

REGIERUNGSRAT

Regierungsgebäude, 5001 Aarau
Telefon 062 835 12 40, Fax 062 835 12 50
regierungsrat@ag.ch
www.ag.ch/regierungsrat

A-Post Plus
Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

6. April 2022

Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft); Vernehmlassung

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 11. März 2022 haben Sie die Kantonsregierungen zur Vernehmlassung betreffend den Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) eingeladen. Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme und machen davon gerne Gebrauch.

1. Allgemeine Zustimmung zur Umsetzung des internationalen Steuerregelwerkes

Der Regierungsrat unterstützt die vollumfängliche Umsetzung des Projekts der OECD/G20 zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in der Schweiz in verbindlicher Form. Die Implementierung trägt bei, die Wettbewerbsfähigkeit und die Arbeitsplätze in der Schweiz, in den Kantonen und Gemeinden zu erhalten und den internationalen Steuerregelwerken Rechnung zu tragen, welche von 137 Staaten und Gebieten unterstützt werden. Betroffene grosse Unternehmen erhalten rasch Rechtssicherheit und Planbarkeit für ihre Steuersituation in der Schweiz. Ebenso wird begrüsst, dass kleine und mittlere Unternehmen weder von der Marktstaatenbesteuerung noch von der Mindestbesteuerung der OECD betroffen sein werden und die Umsetzung möglichst den föderalen Grundsätzen in der Schweiz folgen soll.

Mit der vorgeschlagenen Verfassungsänderung erklärt sich der Regierungsrat einverstanden, obwohl zwingendermassen Grundsätze der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) zur Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung und zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einschränkend tangiert werden. Des Weiteren wird in die Regeln der Steuerharmonisierung eingegriffen, was sich ebenfalls nicht vermeiden lässt.

Die Umschreibung der in der Bundesverordnung geregelten Grundsätze der neuen Ergänzungssteuer erweist sich formal als korrekt. Auch werden einzelweises Ausführungsbestimmungen an das Eidgenössische Finanzdepartement delegiert, um das noch in Erarbeitung stehende internationale Steuerregelwerk entsprechend den eingegangenen Verpflichtungen umsetzen zu können.

Dass die Mindeststeuer auch auf die ausländischen Geschäftseinheiten von Schweizer Unternehmen angewendet werden kann und durch eine (allfällige) Ergänzungssteuer im Sinne der Income Inclusion Rule (IIR) respektive der Undertaxed Payments Rule (UTPR) erhoben werden kann, ist zu begrüessen, obwohl die Mehreinnahmen vermutlich tief sein werden und schnell gegen Null tendieren.

Der Regierungsrat befürwortet den Vorschlag gemäss Entwurf zum Bundesbeschluss, die Regelungen des Nationalen Finanzausgleichs (NFA) unverändert zu belassen und keine Änderungen vorzunehmen.

Der Regierungsrat bedauert, dass die Umsetzung der Vorlage zu einer wesentlichen Verkomplizierung des nationalen und internationalen Steuerrechts führt und beträchtliche Mehrkosten im Administrativ- und im Informatikbereich für Bund, Kantone und die betroffenen Unternehmen verursacht.

Im Folgenden beantragt der Regierungsrat Änderungsvorschläge am Bundesbeschluss.

2. Hinweise zu möglichen Standortmassnahmen des Kantons

Der Erläuterungsbericht weist darauf hin, dass der Bundesbeschluss möglichst "schonend" umgesetzt werden soll (Erläuterungsbericht "Übersicht", Seite 2). Aufgrund der föderalen Staatsebenen macht der Bundesbeschluss richtigerweise keine Vorgaben in welcher Form die Kantone über die Verwendung der Steuermehrerträge befinden können. Allerdings schränken internationale Vorgaben die Bandbreite von Standortmassnahmen ein. Es werden daher beispielsweise weder Subventionen an Unternehmen erfolgen können, noch dürfen Rückleistungen an Unternehmen einer Steuergutschrift gleichkommen.

Der Regierungsrat setzt sich dafür ein, dass die Steuermehrerträge für Standortmassnahmen und Standortattraktivität eingesetzt werden. Mit den Mitteln aus der Ergänzungssteuer sollen Standortfaktoren auf breiter Front verbessert werden können. Bildung, Forschung und Innovation sind dabei zentrale, aber nicht abschliessende Themenfelder. Auch die Digitalisierung und ressourcenschonende Innovation, die Start-up-Förderung oder die familienexterne Kinderbetreuung sind ebenfalls Themenfelder die zu berücksichtigen sind.

Der vom Kanton Zug gemachte Vorschlag an die Finanzdirektorenkonferenz (FDK), die Ergänzungssteuer für die Schaffung eines nationalen Fonds zu verwenden, befürwortet der Regierungsrat des Kantons Aargau grundsätzlich. Allerdings ist der Fonds mit einer jährlichen Speisung von 50 % der Ergänzungssteuer aller Kantone in modifizierter Form auszugestalten: Die jährliche Quote muss beibehalten werden und die Alimentierung muss zeitlich unbeschränkt erfolgen. Die Verwendung der Fondsmittel soll ebenfalls einem breiten Kreis der Gesellschaft zukommen und für die Standortförderung in einem weiteren Sinn verwendet werden. Allenfalls kann auch eine andere rechtliche Form der Mittelbestimmung geprüft werden statt ein komplizierter Fonds, welcher zuerst noch mit Verteilungsregeln konkretisiert werden müsste.

3. Anträge zur Umsetzung

3.1 Einleitung – Berechnung der OECD-Mindeststeuer in Schweizer Geschäftseinheiten (Art. 197 Ziff. 14 Abs. 2 Bst. a ff. eBV)

Der Bezug der Ergänzungssteuer erfolgt durch die Kantone auf der Grundlage der Berechnungen der betroffenen Unternehmen. Die Ergänzungssteuer fliesst vollständig an die Kantone. Eine Verteilung der Bundessteuer nach Geschäftseinheiten soll nach Betroffenheit und unter Aufsicht des Bundes erfolgen.

Für die Erhebung und Verteilung der Ergänzungssteuer sind verschiedene wesentliche Faktoren entscheidend:

- a) Für alle Geschäftseinheiten eines Konzerns in der Schweiz muss eine kumulative Betrachtung zum Erreichen der Mindestbesteuerung von 15 % über alle Kantone und Gemeinden (inklusive Direkte Bundessteuer) angewendet werden (jurisdictional blending).
- b) Die Bemessungsgrundlage entspricht nicht dem Einzelabschluss nach Obligationenrecht (OR), welcher üblicherweise nach steuerlichen Korrekturen als Bemessung für den steuerbaren Reingewinn dient. Zum heutigen Zeitpunkt lassen sich im Einzelfall über verschiedene Kantone und Gemeinden hinweg, kaum abschliessend Mehrerträge aus der Ergänzungssteuer berechnen.
- c) Die Verteilung der Ergänzungssteuer in den Kantonen ist nach Verursacherprinzip aufgrund der Geschäftseinheiten geplant.

Für Geschäftseinheiten besteht offenbar keine Verpflichtung die am Sitz der Unternehmung ausgewiesene Steuerbelastung noch weiter aufzuschlüsseln, und zwar auf Betriebsstätten- und Liegenschaftskantone. Somit kann diesbezüglich keine sachgerechte Verteilung der Ergänzungssteuer auf alle betroffenen Kantone erfolgen.

Unternehmen dürften kaum in der Lage sein, die Berechnung des Mindeststeuersatzes bis auf Stufe Betriebsstätte- und Liegenschaftskanton zu ermitteln. Das muss bei der Aufteilung der Ergänzungssteuer unter den Kantonen Auswirkungen haben.

3.2 Steuerbemessung (Art. 197 Ziff. 14 Abs. 2 Bst. d eBV)

Da die verbuchten Gewinn- und Kapitalsteuern (sowie Verrechnungssteuern respektive Sockelsteuern) die grundsätzliche Bemessung für die Vergleichsrechnung zur Mindeststeuer darstellen, werden alle STAF-Ermässigungen (Abschreibung im Aufdeckungs- oder Sondersatzverfahren, Patentboxbesteuerung, zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung, Abzug auf Eigenfinanzierung) dahinfallen, falls die Mindeststeuer damit unterschritten wird. Das trifft auch für Steuererleichterungen oder besondere Abschreibungsverfahren (Sofortabschreibungen) zu.

Antrag

Die Botschaft soll eine möglichst abschliessende Liste mit den hauptsächlichsten Einflussfaktoren für die massgebende internationale Steuerbemessung und damit für die Höhe und den Grund der Ergänzungssteuer abbilden. Damit kann den Stimmberechtigten aufgezeigt werden, dass nicht nur ein tiefer Gewinnsteuersatz eines Kantons, sondern auch weitere Gründe wie beispielsweise STAF-Ermässigungen und andere einen Einfluss haben.

3.3 Bezug und Verteilung der Ergänzungssteuer (Art. 197 Ziff. 14 Abs. 3 Bst. a und b sowie Abs. 6 eBV)

3.3.1 Grundsätzliches

Die Ergänzungssteuer des Bundes wird von den Kantonen bezogen und steht ihnen als Steuermeertrag zur Verfügung. Diesen Grundsätzen ist zuzustimmen.

In der Vernehmlassung wird vorgeschlagen, die Ergänzungssteuer des Bundes nach Schweizer Geschäftseinheiten aufgrund des "Verursacherprinzips" unter den betroffenen Kantonen dieser Geschäftseinheiten zu verlegen. Das sieht auf den ersten Blick und rein rechnerisch richtig aus. Weder die Konzernobergesellschaften in der Gruppenstruktur noch die einzelnen Geschäftseinheiten sind verpflichtet, Betriebsstätten und Grundeigentum gesondert zu erfassen. Der Bericht erwähnt, dass, im Einzelfall die Verteilung auf diese Geschäftseinheiten noch nicht bestimmt ist (Erläuterungsbericht, Seite 29, Ziffer 4.2.2 "Steuersubjekt").

3.3.2 Sachverhaltsdarstellung

Es besteht eine grosse Vielzahl von sekundären Steuerpflichten gerade infolge Betriebsstätten von grösseren Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmen.

Da der generelle Verteilungsmechanismus der Ergänzungssteuer aufgrund des vorgeschlagenen Konzepts über die Geschäftseinheiten erfolgt, muss auch die daran gekoppelte sekundäre Steuerpflicht einbezogen sein, insbesondere, weil die Berechnung der Mindeststeuer auf der Basis der Geschäftseinheit beruht, diese aber immer das Ergebnis über alle Betriebsstätten und über Grundeigentum in verschiedenen Kantonen abbildet.

Schon heute bestehen im Bereich des interkantonalen Steuerrechts Normierungen, welche den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen in den einzelnen Kantonen übergeordnet sind. Das heisst, Gesamtverluste werden nach Geschäftseinheit festgesetzt, unbeachtlich allfälliger Gewinne in Kantonen mit sekundärer Steuerpflicht (zufolge Betriebsstätte oder Grundeigentum). Dasselbe trifft für Umstrukturierungen (wie zum Beispiel Spaltungen, Vermögensübertragungen oder Funktionsverlagerungen) und für Ersatzbeschaffungen oder generell beim Verbot der Wegzugsbesteuerung zu (dabei werden stille Reserven steuerneutral in andere Kantone verschoben). Auch andere Sachverhalte wie Sonderabschreibungsregeln (Sofortabschreibungen) oder STAF-Ermässigungen können dieser Asymmetrie folgen.

Als wichtigste Kriterien für die sachgerechte Verteilung der Ergänzungssteuer wegen sekundären Steuerpflichten gelten, dass viele von der OECD-Mindeststeuer betroffene Geschäftseinheiten über Betriebsstätten mit viel Substanz verfügen und am ausserkantonalen Sitz der Geschäftseinheit im Verhältnis zum Betriebsstättekanton wenig Infrastruktur vorhanden ist. Weil die Berechnung der OECD-Mindeststeuer mit dem Substanzabzug für Sachanlagen und Personalkosten rechnet, ist diesem Umstand bei der Verlegung der Ergänzungssteuer in der Schweiz speziell Rechnung zu tragen. Diese Berechnung sieht vor, die "aktuelle Pro-Land-Steuerbelastung" aggregiert über alle Geschäftseinheiten vorzunehmen und das Ergebnis der OECD-Mindestbesteuerung gegenüberzustellen. Die daraus berechnete Unterbesteuerung wird sodann mit der Ergänzungssteuer auf das Mindeststeuer-Ziel von 15 % erhöht und die Ergänzungssteuer auf jene Geschäftseinheiten pro Kanton verteilt, die die Ist-Besteuerung von 15 % nach Schweizer Recht unterschreiten.

Die Verteilung der schweizerischen Ergänzungssteuer muss nach dem effektiven GloBE-Steuersatz pro Kanton erfolgen (GloBE: Global Anti-Base Erosion Regel). Fällt ein Kanton unter den GloBE-Steuersatz, nimmt er an der Verteilung der Ergänzungssteuer teil (andernfalls nicht), je nach Ausmass im Verhältnis der Unterschreitung. Es ist davon auszugehen, dass der Erläuterungsbericht ebenfalls dieser Logik folgt, obwohl die Schweizer Gewinnbemessung und die GloBE-Gewinnbemessung identisch mit 3'000 Gewinn-Basis operieren (Seite 31). Ein solcher Verteilerschlüssel folgt einem sachgerechten Verursacherprinzip (vgl. Beispiel).

Tabelle 1: Beispiel Verteilerschlüssel

Ge- schäfts- einhei- ten	Schweizer Regeln			GloBE Regeln (Beispiel*)			Berechnung Mindeststeuer nach GloBE Regeln				Verteilung Ergänzungs- steuer auf Kantone
	Kanton	Rein- gewinn	Steuer- satz	Steuer- betrag	Reinge- winn	Steuer- satz	Steuer- betrag	Reinge- winn	Steuer- satz	Mindest- steuer	Differenz Mindest- steuern zu GloBE Steuer- betrag
A	100	15 %	15	200	12 %	24	200	15 %	30	6	4.2
B	100	12 %	12	80	10 %	8	80	15 %	12	4	2.8
C	100	10 %	10	60	20 %	12	60	15 %	9	-3	0
Total	300	12.33 %	37	340	12.94 %	44	340	15 %	51	7	7

* Sowohl Reingewinn als auch Steuerbetrag nach GloBE Regeln weichen von Reingewinn und Steuerbetrag nach Schweizer Regeln ab

Im Verhältnis zu sekundären Steuerpflichten muss eine differenzierte Verteilung der Ergänzungssteuer vorgenommen werden. Es ist die interkantonale Steuerauscheidungsmethodik für ein sachgerechtes Resultat heranzuziehen. Damit wird auch die im GloBE-Regelwerk berücksichtigte Substanz für Sachanlagen und Personalkosten sachgerecht umgelegt.

Antrag

- Die Verteilung der Ergänzungssteuer muss sachgerecht unter den Kantonen auf Basis der GloBE-Regeln erfolgen.
- Für eine weitere Verteilung der Ergänzungssteuer auf Betriebsstätten- und Liegenschaften-Kantone müssen die Geschäftseinheiten verpflichtet werden pro Geschäftseinheit Aufschlüsselungen, nur für schweizerisch interne Zwecke, über die Sachanlagen und Lohnkosten zu erstellen.
- Die Ergänzungssteuer muss bei sekundären Steuerpflichten einer Geschäftseinheit aufgrund von Substanzkriterien (Sachanlagen und Lohnkosten) auf die Kantone verteilt werden. Das trifft auch zu, wenn mehr als eine Geschäftseinheit besteht.
- Die Verlegung der Ergänzungssteuer auf die Kantone von sekundären Steuerpflichten muss frühzeitig wegen den finanziellen Auswirkungen auf die Kantone, spätestens in der Botschaft, geregelt werden.

3.4 Regulierungsalternativen Mindestbesteuerung: Beteiligung des Bundes an den Mehreinnahmen (Art. 197 Ziff. 14 Abs. 6 eBV)

Im Erläuterungsbericht (Ziffer 3.2, Seiten 6 f.) wird ein alternativer Vorschlag zur Umsetzung der Mindeststeuer beschrieben, indem die Ergänzungssteuer auf die kantonale Steuer und die direkte Bundessteuer aufzuteilen wäre, weil es im konkreten Einzelfall möglich ist, dass auch die Bundessteuer zur Unterschreitung der Mindestbesteuerung beiträgt. Das liegt vor, wenn der OECD/G20-Gewinn höher ist als der Gewinn gemäss der direkten Bundessteuer, weil der Bund dann eine Steuer von weniger als 8,5 % erhebt.

Es lässt sich im heutigen Zeitpunkt aus Sicht des Regierungsrats nicht abschätzen, welche Bedeutung eine solche Aufteilung zukäme, mit Ausnahme, dass der Bund aufgrund des Einbezugs der direkten Bundessteuer ebenfalls einen Anteil an den Mehrerträgen aus der Ergänzungssteuer erhielte.

Antrag

Die Regierung lehnt eine alternative Verteilung der Ergänzungssteuer zwischen Bund und Kantonen ab. Eine solche Variante schränkt den Handlungsspielraum des Kantons ein. Die fiskalischen Auswirkungen auf die Kantone sind im heutigen Zeitpunkt vage und finanziell nicht bestimmbar.

Wird dennoch auf Bundesebene eine alternative Verteilung in Betracht gezogen, muss eine erneute Vernehmlassung vor der Veröffentlichung der Botschaft durchgeführt werden.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Vernehmlassung.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrats

Alex Hürzeler
Landammann

Joana Filippi
Staatsschreiberin

Kopie

- vernehmlassungen@estv.admin.ch