



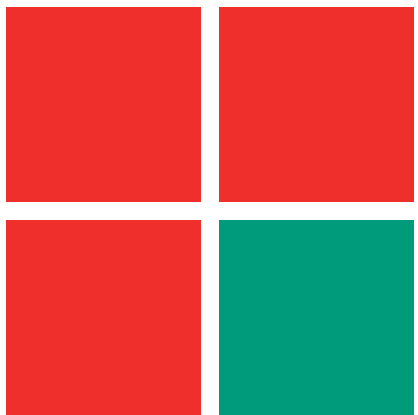
THOMAS HUG

MINDESTBESTEUERUNG NACH OECD- MUSTERREGELN

VEB.CH, 28 MARCH 2023

WWW.THOMASHUG.COM

Mindestbesteuerung nach OECD-Musterregeln



veb.ch

Thomas Hug

dipl. Wirtschaftsjurist FH, dipl. Steuerexperte

Deputy Head Group Tax

Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich





Zielsetzung

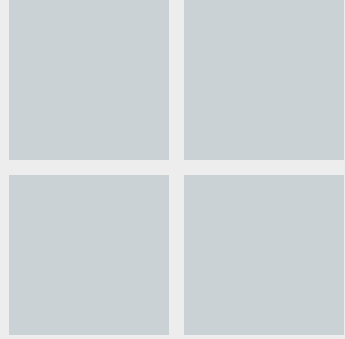
- Übersicht über die globale Mindeststeuer mit Schwerpunkt Bemessungsgrundlage aus einer IFRS-Perspektive;
- Zusammenspiel der OECD-Musterregeln mit IFRS/IAS-Einzelstandards;
- Keine Sonderfälle, kein Spezialwissen;
- Wünsche der Teilnehmenden?

Empfehlung

- Zertifikatslehrgang „Globale Mindeststeuer – kompakt und praktisch“
(2. – 4. Oktober 2023, Zürich)
- Erster umfassender Lehrgang der Schweiz.

The screenshot shows the veb.ch website interface. At the top, there is a navigation bar with the logo and links for 'Blog und Mitglieder-Events', 'Weiterbildungsangebote', 'Mitgliedschaft', 'Über uns', 'Fachzeitschrift r&c', and 'Shop'. The main heading is 'Zertifikatslehrgang - Globale Mindeststeuer - kompakt und praktisch - Hybrid'. Below the heading, there is a 'Zurück' button. The content area is divided into sections: 'Inhalt', 'Hybrid Learning - Sie haben die Wahl:', 'Kosten', and 'Termine'. The 'Kosten' section lists 'Standard CHF 2100' and 'Mitglieder CHF 1950'. The 'Termine' section is partially visible. On the right side, there is a dark blue sidebar with icons and text for 'Wann' (02.10.2024 - 04.10.2024), 'Wo' (veb.ch, Talacker 34, 8001 Zürich), and 'Referierende' (Thomas Hug, Daniel Stutzmann).

Agenda



1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. Massgebliche Ausgangsgrösse
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. Erfahrungen aus der Praxis / Q&A



Abkürzungen

AG	Administrative Guidance (bspw. AG, 9)
IIR	Income Inclusion Rule
MR	OECD Model Rules / OECD-Musterregeln (bspw. Art. 1.1.1 MR)
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
UTPR	Undertaxed Payment Rule

Referenzen zu bisherigem Stoff des IFRS-Diplomkurses

Sämtliche Referenzen zu IFRS/IAS-Einzelstandards sind **rot markiert**.



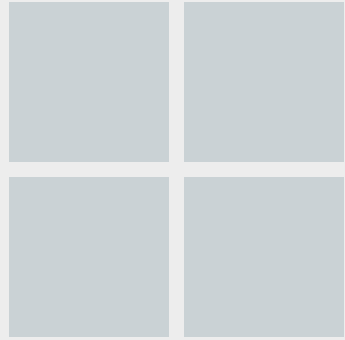
Hohe Rechtsunsicherheit



Noch **279 Tage** bis zum Inkrafttreten der globalen Mindeststeuer und unzählige, teils fundamentale Fragen sind ungeklärt...

Die Ausführungen in diesem Seminar geben den aktuellen Stand der Rechtsentwicklung (per 6. März 2023) wieder und basieren auf den Interpretationen durch den Referenten.

Agenda



1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. Massgebliche Ausgangsgrösse
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. Erfahrungen aus der Praxis / Q&A



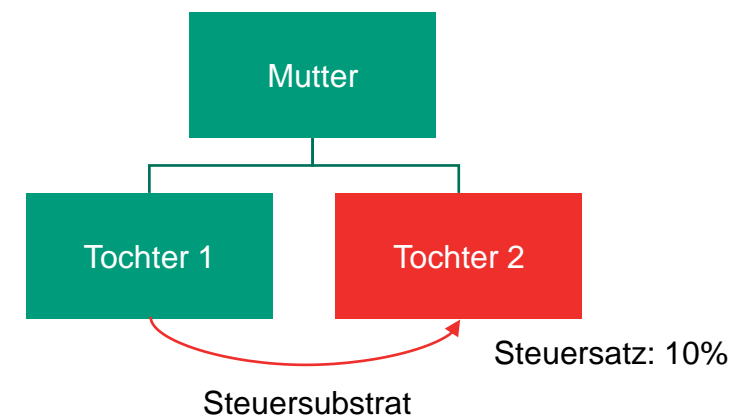
Entstehungsgeschichte

- 2015: BEPS-Projekt, Aktionspunkt 1 (Schwächen des internationalen Steuerrechts bei der Besteuerung von Konzernen mit digitalem Geschäftsmodell);
- 2019: Entwurf eines neuen Regelwerkes mit zwei Säule:
 - Säule 1: Neuallokation von Gewinnen zu Marktstaaten ohne physische Präsenz;
 - Säule 2: Einführung einer globalen Mindeststeuer.
- 2020/2021: Politischer Konsens, Einigung auf globale Mindeststeuer von 15%;
- 2021: Veröffentlichung OECD-Musterregeln;
- 2022: Veröffentlichung Kommentar zu OECD-Musterregeln (1. Auflage);
- 2023: Veröffentlichung Administrative Guidances;
- 2024: voraussichtliches Inkrafttreten.



Ziele Pillar II

- Mindestbesteuerung von 15% auf Gewinnen grosser Konzerne:
 - *Stufe Steuerpflichtige*: Internationale Konzerne sollen einen „fairen“ Beitrag zum Steueraufkommen leisten (bspw. Bekämpfung aggressiver Steuerplanung);
 - *Stufe Staaten*: Begrenzung des „schädlichen“ Steuerwettbewerbs nach unten („race to the bottom“).
- Steueranreize für Tätigkeiten mit realer wirtschaftlicher Substanz;
- Erwartete zusätzliche Steuereinnahmen von USD 150 Mrd.





Relevante Regelwerke (Stand: 6. März 2023)

OECD



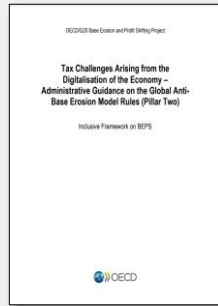
OECD-Musterregeln (EN, FR, DE)



Beispiele (EN)



Kommentar 1. Auflage (EN)

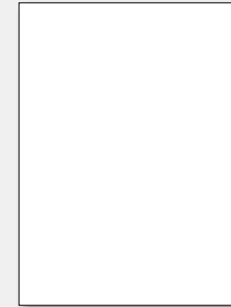


Administrative Guidances (EN)

Schweiz



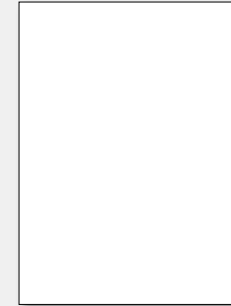
Bundesverfassung



Bundesgesetz (später)



Mindestbesteuerungsverordnung (MindStV)



Kreisschreiben (vielleicht?)

Verweis

Art. 2 Anwendbares Recht

¹ Unter Vorbehalt der Bestimmungen dieser Verordnung und bundesgesetzlicher Vorschriften über die Unternehmensbesteuerung sind die «Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)» des OECD/G20-Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting vom 14. Dezember 2021⁴ (Mustervorschriften) anwendbar.

² Die Mustervorschriften sind insbesondere nach Massgabe des zugehörigen Kommentars⁵ und zugehöriger Regelwerke der OECD/G20 ausulegen.

Art. 2 MindStV



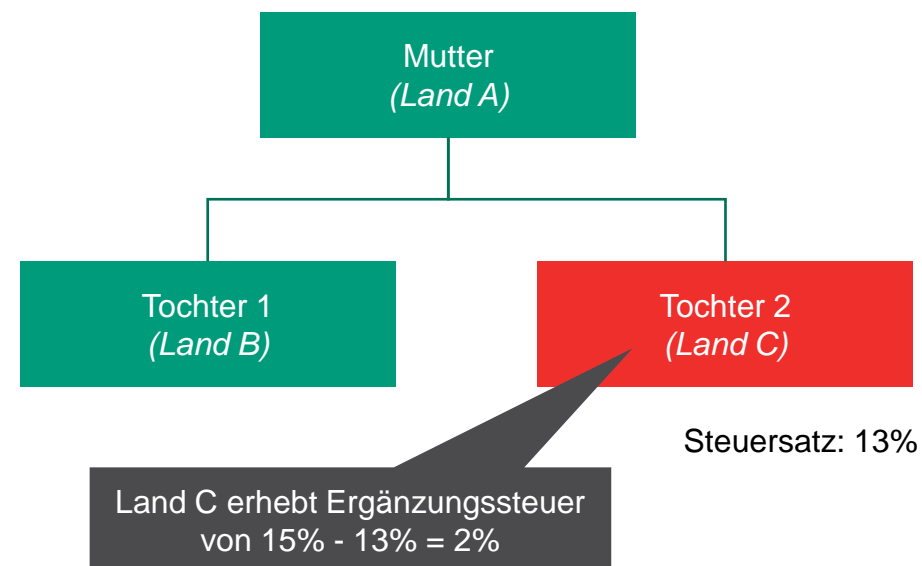
Funktionsweise

- OECD/G20 verfügt über keine Rechtsetzungskompetenz und kann folglich den Mitgliedstaaten keine Mindestbesteuerung von 15% vorschreiben:
 - OECD: keine supranationale Organisation, eher permanent tagende Konferenz.
- Dreistufiges System, mit welchem sichergestellt wird, dass zu tief besteuerte Gewinne einzelner Konzerngesellschaften (aggregiert pro Land) zu mind. 15% besteuert werden:
 - 1. Stufe: nationale Ergänzungssteuer;
 - 2. Stufe: Hinzurechnungsbesteuerung bei Konzernobergesellschaft (top-down);
 - 3. Stufe: Umgekehrte Hinzurechnungsbesteuerung bei anderen Konzerngesellschaften (bottom-up), verteilt aufgrund eines substanzbasierten Schlüssels.
- System beruht auf Freiwilligkeit, kein Staat ist zur Umsetzung verpflichtet; wenn ein Staat die Mindeststeuer einführt, muss sie im Einklang mit den OECD-Musterregeln sein.



1. Stufe: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax („QDMTT“)

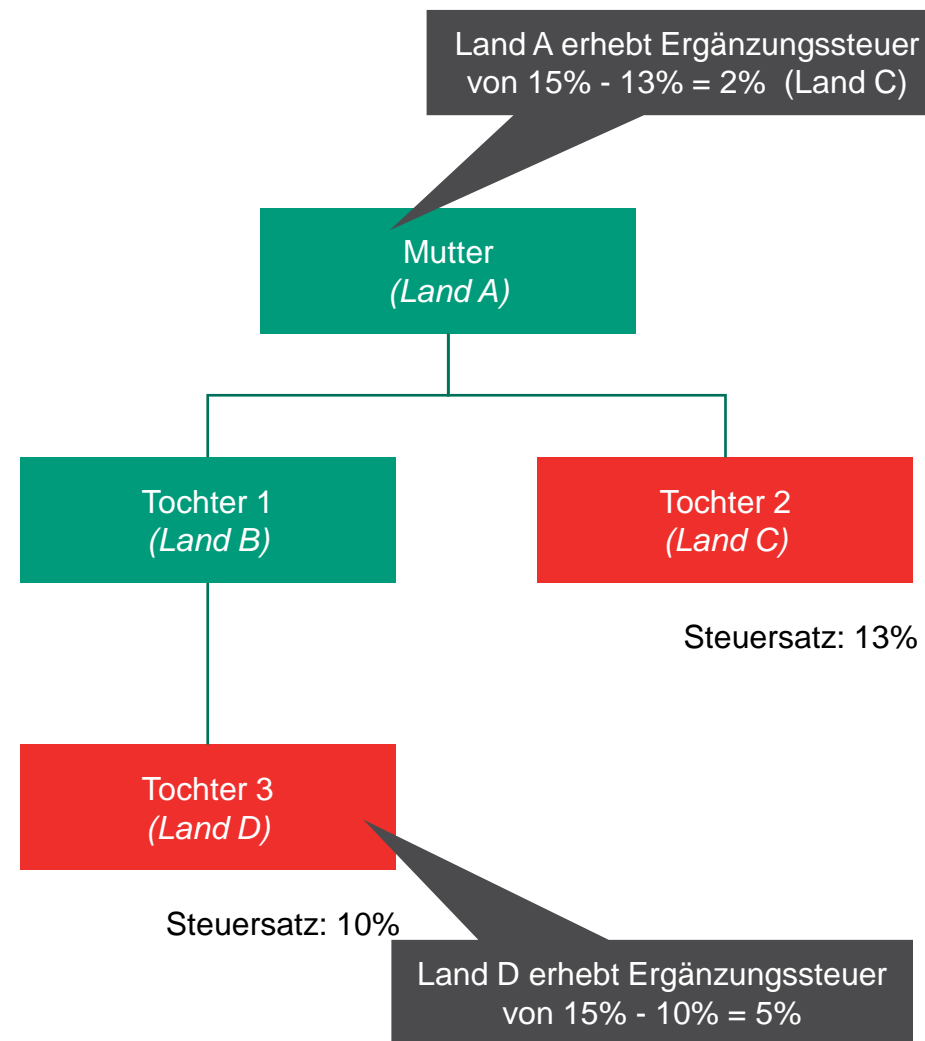
- Nationale Ergänzungssteuer, welche als alternative Mindestgewinnsteuer ausgestattet ist;
- Werden Gewinne mit der normalen Gewinnsteuer nicht zu mind. 15% besteuert, wird auf der Differenz durch den Ansässigkeitsstaat eine Ergänzungssteuer erhoben;
- Entgegen den ursprünglichen Erwartungen erhalten die einzelnen Staaten bei der Ausgestaltung der nationalen Ergänzungssteuer einen gewissen Spielraum ([vgl. Folie 20](#)).





2. Stufe: Income Inclusion Rule („IIR“)

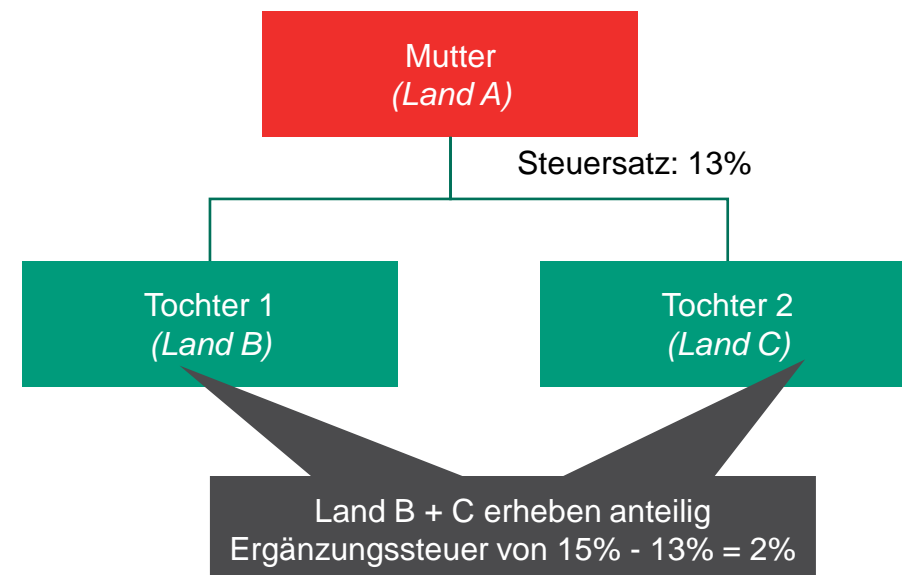
- Grenzüberschreitende Hinzurechnungsbesteuerung, welche durch den Ansässigkeitsstaat der obersten Konzerngesellschaft („top-down“) erhoben wird (Art. 2.1 – 2.3 MR);
- Erfasst Gewinne sämtlicher direkt und indirekt gehaltener Konzerngesellschaften, die nicht einer Mindeststeuer von 15% unterliegen;
- Nationale Ergänzungssteuer („QDMTT“) geht der IIR vor, d.h. die IIR kann nur erhoben werden, wenn keine QDMTT erhoben wird;
- Umsetzung gemäss OECD-Musterregeln.





3. Stufe: Undertaxed Payment Rule („UTPR“)

- Besser: Undertaxed *Profit* Rule;
- Umgekehrte Hinzurechnungsbesteuerung, welche anteilig durch die Ansässigkeitsstaaten der übrigen Konzerngesellschaften („bottom-up“) erhoben wird, welche die UTPR eingeführt haben (Art. 2.4 – 2.6 MR);
- Erfasst Gewinne sämtlicher Konzerngesellschaften, die nicht einer Mindeststeuer von 15% unterliegen (aufgrund QDMTT oder IIR);
- Verteilung aufgrund eines substanzbasierten Schlüssels;
- Nationale Ergänzungssteuer („QDMTT“) und IIR gehen der UTPR vor;
- Umsetzung gemäss OECD-Musterregeln.



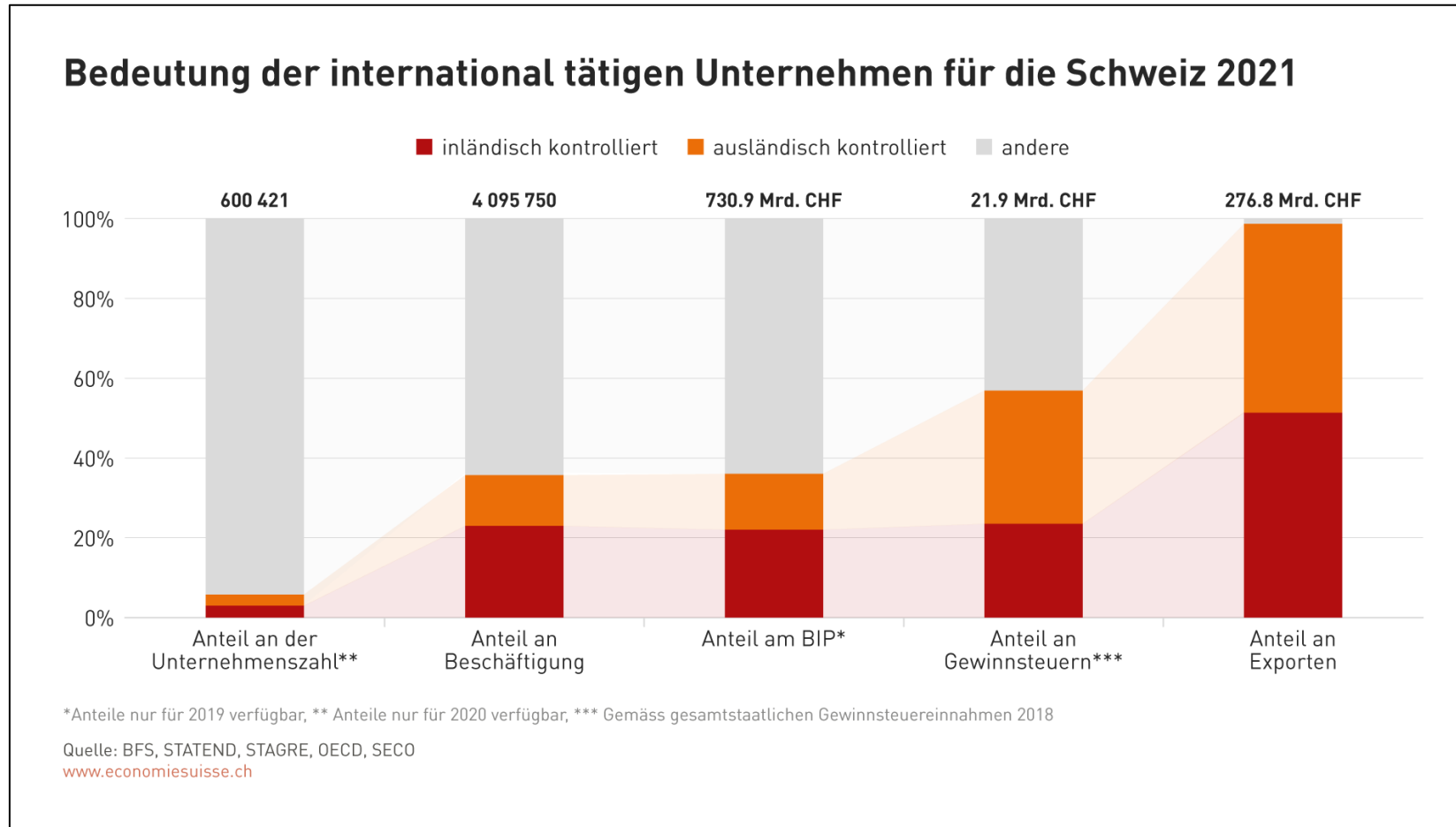


Steuersubjekt

- Internationale Konzerne (*MNE Group*) mit einem Mindestumsatz von EUR 750 Mio. während zwei der letzten vier Jahre (Art. 1.1.1 MR);
- Umrechnung in CHF: Wechselkurs der Europäischen Zentralbank;
- Begriff „internationaler Konzern“ (*MNE Group*) (Art. 1.2 MR):
 - (1) Mind. eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in einem anderen Land (Art. 1.2.1 MR);
 - (2) Bestandteil eines konsolidierten Abschlusses (Consolidated Financial Statements) (Art. 1.2.2 MR).
- **Referenz zu IFRS:**
 - **IFRS 10 – Konzernabschlüsse: Vollkonsolidierung (ggf. mit Ausweis Minderheiten), soweit das berichtende Unternehmen ein anderes Unternehmen beherrscht (*Control*).**

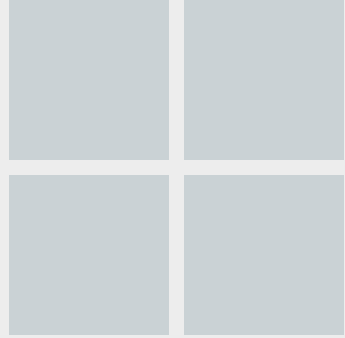


Betroffenheit Schweiz



Ca. 200 Schweizer
Konzerne und 2'000 –
3'000 ausländische
Konzerne mit
Tochtergesellschaften
in der Schweiz.

Agenda



1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. Massgebliche Ausgangsgrösse
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. Erfahrungen aus der Praxis / Q&A

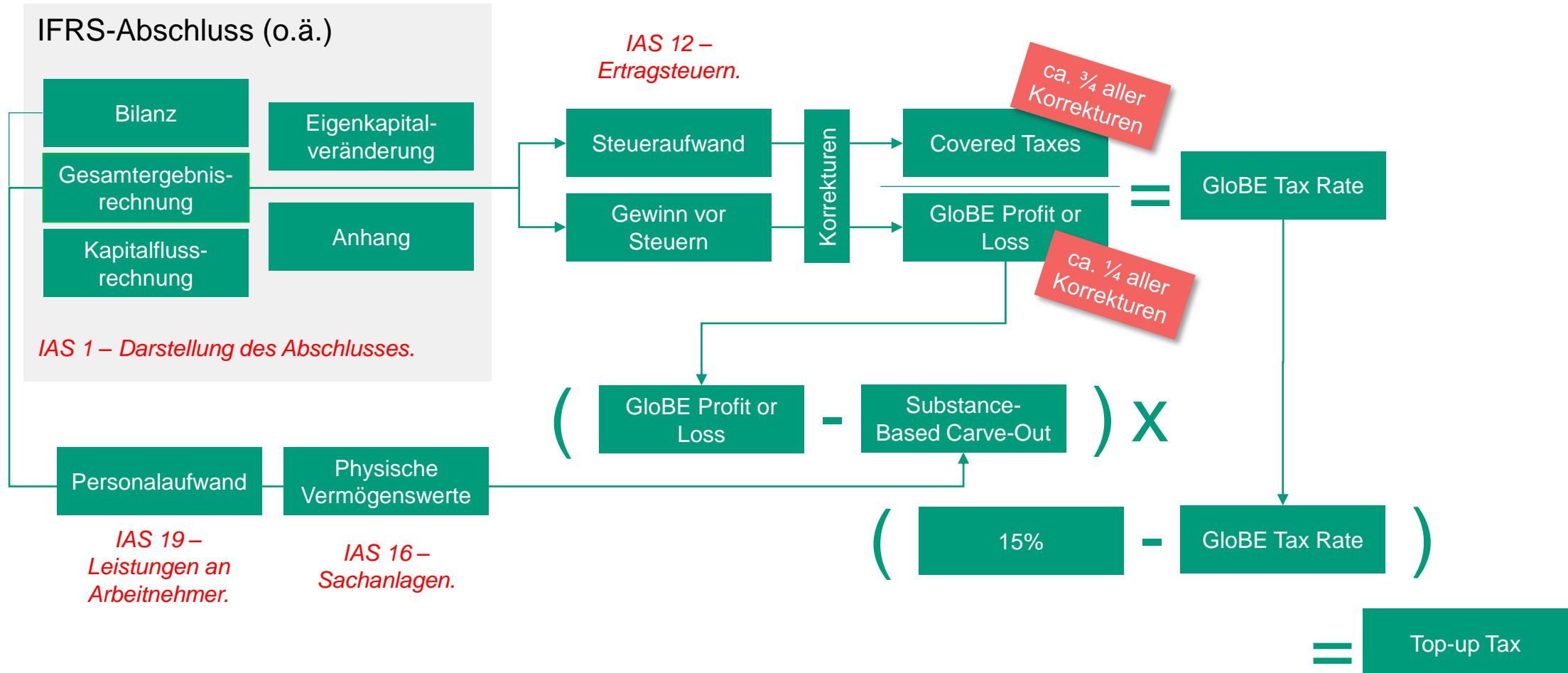


Bemessungsgrundlage

- System, welches mit dem Schweizer Massgeblichkeitsprinzip vergleichbar ist:
 - Abschluss nach einem „True and Fair View“-Rechnungslegungsstandard; plus
 - Korrekturvorschriften in Bezug auf Gewinn vor Steuern (vgl. [Folie 27 ff.](#)) und erfasste Steuern (vgl. [Folie 32 ff.](#))
- Akzeptierte Rechnungslegungsstandards (*Accetable financial accounting standard*; Art. 10.1.1 MR)
 - IFRS;
 - US GAAP;
 - Swiss GAAP FER;
 - Unklar: FINMA GAAP;
 - + viele weitere Standards.



Mehrstufiges System





Illustratives, stark vereinfachtes Beispiel

Other primary results		31.12.2022	31.12.2021	31.12.2020
Operating income		3,853.3	3,857.8	-0.1
Personnel expenses	4	1,685.6	1,660.7	1.5
General expenses	5	775.0	682.6	13.5
Depreciation of property and equipment	11	93.7	95.7	-2.1
Amortisation and impairment of customer relationships	12	62.0	57.9	6.9
Amortisation and impairment of intangible assets	12	154.0	102.2	-50.7
Operating expenses		2,770.2	2,599.1	6.6
Profit before taxes		1,083.0	1,258.7	-14.0
Income taxes	6	134.0	176.1	-23.9
Net profit		949.1	1,082.7	-12.3

	Note	31.12.2022 CHF m	31.12.2021 CHF m
Assets			
Cash and balances at central banks		11,906.0	19,851.2
Due from banks		4,108.9	4,574.2
Receivables from securities financing transactions	22	1,300.0	24.1
Loans	25	44,584.2	50,417.1
Financial assets measured at FVTPL	8/24	13,032.6	14,589.1
Derivative financial instruments	23	2,825.7	2,086.6
Financial assets designated at fair value	24	277.7	322.9
Financial assets measured at FVOCI	9/25	13,492.8	13,360.6
Other financial assets measured at amortised cost	10	3,802.3	-
Investments in associates	30	28.3	28.9
Property and equipment	11	607.7	514.6
Goodwill and other intangible assets	12	2,536.2	2,660.7
Accrued income and prepaid expenses		535.6	418.9
Deferred tax assets	6	45.4	28.3
Other assets	16	6,560.3	7,428.5
Total assets		105,643.7	116,305.8

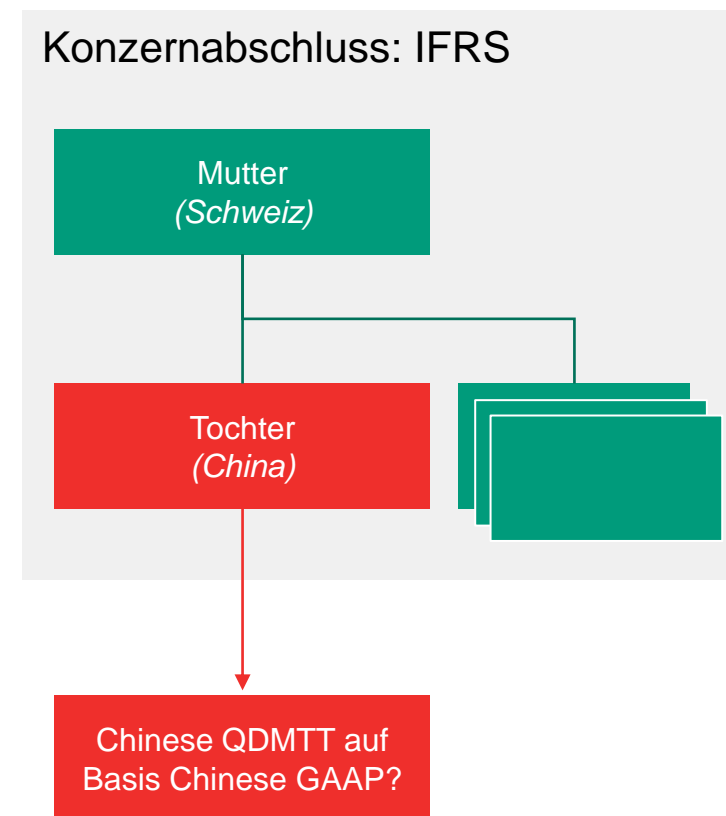
Income Taxes / Covered Taxes *)	134.0
Profit before Taxes / GloBE Profit or Loss *)	1'083.0
GloBE Tax Rate	12.4%
Profit before Taxes / GloBE Profit or Loss *)	1'083.0
Personnel expenses	-1'685.6
davon 5%	-84.3
Property and Equipment, Durchschnitt 2021 und 2022 (514.6 + 607.7) / 2 =	-561.2
davon 5%	-28.1
Substance-Based Carve-Out	-112.4
Taxable GloBE Profit or Loss	970.6
Steuersatzdifferenz 15.0% - 12.4% =	2.6%
Top-up Tax	25.2

*) Annahme: keine Korrekturen

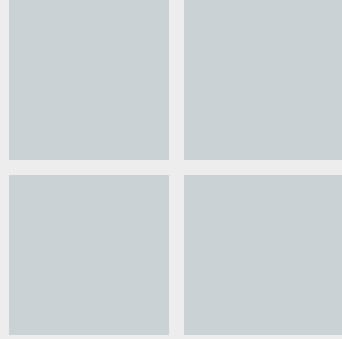


Abweichungen nationale Ergänzungssteuer („QDMTT“)

- Die OECD verlangt, dass die nationale Ergänzungssteuer „konsistent“ ist mit dem Design und dem Ergebnis der OECD-Musterregeln;
- Grundsätzlich 1:1 Umsetzung der OECD-Musterregeln;
- Jedoch erlaubt die OECD gewisse Abweichungen, soweit das Ergebnis für die Konzerne „nicht vorteilhafter“ ist (nicht abschliessend):
 - Anderer Rechnungslegungsstandard als Konzernstandard (!);
 - Korrekturvorschriften gemäss Art. 3 MR nicht notwendig, soweit nicht relevant für das nationale Steuerrecht;
 - Substance-Based Carve-Out für Staaten freiwillig.



Agenda

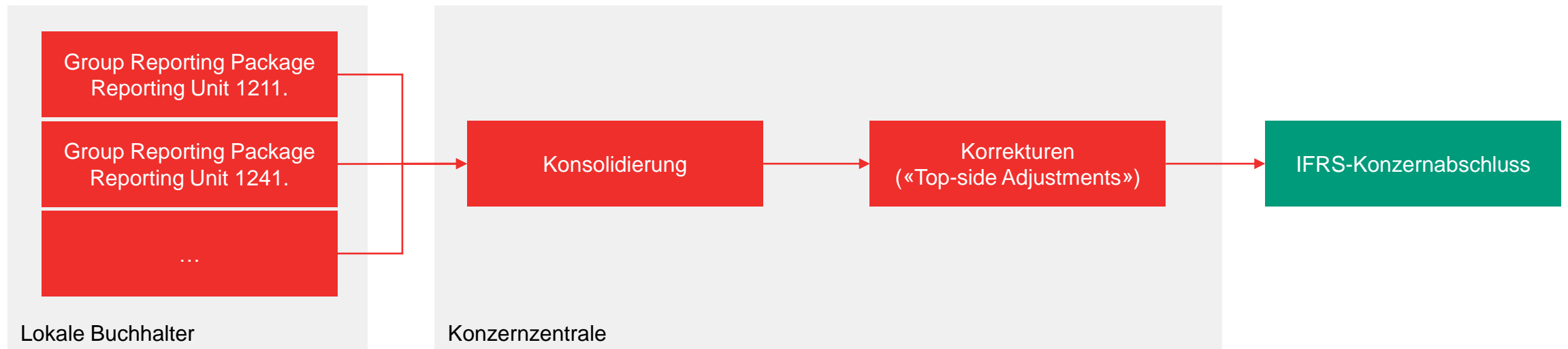


1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. **Massgebliche Ausgangsgrösse**
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. Erfahrungen aus der Praxis / Q&A



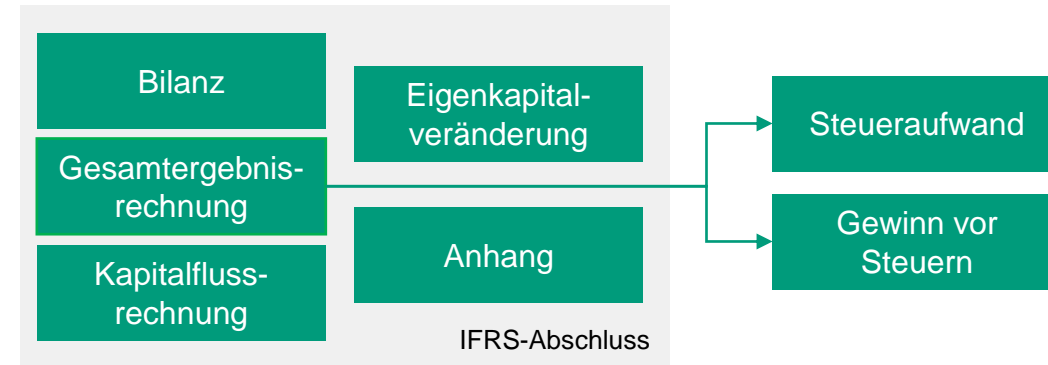
Funktionsweise Konsolidierung

- Einzelne Konzerngesellschaften erstellen grundsätzlich keinen IFRS-Einzelabschluss;
- Liefern nur ein konzernspezifisches „Group Reporting Package“ an die Konzernzentrale mit Zahlen und Informationen, welche die Basis für die Erstellung des Konzernabschlusses ist;
- Verschiedene IFRS-Korrekturen werden durch die Konzernzentrale gemacht.





Ausgangsgrösse (Art. 3.1.2 MR)



- Meinung Hug: Die OECD verlangt von den einzelnen Konzerngesellschaften keinen IFRS-Einzelabschluss (**IAS 27 – Einzelabschlüsse**) unterstellt dennoch eine gewisse „Stand-alone-View“;

3.1.2. Financial Accounting Net Income or Loss is the net income or loss determined for a Constituent Entity (before any consolidation adjustments eliminating intra-group transactions) in preparing Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

Art. 3.1.2 MR

- Verschiedene praktische Herausforderungen (nicht abschliessend):
 - Push-Down Accounting im Rahmen einer Purchase Price Allocation (**IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse**);
 - Bewertung von Beteiligungen (**IAS 27.10 – Bewertung Beteiligungen im Einzelabschluss**).



Push-Down Accounting (1/2)

- Im Rahmen der Erstkonsolidierung einer erworbenen, kontrollierten Gesellschaft muss eine Purchase Price Allocation („PPA“) vorgenommen werden (vereinfacht):
 - (1) Erstbewertung nicht angesetzter Vermögenswerte und Schulden;
 - (2) Neubewertung angesetzter Vermögenswerte und Schulden;
 - (3) Differenz zwischen Kaufpreis und Vermögenswerte/Schulden: Goodwill.
- Diese Erst- und Neubewertung von Vermögenswerten und Schulden erfolgt nur im Rahmen des Konzernabschlusses, im Einzelabschluss gibt es keine Änderung;
- In der Praxis erfolgt jedoch häufig ein „Push-Down Accounting“, wonach die rapportierende Konzerngesellschaft dennoch die neuen Konzernwerte rapportieren muss;
- Kommentar zu den OECD-Musterregeln:

Taxes. A Constituent Entity may not take into account “push down” adjustments to the carrying value of assets and liabilities attributable to the purchase of a business if the acquisition date is on or after 1 December 2021.

Kommentar, Seite 44



Push-Down Accounting (2/2)

Illustratives Fallbeispiel

- Ein Konzern kauft die Gesellschaft A für 100 Mio. und kontrolliert diese anschliessend (=Konsolidierungspflicht);
- Das IFRS-Eigenkapital der Gesellschaft A beläuft sich auf 80 Mio. (Vermögenswerte 120 Mio., Schulden 40 Mio.);
- Die Gesellschaft hat eine selbst geschaffene, unter IFRS nicht angesetzte Marke mit einem Wert von CHF 10 Mio.

	Zahlen Gesellschaft A	Zahlen für Konsolidierung
Vermögenswerte	120	120
Immaterielle Vermögenswerte (Marke)	0 *)	10
Goodwill ($100 - 120 - 10 + 40 = 10$)	0 **)	10
Schulden	40	40
Eigenkapital	80	100

Gesellschaft A muss korrigierte Zahlen für Konsolidierung liefern.

*) Aktivierungsverbot **IAS 38.63**

***) Aktivierungsverbot **IAS 38.48**



Bewertung von Beteiligungen

- In einer „Stand-alone View“ müssen gehaltene Beteiligungen korrekt bewertet werden;
- **IAS 27.10** regelt diese Fragestellung bei der Erstellung eines IFRS-konformen Einzelabschlusses;

10 Stellt ein Unternehmen Einzelabschlüsse auf, so hat es die Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen entweder

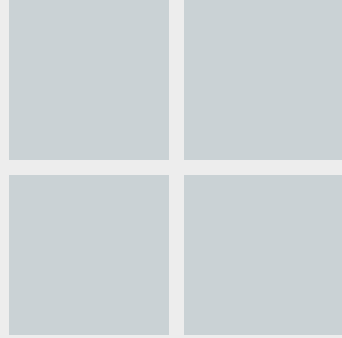
- (a) zu Anschaffungskosten oder
- (b) in Übereinstimmung mit IFRS 9 oder
- (c) anhand der in IAS 28 beschriebenen Equity-Methode zu bilanzieren.

Es muss für alle Kategorien von Anteilen die gleichen Rechnungslegungsmethoden verwenden. Zu Anschaffungskosten oder anhand der Equity-Methode bilanzierte Anteile sind nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* zu bilanzieren, wenn sie als zur Veräußerung oder zur Ausschüttung gehalten eingestuft werden (oder zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung oder zur Ausschüttung gehalten eingestuft ist). Die Bewertung von Anteilen, welche gemäß IFRS 9 bilanziert werden, wird unter diesen Umständen beibehalten.

IAS 27.10

- Im Konzernalltag werden im Group Reporting Package Beteiligungen häufig operativ nicht bewertet, sondern mit den historischen Anschaffungs- oder Gründungskosten weitergeführt (ohne ggf. notwendige Wertberichtigung).

Agenda

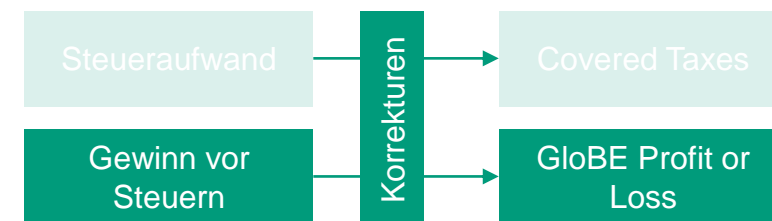


ca. 1/4 aller
Korrekturen

1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. Massgebliche Ausgangsgrösse
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. Erfahrungen aus der Praxis / Q&A



Ermittlung „GloBE Profit or Loss“



- Ausgangsgrösse: IFRS-Gewinn vor Steuern (**IAS 1.82**) jeder einzelnen Konzerngesellschaft;
- Verschiedene Korrekturvorschriften (nicht abschliessend):
 - Ausschluss gewisser Dividenden (Art. 3.2.1 lit. a MR; [vgl. Folie 29](#));
 - Ausschluss von buchmässigen Zu- und Abschreibungen von Beteiligungen (Art. 3.2.1 lit. b MR; **IAS 27.10**);
 - Einschluss von Neubewertungsgewinnen und -verlusten, welche erfolgsneutral über das OCI gebucht wurden (Art. 3.2.1 lit. c MR; **IAS 16 - Sachanlagen**);
 - Ausschluss gewisser Aufwendungen (insb. Bussen und Bestechungsgelder, Art. 3.2.1 lit. f MR);
 - Ausschluss von korrigierten Vorjahresfehlern und Änderungen aufgrund modifizierter IFRS-Standards (Art. 3.2.1 lit. h MR; **IAS 8 – Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler**);
 - Ausschluss Abgrenzungen bzw. Einschluss Zahlungen für Pensionskassen (Art. 3.2.1 lit. i MR; **IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer**; [vgl. Folie 30 f.](#)).



Dividenden

- Divergierendes System OECD-Musterregeln vs. Schweizer Gewinnsteuerrecht.

	OECD-Musterregeln	DBG/StHG
Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none">• Beteiligungsquote $\geq 10\%$; oder• Haltedauer ≥ 12 Monate	<ul style="list-style-type: none">• Beteiligungsquote $\geq 10\%$; oder• Verkehrswert \geq CHF 1 Mio.
System	<ul style="list-style-type: none">• Direkte Freistellung der Bruttodividenden (inkl. der damit zusammenhängenden Steuern).	<ul style="list-style-type: none">• Indirekte Freistellung der Nettodividenden.



Abgrenzung Pensionskassen (1/2) (IAS 19)

1.1.–31.12.

	Anhang	2020 MCHF	2019 MCHF
Nettoumsatz	28	2 986,1	3 082,9
Warenaufwand		788,7	859,9
Personalaufwand		750,4	752,1
Abschreibungen	9	126,6	127,4
Amortisationen von immateriellen Anlagen	11	27,2	19,9
Sonstiger Betriebsaufwand, netto	23	521,7	567,0
Total Betriebsaufwand, netto		2 214,6	2 326,3
Betriebsergebnis (EBIT)		771,5	756,6

Geschäftsbericht Geberit Gruppe 2020

Umfasst u.a. Sozialversicherungsbeiträge (IAS 19.5).

Leistungsorientierte Pläne (IAS 19.55 ff.).

Beitragsorientierte Pläne (IAS 19.50 ff.).

Die Netto-Personalvorsorgeaufwendungen aller leistungsorientierten Pläne der Gruppe beliefen sich auf:


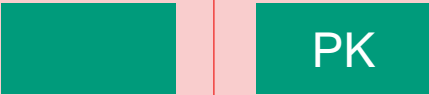
	2020 MCHF	2019 MCHF
Laufender Dienstzeitaufwand	40,3	35,9
Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand	0,1	-3,6
(Gewinne) / Verluste bei Abgeltungen	0,0	-3,2
Beitragszahlungen der Arbeitnehmer	-11,2	-11,0
Nettozinsaufwand Personalvorsorge	1,9	4,0
Netto-Personalvorsorgeaufwendungen	31,1	22,1

2020 betrug der laufende Dienstzeitaufwand für die Schweizer Vorsorgepläne MCHF 25,7 (VJ: MCHF 23,1) und für die deutschen Vorsorgepläne MCHF 13,3 (VJ: MCHF 11,4). Der nachzuerrechnende Dienstzeitaufwand für die Schweizer Vorsorgepläne (Gemeinschaftsstiftung) betrug für das Jahr 2019 MCHF -3,6. Dies war ein technischer Effekt aufgrund von Plananpassungen gemäss IAS 19. Die zukünftigen Vorsorgeleistungen der aktiven Teilnehmenden wurden aufgrund der ständig steigenden Lebenserwartung und des niedrigen Zinsniveaus reduziert. Die Position «(Gewinne)/Verluste bei Abgeltungen» beinhaltet hauptsächlich einen positiven Einmaleffekt von MCHF -2,2 aus der Ablösung der Zusatzversicherungsdeckung für die Führungskräfte durch einen 1e-Vorsorgeplan. 2020 betrug der Nettozinsaufwand für die Schweizer Vorsorgepläne MCHF 0,0 (VJ: MCHF 0,0) und für die deutschen Vorsorgepläne MCHF 1,7 (VJ: MCHF 3,7).

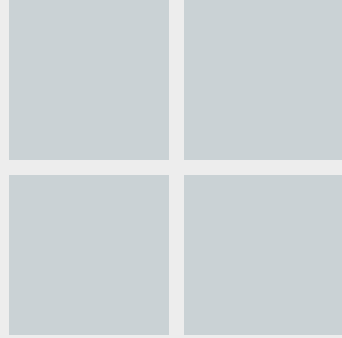
Bei beitragsorientierten Pensionsplänen werden die jährlichen Kosten als Prozentsatz der versicherten Gehälter ermittelt und ebenfalls in der Erfolgsrechnung erfasst. Die Gruppe hat über die Zahlung der Beiträge hinaus keine weiteren Zahlungsverpflichtungen.



Abgrenzung Pensionskassen (2/2) (IAS 19)

	Leistungsorientierte Pläne (IAS 19.55 ff)	Beitragsorientierte Pläne (IAS 19.50 – 19.54)
IFRS	<ul style="list-style-type: none">Vorsorgeeinrichtung wird transparent behandelt und der Konzerngesellschaft zugerechnet; Erfolgswirksame Erfassung: Dienstzeitaufwand, Nettozinsaufwand etc.	<ul style="list-style-type: none">Vorsorgeeinrichtung wird eigenständig behandelt und keiner Konzerngesellschaft zugerechnet; Erfolgswirksame Erfassung der geschuldeten Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung.
OECD-Musterregeln	Nur effektive Zahlungen an Vorsorgeeinrichtung (Art. 3.2.1 lit. i MR).	

Agenda

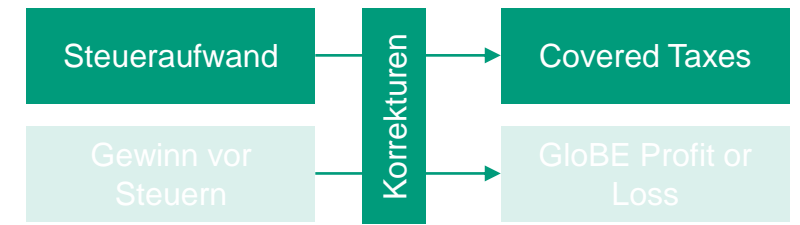


ca. $\frac{3}{4}$ aller
Korrekturen

1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. Massgebliche Ausgangsgrösse
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. Erfahrungen aus der Praxis / Q&A



Ermittlung „Covered Taxes“



- Ausgangsgrösse: Steueraufwand bestehen auf laufenden und latenten (Ertrag-)Steuern (**IAS 12 – Ertragsteuern**);
- Verschiedene, teilweise sehr anspruchsvolle Korrekturvorschriften:
 - Laufende Ertragsteuern ([Folie 37 ff.](#));
 - Latente Ertragsteuern ([Folie 40 ff.](#)).



Exkurs: Geplante Anpassung von IAS 12 (1/2)

- Entwurf IASB „International Tax Reform – Pillar Two Model Rules“.
 - Ergänzungssteuern (QDMTT, IIR, UTPR) fallen unter den Anwendungsbereich von IAS 12;
 - Aufgrund der OECD-Musterregeln dürfen *temporär* keine latenten Steuern angesetzt werden; von diesem Verbot nicht erfasst sind die laufenden Steuern;
 - Verschiedene neue Offenlegungspflichten im Anhang geplant. (u.a. Länder mit effektiven Steuersätzen unter 15%, erwartete Länder mit zu bezahlenden Ergänzungssteuern)
- Rückwirkende Anwendung ab 1. Januar 2023;
- Frist für Stellungnahme endete am 10. März 2023, finale Fassung im Q2/2023 erwartet.

4A

This Standard applies to income taxes arising from tax law enacted or substantively enacted to implement the Pillar Two model rules published by the Organisation for Economic Co-operation and Development, including tax law that implements qualified domestic minimum top-up taxes described in those rules.¹ Such tax law, and the income taxes arising from it, are hereafter referred to as 'Pillar Two legislation' and 'Pillar Two income taxes'. As an exception to the requirements in this Standard, an entity shall neither recognise nor disclose information about deferred tax assets and liabilities related to Pillar Two income taxes.



Exkurs: Geplante Anpassung von IAS 12 (2/2)

Illustratives Fallbeispiel

- Gesellschaft (Steuersatz: 10%) unterliegt der nationalen Ergänzungssteuer;
- Sie grenzt per Anschlussstichtag eine Verpflichtung gegenüber der Kaderversicherung von 1'000 ab (beitragsorientierter Plan, IAS 19.50 ff.);
- Die Zahlung von 1'000 an die Kaderversicherung wird im darauf folgenden Jahr erfolgen.

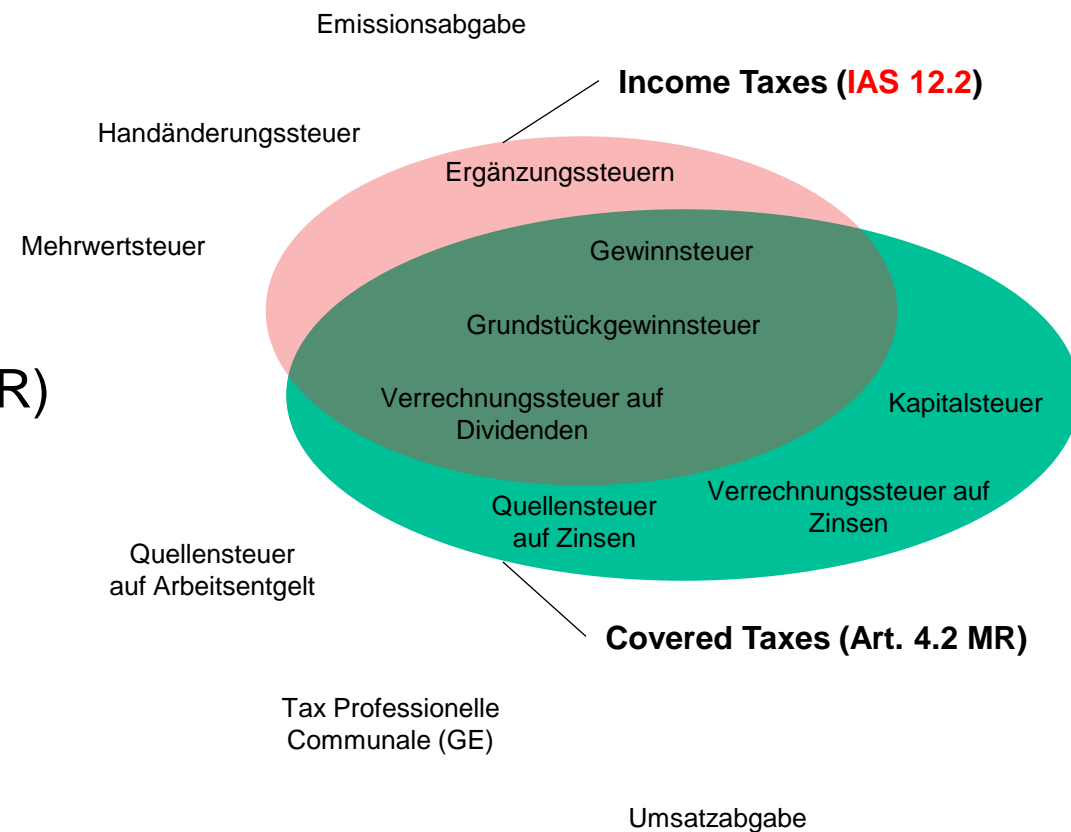
Verpflichtung ggü. Kaderversicherung

IFRS-Wert	1'000
Steuerwert OECD-Musterregeln <i>(Begründung: nur effektive Zahlungen können geltend gemacht werden, Art. 3.2.1 lit. i MR)</i>	0
Temporäre, abzugsfähige Differenz	1'000
Latenter Steuersatz; 15% - 10%	5%
Latentes Steuerguthaben (IAS 12.4A - Entwurf)	0



„Income Taxes“ vs. „Covered Taxes“

- **Income Taxes** (deutsch: Ertragsteuern; **IAS 12.2**)
 - Gewinnsteuer (Bund, Kanton, Gemeinde);
 - Grundstückgewinnsteuer (Kanton oder Gemeinde);
 - Verrechnungssteuer auf Dividenden;
 - Ergänzungssteuern (QDMTT, IIR, UTPR).
- **Covered Taxes** (deutsch: erfasste Steuern Art. 4.2 MR)
 - Income Taxes, jedoch ohne Ergänzungssteuern;
 - Kapitalsteuer (Kanton, Gemeinde);
 - Verrechnungssteuer auf Zinsen;
 - Meinung Hug: Quellensteuer auf Zinsen (Art. 94 DBG);
 - Theoretisch: zukünftige Tonnage Tax.





Laufende Steuern – Korrekturvorschriften

Viele ungeklärte
Rechtsfragen!

- Ausgangsgrösse: Verbuchter laufender Steueraufwand (current tax expense);
- Korrekturvorschriften:
 - Weitere, nicht über den Steueraufwand gebuchte „Covered Taxes“ (bspw. Kapitalsteuer; Art. 4.1.2 lit. a MR);
 - Erfolgswirksam erfasste tatsächliche Steuerpositionen auf exkludierten Positionen (Art. 4.1.3 lit. a MR);
 - Erfolgsunwirksam erfasste tatsächliche Steuerpositionen auf inkludierten Positionen (Art. 4.1.1 lit. c MR);
 - Fehlende subjektive Absicht zur Zahlung von Ertragsteuern innerhalb von drei Jahren (Art. 4.1.3 lit. a MR);
 - Ausbleibende Zahlung von abgegrenzten Ertragsteuern innerhalb von drei Jahren (Art. 4.6.4 MR);
 - Nachträgliche, aperiodische Auflösung («True-down») von zu hohen tatsächlichen Steuerverbindlichkeiten der Vorjahre (Art. 4.6.1 MR);
 - Unsichere Ertragsteuerpositionen (Art. 4.1.2 lit. c; Art. 4.1.3 lit. d MR).



Laufende Steuern – Fallbeispiel 1 (1/2)

Sachverhalt

- Eine Gesellschaft weist im Geschäftsjahr 2024 in der Position Steueraufwand von gesamthaft CHF 15 Mio. einen laufenden Steueraufwand von CHF 10 Mio. aus. Darin sind enthalten:
 - Mutmasslich geschuldete Gewinnsteuer für das Geschäftsjahr 2024 von CHF 9 Mio. und geschuldete schweizerische Ergänzungssteuer von CHF 2 Mio.;
 - Auflösung einer Abgrenzung für ein Steuerrisiko für das Jahr 2022 von CHF 2 Mio. (nicht mehr notwendig aufgrund einer Praxisanpassung der Steuerbehörden; **IFRIC 23**);
 - Erhöhung der Steuerabgrenzung für das Geschäftsjahr 2023 um CHF 1 Mio. (notwendig infolge eingereicherter Steuererklärung)
- In der Steuerabgrenzung in der Bilanz ist u.a. eine Abgrenzung für das Geschäftsjahr 2021 von CHF 4 Mio. enthalten.
- Im übrigen Geschäftsaufwand ist die für 2024 geschuldete Kapitalsteuer von CHF 0.5 Mio. und die nicht-rückforderbare Mehrwertsteuer von CHF 0.2 Mio. verbucht.
- **Frage:** Welche Korrekturvorschriften sind gemäss OECD-Musterregeln notwendig?



Laufende Steuern – Fallbeispiel 1 (2/2)

Lösungsvorschlag

Korrektur laufender Steueraufwand

Laufender Steueraufwand gemäss IFRS-Abschluss 2024	10.0
Mutmasslich geschuldete Ergänzungssteuer Geschäftsjahr 2024 <i>(Begründung: keine Covered Tax)</i>	-2.0
Auflösung unsichere Steuerposition Geschäftsjahr 2022 <i>(Begründung: Bildung/Auflösung von unsicheren Steuerpositionen nicht relevant)</i>	+2.0
Kapitalsteuer Geschäftsjahr 2024 <i>(Begründung: Covered Tax, nicht über IFRS-Steueraufwand gebucht)</i>	+0.5
<hr/>	
Total Covered Taxes	10.5

Keine Korrekturen

• Mutmasslich geschuldete Gewinnsteuer Geschäftsjahr 2024 <i>(Begründung: normale Covered Tax für das laufende Jahr)</i>	0.0
• True-up Steuerabgrenzung Geschäftsjahr 2021 <i>(Begründung: Kein True-down, Abgrenzung zu tief)</i>	0.0
• Mehrwertsteuer <i>(Begründung: keine Covered Tax)</i>	0.0



Viele ungeklärte
Rechtsfragen!

Latente Steuern – Korrekturvorschriften

- Ausgangsgrösse: Verbuchter latenter Steueraufwand (deferred tax expense);
- Korrekturvorschriften:
 - Erfolgswirksam erfasste latente Steuerpositionen auf exkludierten Positionen (Art. 4.4.1 lit. a MR);
 - Erfolg*sun*wirksam erfasste latente Steuerpositionen auf inkludierten Positionen (Art. 4.1.1 lit. c MR);
 - Neuerfassung latenter Steuerpositionen (ohne Verluste und Steuergutschriften) mit einem latenten Steuersatz von über 15% («Recast») (Art. 4.4.1 MR);
 - Anpassung latente Steuerpositionen infolge Änderung latenter Steuersatz von über/unter 15% (Art. 4.4.1 lit. d, 4.6.2, 4.6.3 MR);
 - Ausbleibende Zahlung latenter Steuerverbindlichkeiten innerhalb von fünf Jahren («Recapture»), mit Wahlrechten und Ausnahmen (Art. 4.4.4, 4.4.1 lit. b, 4.4.2 lit. a, 4.4.5, 4.4.7 MR);
 - Exkludierte latente Steuerpositionen (Art. 4.4.1 lit. b, 4.4.2 lit. a, 4.4.6 MR);
 - Latente Steuerguthaben auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten (Art. 4.4.1 lit. c, 4.4.2 lit. c, 4.4.3 MR);
 - Eintritt in GloBE-Regime (Art. 9.1.1 MR).



Latente Steuern – Fallbeispiel 2 (1/3)

Sachverhalt

- Eine Gesellschaft (Steuersatz: 20%) kauft eine Maschine für 1'000. Im ersten Jahr wird die Maschine auf 800 (IFRS) bzw. 600 (Handelsrecht/Gewinnsteuern) abgeschrieben. Die Maschine hat eine erwartete Nutzungsdauer von vier (Variante: sechs) Jahren.
- **Frage:** In welchem Umfang können gemäss OECD-Musterregeln latente Steuern als Covered Taxes geltend gemacht werden?



Latente Steuern – Fallbeispiel 2 (2/3)

Lösungsvorschlag

Nutzungsdauer vier Jahre

IFRS-Wert	800
Gewinnsteuerwert	600
Temporäre, zu versteuernde Differenz	<hr/> 200
Latenter Steuersatz	20%
Latente Steuerverbindlichkeit bzw. latenter Steueraufwand IFRS (Buchungssatz: <i>Steueraufwand / latente Steuerverbindlichkeit</i>)	40
Covered Taxes (200 x 15%) (Begründung: <i>Neufassung [«recast»] auf 15%, da latenter Steuersatz über 15% liegt</i>)	30

Art. 4.4.1 MR

4.4.1. The Total Deferred Tax Adjustment Amount for a Constituent Entity for the Fiscal Year is equal to the deferred tax expense accrued in its financial accounts if the applicable tax rate is below the Minimum Rate or, in any other case, such deferred tax expense recast at the Minimum Rate, with respect to Covered Taxes for the Fiscal Year subject to the adjustments set forth in Articles 4.4.2 and 4.4.3 and the following exclusions:



Latente Steuern – Fallbeispiel 2 (3/3)

Lösungsvorschlag

Variante: Nutzungsdauer sechs Jahre

IFRS-Wert	800
Gewinnsteuerwert	600
Temporäre, zu versteuernde Differenz	<hr/> 200
Latenter Steuersatz	20%
Latente Steuerverbindlichkeit bzw. latenter Steueraufwand IFRS (Buchungssatz: <i>Steueraufwand / latente Steuerverbindlichkeit</i>)	40
Covered Taxes (Begründung: <i>keine Geltendmachung, da keine «Zahlung» innert fünf Jahren [«recapture»]</i>) *)	0

**) Anmerkung: Unklar, ob gesamte latente Steuern oder nur anteilige nicht geltend gemacht werden können.*

4.4.7. Unclaimed Accrual means any increase in a deferred tax liability recorded in the financial accounts of a Constituent Entity for a Fiscal Year that is not expected to be paid within the time period set forth in Article 4.4.4 and for which the Filing Constituent Entity makes an Annual Election not to include in Total Deferred Tax Adjustment Amount for such Fiscal Year.



Latente Steuern – Fallbeispiel 3 (1/3)

Sachverhalt

- Eine Gesellschaft (Steuersatz: 12%) erzielt im Geschäftsjahr einen Verlust von 500. Die wirtschaftlichen Aussichten für die nächsten Jahre sind negativ (Variante: positiv).
- **Frage:** In welchem Umfang muss gemäss OECD-Musterregeln ein latentes Steuerguthaben berücksichtigt werden?



Latente Steuern – Fallbeispiel 3 (2/3)

Lösungsvorschlag

Negative Aussichten

Latentes Steuerguthaben IFRS (IAS 12.34)	0
Latentes Steuerguthaben OECD-Musterregeln, 15% x 500 <i>(Begründung: Ansatz eines fiktiven latenten Steuerguthabens)</i>	75
Covered Taxes <i>(Buchungssatz: latentes Steuerguthaben / latenter Steueraufwand)</i>	-75

IAS 12.34

Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften

34 Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Art. 4.4.2 lit. c MR

(c) Reduced by the amount that would be a reduction to the Total Deferred Tax Adjustment Amount due to recognition of a loss deferred tax asset for a current year tax loss, where a loss deferred tax asset has not been recognised because the recognition criteria are not met.



Latente Steuern – Fallbeispiel 3 (3/3)

Lösungsvorschlag

Variante: Positive Aussichten

Latentes Steuerguthaben IFRS (IAS 12.34), 12% x 500	60
Latentes Steuerguthaben OECD-Musterregeln, 15% x 500 <i>(Begründung: Ansatz eines fiktiven latenten Steuerguthabens)</i>	75
Covered Taxes <i>(Buchungssatz: latentes Steuerguthaben / latenter Steueraufwand)</i>	-75

Art. 4.4.3 MR

4.4.3. A deferred tax asset that has been recorded at a rate lower than the Minimum Rate may be recast at the Minimum Rate in the Fiscal Year such deferred tax asset is recorded, if the taxpayer can demonstrate that the deferred tax asset is attributable to a GloBE Loss. The Total Deferred Tax Adjustment Amount is reduced by the amount that a deferred tax asset is increased due to being recast under this Article.



Latente Steuern – Fallbeispiel 4 (1/2)

Sachverhalt

- Eine Gesellschaft hat eine zu versteuernde, temporäre Bewertungsdifferenz von 100. Aufgrund einer Gesetzesänderung steigt der Steuersatz von bisher 17% im nächsten Jahr auf neu 18%.
- **Frage:** In welchem Umfang können gemäss OECD-Musterregeln latente Steuern als Covered Taxes geltend gemacht werden?



Latente Steuern – Fallbeispiel 4 (2/2)

Lösungsvorschlag

Temporäre, zu versteuernde Differenz	100
Steuersatzerhöhung von 17% auf 18% (IAS 12.56)	1%
Latenter Steueraufwand (Buchungssatz: <i>Steueraufwand / latente Steuerverbindlichkeit</i>) (Erhöhung latente Steuerverbindlichkeit von 17% x 100 auf 18% x 100)	1
Covered Tax (Begründung: <i>blasse Steuersatzänderung, latente Steuerverbindlichkeit bei 15% «eingefroren»</i>)	0

Art. 4.4.1 lit. d MR

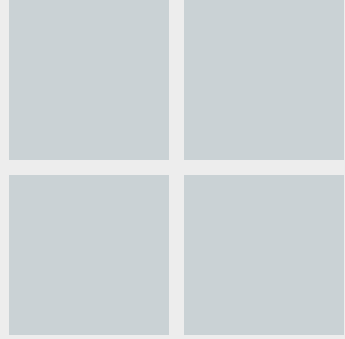
(d) The amount of deferred tax expense arising from a re-measurement with respect to a change in the applicable domestic tax rate; and



Zurechnung Steuern in Spezialfällen (Art. 4.3 MR)

- Betriebsstätten:
 - werden je nach Konzern als separate „Reporting Unit“ (i.d.R. bei organisatorisch eigenständigen Zweigniederlassungen, bspw. Banken und Versicherungen) oder als Bestandteil einer „Reporting Unit“ geführt;
 - Falls nicht separat: Zurechnung Steuern zu ausländischer Betriebsstätte (Art. 4.3.2 lit. a MR).
- Personengesellschaften:
 - Zurechnung Steuern an konzerninternen Gesellschafter und nicht Gesellschaft (Art. 4.3.2 lit. b MR).
- Quellensteuern:
 - *Dividenden*: ausschüttende Gesellschaft (nur, soweit konzerninterne Ausschüttung; Art. 4.3.2 lit. e MR);
 - Zinsen, Lizenzen, weitere Zahlungen: empfangende Gesellschaft.

Agenda



1. Funktionsweise globale Mindeststeuer
2. Ermittlung Ergänzungssteuer
3. Massgebliche Ausgangsgrösse
4. Ermittlung “GloBE Profit or Loss”
5. Ermittlung “Covered Taxes”
6. **Erfahrungen aus der Praxis / Q&A**



Erfahrungen aus der Praxis (1/5)

Datenqualität

- Rund $\frac{3}{4}$ allen notwendigen Datensätze bezieht sich auf **IAS 12** („Tax Accounting & Reporting“);
- „80/20-Fokussierung“ auf materielle Konzerngesellschaften funktioniert nicht mehr;
- Tax Accounting & Reporting folgt im Konzern einem Bottom-up-Ansatz ([vgl. Folie 22](#)):
 - Ausbildung lokaler Mitarbeiter;
 - Setzt Verständnis von IFRS und lokalem Steuerrecht voraus;
 - Tax Accounting-Tool mit klaren Anforderungen gemäss OECD-Musterregeln;
 - Kritischer Review der erhaltenen Angaben und Informationen, auch aus einer „OECD-Musterregeln“-Brille.
- Tracking der Haltedauer von Aktientitel für Dividendenfreistellung.



Erfahrungen aus der Praxis (2/5)

UNUSED TAX LOSSES CARRIED FORWARD (IAS 12.34 - 12.37)											
all figures in EUR											
Tax Losses Carried Forward arisen in Financial Year	Older	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
Year of expiry											
Provisional / final amount										Provisional	
Brought forward (-) from previous Financial Year(s)	0.00	0.00	0.00	0.00	-20'468'122.21	-16'352'967.33	-3'970'683.73	0.00	0.00		-40'791'773.27
> Thereof capitalized as Deferred Income Tax Asset (-)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00
- Deferred Domestic Income Tax Rate	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%		
- Deferred Income Tax Asset (-)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00
> Thereof not capitalized as Deferred Income Tax Asset (-)	0.00	0.00	0.00	0.00	-20'468'122.21	-16'352'967.33	-3'970'683.73	0.00	0.00		-40'791'773.27
Arising (-) in the current Financial Year										0.00	0.00
Utilized (+) against current Financial Year's profits	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5'076'272.00	15'346'075.00		20'422'347.00
Time expired (+) during current Financial Year	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00
Adjustment (-/+) due to Income Tax Return Filing	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00
Other adjustments (+/-)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00
Total available (-) as per 06-2022	0.00	0.00	0.00	0.00	-20'468'122.21	-16'352'967.33	-3'970'683.73	5'076'272.00	15'346'075.00	0.00	-20'369'426.27
> Thereof capitalized as Deferred Income Tax Asset (-)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
- Deferred Domestic Income Tax Rate	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	
- Deferred Income Tax Asset	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
> Thereof not capitalized as Deferred Income Tax Asset (-)	0.00	0.00	0.00	0.00	-20'468'122.21	-16'352'967.33	-3'970'683.73	5'076'272.00	15'346'075.00	0.00	-20'369'426.27
Comments	In 2017 DTA was created in the amount of 1.444k EUR, Released in 2019										



Erfahrungen aus der Praxis (3/5)

Korrekturvorschriften

- Hoher Komplexitätsgrad, gerade bei der „Helvetisierung“ der OECD-Musterregeln;
- Anwendung setzt detailliertes Fachwissen zu IFRS und insb. **IAS 12** voraus;
- Automatisierung („End-to-End-Prozess“) nur beschränkt umsetzbar, da verschiedene Korrekturvorschriften eine fachliche Einschätzung verlangen;
- Zuständigkeit für fachliche Fragen der Steuerpflichtigen?
- Verschiedene OECD-Musterregeln widersprechen dem Schweizer Steuerrecht:
 - Beteiligungsabzug ([vgl. Folie 29](#));
 - Zu-/Abschreibung von Beteiligungen.



Erfahrungen aus der Praxis (4/5)

Zeitlicher Aspekte

- Voraussichtliches Inkrafttreten: 1. Januar 2024;
- Erste Steuererklärung: 31. August 2026 (18 [später: 15] Monate nach Ende Steuerperiode);
- Erste Abgrenzung der geschuldeten Ergänzungssteuern bereits per 30. Januar 2024 (!);
 - Im Konzernalltag extrem kurze Frist für Erstellung Abschluss (wenige Tage bis Wochen).



Erfahrungen aus der Praxis (5/5)

Steuererklärung („GloBE Information Return“)

- Genauer Inhalt und Umfang noch unklar;
- Wird voraussichtlich sehr umfassend sein (mehrere hundert Seiten);
- Separate Steuererklärungen für nationale Ergänzungssteuern?
- Schweiz: im Verfahren der gemischten Veranlagung oder Selbstveranlagung?



Q&A





Thomas Hug

Der Referent ist dipl. Wirtschaftsjurist FH, dipl. Steuerexperte und Deputy Head Group Tax bei der Bank Julius Bär & Co. AG und zuständig für die konzernweite Implementierung der globalen Mindeststeuer (Pillar II). Er referiert und publiziert regelmässig zu Themen in seinem Fachbereich.



contact@thomashug.com



+41 79 756 04 62



Vielen Dank!



+41 79 756 04 62



contact@thomashug.com

