

Herr Bundesrat
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bernhof
3003 Bern

Zürich, 14. April 2022

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

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Die Städtische Steuerkonferenz bedankt sich für die Gelegenheit zur Vernehmlassung und nimmt zum vorgelegten Entwurf wie folgt Stellung:

I. Allgemeine Einschätzung
a. Vorbemerkung

Die Städtische Steuerkonferenz steht dem Vorhaben, Säule 2 des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in der Schweiz umzusetzen, positiv gegenüber. Eine nationale Umsetzung ist angesichts der international festgelegten Besteuerungsmechanismen (IIR und UTPR) im Ergebnis unumgänglich. Die Umsetzung der Mindestbesteuerung ist von erheblicher Tragweite für die Schweiz und wird den internationalen und interkantonalen Standortwettbewerb sowie die globale Steuerlandschaft erheblich beeinflussen.

b. Systemgerechte Umsetzung

Bei einer zielgenauen Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung, d.h. einer nur auf international tätige Unternehmen mit einem Mindestumsatz von 750 Millionen Euro beschränkten Möglichkeit zur Erhebung einer Ergänzungssteuer, werden verfassungsrechtliche Grundsätze wie insbesondere das Gleichbehandlungsgebot und damit einhergehende Wettbewerbsverzerrungen, aber auch die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie die Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzt. So führt der vorgelegte Entwurf im Ergebnis zu einer Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen mit einem Umsatz über bzw. unter dem (letztlich beliebig festgesetzten) Schwellenwert von 750 Millionen Euro. Auch wenn sachliche Gründe wie die Verhinderung der Abschöpfung des Steuersubstrats durch das Ausland eine teilweise Aushebelung verfassungsrechtlicher Prinzipien allenfalls zu rechtfertigen mögen, und von der Städtischen Steuerkonferenz anerkannt wird, dass supranationale Entwicklungen grenzüberschreitende Perspektiven erfordern, bedeutet eine solche Abkehr von stark verwurzelten Grundsätzen eine Erschütterung der Steuerrechtsfundamente. Systemkohärent wäre nur eine Umsetzung unter **Ausdehnung der Mindestbesteuerungsvorschriften auf**

sämtliche in der Schweiz ansässigen juristischen Personen, auch wenn diese wohl kaum eine politische Mehrheit finden würde. Die Prüfung einer entsprechenden Umsetzung wird dennoch explizit angeregt.

Im Zusammenhang mit der Ungleichbehandlung zwischen grossen international und grossen lediglich national tätigen Unternehmen erlaubt sich die Städtische Steuerkonferenz den Hinweis auf den EU-Richtlinienentwurf zur Umsetzung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in der EU, welcher vorsieht, dass die **Mindestbesteuerung auch auf inländische (Unternehmens-)Gruppen mit entsprechendem Umsatz** ausgedehnt werden sollte. Im Gegenzug sollen im Sinne einer Kompromisslösung zwischen den Zielen der Reform und dem administrativen Aufwand grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallende Unternehmen, die im entsprechenden Steuerhoheitsgebiet über einen Umsatz von bis zu 10 Millionen Euro und einen Ertrag von bis zu 1 Million Euro verfügen, von der Mindestbesteuerung ausgenommen werden (**de Minimis-Regel**). Mit einer Ausdehnung der Mindestbesteuerung auch auf nationale Unternehmen liesse sich die Gefahr von Ungleichbehandlungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen vergleichbaren Unternehmen zumindest ein wenig eindämmen. Zudem würde durch eine schweizerische de Minimis-Regel gewährleistet, dass sich umsatzschwächere Unternehmen nicht den hohen administrativen Anforderungen der OECD-Regeln stellen müssten.

c. Verteilung allfälliger Steuermehreinnahmen

Die vorgestellte Konzeption einer alleinigen Partizipation der Kantone an anfälligen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer vermag nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz nicht zu überzeugen. Dies insbesondere aus dem Grund, da die Standortattraktivität der Schweiz als Ganzes auch künftig nur dann gewährleistet ist, wenn auch der Bund gezielt in Massnahmen zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit investiert. Aus diesem Grund ist nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz eine **Partizipation des Bundes** an den prognostizierten Mehreinnahmen unumgänglich.

Die Städtische Steuerkonferenz vermisst im Entwurf des Bundesrats zudem Konzepte zur **Partizipation der Gemeinden** an den Mehreinnahmen. Zwar werden die Städte und Gemeinden an verschiedenen Stellen des Erläuternden Berichts namentlich erwähnt, eine tatsächliche Festlegung der Beteiligung der Gemeinden sieht der Entwurf jedoch nicht vor. Gerade Städte und Agglomerationsgemeinden, in welchen betroffene Unternehmen mehrheitlich angesiedelt sind, tragen ebenfalls das Risiko einer im Zusammenhang mit der Einführung der Ergänzungssteuer einhergehenden Verringerung der Standortattraktivität und von darauf begründeten fiskaltragsrelevanten Verhaltensanpassungen der betroffenen Unternehmen. Auch die Gemeinden werden in Massnahmen zum Erhalt ihrer Standortattraktivität investieren müssen. Aus diesem Grund ist eine angemessene Beteiligung der Gemeinden an den Mehreinnahmen unumgänglich. Eine unterschiedliche Berechnung der Bemessungsgrundlage für die neue Ergänzungssteuer einerseits und die Veranlagung der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer andererseits führen zu einer systematischen Verschiebung von Steuersubstrat von den Gemeinden hin zu den Kantonen, wenn diesen die Erträge aus der Ergänzungssteuer kompensationslos zufallen sollen. Aus diesem Grund sollte die Sicherstel-

lung einer angemessenen Verteilung der Mehreinnahmen auf Bund, Kantone und Gemeinden bereits auf Verfassungsebene verankert werden. Für die Festlegung eines konkreten Verteilschlüssels fehlt es aktuell an einer durch Fakten gesicherten Entscheidungsgrundlage, wird doch im Erläuternden Bericht mehrfach betont, dass die Auswirkungen aufgrund zahlreicher Ungewissheiten und der sehr beschränkten Datenlage nur grob geschätzt werden können. In die Erarbeitung eines angemessenen Verteilschlüssels sollten Kantone und Gemeinden mit einbezogen werden.

d. Kompensationsmassnahmen

Im Hinblick auf bevorstehende Kompensationsmassnahmen zur Förderung der Standortattraktivität ist es aus Sicht der Städtischen Steuerkonferenz zentral, dass deren internationale Akzeptanz gesichert ist. Um zu vermeiden, dass der Stellung der Schweiz im internationalen Standortwettbewerb eine neue, schädliche Dimension hinzugefügt wird, ist es unumgänglich, dass der Bund die Kompatibilität allfälliger Kompensationsmassnahmen mit internationalen Standards sorgfältig evaluiert und Rahmenbedingungen im Einklang mit internationalen Vorgaben festlegt sowie Kantonen sowie Städten bei der Evaluation von Standortmassnahmen bei Bedarf unterstützend zur Seite steht. Auf eine direkte Kompensation der de lege ferenda höher belasteten Unternehmen sollte verzichtet werden.

e. Finanzausgleich

Gemäss dem Entwurf sollen allfällige zusätzliche Steuereinnahmen der Kantone den allgemeinen Regeln des nationalen Finanzausgleichs (NFA) unterliegen. Dies wird begrüsst. In diesem Zusammenhang regt die Städtische Steuerkonferenz die Überprüfung der Frage an, ob die aktuelle Funktionsweise des NFA geeignet ist, eine gerechte interkantonale Umverteilung im Rahmen des Ressourcenausgleichs zu gewährleisten.

So erscheint es fraglich, ob die aus heutiger Sicht zu erwartenden Mehreinnahmen einzelner Kantone angemessen in die Umverteilung einfließen. Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz erscheint sodann als problematisch, dass der NFA an die Leistungsfähigkeit anknüpft und für die Berechnung der fiskalisch ausschöpfbaren Ressourcen den steuerlichen Gewinn gemäss DBG zugrunde legt. Für die Berechnung der Mindeststeuer von 15 % wird jedoch auf den Gewinn nach OECD-Regeln als Bemessungsgrundlage abgestellt, was zu einem Auseinanderklaffen zwischen dem Gewinn nach DBG und dem – im Regelfall wohl höheren – Gewinn nach OECD führen dürfte. Folgerichtig ist auf die Auswirkungen der Umsetzung der Mindestbesteuerung auf den Ressourcenausgleich laufend ein besonderes Augenmerk zu legen und ist in den kommenden periodischen Wirksamkeitsberichten des Finanzausgleichs ein spezieller Fokus hierauf zu legen, damit für die jeweiligen Folgeperioden die notwendigen Massnahmen vorgeschlagen und umgesetzt werden können.

f. Rechtsunsicherheit und administrative Herausforderungen

Die aktuelle Umsetzungsphase ist naturgemäss mit grosser Rechtsunsicherheit verbunden, welche angesichts des von der OECD vorgegebenen zeitlich ambitionierten Umsetzungsplans akzentuiert wird. Die Einführung und Aufrechterhaltung der Mindestbesteuerung wird mit zahlreichen administrativen Herausforderungen einhergehen. Die abweichende Steuerbemessungsgrundlage zur Berechnung der Steuerbelastung gemäss OECD und damit einher-

gehend die Notwendigkeit der Übernahme internationaler Rechnungslegungsstandards verunsichern aktuell und fordern nicht nur die betroffenen Unternehmen, sondern auch die Steuerbehörden. Auch der Umgang mit im Rahmen von Säule 2 zumindest partiell nicht akzeptierten STAF-Massnahmen oder die Frage der Rechtssicherheit bestehender Tax Rulings oder Tax Holidays werden Steuerbehörden und -pflichtige vor Herausforderungen stellen. Im Zusammenhang mit der interkantonalen Koordination sowie der Koordination grenzüberschreitender Massnahmen steht die Städtische Steuerkonferenz der angedachten Einführung eines jeweiligen Lead-Kantons positiv gegenüber.

Hinsichtlich der Notwendigkeit eines Abschlusses nach einem internationalen Rechnungslegungsstandard im Zusammenhang mit der Mindeststeuer wäre es allenfalls prüfenswert, diese in der Übergangsverordnung und später gesetzlich auf wenige Standards (IFRS, Swiss GAAP FER, US GAAP FER) zu beschränken, um mit der divergierenden Ausgestaltung der verschiedenen Standards zwangsläufig einhergehende Unklarheiten und Rechtsunsicherheiten möglichst zu vermeiden. Es ist zudem angesichts verschiedener in diesem Zusammenhang geäusselter Ansichten eine Klarstellung der Frage, ob die Rechnungslegung gemäss Obligationenrecht unter Umständen doch als zulässiger Standard nach OECD-/G20 model rules qualifiziert, erforderlich.

Einer allfälligen rückwirkenden Anwendung der Regelungen zur Mindestbesteuerung bereits ab dem Jahr 2023 steht die Städtische Steuerkonferenz bereits aufgrund deren Kollision mit rechtsstaatlichen Prinzipien grundsätzlich skeptisch gegenüber. Sollten andere OECD-Mitgliedstaaten ihre nationalen Steuergesetze in der Umsetzung von Säule 2 bereits auf den 1. Januar 2023 anpassen, dürften sachliche Gründe wie die Verhinderung der Höherbesteuerung der betroffenen Unternehmen im Ausland eine Rückwirkung hingegen wohl rechtfertigen.

II. Zur Verfassungsanpassung

a. Allgemeines

Die Städtische Steuerkonferenz unterstützt das vom Bundesrat gewählte Vorgehen der Verankerung einer Mindestbesteuerung in der Verfassung in Kombination mit dem Erlass einer temporären Verordnung vor Inkrafttreten der formellen Gesetzgebung. Insbesondere vor dem Hintergrund des ambitionierten Zeitplans zur Umsetzung von Säule 2 ist nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz eine sorgfältige Evaluation der geforderten Massnahmen sowie deren Übertragung und Übertragbarkeit ins Schweizer Recht mit dem Fokus auf Säule 2 prioritär. Aufgrund der sich stellenden Herausforderungen rechtlicher, aber auch administrativer Natur regt die Städtische Steuerkonferenz an, die Verfassungsanpassung auf die Umsetzung von Säule 2 zu beschränken und keine vorausseilenden formell-rechtlichen Vorbereitungen für eine künftig allfällig anstehende Umsetzung von Säule 1 vorzunehmen.

b. Zu Art. 129a BV

Die vorgesehene Verfassungsanpassung ist notwendig, um die Umsetzung internationaler Bestimmungsvorgaben im Zusammenhang mit Säule 2 in nationales Recht zu ermöglichen. Sie dient jedoch nicht grundsätzlich dazu, die besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen zu ermöglichen. Dies sollte nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz bereits in der Marginalie zu Art. 129a BV klargestellt werden. Die Städtische Steuerkonferenz

regt daher an, dort die Formulierung "Umsetzung internationaler Besteuerungsregeln" zu wählen.

Die Einführung einer Mindestbesteuerung nur für gewisse Unternehmen stellt im Zusammenhang mit dem Gleichbehandlungsgebot sowie weiteren verfassungsrechtlichen Prinzipien eine Herausforderung dar. Mit ihr geht ein Abweichen von fundamentalen Verfassungsgrundsätzen wie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, aber auch der Kantonsautonomie, dem Föderalismus und dem Subsidiaritätsprinzip einher. Abweichungen von diesen Grundsätzen dürfen nur minimalinvasiv – im Sinne des rechtsstaatlich gebotenen Erforderlichkeitsprinzips – als ausserordentliche Ausnahmen erfolgen. Nach Sicht der Städtischen Steuerkonferenz ist daher bereits in Art. 129a Abs. 1 BV klarzustellen, dass eine besondere Besteuerung der jeweiligen Unternehmen(-sgruppen) nur dann möglich ist, wenn dies aufgrund zur Wahrung gesamtschweizerischer Interessen umzusetzender internationaler Besteuerungsregeln erforderlich ist. Dabei sollte sich der Anwendungsbereich von Art. 129a Abs. 1 BV auf von den internationalen Besteuerungsregeln betroffene Unternehmen(-sgruppen) beschränken.

Die in Art. 129a Abs. 1 Satz 2 BV beispielhafte Bezugnahme auf die Mindestbesteuerung und die Marktstaatbesteuerung erscheint verfassungsatypisch und bringt keinen Mehrwert, bleiben doch durch die Formulierung "insbesondere" Tür und Tor für weitere Ausnahmen offen.

Bisher in steuerrechtlicher Hinsicht unbekannte, auslegungsbedürftige, unbestimmte Rechtsbegriffe wie "grosse Unternehmensgruppen" sollen nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz auf Verfassungsebene nach Möglichkeit vermieden werden. Auch sind Formulierungen ohne eigenständige Bedeutung (vgl. exemplarisch Abs. 2 des Entwurfs von Art. 129a BV, nach welchem sich der Bund "insbesondere an internationalen Standards und Modellregelungen" orientiert) zu vermeiden. Die Städtische Steuerkonferenz regt in diesem Zusammenhang an, Abs. 2 des Entwurfs von Art. 129a BV zu streichen.

Die Einführung einer Mindestbesteuerung für lediglich gewisse Unternehmen(-sgruppen) geht bereits inhärenter Weise mit einer Abweichung von verfassungsrechtlich verankerten Grundsätzen einher. Würde bereits in Art. 129a Abs. 1 BV festgehalten, dass eine besondere Besteuerung der jeweiligen Unternehmen(-sgruppen) nur dann möglich ist, wenn dies aufgrund von zur Wahrung gesamtschweizerischer Interessen umzusetzender internationaler Besteuerungsregeln erforderlich ist, wäre der Anwendungsbereich von Art. 129a BV bereits entsprechend eingeschränkt. In diesem Fall bedürfte es im Rahmen von Art. 129a Abs. 3 BV keiner Aufführung weiterer Voraussetzung für ein Abweichen von den aufgeführten Besteuerungsgrundsätzen. Die in Art. 129a Abs. 3 BV vorgesehene Möglichkeit, zur Wahrung der Interessen der Schweizerischen Gesamtwirtschaft von gewissen verfassungsrechtlich verankerten Grundsätzen der Besteuerung abzuweichen, erschiene folgerichtig an dieser Stelle redundant, abgesehen davon, dass nicht nur die Interessen der Wirtschaft in Betracht zu ziehen wären.

Die Mehreinnahmen aus der Ergänzungssteuer sollen den Kantonen vollumfänglich zugutekommen. In diesem Zusammenhang erscheint aus Sicht der Städtischen Steuerkonferenz

die in Art. 129a Abs. 3 lit. c BV festgehaltene Möglichkeit, von der in Art. 128 Abs. 4 BV verankerten Mindestbeteiligung der Kantone abzuweichen, nicht angezeigt. Ob ein Abweichen im Rahmen der möglicherweise in Zukunft einzuführenden Marktstaatbesteuerung erforderlich wird, ist aus heutiger Sicht unbekannt und zudem nicht Gegenstand dieser Vorlage.

Da die Ergänzungssteuer als eine direkte Steuer des Bundes durch die Kantone zu erheben und zu beziehen sein soll, besteht zudem auch kein Grund dafür, von den Vorschriften über den Vollzug gemäss Art. 128 Abs. 4 BV abzuweichen. Die Städtische Steuerkonferenz regt daher an, auf die Möglichkeit einer Abweichung von Art. 128 Abs. 4 BV vollumfänglich zu verzichten.

Zudem regt die Städtische Steuerkonferenz - wie oben beschrieben - eine Beteiligung auch des Bundes und der Gemeinden an den aus der Ergänzungssteuer resultierenden Mehreinnahmen an, welche im Rahmen eines weiteren Absatzes von Art. 129a BV dezidiert auf Verfassungsebene festzuhalten ist.

Im Rahmen einer Überarbeitung von Art. 129a BV liessen sich zudem weitere kosmetische Korrekturen wie die Beschränkung der Möglichkeit zur Abweichung von den Mindeststeuersätzen gemäss Art. 128 Absatz 1 BV allein auf den maximalen Steuersatz für juristische Personen gemäss lit. b der Bestimmung vornehmen.

Die Städtische Steuerkonferenz erlaubt sich an dieser Stelle, einen ersten Entwurf einer alternativen Formulierung von Art. 129a BV vorzustellen:

Art. 129a BV (Ergänzungssteuer zur) Umsetzung internationaler Besteuerungsregeln

¹ *Der Bund kann zur Wahrung gesamtschweizerischer Interessen und zur Umsetzung internationaler Besteuerungsregeln bei betroffenen Unternehmen eine Ergänzungssteuer erheben.*

Alternative:

¹ *Der Bund kann zur Wahrung gesamtschweizerischer Interessen internationale Besteuerungsregeln durch den Erlass von Vorschriften über die besondere Besteuerung betroffener Unternehmen umsetzen.*

² *Er kann dabei abweichen von:*

- a. *den Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Artikel 127 Absatz 2;*
- b. *dem maximalen Steuersatz gemäss Artikel 128 Absatz 1 lit. b;*
- c. *den Ausnahmen von der Steuerharmonisierung gemäss Artikel 129 Absatz 2.*

³ *Der Bund stellt eine angemessene Verteilung allfälliger Mehreinnahmen auf Bund, Kantone und Gemeinden sicher. Dabei berücksichtigt er die Interessen von Kantonen und Gemeinden.*

c. Zu den Übergangsbestimmungen

Mit Blick auf den Entwurf der Übergangsbestimmungen befürwortet die Städtische Steuerkonferenz eine grundsätzliche Analyse dahingehend, was konkret in diese Bestimmung aufzunehmen ist. Wie im Erläuternden Bericht ausgeführt wird, besteht ohnehin wenig Entscheidungsspielraum in diesen Bereichen, wenn das Schweizerische Regelwerk international kompatibel sein soll (Erl. Bericht S. 22). Es stellt sich daher die Frage nach dem Mehrwert einer Aufzählung gewisser ausgewählter Eckwerte, wenn schliesslich doch nicht nur diese aufgezählten Eckwerte in den Übergangsbestimmungen umzusetzen sind. Zur Vermeidung einer aufgeblähten und trotzdem unvollständigen Übergangsbestimmung könnte etwa festgehalten werden, dass sich die Übergangsbestimmungen möglichst genau an den detaillierten Musterregeln der OECD/G20 zu orientieren haben. Zudem erscheint auf der Basis der Übergangsbestimmungen unklar, welche Kompetenz der Bund an das EFD übertragen kann. Auch hier gilt es, Klarheit zu schaffen.

Vielen Dank für die Berücksichtigung unserer Anliegen.

Freundliche Grüsse



Dr. Bruno Fässler
Präsident Städtische Steuerkonferenz