



THOMAS HUG

**PILLAR 2:
INTERKANTONALE
ÜBERLEGUNGEN UND
TRANSFER PRICING**

UNIVERSITY OF ST. GALLEN, 28 JUNE 2023

WWW.THOMASHUG.COM

Seminar IFRS/Tax Accounting/OECD Pillar II 2023

St. Gallen, 27./28. Juni 2023

IFRS und Pillar II

Interkantonale Überlegungen und Transfer Pricing

Peter Brülisauer
Nicole Krenger

Thomas Hug
Raoul Stocker

Übersicht

Teil I: **Interkantonale Überlegungen**

I. Grundlagen

1. Einleitung
 - OECD-/G20-Projekt: Säule 2
 - Rechtliche Umsetzung in der Schweiz
2. Geltungsbereich
 - QDMTT, IIR und UTPR
 - Beispiele: GE's in mehreren Ländern
3. CH-Top-Up-Tax
 - Allgemeines
 - Steuerpflichtige Geschäftseinheiten
 - Beispiele: GE's in mehreren Kantonen
 - Formelles

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

1. ES-Ermittlung
 - Vorgehensweise
 - Substanzabzug
2. ES-Zurechnung
 - Rechtsgrundlage
 - Vorgehensweise
3. QDMTT-Zurechnung
 - Fall 1: Im Konzern-Verbund
 - Fall 2: Substanzabzug und ETR > 15%
 - Fall 3: Im BS-Verbund
 - Fall 4: Im Konzern- und BS-Verbund

Teil II: **Transfer Pricing**

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreis-korrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

II. Fall 2: Missbräuchliche Verrechnungspreise

III. Fall 3: Abzugsfähigkeit der schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer

Teil III: **Ausblick**

I. Auswirkungen auf das Steuerrecht

II. Auswirkungen auf die Konzerne

Abkürzungsverzeichnis

Kontakte

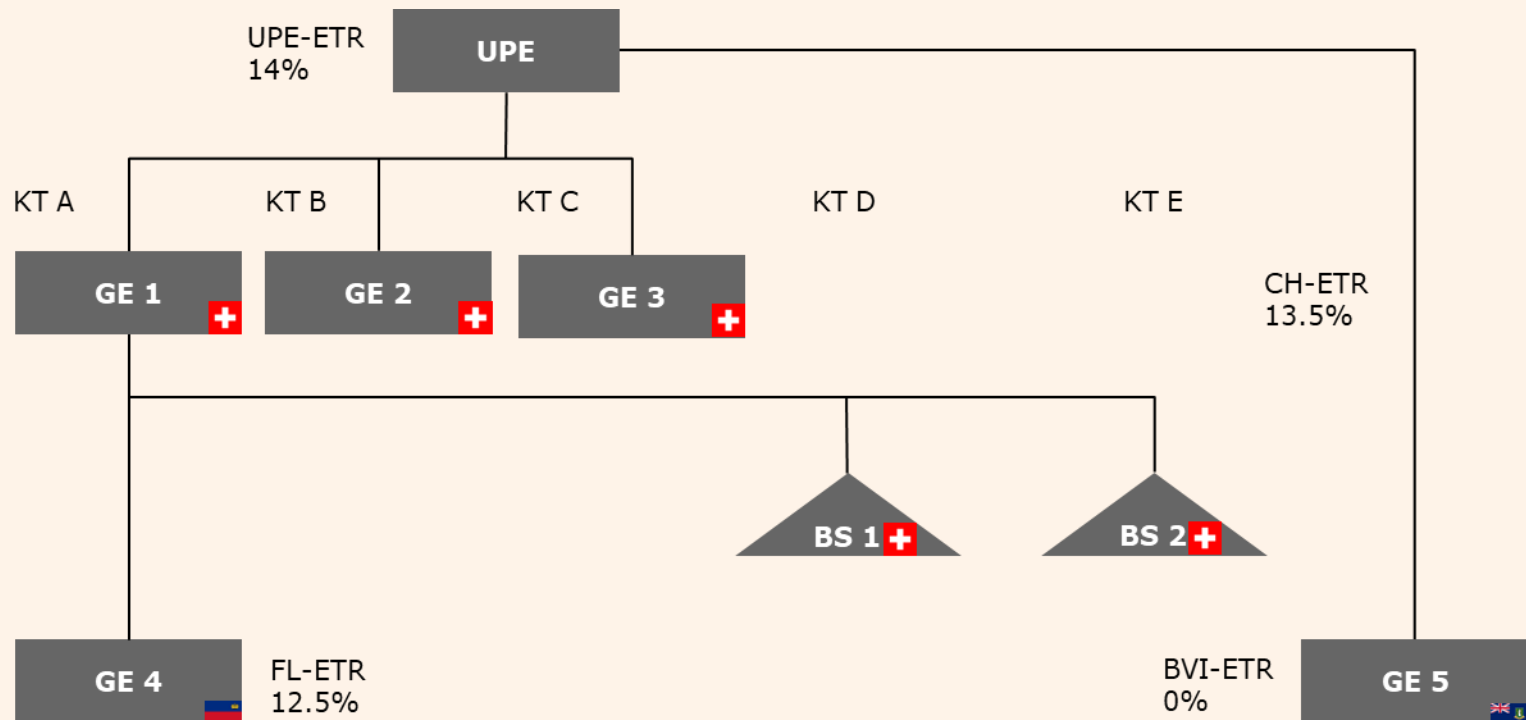
Teil I: Interkantonale Überlegungen

Peter Brülisauer & Nicole Krenger

I. Grundlagen

1. Einleitung – OECD-/G20-Projekt: Säule 2 – Grundsachverhalt

Multinationale Unternehmensgruppe mit GE in der Schweiz und im Ausland – Steuerbelastung in den Ländern

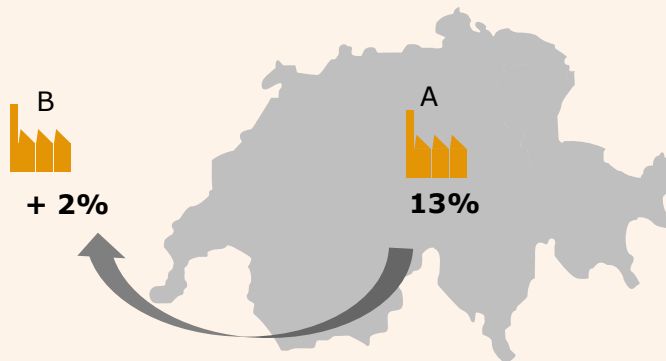


I. Grundlagen

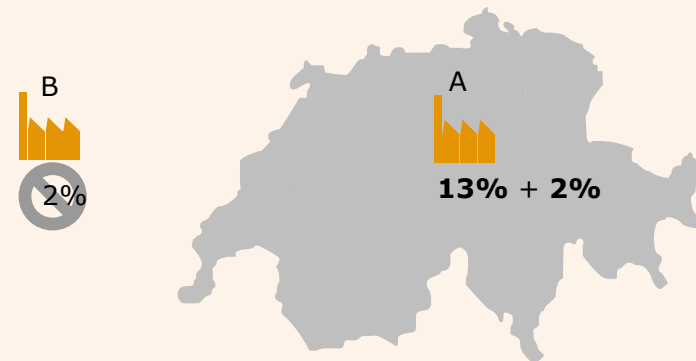
1. Einleitung – OECD-/G20-Projekt: Säule 2 – Wirkungsweise

Säule 2: Mindestbesteuerung

OHNE Säule 2



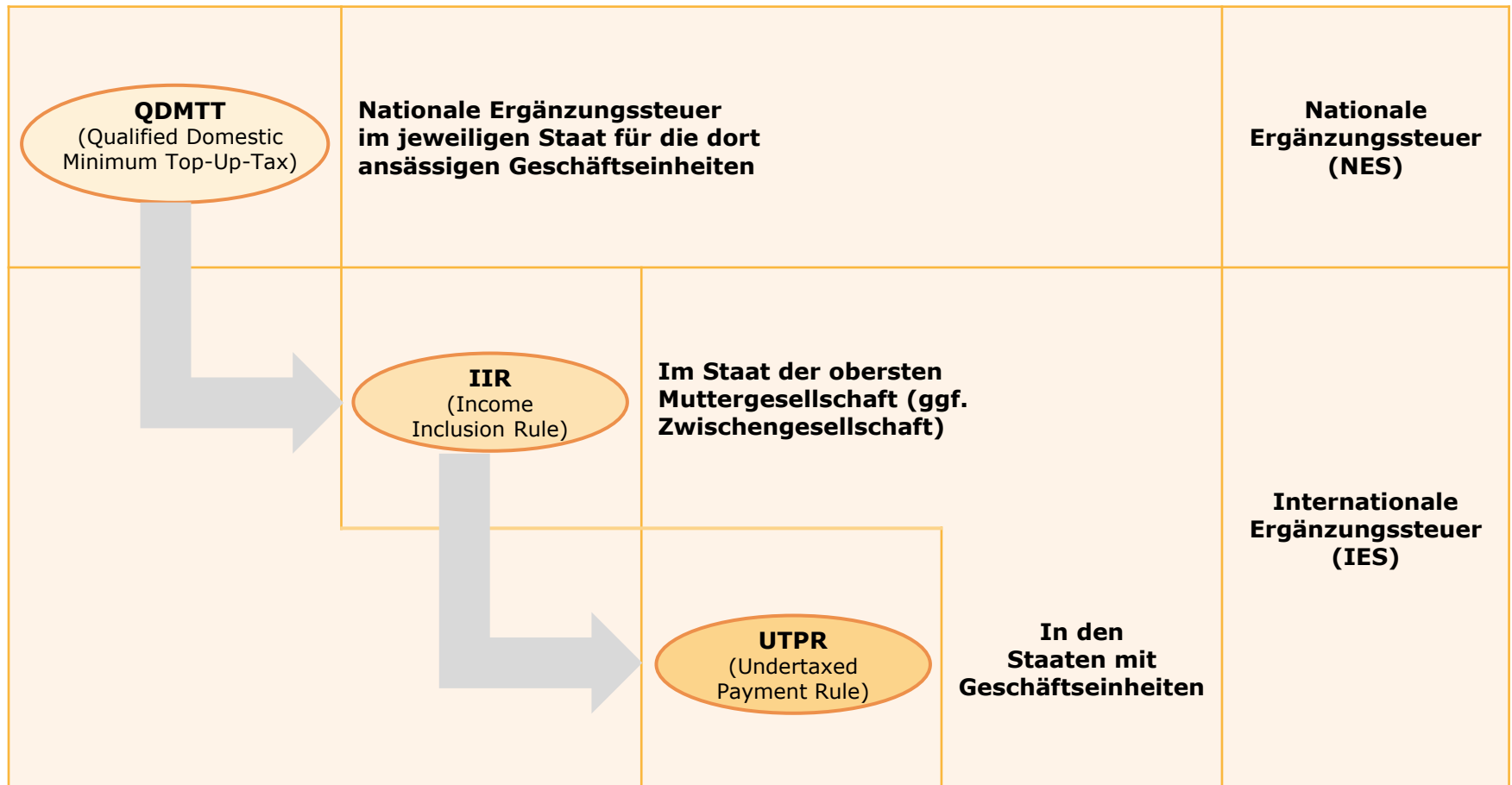
MIT Säule 2



Ziel: Sicherstellung einer **Mindeststeuerbelastung von 15%**

I. Grundlagen

1. Einleitung – OECD-/G20-Projekt: Säule 2 – Ergänzungssteuerarten



I. Grundlagen

1. Einleitung – Rechtliche Umsetzung in der Schweiz (1/2)

Vorgehensweise und Übersicht

**Verfassungsbestimmung (Grundnorm): Eckwerte und Rahmenbedingungen für BR-Verordnung
Befugnis zu (höherer) Besteuerung grosser Unternehmensgruppen**

Übergangsbestimmung (Art. 197 Ziff. 15 BV)

Temporäre Verordnung

Gesetz aufgrund verfassungsrechtlicher Grundnorm

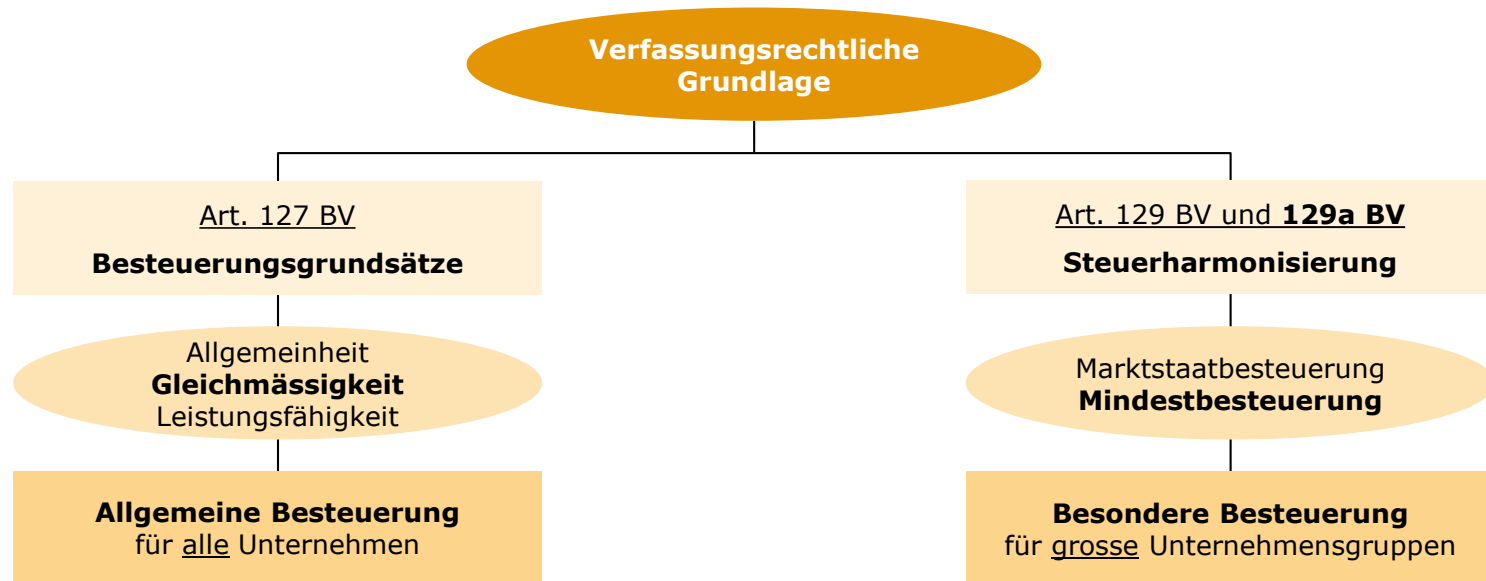
Inhalt der temporären Verordnung

- 1 **Anwendbarkeit der GloBE-Mustervorschriften in CH (u.a. Anwendungsbereich, Steuerbemessung)**
- 2 **Steuerpflicht, Verfahren, Rechtsmittel, Strafbestimmungen ...**
- 3 **Internationaler Austausch von Informationen ...**

Keine Bindung des Gesetzgebers an Verordnung bzw. Übergangsbestimmung

I. Grundlagen

1. Einleitung – Rechtliche Umsetzung in der Schweiz (2/2)



I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – QDMTT, IIR und UTPR (1/3)

Art. 8 VE-MindStV – Nationale bzw. schweizerische Ergänzungssteuer

¹ Der **schweizerischen Ergänzungssteuer** unterliegen die **Gewinne von steuerlich der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten** einer Unternehmensgruppe, deren **oberste Muttergesellschaft** gemäss ihrer **konsolidierten Jahresrechnung** einen **jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro** erreicht.

² Gilt im **Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft** einer Unternehmensgruppe ein **tieferer Schwellenwert** für den **konsolidierten jährlichen Umsatz**, so unterliegen die Gewinne ihrer steuerlich der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten ebenfalls der schweizerischen Ergänzungssteuer.

³ Der schweizerischen Ergänzungssteuer unterliegen die Gewinne einer steuerlich der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheit **unabhängig davon, welchem Steuerhoheitsgebiet ihre oberste Muttergesellschaft steuerlich zugehörig** ist.

I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – QDMTT, IIR und UTPR (2/3)

Art. 10 VE-MindStV – Internationale Ergänzungssteuer nach IIR und UTPR

¹ Die **internationale Ergänzungssteuer** wird bemessen auf den **Gewinnen von steuerlich nicht der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten** einer Unternehmensgruppe, deren **oberste Muttergesellschaft** gemäss ihrer **konsolidierten Jahresrechnung** einen **jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro** erreicht.

² Die **internationale Ergänzungssteuer** wird nach den Artikeln 2.1–2.3 der GloBE-Mustervorschriften über die IIR bemessen auf den Gewinnen von **steuerlich einem anderen Steuerhoheitsgebiet zugehörigen Geschäftseinheiten**:

- a. deren **oberste Muttergesellschaft steuerlich der Schweiz zugehörig** ist; oder
- b. von denen **eine andere als die oberste Muttergesellschaft steuerlich der Schweiz zugehörig** ist, und in Bezug auf deren Gewinne **keine ausländische IIR anwendbar** ist.

³ Sie ist nach den Artikeln 2.4 und 2.5 der GloBE-Mustervorschriften über die **UTPR** anwendbar in Bezug auf **Gewinne von steuerlich einem anderen Steuerhoheitsgebiet zugehörigen Geschäftseinheiten**, deren oberste Muttergesellschaft ebenfalls einem anderen Steuerhoheitsgebiet zugehörig ist, sofern **mindestens eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe steuerlich der Schweiz zugehörig** ist und in Bezug auf die Gewinne der betreffenden ausländischen Geschäftseinheiten **keine ausländische IIR** anwendbar ist.

I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – QDMTT, IIR und UTPR (3/3)

Art. 1.1 GloBE-MV – Art. 8 Abs. 1 und 10 Abs. 1 VE-MindStV

Konsolidierter Umsatz der **obersten Muttergesellschaft** ≥ 750 Mio. EUR – bzw. **tieferer gesetzlicher Schwellenwert** im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft (Art. 8 Abs. 2 VE-MindStV) – in **mindestens zwei der vier Geschäftsjahre**, die dem untersuchtem Geschäftsjahr unmittelbar vorangehen

Art. 1 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 8 VE-MindStV

Nationale Ergänzungssteuer (NES bzw. QDMTT)
auf Gewinnen von **INLÄNDISCHEN GE**

Art. 1 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 10 Abs. 1 VE-MindStV

Internationale Ergänzungssteuer (IES)
auf Gewinnen von **AUSLÄNDISCHEN GE**

Art. 10 Abs. 2 VE-MindStV

IES nach IIR

Art. 10 Abs. 3 VE-MindStV

IES nach UTPR

Oberste Muttergesellschaft in der Schweiz ODER

Zwischengesellschaft in der Schweiz und keine ausländische IIR

Oberste Muttergesellschaft im Ausland UND

Mind. 1 Schweizer GE und keine ausländische IIR für ausländische GE

I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – Beispiele: GE's in mehreren Ländern (1/4)

Nationale Ergänzungssteuer (NES) – QDMTT		
Struktur	Annahmen	QDMTT
<p>UPE-ETR 14%</p> <p>UPE</p> <p>KT A GE 1 +</p> <p>KT B GE 2 +</p> <p>KT C GE 3 +</p> <p>KT D</p> <p>KT E</p> <p>CH-ETR 13.5%</p> <p>BS 1 +</p> <p>BS 2 +</p> <p>FL-ETR 12.5%</p> <p>BVI-ETR 0%</p> <p>GE 4</p> <p>GE 5</p>	<ul style="list-style-type: none"> • QDMTT in allen Staaten 	<ul style="list-style-type: none"> • UPE: +1% • CH: +1,5% • FL: +2.5% • BVI: +15%
<p>Resultat: Alle Staaten haben eine Steuerbelastung von mind. 15%</p>		

I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – Beispiele: GE's in mehreren Ländern (2/4)

Internationale Ergänzungssteuer (IES) nach IIR (1/2)

Struktur	Annahmen	IIR bei UPE
<p>The diagram shows a corporate structure with a parent UPE (14% UPE-ETR) and five subsidiaries: GE 1, GE 2, GE 3, BS 1, BS 2, CH-ETR (13.5%), BVI-ETR (0%), and GE 4. GE 1, 2, 3, BS 1, and BS 2 are marked with red plus signs.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • IIR im UPE-Staat • Keine QDMTT in CH, FL und BVI 	<ul style="list-style-type: none"> • + 2.5% (FL) • + 1.5% (CH) • + 15% (BVI)
<p>Resultat: Hinaufschleusung der FL-/CH-/BVI-Steuerbelastung auf 15% - Vereinnahmung durch UPE</p>		

I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – Beispiele: GE's in mehreren Ländern (3/4)

Internationale Ergänzungssteuer (IES) nach IIR (2/2)

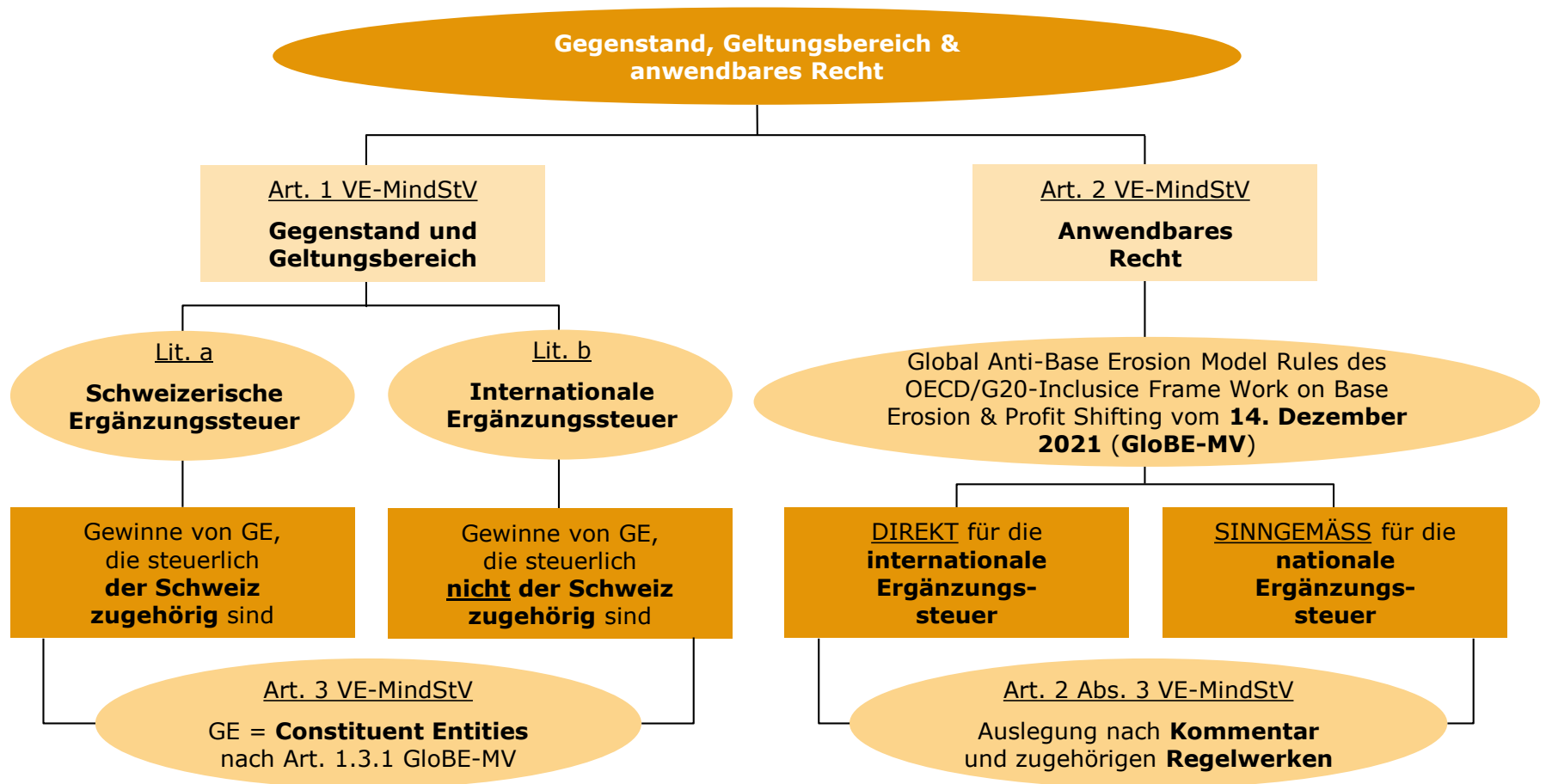
Struktur	Annahmen	IIR bei GE1
<p>The diagram illustrates a corporate structure for International Supplemental Tax (IES) under IIR. At the top is the Ultimate Parent Entity (UPE) with a 14% UPE-ETR. Below it are five Key Transactions (KT A through KT E). KT A, B, and C each contain a General Entity (GE 1, GE 2, and GE 3) with a 2.5% IIR. KT D and E contain Business Structures (BS 1 and BS 2). GE 1 is also connected to GE 4 (12.5% FL-ETR) and GE 5 (0% BVI-ETR).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Keine IIR im UPE-Staat • IIR in CH • Keine QDMTT in FL 	<ul style="list-style-type: none"> • + 2.5% (FL)
<p>Resultat: Hinaufschleusung der FL-Steuerbelastung auf 15% - Vereinnahmung durch CH</p>		

I. Grundlagen

2. Geltungsbereich – Beispiele: GE's in mehreren Ländern (4/4)

Internationale Ergänzungssteuer (IES) nach UTPR		
Struktur	Annahmen	UTPR in CH
	<ul style="list-style-type: none"> • Keine QDMTT, IIR und UTPR im <u>UPE-Staat</u> • Keine QDMTT, IIR und UTPR im <u>BVI-Staat</u> • QDMTT, IIR und UTPR in <u>FL und CH</u> 	<ul style="list-style-type: none"> • IES nach UTPR in CH und FL <ul style="list-style-type: none"> – 1% bez. UPE – 15% bez. BVI • Verteilung UTPR zwischen CH und FL nach Art. 2.6 GloBE-Model-Rules <ul style="list-style-type: none"> – Löhne – Materielle Wirtschaftsgüter
<p>Artikel 9.3 GloBE-MV: Befreiung von der UTPR in Anfangsphase (5 Jahre) der internationalen Tätigkeit GE in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten – Summe der materiellen Vermögenswerte < 50 Mio. Euro</p>		
<p><u>Resultat</u>: Heraufschleusung der UPE-/BVI-Steuerbelastung auf 15%: Vereinnahmung durch CH und FL</p>		
<p><u>Frage</u>: Keine UTPR ohne IIR – <u>Aber</u>: IIR ohne UTPR? – Vereinbarkeit mit den GloBE-MV?</p>		

I. Grundlagen



I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Steuerpflichtige Geschäftseinheiten (1/2)

Art. 5 VE-MindStV

¹ Die der **Schweiz steuerlich zugehörige Geschäftseinheit**, die nach den Artikeln 2.1–2.3 der GloBE-Mustervorschriften für die **internationale Ergänzungssteuer (IIR)** steuerpflichtig ist, ist überdies für die **schweizerische Ergänzungssteuer** und die **internationale Ergänzungssteuer nach der UTPR** steuerpflichtig.

² Sind **in der Schweiz keine** oder **mehr als eine Geschäftseinheit** für die **internationale Ergänzungssteuer nach der IIR steuerpflichtig**, so ist für die **schweizerische Ergänzungssteuer** und die **internationale Ergänzungssteuer nach der UTPR** steuerpflichtig:

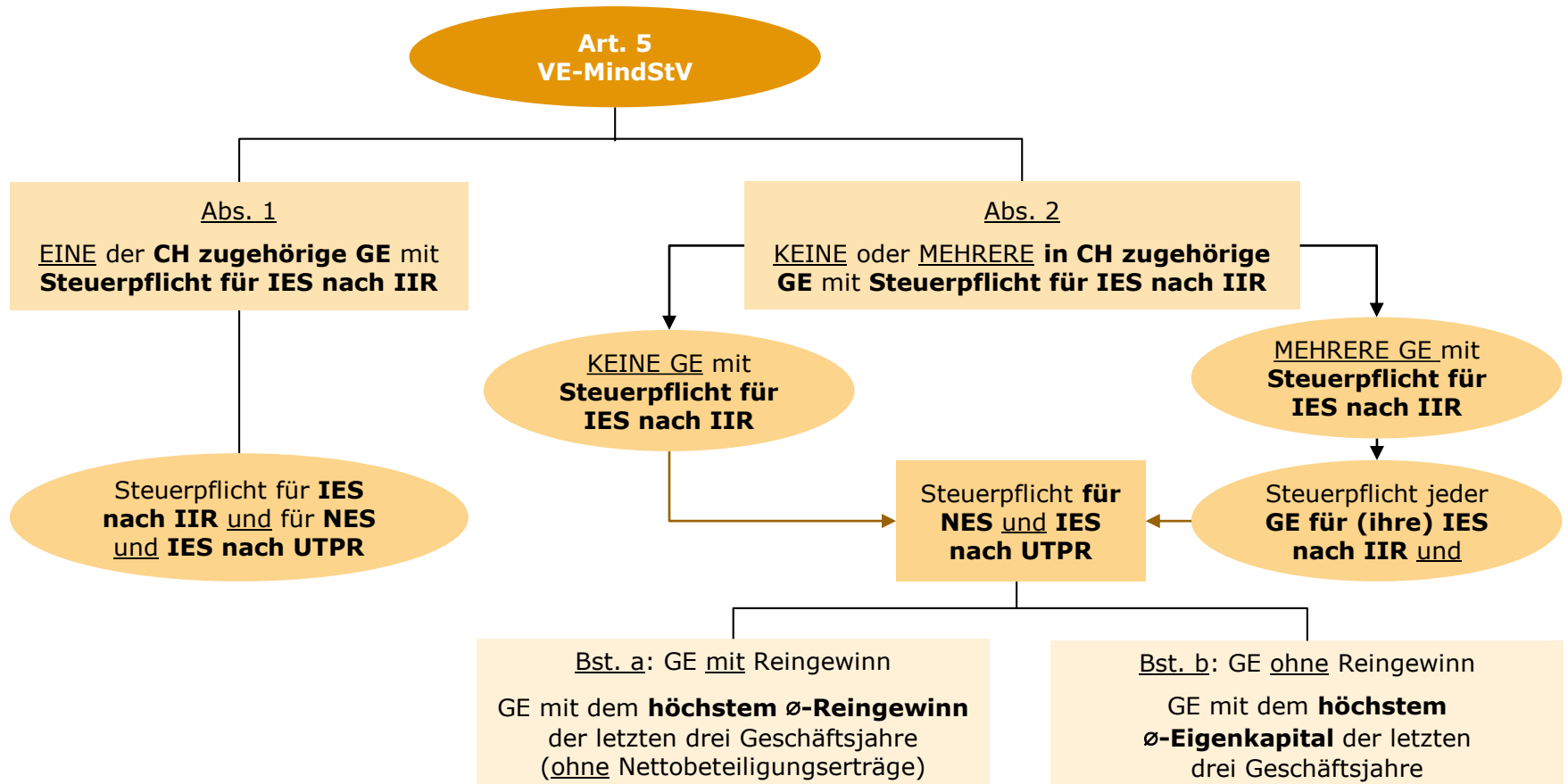
- a. die **Geschäftseinheit** mit dem **höchsten durchschnittlichen Reingewinn der letzten drei Geschäftsjahre** unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages;
- b. wenn ein Reingewinn nach Buchstabe a fehlt, die **Geschäftseinheit mit dem höchsten durchschnittlichen Eigenkapital der letzten drei Geschäftsjahre**.

³ Für ein **Joint Venture nach Artikel 4** ist für die **schweizerische Ergänzungssteuer dessen oberste der Schweiz steuerlich zugehörige Geschäftseinheit steuerpflichtig**. Die Rangordnung richtet sich nach Absatz 2.

⁴ Bestreitet eine **Unternehmensgruppe** die Ergänzungssteuerpflicht in der Schweiz, so kann eine der Schweiz steuerlich zugehörige Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe bei der **zuständigen kantonalen Verwaltung eine Verfügung über den Bestand der Ergänzungssteuerpflicht** verlangen. Die Verfügung unterliegt der Beschwerde nach Artikel 24.

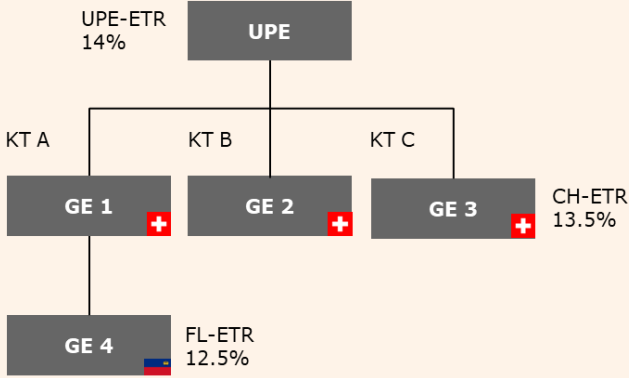
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Steuerpflichtige Geschäftseinheiten (2/2)



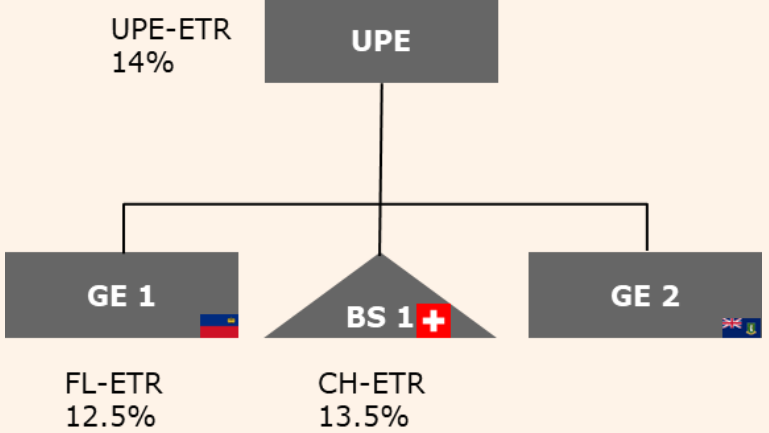
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Beispiele: GE's in mehreren Kantonen (1/5)

Struktur	Annahmen
 <p>The diagram illustrates a corporate structure. At the top is UPE with a 14% UPE-ETR. It branches into three entities: GE 1 (Kanton A), GE 2 (Kanton B), and GE 3 (Kanton C), each with a 13.5% CH-ETR. GE 1 is further linked to GE 4 (Kanton A) with a 12.5% FL-ETR.</p>	<ul style="list-style-type: none">• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR im <u>UPE</u>-Staat• QDMTT, IIR und UTPR in <u>CH</u>• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in <u>FL</u>
Beurteilung ES-Pflicht in der Schweiz	
<ul style="list-style-type: none">• Art. 8 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>NES</u> für GE 1, GE 2 und GE 3• Art. 10 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>IES</u><ul style="list-style-type: none">– Abs. 2 lit. b: IES nach IIR bei GE 1 (<u>Zwischengesellschaft</u>) bzgl. <u>GE 4</u> – Keine ausl. IIR bei UPE bzgl. GE 1– Abs. 3: IES nach UTPR in CH bzgl. UPE – Keine ausl. IIR bzgl. UPE• Art. 5 Abs. 1 VE-MindStV<ul style="list-style-type: none">– Steuerpflicht von GE 1 für IES nach IIR bzgl. GE 4 – EINE GE mit Steuerpflicht für IES nach IIR in CH– Steuerpflicht von GE 1 für NES bzgl. <u>aller CH-GE</u> und für IES nach UTPR <p><u>Frage</u>: Beeinflussbarkeit der ES-Steuerpflicht durch interkantonale Beteiligungsumstrukturierung bzgl. GE 4?</p>	

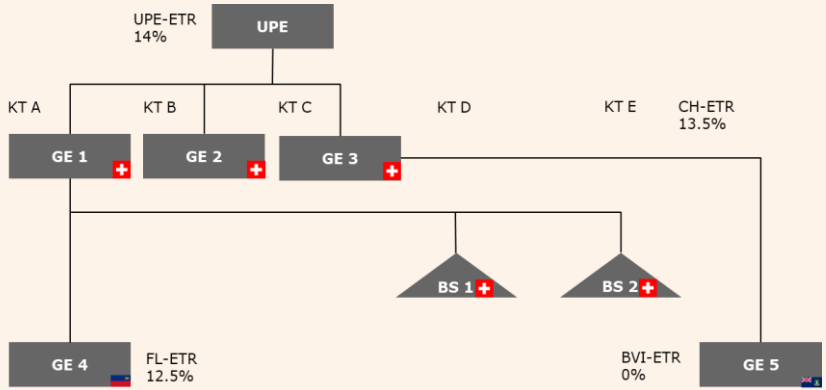
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Beispiele: GE's in mehreren Kantonen (2/5)

Struktur	Annahmen
 <p>UPE-ETR 14%</p> <p>UPE</p> <p>GE 1 FL-ETR 12.5%</p> <p>BS 1 CH-ETR 13.5%</p> <p>GE 2</p>	<ul style="list-style-type: none">• QDMTT, IIR und UTPR im <u>UPE-Staat</u>• QDMTT, IIR und UTPR in <u>CH</u>• QDMTT, IIR und UTPR in <u>FL</u>
Beurteilung ES-Pflicht in der Schweiz	
<ul style="list-style-type: none">• Art. 3 VE-MindStV: BS 1 der UPE ist GE i.S.v. Art. 3 MindStV i.V.m. Art. 1.3.1 GloBE-MV• Art. 8 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>NES</u> für BS 1• Art. 5 Abs. 2 VE-MindStV<ul style="list-style-type: none">– KEINE GE mit Steuerpflicht für IES nach IIR in CH– Steuerpflicht von BS 1 (nur) für NES – Nur <u>EINE</u> GE in CH	
<p>Frage: Zwingender GloBE-Abschluss für BS 1 – Zwingende Anwendung der <u>direkten</u> Methode?</p>	

I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Beispiele: GE's in mehreren Kantonen (3/5)

Struktur	Annahmen
 <p>Das Organigramm zeigt die hierarchische Struktur eines Unternehmens. An der Spitze steht die UPE (Umsatzgesellschaft) mit einer UPE-ETR von 14%. Die UPE ist in drei Kantone (KT A, KT B, KT C) unterteilt. In jedem dieser Kantone befindet sich ein Geschäftsbereich (GE 1, GE 2, GE 3). Die ETR-Raten für diese Kantone sind nicht explizit angegeben, aber die ETR-Raten für die untergeordneten Einheiten sind: GE 1 (12.5%, FL-ETR), GE 2 (12.5%, FL-ETR), GE 3 (13.5%, CH-ETR), GE 4 (12.5%, FL-ETR), GE 5 (0%, BVI-ETR). Die UPE ist weiter unterteilt in zwei Bereiche (BS 1, BS 2), die jeweils in einem anderen Kanton (KT D, KT E) ansässig sind. Die ETR-Raten für diese Bereiche sind nicht angegeben.</p>	<ul style="list-style-type: none">• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR im <u>UPE-Staat</u>• QDMTT, IIR und UTPR in CH• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in <u>FL</u>• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in <u>BVI</u>• GE 3 hat die höheren durchschnittlichen Gewinnen in den letzten 3 Jahren als GE 1
Beurteilung ES-Pflicht in der Schweiz	
<ul style="list-style-type: none">• Art. 3 VE-MindStV: BS 1 und BS 2 der GE 1 sind keine GE i.S.v. Art. 3 MindStV i.V.m. Art. 1.3.1 GloBE-MV• Art. 8 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>NES</u> für GE 1, GE 2 und GE 3• Art. 10 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>IES</u><ul style="list-style-type: none">– Abs. 2 lit. b: IES nach IIR bei GE 1 (bzgl. GE 4) <u>und</u> IES nach IIR bei GE 3 (bzgl. GE 5)– Abs. 3: IES nach UTPR in CH bzgl. UPE – Keine IIR bzgl. UPE• Art. 5 Abs. 2 VE-MindStV<ul style="list-style-type: none">– Steuerpflicht von GE 1 <u>und</u> GE 3 für IES nach IIR – MEHRERE GE mit Steuerpflicht für IES nach IIR in CH– Steuerpflicht von GE 3 für NES bzgl. aller CH-GE <u>und</u> für IES nach UTPR <p><u>Frage</u>: Beeinflussbarkeit der ES-Steuerpflicht durch interkantonale Funktionsverlagerungen?</p>	

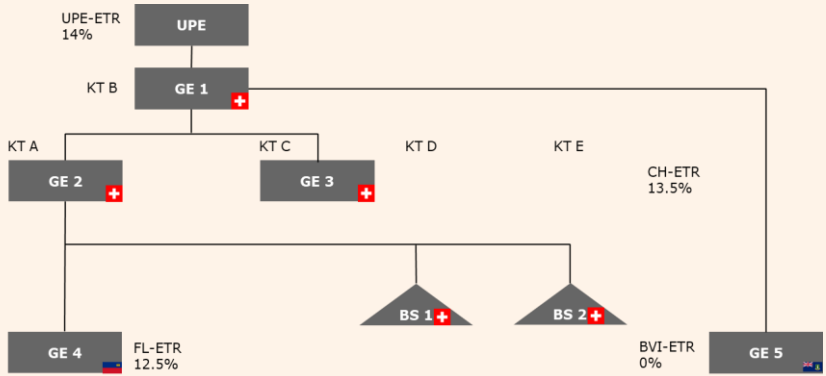
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Beispiele: GE's in mehreren Kantonen (4/5)

Struktur	Annahmen
<pre>graph TD UPE[UPE CH] --- GE1[GE 1 KT A] UPE --- GE2[GE 2 KT B] UPE --- GE3[GE 3 KT C] UPE --- GE4[GE 4 FL] UPE --- GE5[GE 5 BVI] UPE --- BS1[BS 1 KT D] UPE --- BS2[BS 2 KT E]</pre>	<ul style="list-style-type: none">• QDMMT, IIR und UTPR in CH• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in FL• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in BVI
Beurteilung ES-Pflicht in der Schweiz	
<ul style="list-style-type: none">• Art. 3 VE-MindStV: BS 1 und BS 2 der GE 1 sind keine GE i.S.v. Art. 3 MindStV i.V.m. Art. 1.3.1 GloBE-MV• Art. 8 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>NES</u> für UPE, GE 1 und GE 2• Art. 10 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>IES</u><ul style="list-style-type: none">– Abs. 2 lit. a: IES nach IIR bei CH-UPE (bzgl. GE 4 <u>und</u> GE 5)– Abs. 2 lit. b: Keine Anwendbarkeit, weil UPE in CH• Art. 5 Abs. 1 VE-MindStV<ul style="list-style-type: none">– Steuerpflicht von CH-UPE für IES nach IIR – EINE GE mit Steuerpflicht für IES nach IIR in CH– Steuerpflicht von CH-UPE für NES bzgl. aller CH-GE <p><u>Frage</u>: Beeinflussbarkeit der ES-Steuerpflicht durch internationale Beteiligungsumstrukturierungen?</p>	

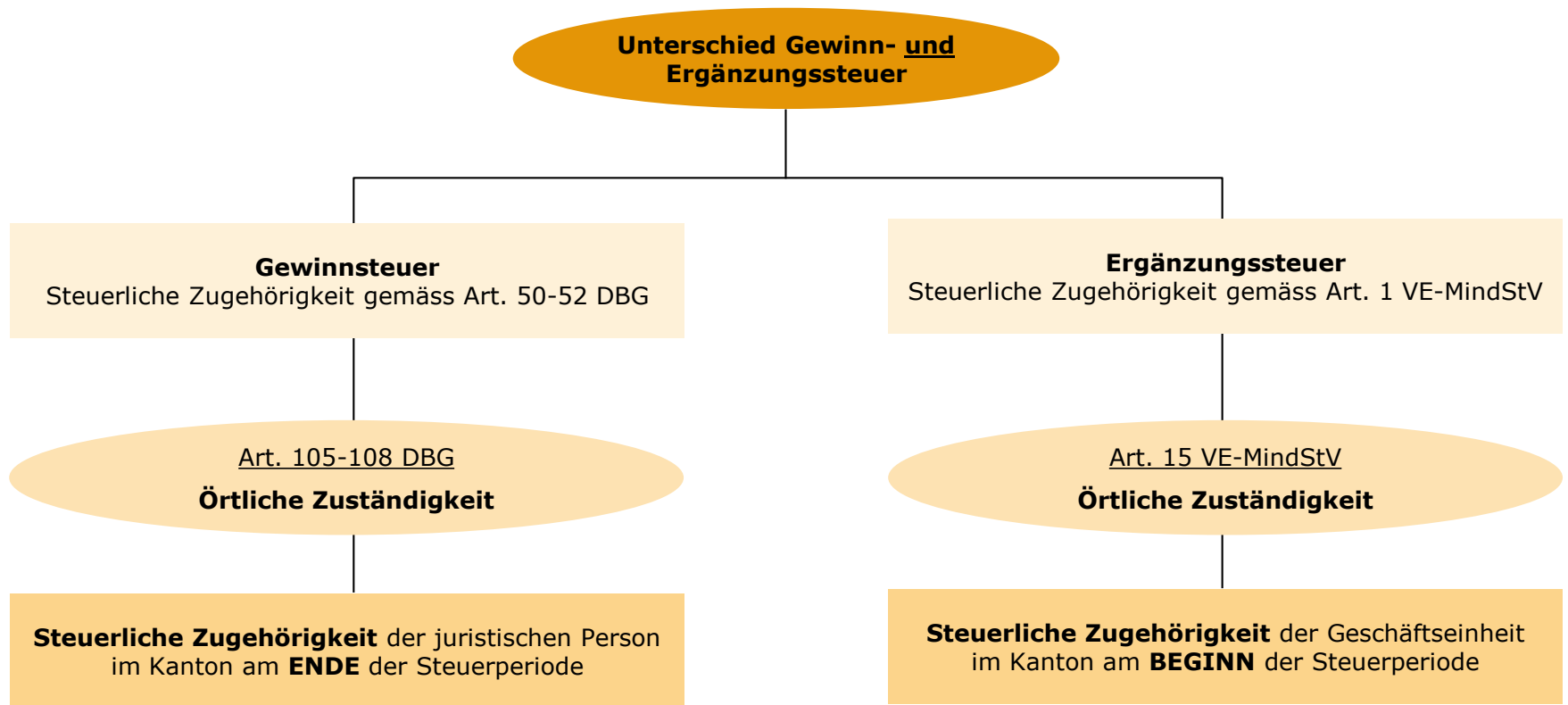
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Beispiele: GE's in mehreren Kantonen (5/5)

Struktur	Annahmen
 <p>Das Organigramm zeigt die hierarchische Struktur eines Unternehmens. UPE (UPE-ETR 14%) ist die oberste Ebene. Darunter steht GE 1 (KT B). GE 1 hat drei direkte Tochtergesellschaften: GE 2 (KT A), GE 3 (KT C) und GE 5 (KT E). GE 2 hat zwei weitere Tochtergesellschaften: GE 4 (FL-ETR 12.5%) und BS 1 (KT D). GE 3 hat eine Tochtergesellschaft BS 2 (KT D). Die ETR-Raten sind: UPE-ETR 14%, CH-ETR 13.5%, FL-ETR 12.5% und BVI-ETR 0%.</p>	<ul style="list-style-type: none">• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR im <u>UPE</u>-Staat• QDMTT, IIR und UTPR in <u>CH</u>• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in <u>FL</u>• <u>Keine</u> QDMTT, IIR und UTPR in <u>BVI</u>• GE 2 mit den höchsten durchschnittlichen Gewinnen in den letzten 3 Jahren
Beurteilung ES-Pflicht in der Schweiz	
<ul style="list-style-type: none">• Art. 3 VE-MindStV: BS 1 und BS 2 der GE 1 sind keine GE i.S.v. Art. 3 MindStV i.V.m. Art. 1.3.1 GloBE-MV• Art. 8 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>NES</u> für GE 1, GE 2 und GE 3• Art. 10 VE-MindStV: Anwendungsbereich der <u>IES</u><ul style="list-style-type: none">– Abs. 2 lit. b: IES nach IIR bei GE 1 (bzgl. GE 5)– Abs. 2 lit. b: IES nach IIR bei GE 2 (bzgl. GE 4)? – IES nach IIR bei GE 1 (bzgl. GE 4)?• Art. 5 Abs. 2 VE-MindStV<ul style="list-style-type: none">– Steuerpflicht von GE 1 und GE 2 für IES nach IIR – MEHRERE GE mit Steuerpflicht für IES nach IIR in CH– Keine IIR im Ausland bzgl. GE 1 und GE 2 – Steuerpflicht von GE 2 für NES bzgl. aller CH-GE und IES nach UTPR <p><u>Frage</u>: Beeinflussbarkeit der ES-Steuerpflicht durch internationale Beteiligungsumstrukturierungen?</p>	

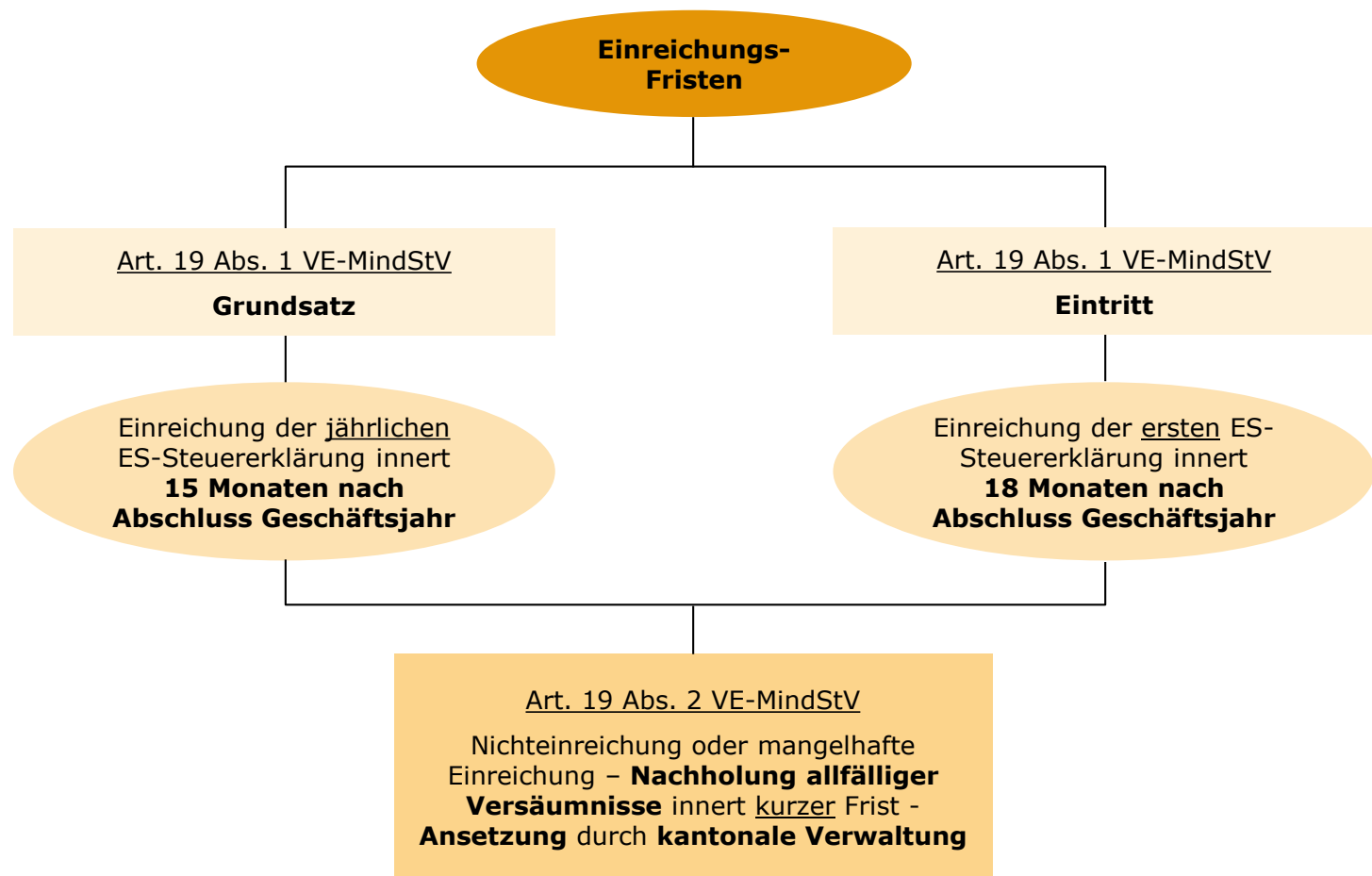
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Formelles – Örtliche Zuständigkeit



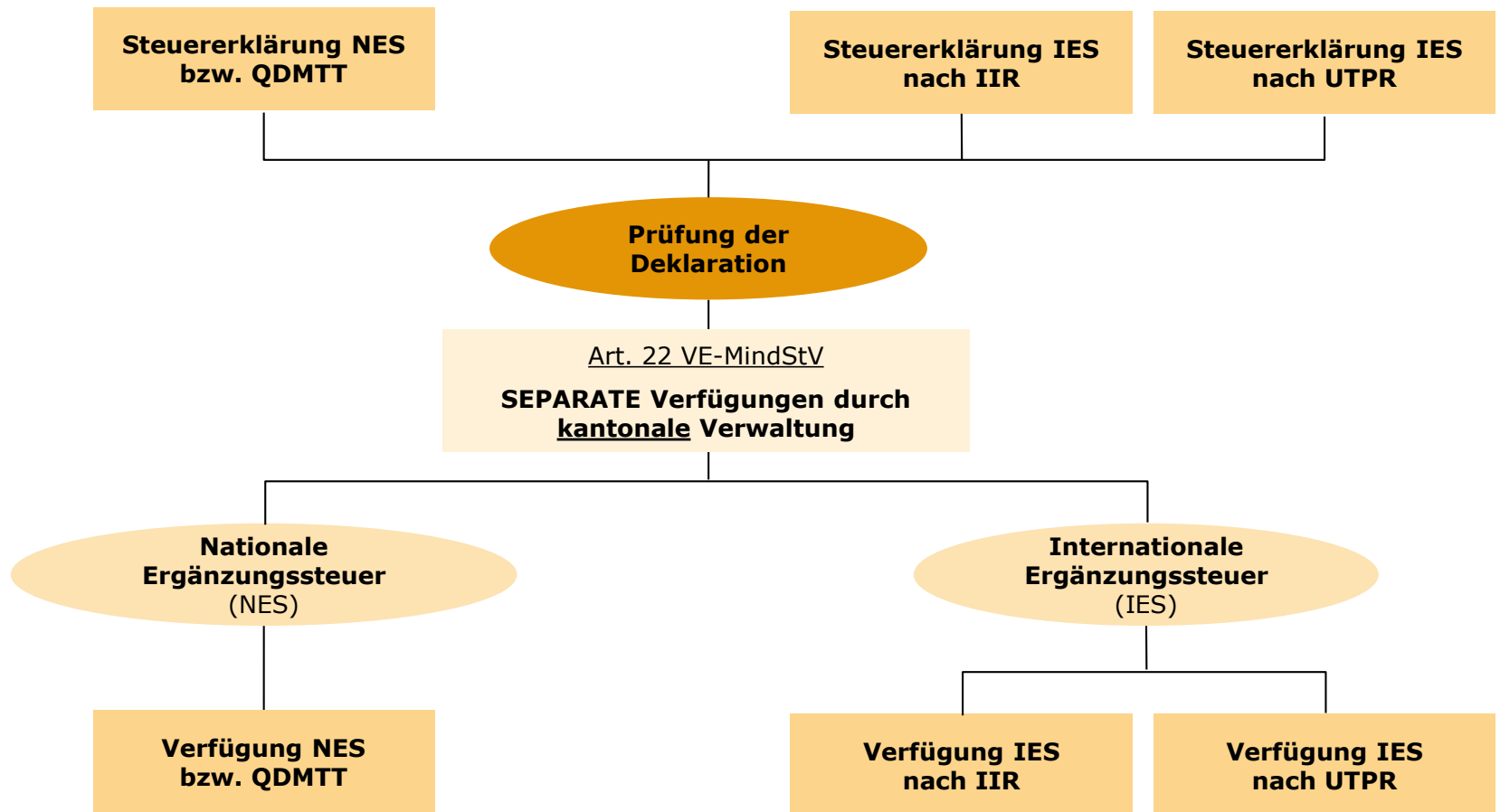
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Formelles – Einreichung ES-Erklärung



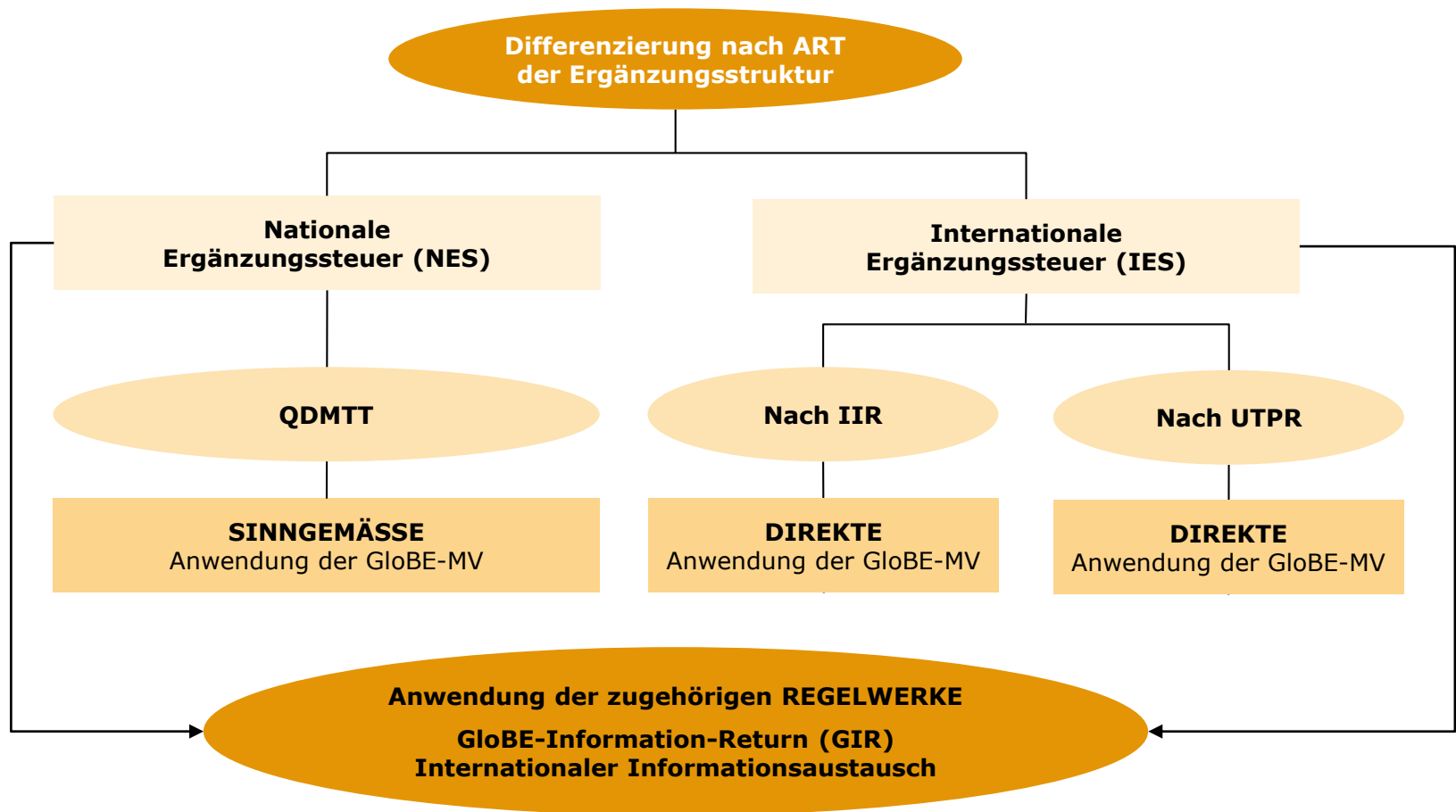
I. Grundlagen

3. CH-Top-Up-Tax – Formelles – Veranlagung



II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

1. ES-Ermittlung – Vorgehensweise (1/2)



II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

1. ES-Ermittlung – Vorgehensweise (2/2)

(Vor-)Prüfung des Anwendungsbereichs der Mindeststeuer Konsolidierter weltweiter Umsatz > 750 Mio. EURO			Zahlen- Beispiel
Schritt 1	Ermittlung massgebenden Gewinne der GE	Einzel- bzw. GloBE-abschluss <u>jeder</u> GE Aggregation und Länderblending	100
Schritt 2	Ermittlung massgebenden Steuern der GE	Summe aller massgebenden Steuern <u>jeder</u> GE in einem Staat	100
Schritt 3	Ermittlung effektiver Steuersatz (ETR)	Summe der massgebenden Steuern <i>geteilt</i> <i>durch</i> Summe der massgeblichen Gewinne	12%
Schritt 4	Ermittlung Ergänzungssteuersatz (ESS)	15% minus Effektiver Steuersatz (ETR) in einem Staat	15%-12% = 3%
Schritt 5	Ermittlung Substanzabzug	5% der Lohnkosten 5% der materiellen Vermögenswerte	20
Schritt 6	Ermittlung Übergewinn	Summe der massgebenden Gewinne in einem Staat <u>minus</u> Substanzabzug in einem Staat	100-20 = 80
Schritt 7	Berechnung Ergänzungssteuer	ESS in einem Staat <u>mal</u> Gewinnüberschuss in einem Staat <u>minus</u> QDMTT in einem Staat	3% x 80 - 0 = 2.4
Länder-Blending , falls mehrere GE in der Schweiz Interkantonale Zurechnung , falls GE in mehreren Kantonen (Fälle 1-4)			

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

1. ES-Ermittlung – Substanzabzug

Idee: Gewinn auf lokaler Substanz unterliegt nicht der Mindeststeuer

Schritt 1	Lohn-Carve-Out	5% der Lohnkosten (LK) inkl. Sozialabgaben aller CH-GE
Schritt 2	Aktiven-Carve-Out	5% des Ø-Buchwerts der materiellen Vermögenswerte (MV) aller CH-GE
Übergangsregelung Art. 9 Abs. 2 GloBE-Mustervorschriften		<ul style="list-style-type: none"> • Schrittweise Senkung des Abzugs von 10% der LK auf 5% • Schrittweise Senkung des Abzugs von 8% der MV auf 5%
<p>Substanzabzug gilt bei der IES nach IIR <u>und</u> bei der IES nach UTPR Substanzabzug gilt gemäss Vorschlag BR auch bei der NES bzw. QDMTT</p>		

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

2. ES-Zurechnung – Rechtsgrundlage

Art. 12 VE-MindStV

¹ Die **schweizerische Ergänzungssteuer** einer Unternehmensgruppe wird den **einzelnen Geschäftseinheiten nach Massgabe des Betrags der Ergänzungssteuer** zugerechnet, der sich bei einer **Berechnung anhand der Einzelabschlüsse dieser Geschäftseinheiten** ergeben würde. Dazu werden die **massgebenden Steuern**, der **massgebende Gewinn** sowie der **Gewinnüberschuss für jede Geschäftseinheit** auf Basis des nach den **GloBE-Mustervorschriften erstellten Einzelabschlusses** ermittelt.

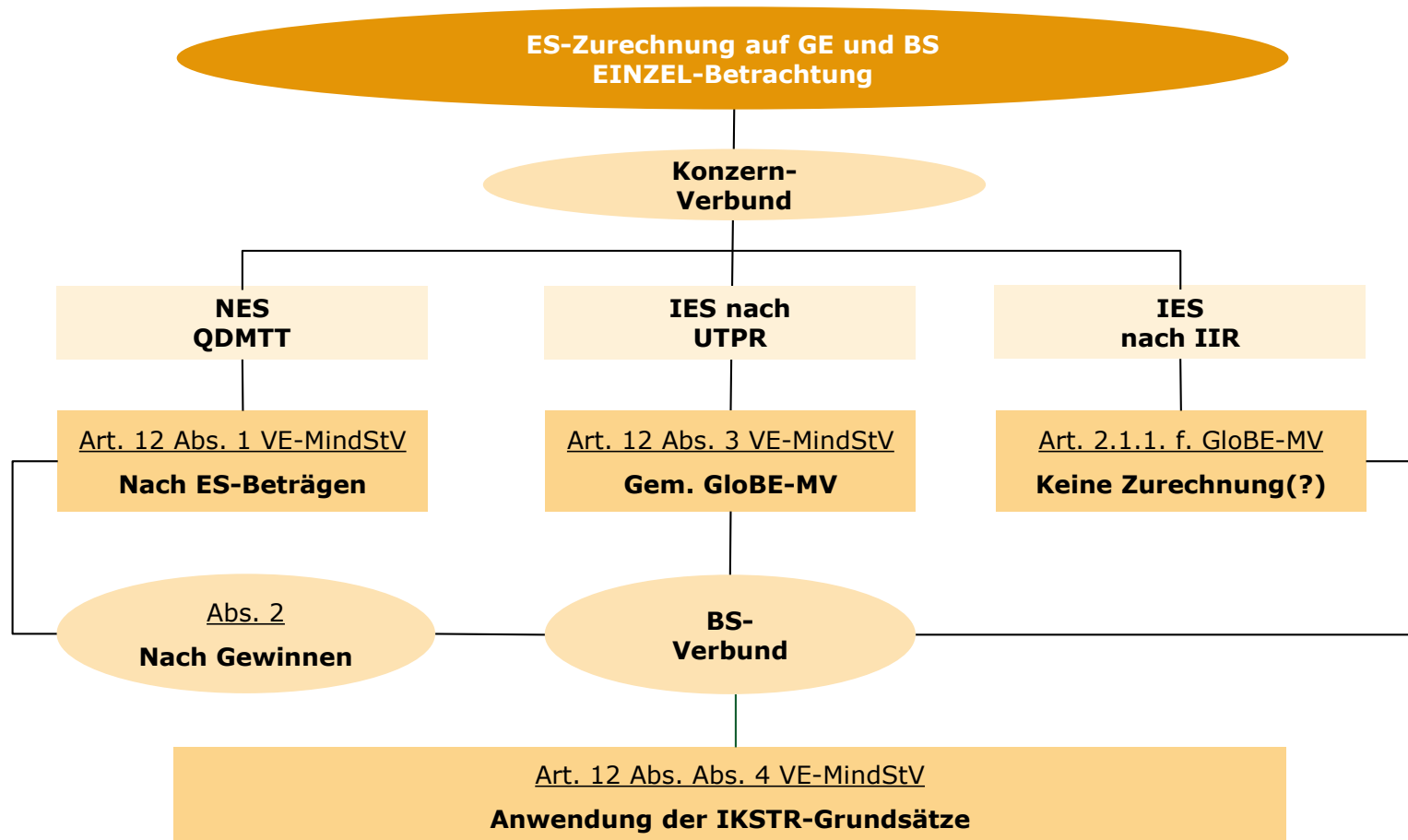
² Ist eine Zurechnung nach Absatz 1 nicht möglich, ist der Betrag der Ergänzungssteuer nach **Massgabe des massgebenden Gewinns der einzelnen Geschäftseinheiten** den Geschäftseinheiten zuzurechnen.

³ Der **Betrag der nach der UTPR angewendeten internationalen Ergänzungssteuer** wird den Geschäftseinheiten nach den **gleichen Kriterien wie in Artikel 2.6 der GloBE-Mustervorschriften** zugerechnet.

⁴ Verfügt eine **Geschäftseinheit** über **Steuerobjekte in mehreren Kantonen**, so wird die **Ergänzungssteuer** nach den **bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung** auf diese Steuerobjekte aufgeteilt.

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

2. ES-Zurechnung – Vorgehensweise – Spezialfall



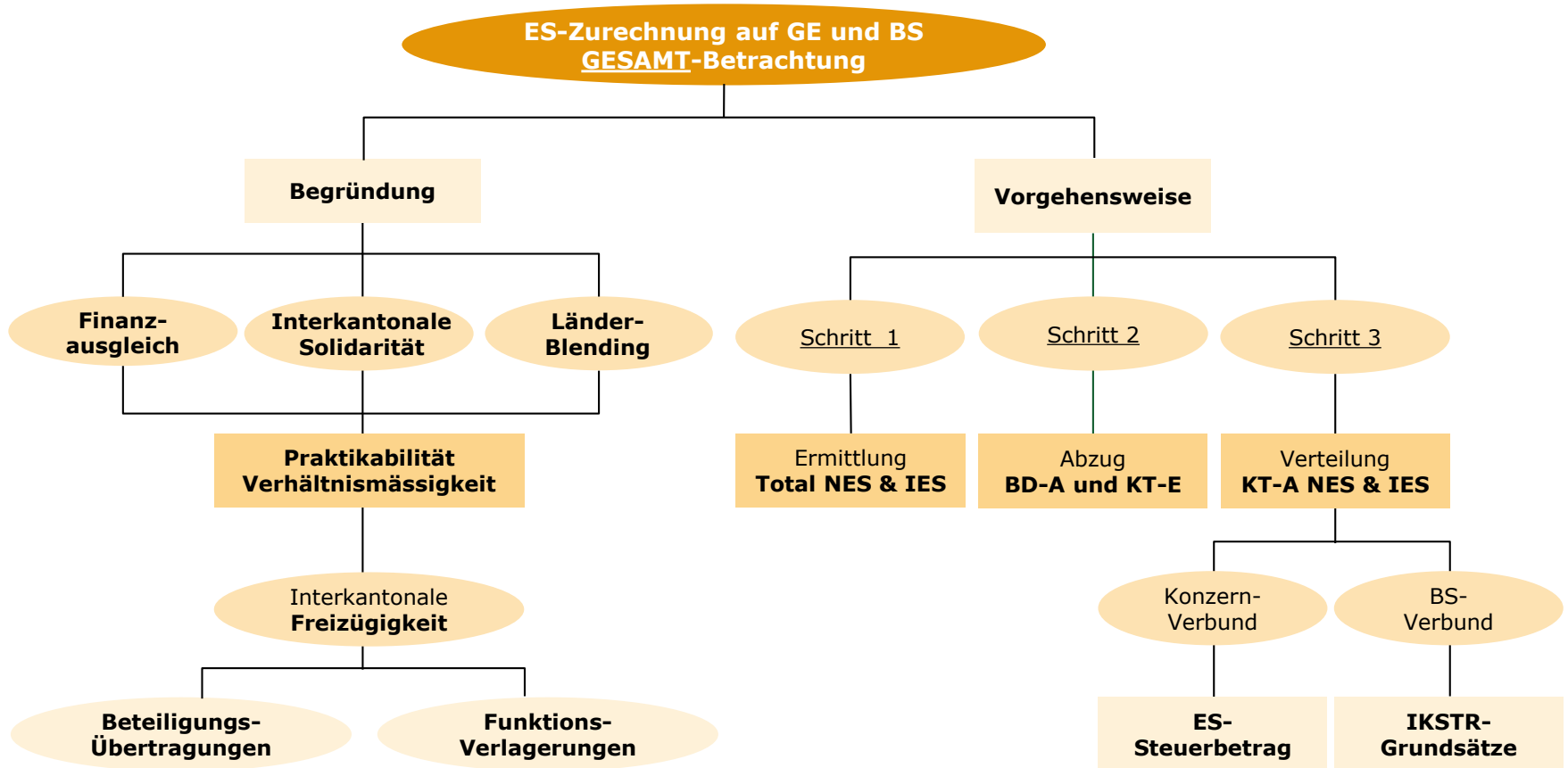
II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

2. ES-Zurechnung – Vorgehensweise – NES bzw. QDMTT

Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer (NES bzw. QDMTT)	
Konzern-Verbund – Art. 12 Abs. 1 VE-MindStV	Betriebsstätte-Verbund – Art. 12 Abs. 4 VE-MindStV
GloBE-Einzelabschluss für jede GE	GloBE-Einzelabschluss für GE 1
Verteilung NES nach ES-Betrag	Verteilung NES nach IKSTR-Grundsätzen
Keine Zuteilung an GE mit Verlusten Keine Zuteilung an GE mit ETR > 15%	<u>Indirekte Methode</u> : Hilfsfaktoren <u>Direkte Methode</u> : BS-Buchhaltung nach DBG
Herausrechnung bzw. keine Berücksichtigung STAF-Abzüge im Konzern- und im BS-Verbund	

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

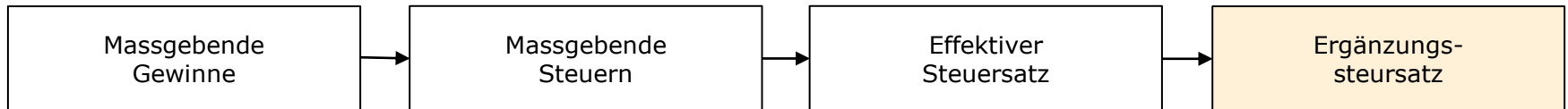
2. ES-Zurechnung – Vorgehensweise – Brülisauer-Vorschlag



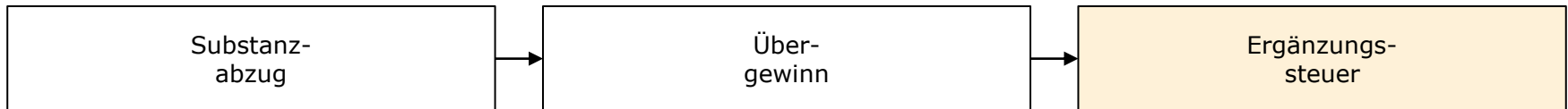
II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

2. ES-Zurechnung – Vorgehensweise – Falllösungsschema

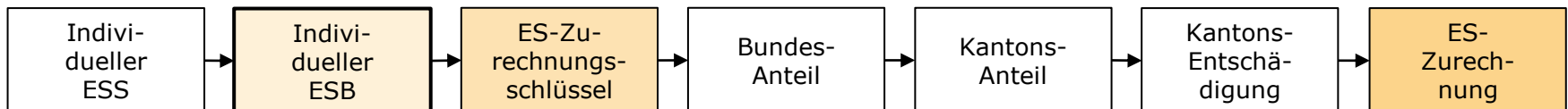
Schritte 1-4: Berechnung des nationalen ESS



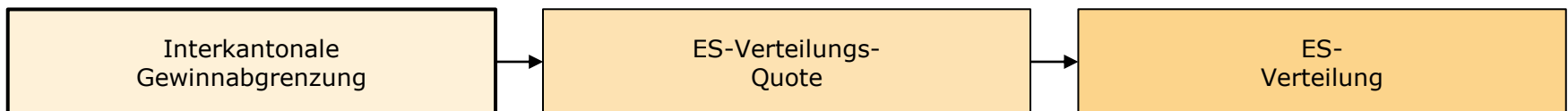
Schritte 5-7: Berechnung der nationalen ES



Schritte 8-9: Zurechnung der ES an GE



Schritte 10-11: Verteilung der ES auf BS

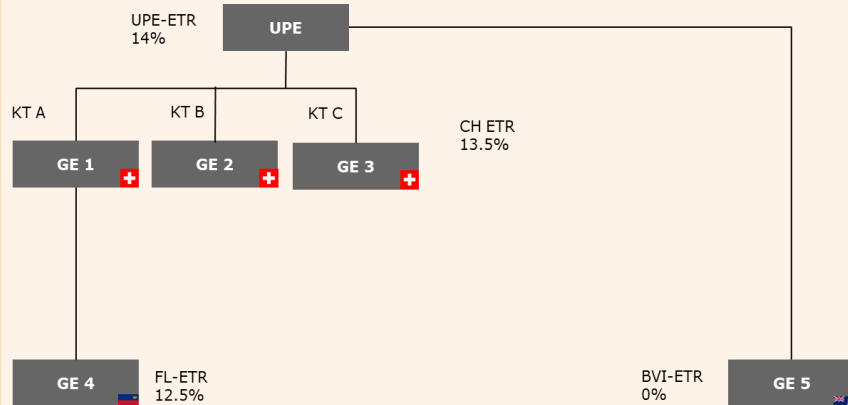


II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 1: Im Konzern-Verbund

Sachverhalt

Struktur



Informationen

- **QDMTT in allen Staaten**
- **Generische Zahlen** in den Lösungshinweisen
- Alle GE können einen Substanzabzug vornehmen
- Alle GE zahlen nur Gewinn- und Kapitalsteuern

Fragestellungen

Frage 1: Welcher Kanton ist der „One-Stop-Shop“ für die Veranlagung QDMTT?

Frage 2: Wie hoch ist die zu verteilende nationale Ergänzungssteuer?

Frage 3: Nach welcher Systematik wird die QDMTT den GE zugerechnet?

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 1: Im Konzern-Verbund

Lösungshinweise

Frage 1: One-Stop-Shop für Veranlagung

- **Art. 8 VE-MindStV**: Anwendungsbereich der NES für GE 1, GE 2 und GE 3
- **Art. 10 VE-MindStV**: Anwendungsbereich der IES
 - Abs. 2 lit. b VE-MindStV: **IES nach IIR bei GE 1** (bzgl. GE 4)
- **Art. 5 VE-MindStV**
 - **Steuerpflicht** von **GE 1 für IES nach IIR** in CH
 - **Steuerpflicht** von **GE 1 für NES** bzgl. **aller CH-GE**

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 1: Im Konzern-Verbund

Lösungshinweis - Frage 2: Höhe QDMTT

Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Geschäftseinheiten		GE 1	GE 2	GE 3	Total	Hinweise und Annahmen
Kantone		KT A	KT B	KT C		
Berechnung des Ergänzungssteuersatzes						
Schritt 1	Massgebende Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	GloBE Gewinne jeder GE = Gewinne gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 2	Massgebende Steuern	125	100	180	405	Gewinnbasierte Steuern jeder GE + weitere Steuern (Art. 4 GloBE-MV)
Schritt 3a	Effektiver Steuersatz				13.50%	Total massgebende CH-Steuern <u>geteilt durch</u> total massgebende CH-Gewinne (Art. 5 GloBE-MV) - Länderblending
Schritt 3b	Mindeststeuersatz				15.00%	Art. 10 GloBE-MV
Schritt 4	Ergänzungssteuersatz				1.50%	Mindeststeuersatz <u>minus</u> ETR (Art. 5 GloBE-MV)
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Schritt 1	Massgebende Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	GloBE Gewinne jeder GE = Gewinne gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 5	Substanzabzug	400	800	200	1'400	5% der Lohnkosten und 5% der materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3, 9.1 GloBE-MV)
Schritt 6	Übergewinn	600	200	800	1'600	Massgebender Gewinn jeder GE <u>minus</u> Substanzabzug jeder GE (Art. 5.3 GloBE-MV)
Schritt 7	Nationale Ergänzungssteuer				24.00	Aggregierter Übergewinn <u>mal</u> CH-Ergänzungssteuersatz = vom Kanton A zu veranlagende nationale Ergänzungssteuer

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 1: Im Konzern-Verbund

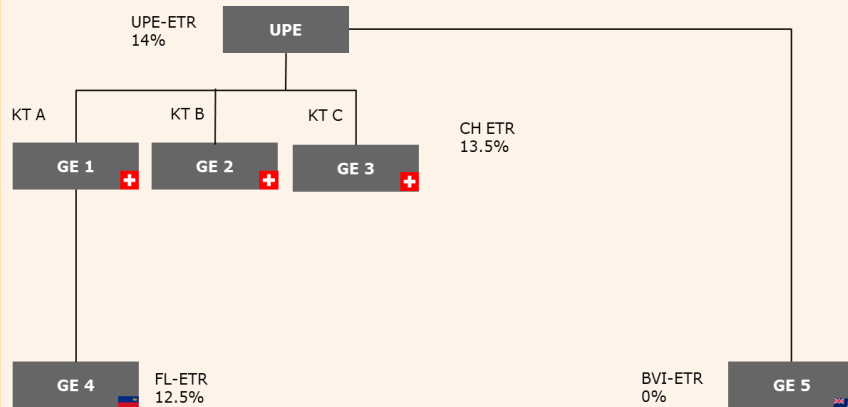
Lösungshinweise - Frage 3: Zurechnung an GE						
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer auf die GE - <u>Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VE-MindStV</u> Zurechnung nach Massgabe der " <u>individuellen</u> " Ergänzungssteuerbeträge						
Geschäftseinheiten		GE 1	GE 2	GE 3	Total	Hinweise und Annahmen
Kantone		KT A	KT B	KT C		
Ermittlung des ES-Zurechnungsschlüssels						
Schritt 8a	Zurechnungsgrundlagen					Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VE-MindStV
	- Massgebliche Gewinne	1'000	1'000	1'000		Falls GE mit Verlust: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag
	- Effektiver individueller Steuersatz	12.50%	10.00%	18.00%		Falls GE mit ETR > 15%: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag
	- Übergewinn	600	200	800		Falls GE ohne Übergewinn: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag
Schritt 8b	Individueller Ergänzungssteuersatz	2.50%	5.00%	0.00%		15% <u>minus</u> individueller Ergänzungssteuersatz
Schritt 8c	Individueller Ergänzungssteuerbetrag	15.00	10.00	0.00	25.00	Übergewinn pro GE <u>mal</u> Ergänzungssteuersatz pro GE
Schritt 8d	ES-Zurechnungsschlüssel	60%	40%	0%	100%	Quotensummenregel von 100%
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Schritt 9a	Nationale Ergänzungssteuer				24.00	Schritt 7
Schritt 9b	Bundes-Anteil	25%			6.00	Art. 197 Ziff. 15 Abs. 6 Übergangbestimmung zu 129a BV
Schritt 9c	Kantons-Anteil	75%			18.00	Nationale Ergänzungssteuer <u>minus</u> Bundes-Anteil von 25%
Schritt 9d	Kantons-Entschädigung	2%			0.36	Art. 38 VE-MindStVO: 2% des kantonalen Anteils - Maximal: CHF 50'000
Schritt 9e	ES-Zurechnung	10.58	7.06	0.00	17.64	Schritt 8d - Verteilung nach ES-Zurechnungsschlüssel
Schritt 9f	Kantons-Entschädigung	0.36			0.36	Schritt 9d
Schritt 9f	ES pro Kanton	10.94	7.06	0.00	18.00	Kantonsanteil verteilt auf GE

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 2: Substanzabzug und ETR > 15%

Sachverhalt

Struktur



Informationen

- **Wie Sachverhalt 1**
- **Höhere Substanzabzüge in GE 1 und GE 2**

Fragestellungen

Frage 1: Welcher Kanton ist der One-Stop-Shop für die Veranlagung QDMTT?

Frage 2: Wie hoch ist die zu verteilende nationale Ergänzungssteuer?

Frage 3: Nach welcher Systematik wird die QDMTT den GE zugerechnet?

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 2: Substanzabzug und ETR > 15%

Lösungshinweise

Frage 1: One-Stop-Shop für Veranlagung

- **Art. 8 VE-MindStV**: Anwendungsbereich der NES für GE 1, GE 2 und GE 3
- **Art. 10 VE-MindStV**: Anwendungsbereich der IES
 - Abs. 2 lit. b VE-MindStV: **IES nach IIR bei GE 1** (bzgl. GE 4)
- **Art. 3 und 5 VE-MindStV**
 - **Steuerpflicht** von **GE 1 für IES nach IIR** in CH
 - **Steuerpflicht** von **GE 1 für NES** bzgl. **aller CH-GE**

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 2: Substanzabzug und ETR > 15%

Lösungshinweise - <u>Frage 2</u> : Höhe QDMTT						
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Geschäftseinheiten		GE 1	GE 2	GE 3	Total	Hinweise und Annahmen
Kantone		KT A	KT B	KT C		
Berechnung des Ergänzungssteuersatzes						
Schritt 1	Massgebende Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	GloBE Gewinne jeder GE = Gewinne gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 2	Massgebende Steuern	125	100	180	405	Gewinnbasierte Steuern jeder GE + weitere Steuern (Art. 4 GloBE-MV)
Schritt 3a	Effektiver Steuersatz				13.50%	Total massgebende CH-Steuern <u>geteilt durch</u> total massgebende CH-Gewinne (Art. 5 GloBE-MV) - Länderblending
Schritt 3b	Mindeststeuersatz				15.00%	Art. 10 GloBE-MV
Schritt 4	Ergänzungssteuersatz				1.50%	Mindeststeuersatz <u>minus</u> ETR (Art. 5 GloBE-MV)
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Schritt 1	Massgebende Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	GloBE Gewinne jeder GE = Gewinne gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 5	Substanzabzug	1'000	1'000	200	2'200	5% der Lohnkosten und 5% der materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3, 9.1 GloBE-MV)
Schritt 6	Übergewinn	0	0	800	800	Massgebender Gewinn jeder GE <u>minus</u> Substanzabzug jeder GE (Art. 5.3 GloBE-MV)
Schritt 7	Nationale Ergänzungssteuer				12.00	Aggregierter Übergewinn <u>mal</u> CH-Ergänzungssteuersatz = vom Kanton A zu veranlagende nationale Ergänzungssteuer

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 2: Substanzabzug und ETR > 15%

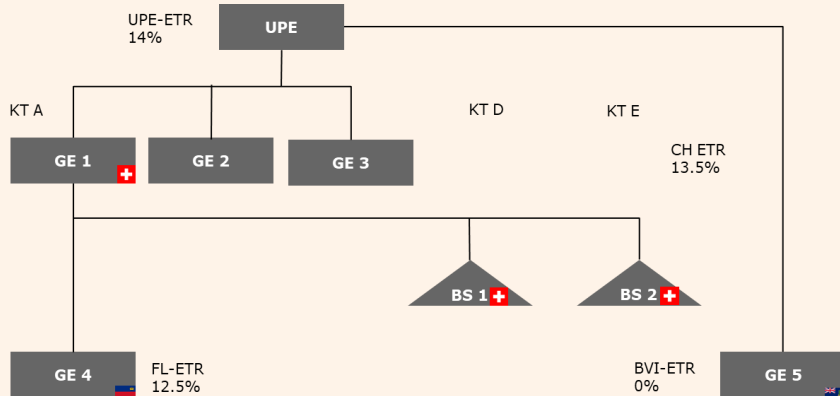
Lösungshinweise - <u>Frage 3</u> : Zurechnung an GE							
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer auf die GE - <u>Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VE-MindStV</u> Zurechnung nach Massgabe der " <u>individuellen</u> " Ergänzungssteuerbeträge							
Geschäftseinheiten		GE 1	GE 2	GE 3	Total	Hinweise und Annahmen	
Kantone		KT A	KT B	KT C			
Ermittlung des ES-Zurechnungsschlüssels							
Schritt 8a	Zurechnungsgrundlagen					Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VE-MindStV	
	- Massgebliche Gewinne	1'000	1'000	1'000		Falls GE mit Verlust: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag	
	- Effektiver individueller Steuersatz	12.50%	10.00%	18.00%		Falls GE mit ETR > 15%: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag	
	- Übergewinn	0	0	800		Falls GE ohne Übergewinn: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag	
Schritt 8b	Individueller Ergänzungssteuersatz	2.50%	5.00%	0.00%		15% <u>minus</u> individueller Ergänzungssteuersatz	
Schritt 8c	Individueller Ergänzungssteuerbetrag	0.00	0.00	0.00	0.00	Keine individuelle Ergänzungssteuerbeträge gemäss Art. 12 Abs. 1 VE-MindStV	
Schritt 8d	Massgebliche Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	Anwendung von Art. 12 Abs. 2 VE-MindStV: Massgebende Gewinne als Schlüssel	
Schritt 8d	ES-Zurechnungsschlüssel	33%	33%	33%	100%	Quotensummenregel von 100%	
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer							
Schritt 9a	Nationale Ergänzungssteuer					12.00	Schritt 7
Schritt 9b	Bundes-Anteil	25%				3.00	Art. 197 Ziff. 15 Abs. 6 Übergangbestimmung zu 129a BV
Schritt 9c	Kantons-Anteil	75%				9.00	Nationale Ergänzungssteuer <u>minus</u> Bundes-Anteil von 25%
Schritt 9d	Kantons-Entschädigung	2%				0.18	Art. 38 VE-MindStVO: 2% des kantonalen Anteils - Maximal: CHF 50'000
Schritt 9e	ES-Zurechnung	2.94	2.94	2.94	8.82	Schritt 8d - Verteilung nach ES-Zurechnungsschlüssel	
Schritt 9f	Kantons-Entschädigung	0.18				0.18	Schritt 9d
Schritt 9g	ES pro Kanton	3.12	2.94	2.94	9.00	Kantonsanteil verteilt auf GE	

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 3: Im BS-Verbund

Sachverhalt

Struktur



Sachverhalt

- **Analoger Sachverhalt wie in Fall 1, aber GE 2 und 3 nicht in CH und GE 1 hat zwei ausserkant. BS**
- Weitere Angaben zu GE 1:
 - Anwendung der **indirekten Abgrenzungsmethode**
 - **Gewinnabgrenzung** nach **Umsätzen**
 - **Kein Präzipuum**
- Generische Zahlen in den Lösungshinweisen

Fragestellungen

Frage 1: Welcher Kanton ist der „One-Stop-Shop“ für die Veranlagung QDMTT?

Frage 2: Wie hoch ist die zu verteilende nationale Ergänzungssteuer?

Frage 3: Nach welcher Systematik wird die QDMTT den BS zugerechnet?

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 3: Im BS-Verbund

Lösungshinweise

Frage 1: One-Stop-Shop für Veranlagung

- **Art. 3 und 5 VE-MindStV**
 - **Steuerpflicht** von **GE 1** für **IES nach IIR** in CH
 - **Steuerpflicht** von **GE 1** für **NES**

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 3: Im BS-Verbund

Lösungshinweise - Frage 2: Höhe QDMTT						
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Geschäftseinheit 1		Sitz	BS 1	BS 2	Total	Hinweise und Annahmen
Kantone		KT A	KT B	KT C		
Berechnung des Ergänzungssteuersatzes						
Schritt 1	Massgebender Gewinn				1'000	Massgebende Steuern <u>geteilt durch</u> massgebender Gewinn (Art. 5 GloBE-MV) - Länderblending
Schritt 2	Massgebende Steuern				125	Gewinnbasierte Steuern GE 1 + weitere Steuern (Art. 4 GloBE-MV)
Schritt 3a	Effektiver Steuersatz				12.50%	Massgebende Steuern <u>geteilt durch</u> massgebender Gewinn (Art. 5 GloBE-MV) - Länderblending
Schritt 3b	Mindeststeuersatz				15.00%	Art. 10 GloBE-MV
Schritt 4	Ergänzungssteuersatz				2.50%	Mindeststeuersatz <u>minus</u> effektiver Steuersatz
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Schritt 1	Massgebender Gewinn				1'000	GloBE Gewinn GE 1 = Gewinn gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 5	Substanzabzug				400	5% der Lohnkosten und 5% der materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3, 9.1 GloBE-MV)
Schritt 6	Übergewinn				600	Massgebender Gewinn GE 1 <u>minus</u> Substanzabzug GE 1 (Art. 5.3 GloBE-MV)
Schritt 7	Nationale Ergänzungssteuer				15.00	Übergewinn <u>mal</u> CH-Ergänzungssteuersatz = vom Kanton A zu veranlagende nationale Ergänzungssteuer

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 3: Im BS-Verbund

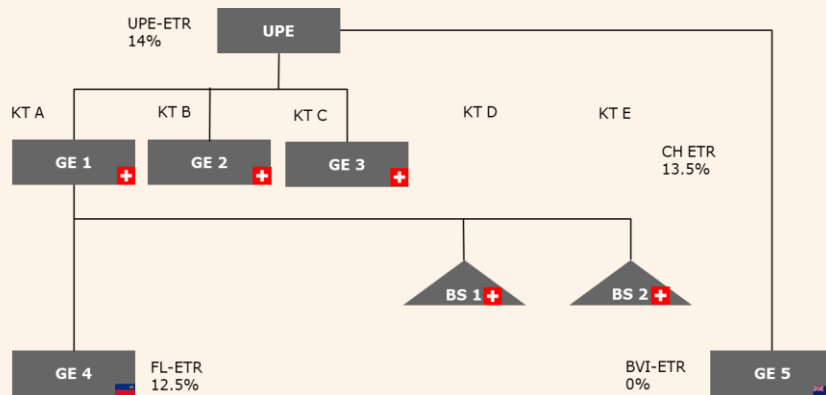
Lösungshinweise - <u>Frage 3</u> : Systematik der QDMTT-Zurechnung bei BS (1/2)							
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer - <u>Art. 12 Abs. 4 VE-MindStV</u> - Verteilung nach den Grundsätzen des IKStR							
Geschäftseinheit 1		Sitz	BS 1	BS 2	Total	Hinweise und Annahmen	
Kantone		KT A	KT B	KT C			
Ermittlung des interkantonalen ES-Verteilungsschlüssels							
Schritt 10a	Quotenermittlung					Anwendung der indirekten Methode	
	- Umsätze	3'000	2'000	1'000	6'000	BS-Umsätze als Aufteilungsschlüssel	
	- Quote	50%	33%	17%	100%	Quotensummenregel von 100%	
Schritt 10b	Gewinnermittlung					1'000	Reingewinn nach DBG (minus Verlustvortrag) - Keine Berücksichtigung von STAF-Instrumenten
Schritt 10c	Gewinnverteilung					1'000	Interkantonale Gewinnverteilung des steuerbaren Gewinns nach DBG
	- Zuweisung Präzipuum	200			200	Annahme: 20%	
	- Verteilung Restgewinn	400	267	133	800	Schritt 8a - Verteilung nach der bundesrechtlichen Quote	
	- Kantonale Reingewinne	600	267	133	1000	Kantonale Teilgewinne aufgrund der Gewinnabgrenzung nach IKStR	
Schritt 10d	ES-Zurechnungsschlüssel	60%	27%	13%	100%	Quotensummenregel von 100%	
Interkantonale Verteilung der nationalen Ergänzungssteuer							
Schritt 11a	Nationale Ergänzungssteuer					15.00	Schritt 7
Schritt 11b	Bundes-Anteil	25%				3.75	Art. 197 Ziff. 15 Abs. 6 Übergangbestimmung zu 129a BV
Schritt 11c	Kantons-Anteil	75%				11.25	Nationale Ergänzungssteuer <u>minus</u> Bundes-Anteil von 25%
Schritt 11d	Kantons-Entschädigung	2%				0.23	Art. 38 VE-MindStVO: 2% des kantonalen Anteils - Maximal: CHF 50'000
Schritt 11e	ES-Zurechnung	6.62	2.94	1.47	11.03	Schritt 8d - Verteilung nach ES-Zurechnungsschlüssel	
Schritt 11f	Kantons-Entschädigung	0.23				0.23	Schritt 9d
Schritt 11f	ES pro Kanton	6.84	2.94	0.00	11.25	Kantonsanteil verteilt auf Sitz und BS	

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 4: Im Konzern- und BS-Verbund

Sachverhalt

Struktur



Sachverhalt

- **Kombination aus Sachverhalten 1 und 2**

Fragestellungen

- Frage 1: Welcher Kanton ist der one-stop-shop für die Veranlagung QDMTT?
Frage 2: Wie hoch ist die zu verteilende nationale Ergänzungssteuer?
Frage 3: Nach welcher Systematik wird die QDMTT den GE zugerechnet?
Frage 4: Nach welcher Systematik wird die QDMTT auf die BS verteilt?

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 4: Im Konzern- und BS-Verbund

Lösungshinweise

Frage 1: **One-Stop-Shop für Veranlagung**

- **Art. 8 VE-MindStV**: Anwendungsbereich der NES für GE 1, GE 2 und GE 3
- **Art. 10 VE-MindStV**: Anwendungsbereich der IES
 - Abs. 2 lit. b VE-MindStV: **IES nach IIR bei GE 1** (bzgl. GE 4)
- **Art. 3 und 5 VE-MindStV**
 - **Steuerpflicht** von **GE 1 für IES nach IIR** in CH
 - **Steuerpflicht** von **GE 1 für NES** bzgl. **aller CH-GE**

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 4: Im Konzern- und BS-Verbund

Lösungshinweise - <u>Frage 2</u> : Höhe QDMTT						
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Geschäftseinheiten		GE 1	GE 2	GE 3	Total	Hinweise und Annahmen
Kantone		KT A	KT B	KT C		
Berechnung des Ergänzungssteuersatzes						
Schritt 1	Massgebende Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	GloBE Gewinne jeder GE = Gewinne gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 2	Massgebende Steuern	125	100	180	405	Gewinnbasierte Steuern jeder GE + weitere Steuern (Art. 4 GloBE-MV)
Schritt 3a	Effektiver Steuersatz				13.50%	Total massgebende CH-Steuern <u>geteilt durch</u> total massgebende CH-Gewinne (Art. 5 GloBE-MV) - Länderblending
Schritt 3b	Mindeststeuersatz				15.00%	Art. 10 GloBE-MV
Schritt 4	Ergänzungssteuersatz				1.50%	Mindeststeuersatz <u>minus</u> ETR (Art. 5 GloBE-MV)
Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Schritt 1	Massgebende Gewinne	1'000	1'000	1'000	3'000	GloBE Gewinne jeder GE = Gewinne gem. anerkannten Rechnungslegungsstandart + Korrekturen gem. GloBE-MV (Art. 3 GloBE-MV) - Aggregation der GE-Gewinne
Schritt 5	Substanzabzug	400	800	200	1'400	5% der Lohnkosten und 5% der materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3, 9.1 GloBE-MV)
Schritt 6	Übergewinn	600	200	800	1'600	Massgebender Gewinn jeder GE <u>minus</u> Substanzabzug jeder GE (Art. 5.3 GloBE-MV)
Schritt 7	Nationale Ergänzungssteuer				24.00	Aggregierter Übergewinn <u>mal</u> CH-Ergänzungssteuersatz = vom Kanton A zu veranlagende nationale Ergänzungssteuer

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 4: Im Konzern- und BS-Verbund

Lösungshinweise - <u>Frage 3</u> : Zurechnung an GE						
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer auf die GE - <u>Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VE-MindStV</u> Zurechnung nach Massgabe der " <u>individuellen</u> " Ergänzungssteuerbeträge						
Geschäftseinheiten		GE 1	GE 2	GE 3	Total	Hinweise und Annahmen
Kantone		KT A	KT B	KT C		
Ermittlung des ES-Zurechnungsschlüssels						
Schritt 8a	Bestimmung der Zurechnungsgrundlagen				Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VE-MindStV	
	- Massgebliche Gewinne	1'000	1'000	1'000	Falls GE mit Verlust: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag	
	- Effektiver individueller Steuersatz	12.50%	10.00%	18.00%	Falls GE mit ETR > 15%: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag	
	- Übergewinn	600	200	800	Falls GE ohne Übergewinn: Kein individueller Ergänzungssteuerbetrag	
Schritt 8b	Individueller Ergänzungssteuersatz	2.50%	5.00%	0.00%	15% <u>minus</u> individueller Ergänzungssteuersatz	
Schritt 8c	Individueller Ergänzungssteuerbetrag	15.00	10.00	0.00	25.00	Übergewinn pro GE <u>mal</u> Ergänzungssteuersatz pro GE
Schritt 8d	ES-Zurechnungsschlüssel	60%	40%	0%	100%	Quotensummenregel von 100%
Zurechnung der nationalen Ergänzungssteuer						
Schritt 9a	Nationale Ergänzungssteuer				24.00	Schritt 7
Schritt 9b	Bundes-Anteil	25%			6.00	Art. 197 Ziff. 15 Abs. 6 Übergangbestimmung zu 129a BV
Schritt 9c	Kantons-Anteil	75%			18.00	Nationale Ergänzungssteuer <u>minus</u> Bundes-Anteil von 25%
Schritt 9d	Kantons-Entschädigung	2%			0.36	Art. 38 VE-MindStVO: 2% des kantonalen Anteils - Maximal: CHF 50'000
Schritt 9e	ES-Zurechnung	10.58	7.06	0.00	17.64	Schritt 8d - Verteilung nach ES-Zurechnungsschlüssel
Schritt 9f	Kantons-Entschädigung	0.36			0.36	Schritt 9d
Schritt 9f	ES pro Kanton	10.94	7.06	0.00	18.00	Schritt 8d - Verteilung nach ES-Zurechnungsschlüssel

II. Zurechnung der Ergänzungssteuer

3. QDMTT-Zurechnung – Fall 4: Im Konzern- und BS-Verbund

Lösungshinweise - Frage 4: Verteilung auf BS							
Verteilung der an GE 1 zurechenbaren Ergänzungssteuer - Art. 12 Abs. 4 VE-MindStV - Verteilung nach den Grundsätzen des IKStR							
Geschäftseinheit 1		Sitz	BS 1	BS 2	Total	Hinweise und Annahmen	
Kantone		KT A	KT B	KT C			
Ermittlung des interkantonalen ES-Verteilungsschlüssels für GE 1: Interkantonale Gewinnabgrenzung							
Schritt 10a	Quotenermittlung					Anwendung der indirekten Methode	
	- Umsätze	3'000	2'000	1'000	6'000	BS-Umsätze als Aufteilungsschlüssel	
	- Quote	50%	33%	17%	100%	Quotensummenregel von 100%	
Schritt 10b	Gewinnermittlung					1'000	Reingewinn nach DBG (minus Verlustvortrag) - Keine Berücksichtigung von STAF-Instrumenten
Schritt 10c	Gewinnverteilung					1'000	Interkantonale Gewinnverteilung des steuerbaren Gewinns nach DBG
	- Zuweisung Präzipuum	200			200	Annahme: 20%	
	- Verteilung Restgewinn	400	267	133	800	Schritt 8a - Verteilung nach der bundesrechtlichen Quote	
	- Kantonale Reingewinne	600	267	133	1000	Kantonale Teilgewinne aufgrund der Gewinnabgrenzung nach IKStR	
Schritt 10d	ES-Verteilungsquote	60%	27%	13%	100%	Quotensummenregel von 100%	
Interkantonale Verteilung der an GE 1 zurechenbaren Ergänzungssteuer							
Schritt 11a	Ergänzungssteuer für GE 1					10.58	Schritt 9e- Zurechenbare Ergänzungssteuer an GE 1 (<u>vor</u> Kantons-Entschädigung)
Schritt 11b	ES-Verteilung	6.35	2.82	1.41	10.58	Schritt 8d - Verteilung nach ES-Zurechnungsschlüssel	

Teil II: Transfer Pricing

Thomas Hug & Raoul Stocker

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen Sachverhalt

Struktur	Zusätzliche Informationen
<p>Das Organigramm zeigt die hierarchische Struktur der Gruppe. Oben steht die TopCo (Zug CH) mit einem GloBE-Steuersatz von 12%. Darunter befinden sich zwei Tochtergesellschaften: CH-OpCo (Zug CH) mit einem GloBE-Steuersatz von 12% und BM-IPCo (Bermudas) mit einem GloBE-Steuersatz von 0%. Eine gestrichelte Linie zwischen CH-OpCo und BM-IPCo zeigt eine Lizenzzahlung i.H.v. 10% vom Umsatz, was 12% des Umsatzes entspricht. Rechts daneben sind LRDs (world) aufgeführt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Die international tätige LUX-Gruppe ist in der Herstellung und dem Vertrieb von Luxusuhren tätig. Der Sitz der TopCo (GloBE-Steuersatz 12%) befindet sich in Zug CH. Die TopCo hält zwei Beteiligungen, die CH-OpCo mit Sitz in Zug CH und die BM-IPCo mit Sitz auf den Bermudas. Der weltweite Vertrieb (über ausländische LRDs) und die Herstellung von Uhren wird durch die CH-OpCo (GloBE-Steuersatz 12%) wahrgenommen. Die BM-IPCo (GloBE-Steuersatz 0%) ist rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der immateriellen Vermögenswerte (Marken) des Konzerns. Die DEMPE-Funktionen in Bezug auf die Marken werden von BM-IPCo ausgeübt (Alternativ: NL-IPCo mit Sitz in NL hält die Marken; GloBE-Steuersatz 25%). Die CH-OpCo bezahlt für die Nutzung der Marke eine Lizenz i.H.v. 10% des Umsatzes in EUR an die BM-IPCo. Dieser Verrechnungspreis wird durch die Schweizer Steuerbehörden nicht akzeptiert und es wird eine Korrektur auf 5% des Umsatzes in EUR vorgenommen (Steuerperiode 2024 bis 2028). Alternative: Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens wird eine Einigung auf 6% des Umsatzes in EUR erzielt. Bei der CH-OpCo werden in der Folge für die Jahre 2024 bis 2028 Gewinne von EUR 300 Mio. p.a. (insg. 1.5 Mrd.) aufgerechnet sowie Verzugszinsen von approximativ CHF 200 Mio. erhoben (Alternative: EUR 250 Mio. Gewinn p.a. (insg. 1.25 Mrd.) und Verzugszinsen von 150 Mio.).

Fragestellungen

Frage 1: Wie werden TopCo, CH-OpCo und BM-IPCo/NL-IPCo ab der Steuerperiode 2024 in der Schweiz steuerlich erfasst?

Frage 2: Welche steuerlichen Konsequenzen haben die Verrechnungspreiskorrekturen? Was sind die Auswirkungen auf die schweizerische Ergänzungssteuer und was sind die Auswirkungen auf die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR in den betroffenen Steuerjahren?

Frage 3: Wie werden Verzugszinsen aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen bei der schweizerischen Ergänzungssteuer bzw. der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR behandelt?

Frage 4: Wie wird die Währungsumrechnung bei einem Revisionsverfahren infolge der Verrechnungspreiskorrektur steuerlich behandelt? Bei der schweizerischen Ergänzungssteuer bzw. der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR?

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

Frage 1

Fragestellung

Frage 1: Wie werden TopCo, CH-OpCo und BM-OpCo/NL-OpCo ab der Steuerperiode 2014 in der Schweiz steuerlich erfasst?

Lösungshinweise

- Annahme: Per 2024 wird in der Schweiz die **Mindeststeuer** eingeführt.
- TopCo und CH-OpCo unterliegen ab der Steuerperiode 2024 der **CH-Ergänzungssteuer (Top Up-Tax)** von 15% (Art. 8 und 9 Entwurf VO über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (E-MindStV)):
 - Sofern die LUX-Gruppe einen konsolidierten jährlichen Umsatz von EUR 750 Mio. (oder tiefer, sofern im Hoheitsgebiet der Muttergesellschaft tiefere Schwellenwerte gelten) erreicht;
 - CH-Geschäftseinheiten nach Massgabe der GloBE-Mustervorschriften 5.1 bis 5.6 einen effektiven Steuersatz von unter 15% erreichen;
 - Fazit: GloBE-Gewinne von TopCo und CH-OpCo unterliegen einer CH-Ergänzungssteuer von 3%.
- BM-IPCo unterliegt der **internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR**, sofern (Art. 10 E-MindStV):
 - diese von einer CH-Muttergesellschaft gehalten wird;
 - diese nach Massgabe der GloBE-Mustervorschriften 2.1 bis 2.3 einen Gewinn erzielen, der mit einem tieferen effektiven Steuersatz von 15% erfasst wird;
 - Fazit: GloBE-Gewinn von BM-IPCo unterliegt in der Schweiz der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR von 15%.
- NL-IPCo unterliegt keiner internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR in der Schweiz, da GloBE-Gewinn effektiv zu mehr als 15% Steuersatz erfasst wird.

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

Frage 2

Fragestellung

Frage 2: Welche steuerlichen Konsequenzen haben die Verrechnungspreiskorrekturen? Was sind die Auswirkungen auf die CH-Ergänzungssteuer und was sind die Auswirkungen auf die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR in den betroffenen Steuerjahren?

Lösungshinweise

Grundsachverhalt: BM-IPCo

- **Gewinnsteuer Bund/Kantone:**
 - Korrigierte Gewinne wurden bereits vollständig mit der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR in der Schweiz steuerlich erfasst;
 - Jedoch wären 12% mit der ordentlichen Gewinnsteuer zu erfassen; 3% mit der internationalen Ergänzungssteuer, wovon 25% dem Bund verbleiben; Korrektur notwendig?
 - Sind **Verzugszinsen** auf die geschuldeten Steuern bei der Gewinnsteuer geschuldet?
 - für den Zeitraum Steuerschuld Gewinnsteuer bis Ablieferung Internationale Ergänzungssteuer;
- **Verrechnungssteuer:**
 - Verdeckte Gewinnausschüttung führt zu Verrechnungssteuer von 35% (Umrechnung ins Hundert); nicht rückforderbar mangels DBA / Direktbegünstigungstheorie;
 - Verzugszinsen ab 2024 im Umfang der geschuldeten Verrechnungssteuer geschuldet;
 - Verrechnungssteuer qualifiziert als Covered Tax, weshalb effektiver Steuersatz von CH-OpCo höher als 15%;
 - Damit wäre schweizerische Ergänzungssteuer von 3% **nachträglich zurück zu erstatten** (inkl. Rückerstattungszins).

Alternative: NL-IPCo

- CH-OPCo **Gewinnsteuer Bund/Kantone:**
 - 4% Korrektur Lizenz unterliegt der ordentlichen Gewinnsteuer; Verzugszinsen entsprechend geschuldet;
- CH-OPCo **Verrechnungssteuer:**
 - Grundsatz: CH-Verrechnungssteuer auf 4% verdeckte Gewinnausschüttung geschuldet; gemäss DBA Sockel von 15%;
 - Ausnahme aufgrund einer Verständigungslösung: dem Vernehmen nach verzichtet die ESTV aufgrund der Verständigungslösung auf die Erhebung der Verrechnungssteuer (nach Sekundärberichtigung);
- CH-OPCo **schweizerische Ergänzungssteuer:**
 - 3% auf korrigiertem Gewinn;
 - Sofern Verrechnungssteuer von 15% erhoben wird, keine schweizerische Ergänzungssteuer, da effektiver Steuersatz über 15% von CH-OpCo

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

Frage 3

Fragestellung

Frage 3: Wie werden Verzugszinsen aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen bei der schweizerischen Ergänzungssteuer bzw. der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR behandelt?

Lösungshinweise DBG

- Gemäss Art. 164 DBG sowie Art. 3 Verordnung des EFD über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer ist 30 Tage nach der Zustellung der definitiven oder provisorischen Rechnung ein Verzugszins (2022: 4.0%) geschuldet. Im Rahmen von Nachsteuerverfahren beginnt der Verzugszinslauf im Zeitpunkt der ursprünglichen Fälligkeit. Darüber hinaus wird ein Vergütungszins bei Vorauszahlungen (2022: 0.0%) und ein Rückerstattungszins (2022: 4.0%) auf zu viel bezogenen Beträgen gewährt.
- Die Verzugszinsen werden **auf dem geschuldeten Steuerbetrag** erhoben und sind damit **unabhängig vom steuerbaren Gewinn**. Sie haben einen von der Gewinnsteuer unabhängigen Charakter.

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

Frage 3

Fragestellung

Frage 3: Wie werden Verzugszinsen aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen bei der schweizerischen Ergänzungssteuer bzw. der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR behandelt?

Lösungshinweise IFRS/US-GAAP/Swiss GAAP FER

IFRS

- *IAS 12 – Ertragsteuern (Income Taxes)* **adressiert nicht explizit**, wie steuerliche Zinsen zu behandeln sind (Steueraufwand, Finanzaufwand, übriger Aufwand). Im September 2017 hat das IFRS Interpretations Committee (vormals International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)) hierzu eine Agendaentscheidung getroffen, wonach die berichtenden Unternehmen kein Wahlrecht (accounting policy choice) haben und folgende **Unterscheidung** (judgement) vornehmen müssen:
 - Falls die Zinsen den Charakter von Steuern haben, fallen sie unter *IAS 12 – Ertragsteuern (Income Taxes)* und sind als Steueraufwand (-ertrag) zu erfassen.
 - Falls die Zinsen einen eigenständigen Charakter haben, fallen sie unter *IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)* und sind als übriger Betriebsaufwand (-ertrag) oder als Zinsaufwand (-ertrag) zu erfassen.
- Da Schweizer Verzugszinsen auf dem geschuldeten Steuerbetrag bemessen werden und damit vom steuerbaren Gewinn unabhängig sind, haben sie in der Schweiz **keinen Charakter einer Steuer**. Sie dürfen daher unter den IFRS **nicht über den Steueraufwand erfasst** werden.

US GAAP

- Die US GAAP gewähren in ASC 740-10-45-25 den berichtenden Unternehmen im Gegensatz zu den IFRS ein **explizites Wahlrecht** (accounting policy choice). Steuerliche Zinsen können wahlweise als Steueraufwand (income taxes) oder Zinsaufwand (interest expense) verbucht werden.

Swiss GAAP FER

- Die Swiss GAAP FER äussern sich in *FER 11 – Ertragssteuern* nicht, wie steuerliche Zinsen zu behandeln sind. Gemäss hier vertretener Ansicht kann dies als **implizites Wahlrecht** analog den US GAAP verstanden werden.

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

Frage 3

Fragestellung

Frage 3: Wie werden Verzugszinsen aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen bei der schweizerischen Ergänzungssteuer bzw. der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR behandelt?

Lösungshinweise OECD Model Rules

- Die OECD Model Rules folgen analog dem Schweizer Gewinnsteuerrecht einem Massgeblichkeitsprinzip. Der Steueraufwand, welcher im «True and Fair View»-Abschluss verbucht ist, ist für die Bestimmung der erfassten Steuern massgeblich (Art. 4.1.1 MR: «The Adjusted Covered Taxes [...] for the Fiscal Year shall be **equal to the current tax expense accrued** in its Financial Accounting Net Income or Loss [...] adjusted by: [...]»), soweit **keine Korrekturvorschriften** zur Anwendung kommen.
- Es stellt sich die Frage nach allfällig anwendbaren Korrekturvorschriften, welche die Geltendmachung der Zinsen – soweit gemäss dem anwendbaren «True and Fair View-Standard» als Steueraufwand verbucht (denkbar: US GAAP, Swiss GAAP FER) – ausschliessen würden.
 - **Formeller Begriff «erfasste Steuern»** (covered taxes, Art. 4.2.1, 4.2.2 MR): Die OECD Model Rules definieren den Begriff positiv-aufzählend in Art. 4.2.1 MR und negativ-abgrenzend in Art. 4.2.2 MR, wobei letztgenannter Artikel gemäss hier vertretener Auffassung entgegen dem Wortlaut nicht als abschliessende, sondern lediglich als illustrative Liste zu verstehen ist. Die eher **enge Definition** in Art. 4.2.1 lit. a MR verlangt, dass es sich um eine Steuer «auf dem Gewinn» handeln muss (bzw. in der englischen Originalversion: «Taxes [...] with respect to its income or profits»). Da Verzugszinsen in der Schweiz losgelöst vom steuerbaren Gewinn erhoben werden, spricht dies eher gegen eine Geltendmachung als erfasste Steuern (covered taxes).
 - **Zu exkludierende Positionen** (Art. 3.2 MR): Die OECD Model Rules regeln insb. in Art. 3.2.1 MR, welche Positionen vom massgeblichen Abschluss zu exkludieren sind. Darunter fallen u.a. auch «grundsätzlich unzulässige Aufwendungen» (policy disallowed expenses, Art. 3.2.1 lit. g MR), womit hauptsächlich Bussen verstanden werden. Im Kommentar zu den OECD Model Rules wird allerdings festgehalten: «Interest charges for late payment of Tax or other liabilities to a governmental unit are not considered fines or penalties for this purpose, and do not need to be added back to Financial Accounting Net Income or Loss». Da sich die Korrekturvorschriften von Art. 3.2 MR allerdings auf den Nenner (GloBE Profit) und nicht den Zähler (covered taxes) beziehen, kann diese Vorschrift eher nicht herangezogen werden.
- Eine Geltendmachung der Verzugszinsen – namentlich bei einer absichtlichen Spätzahlung – würde ferner zu einer **Ungleichbehandlung** mit Steuerpflichtigen führen, welche ihre Steuern rechtzeitig bezahlen.
- Fazit: Gemäss hier vertretener Ansicht können Verzugszinsen erhoben nach Art. 164 DBG eher **nicht als erfasste Steuern** (covered taxes) geltend gemacht werden. Nichtsdestotrotz führen sie im Umkehrschluss als sonstiger Aufwand zu einer Reduktion des GloBE-Gewinns (unter US GAAP und Swiss GAAP FER allenfalls Umgliederung vom Steuer- in den übrigen Aufwand)

I. Fall 1: Behandlung von Verrechnungspreiskorrekturen, Verzugszinsen und Währungsdifferenzen

Frage 4

Fragestellung

Frage 4: Wie wird die Währungsumrechnung bei einem Revisionsverfahren infolge der Verrechnungspreiskorrektur steuerlich behandelt? Bei der schweizerischen Ergänzungssteuer bzw. der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR?

Lösungshinweise

- Bei der CH-OpCo wird infolge einer Korrektur der Verrechnungspreise ein Gewinn im Umfang 4 % des Umsatzes in EUR aufgerechnet.
- Für die Aufrechnung ist dabei der **Wechselkurs** relevant, der **während der korrigierten Steuerperiode galt** und nicht der zum Zeitpunkt der Verständigungslösung geltende Kurs.

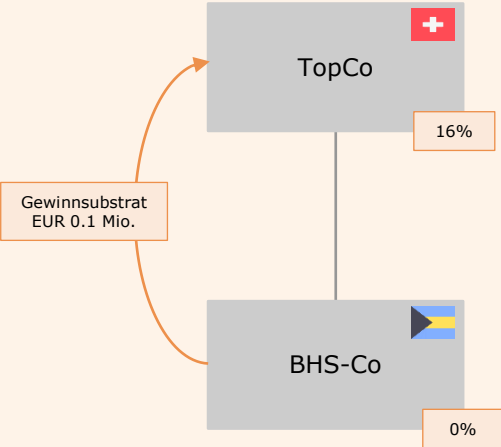
Wechselkursdifferenzen **zuungunsten** des Konzerns
(schwächere ausländische Währung)

	Ex. rate (EUR/CHF)	EUR	CHF
2024	1:1	300 Mio.	300 Mio.
2028	1:0.8	300 Mio.	240 Mio.

Wechselkursdifferenz **zugunsten** des Konzerns
(stärkere ausländische Währung)

	Ex. rate (EUR/CHF)	EUR	CHF
2024	1:1	300 Mio.	300 Mio.
2028	1:1.3	300 Mio.	390 Mio.

II. Fall 2: Missbräuchliche Verrechnungspreise Sachverhalt

Struktur	Zusätzliche Informationen																			
 <p>Gewinnsubstrat EUR 0.1 Mio.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ein IFRS-Konzern mit Schweizer Obergesellschaft (Steuersatz: 16%) und Rechnungslegung in EUR hat eine Tochtergesellschaft auf den Bahamas (Steuersatz: 0%). Auf Basis einer IC-Transaktion wird im Jahr 2024 kurz vor Jahresabschluss Gewinnsubstrat im Umfang von EUR 0.1 Mio. von den Bahamas in die Schweiz verschoben. <table border="1" data-bbox="981 636 1823 879"> <thead> <tr> <th>(in EUR Mio., Geschäftsjahr 2024)</th> <th>Schweiz (Konzernobergesellschaft)</th> <th>Bahamas (Tochtergesellschaft)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Steuersatz</td> <td>16.0%</td> <td>0.0%</td> </tr> <tr> <td>Umsatz (IFRS)</td> <td>20.0</td> <td>9.9</td> </tr> <tr> <td>Gewinn vor IC-Transaktionen (IFRS)</td> <td>12.0</td> <td>1.0</td> </tr> <tr> <td>IC-Transaktion (IFRS)</td> <td>+0.1</td> <td>-0.1</td> </tr> <tr> <td>Gewinn nach IC-Transaktion (IFRS)</td> <td>12.1</td> <td>0.9</td> </tr> </tbody> </table>		(in EUR Mio., Geschäftsjahr 2024)	Schweiz (Konzernobergesellschaft)	Bahamas (Tochtergesellschaft)	Steuersatz	16.0%	0.0%	Umsatz (IFRS)	20.0	9.9	Gewinn vor IC-Transaktionen (IFRS)	12.0	1.0	IC-Transaktion (IFRS)	+0.1	-0.1	Gewinn nach IC-Transaktion (IFRS)	12.1	0.9
(in EUR Mio., Geschäftsjahr 2024)	Schweiz (Konzernobergesellschaft)	Bahamas (Tochtergesellschaft)																		
Steuersatz	16.0%	0.0%																		
Umsatz (IFRS)	20.0	9.9																		
Gewinn vor IC-Transaktionen (IFRS)	12.0	1.0																		
IC-Transaktion (IFRS)	+0.1	-0.1																		
Gewinn nach IC-Transaktion (IFRS)	12.1	0.9																		
Fragestellungen																				
<p>Frage 1: Unterliegt der Gewinn der Tochtergesellschaft im Jahr 2024 in der Schweiz der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR? Frage 2: Wie ist dieser Sachverhalt zu beurteilen unter der Annahme, dass der Verrechnungspreis von EUR 0.1 Mio. nicht fremdüblich ist? Frage 3: Wie ist dieser Sachverhalt zu beurteilen ab 2028? Frage 4: Könnte die veranlagende Schweizer Steuerbehörde die Rechtsfolgen im Jahr 2024 aufgrund von Art. 58 DBG (verdeckte Vorteilszuwendung) oder Art. 2 ZGB (offenbarer Rechtsmissbrauch) korrigieren?</p>																				

II. Fall 2: Missbräuchliche Verrechnungspreise

Frage 1

Fragestellung

Frage 1: Unterliegt der Gewinn der Tochtergesellschaft im Jahr 2024 in der Schweiz der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR?

Lösungshinweise

- Um die durch die globale Mindeststeuer betroffenen Konzerne in den ersten Jahren administrativ zu entlasten, kommen für die ersten Steuerperioden (bis und mit Steuerperioden endend vor dem 30. Juni 2028) sogenannte **«Transitional CbCR Safe Harbour»-Regeln** zur Anwendung. Wenn der Konzern pro Land einen von drei alternativen, auf dem CbCR basierten Tests erfüllt («De minimis»-Test, «Routine Profits»-Test, «Simplified ETR»-Test), muss sie keine Ergänzungssteuern bezahlen (selbst wenn aufgrund der angewendeten OECD Model Rules eine solche fällig wäre).
- Der **«De minimis»-Test** ist dann erfüllt, wenn der Konzern pro Land in der betroffenen Periode kumulativ:
 - **Umsätze** (GloBE Income) von weniger als EUR 10 Mio. hat und
 - der **Gewinn vor Steuern** kleiner als EUR 1 Mio. ist (bzw. einen Verlust).
- Vorliegend ist der Test sowohl beim Umsatz (EUR 9.9 Mio., < EUR 10 Mio.) als auch beim Gewinn (EUR 0.9 Mio., < EUR 1 Mio.) erfüllt. Der Gewinn von EUR 0.9 Mio. bleibt im Jahr 2024 steuerfrei (Steuerersparnis: EUR 0.9 Mio. x 15% - EUR 0.1 Mio. x 16% = EUR 135'000 - EUR 16'000 = EUR 119'000).

II. Fall 2: Missbräuchliche Verrechnungspreise

Frage 2

Fragestellung

Frage 2: Wie ist dieser Sachverhalt zu beurteilen unter der Annahme, dass der Verrechnungspreis von EUR 0.1 Mio. nicht fremdüblich ist?

Lösungshinweise

Die «Transitional CbCR Safe Harbour»-Regeln verlangen, dass das CbCR auf Basis eines «True and Fair View»-Abschlusses erstellt wird (sog. «Qualified CbCR»). Es stellt sich die Frage, ob es verrechnungspreisliche Korrekturen gibt bei den (a) IFRS, (b) CbCR-Regeln und (c) «Transitional CbCR Safe Harbour»-Regeln.

a) IFRS

Bei den IFRS handelt es sich um einen Rechnungslegungsstand, welcher **lediglich die zivilrechtlichen Vorgänge buchhalterisch abbildet**. Der Standard *IAS 24 – Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen (Related Party Disclosures)* verlangt lediglich, dass Beziehungen mit Nahestehenden im Anhang offengelegt werden und nicht, dass die Transaktionen zu Drittpreisen erfolgen. Ferner handelt es sich vorliegend um eine IC-Transaktion, die herauskonsolidiert wird. Fazit: keine Korrekturvorschriften.

b) CbCR-Regeln

Die «Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting» der OECD (Version Oktober 2022) wie auch das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) enthalten **keine (expliziten) Vorschriften zu Verrechnungspreisen**. Fazit: keine Korrekturvorschriften.

c) «Transitional CbCR Safe Harbour»-Regeln

Die Safe Harbour-Regeln, welche im OECD-Dokument «Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)» enthalten sind, verlangen lediglich, dass **auf Basis eines «True and Fair View»-Abschlusses ein CbCR erstellt** wird. Es gibt (im Gegensatz zu den OECD Model Rules selbst) keine Vorschriften zu Verrechnungspreisen. Fazit: keine Korrekturvorschriften.

II. Fall 2: Missbräuchliche Verrechnungspreise

Frage 3

Fragestellung

Frage 3: Wie ist dieser Sachverhalt zu beurteilen ab 2028?

Lösungshinweise

- Transaktionen, welche nicht fremdüblich sind, müssen gemäss **Art. 3.2.3 MR** für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage korrigiert werden.

II. Fall 2: Missbräuchliche Verrechnungspreise

Frage 4

Fragestellung

Frage 4: Könnte die veranlagende Schweizer Steuerbehörde die Rechtsfolgen im Jahr 2024 aufgrund von Art. 58 DBG (verdeckte Vorteilszuwendung) oder Art. 2 ZGB (offenbarer Rechtsmissbrauch) korrigieren?

Lösungshinweise

Verdeckte Vorteilszuwendung (Art. 58 DBG)

- Relevant für den «De minimis»-Test ist der Gewinn gemäss «Qualified CbCR» bzw. des «True and Fair View»-Abschlusses;
- Auf Basis von Art. 58 DBG kann der steuerbare Gewinn, nicht jedoch der Gewinn gemäss «True and Fair View»-Abschluss korrigiert werden. Zudem handelt es sich bei der BHS-Co um eine ausländische Gesellschaft, die nicht der Schweizer Gewinnsteuer unterliegt;
- Fazit: nein

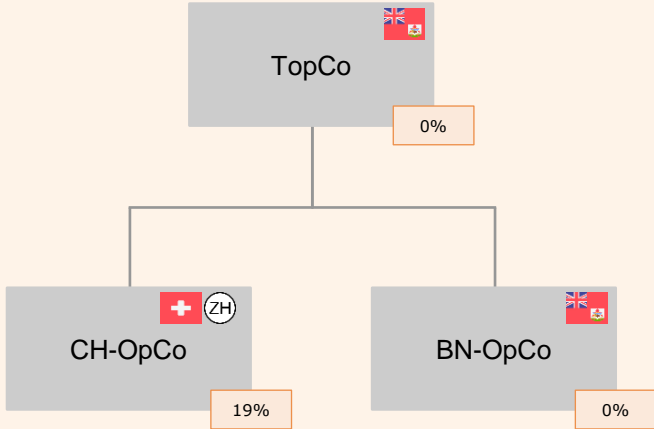



Offenbarer Rechtsmissbrauch (Art. 2 ZGB)

- Die Schweiz erhebt die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR **gemäss OECD Model Rules** (statischer Verweis) unter Beachtung der **«bundesgesetzlichen Vorschriften über die Unternehmensbesteuerung»** (Art. 2 Abs. 1 E-MindStV, 1. Entwurf);
- Die OECD Model Rules (sowie weitergehende Vorschriften der OECD) enthalten keinen eigenständigen Missbrauchstatbestand (vergleichbar mit Art. 2 ZGB), weshalb gemäss hier vertretener Ansicht das Schweizer Rechtsinstitut des Rechtsmissbrauchs nicht auf die OECD Model Rules angewendet werden kann. Andernfalls erfolgt die Anwendung nicht gemäss OECD Model Rules;
- Gemäss hier vertretener Ansicht ist Art. 2 ZGB nicht durch den Passus «bundesgesetzlichen Vorschriften über die Unternehmensbesteuerung» abgedeckt, da das ZGB Bestandteil des Zivil- und nicht des Steuerrechts ist (aber: ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt in DBA, Auffassung BGer);
- Passus wurde in der Vernehmlassung stark kritisiert («unklar») und wurde nun im 2. Entwurf gestrichen;
- Fazit: (eher) nein

III. Fall 3: Abzugsfähigkeit der schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer Sachverhalt

Struktur	Zusätzliche Informationen
<p>Das Diagramm zeigt zwei Unternehmensstrukturen. In der linken Struktur ist eine TopCo (Schweiz, ZH) mit einem Steuersatz von 19% über eine vertikale Linie mit einer OpCo (Bermuda) verbunden, die einen Steuersatz von 0% hat. In der rechten Struktur ist eine TopCo (Schweiz, ZH) mit einem Steuersatz von 19% über eine vertikale Linie mit einer PE (Bermuda) verbunden, die einen Steuersatz von 0% hat.</p>	<p><u>Variante 1:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Ein Konzern mit Sitz in Zürich hält eine Tochtergesellschaft auf den Bermudas. Der GloBE-Steuersatz der CH-TopCo beträgt 19%, derjenige der BN-OpCo 0%. • Bei der CH-TopCo wird darauf die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR im Umfang von 15% erhoben. <p><u>Variante 2:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Ein Konzern mit Sitz in Zürich hält eine Betriebsstätte auf den Bermudas. Der GloBE-Steuersatz der der CH-TopCo beträgt 19%, derjenige der BN-PE 0%. • Bei der CH-TopCo wird darauf die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR im Umfang von 15% erhoben.

III. Fall 3: Abzugsfähigkeit der schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer Sachverhalt

Struktur	Zusätzliche Informationen
 <pre> graph TD TopCo[TopCo ] --- CH[CH-OpCo  ZH] TopCo --- BN[BN-OpCo ] style TopCo stroke:#ccc,stroke-width:2px style CH stroke:#ccc,stroke-width:2px style BN stroke:#ccc,stroke-width:2px </pre>	<p><u>Variante 3</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Annahme: In der Schweiz wurde die UTPR eingeführt. • Ein Konzern mit Sitz auf den Bermudas hält Tochtergesellschaften in Zürich und auf den Bermudas. • Der GloBE-Steuersatz der CH-OpCo beträgt 19%, derjenige der BN-OpCo 0%. • Bei der CH-OpCo wird darauf eine internationale Ergänzungssteuer nach der UTPR im Umfang von 15% auf die GloBE Gewinne der BN-OpCo erhoben.
Fragestellungen	
<p><u>Frage 1</u>: Welche UE ist verpflichtet, die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR zu bezahlen? Ist diese steuerlich abzugsfähig?</p>	

III. Fall 3: Abzugsfähigkeit der schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer

Frage 1 (Varianten 1 und 2)

Lösungshinweise: Variante 1/2

- **Handelsrecht:** es handelt sich bei der CH-Ergänzungssteuer als auch der internationalen Ergänzungssteuer um Steueraufwand, der entsprechend bei der TopCo in der Schweiz zu verbuchen ist.
- **Steuerrecht:**
 - Nach Art. 7 Entwurf Mindesteuerverordnung (E-MindStV) können die **Ergänzungssteuern** bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen **nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand** geltend gemacht werden. Dies wird damit begründet, das ansonsten die Unterbesteuerung erhöht würde.
 - Bei der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR und der internationalen Ergänzungssteuer nach UTPR wird es mit Blick auf die internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks nicht als angezeigt erachtet, einen Abzug zu gewähren (vgl. Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens zur MindStV vom 24. Mai 2023, S. 14 zu Art. 7).
- **Transfer Pricing:**
 - Ist der Steueraufwand derjenigen Gesellschaft zu belasten, welche diese verursacht? Wohl nicht, da ausländische Gesellschaft / Betriebsstätte nicht Steuersubjekt der CH-Ergänzungssteuer bzw. internationalen Ergänzungssteuer ist;
 - Sofern zuzwendig Geldmittel zur Verfügung stehen, um Steuern zu entrichten, wäre wohl über ein Darlehen/Dividendenausschüttung die Mittel zu beschaffen.
 - Nicht-Weiterbelastung des Steueraufwands stellt keine Kapitaleinlage (Variante 1) dar.

III. Fall 3: Abzugsfähigkeit der schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer

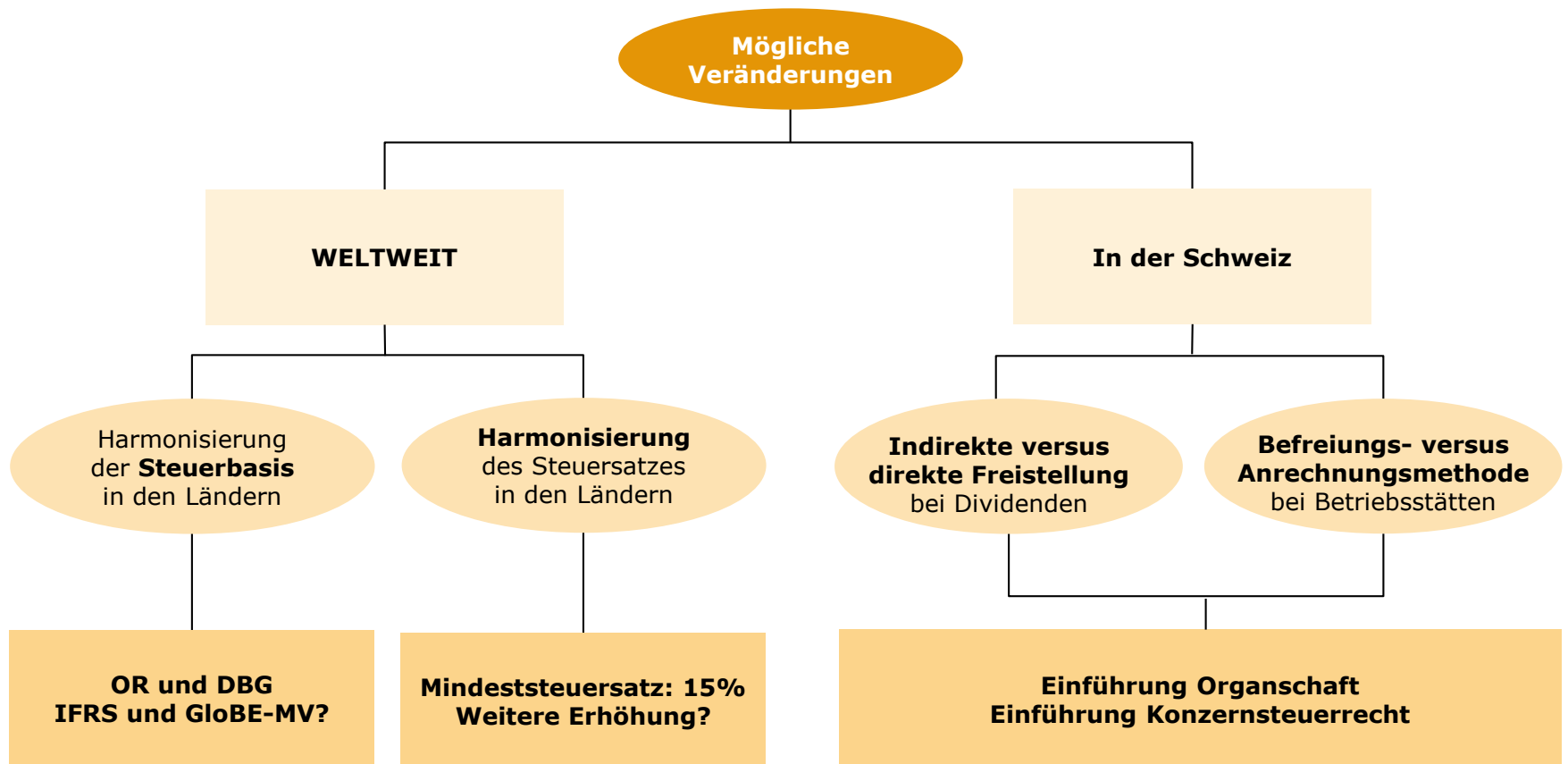
Frage 2 (Variante 3)

Lösungshinweise Variante 3

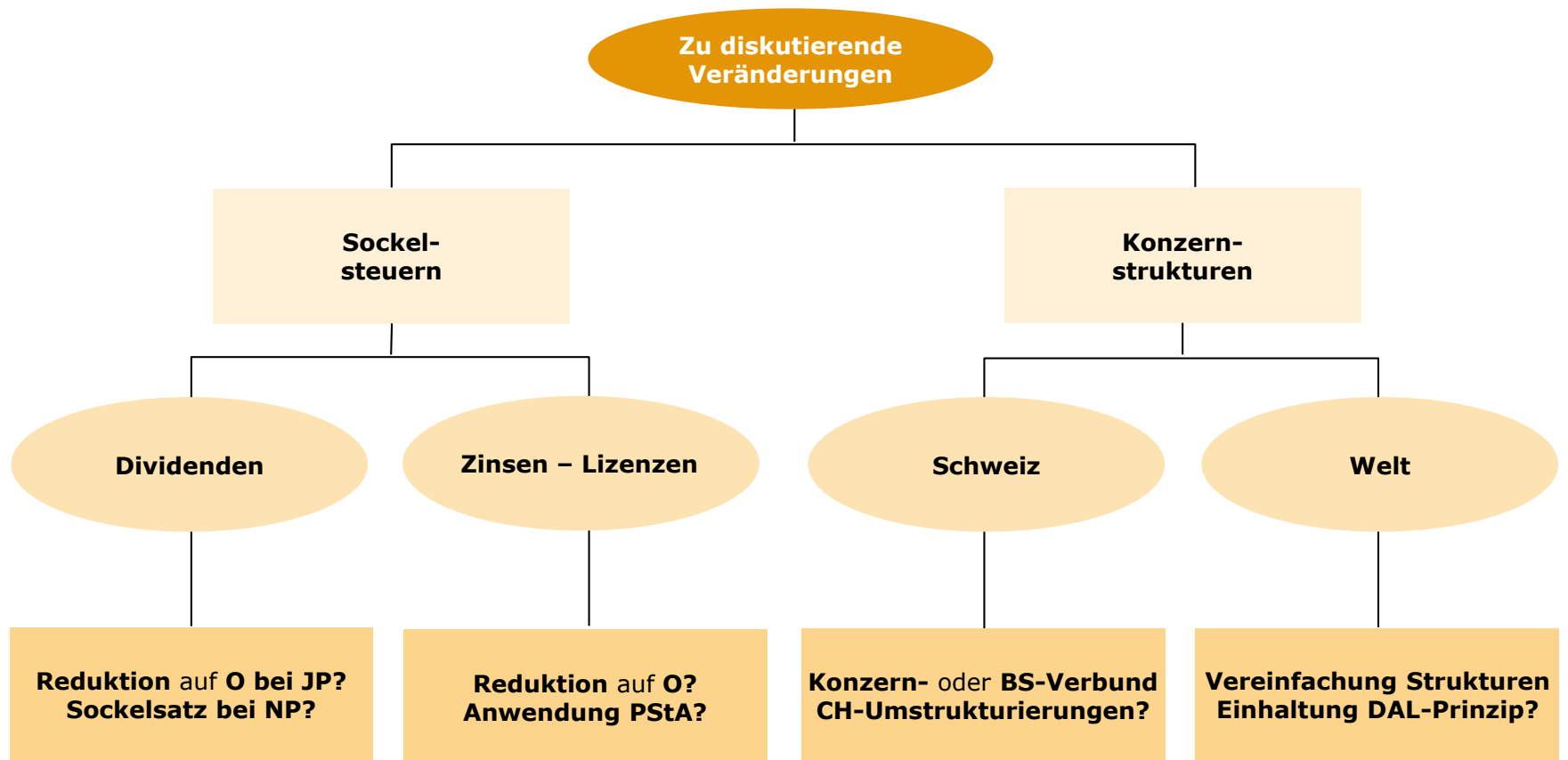
- **Vgl. Lösungen zu Variante 1 und 2**
- **Handelsrecht:** es handelt sich bei der CH-Ergänzungssteuer als auch der internationalen Ergänzungssteuer um Steueraufwand, der entsprechend bei der TopCo in der Schweiz zu verbuchen ist.
- **Steuerrecht:**
 - Nach Art. 7 Entwurf Mindesteuerverordnung (E-MindStV) können die **Ergänzungssteuern** bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen **nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand** geltend gemacht werden. Dies wird damit begründet, dass ansonsten die Unterbesteuerung erhöht würde.
 - Bei der internationalen Ergänzungssteuer nach der IIR und der internationalen Ergänzungssteuer nach UTPR wird es mit Blick auf die internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks nicht als angezeigt erachtet, einen Abzug zu gewähren (vgl. Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens zur MindStV vom 24. Mai 2023, S. 14 zu Art. 7).
- **Transfer Pricing:**
 - Ist der Steueraufwand derjenigen Gesellschaft zu belasten, welche diese verursacht? Wohl nicht, da ausländische Gesellschaft / Betriebsstätte nicht Steuersubjekt der CH-Ergänzungssteuer bzw. internationalen Ergänzungssteuer ist;
 - Sofern zurendig Geldmittel zur Verfügung stehen, um Steuern zu entrichten, wäre wohl über ein Darlehen/Dividendenausschüttung die Mittel zu beschaffen.
 - Nicht-Weiterbelastung des Steueraufwands stellt keine geldwerte Leistung dar, die der Verrechnungssteuer unterliegt.
- **Exkurs:**
 - Art. 5 MindStV legiferiert One-Stop-Shop in der Schweiz, sofern mehrere GE in der Schweiz der CH-Ergänzungssteuer, internationalen Ergänzungssteuer sowie UTPR unterliegen;
 - Eine GE zahlt damit für alle anderen; besteht hier eine Weiterverrechnungspflicht? Falls ja, resultieren geldwerte Leistungen mit Verrechnungssteuerpflicht bei Nicht-Weiterverrechnung? Zumindest im CH-Verhältnis sollte von VST-Folgen abgesehen werden.

Teil III: Ausblick

I. Auswirkungen auf das Steuerrecht



II. Auswirkungen auf die Konzerne



Abkürzungsverzeichnis

BS	Betriebsstätte
ETR	Effektiver Steuersatz
GE	Geschäftseinheit
GloBE	Global Anti-Base Erosion Rules
IES	Internationale Ergänzungssteuer
IIR	Income Inclusion Rule
NES	Nationale Ergänzungssteuer
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax
UTPR	Undertaxed Payment Rule
ES	Ergänzungssteuer
MV	Mustervorschriften
MindStV	Mindeststeuerverordnung

Kontakte

Peter Brülisauer

Tax Partner, Dr. iur. HSG, Dipl. Steuerexperte

MME Legal | Tax | Compliance
Zollstrasse 62 | CH-8031 Zürich | P.O. Box

T.: +41 44 254 99 51

peter.bruelisauer@mme.ch | www.mme.ch | [LinkedIn](#)

Thomas Hug

Deputy Head Group Tax

Bank Julius Bär & Co. AG
Hohlstrasse 602 | 8048 Zürich

T.: +41 58 887 51 67

thomas.hug@juliusbaer.com | www.juliusbaer.com

Nicole Krenger

Projektleiterin steuerpolitische Geschäfte, BLaw, MLaw, LL.M.

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65 | 3003 Bern

T.: +41 58 462 23 95

nicole.krenger@estv.admin.ch | www.estv.admin.ch

Raoul Stocker

Partner, Prof. Dr.

Bär & Karrer AG
Brandschenkestrasse 90 | CH-8002 Zürich

T.: +41 58 261 53 42

raoul.stocker@baerkarrer.ch | www.baerkarrer.ch | [LinkedIn](#)