



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz

**Thomas Berndt / Patrick Engstler / Peter Hongler /
Jan-Marius Hübeler / Ariane Menzer / Florian Regli /
Raoul Stocker**

IFF-HSG Working Papers

Working Paper No. 2022-13

Entwurf Februar 2022

Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz

Arbeitspapier IFF-HSG

Entwurf per 15.2.2022

Inhalt

1. Executive Summary	7
2. Vorbemerkungen	15
3. Fallkonstellationen	15
4. Normative Überlegungen	16
4.1. Argument 1: Die globale Mindestgewinnsteuer wird die Gewinnsteuereinnahmen erhöhen und zu mehr Wohlfahrt führen	17
4.2. Argument 2: Die Mindestgewinnsteuer wird das «race to the bottom» beenden	20
4.3. Argument 3: Die globale Mindestgewinnsteuer wird Ungleichheiten im Inland verringern (implizites Argument)	22
4.4. Argument 4: Die globale Mindestgewinnsteuer wird globale Ungleichheiten verringern	28
4.5. Argument 5: Sie wird zu mehr Steuergerechtigkeit führen	30
4.6. Zwischenfazit	31
5. Völkerrechtskonformität	31
5.1. Vorbemerkungen	31
5.2. Die Genuine Link Doktrin	32
5.2.1. Erläuterung der Problematik	32
5.2.2. Verstoss gegen die Genuine Link Doktrin?	32
5.3. Löst eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen den Staaten das Problem?	39
5.3.1. Betreffend Genuine Link Doktrin	39
5.3.2. Betreffend DBA	41
5.4. Schlussfolgerung	41
6. Verfassungsrechtliche Kompetenzfragen	42
6.1. Auf Bundesebene (ohne Verfassungsänderung)	42
6.2. Auf Bundesebene (mit Verfassungsänderung)	44
6.3. Auf kantonaler Ebene	44
6.4. Hybride Ausgestaltung	45
7. Legalitätsprinzip	46
7.1. Vorbemerkungen zum Inclusive Framework und dessen Legitimation	46
7.2. Überblick über das Legalitätsprinzip	47
7.3. IFRS: Institutionelle Struktur und satzungsgemässe Ziele	50

7.3.1.	Übersicht	50
7.3.2.	Teilorgane der IFRS-Stiftung.....	51
7.3.3.	Satzungsgemässe Ziele.....	57
7.4.	Swiss GAAP FER: Institutionelle Struktur und satzungsgemässe Ziele	59
7.4.1.	Organe und Gremien der FER-Stiftung	59
7.4.2.	Satzungsgemässe Ziele.....	62
7.5.	Lobbyismus im Rahmen der Erstellung der Rechnungslegungsstandards	63
7.5.1.	Vorbemerkung.....	63
7.5.2.	Teilnahme am Standardsetzungsprozess des IASB	64
7.5.3.	Anerkennung von IFRS in der EU: ein Mechanismus zur Einflussnahme?	66
7.5.4.	Teilnahme am Projektprozess der FER-Stiftung	66
7.6.	Bisheriges Verhältnis Steuerrecht vs. Internationales Rechnungslegungsrecht.....	67
7.7.	Mögliche Umsetzungsvarianten	70
7.7.1.	Übersicht	70
7.7.2.	Welche Version?.....	70
7.7.3.	Welche Auslegung?.....	71
7.8.	Schlussbemerkungen.....	71
8.	Gleichbehandlungsgebot	73
8.1.	Vorbemerkung zur automatischen Anwedung.....	73
8.2.	Verfassungsrechtlicher Überblick	73
8.3.	Ungleichbehandlung aufgrund der GloBE Rules	74
8.3.1.	Auslegeordnung	74
8.3.2.	Der Gleichbehandlungsgrundsatz in der Anwendung	74
8.4.	Gibt es ein globales Gleichbehandlungsgebot?	77
8.5.	Besonderheit: Ungleichbehandlung aufgrund des Ausschlusses der Schiffahrtsindustrie	78
8.6.	Leistungsfähigkeitsprinzip	80
8.6.1.	Übersicht	80
8.6.2.	Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Anwendung der UTPR	82
8.6.3.	Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Besteuerung von noch nicht realisierten Erträgen	84
8.6.4.	Zwischenfazit.....	85
9.	Die Umsetzung der QDMTT in der Schweiz.....	86
9.1.	Steuerpolitische Grundüberlegungen	86
9.2.	Grundformel	87
9.3.	Steuerhoheit.....	88

9.3.1.	Erhebungskompetenz	88
9.3.2.	Fiskalkompetenz.....	89
9.3.3.	Regulatorische Koordination zwischen den Kantonen	90
9.3.4.	Einfluss auf NFA.....	91
10.	Ausgestaltung der QDMTT - Übersicht.....	92
11.	Bestimmung des anwendbaren Rechnungslegungsstandards («Financial Accounts»)	93
11.1.	Grundlagen und beziehbare Rechnungslegungsstandards	93
11.2.	Differenzen zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards und der Buchführung nach dem schweizerischen Obligationenrecht	97
11.2.1.	Ausgangslage und Fokussierung auf IFRS	97
11.2.2.	Konzeptionelle Unterschiede als Faktor für den zeitlich unterschiedlichen Ausweis von Gewinnen	98
11.2.3.	Bewertung in den IFRS als massgebliche inhaltliche Differenz zu OR.....	101
11.2.4.	Ausgewählte Unterschiede zwischen IFRS und OR.....	105
11.3.	Überblick über die existierenden empirischen Bemessungsgrundlagenvergleiche	108
11.4.	Schlussfolgerung.....	113
12.	Ermittlung des «GloBE Income or Loss»	113
12.1.	Derivative Ermittlung als Grundmechanismus.....	113
12.1.1.	Grundmechanismus: «Financial Account» als Ausgangspunkt	113
12.1.2.	Funktionsweise in Zusammenhang mit «Other Comprehensive income» (OCI)	114
12.2.	Neue Massgeblichkeit der «Financial Accounts» und umgekehrte Massgeblichkeit	117
12.3.	Zusätzliche Komplexität durch Deklarationen in der Steuererklärung....	118
12.4.	Anpassungen der «Financial Accounts» zur Ermittlung des «GloBE Income or Loss».....	119
12.4.1.	Harmonisierung.....	119
12.4.2.	Wahlrechte	131
12.4.3.	Missbrauchsverhinderung.....	137
12.5.	Folgen der Koexistenz unterschiedlicher «Bücher»	137
12.5.1.	Parallele Führung verschiedener «Bücher» und Notwendigkeit eines inhaltlichen Vergleichs.....	137
12.5.2.	Kollisionen bei der Gewinnermittlung im Allgemeinen	141

12.5.3.	Kollisionen bei der Gewinnermittlung im Konzernverhältnis im Speziellen	144
13.	Ermittlung der «Adjusted Covered Taxes»	161
13.1.	Erfasste Steuern – Grundregel.....	161
13.2.	Ausgenommene Steuern	162
13.3.	Zuteilung der Covered Taxes.....	163
13.4.	Berechnung der Adjusted Covered Taxes	163
13.5.	Besonderheit Art. 4.1.5. MR.....	164
13.6.	Additions gemäss Art. 4.1.2. MR	164
13.7.	Reductions gemäss Art. 4.1.3. MR.....	165
13.8.	Korrekturen nach Art. 4.4. MR.....	166
13.9.	Covered Taxes als Teil des Other Comprehensive Income	168
13.10.	Post-filing Adjustments and Tax Rate Changes.....	171
14.	Die Einführung der IIR in der Schweiz.....	171
14.1.	IIR vs. Qualified IIR	171
14.2.	Anwendungsvoraussetzungen.....	173
14.3.	Funktionsweise	173
14.3.1.	Top-Up Tax.....	173
14.3.2.	Parent’s Inclusion Ratio.....	174
14.4.	IIR vs. QDMTT	176
14.4.1.	Aufteilung innerhalb der Schweiz	176
14.5.	Besonderheit bei Partially-Owned Parenty Entities und bei Intermediate Parent Entities.....	176
14.5.1.	Übersicht	176
14.5.2.	Anrechnung von bereits bezahlten Steuern unter einer IIR ...	177
15.	Die Einführung der UTPR in der Schweiz.....	177
15.1.	UTPR vs. Qualified UTPR.....	177
15.2.	Funktionsweise	178
15.3.	Aufteilung der Top-Up Tax	178
16.	Einführung eines Tax Credits	179
17.	Alternativsteuer.....	180
18.	Steuerstrafbestimmungen.....	180

1. Executive Summary

Nach einer ersten Durchsicht der «Model Rules» empfehlen wir im Rahmen des innerstaatlichen Implementierungsprozesses Folgendes zu beachten:

Normative Überlegungen

- Die globale Mindestgewinnsteuer ist weiterhin abzulehnen. Es sind keine überzeugenden normativen Argumente für deren Einführung ersichtlich. Sie wird weder zu weniger Ungleichheiten führen, noch das «race to the bottom» beenden. Sie wird zudem auch weder die Steuergerechtigkeit noch die Wohlfahrt erhöhen. Allerdings ist die politische Realität eine andere und die tatsächliche Einführung in der Schweiz scheint sehr wahrscheinlich.
- Fiskalpolitisch gibt es überzeugende Gründe, sowohl eine «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) als auch eine «Income Inclusion Rule» (IIR) einzuführen. Die Notwendigkeit der Einführung einer «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) ist noch genauer zu prüfen.
- Eine institutionelle Reform der OECD und/oder des Inclusive Frameworks, zumindest hinsichtlich der steuerpolitischen Entscheidungsträger, ist zentral und politisch voranzutreiben. Die Schweiz soll im Rahmen der Arbeiten der OECD und des Inclusive Frameworks zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer auf institutionelle Schwächen hinweisen. Andernfalls drohen auch die Peer Review-Prozesse zu willkürlichen Prüfungen zu verkommen. Eine globale Steuerharmonisierung verlangt auch klare institutionelle Zuständigkeiten. Momentan sind diese nicht gegeben.

Völkerrechtskonformität

- Die Einführung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz verstösst gegen Völkerrecht – insbesondere gegen die Genuine Link Doktrin, aber auch gegen Verpflichtungen in Doppelbesteuerungsabkommen.
- Ob und in welcher Form ein mögliches multilaterales Abkommen zur Umsetzung von Pillar 2 diese Völkerrechtswidrigkeit beseitigt, ist vertieft zu prüfen.
- Im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung in der Schweiz ist auf die mögliche Völkerrechtswidrigkeit hinzuweisen, um eine Anwendung der MR in der Schweiz nicht zu gefährden (Stichwort Schubert-Praxis). Andernfalls könnte die Umsetzungsgesetzgebung als «non-qualified» gelten.

Verfassungsrechtliche Kompetenzfragen

- Die Einführung der «Income Inclusion Rule» (IIR), der «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) oder der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) würde auf Bundesebene eine Verfassungsänderung verlangen.
- Auf kantonaler Ebene ist die Einführung der «Income Inclusion Rule» (IIR), der «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) und der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) in den allermeisten (allenfalls sogar in allen) Kantonen ohne Verfassungsänderung möglich.
- Momentan ist eine hybride Variante vorgesehen, bei der die Bundesverfassung den Kantonen die Erhebung der «Income Inclusion Rule» (IIR), der «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) und der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) vorschreibt. Bei der Formulierung dieser Verfassungsbestimmung sind mögliche konfligierende Kompetenzen zwischen Bund und Kantonen zu klären und der Eingriff in die kantonale Steuersouveränität ist auf ein Minimum zu reduzieren

Legalitätsprinzip

- Eine mit dem Legalitätsprinzip konforme Mindestgewinnsteuer ist in der Schweiz möglich. Allerdings ist die Anzahl verwendeter Rechnungslegungsstandards für die Anwendung der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) auf wenige zu beschränken (IFRS, Swiss GAAP FER und allenfalls US GAAP und OR).
- Zudem ist im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung klarzustellen, welche Version dieser Standards jeweils gilt.
- Ein dynamisches Verständnis ist abzulehnen, da internationale Rechnungslegungsstandards evidentermassen anfällig für Lobbying sind und dies künftig einen direkten Einfluss auf die Fiskaleinnahmen haben wird. So besteht ein Risiko, dass Interessenvertreter versuchen werden, den Standardsetzungsprozess zu beeinflussen, um Gewinnsteuern zu reduzieren. Hierbei muss der Gesetzgeber das letzte Wort haben und Änderungen von Standards muss innerstaatlich jeweils zugestimmt werden.
- Zudem ist klarzustellen, welcher Wert den Interpretationsvorschlägen der Standardsetzer für die Anwendung der «Qualified Domestic Minimum Top-

up Tax» (QDMTT), der «Income Inclusion Rule» (IIR) und der «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) in der Schweiz zukommt.

Gleichbehandlungsgebot / Leistungsfähigkeitsprinzip

- Die Einführung einer «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) (dasselbe sollte auch für die «Income Inclusion Rule» (IIR) und die «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) gelten) ist einer moderaten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots folgend durchaus verfassungskonform. Die Einführung dieser neuen Steuer(n) führt nicht zu einer höchst stossenden Ausgestaltung des inländischen Steuersystems. Auch nach einer strikten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots ist nicht zwingend von verfassungswidrigen Steuern auszugehen, da durchaus auch sachliche Gründe deren Einführung rechtfertigen, so bspw. die Verhinderung der Höherbesteuerung von nahestehenden Personen im Ausland. Zudem würden einzelne Massnahmen – wie die Auszahlung von Subventionen – Abhilfe schaffen, falls das Gleichbehandlungsgebot in einer strikten Form verstanden wird.
- Sowohl die «Undertaxed Payments Rule» (UTPR), verstanden als Abzugsschranke, als auch die mögliche Besteuerung von noch nicht realisierten Einkünften aufgrund der Verwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards scheinen auf den ersten Blick mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Konflikt zu stehen, falls das objektive Nettoprinzip einen Teilgehalt dieses Prinzips darstellt. Allerdings scheint einer differenzierenden Betrachtung folgend eine verfassungskonforme Ausgestaltung möglich.

Umsetzung «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) in der Schweiz

- Die Veranlagung der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) soll durch die Kantone erfolgen.
- Die zusätzlichen Erträge aus der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) sollen den Kantonen zufallen. Diese sollen über deren Verwendung befinden – denkbar wären bspw. auch Zwecksteuern auf kantonaler Ebene (z.B. zum Schuldenabbau).
- Es ist zweifelhaft, ob es ein Expertengremium auf Bundesebene braucht, das einen Einfluss auf die Veranlagung in den Kantonen ausübt, der über denjenigen der traditionellen «Aufsicht Kantone» hinausgeht. Vielmehr erlauben es die bisherigen Gefässe der interkantonalen Zusammenarbeit (bspw. über

die Schweizerische Steuerkonferenz), das Know-How unter den Kantonen auszutauschen.

- Mögliche regulatorische Umsetzungsvarianten wären die Änderungen der Bundesverfassung (momentan vorgesehen) oder ein interkantonales Konkordat. Es wäre vermessen, im Rahmen dieser Abhandlung eine klare Empfehlung abzugeben, welcher Weg vorzuziehen ist. Allerdings scheint es sinnvoll, einen Plan B vorzubereiten, falls die Umsetzung mittels Änderung der Bundesverfassung bzw. anschliessender Verordnung nicht klappt. D.h. die Kantone sollten für die Eventualität planen, wonach eine Einführung auf Bundesebene scheitert. Insofern ist es sinnvoll, die Idee des interkantonalen Konkordats weiterzuverfolgen.
- Die QDMTT ist als Schattenrechnung zu konzipieren.

Zusammensetzung der Steuerberechnungsgrundlage bei den mit der Mindeststeuer neu einzuführenden Steuern (insbesondere QDMTT) und bei der bestehenden Gewinnsteuer des Bundes und der Kantone

- Mit der Einführung der Bestimmungen zur Mindeststeuer und der neuen Massgeblichkeit der «Financial Accounts» werden die praktischen Stärken und die bekannten Schwächen des gewinnsteuerlichen Massgeblichkeitsprinzips übernommen. Im Vordergrund steht dabei die umgekehrte Massgeblichkeit, mit welcher sich das Steuerrecht so stark auf den als Ausgangspunkt dienenden Rechnungslegungsstandard auswirkt, sodass dieser potenziell nicht mehr in der Lage ist, seine ursprüngliche Funktion zu erfüllen, und es zu Kollisionskonflikten der einzelnen Regelungsbereiche kommt. Neuere Untersuchungen zeigen auch, dass im Grunde eine Loslösung angezeigt wäre.
- Höchst problematisch erscheint, dass eine private Organisation oder ein ausländischer Staat mit der Standardsetzung die Besteuerungsgrundlage in der Schweiz bestimmt. Eine Milderung ist durch eine Eingrenzung der anwendbaren Standards möglich und angezeigt. Sodann ist ein innerstaatlicher Zustimmungsprozess vorzusehen.
- Durch die Parallelität der verschiedenen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften kommt es zu temporären und permanenten Differenzen der Bücher. Aus praktischen Überlegungen sind diese aber zu vermeiden, wobei sich aus realpolitischen Überlegungen eine Anpassung des schweizerischen Steuerrechts anbietet.

- Die beobachtbaren Differenzen können mit einem Ausbau der Konzernbesteuerung hin zu einer konsolidierten Besteuerung von Konzernen in der Schweiz weitgehend vermieden werden. Eine konsolidierte Besteuerung soll eine Verlustverrechnung zwischen Konzerngesellschaften, Zwischengewinneliminierung bei ausgewählten Transaktionen sowie die Freistellung von Dividenden und Kapitalgewinnen enthalten. An der temporären indirekten Verlustübernahme aus dem Ausland bei Tochtergesellschaften ist festzuhalten.
- Im Zusammenhang mit den Umstrukturierungsnormen ist sicherzustellen, dass die im schweizerischen Steuerrecht vorgesehenen Elemente auch unter die GloBE-Restrukturierung fallen. Aufgrund der den GloBE-Restrukturierungen zugrundeliegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise muss dies auch für die Vermögensübertragung im Konzern gelten. Alternativ kann die Vermögensübertragung im Konzern im innerschweizerischen Verhältnis als eine zulässige Abweichung vom Drittvergleichsgrundsatz betrachtet werden.
- Der Beteiligungsabzug führt in gewissen Konstellationen zu Verzerrungen, wobei aber das Prinzip anzuerkennen ist, dass diejenigen Aufwendungen, welche in direktem Zusammenhang mit nicht steuerbaren Einkünften stehen, auch steuerlich nicht abzugsfähig sein sollen. Dieses Prinzip wird von den GloBE-Gewinnermittlungsvorschriften nicht konsequent beachtet, weshalb es angebracht ist, das innerschweizerische Steuerrecht entsprechend zu revidieren.
- Die interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze können und sollen anwendbar bleiben, wobei insbesondere die quotenmässige Allokation im interkantonalen Verhältnis den Vorgaben zur Mindeststeuer nicht entgegensteht. Dies ist auch in der innerstaatlichen Umsetzungsgesetzgebung zu berücksichtigen bzw. explizit festzuhalten, um Rechtssicherheit zu schaffen.

Festlegung der erfassten Steuern («Covered Taxes»)

- Um Rechtssicherheit zu schaffen, empfiehlt es sich, die erfassten Steuern («Covered Taxes») in der innerstaatlichen Gesetzgebung explizit aufzuführen und mit einer dynamischen Bestimmung zu verknüpfen, wonach auch künftige, ähnliche Steuern darunterfallen. Auch das Legalitätsprinzip verlangt eine möglichst klare Darstellung der Bemessung der Steuer, wozu bei der Ausgestaltung der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) eben auch zählt, welche Steuern als «Covered Taxes» gelten.

- Insbesondere folgende Steuern sollten als «Covered Taxes» gelten: Gewinnsteuer (auf allen Ebenen), Kirchensteuern, Grundstückgewinnsteuern, kantonale Minimalsteuern, Tax professionelle (GE) und Kapitalsteuern.
- Genauer zu klären ist die Behandlung von in- und ausländischen Quellensteuern und das Verhältnis zur Steueranrechnung in der Schweiz.

Einführung der «Income Inclusion Rule» (IIR) in der Schweiz

- Die Veranlagung der Qualified «Income Inclusion Rule» (IIR) soll durch die Kantone erfolgen.
- Unseres Erachtens ist die Qualified «Income Inclusion Rule» (IIR) nicht ins existierende Gewinnsteuersystem gemäss DBG bzw. den kantonalen Steuergesetzen zu integrieren, sondern wie auch die «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) als Schattenrechnung zu verstehen. D.h. auch verfahrensrechtlich erfolgt nicht eine Integration in die DBG-Bestimmungen, sondern es sollten parallele Systeme aufgebaut werden.
- Die Qualified «Income Inclusion Rule» (IIR) ist so zu gestalten, dass, wenn immer möglich, kein Aufwand seitens der Steuerbehörden verursacht wird, aber gleichzeitig die Akzeptanz der «Income Inclusion Rule» (IIR) gewährleistet wird. Insofern plädieren wir dafür, sich für die Berechnung der «Income Inclusion Rule» (IIR), wenn immer möglich, an den vorhandenen Dokumenten im Ausland zu orientieren und einzig Plausibilitätsprüfungen durchzuführen – eine umfassende Untersuchungspflicht der Steuerbehörden in der Schweiz scheint nicht zielführend.
- Es ist zu empfehlen, die «Income Inclusion Rule» (IIR) im nationalen Recht als eigenen Mechanismus (unabhängig von der «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT)) zu implementieren. Dabei ist, wenn immer möglich, eine möglichst einfache und pragmatische Anwendung der «Income Inclusion Rule» (IIR) vorzusehen (bspw. beschränkte Untersuchungspflicht der Behörden).
- Falls sich neben der «Ultimate Parent Entity» (UPE) noch weitere Entitäten in der Schweiz befinden, stellt sich die Frage nach der Aufteilung der Einnahmen aus der «Income Inclusion Rule» (IIR). Nach unserem Dafürhalten ist eine Aufteilung der «Income Inclusion Rule» (IIR) zwischen den Kantonen nicht notwendig und wäre auch systemfremd, da einzig die UPE (und damit der UPE-Kanton) diese Mittel einnehmen sollte.

Einführung «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) in der Schweiz

- Die Veranlagung der Qualified «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) soll durch die Kantone erfolgen.
- Auf den ersten Blick scheint es prozessual einfacher, eine zusätzliche Steuer statt ein Abzugsverbot einzuführen. M.a.W. sollte in einer «Undertaxed Payments Rule» (UTPR)-Konstellation einzig die zusätzliche Top-Up Tax erhoben werden. An der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung sollte sich hingegen nichts ändern. Dies selbstverständlich nur, falls politisch überhaupt eine «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) eingeführt werden soll.
- Die in den «Model Rules» vorgesehene Aufteilung der «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) unter den Ländern könnte auf das interkantonale Verhältnis (d.h. auf die Aufteilung der UTPR im interkantonalen Verhältnis) angewendet werden – eine Art quotenmässige Ausscheidung anhand der Lohnkosten bzw. Sachanlagen.

Einführung Tax Credit

- Unseres Erachtens ist die Frage nach der Einführung dieses Tax Credits ein politischer Entscheid und kein steuersystematischer. Selbstverständlich kann argumentiert werden, dass durch einen solchen Tax Credit die Attraktivität der Schweiz steigt. Allerdings ist fraglich, wie sinnvoll es ist, Grossunternehmen potentiell besser zu stellen, zumindest insofern, als dass durch diesen Tax Credit tiefere Gewinnsteuersätze als die ordentlichen Gewinnsteuersätze auf kantonaler Ebene resultieren.
- Die Einführung eines harmonisierten Tax Credits wäre zudem ein signifikanter Eingriff in die Tarifautonomie der Kantone, der aus der neu einzuführenden Verfassungsbestimmung klar hervorgehen müsste.

Verfahrensrechtliche Fragen

- Mit den GloBE-Steuererklärungen müssen Unternehmen weitgehende Informationen zur Verfügung stellen. Es ist in der Ausführungsgesetzgebung zu klären, wie diese Informationen im Veranlagungsverfahren für die ordentlichen Gewinnsteuern verwendet werden können. Es bestehen teilweise Überschneidungen zu den Dokumentationsbestimmungen bei den Verrech-

nungspreisen (Abschn. OECD-Verrechnungspreisleitlinien), deren Verwertbarkeit eingeschränkt ist (insbesondere Country-by-Country Reporting für Risikoanalyse).

- Diese einschlägigen Bestimmungen in den «Model Rules» enthalten auch weitgehende Delegationen an das «GloBE Implementation Framework». Hier hat die Schweiz darauf hinzuwirken, dass die bestehenden institutionellen Schwächen beseitigt werden.

Alternativsteuer

- Auf die Einführung eines Alternativsteuersystems ist zu verzichten.

Finanzausgleich

- Die zusätzlichen Einnahmen aufgrund der IIR, der UTPR und der QDMTT sollten allenfalls für die Berechnung des Ressourcenpotentials im Rahmen des NFAs relevant sein. Technisch könnte dies so erfolgen, dass aufgrund der zusätzlichen Steuereinnahmen durch die IIR, UTPR und die QDMTT fiktive Gewinne errechnet werden, die gemäss DBG diesen Gewinneinnahmen zugrund liegen würden. Diese Gewinne wären wiederum relevant für den Ressourcenausgleich.
- Ansonsten sollte sich an der Grundidee des NFAs nichts ändern. Welche gesetzlichen Bestimmungen zu ändern sind, ist noch im Detail zu prüfen.

* * *

2. Vorbemerkungen

Bitte beachten Sie die folgenden Punkte:

- Beim vorliegenden Papier handelt es sich um ein Arbeitspapier. Aufgrund der Dringlichkeit haben wir uns entschieden, dieses Papier bewusst in Entwurfsform zu veröffentlichen, um einen Beitrag zur Umsetzung in der Schweiz zu leisten, die sehr zeitkritisch ist. Wir haben bewusst einen möglichst umfassenden Ansatz gewählt, sodass möglichst viele Themen besprochen werden, wobei aber für die einzelnen Themengebiete sicherlich noch eine vertiefte Auseinandersetzung notwendig ist.
- Auf Besonderheiten im Zusammenhang mit US GILTI wird nicht eingegangen. Die politischen Unsicherheiten sind momentan zu gross, als dass eine klare Empfehlung abgegeben werden kann. Auf optionale Empfehlungen, d.h. je nach weiterem Verlauf der politischen Diskussion in den USA und der Akzeptanz der GILTI Rules, wird vorliegend verzichtet.
- Das Arbeitspapier äussert sich nicht im Detail zum Zeitplan der Implementierung und auch nicht dazu, ob eine getrennte Implementierung (z.B. IIR bereits per 1.1.2023) sinnvoll und möglich wäre.
- Weitere Themen werden nicht besonders adressiert – namentlich der subjektive Geltungsbereich und die Entitäten, die von den MR ausgenommen sind. Ebenfalls werden verfahrensrechtliche Besonderheiten nur am Rande besprochen.
- Nachfolgend werden die Begriffe «Income Inclusion Rule» (IIR), «Undertaxed Payments Rule» (UTPR) und «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT) regelmässig verwendet. Je nach Ausgestaltung handelt es sich nicht um Steuern, sondern um Massnahmen, die steuerähnlich wirken sollen. Dennoch wird im Folgenden von «Steuern» bzw. «neu einzuführenden Steuern» gesprochen, um die Lesbarkeit zu vereinfachen.

3. Fallkonstellationen

Die folgenden Ausführungen nehmen verschiedentlich Bezug auf zwei unterschiedliche Fallkonstellationen – die Inbound- und die Outbound-Situation.

Bei der **Outbound-Situation** ist die UPE in der Schweiz steuerlich ansässig. D.h. es handelt sich umgangssprachlich um einen «Schweizer Konzern». Allerdings ist auch in dieser Situation zu bedenken, dass nicht nur die UPE in der Schweiz ist, sondern auch weitere direkte oder indirekte Tochtergesellschaften bzw. Betriebsstätten der UPE.

Die **Inbound-Situation** lässt sich negativ formulieren. Sie erfasst Situationen, in denen eine Gesellschaft oder eine Betriebsstätte in der Schweiz, die Teil eines Konzerns ist, in den Anwendungsbereich des GloBEs fällt.

4. Normative Überlegungen

Über Sinn und Unsinn einer globalen Mindeststeuer wurde schon viel geschrieben. Auch einzelne Autoren der vorliegenden Studie haben sich hierzu bereits an anderer Stelle geäußert.¹ Nachfolgend soll anhand der wichtigsten Argumente für die Mindestbesteuerung deren vermeintlich normative Grundlage aufgezeigt werden. D.h. es geht nicht um die Frage, ob die Schweiz die Model Rules² annehmen bzw. umsetzen soll, sondern vielmehr, ob eine globale Mindestgewinnsteuer ganz generell Sinn macht. Methodisch lässt sich dies am einfachsten anhand der Argumente aufzeigen, die für die Einführung der Mindestgewinnsteuer vorgebracht werden.³

Die folgenden Argumente wurden (explizit oder implizit) angeführt, um die zweite Säule, aus einer normativen Perspektive betrachtet, rechtfertigen.

- Sie wird die Gewinnsteuereinnahmen erhöhen
- Sie wird das «race to the bottom» beenden
- Sie wird Ungleichheiten im Inland verringern
- Sie wird globale Ungleichheiten verringern

¹ Vgl. HONGLER PETER/SCHALTEGGER CHRISTOPH/STOCKER RAOUL, Eine Mindestgewinnsteuer hilft der Globalisierung nicht, NZZ, 28. Juli 2021.

² Siehe OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 20. Dezember 2021, im Folgenden Model Rules (MR).

³ Vgl. zu diesem methodischen Vorgehen für normative Fragen bereits HONGLER PETER, Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime, Amsterdam 2019, 345 f.

- AbSie wird zu mehr Steuergerechtigkeit führen

In zehn Jahren werden wir beurteilen müssen, ob die normativen Argumente zur Stärkung einer globalen Mindeststeuer sich auch tatsächlich materialisiert haben. Daher sollen die Argumente, die zugunsten einer globalen Mindeststeuer vorgebracht werden, von Anfang an offengelegt und erläutert werden. Genau dies soll das Ziel der nachfolgenden Kapitel sein.

4.1. Argument 1: Die globale Mindestgewinnsteuer wird die Gewinnsteuereinnahmen erhöhen und zu mehr Wohlfahrt führen

Dieser erste Teil des im Titel verwendeten Arguments (d. h. «sie wird die Gewinnsteuereinnahmen erhöhen») wird von der OECD in verschiedenen Dokumenten ausdrücklich angeführt.⁴ Darin wird der Standpunkt vertreten, dass die zweite Säule unterstützt werden sollte, da sie zu höheren Gewinnsteuereinnahmen führen wird. Das Streben nach höheren Fiskaleinnahmen ist per se kein normatives Ziel⁵ und es überrascht daher nicht, dass die Position implizit mit einer anderen Begründung verknüpft wird, nämlich dass die globale Mindestgewinnsteuer zu mehr Wohlfahrt führen wird. Genauer gesagt handelt es sich um ein zweigliedriges Argument im folgenden Sinne:

1. Die zweite Säule wird zu höheren Gewinnsteuereinnahmen führen, wobei der genaue Umfang der zusätzlichen Fiskaleinnahmen von den Ausnahmeregelungen abhängt.⁶
2. Wenn es zu mehr Gewinnsteuereinnahmen kommt, wird die globale Mindestgewinnsteuer, verglichen mit einer Welt ohne diese zusätzlichen Gewinnsteuereinnahmen, zu mehr Wohlstand führen.

⁴ Vgl. bspw. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8. Oktober 2021, 15.

⁵ Auch wenn aus normativer Sicht gefordert wird, dass der Staat eine bestimmte Grösse haben sollte (bspw. 40 % Tax/GDP Ratio), hängt es immer noch davon ab, wie sich die Staatsausgaben zusammensetzen, um die Behauptung zu beweisen, dass das Streben nach mehr Steuereinnahmen per se eine gültige Forderung ist. Ist das normative Ziel nun eine Tax/GDP Ratio von 46.34 % wie Dänemark zu erreichen oder niedriger oder darüber? (für weitere Details OECD, Revenue Statistics 2020, 3. Dezember 2020).

⁶ Vgl. BARAKE MONA/CHOUC PAUL-EMMANUEL/NEEF THERESA/ZUCMAN GABRIEL, Revenue Effects of the Global Minimum Tax: Country-by-Country Estimates, EU Tax Observatory, Oktober 2021. Bei den Ausnahmeregelungen ist insbesondere auf den Substance Carve Out in Art. 5.3. MR hinzuweisen.

Es ist nicht Ziel der vorliegenden Studie, den ersten Teil des dargestellten Arguments per se in Frage zu stellen. Dies würde eine ökonomische und vor allem dynamische Analyse erfordern, im Rahmen derer die globalen Gewinnsteuereinnahmen einerseits mit einer globalen Gewinnsteuer und andererseits ohne dieselbe verglichen werden müssten. Einige allgemeine Bemerkungen sind gleichwohl möglich:

Erstens basiert die Analyse, wonach die globale Mindestgewinnsteuer zu zusätzlichen Einnahmen führen wird, auf mehreren Annahmen. Eine wichtige davon ist die Annahme, dass die Staaten keine Gegenmassnahmen ergreifen werden. Wie von Noked dargelegt,⁷ könnten die Staaten jedoch in einem ersten Schritt ihre primären Besteuerungsrechte schützen, indem sie die Unternehmenssteuersätze für Tochtergesellschaften, die dem GLoBE unterliegen, auf bis zu 15 % anheben, um die Anwendung der IIR oder der UTPR im Ausland zu unterbinden. Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, sehen auch die Model Rules diese Möglichkeit vor, eine sog. Domestic Top up Tax oder QDMTT einzuführen.⁸ Diesen Weg wird vermutlich auch die Schweiz beschreiten bzw. andere Staaten haben diesen Weg bereits beschritten.⁹

Dies bedeutet, dass insbesondere die IIR i.d.R. nicht zur Anwendung gelänge, da der Quellenstaat bereits höhere Gewinnsteuern eingeführt haben wird. Noch wichtiger ist jedoch, dass die Berechnungen über die Höhe der steuerlichen Mehreinnahmen die Tatsache ignorieren, dass Staaten die zusätzlichen Steuereinnahmen offen oder versteckt an die betroffenen Unternehmen zurückführen. Dies um gleichwohl attraktiv zu bleiben.¹⁰ Es ist daher keineswegs klar, ob die zusätzlichen Einnahmen durch die Einführung der IIR, der UTPR oder einer QDMTT zur Vermeidung der Anwendung der IIR oder der UTPR tatsächlich zu höheren Gewinnsteuereinnahmen führen werden, falls eine globale Betrachtung angestellt wird.

Zweitens ist Folgendes festzuhalten: Wenn das Ziel tatsächlich darin besteht, zusätzliche Steuereinnahmen zu generieren, müssen bei einer abschliessenden Be-

⁷ NOKED NOAM, Defense of Primary Taxing Rights, Virginia Tax Review 2021, 341 ff., 342.

⁸ Dazu unten Abschn.9.

⁹ Vgl. z.B. die Vereinigten Arabischen Emirate (CHATAR MOURAD/BAHOUS SARAH, UAE announces 9 % corporate income tax rate, sets tone on regional corporate tax competition, MNE Tax, 31. Januar 2022).

¹⁰ Gemäss Model Rules führt dies allerdings dazu, dass die IIR und die UTPR nicht mehr anerkannt werden («non-qualified»). Damit riskiert ein Staat aus dem System zu fallen, sodass anderen Staaten ihrerseits Gegenmassnahmen (d.h. IIR und UTPR) anwenden können.

wertung auch andere zusätzliche Steuereinnahmen oder Steuerausfälle berücksichtigt werden. Beispielsweise kann die globale Mindestgewinnsteuer auch zu mehr oder weniger Einnahmen bei der Einkommensteuer führen. Insbesondere kann sich eine Mindestgewinnsteuer verzerrend darauf auswirken, ob Unternehmen Dividenden oder Zinsen ausschütten, da die Unternehmen nach der Einführung der globalen Mindestgewinnsteuer mehr oder weniger Gewinne erzielen werden und damit auch mehr oder weniger Dividendenausschüttungspotential haben. Staaten könnten auch durch die zusätzlichen Einnahmen aufgrund der Mindestgewinnsteuer die Steuerprogression reduzieren. Daher kann die globale Mindestgewinnsteuer auch Auswirkungen auf die Einnahmen aus der individuellen Einkommensteuer haben, was zu berücksichtigen ist.¹¹

Was den zweiten Teil des obigen Arguments betrifft (d. h. die Annahme, dass die globale Mindestgewinnsteuer bzw. die zusätzlichen Steuereinnahmen wohlfahrtssteigernd sein werden), so ist unklar, ob mehr Steuereinnahmen tatsächlich die Welt verbessern oder zumindest die Wohlfahrt erhöhen werden. Betrachtet man das Verhältnis von Steuern zum BIP in verschiedenen Staaten,¹² so wird deutlich, dass der Steuerkuchen allgemein gewachsen ist in den letzten Jahrzehnten. Doch ist unklar, ob und inwieweit dies zu einer Erhöhung der Wohlfahrt geführt hat. Eine solche Analyse beginnt natürlich mit der Frage, was Wohlfahrt überhaupt bedeutet.¹³ Eine Möglichkeit, das Thema anzugehen, bestünde darin, das Rad nicht neu zu erfinden, sondern auf bestehende Ansätze zur Messung der innerstaatlichen Wohlfahrt respektive der weltweiten Wohlfahrt zurückzugreifen.

Denkbar wäre, dass eine neue Regulierung wie bspw. die globale Mindestgewinnsteuer, die zur Erfüllung der SDGs beiträgt, wohlfahrtssteigernd ist, da die SDGs als globaler Konsens gelten für die Frage, was wohlfahrtssteigernde Politik ist.¹⁴ Daher würde die Beurteilung erneut die Frage aufbringen, ob eine globale Mindestgewinnsteuer uns der Erfüllung der SDGs näher bringt oder ob wir ohne die globale Mindestgewinnsteuer besser fahren würden. Auf den ersten Blick scheinen solche Kalkulationen tatsächlich möglich zu sein, da bereits Indikatoren

¹¹ Solche Vorschläge werden auch in der Schweiz diskutiert.

¹² Siehe bspw. OECD, Revenue Statistics 2020, 3. Dezember 2020.

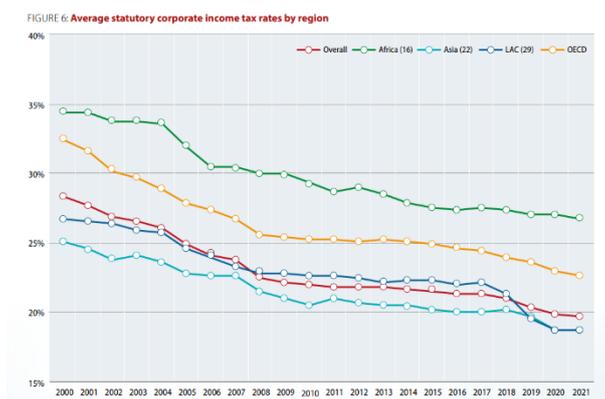
¹³ Natürlich ist der Begriff Wohlfahrt in den Wirtschaftswissenschaften, insbesondere in der Wohlfahrtsökonomie, weit verbreitet. Daher wurde die mögliche grenzüberschreitende Steuerharmonisierung bereits unter dem Blickwinkel der Wohlfahrtsökonomie betrachtet (siehe bspw. bereits KEEN MICHAEL, The Welfare Economics of Tax Co-ordination in the European Community: A Survey, Fiscal Studies, Mai 1993, 15 ff.).

¹⁴ Siehe bereits die Präambel der UN Resolution: UN General Assembly, Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development, A/RES/70/1, 25. September 2015.

zur Bewertung der SDG-Ziele verwendet werden.¹⁵ Ein offensichtliches Argument gegen ein solches Vorgehen ist allerdings, dass eine solche Beurteilung nicht zielführend ist, da hierfür eine Analyse erforderlich wäre, wie das zusätzliche Geld von den Staaten investiert werden würde. Dies ist in der Tat richtig und auch der Schlüsselfaktor, warum GloBE nicht per se eine wohlfahrtssteigernde Wirkung haben wird.

4.2. Argument 2: Die Mindestgewinnsteuer wird das «race to the bottom» beenden

Dieses Argument wurde von mehreren Organisationen¹⁶ angeführt, da die Gewinnsteuersätze in den letzten Jahren in der Tat (signifikant) gesunken sind, wie aus der folgenden Graphik hervorgeht.¹⁷



Um die Gültigkeit dieses Arguments zu prüfen, müssen verschiedene Elemente differenziert werden.

Zunächst einmal scheint es offensichtlich, dass die Staaten bei einer ordnungsgemässen Umsetzung des GloBEs keine Gewinnsteuersätze unterhalb der 15 % einführen werden. Daher könnte es tatsächlich sein, dass die GloBE Rules zu einem Plafond führen und die Gewinnsteuersätze künftig nicht mehr unter den 15 % liegen werden.

¹⁵ Vgl. UN General Assembly, Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development, A/RES/71/313, E/CN.3/2020/2, 6. Juli 2017.

¹⁶ Vgl. bspw. Tax Justice Network, Ten Reasons to Defend the Corporation Tax, 18. März 2015, 13.

¹⁷ OECD, Corporate Tax Statistics: Third Edition, 29. Juli 2021, 14.

Wir wissen jedoch noch nicht, wie diejenigen Staaten reagieren werden, deren Steuersätze über 15 % liegen. Wenn sie ihre Gewinnsteuersätze senken, ist das «race to the bottom» mit der zweiten Säule natürlich noch nicht beendet – zumindest der Steuerwettbewerb hin zu den 15 %. Je nachdem, wie die substanziellen Ausnahmeregelungen gestaltet sind, wird es ausserdem weiterhin einen Wettbewerb zwischen den Staaten geben, der in einem Wettlauf hin zu den 15 % enden könnte.¹⁸

Zweitens muss geprüft werden, ob weniger Druck auf den Gewinnsteuersätzen nicht zu einem stärkeren Wettbewerbsdruck in anderen Steuerbereichen wie der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen oder der Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge führen wird. Auch der Druck auf die Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen könnte sich dadurch erhöhen.¹⁹ Eine Beendigung des «race to the bottom» bei den Gewinnsteuersätzen könnte daher ein intensiveres «race to the bottom» z.B. bei der Besteuerung des individuellen Einkommens oder der Quellensteuer auslösen. In der Schweiz sind diesbezüglich ja bereits erste Ideen auf dem Tisch, wonach die Kantone durch die zusätzlichen Steuereinnahmen bspw. die Einkommenssteuerprogression senken könnten.²⁰

Schliesslich ist die Beendigung des «race to the bottom», auch wenn sie faktisch eintreten wird, nicht ein gültiges normatives Ziel. Denn durch die blossige Beendigung des «race to the bottom» wird sich nichts verbessern. Damit verknüpft ist natürlich die Annahme, dass die Beendigung des «race to the bottom» wiederum zu mehr Gewinnsteuereinnahmen führen wird, und dies spiegelt das zugrunde liegende normative Ziel dieser Position wieder. Die Gültigkeit dieses Arguments wurde oben in Abschn.4.1 diskutiert.

Wenn das «race to the bottom» durch die Einführung der globalen Mindestgewinnsteuer beendet wird, hat dies die weitere Konsequenz, dass Gewinnsteuersysteme verfestigt werden und damit einhergehend die Abhängigkeit von einer Steuer, die stark auf dem Erfolg des Marktes beruht, zunimmt. Diese Abhandlung ist nicht der richtige Ort, um diese Frage im Detail zu erörtern. Dennoch sollte

¹⁸ Für Details siehe DEVEREUX MICHAEL P./SIMMLER MARTIN/VELLA JOHN/WARDELL-BURRUS HEYDON, What Is the Substance-Based Carve-Out under Pillar 2? And How Will It Affect Tax Competition?, EconPol POLICY BRIEF 2021.

¹⁹ Vgl. bspw. das aktuelle Beispiel von Shell. Es stellte sich die Frage, ob die Quellensteuer auf Dividenden in der Höhe von 0 % ein entscheidendes Kriterium für die Ansiedlung ausschliesslich im Vereinigte Königreich war (siehe NARALLA SHADIA/RAVIKUMAR SACHIN, Shell ditches the Dutch, seeks move to London in overhaul, Reuters, 15. November 2021).

²⁰ Vgl. Eidg. Finanzdepartement. Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz, 13. Januar 2022.

zumindest hervorgehoben werden, dass eine stärkere Abhängigkeit von Gewinnsteuereinnahmen zur Folge hätte, dass man sich stärker auf Marktergebnisse verliesse und dass der Staat daher zusätzlichem Druck ausgesetzt wäre, das Verhalten der Unternehmen zu regulieren, ohne deren Unternehmensergebnisse zu beeinträchtigen (z.B. weniger Umweltschutz, weniger Schutz des Arbeitsrechts). Natürlich sind dies nur erste Überlegungen.²¹

4.3. Argument 3: Die globale Mindestgewinnsteuer wird Ungleichheiten im Inland verringern (implizites Argument)

Pascal Saint-Amans behauptete in einem Zeitungsinterview, die globale Mindestgewinnsteuer werde den Druck von der Mittelschicht nehmen oder zumindest zu einer Versöhnung zwischen der Mittelschicht und der Globalisierung führen.²² Dies ist ein überraschendes Argument, da es impliziert, dass die Mittelschicht entlastet wird.

Es ist allerdings äusserst schwierig zu beurteilen, ob die Mittelschicht durch den Vorschlag tatsächlich entlastet wird, da die Verringerung der Ungleichheiten im Inland (d. h. einschliesslich der Entlastung der Mittelschicht) durch verschiedene Massnahmen erreicht werden kann und – was noch wichtiger ist – das Ausmass der Ungleichheiten von der betreffenden Rechtsordnung abhängt.

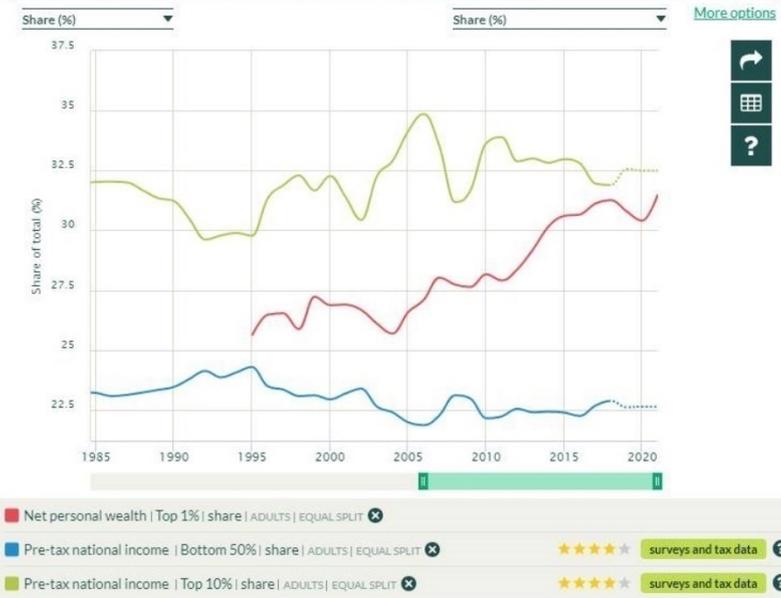
Die folgende Graphik zeigt z.B. den Unterschied zwischen der Schweiz und den USA, woraus hervor geht, dass die Einkommens- und Vermögensungleichheit sehr unterschiedlich sein kann und es entsprechend sachlogisch sehr schwierig ist durch ein globales Regulierungsprojekt in allen Ländern einen ähnlichen Effekt (d.h. die Reduktion der Ungleichheit) zu erzielen.²³

²¹ Das zugrunde liegende Konzept ist die kritische Theorie, wie sie von der Frankfurter Schule angewandt wird. Für weitere Details über die kritische Theorie im Allgemeinen siehe BOHMAN JAMES, *Critical Theory*, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 8. März 2005.

²² EISENRING CHRISTOPH/FISCHER PETER A., Interview mit Pascal Saint-Amans. Chefunterhändler der OECD: «Oh, ich liebe die Schweiz. Aber man kann nicht immer die eigene Souveränität betonen und gleichzeitig den anderen Ländern ihre souveränen Rechte verweigern», NZZ, 10. Juli 2021.

²³ Vgl. world.wid.

Income and wealth inequality, Switzerland, 1985-2021



Income and wealth inequality, USA, 1982-2021



Bevor wir darüber diskutieren, ob GloBE die Mittelschicht entlastet und bzw. oder ob es zu we²⁴niger Ungleichheiten führt, müssen wir zunächst prüfen, ob es überhaupt einen normativen Anspruch auf weniger Ungleichheit gibt. Dies ist ein Thema, das in der Philosophie intensiv diskutiert wird, und einige Philosophen haben diesbezüglich bereits ziemlich klare Richtlinien entwickelt, um zu prüfen, ob Ungleichheiten gerechtfertigt sind oder nicht. John Rawls beispielsweise vertritt die berühmte Ansicht, dass soziale und wirtschaftliche Ungleichheiten zulässig sind, sofern sie sich zum Nutzen der am wenigsten Begünstigten auswirken.²⁵ Dies ist ein konkretisierter Massstab, an dem wir messen können, ob das Ausmass der Ungleichheiten in einem Staat wie der Schweiz oder den USA gerechtfertigt ist, sprich ob die eben skizzierten Ungleichheiten zum Nutzen der am wenigsten Begünstigten bestehen oder nicht.

Sobald wir uns darüber einig sind, ob wir weniger oder mehr Ungleichheiten in einem bestimmten Land brauchen, müssen wir bewerten, wie sich die globale Mindestgewinnsteuer auf die existierenden Ungleichheiten auswirkt. Hierzu gibt es mindestens zwei Ansätze:²⁶

- Zum einen kann man sich explizit auf die *Einkommens- und Vermögensungleichheiten* konzentrieren, d. h. darauf, ob die zweite Säule die bestehenden Einkommens- und Vermögensungleichheiten in einem Staat verringert. Vor diesem Hintergrund könnte der Schwerpunkt beispielsweise auf den Gini-Koeffizienten liegen.
- Die andere Möglichkeit besteht darin, sich auf die Chancengleichheit zu konzentrieren, d. h. darauf, ob die zweite Säule die Chancengleichheit in einem Staat erhöht. Daher könnte der Schwerpunkt beispielsweise auf der Einkommensmobilität in relativen und absoluten Zahlen liegen.

Beide Fragen hängen von den einzelnen Staaten ab, ebenso wie die Massnahmen zur Reduzierung dieser Ungleichheiten. Wir werden in den folgenden Kapiteln kurz auf beide Fragen getrennt eingehen.

²⁴ Vgl. die folgende Datenbank <https://wid.world>.

²⁵ RAWLS JOHN, A Theory of Justice, Cambridge MA 1971.

²⁶ Diese Frage steht in engem Zusammenhang mit der philosophischen Debatte darüber, welche Art von Gleichheit erreicht werden will. Einer der wichtigsten Beiträge ist der folgende: SEN AMARTYA, Equality of What?, The Tanner Lecture on Human Value, Stanford University, 22. Mai 1979.

4.3.1.1. Einschränkung der Chancengleichheit

Auf den ersten Blick hat die Einführung neuer Steuern oder die Erhöhung bestehender Steuern wie z.B. der Gewinnsteuer keine direkten Auswirkungen auf die Chancengleichheit in einem Staat wie z.B. auf die relative oder absolute Einkommensmobilität. Es gibt eine umfangreiche Literatur darüber, wie gesellschaftlich mehr oder weniger Chancengleichheit erreicht werden kann.²⁷ Eine Verbesserung der Chancengleichheit hängt jedoch nicht nur davon ab, wie viel Steuereinnahmen ein Staat erzielt, sondern insbesondere auch davon, wie die Gesellschaft gesetzlich strukturiert ist und welche Mobilität in einer gesellschaftlichen Grundstruktur ermöglicht wird.

Um die GLoBE-Debatte mit der Verringerung der Chancenungleichheit in Verbindung zu bringen, müssten wir somit die Auswirkungen von staatlichen Entscheidungen messen, wie die zusätzlichen Einnahmen aus dem GLoBE ausgegeben werden und ob diese zusätzlichen Staatsausgaben zu mehr Chancengleichheit führen. Wir wissen jedoch nicht, ob und gegebenenfalls wie die Staaten die zusätzlichen Einnahmen aus den GLoBE Rules einsetzen werden.

Zudem sind die neu einzuführenden Steuern (IIR, UTPR, QDMTT) auch nicht als zweckgebundene Steuern konzipiert. Letzteres würde es zumindest teilweise ermöglichen, die zusätzlichen Steuereinnahmen mit der Chancengleichheit in einem Staat zu verknüpfen. Ein solches «earmarking» ist jedoch bisher nicht vorgesehen; innerstaatlich wäre dies wohl möglich.

Darüber hinaus ist es u.U. nicht der effizienteste Weg, Geld für die Verbesserung der Chancengleichheit auszugeben, da andere gesetzgeberische Massnahmen weniger kostspielig sind und zugleich eine effektivere Wirkung haben könnten. Wir können das Thema hier natürlich nicht in vollem Umfang abhandeln, aber mietrechtliche bzw. wohnungspolitische Massnahmen sowie auch bildungspolitische Massnahmen können erhebliche Auswirkungen auf die Chancengleichheit in einem Staat haben. Gleichzeitig erfordern diese Massnahmen nicht in gleichem Ausmasse Beiträge des Steuerzahlers, wie dies im Rahmen des GLoBEs erforderlich wäre.

²⁷ Vgl. bspw. CHETTY RAJ/HENDREN NATHANIEL, The Impacts of Neighborhoods on Intergenerational Mobility I: Childhood Exposure Effects, The Quarterly Journal of Economics 2018, 1107 ff.

4.3.1.2. Verringerung der Einkommens- und Vermögensungleichheiten

In Bezug auf die erste Form der Ungleichheiten (d. h. Einkommens- und Vermögensungleichheiten) ist es wiederum eine äusserst schwierige Frage, wie diese Ungleichheiten verringert werden können, und auch hierzu gibt es umfangreiche Literatur.²⁸ Eine Möglichkeit, sowohl Einkommens- als auch Vermögensungleichheiten zu verringern, wäre der «Robin-Hood-Ansatz», bei dem eine substanzzehrende Vermögenssteuer eingeführt wird, um das Vermögen umzuverteilen, wobei durch die Umverteilung des Vermögens auch das Einkommen (aus diesem Vermögen) umverteilt wird.²⁹ Eine andere Form könnte eine progressivere Einkommenssteuer sein. Aber auch degressive Einkommenssteuern können Ungleichheiten verringern und dies geht häufig vergessen. Es scheint oft eine axiomatische Behauptung zu sein, dass mehr Progression benötigt wird, um die Ungleichheit zu verringern. Indessen können Ungleichheiten auch bei Fehlen einer Progression verringert werden, und zwar dann, wenn das Gesamtsteueraufkommen erhöht und zugleich der Anteil der Ausgaben für die untersten Perzentile gesteigert wird. Dies hat das berühmte Lambert's Conundrum aufgezeigt:³⁰

Lambert's Conundrum

	1	2	3	4	Total
Original income x	10	20	30	40	100
Tax liability $t(x)$	6	9	12	15	42
Benefit level $b(x)$	21	14	7	0	42
Post-benefit income	31	34	37	40	142
Final income	25	25	25	25	100

Source: Lambert (2001, table 11.1, p. 278).

Es ist nicht das Ziel der vorliegenden Studie, den effektivsten Weg zur Verringerung der Einkommens- und Vermögensungleichheit zu finden. Vor allem scheint

²⁸ Siehe bspw. die zahlreichen Beiträge in Lustig Nora (Hrsg.), Commitment to Equity Handbook. Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, Washington DC 2018.

²⁹ Vgl. HONGLER PETER/VALTA MATTHIAS, Internationale Perspektiven der Vermögensbesteuerung, StuW 2021, 6 ff.

³⁰ So abgedruckt bei LUSTIG NORA/HIGGINS SEAN, Chapter 1. The CEQ Assessment: Measuring the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, in: Lustig Nora (Hrsg.), Commitment to Equity Handbook. Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, Washington DC 2018, 3 ff., 8.

es unmöglich zu sein, einen gemeinsamen Ansatz für die ganze Welt zu entwickeln, da die Unterschiede zwischen den einzelnen Staaten erheblich sind.³¹ Ausserdem scheinen die Menschen in einigen Staaten mit dem derzeitigen Niveau der Ungleichheiten und der Umverteilung zufrieden zu sein. Um auf die globale Mindeststeuer zurückzukommen, ist es sehr schwierig, ihre Auswirkungen auf die innerstaatlichen Ungleichheiten zu beurteilen.

Wir sind jedoch der Meinung, dass die globale Regulierung der Gewinnsteuer eine der schlechtesten (globalen) Möglichkeiten zur Verringerung von Vermögens- und Einkommensungleichheiten ist. Die beiden Hauptgründe sind die folgenden:

- Erstens beinhalten die MR – und das wurde bereits mehrfach gesagt – keine Ausgabenverpflichtungen und somit auch keine zweckgebundenen Steuern, obwohl die Ausgabenseite der zentrale Faktor für die Verringerung der Ungleichheiten ist. Da wir jedoch die Ausgabenseite nicht regeln, hat die Einführung einer globalen Mindeststeuer allenfalls keine oder nur sehr geringe Auswirkungen auf Ungleichheiten bzw. allenfalls wird sie sogar zu mehr Ungleichheiten führen.
- Zweitens ist insbesondere die Verteilung der Gewinnsteuerlast sowohl in geographischer Hinsicht als auch mit Blick auf die verschiedenen Vermögens- und Einkommenschichten in einer Gesellschaft alles andere als eindeutig. Letzteres ist auf die Unklarheit hinsichtlich der Gewinnsteuerinzidenz zurückzuführen,³² d. h. wir wissen nicht wirklich, wer die zusätzlichen Steuern, die im Rahmen der zweiten Säule erhoben werden, tragen wird. Wenn beispielsweise die zusätzlichen Gewinnsteuern hauptsächlich von gering qualifizierten Arbeitskräften im untersten Lohnsegment getragen werden, könnte die Einführung der globalen Mindeststeuer sogar zu grösseren Ungleichheiten führen. Was die geographische Verteilung der Steuerlast betrifft, so wissen wir auch nicht wirklich, welche Staaten mehr Steuereinnahmen erhalten werden. Natürlich gibt es Schätzungen der OECD, aber wie bereits erwähnt, lassen diese Schätzungen die Tatsache ausser Acht, dass die Staaten Gegenmassnahmen ergreifen werden. Sei es, dass Staaten mit einer Gewinnsteuer unter 15 %

³¹ Vgl. die folgende Datenbank <https://wid.world>.

³² Zum Thema «Tax Incidence» gibt es eine breitgefächerte Literatur. Vgl. bspw. FUEST CLEMENS/PEICHL ANDREAS/SIEGLOCH SEBASTIAN, Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany, *American Economic Review* 2018, 393 ff.

ihre Gewinnsteuersätze erhöhen bzw. eine QDMTT einführen und gleichzeitig die Mehreinnahmen an Unternehmen umverteilen, die den 15 % unterliegen, oder sei es, dass diese Staaten gleichzeitig andere Steuern senken (z.B. Eigenkapitalsteuern, Quellensteuern, Stempelgebühren usw.). Folglich ist es äusserst schwierig, die tatsächlichen geographischen Auswirkungen zu beurteilen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass mit der globalen Mindeststeuer das falsche Mittel gewählt wurde, wenn das Ziel tatsächlich darin bestand, die bestehenden Ungleichheiten im Inland zu verringern. Es wäre besser gewesen, sich auf die Harmonisierung von Einkommens- und respektive oder Vermögenssteuern zu konzentrieren oder die IIR, die UTPR oder die QDMTT als zweckgebundene Steuern zu gestalten, die zur Verringerung der Ungleichheiten investiert werden. Selbstverständlich wäre vorgängig zu prüfen, ob Ungleichheiten überhaupt reduziert werden sollen und dies tatsächlich ein Ziel der OECD oder des Inclusive Frameworks ist.

4.4. Argument 4: Die globale Mindestgewinnsteuer wird globale Ungleichheiten verringern

Wie bereits erwähnt, gibt es in Anlehnung an Rawls' Theorie der Gerechtigkeit das moralische Argument, dass Ungleichheiten innerhalb einer Grundstruktur insofern erstrebenswert sind, als dass sie den am schlechtesten gestellten Personen zugute kommen.³³ Man könnte jedoch auch argumentieren, dass die Grundstruktur für die Bewertung des Ausmasses der akzeptierten Ungleichheiten die Welt und nicht der Staat sein sollte.³⁴ Es handelt sich also um eine Ausweitung des Rawls'schen Differenzprinzips auf die Welt als Grundstruktur (sog. Kosmopolitismus).³⁵

Es liegt auf der Hand, dass die derzeit bestehenden Ungleichheiten auf globaler Ebene zu extrem sind, als dass sie den am schlechtesten Gestellten zugute kommen könnten,³⁶ und daher würde eine solche Position zur globalen Gerechtigkeit im Sinne des Kosmopolitismus eine erhebliche Umverteilung von den reichen zu den armen Ländern erfordern. Erneut ist diese Studie der falsche Ort, um eine

³³ Vgl. Abschn. 4.3.

³⁴ Die Hauptverteter dieser Auffassung sind Charles Beitz und Thomas Pogge.

³⁵ Vgl. auch steuerliche Sicht bereits HONGLER PETER, Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime, Amsterdam 2019, 317 ff.

³⁶ Siehe hierzu bereits POGGE THOMAS, An Egalitarian Law of Peoples, Philosophy and Public Affairs 1994, 195.

solche philosophische Debatte zu führen.³⁷ Nichtsdestotrotz werden wir kurz beurteilen, ob die Mindestgewinnsteuer zu einer Verringerung der globalen Ungleichheiten in einem kosmopolitischen Sinne führen wird.

Die Model Rules legen keinen besonderen Wert auf die Höhe der Ungleichheiten (mit Ausnahme der STTR, die noch genauer zu definieren ist³⁸), d.h. für die Allokation der Mindestgewinnsteuer spielt die Ungleichheit zwischen Staaten keine Rolle. Insbesondere der Vorrang der IIR gegenüber der UTPR scheint sogar kontraproduktiv zu sein. Auch die STTR folgt nicht unbedingt einer kosmopolitischen Logik, da sie sich auf Entwicklungsländer im Sinne des BIPs bezieht,³⁹ was jedoch nicht zwangsläufig bedeutet, dass sie im Interesse der Ärmsten der Welt ist. Betrachtet man die Armutszahlen und die Zahl der Menschen, die sich in einer schwierigen Situation befinden, ergibt sich ein leicht anderes Bild. Nur in wenige Ländern wohnt die Mehrheit der Menschen, die unterhalb der Armutsgrenze leben. So entfällt beispielsweise nur auf drei Länder ein Drittel der Menschen, die in Krisensituationen leben (konkret sind dies Jemen, die Demokratische Republik Kongo und Afghanistan).⁴⁰

Selbst wenn wir eine kosmopolitische Argumentation anwenden, scheint die derzeitige Struktur der globalen Mindestgewinnsteuer nicht zu mehr Gerechtigkeit zu führen. Der common approach wird nämlich nicht zu einer Verbesserung für einige der am schlechtesten gestellten Menschen und daher zu einer Anpassung an eine globale Anwendung des Differenzprinzips führen.⁴¹

³⁷ Siehe bereits aus steuerlicher Sicht BENSALOM ILAN, *The New Poor at Our Gates: Global Justice Implications for International Trade and Tax Law*, *New York University Law Review* 2010, 1 ff.; DAGAN TSILLY, *International Tax and Global Justice*, *Theoretical Inquiries in Law* 2017, 1 ff.; HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 285 ff.

³⁸ Vgl. bereits OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8. Oktober 2021.

³⁹ Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8. Oktober 2021.

⁴⁰ Food Security Information Network, *2020 Global Report on Food Crises. Joint Analysis for Better Decisions*, Rome/Washington DC 2020, 2. Aus steuerlicher Sicht bereits HONGLER PETER/BERNDT THOMAS/REGLI FLORIAN, *Sustainability and Tax Reporting*, IFF-HSG Working Papers 2021, 13 ff.

⁴¹ Hinsichtlich CFC Rules siehe bereits HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 482 ff.

4.5. **Argument 5: Sie wird zu mehr Steuergerechtigkeit führen**

Dieses Argument wurde von mehreren Politikern vorgebracht. So auch von Emmanuel Macron, der nach dem Abschluss des Abkommens am 8. Oktober 2021 Folgendes verkündete:

«Depuis 4 ans, nous œuvrons pour une juste taxation des multinationales et des géants du numérique. L'accord fiscal trouvé à l'OCDE est historique. Toute entreprise multinationale devra payer au minimum 15 % d'impôt. C'est une avancée majeure pour la justice fiscale.»⁴²

Derzeit wird behauptet, dass die zweite Säule zu mehr Steuergerechtigkeit führen wird, da – vereinfacht (und provokativ) ausgedrückt – die reichen multinationalen Konzerne endlich ihren gerechten Anteil zahlen werden. Es ist natürlich schwierig zu beurteilen, ob die zweite Säule zu mehr Steuergerechtigkeit führen wird, da der Begriff der Steuergerechtigkeit ein sehr umstrittener Terminus ist und freilich davon abhängt, was der Einzelne unter Gerechtigkeit versteht. Der Einfachheit halber gehen wir davon aus, dass die Befürworter des Projekts implizieren, dass es zu einer gerechteren Verteilung der Steuerlast innerhalb der Gesellschaft kommen wird, sodass Steuergerechtigkeit als eine faire Verteilung der Steuerlast innerhalb einer Gesellschaft verstanden wird.

Es ist jedoch keineswegs klar, welche Gesellschaft wir meinen: Ein Kosmopolit würde sagen, dass wir weltweit eine gerechtere Verteilung brauchen, und jemand, der Rawls' Gerichtsprinzipien einzig auf den nationalen Kontext anwendet, würde sagen, dass wir – wenn überhaupt – weniger Ungleichheiten im nationalen Rahmen brauchen. Was die Gesellschaft im Allgemeinen als Gerechtigkeit in Steuerfragen betrachtet, bezieht sich auf die gerechte Verteilung der Steuerlast. Wie jedoch bereits festgestellt wurde, ist eine globale Gewinnsteuerreform wie die zweite Säule ein eher schwaches Instrument zur Verringerung der Ungleichheiten. Ausserdem hat dieser Vorschlag natürlich einen hohen Preis. Zu diesem Preis gehören ein eklatanter Verstoss gegen die Souveränität der Staaten (und der Bevölkerung), über ihr eigenes Steuersystem zu entscheiden, der Rückgriff auf nicht demokratisch begründete internationale Rechnungslegungsstandards und eine potenzielle Umverteilung von Einkommen zugunsten einiger der wohlhabendsten Staaten durch die Anwendung der IIR als Vorrangregel.

⁴² Emmanuel Macron, Twitter, 9. Oktober 2021.

4.6. Zwischenfazit

Es ist nicht Ziel der vorliegenden Studie, die normativen Fragen im Zusammenhang mit der zweiten Säule in umfassender Form zu behandeln. Ziel dieser einleitenden Bemerkungen war es jedoch zu zeigen, dass es eine Herausforderung ist, der zweiten Säule ein klares normatives Ziel zuzuordnen, und gleichzeitig zu demonstrieren, dass die Ziele durch die MR tatsächlich erfüllt werden. Eine erste Analyse zeigt, dass es sehr schwierig ist, klare Rechtfertigungsgründe aufzuzeigen, die für die Einführung einer globalen Mindeststeuer sprechen.

5. Völkerrechtskonformität

5.1. Vorbemerkungen

Dieses Kapitel widmet sich der Vereinbarkeit der GloBE Rules mit dem Völkerrecht, nämlich der Vereinbarkeit mit der sog. «Genuine Link Doctrine» bzw. nachfolgend «Genuine Link Doktrin». Interessanterweise scheint Pillar 1 hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit der Genuine Link Doktrin bisher umstrittener gewesen zu sein – zumindest wurde darüber intensiver diskutiert.⁴³

Dies ist natürlich nicht die einzige Frage betreffend die Vereinbarkeit der GloBE Rules mit dem Völkerrecht. Es bedarf einer weiteren Analyse, um beurteilen zu können, ob die GloBE Rules mit den Doppelbesteuerungsabkommen als wichtige Quelle des internationalen Steuerrechts in Einklang steht. Hierzu haben sich schon verschiedene Autoren geäußert.⁴⁴ Auf den ersten Blick scheinen die neu einzuführenden Steuern (d.h. die IIR, die UTPR, aber auch die QDMTT) jedoch im Konflikt insbesondere mit Art. 7 (allenfalls auch mit Art. 9 und Art. 24) der von der Schweiz abgeschlossenen DBAs zu stehen. Besonders problematisch ist dies hinsichtlich der DBAs mit nicht-partizipierenden Staaten wie bspw. Pakistan. Materiell wird vorliegend allerdings nur am Rande darauf eingegangen. Das Thema

⁴³ Siehe bspw. BROKELIND CÉCLIE, An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint, *Bulletin for International Taxation* 2021, 212 ff., Kap. 2.2.

⁴⁴ Vgl. die Verweisungen in folgendem Blog Beitrag: DE WILDE MAARTEN, Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification, *Kluwer International Tax Blog*, 12. Januar 2022.

wird jedoch im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung zentral zu adressieren sein.⁴⁵

5.2. Die Genuine Link Doktrin

5.2.1. Erläuterung der Problematik

Folgende Problematik soll in diesem Kapitel erläutert werden:

Die Anwendung der IIR (aber auch der UTRP!⁴⁶) als Teil der GloBE Rules wird zu einer Steuerhebung führen auf Einkünften, die nur einen sehr begrenzten Anknüpfungspunkt zum IIR-Staat haben (d.h. zum Staat des obersten Mutterkonzerns [im folgenden **UPE** oder **UPE-Staat**]).⁴⁷ Es stellt sich die Frage, ob ein solcher Anknüpfungspunkt aus völkerrechtlicher Sicht ausreichend ist.

Es ist daher zu prüfen, ob der UPE-Staat für Einkünfte der niedrig besteuerten Betriebe im Ausland tatsächlich über eine Besteuerungshoheit verfügt. Falls dies nicht der Fall ist, verstösst die Anwendung der IIR gegen Völkerrecht.

5.2.2. Verstoss gegen die Genuine Link Doktrin?

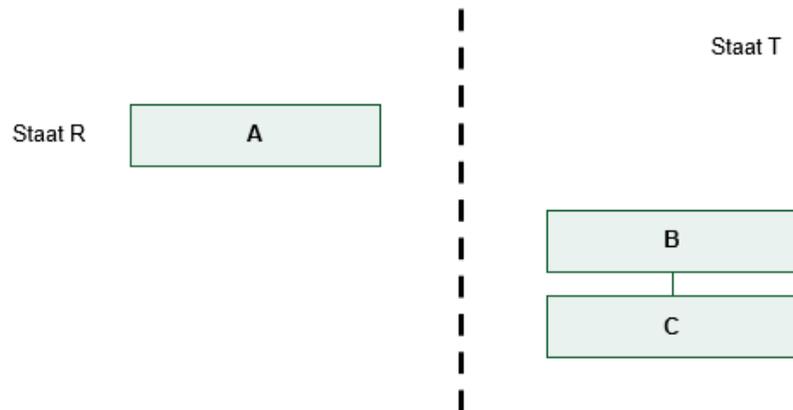
Um eine stringente Argumentationslinie zu zeichnen, soll die Thematik negativ angegangen werden. Wenn wir es für richtig halten, dass die Genuine Link Doktrin und damit die Staatsouveränität einen rechtlichen Inhalt haben, dann müssten wir wohl zu folgendem Schluss gelangen: In einem bestimmten Staat sollte es keine Besteuerung geben, wenn es keinen Anknüpfungspunkt zu dieser Jurisdiktion gibt. Andernfalls wäre es schwierig, irgendeinen rechtlichen Inhalt der Genuine Link Doktrin zu definieren, wenn die Besteuerung in solchen Extremfällen völkerrechtlich nicht verboten wäre, d.h. falls gar kein Anknüpfungspunkt gegeben ist.

⁴⁵ Zur Schubert-Praxis vgl. unten Abschn. 5.4.

⁴⁶ Der Fokus liegt nachfolgend jedoch auf der IIR.

⁴⁷ Das gleiche gilt für die UTPR. Aus Gründen der Verständlichkeit liegt der Fokus auf der IIR.

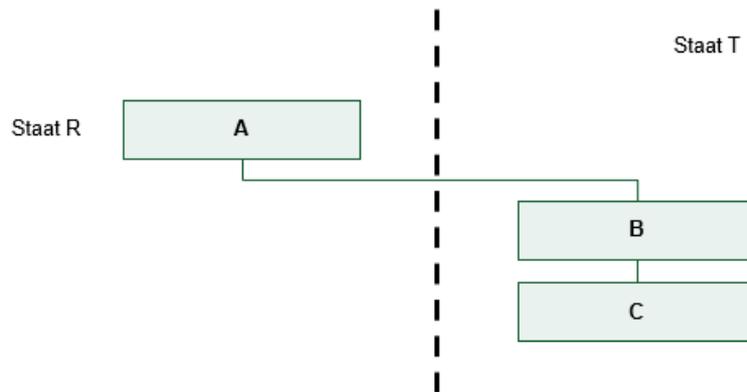
Darüber hinaus rechtfertigt jeder Anknüpfungspunkt die Gerichtsbarkeit nur bis zu einem gewissen Grad – dies gilt nicht nur aus der Perspektive des internationalen Steuerrechts, sondern auch in anderen Rechtsgebieten. So gibt es Anknüpfungspunkte, die eine begrenzte gesetzgeberische Zuständigkeit rechtfertigen, und andere, die für ein bestimmtes Rechtsgebiet eine umfassende gesetzgeberische Zuständigkeit begründen. Überdies hängt es vom konkreten Rechtsgebiet ab, ob ein Anknüpfungspunkt die gesetzgeberische Zuständigkeit zu rechtfertigen vermag. Eigentum kann beispielsweise im Sanktionsrecht ein ausreichender Anknüpfungspunkt sein (d.h. Eigentum an einer anderen Gesellschaft), nicht aber im Kartellrecht. Einige solcher Beispiele sollen dazu dienen, die vorliegende Rechtsfrage besser zu verstehen. Gehen wir von folgendem Fall aus:



Gesellschaft A hat ihren Sitz im Staat R und hat keine Aktivitäten im Ausland. Gesellschaft C befindet sich vollständig im Besitz von Gesellschaft B und beide sind von Gesellschaft A unabhängig und haben ihren Sitz im Staat T. Ausgehend von der derzeitigen Auffassung im internationalen Steuerrecht würde Staat T gegen Völkerrecht verstossen, wenn das Einkommen von Gesellschaft A im Staat T besteuert werden würde.⁴⁸ Folglich muss zumindest ein Anknüpfungspunkt zum Gebiet des Staat T bestehen, sei es als Quellenstaat oder über den Sitz des Unternehmens.

⁴⁸ Siehe auch die Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 12. September 2019, Rechtssache C-482/18, Google Ireland Limited gegen Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, Abs. 45.

Schwieriger wird es jedoch, wenn nur ein sehr begrenzter Anknüpfungspunkt zu einer Jurisdiktion besteht. Nehmen wir an, dass das Unternehmen A (gleiches Beispiel wie oben) 100 % der Anteile an Unternehmen B mit Sitz im Staat T be-



sitzt.

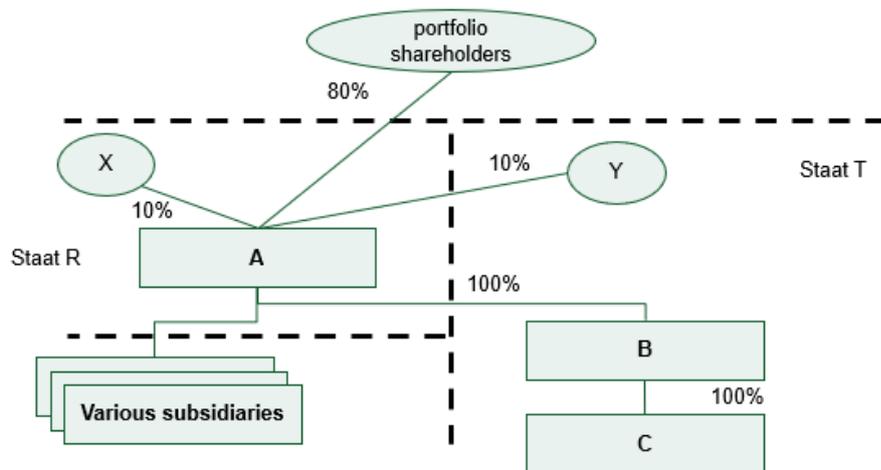
Auch hier würde Staat T den gesamten Gewinn der Gesellschaft A besteuern. Ist ein solcher Anknüpfungspunkt nun ausreichend, um das gesamte Einkommen von Unternehmen A zu besteuern? Auch hier lautet die Antwort nein und das Standardargument wäre folgendes: Staat T ist nur der Quellenstaat und Quellenstaaten haben in einer solchen Situation nicht das Recht, das weltweite Einkommen zu besteuern.⁴⁹

Allerdings scheint Staat R unter Anwendung einer IIR in der Lage zu sein, die gesamten Einkünfte von C zu besteuern, sofern B und C unter 15 % besteuert werden. Man könnte daher argumentieren, dass «Eigentum» an sich, nicht aber «besitzt werden», ob direkt oder indirekt, einen ausreichenden Anknüpfungspunkt darstellt, um die Einkünfte des im Eigentum befindlichen Unternehmens zu besteuern. Es ist jedoch schwieriger nachzuweisen, warum Eigentum einen ausreichenden Anknüpfungspunkt darstellt, um beispielsweise Transaktionen zwischen ausländischen Unternehmen zu besteuern.

Dies wird deutlich, wenn wir weitere Sachverhaltselemente in unser Beispiel einbauen. Nehmen wir an, Gesellschaft A ist eine Holdinggesellschaft mit weltweiten Aktivitäten. Sie befindet sich im Eigentum von zwei Anteilseignern (je 10 %) in den Staaten R und T. Die anderen 80 % werden von Portfolio-Investoren welt-

⁴⁹ Siehe HONGLER PETER, Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime, Amsterdam 2019, 87 ff.

weit gehalten. Auch in diesem Fall führt die Anwendung der IIR zu einer Besteuerung des Einkommens von B und C (auf der Grundlage einer Kompetenzüberschneidung) im Staat R.



Die Anwendung der IIR im Staat R ist indes ein willkürliches Ergebnis, da (direktes oder indirektes) Eigentum als ein sehr begrenzter Anknüpfungspunkt anzusehen ist, insbesondere wenn der Eigentümer der Muttergesellschaft (d. h. die UPE im Falle der zweiten Säule) wiederum im Eigentum von Ausländern ist, wie dies bei vielen börsenkotierten Unternehmen der Fall ist und wie dies im vorliegenden Beispiel der Fall ist. 90 % des Aktienkapitals befinden sich nämlich im Eigentum von im Ausland ansässigen Personen.⁵⁰

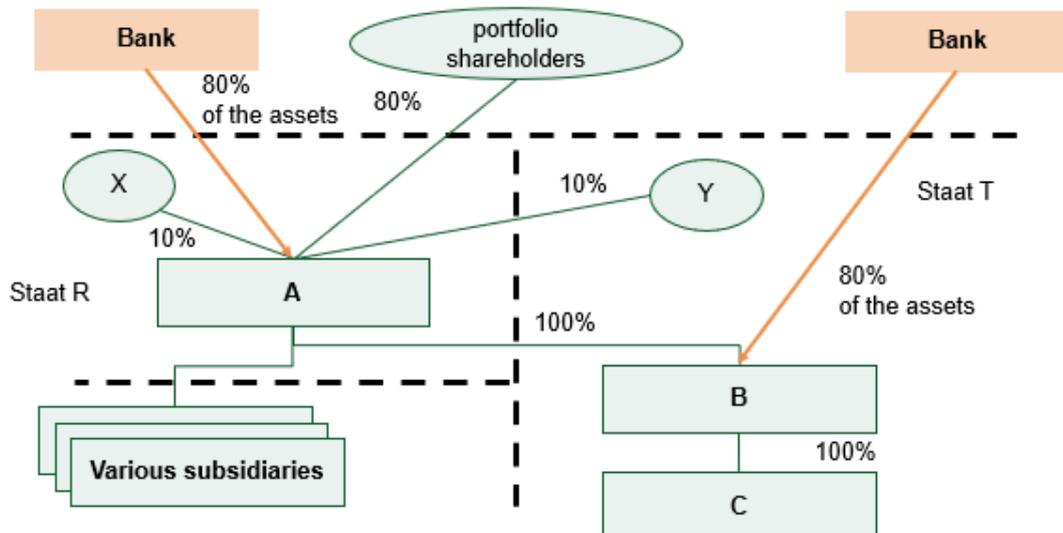
Multinationale Konzerne, die dem GLoBE unterliegen, können in- oder ausländischen Anteilseignern gehören. Wenn die Zuordnung zur UPE jedoch nur vom Sitz der UPE und nicht vom Wohnsitz bzw. Sitz ihrer Anteilseigner abhängt, könnte der Anknüpfungspunkt zum UPE-Staat sehr begrenzt sein und mit sehr begrenzt meinen wir, dass die oberste Holdinggesellschaft im UPE-Staat ansässig ist und dies ein ausreichender Anknüpfungspunkt zu sein scheint (die Ansässigkeit wird natürlich traditionell durch den Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung in diesem Staat ausgelöst⁵¹). Dies ist richtig, obwohl der Ort der tatsächlichen

⁵⁰ Siehe bspw. DE LA CRUZ ADRIANA/MEDINA ALEJANDRA/TANG YUN, Owners of the World's Listed Companies, OECD Capital Market Series 2019.

⁵¹ Vgl. in der Schweiz Art. 50 DBG.

Verwaltung einer Holdinggesellschaft eine sehr begrenzte Substanz im UPE-Staat erfordert, ebenso wenig wie der Sitz in einem bestimmten Land. Daher besteht der einzige Anknüpfungspunkt zum UPE-Staat darin, dass eine Gesellschaft indirekt im Eigentum der UPE ist und dass die UPE eine (u.U. sehr begrenzte) Präsenz im UPE-Staat hat.

Darüber hinaus bedeutet Eigentum in diesem Zusammenhang, dass eine Eigenkapitalbeteiligung besteht. Es bedeutet also nicht einmal, dass die Tätigkeiten der niedrig besteuerten Tochtergesellschaften hauptsächlich durch die UPE finanziert werden, da die Fremdfinanzierung bei der Anwendung der IIR nicht berücksichtigt wird. Nehmen wir beispielsweise an, dass 80 % der Aktiva von Unternehmen A durch Fremdkapital finanziert werden, das einer Bank in einem Drittstaat gewährt wurde, und dass auch 80 % der Aktiva von Unternehmen B durch Fremdkapital finanziert werden und der Kreditgeber eine in einem Drittstaat ansässige Bank ist (80 %).



In dieser Situation wird der Anknüpfungspunkt zum Staat R noch geringer, da nur 4 % des Wertes von C durch Investitionen (oder zurückbehaltene Gewinne) aus dem Staat R finanziert werden. Es wird sogar zu einem vernachlässigbaren wirtschaftlichen Eigentum, wenn wir uns die endgültigen wirtschaftlichen Eigentümer in der Struktur ansehen. In diesem Fall sind nur 0,4 % des Wertes von Unternehmen C im Eigentum von Gebietsansässigen des Staates R. Staat R darf jedoch das gesamte Einkommen von C mit bis zu 15 % besteuern, wenn dieses

Einkommen nicht im Staat T besteuert wird. Dies ist ein extremes Ergebnis und wenn wir es mit der ersten Graphik vergleichen, ist das Ergebnis äusserst überraschend, da ein wirtschaftliches Eigentum von 0,4 % durch die endgültigen wirtschaftlichen Eigentümer eine weitreichende Besteuerungskompetenz rechtfertigen könnte.

Natürlich kann es Gründe geben, warum Eigentum in Verbindung mit anderen Elementen die Steuerhoheit über das ausländische Unternehmen rechtfertigt. In anderen Bereichen des Völkerrechts wurde ausführlich darüber diskutiert, was als ausreichender Anknüpfungspunkt angesehen wird. So wird beispielsweise im Kartellrecht eine intensive Debatte über die sogenannte Auswirkungsdoktrin geführt, die besagt, dass die Gesetzgebungskompetenz in Kartellangelegenheiten gerechtfertigt sein kann, wenn eine Auswirkung auf die lokalen Märkte vorliegen, selbst wenn das ausländische Unternehmen keine physische Präsenz im Marktstaat hat. So ist es beispielsweise im Falle einer kartellrechtlichen Fusionskontrolle gerechtfertigt, das EU-Kartellrecht anzuwenden, wenn es *«vorhersehbar ist, dass ein geplanter Zusammenschluss unmittelbare und erhebliche Auswirkungen in der Europäischen Union haben wird»*.⁵² In ähnlicher Weise hat der Oberste Gerichtshof der Vereinigten Staaten in vereinfachter Form festgehalten, dass in Kartellangelegenheiten Transaktionen zwischen ausländischen Unternehmen (d.h. Ausland-Ausland-Transaktionen) nicht in den Anwendungsbereich des US-Kartellrechts fallen sollten. Dies würde andernfalls als Eingriff in die Marktregulierung anderer Länder angesehen werden. Oder wie es im Fall *F. Hoffman-La Roche, Ltd. gegen Empagran S.A.* entschieden wurde:

«Warum sollte das amerikanische Recht beispielsweise die Entscheidung Kanadas, Grossbritanniens oder Japans bezüglich der Frage, wie kanadische, britische oder japanische Kunden am besten vor wettbewerbswidrigem Verhalten geschützt werden können, das grossteils von kanadischen, britischen, japanischen oder anderen ausländischen Unternehmen ausgeht, verdrängen?»⁵³ [eigene Übersetzung]

Natürlich reichen diese kurzen Ausführungen nicht aus, um das Thema in umfassender Form zu erörtern. Es scheint jedoch, als ob ähnliche Argumente auch für steuerliche Zwecke angeführt werden könnten.

⁵² Urteil des Gerichts (Siebte erweiterte Kammer) vom 12. Juni 2014, T-286/09, Intel Corp. gegen Europäische Kommission, Abs. 233.

⁵³ United States Supreme Court, *F. Hoffman-La Roche Ltd. v. Empagran S. A.*, 542 U.S. 155, 14. Juni 2004.

Somit ist die folgende Frage zu beantworten: Warum sollten Staaten das Recht haben, in die Steuersysteme anderer Staaten einzugreifen, wenn diese anderen Staaten Unternehmensgewinne mit einem Satz von unter 15 % besteuern? Dies ist in der Tat das Hauptanliegen aus völkerrechtlicher Sicht, d.h. dass die Staaten nicht mehr in der Lage sind zu bestimmen, ob und in welchem Umfang Aktivitäten in einem Staat der Gewinnsteuer unterliegen, wenn die IIR und/oder die UTPR zur Anwendung kommen.

Natürlich besteht im Falle eines Missbrauchs, z.B. wenn eine Gesellschaft nur als Durchlaufgesellschaft dazwischengeschoben wird, ein ausreichender Anknüpfungspunkt zum Land des Anteilseigners einer solchen dazwischengeschobenen Gesellschaft, wenn die Wertschöpfung tatsächlich im Staat der Muttergesellschaft stattfindet. Es wurde bereits an einer anderen Stelle gezeigt, dass die traditionelle CFC-Regelungen bereits ein extremes Beispiel für den weiten Anwendungsbereich der Genuine Link Doktrin darstellen und deren völkerrechtliche Zulässigkeit ebenfalls fraglich ist.⁵⁴ Insbesondere dann, wenn die entsprechenden Regelungen nicht nur in Missbrauchsfällen gelten, in denen keine Substanz im subsidiären Staat vorhanden ist.

Positiv formuliert besteht in Missbrauchsfällen ein hinreichender Anknüpfungspunkt zum Staat der Muttergesellschaft und dieser Anknüpfungspunkt ist in Übereinstimmung mit dem Äquivalenzprinzip⁵⁵ und dem Quellenprinzip⁵⁶. Insofern besteht in der Tat eine Ähnlichkeit zum Kartellrecht, als dass das Quellen- oder das Äquivalenzprinzip der «Anknüpfungspunkt» sein kann, verglichen zur Auswirkung im Falle des Kartellrechts. Daher scheint die Anwendung der IIR nur in Missbrauchssituationen im Einklang mit dem Völkerrecht zu sein, da ein tatsächlicher Anknüpfungspunkt zum Mutterstaat besteht.

Dies zeigt, dass wertebasierte Urteile (d.h. der Verweis auf das Quellen- oder das Äquivalenzprinzip) auch die rechtliche Analyse beeinflussen.⁵⁷ Dies ist auch der Grund, warum die erste Säule mit der Genuine Link Doktrin übereinstimmt, da es eine normative Rechtfertigung für die Besteuerung im Marktstaat gibt (d.h.

⁵⁴ HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 85.

⁵⁵ Dies weil die Gewinne durch Inanspruchnahme von staatlichen Leistungen im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erzielt werden.

⁵⁶ Dies weil die Wertschöpfung mitunter auch im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft stattfindet. D.h. das Quellenprinzip wird hier so verstanden, dass die Besteuerung dort stattfinden soll, wo die Wertschöpfung passiert (und nicht dort wo die Zahlungsquelle ist).

⁵⁷ Siehe bspw. United States Supreme Court, *Cook v. Tait*, 265 U.S. 47, 5. Mai 1924.

das Quellen- oder das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrundsätze für die Besteuerung). Im Rahmen der zweiten Säule ist es jedoch äusserst schwierig, die Zuweisung der Steuereinnahmen an den IIR-Staat zu rechtfertigen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der aktuelle Vorschlag durch die Anwendung der IIR im UPE-Staat die Grenzen des völkerrechtlichen Rahmens zu sehr ausdehnt und die Vorschläge nach unserem Verständnis gegen das Völkerrecht namentlich die Genuine Link Doktrin verstossen. Dies ist ein ernstes Problem, aber die derzeitige Stimmungslage, wonach multinationale Konzerne nicht ihren gerechten Anteil zahlen, scheint sogar eine Politik zu rechtfertigen, die gegen völkerrechtliche Verpflichtungen verstösst. Noch frustrierender ist, dass sich die internationalen politischen Entscheidungsträger nicht einmal um diese Thematik zu kümmern scheinen – zumindest enthalten die aktuellen Unterlagen des Inclusive Frameworks keinen Hinweis auf die Genuine Link Doktrin, soweit wir das beurteilen können.

Ein letzter Ausweg, um die Verletzung der völkerrechtlichen Verpflichtung durch die zweite Säule zu retten, wäre das Argument, dass globale Interessen die Zuständigkeit der UPE rechtfertigen.⁵⁸ Allerdings setzt eine solche Position voraus, dass die vorgeschlagenen Rechtsvorschriften tatsächlich im globalen Interesse liegen. Wie die ersten öffentlichen Reaktionen – nicht nur aus Entwicklungsländern – gezeigt haben, folgt die vorgeschlagene Zuweisung der zusätzlichen Einnahmen aus der zweiten Säule jedoch nicht einem globalen Ansatz, sondern wird von den Interessen einiger der stärksten Volkswirtschaften der Welt bestimmt. Daher wäre die Rechtsprechung prima facie auch nicht durch den Verweis auf den Schutz globaler Interessen gerechtfertigt.

5.3. Löst eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen den Staaten das Problem?

5.3.1. Betreffend Genuine Link Doktrin

Natürlich könnte man argumentieren, dass eine internationale Vereinbarung in Form eines multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung der GloBE Rules das Problem zumindest aus rechtlicher Sicht lösen würde. Die Staaten würden sich schliesslich darauf einigen, dass der UPE-Staat die Einkünfte einer lokalen (direk-

⁵⁸ Vgl. RYNGAERT CEDRIC, *Jurisdiction in International Law*, 2. A., Oxford 2015, 1 ff.

ten und indirekten) Tochtergesellschaft besteuern darf, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der IIR erfüllt sind. Daher gäbe es einen völkerrechtlichen Vertrag, der die Genuine Link Doktrin untechnisch gesprochen aushebeln würde.

Es ist allerdings noch unklar, ob und in welcher Form ein völkerrechtlicher Vertrag den «common approach» in den MR tatsächlich verrechtlichen wird – das Inclusive Framework hat sich hierzu noch nicht geäußert. Falls ein solcher Vertrag verabschiedet wird, wäre das Folgende von Bedeutung:

- Zunächst ist umstritten, ob die Genuine Link Doktrin aus dem Völkergewohnheitsrecht oder dem Vertragsrecht abgeleitet wird oder aber ob sie eine rechtliche Grundvoraussetzung der gesamten Völkerrechtsordnung darstellt.⁵⁹ Je nach Ergebnis muss die Kollision zwischen den multilateralen Verträgen nach den Kollisionsregeln des Völkerrechts unterschiedlich gelöst werden. Möglicherweise liegt ein Konflikt zwischen Völkergewohnheitsrecht und Vertragsrecht, zwischen Vertragsrecht und Vertragsrecht oder zwischen einer rechtlichen Grundvoraussetzung der Völkerrechtsordnung und dem Vertragsrecht vor. Die Vorrangregeln *lex specialis* und *lex posterior* gelten grundsätzlich auch im Völkerrecht.
- Zweitens stellt sich die Frage, welche Gültigkeit der neue multilaterale Umsetzungsvertrag hat, wenn er mittels Zwangsmassnahmen durchgesetzt wird (d.h. durch die Androhung der Anwendung der UTPR). Mit anderen Worten: Es ist problematisch, dass eine Umsetzungsvereinbarung über die Implementierung der globalen Mindeststeuer keine echte Vereinbarung war, sondern eine Vereinbarung, die durch Zwangsmassnahmen erreicht wurde, und dies könnte sich auch auf die rechtliche Analyse der Frage auswirken, ob die Anwendung der IIR im Einzelfall gegen das zwischenstaatliche Recht verstößt. Allerdings ist vorab zu konstatieren, dass die VRK völkerrechtliche Verträge für zulässig und gültig erachtet, obwohl wirtschaftlicher Druck auf die andere Partei ausgeübt worden ist.⁶⁰

Im Rahmen der vorliegenden Abhandlung können diese Fragen nicht abschliessend beantwortet werden. Es ist wohl aber davon auszugehen, dass zumindest hinsichtlich der Staaten, die ebenfalls eine mögliche GloBE-Vereinbarung unter-

⁵⁹ Für Details siehe HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 74 ff.

⁶⁰ Vgl. Art. 46 ff. VRK e contrario.

zeichnen, die Völkerrechtswidrigkeit beseitigt werden kann. Es ist aber wie erwähnt noch unklar, wie eine solche Vereinbarung aussehen wird, da die Model Rules bisher nur als «common approach» verstanden werden.

5.3.2. **Betreffend DBA**

Darüber hinaus liegt wie erwähnt ein weiterer Konflikt darin, dass die Umsetzungsgesetzgebung gegen DBA-Verpflichtungen gegenüber nicht-partizipierenden Staaten wie Pakistan⁶¹ verstösst. Falls tatsächlich ein Verstoß der innerstaatlichen Umsetzungsgesetzgebung und der DBA-Verpflichtungen angenommen wird (u.a. wegen Verletzung von Art. 7, Art. 9 bzw. Art. 24 der entsprechenden DBAs mit DBA-Partnern, die nicht Teil eines künftigen GloBE-Übereinkommens sind), so müsste anlässlich der innerstaatlichen Umsetzung festgehalten werden, dass bewusst gegen die völkerrechtlichen Verpflichtungen verstossen wird, um die Anwendung der Umsetzungsgesetzgebung unter der Schubert-Praxis zu gewährleisten.⁶²

5.4. **Schlussfolgerung**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Genuine Link Doktrin nicht nur ein rechtliches Prinzip ist, wonach gesetzgeberische Massnahmen mit extraterritorialer Wirkung aus völkerrechtlicher Sicht zu unterlassen sind. Die Genuine Link Doktrin hat vielmehr auch einen wichtigen normativen Inhalt in dem Sinne, als dass eine ständige Aushöhlung dieses Grundsatzes nicht zu mehr Gerechtigkeit im Bereich der internationalen Besteuerung führt. Aus diesem Grund sollte die Mindestgewinnsteuer nicht in der jetzigen Form umgesetzt werden. Eine Änderung des derzeitigen Konzepts (z.B. eine Änderung der IIR-Priorität, eine Aufnahme weiterer Ausnahmen, die Verwendung der zusätzlichen Mittel für globale Probleme) würde das diskutierte Problem möglicherweise lösen. Allerdings scheint dieser Zug bereits abgefahren und insofern ist in der innerstaatlichen Umsetzung Wert darauf zu legen, dass der völkerrechtliche Konflikt zwischen der

⁶¹ Gemäss Mitteilung der OECD vom 8. Oktober 2021 haben sich Kenia, Nigeria, Pakistan und Sri Lanka der Two-Pillar Solution nicht angeschlossen (OECD, International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age, 8. Oktober 2021).

⁶² Die durch das Bundesgericht entwickelte Schubert-Praxis befasst sich mit dem Rangverhältnis zwischen Völkerrecht und Bundesgesetzen (zurückgehend auf BGE 99 Ib 39 E. 4). Bundesgesetze, die Völkerrecht widersprechen gehen demnach vor, wenn der Gesetzgeber bewusst die Völkerrechtsverletzung in Kauf nahm. Eine bewusste Abweichung wird angenommen, wenn der Gesetzgeber in der Beratung auf die Auswirkungen des Gesetzes und insbesondere die Widersprüche zum Völkerrecht eingegangen ist (BESSON SAMANTHA, Art. 5 N 191, in: Martenet Vincent/Dubey Jacques (Hrsg.), CR Constitution fédérale, Lausanne/Fribourg 2021).

Mindestgewinnsteuer und der Genuine Link Doktrin einerseits, aber auch der DBA-Verpflichtungen andererseits auf sinnvolle Weise adressiert wird.

Im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung ist die allfällige Völkerrechtswidrigkeit genauer zu prüfen. Es ist insbesondere zu gewährleisten, dass im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung die vermeintliche Völkerrechtswidrigkeit richtig adressiert wird (Stichwort Schubert-Praxis aufgrund möglicher DBA-Konflikte und einer Verletzung der Genuine Linke Doktrin), um eine effektive⁶³ Anwendung der Model Rules zu gewährleisten.

6. Verfassungsrechtliche Kompetenzfragen

Zu klären ist, ob eine verfassungsrechtliche Kompetenzvorschrift besteht, die neu einzuführenden Steuern im Inlandverhältnis zu implementieren. Vorab stellt sich die Frage, ob die zusätzlichen Steuern (QDMTT, IIR oder die UTPR) auf Bundes- oder Kantons- bzw. Gemeindeebene eingeführt werden.

6.1. Auf Bundesebene (ohne Verfassungsänderung)

Gemäss Art. 128 Abs. 1 lit. b BV kann der Bund eine direkte Steuer erheben *«von höchstens 8.5 Prozent auf dem Reinertrag der juristischen Personen;»*.

Damit die neu einzuführende Steuer von der Kompetenzvorschrift von Art. 128 BV erfasst ist, müssen entsprechend drei bzw. vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:⁶⁴

- Es muss sich um eine direkte Steuer handeln,
- Es muss sich um eine Steuer auf dem «Reinertrag» handeln,
- Die Steuer muss von «juristischen Personen» erhoben werden, und
- Daneben darf der Steuersatz von 8.5 % nicht überschritten werden.

⁶³ Effektiv wird hier verstanden als Anwendung, die im Ausland akzeptiert wird, d.h. als «qualified» gilt.

⁶⁴ Diese Auslegung legt auch nahe, dass Art. 128 BV durchaus «materielle Vorgaben» macht und nicht nur als reine Kompetenzbestimmung zu verstehen ist (SIMONEK MADELEINE, Art. 128 N 10, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), BSK Schweizerische Bundesverfassung, Basel 2015).

Vorweg ist festzuhalten, dass es sich bei allen Steuern (**IIR, UTPR und QDMTT**) um direkte Steuern im Sinne dieser Kompetenzvorschrift handelt. Der Begriff direkte Steuer im Zusammenhang mit Art. 128 BV ist so zu verstehen, dass Steuern darunter fallen, bei denen das Steuerobjekt und das Steuergut zusammenfallen.⁶⁵ Es ist darüber hinaus durchaus vertretbar und sogar überzeugend zu argumentieren, dass es sich bei der IIR, der UTPR und der QDMTT um Steuern «*auf dem Reinertrag*» handelt. Bei allen drei Varianten wird auf eine Nettogrösse abgestellt, sei dies auf eine Nettogrösse gemäss GloBE Rules und gemäss OR bzw. gemäss schweizerischen Korrekturvorschriften. Dementsprechend rechtfertigt sich eine Subsumtion unter dem Begriff «Reinertrag».⁶⁶ Allerdings gilt es zu beachten, dass insbesondere die UTPR (je nach Ausgestaltung) in ihrer Funktionsweise allenfalls nicht eine Steuer auf dem Reinertrag ist, sondern technisch gesehen ein Abzugsverbot darstellt, das rechnerisch aber zum selben Ergebnis führen sollte.⁶⁷

Ob die neu einzuführenden Steuern (IIR, UTPR und QDMTT) auf dem Reinertrag von juristischen Personen erhoben werden, wie dies von der Verfassung verlangt wird, hängt von der Ausgestaltung ab. Es ist aber davon auszugehen, dass die neuen Steuern ausschliesslich greifen, wenn die steuerpflichtige Person in der Schweiz eine juristische Person ist bzw. eine im Ausland ansässige juristische Person mit Betriebsstätte in der Schweiz ist oder zumindest als juristische Person besteuert wird. Letzteres gilt vor allem im Inbound-Fall in Situationen, in denen Art. 11 DBG im Konzernverhältnis Anwendung findet, d.h. wenn in der Schweiz nur eine beschränkte Steuerpflicht besteht durch ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit.

Allerdings – und dies bringt uns zum vierten Punkt – hat der Bund seine Kompetenz zur Erhebung einer Reinertragssteuer bereits ausgeschöpft durch Erhebung der 8.5 % Gewinnsteuer nach Art. 49 ff. DBG.⁶⁸ Strittig könnte sein, ob die 8.5 % als statutarischer oder effektiver Steuersatz verstanden werden. Historisch sprechen doch einige Gründe dafür, die 8.5 % statutarisch zu verstehen.⁶⁹

⁶⁵ Vgl. SIMONEK MADELEINE, Art. 128 N 9, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), BSK Schweizerische Bundesverfassung, Basel 2015.

⁶⁶ Auf französisch «*bénéfice net*» und italienisch «*reddito netto*».

⁶⁷ Dazu unten Abschn.15.

⁶⁸ Vgl. insbesondere auch Art. 68 Abs. 1 DBG.

⁶⁹ Vgl. Botschaft über die neue Finanzordnung vom 9. Dezember 2002, BBl 2003, 1531 ff.

Insofern hat der Bundesgesetzgeber seine Kompetenz durch die Erhebung der Gewinnsteuer gemäss DBG schon vollständig ausgeschöpft.

6.2. Auf Bundesebene (mit Verfassungsänderung)

Die rechtlichen Rahmenbedingungen ändern sich selbstredend, falls es zu einer Verfassungsänderung kommen würde, die dem obligatorischen Referendum unterstehen würde.⁷⁰ Im Anschluss wäre zumindest denkbar, dass der Bundesrat mittels Verordnung eine zeitnahe Erhebung der Steuer auf Bundesebene ermöglicht.⁷¹

6.3. Auf kantonaler Ebene

Die kantonalen Verfassungen unterscheiden sich leicht hinsichtlich der Ausgestaltung der Kompetenzbestimmungen. Die allermeisten Kantone haben sich in der Verfassung explizit das Recht vorbehalten, jegliche Steuern zu erheben, sofern der Bund selbstredend sich keine ausschliessliche Kompetenz vorbehalten hat.⁷² So wird bspw. im Kanton Freiburg Folgendes in der Verfassung festgehalten:

«Art. 81

1 Staat und Gemeinden erheben die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendigen Steuern und anderen Abgaben.»

[...]

Insofern kann der Kanton eine QDMTT, eine IIR oder eine UTPR einführen. Andere Kantone definieren die zu erhebenden Steuern. So wird bspw. im Kanton Basel-Landschaft festgehalten, dass der Kanton «*Ertrags- und Kapitalsteuern von den juristischen Personen [erhebt]*»⁷³. In diesem Fall wäre es ebenfalls zulässig,

⁷⁰ Die Verfassungsänderung unterliegt dem obligatorischen Referendum i.S.v. Art. 140 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 195 BV und bedingt damit zwingend der Zustimmung von Volk und Ständen.

⁷¹ Vgl. bspw.: Bundesrätliche Verordnungen zur Wahrung der Interessen der Schweiz gegenüber dem Ausland (Art. 184 Abs. 3 BV), Bundesrätliche Polizeinotverordnungen (Art. 185 Abs. 3 BV), Verordnung des Bundesrates über Zweitwohnungen vom 22. August 2012.

⁷² Vgl. bspw.: § 118 Abs. 1 lit. a KV-AG; § 121 Abs. 1 lit. a KV-BS; Art. 83 Abs. 1 lit. a KV-SG.

⁷³ § 131 Abs. 1 lit. b KV-BL. Vergleichbar sind bspw. Art. 32 Abs. 1 KV-NW; Art. 50 Abs. 2 KV-GL.

dass der Kanton eine **IIR, UTPR oder eine QDMTT** einführt, da «Ertragssteuern» erhoben werden dürfen (d.h. auch eine Mehrzahl).

In einzelnen Kantonen kann die Kompetenzfrage jedoch zu Problemen führen bzw. sollte vertieft geprüft werden. Zum Beispiel hat der Kanton Bern ausschliesslich die Kompetenz, «*eine Gewinn- und Kapitalsteuer von den juristischen Personen*»⁷⁴ zu erheben. Sehr formaljuristisch könnte argumentiert werden, dass nach der Einführung einer QDMTT, einer IIR oder einer UTPR eben nicht mehr nur «eine» Gewinnsteuer vorliegt, sondern mehrere Gewinnsteuern (z.B. die ordentliche Gewinnsteuer und die QDMTT, die IIR und die UTPR).

Allerdings scheint entscheidend zu sein, dass es zumindest nur «ein» Gewinnsteuersystem gibt, und hierzu würden auch die neu einzuführenden Steuern zählen, da sie sehr eng mit der ordentlichen Gewinnsteuer zusammenhängen und ein System bilden. Nach dieser Leseart scheint es auch im Kanton Bern verfassungskonform, die neuen Steuern über den Gesetzgebungsweg (d.h. ohne Verfassungsänderung) zu erheben.

6.4. Hybride Ausgestaltung

Gegenwärtig ist zwar geplant, die Bundesverfassung zu ändern, aber damit einhergehend den Kantonen die Pflicht aufzuerlegen, die neuen Steuern zu erheben. D.h. es wird in die Steuerhoheit der Kantone eingegriffen, in dem diese mittels Bundesverfassung und späterem Bundesgesetz dazu verpflichtet werden, die neuen Steuern (IIR, UTPR, QDMTT) zu erheben.

Gleichzeitig muss aber sichergestellt werden, dass keine konkurrierende Kompetenz geschaffen wird, d.h. die neu zu formulierende Bestimmung muss gewährleisten, dass die Kantone zwar gezwungen werden, die IIR, die UTPR und die QDMTT einzuführen, aber dem Bund eine beschränkte Gewinnsteuerkompetenz zukommt, sodass der Bund weiterhin nicht mehr als 8.5 % Gewinnsteuern erheben darf.

Hierbei handelt es sich insofern um eine hybride Lösung, da zwar die Bundesverfassung geändert, aber zugleich eine kantonale Steuerkompetenz geschaffen wird – keine rein kantonale Lösung und keine reine Bundeslösung.

⁷⁴ Art. 103 Abs. 1 lit. b StG-BE.

7. Legalitätsprinzip

7.1. Vorbemerkungen zum Inclusive Framework und dessen Legitimation

Von verschiedenen Autoren wurde bereits dargestellt, dass das Inclusive Framework institutionell nicht ausreichend legitimiert ist.⁷⁵ Es sind weder klare Entscheidungsfindungsprozesse innerhalb des Inclusive Frameworks veröffentlicht, noch gibt es überhaupt ein öffentlich zugängliches Gründungsdokument. Entsprechend ist auch gänzlich unklar, was die Zielsetzung des Inclusive Frameworks ist und ob das Inclusive Framework durch die Veröffentlichungen im Rahmen ihres Auftrages handelt.

Insofern ist es rechtsstaatlich höchst bedenklich, dass eine solche Institution gesetzgeberisch im Steuerbereich tätig wird. Selbstverständlich kann argumentiert werden, die Implementierung der GloBE Rules sei freiwillig. Letztere Position übergeht jedoch die Tatsache, dass die GloBE Rules bewusst so strukturiert sind, dass eine Umsetzung de facto zwingend ist, um nicht «eigenes» Steuersubstrat zu verlieren.⁷⁶

Im Rahmen dieser Abhandlung geht es jedoch im Wesentlichen darum, Umsetzungsfragestellungen in der Schweiz zu besprechen. Insofern liegt der Fokus im Folgenden nicht auf den Legitimitätstheoretischen Schwachstellen des Inclusive Frameworks, sondern auf den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die das Legalitätsprinzip stellt.

Es ist daneben höchst fraglich, ob die OECD als einer der Hauptakteure hinter dem Inclusive Framework noch in Übereinstimmung mit dem Zweck der OECD handelt.⁷⁷

⁷⁵ CHRISTIANS ALLISON/VAN APeldoorn LAURENS, The OECD Inclusive Framework, *Bulletin for International Taxation* 2018, 226 ff. Vgl. auch bereits kurz hierzu HONGLER PETER, *International Law of Taxation*, Oxford 2021, 18.

⁷⁶ Der Begriff «eigenes» ist hier bewusst provokativ gewählt. Allerdings ist festzuhalten, dass die Anwendung der IIR immer dazu führen wird, dass Gewinne in einem Staat besteuert werden, die kaum einen Link haben zum Staat der UPE.

⁷⁷ Zur Zwecksetzung vgl. bereits HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 231 ff.

7.2. Überblick über das Legalitätsprinzip

Das Legalitätsprinzip verlangt bekanntlich, dass Abgaben eine Grundlage in einem formellen Gesetz haben.⁷⁸ Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV müssen namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und die Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst geregelt werden.⁷⁹ Somit muss aus neu zu schaffenden formellen Gesetzen klar hervorgehen, wer die Steuer zu entrichten hat, basierend auf welcher Steuerbemessungsgrundlage die Entrichtung der Steuer erfolgt und wie sich die zu entrichtende Steuer zusammensetzt bzw. berechnet.

Für gewöhnlich hält der inländische Gesetzgeber klar fest, (i) wer das Steuersubjekt ist,⁸⁰ (ii) wie sich die Bemessungsgrundlage zusammensetzt und (iii) wie die Steuer effektiv berechnet wird. Nachfolgend beschränken wir uns vor allem auf diese zentralen Elemente, und zwar bezogen auf die QDMTT.⁸¹ Bei der Einführung einer QDMTT sind nicht alle Elemente gleich problematisch:

- Das Steuersubjekt wird in den MR genau beschrieben und dies wird auch in die nationale Gesetzgebung aufzunehmen sein.⁸² Dass es da sicherlich auch Auslegungsschwierigkeiten geben wird, ist vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips unproblematisch.
- Gleiches gilt für die Berechnung der Steuer,⁸³ wobei insbesondere bei der Definition der neu einzuführenden Steuern der Gesetzgeber deren genaue Gestaltung innerstaatlich noch festzulegen hat. Wir werden nachfolgend verschiedene Empfehlungen anbringen.
- Problematischer ist insbesondere aber die Definition der Bemessungsgrundlage. In den Model Rules wird hier umfassend auf (internationale) Rechnungslegungsstandards verwiesen.⁸⁴ Nachfolgend steht dieser Verweis im Vordergrund.

⁷⁸ Kürzlich BGer vom 23. September 2021, 2C_992/2020, E. 3.1.

⁷⁹ Selbstredend handelt es sich bei den neu einzuführenden Steuern um Steuern und nicht um Abgaben, sodass Art. 127 Abs. 3 und nicht Art. 164 BV anzuwenden ist.

⁸⁰ Wobei der Gesetzgeber nicht immer klarstellt, wer die Steuer zu tragen hat, d.h. wer der Steuerträger ist. Dies hängt auch damit zusammen, dass es nicht immer ganz klar ist, wer die Steuer wirtschaftlich zu bezahlen hat [Stichwort: Steuerinzidenz]).

⁸¹ Ähnliche Fragen stellen sich bei der Einführung der IIR und der UTPR.

⁸² Vgl. insbesondere Art. 1.1. MR.

⁸³ Vgl. zumindest hinsichtlich der Top-Up Tax Art. 5.2. MR.

⁸⁴ Vgl. dazu unten Abschn.12. Vgl. auch Art. 3.1. MR.

Die Diskussion, ob IFRS oder andere Rechnungslegungsstandards, die nicht vom Gesetzgeber ausgearbeitet (und allenfalls auch nicht genehmigt) wurden, zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage herangezogen werden können, ist nicht neu. Ähnliche Diskussionen fanden bereits im Zuge der Einführung einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage in der EU im Rahmen des CC(C)TB-Projekts statt.⁸⁵ Aber auch in der Schweiz wurde vor mehr als 10 Jahren diskutiert, ob es Unternehmen erlaubt sein sollte, internationale Rechnungslegungsstandards als Steuerbemessungsgrundlage zu verwenden.⁸⁶

Die offensichtlichsten Bedenken beziehen sich auf die Tatsache, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards von privaten Standardsetzern ausgearbeitet werden.⁸⁷ Privat so verstanden, dass die Bemessungsgrundlage auf einem Standard basiert, der von einer Institution entworfen wird, die keinen Verfassungsauftrag hat bzw. keine verfassungsrechtliche Kompetenz hat, Steuergesetze für eine Gesellschaft zu verabschieden. In anderen Rechtsordnungen scheint es tatsächlich fraglich, ob eine direkte Bezugnahme auf diese internationalen Rechnungslegungsstandards verfassungsgemäss ist, wobei sich das Problem vor allem in Ländern materialisiert, die ein Gewinnsteuersystem kennen, das unter den 15 % liegt, und somit die Besteuerung dann effektiv anhand des internationalen Rechnungslegungsstandards erfolgt.⁸⁸

Damit eine klare Aussage gemacht werden kann, ob diese Abstützung für Gewinnsteuerzwecke dem Legalitätsprinzip genügt, bedarf es eines vertieften Verständnisses über die konkrete Arbeitsweise unterschiedlicher Standardsetzer. Ein besonderer Fokus liegt hierbei auf der möglichen Einflussnahme rechnungslegungspflichtiger Unternehmen auf die Standardgestaltung oder anders gesagt geht es darum, wie anfällig diese Standards auf Lobbyismus sind. Genau dies ist eine Kernfunktion des Legalitätsprinzips, wonach sich eben der Gesetzgeber in einem transparenten, deliberativen Prozess auf eine Gesetzesbestimmung einigen soll – versteckte Einflussnahme von externen Kräften ist wenn möglich zu vermeiden.

⁸⁵ SCHÖN WOLFGANG, International Accounting Standards - A «Starting Point» for a Common European Tax Base?, *European Taxation* 2004, 426 ff.

⁸⁶ Zu diesem Thema siehe SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, *FStR* 2010, 262 ff.

⁸⁷ See also HEY JOHANNA, Global Minimum Taxation (GLOBE): What Is It About and What Could be a European Answer? in: Kofler Georg/Mason Ruth/Rust Alexander (Hrsg.), *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam 2021, Kap. 17.4.2.

⁸⁸ Siehe bspw. hinsichtlich der Frage, ob sich EU Verordnungen auf Regeln eines privaten Standardsetzers beziehen können AUMAYR LISA/MAYER GUNTER, CCTB – Is There a Chance of a Breakthrough?, *European Taxation* 2019, 153 ff., 157.

Vorliegende Untersuchung legt den Schwerpunkt auf die Aufbau- und Ablauforganisation verschiedener Standardsetzer und die sich daraus ergebende Verteilung von Rechten und Pflichten der im Rahmen des Standardsetzungsprozesses relevanten (Teil-)Organe. Wie noch zu zeigen sein wird,⁸⁹ anerkennen die GloBE-Bestimmungen die Zulässigkeit der Anwendung von IFRS. IFRS ist der weltweit am häufigsten verwendete und akzeptierte Rechnungslegungsstandard.⁹⁰ Wie noch gezeigt werden wird, qualifizieren die von der schweizerischen Börse zugelassenen Swiss GAAP FER⁹¹ als für GloBE Zwecke ebenfalls anerkannte allgemeine Rechnungslegungsvorschriften. Auch die Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften nach OR ist gemäss Wortlaut nicht per se ausgeschlossen. Da gemäss Art. 3.1.2. MR der entsprechende Rechnungslegungsstandard für die gesamte Konsolidierung anzuwenden wäre, erscheint die Anwendung von OR aus Sicht eines schweizerischen multinationalen Unternehmens (MNE) aus Praktikabilitätsgründen aber fraglich zu sein.⁹²

Obwohl ganz unterschiedliche Rechnungslegungsstandards für die GloBE Rules relevant sein können, beschränkt sich nachfolgende Analyse auf die institutionelle Struktur hinter den IFRS bzw. den Swiss GAAP FER. Hier soll aufgezeigt werden, wie und in welcher Form rechnungslegungspflichtige Unternehmen den Standardsetzer beeinflussen können. Ferner wird aufgezeigt, wie die nationale Steuergesetzgebung die Haltung gegenüber einem Standardsetzer beeinflussen kann.

⁸⁹ Zum Ganzen vgl. Abschn. 11.1.

⁹⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 168.

⁹¹ SIX, Richtlinie betr. Rechnungslegung, 19. August 2021, Art. 6 Abschn.3.

⁹² Zum Ganzen vgl. Abschn. 11.1.

7.3. IFRS: Institutionelle Struktur und satzungsgemässe Ziele

7.3.1. Übersicht

Die institutionelle Struktur eines Standardsetzers ergibt sich grundsätzlich aus den konstituierenden Dokumenten der jeweiligen Institution. Obschon die sich aus den Gründungsdokumenten ergebende Verteilung von Rechten und Pflichten statisch erscheint, kann diese aufgrund äusserer Einflüsse im Zeitverlauf anpassungsbedürftig werden. Ein kurzer historischer Rückblick auf die Entwicklung zeigt diese Dynamik.

Auf die zunehmende Verbreitung der International Accounting Standards (IAS) und die damit einhergehenden erhöhten Anforderungen an den Standardsetzer, insbesondere im Hinblick auf dessen Unabhängigkeit von einzelnen Berufsgruppen sowie die Qualität der eigenen Facharbeit, reagierte das International Accounting Standards Committee (IASC) mit einer umfassenden Reorganisation der privaten Organisationsstruktur im Jahr 2001.⁹³

Im Zuge dieser Reorganisation, hin zu einer 3-Säulen Struktur, wurde die Standardsetzung auf die Nachfolgeinstitution des IASC, sprich das International Accounting Standards Board (IASB), übertragen und von der Verwaltung sowie der strategischen und organisatorischen Leitung funktional getrennt.⁹⁴ Dieser Aufgabenkomplex wurde von der neuerrichteten (gemeinnützigen) Dachorganisation, konkret der IFRS-Stiftung, übernommen.⁹⁵

Damit fungiert diese als privatrechtliche Trägerorganisation ihres unabhängigen Rechnungslegungsorgans (IASB) sowie des IFRS Interpretationskomitees und des IFRS Beirats.⁹⁶ Die personelle Zusammensetzung und der Zuständigkeitsbereich der Teilorgane ergeben sich aus der Satzung der IFRS-Stiftung. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

⁹³ DRIESCH DIRK, § 1 N 6, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020; HORN SONJA, Arbeitsweise des IASB, in: Buschhüter Michael/Striegel Andreas (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, Wiesbaden 2011, 42 ff.

⁹⁴ HORN SONJA, Arbeitsweise des IASB, in: Buschhüter Michael/Striegel Andreas (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, Wiesbaden 2011, 43.

⁹⁵ HORN SONJA, Arbeitsweise des IASB, in: Buschhüter Michael/Striegel Andreas (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, Wiesbaden 2011, 43. Siehe auch IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 1.

⁹⁶ HORN SONJA, Arbeitsweise des IASB, in: Buschhüter Michael/Striegel Andreas (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, Wiesbaden 2011, 46 ff.

7.3.2. Teilorgane der IFRS-Stiftung

7.3.2.1. Übersicht

Die wesentlichen Teilorgane können funktional wie folgt abgegrenzt werden:

- Governance
 - Ausschuss der Treuhänder
 - IFRS Überwachungsgremium
- Fachlich
 - Standardsetzer IASB
 - IFRS Interpretationskomitee
- Beratend
 - IFRS Beirat

7.3.2.2. Ausschuss der Treuhänder

Die Governance der IFRS-Stiftung obliegt im Wesentlichen dem aus 22 Personen bestehenden **Ausschuss der Treuhänder**.⁹⁷ Zur Gewährleistung eines möglichst breiten Spektrums an Fähigkeiten, Erfahrungen und Perspektiven widerspiegelt die Zusammensetzung dieser Gruppe von Personen weitgehend die weltweiten Kapitalmärkte und eine Vielfalt an geografischen und beruflichen Hintergründen.⁹⁸ Die Treuhänder sind formal zur Handlung im öffentlichen Interesse verpflichtet.⁹⁹

⁹⁷ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 4 und 5.

⁹⁸ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 7.

⁹⁹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 7.

Dem Ausschuss der Treuhänder gehören Personen an, die über weltweite Erfahrung auf Stufe «Senior Level» verfügen, insbesondere bei Kapitalmarktregulierungsbehörden, Anlegerinteressenvertretungen, internationalen Audit-Netzwerken sowie Erstellern, Anwendern, Akademikern und Beamten im Dienste des öffentlichen Interesses. Zur Sicherstellung eines Gleichgewichts sollte die Auswahl der Treuhänder nach Konsultation mit dem Berufsstand für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Kapitalmarktbehörden und anderer Einrichtungen des öffentlichen Interesses, Regulierungsbehörden, Anlegern, Erstellern, Anwendern und Akademikern erfolgen.¹⁰⁰

Der Ausschuss der Treuhänder ist beschlussfähig, wenn 60 % seiner Mitglieder persönlich oder per Telekommunikation anwesend sind. Dabei sollen die Treuhänder nicht von Dritten vertreten werden. Jedem Treuhänder kommt eine Stimme zu, wobei für Zwecke der Beschlussfassung eine einfache Mehrheit der Abstimmenden genügt. Die Stimmrechtsvertretung ist in jedem Fall unzulässig.¹⁰¹ Zur Kündigung eines Treuhandmandates (wegen mangelhafter Leistung, Fehlverhaltens oder Unfähigkeit) oder für eine Satzungsänderung bedarf es hingegen einer Dreiviertel-Mehrheit.

Der Ausschuss der Treuhänder übt im Grundsatz sämtliche Befugnisse der IFRS-Stiftung aus, welche nicht ausdrücklich dem IASB, dem IFRS Interpretationskomitee oder dem IFRS Beirat vorbehalten sind.¹⁰² So ist beispielsweise der Ausschuss der Treuhänder nicht zur Bestimmung der Tagesordnung des IASB befugt.¹⁰³

Dem Ausschuss obliegt die Implementierung und Sicherstellung einer angemessenen Finanzierung der IFRS-Stiftung.¹⁰⁴ Dieser hat insbesondere jährlich das Budget zu genehmigen und die Quellen der Finanzierung festzulegen.¹⁰⁵ Damit ist die Ausübung der Tätigkeit des IASB grundsätzlich an die Finanzierungsverpflichtung der Treuhänder gekoppelt.¹⁰⁶ Die Haupteinnahmen der IFRS-Stiftung

¹⁰⁰ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 8.

¹⁰¹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 10 und 15.

¹⁰² IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 16 lit. j.

¹⁰³ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 16 lit. d.

¹⁰⁴ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 14 lit. a.

¹⁰⁵ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 16 lit. d.

¹⁰⁶ DRIESCH DIRK, § 1 N 11 und 12, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

stammen aus freiwilligen Zuwendungen von Dritten, insbesondere von grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.¹⁰⁷

Der Ausschuss der Treuhänder ernennt die Mitglieder des IASB, erstellt und definiert deren Dienstverträge und Leistungskriterien.¹⁰⁸ Zur Wahrung der Unabhängigkeit des IASB haben die Treuhänder entsprechende Bestimmungen vorzusehen und Prozesse zu definieren.¹⁰⁹ Zudem ernennen sie die Mitglieder des IFRS Interpretationskomitees und des IFRS Beirats.¹¹⁰

7.3.2.3. IFRS Überwachungsgremium

Neben dem Ausschuss der Treuhänder ist das **IFRS Überwachungsgremium** ein weiteres zentrales Teilorgan der IFRS-Stiftung. Als formelles Bindeglied zwischen dem Ausschuss der Treuhänder und öffentlichen bzw. staatlichen Institutionen¹¹¹ ist das IFRS Überwachungsgremium insbesondere für die Genehmigung aller Ernennungen und Wiederernennungen von Treuhändern¹¹² sowie für die Überwachung deren Tätigkeit zuständig. Das IFRS Überwachungsgremium nimmt also nach Massgabe der Satzung der IFRS-Stiftung gemeinsam mit den Treuhändern am Nominierungsprozess für den Ausschuss der Treuhänder teil und genehmigt deren Ernennung. Es beschliesst einvernehmlich, die Ernennung von Treuhändern zu genehmigen.¹¹³ Das IFRS Überwachungsgremium und die Treuhänder treffen eine Vereinbarung über den Nominierungsprozess, welche es dem Überwachungsgremium ermöglicht, potenzielle Kandidaten zu empfehlen. Der Nominierungsprozess wird vom Ausschuss der Treuhänder administriert. Ferner nominieren sie potenzielle Kandidaten zuhanden des Überwachungsgremiums. Bei der Administration und der Nomination haben die

¹⁰⁷ DRIESCH DIRK, § 1 N 11, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020. Gemäss dem Jahresbericht 2020 der IFRS-Stiftung stammen 60 % der gesamten Einnahmen (ca. GBP 30.1 Mio.) aus Zuwendungen. Diese beliefen sich auf ca. GBP 18 Mio. (2019: ca. GBP 20 Mio.). Die höchsten Zuwendungen stammen von der Europäischen Kommission (ca. GBP 4.3 Mio.), den internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (ca. GBP 2.3 Mio.) und der Volksrepublik China (ca. GBP 2.1 Mio.) (IFRS-Stiftung, Annual Report, 1. April 2021, 26, 35 und 53 ff.). Für einen Überblick über die Entwicklung der Zuwendungen siehe WINGARD CHRISTA/BOSMAN JAN/AMISI BRIGHT, The legitimacy of IFRS: An assessment of the influences on the due process of standard-setting, Meditari Accountancy Research 2016, 144 ff.

¹⁰⁸ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 16 lit. a.

¹⁰⁹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 32.

¹¹⁰ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 16 lit. c.

¹¹¹ Monitoring Board, Memorandum of Understanding to Strengthen the Institutional Framework of the International Financial Reporting Standards Foundation, 31. Oktober 2013 (amended version), Art. 3 Rz. 6; IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 19.

¹¹² IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 6.

¹¹³ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 20 und 24.

Treuhänder internationale Organisationen zu konsultieren.¹¹⁴ Bei der Genehmigung einer solchen Wahl ist das IFRS Überwachungsgremium an die satzungsgemässen Anforderungen betreffend die Zusammensetzung des Ausschusses der Treuhänder (beispielsweise die geografische Verteilung) gebunden.¹¹⁵ Die Überwachung der Treuhänder orientiert sich an der Erfüllung ihrer satzungsgemässen Verantwortlichkeiten.¹¹⁶ Die Treuhänder werden in der Regel für eine dreijährige Amtszeit ernannt und können einmal wiedergewählt werden.¹¹⁷ Zusammengefasst kann gesagt werden, dass sich die Gruppe der Treuhänder quasi selbst konstituiert, indem sie gemeinsam mit dem IFRS Überwachungsgremium am Nominierungsprozess teilnimmt, diesen administriert und auch dem Überwachungsgremium Vorschläge zur Ernennung potenzieller Kandidaten unterbreitet. Das Überwachungsgremium genehmigt diese Ernennungen, soweit bestimmte, satzungsgemässe Anforderungen erfüllt sind.

Die anfängliche Zusammensetzung des IFRS Überwachungsgremiums ist in der Satzung der IFRS-Stiftung festgelegt und umfasst führende Vertreter unterschiedlicher Gremien, insbesondere Vertreter von bedeutenden Kapitalmarktinstitutionen wie etwa jene der Europäischen Kommission und der US-amerikanischen Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde («Securities and Exchange Commission SEC»).118 Die Zusammensetzung soll jedoch von Zeit zu Zeit neu überprüft werden.¹¹⁹

Die organisatorischen und operativen Grundlagen sowie die Vorgaben für die Entscheidungsfindung werden in einer vom IFRS Überwachungsgremium erarbeiteten Charta festgelegt.¹²⁰ Das IFRS Überwachungsgremium soll die formelle Zusammenarbeit zwischen der IFRS-Stiftung und öffentlichen bzw. staatlichen Institutionen (insbesondere Kapitalmarktbehörden) ermöglichen. Als solches Bindeglied bezweckt das IFRS Überwachungsgremium die Verbesserung der öffentlichen Rechenschaftspflicht der IFRS-Stiftung.¹²¹

¹¹⁴ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 6.

¹¹⁵ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 6.

¹¹⁶ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 20 lit. a und b.

¹¹⁷ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 9.

¹¹⁸ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 22 lit. a und e; Monitoring Board, Memorandum of Understanding to Strengthen the Institutional Framework of the International Financial Reporting Standards Foundation, 31. Oktober 2013 (amended version), Art. 1 Abs. 1.

¹¹⁹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 23.

¹²⁰ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 21.

¹²¹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 19; DRIESCH DIRK, § 1 N 11, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

7.3.2.4. Standardsetzer IASB

Die 14 Mitglieder des unabhängigen **Standardsetzungsgremiums IASB** (auch Rechnungslegungsorgan) werden – wie bereits erwähnt – vom Ausschuss der Treuhänder ernannt.¹²² Die grundlegenden Voraussetzungen für die Mitgliedschaft sind fachliche Kompetenz und eine aktuelle einschlägige Berufserfahrung.¹²³ Die umfassenden Anforderungen für Mitglieder des IASB (gemäss Anhang der Satzung der IFRS-Stiftung) sollen sicherstellen, dass die Gruppe von Mitgliedern des IASB die bestmöglich verfügbare Kombination aus technischem Fachwissen und einer Vielfalt an internationaler Geschäfts- und Markterfahrung, einschliesslich Prüfern, Erstellern, Anwendern, Akademikern und Markt- oder Finanzregulierungsbehörden repräsentiert. Die Mitglieder des IASB müssen sich formell verpflichten, in allen Angelegenheiten im öffentlichen Interesse zu handeln. Ausserdem darf keine Person gleichzeitig dem Ausschuss der Treuhänder und als Mitglied dem IASB angehören.¹²⁴

Die Mitglieder des IASB werden zunächst für eine Amtszeit von fünf Jahren ernannt. Eine Amtszeit kann um weitere drei Jahre verlängert werden, mit der Möglichkeit der Erneuerung bis zu einer Höchstdauer von fünf Jahren. Die Amtszeit eines IASB-Mitglieds darf insgesamt 10 Jahre nicht überschreiten.¹²⁵ Die Mitglieder des IASB müssen sämtliche Beschäftigungsverhältnisse mit anderen Arbeitgebern beenden. Sie dürfen keine Position innehaben, welche wirtschaftliche Anreize bietet, die ihre Unabhängigkeit bei der Standardsetzung in Frage stellen könnten.¹²⁶ Betreffend das Stimmrecht hat jedes IASB-Mitglied eine Stimme. Wie bei den Treuhändern ist eine Stimmrechtsvertretung unzulässig.¹²⁷ Im Falle einer Stimmgleichheit bei einer Entscheidung, die mit einfacher Mehrheit der persönlich oder per Telekommunikation anwesenden IASB-Mitglieder zu treffen ist, hat der Vorsitzende den Stichentscheid.¹²⁸

Das IASB trägt die volle Verantwortung für sämtliche fachliche Angelegenheiten in Sachen der Finanzberichterstattung, einschliesslich der Ausarbeitung sowie Verabschiedung von IFRS und Exposure Drafts.¹²⁹ Insgesamt hat das IASB die

¹²² IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 25.

¹²³ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 26.

¹²⁴ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 26.

¹²⁵ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 31.

¹²⁶ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 32.

¹²⁷ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 35.

¹²⁸ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 35.

¹²⁹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 37 lit. a.

volle Entscheidungsfreiheit bei der Entwicklung und Abarbeitung seines Arbeitsprogrammes.¹³⁰ Die Veröffentlichung eines Exposure Drafts oder die Verabschiedung von IFRS (einschliesslich IAS und IFRIC) erfordert die Zustimmung von acht Mitgliedern des IASB, wenn es 13 oder weniger Mitglieder hat, oder von neun Mitgliedern, wenn das IASB 14 Mitglieder aufweist.¹³¹

7.3.2.5. IFRS Interpretationskomitee

Dem **IFRS Interpretationskomitee** gehören 14 stimmberechtigte Mitglieder an, welche ebenfalls vom Ausschuss der Treuhänder für eine Amtszeit von drei Jahren ernannt werden. Eine einmalige Verlängerung der Amtszeit um weitere drei Jahre ist möglich. Der Ausschuss der Treuhänder ist bei der Ernennung von den Mitgliedern des IFRS Interpretationskomitees an satzungsgemässe Anforderungen hinsichtlich der Zusammensetzung gebunden.¹³²

Jedes Mitglied des IFRS Interpretationskomitees hat eine Stimme, wobei die Stimmabgabe gemäss ihren eigenen unabhängigen Ansichten und nicht als Vertreter erfolgt, die gemäss den Ansichten von Firmen oder Organisationen handeln, mit denen sie möglicherweise verbunden sind. Gleich wie bei den Mitgliedern des IASB ist eine Stimmrechtsvertretung unzulässig.¹³³ Die Genehmigung von Entwürfen oder endgültigen Interpretationen verlangt, dass nicht mehr als vier stimmberechtigte Mitglieder gegen den Entwurf oder die endgültige Interpretation stimmen.¹³⁴

Die Hauptaufgabe des Interpretationskomitees ist die Auslegung der Anwendung von IFRS, d.h. die Anwendung der IFRS im Kontext des Rahmenkonzeptes, zu interpretieren.¹³⁵ Ferner veröffentlicht das IFRS Interpretationskomitee die Interpretationsentwürfe nach Freigabe durch den IASB zur öffentlichen Stellungnahme und berücksichtigt erhaltene Kommentierungen für Zwecke der endgültigen Fassung.¹³⁶ Darüber hinaus berichtet das Interpretationskomitee dem IASB und holt für endgültige Interpretationen die Zustimmung von acht seiner Mitglieder ein, wenn das IASB aus 13 oder weniger Mitgliedern besteht, oder

¹³⁰ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 37 lit. d.

¹³¹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 36.

¹³² IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 39.

¹³³ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 42.

¹³⁴ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 42.

¹³⁵ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 43 lit. a.

¹³⁶ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 43 lit. c.

die Zustimmung von neun seiner Mitglieder, wenn es aus 14 Mitgliedern besteht.¹³⁷

7.3.2.6. IFRS Beirat

Der IFRS Beirat wird – wie ebenfalls bereits erwähnt – vom Ausschuss der Treuhänder für eine verlängerbare Amtszeit von drei Jahren ernannt.¹³⁸ Er setzt sich aus mindestens 30 Mitgliedern zusammen, wobei der Vorsitzende weder Mitglied des IASB noch ein Mitarbeiter sein darf.¹³⁹ Der IFRS Beirat bietet ein breites Forum zur Konsultation verschiedenster Organisationen und Einzelpersonen.¹⁴⁰ Insgesamt bietet der IFRS Beirat den Treuhändern und dem IASB umfassende strategische Beratung an.¹⁴¹

7.3.3. Satzungsgemässe Ziele

Die Einführung der globalen Mindeststeuer wirft die Frage auf, wie und inwieweit betroffene Unternehmen einen steuerlich motivierten Einfluss auf den Standardsetzungsprozess ausüben können, sodass der IASB (teilweise) in seinen fachlichen Angelegenheiten von steuerlichen Überlegungen geleitet wird.

Die äussere Grenze für die Zulässigkeit der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte im Arbeitsprogramm bilden die satzungsgemässen Ziele der IFRS-Stiftung. Zu klären ist namentlich, ob die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte im Rahmen der technischen Angelegenheiten des IASB im Einklang mit den satzungsgemässen Zielen steht. Es stellt sich mithin die Frage, ob die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte aufgrund der Zielformulierung per se ausgeschlossen oder mit dem («sehr allgemeinen») Wortlaut der Ziele in Einklang zu bringen ist.

Das satzungsgemässe Ziel der IFRS-Stiftung besteht darin, ein einheitliches Regelwerk hochwertiger, verständlicher und weltweit durchsetzbarer Rechnungslegungsstandards durch den IASB im öffentlichen Interesse zu entwickeln, welche hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Finanzberichten erfordern, um die Teilnehmer in den weltweiten

¹³⁷ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 43 lit. d.

¹³⁸ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 60 und 62.

¹³⁹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 62.

¹⁴⁰ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 60.

¹⁴¹ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 61.

Kapitalmärkten und andere Adressaten beim Treffen von wirtschaftlichen Entscheidungen zu unterstützen.¹⁴² Ferner hat die IFRS-Stiftung die Förderung der Nutzung, die strenge Anwendung der IFRS sowie die Konvergenz nationaler Bilanzierungsstandards mit den IFRS zum Ziel.¹⁴³

Die IFRS sollen zur Transparenz beitragen, indem sie die internationale Vergleichbarkeit und Qualität von Finanzinformationen verbessern, sodass Anleger und andere Marktteilnehmer in die Lage versetzt werden, fundierte wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen.¹⁴⁴ Sie stärken die Rechenschaftspflicht, indem sie die Informationslücke zwischen den Kapitalgebern und Kapitalnehmern verringern. Darüber hinaus sind die IFRS als Quelle für weltweit vergleichbare Informationen von entscheidender Bedeutung für Regulierungsbehörden.¹⁴⁵ Schliesslich tragen die IFRS zur wirtschaftlichen Effizienz bei, indem sie Anlegern bei der Identifikation globaler Chancen und Risiken unterstützen.¹⁴⁶

Das Rahmenkonzept («Conceptual Framework») stellt die Grundlage für die inhaltliche Ausgestaltung der IFRS dar.¹⁴⁷ Ein wesentlicher Zweck des Rahmenkonzeptes besteht in der Unterstützung des IASB bei der Entwicklung neuer IFRS.¹⁴⁸ Dementsprechend hilft das Rahmenkonzept bei der Erfüllung der Mission der IFRS-Stiftung, Standards zu entwickeln, die zu Transparenz, Rechenschaftspflicht und Effizienz in den globalen Finanzmärkten und zu langfristiger finanzieller Stabilität in der Weltwirtschaft führen.¹⁴⁹

¹⁴² IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 2 lit. a.

¹⁴³ IFRS-Stiftung, Satzung, November 2021, Rz. 2 lit. b und d.

¹⁴⁴ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.5 lit. a.

¹⁴⁵ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.5 lit. b.

¹⁴⁶ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.5 lit. c.

¹⁴⁷ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.5.; DRIESCH DIRK, § 1 N 33 und 36, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

¹⁴⁸ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.1; DRIESCH DIRK, § 1 Rz. 33, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

¹⁴⁹ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.5.

7.4. Swiss GAAP FER: Institutionelle Struktur und satzungsgemässe Ziele

Wie in der Einleitung erwähnt, liegt der Fokus nachfolgender Abschnitte auf der institutionellen Struktur des Standardsetzers der Swiss GAAP FER. Rechtsträgerin der Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung ist die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER-Stiftung). Es handelt sich um eine Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB, sodass deren Organe und die Art der Verwaltung durch die Stiftungsurkunde festgestellt werden.¹⁵⁰

7.4.1. Organe und Gremien der FER-Stiftung

Zur Analyse der institutionellen Struktur der FER-Stiftung wird nachfolgend auf einzelne Organe bzw. Gremien eingegangen. Für den Standardsetzungsprozess relevant sind insbesondere:

- Stiftungsrat,
- Fachkommission,
- Präsident der Fachkommission,
- Fachausschuss, und
- Subkommission.

7.4.1.1. Stiftungsrat

Als oberstes Leitungsorgan vertritt der **Stiftungsrat** die FER-Stiftung nach aussen hin. Der Stiftungsrat besteht aus mindestens drei Mitgliedern. Er konstituiert sich selbst und kann sich durch Kooptation ergänzen. Bei Letzterem ist zu berücksichtigen, dass lediglich unabhängige Personen hinzugewählt werden. Ferner steht der Stifterin ein Vorschlagsrecht zu.¹⁵¹ Im Abstand von 5 Jahren überprüft der Stiftungsrat jeweils seine eigene personelle Zusammensetzung. Ein Mitglied des Stiftungsrates scheidet bei Erreichen des 75. Lebensjahres oder im Falle der Unfähigkeit zur Führung der Geschäfte aus.

¹⁵⁰ Art. 83 ZGB.

¹⁵¹ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 8.

Die Beschlussfähigkeit des Stiftungsrates erfordert die Anwesenheit der Mehrheit seiner Mitglieder. Allfällige Zirkularbeschlüsse sind zulässig, bedürfen jedoch der Einstimmigkeit aller Mitglieder.¹⁵² Die Finanzierung der FER-Stiftung erfolgt durch freiwillige Zuwendungen der an der Fachempfehlung zur Rechnungslegung interessierten Organisationen, durch Erträge des Stiftungsvermögens und durch den Vertrieb der Fachempfehlungen zur Rechnungslegung.¹⁵³

Der Stiftungsrat beruft als oberstes Leitungsorgan *ad personam* – unter Berücksichtigung des Umfelds und der Interessen – den Präsidenten und höchstens 30 Mitglieder der Fachkommission.¹⁵⁴ Die personelle Zusammensetzung der Fachkommission soll die Vertretung unterschiedlicher Interessensgruppen angemessen und bestmöglich ausgeglichen abbilden.¹⁵⁵ Zu diesen Interessensgruppen gehören Ersteller, Prüfer, Adressaten, Berater, Politiker, Verwaltung, Standardsetzer, Aufsichtsorgane und andere interessierte Parteien.¹⁵⁶ Ernante öffentliche Organisationen können durch die von ihnen entsandten – nicht stimmberechtigten – Beobachter in der Fachkommission wie eigentliche Mitglieder mitwirken.

7.4.1.2. Fachkommission

Die personelle Zusammensetzung der Fachkommission ist in einem vom Stiftungsrat erlassenen Reglement festgehalten. Die Ernennung der Mitglieder der Fachkommission erfolgt durch den Stiftungsrat.¹⁵⁷ Die personelle Zusammensetzung sollte jedenfalls unterschiedliche Interessensgruppen und Sprachregionen

¹⁵² FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 8.

¹⁵³ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 5 und Art. 6. Der «Förderkreis Swiss GAAP FER» ermöglicht es Unternehmen und Verbänden sowie natürlichen Personen ihre Unterstützung zum Ausdruck zu bringen. Gemäss Erfolgsrechnung 2020 setzt sich der betriebliche Ertrag aus Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen (Verkauf der Broschüre und Lehrbüchern, Lizenzerträge und Einnahmen aus der Durchführung der Jahreskonferenz) in Höhe von CHF 175'212.71 (2019: CHF 135'809.74) und den Zuschüssen von Organisationen in Höhe von CHF 100'930.00 (2019: CHF 106'541.66) zusammen. Aus dem Tätigkeitsbericht ist allerdings nicht zu entnehmen, von welchen Organisationen bzw. natürlichen Personen des Förderkreises die betragsmässig höchsten Zuwendungen stammen (vgl. FER-Stiftung, Tätigkeitsbericht, 5. Mai 2021, 20 und 27 f.). Der Mindestbeitrag für Unternehmen beträgt CHF 1'000, jener für Privatpersonen CHF 100. Gegenwärtig besteht der Förderkreis aus rund 80 Mitgliedern (FER-Stiftung, Tätigkeitsbericht, 5. Mai 2021, 27). Der durchschnittliche Beitrag pro Mitglied beträgt damit ca. CHF 1'250. Die Zuschüsse des Förderkreises sind (betragsmässig) jedenfalls von immanenter Bedeutung für die Erfüllung der Stiftungszwecke (vgl. FER-Stiftung, Tätigkeitsbericht, 1. April 2020, 20; FER-Stiftung, Tätigkeitsbericht, 7. Mai 2019, 20).

¹⁵⁴ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 8.

¹⁵⁵ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 3.

¹⁵⁶ FER-Stiftung, Tätigkeitsbericht, 5. Mai 2021, 13.

¹⁵⁷ FER-Stiftung, Organisationsreglement, 11. Mai 2016, Art. 25.

ausgewogen berücksichtigen. Die Amtsperiode eines Mitglieds der Fachkommission beträgt ein Jahr, wobei eine Wiederwahl möglich ist. Sie ist für den Erlass von Swiss GAAP FER zuständig. Darüber hinaus ist die Fachkommission für die Wahl des Fachausschusses und die Erteilung von Aufträgen an denselben zuständig. Die Beschlussfassung bedarf der einfachen Mehrheit, wobei Zirkularbeschlüsse zulässig sind. Bei Stimmengleichheit fällt dem Präsidenten der Stichtentcheid zu. Die Genehmigung, Abänderung oder Aufhebung einer Swiss GAAP FER hingegen bedarf der Zustimmung von zwei Dritteln sämtlicher Mitglieder. Wird diese Anforderung nicht erfüllt, gilt auch die Zustimmung von drei Vierteln der anwesenden Mitglieder – soweit diese zwei Drittel aller Mitglieder ausmachen – als hinreichend.

7.4.1.3. Präsident der Fachkommission

Der **Präsident** wird vom Stiftungsrat gewählt und vertritt die Fachkommission gegenüber Dritten. Er ist insbesondere für die Ausarbeitung von Jahresbudget, Jahresbericht und Jahresrechnung zuständig und hat den Stiftungsrat mindestens einmal jährlich über die Arbeiten der Fachkommission zu unterrichten.¹⁵⁸

7.4.1.4. Fachausschuss

Der **Fachausschuss** stellt das Vorbereitungs- und Exekutivorgan der Fachkommission dar und trifft sämtliche Massnahmen zur Erfüllung des Auftrags der Fachkommission, soweit diese nicht anderen Gremien der FER-Stiftung vorbehalten sind. Sie setzt sich aus dem Präsidenten der Fachkommission sowie maximal sechs Mitgliedern der Fachkommission zusammen, wobei wie auch bei der Fachkommission möglichst verschiedene Interessensgruppen zu berücksichtigen sind. Die Ausarbeitung eines Vorschlags, des Arbeitsprogrammes, die Verabschiedung von Vorentwürfen und Entwürfen zuhanden der Fachkommission stellen die zentralen Aufgaben des Fachausschusses dar.¹⁵⁹ Entscheidungen des Fachausschusses werden im Konsensverfahren getroffen, wobei Zirkularbeschlüsse zulässig sind.

¹⁵⁸ FER-Stiftung, Organisationsreglement, 11. Mai 2016, Art. 34 ff.

¹⁵⁹ FER-Stiftung, Organisationsreglement, 11. Mai 2016, Art. 39 ff.

7.4.1.5. Subkommission

Für Zwecke der Ausarbeitung einer Swiss GAAP FER ist der Fachausschuss befugt, eine Subkommission zu errichten. Die Zusammensetzung einer solchen Subkommission erfolgt ad hoc unter Berücksichtigung geeigneter Fachpersonen und einer möglichst ausgewogenen Vertretung unterschiedlicher Interessen. Ihr Mandat ist regelmässig zeitlich begrenzt und endet mit der Genehmigung einer Swiss GAAP FER durch die Fachkommission.¹⁶⁰

7.4.2. Satzungsgemässe Ziele

Die Fachkommission hat den Auftrag, die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung auszuarbeiten. Die FER-Stiftung selbst bezweckt die Schaffung dieser Fachkommission. Der Stiftungsrat ist befugt, die Bestimmungen der Stiftungsurkunde unter Wahrung dieses Zwecks und vorbehaltlich der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörden zu ändern.¹⁶¹ Der Stiftungsrat ist beschlussfähig, sofern die Mehrheit seiner Mitglieder anwesend ist.¹⁶² Änderungen des Zwecks und der Organisation können über das Umwandlungsverfahren nach Art. 85 und Art. 86 ZGB vorgenommen werden.¹⁶³ Durch die von der Fachkommission erlassenen Swiss GAAP FER soll die Rechnungslegung in der Schweiz harmonisiert sowie deren Vergleichbarkeit und Qualität verbessert werden.¹⁶⁴ Damit hat die Fachkommission bei der Ausarbeitung von Standards primär diesem Zweck Rechnung zu tragen. Dabei sind die bisherige Praxis und internationale Entwicklungen zu berücksichtigen. Die Genehmigung, Abänderung oder Aufhebung einer Swiss GAAP FER kann durch Zustimmung von zwei Drittel sämtlicher Mitglieder beschlossen werden.

Das Rahmenkonzept beinhaltet die der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER zugrunde liegenden Prinzipien. Oberstes Prinzip der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER ist die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage («true and fair view»). Zugleich stellt das Rahmenkonzept die Grundlage für zukünftige Rechnungslegungsnormen dar.¹⁶⁵ Neben den wesentlichen Elementen bezeichnet

¹⁶⁰ FER-Stiftung, Organisationsreglement, 11. Mai 2016, Art. 44 ff.

¹⁶¹ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 11.

¹⁶² FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 8.

¹⁶³ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 11.

¹⁶⁴ FER-Stiftung, Stiftungsurkunde, April 2015, Art. 3.

¹⁶⁵ FER-Stiftung, Swiss GAAP FER 2020 – Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, 1. Januar 2020, Rahmenkonzept N 1.

das Rahmenkonzept die Grundsätze der Swiss GAAP FER und erläutert das Verhältnis zum Steuerrecht.¹⁶⁶ Beim Rahmenkonzept handelt es sich ebenfalls um einen Swiss GAAP FER, sodass dieses durch Zustimmung von zwei Drittel sämtlicher Mitglieder geändert werden kann.¹⁶⁷ Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER beruht dabei auf betriebswirtschaftlichen Kriterien.¹⁶⁸

7.5. Lobbyismus im Rahmen der Erstellung der Rechnungslegungsstandards

7.5.1. Vorbemerkung

Das Interesse von Betroffenen (etwa die der Geschäftsführung oder der Aktionäre) an der Gestaltung von Rechnungslegungsstandards – durch Teilnahme am Standardsetzungsprozess – ergibt sich aus der Natur der Rechnungslegung, da die Vorschriften die Verteilung knapper wirtschaftlicher Ressourcen beeinflussen.¹⁶⁹ Als Beispiel wurde IAS 39 von zahlreichen Akteuren des europäischen Bankensektors aufgrund mutmasslich kostenintensiver Änderungen für ihr Aktiv-Passiv-Management und ihr Rechnungslegungssystem sowie aufgrund der Befürchtung von Volatilitäten abgelehnt.¹⁷⁰

Die mögliche Einflussnahme von Unternehmen hängt mit der Erwartung eines zukünftigen Kostenanstiegs infolge der Änderung eines bestehenden bzw. der Einführung eines neuen Rechnungslegungsstandards zusammen. Hohe Umset-

¹⁶⁶ FER-Stiftung, Grundsätze (abrufbar unter <https://www.fer.ch/das-konzept/grundsaeetze/>). Eine Jahresrechnung nach Swiss GAAP-FER unterscheidet sich bereits deshalb von der handelsrechtlichen Jahresrechnung, weil erstere auf Grundlage einer «true and fair view» beruht (FER-Stiftung, Swiss GAAP FER 2020 – Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, 1. Januar 2020, FER 1/6).

¹⁶⁷ Dies ergibt sich aus dem Wortlaut von FER 1/2: Die Kern-FER umfassen die folgenden Swiss GAAP FER, u.a. das Rahmenkonzept.

¹⁶⁸ FER-Stiftung, Swiss GAAP FER 2020 – Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, 1. Januar 2020, FER 1/1.

¹⁶⁹ CORTESE CORINNE/IRVINE HELEN, Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6, *Research in Accounting Regulation* 2010, 87 ff.; JORISSEN ANN/LYBAERT NADINE/ORENS RAF/VAN DER TAS LEO, Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis, *European Accounting Review* 2012, 693 ff., 697.

¹⁷⁰ EUROPÄISCHE KOMMISSION, Rechnungslegungsstandards: Kommission übernimmt IAS 39 (IP/04/1385), 19. November 2004, 2; DEWING IAN/RUSSELL PETER O., Financial Integration in the EU: the First Phase of EU Endorsement of International Accounting Standards, *Journal of Common Market Studies* 2008, 243 ff., 249.

zungskosten, ein drohender Anstieg der Kapitalkosten sowie die generelle Vermeidung von Verwaltungsaufwand stellen häufig Motivationstreiber für Lobbyarbeit dar.¹⁷¹

Im folgenden Abschnitt wird kurz erörtert, wie Anspruchsgruppen auf die inhaltliche Ausgestaltung von Rechnungslegungsstandards Einfluss nehmen können. Daraus lassen sich wertvolle Erkenntnisse darüber ableiten, ob Standardsetzer durch die Umsetzung der MR vermehrt mit steuerlichen Fragestellungen konfrontiert werden und sich somit im Standardsetzungsprozess (teilweise) von steuerlichen Überlegungen leiten lassen könnten.

7.5.2. Teilnahme am Standardsetzungsprozess des IASB

Ein Schlüsselement für die Legitimität des IASB als privatwirtschaftlicher Standardsetzer ist der transparente Standardsetzungsprozess («due process»), der auch die rechnungslegungspflichtigen Unternehmen einbindet.¹⁷² In diesem Zusammenhang zeigen die Ergebnisse von Untersuchungen auf, dass negative Auswirkungen auf den Cashflow oder das Zahlenwerk eines Unternehmens als signifikanter Prädiktor für die Teilnahme der Ersteller am Standardsetzungsprozess gelten.¹⁷³

Lobbying ist damit ein nicht unwesentlicher Bestandteil des Standardsetzungsprozesses des IASB.¹⁷⁴ Die Entscheidung eines Unternehmens, eine Einflussnahme auf den IASB zu nehmen, wird durch Signalwirkung und Eigeninteresse beeinflusst.¹⁷⁵ Die Formen der Teilnahme am Standardsetzungsprozess können

¹⁷¹ Ergebnisse basierend auf eine Studie betreffend den IASB. Siehe dazu COMIRAN FERNANDO/GRAHAM M. CAROL, Comment letter activity: A response to proposed changes in lease accounting, *Research in Accounting Regulation* 2016, 109 ff., 116.

¹⁷² JORISSEN ANN/LYBAERT NADINE/ORENS RAF/VAN DER TAS LEO, Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis, *European Accounting Review* 2012, 693 ff., 694.

¹⁷³ Siehe z.B. ANG NICOLE/GALLERY NATALIE/SIDHU K. BALIT, The Incentives of Australian Public Companies Lobbying Against Proposed Superannuation Accounting Standards, *Abacus* 2000, 40 ff.; HILL T. NANCY/SHELTON W. SANDRA/STEVENS T. KEVIN, Corporate Lobbying Behaviour on Accounting for Stock-Based Compensation: Venue und Format Choices, *Abacus* 2002, 78 ff.; GEORGIU GEORGE/ROBERTS B. CLARE, Corporate lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals, *The British Accounting Review* 2004, 441 ff.

¹⁷⁴ GINER BEGOÑA/ARCE MIGUEL, Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments, *European Accounting Review* 2012, 655 ff., 655.

¹⁷⁵ CHIRCOP JUSTIN/KIOSSE V. PARASKEVI, Why did preparers lobby to the IASB's pension accounting proposals?, *Accounting Forum* 2015, 268 ff., 268.

formell oder informell sein.¹⁷⁶ Eine direkte Beteiligung am Standardsetzungsverfahren wäre beispielsweise möglich durch:

- Intervention bei den Projektmitarbeitern, oder
- durch die Mitgliedschaft in einer Arbeitsgruppe, oder
- durch eine schriftliche Stellungnahme («comment letter»).

Die Einreichung einer schriftlichen Stellungnahme¹⁷⁸ gilt als effektives Instrument zur Einflussnahme.¹⁷⁹ Projekte, die vom IASB überarbeitet oder gestoppt wurden, sind mit einem deutlich höheren Volumen an schriftlichen Stellungnahmen mit einer gegenteiligen Auffassung verbunden, als dies etwa bei erfolgreich abgeschlossenen Projekten der Fall ist.

Dies zeigt, dass betroffene Unternehmen immer wieder in der Lage sind, die Entscheidungsfindung des IASB zu beeinflussen.¹⁸⁰ Alternativ können rechnungspflichtige Unternehmen ihre Auffassung auch auf indirektem Wege zum Ausdruck bringen. So könnten diese beispielsweise mit dem nationalen Standardsetzer oder anderen interessierten Kreisen in Verbindung treten, um wiederum deren schriftlichen Stellungnahmen zu beeinflussen. Darüber hinaus können diese auch die Auffassung von Berufsverbänden zu formen versuchen, um wiederum deren Haltung gegenüber dem IASB zu beeinflussen.¹⁸¹ Insgesamt steht die Intensität der Lobbyarbeit von Unternehmen in einem positiven Zusammenhang mit Unternehmensmerkmalen wie etwa der Unternehmensgröße oder der Rentabilität.¹⁸²

¹⁷⁶ JORISSEN ANN/LYBAERT NADINE/ORENS RAF/VAN DER TAS LEO, Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis, *European Accounting Review* 2012, 693 ff., 696.

¹⁷⁷ JORISSEN ANN/LYBAERT NADINE/ORENS RAF/VAN DER TAS LEO, Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis, *European Accounting Review* 2012, 693 ff., 696.

¹⁷⁸ DOBLER MICHAEL/KNOSPE OLIVER, Constituents' Formal Participation in the IASB's Due Process: New Insights into the Impact of Country und Due Process Document Characteristics, *Journal of Governance und Regulation* 2016, 50 ff., 50.

¹⁷⁹ GEORGIU GEORGE, The IASB standard-setting process: Participation und perceptions of financial statement users, *The British Accounting Review* 2010, 103 ff., 110.

¹⁸⁰ PROCHÁZKA DAVID, Lobbying on the IASB Standards: An analysis of the Lobbyists' Behaviour over Period 2006–2014 *Copernican Journal of Finance & Accounting* 2015, 129 ff., 140.

¹⁸¹ JORISSEN ANN/LYBAERT NADINE/ORENS RAF/VAN DER TAS LEO, Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis, *European Accounting Review* 2012, 693 ff., 697.

¹⁸² MELLADO LUCIA/PARTE LAURA, Determinants of corporate lobbying intensity in the lease standard-setting process, *Spanish Accounting Review* 2017, 131 ff., 141.

7.5.3. Anerkennung von IFRS in der EU: ein Mechanismus zur Einflussnahme?

Die Anerkennung der IFRS erfolgt durch zwei unterschiedliche Arten: Während die vom IASB verabschiedeten IFRS in zahlreichen Staaten durch bloße Übernahme in nationales Recht anerkannt werden, gelangt in der EU ein gesonderter Anerkennungsmechanismus (Komitologieverfahren)¹⁸³ zur Anwendung. Die Übernahme ist an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen gebunden.¹⁸⁴ Die IAS-VO regelt dabei die Übernahme und Anwendung von IFRS in der EU. Sie erlaubt es, die vom IASB verabschiedeten IFRS auch nur teilweise zu übernehmen oder die Übernahme gar vollständig zu verweigern.¹⁸⁵ Dieser Anerkennungsmechanismus stellt *de facto* ein Vehikel zur Ausübung politischer Macht dar. Über dieses Instrument kann sich die EU *ex ante* in den Standardsetzungsprozess des IASB «einmischen».¹⁸⁶ Ein wichtiges Organ im Rahmen des Komitologieverfahrens ist die (privatrechtlich organisierte) Europäische Beratungsgruppe zur Rechnungslegung (EFRAG), welche als technischer Ausschuss eine beratende Funktion ausübt. Unternehmen in der EU können sich mittels schriftlicher Stellungnahme im Rahmen eines öffentlichen Konsultationsverfahrens an die EFRAG wenden, um deren Haltung gegenüber dem IASB zu beeinflussen versuchen.¹⁸⁷

7.5.4. Teilnahme am Projektprozess der FER-Stiftung

Da die FER-Stiftung die Kommunikation und den Austausch zwischen verschiedenen Parteien wie den Erstellern, Wirtschaftsprüfern, Adressaten, Beratern und politischen Entscheidungsträgern fördert, ist die Beteiligung durch Dritte am

¹⁸³ Für die europäischen Unternehmen entfalten nur die endorsierten EU-IFRS bindende Wirkung (DRIESCH DIRK, § 1 N 53, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020).

¹⁸⁴ Vgl. Art. 3 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IAS-VO).

¹⁸⁵ DOBLER MICHAEL, The European Union's endorsement of Amendments to International Financial Reporting Standard 4: An unprecedented «top up», *Journal of Corporate Accounting & Finance* 2019, 190 ff., 191. Zum Beispiel wurde IAS 39 nur teilweise übernommen (vgl. DE LUCA FRANCESCO/PRATHER-KINSEY JENICE, Legitimacy theory may explain the failure of global adoption of IFRS: the case of Europe and the U.S., *Journal of Management and Governance* 2018, 501 ff., 512 ff.).

¹⁸⁶ BISCHOF JANNIS/DASKE HOLGER, Interpreting the European Union's IFRS Endorsement Criteria: The Case of IFRS 9, *Accounting in Europe* 2016, 129 ff., 132. Die teilweise Unbestimmtheit der EU-Anerkennungskriterien gilt als strategisch motiviert, um damit eine potenzielle Einflussnahme zu gewähren (BISCHOF/DASKE, 130).

¹⁸⁷ JORISSEN ANN/LYBAERT NADINE/ORENS RAF/VAN DER TAS LEO, Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis, *European Accounting Review* 2012, 693 ff., 697.

Standardsetzungsprozess regelmässig erwünscht, um damit eine qualitativ hochstehende Umsetzung der Swiss GAAP FER in der Praxis erzielen zu können.¹⁸⁸ Die interessierten Kreise können daher grundsätzlich auf direktem oder indirektem Weg Einfluss auf die technischen Angelegenheiten der Fachkommission nehmen. So wäre es beispielsweise möglich, als gewähltes Mitglied in der Fachkommission mitzuwirken oder sich als Experte in einer Subkommission zu engagieren.

Wie beim IASB gibt es zudem die Möglichkeit, sich am Projektprozess zu beteiligen. Grundsätzlich durchlaufen Projekte der FER-Stiftung zwei aufeinanderfolgende Phasen: die (i) Überprüfungsphase und die (ii) Projektdurchführung. Entschieden sich die Fachkommission nach der Überprüfungsphase für die Durchführung eines Projekts, beginnt regelmässig die Projektdurchführung. Ein Teil der Projektdurchführungsphase ist die Vernehmlassung, in welcher der Vernehmlassungstext in einschlägigen Fachzeitschriften und auf der Webseite publiziert wird. Anschliessend stellt der Fachausschuss sicher, dass die während der Vernehmlassung eingegangenen Stellungnahmen bei der Erarbeitung der endgültigen Fassung Berücksichtigung finden.¹⁸⁹ Ähnlich wie beim IASB kann also davon ausgegangen werden, dass die Einreichung von schriftlichen Stellungnahmen im Rahmen der Vernehmlassung für Lobbyarbeit geeignet scheint.

7.6. Bisheriges Verhältnis Steuerrecht vs. Internationales Rechnungslegungsrecht

Gemäss der satzungsgemässen Zielsetzung der IFRS-Stiftung werden die IFRS (hauptsächlich) für die Zwecke der Kapitalmärkte und Investoren veröffentlicht. In ihrer Entscheidungsfindung gehen Standardsetzer nicht (gesondert) auf steuerliche Fragestellungen ein.¹⁹⁰

Allerdings ist nachgewiesen, dass das nationale Steuerrecht einen Einfluss auf die Position von betroffenen Unternehmen gegenüber den Standardsetzern haben kann. So war es beispielsweise nach IAS 11 zulässig, entweder die «Completed-Contract-Methode» (CCM) oder die «Percentage-of-Completion-Methode» (PCM) anzuwenden. Zugleich entsprachen die Rechnungslegungsvorschriften mehrerer Länder diesem Standard. Darüber hinaus liessen viele Länder die CCM

¹⁸⁸ Siehe FER-Stiftung, Tätigkeitsbericht, 5. Mai 2021, 5.

¹⁸⁹ FER-Stiftung, Projektprozess (abrufbar unter <https://www.fer.ch/das-konzept/projektprozess/>).

¹⁹⁰ PROCHÁZKA DAVID, The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy, *European Financial and Accounting Journal* 2014, 59 ff., 71.

auch für steuerliche Zwecke zu.¹⁹¹ Der Exposure Draft E32 schlug unter anderem die Abschaffung der CCM vor. Die Untersuchung der in diesem Zusammenhang eingereichten schriftlichen Stellungnahmen durch LARSON & BROWN zeigte, dass einige Teilnehmer am Standardsetzungsprozess steuerliche Vorschriften anführten, um sich gegen die Abschaffung der CCM auszusprechen.¹⁹² Insgesamt konnte ein Zusammenhang zwischen der Position eines Teilnehmers einerseits und den Steuer- und Rechnungslegungsvorschriften seines Ansässigkeitsstaates andererseits festgestellt werden.¹⁹³

Dass die Position eines betroffenen Unternehmens von der Steuergesetzgebung seines Ansässigkeitsstaates beeinflusst wird, konnten GUENTHER & HUSSEIN¹⁹⁴ bereits bei der vom IASC beabsichtigten Abschaffung der Last-in-First-Out (LIFO) nachweisen, welche in jenen Staaten, in denen die LIFO-Methode auch für steuerliche Zwecke zugelassen war, Steuervorteile bot. Sie fanden keinen empirischen Nachweis dafür, dass die Teilnehmer theoretische Gründe zur Unterstützung der LIFO-Methode anführen, es sei denn, sie hatten einen steuerlichen Beweggrund für deren Anwendung. Somit ist die Befürwortung für die LIFO-Methode in den schriftlichen Stellungnahmen auf Teilnehmer jener Jurisdiktionen beschränkt, in denen die LIFO-Methode einen Steuervorteil bot.¹⁹⁵ Die Tatsache, dass kein empirischer Nachweis für eine nicht steuerlich motivierte LIFO-Anwendung gefunden wurde, steht im Einklang mit der Position des IASC,¹⁹⁶ dass die LIFO-Methode lediglich einen steuerlich motivierten Bilanzierungsstandard darstellt.¹⁹⁷ Dementsprechend wurde das IASC (heute IASB) in seiner technischen Agenda bereits (teilweise) von steuerlichen Überlegungen geleitet.

Wird nun davon ausgegangen, dass die IFRS oder etwa die Swiss GAAP FER zur Ermittlung der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage herangezogen werden, ist anzunehmen, dass die den GloBE-Bestimmungen unterliegenden Unternehmen

¹⁹¹ LARSON ROBERT K./BROWN KAREN L., Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of Construction Contracts, *Advances in International Accounting* 2001, 47 ff., 51 ff.

¹⁹² LARSON ROBERT K./BROWN KAREN L., Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of Construction Contracts, *Advances in International Accounting* 2001, 47 ff., 64.

¹⁹³ LARSON ROBERT K./BROWN KAREN L., Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of Construction Contracts, *Advances in International Accounting* 2001, 47 ff., 67 ff.

¹⁹⁴ GUENTHER DAVID A./HUSSEIN MOHAMED E. A., Accounting Standards und National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO, *Journal of Accounting und Public Policy* 1995, 115 ff.

¹⁹⁵ GUENTHER DAVID A./HUSSEIN MOHAMED E. A., Accounting Standards und National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO, *Journal of Accounting und Public Policy* 1995, 115 ff., 132 und 134.

¹⁹⁶ IASB, Exposure Draft, E38 Inventories, London 1991.

¹⁹⁷ GUENTHER DAVID A./HUSSEIN MOHAMED E. A., Accounting Standards und National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO, *Journal of Accounting und Public Policy* 1995, 115 ff., 117.

motiviert wären, vermehrt Lobbyarbeit gegen oder für vorgeschlagene Änderungen der IFRS oder Swiss GAAP FER zu betreiben, um ihre GloBE-ETR positiv zu beeinflussen (z.B. durch Ausweitung der OCI-Positionen). Dies ist damit begründet, dass die ETR als Auslöser für eine Steuerschuld und als Massstab für die Höhe der nach den MR auferlegten Zusatzsteuer dient.¹⁹⁸

Insbesondere scheint eine Einflussnahme dann einfacher zu sein, wenn regulatorische Vorschriften auf industriespezifische Anforderungen zugeschnitten sind.¹⁹⁹ Wenngleich die IFRS (und die Swiss GAAP FER) prinzipienbasiert sind und die Einflussnahme daher schwieriger sein könnte, existieren unter den IFRS auch einige industriespezifische Leitlinien.²⁰⁰ Auch die Swiss GAAP FER enthalten industriespezifische Vorschriften, z.B. für Versicherungsunternehmen.²⁰¹ Es ist davon auszugehen, dass insbesondere die von den GloBE-Bestimmungen betroffenen MNEs vor allem bei Änderungen industriespezifischer Rechnungslegungsvorschriften am Standardsetzungsprozess teilnehmen und gegenüber dem Standardsetzer ihr Eigeninteresse unter Benennung spezifischer steuerlicher Aspekte bekunden werden. Dem folgend könnte von einem zunehmenden Druck auf den Standardsetzer und seine technische Agenda die Rede sein, wenn sich die vom Anwendungsbereich der MR erfassten MNE durch die Einreichung von schriftlichen Stellungnahmen am Standardsetzungsprozess beteiligen und dabei vor allem steuerliche Vorschriften als Argumente gegen oder für eine vorgeschlagene Änderung anführen.

Gegen die Einflussnahme durch Unternehmen ist auch nichts einzuwenden, sondern es entspricht vielmehr Sinn und Zweck dieser Art der Selbstregulierung. Allerdings ist dies bei der Umsetzung der MR zu berücksichtigen.

¹⁹⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 19.

¹⁹⁹ FRIEDMANN HENRY L./HEINLE MIRKO S., Lobbying und Uniform Disclosure Regulation, *Journal of Accounting Research* 2016, 863 ff., 880.

²⁰⁰ LIN JASON/FINK PATRICK, International Financial Reporting Standards: Are They Right for the United States?, *Journal of Global Business Issues* 2013, 59 ff., 62 ff. So gibt es etwa professionelle IFRS Lobbyisten welche die Versicherungsbranche vertreten (WALTON PETER, Accounting and Politics in Europe: Influencing the Standard, *Accounting in Europe* 2020, 303 ff., 311).

²⁰¹ FER-Stiftung, Swiss GAAP FER 2020 – Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, 1. Januar 2020, 12.

7.7. Mögliche Umsetzungsvarianten

7.7.1. Übersicht

Es gibt verschiedene Möglichkeiten, wie der Bezug zu einem international anerkannten Rechnungslegungsstandard umgesetzt werden kann. Im Rahmen dieses Kapitels soll insbesondere geklärt werden, welche Version eines internationalen Rechnungslegungsstandards beigezogen werden soll.

7.7.2. Welche Version?

Zunächst einmal könnte der Gesetzgeber, um einige der oben genannten Bedenken zu beseitigen, eine bestimmte Version eines internationalen Rechnungslegungsstandards genehmigen. Auf diese Weise wüsste der Gesetzgeber zumindest, was der relevante Rechnungslegungsstandard ist.²⁰²

Anders gesagt, hätte der Gesetzgeber in diesem Sinne die IFRS im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung genehmigt. Bezug genommen könnte jeweils auf die letzte von den entsprechenden Gremien²⁰³ verabschiedete Version. Allerdings bestehen Zweifel, ob ein solch dynamisches Verständnis (d.h. Bezugnahme auf die aktuellste Version der Rechnungslegungsstandards) mit dem Legalitätsprinzip in Einklang steht, da die Besteuerung im Falle einer Anwendung eines internationalen Rechnungslegungsstandards grundsätzlich von der Entscheidung des Rechnungslegungsstandardsgremiums abhängt. Dies wäre der Fall, wenn das Gesetz bspw. besagen würde, dass die Steuerbemessungsgrundlage auf den aktuellen IFRS basieren würde.

Daher sollte es idealerweise einen Mechanismus geben, der sicherstellt, dass eine neuere Version vom Gesetzgeber formell genehmigt wird.²⁰⁴

²⁰² Ähnliche Fragen stellen sich bspw. in Spanien da Art. 31 Abs. 3 der Spanischen Verfassung voraussetzt, dass das Spanische Parlament über die wesentlichen Elemente der Steuerbemessungsgrundlage entscheidet (dieser Artikel wurde bereits von SCHÖN erwähnt: SCHÖN WOLFGANG, International Accounting Standards - A «Starting Point» for a Common European Tax Base?, European Taxation 2004, 426 ff., 429).

²⁰³ Zu den Gremien, welche IFRS und Swiss GAAP FER verabschieden vgl. Abschn.7.3 und 7.4.

²⁰⁴ Als Beispiel siehe Art. 8 des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen wonach Neuereungen des OECD Kommentars in der Schweiz genehmigt werden müssen. Bis zur Genehmigung sind entsprechende Änderungen nicht gültig.

7.7.3. Welche Auslegung?

Ein weiteres Problem stellt sich hinsichtlich der Frage der Auslegung dieser Standards. Auch hier haben sich bereits einzelne Autoren mit der Frage beschäftigt und es ist nicht nötig, das Rad neu zu erfinden.²⁰⁵ Im Falle der IFRS ist das IFRS-Interpretationskomitee «für die Auslegung der Anwendung der IFRS und für die zeitnahe Erarbeitung von Leitlinien zu Fragen der Rechnungslegung, die in den Standards nicht ausdrücklich behandelt werden»²⁰⁶ zuständig. Die aktuellen Vorschläge der OECD/Inclusive Frameworks sehen in Bezug auf die IFRS und andere internationale Rechnungslegungsstandards keine klaren Regelungen vor. Daher scheint es an den Staaten zu liegen, zu entscheiden, ob sie diesen Interpretationen folgen oder ob sie es den Behörden überlassen wollen, die Standards selbst auszulegen. Ersteres würde wiederum voraussetzen, dass das Gesetz dies ausdrücklich vorsieht, d.h. dass sich die Auslegung an der «internationalen» Auslegung orientieren sollte, z.B. im Falle der IFRS an jener Auslegung des IFRS-Interpretationskomitees.

7.8. Schlussbemerkungen

Es ist eine grosse Herausforderung, die Implementierung der Model Rules unter Beachtung des Legalitätsprinzips vorzunehmen. Um die Gestaltung der Steuerbemessungsgrundlage nicht völlig offen zu formulieren und damit einen Konflikt mit dem Legalitätsprinzip zu riskieren, ist es aus rechtsstaatlicher Sicht sinnvoll, die anwendbaren Standards auf ein paar wenige zu beschränken und dies innerstaatlich klar zu definieren – notwendigerweise IFRS und Swiss GAAP FER. Allenfalls auch US GAAP und OR.

Nicht nur die Anzahl der zulässigen Standards bringt das Legalitätsprinzip an seine Grenzen, sondern auch der Standardsetzungsprozess, da dieser, wie gezeigt wurde, bei IFRS und Swiss GAAP FER beeinflussbar ist durch einzelne steuerpflichtige Personen. Der Standardsetzungsprozess der IFRS und der Swiss GAAP FER kann bei beiden als «offener Prozess» charakterisiert werden, d.h. dass die Beteiligung interessierter Kreise zum Zweck der Entwicklung qualitativ

²⁰⁵ SCHÖN WOLFGANG, International Accounting Standards - A «Starting Point» for a Common European Tax Base?, European Taxation 2004, 426 ff., 429.

²⁰⁶ IFRS Foundation, Constitution, Dezember 2018, Abs. 42.

hochstehender Rechnungslegungsstandards ausdrücklich erwünscht ist. Der Einfluss auf den Standardsetzungsprozess des IASB wurde durch zahlreiche Studien bestätigt.

Im Zusammenhang mit den GloBE Rules stellt sich die Frage der steuerlich motivierten Beeinflussung, wenn IFRS oder Swiss GAAP FER zur Ermittlung der GloBE-Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Die äussere Grenze für die Berücksichtigung einer steuerlich motivierten Einflussnahme auf den Standardsetzungsprozess sollten die konstituierten Ziele der IFRS bzw. der FER-Stiftung darstellen. Aufgrund der weit gefassten Zielformulierung stellt sich die Frage, ob sich der Standardsetzer (teilweise) von steuerlichen Überlegungen leiten lassen könnte (zu Gunsten oder zu Ungunsten von in der Schweiz ansässigen MNUs, die den GloBE-Bestimmungen unterliegen).

Die Tatsache, dass betroffene Unternehmen in der Vergangenheit in ihren schriftlichen Stellungnahmen steuerliche Beweggründe angeführt haben, lässt zumindest vermuten, dass die Standardsetzer bereits mit steuerlichen Interessen konfrontiert wurden. Wenn nun aber ein direkter Zusammenhang zwischen den Rechnungslegungsvorschriften und der GloBE-ETR besteht, ist anzunehmen, dass die den GloBE Rules unterliegenden Unternehmen in Zukunft vermehrt Druck auf den Standardsetzer ausüben werden. Schliesslich können sich in Abhängigkeit der nach GloBE ermittelten ETR erhebliche wirtschaftliche Konsequenzen aufgrund der neuen Steuern (IIR, UTPR, QDMTT) ergeben.

Es stimmt, dass wir daran gewöhnt sind, uns zu Regulierungszwecken auf internationale Rechnungslegungsstandards zu verlassen. Beispielsweise verlangt die Finanzmarktregulierung oftmals, dass Unternehmen, die an einer Börse kotiert werden wollen, ihre Finanzdaten nach einem der international anerkannten Rechnungslegungsstandards erstellen und veröffentlichen. Die Zurückhaltung ist jedoch etwas geringer, sich zu diesem Zweck auf einen privaten Standard zu verlassen, da die entsprechenden Daten lediglich zu Informationszwecken verwendet werden.²⁰⁷

Darüber hinaus erhöht die Verwendung internationaler Rechnungslegungsstandards für Steuerzwecke den Druck auf die Standardsetzer, da ihre Entscheidungen steuerliche Auswirkungen haben. Es könnte sogar sein, dass die Standardsetzer aufgrund der steuerlichen Auswirkungen mit ihren Entscheidungen von

²⁰⁷ Dieses Argument wurde bereits durch Schön vorgebracht (SCHÖN WOLFGANG, International Accounting Standards - A «Starting Point» for a Common European Tax Base?, European Taxation 2004, 426 ff., 428).

ihrem ursprünglichen Zweck, sprich dem Schutz stabiler Kapitalmärkte, abweichen – oder in den Worten der Association of International Certified Professional Accountants (AICPA):

«Unabhängigkeit und Objektivität der Rechnungslegungsstandards sind der Grundpfeiler unseres Kapitalmarktsystems.»²⁰⁸[eigene Übersetzung]

8. Gleichbehandlungsgebot

8.1. Vorbemerkung zur automatischen Anwedung

Für die folgenden Ausführungen wird angenommen, dass die neu einzuführenden Steuern, sei es die QDMTT, die IIR oder die UTPR, automatisch zur Anwendung kommen. D.h. wenn ein Konzern im Geltungsbereich des GloBE ist, dann wird auf den inländischen Aktivitäten auch eine der Steuern erhoben, und zwar hat der Konzern keine Wahlmöglichkeit. Dies ist für die nachfolgende Beurteilung von grosser Relevanz. Somit ist für die gleichheitsrechtliche Prüfung davon auszugehen, dass sich Unternehmen nicht freiwillig einer höheren oder tieferen Besteuerung aussetzen können.²⁰⁹

8.2. Verfassungsrechtlicher Überblick

Der Gleichheitssatz ist ein weit verbreiteter Verfassungsgrundsatz und dessen Nichteinhaltung kommt in der Steuerpolitik oftmals zur Sprache. In zahlreichen Staaten wird zudem aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz das Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet. In der Schweiz wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in einer ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Grundlage festgehalten.²¹⁰

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird vertieft in Abschn. 8.6 behandelt. Nachfolgend liegt der Schwerpunkt vorab auf dem Gleichbehandlungsgrundsatz. Sowohl juristische als auch natürliche Personen sind durch das Gleichbehandlungsgebot

²⁰⁸ Letter of the AICPA to the U.S. Senate Committee on Finance and the U.S. House Committee on Ways and Means, Re: Corporate Profits Minimum Tax in Reconciliation Legislation Being Considered, 28. Oktober 2021, 3.

²⁰⁹ An anderer Stelle wurde bereits auf die verfassungsrechtlichen Besonderheiten bei freiwilligen Gewinnsteuerzahlungen hingewiesen (vgl. OPEL ANDREA/HONGLER PETER, Flexible Gewinnsteuersätze, StR 2020, 254 ff., 260 ff.).

²¹⁰ Art. 127 Abs. 2 BV.

geschützt.²¹¹ Es findet eine spezifische steuerliche Ausprägung im Gleichmässigkeits- und im Allgemeinheitsgrundsatz.²¹²

8.3. Ungleichbehandlung aufgrund der GloBE Rules

8.3.1. Auslegeordnung

Die diskutierten Steuern (IIR, UTPR und QDMTT) verursachen verschiedene gleichheitsrechtliche Fragestellungen, wobei nachfolgend der Einfachheit halber der Fokus auf der QDMTT liegt. Zu Beginn ein kurzes Beispiel, das die gleichheitsrechtliche Thematik visualisieren soll.

Beispiel:

Die Schweiz nimmt annahmegemäss eine IIR, eine UTPR und auch eine QDMTT in ihre Gesetzgebung auf, allerdings gelten in der Schweiz weiterhin Gewinnsteuersätze von unter und über 15 % für Unternehmen, die ausserhalb des GloBE-Geltungsbereichs nach Art. 1 MR liegen. Daher wird Unternehmen A als Entität eines multinationalen Konzerns, der den GloBE-Regeln unterliegt, mit einem Steuersatz von mindestens 15 % besteuert und die Steuerbemessungsgrundlage ist das GloBE Income. Unternehmen B weist einen Umsatz von weniger als EUR 750 Mio. auf und unterliegt einem effektiven Gewinnsteuersatz von z.B. 12,5 %. Die Steuerbemessungsgrundlage entspricht grundsätzlich dem Reingewinn gemäss OR unter Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Korrekturen gemäss DBG bzw. StHG.

8.3.2. Der Gleichbehandlungsgrundsatz in der Anwendung

Die Frage, ob die erwähnten Ungleichbehandlungen als verfassungswidrig anzusehen sind, hängt vom grundsätzlichen Verständnis des Gleichbehandlungsgrundsatzes und dessen juristischer Tragweite ab. Es gibt mindestens zwei Möglichkeiten, wie man die Frage, ob eine Ungleichbehandlung als Verstoss gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu werten ist, angehen kann.

²¹¹ Vgl. MARTENET VINCENT, Art. 8 N 14 ff., in: Martenet Vincent/Dubey Jacques (Hrsg.), CR Constitution fédérale, Lausanne/Fribourg 2021.

²¹² Vgl. Art. 127 Abs. 2 BV.

- **Strikte Anwendung bzw. traditioneller Ansatz:** Ein erster Ansatz – dies ist der traditionelle (oder nachfolgend auch strikte) Ansatz –, der in einer sog. Sachgerechtigkeitsprüfung mündet, verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte gleich zu behandeln sind, und wenn zwei Unternehmen ungleich besteuert werden, ist darin grundsätzlich ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot zu sehen. Wenn eine Ungleichbehandlung jedoch durch sachliche Gründe gerechtfertigt ist, wird sie nicht als verfassungswidrig angesehen. Dies ist gewissermassen ein aristotelischer Ansatz,²¹³ da Gleiches gleich behandelt werden sollte, es sei denn, es gibt eine Rechtfertigung für die ungleiche Behandlung. Eine solche Analyse ist jedoch willküranfällig, da sie sehr stark von der subjektiven Einschätzung der Richter und dem individuellen Verständnis von Gerechtigkeit respektive Fairness beeinflusst wird.²¹⁴ Dies ist auch einer der Gründe, warum ein derartiger Ansatz in der Literatur kritisiert wird.²¹⁵ Gehen wir davon aus, dass dies die Praxis in der Rechtsprechung in der Schweiz ist, womit sich die Frage stellt, ob es tatsächlich hinreichende Gründe dafür gibt, dass wir Unternehmen unterschiedlich behandeln, je nachdem ob sie im Anwendungsbereich des GloBEs sind. Im Falle der **QDMTT** könnte argumentiert werden, dass die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist, da der multinationale Konzern aufgrund der Anwendung der UTPR oder der IIR im Ausland ansonsten mit einer höheren Steuerlast konfrontiert wäre. Daher wird die lokale Tochtergesellschaft aus konsolidierter Sicht anders behandelt, um eine höhere Steuerbelastung im Ausland zu vermeiden. Aus diesem Grund könnte man wiederum argumentieren, dass das Unternehmen aus konsolidierter Sicht im Ausland eine günstigere Behandlung erfährt und die Ungleichbehandlung schliesslich kompensiert oder eben neutralisiert wird. Um sich in diese Richtung zu positionieren, müsste jedoch

²¹³ Vgl. hierzu bereits HONGLER PETER, Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime, Amsterdam 2019, 7 ff., betreffend der Frage, ob die aristotelische Gerechtigkeitsansätze im Rahmen seiner Tugendethik tatsächlich hilfreich sind für die institutionelle und gesetzliche Strukturierung eines gerechten Steuerregimes.

²¹⁴ Hierzu insbesondere SOMEK ALEXANDER, Rationalität und Diskriminierung. Zur Bindung der Gesetzgebung an das Gleichheitsrecht, Wien 2001, 1 ff.

²¹⁵ Ein zweiter Kritikpunkt bezieht sich auf die horizontale Gerechtigkeit im Allgemeinen. In Steuersachen wird horizontale Gerechtigkeit als ein schwaches normatives Ziel angesehen, da die Höhe des (Unternehmens-)Gewinns vom Marktergebnis abhängt und das Marktergebnis wiederum in hohem Masse vom Verhalten der Regierung beeinflusst wird. Dies ist natürlich keine neue Debatte und wurde bereits von vielen Wissenschaftlern hervorgehoben (siehe REPETTI JAMES/RING DIANE, Horizontal Equity Revisited, Florida Tax Review 2012, 135 ff.; MURPHY LIAM/NAGEL THOMAS, The Myth of Ownership: Taxes and Justice, New York 2002; oder bereits HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter 4. November 2019). Ausführlich zur möglichen ethischen Grundlage des Gleichbehandlungsgebots: ALTWICKER TILMANN, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, Berlin/Heidelberg 2011, 397 ff.

zunächst geprüft werden, ob die steuerliche Behandlung einer nahestehenden Person für die Behandlung des Unternehmens, das mit der QDMTT konfrontiert ist, von Bedeutung ist. Dies zeigt erneut, dass die Suche nach «Gründen» zur Rechtfertigung der ungleichen Behandlung ein willküranfälliger Weg ist. Diese Beurteilung würde sich wieder ändern, wenn den Unternehmen, die unter die GloBE Rules fallen, ein Tax Credit gewährt wird²¹⁶ bzw. andere Vorteile gewährt werden (z.B. die Auszahlung von Subventionen).²¹⁷

- **Moderate Anwendung:** Nach einer zweiten Interpretation des Gleichbehandlungsgrundsatzes bzw. dessen steuerlicher Ausprägung ist zu prüfen, ob die Ungleichbehandlung zu höchst stossenden Ungerechtigkeiten oder willkürlichen Ergebnissen führen würde. Dies würde bedeuten, dass wir erstens akzeptieren würden, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes in Steuerrechtsangelegenheiten einen grossen Ermessensspielraum hat, und zweitens, dass lediglich, wenn eine bestimmte Entscheidung des Gesetzgebers zu einem höchst ungerechten Ergebnis führt, die Regelung als solche verfassungswidrig ist.²¹⁸ Referenzpunkt wäre die Frage, ob eine gerechte Verteilung der Steuerlast gegeben ist.²¹⁹ Nur wenn eine bestimmte Regelung tatsächlich zu einer höchst ungerechten oder willkürlichen Verteilung der Steuerlast führt, sollte die entsprechende Regelung im Sinne einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes als verfassungswidrig angesehen werden. Dies ist vor allem bei personenbezogenen Merkmalen der Fall (z.B. andere Steuersätze je nach Geschlecht²²⁰). Falls dies der Massstab ist, ist wohl zu argumentieren, dass die Einführung der GloBE Rules und die damit einhergehende Höherbesteuerung von Unternehmen im Geltungsbereich nicht per se als Verstoss gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz angesehen werden kann. Ein offensichtliches Problem besteht darin, dass nicht einmal klar ist, wer die zusätzlichen Einnahmen der zweiten Säule durch die Inzidenz der Gewinnsteuer bzw. der QDMTT tragen wird. Wie können wir also beurteilen, ob die Verteilung des Vorschlags nicht höchst ungerecht ist?

²¹⁶ Vgl. dazu unten 16.

²¹⁷ Dies scheint die Auffassung von MATTEOTTI zu sein, wonach es zwingend zu Kompensationsmassnahmen kommen muss. So hält er fest: «Die Beschränkung der Mindestbesteuerung auf Gruppengesellschaften multinationaler Grosskonzerne führt nämlich zu einer verfassungsrechtlich delikaten steuerlichen Ungleichbehandlung, welche wiederum durch gezielte fiskalische oder ausserfiskalische Kompensationsmassnahmen ausgeglichen werden sollte» (vgl. MATTEOTTI RENÉ, Mit dem Zweihänder gegen den Steuerwettbewerb, NZZ, 23. Juni 2021).

²¹⁸ Zu diesem Thema siehe bspw.: ALTWICKER TILMANN, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, Berlin/Heidelberg 2011.

²¹⁹ REPETTI JAMES/RING DIANE, Horizontal Equity Revisited, Florida Tax Review 2012, 135 ff., 155.

²²⁰ Hierzu auch bereits HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter 4. November 2019, Rz. 48 ff.

Dies ist in der Tat eine schwierige, fast unlösbare Aufgabe.²²¹ Darüber hinaus ist es in der gegenwärtigen Situation, in der die meisten Staaten ein Mehrsteuersystem anwenden, noch schwieriger, ein kohärentes Steuersystem aufrechtzuerhalten, in dem der Gleichbehandlungsgrundsatz in einer strikten Form angewendet wird.²²²

Zusammenfassend scheint die Einführung einer QDMTT (dasselbe sollte auch für die IIR und die UTPR gelten) einer moderaten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots folgend durchaus verfassungskonform. Die Einführung dieser neuen Steuer führt nicht zu einer höchst stossenden Ausgestaltung des inländischen Steuersystems. Auch nach einer strikten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots ist nicht zwingend von verfassungswidrigen Steuern auszugehen, da durchaus auch sachliche Gründe deren Einführung rechtfertigen, so bspw. die Verhinderung der Höherbesteuerung von nahestehenden Personen im Ausland. Zudem würden einzelne Massnahmen – wie die Auszahlung von Subventionen – Abhilfe schaffen, falls das Gleichbehandlungsgebot in einer strikten Form verstanden wird. Deren Zulässigkeit unter den MR gilt es noch zu diskutieren.²²³

8.4. Gibt es ein globales Gleichbehandlungsgebot?

In Bezug auf die GloBE Rules könnte sogar vorgebracht werden, dass sie zu einer geringeren Ungleichbehandlung führen, da multinationale Konzerne, die im Geltungsbereich des GloBE's sind, weltweit demselben Mindeststeuersatz unterliegen werden und somit gleich behandelt werden wie andere multinationale Konzerne. Neben der potenziellen Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen im rein innerstaatlichen Verhältnis soll in diesem Abschnitt somit die Frage erörtert werden, ob es tatsächlich eine rechtliche Vorgabe gibt, die eine Gleichbehandlung auf globaler Ebene vorschreibt, und ob die GloBE Rules tatsächlich damit in Übereinstimmung sind bzw. eine globale Gleichbehandlung sogar fördern.

Dies ist ein komplexes Themengebiet. Einige Autoren haben vorgebracht, dass es tatsächlich einen global verstandenen Gleichbehandlungsgrundsatz gibt, jedoch mehr im Sinne einer normativen Position und nicht als Rechtsgrundsatz.²²⁴

²²¹ Die gegenwärtigen Modelle basieren alle auf Vereinfachungen bzw. fliessen immer auch andere Faktoren ein, die allenfalls die Ergebnisse der Steuerinzidenzmodelle verfälschen können.

²²² HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, IFF-HSG Working Papers 2021, 4 ff.

²²³ Etwas speziell ist das geplante Vorgehen, wonach der Gleichbehandlungsgrundsatz durch die geplante Verfassungsbestimmung präzisiert bzw. ausgehebelt werden soll. Die Details sind noch nicht bekannt.

²²⁴ DE WILDE MAARTEN FLORIS, Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market, Amsterdam 2017, 439.

Es wäre u.E. nicht überzeugend zu argumentieren, dass es einen solchen globalen Gleichbehandlungsgrundsatz mit verfassungsmässigem Inhalt gibt. Der Hauptgrund ist, dass die Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes eine bestimmte Grundstruktur voraussetzt, in der die beiden Steuerzahler agieren.²²⁵ Eine solche Grundstruktur ist in der Regel der Staat, d.h. nur Steuerpflichtige innerhalb desselben Staates (d.h. innerhalb derselben Zwangsstruktur) sind gleich zu behandeln, da sich nur diese Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation befinden. Anders verhält es sich natürlich innerhalb supranationaler Organisationen wie der EU. Innerhalb der EU haben die Grundfreiheiten den Zweck, eine gleiche, nicht verzerrende Behandlung von grenzüberschreitenden Situationen zu erreichen. Hierbei kann durchaus verlangt werden, eine grenzüberschreitende Perspektive einzunehmen. Abgesehen von der fehlenden Rechtsgrundlage für die Anwendung eines globalen Gleichbehandlungsgrundsatzes ist es sogar aus normativer Sicht fraglich, ob es tatsächlich per se ungerecht ist, Personen ungleich zu behandeln, wenn sie in verschiedenen Staaten leben bzw. ansässig sind.²²⁶ Das Gleiche muss auch für Gewinnsteuerzahler gelten. Ein Grund ist praktischer Natur. Es ist ohnehin unmöglich, alle steuerpflichtigen Personen gleich zu behandeln, da dies auch bedeuten würde, dass wir die Steuersätze im Allgemeinen und auch die staatlichen Leistungen harmonisieren müssten, denn nur in einem solchen Umfeld würden die Unternehmensgruppen tatsächlich gleich behandelt werden.²²⁷

8.5. Besonderheit: Ungleichbehandlung aufgrund des Ausschlusses der Schifffahrtsindustrie

Ein anderes Thema betrifft die Frage, ob es verfassungswidrig ist, die Schifffahrtsindustrie von der Anwendung der GLOBE-Regeln auszuschliessen.²²⁸ Wie bereits

²²⁵ Der Begriff der Grundstruktur ist philosophischer Natur. Siehe bspw. Die folgende Definition: «A conception of justice for the basic structure of society is a conception of social justice. Social justice concerns justice in the production and distribution of the goods for the sake of which a people cooperates within and through the basic structure of its society. Rawls distinguishes social justice from local or transactional justice (a conception of justice for a particular kind of institution or transaction within a society), on the one hand, and international justice (a conception of justice for the relations between societies), on the other. He begins, but does not end, his inquiry into justice with an inquiry into social justice. Rawls's two principles specify a conception of social justice, 'justice as fairness'.» (Mandle Jon/ Reidy David A. (Hrsg.), *The Cambridge Rawls Lexicon*, Cambridge 2014).

²²⁶ HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 326.

²²⁷ HONGLER PETER, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, 401.

²²⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, 14. Oktober 2020, Kap. 2.3.6.

erwähnt, hängt die Antwort darauf davon ab, wie der Gleichbehandlungsgrundsatz angewendet wird. Ausgehend von einer strikten Anwendung müssten wir nach Gründen für die Ungleichbehandlung zwischen der Schifffahrtsindustrie und anderen Industrien suchen. Dies ist eine schwierige Aufgabe. Bereits in den Blueprints vom Oktober 2020 hebt das Inclusive Framework hervor, dass die «einzigartigen Merkmale» der Schifffahrtsindustrie weitere Arbeit erfordern. In den Vereinbarungen vom 8. Oktober einigte man sich darauf, die Schifffahrtsindustrie von der zweiten Säule auszunehmen, und schliesslich führte dies zur Ausnahme in Art. 3.3. MR.

Die von der OECD angeführten Gründe sind die folgenden:

- Die Schifffahrtsindustrie unterliegt besonderen Steuervorschriften wie der Tonnagesteuer.²²⁹ Dieses Argument ist überraschend, da die Anwendung des GLoBE nicht von einer bestimmten Regelung abhängen sollte, d.h. die Tatsache, dass Staaten bestimmte Steuerregelungen anwenden, sollte die Anwendung der IIR und der UTPR nicht verhindern.
- Die angewendeten Tonnagesteuern scheinen weniger schwankungsanfällig und stabiler für langfristige Investitionen zu sein. Natürlich kann dieses Argument auch für jede andere kapitalintensive Branche angeführt werden.
- Als drittes Argument wird vom Inclusive Framework angeführt, dass die Auswirkungen auf die Einnahmen insbesondere wegen der möglichen Ausnahmeregelungen begrenzt sein werden.²³⁰ Dies würde jedoch auch für jeden anderen Wirtschaftszweig gelten, in welchem diese Ausnahmeregelungen im Allgemeinen gelten.
- Als letztes Argument wird angeführt, dass die Einkünfte in der Schifffahrtsbranche häufig von Dritten oder anderen Konzernmitgliedern stammen, die «niedrigen oder alternativen Besteuerungsregelungen» unterliegen, und dass die UTPR daher unwirksam sein könnten.²³¹ Die Argumentation des Inclusive Frameworks ist jedoch nicht ganz klar. Besagt das Argument, dass die

²²⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 111.

²³⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 112.

²³¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 112.

Anwendung der IIR und der UTPR in der Schifffahrtsbranche tatsächlich umgangen werden könnte, sollte dies zu einer Umgestaltung der IIR und der UTPR führen und nicht zu einer Nicht-Anwendung.

Daher werden vom Inclusive Framework selbst einige Gründe genannt, warum die Schifffahrtsbranche anders behandelt werden sollte. Diese Gründe können jedoch auch in Frage gestellt werden, wobei dies den Zweck der vorliegenden Abhandlung sprengen würde. Wenn der Gleichbehandlungsgrundsatz einem moderaten Verständnis folgend jedoch nur dann anwendbar ist, wenn eine bestimmte Regel offenkundig ungerecht ist, könnte man umgekehrt argumentieren, dass der Ausschluss der Schifffahrtsindustrie immer noch verfassungskonform ist, obwohl es starke Argumente dafür gibt, die Schifffahrtsindustrie nicht von der globalen Mindeststeuer auszuschliessen.

8.6. Leistungsfähigkeitsprinzip

8.6.1. Übersicht

Die Bundesverfassung enthält in Art. 127 Abs. 2 BV den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.²³² Dieser ist jedoch nur anzuwenden, «soweit es die Art der Steuer zulässt». Gehen wir davon aus, dass es sich bei den neu einzuführenden Steuern um Gewinnsteuern bzw. Steuern auf dem Reinertrag handelt, ist auch davon auszugehen, dass «die Art der Steuer» eine Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips zulässt, da anerkanntermassen das Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei der traditionellen Gewinnsteuer Anwendung findet.²³³

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird als Konkretisierung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes verstanden.²³⁴ Der Inhalt dieser beiden Prinzipien überschneidet sich folglich, ist jedoch nicht identisch. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird beispielsweise das Erfordernis zugeschrieben, dass Personen mit der gleichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern sind. In dieser

²³² Nachfolgend wird der Annahme gefolgt, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich ein normativer Gehalt beigegeben wird, d.h. dass die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips tatsächlich das Steuersystem gerechter macht (für eine abweichende Position vgl. HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter 4. November 2019, Rz. 1 ff.).

²³³ Statt vieler vgl. BEHNISCH URS, Art. 127 N 29, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), BSK Schweizerische Bundesverfassung, Basel 2015.

²³⁴ Siehe oben Abschn.8.3.

Hinsicht besteht kein Unterschied zwischen dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Jedoch wird verschiedentlich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein spezifisches, den Inhalt des Prinzips konkretisierendes Element abgeleitet – das sogenannte objektive Nettoprinzip.²³⁵ Ein dem objektiven Nettoprinzip entsprechendes Steuersystem ist dabei im Grundsatz so zu gestalten, dass nur realisiertes Einkommen besteuert wird und gleichzeitig aber Gewinnungskosten abzugsfähig sind. Es ist allerdings umstritten, ob dem Leistungsprinzip tatsächlich ein solches Subprinzip entnommen werden kann.²³⁶

Für unsere Zwecke ist zusammenfassend zu zeigen, dass (i) das Leistungsfähigkeitsprinzip auch für juristische Personen Anwendung findet und (ii) das objektive Nettoprinzip auch bei der Besteuerung juristischer Personen beachtet werden muss.

Bei einer dem objektiven Nettoprinzip entsprechenden Ausgestaltung der Gewinnsteuer sollten nur tatsächliche Erträge besteuert werden und gleichzeitig wären Aufwände gewinnmindernd zu berücksichtigen. Der Begriff «Erträge» ist so zu verstehen, dass nur realisierte Erträge zu berücksichtigen sind, da die Leistungsfähigkeit nur dann zugenommen hat, wenn stille Reserven (d.h. unrealisierter Ertrag) durch einen Verkauf tatsächlich realisiert wurden.²³⁷ Für die Umsetzung der globalen Mindeststeuer würde das bedeuten, dass nur realisierte Erträge in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen und tatsächlich getragene Aufwänden abzugsfähig sind.

Die Frage nach der Vereinbarkeit der MR mit einem so verstandenen Leistungsfähigkeitsprinzip stellt sich in zweierlei Hinsicht: Erstens betreffend das Realisationsprinzip, da bei der Gewinnbemessung gemäss der finanziellen Rechnungslegung gewisse nicht realisierte Erträge miteinfließen, und zweitens hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Aufwänden, wo es problematisch sein könnte, dass die Anwendung der UTPR dazu führt, dass geschäftsmässig begründete Aufwände nicht abzugsfähig sind.

²³⁵ REICH MARKUS, Steuerrecht, Zürich 2020, 217 ff.; VALLENDER KLAUS/WIEDERKEHR RENÉ, Art. 127 N 25, in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), SGK Die schweizerische Bundesverfassung, Zürich 2014; WALDBURGER PATRICK, Sparbereinigung der Einkommenssteuer, Bern 2005, 106 ff. Auch in Deutschland wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip das objektive Nettoprinzip zugeschrieben.

²³⁶ Anders im Ergebnis wohl das Bundesgericht zumindest im Entscheid BGE 128 I 102.

²³⁷ Für eine verfeinerte Position vgl. bspw. REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, 49 ff.

In den folgenden Kapiteln wird diesen beiden Punkten getrennt nachgegangen.

8.6.2. Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Anwendung der UTPR

Zunächst soll geprüft werden, ob die Anwendung der UTPR bzw. der Qualified UTPR gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip im zuvor dargelegten Sinne verstösst.

Die Anwendung der UTPR bewirkt je nach Ausgestaltung, dass den «constituent entities» Abzüge verwehrt werden. Es werden Abzüge in dem Umfang nicht zugelassen, die zusätzlichen Steuern in der Höhe des residualen Top-Up Tax Betrages entsprechen.²³⁸ Diese Bestimmung zielt folglich nicht auf eine Verweigerung bestimmter Abzüge ab, sondern das primäre Ziel des Abzugsverbots ist die Belastung der vollumfänglichen Top-Up Tax. Das Abzugsverbot bezweckt damit die Erhebung der vollständigen Top-Up Tax.²³⁹ In diesem Sinne hat das UTPR-Abzugsverbot eine Steuereintreibungsfunktion. Insofern könnten wir uns auf den Standpunkt stellen, dass das objektive Nettoprinzip und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip gar nicht verletzt seien, da es gar kein Abzugsverbot gibt, sondern das Abzugsverbot letztlich der Steuereintreibung dient und die einzutreibende Steuer eine grundsätzlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kompatible Steuer darstellt (d.h. eine Nettoertragssteuer).

Wird in der Anwendung der UTPR dennoch ein Abzugsverbot erkannt, würde sich in einem zweiten Schritt die Frage stellen nach einer möglichen Rechtfertigung. In diesem Zusammenhang kann auf die Diskussion zur Zinsschranke²⁴⁰ gemäss der BEPS Action 4 Empfehlungen in Deutschland zurückgegriffen werden. Hierbei wurde vorgebracht, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer grundsätzlich frei ist, die zur Erzielung von Einkommen notwendigen Kosten aber in der Regel abzugsfähig sein sollten. Sind solche Kosten nicht abzugsfähig, ist es erforderlich, dass legitime Gründe bestehen, welche sich nicht auf rein fiskalische Erwägungen beschränken.²⁴¹ Als mögliche legitime

²³⁸ Siehe Art. 2.4 MR.

²³⁹ Die Einführung zu Kap. 2: Charging Provisions der Model Rules (Pillar Two) spricht nicht von einem Abzugsverbot, sondern der sinngemässen Zuteilung der Top-Up Tax.

²⁴⁰ Siehe § 4h EStG.

²⁴¹ Siehe bspw. ENGLISCH JOACHIM, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 92, 100: «Vielmehr müssen legitime Gründe für jegliche Einschränkung des Abzugs von wesentlich durch die Erwerbstätigkeit (mit-)veranlassten Aufwendungen angeführt werden. Das bedeutet zwar mitnichten, dass der Abzug von Erwerbsaufwendungen in allen Einzelheiten verfassungsrechtlich determiniert wäre. Rein fiskalische Erwägungen vermögen jedoch diesbezügliche gesetzliche Einschränkungen niemals zu rechtfertigen». Siehe auch HOMBURG STEFAN, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, 717 ff., 726. Kürzlich wurde der Entwurf

Rechtfertigungsgründe wurden die verbesserte Eigenkapitalausstattung von Unternehmen,²⁴² die Sicherung der nationalen Steuerbasis²⁴³ oder die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen²⁴⁴ diskutiert.²⁴⁵

Mit Blick auf die UTPR ist allerdings festzustellen, dass keiner der erwähnten Rechtfertigungsgründe stichhaltig ist und die UTPR vorrangig fiskalischen Zwecken dient. Insbesondere wäre es nicht naheliegend zu argumentieren, die UTPR diene der Missbrauchsverhinderung, da für deren Anwendung das Vorliegen eines Missbrauchs keine Anwendungsvoraussetzung darstellt.

Falls aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich ein objektives Nettoprinzip abgeleitet werden kann, kann zusammenfassend festgehalten werden, dass es sich bei der UTPR nicht primär um ein klassisches Abzugsverbot handelt, sondern um eine Erhebungsform für die Top-Up Tax. Eine solche Betrachtung führt zum Schluss, dass kein Verstoss gegen das objektive Nettoprinzip vorliegen kann.

zum Steueroasen-Abwehrgesetz in Deutschland veröffentlicht. Der Gesetzesentwurf sieht Abzugsverbote für Betriebsausgaben vor, die sich aus Beziehungen mit nicht kooperierenden Staaten ergeben. Im Gegensatz zur Schranke und in Übereinstimmung mit den Pillar Two Model Rules sind diese Abzugsverbote nicht an die Art der Ausgabe gebunden. Auch in diesem Zusammenhang wurden Bedenken über die Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip geäußert (WERTHEBACH FELIX, Erste Anmerkungen zum Entwurf eines Steueroasen-Abwehrgesetzes, iStR 2021, 338 ff., 338).

²⁴² ISMER ROLAND, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Zinsschranke, FR 2014, 777 ff., 780 ff.: Die Zinsschranke wird als Bestimmung verstanden, die den Lenkungszweck verfolgt, die Eigenkapitalausstattung zu verbessern. Bundesfinanzhof, 14.10.2015 - I R 20/15, Rz. 33 ff.: Die Stärkung der Eigenkapitalausstattung wurde nicht als taugliche Rechtfertigung beurteilt, da die Ausgestaltung der Bestimmung dazu führt, dass viele Gesellschaften von dem Anwendungsbereich ausgeschlossen werden, auch wenn diese typischerweise über wenig Eigenkapital verfügen.

²⁴³ HEUERMANN BERND, Steuerinnovation im Wandel: Einige Thesen zur Zinsschranke und ihrer Verfassungsmäßigkeit, DStR 2013, 1 ff., 2 ff.: Es wird vorgebracht, dass die Verletzung des objektiven Nettoprinzips durch die Zinsschranke gerechtfertigt ist, da ein Lenkungszweck in Form des Schutzes der nationalen Steuerbasis besteht, welcher über einen rein fiskalischen Zweck hinaus geht. Anderer Ansicht: MÜNCHEN MARKUS/MÜCKL NORBERT, Die Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Grundgesetz, DStR 2014, 1469 ff., 1472 f., die argumentieren, dass der vorrangige Zweck fiskalischer Natur ist und nicht den Schutz des nationalen Steuerbasis umfasst. Siehe auch Bundesfinanzhof, 14.10.2015 - I R 20/15, Rz. 37: Da durch die Zinsschranke auch rein inländische Sachverhalte erfasst werden, kann die Sicherung der nationalen Steuerbasis nicht als legitimer Rechtfertigungsgrund dienen.

²⁴⁴ MÜNCHEN MARKUS/MÜCKL NORBERT, Die Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Grundgesetz, DStR 2014, 1469 ff., 1473: Da die Zinsschranke auch nicht missbräuchliche Gestaltungen erfasst, kann dies nicht als Rechtfertigungsgrund dienen. Gleicher Ansicht: HEY JOHANNA, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303 ff., 1305 f., die feststellt, dass die Beschränkung auf Missbrauchsfälle nicht ausreichend typisiert wurde. Siehe auch Bundesfinanzhof, 14.10.2015 - I R 20/15, Rz. 49 ff.

²⁴⁵ Der Deutsche Bundesfinanzhof kam zum Schluss das kein Rechtfertigungsgrund für die Verletzung des objektiven Nettoprinzips vorliegt und die Zinsschranke daher nicht verfassungskonform ist (Bundesfinanzhof, 14.10.2015 - I R 20/15). Der Bundesfinanzhof hat dem Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungskonformität der Zinsschranke vorgelegt, das entsprechende Verfahren ist zur Zeit hängig (siehe BVerfG 2 BvL 1/16).

Wird allerdings angenommen, dass die UTPR ein Abzugsverbot ähnlich der Zins-schranke darstellt, liegt konsequenterweise ein Verstoss gegen das objektive Nettoprinzip vor, für welchen kein legitimer Rechtfertigungsgrund besteht bzw. zumindest für uns nicht erkennbar ist.

8.6.3. Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Besteuerung von noch nicht realisierten Erträgen

Wie bereits verschiedentlich festgehalten, werden für die Berechnung der verschiedenen Steuern unter den GloBE Rules internationale Rechnungslegungsstandards beigezogen.²⁴⁶ Hierbei stellt sich daher die Frage, inwiefern die Bemessung gemäss den GloBE Rules mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist, insbesondere ob die Besteuerung von noch nicht realisierten Erträgen verfassungskonform ist.

Einige Autoren argumentieren in grundsätzlicher Weise, dass der Widerspruch zwischen der steuerlichen und finanziellen Rechnungslegung im Grunde dadurch gelöst werden kann, dass diese nach den gleichen Grundannahmen ausgestaltet sind, nämlich nach der Definition des Einkommens als Zunahme der Wirtschaftskraft. Die finanzielle Rechnungslegung stellt, solange diese Grundannahme beachtet wird, somit durchaus einen geeigneten Ausgangspunkt für die Steuerbemessungsgrundlage dar.²⁴⁷

Die Differenzen bei der Gewinnermittlung ergeben sich daraus, dass im Steuerrecht dem Realisationsprinzip folgend Erträge erst besteuert werden, wenn diese realisiert wurden, währenddem die finanzielle Rechnungslegung zu einer früheren Erfassung führen kann, d.h. bereits wenn ein Ertrag antizipiert wird.²⁴⁸ Entscheidend ist der massgebliche Zeitpunkt, in dem ein Ertrag erfasst wird. Unter einem streng verstandenen Realisationsprinzip als Ableitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip liegt somit ein Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor.

²⁴⁶ Siehe OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 20. Dezember 2021, Kap. 3. Dazu unten Abschn....

²⁴⁷ SCHÖN WOLFGANG, International Accounting Standards - A «Starting Point» for a Common European Tax Base?, European Taxation 2004, 426 ff., 433. Für weitere Referenzen siehe SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, FStR 2010, 262 ff., 270 ff.

²⁴⁸ Siehe hierzu Abschn. 11.2.3.2. Aufgrund des Imparitätsprinzipes, welches im Steuerrecht Anwendung findet, besteht hinsichtlich der Behandlung von Aufwänden nicht dieselbe Problematik. Aufwände werden auch im Steuerrecht in der Regel bereits dann verbucht, wenn sie antizipiert werden.

Schliesslich kann festgehalten werden, dass die finanzielle Rechnungslegung in Abweichung zum Realisationsprinzip Erträge zu früheren Zeitpunkten erfassen kann. Allerdings enthalten die Model Rules ein Optionsrecht, mit dem für das Realisationsprinzip anstelle der Rechnungslegung nach fair value oder impairment accounting optiert werden kann, wodurch sich die Problematik hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips dialektisch auflöst.²⁴⁹ Insofern kann an dieser Stelle auch offen bleiben, ob dem Realisationsprinzip tatsächlich ein solcher Gehalt entnommen werden kann, wonach erst realisierte Erträge besteuert werden dürfen.²⁵⁰

8.6.4. Zwischenfazit

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sowohl die UTPR als Abzugsschranke als auch die mögliche Besteuerung von noch nicht realisierten Einkünften auf den ersten Blick mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Konflikt stehen, falls das objektive Nettoprinzip einen Teilgehalt dieses Prinzips darstellt. Allerdings haben die Ausführungen gezeigt, dass einer differenzierten Betrachtung folgend eine verfassungskonforme Auslegung möglich scheint und auch überzeugend ist.

²⁴⁹ Vgl. Abschn. 12.4.2.2.

²⁵⁰ Hierzu bereits SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, FStR 2010, 262 ff., 271 ff. REGLI FLORIAN, Grundlagen der Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2. A., Bern 2021, 345. Kritisch zur generellen Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter 4. November 2019, 1.

9. Die Umsetzung der QDMTT in der Schweiz

9.1. Steuerpolitische Grundüberlegungen

Die IIR könnte gemäss informellen Angaben von Vertretern des SIFs im Outbound-Verhältnis rund 200 Unternehmen treffen. Im Inbound-Verhältnis sind wenige tausende Unternehmen von einer möglichen QDMTT betroffen.

Da davon auszugehen ist, dass die wichtigsten Handelspartner der Schweiz die Model Rules umsetzen werden, und die USA ein vergleichbares System bereits kennen bzw. die GILTI Rules den MR noch angleichen werden,²⁵¹ ist es folgerichtig, dass die Nicht-Einführung einer IIR dazu führen wird, dass andere Staaten vermehrt UTPRs anwenden werden, was zu einem Standortnachteil der Schweiz führen kann, da die Anwendung von UTPRs parallel in verschiedenen Ländern zu sehr viel Komplexität und Rechtsunsicherheit führt. Schon aus diesem Grund ist zu verhindern, dass Unternehmen im Inland diesem Risiko ausgesetzt sind.

Daneben sprechen insbesondere fiskalische Überlegungen dafür, eine IIR, eine UTPR und eine QDMTT einzuführen, da andernfalls andere Staaten diese Steuern einziehen werden. Der Mechanismus der IIR kombiniert mit der subsidiären Anwendung der UTPR führt zwangsläufig dazu, dass es fiskalisch sinnvoll ist, die innerstaatlichen Gewinnsteuersätze auf den minimalen Steuersatz gemäss GloBE Rules zu heben.

Daraus folgt, dass es Sinn zu machen scheint, die Steuerbelastung in der Schweiz auf 15 % zu erhöhen, selbstverständlich in Übereinstimmung mit den Vorgaben in den Model Rules. Darauf ist nachfolgend einzugehen, und zwar liegt der Fokus auf der Einführung der QDMTT. Diese ermöglicht eine effiziente Hebung der Steuerbelastung auf die 15 %. Auf die UTPR und IIR wird in Abschn.14 und Abschn.15 näher eingegangen.

²⁵¹ Insbesondere vom «Global Blending» zum «Jurisdictional Blending». Sicher ist diese Umstellung jedoch noch nicht.

9.2. Grundformel

Für die Berechnung der Jurisdiction Top up Tax, d.h. die über die IIR oder die UTPR zu erheben sein wird, stellen die Model Rules auf folgende Formel ab:

$$\text{Jurisdictional Top up Tax} = (\text{Top up Tax Percentage} \times \text{Excess Profit}) + \text{Additional Current Top up Tax} - \text{Domestic Top up Tax}$$

Where:

- (a) The Top-up Tax Percentage is percentage point difference determined in accordance with Article 5.2.1 for the jurisdiction for the Fiscal Year;
- (b) The Excess Profit is the Excess Profit determined in accordance with Article 5.2.2 for the jurisdiction for the Fiscal Year;
- (c) The Additional Current Top-up Tax is the amount determined, or treated as Additional Current Top-up Tax, under Article 4.1.5 or Article 5.4.1 for the jurisdiction for the Fiscal Year; and
- (d) The Domestic Top-up Tax is the amount payable under a Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax of the jurisdiction for the Fiscal Year.

Hierbei ist vereinfacht gesagt zu berechnen, wie hoch die Steuerbelastung in einem Land ist. Nur wenn die Steuerbelastung als Prozentsatz (sog. Effective Tax Rate) unter den 15 % liegt («Top up tax Percentage»), berechnet auf dem Excess Profit, ist der erste Teil der Formel positiv, d.h. Entitäten sind unterbesteuert.²⁵² Als zweites Element wird die sog. Additional Current Top up tax berechnet. Hierbei handelt es sich um Korrekturen in früheren Jahren, die in Art. 5.4 weiter definiert werden.

Als drittes Element wird von diesem Betrag die Domestic Top up Tax abgezogen. Die Domestic Top up Tax ist die Steuer, die unter einem Qualified Domestic Top-up Tax System (QDMTT) erhoben wird. Diese QDMTT ist auch aus Schweizer Sicht zentral, und zwar ermöglicht dieses Element einem Staat eine Mindeststeuer einzuführen, ohne am bisherigen Gewinnsteuersystem per se etwas zu verändern. D.h. es wird ein vom Gewinnsteuersystem grundsätzlich unabhängiges Tool eingeführt, dass eine Mindestbesteuerung von 15 % gewährleisten soll. Die QDMTT ist insofern auch als Schattenrechnung mit fiskalischen Auswirkungen zu verstehen, falls die Steuerbelastung unter den 15 % liegt.

²⁵² Vgl. Art. 5.2.1 MR.

Diese QDMTT (d.h. die Qualified QDMTT) wird anhand verschiedener Elemente definiert:²⁵³

- Es ist eine im innerstaatlichen Recht vorgesehene Mindeststeuer,²⁵⁴ wobei dieses Kriterium nichtssagend ist bzw. sich durch die anderen Kriterien ergibt.
- Definiert den «Excess Profit» in einer äquivalenten Form wie die GloBE Rules.²⁵⁵
- Zielt darauf ab, die innerstaatliche Steuerbelastung bezogen auf den innerstaatlichen «Excess Profit» auf die 15 % zu heben – und zwar für das Land wie auch die einzelne Entität.²⁵⁶
- Die QDMTT ist konsistent mit den GloBE Rules und dem dazugehörigen Kommentar.²⁵⁷ Der Verweis auf den Kommentar ist selbstredend höchst bedenklich, da eine Abhängigkeit vom Verfasser des Kommentars geschaffen wird.
- Es werden keine staatlichen Leistungen im Zusammenhang mit dem QDMTT erbracht. Dies bedeutet anders gesagt, dass die Einnahmen der QDMTT nicht an die steuerpflichtigen Personen zurückfliessen sollen. Entsprechend dürfen die Mittel nicht an die Pflichtigen zurückfliessen.

Sollten alle diese Voraussetzungen erfüllt sein, führt dies dazu, dass die QDMTT im Ausland akzeptiert wird und damit die IIR und die UTPR in den anderen Staaten nicht angewendet werden.

9.3. Steuerhoheit

9.3.1. Erhebungskompetenz

Falls die Schweiz eine solche QDMTT einführt, stellt sich vorab die Frage, auf welcher Stufe diese einzuführen ist. Gleiches gilt auch für die IIR und die UTPR, wo-

²⁵³ Vgl. MR, Definitions «Qualified Domestic Minimum Top-up tax».

²⁵⁴ Vgl. MR, Definitions «Qualified Domestic Minimum Top-up tax», erster Satz.

²⁵⁵ Vgl. MR, Definitions «Qualified Domestic Minimum Top-up tax», erster Satz, lit. a.

²⁵⁶ Vgl. MR, Definitions «Qualified Domestic Minimum Top-up tax», erster Satz, lit. b.

²⁵⁷ Vgl. MR, Definitions «Qualified Domestic Minimum Top-up tax», erster Satz, lit. c.

rauf unten in Abschn.14 und Abschn.15 einzugehen ist. **Hierbei sind wir der Auffassung, dass eine Erhebung auf kantonaler Ebene der Erhebung auf Bundesebene vorzuziehen ist.**

Eine Erhebung auf Kantonsebene verlangt auf den ersten Blick keine signifikante Veränderung bei den personellen Ressourcen. Schliesslich verlangen die neu einzuführenden Steuern (IIR, UTPR, QDMTT) im Veranlagungsverfahren ein breites (industriübergreifendes) Know-How für die Gewinnsteuerveranlagung. Selbstverständlich wird die Veranlagung der IIR, der UTPR und der QDMTT neues Know-How verlangen – namentlich fundierte Kenntnisse in der internationalen Rechnungslegung bzw. der Rechnungslegung im Allgemeinen. Personell sind hierfür (und dies ist selbstverständlich eine rein quantitative und keine qualitative Wertung) die Kantone viel besser ausgestattet. Es wäre nicht zielführend einen Personalaufbau auf Bundesebene zu veranlassen, im Wissen, dass gleichzeitig grundsätzlich das Personal auf kantonaler Ebene vorhanden ist.

Die Schweiz ist in der Vergangenheit sehr gut gefahren mit der Hauptzuständigkeit der Kantone für die Veranlagung der Gewinnsteuer. Die Kantone sind viel näher an den Unternehmen.²⁵⁸ Es ist zweifelhaft, ob es ein Expertengremium auf Bundesebene braucht, das einen Einfluss auf die Veranlagung in den Kantonen ausübt, der über denjenigen der Aufsicht über die Kantone hinausgeht.²⁵⁹ Vielmehr erlauben es die bisherigen Gefässe der interkantonalen Zusammenarbeit (bspw. über die SSK), das Know How unter den Kantonen auszutauschen.

9.3.2. Fiskalkompetenz

Eine von der Erhebungskompetenz losgelöste Frage ist, welche Behörde über die zusätzlichen finanziellen Mittel verfügen kann. Hierbei ist unserer Auffassung nach ebenfalls den Kantonen die Zuständigkeit zu übertragen, über die Verwendung der zusätzlichen Mittel zu verfügen. Dies hat verschiedene Gründe. Einerseits führt dies zu einer Gleichschaltung der Interessen bei der Gestaltung der Gewinnsteuersätze und der Erhebung der QDMTT. Andernfalls würde eine ordentliche Gewinnsteuersenkung auf Bundesebene zur Folge haben, dass bei gleichbleibenden Steuerressourcen der Bund zusätzliche Steuereinnahmen generieren würde. Andererseits wahrt eine Zuweisung der zusätzlichen Mittel an

²⁵⁸ Daraus ist auch ein sehr respektvoller und sachlicher Umgang entstanden. Vgl. hierzu auch den Verhaltenskodex Steuern 2021, der mitunter auf eine Verfestigung dieser Beziehung abzielt.

²⁵⁹ Vgl. Art. 102 ff. DBG. Selbstverständlich ist dieser Punkt im Detail zu untersuchen.

die Kantone den bisherigen Föderalismus²⁶⁰ und es würde den Kantonen erlauben, die zusätzlichen Mittel bedürfnisbezogen einzusetzen.

9.3.3. Regulatorische Koordination zwischen den Kantonen

Von der Koordination hinsichtlich der Erhebung der neuen Steuern zu unterscheiden ist die regulatorische Koordination, d.h. die Frage, wie die harmonische Implementierung der Model Rules in das schweizerische Steuersystem erfolgt. Zwei Wege sind denkbar:

- Koordination über ein interkantonales Konkordat
- Koordination über eine Änderung der Bundesverfassung bzw. über ein Bundesgesetz.

9.3.3.1. Interkantonales Konkordat und kantonale Umsetzungsgesetzgebung

Eine QDMTT (gleiches gilt auch für die IIR und die UTPR) braucht einen Koordinierungseffort zwischen den Kantonen. Hierzu könnten die Kantone ein interkantonales Konkordat eingehen. Solche interkantonalen Konkordate sind gemäss Art. 48 BV zulässig für alle Bereiche, in denen die Kantone kompetent sind.²⁶¹ Bei der Gewinnsteuer handelt es sich um eine parallele Kompetenz, sodass die Kantone durchaus ein solches Konkordat schliessen könnten. Technisch sollten alle Kantone mitmachen, sodass es sich in Tschannen's Terminologie um einen omnilateralen Vertrag handeln würde.²⁶²

Selbstverständlich muss die Mindestgewinnsteuer noch in die kantonalen Steuersysteme überführt werden. Diese Überführung verlangt nach unserem Verständnis zwar keine Verfassungsänderung in den Kantonen,²⁶³ aber allenfalls ist ein obligatorisches oder fakultatives Referendum notwendig. Hierbei sind verschiedene Gruppen zu unterscheiden. In einzelnen Kantonen ist für die Einführung neuer Steuern eine Volksabstimmung zwingend.²⁶⁴ Andere Kantone kennen

²⁶⁰ Der Begriff «Föderalismus wahren» wird auch vom EFD verwendet. Vgl. Eidg. Finanzdepartement, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz, 13. Januar 2022.

²⁶¹ Vgl. SCHWEIZER RAINER J./ABDERHALDEN URSULA, Art. 48 N 11, in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), SGK Die schweizerische Bundesverfassung, Zürich 2014.

²⁶² TSCHANNEN PIERRE, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2021, § 25 N 11.

²⁶³ Dazu oben in Abschn.4.4.

²⁶⁴ Vgl. bspw. Art. 32 lit. f KV-ZH oder Art. 9 Abs. 1 KV-AI.

ein obligatorisches Referendum, falls gewisse Abstimmungsquoten in den Parlamenten nicht eingehalten worden sind.²⁶⁵ Die allermeisten Kantone kennen jedoch ein fakultatives Referendum, sei es explizit für die Einführung neuer Steuern²⁶⁶ oder für Gesetzesänderungen im Allgemeinen.²⁶⁷

9.3.3.2. Verfassungsänderungen auf Bundesebene und Koordination über ein Bundesgesetz

Der gegenwärtige Vorschlag des EFD sieht vor, dass eine Verfassungsgrundlage auf Bundesebene geschaffen wird und der Bundesrat basierend darauf eine temporäre Verordnung einführen kann, die im Anschluss durch eine Gesetzesgrundlage ersetzt werden soll.²⁶⁸ Die bisher veröffentlichten Dokumente beinhalten jedoch noch keine Ausführungen zur genauen Formulierung. Es ist davon auszugehen, dass die neue Verfassungsgrundlage den Bund ermächtigt, die Kantone zu zwingen, gewisse Steuern zu erheben (oder allenfalls eine Bundessteuer mit 100 % Kantonsanteil). Um den Zeitplan einzuhalten, wäre hier darauf zu achten, dass diese neue Bundeskompetenz (d.h. der Eingriff in die Tarifautonomie) so formuliert wird, dass nicht noch ein obligatorisches oder fakultatives Referendum auf kantonaler Ebene ausgelöst wird.

Es wäre vermessen, eine klare Empfehlung abzugeben, welcher Weg vorzuziehen ist. Allerdings scheint es sinnvoll, einen Plan B vorzubereiten, falls die Umsetzung mittels Änderung der Bundesverfassung bzw. anschliessender Verordnung nicht klappt. D.h. die Kantone sollten für die Eventualität planen, wonach eine Einführung auf Bundesebene scheitert. Insofern ist es sinnvoll, die Idee des interkantonalen Konkordats weiterzuverfolgen.

9.3.4. Einfluss auf NFA

Gemäss Faktenblatt des EFD wird vorgeschlagen, dass die zusätzlichen Steuereinnahmen den Kantonen zukommen sollen und diese im Finanzausgleich «berücksichtigt werden». Somit brauche es keine Anpassung des Regelwerks des Finanzausgleichs.²⁶⁹ Es ist allerdings noch unklar, was das genau bedeutet.

²⁶⁵ Vgl. bspw. § 62 Abs. 1 lit b KV-AG; § 30 Abs. 1 lit. b KV-BL.

²⁶⁶ Vgl. Art. 67 Abs. 1 lit. a KV-GE.

²⁶⁷ Vgl. bspw. Art. 62 Abs. 1 lit. a KV-BE; § 24 Abs. 1 lit a KV-LU; Art. 59 Abs. 1 lit. a KV-OW; § 34 KV-ZG; Art. 46 Abs. 1 lit. a KV-FR; § 52 Abs. 1 lit a KV-BS.

²⁶⁸ Eidg. Finanzdepartement, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz, 13. Januar 2022, 2.

²⁶⁹ Eidg. Finanzdepartement, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz, 13. Januar 2022, 2.

Konkret wird in Art. 3 Abs. 2 lit. c FiLaG festgehalten, dass für die Berechnung der fiskalisch ausschöpfbaren Ressourcen der steuerbare Gewinn der juristischen Personen gemäss DBG massgebend ist. Dies würde bedeuten, dass für den Ressourcenausgleich eben nicht auf das GloBE Income abgestellt wird, wobei das GloBE Income für die Unternehmen vermehrt an Bedeutung gewinnen wird.

Dies wird jedoch zu Verzerrungen führen, die den NFA beeinflussen werden, da es potentiell attraktiver ist Unternehmen anzusiedeln, die den GloBE Rules (und nicht nur den ordentlichen Gewinnsteuern) unterstehen, da von diesen Gewinnen nichts in den NFA fliesst, d.h. den Ressourcenausgleich nicht beeinflusst. Aufgrund dessen ist zu analysieren, ob die zusätzlichen Einnahmen aufgrund der IIR, der UTPR und der QDMTT zumindest für die Berechnung des Ressourcenpotentials relevant sein sollten und wenn ja in welcher Form. Technisch könnte dies so erfolgen, dass aufgrund der zusätzlichen Steuereinnahmen durch die IIR, UTPR und die QDMTT fiktive Gewinne errechnet werden, die gemäss DBG diesen Gewinneinnahmen zugrund liegen würden. Diese Gewinne wären wiederum relevant für den Ressourcenausgleich.

Es wäre allerdings vermessen, vorliegend bereits auf die ökonomischen Auswirkungen dieses Ansatzes einzugehen und diesen bereits auszuformulieren.

10. Ausgestaltung der QDMTT - Übersicht

Die Grundformel der QDMTT muss die folgende sein, damit ein äquivalentes System im Sinne der Vorgaben der Model Rules umgesetzt wird:²⁷⁰

$$\text{QDMTT} = (\text{Top up Tax Percentage} * \text{Excess Profit}) + \text{Additional Current Top up Tax}$$

Um die Top up Tax Percentage zu berechnen, ist wie folgt vorzugehen:

$$\text{Minimum Tax} - \text{Effective Tax Rate}^{271}$$

Die Effective Tax Rate berechnet sich nach der folgenden Formel:

²⁷⁰ Vgl. oben Abschn.9.2.

²⁷¹ Vgl. Art. 5.2.1. MR.

Adjusted Covered Taxes / Net GloBE Income of the Jurisdiction²⁷²

Hierbei sind zwei unbekannte Grössen im nationalen Recht zu definieren, und zwar die **Adjusted Covered Taxes** und das **Net Globe Income of the Jurisdiction**. Darauf ist nachfolgend einzugehen, wobei in den Kapiteln 11 und 12 das Net Glob Income of the Jurisdiction im Vordergrund steht und in Abschn.13 die Adjusted Covered Taxes.

11. Bestimmung des anwendbaren Rechnungslegungsstandards («Financial Accounts»)

11.1. Grundlagen und beziehbare Rechnungslegungsstandards

Das Net GloBE Income setzt sich zusammen aus dem aggregierten GloBE Income innerhalb eines Staates.²⁷³ Gemäss den MR entspricht das GloBE Income oder der GloBE Loss einer «constituent entity» dem «Financial Accounting Net Income or Loss» unter Berücksichtigung der Harmonisierungsmassnahmen gemäss Art. 3.2. ff. MR.²⁷⁴ Das «Financial Accounting Net Income or Loss» entspricht wiederum dem «net income or loss» (vor Konsolidierung)²⁷⁵ der «constituent entity» basierend auf jenem Rechnungslegungsstandard, der bei Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft (UPE) angewendet wird.²⁷⁶ Das net income or loss enthält – je nach Rechnungslegungsstandard – allenfalls auch Bestandteile, die zuvor unter dem sonstigen Ergebnis («Other Comprehensive Income»; OCI) erfasst wurden.²⁷⁷ Wurde also bspw. das Financial Accounting Net Income oder Loss nach Massgabe von IFRS bestimmt, entspricht

²⁷² Art. 5.1.1. MR.

²⁷³ Vgl. Art. 5.1.2. MR.

²⁷⁴ Art. 3.1.1. MR.

²⁷⁵ Mit anderen Worten kann auch vom HB II Ergebnis gesprochen werden. Was aber regelmässig ausser Acht gelassen wird ist der Fakt, dass sich die Konzerne auf die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses fokussieren und sich auch das Testat der Buchprüfer auf diesen bezieht. Die Grundlage ist dabei nicht ein Einzelabschluss in steuerlicher Tradition, welcher sich an den Steuersubjekten orientiert. Vielmehr orientiert sich dieser Abschluss an der konzern-eigenen Organisations- und Reportingstruktur.

²⁷⁶ Art. 3.1.2. und Art. 3.1.3. MR.

²⁷⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, 51. So umfasst das sonstige Ergebnis nach IFRS die Ertrags- und Aufwandsposten (einschliesslich Umgliederungsbeiträgen), die nicht erfolgswirksam erfasst werden dürfen oder müssen (IAS 1.7). Dabei legen einzelne IFRS fest, ob und wann Beträge, die vorher unter dem sonstigen Ergebnis erfasst wurden, in den Gewinn oder Verlust umgliedert werden (IAS 1.93). Umgliederungsbeiträge entstehen bspw. beim Verkauf eines ausländischen Geschäftsbetriebs (IAS 1.95 i.V.m. IAS 21).

das net income oder loss dem Abschnitt «Gewinn und Verlust» (nicht aber der Gesamtergebnisrechnung). Insofern ist es entscheidend, was unter dem Financial Accounting Net Income verstanden wird und insbesondere welcher Rechnungslegungsstandard hierfür beigezogen werden sollte.

Wie bereits erwähnt, ist im Grundsatz für die Bestimmung des Financial Accounting Net Income or Loss einer «constituent entity» der Rechnungslegungsstandard, der für die Konsolidierung genutzt wurde, beizuziehen. Dies zumindest soweit, als es sich dabei um einen «Acceptable Financial Accounting Standard» oder einen «Authorized Financial Accounting Standard» handelt.²⁷⁸ Als solcher sind die IFRS sowie eine Reihe weiterer akzeptierter Rechnungslegungsstandards verschiedener Länder, wie den USA, EU-Mitgliedsstaaten²⁷⁹, der Volksrepublik China sowie auch der Schweiz, definiert.²⁸⁰ Auch das Schweizer OR würde also *per definitionem* unter den Begriff des Acceptable Financial Accounting Standard fallen, da es sich um einen «generally accepted accounting standard» in der Schweiz handelt – so zumindest nach unserem Verständnis.²⁸¹

Für die allermeisten Unternehmen dürfte der für die Konsolidierung verwendete Rechnungslegungsstandard aber IFRS, Swiss GAAP FER oder US GAAP darstellen. Es bleibt abzuwarten, ob im Rahmen des Kommentars das OR als Rechnungslegungsstandard zugelassen wird – das Argument, wonach dies nicht sein sollte, da dies Tür und Tor für Planungsmöglichkeiten öffne, ist nicht überzeugend, beinhalten die internationalen Rechnungslegungsstandards doch auch zahlreiche

²⁷⁸ Dies ergibt sich aus der Formulierung in Art. 3.1.3. MR: «may be determined using another Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorized Financial Accounting Standard».

²⁷⁹ Hier geht es um weitere von den einzelnen EU-Mitgliedstaaten akzeptierte Rechnungslegungsstandards. Die EU selbst akzeptiert für den Konzernabschluss von sog. «Public Interest Entities», also börsenkotierten, kapitalmarktorientierten Unternehmen, nur die IFRS (nach einem eigenen Endorsement-Verfahren), hat aber keine eigenen Rechnungslegungsstandards für Konzerne entwickelt.

²⁸⁰ Vgl. Begriffsdefinition in Art. 10.1.1. MR.

²⁸¹ Vgl. Begriffsdefinition «Acceptable Financial Accounting Standard» in Art. 10.1.1. MR. In der aktuellen Diskussion, auch innerhalb des IFF-HSG, wird auch eine andere Meinung vertreten. Ausgehend von der Feststellung, dass die Vorschriften des OR international wohl auch als «generally accepted accountings standards» gelten, werden die OR-Vorschriften nicht unter die von der OECD zu akzeptierenden Standards gezählt. Es wird sodann nach schweizerischen Verständnis die Parallele zu Art. 963b OR gezogen werden können, wonach Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, den Konzernabschluss nach einem «anerkannten Standard» erstellen müssen, wenn die Börse dies verlangt (siehe dazu die SIX, Richtlinie betr. Rechnungslegung, 19. August 2021, Art. 3 mit Verweis auf FinFraG: «Bei der Anerkennung von Rechnungslegungsstandards trägt das Regulatory Board international anerkannten Standards Rechnung (Art. 35 Abs. 2 FinFraG)»). Aus praktischer Sicht ist darauf hinzuweisen, dass soweit ersichtlich, kein kapitalmarktorientierter Schweizer Konzern seinen Konzernabschluss nach OR erstellt. Gleiches müsste dann aber auch für die anderen Länder mit vergleichbaren Standards gelten, die aber gemäss der Begriffsdefinition zulässig scheinen (bspw. Deutschland).

Wahlmöglichkeiten,²⁸² und kombiniert mit der Realisationsprinzip-Option in Art. 3.2.5 MR²⁸³ wäre es verfehlt zu behaupten, das OR könne aufgrund seiner Flexibilität und Planungsmöglichkeit nicht als Standard beigezogen werden.

Ausnahmsweise (falls nicht «reasonably practicable»²⁸⁴) kann stattdessen zur Bestimmung des Net Income or Loss einer Constituent Entity auch ein nicht für die Konsolidierung verwendeter Rechnungslegungsstandard verwendet werden, wenn folgende vier Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

1. Beim Rechnungslegungsstandard handelt es sich entweder auch um einen «Acceptable Financial Accounting Standard», der bereits beschrieben wurden, oder um einen «Authorised Financial Accounting Standard». Bei den Authorised Financial Standards handelt es sich um Standards, die von einem Authorised Accounting Body akzeptiert werden. Bei Letzteren handelt es sich um die Behörden, die für die Zulassung von Rechnungslegungsstandards für Zwecke der Finanzberichterstattung zuständig sind.²⁸⁵ In der Schweiz kommen hierbei insbesondere die gemäss Art. 963b OR anerkannten Rechnungslegungsstandards in Frage wie namentlich IFRS, US GAAP und Swiss GAAP FER.²⁸⁶
2. Die Bücher der Entität in der Schweiz folgen diesem Rechnungslegungsstandard.
3. Die Informationen in diesen Rechnungslegungsstandards sind verlässlich («reliable»). Es ist davon auszugehen, dass dies auf revidierte Abschlüsse in den genannten Standards (OR, Swiss GAAP FER und IFRS) zutrifft, obschon ein formal revidierter Abschluss keine vollständige Garantie gibt, dass dies auch materiell im Sinne einer verlässlichen Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage zutrifft.²⁸⁷
4. Die permanenten Differenzen über EUR 1 Mio. bezogen auf ein bestimmtes Prinzip oder einen bestimmten Standard hinsichtlich einzelner Einkünfte,

²⁸² In Bezug auf OR steht die faktisch willkürliche Möglichkeit zur Bildung von stillen Reserven im Vordergrund.

²⁸³ Dazu unten Abschn. 11.2.3.2.

²⁸⁴ Art. 3.1.3. MR.

²⁸⁵ Vgl. Begriffsdefinition in Art. 10.1.1. MR.

²⁸⁶ So werden die Swiss GAAP FER von der Schweizerischen Börse zugelassen (SIX, Richtlinie betr. Rechnungslegung, 19. August 2021, Art. 6 Abschn.3).

²⁸⁷ Interessant ist in Zusammenhang mit dieser Diskussion, dass im Conceptual Framework der IFRS der Begriff «reliability» nach einer Überarbeitung ersetzt wurde durch «faithful representation» (siehe dazu IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 5.18 ff. und 6.58 ff.).

Ausgaben oder Transaktionen werden an den Konsolidierungsstandard angeglichen. D.h. bei materiellen Abweichungen braucht es zwingend eine Anpassung an den Konsolidierungsstandard.

Diese Bestimmung zielt wohl darauf ab, dass ein Staat eine Auswahl an Standards vorschreiben kann, sollte für Konsolidierungszwecke im Ausland ein wenig geläufiger Standard verwendet werden (z.B. China GAAP).

Die OECD Blaupausen aus dem Jahr 2020 gingen bereits davon aus, dass alle Acceptable bzw. Authorised Financial Accounting Standards zu äquivalenten Ergebnissen und daher nicht zu wesentlichen Wettbewerbsverzerrungen führen werden.²⁸⁸ Diese (politisch motivierte) Grundhaltung kommt jetzt auch in der relativ liberalen Verwendung multipler Rechnungslegungsstandards für die Berechnung des GloBE Income oder Loss zum Ausdruck. Allerdings ist zu bedenken, dass eine solche Vielzahl von Rechnungslegungsstandards einer rechtssicheren und mit dem Legalitätsprinzip kompatiblen Lösung entgegensteht und entsprechend ist im Rahmen der innerstaatlichen Umsetzung genau zu definieren, welche Standards massgeblich sein sollen. Es scheint sinnvoll, sich hierfür auf IFRS, Swiss GAAP FER und US GAAP zu beschränken, wobei nach unserem Dafürhalten auch ein Abstellen auf das OR in Übereinstimmung mit den MR wäre.

Um dem oben beschriebenen Legalitätsprinzip Rechnung zu tragen, muss die Schweiz für die Berechnung der QDMTT innerstaatlich definieren, welche Rechnungslegungsstandards als Grundlage beigezogen werden können. IFRS, US GAAP, Swiss GAAP FER und allenfalls auch OR sollen verwendet werden können. Darüber hinaus wäre es jedoch mit einer rechtssicheren Umsetzung nicht kompatibel, jegliche Acceptable Financial Accounting Standards zuzulassen. Im Idealfall würde auch festgehalten werden, welche Standards jeweils gelten (statisches Verständnis). Die MR scheinen auch nicht zu verlangen, dass bspw. die chinesischen Standards zwingend zugelassen werden, falls eine Berücksichtigung dieser nicht «reasonable practicable» ist.

²⁸⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 172. Eine solche Sichtweise überzeugt nicht; denn selbst zwischen IFRS und US-GAAP gibt es teilweise noch grössere Unterschiede, etwa betreffend Wertaufholungsgebot oder Leasing-Klassifizierung. Und die Unterschiede zwischen IFRS und Swiss GAAP FER können schlicht gewaltig sein, weil noch nicht einmal der Konsolidierungskreis identisch ist.

11.2. Differenzen zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards und der Buchführung nach dem schweizerischen Obligationenrecht

11.2.1. Ausgangslage und Fokussierung auf IFRS

Da inländische Entitäten bisher aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips unter dem Rechnungslegungsrecht des OR (vorbehalten steuerlicher Korrekturvorschriften) als Steuerbemessungsgrundlage veranlagt werden,²⁸⁹ können sich durch die faktische Umstellung für die Zwecke von GloBE auf einen international anerkannten Rechnungslegungsstandard Abweichungen ergeben.²⁹⁰ Darauf ist nachfolgend sowohl in theoretischer als auch empirischer Hinsicht einzugehen.

Nachfolgend ist in einem ersten Schritt zu prüfen, welche Differenzen zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards sowie der Buchführung nach OR bestehen und welchen Einfluss diese auf die steuerliche Bemessungsgrundlage haben, würde der internationale Rechnungslegungsstandard für die steuerliche Gewinnermittlung angewandt. Dabei wird exemplarisch auf IFRS Bezug genommen.²⁹¹ Im darauffolgenden Kapitel wird dann in einem zweiten Schritt auf die in den GloBE MR vorgesehenen Anpassungen eingegangen.

Die Frage der Differenz zwischen OR und internationalen Rechnungslegungsstandards ist nicht nur für die Berechnung der QDMTT im Allgemeinen relevant, sondern ganz generell für die Berechnung der GloBE-ETR gemäss den MR und damit für die Frage, ob überhaupt eine QDMTT angewendet wird.²⁹²

Eine zeitliche Vorverlagerung der Gewinnausweise bzw. eine grundsätzlich verbreiterte Bemessungsgrundlage auf Basis der internationalen Rechnungslegungsstandards gegenüber dem OR würde eine Mehrbelastung von Schweizer Entitäten, die unter die Pillar II Mindestbesteuerung fallen, erhöhen. Insbesondere könnten auch inländische Entitäten, deren ETR nach OR (knapp) über 15 %

²⁸⁹ Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 N 8 ff., in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017; LOCHER PETER, Art. 58 N 2 ff., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004.

²⁹⁰ Vgl. zur Berechnungsweise der ETR OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, 45 ff.

²⁹¹ Aus schweizerischer Sicht dominiert IFRS. Im Jahr 2019 haben im SMI 15 Konzerne IFRS (75 %) und 4 Konzerne US-GAAP (20 %) angewendet. Nur Swatch als Sonderfall führt die Konzernbücher nach Swiss GAAP FER. Im SPI ist die Situation bezüglich US GAAP vergleichbar: von den 212 geführten Konzernen haben 110 IFRS und 74 Swiss GAAP FER angewendet und lediglich 10 US-GAAP und 18 BankG.

²⁹² Vgl. Art. 5.1.1. MR.

liegt, aufgrund des höheren ETR-Divisors unter die QDMTT fallen.²⁹³ Hier kann, wie unten erläutert, in Teilen die Realisationsprinzip-Option Abhilfe schaffen.²⁹⁴

Es wurden bereits verschiedentlich die konzeptionellen Unterschiede zwischen IFRS und OR diskutiert. In der Schweiz geschah dies vor allem anlässlich der Einführung des Art. 962 E-OR im Jahr 2010, der politisch jedoch keine Mehrheit fand. Nachfolgend sollen die wichtigsten konzeptionellen Unterschiede zwischen internationalen Rechnungslegungsstandards und OR festgehalten werden, bevor auf einzelne Rechnungslegungsvorschriften eingegangen wird.

11.2.2. Konzeptionelle Unterschiede als Faktor für den zeitlich unterschiedlichen Ausweis von Gewinnen

11.2.2.1. Unterschiedliche Funktionen der Bücher

Die konzeptionellen Unterschiede der IFRS und des OR ergeben sich bereits aus der Multifunktionalität der OR-Rechnungslegung gegenüber der Monofunktionalität der IFRS.²⁹⁵ Während die OR-Rechnungslegung in eine Vielzahl von normativen Zusammenhängen eingebunden ist und mehrere Funktionen gleichzeitig erfüllen soll, liegt das Ziel der IFRS nur in der Versorgung bestehender und potentieller Anleger, Investoren, Kreditgeber und anderer Gläubiger mit entscheidungsnützlichen («decision useful») Finanzinformationen.²⁹⁶ In den IFRS dominiert folglich die Generalnorm der Informationsfunktion, während im OR insbesondere durch den Gläubigerschutz die Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion zu achten sind.²⁹⁷ Die IFRS weisen damit ein informationelles Schutzkonzept auf, hingegen kein (gesellschaftsrechtlich) begründetes institutionelles Schutzkonzept.

²⁹³ Erneut sei dabei darauf verwiesen, dass auch die Anwendung anderer IFRS-äquivalenter Rechnungslegungsstandards der UPE möglich ist, der Schwellenwert von 15 % ETR dementsprechend auch unter diesen Standards gilt. Vgl. Abschn. 11.1.

²⁹⁴ Vgl. Abschn. 12.4.2.2.

²⁹⁵ Vgl. HENNRICHS JOACHIM, IFRS - Einigung für Ausschüttungszwecke?, BFuP 2008, 415 ff., 417; Vgl. zum Ganzen BERNDT THOMAS, Das neue Rechnungslegungsrecht - Regelungskonzeption im Dilemma zwischen Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion, in: Waldburger Robert/Sester Peter/Peter Christoph/Baer Charlotte M. (Hrsg.), Law & Economics. Festschrift für Peter Nobel zum 70. Geburtstag, Bern 2015, 135 ff.

²⁹⁶ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 1.2; PETERSEN KARL/BANSBACH FLORIAN/DORNBACH EIKE, IFRS Praxishandbuch: Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 13. A., München 2019, 7.

²⁹⁷ BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz. 4 ff; HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. A., Basel 2016, Rz. 7 ff. Den Gläubigerschutz haben die IFRS nur insoweit im Blick, als möglichst präzise Informationen sicherstellen sollen, dass sich die Gläubiger schützen können. Gläubigerschutz durch Kapitalerhaltung spielt in den IFRS keine Rolle. HENNRICHS JOACHIM, IFRS – Eignung für Ausschüttungszwecke? BFuP 2008, 415 ff., 421.

Anders gesagt, ist im OR das Vorsichtsprinzip²⁹⁸ stärker ausgeprägt, wogegen IFRS primär auf «true and fair view» abzielen.²⁹⁹ Die IFRS folgen damit keinem System konservativer oder vorsichtiger Bilanzierung.³⁰⁰ Unmittelbar daraus leitet sich die in den IFRS stärker als im OR vertretene Bewertung zum Zeitwert und damit das schwächere Realisationsprinzip ab.

11.2.2.2. Regelungslücken, Wahl- und Gestaltungsfreiheit

Bei der Anwendung von Rechnungslegungsvorschriften, sei es nach Massgabe eines internationalen Standards oder nach lokalem Handelsrecht, ist nicht ausgeschlossen, dass für spezielle Bilanzierungsfragen keine eindeutige Lösung zu finden ist, da die existierenden Vorschriften entweder unspezifisch sind oder Regelungen vollständig fehlen.³⁰¹ Aufgrund von Regelungslücken kann sich eine praktische Methodenvielfalt herausbilden, die allenfalls in eine unterschiedliche Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mündet.³⁰² Auch im OR

²⁹⁸ Das Vorsichtsprinzip nimmt im OR zwei Ausprägungen an. Zum einen gilt das Vorsichtsprinzip im Rahmen der Ertrags- und Aufwandsrealisation in Form des Realisations- und Imparitätsprinzips. Zum anderen gilt das Vorsichtsprinzip auch bei der Bewertung von Vermögenswerten und Verpflichtungen. BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz.170 ff.; MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, Art. 958c N 51 ff., in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2.A., Zürich 2019. Auch in den IFRS existiert aber im Rahmen des qualitativen Standards der Neutralität ein Vorsichtsprinzip. Dieses gilt explizit um die Überbewertung von Vermögenswerten und Erträgen sowie die Unterbewertung von Verpflichtungen und Aufwänden zu vermeiden, wobei das Conceptual Framework gleichzeitig eine «Übervorsicht» ausschliesst, da eine solche wiederum zu überhöhten Gewinnen in künftigen Perioden führt. IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 2.16 f.; BAKKER ERWIN et al., Interpretation and Application of IFRS Standards, Hoboken NJ 2017, 33.

²⁹⁹ Ausdrücklich festgehalten in IAS 1.15, nach dem die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen («fair presentation») entsprechend darzustellen sind. Vgl. BAKKER ERWIN et al., Interpretation and Application of IFRS Standards, Hoboken NJ 2017, 46 f.

³⁰⁰ Vorsichtige Bilanzierung im Sinne einer imparitätischen Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten ist nach dem Conceptual Framework ausdrücklich untersagt, da «true and fair view» eine «neutrale» Sicht von Chancen und Risiken vermitteln soll. Im Conceptual Framework Rz. 2.17 heisst es dazu: «The exercise of prudence does not imply a need for asymmetry, for example, a systematic need for more persuasive evidence to support the recognition of assets or income than the recognition of liabilities or expenses. Such asymmetry is not a qualitative characteristic of useful financial information.»

³⁰¹ Vgl. dazu IAS 8.10 -12. Dort heisst es in Rz. 12: «Bei seiner Entscheidungsfindung gemäss Paragraph 10 kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen, sofern sie nicht mit den in Paragraph 11 enthaltenen Quellen in Konflikt stehen.» Damit wäre in jedem Fall eine «Lückenschliessung» durch OR oder darauf basierende Rechtsprechung ausgeschlossen.

³⁰² Vgl. dazu MÜLLER STEFAN/POTTHAST UDO/REINKE JENS, Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle. Bedeutung des IASB-Diskussionspapiers DP /2020/2 für den handelsrechtlichen Konzernabschluss, BC 2021, 135 ff., 138 f.

existieren weiterhin zahlreiche Unstimmigkeiten.³⁰³ Auch in Anbetracht einer gewissen Wahl- und Gestaltungsfreiheit der bilanzierenden Unternehmen kann eine (teilweise) unterschiedliche Darstellung begründet sein. Dies ist nachfolgend zu berücksichtigen und bedeutet auch, dass bei einem Wechsel zu einem internationalen Rechnungslegungsstandard die Wahl- und Planungsmöglichkeiten nicht zwingend abnehmen.

11.2.2.3. Bedeutung für den Gewinnausweis und die Bewertung

Prima facie, liesse sich vermuten, dass bei IFRS prinzipiell eine zeitlich frühere Ertragsrealisierung bzw. spätere Aufwandserfassung und daher ein zeitlich vorzogener Gewinnausweis vorliegt.³⁰⁴ Dabei sollte aber darauf hingewiesen werden, dass IFRS und OR trotz allem konzeptionell in vieler Hinsicht Überschneidungen aufweisen. Dies ist u.a. auch Ergebnis der Harmonisierungsbemühungen in den letzten Jahren.³⁰⁵

An dieser Stelle sei nur beispielhaft auf weitgehende Gemeinsamkeiten zwischen den qualitativen Anforderungen an den IFRS-Abschluss und den Grundsätzen ordnungsgemässiger Rechnungslegung (GoR) des OR³⁰⁶ sowie auf fast deckungsgleiche Definitionen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten hingewiesen.³⁰⁷ Relevant ist insbesondere Letzteres, da daraus abzuleiten ist, dass die Aktivierungs- und Passivierungskriterien weitgehend übereinstimmen.³⁰⁸ Nachfolgend ist daher nur auf Bewertungsfragen einzugehen, die nicht nur die deutliche Mehrheit der Abweichungen zwischen IFRS und OR begründen dürften, sondern auch im Rahmen der Option zur Achtung des Realisationsprinzips im Fokus stehen.

³⁰³ GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER/STENZ THOMAS, Rechnungslegungsrecht 2011 aus Anwendersicht N 12, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

³⁰⁴ Vgl. EBERHARTINGER EVA/KLOSTERMANN MARGRET, What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective, *Accounting in Europe* 2007, 141 ff., 143; ZWIRNER CHRISTIAN, IFRS-Bilanzierungspraxis: Umsetzungs- und Bewertungsunterschiede in der Rechnungslegung, Berlin 2007, 367. Die daraus folgende zeitliche Vorverlagerung der Steuerlast würde aufgrund der Zinsverlustes (Annahme: Zins > 0 %) einer höheren Steuerlast entsprechen.

³⁰⁵ Vgl. zur Angleichung des ORs im Rahmen des neuen Rechnungslegungsrechts BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz. 38 ff.

³⁰⁶ Vgl. MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, Art. 958c N 208 ff., in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

³⁰⁷ Vgl. BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz. 321. Vgl. auch BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020, 201 ff.

³⁰⁸ Dies soll aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass auch wenn die Legaldefinition identisch ist, in einigen Bereichen materielle Unterschiede bestehen.

11.2.3. Bewertung in den IFRS als massgebliche inhaltliche Differenz zu OR

11.2.3.1. Überblick

Die IFRS nutzen grundsätzlich ein gemischtes Bewertungskonzept, das zwischen der Bewertung zu historischen Kosten oder zum Zeitwert («current value») unterscheidet.³⁰⁹ Das «true and fair view»-Konzept der IFRS meint also ausdrücklich nicht, dass jegliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten immer zum Zeitwert zu bewerten sind.

Bei der Bewertung nach historischen Kosten bilden analog zum OR die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes bzw. der Wert der Gegenleistung einer Verbindlichkeit die Erstbewertung. Die Folgebewertung zu historischen Kosten unterscheidet sich nach Art des Vermögenswertes bzw. der Verbindlichkeit. Bei beweglichen und unbeweglichen Sachanlagen mit begrenzter Nutzungsdauer wird i.d.R. analog zum OR planmässig abgeschrieben.³¹⁰

Alternativ erlauben die IFRS in vielen Fällen das sog. Neubewertungsmodell, bei dem die Folgebewertung nicht auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschränkt ist, sondern der Vermögenswert regelmässig zum beizulegenden Zeitwert neu bewertet wird. Der Neubewertungswert wird wiederum bis zur folgenden Neubewertung planmässig über die verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben.³¹¹ Das Modell der Neubewertung ist insofern eine Mischform aus fortgeführten Anschaffungskosten und Fair Value Bewertung.

Bei der Bewertung zum Zeitwert unterscheidet das IFRS Rahmenkonzept zwischen Fair Value, Value in Use bzw. Fulfilment Value sowie Current Cost.³¹² Im Unterschied zu den historischen Kosten spiegelt der Zeitwert die Verhältnisse am Bilanzstichtag wider. Bewertungsschwankungen wirken sich damit grundsätzlich unmittelbar auf den Gewinnausweis aus. Nachfolgend wird aufgrund der Option zur Achtung des Realisationsprinzips³¹³ insbesondere vertieft auf die Bewertung zum Fair Value sowie auf Impairments eingegangen.

³⁰⁹ IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 6.4 ff.

³¹⁰ IAS 16.30.

³¹¹ Vgl. für Sachanlagen IAS 16.31 ff.

³¹² IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 6.11.

³¹³ Dazu unten Abschn. 12.4.2.2.

11.2.3.2. Fair Value-Accounting

(a) Überblick

Der Begriff Fair Value («beizulegender Zeitwert») bezieht sich auf eine Bewertung zum Preis, der im Zuge eines ordentlichen Geschäftsvorfalles unter unabhängigen Marktteilnehmern am Bemessungstichtag beim Verkauf eines Vermögenswerts erhalten werden würde bzw. bei der Übertragung einer Schuld zu zahlen wäre.³¹⁴

Die Methodik zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist in IFRS 13 geregelt, der grundsätzlich zur Anwendung kommt, soweit ein anderer Standard die Bewertung zum Fair Value vorschreibt bzw. erlaubt.

Fair Value ist jedoch nicht immer ein Marktwert. In den IFRS werden auch Vermögenswerte zu Fair Value bewertet, denen kein aktiver Markt zugrunde liegt. IFRS 13 unterscheidet die Priorität und notwendigen Angaben der Fair Value Bewertung im Rahmen der «Fair Value Hierarchie» auf drei Ebenen, die sich an der Beobachtbarkeit der Bewertungskriterien im Markt orientieren:

Auf Stufe 1 liegt ein aktiver Markt vor, auf dem der Fair Value bei identischen Vermögenswerten oder Schulden ohne weiteres abzulesen ist. Falls kein aktiver Markt vorliegt, ist gemäss Stufe 2 auf beobachtbare Informationen vom Markt zurückzugreifen. Sind die notwendigen Informationen nicht am Markt beobachtbar, ist zuletzt auf Schätzungen der Inputfaktoren, z.B. basierend auf unternehmensinternen Informationen, zurückzugreifen.³¹⁵

Die IFRS sehen eine Bewertung zum Fair Value entsprechend nicht nur für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit beobachtbarem Marktpreis vor. Eine Pflicht zur Bewertung nach Fair Value gilt insbesondere für die folgenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (nicht abschliessend):

³¹⁴ IFRS 13.9. Zur Abgrenzung: Der Value in Use («Nutzungswert») ist der Barwert der Cashflows, die ein Unternehmen aus der Nutzung eines Vermögenswerts und seinem endgültigen Abgang zu erzielen erwartet. Der Fulfillment Value («Erfüllungswert») ist der Barwert der Zahlungsmittel, zu deren Übertragung ein Unternehmen bei der Erfüllung einer Verbindlichkeit voraussichtlich verpflichtet sein wird. Die Current Cost («aktuellen Kosten») eines Vermögenswerts sind die Kosten eines gleichwertigen Vermögenswerts am Bewertungstichtag. Die Current Cost einer Verbindlichkeit sind die Gegenleistung, die man für eine entsprechende Verbindlichkeit am Bewertungstichtag erhalten würde.

³¹⁵ IFRS 13.72 ff.

- Finanzinstrumente im Periodenergebnis (Profit and Loss); im sonstigen Ergebnis (OCI) (IFRS 9)³¹⁶
 - Zur Veräusserung gehaltene langfristige Vermögenswerte (IFRS 5)
 - Pensionen (IAS 26)
 - Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19)
- (b) Bedeutung für den Gewinnausweis, insbesondere bei Optierung zur Achtung des Realisationsprinzips

Fair Value Schwankungen dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten würden sich also, soweit nicht im OCI erfasst, unmittelbar auf den unter GloBE steuerbaren Gewinnausweis auswirken, soweit nicht zur Achtung des Realisationsprinzips optiert wurde.³¹⁷ Sofern diese Option gewählt wurde, bleiben die Buchwerte bis zur Veräusserung konstant, d.h. haben keine jährliche Auswirkung auf den Gewinnausweis.³¹⁸ Auch hier sei allerdings Vorsicht geboten, da dies im Umkehrschluss bedeutet, dass der volle Gewinn oder Verlust eines zu Fair Value bewerteten Vermögenswertes, der sich u.U. über mehrere Jahre entwickelt hat, vollständig bei Veräusserung, Abgang oder Abwahl der Realisationsprinzip-Option realisiert wird.

Fair Value spielt auch im Rahmen des oben bereits genannten Neubewertungsmodells eine Rolle, da zum Neubewertungszeitpunkt jeweils zum Fair Value bewertet wird. Auch diese Wertschwankungen laufen also teilweise in den GloBE Gewinnausweis.³¹⁹ Soweit ein Unternehmen die Achtung des Realisationsprinzips für GloBE-Zwecke optiert, sollte die Wirkung des Neubewertungsmodells auf den Gewinnausweis aber den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entsprechen, da die Fair Value Schwankungen nicht realisiert werden, d.h. nur die planmässigen Abschreibungsaufwände realisiert werden. Zu beachten ist aber, dass sich bei Fair Value Schwankungen auch die jährlichen Aufwände für

³¹⁶ Dazu unten Abschn. 12.1.2.

³¹⁷ Siehe dazu die konzeptionellen Bemerkungen zum «other Comprehensive Income». Aus steuerrechtlicher Sicht wichtig ist das Verständnis, dass es zwei Kategorien gibt. Einige Positionen werden konsequent über die Erfolgsrechnung gebucht, was aus steuerrechtlicher Sicht im Ergebnis nur ein zeitliches Thema ist. Da es regelmässig bei Buchungen ins «other Comprehensive Income» um unrealisierte Gewinne bzw. Verluste geht, entspricht dies steuerrechtlichen Wertvorstellungen nämlich der Besteuerung bei Realisation.

³¹⁸ Vgl. unten Realisationsprinzip-Option.

³¹⁹ Vgl. unten Ausführungen zum Neubewertungsmodell.

planmässige Abschreibungen aufgrund der schwankenden Abschreibungsbasis verändern.

11.2.3.3. Impairment-Accounting

Werthaltigkeitstests («Impairment-Tests») sollen sicherstellen, dass die Vermögenswerte eines Unternehmens in der Bilanz nicht höher sind als ihr erzielbarer Betrag.³²⁰ Wertminderungen von Vermögenswerten («Impairments») werden in den IFRS in IAS 36 gesondert geregelt. Der Anwendungsbereich wird mittels Negativabgrenzung in IAS 36.2 geregelt. Insbesondere als Anwendungsbereich vorliegend festzuhalten sind bewegliche und unbewegliche Sachanlagen (die nicht zur Veräusserung gehalten werden), immaterielle Vermögenswerte inkl. Goodwill sowie Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures.

Unternehmen haben jeweils zum Bilanzstichtag einen Werthaltigkeitstest durchzuführen, sofern Anzeichen auf eine Wertminderung von Vermögenswerten vorliegen. In diesem Fall ist ein Impairment durchzuführen, sofern der Buchwert der Vermögenswerte den erzielbaren Betrag übersteigt, wobei der erzielbare Betrag als der höhere Wert aus Value in Use (entspricht vereinfacht einer Schätzung zukünftiger Cashflows) und Fair Value abzgl. Verkaufskosten definiert ist. Der Werthaltigkeitstest hat sich dabei jeweils auf die kleinstmögliche zahlungsmittelgenerierende Einheit («cash-generating unit») zu beziehen.³²¹

Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer, die keiner planmässigen Abschreibung unterliegen, sind grundsätzlich jährlich einem Werthaltigkeitstest zu unterziehen (d.h. es entfällt die vorherige Prüfung nach Anzeichen einer Wertminderung).³²² Bei Folgebewertung dieser Vermögenswerte wird daher auch von «impairment-only» gesprochen. Dies ist insbesondere beim Goodwill der Fall, aber auch bei sonstigen immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer, bspw. Marken.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass Impairments von Vermögenswerten, sofern nicht bereits zuvor ein Impairment erfolgt ist, prinzipiell nur zu einer Verringerung des Gewinnausweises führen können. Im Vergleich zum OR können Impair-

³²⁰ IAS 36.1.

³²¹ IAS 36.9 ff.

³²² IAS 36.96.

ments den Gewinnausweis insofern nur zeitlich verzögern, jedoch nicht vorver-
schieben. Zu Gewinnschwankungen kann es prinzipiell durch Impairments und
späteren Wegfall des Grundes und damit Wertaufholung kommen.³²³

11.2.4. Ausgewählte Unterschiede zwischen IFRS und OR

Nachdem die massgeblichen konzeptionellen Unterschiede, insbesondere bzgl.
der Bewertung, zwischen IFRS und OR dargestellt wurden, wird nachfolgend auf
einige Einzelfragen/-positionen eingegangen, die zu Abweichungen des Gewinn-
ausweises unter IFRS und OR führen können. Dies sind wiederum Abweichungen
zwischen IFRS und OR und nicht Abweichungen, die in den GloBE Rules selbst
vorgesehen sind. Diese sind beispielhaft zu verstehen und keinesfalls abschlies-
send.

11.2.4.1. Planmässige Abschreibungen

Mit Blick auf die beweglichen und unbeweglichen Sachanlagen erfolgt die
Folgebewertung zwar sowohl nach den IFRS als auch nach OR zu fortgeführten
Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter planmässigen Abschreibungen,³²⁴
allerdings erfolgen die Abschreibungen gemäss IFRS grundsätzlich linear,
degressiv oder verbrauchsabhängig über die betriebsgewöhnliche
Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands,³²⁵ während im Schweizer
Steuerrecht regelmässig festgelegte Abschreibungssätze (degressiv oder linear)
existieren, die regelmässig in die OR-Rechnungslegung hineinwirken.³²⁶

Auch immaterielle Werte sind nach den IFRS planmässig linear, degressiv oder
verbrauchsabhängig über die geschätzte Nutzungsdauer zu amortisieren³²⁷ oder,

³²³ IAS 36.110 ff. Im Grundsatz gilt, dass sofern und soweit der Grund für das Impairment entfallen eine Wertaufholung
stattzufinden hat (ausser bei Goodwill-Impairment).

³²⁴ IAS 16.30, Art. 960a OR, HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 185. Soweit in den IFRS
nicht das Neubewertungsmodell gewählt wurde.

³²⁵ IAS 16.43 ff. Steuerliche, typisierte Abschreibungsdauern sowie steuerliche Sonderabschreibungen spielen insofern
in den IFRS keine Rolle. Vgl. SCHEINPFLUG PATRICK, §15 N 121, in: Bohl Werner/Riese Joachim/Schlüter Jörg (Hrsg.),
Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 3. A., München 2009.

³²⁶ Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe. Merkblatt
A/1995. LOCHER PETER, Art. 28 N 30 ff., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel
2004.

³²⁷ IAS 38.74; IAS 38.97 ff.

sofern die Nutzungsdauer als unbegrenzt qualifiziert wird, jährlich einem Impairment-Test zu unterziehen.³²⁸ Im Schweizer Steuerrecht, das wiederum regelmässig durch die umgekehrte Massgeblichkeit ins OR hineinwirkt, sind immaterielle Werte hingegen regelmässig zu 40 % Buchwert degressiv oder 20 % Anschaffungskosten linear abzuschreiben.³²⁹ Im Besonderen sei hier auch auf die Amortisation des derivativen Goodwills hingewiesen, der nach Schweizer Steuerrecht ebenfalls zu 40 % Buchwert degressiv oder 20 % Anschaffungskosten linear abzuschreiben ist,³³⁰ während er nach IFRS als immaterieller Vermögenswert mit nicht bestimmbarer Nutzungsdauer keiner planmässigen Amortisation, sondern einem jährlichen Werthaltigkeitstest unterliegt.³³¹

Aus dieser Folgebewertung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten dürfte in vielen Fällen durch längere Nutzungsdauern und unattraktivere Abschreibungsmethoden, insbesondere aber bei immateriellen Vermögenswerten mit unbegrenzter Nutzungsdauer unter den IFRS, eine Vorverlagerung der Gewinnausweise gegenüber dem OR erfolgen. Eine solche Vorverlagerung würde nicht durch die Optierungsmöglichkeit zum Realisationsprinzip revidiert werden.³³² Im Gegenteil, würde eine Optierung im Falle von immateriellen Vermögenswerten mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die IFRS «impairment-only» unterliegen, Aufwände weiter in die Zukunft verschieben, bzw. gänzlich eliminieren (soweit der immaterielle Vermögenswert niemals realisiert wird).

11.2.4.2. Vorräte

Auch bezüglich der Behandlung von Vorräten sind Unterschiede zu erwarten. Zwar existiert sowohl nach IFRS und OR ein Niederstwertprinzip aus Anschaffungs-/Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert,³³³ doch können sich Abweichungen zum einen aufgrund des steuerlichen Warendrittels ergeben, das

³²⁸ IAS 38.107.

³²⁹ Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe. Merkblatt A/1995; LOCHER PETER, Art. 28 N 30 ff., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004.

³³⁰ Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe. Merkblatt A/1995.

³³¹ IAS 36.96. Bei selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten können sich Unterschiede darüber hinaus durch die Aktivierung von Entwicklungsaufwänden bilden, die die IFRS (zumindest formell) verlangen, während das Schweizer OR/Steuerrecht sie bloss als aktivierungsfähig versteht. IAS 38.57; LOCHER PETER, Art. 57 N 25, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004; LOCHER PETER, Art. 59 N 20, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004.

³³² Dazu unten Abschn. 12.4.2.2.

³³³ IAS 2.9; Art. 960c Abs. 1 OR; BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz. 894; LOCHER PETER, Art. 57 N 60, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004.

nach den IFRS nicht existiert,³³⁴ sowie zum anderen durch das Verbrauchsfolgeverfahren, bei dem die IFRS für die Gruppenbewertung im Unterschied zum OR/Steuerrecht einzig die FIFO- oder Durchschnittskostenmethoden erlauben.³³⁵ Auch dies dürfte zu einer temporären Differenz im Sinne einer zeitlichen Vorverlagerung der Gewinnausweise nach IFRS führen.

11.2.4.3. Rückstellungen

Weitere zeitliche Gewinnverschiebungen sind aus den Unterschieden bei der Bildung von Rückstellungen nach IFRS und Schweizer OR/Steuerrecht zu erwarten. Insbesondere sind hier die Sonderrückstellungen hervorzuheben, die das Schweizer OR/Steuerrecht erlauben.³³⁶ Auch diese führen gegenüber den IFRS zu einer früheren Aufwandserfassung, daher zu einem zeitlich späteren Gewinnausweis im OR.

Darüber hinaus können sich Unterschiede durch die in den IFRS für Rückstellungen und langfristige Verbindlichkeiten vorgesehene Abzinsung,³³⁷ gegenüber des im OR zumindest grundsätzlich vorgesehenen Nennwertprinzips bei Verbindlichkeiten,³³⁸ im Falle von langfristigen Rückstellungen bei der Festlegung des Zinssatzes,³³⁹ ergeben.³⁴⁰ Im Unterschied zu den vorherigen Unterschiedsquellen würde dies wiederum wohl zu höheren Rückstellungen in den IFRS und daher zu einem zeitlich späteren Gewinnausweis in den IFRS führen.

³³⁴ LOCHER PETER, Art. 29 N 34, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004.

³³⁵ IAS 2.25. Hingegen im OR: HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 165 ff.

³³⁶ Art. 960e Abs. 3 OR; Art. 63 DBG. Die IFRS kennen keine expliziten Ansatzwahlrechte für Rückstellungen.

³³⁷ IAS 37.45 ff. NEUHAUS PETER R./HAAG STEFAN, Art. 960e OR N 8, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim/Watter Rolf, Kommentar zum Obligationenrecht II, 5. A., Basel 2016.

³³⁸ Art. 960e Abs. 1 OR; HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 211; NEUHAUS PETER R./HAAG STEFAN, Art. 960e OR N 4 ff., in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim/Watter Rolf, Kommentar zum Obligationenrecht II, 5. A., Basel 2016

³³⁹ NEUHAUS PETER R./HAAG STEFAN, Art. 960e OR N 11, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim/Watter Rolf, Kommentar zum Obligationenrecht II, 5. A., Basel 2016; HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 217.

³⁴⁰ Darüber hinaus sind Unterschiede aufgrund der generellen Regelungen zur Passivierung von Rückstellungen in den IFRS und OR denkbar. Nach den IFRS sind Rückstellungen dann vollständig bilden, wenn ein zukünftiger Mittelabfluss «more likely than not» ist, d.h. mit einer Wahrscheinlichkeit von über 50 % eintritt (IAS 37.23). Eine Teilbildung von Rückstellungen ist nicht vorgesehen. Nach Schweizer OR ist eine solche Wahrscheinlichkeitsschwelle für die Bildung von Rückstellungen hingegen nicht definiert, auch die Lehrmeinungen gehen auseinander. BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz. 1022 ff.; HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. A., Basel 2016, 356 f.; HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 216. Insbesondere erlaubt das OR auch die Bildung eines Teilbetrags des «schlimmsten Falls» bei Klumpenrisiken. NEUHAUS PETER R./HAAG STEFAN, Art. 960e OR N 12, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim/Watter Rolf, Basler Kommentar zum Obligationenrecht II, 5. A., Basel 2016; BGE 4A_277/2010 vom 2. September 2010, E. 2.1.

Grosse Abweichungen wären grundsätzlich zwischen handelsrechtlicher und internationaler Rechnungslegung auch bzgl. Pensionsrückstellungen zu erwarten.³⁴¹

11.3. Überblick über die existierenden empirischen Bemessungsgrundlagenvergleiche

Aus diesen kurzen theoretischen Ausführungen lässt sich schliessen, dass es signifikante Unterschiede gibt zwischen IFRS und OR, und zwar sowohl konzeptioneller Natur als auch bei den konkreten Bilanzierungsweisen. Nachfolgend ist auf einzelne empirische Studien einzugehen, um zu analysieren, ob diese theoretischen Unterschiede auch effektiv einen Einfluss auf die Höhe der Bemessungsgrundlage haben, d.h. ob die Umstellung auf die GloBE-Bemessungsgrundlage zu einer breiteren oder einer engeren Bemessungsgrundlage führen wird.³⁴² Sofern sich empirische Unterschiede feststellen lassen, stellt sich des Weiteren die Frage nach den für diese ausschlaggebenden Bilanzierungsunterschieden und besonders betroffenen Industrien, d.h. ob es Industrien gibt, bei denen besonders grosse Unterschiede erkennbar sind.

Folgend werden daher einige Ergebnisse empirischer Untersuchungen zur Steuerbelastung unter IFRS als Steuerbemessungsgrundlage gegenüber der traditionellen Massgeblichkeit des Handelsrechts aufgezeigt, um die wesentlichen kurzfristigen und permanenten Gewinnausweis-/Bemessungsgrundlagenunterschiede zu indizieren. Der Fokus liegt auf den IFRS, da hier im europäischen Umfeld am meisten Untersuchungen abgeschlossen wurden.

³⁴¹ Das war für viele Schweizer Unternehmen der Grund, von den IFRS auf die Swiss GAAP FER zu wechseln. Grob gesagt: Pensionen nach dem Beitragsprimat werden nach IAS 16 typischerweise umqualifiziert zu leistungsorientierten Plänen. Damit ist dann nicht einfach der Beitrag an die Pensionskasse Personalaufwand, sondern es sind so genannte «defined benefit obligations» zu berechnen – mit allen aktuarischen Unwägbarkeiten. Statt eines blossen Personalaufwands sind dann die Auswirkungen des leistungsorientierten Planes zu unterteilen in Servicekosten (Personalaufwand), Finanzergebnis und die aktuarischen Anpassungen im OCI.

³⁴² Nicht empirisch sondern nur exemplarisch kann aus der Erfahrung mit Unternehmen, die von HGB auf IFRS oder von Swiss GAAP FER auf IFRS und zurück gewechselt sind, gesagt werden, dass es sowohl Beispiele gab, bei denen die beiden ausgewiesenen Gewinne fast gleich gross waren, bei anderen mal der eine, bei wiederum anderen mal der andere höher waren. Teilweise lag es sicherlich an den Geschäftsmodellen. Aber auch an den Umstellungsmöglichkeiten bei erstmaliger Einführung der IFRS (hier durften teilweise alte Buchwerte übernommen werden), teilweise, dass die Unternehmen ein «Big Bath» veranstaltet hatten. Tendenziell aber sollten die IFRS-Gewinne höher liegen, zugleich aber auch volatiler sein.

Untersuchungen der Steuerbelastungsdifferenzen zwischen IFRS und nationalen, handelsrechtlichen Rechnungslegungsstandards wurden vielfach bereits vor 20 Jahren in der EU im Rahmen einer möglichen Einführung der IFRS als EU-vereinheitlichte Steuerbemessungsgrundlage («common consolidated corporate tax base») durchgeführt. Da bisher (soweit ersichtlich) keine empirischen Belastungsvergleiche zwischen IFRS und OR bestehen, wird vorliegend auf diese EU-Studien zurückgegriffen. Aufgrund des ähnlich stark ausgeprägten Massgeblichkeitsprinzips des HGB für die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland sowie den weitgehend übereinstimmenden Zielen und Rechnungslegungsprinzipien von Deutschem HGB und Schweizer OR³⁴³ sind insbesondere die sich auf Deutschland beziehenden Studien eine sinnvolle Orientierung.

In einer Reihe von Untersuchungen³⁴⁴ basierend auf dem Modell des «European Tax Analyser» wurden für die überwiegende Mehrheit der untersuchten EU-Staaten, insbesondere auch Deutschland, erhöhte Steuerbelastungen durch die Einführungen von IFRS als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Unternehmen festgestellt.³⁴⁵

³⁴³ Vgl. zum Massgeblichkeitsprinzip in Deutschland PRINZ ULRICH, Reformbedarf im Bilanzsteuerrecht, in: Schön Wolfgang/Schindler Jonathan (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, Berlin 2020, 55. Vgl. zum HGB BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, Bilanzen, 16. A., Düsseldorf 2021, 91 ff.

³⁴⁴ OESTREICHER ANDREAS/SPENGLER CHRISTOPH, Tax Harmonisation in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, ZEW Discussion Paper No. 07.035, 2007; SPENGLER CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff.; JACOBS OTTO H./SPENGLER CHRISTOPH/STETTER THORSTEN/WENDT CARSTEN, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, ZEW Discussion Paper No. 05.37, 2005.

³⁴⁵ OESTREICHER ANDREAS/SPENGLER CHRISTOPH, Tax Harmonisation in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, ZEW Discussion Paper No. 07.035, 2007, 31 ff.; SPENGLER CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 684 ff.; JACOBS OTTO H./SPENGLER CHRISTOPH/STETTER THORSTEN/WENDT CARSTEN, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, ZEW Discussion Paper No. 05.37, 2005, 21 ff. Eine gleich in mehreren Industrien verringerte Steuerlast ergab sich in den genannten Studien ausschliesslich für Irland. Dies ist insbesondere auf die hohen Anteile der ertragsunabhängigen Steuern an der Gesamtbelastung (d.h. Steuern die von den Rechnungslegungsvorschriften nicht beeinflusst werden) sowie auf eine Verbesserung der Abschreibungsregeln nach IFRS gegenüber Irischem Recht zurückzuführen. JACOBS OTTO H./SPENGLER CHRISTOPH/STETTER THORSTEN/WENDT CARSTEN, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, ZEW Discussion Paper No. 05.37, 2005, 21.

Konkret erarbeitete SPENDEL beispielsweise folgende Abweichungen der Steuerbelastung bei einer Massgeblichkeit der IFRS gegenüber des Deutschen HGB:³⁴⁶

Branche	National	IFRS	Differenz	Prozentuale Abweichung
Verarbeitendes Gewerbe	1 768 399	1 794 643	26 244	1,48%
Verkehr	1 404 124	1 480 664	76 540	5,45%
Dienstleistung	4 392 837	4 435 576	42 739	0,97%
Metallerzeugung	1 817 935	1 827 125	9 190	0,51%
Maschinenbau	2 148 996	2 178 124	29 128	1,36%
Straßenfahrzeugbau	1 712 621	1 739 022	26 401	1,54%
Ernährungsgewerbe	1 643 497	1 673 904	30 407	1,85%
Elektrotechnik	2 697 858	2 711 704	13 846	0,51%
Chemische Industrie	2 853 095	2 885 616	33 521	1,17%
Baugewerbe	994 370	1 021 204	26 834	2,70%
Handel	807 515	818 195	10 680	1,32%

Diese Übersicht ist wie folgt zu lesen: Im verarbeiteten Gewerbe beträgt die Steuerlast bei Nutzung der IFRS als steuerliche Bemessungsgrundlage gegenüber den nationalen Regelungen über 10 Jahre hinweg 1.48 % mehr.

Der Simulation wurden fiktive Unternehmen mit typischen Bilanz- und Erfolgsrelationen der jeweiligen Branche zugrunde gelegt. Zur Berechnung der Abweichung der Steuerlast auf Basis der IFRS gegenüber des HGB wurde in der Studienreihe eine Veranlagung jeweils nach IFRS und nach HGB simuliert.³⁴⁷ Die effektive Steuerbelastung des Unternehmens wird mittels Vermögensendwertmethode, d.h. als Differenz zwischen dem Wert des Unternehmens vor und nach Steuern am Ende des Simulationszeitraums, ausgedrückt. Dabei wurden alle für die Unternehmen relevanten Steuern einbezogen, in Deutschland waren dies insbesondere die Grund-, Gewerbe- sowie Körperschaftsteuer inklusive Solidaritätszuschlag.³⁴⁸

Als Unterschiede zwischen IFRS und HGB wurden bei den Simulationen allerdings nur Faktoren der Aufwandserfassung beachtet. Die zuvor dargestellten Ergebnisse von SPENDEL bezogen sich bei der Berechnung der Steuerbelastung auf Basis

³⁴⁶ SPENDEL CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff., 684.

³⁴⁷ SPENDEL CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff., 683.

³⁴⁸ OESTREICHER ANDREAS/SPENDEL CHRISTOPH, Tax Harmonisation in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, ZEW Discussion Paper No. 07.035, 2007, 24 ff.; SPENDEL CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff., 683 f.; JACOBS OTTO H./SPENDEL CHRISTOPH/STETTER THORSTEN/WENDT CARSTEN, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, ZEW Discussion Paper No. 05.37, 2005, 4 ff.

IFRS gegenüber dem HGB auf folgende fünf Faktoren: (1) Abschreibungsmethoden für Gebäude, bewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter; (2) steuerliche Abschreibungszeiträume für Gebäude; (3) Herstellungskostenermittlung; (4) Verbrauchsfolgeverfahren; (5) Berechnungsgrundlage der betrieblichen Altersversorgung.³⁴⁹ Gänzlich unbeachtet blieben in den zitierten Studien Unterschiede zwischen HGB und IFRS bei der Ertragsrealisation, da die Autoren in den Studien davon ausgingen, dass das steuerliche Realisationsprinzip bei der Adoption der IFRS als EU-Steuerbemessungsgrundlage beibehalten wird, weshalb die Ertragsrealisation nach IFRS nicht in Frage käme.³⁵⁰ Dies entspricht nur teilweise der Realisationsprinzip-Option nach GloBE-MR, da diese nur für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit Fair Value Bewertung oder Impairments gilt.³⁵¹

Als massgebliche zu einer zeitlichen Vorverschiebung des Gewinnausweises nach den IFRS gegenüber dem HGB führende Faktoren identifizieren die zitierten Studien in erster Linie die Anlageintensität und die Vorratsintensität, aufgrund der weniger attraktiven Abschreibungsmethoden und -zeiträume respektive der unattraktiveren Herstellungskostenermittlung und Verbrauchsfolge nach IFRS gegenüber HGB. Mit einer zeitlichen Nachverlagerung des Gewinnausweises nach

³⁴⁹ Die Auswahl dieser Faktoren beruhte insbesondere auf folgenden Überlegungen:

- Abschreibungsmethoden für Gebäude, bewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter: In den IFRS steht die lineare Abschreibungsmethode im Vordergrund, eine degressive Abschreibung scheidet aus.
- Steuerliche Abschreibungszeiträume für Gebäude: Fabrikationsgebäude und Bürogebäude sind nach IFRS über 40, respektive 50 Jahre abzuschreiben, während nach Deutschem Steuerrecht für beide Arten ein Abschreibungszeitraum von 33 Jahren gilt.
- Herstellungskostenermittlung: Nach den IFRS sind Herstellungskosten generell nach Vollkosten anzusetzen, während nach Deutschem Steuerrecht ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz von Teil- oder Vollkosten gilt.
- Verbrauchsfolgeverfahren: Gemäss IFRS ist die FIFO-Methode zu nutzen, nach Deutschem Steuerrecht hingegen die LIFO-Methode.
- Berechnungsgrundlage der betrieblichen Altersversorgung: Die IFRS gestatten im Gegensatz zum Deutschen Einkommensteuerrecht die Projektion zukünftiger Entwicklungen und der Rechnungszinssatz orientiert sich am Deutschen Kapitalmarkt. SPENGL CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff., 683.

³⁵⁰ OESTREICHER ANDREAS/SPENGL CHRISTOPH, Tax Harmonisation in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, ZEW Discussion Paper No. 07.035, 2007, 30; SPENGL CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff., 684; JACOBS OTTO H./SPENGL CHRISTOPH/STETTER THORSTEN/WENDT CARSTEN, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, ZEW Discussion Paper No. 05.37, 2005, 20.

³⁵¹ Vgl. Abschn. 12.4.2.2.

IFRS im Vergleich zu HGB soll hingegen die Personalintensität verbunden sein, da die IFRS ausgiebigere Pensionsrückstellungen erlauben.³⁵²

Teils abweichende Ergebnisse ermitteln EBERHARTINGER/KLOSTERMANN und EBERHARTINGER.³⁵³ Die Studie von EBERHARTINGER deutet darauf hin, dass der Übergang zur Steuerveranlagung nach IFRS den Barwert künftiger Steuerzahlungen erheblich erhöhen könnte, insbesondere bei einem hohen Anlagevermögen. Die Untersuchung von EBERHARTINGER/KLOSTERMANN indiziert hingegen eine, wenn auch nur minimale Nachverlagerung der Gewinnausweise, da die Effekte aus der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen alle anderen Effekte kompensieren.

Beide Studien ermitteln dies auf Basis von durchschnittlichen Bilanzwertänderungen durch einen IFRS-Ansatz in Relation zu einem Ansatz nach österreichischem Handelsrecht. Die Vergleichswerte werden ermittelt durch eine empirische Analyse von Parallelabschlüssen bilanznotierter österreichischer Unternehmen respektive eine Befragung von 61 österreichischen Unternehmen zu handelsrechtlichem, steuerlichem und IFRS Abschluss. Die so ermittelten «IFRS-Multiplikatoren» werden mit den Bilanzwerten einer typischen österreichischen Handelsbilanz multipliziert. Mittels Vermögensendwertmethode werden folglich Vermögensendwerte unter IFRS Gewinnermittlung und handelsrechtlicher (EBERHARTINGER) respektive steuerlicher Gewinnermittlung (EBERHARTINGER/KLOSTERMANN) verglichen. Die Studien gehen dabei davon aus, dass sich Bilanzwertänderungen über den simulierten Zeitraum von 15 Perioden aufheben, d.h. dass nur temporäre Differenzen einbezogen werden.

In OCI-lastigen Industrien ist von grösseren Abweichungen auszugehen, da dort signifikante Erträge nicht in die Erfolgsrechnung fließen, die nach OR jedoch als Ertrag erfasst werden.³⁵⁴

³⁵² SPENDEL CHRISTOPH, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681 ff., 684 f.; JACOBS OTTO H./SPENDEL CHRISTOPH/STETTER THORSTEN/WENDT CARSTEN, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, ZEW Discussion Paper No. 05.37, 2005, 25.

³⁵³ EBERHARTINGER EVA/KLOSTERMANN MARGRET, What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective, Accounting in Europe 2007, 141 ff.; EBERHARTINGER EVA, Internationale Rechnungslegungsvorschriften und Maßgeblichkeitsprinzip – Simulation, in: Bertl Romuald et al. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 107 ff.

³⁵⁴ Dazu unten Abschn. 13.9.

11.4. Schlussfolgerung

Die aufgezeigten Studien und genannten Faktoren haben illustrativ einige mögliche Abweichungsquellen zwischen dem Schweizer OR respektive Steuerrecht und den IFRS gezeigt, die zu einer zeitlichen Verschiebung des Gewinnausweises führen könnten. Im Ergebnis ist tendenziell eine zeitliche Vorverschiebung der Gewinnausweise zu erwarten, das Ausmass ist allerdings hochgradig vom jeweiligen Geschäftsmodell und dessen speziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten abhängig, weshalb zumindest im Einzelfall auch eine gegensätzliche Veränderung denkbar ist. Auch die Ausübung von Wahlrechten bei der Einführung der IFRS kann dieses tendenzielle Ergebnis massgeblich verändern. Schweizer Gesellschaften bzw. Betriebsstätten von Konzernen mit ausländischer UPE, die in den Anwendungsbereich der GloBE-Bestimmungen fallen, sollten sich daher mit möglichen Auswirkungen der Mindestbesteuerung in ihrem speziellen Fall auseinandersetzen, selbst wenn ihre ETR bemessen am OR-Gewinnausweis über 15 % liegt. Dies gilt, wie sowohl aus den theoretischen Erläuterungen und empirischen Ergebnissen hervorgegangen, insbesondere für Unternehmen mit hohen materiellen und insbesondere immateriellen Vermögenswerten, hoher Vorratsintensität, hauptsächlich langfristigen Fertigungsverträgen sowie bedeutenden Rückstellungen. Daneben sind auch signifikante Abweichungen aufgrund von OCI-Positionen zu erwarten.³⁵⁵

12. Ermittlung des «GloBE Income or Loss»

12.1. Derivative Ermittlung als Grundmechanismus

12.1.1. Grundmechanismus: «Financial Account» als Ausgangspunkt

Der mit den MR vorgeschlagene Mechanismus zur Ermittlung des GloBE-Ergebnisses ist verhältnismässig einfach ausgestaltet und besteht im Wesentlichen aus zwei Schritten. Nachdem zuerst die als Grundlage der weiteren Ermittlung des GloBE-Ergebnisses dienenden «Financial Accounts» zu bestimmen sind³⁵⁶ und als Startpunkt der dort gezeigte Erfolg (Gewinn oder Verlust) herangezogen wird,³⁵⁷ wird dieser Erfolg sodann um verschiedene Elemente korrigiert.³⁵⁸ Dadurch soll

³⁵⁵ Vgl. unten Abschn. 12.1.2

³⁵⁶ Vorstehend Abschn. 11.1.

³⁵⁷ Art. 3.1.2. MR.

³⁵⁸ Art. 3.2. bis 3.5. MR.

eine kohärente Methode zur Ermittlung des Gewinns (oder Verlusts) vor Steuern festgelegt werden. Die MR folgen dazu einem deduktiven Ansatz («deductive approach»), wonach sämtliche Positionen, die in die Berechnung des Net Income für die Zwecke des Konzernabschlusses einbezogen werden, auch in die Berechnung des Ergebnisses vor Steuern einfließen. Es wurden aber bestimmte Positionen identifiziert, die aus bestimmten politischen Gründen ausgeschlossen werden.³⁵⁹ Die einzelnen Korrekturen lassen sich wie folgt kategorisieren:

- Harmonisierung: Verschiedene Korrektornormen streben eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage an (nachfolgend Abschn. 12.4.1)
- Wahlrechte: Einige Korrektornormen sind als Wahlrechte für die Unternehmen ausgestaltet (nachfolgend Abschn. 12.4.2).
- Missbrauch: Wenige bzw. eine Korrektornorm zielt auf die Verhinderung von Missbrauch (nachfolgend Abschn. 12.4.3)

12.1.2. Funktionsweise in Zusammenhang mit «Other Comprehensive income» (OCI)

Entsprechend dem deduktiven Ansatz ist für die Ermittlung des «GloBE Income or loss» davon auszugehen, dass alle Positionen, die in die Berechnung des Net Incomes für die Zwecke des Einzelabschlusses einbezogen werden, auch in die Berechnung des Ergebnisses vor Steuern einfließen. Aus steuerrechtlicher Perspektive nimmt dabei das «other comprehensive income» (OCI) eine Sonderstellung ein,³⁶⁰ da es hier zu direkten Buchungen ins (ausgesonderte) Eigenkapital kommt und damit potentieller Gewinn- oder Verlust der steuerlichen Bemessungsgrundlage entzogen werden könnte, erfolgt die korrespondierende «Rückbuchung» nicht wieder über die Erfolgsrechnung.

Das OCI muss in zwei Kategorien unterteilt dargestellt werden: (1) Posten, die in Zukunft über die Erfolgsrechnung gebucht werden, etwa abgegrenzter Erfolg aus

³⁵⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 161. Als Alternative wurde ein additiver Ansatz («additive approach») diskutiert, wonach jene Ertrags- und Aufwandsposten festzulegen wären, welche in die Bemessungsgrundlage einfließen sollen.

³⁶⁰ Posten, die im OCI ausgewiesen werden, können nach nationalem Steuerrecht allenfalls steuerpflichtig sein. Daraus würde ggf. eine temporäre Differenz zwischen der Steuerbemessungsgrundlage nach nationalem Recht und der GloBE-Bemessungsgrundlage resultieren (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 162).

Cash Flow Hedges (sog. «Recycling»), oder (2) Posten, die nicht «recycelt» werden (etwa Neubewertungsgewinne aus Sachanlagen).³⁶¹ Die MR sehen grundsätzlich nicht vor, dass die im OCI ausgewiesenen Positionen in die GloBE tax base zu inkludieren sind. Solche Positionen sind aber in die GloBE tax base zu inkludieren, sobald sie in der Erfolgsrechnung erfasst werden und soweit sie nicht gemäss einer bestimmten MR zu exkludieren sind (hier geht es um die Positionen, welche sog. «recycelt» werden). Demgegenüber kann eine Anpassung erforderlich sein, um sicherzustellen, dass der gesamte Gewinn (oder Verlust) in die GloBE-Bemessungsgrundlage einbezogen wird, wenn nur der laufende Teil («current portion») des gesamten Veräusserungsgewinns (oder -verlusts) in den Gewinn (oder Verlust) für die Zwecke der Rechnungslegung einbezogen wird.³⁶² Dies trifft mit anderen Worten dann zu, wenn kein oder kein vollständiges «Recycling» erfolgt. Diese Situation könnte eintreten, wenn ein Vermögenswert veräussert wird und frühere Erhöhungen oder Verminderungen des beizulegenden Zeitwerts dieses Vermögenswerts bereits im OCI berücksichtigt wurden.³⁶³

Illustrativ kann dies anhand der Bilanzierung von Sachanlagen nach IAS 16 nachvollzogen werden. Hierbei hat ein Unternehmen die Wahl zwischen dem Anschaffungskostenmodell und dem Neubewertungsmodell.³⁶⁴ Nach dem Neubewertungsmodell ist eine Sachanlage nach dem Ansatz als Vermögenswert zu einem Neubewertungsbetrag anzusetzen, der seinem beizulegenden Zeitwert am Tag der Neubewertung abzgl. nachfolgender kumulierter Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Wertminderungsaufwendungen entspricht. Eine Neubewertung ist in hinreichend regelmässigen Abständen vorzunehmen, so dass der Buchwert des Vermögenswertes am Bilanzstichtag nicht wesentlich von seinem beizulegenden Zeitwert abweicht.³⁶⁵ Neubewertete Vermögenswerte sind dabei gleich abzuschreiben wie bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells.³⁶⁶ Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes, sind diese

³⁶¹ Werden OCI-Posten vor Steuern dargestellt, so müssen die Unternehmen den zugehörigen Steuerbetrag getrennt nach den beiden Kategorien ausweisen.

³⁶² Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 163.

³⁶³ Diese entsprechenden Buchwertanpassungen sollten bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts im Jahr der Veräusserung berücksichtigt werden (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 163).

³⁶⁴ IAS 16.29. Nach dem Anschaffungskostenmodell sind Sachanlagen zu Anschaffungskosten abzgl. der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen anzusetzen (IAS 16.30).

³⁶⁵ IAS 16.31. Wird eine Sachanlage neu bewertet, ist die ganze Gruppe der Sachanlagen, zu denen der Gegenstand gehört, neu zu bewerten (IAS 16.36).

³⁶⁶ Der Abschreibungsbetrag wird für jede Periode im Gewinn oder Verlust erfasst, soweit er nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzubeziehen ist (IAS 16.48).

Wertsteigerungen im OCI zu erfassen und im Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage zu kumulieren. Dies gilt, insoweit die Wertsteigerung keine als Aufwand erfasste Abwertung rückgängig macht. In diesem Fall wäre der Wertzuwachs in dem Umfang im Gewinn oder Verlust zu erfassen, in dem er eine in der Vergangenheit erfolgswirksam erfasste Abwertung aufgrund einer Neubewertung rückgängig macht.³⁶⁷ Führt eine Neubewertung allerdings zu einer Verringerung des Buchwertes, sind diese Wertminderungen im Gewinn und Verlust zu erfassen. Allerdings ist eine direkte Erfassung der Wertminderung im OCI zulässig, soweit diese das Guthaben der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.³⁶⁸ Aus der Veränderung der Neubewertungsrücklage ergeben sich keine Umgliederungsbeträge.³⁶⁹ Der aus der Ausbuchung (Abgang) einer Sachanlage resultierende Gewinn oder Verlust ist erfolgswirksam zu erfassen.³⁷⁰ Veränderungen der Neubewertungsrücklage können bei Ausbuchung in die Gewinnrücklagen umgegliedert werden.³⁷¹ D.h. bei einer Sachanlage kann die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital direkt den Gewinnrücklagen zugeführt werden, sofern der Vermögenswert ausgebucht ist. Bei Veräusserung kann es damit zu einer Übertragung der gesamten Rücklage kommen. Diese Übertragungen von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgen erfolgsneutral.³⁷² Diese erfolgsneutrale Umbuchung wird ausschliesslich in der Eigenkapitalveränderungsrechnung deutlich.³⁷³ Wurde also bspw. das Neubewertungsmodell angewendet und kam es über mehrere Rechnungsperioden zu einer kontinuierlichen Wertsteigerung, stellt sich die Frage, ob zur korrekten Bestimmung des GloBE Income oder Loss eine Anpassung erforderlich ist, da doch die Erhöhungen des Buchwertes im OCI erfasst wurden und damit niemals Eingang in das Financial Accounting Net Income oder Loss gefunden haben.³⁷⁴

³⁶⁷ IAS 16.39.

³⁶⁸ IAS 16.40.

³⁶⁹ IAS 1.96.

³⁷⁰ IAS 16.67. Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung ist die Differenz zwischen dem Nettoveräusserungserlös (sofern vorhanden) und dem Buchwert des Gegenstandes (IAS 16.70).

³⁷¹ IAS 1.96 i.V.m. IAS 16.41.

³⁷² IAS 16.41.

³⁷³ BRUNE JENS, § 17 N 38, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

³⁷⁴ Zur Anpassung gemäss Art. 3.2.1. lit. d MR vgl. Abschn. 12.4.1.1(d)

12.2. Neue Massgeblichkeit der «Financial Accounts» und umgekehrte Massgeblichkeit

Konzeptionell erinnert die in den MR vorgesehene Regelung zur Bestimmung des GloBE-Ergebnisses an das in der Schweiz etablierte Massgeblichkeitsprinzip, d.h. die Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher für die steuerliche Gewinnermittlung. Der Mechanismus ist vergleichbar mit der steuerlichen Gewinnermittlung im schweizerischen Recht, wo als Ausgangspunkt auch die handelsrechtlichen Bücher dienen, diese dann in einem Folgeschritt nach steuerlichen Gesichtspunkten korrigiert werden. Ein wesentlicher Unterschied besteht aber dahingehend, dass die Korrekturen durchgängig sowohl erhöhend als auch reduzierend wirken können, was nach schweizerischer Konzeption traditionell gerade nicht der Fall ist.³⁷⁵ Dies führt dazu, dass in der Praxis von einem «Verbuchungsprinzip» gesprochen wird,³⁷⁶ welches nach den MR keine Voraussetzung ist, damit ein Abzug geltend gemacht werden kann.

Neben den praktischen Stärken des Massgeblichkeitsprinzips,³⁷⁷ werden mit dem gewählten Mechanismus auch die bekannten Schwächen übernommen. Im Vordergrund steht dabei die umgekehrte Massgeblichkeit, mit welcher sich das Steuerrecht so stark auf den ursprünglichen Standard auswirkt, dass dieser potentiell nicht mehr in der Lage ist, seine ursprüngliche Funktion zu erfüllen, und es zu Kollisionskonflikten der einzelnen Regelungsbereiche kommt.³⁷⁸ Im Extremfall kann es auch dazu führen, dass sinnvolle Revisionen durch das Steuerrecht blockiert werden.³⁷⁹ In Zusammenhang mit der Einführung von Pillar 2 hat

³⁷⁵ Siehe anstelle vieler BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020, 137 ff. und 157 f. Eine Ausnahme waren die erfolgsneutralen Vorgänge nach Art. 60 DBG sowie den Art. 24 Abs. 2 StHG nachgebildeten kantonalen Normen. Neuerdings hat das schweizerische System aber auch hier Einbrüche erfahren, da bspw. aus steuerlicher Sicht bei Beginn der Steuerpflicht auch selbstgeschaffener Mehrwert «aufgedeckt» werden kann (Art. 61a und den Art. 24c StHG nachgebildeten Normen).

³⁷⁶ Siehe dazu LOCHER PETER, Art. 58 N 75, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004; BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020, 107.

³⁷⁷ Siehe anstelle Vieler BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020, 124 f.

³⁷⁸ Siehe dazu BERTSCHINGER MICHAEL/FLORIAN REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, FStR 2021, 307 ff., 311 ff. und 317 f.

³⁷⁹ Im Kern geht es darum, dass mit der Massgeblichkeit zwei unterschiedliche Rechtsgebiete miteinander verbunden werden. Diese Verbindung bedeutet aber, dass sofern und soweit sich eines der beiden Rechtsgebiete weiterentwickelt oder potenziell weiter entwickeln will, das andere Rechtsgebiet diese Entwicklung nachvollziehen muss. Kann diese Anpassungsleistung nicht gemacht werden oder erfolgt diese ungenügend, kann diese zu Kollisionskonflikten

bspw. bereits die Berufsorganisation der amerikanischen Wirtschaftsprüfer auf diese Problematik hingewiesen.³⁸⁰

12.3. Zusätzliche Komplexität durch Deklarationen in der Steuererklärung

Im Ergebnis führen die in den MR statuierten Vorschriften dazu, dass ein unter die neuen Regeln fallendes Unternehmen mehrere parallel zu führende Bücher haben wird, die steuerlich relevant sind. Zum einen werden in der Schweiz aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften die handelsrechtlichen Bücher zu führen sein, wobei diese weiterhin für steuerliche Zwecke aufgrund der Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher für die steuerliche Gewinnermittlung immanent wichtig sein werden.³⁸¹ Daneben gibt es die steuerlichen Bücher, welche auf der Basis des handelsrechtlichen Abschlusses die steuerlichen Korrekturen beinhalten. Faktisch kommt es nicht nur zu einer Korrektur des handelsrechtlichen Erfolgs, sondern auch zu Anpassungen der Bilanzpositionen, bspw. bei einer Korrektur der Abschreibungsvorschriften. Jüngstes Beispiel sind die mittels STAF verankerten Normen zur Zuzugs- und Wegzugsbesteuerung,³⁸² die für Gewinnsteuerzwecke eine Aufwertung der stillen Reserven auf den Vermögenswerten vorsehen, ohne dass diese Aufdeckung auch in der Handelsbilanz erfolgen muss.³⁸³

Mit dem in den MR neu vorgesehenen Mechanismus gibt es aber nochmals zusätzlich zwei neue «Bücher»: Einerseits kommen den steuerrechtlichen Korrekturen des handelsrechtlichen Gewinns, welche nur in der Steuererklärung gemacht werden, eine neue Bedeutung zu. Zu denken ist bspw. an die Verlustverrechnung³⁸⁴ oder auch den Beteiligungsabzug³⁸⁵, zwei wichtige Elemente der gelten-

führen, die in der Praxis zu unbefriedigenden Ergebnissen führen. Entsprechend wurde in der schweizerischen Literatur jüngst einer funktionalen Reduktion der Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bücher bei der Gewinn- und Verrechnungssteuer zur Lösung der bestehenden Konflikte das Wort geredet (siehe dazu BERTSCHINGER MICHAEL/FLORIAN REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, FStR 2021, 307 ff., 325 f.). Die MR gehen aber gerade den gegenteiligen Weg.

³⁸⁰ Siehe dazu Letter of the AICPA to the U.S. Senate Committee on Finance and the U.S. House Committee on Ways and Means, Re: Corporate Profits Minimum Tax in Reconciliation Legislation Being Considered, 28. Oktober 2021, 2 ff.

³⁸¹ Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. die Art. 24 Abs. 1 StHG nachgebildeten kantonalen Normen.

³⁸² Art. 61a und 61b DBG bzw. die Art. 24c und Art. 24d StHG nachgebildeten kantonalen Normen.

³⁸³ Siehe dazu und mit weiteren Beispielen BERTSCHINGER MICHAEL/FLORIAN REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, FStR 2021, 307 ff., 313.

³⁸⁴ Art. 67 DBG sowie die Art. 25 Abs. 2 StHG nachgebildeten kantonalen Normen.

³⁸⁵ Art. 69 f. DBG sowie die Art. 28 Abs. 1 StHG nachgebildeten kantonalen Normen.

den Steuerrechtsordnung. Andererseits wird es sodann die «GloBE-Bücher» geben, also die neuen für die Ermittlung der für die neuen Regeln zur Mindestbesteuerung relevanten Vorschriften zur Berechnung der Bemessungsgrundlage.

12.4. Anpassungen der «Financial Accounts» zur Ermittlung des «GloBE Income or Loss»

Nachfolgend wird auf die in den GloBE MR festgehaltenen Korrekturen eingegangen, um dann im Anschluss in Abschn. 12.5 auf besondere Fragestellungen einzugehen, die sich im Verhältnis zum Schweizer Steuerrecht stellen.

12.4.1. Harmonisierung

12.4.1.1. Allgemeine Korrekturen der «Financial Accounts»

(a) Nettosteueraufwand (Art. 3.2.1. lit. a MR)

Das Financial Accounting Net Income oder Loss ist für GloBE-Zwecke um den Nettosteueraufwand zu erhöhen. Andernfalls würde die GloBE-ETR *ceteris paribus* zu hoch ausfallen, da die steuerwirksam geltend gemachten Steuerbeträge zwar bei der Summe der «Adjusted Covered Taxes»³⁸⁶ aller «constituent entities» (d.h. laut Art. 5.1.1. MR im Zähler) berücksichtigt sind, den Nenner («Net GloBE Income of the jurisdiction for the fiscal year») aufgrund der Anknüpfung an die Financial Accounts aber aus einer GloBE-Sichtweise zu tief ausfallen lassen. Die MR sehen für den Begriff «Nettosteueraufwand» eine eigenständige Definition vor und beschränken damit die steuerwirksame Abzugsfähigkeit auf bestimmte Steuerarten.³⁸⁷

(b) Dividenden (Art. 3.2.1. lit. b MR)

Bestimmte Gewinnausschüttungen sind vom Financial Accounting Net Income oder Loss auszunehmen.³⁸⁸ Zweck dieser Ausnahme ist die Tatsache, dass die

³⁸⁶ Zum Begriff siehe Abschn. 13.2

³⁸⁷ Zum Ganzen siehe Abschn. 12.5.2.1.

³⁸⁸ Zum Ganzen siehe Abschn. 12.5.3.2(a). Aus einer Konzernsichtweise werden Dividenden, die von einer «constituent entity» eines MNEs an ein andere «constituent entity» desselben MNEs ausgeschüttet werden, von der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage ausgeschlossen, da sie Erträge darstellen, die bereits in die GloBE-Steuerbemessungs-

von einer anderen «constituent entity» erhaltenen Dividenden regelmässig qua Handelsrecht (bzw. internationalen Rechnungslegungsstandards) in die Ermittlung des Ergebnisses vor Steuern der einzelnen «constituent entity» miteinbezogen werden (können) und aufgrund der Anknüpfung an die Financial Accounts Bestandteil der Ausgangslage der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage sind. In zahlreichen Rechtsordnungen werden Dividenden bei der die Dividenden empfangenden Gesellschaft steuerlich allerdings privilegiert behandelt (bspw. objektive Befreiung oder Ermässigung bzw. indirekte Freistellung wie beim Beteiligungsabzug). Diese permanente Differenz zwischen dem Financial Account (als Finanzertrag) und lokalem Steuerrecht könnte zu einer GloBE-Steuerschuld in Bezug auf Dividenden führen. Daher sehen die MR eine Ausnahme von Dividenden vor, soweit diese insbesondere nicht aus einer Portfoliobeteiligung mit einer Haltedauer von weniger als einem Jahr stammen.³⁸⁹

(c) Kapitalgewinne und -verluste (Art. 3.2.1. lit. c MR)

Bestimmte Kapitalgewinne oder -verluste³⁹⁰ sind gemäss den MR ebenfalls vom Financial Accounting Net Income oder Loss auszunehmen. Die Logik dieser Ausnahme folgt jener für das Herausrechnen bestimmter Gewinnausschüttungen: So stellen etwa (Kapital-)Gewinne oder Verluste aus der Veräusserung von Beteiligungen, die in Büchern des Veräusserers einen Finanzertrag darstellen, aber vom steuerpflichtigen (Rein-)Gewinn ausgenommen sind, eine permanente Differenz zwischen Financial Accounting und lokalem Steuerrecht dar.³⁹¹ Würde diese permanente Differenz nicht im Rahmen der MR bereinigt, führten Kapitalgewinne zu einer niedrigeren GloBE-ETR aus Sicht des Veräusserers (und daher zu einer potenziellen Steuerschuld im Rahmen der GloBE-Vorschriften) und Verluste zu einer höheren GloBE-ETR.³⁹²

grundlage einbezogen wurden (Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung). Diese Regel gilt unabhängig davon, ob die dividendenempfangende «constituent entity» eine Mehrheitsbeteiligung («controlling interest») an der ausschüttenden «constituent entity» aufweist (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 180).

³⁸⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 179 ff. Zum Ganzen vgl. Abschn. 12.5.3.2(a)

³⁹⁰ Zum Ganzen vgl. Abschn. 12.5.3.2(b)

³⁹¹ Die Anpassung gemäss Art. 3.2.1. lit. c MR beseitigt diese permanente Differenz, indem alle Gewinne (oder Verluste), die im Zusammenhang mit der Veräußerung von Aktien, einschließlich Fusionen, entstehen, von der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage des Verkäufers ausgenommen werden (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 190).

³⁹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 190. Zum Ganzen siehe Abschn. 12.5.3.2(b).

(d) Neubewertungserfolg (Art. 3.2.1. lit. d MR)

Der Neubewertungserfolg umfasst Nettogewinne oder -verluste in einer Steuerperiode,³⁹³ erhöht respektive vermindert um die damit in Zusammenhang stehenden «Covered Taxes», die in Bezug auf Sachanlagen («all property, plant and equipment»)³⁹⁴ auf Grund einer Rechnungslegungsmethode oder -praxis entstehen. Sie also sind das Resultat von Rechnungslegungsmethoden oder -praktiken, bei denen

- der Buchwert der Sachanlagen periodisch an den Verkehrswert («Fair Value») angepasst;
- Wertveränderungen im sonstigen Ergebnis («OCI») erfasst; und
- diese im OCI erfassten Wertveränderungen anschliessend nicht in den Gewinn oder Verlust umgegliedert (d.h. «recycled») werden.³⁹⁵

Diese Vorschrift bezieht sich auf einen potenziellen (Netto-)Gewinn oder Verlust in Bezug auf die Bilanzierung von Sachanlagen (namentlich «property, plant and equipment»), bei welchen Änderungen des beizulegenden Zeitwertes im OCI erfasst werden und kein «Recycling» erfolgt. Nach der hierin vertretenen Auffassung besteht die Logik von Art. 3.2.1. lit. d MR wohl in einer Gleichbehandlung zwischen Anschaffungskostenmodell und Neubewertungsmodell.³⁹⁶ Ungeachtet davon, welches der beiden Bilanzierungsmodelle ein Unternehmen angewendet hat, ist der bei Ausbuchung (Abgang) einer Sachanlage resultierende Gewinn oder Verlust (i.d.R. Nettoveräusserungserlös abzgl. Buchwert) erfolgswirksam zu erfassen.³⁹⁷ Wird bspw. angenommen, dass eine Sachanlage nach dem Neubewertungsmodell bilanziert wird und der Buchwert im Wesentlichen dem beizulegenden Zeitwert entspricht, fliesst bei Abgang (Veräusserung) im Vergleich zum Anschaffungskostenmodell nur ein geringer Betrag in den Gewinn und Verlust. Die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital wird bei Abgang erfolgsneutral

³⁹³ Der Begriff Steuerperiode («Fiscal Year») bezeichnet v.a. die Rechnungsperiode, für welche die oberste Muttergesellschaft (UPE) der MNE-Gruppe seinen konsolidierten Abschluss erstellt.

³⁹⁴ Bei diesen Sachanlagevermögen handelt es sich um materielle Gegenstände, die für die Herstellung oder Lieferung von Waren oder Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten und voraussichtlich länger als eine Periode genutzt werden. Darunter fallen insbesondere Gebäude, Maschinen, Computer und sonstige Büroausstattung, Kraftfahrzeuge, Mobiliar und Einrichtungsgegenstände (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 347).

³⁹⁵ Vgl. Begriffsdefinition «Included Revaluation Method Gain or Loss» in Art. 10.1.1. MR.

³⁹⁶ Zum Unterschied vgl. Abschn. 12.1.2

³⁹⁷ IAS 16.67 i.V.m. IAS 16.70.

in die Gewinnrücklage übertragen.³⁹⁸ Scheidet aber ein Vermögenswert aus den Büchern der Gesellschaft aus, liegt steuerrechtlich eine echte Realisation stiller Reserven vor. Die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert unterliegt der Gewinnsteuer. Die auf diesen Kapitalgewinn entfallenden Steuern sind sodann in den «Covered Taxes» zu berücksichtigen. Das Financial Accounting Net Income oder Loss wäre aufgrund der Anwendung des Neubewertungsmodells allerdings zu tief, sodass *ceteris paribus* eine zu hohe GloBE-ETR resultiert. Zur Ermittlung der «korrekten» GloBE-ETR wäre also die erfolgsneutrale Komponente aus der regelmässigen Neubewertung dem Financial Accounting Net Income oder Loss hinzuzurechnen. Auch der «tangible-asset curve-out»³⁹⁹ versucht den Effekt des Neubewertungsmodells – zwar auf eine andere Weise – auszugleichen und damit eine Gleichbehandlung mit dem Anschaffungskostenmodell sicherzustellen. Hierbei werden die im OCI erfassten Wertsteigerungen vernachlässigt, da sonst das Abschreibungspotenzial zu hoch ausfällt. Die im Gewinn oder Verlust erfassten Wertminderungen werden als zusätzliche Abschreibungen behandelt.⁴⁰⁰

(e) Veräußerungserfolg von Aktiven oder Passiven in Zusammenhang mit einer GloBE-Reorganisation (Art. 3.2.1. lit. e MR)

Die in der Rechnungslegung erfassten Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Aktiven und Passiven im Rahmen einer Transaktion, die als GloBE-Umstrukturierung qualifiziert, sind vom Financial Accounting Net Income oder Loss der «constituent entity» auszunehmen.⁴⁰¹

Die Ausnahme wird damit begründet, dass bei Vermögensübertragungen zwischen «constituent entities» in Verbindung mit Umstrukturierungen der MNE regelmässig Steueraufschubsklauseln nach nationalem Steuerrecht greifen, soweit die übernehmende «constituent entity» die «carrying costs» (Buchwerte bzw. Gewinnsteuerwerte) übernimmt. Die MR folgen dem Grundverständnis, dass Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen «constituent entities» nach Massgabe der Einzelabschlüsse zu erfassen sind. Eine aufgrund eines Steueraufschubs nach nationalem Recht und des GloBE-Einzelbetrachtungsgrundsatzes resultierende Divergenz würde aber zu einer geringeren GloBE-ETR in jenen Rechtsordnungen führen, aus welchen die Vermögenswerte übertragen werden.

³⁹⁸ IAS 16.40 f.

³⁹⁹ Art. 5.3.4. MR.

⁴⁰⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 349.

⁴⁰¹ Zum Ganzen siehe Abschn. 12.5.3.1(b). Vgl. Art. 3.2.1. lit. e i.V.m. Art. 6.3. MR.

Dies könnte aufgrund der geringeren GloBE-ETR zu einer GloBE-Steuerschuld führen.⁴⁰²

(f) Asymmetrische Fremdwährungserfolge (Art. 3.2.1. lit. f MR)

Unter dem Begriff «asymmetrische Fremdwährungserfolge» werden Fremdwährungsgewinne oder -verluste verstanden, die sich aus einer Diskrepanz zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Funktionalwährung ergeben und die

- bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns der «constituent entity» berücksichtigt wurden und auf Schwankungen zwischen der handelsrechtlichen- und steuerrechtlichen Funktionalwährung⁴⁰³ zurückzuführen sind.
- bei der Ermittlung des Financial Accounting Net Income oder Loss der «constituent entity» berücksichtigt wurden und auf Schwankungen zwischen der steuerrechtlichen -und handelsrechtlichen Funktionalwährung zurückzuführen sind.
- bei der Ermittlung des Financial Accounting Net Income oder Loss der «constituent entity» berücksichtigt wurden und auf Schwankungen zwischen einer dritten Fremdwährung⁴⁰⁴ und der handelsrechtlichen Funktionalwährung zurückzuführen sind.

⁴⁰² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 211. Nach GloBE-Logik ist davon auszugehen, dass MNEs den aus einer Übertragung von Eigentum («property») inkl. immateriellen Vermögenswerte («intangible property») zwischen zwei «constituent entities» resultierenden Gewinn bzw. Verlust von der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage ausnehmen und den (Buch-)Wert («basis of the property») auf Stufe der übernehmenden «constituent entity» im Umfang des ausgenommenen Gewinns (bzw. Verlusts) verringern (erhöhen) können, wenn dies im Rahmen einer steuerbefreiten (respektive steuerneutralen) Reorganisation erfolgt (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 212).

⁴⁰³ Die hier als «handelsrechtlich» bezeichnete Funktionalwährung ist jene Währung, welche für die Ermittlung des Financial Accounting Net Income oder Loss herangezogen wird. Die hier als «steuerrechtlich» bezeichnete Funktionalwährung ist jene Währung, welche für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns in Bezug auf eine «Covered Tax» im Ansässigkeitsstaat herangezogen wird (vgl. Begriffsdefinition «Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses» in Art. 10.1.1. MR).

⁴⁰⁴ Eine «dritte Währung» ist jede Währung, welche nicht die handelsrechtliche oder steuerrechtliche Funktionalwährung ist (vgl. Begriffsdefinition «Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses» in Art. 10.1.1. MR).

- auf Wechselkursschwankungen zwischen einer dritten Fremdwährung und der Funktionalwährung für Steuerzwecke zurückzuführen sind, ungeachtet davon, ob ein allfälliger Fremdwährungsgewinn oder -verlust im steuerpflichtigen Gewinn enthalten ist oder nicht.⁴⁰⁵

Allenfalls fliessen diese Gewinne und Verluste jedoch über OCI-Positionen, so dass sie nicht angepasst werden müssten.

(g) Nicht zugelassene Abzüge (Art. 3.2.1. lit. g MR)

Um zum GloBE Income oder Loss einer «constituent entity» zu gelangen, sind Bestechungs- bzw. Schmiergelder («bribes»), Rückvergütungen («kickbacks») und andere illegale Zahlungen (wieder) dem Financial Accounting Net Income oder Loss hinzuzurechnen. Die Nicht-Abzugsfähigkeit wird damit begründet, dass solche Aufwendungen in den Büchern i.d.R. erfasst werden, aber deren steuerwirksamer Abzug aus politischen Gründen regelmässig versagt wird. Werden solche Zahlungen in den Büchern als Aufwand verbucht, steuerrechtlich jedoch nicht zum Abzug zugelassen, liegt eine permanente Differenz vor, die *ceteris paribus* zu einer höheren GloBE-ETR führen würde.⁴⁰⁶ Auch Geldstrafen oder Bussgelder, die von einer Regierung («government») gegen ein Unternehmen ausgesprochen wurden, sind dem Financial Accounting Net Income oder Loss hinzuzurechnen.⁴⁰⁷ Die Begründung der OECD für die Nicht-Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Bussgeldern folgt der oben beschriebenen Logik.

Die Nicht-Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen wurde in Art. 3.2.1 lit. g MR normiert und erfasst in Anlehnung an den zuvor formulierten Leitgedanken der OECD jene Aufwendungen der «constituent entity», die für illegale Zahlungen, einschliesslich Bestechungs- bzw. Schmiergelder und Rückvergütungen, zurückgestellt wurden («expenses accrued»). Ebenfalls erfasst sind Aufwendungen der «constituent entity» für Geldbussen und Strafen ab einem Betrag von mindestens EUR 50.000 (bzw. dem entsprechenden Gegenwert in der Funktionalwährung der «constituent entity»⁴⁰⁸ Davon ebenfalls erfasst sind Geldbussen, die in regelmässigen Abständen für dasselbe Vergehen erhoben werden, soweit sie die Mindestgrenze von EUR 50.000 in einem einzigen Jahr erreichen. Geldstrafen

⁴⁰⁵ Vgl. Begriffsdefinition «Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses» in Art. 10.1.1. MR.

⁴⁰⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 204 ff.

⁴⁰⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, 53.

⁴⁰⁸ Vgl. Begriffsdefinition «Policy Disallowed Expenses» in Art. 10.1.1. MR.

und Bussgelder unter dieser Schwelle sind damit weiterhin von der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig.⁴⁰⁹

(h) Periodenfremder Erfolg und Änderungen des Rechnungslegungsstandards (Art. 3.2.1. lit. h MR)

Fehler aus früheren Perioden und Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen sind sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals gemäss Eröffnungsbilanz zu Beginn der Steuerperiode («opening equity at the beginning of the fiscal year»)⁴¹⁰ der «constituent entity», die auf⁴¹¹ Folgendes zurückzuführen sind:

- Auf die Korrektur eines Fehlers in der Bestimmung des Nettoergebnisses in einer vorangehenden Steuerperiode («previous fiscal year»), welche sich auf die Erträge oder Aufwendungen auswirkt, die für die Berechnung des GloBE Income oder Loss der betreffenden Steuerperiode berücksichtigt wurde, es sei denn, die Fehlerkorrektur führt zu einer wesentlichen Verringerung einer Verbindlichkeit («material decrease to a liability») für die «Covered Taxes» gemäss Art. 4.6. MR.
- Auf die Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen oder -politik, die sich auf die Erträge oder Aufwendung auswirken, welche wiederum in die Berechnung des GloBE Income oder Loss einfließen.⁴¹²

(i) Pensionsaufwendungen (Art. 3.2.1. lit. i MR)

Die Position Pensionsaufwendungen («accrued pension expense») ist definiert als die Differenz zwischen den im Financial Accounting Net Income oder Loss enthaltenen Pensionsverbindlichkeiten («pension liability expense») und der

⁴⁰⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 210.

⁴¹⁰ Zum Begriff Steuerperiode vgl. Fn. 393.

⁴¹¹ Ein ausserordentliches Ergebnis kennen die IFRS nicht; dies ist explizit verboten. Ansonsten regelt IAS 8 den Umgang mit Fehlern und Änderungen der Rechnungslegung: Fehler sind retrospektiv anzupassen (IAS 8.42); es sind also nochmals bereits abgeschlossene vergangene Perioden/Abschlüsse anzupassen. Ändert ein Unternehmen freiwillig eine bisher beachtete Rechnungslegungsmethode, sind auch retrospektiv die vergangenen Abschlüsse anzupassen. Bei neuen/geänderten Standards sieht der Standard typischerweise eine Regelung für die erstmalige Anwendung vor und damit grundsätzlich eine prospektive Anwendung mit Angabe des Umstellungseffektes. Von diesen Änderungen der Methode zu unterscheiden sind veränderte Schätzungen (etwa Nutzungsdauer, Rückstellungshöhe): Gehen neue Informationen zu. So hat die Bewertung prospektiv zu erfolgen, man muss also nicht unterstellen, als hätte man bereits von Anfang an dieses Wissen haben können.

⁴¹² Vgl. Begriffsdefinition «Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles» in Art. 10.1.1. MR.

Summe der Einzahlungen in eine Pensionskasse («pension fund») während der Steuerperiode.⁴¹³

12.4.1.2. Korrekturen aufgrund von spezifischen Sachverhalten

(a) Fremdvergleichsgrundsatz (Art. 3.2.3. MR)

Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen Mitgliedern derselben GloBE-Steuergruppe sind im Einzelabschluss nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erfassen. Konzerninterne Posten können ausgenommen werden, sofern die Transaktion zwischen «constituent entities» innerhalb derselben Rechtsordnung abgewickelt wurde.⁴¹⁴

Jede Transaktion zwischen in unterschiedlichen Rechtsordnungen ansässigen «constituent entities», welche in den Financial Accounts in unterschiedlicher Höhe erfasst wurde oder nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz⁴¹⁵ entspricht, ist für GloBE-Zwecke so zu berücksichtigen, dass sie die gleiche Höhe aufweist und im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht.

Ein Verlust aus einer Veräusserung oder sonstigen Übertragung eines Vermögenswertes zwischen zwei in derselben Rechtsordnung ansässigen «constituent entities», welcher in den Büchern nicht in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz erfasst wurde, ist nach Massgabe dieses Grundsatzes neu zu bestimmen, soweit der Verlust in die Bestimmung des GloBE Income oder Loss einfließt.

Betreffend die Allokation von Gewinnen und Verlusten zwischen Stammeinheit und der Betriebsstätte gelten die Vorschriften gemäss Art. 3.4. MR.⁴¹⁶

(b) Steuergutschriften (Art. 3.2.4. MR)

⁴¹³ Vgl. Begriffsdefinition «Accrued Pension Expense» in Art. 10.1.1. MR. Zum Begriff Steuerperiode vgl. Fn. 393.

⁴¹⁴ Siehe dazu bereits OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, 52.

⁴¹⁵ Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sind Transaktionen zwischen «constituent entities» zu jenen Konditionen zu erfassen, die zwischen unabhängigen Dritten bei einer vergleichbaren Transaktion und unter vergleichbaren Umständen vereinbart worden wären (vgl. Begriffsdefinition «Arm's Length Principle» in Art. 10.1.1. MR).

⁴¹⁶ Zum Ganzen siehe Abschn. 12.4.1.2(c). Art. 3.2.3. MR.

Qualifizierte rückerstattungsfähige Steuergutschriften («qualified refundable tax credits») werden bei der Berechnung des GloBE Income oder Loss einer «constituent entity» als Income behandelt. Zu denken ist hierbei insbesondere an F&E Steuergutschriften, die in einzelnen Ländern gewährt werden – insbesondere in angelsächsischen Staaten.⁴¹⁷

Nicht qualifizierte rückerstattungsfähige Steuergutschriften («non-qualified refundable tax credits») werden entsprechend nicht als Einkommen behandelt.⁴¹⁸

Bei einer qualifizierten rückerstattungsfähigen Steuergutschrift handelt es sich um eine (vollständige oder teilweise) Steuergutschrift, welche innert 4 Jahren ab dem Zeitpunkt, ab dem die «constituent entity» nach Massgabe des nationalen Rechts zur Erzielung berechtigt ist, (vollständig oder teilweise) gewährt, erfüllt, in bar oder in Form von Zahlungsmitteläquivalenten auszuzahlen ist. Vom Begriff allerdings nicht erfasst sind rückerstattungsfähige oder anrechenbare Steuerlasten, die aus einer «Qualified Imputation Tax» oder einer «Disqualified Refundable Imputation Tax» resultieren.

Die OECD sieht für den Begriff nicht qualifizierte erstattungsfähige Steuergutschrift eine Negativdefinition vor: Damit handelt es sich um eine Steuergutschrift, die nicht als qualifizierte erstattungsfähige Steuergutschrift gilt, jedoch vollständig oder teilweise rückerstattungsfähig ist.⁴¹⁹

(c) Betriebsstätten (Art. 3.4. MR)

Das Financial Accounting Net Income oder Loss einer «constituent entity», die als Betriebsstätte qualifiziert, ergibt sich aus der gesonderten Betriebsstätte-Buchführung. Liegt keine solche vor, ist das Financial Accounting Net Income oder Loss dergestalt zu ermitteln, wie sich dieses nach Zwecke eines Einzelabschlusses («separate financial accounts if prepared on a standalone basis») und nach Massgabe des Rechnungslegungsstandards ergeben hätte, den die oberste Muttergesellschaft für die Erstellung des konsolidierten Abschlusses angewendet hätte.⁴²⁰

⁴¹⁷ MURESIANU ALEX/WATSON GARRETT, Reviewing the Federal Tax Treatment of Research & Development Expenses, Tax Foundation, 13. April 2021, <https://files.taxfoundation.org/20210413140116/Reviewing-the-Federal-Tax-Treatment-of-Research-Development-Expenses.pdf>.

⁴¹⁸ Art. 3.2.4. MR.

⁴¹⁹ Vgl. Begriffsdefinition «Non-Qualified Refundable Tax Credit» in Art. 10.1.1. MR.

⁴²⁰ Art. 3.4.1 MR.

Das Financial Accounting Net Income oder Loss einer Betriebsstätte ist so anzupassen,⁴²¹

- dass dieses im Fall einer Betriebsstätte (gemäss Begriffsdefinition «permanent establishment» in Art. 10.1.1. lit. a und b MR) nur jene Erträge und Aufwendungen reflektiert, die der Betriebsstätte nach Massgabe des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens oder nationalen Rechts des Ansässigkeitsstaats zuzurechnen sind, ungeachtet der Höhe der steuerpflichtigen Erträge und der Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen in dieser Rechtsordnung.
- dass dieser im Fall einer Betriebsstätte (gemäss Begriffsdefinition «permanent establishment in Art. 10.1.1. lit. c MR) nur jene Erträge und Aufwendungen reflektiert, welche der Betriebsstätte gemäss Art. 7 OECD-MA zugerechnet worden wären.

Handelt es sich bei der «constituent entity» um eine Betriebsstätte (gemäss Begriffsdefinition «permanent establishment in Art. 10.1. lit. d MR), entspricht das Einkommen, welches für Zwecke der Ermittlung des Financial Accounting Net Income oder Loss herangezogen wird, dem Betrag, welcher im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses ausgenommen wurde und auf eine im Ausland (d.h. nicht im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses) ausgeübte Geschäftstätigkeit («operations») zurückzuführen ist. Dementsprechend sind die Aufwendungen für Zwecke der Ermittlung des Financial Accounting Net Income oder Loss jene Aufwendungen, die im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses nicht steuerwirksam geltend gemacht wurden und einer solchen Geschäftstätigkeit zurechenbar sind.

Damit wird das Financial Accounting Net Income oder Loss einer Betriebsstätte im Rahmen der Ermittlung des GloBE Income oder Loss des Stammhauses nicht berücksichtigt. Allerdings sehen die MR eine Ausnahme dieses Grundsatzes vor:⁴²² Ein GloBE-Verlust einer Betriebsstätte wird in dem Umfang in der Berechnung des GloBE Income oder Loss des Stammhauses als Aufwand berücksichtigt, als dass der Verlust der Betriebsstätte bei Berechnung des inländischen steuerpflichtigen Gewinns («domestic taxable income») des Stammhauses als Aufwand behandelt und nicht mit einem Einkommensposten verrechnet wurde, der nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats der Betriebsstätte als auch des Stammhauses steuerpflichtig ist. GloBE-Einkünfte, die später in der Betriebsstätte anfallen,

⁴²¹ Art. 3.4.2. MR.

⁴²² Art. 3.4.4. MR.

werden als GloBE-Einkünfte des Stammhauses behandelt. Dies wird bis zur Höhe des GloBE-Verlustes, der zuvor bei der Berechnung des GloBE Income oder Loss des Stammhauses als Aufwand behandelt wurde, berücksichtigt.⁴²³

(d) Durchlaufgesellschaften (Art. 3.5. MR)

Ein Rechtsträger qualifiziert, in jener Rechtsordnung, nach welcher er errichtet wurde, als steuerlich transparenter Rechtsträger in Bezug auf seine Einnahmen, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste, soweit dieser nicht in einer anderen Rechtsordnung ansässig ist und dort einer «covered tax» auf dem Einkommen unterliegt. Der Umfang der Qualifikation einer solchen Durchlaufgesellschaft als steuerlich transparenter Rechtsträger richtet sich nach der Auffassung jener Rechtsordnung, in welcher der Eigentümer des Rechtsträgers ansässig ist. Eine solche Durchlaufgesellschaft gilt in Bezug auf ihre Einnahmen, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste als «reverse hybrid entity», wenn dieselbe Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Eigentümers steuerlich nicht als transparent qualifiziert.⁴²⁴ Art. 3.5.1. MR sieht für die Allokation vor, dass

- im Falle einer Betriebsstätte, über welche die Geschäftstätigkeit des Rechtsträgers ganz oder teilweise ausgeübt wird, das Financial Accounting Net Income oder Loss des Rechtsträgers dieser Betriebsstätte gemäss Art. 3.4. MR zuzuweisen ist;
- im Falle einer steuerlich transparenten Einheit, welche nicht die oberste Muttergesellschaft ist, sämtliche nach Anwendung der Allokationsvorschrift über die Betriebsstätte verbleibenden Financial Accounting Net Income oder Loss den Anteilseignern der «constituent entity» entsprechend ihren Eigentumsanteilen zugewiesen werden; und
- im Falle einer steuerlich transparenten Einheit, welche die oberste Muttergesellschaft oder eine «reverse hybrid entity» ist, alle nach Anwendung der Allokationsvorschrift über die Betriebsstätte verbleibenden Financial Accounting Net Income oder Loss dieser zugewiesen werden.⁴²⁵

Zu beachten ist, dass diese Bestimmungen für jede Beteiligung («ownership interest») an der Durchlaufgesellschaft gesondert anzuwenden sind. Vor der

⁴²³ Art. 3.4.5. MR.

⁴²⁴ Art. 10.2.1 MR.

⁴²⁵ Art. 3.5.1 lit. a bis c MR.

Durchführung dieser Allokation ist das Financial Accounting Net Income oder Loss einer Durchlaufgesellschaft, um jenen Betrag zu verringern, der ihren Eigentümern zurechenbar ist, welche nicht Bestandteil der Gruppe sind und die ihre Beteiligung an der Durchlaufgesellschaft direkt oder über eine steuerlich transparente Struktur halten.⁴²⁶

(e) Unternehmensumstrukturierungen und Holding-Strukturen (Chapter 6 MR)

Kapitel 6 der MR enthält Vorschriften sowohl über Kauf- und Verkaufstransaktionen als auch über die Behandlung von Joint-Ventures. Es sind Sonderregelungen für die Übertragung von Aktiven und Passiven im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung vorgesehen.⁴²⁷

(f) Steuerneutralitäts- und Ausschüttungsregelungen (Chapter 7 MR)

Kapitel 7 befasst sich damit, wie die MR bei Vorliegen bestimmter Steuerneutralitäts- und anderer Ausschüttungsregelungen anzuwenden sind. So sind etwa Sonderregelungen für die oberste Muttergesellschaft vorgesehen, wenn diese in den Genuss eines Steuerneutralitätsregimes (etwa einer transparenten Besteuerung) kommt.

12.4.1.3. Branchenspezifische Korrekturen

(a) Schifffahrt (Art. 3.3. MR)

Gewinne aus dem internationalen Betrieb von Schiffen sind bei der Ermittlung des GloBE Income oder Loss vom Financial Account Net Income oder Loss im Ansässigkeitsstaat der jeweiligen «constituent entity» eines MNEs auszunehmen. Führt der internationale Betrieb von Schiffen bei einer «constituent entity» insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser bei der Ermittlung des GloBE Income oder Loss der «constituent entity» nicht zu berücksichtigen.

Unter den Begriff «Gewinne aus dem internationalen Betrieb von Schiffen» fallen einerseits die regulären Erlöse aus dem internationalen Schifffahrtsbetrieb (bspw. die Beförderung von Personen oder Waren) sowie andererseits bestimmte (qualifizierte) Nebenerlöse, die sich in erster Linie im Zusammenhang

⁴²⁶ Art. 3.5.2 und 3.5.3 MR.

⁴²⁷ Siehe dazu Abschn. 12.4.1.1(e).

mit dem internationalen Betrieb von Schiffen ergeben (bspw. die Vermietung von Schiffen oder Einnahmen aus der Erbringung von Dienstleistungen an andere Schifffahrtsunternehmen). Die Summe dieser (qualifizierten) Nebenerlöse darf 50 % der (regulären) Erlöse aus dem internationalen Betrieb von Schiffen der in einem Land ansässigen «constituent entities» nicht übersteigen.⁴²⁸

Zur Ermittlung des Gewinns aus dem internationalen Betrieb von Schiffen einer «constituent entity» werden die in direktem Zusammenhang mit der Erzielung der regulären (sowie den qualifizierten Neben-)Erlöse entstandenen Kosten mit den entsprechenden Erlösen verrechnet. Andere Kosten, die der «constituent entity» entstehen und nur indirekt in Zusammenhang mit der Erlöserzielung aus dem internationalen Betrieb von Schiffen stehen, sind nach Massgabe des Verhältnisses zwischen den Erlösen aus dieser Tätigkeit und den Gesamterlösen aufzuteilen. Sämtliche direkte und indirekte Kosten, die dem internationalen Betrieb von Schiffen zurechenbar sind, werden bei der Berechnung des GloBE Income oder Loss der «constituent entity» nicht berücksichtigt. Damit aber die Summe der Erlöse aus dem internationalen Betrieb von Schiffen vom GloBE Income oder Loss ausgeschlossen werden kann (d.h. vom Financial Accounting Net Income oder Loss herauszurechnen ist), muss die «constituent entity» nachweisen, dass die strategische oder kaufmännische Leitung aller betroffenen Schiffe tatsächlich im Ansässigkeitsstaat der «constituent entity» wahrgenommen wird.⁴²⁹

Auf die verfassungsrechtliche Problematik dieser Ausnahme wurde oben in Abschn.8.5 eingegangen.

(b) Versicherungen (Art. 3.2.9. MR) und Banken (Art. 3.2.10. MR)

Im Banken- und Versicherungsbereich sind weitere Sondervorschriften zu beachten, auf die hier nicht weiter einzugehen ist (vgl. Art. 3.2.9. f. MR)

12.4.2. Wahlrechte

12.4.2.1. Aktienbasierter Vergütungsaufwand (Art. 3.2.2. MR)

Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen sind bei der Ermittlung des GloBE Income oder Loss für eine Rechtsordnung nur in jenem Umfang abzugsfähig, wie

⁴²⁸ Art. 3.3.1. bis Art. 3.3.4. MR.

⁴²⁹ Art. 3.3.5. und Art. 3.3.6. MR.

sie nach nationalem Steuerrecht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, welche den Begünstigten der aktienbasierten Vergütung beschäftigt oder mit diesem einen Vertrag geschlossen hat, abzugsfähig sind. Allerdings haben MNE (insbesondere in Rechtsordnungen ohne Körperschaftsteuersystem) das Wahlrecht im GloBE Income oder Loss jene Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen zu berücksichtigen, die in den Financial Accounts (und nicht für nationale Steuerzwecke) erfasst wurden.⁴³⁰

Die Existenz dieses Wahlrechts ist darauf zurückzuführen, dass nach Auffassung der OECD für die Behandlung aktienbasierter Vergütungen unterschiedliche handelsrechtliche bzw. steuerrechtliche Grundsätze gelten: So seien Gesellschaften regelmässig dazu berechtigt, den Wert von aktienbasierten Vergütungen auf der Grundlage des endgültigen Marktwerts («ultimate market value») der Aktien steuerwirksam geltend zu machen.⁴³¹ In ihren Büchern (insbesondere nach IFRS) bilanzieren Unternehmen aktienbasierte Vergütungen im Allgemeinen auf der Grundlage des Barwerts von Aktienoptionen im Zeitpunkt der Ausgabe und verteilen den Betrag *pro rata temporis* über die Vesting-Periode. Steigt allerdings der Marktwert der Aktien während der Laufzeit der Option, wird das Unternehmen nach Auffassung der OECD wohl einen Betrag nach nationalem Steuerrecht absetzen können, der höher ist als der in den Büchern erfasste Betrag. Folglich würde eine permanente Differenz zwischen den Financial Accounts und lokalem Steuerrecht vorliegen. Diese permanente Differenz würde aus einer GloBE-Logik zu einer niedrigeren GloBE-ETR führen, welche sodann möglicherweise eine GloBE-Steuerschuld hervorrufen könnte.⁴³²

⁴³⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, 53. Um zum GloBE Income oder Loss zu gelangen wäre mit anderen Worten vom Financial Accounting Net Income oder Loss der bereits darin enthaltene Aufwand für aktienbasierte Vergütungen aufzurechnen und der für Steuerzwecke zulässige Betrag für aktienbasierte Vergütungen abzuziehen. Wird das Wahlrecht in Anspruch genommen, wäre der im Financial Accounting Net Income oder Loss (bereits) enthaltene Aufwand für aktienbasierte Vergütungen beizubehalten, um zum GloBE Income oder Loss zu gelangen.

⁴³¹ Nach Meinung der OECD besteht die steuerpolitische Rechtfertigung für die steuerwirksame Abzugsfähigkeit des endgültigen Marktwerts der Aktienoption darin, dass der Optionsinhaber denselben Betrag in sein steuerpflichtiges Einkommen einbeziehen wird (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 201). Damit unterstellt die OECD ein Korrespondenzprinzip zwischen dem steuerwirksam abzugsfähigen (Personal-)Aufwand und der Einkommensbesteuerung auf Stufe des Begünstigten.

⁴³² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 200. Dieses Wahlrecht versucht also den permanenten Unterschied zu beseitigen, indem aktienbasierte Vergütungen als Abzug bei der Berechnung der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage zulässig sind, soweit dieser Abzug gleichzeitig auch bei der Ermittlung der nationalen Bemessungsgrundlage angewendet wird. Somit gleicht diese Bestimmung die Behandlung von aktienbasierten Vergütungen an die Behandlung nach nationalem Steuerrecht an (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 202).

Art. 3.2.2. MR erlaubt es einer «constituent entity», den nach nationalem Steuerrecht abzugsfähigen Betrag für aktienbasierte Vergütungen durch den in den Financial Accounts erfassten Betrag zu substituieren. Die Reduktion des GloBE Income oder Loss orientiert sich dabei an jenem Betrag, der nach nationalem Steuerrecht (maximal) zum Abzug zugelassen ist.

Nach der hierin vertretenen Auffassung erlaubt das Wahlrecht damit nicht, den höheren der beiden Beträge (sofern eine solche Divergenz besteht) zu wählen. Relevant ist dieses Wahlrecht insbesondere für MNEs in Rechtsordnungen ohne eine Gewinnsteuer, weil in solchen Fällen keine steuerwirksame Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen besteht, wenngleich ein all-fälliger geldwerter Vorteil auf Stufe des Begünstigten als steuerbares Einkommen erfasst werden würde. In solchen Fällen ermöglicht das Wahlrecht, jenen Betrag im GloBE Income oder Loss zu berücksichtigen, der in den Financial Accounts erfasst wurde. Dies setzt allerdings voraus, dass der Aufwandsposten in den Financial Accounts zuverlässig und konsistent auf eine Gesellschaft in der jeweiligen Rechtsordnung zurückgeführt werden kann.⁴³³ Es handelt sich um ein 5-jähriges Wahlrecht, welches auf die aktienbasierten Vergütungssysteme aller «constituent entities» Anwendung findet, welche im Jahr der *Election* und allen darauffolgenden Steuerperioden in derselben Rechtsordnung ansässig sind.⁴³⁴

12.4.2.2. Realisationsprinzip (Art. 3.2.5. MR)

Wie gezeigt worden ist, werden sich in der Schweiz steuerpflichtige Entitäten für die Berechnung des GloBE Incomes i.d.R. auf einen internationalen Rechnungslegungsstandard stützen (insbesondere IFRS, US GAAP und Swiss GAAP FER; allenfalls auch OR). Damit einhergehend werden diesen internationalen Rechnungslegungsstandards inhärente Grundsätze, die von denjenigen im OR abweichen, vermehrt auch für Gewinnsteuerzwecke an Bedeutung gewinnen. Dazu zählen insbesondere die vom OR teilweise abweichende Bewertungskonzeption inklusive Bewertung zum **Fair Value** sowie Bewertungskorrekturen im Rahmen von **Impairments**.⁴³⁵

⁴³³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 203.

⁴³⁴ Art. 3.2.2. MR.

⁴³⁵ Zu den Begriffen vgl. Abschn. 11.2.3.2 und 11.2.3.3. Ein «Impairment», also Wertberichtigungen, gibt es natürlich auch nach OR in dem Sinne, dass Vermögenswerte nicht überhöht ausgewiesen werden dürfen. Es gibt aber keinen dem IAS 36 vergleichbaren Standard, der dieses regelt.

Die MR sehen jedoch vor, dass Entitäten bei der Ermittlung des GloBE Income and Loss für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die unter dem angewendeten Rechnungslegungsstandard zu Fair Value bewertet werden oder Impairments unterliegen, zur Achtung des Realisationsprinzips optieren können.⁴³⁶ Dies führt dazu, dass Buchwertgewinne und -verluste im Zusammenhang mit Aktiven und Verbindlichkeiten, die einer Bewertung zum beizulegenden Zeitwert unterliegen bzw. die Impairments unterlagen, für die Berechnung der Steuerbasis nicht berücksichtigt werden. M.a.W. werden diese erst bei tatsächlicher Realisation in der GloBE-Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Temporäre Schwankungen des GloBE-Gewinns durch Bewertungsschwankungen dürften dadurch massgeblich eingeschränkt werden.⁴³⁷

Diese Option erfasst alle Aktiven und Verbindlichkeiten, wobei die Entität das Recht hat, die Option auf «tangible assets» zu beschränken.⁴³⁸ Der Buchwert entspricht dann dem Buchwert im Akquisitionszeitpunkt oder falls später am ersten Tag der Optionsausübung.⁴³⁹ Sobald auf die Option verzichtet wird, ist die Differenz zwischen dem Verkehrswert des Aktivums oder der Verpflichtung dem GloBE Income bzw. Loss hinzuzurechnen.⁴⁴⁰ Zu betonen ist, dass diese Option ausdrücklich nur für Aktiven und Passiven, die nach Fair Value bewertet werden, sowie Impairments gilt, d.h. Aufwände aus planmässigen Abschreibungen sind selbstredend nach wie vor zu erfassen. Auf die Bewertung in den IFRS, insbesondere nach Fair Value, sowie Korrekturen im Rahmen von Impairments und damit auf die Bedeutung der Option zur Achtung des Realisationsprinzips wurde in Abschn. 12.4.2.2 genauer eingegangen.

Somit kann der Pflichtige beim Realisationsprinzip, bezüglich der Realisation von Fair Value Änderungen und Korrekturen durch Impairments, von den Vorgaben

⁴³⁶ So explizit vorgesehen in Art. 3.2.5. MR. Der Begriff «Impairment Accounting», das gemäss Art. 3.2.5. MR der Optierungsmöglichkeit zur Achtung des Realisationsprinzips unterliegt, wird in den MR zurzeit nicht weiter definiert. Vorliegend wird davon ausgegangen, dass jegliches Impairment darunterfällt, d.h. auch solche Impairments durch die, die Bewertung von planmässig abzuschreibenden Vermögenswerten korrigiert wird. Eine alternative Lesart würde unter dem Begriff Impairment Accounting nur Vermögenswerte, die unter «impairment-only» bewertet werden, verstehen. Sofern dies der Fall ist, wären die nachfolgend getroffenen Schlussfolgerungen bzgl. Impairments von planmässig abzuschreibenden Vermögenswerten zu verwerfen.

⁴³⁷ Vgl. BÖCKLI PETER, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, Rz. 63; NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts: Schweizerisch-selbstständiges Regelwerk mit eigenständigen Begriffsinhalten, ST 2013, 808 ff., 811, die von den IFRS eine höhere Volatilität der Gewinnausweise gegenüber dem OR, mit höheren Gewinnausweisen in guten Zeiten und niedrigeren Gewinnausweisen in schlechten Zeiten erwarten.

⁴³⁸ Art. 3.2.5. MR.

⁴³⁹ Art. 3.2.5. lit. b MR.

⁴⁴⁰ Art. 3.2.5. lit. c MR.

in den Rechnungslegungsstandards abweichen. Daraus folgt, dass das Gewinnsteuerrecht vermehrt dichotom ausgestaltet sein wird,⁴⁴¹ sodass einzelne gemäss internationalen Rechnungslegungsstandards und andere gemäss traditionellen Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung besteuert werden, sei dies, weil OR als Grundlage dient oder weil die steuerpflichtige Person für die Anwendung des Realisationsprinzips i.S.v. Art. 3.2.5. MR optiert.

Zu beachten ist ferner, dass es sich um ein 5-jähriges Wahlrecht handelt, dessen Geltungsbereich sich auf sämtliche «constituent entities» bezieht, die in der Rechtsordnung ansässig sind, für welche das Wahlrecht geltend gemacht wurde.

12.4.2.3. Aggregierter Vermögensgewinn (Art. 3.2.6. MR)

Kommt es in einer Rechtsordnung in einer Steuerperiode zu einem «Aggregate Asset Gain», so hat die «filing constituent entity» ein jährliches Wahlrecht, ihr GloBE Income oder Loss in der entsprechenden Rechtsordnung in Bezug auf jedes vorangegangene Steuerjahr im Rückblickszeitraum («Look-back period») anzupassen und jeden verbleibenden «Adjusted Asset Gain» über den Rückblickszeitraum zu verteilen. Der effektive Steuersatz und eine allfällige Zusatzsteuer («Top-up Tax») sind sodann für jedes vorangegangene Geschäftsjahr neu zu ermitteln. Wird dieses Wahlrecht wahrgenommen, ist Folgendes zu beachten:

- Die «Covered taxes» in Zusammenhang mit dem «Net Asset Gain» oder einem «Net Asset Loss» sind im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme des Wahlrechts von der Ermittlung der «Adjusted Covered Taxes» auszunehmen.
- Der «Aggregate Asset Gain» wird im Jahr der Inanspruchnahme des Wahlrechts auf das früheste Verlustjahr zurückgetragen («carried-back») und periodisch mit dem «Net Asset Loss» einer in derselben Rechtsordnung ansässigen «constituent entity» verrechnet.
- Übersteigt in einem Verlustjahr der «Adjusted Asset Gain» die Summe aller «Net Asset Losses» aller «constituent entities» in der betroffenen Rechtsordnung, ist der «Adjusted Asset Gain» auf das folgende Verlustjahr (soweit vorhanden) vorzutragen und periodisch mit dem «Net Asset

⁴⁴¹ Fair Value-Erhöhungen sind lediglich potenziell realisierbar, sie sind nicht «quasi-sicher» und daher nach überkommenem OR/HGB-Verständnis (Vorsichtsprinzip) nicht auszuweisen. Realisiert heisst (wie das Beispiel der Forderungsbilanzierung zeigt), dass das Unternehmen tatsächlich eine Leistung erbracht bzw. wirtschaftlich erfüllt haben muss und damit Anspruch auf eine Gegenleistung hat.

Loss» einer in derselben Rechtsordnung ansässigen «constituent entity» zu verrechnen.

- Ein nach Anwendung dieser Vorschriften verbleibender «Adjusted Asset Gain» wird gleichmässig auf jede Steuerperiode im Rückblickszeitraum verteilt. Der zugewiesene «Asset Gain» für das betreffende Jahr wird in die Berechnung des GloBE Income oder Loss für eine in derselben Rechtsordnung ansässigen «constituent entity» im selben Jahr formelmässig⁴⁴² miteinbezogen.⁴⁴³

12.4.2.4. Gruppenkonsolidierung (Art. 3.2.8. MR)

Art. 3.2.8. MR offeriert der obersten Gesellschaft eines Konzerns (UPE) ein 5-jähriges Wahlrecht für Zwecke der Ermittlung des GloBE Income oder Loss der einzelnen «constituent entities». Das Wahlrecht erlaubt quasi die Konsolidierung von Erträgen, Aufwendungen, Gewinnen und Verlusten aus Transaktionen zwischen «constituent entities», die in derselben Rechtsordnung ansässig sind und Teil einer Gruppenbesteuerung sind. Wird dieses Wahlrecht in Anspruch genommen oder dessen Anwendung widerrufen, sind entsprechende Anpassungen für GloBE-Zwecke vorzunehmen, sodass es weder zu einer doppelten Erfassung noch zu einer vollständigen Auslassung von Einkommens- und Aufwandsposten kommt.⁴⁴⁴

Das Wahlrecht zur Gruppenkonsolidierung ist Ausdruck davon, dass die neuen Bestimmungen der MR vor allem das Verhältnis zwischen einzelnen Ländern in den Mittelpunkt der Betrachtung stellen.⁴⁴⁵ Funktional betrachtet kann mit einer Gruppenbesteuerung eine Verlustverrechnung, die Eliminierung von Zwischengewinnen sowie die Freistellung von Dividenden bzw. Kapitalgewinnen im Konzernverhältnis erzielt werden. Aus verfahrensrechtlicher Sicht können je nach Ausgestaltung die verschiedenen Steuererklärungen auf eine Steuererklärung der Gruppe reduziert werden. Kehrseite der Medaille ist aber, dass das Zivilrecht für diese Form des Zusammenschlusses kein Rechtskleid zur Verfügung stellt und in Bezug auf wichtige Fragen (keine) gesetzgeberische Lösung besteht und in der Literatur unterschiedliche Lösungsansätze präsentiert werden.

⁴⁴² Allocated Asset Gain for the relevant year * $\frac{\text{the specified constituent entity's net asset gain in the election year}}{\text{the net asset gain of all specific constituent entity in the election year}}$

⁴⁴³ Art. 3.2.6. MR.

⁴⁴⁴ Art. 3.2.8. MR.

⁴⁴⁵ Siehe dazu auch bereits die Regelung zum Fremdvergleichsgrundsatz (vgl. Abschn. 12.4.1.2(a)).

Insgesamt wäre es aber für die Schweiz sicherlich prüfenswert, eine Konzernbesteuerung – ggf. beschränkt auf die den GloBE-Bestimmungen unterliegenden schweizerischen Konzerngesellschaften - einzuführen, bestehen doch zumindest bei zwei der drei funktionalen Elementen wichtige Unterschiede zwischen der heutigen steuerlichen Behandlung sowie den nach den MR vorgesehenen Regeln.⁴⁴⁶

12.4.3. Missbrauchsverhinderung

12.4.3.1. Konzernfinanzierung (Art. 3.2.7. MR)

Bei der Ermittlung des GloBE Income oder Loss einer niedrigbesteuerten Gesellschaft sind sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit einer konzerninternen Finanzierungsvereinbarung zu exkludieren, bei denen vernünftigerweise erwartet werden kann («can reasonably be expected»), dass sie über die Laufzeit der Finanzierungsvereinbarung zu einem Anstieg der Aufwendungen der niedrigbesteuerten Gesellschaften im Rahmen ihres GloBE Income oder Loss führen, ohne dass sich dabei der steuerpflichtige Gewinn der hochbesteuerten Gegenpartei entsprechend erhöht.⁴⁴⁷ Diese Bestimmung dient wohl der Missbrauchsverhinderung, aber deren Anwendungsvoraussetzungen sind völlig unklar. Der Kommentar muss hier spezifizieren.

12.5. Folgen der Koexistenz unterschiedlicher «Bücher»

12.5.1. Parallele Führung verschiedener «Bücher» und Notwendigkeit eines inhaltlichen Vergleichs

Mit dem neu geschaffenen, zusätzlichen, für die steuerliche Gewinnermittlung massgeblichen Rechnungslegungsstandard stellt sich die Frage nach der Beziehung bzw. der Hierarchie dieser unterschiedlichen Standards nebeneinander. Dies ist im Besonderen in der Unternehmenspraxis von Bedeutung, da die einzelnen Bücher nicht jeweils separat erstellt werden, sondern sich die «Financial Accounts» regelmässig als Leitstandard durchgesetzt haben.⁴⁴⁸

⁴⁴⁶ Siehe dazu Abschn. 12.5.3.1(a) (Verlustverrechnung) sowie Abschn. 12.5.3.2 (Beteiligungsrechtliche Ebene)

⁴⁴⁷ Art. 3.2.7. MR.

⁴⁴⁸ So sind auch die gängigen SAP ERP Systemen im Finanzbereich so ausgestaltet, dass die Finanzbuchhaltung nach einem führenden Standard geführt wird, sodann Abweichungen davon separat erfasst werden. SAP hat mit seinem neuen S4 einen partiellen Konzeptwechsel vollzogen, indem die Möglichkeit besteht, verschiedene «Bücher» (engl.

Traditionell hat dies in der Unternehmenspraxis dazu geführt, dass ausgehend von den «Financial Accounts» einerseits der bekannte Weg zur Erstellung der statutarischen Bücher sowie der Weg der für die Steuerveranlagung relevanten steuerlichen Bücher eingeschlagen wird. Parallel dazu wird aber ein neuer Weg verlangt werden, und zwar sind die GloBE-Bücher ausgehend von den «Financial Accounts» zu erstellen.

Als Ausgangspunkt für die Identifikation potenzieller Kollisionen bei der Gewinnermittlung dient ein inhaltlicher Vergleich zwischen den verschiedenen – nebeneinander existierenden – Büchern. Den Zweck sowie die zugrundeliegenden Grundsätze der jeweiligen Bücher zu vergleichen, eignet sich insbesondere deshalb als Ausgangspunkt, da sich die Erfüllung individueller Zielvorstellungen der jeweiligen Bücher sowie deren weitere Funktionen schliesslich in der Gewinnermittlung niederschlagen. Zieldivergenzen zwischen den unterschiedlichen Büchern können damit potenzielle Kollisionen bei der Gewinnermittlung hervorrufen.⁴⁴⁹

Die Rechnungslegung nach OR bezweckt, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens dergestalt darzustellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.⁴⁵⁰ Darüber hinaus soll der handelsrechtliche Abschluss noch weitere Funktionen erfüllen, insbesondere die Ausschüttungsbemessung, Kapitalaufbringung und -erhaltung sowie die Steuerbemessung.⁴⁵¹ Die Zielsetzung von Abschlüssen nach IFRS – darauf wurde in Abschn.11.2.2.1 bereits hingewiesen – ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiteren Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind.⁴⁵² Bei IFRS steht die Informationsfunktion (entscheidungs-nützliche Informationen für Investoren) im Fokus, nicht aber weitere Funktionen wie der

«Ledger») zuführen. Bei der Buchung wird angegeben, in welchem Buch die Transaktion erfasst werden soll. Dieser Konzeptwechsel war deshalb möglich, da in der Zwischenzeit vielmehr Rechenleistung zur Verfügung steht. In der Praxis wird aber der Fokus auf der Führung der «Financial Accounts» bleiben und Abweichungen in der Qualifikation aus Effizienzgründen gleich bei der Buchung der ursprünglichen Transaktionen erfolgen.

⁴⁴⁹ Viele Unternehmen wollen auch in der Rechnungslegung gerade nur auf einen einheitlichen Datensatz zugreifen; es gibt dann bspw. auch keine Unterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen. Grund für diese Vereinheitlichung ist, dass man sich im Management und in der Kommunikation regelmässig schwertut, auf welcher Basis denn nun Entscheidungen getroffen werden (sollen). Grosse «Schattenrechnungen» sind vor diesem Hintergrund und mangels Transparenz eigentlich abzulehnen.

⁴⁵⁰ Art. 958 Abs. 1 OR.

⁴⁵¹ Vgl. MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, Art. 958 N 11 ff., in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁵² IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 12.

Kapitalschutz oder die Steuerbemessung.⁴⁵³ Während das Vorsichtsprinzip zu den im OR gesetzlich verankerten Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung gehört,⁴⁵⁴ ist es kein allgemeiner Grundsatz der IFRS.⁴⁵⁵ Damit ist die Bildung stiller Reserven nach OR zulässig, wenngleich dies in einem gewissen Konflikt mit dem Ziel einer zuverlässigen Darstellung der wirtschaftlichen Lage steht.⁴⁵⁶ Neben diesen fundamentalen Unterschieden hinsichtlich des Zwecks und der Funktionen existieren weitere Divergenzen (bspw. hinsichtlich der Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, Bewertung von Aktiven und Passiven, etc.), auf welche teilweise bereits in Abschn.11.2 ff. eingegangen wurde.

Das Leitnarrativ der GloBE-Vorschriften besteht in der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs mittels Einführung einer globalen effektiven Mindeststeuer.⁴⁵⁷ Zudem sollen die verbleibenden BEPS-Risiken der Gewinnverschiebung auf nicht oder zu niedrig besteuerte Gesellschaften angegangen und eine globale Steuergerechtigkeit sichergestellt werden.⁴⁵⁸ Wie bereits erwähnt, bilden in der Schweiz die nach Massgabe des OR erstellte Bilanz und Erfolgsrechnung den Ausgangspunkt und die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Zieldivergenzen zwischen Handelsrecht und Steuerrecht versagen eine lückenlose Übernahme handelsrechtlicher Vorschriften seitens des Steuerrechts.⁴⁵⁹ Zur Durchsetzung steuerrechtlicher Ziele wird der Saldo der Erfolgs-

⁴⁵³ MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, Art. 958 N 109, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019; MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, Art. 958c N 93, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁵⁴ Art. 958c Abs. 1 Abschn.5 OR.

⁴⁵⁵ Nach IFRS ist es allerdings im Rahmen des Ermessens bei Unsicherheiten anerkannt (vgl. STENZ THOMAS, Art. 960e N 55, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019; IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018, Rz. 2.15 ff.).

⁴⁵⁶ BRÜLSAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 N 47, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

⁴⁵⁷ BENECKE ANDREAS/RIECK JAN, Pillar Two: Zwischen Oktober 2020 – Blaupause und Oktober 2021 – Ergebnisse, IStR 2021, 692 ff., 692; SCHWARZ MAGDALENA, Report on Pillar Two Blueprint: Endlich mehr Klarheit zur Income Inclusion Rule und zur Switch-Over Klausel, IStR 2021, 158 ff., 159.

⁴⁵⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Inclusive Framework on BEPS, Paris 2019, N 52 ff.; BENECKE ANDREAS/RIECK JAN, Pillar Two: Zwischen Oktober 2020 – Blaupause und Oktober 2021 – Ergebnisse, IStR 2021, 692 ff., 692.

⁴⁵⁹ Vgl. BRÜLSAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 N 144, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

rechnung gemäss Handelsrecht durch punktuelle steuerrechtliche Eingriffe (Korrekturmassnahmen) modifiziert. Eine steuerrechtliche Korrektur bedingt damit eine Ungleichheit zwischen dem Buchwert nach Handelsrecht und dem für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert (sog. Gewinnsteuerwert). Punktuelle Eingriffe des Steuerrechts werden in der Steuerbilanz abgebildet und nachvollzogen.⁴⁶⁰

Wie auch das schweizerische Steuerrecht⁴⁶¹ kennen die GloBE-Vorschriften keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften, sehen aber ein eigenständiges Gewinnermittlungsschema vor.⁴⁶² Die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung setzt unter anderem eine beinahe (weltweit) einheitliche (GloBE-)Steuerbemessungsgrundlage (GloBE Income oder Loss) voraus, deren Ausgangspunkt bzw. Grundlage eine handelsrechtliche Gewinnermittlung («financial accounting net income or loss») darstellt.⁴⁶³ Zur Durchsetzung der GloBE-Ziele hat sodann für die Bestimmung des GloBE Income oder Loss eine Modifikation des nach einem «Financial Accounting Standard» erstellten lokalen Ergebnisses (Financial Accounting Net Income oder Loss vor Steuern und Konsolidierung) zu erfolgen.⁴⁶⁴ Hierzu sehen die GloBE-Mustervorschriften eine abschliessende Liste⁴⁶⁵ von Anpassungen («Adjustments» gemäss Art. 3.2.1 MR) vor.

Diese Anpassungen versuchen vordergründig permanente (und temporäre) Differenzen zwischen dem Financial Account und lokalem Steuerrecht sowie Konsolidierungen zu berücksichtigen.⁴⁶⁶ Sie können in Bezug auf das Financial Accounting Net Income oder Loss eine erhöhende bzw. reduzierende Wirkung

⁴⁶⁰ BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 N 179, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

⁴⁶¹ BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 N 11, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

⁴⁶² Für eine vereinfachte Übersicht siehe HIERSTETTER FELIX, Pillar Two Blueprint – Eine erste Bewertung der GloBE-Vorschläge zu einer globalen Mindestbesteuerung, IStR 2020, 874 ff., 876.

⁴⁶³ Vgl. BENECKE ANDREAS/RIECK JAN, Pillar Two: Zwischen Oktober 2020 – Blaupause und Oktober 2021 – Ergebnisse, IStR 2021, 692 ff., 694.

⁴⁶⁴ Die Ermittlung basiert auf den «Financial Accounts», die nach demselben Rechnungslegungsstandard erstellt wurden, den die Muttergesellschaft des MNEs für die Erstellung ihres konsolidierten Abschlusses verwendete (vgl. Art. 3.1.2. MR; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 127). Zur Ermittlung des Gewinns (oder Verlusts) vor Steuern wird die Finanzbuchhaltung des Unternehmens herangezogen. Der Gewinn (bzw. Verlust) vor Steuern ist für GloBE-Zwecke die bevorzugte Gewinngröße (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 153).

⁴⁶⁵ SCHWARZ MAGDALENA, Report on Pillar Two Blueprint: Endlich mehr Klarheit zur Income Inclusion Rule und zur Switch-Over Klausel, IStR 2021, 158 ff., 162.

⁴⁶⁶ HIERSTETTER FELIX, Pillar Two Blueprint – Eine erste Bewertung der GloBE-Vorschläge zu einer globalen Mindestbesteuerung, IStR 2020, 874 ff., 876.

entfalten.⁴⁶⁷ Die Logik hinter allfälligen Abrechnungen besteht darin, dass Transaktionen, welche in den Büchern im Gewinn erfasst wurden, nach lokalem Steuerrecht aber steuerbefreit sind oder in den Genuss eines Steueraufschubs kommen, zur Bestimmung des GloBE Income oder Loss vom Financial Accounting Net Income oder Loss herauszurechnen sind, da diese aufgrund ihrer Steuerbefreiung keinen Eingang in die «Covered Taxes» gefunden haben. Werden also gewisse Abrechnungen nicht vorgenommen, wäre faktisch der Nenner «zu hoch», sodass aufgrund der sich daraus *ceteris paribus* ergebenden geringeren GloBE-ETR eine allfällige GloBE-Steuerschuld resultieren könnte. Probleme können sich insbesondere dann ergeben, wenn das Ergebnis einer Transaktion (Gewinn oder Verlust) qua nationalem Steuerrecht teilweise in den «Covered Taxes» Eingang findet, jedoch aufgrund der MR vom Financial Accounting Net Income oder Loss zur Bestimmung des GloBE Income oder Loss herauszurechnen ist.

Zieldivergenzen zwischen dem schweizerischen Steuerrecht und den GloBE-Vorschriften bedingen die Existenz unterschiedlicher – die Bemessungsgrundlage betreffende – Korrekturmassnahmen. Diese auf die Zieldurchsetzung zurückzuführenden Harmonisierungen des handelsrechtlichen Ergebnisses können damit potenzielle Kollisionen bei der Gewinnermittlung hervorrufen. *De facto* kommt es mit Einführung der 2. Säule zu einer Koexistenz zwischen zwei unterschiedlichen Massgeblichkeiten aus Sicht eines betroffenen MNEs. Die durch die Anpassungsmassnahmen resultierende Angleichung des handelsrechtlichen Ergebnisses an die Vorstellungen des GloBE-Besteuerungszwecks lassen quasi eine GloBE-Steuerbilanz entstehen, in welcher die Divergenzen zwischen den handelsrechtlichen Werten und den GloBE-Werten nachvollzogen werden können.

12.5.2. Kollisionen bei der Gewinnermittlung im Allgemeinen

Nachfolgend werden wir einzelne mögliche Kollisionen zwischen der bisherigen Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und der Ermittlung unter den GloBE-MR aufzeigen. Hierbei handelt es sich um exemplarische Themen, wobei wir auch auf Konzernsonderthemen in Abschn.12.5.3.1 und Abschn.12.5.3.2 eingehen.

⁴⁶⁷ FEHLING/KOCH etwa sprechen von Korrekturen i.S.v. Zu- und Abrechnungen (vgl. FEHLING DANIEL/KOCH KATJA, Einigung beim Zwei-Säulen-Projekt – die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2021, 561 ff., 566).

12.5.2.1. Abzugsfähigkeit von Steuern

Die Abzugsfähigkeit direkter Steuern ist im Ausland – im Gegensatz zur Schweiz – regelmässig nicht vorgesehen. Handelsrechtlich wird die tatsächliche Steuerlast, d.h. die direkten Steuern vom Gewinn und Kapital juristischer Personen, der Erfolgsrechnung belastet.⁴⁶⁸ Nach IFRS sind im Abschnitt «Profit and Loss» insbesondere Steueraufwendungen auszuweisen.⁴⁶⁹ Gemeinhin verlangt IFRS, dass für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die im Profit and Loss erfasst werden, alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls im Profit and Loss enthalten. Für Geschäftsvorfälle ausserhalb vom Gewinn oder Verlust (d.h. im OCI oder Eigenkapital) sind die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen auch ausserhalb des Profit and Loss zu erfassen.⁴⁷⁰

Das schweizerische Institut der geschäftsmässigen Begründetheit lässt auch einen steuerwirksamen Abzug der bezahlten und/oder per Abschlussstichtag geschuldeten eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern zu.⁴⁷¹ Steuerwirksam können alle direkten und indirekten Steuern in Abzug gebracht werden. Die Abzugsfähigkeit bezieht sich insbesondere auf die inländischen Steuern, namentlich die direkte Bundessteuer, kantonale bzw. kommunale Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern, kantonale bzw. kommunale Kapitalsteuern, Mehrwertsteuern sowie die eidgenössischen Stempelabgaben, nicht aber die eidgenössische Verrechnungssteuer (darf auch nicht der Erfolgsrechnung belastet werden).⁴⁷²

Das Financial Accounting Net Income oder Loss ist für GloBE-Zwecke um den Nettosteueraufwand («Net Taxes Expense» gemäss Art. 3.2.1 lit. a MR) zu erhöhen. Andernfalls würde die GloBE-ETR *ceteris paribus* zu hoch ausfallen, da die geltend gemachten Steuern zwar bei den «Covered Taxes» (d.h. im Zähler) berücksichtigt sind, den Nenner aufgrund der Anknüpfung an die Financial Accounts aber aus einer GloBE-Sichtweise zu tief ausfallen lassen. Der Nettosteueraufwand setzt sich aus den folgenden Bestandteilen zusammen: Einerseits die als Aufwand abgegrenzten «Covered Taxes» sowie andererseits alle laufenden und latenten

⁴⁶⁸ Art. 959b Abs. 2 Abschn.10 bzw. Abs. 3 Abschn.7 OR. PFAFF DIETER, Art. 959b N 102, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁶⁹ IAS 1.82d.

⁴⁷⁰ IAS 12.

⁴⁷¹ Art. 59 Abs. 1 DBG.

⁴⁷² BRÜLISAUER PETER/GULER SILVAN, Art. 59 N 11, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

«Covered Taxes», die im Steueraufwand enthalten sind, einschliesslich der «Covered Taxes» auf Einkommen, das von der Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlustes ausgeschlossen ist. Ferner nicht abzugsfähig sind alle latenten Steuern, die auf einen Verlust des Geschäftsjahres zurückzuführen sind. Ebenfalls nicht abzugsfähig ist eine allfällige «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax», soweit sie als Aufwand angesetzt wurde. Alle gemäss den MR anfallenden Steuern, die als Aufwand abgegrenzt wurden, sind ebenfalls nicht abzugsfähig. Zudem kann eine «disqualified refundable imputation tax» nicht GloBE-steuerwirksam in Abzug gebracht werden, soweit diese in den «Financial Accounts» als Aufwand angesetzt wurde.⁴⁷³

Es ist eine Kongruenz zu schaffen zu den «Covered Taxes». Wie zu zeigen sein wird, bedeutet dies aus schweizerischer Sicht, dass die MR für die Hinzurechnung der handelsrechtlich geltend gemachten Steueraufwendungen im Wesentlichen die Nicht-Abzugsfähigkeit der eidgenössischen, kantonalen und kommunalen direkten Steuern juristischer Personen (insbesondere Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern sowie Kapitalsteuern) bedeuten (inkl. spezieller Gewinnsteuern wie der Grundstückgewinnsteuer und der Taxe Professionelle im Kanton Genf). Weiterhin steuerwirksam abzugsfähig sollten allerdings die Stempel- und Kausalabgaben sowie die kantonalen bzw. kommunalen Handänderungssteuern sein.

12.5.2.2. Interkantonale Steuerauscheidung

Die interkantonale Steuerauscheidung hat in der Schweiz eine lange Tradition und die anwendbaren Regeln basieren auf langjähriger Gerichtspraxis. Verschiedene Korrektornormen zeigen,⁴⁷⁴ dass sich die GloBE-Regeln auf das zwischenstaatliche Verhältnis fokussieren und damit das innerstaatliche Steuerrecht nicht (direkt) tangieren. Die einzelnen Bestimmungen in den MR äussern sich entsprechend nicht zur Allokation zwischen Stammhaus und Betriebsstätte innerhalb der Schweiz. Hierbei ist davon auszugehen, dass der Drittvergleich i.e.S. nicht Anwendung findet und die interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze anwendbar bleiben, insbesondere die quotenmässige Allokation im interkantonalen Verhältnis bleibt somit vorbehalten. Dies ist auch in der innerstaatlichen Umsetzungsgesetzgebung zu berücksichtigen bzw. explizit festzuhalten, um Rechtssicherheit zu schaffen.

⁴⁷³ Vgl. Begriffsdefinition « Net Taxes Expense» in Art. 10.1.1. MR.

⁴⁷⁴ Siehe dazu vorstehend in Abschn. 12.4.1.2(a) und Abschn. 12.4.2.4.

12.5.3. Kollisionen bei der Gewinnermittlung im Konzernverhältnis im Speziellen

12.5.3.1. Austauschrechtliches Verhältnis

(a) Verlustverrechnung

Verluste mindern bei allen Abschlüssen den massgebenden Erfolg. Wesentliche Unterschiede bestehen aber darin, wie mit der (steuerlichen) Möglichkeit einer zukünftigen Nutzung dieser Verlustvorträge umzugehen ist. Sind die in IAS 12.34-36 statuierten Voraussetzungen erfüllt, ist für noch nicht genutzte Verluste ein «deferred tax asset» zu bilden, welches in zukünftigen Perioden bei der Nutzung der entsprechenden Verluste abgeschrieben werden kann und in dieser Periode den Steueraufwand als «deferred tax expense» erhöht. Mit anderen Worten werden (voraussichtlich nutzbare) Verluste im IFRS-Abschluss buchhalterisch berücksichtigt. Dies im Gegensatz zum Abschluss nach OR in der Schweiz, wo die Verluste quasi ausserhalb der Bücher als potentielle Steueraufwandminderung mitschwimmen.

Es kann somit kaum verwundern, dass die Frage des Umgangs mit Verlustvorträgen in den MR keine Frage der steuerlichen Berechnungsgrundlage, sondern der Korrekturen für «deferred taxes» ist.⁴⁷⁵ Die kritische Frage ist nunmehr, wie Konzerne mit der Bildung von «deferred tax assets» für ungenutzte Verlustvorträge umgehen. Aus rein steuerlicher Sicht wäre es unter Umständen vorteilhafter, mit einer höheren Position in die GloBE-Ära einzutreten.⁴⁷⁶ Dies kann sodann dazu führen, dass die steuerliche Beurteilung (implizit) einen Einfluss auf die buchführungsrechtliche Beurteilung nehmen kann (sog. umgekehrte Massgeblichkeit⁴⁷⁷), was aber aus konzeptioneller Sicht nicht sein sollte. Daneben sollte in der innerstaatlichen Umsetzungsgesetzgebung geklärt sein, welche Rechte und Pflichten den Behörden bzw. den Unternehmen betreffend die Prüfung und Festsetzung der «deferred tax assets» vor Eintritt in die GloBE-Rules zukommen.

(b) Umstrukturierungen

Mangels eigenständiger Rechtsnormen zur bilanziellen Abbildung von Umstrukturierungen im OR ist von den allgemeinen Vorschriften gemäss Art. 957 ff. OR

⁴⁷⁵ Siehe dazu untenstehend in Abschn. 13.8.

⁴⁷⁶ Vgl. aber die Übergangsbestimmung in Art. 9.1.1. MR.

⁴⁷⁷ Siehe dazu Allgemein vorstehend in Abschn. 12.2.

auszugehen.⁴⁷⁸ Bei Umstrukturierungen werden regelmässig Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mittels Singular- oder Universalsukzession gegen eine Gegenleistung auf einen anderen Rechtsträger übertragen, sodass aus dessen Sicht ein Anschaffungsvorgang anzunehmen ist.⁴⁷⁹ So schlägt sich bspw. eine Fusion qua Universalsukzession unmittelbar in der Jahresbilanz des übernehmenden Rechtsträgers nieder.⁴⁸⁰

Aus Sicht der Rechnungslegung stellt sich vor allem die Frage, ob und in welcher Höhe die übernommenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in den Büchern der übernehmenden Gesellschaft zu erfassen sind.⁴⁸¹ Da der Wert der Gegenleistung (bspw. durch Ausrichtung von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten, die durch eine Kapitalerhöhung geschaffen wurden) nicht zwingend mit dem Aktivenüberschuss übereinstimmen muss, stellt sich ferner die Frage, wo und wie ein allfälliger Unterschiedsbetrag (Mehr- oder Minderwert) buchmässig zu berücksichtigen ist.⁴⁸² Konzerninterne Umstrukturierungen (insbesondere Fusionen) werden regelmässig ohne eine Kapitalerhöhung durchgeführt.⁴⁸³

Rechnungslegungstechnisch von Interesse sind dabei vor allem die zulässigen Arten der Erfassung eines allfälligen Mehrwertes (bspw. Fusionsgewinn) sowie die Behandlung (Erst- und Folgebewertung sowie Abschreibung) eines allfälligen Minderwertes (bspw. Fusionsverlust). Bei Vermögensübertragungen mit Gegen-

⁴⁷⁸ HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 327. Das Fusionsgesetz sieht bspw. lediglich vor, dass eine Zwischenbilanz erstellt werden muss, wenn der Bilanzstichtag bei Abschluss des Fusionsvertrags mehr als sechs Monate zurückliegt oder seit Abschluss der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage der an der Fusion beteiligten Gesellschaften eingetreten ist sowie gewisse Vereinfachungen bei der Erstellung des Zwischenabschlusses (Art. 11 FusG).

⁴⁷⁹ HÜTTSCHE TOBIAS, Art. 960a N 15 m.w.H., in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁸⁰ GLANZ STEPHAN, Sonderbilanzen nach FusG N 82, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁸¹ Erfolgt bspw. eine Fusion mit Kapitalerhöhung hat der übernehmende Rechtsträger die übernommenen Aktiven und Passiven zu Buchwerten gemäss Fusionsbilanz zu erfassen (HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 328).

⁴⁸² Weicht der übernommene Aktivenüberschuss zu Buchwerten vom Nennwert der ausgegebenen Beteiligungsrechte ab, kann buchmässig entweder ein Fusionsagio oder Fusionsdisagio entstehen (HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 328; HÜTTSCHE TOBIAS, Art. 960a N 19, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁸³ Zum Beispiel eine Mutter-Tochter-Fusion, Fusion unter Schwestergesellschaften oder eine Tochter-Mutter-Fusion (HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 329 ff.).

leistung liegt der Fokus aus Sicht der Rechnungslegung auf der Differenz zwischen dem Buchwert des übertragenen Vermögensteils und dem Wert der Gegenleistung sowie dem entsprechenden Ausweis derselben in der Erfolgsrechnung des übertragenden Rechtsträgers.⁴⁸⁴

IFRS sieht für Unternehmenszusammenschlüsse («business combinations») umfassende Regelungen vor.⁴⁸⁵ Um die Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit der Informationen zu verbessern, stellt IFRS 3 insbesondere Grundsätze und Vorschriften auf, wie der Erwerber

- die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen in seinem Abschluss ansetzt und bewertet;
- den beim Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert oder einen Gewinn aus einem Erwerb unter dem Marktwert ansetzt und bewertet.⁴⁸⁶

Als «Unternehmenszusammenschluss» gilt eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, durch das ein Erwerber die Beherrschung über einen oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt. Dabei kann der Erwerber die Beherrschung eines erworbenen Unternehmens auf verschiedene Arten erlangen, beispielsweise durch Übertragung von Aktiven, Eingehen von Schulden oder durch Ausgabe von Eigenkapitalanteilen.⁴⁸⁷ Für die Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nach IFRS ist ebenfalls entscheidend, ob die erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einen Geschäftsbetrieb⁴⁸⁸ darstellen.⁴⁸⁹ Jeder Unternehmenszusammenschluss ist nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren.⁴⁹⁰ Ist die Qualifikation als Geschäftsbetrieb zu verneinen, so ist die Transaktion als Erwerb von

⁴⁸⁴ Vgl. HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, 335.

⁴⁸⁵ IFRS 3.

⁴⁸⁶ IFRS 3.1(a) und (b).

⁴⁸⁷ IFRS 3.B5.

⁴⁸⁸ Ein Geschäftsbetrieb kennzeichnet sich durch zwei unabdingbare Elemente, namentlich Ressourceneinsätze und auf diese anzuwendende Verfahren. Damit eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten als Geschäftsbetrieb qualifiziert, muss diese mindestens einen Ressourceneinsatz und ein substantielles Verfahren umfassen, die zusammengenommen massgeblich zur Leistungserzeugung beitragen (IFRS 3.B8). Entscheidend für die Qualifikation als Geschäftsbetrieb ist, dass die integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten von einem Marktteilnehmer wie ein Geschäftsbetrieb geführt und geleitet werden kann. Nicht entscheidend ist, ob der Verkäufer die Gruppe als Geschäftsbetrieb geführt hat oder ob der Erwerber beabsichtigt, die zu tun (IFRS 3.B11).

⁴⁸⁹ IFRS 3.3.

⁴⁹⁰ IFRS 3.4.

Vermögenswerten zu bilanzieren.⁴⁹¹ In solchen Fällen hat der Erwerber die einzelnen erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Verbindlichkeiten zu identifizieren und anzusetzen. Die Anschaffungskosten der Gruppe sind den einzelnen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt auf Grundlage ihrer beizulegenden Zeitwerte zuzuordnen. Eine solche Transaktion oder ein solches Ereignis führt nicht zu einem Geschäfts- oder Firmenwert.⁴⁹²

Nach schweizerischem Gewinnsteuerrecht werden stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen, insbesondere bei Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden.⁴⁹³ Für Umstrukturierungen von zentraler Bedeutung ist, wie die zugrunde liegende Transaktion handelsrechtlich verbucht und abgebildet ist. So ist für Zwecke einer steuerneutralen Umstrukturierung insbesondere die Fortführung der bisher nicht versteuerten stillen Reserven in der Handelsbilanz des übernehmenden Rechtsträgers erforderlich (sog. umgekehrte Massgeblichkeit).⁴⁹⁴

Gemäss den MR gilt der Grundsatz, dass Gewinne oder Verluste aus der Veräusserung bzw. dem Erwerb von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten bei der Berechnung des GloBE Income oder Loss der veräussernden «constituent entity» miteinzubeziehen sind. Die übernehmende «constituent entity» hat ihr GloBE Income oder Loss nach Massgabe der Buchwerte («carrying values») der übernommenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu bestimmen. Die Buchwerte der übernommenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bestimmen sich nach jenem Rechnungslegungsstandard, der für die Erstellung des Konzernabschlusses der UPE herangezogen wurde.⁴⁹⁵ Von diesem Grundsatz allerdings ausgenommen ist die Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Rahmen einer GloBE-Umstrukturierung («GloBE-Reorganisation» gemäss Art. 6.3.2. MR). Zentral für diese Ausnahme ist daher das Vorliegen einer sogenannten «GloBE-Reorganisation».

⁴⁹¹ IFRS 3.3.

⁴⁹² IFRS 3.2(b) i.V.m. IFRS 3.B1.

⁴⁹³ Art. 61 Abs. 1 DBG.

⁴⁹⁴ ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 59 und 62, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁴⁹⁵ Art. 6.3.1. MR.

Der Begriff «GloBE-Reorganisation» bedeutet eine Umwandlung («transformation») oder Übertragung («transfer») von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, z.B. im Rahmen einer Fusion («merger»), Spaltung («demerger»), Liquidation oder einer ähnlichen Transaktion, bei der:

- (1) die Gegenleistung für die Übertragung ganz oder zu einem wesentlichen Teil («in whole or in significant part») aus Eigenkapitalanteilen («equity interests») besteht, die von der übernehmenden «constituent entity» oder einer mit ihr verbundenen Person ausgegeben werden, oder, im Falle einer Liquidation, aus Eigenkapitalanteilen des Zielunternehmens (oder, wenn keine Gegenleistung erbracht wird, soweit die Ausgabe eines Eigenkapitalanteils keine wirtschaftliche Bedeutung hätte);
- (2) der Gewinn oder Verlust aus der Transaktion bei der übertragenden «constituent entity» ganz oder teilweise steuerbefreit ist; und
- (3) wenn das Steuerrecht im Ansässigkeitsstaat der übernehmenden «constituent entity» verlangt, dass die übernehmende «constituent entity» für die Ermittlung ihres steuerbaren Gewinns nach Veräusserung oder Erwerb auf die (übernommenen) Gewinnsteuerwerte («tax basis in the assets») – adjustiert um nicht-qualifizierte Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf bzw. dem Erwerb – der übertragenden «constituent entity» abstellt.⁴⁹⁶

Beim ersten Tatbestandselement kann zwischen drei Unterkategorien differenziert werden: Erstens hat bei einer Reorganisation, soweit es sich nicht um eine Liquidation handelt, die Gegenleistung «ganz oder zu einem wesentlichen Teil» aus Eigenkapitalanteilen zu bestehen. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaften erhalten dabei Eigenkapitalanteile entweder direkt von der übernehmenden Gesellschaft oder einer dieser nahestehenden Person («equity interests issued by the acquiring constituent entity or by a person connected with the acquiring constituent entity»). Die zweite Unterkategorie bezieht sich auf den Tatbestand der Liquidation. In einem solchen Fall hat die Gegenleistung ganz oder zu einem wesentlichen Teil aus Eigenkapitalanteilen der Zielgesellschaft zu bestehen. Die dritte Unterkategorie erfasst Reorganisationen ohne eine Gegenleistung, soweit die Ausgabe von Eigenkapitalanteilen keine wirtschaftliche Bedeutung («no economic significance») hat.

⁴⁹⁶ Vgl. Begriffsdefinition «GloBE Reorganisation» in Art. 10.1.1. MR.

Die GloBE-Umstrukturierungsklausel findet, wie oben bereits erwähnt, allerdings keine Anwendung, wenn die übertragende «constituent entity» aus der Veräusserung bzw. dem Erwerb von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Rahmen einer GloBE-Umstrukturierung einen nicht-qualifizierten Gewinn bzw. Verlust erzielt.⁴⁹⁷ Ein solcher nicht-qualifizierter Gewinn oder Verlust ist der geringere der beiden Beträge, d.h. der Gewinn oder Verlust der übertragenden «constituent entity», der im Zusammenhang mit einer GloBE-Umstrukturierung entsteht und in ihrem Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig ist, oder der Gewinn oder Verlust gemäss den Financial Accounts, welcher im Zusammenhang mit der GloBE-Umstrukturierung entsteht.⁴⁹⁸

Es ist zu prüfen, in welchem Verhältnis die von Art. 3.2.1. lit. e i.V.m. Art. 6.3.2. MR konstituierten Tatbestandselemente einer GloBE-Reorganisation zu den in der Schweiz anerkannten steuerneutralen Umstrukturierungsvorgängen stehen. Es ist also zu fragen, ob sich eine Transaktion, welche für schweizerische Steuerzwecke als steuerneutrale Umstrukturierung qualifiziert, auch unter den Begriff der GloBE-Reorganisation subsumieren lässt. Damit für GloBE-Zwecke eine Qualifikation als Reorganisation überhaupt in Frage kommt, ist die Würdigung nach nationalem Steuerrecht entscheidend. So kann eine Transaktion nur dann als GloBE-Reorganisation eingestuft werden, wenn diese nach nationalem Recht als steuerneutraler Vorgang qualifiziert. Mithin stellen die MR keine eigenen Steuerneutralitätsvoraussetzungen auf, sondern verweisen auf die Würdigung nach nationalem Steuerrecht. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass eine Transaktion, welche für schweizerische Steuerzwecke nicht steuerneutral durchgeführt wird (oder durchgeführt werden möchte), auch nicht als GloBE-Reorganisation gelten kann.

Das zweite Element ist die Übernahme der Buchwerte, was von den schweizerischen Umstrukturierungsnormen regelmässig als konstitutiv für die Steuerneutralität einer Umstrukturierung angesehen wird (siehe dazu Art. 61 Abs. 1 DBG bzw. die Art. 24 Abs. 3 StHG nachgebildeten Normen).

Als drittes Element und potentiell massgebliche Diskrepanz zwischen einer Umstrukturierung i.S.d. schweizerischen Steuerrechts und einer GloBE-Reorganisation ist das Kriterium der Gegenleistung in Form von Eigenkapitalanteilen anzuführen. Nach schweizerischem Verständnis ist die zivilrechtliche Abwicklung für die steuerliche Würdigung allerdings nicht massgebend. Entscheidend sind die

⁴⁹⁷ Art. 6.3.3. MR.

⁴⁹⁸ Vgl. Begriffsdefinition «Non-qualifying Gain or Loss» in Art. 10.1.1. MR.

Ausgangslage und das Endresultat der Transaktion. Der gewinnsteuerliche Umstrukturierungsbegriff ist ergebnisorientiert und damit von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Durch das Abstellen auf eine spezifische Form der Gegenleistung entfalten die GloBE MR eine einschränkende Wirkung, sodass der Begriff der GloBE-Reorganisation tendenziell enger als der Begriff der Umstrukturierung i.S.d. schweizerischen Steuerrechts zu verstehen ist. Gerade aber mit dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann argumentiert werden, dass in den Fällen, in denen aus wirtschaftlicher Sicht keine Kapitalanteile ausgetauscht werden müssen, dies von der schweizerischen Konzeption auch nicht gefordert wird. Zu denken ist bspw. an Spaltungen, wo aufgrund einer wirtschaftlichen Kontinuität keine neuen Beteiligungsrechte ausgegeben werden.⁴⁹⁹ Ein analoges wirtschaftliches Argument gilt auch bei der Vermögensübertragung im Konzern, wo gewisse qualifizierende Vermögenswerte und Vermögenskomplexe innerhalb eines Konzerns steuerneutral übertragen werden können (Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG nachgebildete kantonale Normen). Mit der Voraussetzung des Vorhandenseins eines Konzerns hat der Gesetzgeber die wirtschaftliche Kontinuität quasi institutionalisiert. Eine Absicherung dieser wirtschaftlichen Kontinuität im Unternehmensverband erfolgt sodann über das Erfordernis der Einhaltung einer 5-jährigen Sperrfrist.

Gerade aber die potentielle Sperrfristverletzung wirft weitere Fragen auf, ob eine Nachbesteuerung auch eine Korrektur der entsprechenden GloBE-Berechnung und konsequenterweise der sich daraus ergebenden Konsequenzen nach sich zieht. Nach der hier vertretenen Auffassung ist, obschon steuerrechtlich eine Korrektur des entsprechenden Jahres erfolgt, auf die IFRS-Behandlung abzustellen. Dies führt aber dazu, dass die «Covered Taxes» im Jahr der Sperrfristverletzung erhöht werden, im IFRS-Abschluss aber ein korrespondierender Betrag im Erfolg fehlt. Soweit ersichtlich, gibt es dazu auch keine Korrektornorm in Art. 3.2. MR.

Alternativ wäre auch denkbar, dass Art. 61 Abs. 1 DBG bzw. die Art. 24 Abs. 3 StHG nachgebildeten Normen nicht unter die GloBE-Reorganisationsnormen subsumiert werden, sondern als Anwendung des in Art. 3.2.3. MR statuierten Wahlrechts, bei welchem für innerstaatliche Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen auch vom Fremdvergleichsgrundsatz abgewichen werden

⁴⁹⁹ Ein Beispiel ist eine Aufspaltung einer Immobiliengesellschaft, wo die beiden bestehenden Aktionäre je 50 % als Teilbetrieb übernehmen.

kann.⁵⁰⁰ Die Vermögensübertragung im Konzern hat funktional die Wirkung einer partiellen Zwischengewinneliminierung auf einzelnen ausgewählten Vermögenswerten.

Um Rechtssicherheit zu schaffen, sind diese Themen ebenfalls in der innerstaatlichen Umsetzungsgesetzgebung zu adressieren bzw. zu klären. Ein möglichst harmonisches Verständnis zwischen GloBE-Rules und den nationalen Umstrukturierungstatbeständen ist anzustreben.

12.5.3.2. Beteiligungsrechtliche Ebene

(a) Dividenden

Bei einer rein handelsrechtlichen Betrachtungsweise stellen Dividenden bei der dividendenzahlenden Gesellschaft keinen erfolgswirksamen Aufwand dar. Indes stellen Dividenden bei der dividendenempfangenden Gesellschaft einen Finanzertrag dar.⁵⁰¹ So legt IFRS 9 die Rechnungslegungsgrundsätze für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten fest.⁵⁰² Der Standard ist grundsätzlich auf sämtliche Finanzinstrumente anwendbar, nicht aber auf Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (Bilanzierung gemäss IFRS 10, IAS 27 oder IAS 28).⁵⁰³

Der Begriff «finanzieller Vermögenswert» umfasst insbesondere ein als Aktivum gehaltenes Eigenkapitalinstrument (bspw. Aktien) eines anderen Unternehmens.⁵⁰⁴ In Bezug auf Dividenden relevant ist, dass IFRS 9 vor allem auf Eigenkapitalinstrumente ohne Kontrolle, mit gemeinschaftlicher Kontrolle oder mit massgeblichem Einfluss (d.h. in der Regel unter 20 %) anwendbar ist.⁵⁰⁵ Ein Unternehmen hat nach IFRS 9.5.1.1 beim erstmaligen Ansatz einen finanziellen Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Ein Gewinn oder Verlust aus einem finanziellen Vermögenswert, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist erfolgswirksam zu erfassen, ausser wenn es sich bspw. um eine

⁵⁰⁰ Siehe dazu vorstehen Abschn. 12.4.1.2(a)

⁵⁰¹ Art. 959 Abs. 2 Abschn.7 bzw. Abs. 3 Abschn.4 OR; LIPP LORENZ, Art. 595b N 36, in: Roberto Vito/Trüb Hans Rudolf (Hrsg.), CHK-OR Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013.

⁵⁰² IFRS 9.1.1.

⁵⁰³ IFRS 9.2.1(a); vgl. PURTSCHER VICTOR, Bewertung von Beteiligungen nach IFRS 9, IRZ 2017, 509ff., 509.

⁵⁰⁴ IAS 32.11; HARTENBERGER HEIKE, § 3 N 42, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020. Ein Eigenkapitalinstrument ist ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet (IAS 32.11).

⁵⁰⁵ PURTSCHER VICTOR, Bewertung von Beteiligungen nach IFRS 9, IRZ 2017, 509 ff., 509.

Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument handelt und das Unternehmen die Wahl getroffen hat, Gewinne und Verluste aus dieser Investition im OCI zu erfassen.⁵⁰⁶ Dividenden sind gemäss IFRS 9.5.7.1A nur dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn

- der Rechtsanspruch des Unternehmens auf Zahlung der Dividende besteht,
- dem Unternehmen der mit der Dividende verbundene wirtschaftliche Nutzen wahrscheinlich zufließen wird und
- die Höhe der Dividende verlässlich bewertet werden kann.

Dividenden eines Tochterunternehmens, eines Gemeinschaftsunternehmens oder eines assoziierten Unternehmens werden im Einzelabschluss des Unternehmens im Gewinn oder Verlust erfasst, wenn dem Unternehmen der Rechtsanspruch auf die Dividende entsteht und damit regelmässig erst mit dem Beschluss der Generalversammlung bilanziert wird.⁵⁰⁷ Werden die Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode bilanziert, werden Dividenden (erfolgsneutral) als Verminderung des Buchwerts des Anteils erfasst.⁵⁰⁸

Zur Milderung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung sieht das schweizerische Unternehmenssteuerrecht bekanntlich das Instrument des Beteiligungsabzuges vor. Die daraus allenfalls resultierende Ermässigung findet ausserhalb der Handelsbilanz statt. Der Beteiligungsabzug ermässigt die Gewinnsteuer einer juristischen Person im Verhältnis des Nettoertrages aus den (qualifizierten) Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn.⁵⁰⁹ Ein qualifiziertes Beteiligungsrecht liegt vor, wenn die Gesellschaft zu mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder zu mindestens 10 % am Gewinn und an den

⁵⁰⁶ IFRS 9.5.7.1(b). Beim erstmaligen Ansatz kann ein Unternehmen unwiderruflich die Wahl treffen, bei der Folgebewertung die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument, das weder zu Handelszwecken gehalten wird noch eine bedingte Gegenleistung, die von einem Erwerber im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (IFRS 3) angesetzt wird, darstellt, im OCI zu erfassen (IFRS 9.5.7.5). Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Beteiligung werden daher im OCI ohne Umgliederung in den Gewinn oder Verlust erfasst (soweit die unwiderrufliche Fair-Value-Option in Anspruch genommen wird).

⁵⁰⁷ IAS 27.12.

⁵⁰⁸ IAS 27.12 i.V.m. IAS 28.10.

⁵⁰⁹ Art. 69 DBG.

Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist oder wenn sie Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hält.⁵¹⁰ Der Nettoertrag aus Beteiligungsrechten entspricht dem Ertrag dieser Beteiligung (Bruttoertrag) abzgl. des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes und eines Beitrages von 5 % zur Deckung des Verwaltungsaufwandes. Der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwandes bleibt vorbehalten.⁵¹¹

Um zum GloBE Income oder Loss der «constituent entity» zu gelangen, sind vom Financial Accounting Net Income oder Loss bestimmte Gewinnausschüttungen herauszurechnen («excluded dividends» gemäss Art. 3.2.1. lit. b MR). Damit angesprochen werden empfangene bzw. erfasste Dividenden oder andere Gewinnausschüttungen auf Grundlage einer Beteiligung («ownership interest»)⁵¹² Damit gemeint sind Anteile am Eigenkapital («equity interest») an einem anderen Rechtsträger («entity»), die dem Anteilseigner das Recht auf Beteiligung am Gewinn, dem Kapital oder den Reserven gewähren. Das Recht auf Beteiligung am Gewinn, dem Kapital oder den Reserven bezieht sich ebenso auf den Gewinn, das Kapital oder die Reserven von Betriebsstätten des betreffenden Rechtsträgers. Dies gilt insoweit, als dass das Betriebsstätteergebnis im Jahresabschluss des betreffenden Rechtsträgers inkludiert ist.⁵¹³ Von der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage allerdings nicht herauszurechnen sind Dividenden bzw. andere Gewinnausschüttungen:⁵¹⁴

- aus Portfoliobeteiligungen mit einer kurzen Haltedauer («short-term portfolio shareholdings»).
- aus Beteiligungen («ownership interests») an Investmentvehikeln («investment entities»), die vom Geltungsbereich der «Taxable Distribution Method Election» (Art. 7.6. MR) erfasst sind.

Der Begriff der Portfoliobeteiligung kennzeichnet sich durch zwei Merkmale aus: Erstens muss der Anteil von der MNE-Gruppe gehalten werden. Zweitens beträgt

⁵¹⁰ Art. 69 lit. a bis c DBG.

⁵¹¹ Art. 70 Abs. 1 DBG

⁵¹² Vgl. Begriffsdefinition «Excluded Dividends» in Art. 10.1.1. MR.

⁵¹³ Vgl. Begriffsdefinition «Ownership Interest» in Art. 10.1.1. MR.

⁵¹⁴ Vgl. Begriffsdefinition «Excluded Dividends» in Art. 10.1.1. MR.

das Beteiligungsausmass im Zeitpunkt der Ausschüttung bzw. Veräusserung weniger als 10 % am Gewinn, Kapital, Reserven oder der Stimmrechte.⁵¹⁵ Eine kurze Haltedauer liegt vor, wenn die Portfoliobeteiligung wirtschaftlich von der die Dividenden empfangenden «constituent entity», im Zeitpunkt der Ausschüttung, weniger als 1 Jahr gehalten wurde.⁵¹⁶ Wie oben bereits gezeigt wurde, werden nach IFRS Dividenden aus Eigenkapitalinstrumenten mit einer Beteiligung von weniger als 20 % erfolgswirksam erfasst. Portfoliobeteiligungen im Sinne von Art. 3.2.1. lit. b MR dürften in den Büchern typischerweise nach IFRS 9 bilanziert worden sein. Damit wären auch die Dividenden aufgrund einer erfolgswirksamen Erfassung bereits im Financial Accounting Net Income oder Loss enthalten.

Gemäss OECD kommen in zahlreichen Rechtsordnungen nicht sämtliche Dividenden in den Genuss einer privilegierten Besteuerung. Regelmässig ist die Inanspruchnahme eines privilegierten Besteuerungsregimes (direkte oder indirekte Freistellung) an bestimmte Kriterien gekoppelt, wie bspw. an eine prozentuelle Mindestbeteiligung oder eine gewisse Haltedauer. Zudem ist die Vereinnahmung von Dividenden und der Kauf und Verkauf von Wertpapieren zentraler Bestandteil eines Geschäftsmodells in der Finanzindustrie. Würden also (Portfolio-)Dividenden aus einer solchen Geschäftstätigkeit vom GloBE Income oder Loss ausgenommen werden, wären konsequenterweise auch die in Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung verbundenen Aufwendungen herauszurechnen. Zur Allokation dieser Aufwendungen wären sodann eigenständige Vorschriften erforderlich. Die Definition von Portfoliobeteiligungen anhand der Mindestbeteiligung von 10 % führt nach Auffassung der OECD zu einer Vereinfachung. Diese Vereinfachung besteht darin, dass die Notwendigkeit der Elimination von darauf entfallenden Steuern und Aufwendungen entfällt. Gestützt auf die Argumente der (Rechts-)Sicherheit, Kohärenz und Klarheit sieht die OECD die Festlegung einer solchen Mindestbeteiligung als einfachste Lösung zur Begegnung dieser Herausforderungen an. Ferner steht die Festlegung einer solchen Schwelle im Einklang mit den GloBE-Zielen. Es ist jedoch festzustellen, dass nach den MR eine Portfoliobeteiligung mit einer kurzen Haltedauer («short-term portfolio shareholding») nur dann vorliegt, wenn das Beteiligungsausmass weniger als 10 % beträgt und die Haltedauer 1 Jahr nicht übersteigt. Daraus kann gefolgert werden, dass Dividenden aus Portfoliobeteiligungen, die länger als 1 Jahr gehalten wer-

⁵¹⁵ Vgl. Begriffsdefinition «Portfolio Shareholding» in Art. 10.1.1. MR. Die Festlegung dieser Mindestbeteiligung von 10 % basiert wohl auf einer Befragung zahlreicher Mitgliedsstaaten des «Inclusive Frameworks on BEPS» (vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 183 ff.).

⁵¹⁶ Vgl. Begriffsdefinition «Short-term Portfolio Shareholding» in Art. 10.1.1. MR.

den, als herauszurechnende Dividenden gelten. Wie die zuvor erwähnten Hintergründe der OECD zeigen, werden Portfoliodividenden in zahlreichen Ländern allerdings voll besteuert. Wird gemäss Wortlaut kumulativ auf das Beteiligungsausmass und die Haltedauer abgestellt, wären Portfoliodividenden mit einer Haltedauer von mehr als 1 Jahr wohl (bei erfolgswirksamer Erfassung) vom Financial Accounting Net Income oder Loss herauszurechnen. Die darauf entfallenden Steuern finden grundsätzlich Eingang in die «covered taxes».⁵¹⁷ In diesem Punkt besteht auch ein Unterschied zum Richtlinienentwurf der EU-Kommission vom 22. Dezember 2021. Nach diesem wird für die Bestimmung einer Portfoliobeteiligung lediglich auf das Beteiligungsausmass von weniger als 10 % abgestellt. Demnach ist irrelevant, ob die Beteiligung im Zeitpunkt der Ausschüttung weniger als 1 Jahr gehalten wurde.⁵¹⁸ Auch Art. 3.2.1. lit. c MR sieht eine Herausrechnung bestimmter Kapitalgewinne in Zusammenhang mit Beteiligungen vor (siehe direkt nachfolgender Abschn.). Nicht anwendbar ist die soeben genannte Bestimmung auf Kapitalgewinne in Zusammenhang mit Portfoliobeteiligungen. D.h. auch für Art. 3.2.1. lit. c MR ist die Haltedauer unerheblich.

Zusammenfassend sind für die Ermittlung des GloBE Income oder Loss der «constituent entity» die unter GloBE als «excluded dividends» qualifizierenden Gewinnausschüttungen vom Financial Accounting Net Income oder Loss herauszurechnen. Diese Exklusion stellt insoweit eine Besserstellung gegenüber der schweizerischen Rechtslage dar, als dass der Beteiligungsabzug zu keiner vollumfänglichen Gewinnsteuerbefreiung von qualifizierten Dividenden führt. Während unter GloBE die Bruttobeteiligungserträge exkludiert werden, reduzieren der anteilige Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand (regelmässig) die Ermässigung der schweizerischen Gewinnsteuer. Dieser – aus der Systematik des Beteiligungsabzugs resultierende – nicht-abzugsfähige Anteil wird für Zwecke der Ermittlung der GloBE-ETR im Zähler, d.h. den «Covered Taxes», berücksichtigt, obschon im Nenner eine Abrechnung der nach den GloBE-Mustervorschriften qualifizierenden (Brutto-)Beteiligungserträge zu erfolgen hat. Somit würde der Zähler um die auf den nicht-abzugsfähigen Finanzierungs- und Verwaltungsaufwänden entfallende Gewinnsteuer zu hoch ausfallen.

⁵¹⁷ Bei der Ermittlung der «adjusted covered taxes» sind gewissen Anpassungen der «covered taxes» erforderlich. So etwa gewisse Reduktionen wie der Steueraufwand betreffend Einkünfte, die nicht Teil des GloBE Income or Loss-Berechnung sind (Art. 4.1.3. MR). Zum Ganzen vgl. 13.4

⁵¹⁸ Vgl. Europäische Kommission, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, 22. Dezember 2021, Art. 15 lit. b Abschn.1. Gemäss Wortlaut heisst es «[...] irrespective of whether the constituent entity owns the legal ownership of such portfolio, for less than one year at the date of the distribution».

Damit wird das Risiko einer potenziellen GloBE-Steuerbelastung nicht vollständig beseitigt. Aufgrund der fehlenden Kongruenz zwischen der Abrechnung von der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage und dem auf Grund der Systematik des Beteiligungsabzugs resultierenden Einfluss auf die «Covered Taxes» fällt die GloBE-ETR zu Ungunsten der betroffenen MNE verhältnismässig zu tief aus.

(b) Kapitalgewinne oder -verluste in Zusammenhang mit Beteiligungen

Handelsrechtlich gesehen sind Kapitalgewinne und -verluste in Zusammenhang mit Beteiligungen regelmässig erfolgswirksam zu erfassen.

Zum steuerlich relevanten Ertrag aus Beteiligungen gehören auch Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen.⁵¹⁹ Kapitalgewinne werden bei Berechnung des Beteiligungsabzugs nur berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gesteuerungskosten übersteigt und wenn die veräusserte Beteiligung mind. 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mind. 10 % des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.⁵²⁰ Nach diesem Verständnis entsteht ein Gewinn aus einer Veräusserung nur dann, wenn eine qualifizierte Beteiligung entgeltlich ausscheidet und der Veräusserungserlös die Gesteuerungskosten übersteigt.⁵²¹

Bestimmte Kapitalgewinne oder -verluste («excluded equity gain or loss» gemäss Art. 3.2.1. lit. c MR) sind vom Financial Accounting Net Income oder Loss zu exkludieren, um zum GloBE Income oder Loss zu gelangen. Als Kapitalgewinne oder -verluste im Sinne der GloBE-MR gelten jene Gewinne bzw. Verluste, die im «Financial Accounting Net Income or Loss» einer «constituent entity» erfasst wurden und auf folgende Ereignisse zurückzuführen sind. Erstens (i) Gewinne und Verluste aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes einer Beteiligung («ownership interest») mit Ausnahme von Portfoliobeteiligungen («portfolio shareholdings»)⁵²² Nach internationalen Rechnungslegungsstandards werden einige

⁵¹⁹ Art. 70 Abs. 1 DBG.

⁵²⁰ Art. 70 Abs. 4 DBG. Hingegen werden Aufwertungen bis zu den Gesteuerungskosten von Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 70 Abs. 4 lit. b erfasst (ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN, Art. 70 N 36, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017), Art. 70 Abs. 4 DBG.

⁵²¹ ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN, Art. 70 N 21, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

⁵²² Vgl. Begriffsdefinition «Excluded Equity Gain or Loss» in Art. 10.1.1. MR. Zum Begriff «ownership interest» und «portfolio shareholding» vgl. Abschn. 12.5.3.2(a).

Beteiligungen (regelmässig unter 20 %) zum beizulegenden Zeitwert bilanziert, d.h. also als reine Finanzinstrumente. Bei der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert wird die Beteiligung in der Regel neu bewertet und Wertänderungen werden entweder im Gewinn bzw. Verlust oder im sonstigen Ergebnis (OCI) ausgewiesen.⁵²³ Diese Gewinne und Verluste sollten aus der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage rausgerechnet werden, sofern und soweit diese nicht ins OCI gebucht wurden.⁵²⁴ Zweitens (ii) Gewinne oder Verluste in Bezug auf eine Beteiligung, die nach der Equity-Methode bilanziert wird. Bei der Anwendung der Equity-Methode werden Dividenden einer Tochter als Verminderung des Buchwertes der Anteile erfasst.⁵²⁵ Dennoch sind diese Erträge eher mit Dividenden-erträgen als mit konsolidierten Erträgen vergleichbar, da der in den Erträgen des Anteilseigners enthaltene Betrag den Nettoertrag der gesamten Investition auf aggregierter Basis darstellt. Folglich schliesst Art. 3.2.1. lit. c MR im Allgemeinen sowohl Erträge als auch Verluste, die einer Beteiligung an einem Unternehmen zurechenbar sind, das von der MNE nach der Equity-Methode bilanziert wird, vom Ergebnis des Anteilseigners aus.⁵²⁶ Drittens (iii) Gewinne und Verluste aus

⁵²³ Finanzinvestitionen in Beteiligungen (d.h. Eigenkapitalinstrumente mit einer Beteiligungsausmass von regelmässig weniger als 20 %) werden nach IFRS 9.5.1.1 beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Wird die Fair-Value-Option (IFRS 9.4.1.4 i.V.m. 9.5.7.5) unwiderruflich angewendet, sind Gewinne und Verluste aus dieser Investition im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Stellt das Financial Accounting Net Income oder Loss nach Massgabe von IFRS die Ausgangslage für die Bestimmung des GloBE Income oder Loss dar, so werden Portfoliobeteiligungen im Sinne der MR (d.h. Beteiligungsausmass von weniger als 10 %) in den Büchern der «constituent entity» wohl erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bewertet. Änderungen des beizulegenden Zeitwertes werden damit im sonstigen Ergebnis erfasst (IFRS 9.5.7.5) und sind damit nicht im Financial Accounting Net Income oder Loss erfasst.

⁵²⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 197.

⁵²⁵ IAS 27.12. Weil zuvor der Gewinn praktisch den Gewinnreserven zugeführt wurde, also den «at equity»-Wert erhöht hat. Ziel der Bestimmung ist, dass der equity-Wert «meinen» Anteil am Eigenkapital des Unternehmens widerspiegelt. Bei der Equity-Methode werden die Anteile (an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen) zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt. In der Folge wird dieser Ansatz um etwaige Veränderungen beim Anteil des Eigentümers am Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens angepasst. Der Gewinn und Verlust des Eigentümers schliesst dessen Anteil am Gewinn oder Verlust des Beteiligungsunternehmens ein und das sonstige Gesamtergebnis des Eigentümers schliesst dessen Anteil am sonstigen Gesamtergebnis des Beteiligungsunternehmens ein (IAS 28.3).

⁵²⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 187 f. Vom Beteiligungsunternehmen empfangende Ausschüttungen vermindern den Buchwert der Anteile (IAS 28.10) und fliessen nicht in den Gewinn oder Verlust des Eigentümers ein (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 186). Steuerrechtlich hingegen wird der Gewinn oder Verlust aufgrund einer solcher Beteiligung nicht dem Eigentümer hinzugerechnet (soweit keine CFC-Regeln greifen). Gemäss der Equity-Methode wird allerdings der Anteil des Eigentümers am Gewinn oder Verlust des Beteiligungsunternehmens in dessen Gewinn oder Verlust ausgewiesen. Dieses Einkommen ist vergleichbar mit einer Dividende. Daher wird dieser Anteil am Gewinn und Verlust wohl wie eine Dividende i.S.v. Art. 3.2.1 lit. b MR behandelt und ist vom Financial Accounting Net

der Veräusserung («disposition») von Beteiligungen, mit Ausnahme der Veräusserung einer Portfoliobeteiligung.⁵²⁷

Die MR unterstellen für Zwecke des Herausrechnens bestimmter Dividenden bzw. Kapitalgewinne oder-verluste eine einheitliche Definition der Begriffe der Beteiligung («ownership interest») bzw. der Portfoliobeteiligung («portfolio shareholding»). Im Gegensatz zu Art. 3.2.1. lit. a MR (Nicht-Berücksichtigung bestimmter Dividenden) ist die Haltedauer für lit. b derselben Bestimmung allerdings nicht relevant. So sind Kapitalgewinne oder -verluste in Zusammenhang mit Portfoliobeteiligungen ungeachtet der Haltedauer in der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage zu belassen.

Relevant für einen Vergleich zum schweizerischen Gewinnsteuerrecht ist insbesondere die Herausrechnung der Gewinne und Verluste infolge Veräusserung einer Beteiligung vom Financial Accounting Net Income oder Loss, soweit es sich nicht um eine Portfoliobeteiligung handelt. Analog wie bei den Dividenden stellt diese Ausnahme insoweit eine Besserstellung gegenüber der schweizerischen Rechtslage dar, als dass der Beteiligungsabzug zu keiner vollumfänglichen Gewinnsteuerbefreiung von qualifizierten Kapitalgewinnen auf Beteiligungen führt. Während unter GloBE ein Bruttogewinn vom Financial Account Net Income oder Loss herausgerechnet wird, reduzieren der anteilige Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand (regelmässig) die Ermässigung der schweizerischen Gewinnsteuer. Die in Abschn. 12.5.3.2(a) formulierten Folgerungen gelten hier – auf derselben Systematik des Beteiligungsabzugs – auch sinngemäss für Kapitalgewinne.

(c) Teilwertabschreibungen

Nach OR muss der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt

Income oder Loss herauszurechnen, da dieser bereits im Gewinn oder Verlust berücksichtigt wurde (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14. Oktober 2020, Rz. 187 f.).

⁵²⁷ Vgl. Begriffsdefinition «Excluded Equity Gain or Loss» in Art. 10.1.1. MR.

oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden.⁵²⁸ Da Beteiligungen⁵²⁹ keinem nutzungs- oder altersbedingten Wertverlust unterliegen, sind für Zwecke der Folgebewertung auch keine planmässigen Abschreibungen möglich.⁵³⁰ Vielmehr sind bei Beteiligungen insoweit Wertberichtigungen zu berücksichtigen, als dass «anderweitige Wertverluste»⁵³¹ festgestellt werden.⁵³² Analog werden Beteiligungen nach IFRS nicht planmässig abgeschrieben. Das Unternehmen hat zu bestimmen, ob objektive Hinweise auf eine Wertminderung der Nettoinvestition in das assoziierte Unternehmen vorliegen.⁵³³

Nach schweizerischem Gewinnsteuerrecht können Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen trotz Existenz des Beteiligungsabzuges – zumindest temporär – steuerwirksam vorgenommen werden. Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von qualifizierten Beteiligungen werden aber dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.⁵³⁴ Aufgrund der Tatsache, dass Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen nur im Umfang der positiven Differenz zwischen Veräusserungserlös und Gestehungskosten als qualifizierender Beteiligungsertrag gelten, werden steuerwirksame Abschreibungen spätestens im Zeitpunkt der Veräusserung steuerlich wieder rückgängig gemacht. Mithin wird die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert (wiedereingebrachte Abschreibungen) voll besteuert.⁵³⁵

⁵²⁸ Art. 960d Abs. 3 OR.

⁵²⁹ Als Beteiligungen gelten Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens, die langfristig gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Dieser wird vermutet, wenn die Anteile mindestens 20 % der Stimmrechte gewähren (Art. 960d Abs. 3 OR).

⁵³⁰ LOSER SILVAN, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen gemäss Art. 725c OR, Expert Focus 2021, 324 ff., 329; KUHN STEPHAN/DUBACH SARAH, Art. 62 N 26, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

⁵³¹ Art. 960a Abs. 3 OR.

⁵³² HÜTTCHE TOBIAS, Art. 960a N 141, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019.

⁵³³ IAS 28.40.

⁵³⁴ Art. 62 Abs. 4 DBG; vgl. auch BGer vom 18. September 2013, 2C_309/2013, E. 3.

⁵³⁵ KUHN STEPHAN/DUBACH SARAH, Art. 62 N 30, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), BSK Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017.

Nach IAS 28 ist die Equity-Methode für die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und von Gemeinschaftsunternehmen anzuwenden.⁵³⁶ Die Equity-Methode ist auch im Einzelabschluss für die Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen als Alternative zur Bilanzierung der Anteile zu Anschaffungskosten oder nach IFRS 9 anwendbar.⁵³⁷ Portfoliobeteiligungen im Sinne der GloBE MR werden daher regelmässig zum beizulegenden Zeitwert im Konzernabschluss bilanziert.⁵³⁸

Mit Bezug auf Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die im konsolidierten Jahresabschluss («consolidated financial statements») zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden oder allfälligen Wertminderungen unterliegen («Impairment-Accounting»), hat die «filing constituent entity» das Wahlrecht, Gewinne und Verluste für Zwecke der Ermittlung ihres GloBE-Ergebnisses nach Massgabe des Realisationsprinzips zu ermitteln.⁵³⁹ Interessant ist hier der Hinweis, dass die konsolidierten Bücher trotz der Fokussierung auf den Einzelabschluss partiell von den MR zur Anwendung gelangen.

Im Unterschied zu GloBE mindert eine Abschreibung einer Beteiligung bis zur Veräusserung derselben den Reingewinn des Steuersubjektes. Nach GloBE sind Kapitalgewinne und -verluste vom GloBE-Ergebnis herauszurechnen. Bei Geltendmachung des Wahlrechtes nach Art. 3.2.5. MR können ebenso Gewinne und Verluste im Zusammenhang mit dem Impairment-Accounting von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten vom GloBE-Ergebnis exkludiert werden. Ein allfälliger Kapitalgewinn ist vollumfänglich vom GloBE-Ergebnis zu eliminieren. Nach schweizerischem Steuerrecht berechnen steuerlich geltend gemachte Abschreibungen auf Beteiligungen⁵⁴⁰ nicht zum Beteiligungsabzug.⁵⁴¹ Für Zwecke der Gewinnsteuer werden diese Abschreibungen wiedereingebracht. Im Unterschied zu GloBE erfolgt nach schweizerischem Steuerrecht keine vollumfängliche

⁵³⁶ IAS 28.2. Die Equity-Methode ist auch im Einzelabschluss für die Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen als Alternative zur Bilanzierung der Anteile zu Anschaffungskosten oder nach IFRS 9 anwendbar (IAS 27.10; vgl. HAYN BENITA, § 36 N 6, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020). Von zentraler Bedeutung ist das Vorliegen eines massgeblichen Einflusses: Dieser liegt dann vor, wenn ein Unternehmen direkt oder indirekt 20 % oder mehr der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen hält.

⁵³⁷ IAS 28.14. IAS 28.5 IFRS 9 findet keine Anwendung auf Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (IAS 28.14).

⁵³⁸ Vgl. Abschn. 12.5.3.2(a)

⁵³⁹ Art. 3.2.5. MR. Zum Ganzen vgl. Abschn. 12.4.2.2

⁵⁴⁰ Art. 62 Abs. 4 DBG.

⁵⁴¹ Art. 70 Abs. 3 DBG.

Befreiung von Kapitalgewinnen, d.h. der Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand und allfällige (wiedereingebrachte) Abschreibungen reduzieren die Ermässigung der Gewinnsteuer.

13. Ermittlung der «Adjusted Covered Taxes»

13.1. Erfasste Steuern – Grundregel

Die Covered Taxes werden in Art. 4.2.1. MR definiert. Vorbehalten bleiben jedenfalls die explizit ausgenommenen Steuern in Art. 4.2.2. MR, d.h. eine Steuer kann unter Art. 4.2.1. MR fallen und dennoch nicht als Covered Tax gelten, wenn sie von Art. 4.2.2. MR erfasst wird.

Unter die erfassten Steuern fallen grundsätzlich:⁵⁴²

- Lit. a: Steuern, die als solche verbucht werden (inkl. «CFC Steuern»⁵⁴³). Es muss sich zwingend um Steuern im Zusammenhang mit dem Einkommen bzw. dem Gewinn einer Entität handeln. Darunter ist sicherlich die Schweizer Gewinnsteuer zu subsumieren, sowohl auf Bund-, Kantons-, als auch Gemeindeebene. Dazu zählt sicherlich aber auch die Grundstückgewinnsteuer in monistischen Kantonen. Systematisch sind auch die Kirchensteuern mitumfasst.⁵⁴⁴
- Lit. b: Steuern auf ausgeschütteten Gewinnen, fiktiven Ausschüttungen und nicht geschäftsmässigen Ausgaben, sofern diese Steuern unter einem speziellen Steuersystem erhoben werden – sog. «Eligible Distribution Tax System», wobei hier auf das Gewinnsteuersystem Estlands abgezielt wird, das die Gewinnsteuer erst im Zuge der Ausschüttung erhebt, vereinfacht gesagt. Entsprechend ist diese Bestimmung für die Schweiz nicht von Bedeutung – zumindest für die Berechnung der Effective Tax Rate in der Schweiz.⁵⁴⁵

⁵⁴² Vgl. die Aufzählung in Art. 4.2.1. MR.

⁵⁴³ Die fallen wohl unter die Formulierung «Taxes [...] with respect to [...] is share of the income or profits of a Constituent Entity in which it owns and Ownership Interest». Die Schweiz kennt selbstredend keine CFC-Regeln und darum sind auch keine solche CFC-Steuern zu berücksichtigen.

⁵⁴⁴ Vgl. jedoch die Begriffsdefinition «General Government» bzw. «Tax» in Art. 10.1.1 MR.

⁵⁴⁵ Vgl. Begriffsdefinition «Eligible Distribution Tax System» in Art. 10.1.1. MR.

- Lit. c: Steuern, die anstelle von allgemein anerkannten Gewinnsteuern erhoben werden. In der Schweiz zählen u.E. hierzu die kantonalen Mindeststeuern. So erhebt bspw. der Kanton St. Gallen eine Mindeststeuer im Umfang von CHF 250 pro Jahr.⁵⁴⁶ Dazu zählen sollte nach unserem Dafürhalten aber auch die Genfer «Taxe professionnelle», die ebenfalls auf unternehmerischen Aktivitäten erhoben wird.⁵⁴⁷
- Lit. d: Steuern, die basierend auf den aufgelaufenen Gewinnen oder dem Eigenkapital erhoben werden, inkl. Steuern, die sowohl auf Einkommen als auch Eigenkapital basieren. Hierzu zählen sicherlich die Kapitalsteuern in der Schweiz.⁵⁴⁸ Darunter fallen wohl auch die kantonalen Liegenschaftssteuern. Es handelt sich zwar nicht um Steuern auf dem Eigenkapital, aber zumindest auf dem Kapital.

Die Verrechnungssteuer auf Dividenden, die von der steuerpflichtigen Person bezahlt wird, fällt nicht unter diese Fallkategorien und gilt somit nicht als Covered Taxes.

Um Rechtssicherheit zu schaffen, empfiehlt es sich, die erfassten Steuern in der innerstaatlichen Gesetzgebung explizit aufzuführen und mit einer dynamischen Bestimmung zu verknüpfen, wonach auch künftige, ähnliche Steuern darunter fallen. Auch das Legalitätsprinzip verlangt eine möglichst klare Darstellung der Bemessung der Steuer, wozu bei der Ausgestaltung der QDMTT eben auch zählt, welche Steuern als Covered Taxes gelten.

13.2. Ausgenommene Steuern

Von der soeben dargestellten Grundregel macht die OECD einzelne Ausnahmen. Und zwar gelten nach Art. 4.2.2. MR die folgenden Positionen nicht als Covered Taxes:

- Lit. a: Die Steuern, die aufgrund einer Qualified IIR erhoben werden.
- Lit. b: Die Steuern, die aufgrund einer QDMTT erhoben werden.

⁵⁴⁶ Vgl. Art. 99bis StG-SH.

⁵⁴⁷ Vgl. Art. 301 ff. LCP.

⁵⁴⁸ Vgl. Art. 29 f. StHG.

- Lit. c: Die Steuer, die aufgrund einer Qualified UTPR erhoben wird.
- Lit. d: Steuern, die unter einem «Disqualified Refundable Imputation Tax» System erhoben werden.
- Lit. e: Steuern, die von Versicherungsunternehmen auf den Policen an ihre Versicherten gezahlt werden. Hierzu zählen sicherlich der Versicherungsstempel nach Art. 21 ff. StG und die Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen nach Art. 7 ff. VStG.

13.3. Zuteilung der Covered Taxes

Für die Zuteilung der Covered Taxes auf verschiedene Entitäten ist auf Art. 4.3. MR zu verweisen.

13.4. Berechnung der Adjusted Covered Taxes

Wie dargestellt worden ist, wird für die Berechnung der QDMTT entscheidend sein, wie hoch die Steuerbelastung in der Schweiz ist. Hierfür ist der effektive Steuersatz relevant («**Effective Tax Rate**»). Die Effective Tax Rate entspricht der Summe der Adjusted Covered Taxes im Verhältnis zu dem Net GloBE Income of the Jurisdiction. Entsprechend zentral ist die Frage nach der Berechnung der Adjusted Covered Taxes.

Ausgangspunkt hierzu ist der Steueraufwand gemäss dem «Financial Accounting Net Income or Loss», wobei nur die «Covered Taxes» darunter fallen.⁵⁴⁹ Was und in welcher Form somit als Steueraufwand verbucht werden kann bzw. muss, hängt vom anwendbaren Rechnungslegungsstandard ab und von der Frage, ob etwas als Steueraufwand verbucht worden ist – entsprechend ist die Verbuchung des Steueraufwands in einem ersten Schritt auch für die Berechnung der QDMTT im Sinne einer buchhalterischen Massgeblichkeit ausschlaggebend. Hierzu aber folgende Bemerkungen:

Im OR (falls OR als Ausgangsstandard akzeptiert wird) gibt es kein spezifisches Konto «Steueraufwand». Entsprechend kann auch nicht verlangt werden, dass

⁵⁴⁹ Vgl. Art. 4.1.1.

im Sinne des Massgeblichkeitsprinzips ein Kostenpunkt explizit als «Steueraufwand» verbucht worden ist, falls das OR für die Berechnung massgebend wäre. Vielmehr muss es der steuerpflichtigen Person offenstehen, dass in einem Jahr «Covered Taxes» bezahlt wurden und der OR-Jahresrechnung belastet wurden. Dafür spricht auch, dass die MR diesen Vorbehalt in jedem Fall vorsehen, wonach Covered Taxes, die nicht dem Steueraufwand belastet worden sind, ebenfalls für die Berechnung der Effective Tax Rate zu berücksichtigen sind.⁵⁵⁰

Vom verbuchten Steueraufwand werden verschiedene Anpassungen vorgenommen. Diese stehen allerdings unter dem allgemeinen Vorbehalt, wonach eine Covered Tax nicht mehr als einmal berücksichtigt werden darf.⁵⁵¹ Konkret sind die folgenden Anpassungen notwendig:

- Additions und Reductions gemäss Art. 4.1.2. MR bzw. 4.1.3. MR. Dazu gleich nachfolgend Abschn. 13.6 und Abschn. 13.7.
- Die sog. «Total Deferred Tax Adjustment Amount» gemäss Art. 4.4. MR. Dazu unten Abschn. 13.8.
- Jegliche Zu- oder Abnahme von Covered Taxes, die entweder ins Eigenkapital oder ins OCI verbucht wird, d.h. Steueraufwand (sic!), der über das Eigenkapital verbucht wird.⁵⁵² Dazu unten Abschn. 13.9.

13.5. Besonderheit Art. 4.1.5. MR

Ferner ist auf die Besonderheit in Art. 4.1.5. MR hinzuweisen, auf die vorliegend nicht vertieft eingegangen werden kann.

13.6. Additions gemäss Art. 4.1.2. MR

Bei den Additions gemäss Art. 4.1.2. MR handelt es sich um die folgenden:

⁵⁵⁰ Vgl. Art. 4.4.1 (a) MR.

⁵⁵¹ Vgl. Art. 4.1.4 MR.

⁵⁵² Vgl. Begriffsdefinition «Other Comprehensive Income» in Art. 10.1.1. MR: «Other Comprehensive Income means items of income and expense that are not recognised in profit or loss as required or permitted by the Authorised Financial Accounting Standard used in the Consolidated Financial Statements. Other Comprehensive Income is usually reported as an adjustment to equity in the statement of financial position (balance sheet).»

- Lit. a: Covered Taxes accrued as an expense in the profit: Hierbei geht es um Aufwand, der nicht dem Steueraufwand belastet wurde, der jedoch eine Covered Tax im Sinne von Art. 4.2. MR reflektiert. Es kann sich hier um gewisse Quellensteuern handeln oder auch bspw. um einzelne Liegenschaftssteuern, die nicht über den Steueraufwand verbucht worden sind, sondern anderen Aufwandspositionen belastet wurden.
- Lit. b: Used GloBE Loss Deferred Tax Asset: D.h. falls GloBE Loss Deferred Tax Assets reduziert werden, ist die Differenz zu den Additions hinzuzuzählen, d.h. diese vergrößern die Adjusted Covered Taxes und damit die Steuerbelastung in einem Jahr.
- Lit. c: Uncertain tax position: Zu einer Hinzurechnung kommt es, falls in den vergangenen Steuerjahren eine unsichere Steuerposition bestand und darum ein Steueraufwand für die Berechnung der Adjusted Covered Taxes in der Vergangenheit nicht berücksichtigt wurde und dieser Steueraufwand in dieser Periode bezahlt wird (vgl. Art. 4.1.3 (d) MR)
- Lit. d: Credit or Refund in respect of a Qualified Refundable Tax Credit: Hierbei geht es um Zuschüsse des Staates im Sinne von Steuergutschriften, sofern die Entität alle Voraussetzungen zum Erhalt des Anrechnungsbetrags erfüllt. Zu denken ist insbesondere an F&E Credits in angelsächsischen Ländern. Zudem muss die Auszahlung innerhalb von vier Jahren erfolgen. Diese werden zu den Adjusted Covered Taxes gezählt, sofern sie im aktuellen Abschluss den Steueraufwand reduzierten. Damit soll sichergestellt werden, dass der Steueraufwand effektiv höher ist als derjenige, der durch die Anrechnung reduziert wurde.

13.7. Reductions gemäss Art. 4.1.3. MR

Hierbei handelt es sich vereinfacht gesagt (aber eben nicht nur) um die Gegenposition der Additions gemäss Art. 4.1.2. MR.

- Lit. a.: Steueraufwand betreffend Einkünfte, die nicht Teil der GloBE Income or Loss-Berechnung sind.
- Lit. b: Non-Qualified Refundable Tax Credits : Hier werden Steuergutschriften wieder abgezogen, die nicht als Abzug des Steueraufwands verbucht worden

sind. Dies unter der Voraussetzung, dass es sich um Non-Qualified Refundable Tax Credits handelt.⁵⁵³

- Lit. c: Eine Rückzahlung oder Anrechnung von Steuern, die nicht als Anpassungen der current tax expenses gebucht wurden.
- Lit. d: Verbuchter Steueraufwand, der mit einer unsicheren Steuerposition zusammenhängt («uncertain tax position»). Es ist davon auszugehen, dass hier die «uncertain tax positions» gemäss anwendbarem Standard gemeint sind, wobei diese allenfalls detailliert beschrieben sind (bspw. IFRIC 23) oder gar nicht (vgl. bspw. OR). Hier besteht sehr viel Auslegungsspielraum und es wird sich eine Praxis entwickeln müssen, die sich für die Frage nach den uncertain tax positions wohl an einem internationalen Rechnungslegungsstandard anlehnt. Es handelt sich sicherlich um eine zentrale Bestimmung, die aber weiterer Ausführungsbestimmungen zugeführt werden muss.
- Lit. d: Jeder Bestandteil des Steueraufwands, der erwartungsgemäss nicht innerhalb von drei Jahren seit dem letzten Tax des Steuerjahres bezahlt wird.

13.8. Korrekturen nach Art. 4.4. MR

13.8.1.1. Übersicht

Zu den Adjusted Covered Taxes gehört auch die Total Deferred Tax Adjustment Amount, d.h. vereinfacht die verbuchten deferred tax expenses unter Berücksichtigung einzelner GloBE-spezifischer Korrekturen. Wiederum sind mehrere Schritte für die Berechnung notwendig. Startpunkt sind die deferred tax expenses im Abschluss der Entität – wiederum kommt hier dem Abschluss massgebliche Bedeutung zu. Hierbei finden sich keine weiteren Ausführungen, was darunter zu verstehen ist. D.h. es ist davon auszugehen, dass «deferred tax expense» gemäss dem anwendbaren Standard definiert werden kann, d.h. es gibt keine harmonisierte Definition von deferred tax expenses. In jedem Fall auszunehmen sind jedoch die folgenden Punkte:

- Lit. a: Deferred tax expenses auf Positionen, die nicht berücksichtigt werden bei der Berechnung des GloBE Income or Loss gemäss Art. 3. Darunter fallen zum Beispiel Deferred Taxes auf Dividenden, auf sog. Short-term Portfolio

⁵⁵³ Vgl. Begriffsdefinition «Non-Qualified Refundable Tax Credit» in Art. 10.1.1. MR.

Shareholdings, falls solche anfallen (z.B. bei Dividenden, die zwar als freigestellte Dividenden gemäss GloBE Rules gelten, aber nicht dem Beteiligungsabzug unterliegen, z.B. weil sie unter 10 % bzw. unter 1 Mio. Verkehrswert liegen).

- Lit. b: Deferred tax expenses aus sog. Disallowed Accruals und Unclaimed Accruals. Dazu gleich nachfolgend.
- Lit. c: Auswirkungen einer Bewertungsanpassung oder einer Anpassung der buchhalterischen Erfassung von deferred tax assets.
- Lit. d: Deferred tax expenses, die verbucht worden sind aufgrund einer Anpassung des anwendbaren innerstaatlichen Steuersatzes – z.B. Gewinnsteuersatzerhöhung von 20 % auf 25 % in einem Staat.
- Lit. e: Deferred tax expenses im Zusammenhang mit Steuergutschriften.

Die so erhaltene Summe wird wie folgt angepasst nach Art. 4.4.2. MR:

- Lit. a, erster Teil: Sie wird erhöht durch bezahlte **«Disallowed Accrual»**. Disallowed Accrual beinhalten deferred tax expenses, die auf unsichere Steuerpositionen zurückzuführen sind (uncertain tax positions⁵⁵⁴). Es ist davon auszugehen, dass hier die «uncertain tax positions» gemäss anwendbarem Standard gemeint sind, wobei diese allenfalls detailliert beschrieben sind (bspw. IFRIC 23) oder gar nicht (vgl. bspw. OR).
- Lit. a, zweiter Teil: Sie wird erhöht durch **Unclaimed Accruals**: Hierzu zählen Erhöhungen der DTLs, die nicht innerhalb von fünf Jahren bezahlt werden müssen.⁵⁵⁵
- Lit. b: Sie werden erhöht durch bezahlte «Recaptured Deferred Tax Liability», die im vorangegangenen Steuerjahr festgelegt wurden. Dies funktioniert wie folgt: Falls eine DTL nicht innerhalb von fünf Jahren bezahlt werden muss, ist der Betrag hinzuzurechnen. D.h. im fünften Jahr wird dieser Betrag von den Covered Taxes abgezogen und die Effective Tax Rate muss neu berechnet

⁵⁵⁴ Vgl. bspw. IFRIC 23.

⁵⁵⁵ Vgl. Art. 4.4.7. i.V.m. Art. 4.4.4. MR.

werden. Es gibt allerdings auch Positionen, die als sog. Recaptur Exception Accrual davon ausgenommen sind.⁵⁵⁶

- Lit c.: wird reduziert falls eine DTA aufgrund eines Verlustes im aktuellen Jahr verbucht wird, dieser Verlust jedoch nicht akzeptiert wird.

Im Rahmen dieser Abhandlung kann selbstredend nicht auf die ganze Komplexität des Art. 4.4. MR eingegangen werden.

13.8.1.2. Besonderheit der «GloBE Loss Election»

Eine Entität kann in einem Land für die GloBE Verluste optieren. In diesem Fall ist ein GloBE Loss Deferred Tax Asset zu berechnen für jedes Jahr. Hierbei sind gemäss den GloBE-Vorgaben berechnete Verluste mit dem Mindeststeuersatz zu multiplizieren.⁵⁵⁷ Diese Deferred Tax Assets sind vorzutragen und selbstverständlich zu reduzieren, falls Verluste genutzt wurden. Sie müssen somit verwendet werden, falls Net GloBE Income im Land vorliegt.⁵⁵⁸ Die Option ist de facto keine Option, da vermutlich alle Unternehmen im Verlustfall dies tun werden.

13.9. Covered Taxes als Teil des Other Comprehensive Income

13.9.1.1. Übersicht

Ziel des Jahresabschlusses nach IFRS ist die Darstellung des Gesamtergebnisses (=statement of comprehensive income, CI), welches sich aus der Erfolgsrechnung (=profit and loss) und dem sonstigen Gesamtergebnis (=Other Comprehensive Income [OCI]) zusammensetzt. Die gemäss dem Fair-Value Ansatz abzubildenden Wiederbeschaffungswerte in der IFRS-Rechnungslegung können zu einer erheblichen Volatilität führen. Das OCI soll dies ausgleichen, indem gewisse Wertschwankungen direkt im Eigenkapital verbucht werden und damit erfolgsneutral erfasst werden.

Komponenten des OCI sind die folgenden:⁵⁵⁹

⁵⁵⁶ Vgl. Art. 4.4.5. MR.

⁵⁵⁷ Vgl. Art. 4.5.1. MR.

⁵⁵⁸ Art. 4.5.3. MR.

⁵⁵⁹ Vgl. SALIM ALIBHAI et al., Interpretation and Application of IFRS Standards, Hoboken NJ 2021, 81; BRUNE JENS, § 17 N 36, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

- 1) Neubewertungsrücklagen bei Sachanlagen (IAS 16) und immateriellen Vermögenswerten (IAS 38): Bei der Folgebewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten besteht ein Wahlrecht. Einerseits kann nach der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden,⁵⁶⁰ andererseits mit einer Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert⁵⁶¹.⁵⁶² Die Neubewertung erfolgt über die Neubewertungsrücklagen im OCI.⁵⁶³ Die Neubewertungsrücklage kann erfolgsneutral über eine Umbuchung in die Gewinnreserven aufgelöst werden.⁵⁶⁴

- 2) Marktbewertungen von Wertpapieren und finanziellen Schulden (fair value through OCI; IFRS 9):⁵⁶⁵ In diese Kategorie fallen gehaltene Eigenkapitalinstrumente (IFRS 9.5.7.1B), für die das Wahlrecht zugunsten einer Erfassung von Wertänderungen im OCI ausgeübt wurde (IFRS 9.5.7.5).⁵⁶⁶ Eine erfolgswirksame Umgliederung in die Erfolgsrechnung ist nicht vorgesehen, allerdings eine Umgliederung in die Gewinnrücklagen. Ausserdem gehören hierzu finanzielle Vermögenswerte «available-for-sale» (IFRS 9.4.1.2A), d.h. sie werden zur Vereinnahmung vertraglicher Cashflows sowie zur möglichen Veräusserung gehalten und weisen regelmässige Zahlungstermine auf. Die Bewertung erfolgt nach dem beizulegenden Zeitwert, wobei Wertänderungen über das OCI gebucht werden. In dem Zeitpunkt der Auflösung der Position ist eine Umgliederung in die Erfolgsrechnung vorzunehmen.⁵⁶⁷

- 3) Cashflow Hedge Reserve (IFRS 9): Veränderungen des fair values gewisser Hedging Instruments werden unter dem OCI angeführt. In dem Zeitpunkt, in

⁵⁶⁰ IAS 16.30 für Sachanlagen; IAS 38.74 für immaterielle Vermögenswerte.

⁵⁶¹ IAS 16.31 für Sachanlagen; IAS 38.75 für immaterielle Vermögenswerte.

⁵⁶² BRUNE JENS, § 17 N 37, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

⁵⁶³ Aus praktischer Sicht kann darauf hingewiesen werden, dass es bisher kaum ein Unternehmen gibt, das Sachanlagevermögen nach dem «fair value»-Wahlrecht bilanziert (Ausnahme IAS 40 mit den Renditeliegenschaften).

⁵⁶⁴ BRUNE JENS, § 17 N 38, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020: Es besteht die Möglichkeit einer Umbuchung des Gesamtbetrages in die Gewinnrücklagen im Moment des Abganges des Vermögenswertes (=erfolgsneutral) oder einer sukzessiven Auflösung im Umfang der Abschreibung (=Erfolgswirksam). Ersteres wird für Vermögensgegenstände ohne planmässige Abschreibung empfohlen, zweiteres bei abnutzbaren Vermögenswerten.

⁵⁶⁵ Auch: gains and losses on remeasuring equity investment financial assets; financial assets with fair value changes recognised in OCI; available-for-sale financial assets.

⁵⁶⁶ Dividenden aus diesen Eigenkapitalinstrumenten sind hingegen erfolgswirksam zu erfassen (BRUNE JENS, § 17 N 43, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.).

⁵⁶⁷ BRUNE JENS, § 17 N 44, in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

dem das Basisgeschäft (underlying transaction) in die Gewinnrechnung einfließt, werden die unter dem OCI kumulierten Gewinne oder Verluste in die Erfolgsrechnung zur gehedged Position umgegliedert.

- 4) Erfolgsneutral erfasste Neubewertungen der Nettoschuld (IAS 19): Für die Bestimmung der zukünftigen Verpflichtungen zu Gunsten der Mitarbeiter (bspw. Pensionspläne, aber auch medizinische Leistungen) sind verschiedene Schätzungen notwendig. Eine Änderung dieser Position wird über das OCI verbucht.
- 5) Währungsumrechnungsdifferenzen (IAS 21): Differenzen aus der Umrechnung von Ergebnissen ausländischer Betriebe in ihrer funktionalen Währung in die Darstellungswährung des Abschlusses sind im OCI zu erfassen. Bei einer (Teil-)Veräußerung werden die Währungsdifferenzen in der Erfolgsrechnung erfasst.
- 6) Own credit risk (IFRS 9): Bei Verbindlichkeiten, die grundsätzlich nach fair value über die Erfolgsrechnung bewertet werden, sind Änderungen des eigenen Kreditrisikos über das OCI abzubilden (IFRS 9.5.7.7).
- 7) At equity bilanzierte Unternehmen: Es handelt sich bei dieser Position um die anteiligen OCI Komponenten von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen (IAS 28) oder Gemeinschaftsunternehmen (IFRS 11).⁵⁶⁸
- 8) Income tax (IAS 12): Die auf ein OCI Element anfallenden Gewinnsteuern sind entweder unter das OCI oder im Anhang offenzulegen. Die OCI Positionen können dabei entweder nach Abzug der Steuern (net of related tax effects) oder ohne Steuerabzug mit einer Position für den Gesamtbetrag der Ertragssteuern dargestellt werden.⁵⁶⁹
- 9) Weitere Positionen
 - a. Insurance contracts (IFRS 4/IFRS 17)
 - b. Restatement of prior year amounts (IAS 1)

⁵⁶⁸ BRUNE JENS, § 17 N 62 f., in: Brune Jens/Driesch Dirk/Schulz-Danso Martin/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 6. A., München 2020.

⁵⁶⁹ SALIM ALIBHAI et al., Interpretation and Application of IFRS Standards, Hoboken NJ 2021, 93.

13.9.1.2. Konkret: Schweizer Gewinnsteuern auf OCI-Positionen

Insbesondere bei der Marktbewertung von Wertpapieren und finanziellen Schulden kann es bei Wertveränderungen durchaus zu Steuerfolgen in der Schweiz kommen, die entsprechend für die Berechnung der Adjusted Covered Taxes zu berücksichtigen sind. Beispielsweise auf Eigenkapitalinstrumenten, die nach Art. 960b OR zu Verkehrswert bewertet werden. Auf anderen Positionen im OCI werden kaum Schweizer Gewinnsteuern entfallen. So sind bekanntlich die Umrechnungsdifferenzen zwischen funktionaler Währung und Darstellungswährung in der Schweiz ebenfalls gewinnsteuerneutral vorzunehmen.⁵⁷⁰

13.10. Post-filing Adjustments and Tax Rate Changes

Im Rahmen dieser Abhandlung werden Anpassungen bei den Covered Taxes noch nicht besonders vertieft behandelt. Allerdings ist bereits jetzt festzuhalten, dass die Schweiz auch verfahrensrechtlich vor einige Herausforderungen gestellt wird, da künftig insbesondere Anpassungen in den Vorjahren zulässig sind, auch wenn diese nach unserem traditionellen Verständnis bereits definitiv veranlagt sind. D.h. im Rahmen der Berechnung der QDMTT kann es durchaus zu einer rückwirkenden Anpassung der Bemessungsgrundlage und/oder der Covered Taxes kommen. Dies ist eine Besonderheit, die dem Schweizer Gewinnsteuerrecht – abgesehen von Fällen des Nachsteuerverfahrens⁵⁷¹ – bisher fremd ist.

14. Die Einführung der IIR in der Schweiz

14.1. IIR vs. Qualified IIR

Wie bereits oben erwähnt, gibt es fiskalische Gründe, dass die Schweiz eine IIR ins nationale Steuergesetz aufnimmt.⁵⁷²

⁵⁷⁰ Vgl. BGer vom 1. Oktober 2009, 2C_897/2008.

⁵⁷¹ Vgl. Art. 151 ff. DBG.

⁵⁷² Vgl. Abschn. 9.1.

Die MR geben den Ländern Vorgaben für die Umsetzung der IIR.⁵⁷³ Bei der IIR sind das im Wesentlichen die Art. 2.1 – 2.3 MR. Hierbei wird unterschieden zwischen der IIR und der Qualified IIR. Die Qualified IIR ist die innerstaatliche Umsetzung der IIR, wie sie in den MR vorgesehen ist.⁵⁷⁴

D.h. die Schweiz hat die Möglichkeit, eine innerstaatliche Umsetzung der IIR vorzusehen, und diese muss von den anderen Ländern akzeptiert werden, sofern es sich um eine Qualified IIR handelt, d.h. wenn sie eben äquivalent ist zu der in den MR definierten IIR und dem common approach entspricht. Diese Qualified IIR geht der IIR in den Model Rules auch vor, sollten letztere im Rahmen eines völkerrechtlichen Vertrages verabschiedet werden, was noch unklar ist.⁵⁷⁵

Um zu gewährleisten, dass die innerstaatliche IIR als Qualified IIR gilt, ist, wenn immer möglich, eine Ausgestaltung zu wählen, die möglichst nahe an den Model Rules ist. Darauf ist in den nachfolgenden Kapiteln einzugehen anhand der Anwendungsvoraussetzungen und der Funktionsweise.

Unseres Erachtens ist die IIR nicht ins existierende Gewinnsteuersystem gemäss DBG bzw. den kantonalen Steuergesetzen zu integrieren, sondern wie auch die QDMTT als Schattenrechnung zu verstehen. D.h. auch verfahrensrechtlich erfolgt nicht eine Integration in die DBG-Bestimmungen, sondern es sollten parallele Systeme aufgebaut werden.

Auf den ersten Blick scheint eine Integration in das existierende Gewinnsteuersystem zu komplex, um im Rahmen der Umsetzungsgesetzgebung in der Schweiz geklärt zu werden, namentlich der Eingriff in die existierenden verfahrensrechtlichen Systeme in den Kantonen, so kennen die MR zahlreiche rückwirkende Anpassungen der Bemessungsgrundlage, die der Schweizer Steuerrechtsordnung in dieser Form fremd sind.⁵⁷⁶ D.h. auch verfahrensrechtlich wäre bspw. die rückwirkende Öffnung von bereits veranlagten Jahren möglich, was die IIR betrifft. An der traditionellen Gewinnsteuerveranlagung soll sich jedoch nicht zwingend etwas ändern.

⁵⁷³ Vgl. auch Europäische Kommission, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, 22. Dezember 2021, Art. 51 ff.

⁵⁷⁴ Vgl. Definition Qualified IIR.

⁵⁷⁵ Vgl. hierzu auch Art. 2.1.3. MR. Zur möglichen Verrechtlichung der MR im Rahmen eines völkerrechtlichen Vertrages vgl. oben Abschn. 5.3.

⁵⁷⁶ Vgl. bspw. Art. 4.4.4. MR.

14.2. Anwendungsvoraussetzungen

Die IIR bzw. die Qualified IIR soll vereinfacht gesagt unter folgenden beiden Bedingungen zur Anwendung gelangen:⁵⁷⁷

- es braucht einen kontrollierenden Anteil (direkt oder indirekt) («Controlling Interest»).
- es bedarf einer zu tief besteuerten verbundenen Entität.

Die beiden Voraussetzungen werden in den Model Rules weiter definiert.

Was unter «Controlling Interest» verstanden wird, wird in Abschn. 14.3.2 dargestellt. Eine zu tief besteuerte verbundene Entität ist definiert als Entität, deren GloBE Income zu tief besteuert wird gemäss Art. 5 MR, d.h. unter den 15 %.⁵⁷⁸

Wie hoch die unter der IIR zu erhebende Steuer ist, wird nachfolgend dargestellt.

14.3. Funktionsweise

Für die Berechnung der in der Schweiz zu erhebenden Steuer unter der IIR sind zwei Zahlen entscheidend:

- Die Steuer entspricht grundsätzlich der Top-up Tax der zu tief besteuerten Entität.
- und zwar im Umfang des zurechenbaren Anteils, berechnet anhand der sog. Parent Inclusion Ratio.

Nachfolgend ist auf diese beiden Themen separat einzugehen.

14.3.1. Top-Up Tax

Soweit ersichtlich, finden sich in den MR keine detaillierten Erläuterungen, wie die Top-Up Tax zu berechnen ist. Es wird in Art. 2.2.1. MR einzig darauf verwiesen, dass die Berechnung gemäss Art. 5 MR zu erfolgen hat.

⁵⁷⁷ Vgl. Art. 2.1.1. MR.

⁵⁷⁸ Vgl. Begriffsdefinition «Low-Taxed Constituent Entity» in Art. 10.1.1. MR.

Vorweg ist festzuhalten, dass die IIR wohl primär eine Sicherstellungsfunktion hat, wonach dadurch andere Länder angehalten sind, sich ebenfalls an den Model Rules zu orientieren, ansonsten die Anwendung der IIR droht. Insofern hat die IIR keine primäre Fiskalfunktion. Dies ist bei der schweizerischen Ausgestaltung zentral. Einerseits soll eine möglichst effiziente Erhebung der IIR gewährleistet sein bei gleichzeitiger Akzeptanz der IIR als Qualified IIR.

Es ist der Schweiz bzw. den schweizerischen Steuerbehörden vermutlich auch gar nicht zuzumuten, die Bücher der ausländischen Gesellschaften genau zu prüfen – insbesondere auch die current und deferred tax expenses im Ausland (allenfalls auch unter einem fremden Rechnungslegungsstandard), d.h. die Summe der Adjusted Covered Taxes. Insofern kann auch verfahrensrechtlich nur ein Plausibilitätscheck durchgeführt werden. Dies ist bei der Umsetzungsgesetzgebung zu berücksichtigen, wobei allenfalls auch die OECD Vereinfachungsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt werden, die bei der Implementierung der IIR berücksichtigt werden könnten.⁵⁷⁹

Anders gesagt, ist die Qualified IIR so zu gestalten, dass, wenn immer möglich, kein Aufwand seitens der Steuerbehörden verursacht wird, aber gleichzeitig die Akzeptanz der IIR gewährleistet ist. Insofern plädieren wir dafür, sich für die Berechnung der IIR, wenn immer möglich, an den vorhandenen Dokumenten im Ausland zu orientieren und einzig Plausibilitätsprüfungen durchzuführen.

14.3.2. Parent's Inclusion Ratio

Falls die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind, muss die UPE in der Schweiz die Top-Up Tax bezahlen, und zwar im Umfang des ihr zurechenbaren Anteils von zu tief besteuerten Gewinnen ausländischer Gesellschaften. Der zurechenbare Anteil (Allocable Share) entspricht der Top-Up Tax multipliziert mit der sog. «Parent Entity's Inclusion Ratio». Letzteres entspricht vereinfacht gesagt dem Anteil am Eigenkapital der zu tief besteuerten Entität. Allerdings stellen sich hierbei verschiedene Fragen.

Zentral für die Festlegung der Parent Entity's Inclusion Ratio ist der Begriff «Ownership Interest», wobei dieser definiert wird als «*equity interest that carries rights to the profits, capital or reserves of an Entity*»⁵⁸⁰. Es fällt auf, dass eine

⁵⁷⁹ Ein Vorschlag für die generelle Erhebung oder Nicht-Erhebung stammt von ENGLISH JOACHIM/DÖLLEFELD CEDRIC/HARST SIMON/SCHANZ DEBORAH/SIEGEL FELIX, Tax Administrative Guidance: A Proposal for Simplifying Pillar Two, Intertax 2022, pre-publication.

⁵⁸⁰ Vgl. Begriffsdefinition «Ownership Interest» in Art. 10.1.1. MR.

alternative Formulierung gewählt wurde: «*rights to the profits, capital or reserves*». D.h. eine Gesellschaft kann auch nur an den Gewinnen partizipiert werden (und nicht am Kapital partizipieren) und dennoch droht die Anwendung der IIR. Wir kennen ähnliche Formulierungen in Art. 69 DBG, wo zumindest Anteil am Grund- oder Stammkapital oder eben Anteil am Gewinn und an den Reserven verlangt wird.⁵⁸¹ Diese alternative Formulierung führt aber auch dazu, dass potentiell mehrere Staaten einen Anteil an der Top-Up Tax verlangen – z.B. ein Staat basierend auf einem Kapitalanteil, ein anderer basierend auf einem Gewinnanteil.

Die MR sehen nun vor, dass residual vorzugehen ist, d.h. für die Berechnung der Parent Entity's Inclusion Ratio ist vom GloBE Income der zu tief besteuerten Entität auszugehen und davon sind die Anteile abzuziehen, die anderen Eigentümern von «Ownership Interests» zugerechnet werden.⁵⁸² Um dies zu tun, gehen die Model Rules von einer fiktiven Konsolidierung aus, d.h. es wird angenommen, die Muttergesellschaft wäre verpflichtet zu konsolidieren, und zwar gemäss dem Standard, den sie für die Konsolidierung im UPE Staat verwendet.

Hierfür werden verschiedene Annahmen getroffen:⁵⁸³

- Es wird angenommen, dass der Gewinn dem GloBE Income entspricht.⁵⁸⁴
- Die Muttergesellschaft kontrolliert die ausländische Entität und konsolidiert auf einer «line-by-line» Basis. D.h. eine Vollkonsolidierung.
- Das gesamte GloBE Income der zu tief besteuerten Entität wird mit nicht-verbundenen Entitäten erzielt (d.h. es sind keine Zwischengewinne heraus zu rechnen).
- Alle anderen Eigentumsanteile werde von nicht-verbundenen Entitäten gehalten.

⁵⁸¹ Vgl. Art. 69 lit. b DBG.

⁵⁸² Vgl. Art. 2.2.2. MR.

⁵⁸³ Vgl. 2.2.3. MR.

⁵⁸⁴ Art. 2.2.3. MR.

14.4. IIR vs. QDMTT

Da die Anwendungsvoraussetzungen und die Berechnungsmodalitäten unterschiedlich sind, ist die IIR von der QDMTT zu unterscheiden. Wie erwähnt, geht es bei der IIR um eine Gewährleistung bzw. Sicherstellung, dass die anderen Staaten in Übereinstimmung mit den Model Rules handeln. Bei der QDMTT hingegen geht es darum, dass die Schweiz effektiv eine Gewinnsteuer von 15 % auf den Aktivitäten in der Schweiz erhebt. Somit haben die Steuerbehörden bei der QDMTT eine Untersuchungspflicht ähnlich der traditionellen Gewinnsteuer, bei der IIR hingegen reichen u.E. Plausibilitätsprüfungen.

Es ist zu empfehlen, die IIR im nationalen Recht als eigenen Mechanismus (unabhängig von der QDMTT) zu implementieren. Dabei ist, wenn immer möglich, eine möglichst einfache und pragmatische Anwendung der IIR vorzusehen (bspw. beschränkte Untersuchungspflicht der Behörden).

14.4.1. Aufteilung innerhalb der Schweiz

Falls sich neben der UPE noch weitere Entitäten in der Schweiz befinden, stellt sich die Frage der Aufteilung der Einnahmen aus der IIR. Nach unserem Dafürhalten ist eine Aufteilung der IIR zwischen den Kantonen nicht notwendig und wäre auch systemfremd, da einzig die UPE (und damit der UPE-Kanton) diese Mittel einnehmen sollte.

14.5. Besonderheit bei Partially-Owned Parenty Entities und bei Intermediate Parent Entities.

14.5.1. Übersicht

UPEs werden definiert als Gesellschaften, die eine kontrollierende Beteiligung an einer anderen Gesellschaft halten und gleichzeitig nicht durch eine kontrollierende Beteiligung gehalten werden.⁵⁸⁵ Eine Intermediate Parent Entity wiederum ist eine Zwischengesellschaft, die ebenfalls eine kontrollierende Beteiligung hält, jedoch selber direkt oder indirekt von einer UPE gehalten wird.

Eine Partially-Owned Parenty Entity hält demgegenüber ebenfalls eine kontrollierende Beteiligung. Diese wird jedoch zu mehr als 20 % direkt oder indirekt von

⁵⁸⁵ Vgl. Art. 1.4.1. MR. Auf den Sonderfall von Art. 1.2.3. MR wird nicht weiter eingegangen.

einer nicht verbundenen Person gehalten, d.h. die Partially-Owned Parent Entity wird zu mehr als 20 % von einem Dritten gehalten.⁵⁸⁶ Partially-Owned Entities müssen die IIR ebenfalls anführen, sofern sie nicht selbst von einer Partially-Owned Entity gehalten werden.⁵⁸⁷

Die Intermediate Parenty Entities sollen die ihr zurechenbare Top Up Tax ebenfalls anführen, sofern nicht die UPE oder eine höherstehende Intermediate Parenty Entity dazu verpflichtet ist.⁵⁸⁸

14.5.2. Anrechnung von bereits bezahlten Steuern unter einer IIR

Falls eine Intermediate Parent Entity oder eine Partially-Owned Entity bereits eine Top-Up Tax erheben musste, wird diese bei der Parent Entity angerechnet – sofern die Intermediate Parent Entity oder die Partially-Owned Entity effektiv zur Erhebung verpflichtet war.⁵⁸⁹

15. Die Einführung der UTPR in der Schweiz

15.1. UTPR vs. Qualified UTPR

Wiederum sehen die Model Rules vor, dass Staaten eine «Qualified UTPR» einführen könnten, die äquivalent ist zur UTPR in den Art. 2.4 – 2.6 MR. Falls dies zutrifft, d.h. falls die Schweiz eine solche Qualified UTPR einführt, gilt sie als «UTPR Jurisdiction».⁵⁹⁰ Allerdings besteht keine Pflicht, eine solche einzuführen.⁵⁹¹ Deren Ausgestaltung ist äusserst komplex, wie nachfolgend zu zeigen sein wird.

⁵⁸⁶ Die Model Rules beschränkt dies auf «Ownership Interest in ist profits», d.h. eine Kapitalbeteiligung reicht nicht aus, sondern es braucht zwingen die 20 %-Beteiligung am Gewinn.

⁵⁸⁷ Art. 2.1.4. MR.

⁵⁸⁸ Art. 2.1.3. MR.

⁵⁸⁹ Vgl. oben zu den Gründen der Befreiung.

⁵⁹⁰ Vgl. Definitions, UTPR Jurisdiction.

⁵⁹¹ Hierzu auch bereits SALOM JESSICA, BEPS 2.0 en droit suisse : La réforme internationale de l'imposition de l'économie numérique en résumé et son impact en droit suisse. Partie II : Le pilier 2, ASA 2021, 239 ff., 253 f. und 264.

15.2. Funktionsweise

Entitäten in der Schweiz wird ein Abzug verweigert im Umfang der UTPR Top-Up Tax, wobei alternativ auch eine äquivalente Anpassung im nationalen Recht vorgesehen sein kann. D.h. statt den Abzug zu verweigern, könnte die Schweiz auch eine alternative Erhebungsform vorsehen. Entscheidend ist, dass eine zusätzliche Steuerbelastung («cash tax expense») kommt.⁵⁹²

Auf den ersten Blick scheint es prozessual einfacher, eine zusätzliche Steuer einzuführen, welche den Mechanismus abbildet.⁵⁹³ So könnten Unternehmen verpflichtet werden, die zusätzliche Steuer abzuführen, ohne dass ein komplexes Abzugsverbotssystem eingeführt werden müsste, das auch einen Einfluss auf die ordentliche Gewinnsteuerveranlagung hat. M.a.W. sollte in einer UTPR-Konstellation einzig die zusätzliche Top-Up Tax erhoben werden, an der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung sollte sich nichts ändern. Dies selbstverständlich nur, falls politisch überhaupt eine UTPR eingeführt werden soll.

Falls die Verweigerung des Abzugs (oder die alternative Anpassung) nicht ausreicht, um die UTPR Top-up Tax abzubilden, sollte die Differenz auf künftige Perioden vorgetragen werden und in künftigen Steuerjahren durch eine Abzugsverweigerung erhoben werden – dies der Vorschlag in den Model Rules.⁵⁹⁴ Die gesamthaft zu erhebende UTPR Top-up Tax entspricht der Top-up Tax für jede zu tief besteuerte verbundene Entität, die nicht durch Anwendung einer Qualified IIR erhoben wird.⁵⁹⁵

15.3. Aufteilung der Top-Up Tax

Da im Gegenzug zur IIR nicht nur ein Staat Anspruch auf die Top Up Tax im Falle der UTPR-Anwendung hat, ist diese auf die Staaten aufzuteilen. Dies geschieht unter Berücksichtigung der Mitarbeiter (50 %) und der Sachanlagen «tangible assets» (50 %).⁵⁹⁶

⁵⁹² Vgl. Art. 2.4.1. MR.

⁵⁹³ A.A. wohl SALOM JESSICA, BEPS 2.0 en droit suisse : La réforme internationale de l'imposition de l'économie numérique en résumé et son impact en droit suisse. Partie II : Le pilier 2, ASA 2021, 239 ff., 264, wobei zum Publikationszeitpunkt ihrer Abhandlung die Model Rules noch nicht vorlagen.

⁵⁹⁴ Art. 2.4.2. MR.

⁵⁹⁵ Starke Vereinfachung von Art. 2.5.2. und Art. 2.5.3. MR.

⁵⁹⁶ Vgl. Art. 2.6.1. MR.

Die gleiche Aufteilung könnte unter den Kantonen gewählt werden, falls mehrere Entitäten diese anwenden müssen.

16. Einführung eines Tax Credits

Gemäss unserem Verständnis wurde in den Gremien, die mit dem Projekt der Einführung der Model Rules in der Schweiz betraut sind, auch darüber diskutiert, ob im Differenzbetrag zwischen der Steuerbelastung in der Schweiz gemäss bisherigem Gewinnsteuerrecht und der Steuerbelastung gemäss GloBE Rules, d.h. gemäss der QDMTT, aber auch gemäss der IIR, den Entitäten eine Tax Credit zugesprochen werden soll. Dieser Tax Credit könnte auf künftige Perioden vorge tragen werden und an die künftige Gewinnsteuerbelastung angerechnet werden, wobei keine Details dieser Idee öffentlich zugänglich sind.

Unseres Erachtens ist die Frage nach der Einführung dieses Tax Credits ein politischer Entscheid und kein steuersystematischer. Selbstverständlich kann argumentiert werden, dass durch einen solchen Tax Credit die Attraktivität der Schweiz steigt. Allerdings ist fraglich, wie sinnvoll es ist, Grossunternehmen potentiell besser zu stellen, zumindest insofern, als dass durch diesen Tax Credit tiefere Gewinnsteuersätze als die ordentlichen Gewinnsteuersätze auf kantonaler Ebene resultieren. Dies ist zudem ein signifikanter Eingriff in die Tarifautonomie der Kantone, der aus der neu einzuführenden Verfassungsbestimmung klar hervorgehen muss.

Vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes stellt sich wiederum die Frage, ob ein solches System verfassungskonform ist. Das Resultat hängt wiederum davon ab, ob das Gleichbehandlungsgebot strikt oder moderat verstanden wird. Einem moderaten Verständnis folgend scheint eine solche Ausgestaltung noch nicht willkürlich und damit noch nicht verfassungswidrig. Diese Frage wär jedoch vertieft zu prüfen. Systematisch sollte ein solches System als «qualified» gelten, da die 15 %-Besteuerung keinesfalls unterschritten wird. Dies ist zumindest eine prima facie-Beurteilung.

Selbstverständlich wäre noch zu klären, wie der Mechanismus genau funktionieren würde. In welchem Kanton käme es zu einer Anrechnung? Müssten Massnahmen ergriffen werden, damit es nicht zu einer doppelten Verwendung kommt (z.B. Angleichung des OR-Abschlusses und des GloBE-Abschlusses)?

17. Alternativsteuer

Anlässlich verschiedener Diskussionen im Jahr 2021 wurde auch die Einführung eines Alternativsteuersystems thematisiert. Gemäss einer solchen Alternativsteuer würde den Unternehmen die Möglichkeit gewährt, ihre Gewinnsteuererklärung direkt anhand der GloBE Rules zu erstellen. D.h. es bräuchte für Steuerzwecke keinen OR-Abschluss mehr. Dieses System könnte dann auch für Unternehmen geöffnet werden, die nicht den GloBE Rules unterliegen. Allerdings ist doch zu konstatieren, dass eine zu starke Abhängigkeit des Gewinnsteuersystems von einem Rechnungslegungsstandard, der nicht vom Gesetzgeber verabschiedet wird, vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips höchst bedenklich ist. Selbstverständlich wird auch bei der Berechnung des QDMTT, der IIR und der UTPR auf solche Standards abgestellt, aber es ist hierbei zu bedenken, dass diese Steuern als «Schattensteuern» oder «Gewährleistungssteuern» dienen und ihnen keine primäre Fiskalfunktion im Schweizer Rechtsstaat zukommt.

Auf die Einführung eines Alternativsteuersystems ist zu verzichten.

18. Steuerstrafbestimmungen

Die EU Directive sieht bereits Strafbestimmungen vor für das Nicht-Einhalten der Vorgaben (formell und materiell) aufgrund der globalen Mindeststeuer.⁵⁹⁷ Bei der Umsetzung in der Schweiz ist darauf zu achten, dass die Strafbestimmungen mit dem gewöhnlichen Steuerstrafrecht übereinstimmen bzw. darauf verwiesen wird. Strafbemessungen anhand des Umsatzes wie in Art. 44 Abs. 2 EU Direktive sind der Schweizer Steuerrechtsordnung bisher fremd und es sind auch keine zwingenden Gründe ersichtlich, vom bisherigen Strafraum bei Steuerdelikten (Verfahrenspflichtverletzung und Steuerhinterziehung) abzuweichen.

⁵⁹⁷ Vgl. Europäische Kommission, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, 22. Dezember 2021, Art. 44.