



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht  
und Law and Economics

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

IFF-HSG

**Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz**

Eine problembezogene Übersicht

Thomas Hug

**Problemfelder des Beteiligungsabzuges im Lichte der GloBE Model Rules auf Basis IFRS**

Eine kritische Analyse des schweizerischen Systems zur Besteuerung von Beteiligungserträgen nach Art. 62 Abs. 4 bzw. Art. 69 f. DBG im neuen «Vierklang» des Steuerrechts multinational tätiger Konzerne

Vikram Chand

**The interaction between the Arm's Length Principle and Pillar II Global Minimum Tax Rules: A technical and policy-oriented analysis**

Urs Kapalle/  
Gabriel Bourquin

**Sockelsteuersätze in den DBA der Schweiz unter der OECD/G20-Mindestbesteuerung**

Einfluss von GloBE auf die Abkommenspolitik der Schweiz?

Michael Bertschinger/  
Alain Horat

**Grenzüberschreitender Transfer von Immaterialgütern unter den GloBE-Regeln**

## Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer

---

## Impressum

### IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

### Abkürzungsvorschlag

FStR

### ISSN 1424-9855

### Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen  
Telefon: +41 (0)71 224 25 20  
E-Mail: fstr-iff@unig.ch  
Website: www.iff.unig.ch

### Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unig.ch)  
Stellvertretung: Dr. iur. Tabea Lorenz  
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker  
Einkommenssteuer: MLaw Fabienne Limacher, LL.M.  
Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner  
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und Prof. Dr. Peter Hongler  
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterheld, LL.M.  
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners  
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unig.ch; Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

### Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unig.ch

### Lektorat

Dr. rer. oec. Nicole Pohl

### Korrektorat

René Sieber

### Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

### Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.  
Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am Jahresanfang.

### Bestellungen

Beim Verlag

### Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

### Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

*Fortsetzung letzte Innenseite*



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht  
und Law and Economics

---

# **IFF Forum für Steuerrecht**

**Sondernummer 2022:  
Globale Mindeststeuer**

---

# Inhalt

	Artikel	
IFF-HSG	<b>Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz</b> Eine problembezogene Übersicht	<b>315</b>
Thomas Hug	<b>Problemfelder des Beteiligungsabzuges im Lichte der GloBE Model Rules auf Basis IFRS</b> Eine kritische Analyse des schweizerischen Systems zur Besteuerung von Beteiligungserträgen nach Art. 62 Abs. 4 bzw. Art. 69 f. DBG im neuen «Vierklang» des Steuerrechts multinational tätiger Konzerne	<b>345</b>
Vikram Chand	<b>The interaction between the Arm’s Length Principle and Pillar II Global Minimum Tax Rules: A technical and policy-oriented analysis</b>	<b>365</b>
Urs Kapalle/ Gabriel Bourquin	<b>Sockelsteuersätze in den DBA der Schweiz unter der OECD/G20-Mindestbesteuerung</b> Einfluss von GloBE auf die Abkommenspolitik der Schweiz?	<b>388</b>
Michael Bertschinger/ Alain Horat	<b>Grenzüberschreitender Transfer von Immaterialgütern unter den GloBE-Regeln</b>	<b>405</b>

# Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz

Eine problembezogene Übersicht

IFF-HSG\*

Der vorliegende Beitrag soll eine Einführung in die Thematik der Sondernummer bieten. Neben einer allgemein gehaltenen Übersicht über die globale Mindeststeuer und deren Umsetzung in der Schweiz werden problembezogen einzelne Bereiche vertiefter betrachtet. So finden sich besondere Kapitel zum politischen Prozess, zur verfassungskonformen Umsetzung, zur völkerrechtskonformen Umsetzung und zu möglichen Fördermassnahmen zur Erhaltung der Standortattraktivität. In den übrigen Aufsätzen in dieser Sondernummer werden weitere Bereiche besprochen, die für die Schweiz zentral sind. Das Thema ist jedoch derart komplex und vielschichtig, dass auch diese Sondernummer nur einzelne Fragestellungen beleuchten kann und keinesfalls Anspruch auf Vollständigkeit erhebt.

*Le présent article se veut une introduction à la thématique de ce numéro spécial. En plus d'un aperçu général de l'impôt minimum global et de sa mise en œuvre en Suisse, certains domaines seront examinés de manière plus approfondie en fonction des problèmes qui se posent. Ainsi, des chapitres particuliers seront consacrés au processus politique, à une mise en œuvre conforme à la Constitution, à une mise en œuvre conforme au droit international public et aux mesures d'encouragement possibles pour maintenir l'attrait de la place économique. Les autres articles de ce numéro spécial abordent d'autres domaines qui sont essentiels pour la Suisse. Le sujet est toutefois tellement complexe et diversifié que ce numéro spécial ne peut mettre en lumière que certaines questions et en aucun cas prétendre à l'exhaustivité.*

\* Verschiedene Mitarbeiter haben an diesem Beitrag und/oder am IFF-HSG Working Paper mitgewirkt (vgl. BERNDT et al.). In alphabetischer Reihenfolge: Thomas Berndt, Patrick Engstler, Nicolas Grieder, Peter Hongler, Jan-Marius Hübeler, Ariane Menzer, Florian Regli sowie Raoul Stocker. Zitierempfehlung: IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, FStR 2022, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 315.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>317</b>	<b>7</b>	<b>Allgemeine Ausführungen zur Einführung der Ergänzungssteuer</b>	<b>329</b>
<b>2</b>	<b>Grundlagen zur globalen Mindeststeuer</b>	<b>317</b>	<b>7.1</b>	<b>Fokussierung auf QDMTT als nationale Ergänzungssteuer</b>	<b>329</b>
<b>2.1</b>	<b>Begriffliches</b>	<b>317</b>	<b>7.2</b>	<b>Subjektiver Anwendungsbereich</b>	<b>329</b>
<b>2.2</b>	<b>Entstehungsgeschichte und institutionelle Einordnung</b>	<b>317</b>	<b>7.2.1</b>	International tätige Unternehmensgruppe mit einem Umsatz von mindestens EUR 750 Millionen	329
<b>2.3</b>	<b>Ziele der globalen Mindeststeuer</b>	<b>318</b>	<b>7.2.2</b>	Investment Fonds als ausgenommene Gesellschaften	329
<b>2.4</b>	<b>Fiskalische Auswirkungen</b>	<b>319</b>	<b>7.3</b>	<b>Objektiver Anwendungsbereich</b>	<b>330</b>
<b>3</b>	<b>Status quo der Implementierung in der Schweiz (politischer Prozess)</b>	<b>319</b>	<b>7.3.1</b>	Funktionsweise und Ermittlung der Ergänzungssteuer	330
<b>3.1</b>	<b>Internationale Diskussion</b>	<b>319</b>	<b>7.3.2</b>	Berechnung des Net GloBE Income	331
<b>3.2</b>	<b>Politische Beratungen zur neuen BV-Bestimmung</b>	<b>320</b>	<b>7.3.3</b>	Berechnung der Adjusted Covered Taxes	332
<b>3.3</b>	<b>Neue Verordnungsbestimmungen</b>	<b>320</b>	<b>7.4</b>	<b>Exkurs: Besonderheiten der Internationalen Ergänzungssteuer</b>	<b>333</b>
<b>4</b>	<b>Verfassungskonforme Umsetzung (Kompetenzfrage)</b>	<b>320</b>	<b>7.4.1</b>	Zur IIR	333
<b>4.1</b>	<b>Grundlagen</b>	<b>320</b>	<b>7.4.2</b>	Zur UTPR	333
<b>4.2</b>	<b>Beurteilung von Art. 129a E-BV</b>	<b>321</b>	<b>8</b>	<b>Fördermassnahmen</b>	<b>333</b>
<b>4.3</b>	<b>Art. 197 Ziff. 14 Abs. 1 E-BV</b>	<b>322</b>	<b>8.1</b>	<b>Übersicht</b>	<b>333</b>
<b>4.4</b>	<b>Zwischenfazit</b>	<b>322</b>	<b>8.2</b>	<b>QRTC</b>	<b>334</b>
<b>5</b>	<b>Verfassungskonforme Umsetzung (Grundsätze der Besteuerung)</b>	<b>322</b>	<b>8.2.1</b>	Vorgaben Model Rules und QRTC	334
<b>5.1</b>	<b>Übersicht</b>	<b>322</b>	<b>8.2.2</b>	Ausgestaltung des QRTC	334
<b>5.2</b>	<b>Legalitätsprinzip</b>	<b>322</b>	<b>8.3</b>	<b>Reine Subventionen</b>	<b>335</b>
<b>5.2.1</b>	Ergänzungssteuer auf Basis anerkannter Rechnungslegungsstandards	322	<b>8.4</b>	<b>Problem der Rückverteilung</b>	<b>335</b>
<b>5.2.2</b>	Lobbyismus und ökonomische Ratio	323	<b>8.5</b>	<b>Rechtlicher Rahmen</b>	<b>336</b>
<b>5.2.3</b>	Institutionelle Struktur, Ziele und Einflussnahme auf Standardsetzung	323	<b>8.5.1</b>	Vorgaben in der BV	336
<b>5.2.3.1</b>	IFRS	323	<b>8.5.1.1</b>	Übersicht	336
<b>5.2.3.2</b>	Swiss GAAP FER	324	<b>8.5.1.2</b>	Verfassungskonformität der vorgeschlagenen Fördermassnahmen?	337
<b>5.2.4</b>	Bisherige Berücksichtigung steuerlicher Überlegungen	325	<b>8.5.2</b>	Völkerrechtliche Vorgaben	337
<b>5.2.5</b>	Zwischenfazit	325	<b>8.5.2.1</b>	Freihandelsabkommen (inkl. EU-Beihilferecht)	337
<b>5.3</b>	<b>Gleichbehandlungsgebot</b>	<b>326</b>	<b>8.5.2.2</b>	WTO-Verträge	338
<b>5.3.1</b>	Vorbemerkungen	326	<b>8.5.3</b>	Bundesgesetze	340
<b>5.3.2</b>	Ungleichbehandlung aufgrund der GloBE Model Rules	326	<b>8.5.3.1</b>	StHG	340
<b>6</b>	<b>Völkerrechtskonforme Umsetzung</b>	<b>327</b>	<b>8.5.3.2</b>	BGBM	340
<b>6.1</b>	<b>Verstoss gegen DBA</b>	<b>327</b>	<b>8.6</b>	<b>Weitere Fördermassnahmen</b>	<b>340</b>
<b>6.2</b>	<b>Verstoss gegen die Genuine Link Doctrine</b>	<b>328</b>	<b>9</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>	<b>340</b>
<b>6.3</b>	<b>Zwischenfazit</b>	<b>328</b>		Literatur	341
				Materialien	343

# Problemfelder des Beteiligungsabzuges im Lichte der GloBE Model Rules auf Basis IFRS

Eine kritische Analyse des schweizerischen Systems zur Besteuerung von Beteiligungserträgen nach Art. 62 Abs. 4 bzw. Art. 69 f. DBG im neuen «Vierklang» des Steuerrechts multinational tätiger Konzerne

Thomas Hug\*



*Dipl. Wirtschaftsjurist FH,  
dipl. Steuerexperte,  
Managing Director Senior  
Advisor, Group Tax, Bank  
Julius Bär & Co. AG, Zürich*

Die steuerliche Erfassung von Beteiligungserträgen ist eines der zentralen Themen im Konzernsteuerrecht. Im Zuge der geplanten Einführung der globalen Mindestbesteuerung müssen Beteiligungserträge zukünftig nicht nur aus Sicht des schweizerischen Handels- und Gewinnsteuerrechts, sondern auch aus dem Blickwinkel des anwendbaren internationalen Rechnungslegungsstandards und der GloBE Model Rules betrachtet werden. Im Rahmen des vorliegenden Aufsatzes wird die Thematik aus den verschiedenen Perspektiven mit dem Ziel beleuchtet, allfällige divergierende Vorschriften zwischen dem nationalen Gewinnsteuerrecht und den GloBE Model Rules zu identifizieren, die sich – wertungsneutral – positiv oder negativ auf den effektiven GloBE-Steuersatz auswirken können. Darauf gestützt werden im Fazit mehrere Handlungsempfehlungen erarbeitet. Im Vordergrund stehen hierbei eine Abkehr von der phasenkongruenten Verbuchungspraxis, eine Angleichung der Beteiligungsbewertung zwischen OR und IFRS, ein Wechsel auf ein System der direkten Freistellung der Bruttobeteiligungserträge sowie eine umfassende Freistellung von Ab-/Zuschreibungen und Kapitalverlusten, welche mit einer Abschaffung des Gestehungskostenprinzips einhergehen würden.

*Le traitement fiscal des rendements des participations est l'un des thèmes centraux de la fiscalité de groupe. Dans le cadre de l'introduction prévue de l'imposition minimale globale, les rendements des participations devront à l'avenir être appréhendés non seulement sous l'angle du droit commercial et des règles de l'impôt sur le bénéfice selon le droit suisse, mais aussi sous l'angle des normes comptables internationales applicables et des Model Rules GloBE. Dans le cadre du présent article, la thématique est examinée sous ces différentes perspectives – sans porter de jugement de valeur – dans le but d'identifier les éventuelles divergences entre les normes de droit national en matière d'impôt sur le bénéfice et celles des Model Rules GloBE qui peuvent avoir un effet positif ou négatif sur le taux d'imposition effectif selon GloBE. Sur cette base, plusieurs mesures sont recommandées dans la conclusion. Il s'agit en premier lieu d'abandonner la pratique de la comptabilisation simultanée, d'harmoniser l'évaluation des participations entre le CO et IFRS, de passer à un système d'exonération directe des rendements bruts des participations ainsi que d'exonérer complètement les amortissements/reprises et les pertes en capital, ce qui irait de pair avec une suppression du principe du coût d'investissement.*

\* Der Verfasser dankt Dagmar Ihle, Dipl.-Kauffrau (Universität Mannheim), dipl. Steuerexpertin, Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich, für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Anregungen und Hinweise.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>346</b>	5.2.4	Erfasste Steuern (Covered Taxes) . . . . .	355
<b>2</b>	<b>Zivilrecht (Rechnungslegung OR)</b> . . . . .	<b>347</b>	5.2.4.1	Gewinnsteuern . . . . .	355
<b>3</b>	<b>(Gewinn-)Steuerrecht (DBG)</b> . . . . .	<b>348</b>	5.2.4.2	Ausländische, nicht rückforderbare Quellensteuern . . . . .	356
<b>4</b>	<b>Internationale Rechnungslegungsstandards (IFRS)</b> . . . . .	<b>348</b>	5.2.4.3	Exkurs: Kapitalsteuer als erfasste Steuer? . . . . .	356
<b>4.1</b>	<b>Grundlagen</b> . . . . .	<b>348</b>	<b>5.3</b>	<b>Excluded Equity Gain or Loss (Art. 3.2.1 lit. c MR)</b> . . . . .	<b>356</b>
<b>4.2</b>	<b>Begriff «Beteiligungen»</b> . . . . .	<b>348</b>	5.3.1	Funktionsweise . . . . .	356
<b>4.3</b>	<b>Bilanz</b> . . . . .	<b>349</b>	5.3.2	Ab-/Zuschreibung . . . . .	357
4.3.1	Bewertung . . . . .	349	5.3.3	Kapitalgewinne/-verluste . . . . .	357
4.3.1.1	Bewertung «at cost» . . . . .	349	5.3.4	Erfasste Steuern (Covered Taxes) . . . . .	357
4.3.1.2	Bewertung «at fair value» . . . . .	349	5.3.4.1	Laufende Gewinnsteuern . . . . .	357
4.3.1.3	Bewertung «at equity» . . . . .	350	5.3.4.2	Latente Gewinnsteuern . . . . .	358
4.3.1.4	Wertminderung nach IAS 36 . . . . .	350	<b>5.4</b>	<b>GloBE Reorganisation (Art. 6.3 MR)</b> . . . . .	<b>359</b>
4.3.2	Latente Steuern . . . . .	350	5.4.1	Voraussetzungen . . . . .	359
<b>4.4</b>	<b>Gewinn- und Verlustrechnung</b> . . . . .	<b>351</b>	5.4.2	Vergleich mit (Gewinn-)Steuerrecht (DBG) . . . . .	359
4.4.1	Ausschüttungen . . . . .	351	5.4.2.1	Problematik der Entschädigung in Form von Eigenkapitalanteilen (GloBE-Voraussetzung 1) . . . . .	359
4.4.2	Ab-/Zuschreibungen . . . . .	351	5.4.2.2	Problematik der Steuerneutralität (GloBE-Voraus- setzungen 2 und 3) . . . . .	360
4.4.3	Kapitalgewinne/-verluste . . . . .	351	<b>6</b>	<b>Problemfelder</b> . . . . .	<b>360</b>
4.4.4	Konzerninterne Umstrukturierungen . . . . .	351	<b>6.1</b>	<b>Problemfeld 1 – Funktionsweise der steuerlichen Privilegierung</b> . . . . .	<b>361</b>
<b>5</b>	<b>Model Rules (GloBE)</b> . . . . .	<b>352</b>	<b>6.2</b>	<b>Problemfeld 2 – Subjektive Voraussetzungen</b> . . . . .	<b>361</b>
<b>5.1</b>	<b>Grundlagen</b> . . . . .	<b>352</b>	<b>6.3</b>	<b>Problemfeld 3 – Objektive Voraussetzungen</b> . . . . .	<b>362</b>
<b>5.2</b>	<b>Excluded Dividends (Art. 3.2.1 lit. b MR)</b> . . . . .	<b>352</b>	<b>6.4</b>	<b>Problemfeld 4 – Ab-/Zuschreibungen und Kapitalverluste</b> . . . . .	<b>362</b>
5.2.1	Funktionsweise . . . . .	352	<b>7</b>	<b>Handlungsempfehlungen</b> . . . . .	<b>363</b>
5.2.2	Subjektive Voraussetzungen . . . . .	352	Literatur . . . . .	363	
5.2.3	Objektive Voraussetzungen . . . . .	353	Materialien . . . . .	364	
5.2.3.1	Begriff «Beteiligung» (Ownership Interest) . . . . .	353			
5.2.3.2	Begriff «Ausschüttung» . . . . .	353			
5.2.3.3	Quote und Haltedauer . . . . .	354			
5.2.3.4	Vergleich mit (Gewinn-)Steuerrecht (DBG) . . . . .	354			

## 1 Einleitung

Die steuerliche Erfassung von Konzernstrukturen ist eine seit vielen Jahren kontrovers diskutierte Thematik im schweizerischen Steuerrecht, die auf einer divergierenden (steuer-)rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Betrachtung fusst: Während das Zivil- und Steuerrecht grundsätzlich das einzelne Rechts- und Steuersubjekt (d. h. die einzelne Konzerngesellschaft) in den Mittelpunkt stellen, wird betriebswirtschaftlich der Konzern als einheitlicher Verbund rechtlich unabhängiger, untereinander agierender Konzerngesellschaften betrachtet und geführt.

In diesem Spannungsverhältnis nimmt die Fragestellung der korrekten und fairen steuerlichen Erfassung von Gewinnrepatriierungen innerhalb des betriebswirtschaftlich als Einheit betrachteten Konzerns eine prominente Stellung ein. Erwirtschaftet eine Tochtergesellschaft einen Gewinn und schüttet sie diesen anschliessend über Dividenden an ihre Muttergesellschaft aus, kommt es zu einer

wirtschaftlichen Doppelbelastung des gleichen Substrates. Ähnliche Fragestellungen ergeben sich auch bei der Abschreibung von Beteiligungen an Tochtergesellschaften infolge eines schlechten Geschäftsverlaufs. Dies führt einerseits zu steuerlichem Verlustsubstrat in der Tochtergesellschaft und andererseits zu Abschreibungsaufwand in der Muttergesellschaft. Im schweizerischen Gewinnsteuerrecht wird dieses Spannungsverhältnis einerseits mit einer privilegierten Besteuerung gewisser Beteiligungserträge (Beteiligungsabzug, Art. 69 f. DBG) und andererseits mit einer ordentlichen Besteuerung von Ab-/Zuschreibungen von Beteiligungen (punktuell in Art. 62 Abs. 4 DBG) adressiert.

Durch die Einführung der globalen Mindeststeuer werden betroffene Konzerne zukünftig solche Sachverhalte nicht nur aus Sicht des bestehenden unilateralen Zivil- und Steuerrechts der Schweiz, sondern auch aus Sicht des massgeblichen internationalen Rechnungslegungsstandards sowie der Global Anti-Base Erosion (GloBE) Model Rules beurteilen müssen. Internationale Konzerne be-



# The interaction between the Arm's Length Principle and Pillar II Global Minimum Tax Rules: A technical and policy-oriented analysis

Vikram Chand



*Prof. Dr. Vikram Chand,  
Professor of Law,  
Tax Policy Center, University  
of Lausanne and Program  
Director, Executive Program  
in Transfer Pricing*

The objective of this article is to discuss the interaction between the Arm's Length Principle (ALP) and the Pillar II GloBE Model Rules (GloBE rules) from a technical and policy perspective. In particular, the author analyses the technical impact of transfer pricing (TP) rules on the denominator as well as the numerator of the formula to determine Effective Tax Rates (ETRs). With respect to the denominator, the author examines Article 3.2.3, which provides for adherence to the ALP requirement. Thereafter, the author analyses the impact of TP audit adjustments on the numerator by examining Article 4.6.1. The interaction throughout the article will be presented through several numerical illustrations that take into account outcomes agreed in unilateral APAs, bilateral APAs, unilateral TP audits as well as Mutual Agreement Procedures or/and Arbitration Procedures (including undecided outcomes in such proceedings). The analysis indicates that the interaction issue is highly complex and is far from resolved as ALP related adjustments are now linked to the newly introduced principle of avoiding double taxation/double non-taxation that arises from the interaction between the existing corporate income tax (CIT) system and the GloBE rules. After expressing selected thoughts on the emergence of this new principle, the author highlights that the interaction issue could create additional administrative burdens and tax uncertainty for in-scope MNE Groups if the GloBE Model

Rules, in particular the ALP related requirements, are interpreted differently by different States when GloBE taxing rights are allocated to them. In this regard, the author emphasizes on the development of appropriate dispute management tools. Finally, in addition to including qualified domestic minimum top-up taxes (QDMTTs) within the scope of the proposed safe harbour, the author comments on the interaction of the ALP with such mechanisms.

*Das Ziel dieses Artikels ist es, die Wechselwirkung zwischen dem Drittvergleichsgrundsatz und den Model Rules aus technischer und regulatorischer Perspektive zu diskutieren. Insbesondere analysiert der Autor die technischen Auswirkungen der Verrechnungspreisregeln auf den Nenner und den Zähler der Formel zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes. In Bezug auf den Nenner untersucht der Autor Art. 3.2.3, der die Einhaltung des Drittvergleichsgrundsatzes vorsieht. Im Anschluss prüft der Autor die Auswirkungen von Anpassungen der Verrechnungspreise auf den Zähler durch eine Analyse von Art. 4.6.1. Die in diesem Artikel betrachteten Wechselwirkungen werden anhand verschiedener Zahlenbeispiele verdeutlicht; dabei werden die Ergebnisse aus unilateralen APAs, bilateralen APAs, unilateralen Transfer Pricing Audits sowie aus Verständigungsverfahren oder/und Schiedsgerichtsverfahren berücksichtigt (einschliesslich Fällen, in denen diese Verfahren zu keinem Ergebnis führen). Die Analyse zeigt, dass die Frage der Wechselwirkung sehr komplex und noch lange nicht gelöst ist, da Anpassungen durch den Drittvergleichsgrundsatz im Zusammenhang mit neuen Prinzipien zur Vermeidung von Doppelbesteue-*

\* The author would like to thank Stefaan De Baets (Of Counsel, Transfer Pricing, PwC Belgium) and Giorgia Maffini (Partner, PwC Tax Policy, United Kingdom) for providing their comments on the draft version of this article. All views expressed in the article are personal views.

*zung/doppelter Nichtbesteuerung zu betrachten sind. Dies ergibt sich aus der Beziehung zwischen dem bestehenden Gewinnsteuersystem und den GloBE-Regeln. Schliesslich hebt der Autor hervor, dass zusätzlicher Verwaltungsaufwand und Steuerunsicherheit für multinationale Konzerne entstehen, wenn die Model*

*Rules, insbesondere die Anforderungen an den Drittvergleichsgrundsatz, von verschiedenen Staaten bei der Zuteilung von GloBE-Besteuerungsrechten unterschiedlich ausgelegt werden. In diesem Zusammenhang betont der Autor die Notwendigkeit der Entwicklung geeigneter Streitbeilegungsinstrumente.*

## Inhalt

<b>1 Purpose of the article . . . . .</b>	<b>367</b>	<b>4 The emergence of the principle of avoiding double taxation and double non-taxation linked to the ALP and its impact . . . . .</b>	<b>380</b>
<b>2 Zooming in on the denominator – Calculation of GloBE Income/Loss . . . . .</b>	<b>368</b>	<b>5 Enhanced tax uncertainty due to misinterpretation of GloBE rules by States . . . . .</b>	<b>382</b>
<b>2.1 Application of the ALP in cross-border situations . . . . .</b>	<b>368</b>	<b>5.1 Opening remarks . . . . .</b>	<b>382</b>
2.1.1 Opening remarks . . . . .	368	<b>5.2 Sources of disputes . . . . .</b>	<b>382</b>
2.1.2 ALP agreed in bilateral APAs . . . . .	369	5.2.1 Disputes when taxing rights are allocated exclusively to one State . . . . .	382
2.1.3 ALP agreed in unilateral APAs . . . . .	369	5.2.2 Disputes when taxing rights are allocated to one State but their exercise depends on whether or not another State has a «qualified» rule . . . . .	382
2.1.3.1 Overview . . . . .	369	5.2.3 Disputes when taxing rights are allocated to different taxpayers in different jurisdictions . . . . .	383
2.1.3.2 Agreement concluded in a high-tax jurisdiction . . . . .	370	<b>5.3 Managing the disputes . . . . .</b>	<b>384</b>
2.1.3.3 Agreement concluded in a low-tax jurisdiction . . . . .	371	5.3.1 Dispute management . . . . .	384
2.1.3.4 The missing situations . . . . .	372	5.3.2 Safe harbours and their interaction with transfer pricing rules . . . . .	385
<b>2.2 Application of the ALP in domestic situations . . . . .</b>	<b>373</b>	<b>6 Conclusion . . . . .</b>	<b>386</b>
<b>3 Zooming in on the numerator – Impact of TP audit adjustments . . . . .</b>	<b>373</b>	Literature . . . . .	387
<b>3.1 Overview . . . . .</b>	<b>373</b>	Official documents . . . . .	387
<b>3.2 ALP discussed in a bilateral or multilateral MAP . . . . .</b>	<b>374</b>		
3.2.1 Agreement on ALP is reached by the competent authorities . . . . .	374		
3.2.2 The missing situations: Agreement on ALP is not reached by the competent authorities . . . . .	376		
<b>3.3 Unilateral primary transfer pricing audit adjustment made in one State and no action is taken by the counterparty in another State . . . . .</b>	<b>377</b>		
3.3.1 Basic facts . . . . .	377		
3.3.2 Transfer pricing adjustment made by the high-tax jurisdiction . . . . .	377		
3.3.2.1 Adjustment increases taxable income in high-tax jurisdiction . . . . .	377		
3.3.2.2 Adjustment decreases taxable income in high-tax jurisdiction . . . . .	378		
3.3.2.3 Impact on the low-tax jurisdiction under both scenarios . . . . .	379		
3.3.3 Transfer pricing adjustment made by the low-tax jurisdiction . . . . .	379		
3.3.4 The missing situations . . . . .	379		
<b>3.4 Impact of historic transfer pricing disputes before the MNE Groups enter the GloBE framework . . . . .</b>	<b>380</b>		

# Sockelsteuersätze in den DBA der Schweiz unter der OECD/G20-Mindestbesteuerung

Einfluss von GloBE auf die Abkommenspolitik der Schweiz?

Urs Kapalle/Gabriel Bourquin\*



Urs Kapalle, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Leiter Tax Strategy, Schweizerische Bankiervereinigung



Dr. iur. Gabriel Bourquin, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Senior Tax Analyst, Schweizerische Bankiervereinigung

Seit rund zwei Jahren trägt die OECD beinahe fieberhaft die Bausteine für eine neue und zusätzliche Architektur im internationalen Gewinnsteuerrecht zusammen. Säule 2 dieses Projekts enthält Regeln für eine neue internationale Mindest-Gewinnbesteuerung von grossen Unternehmensgruppen. Bildlich gesprochen werden die neuen Regeln dem bisher bestehenden internationalen Steuerrecht einfach übergestülpt. Die alten Regeln bleiben zwar bestehen. Sie werden durch die neuen aber beeinflusst oder übersteuert. Für das internationale Steuerrecht der Schweiz stellt sich die Frage, wie sich die Verrechnungssteuer und die Sockelsteuersätze nach den schweizerischen DBA bei der neuen Mindestbesteuerung auswirken. Zudem kann man sich fragen, ob die Schweiz ihre bisherige Abkommenspolitik bei den Sockelsteuersätzen anpassen oder beibehalten sollte. Die Autoren gehen auf die Frage der Qualifika-

tion der Quellensteuern als massgebende Steuern und auf deren Einbezug in die Mindestbesteuerung ein und stellen Beispiele auf, die illustrieren, welche Auswirkungen eine Änderung der Abkommenspolitik bei den Sockelsätzen mit sich bringen würde.

*Depuis environ deux ans, l'OCDE construit avec une certaine précipitation les fondements d'une nouvelle architecture supplémentaire du droit international en matière d'imposition des bénéfiques. Le deuxième pilier de ce projet contient des règles pour une nouvelle imposition internationale minimale des bénéfiques des grands groupes d'entreprises. Ces nouvelles règles sont destinées à être simplement superposées au droit fiscal international existant. Les anciennes règles restent certes en vigueur, mais elles sont influencées ou rendues obsolètes par les nouvelles. Pour le droit fiscal international de la Suisse, la question se pose de savoir comment l'impôt anticipé et les taux d'imposition résiduels selon les CDI suisses se répercutent sur la nouvelle imposition minimale. En outre, on peut se demander si la Suisse doit changer ou maintenir sa politique conventionnelle actuelle en matière de taux d'imposition résiduels. Les auteurs abordent la question de la qualification de l'impôt à la source en tant que covered tax et de son allocation dans le cadre du pilier 2 et présentent des exemples des conséquences que peut entraîner un changement de la politique conventionnelle en matière de taux d'imposition résiduels.*

\* Die Autoren haben diesen Artikel im eigenen Namen verfasst und dieser lässt keine Rückschlüsse auf die Rechtsauffassung ihres Arbeitgebers zu. Die Autoren bedanken sich herzlich bei Herrn Thomas Hug, dipl. Steuerexperte, Managing Director Senior Advisor, Group Tax bei Bank Julius Bär & Co. AG, für den wertvollen Austausch bei der Vorbereitung des Beitrags und die kritische Auseinandersetzung mit ihrem Ansatz. Auch Herrn Prof. Peter Hongler, Professor für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, und Herrn Bernhard Schopper, dipl. Steuerexperte, Head of Tax, Global Private Banking, HSBC Private Bank, danken wir sehr für die wertvollen Anregungen. Schliesslich bedanken wir uns bei Herrn Fabio Paggiola für das Zurverfügungstellen seiner Masterarbeit zum Thema «Der Steuerbegriff gemäss der globalen Mindeststeuer und die Einführung eines flexiblen Gewinnsteuersatzes als potenzielle Gegenmassnahme», vorgelegt am 25.4.2022 an der Universität St.Gallen.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>389</b>	<b>5.2</b>	<b>Quellensteuern auf Dividenden</b> . . . . .	<b>393</b>
<b>2</b>	<b>Neue Mindestbesteuerung</b> . . . . .	<b>389</b>	5.2.1	Quellensteuern auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen . . . . .	393
<b>3</b>	<b>Begriffe: taxes, covered taxes und adjusted covered taxes</b> . . . . .	<b>390</b>	5.2.2	Quellensteuern auf Dividenden aus Portfolio- beteiligungen . . . . .	394
3.1	Taxes . . . . .	390	<b>5.3</b>	<b>Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzträgen</b> . . . . .	<b>395</b>
3.2	Covered taxes . . . . .	391	<b>6</b>	<b>Fragestellungen zur DBA-Politik</b> . . . . .	<b>395</b>
3.3	Adjusted covered taxes . . . . .	391	<b>7</b>	<b>Untersuchung</b> . . . . .	<b>396</b>
<b>4</b>	<b>Verrechnungssteuer als covered tax</b> . . . . .	<b>391</b>	7.1	<b>Schweiz inbound (Sachverhalt A)</b> . . . . .	<b>397</b>
4.1	Verrechnungssteuer auf Dividenden . . . . .	391	7.1.1	Annahmen . . . . .	397
4.2	Verrechnungssteuer auf Zinsen . . . . .	393	7.1.2	Rückschlüsse . . . . .	400
<b>5</b>	<b>Quellensteuern als adjusted covered taxes</b> . . . . .	<b>393</b>	7.2	<b>Schweiz outbound (Sachverhalt B)</b> . . . . .	<b>400</b>
5.1	Allokation der covered taxes . . . . .	393	7.2.1	Annahmen . . . . .	400
			7.2.2	Rückschlüsse . . . . .	402
			<b>8</b>	<b>Gesamtergebnisse</b> . . . . .	<b>402</b>
			<b>9</b>	<b>Schlussfolgerung</b> . . . . .	<b>403</b>
				Literatur . . . . .	404
				Materialien . . . . .	404

## 1 Einleitung

Die OECD/G20-Staaten wollen für grössere internationale Unternehmensgruppen eine globale Mindestbesteuerung von 15 % einführen.<sup>1</sup> Für die Schweiz als steuerlich attraktiven Wirtschaftsstandort stellt sich die Frage, wie die im internationalen Vergleich sehr hohe Quellensteuer in der Form der Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen bei der Berechnung dieses Minimums berücksichtigt werden kann. Aus Standortsicht ist dies umso wichtiger, als das reine Gewinnsteuerniveau, berechnet nach den neuen Parametern der OECD/G20, je nach kantonalem Standort unter oder über der 15 %-Schwelle liegt. Kann man die Verrechnungssteuer bei der Berechnung dazurechnen und hilft sie uns, das international geforderte Minimum besser zu erreichen? Hat das Projekt von OECD/G20 einen Einfluss auf die bisherige DBA-Politik der Schweiz zu den Quellen- und Sockelsteuern?

Die Botschaft des Bundesrates führt zum Thema der für die Mindestgrenze massgebenden Steuern aus:

«Massgebende Steuern sind Gewinnsteuern und Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Gewinnsteuer erhoben werden. Dazu gehören in der Schweiz insbesondere die Gewinn-, die Grundstückgewinn- und teilweise die Verrechnungssteuer als Quellensteuer».<sup>2</sup>

In der Botschaft werden dann zwei Beispiele mit Quellensteuern auf Dividenden und Lizenzgebühren, nicht aber zu Zinsen aufgeführt. Warum spricht die Botschaft bei der Verrechnungssteuer nur von «teilweise»? Die Model Rules und der Kommentar der OECD/G20 werfen bei den Definitionen der massgebenden Steuern ebenfalls einige Fragezeichen auf. Eine Analyse lohnt sich. In einem ersten Teil widmet sich dieser Beitrag der Behandlung der Verrechnungssteuer und den DBA-Sockelsteuern unter den neuen Regeln. Der zweite Teil untersucht die standortpolitisch wichtige Frage, ob die neuen Regeln Auswirkungen auf die künftige DBA-Politik der Schweiz haben werden.

## 2 Neue Mindestbesteuerung

Das OECD/G20-BEPS-Projekt<sup>3</sup> stellt eine komplexe Architektur neuer internationaler Steuerregeln dar. Bildlich ausgedrückt werden sie dem bisher bestehenden internationalen Unternehmenssteuerrecht einfach übergestülpt. Die heute geltenden einzel- und zwischenstaatlichen Normen des internationalen Steuerrechts bleiben zwar als solche bestehen. Die neuen zusätzlichen Vor-

1 Vgl. dazu Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

2 Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 35.

3 Auch OECD/G20-Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft; vgl. dazu Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

# Grenzüberschreitender Transfer von Immaterialgütern unter den GloBE-Regeln

Michael Bertschinger/Alain Horat\*



*Michael Bertschinger, Dr. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, Senior Manager International Tax and Transaction Services, Ernst & Young LLP, New York*



*Alain Horat, dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer, Senior Manager International Tax and Transaction Services, Ernst & Young AG, Zürich*

Die GloBE-Regeln machen für den grenzüberschreitenden, gruppeninternen Transfer von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten spezifische Vorgaben, welche für betroffene Unternehmen bereits für Transaktionen vor dem Inkrafttreten der Pillar-2-Regeln einen späteren GloBE-Effekt haben können. Der vorliegende Beitrag zeigt diese Auswirkungen anhand von konkreten Zahlenbeispielen auf. Zu diesem Zweck werden der Verkauf von immateriellen Vermögenswerten von einer betroffenen ausländischen an eine Schweizer Gruppengesellschaft sowie die Migration einer ausländischen Immaterialgütergesellschaft in die Schweiz unter den für GloBE relevanten Zeitperioden exemplarisch untersucht und kritisch gewürdigt. Die Analyse lässt dabei erkennen, dass einerseits abhängig vom Zeitpunkt des Transfers sehr unterschiedliche GloBE-Steuerfolgen resultieren können und andererseits noch viele Fragestellungen ungeklärt sind, welche durch die OECD bzw. die nationalen Gesetzgeber vor der Einführung der GloBE-Regeln in nationales Recht zu beantworten sind.

*Les règles GloBE imposent des normes spécifiques pour le transfert transfrontalier et intragroupe d'actifs et de passifs qui peuvent avoir un effet GloBE ultérieur pour les entreprises concernées en raison de transactions effectuées avant l'entrée en vigueur des règles du Pillier 2. Le présent article illustre ces effets à l'aide d'exemples chiffrés concrets. A cet effet, la vente de valeurs patrimoniales immatérielles d'une société étrangère à une société suisse du groupe ainsi que la migration d'une société étrangère IP vers la Suisse sont examinées à titre d'exemples et évaluées de manière critique en fonction des périodes pertinentes pour GloBE. L'analyse montre que, d'une part, les conséquences fiscales de GloBE peuvent être très différentes selon le moment du transfert et que, d'autre part, de nombreuses questions restent encore sans réponse. L'OCDE respectivement les législateurs nationaux devront y répondre avant d'introduire les règles de GloBE dans le droit national.*

\* Die Ausführungen des vorliegenden Beitrags basieren auf dem Kenntnisstand per 22.8.2022. Die Autoren bedanken sich herzlich bei Elisa Alfieri und Marco Mühlemann für die kritische Durchsicht und die wertvollen Anmerkungen zum vorliegenden Beitrag.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand</b>	<b>406</b>	<b>3</b>	<b>Grenzüberschreitender Transfer im Rahmen einer Migration</b>	<b>415</b>
1.1	Hintergrund und Varianten des grenzüberschreitenden Transfers von Immaterialgüterrechten	406	3.1	Buchhalterische Behandlung unter IFRS	415
1.2	Relevante Zeitperioden für die GloBE-Regeln	407	3.2	Vorbemerkungen zur Behandlung einer Migration unter den GloBE-Regeln	415
<b>2</b>	<b>Grenzüberschreitender Verkauf von Immaterialgütern</b>	<b>407</b>	3.3	Pre-Gap-Periode	415
2.1	Buchhalterische Behandlung unter IFRS	407	3.4	Gap-Periode	416
2.1.1	Vorbemerkung	407	3.5	GloBE-Periode	417
2.1.2	Verkauf zum Verkehrswert	408	3.5.1	Grundsatz	417
2.1.3	Verkauf unter Verkehrswert	408	3.5.2	Wahlrecht unter Art. 6.3.4 MR	419
2.2	Pre-Gap-Periode	408	<b>4</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>420</b>
2.3	Gap-Periode	410		Literatur	421
2.3.1	Verkäufer	410		Materialien	421
2.3.2	Käufer	410			
2.4	GloBE-Periode	412			
2.4.1	Allgemeines	412			
2.4.2	Verkäufer	412			
2.4.3	Käufer	413			

## 1 Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand

### 1.1 Hintergrund und Varianten des grenzüberschreitenden Transfers von Immaterialgüterrechten

Nachdem der Bundesrat am 23.6.2022 die Botschaft zur Schaffung einer verfassungsmässigen Grundlage für die Einführung der Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2)<sup>1</sup> im Rahmen des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft verabschiedet hat,<sup>2</sup> stellen sich für betroffene Unternehmensgruppen mit einem weltweiten Umsatz von über EUR 750 Mio. diverse Umsetzungsfragen. Eine wesentliche Fragestellung betrifft dabei den grenzüberschreitenden Transfer von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten und insbesondere immateriellen Vermögenswerten basierend auf den GloBE-Regeln. Nachfolgend soll anhand von konkreten Fallbeispielen aufgezeigt werden, wie sich ein grenzüberschreitender Transfer von Immaterialgüterrechten unter Pillar 2 auswirkt. Zu diesem Zweck soll in einem ersten Schritt kurz in die für die GloBE-Regeln zu berücksichtigenden zeitlichen Perioden eingeführt werden.<sup>3</sup> Anschliessend soll am Beispiel eines Verkaufs von Immaterialgütern sowie der Migration einer ausländischen

Immaterialgütergesellschaft in die Schweiz die Funktionsweise der GloBE-Regeln basierend auf dem Zeitpunkt der Transaktion aufgezeigt werden, bevor abschliessend die Resultate zusammengefasst und kritisch gewürdigt werden.

Der Fokus der Ausführungen liegt dabei auf den Pillar-2-Bestimmungen. Auf das Schweizer Gewinnsteuerrecht wird dabei nur vereinzelt und nur in den Grundzügen basierend auf dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)<sup>4</sup> eingegangen. Da zudem der Vernehmlassungsentwurf für die Verordnung zur inhaltlichen Umsetzung der GloBE-Regeln keine Differenzen zu den GloBE-Regeln der OECD/G20 vorsieht, basieren die Ausführungen auf diesem Regelwerk.<sup>5</sup> Sodann soll im Nachfolgenden für die Berechnung des GloBE-Gewinns (GloBE *income*), welcher für betroffene Gesellschaften auf Grundlage des Jahresergebnisses gemäss dem Abschluss nach anerkanntem Rechnungslegungsstandard zuzüglich der nach GloBE-Regeln vorgesehenen Korrekturvorschriften berechnet wird,<sup>6</sup> davon ausgegangen werden, dass die betroffenen Unternehmen ihre Jahresrechnung nach den International Financial Reporting Stan-

1 Hiernach GloBE-Regeln bzw. Pillar-2-Regeln.

2 Vgl. Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 18 ff.

3 Zu einer generellen Einführung zu den GloBE-Regelungen vgl. ausführlich GENTSCH/HORAT, Principles of Calculation of the Globe Tax Rate, 132 ff.

4 SR 642.11.

5 Vgl. Vernehmlassungsentwurf EFD, 5.

6 Art. 3.1 und 3.2 Model Rules (MR): Für die GloBE-Regeln gelten dabei die IFRS sowie die Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) von ausgewählten Jurisdiktionen inklusive der Schweiz als akzeptiert (Art. 10.1.1 MR «*acceptable financial accounting standard*»).

---

Impressum (Fortsetzung)

**Urheber- und Verlagsrechte**

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

---

## Abonnement

Ausfüllen und senden an:

**IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics**  
Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2022/1       Ausgabe 20\_\_\_/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

---

Name/Firma:

---

Adresse:

PLZ, Ort:

---

Tel.:

---

E-Mail:

---

Datum:

Unterschrift:

---

