Ergänzungssteuer soll je Unternehmensgruppe aber nur ein Kanton zuständig sein. Um einen Konflikt im föderalen Steuersystem der Schweiz zu minimieren, ist daher die folgende Kaskade vorgesehen.

3.4.1 Grundregel (Art. 5 Abs. 1 MindStV). Grundsätzlich ist die oberste Muttergesellschaft mit Ansässigkeit in der Schweiz, welche zukünftig auch Steuersubjekt der internationalen Ergänzungssteuer nach der Income Inclusion Rule (IIR) sein wird [17], die ergänzungssteuerpflichtige Geschäftseinheit. Ist keine oberste Muttergesellschaft vorhanden, wird durch den Verweis auf Art. 2.1–2.3 GloBE Rules auf eine ebenfalls für die IIR pflichtige Zwischengesellschaft oder eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft abgestellt. Es ist anzumerken, dass die Erläuterungen zur MindStV einzig von der obersten Muttergesellschaft oder Zwischengesellschaften sprechen (Art. 2.1.1 bis 2.1.3 GloBE Rules), nicht aber von den im Teileigentum stehenden Muttergesellschaften [18]. Auf diese wird aber in Art. 5 Abs. 1 MindStV verwiesen.

3.4.2 Ausnahme (Art. 5 Abs. 2 und 3 MindStV). Hat eine Unternehmensgruppe mehrere Geschäftseinheiten in der Schweiz und erfüllt keine oder mehrere Voraussetzungen gemäss Grundregel, so soll es diejenige Geschäftseinheit sein, welche die höchste durchschnittliche Bilanzsumme (unter Ausklammerung der Beteiligten) hat.

3.5 Joint Venture. Gemäss Art. 4 MindStV gelten Joint Ventures i. S. v. Art. 10.1 GloBE Rules für Zwecke der schweizerischen Ergänzungssteuer als separate Unternehmensgruppe, sofern mind. ein Joint-Venture-Partner in den Anwendungsbereich der GloBE Rules fällt. Wenn das Joint Venture selbst eine multinationale Unternehmensgruppe mit mehr als EUR 750 Mio. Umsatz ist, muss keiner der Joint-Venture-

Abbildung 2: **PRÜFSHEMA SUBJEKTIVE STEUERPFlicht**



Partner in den Anwendungsbereich fallen. Das Joint Venture wird als unabhängige multinationale Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich der GloBE Rules behandelt.

Joint Venture sind Geschäftseinheiten, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst werden, vorausgesetzt, die oberste Muttergesellschaft hält direkt oder indirekt eine Beteiligung von mind. 50 % an ihr.

Aus Sicht der schweizerischen Ergänzungssteuern werden Joint-Venture-Gruppen als separate Unternehmensgruppen betrachtet und die Schweizer Joint-Venture-Gruppengesellschaften unterliegen der schweizerischen Ergänzungssteuer, wenn die oberste Muttergesellschaft des Joint Venture oder eine Gesellschaft der Joint-Venture-Gruppe in der Schweiz ansässig ist.

4. STEUEROBJEKT

Vergleichbar mit der Gewinnsteuer auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden ist das Steuerobjekt der schweizerischen Ergänzungssteuer ebenfalls der Gewinn. Allerdings gibt es einen wesentlichen Unterschied: Während bei der Gewinnsteuer das Steuerobjekt jeweils der Gewinn jeder einzelnen rechtliche selbstständigen (Konzern-)Gesellschaft ist, ist das Steuerobjekt der schweizerischen Ergänzungssteuer der aggregierte (und nicht konsolidierte) Gewinn aller der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten. Damit gibt es in der Schweiz erstmals bei den direkten Steuern analog zur Mehrwertsteuer eine Gruppenbesteuerung. Diese aggregierte Besteuerung ist aus der MindStV nicht direkt ersichtlich. Sie ergibt sich aufgrund von Art. 2 MindStV, wonach die GloBE Rules sinngemäss auch für die schweizerische Ergänzungssteuer Anwendung finden sollen.

5. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

5.1 Stufenweise Ermittlung. Obwohl das Steuerobjekt der schweizerischen Ergänzungssteuer der aggregierte Gewinn aller der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten ist, erfolgt die Bemessung dennoch zuerst auf Stufe jeder einzelnen Geschäftseinheit. Die so in einem ersten Schritt ermittelten massgebenden Gewinne (siehe 5.3 unten) und die massgebenden Steuern (siehe 5.4 unten) werden anschliessend aggregiert.

5.2 Rechnungslegungsstandard. Während für die Gewinnsteuern nach Art. 58 DBG die statutarische Handelsbilanz massgebend ist, sieht Art. 9 Abs. 2 MindStV vor, dass die Bemessungsgrundlage der schweizerischen Ergänzungssteuer anhand von Jahresrechnungen auf Grundlage von Swiss GAAP FER ermittelt werden soll, sofern alle der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten:

- einen entsprechenden Abschluss nach Swiss GAAP FER erstellen;
- diese Abschlüsse von einer externen Revisionsstelle geprüft werden.

Werden die kumulativen Voraussetzungen nicht erfüllt, ist für die schweizerische Ergänzungssteuer auf den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft abzustellen (Art. 9 Abs. 3 MindStV), wobei die Anforderungen nach Art. 3.1.2 und 3.1.3 GloBE Rules an den Konzernabschluss/Rechnungslegungsstandard erfüllt werden müssen. Die GloBE Rules unterscheiden zwischen *anerkannten* (Authorised Financial Accounting Standards) und *akzeptierten* (Acceptable Financial Accounting Standards) Rechnungslegungsstandards.

Anerkannte Standards folgen grundsätzlich dem True-and-Fair-View-Ansatz und werden in Art. 10.1 GloBE Rules namentlich erwähnt, u. a. IFRS, US GAAP und die «generally accepted accounting principles of [...] Switzerland». Gemäss den Materialien des Bundesrats betreffend die Auslegung des anerkannten Standards der Schweiz nach Art. 10.1 GloBE ist darunter primär Swiss GAAP FER zu verstehen [19].

Akzeptierte Standards werden i. d. R. durch rechtssetzende Behörden vorgeschrieben, wie die Handelsbilanz nach OR, und können verzehrende materielle Differenzen gegenüber einer Jahresrechnung nach IFRS ausweisen.

Erstellt die oberste Muttergesellschaft ihren Konzernabschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard, ist dieser als Grundlage zu nutzen. Soll ein akzeptierter Standard verwendet werden, ist zu prüfen, ob dieser zu einem *verlässlichen* Resultat führt. Materielle Differenzen gegenüber IFRS müssen bereinigt werden (Art. 3.1.3 GloBE Rules). Da die Rechnungslegung nach OR aufgrund des Vorsichtsprinzips materiell von einem anerkannten Standard abweichen (bspw. IFRS) kann, fällt er gemäss Autorenbeurteilung ausser Betracht.

Insbesondere in Inbound-Fällen (d. h. Geschäftseinheiten von ausländischen Unternehmensgruppen) werden die Schweizer Steuerbehörden in Zukunft überwiegend mit Jahresabschlüssen nach IFRS oder US GAAP konfrontiert werden, da die Anwendung von Swiss GAAP FER geprüfte Jahresabschlüsse für jede einzelne Geschäftseinheit benötigt.

Für in der Schweiz ansässige oberste Muttergesellschaften mit Swiss GAAP FER als Konzernabschluss, besteht – aufgrund der direkten Referenz auf die GloBE Rules in Art. 9 Abs. 3 MindStV – keine Pflicht geprüfte Einzelabschlüsse nach Swiss GAAP FER zu erstellen.

5.3 Massgebender Gewinn. Vergleichbar mit dem Massgeblichkeitsprinzip der Gewinnsteuer wird der für die schweizerische Ergänzungssteuer massgebende Gewinn ebenfalls abgeleitet ermittelt. Der nach dem relevanten Rechnungslegungsstandard (siehe 5.2 oben) ermittelte Gewinn ist massgebend, und davon kann/muss nur dann abgewichen werden, wenn dies in den GloBE Rules, die sinngemäss Anwendung finden, vorgesehen ist (Art. 9 MindStV).

Ausgangslage ist der Gewinn/Verlust nach Steuern. Im Vergleich zu den Korrektornormen im DBG sind die vorgesehenen Korrekturen in den GloBE Rules extensiv: Neben dem Steueraufwand (laufend und latent) sind auch Korrekturen für Beteiligungserträge und Kapitalgewinne vorgesehen, wobei für die GloBE Rules – entgegen der Schweizer Regel – eine direkte Freistellung vorgesehen ist [20].

5.4 Massgebende Steuern. Auch die massgebenden Steuern ermitteln sich, abgeleitet vom Jahresabschluss [21]. Die Korrekturen der massgebenden Steuern lassen sich in drei Kategorien einteilen:

- Reduktionen (Art. 4.1.2 GloBE Rules) und Hinzurechnungen (Art. 4.1.3 GloBE Rules);
- Anpassung der latenten Steuern (Art. 4.4 GloBE Rules) und
- Steuern im Zusammenhang mit dem sonstigen Ergebnis (OCI).

Für Schweizer Praktikerinnen und Praktiker neu ist der hohe Stellenwert der latenten Steuern bei der Ermittlung der massgebenden Steuern. Während die verbuchten laufenden Ertragsteuern einer zusätzlichen Abgrenzung unterworfen werden, unterliegen die latenten Steuern einer Reihe von teilweise sehr komplexen Korrektornormen. Als Ertragsteuern aus Sicht der Schweiz gelten die Gewinnsteuern auf Stufe Bund, Kanton und Gemeinde (inkl. Kirche), die Grundstückgewinnsteuer sowie die Verrechnungssteuer auf konzerninternen Dividendenausschüttungen.

Gemäss GloBE Rules können weitere Steuern, die nicht als Ertragsteuern verbucht werden, als massgebende Steuern geltend gemacht werden. Aus Sicht der Schweiz sind dies

- die kantonalen Kapitalsteuern,
- die Verrechnungssteuer auf Zinsen und
- die Quellensteuer (Art. 94 DBG) auf Zinsen.

Die schweizerische Ergänzungssteuer selbst ist keine erfasste Steuer, da dies zu einem Iterationseffekt führen würde [22]. Nicht als massgebend für die schweizerischen Steuern gelten aufgrund von Art. 2 Abs. 2 lit. b MindStV Steuern, die für die internationale Ergänzungssteuer zwischen Geschäftseinheiten alloziert werden müssen. Die Eingrenzungen in der MindStV sind anhand der zusätzlichen Nuancen in der Interpretation gemäss AG Juli zu interpretieren [23].

Die schweizerische – wie auch eine zukünftig internationale Ergänzungssteuer – ist gemäss Art. 7 MindStV in Abkehr zu Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bei der ordentlichen Gewinnsteuer nicht abzugsfähig.

6. STEUERSATZ

Im Vergleich zu allen anderen Schweizer Steuern eher ungewöhnlich ist die Tatsache, dass die MindStV keinen für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Steuersatz vorsieht (bspw. direkte Bundessteuer: 8,5%, Art. 68 DBG). Der Steuersatz wird individuell für jede Unternehmensgruppe und für jede Steuerperiode neu festgesetzt, und zwar in der Differenz zwischen dem effektiven Steuersatz (massgebende Steuern / massgebender Gewinn, aggregierte Ermittlung) und 15%.

7. VERFAHRENSRECHT

Das Verfahrensrecht für die Veranlagung und Erhebung der schweizerischen – und zukünftig auch der internationalen – Ergänzungssteuer ist in Art. 14 ff. MindStV geregelt. Der Bundesrat orientiert sich dabei grossmehrheitlich an den verfahrensrechtlichen Grundsätzen der direkten Bundessteuer (Art. 14 MindStV). Die in Art. 102 ff. DBG enthaltenen Regeln finden sinngemäss auch für die Ergänzungssteuer Anwendung.

Soweit die GloBE Rules für das Verfahren eigene Regelungen enthalten, gehen diese dem Verweis auf die Bestimmungen des DBG vor. Dies ist bspw. hinsichtlich einer Revision der Veranlagung teilweise der Fall. Die GloBE Rules sehen häufig vor, die Korrekturen in der laufenden Periode vorzunehmen und die Veranlagung für die vergangene Periode be-

stehen zu lassen [24]. Die Fristen zur Einreichung der Steuererklärung richten sich nach den GloBE Rules (15 Monate nach Ende des Geschäftsjahrs bzw. 18 Monate für die erste Steuererklärung; Art. 20 Abs. 1 MindStV).

Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens kontrovers diskutiert wurde die Frage, in welchem Verfahren die Ergänzungssteuer veranlagt werden soll. Namentlich die Kantone wünschten sich eine Selbstveranlagung analog zur Mehrwertsteuer. Analog zur Gewinnsteuer soll die Veranlagung gemäss Art. 19 MindStV nun im gemischten Verfahren erfolgen, was den kantonalen Steuerbehörden umfassende Überprüfungspflichten auferlegt.

Bezüglich des Rechtsmittelverfahrens ist im Vergleich zur normalen Gewinnsteuer eine Besonderheit hervorzuheben. Während bei der Gewinnsteuer die Steuerpflichtigen den kantonalen Instanzenweg bestreiten müssen, sind Streitigkeiten bei der Ergänzungssteuer durch das Bundesverwaltungsgericht zu behandeln (Art. 25 MindStV).

8. FAZIT

Die Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz und der dynamische Verweis auf die GloBE Rules und zugehörigen Materialien der OECD wird die zur Umsetzung verpflichteten multinationalen Unternehmensgruppen und Steuerbehörden mit einer Vielzahl von Fragen konfrontieren. Eine hohe Interaktion von Steuerrecht und Rechnungslegung auf Gruppenstufe ist erforderlich, um die Interpretation und Qualifikation der eigenen Unternehmensgruppe konform vornehmen zu können. ■

Fussnoten: 1) SR 642.161, Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV. 2) Art. 40 Abs. MindStV, und EFD, Erläuterungen zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) vom 22. Dezember 2023, (nachfolgend Erläuterungen MindStV), S. 12. 3) SR 101, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft. 4) OECD (14. Dezember 2021), Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). 5) Erläuterungen MindStV, S. 13. 6) OECD (13. März 2022), Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (nachfolgend GloBE Kommentar). 7) OECD (1. Februar 2023), Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (nachfolgend AG Februar). 8) OECD (13. Juli 2023), Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model

Rules (nachfolgend AG Juli). 9) OECD (15. Dezember 2023), Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules. 10) OECD (15. Dezember 2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules. 11) Erläuterungen MindStV, S. 14. 12) AG Februar, Kapitel 1 N 9; Umfassend zum Begriff des Umsatzes: Thomas Hug, Der Umsatzbegriff gemäss Mindestbesteuerungsverordnung, in zsis) 1/2024, A3 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A3-2024). 13) Erläuterungen MindStV, S. 17. 14) GloBE Kommentar, Art. 10 N 178 f. 15) Erläuterungen MindStV, S. 18. 16) Erläuterungen MindStV, S. 19. 17) Gemäss Art. 40 Abs. 2 MindStV finden die Bestimmungen betreffend die Internationale Ergänzungssteuer vorerst noch keine Anwendung. Davon ausgenommen sind die Artikel zur Bestimmung der ergänzungssteuerpflichtigen

Geschäftseinheit. 18) Erläuterungen MindStV, S. 19. 19) Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft), BBL 2022 1734, auch Erläuterungen MindStV S. 10. 20) Thomas Hug, IFF-Forum für Steuerrecht 2022, S. 345 ff. 21) Thomas Hug, Tax Accounting & Reporting unter besonderer Berücksichtigung der OECD Model Rules zur globalen Mindeststeuer, Zürich, 2024, § 1 N 36 für eine Zusammenstellung der Korrekturen. 22) Thomas Hug, Tax Accounting & Reporting – unter besonderer Berücksichtigung der OECD Model Rules zur globalen Mindeststeuer, Zürich, 2024, N 348 ff. 23) AG Juli, Kapitel 4, N 44. 24) Erläuterungen MindStV, S. 31.