

Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in der Schweiz nach der Volksabstimmung vom 18. Juni 2023 und Auswirkungen der GloBe auf die Standortattraktivität der Schweizer Kantone

Von THORSTEN KLINKNER und DOMENIK WAGENER

Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz

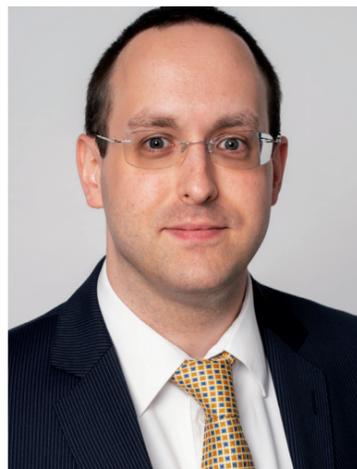
Am 18. Juni 2023 haben die Schweizer über ein Gesetzesvorhaben zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung entschieden und damit die Weichen für eine Anpassung der Schweizer Steuerpolitik an die Vorgaben der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) und für eine Verteilung der diesbezüglichen Steuermehreinnahmen zwischen den einzelnen Kantonen gestellt.

Ausgangspunkt für diese Gesetzesnovelle in der Schweiz sind die auf Ebene der OECD geschaffenen Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung als „Global Anti-Base Erosion Proposal“ (GloBE), mit denen einem weltweiten Steuervermeidungswettbewerb für Konzerne mit einem Jahresumsatz von über 750 Millionen EUR entgegengewirkt werden soll.

In einem OECD-Beschluss aus dem Jahr 2021 haben sich 140 Staaten, unter anderem auch die Schweiz, verpflichtet, große, internationale tätige Unternehmensgruppen einer Mindestbesteuerung von 15 Prozent zu unterwerfen. Hierzu fußt die auf OECD-Ebene erarbeitete GloBE auf einem Zwei-Säulen-Modell. Die erste Säule (Pillar one) dient der Ausweitung sowie Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ansässigkeits- und Marktstaaten für die betroffenen Konzerne. Die zweite Säule (Pillar two) regelt die globale Mindestbesteuerung an sich. Das Regelwerk soll eine gerechtere Verteilung des Steueraufkommens und die Einhaltung eines Mindeststeuerniveaus sicherstellen. Wird der globale Mindeststeuersatz in einem Land nicht erreicht, kann die Unternehmensgruppe von einem anderen Land so besteuert werden, bis die 15 Prozent insgesamt erreicht



THORSTEN KLINKNER, Rechtsanwalt und Steuerberater



DOMENIK WAGENER LL. M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

werden. Als Konsequenz liegt es also künftig im Interesse eines jeden Mitgliedstaats, das Mindestbesteuerungsniveau einzuhalten, um eine ansonsten mögliche ausgleichende Besteuerung des Deltabetrags in einem anderen Land zu vermeiden.

Dies betrifft große, internationale Unternehmensgruppen mit einem Konzernjahresumsatz von mindestens 750 Millionen EUR. Andere Unternehmen, insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen (KMU), mit weniger als 750 Millionen EUR Konzernjahresumsatz sind nicht vom personellen Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung betroffen.

In der Schweiz bedarf die Umsetzung der GloBE auf Bundesebene einer Anpassung der Schweizer Verfassung. Denn mit der globalen Mindestbesteuerung greift der Bund in die Steuerhoheit der einzelnen Kantone ein und schafft aus steuerpolitischen Erwägungen und außerfiskalischen Lenkungsgründen eine ungleiche Besteuerung zwischen Unternehmensgruppen je nach deren Jahresumsatz. In der Schweizer Demokratie bedeutet dies, dass die Schweizer Bürger am 18. Juni aufgerufen wurden, darüber abzustimmen. Dabei wurde ein eindeutiges Wahlergebnis erzielt; 78,5 Prozent stimmten der Gesetzesänderung zu, auch die Kantone sprachen sich einstimmig dafür aus. Unter den Auslandsschweizern lag die Zustimmung sogar bei über 80 Prozent, was eine ungewöhnlich hohe Abweichung darstellt.

Bislang gilt in 21 der 26 Schweizer Kantone eine Besteuerung von unter 15 Prozent, wodurch sich auf deren Ebene ein Wettbewerb um die Ansiedlung von Unternehmen ergibt (sogenannter interkantonaler Steuerwettbewerb). Rund um die Reform zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung ist deshalb

auch auf Ebene der Kantone eine Diskussion darüber entbrannt, welcher Kanton künftig in welchem Umfang von der Reform profitieren wird. Die vorgelegte Reform sieht nämlich einen Verteilungsschlüssel vor, der den Kantonen 75 Prozent der Steuermehreinnahmen belässt und die verbleibenden 25 Prozent dem Bund zuweist. Über den nationalen Finanzausgleich profitieren die weniger attraktiven Kantone von den Mehreinnahmen damit mittelbar zwar auch. Kritiker der Reform monieren allerdings, dass einzelne Kantone (etwa Zug und Basel), die bereits sehr attraktive Wirtschaftsstandorte für Konzerne sind, von der Verteilung des Steuermehreinkommens überproportional profitieren. Mit der am 18. Juni entschiedenen Reform bleibt der interkantonale Steuerwettbewerb folglich weiter bestehen.

Stellung und Funktion der OECD

Bisher war es möglich, dass multinationale Konzerne ihre Einkünfte durch legale Gewinnverschiebungen in Länder mit geringen Steuersätzen kaum oder gar nicht versteuern mussten. Dieses globale Thema hat sich die OECD angenommen. Sie hat sich zum Ziel gesetzt, diesem Steuerwettbewerb entgegenzuwirken.

Die OECD wurde 1961 als Nachfolger der Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC) gegründet. Sie ist eine internationale Organisation mit derzeit 38 Mitgliedern, die Schweiz ist eines der Gründungsmitglieder.

Bei ihren Empfehlungen an ihre Mitgliedstaaten orientiert sich die OECD an einer liberalen, marktwirtschaftlichen und effizienten Wirtschaftsordnung. In den internationalen Wirtschaftsbeziehungen zielt die Arbeit der OECD auf den freien Waren- und Kapitalverkehr ab und soll den negativen Auswirkungen der Globalisierung entgegenwirken. Dazu gehört unter anderem der aktuelle Beschluss für multinationale Unternehmen.

Die OECD steht seit 2007 im Dialog mit den großen Schwellenländern, den sogenannten Schlüsselpartnern China, Indien, Brasilien, Südafrika und Indonesien. Die OECD steht nicht automatisch allen Ländern offen. Will ein Land Mitglied werden, hat es Beitrittsverhandlungen zu führen, und die OECD-Mitglieder entscheiden dann über die Aufnahme und die Aufnahmebedingungen. So wurde Kolumbien 2022 nach siebenjähriger Verhandlung aufgenommen; die aktuellen Beitrittsländer sind Argentinien, Bulgarien, Peru, Brasilien, Kroatien und Rumänien.

Die OECD selbst ist keine supranationale Organisation, sondern eine permanente Konferenz. Sie setzt sich aus verschiedenen Organen zusammen. Der „oberste Rat“ ist das zentrale Entscheidungsgremium und besteht aus je einem Vertreter der Mitgliedstaaten und der Europäischen Kommission. Den Vorsitz hat der Generalsekretär inne, der für fünf Jahre von den Mitgliedstaaten ernannt wird.

Mit mehr als 300 Ausschüssen und Sachverständigen- sowie Arbeitsgruppen arbeitet die OECD in fast allen Bereichen mit Delegierten aus Ministerien und Behörden der Mitgliedstaaten zusammen. Finanziert wird die Arbeit aus den Beiträgen der Mitgliedstaaten. Das Budget wird nach einem Beitragsschlüssel von den Mitgliedern getragen. Die größten Beitragszahler sind die USA, Japan und Deutschland.

Die OECD-Leitsätze und das Zwei-Säulen-Modell

Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen sind ein Verhaltenskodex. Das erste Mal verabschiedet wurden sie 1976. Sie sind weltweit gültig und dienen als Empfehlung der Mitgliedstaaten an die Wirtschaft, insbesondere soweit diese Konzerne ihren Hauptsitz

in einem der Mitgliedstaaten haben. Jedes Mitgliedsland ist verpflichtet, eine nationale Kontaktstelle einzurichten, die zur Information und für die Umsetzung der Leitsätze verantwortlich ist, wo aber auch Beschwerden gegen Verstöße vorgebracht werden können.

Der Beschluss zur einheitlichen Besteuerung multinationaler Unternehmen hat zum Ziel, den internationalen Steuerwettbewerb zu bekämpfen, sodass einzelne Steueroasen und viele global tätige Unternehmen nicht weiter davon profitieren. Die Umsetzung eines derartigen Projekts ist komplex. Dies ergibt sich bereits daraus, dass sich nicht einmal die Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten auf die Verabschiedung einer einheitlichen Richtlinie einigen konnten, weil die Vorbehalte einzelner Länder zu gravierend waren. Damit Unternehmen und Steuerverwaltungen detaillierte Anleitungen zur Umsetzung und Anwendung der Regelungen erhalten, hat die OECD einen entsprechenden Kommentar veröffentlicht (am 14. März 2022).

Unter dem Dach der OECD arbeiten nun die Finanzverwaltungen der involvierten Mitgliedstaaten an einer Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung. Dazu wurde das Zwei-Säulen-Modell entwickelt, das die eingangs benannte Neuverteilung der Besteuerungsrechte von Unternehmen (Pillar one) und die Einführung der globalen Mindestbesteuerung für große Unternehmenskonzerne (Pillar two) vorsieht.

Ein Kernaspekt der OECD-Pillar-two-Regeln ist, dass eine Steuer – basierend auf der „Income Inclusion Rule“ (IIR) – vorrangig bei der obersten Muttergesellschaft erhoben wird, sodass diese für alle niedrig besteuerten Einheiten der Gruppe die Ausgleichsteuer zu zahlen hat (sogenannte Top-up-Tax). Aufbauend hierauf sieht das Pillar-two-Regelwerk eine Vielzahl von gesonderten Erhebungs- und Anrechnungsmechanismen vor. Führt diese Erhebung der Mindeststeuer auf Ebene der Konzernobergesellschaft nicht zu einer effektiven Mindeststeuerbelastung von 15 Prozent, kann auf Basis der „Undertaxed Profit Rule“ (UTPR) der Differenzbetrag zur festgestellten „Top-up Tax“ auch anteilig von Konzerngesellschaften verlangt werden. Dabei umfasst diese GloBE-Ergänzungssteuer nicht nur die örtlichen Steuern auf das Einkommen und den Ertrag, sondern auch etwaige steuerrechtliche Korrekturen, insbesondere solche durch sogenannte latente Steuern.

Im Ergebnis dienen die OECD-Pillar-two-Regeln der Verhinderung einer Umgehung der angestrebten globalen Mindestbesteuerung durch einzelne Konzerne. Sie bürden diesen im Zusammenhang mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der globalen Mindestbesteuerung umfassende Dokumentations-, Berichts- und Rechnungslegungspflichten auf, die neben speziellen IT-Lösungen auch Anpassungen der Tax-Compliance-Systeme erforderlich machen werden.

In Deutschland liegt seit dem 20. März 2023 ein Diskussionsentwurf des Bundesfinanzministeriums für die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland vor. Die Umsetzung der Pillar-two-Regeln hat auch in Deutschland zu einem komplexen Regelwerk geführt, das die Einführung der globalen Mindestbesteuerung neben der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer vorsieht, um einen effektiven Mindeststeuersatz von 15 Prozent sicherzustellen.

Auswirkungen der GloBe auf den Standort Schweiz

Auch im Jahr 2023 ist laut dem Human Freedom Index die persönliche und wirtschaftliche Freiheit nirgends so groß wie in der Schweiz. Freiheit ist ein Begriff, der das Selbstverständnis und die politische Identität der Schweiz prägt. Der Rütlichschwur und ein bereits im

Spätmittelalter ideologisch überhöhter Freiheitsbegriff prägen den Mythos um die uralte schweizerische Freiheit. Die Werte von Freiheit und Unabhängigkeit sind darüber hinaus tief in der Schweizer Mentalität verankert. Aus diesem Selbstverständnis heraus wurden und werden gesellschaftliche und politische Entscheidungen getroffen, die nicht immer dem Mainstream der Umgebung entsprechen. So ist die Schweiz zwar weder Teil der EU noch Teil der NATO, aber Mitglied der OECD.

Das Schweizer Parlament und der Bundesrat wollen diese Mindestbesteuerung mit Wirkung ab dem 1. Januar 2024 in der Schweiz einführen und so stabile Rahmenbedingungen schaffen und Steuereinnahmen sowie Arbeitsplätze in der Schweiz sichern. Weil das Verfassungsrecht der Schweiz einen Eingriff in die Steuerhoheit der Kantone und eine Neuausrichtung der Schweizer Steuerpolitik durch den Bund allein nicht erlaubt, musste über eine diesbezügliche Verfassungsänderung durch Volksabstimmung entschieden werden.

Natürlich verlieren einzelne Schweizer Kantone mit dieser Reform kurzfristig einen wichtigen Standortvorteil. Allerdings ist für die meisten Zuzugsinteressenten der steuerliche Vorteil nicht der einzige Grund, in die Schweiz umzusiedeln. Die politische Stabilität, die nicht zuletzt auf der direkten Demokratie und einem großen Vertrauen in die Schweizer Regierung beruht, sind ebenfalls ein wichtiger Grund, der für die Schweiz spricht. In der Schweizer Demokratie kontrollieren sich die drei Säulen Legislative, Judikative und Exekutive – wie in anderen Demokratien auch –, aber zudem sind die sieben Bundesräte der Schweiz regelmäßig bei Volksabstimmungen auf dem Prüfstand. Das sogenannte Milizsystem übergibt die politische Verantwortung somit einer stark politisch eingebundenen Bürgerschaft. Ebenso genießen das Rechtssystem und die Polizei des Landes großes Vertrauen.

Der hohe Wohlstand, der stabile Franken und eine anpassungsfähige Wirtschaft werden weiterhin die Attraktivität der Schweiz sichern.

Eine Steuerreform zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung war alles in allem allerdings unumgänglich, denn es gilt zu vermeiden, dass ein unregulierter interkantonaler und internationaler Steuerwettbewerb in der Schweiz zugunsten einzelner Konzerne anderen Ländern auf der Basis der OECD-Regeln zum GloBE erlaubt, mögliches Steueraufkommen der Schweiz ausgleichend zu besteuern.

Durch die Zustimmung zur Verfassungsänderung und mit der Reform verbleibt den Kantonen mit 75 Prozent des Steuermehraufkommens zudem weiter der Löwenanteil, sodass eine gezielte Wirtschaftsförderung von Unternehmen in einzelnen Kantonen wie gehabt möglich bleibt. Die verbleibenden Bundesmittel können über den nationalen Finanzausgleich zur weiteren Standortförderung verwendet werden.

Mit ihrem Votum vom 18. Juni haben 42 Prozent der Schweizer Bürger über die Gesetzesänderung zur OECD-Mindeststeuer abgestimmt. Das Ergebnis ist mit einer Zustimmung von 78,5 Prozent deutlich ausgefallen. Die Kantone haben einstimmig zugestimmt.

Die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung beziehungsweise die geplante Umsetzung in der Schweiz soll den internationalen Steuervermeidungswettbewerb reduzieren. Damit werden außerfiskalische Wirtschaftsstandortfaktoren (wie Infrastruktur, Rechtstaatlichkeit oder Ressourcenvielfalt) aus unserer Sicht gestärkt. Die Schweiz hat als verlässlicher Wirtschaftsstandort eine Vielzahl von Großkonzernen für sich gewinnen können. Durch die Neuausrichtung der Steuerpolitik vieler Staaten und die rapide Veränderung der

jeweiligen örtlichen Infrastruktur in den Bereichen Technologie, IT und natürliche Ressourcen bleibt mittelfristig jedoch abzuwarten, wie Großkonzerne auf die Veränderung der Rahmenbedingungen reagieren werden.

Im globalen Wettbewerb bietet die Schweiz aber nach wie vor neben politischer Stabilität, die durch die Elemente der direkten Demokratie politische „Schnellschüsse“ verhindert, durch ihre wirtschaftliche Stärke und ihre abseits der Mindestbesteuerung für Großkonzerne verbleibenden Steuervorteile insbesondere für die Vielzahl von KMU auch in Zukunft attraktive Standortvorteile. Zudem können die zusätzlichen Steuereinnahmen in Kantonen, in denen multinationale Konzerne ihren Unternehmenssitz haben, gezielt in den Ausbau von Infrastruktur investiert werden, um den Wirtschaftsstandort Schweiz wettbewerbsfähig zu halten. ■

THORSTEN KLINKNER ist Rechtsanwalt und Steuerberater. Er ist Gründer und geschäftsführender Gesellschafter der UnternehmerKompositionen GmbH. Die Rechts- und Steuerberatungskanzlei ist ein etablierter Spezialdienstleister für die Begleitung von Stiftern und Stiftungen im deutschsprachigen Raum. Thorsten Klinkner entwickelt für Unternehmerpersönlichkeiten und vermögende Familien gemäß einem vernetzten Beratungsansatz individuelle Stiftungsstrategien und schafft branchenübergreifend zukunftsorientierte Eigentümerstrukturen. Er ist Stiftungsvorstand mehrerer unternehmensverbundener Familienstiftungen sowie einer unternehmensverbundenen gemeinnützigen Stiftung. Neben der Errichtung von Stiftungen (bisher mehr als 100) veröffentlicht er regelmäßig Bücher und Artikel rund um das Stiftungsrecht und dessen praktische Anwendung im In- und Ausland.

DOMENIK WAGENER LL. M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, ist Mitarbeiter bei der UnternehmerKompositionen GmbH im Bereich des Stiftungssteuerrechts und begleitet Stifter und Stiftungen.