

Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen

René Matteotti



Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.
Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich und Rechtsanwalt, Tax Partner AG, Zürich

Der vorliegende Beitrag basiert auf dem Gutachten, das der Schreibende am 19. Januar 2019 dem Finanzdepartement des Kantons Schwyz erstattete. Er widmet sich der Frage, inwieweit eine kantonale Tarifkorrekturregelung, welche von ausländischen Konzernen kontrollierte schweizerische Tochtergesellschaften einer im Ausland akzeptierten Mindestbesteuerung unterwerfen, international anerkannt wird sowie verfassungs- und völkerrechtskonform ist. Die darin abgehandelte Thematik hat in der Zwischenzeit an Aktualität gewonnen, da die OECD im Zuge ihres ambitionierten Arbeitsprogramms zu den steuerlichen Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft unter Hochdruck an einer Empfehlung zur Einführung einer Mindestbesteuerung (sog. «GloBE-Vorschlag») arbeitet. Mit der Publikation des Gutachtens, welches im Hinblick auf den GloBE-Vorschlag und die per 1. Januar 2020 in Kraft gesetzte STAF punktuell überarbeitet worden ist, soll ein Beitrag zur aktuellen Diskussion geleistet werden.

La présente contribution se fonde sur l'avis juridique que l'auteur a remis au Département des finances du canton de Schwyz le 19 janvier 2019. Il traite de la question de savoir dans quelle mesure une réglementation cantonale de correction tarifaire qui soumet les filiales suisses contrôlées par des groupes étrangers à une imposition minimale acceptée à l'étranger est acceptée au niveau international et conforme au droit constitutionnel et international. Entre-temps, le sujet traité dans l'avis juridique est devenu de plus en plus d'actualité, car l'OCDE travaille sous haute pression sur une recommandation pour l'introduction d'une imposition minimale (dite « proposition GloBE ») dans le cadre de son ambitieux programme de travail sur les défis fiscaux de l'économie numérique. La publication de l'avis juridique, qui a été révisé de manière sélective en vue de la proposition GloBE et du RFFA en vigueur à partir du 1er janvier 2020, vise à contribuer au débat actuel.

Inhalt

A. Ausgangslage und Fragestellung	762
B. Internationale Akzeptanz gezielter Steuersatzerhöhungsregelungen	766
1. Bedeutung ausländischer CFC-Regelungen für das schweizerische Unternehmenssteuerrecht	766
2. Beurteilung der vorgeschlagenen gezielten Steuersatzerhöhungsregelungen aus der Sicht von Deutschland, Frankreich, Norwegen, Schweden und den USA	769
C. Harmonisierungskonformität gezielter Steuersatzerhöhungsregelungen	773
D. Konformität gezielter Steuersatzerhöhungsregelungen mit den in Art. 127 Abs. 1 und Abs. 2 enthaltenen Besteuerungsprinzipien	774
1. Vorbemerkung	774
2. Konformität mit dem Legalitätsprinzip	775
3. Konformität mit dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung	777
E. Konformität mit den abkommenrechtlichen Diskriminierungsverboten	779
F. Gesamtwürdigung und Schlussfolgerung	780
1. Internationale Akzeptanz der vorgeschlagenen Optionen	780
2. Steuerharmonisierungskonformität	780
3. Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV)	780
4. Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung	781
5. Abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot	781

A. Ausgangslage und Fragestellung¹

Im Zuge des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF)² haben zahlreiche Kantone ihre ordentlichen Gewinnsteuersätze teilweise substantiell gesenkt. Die durchschnittliche Steuerbelastung ist per 1. Januar 2020 in den Kantonshauptorten von 17.4 Prozent im Jahre 2019 auf rund 15 Prozent gesunken. Zahlreiche Kantone weisen in ihren steuergünstigsten Gemeinden Gewinnsteuersätze auf, die unter 15 Prozent liegen. Dazu gehören die Kantone Basel-Land (13.45 Prozent), Basel-Stadt (13.04 Prozent), Freiburg i.Ü (12.68 Prozent), Genf (13.6 Prozent), Glarus (12.42 Prozent), Graubünden (14.73 Prozent), Luzern (11.27 Prozent), Neuenburg (13.57 Prozent), Nidwalden (11.97 Prozent), Obwalden (12.74 Prozent), St. Gallen (14.5 Prozent), Schaffhausen (11.43 Prozent), Schwyz (11.77 Prozent), Thurgau (12.53 Prozent), Uri (12.34 Prozent),

¹ Ich danke meiner wissenschaftlichen Assistentin RAin TATJANA WINGEIER, BLaw (UZH), MLaw (UZH/UNIL), für die tatkräftige Unterstützung bei der Finalisierung und NICOLE KRENGER, BLaw (Bern), MLaw (Bern), LL.M., für die kritische Durchsicht dieses Beitrags.

² Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (AS 2019 2395; BBl 2018 2527).

Waadtland (13.19 Prozent) und Zug (11.89 Prozent). Im Aktionspunkt 3 des von der OECD/G20 im Rahmen des sog. Inclusive Framework³ unter grossem Zeitdruck vorangetriebenen BEPS-Projekts (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting)⁴, mit welchem Steuerverkürzungen und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen mit der Festsetzung von Standards zur Unternehmensbesteuerung entgegnet werden soll, empfiehlt die OECD den Staaten, ihre bestehenden Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen bzw. Regelungen zu Controlled Foreign Corporations (sog. CFC-Regelungen) zu stärken bzw. solche neu einzuführen. Diese nehmen in der Regel Passiveinkünfte ins Visier, welche in einer tief besteuerten ausländischen Tochtergesellschaft thesauriert werden, um sie von einer höheren Besteuerung im Staat, wo der kontrollierende Aktionär unbeschränkt steuerpflichtig ist, abzuschirmen. Inspiriert von den Empfehlungen der OECD zum Aktionspunkt 3 erliess die Europäische Union im Juni 2016 die «Anti-BEPS-Richtlinie» (engl. Anti-Tax Avoidance Directive [ATAD]), welche die Mitgliedstaaten verpflichtet, bis spätestens zum 31. Dezember 2018 CFC-Regelungen ins nationale Recht aufzunehmen bzw. bestehende nationale CFC-Regelungen an den neuen europäischen Mindeststandard anzupassen.⁵ Das Inclusive Framework der OECD/G20 geht nun im Rahmen ihres Arbeitsprogramms zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft noch einen Schritt weiter. Es schlägt unter dem Titel Global Anti-Base Erosion Proposal («GloBE-Vorschlag») vier Massnahmen vor, welche eine Mindestbesteuerung sicherstellen sollen. Zwei davon betreffen Empfehlungen zur Ausgestaltung des nationalen Unternehmenssteuerrechts.⁶ Es handelt sich dabei um die sog. *income inclusion rule* («IIR») und die sog. *undertaxed payments rule* («UPR»). Die IIR stellt eine zusätzliche Art der Hinzurechnungsbesteuerung dar, während es bei der UPR darum geht, auf grenzüberschreitenden Zahlungen den steuerlich zu berücksichtigenden Geschäftsaufwand zu kürzen bzw. eine neue Quellensteuer zu erheben. Das Ziel des GloBE-Vorschlags besteht darin, sämtliche Erträge einer Gesellschaft auf ein international akzeptiertes Mindestbesteuerungsniveau hochzuschleusen. Viele Details dieser geplanten GloBE-Regelungen sind noch unklar. Dazu gehören insbesondere ihr Verhältnis zu bestehenden CFC-Regelungen und – last but not least – die Höhe des Mindest-

³ Beim «Inclusive Framework on BEPS» (Inclusive Framework) handelt es sich um ein von der OECD und der G20 geschaffenes Gremium, an welchem per 31. Dezember 2019 137 Industrie-, Schwellen- und Entwicklungsländer beteiligt sind. Das Inclusive Framework ist mit der Überprüfung der Umsetzung der aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen Mindeststandards betraut.

⁴ Siehe hierzu bereits RENÉ MATTEOTTI, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2018, S. 273 ff., 275 sowie RENÉ MATTEOTTI/GREGOR GASSMANN/VALERIA FELDER, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2019, S. 356 ff., 356.

⁵ Siehe hierzu Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts («ATAD»).

⁶ Siehe hierzu insbes. OECD, Global Anti-Base Erosion Proposal («GloBE»), Pillar Two, 8 November – 2 December 2019.

besteuerungssatzes.⁷ In den derzeitigen politischen Diskussionen bewegt sich das zu bestimmende Mindestbesteuerungsniveau zwischen 10 bis 15 Prozent.

Welche Auswirkungen haben diese internationalen Entwicklungen auf die Schweiz? Die Senkung der Gewinnsteuersätze ist – wie eingangs dargestellt worden ist – in zahlreichen Kantonen ein zentraler Bestandteil der kantonalen Umsetzung der STAF. Aufgrund der Entwicklungen in der OECD und der EU, welche nicht nur zu einem dichteren Netz von CFC-Vorschriften, sondern auch zu deren Verschärfung führt, besteht nun das Risiko, dass es in Zukunft vermehrt zu Hinzurechnungen von Gewinnen schweizerischer Gruppengesellschaften an ausländische Muttergesellschaften oder andere Gruppengesellschaften kommt. Die durch die Senkung der Gewinnsteuersätze angepeilte Erhöhung der Standortattraktivität könnte damit zumindest teilweise neutralisiert werden. Die Gewinnsteuersatzsenkungen sind jedoch wirtschaftspolitisch dennoch wirksam, da es im internationalen Steuerwettbewerb auch wichtig ist, den in der Schweiz ansässigen multinationalen Unternehmen attraktive steuerliche Rahmenbedingungen zu bieten, um ihre Konkurrenzfähigkeit im internationalen Wettbewerb zu stärken und ihnen einen Anreiz zu setzen, möglichst viele unternehmerische Aktivitäten in der Schweiz auszuüben. Diese Gesellschaften fallen nicht in den Anwendungsbereich von ausländischen CFC-Regelungen oder einer künftigen *income inclusion rule*.

Insbesondere in den Kantonen, welche vergleichsweise tiefe Gewinnsteuersätze aufweisen, stellt sich damit die Frage, ob mit punktuellen kantonalen tariflichen Korrekturmassnahmen die in der Schweiz besteuerten Gewinne auf ein Mindestbesteuerungsniveau hochgehievt werden können, sodass die ausländische Muttergesellschaft oder eine andere Gruppengesellschaft aus dem sachlichen Anwendungsbereich einer Hinzurechnungsbesteuerung – sei es in der Form einer CFC-Regelung, sei es in der Form einer IIR gemäss GloBE-Vorschlag – fällt.

Im Vorfeld seiner kantonalen Vorlage zur Umsetzung der STAF untersuchte der Kanton Schwyz die folgenden vier Handlungsoptionen:

Option 1:	Bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts, insbesondere bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die zu einem internationalen Konzern gehören, wird der Steuersatz unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer auf den vom ausländischen Staat akzeptierten minimalen Steuersatz erhöht.
------------------	--

⁷ Siehe hierzu OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, as approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29–30 January 2020, S. 127 ff.

Option 2:	Bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts, insbesondere bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die zu einem internationalen Konzern gehören, wird der Steuersatz auf Antrag der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer auf den vom ausländischen Staat akzeptierten minimalen Steuersatz erhöht.
Option 3:	Für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, kann der Regierungsrat nach Anhören der zuständigen Gemeinde für das Eröffnungsjahr und die neun folgenden Jahre eine von der ordentlichen Besteuerung abweichende Besteuerung gewähren.
Option 4:	Erhöhung der Steuer auf der Grundlage einer Einigung zwischen Steuerbehörde und steuerpflichtige Kapitalgesellschaft.

Wirft man einen Blick auf die Gesetzgebungspraxis der Kantone ist zu konstatieren, dass die Steuergesetze der Kantone Zug (§ 66 Abs.1a StG ZG), Waadtland (§ 105 Abs. 2 StG VD), Graubünden (Art. 87 Abs. 3 StG GR) und Thurgau (§ 4c Abs. 1 StG TG) optionale Tarifkorrekturen aufweisen. Im Gegensatz zur Regelung des Kantons Graubünden, welche der oben aufgeführten Option 2 entspricht, bedarf es gemäss denjenigen der Kantone Zug, Waadtland und Thurgau keines Antrags. Deren Regelungen sind am ehesten mit derjenigen der oben aufgeführten Option 3 vergleichbar. Lediglich die Kantone Luzern (§ 81 Abs. 2 StG LU) und Schwyz (§ 71 Abs. 4 StG SZ) haben sich im Zuge der kantonalen Umsetzung der STAF für eine obligatorische Tarifkorrektur im Sinne der Option 1 ausgesprochen.

Im Zusammenhang mit den verschiedenen Handlungsoptionen stellen sich vor allem Fragen zur internationalen Akzeptanz und zur Verfassungs- und Harmonisierungskonformität.

Konkret sind aus rechtlicher Sicht folgende Themen zu analysieren:

- Wie sind die oben beschriebenen Handlungsoptionen mit Blick auf die internationale Akzeptanz in ausgewählten Ländern zu beurteilen? Da ein umfassender Ländervergleich den Rahmen des folgenden Beitrags sprengen würde, werden im Folgenden beispielhaft Deutschland, Frankreich, Schweden, Norwegen und die USA in die Untersuchung einbezogen.
- Sind die oben beschriebenen Handlungsoptionen mit Art. 129 BV und dem gestützt darauf erlassenen Steuerharmonisierungsgesetz («StHG») in Einklang?

- Wie sind die oben beschriebenen Handlungsoptionen mit Blick auf die in Art. 127 Abs. 1 und 2 BV enthaltenen Besteuerungsgrundsätze (Legalitätsprinzip und Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung) zu beurteilen?
- Wie sind die oben beschriebenen Handlungsoptionen mit Blick auf die abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote zu beurteilen?

Die Beantwortung dieser rechtlichen Fragen steht im Folgenden im Vordergrund. Dabei wird auch auf politische und steuerplanerische Aspekte eingegangen. Da noch viele technische Details rund um den GloBE-Vorschlag offen sind, werden die aufgelisteten Fragen schwerpunktmässig mit Blick auf «traditionelle» ausländische CFC-Regelungen untersucht. Inwieweit die aus der folgenden Analyse gezogenen Schlussfolgerungen auch auf künftige nationale Regelungen zur Umsetzung des GloBE-Vorschlags übertragen werden können, lässt sich erst beantworten, wenn seitens des Inclusive Frameworks der OECD und G20 konkrete Vorschläge zur Ausgestaltung der *income inclusion rule* und der *undertaxed payments rule* auf den Tisch gelegt werden.

B. Internationale Akzeptanz gezielter Steuersatzerhöhungsregelungen

1. Bedeutung ausländischer CFC-Regelungen für das schweizerische Unternehmenssteuerrecht

Sowohl das schweizerische als auch das internationale Steuerrecht basieren dem Grundsatz nach auf dem sog. Trennungsprinzip. Demnach stellen Kapitalgesellschaften und die daran beteiligten Aktionäre voneinander unabhängige Steuersubjekte dar.⁸ Die Konsequenz davon ist, dass die Kapitalgesellschaften und ihre Aktionäre ihr steuerbares Einkommen und Vermögen bzw. ihren steuerbaren Gewinn und das steuerbare Kapital unabhängig voneinander ermitteln und versteuern müssen. Die von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Steuerfaktoren können aufgrund des Trennungsprinzips nicht den Aktionären zugerechnet werden. Für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft spielt es ausserdem keine Rolle, ob die von ihr erwirtschafteten Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert werden. Die Aktionäre haben zwar ihre Anteilsrechte im Rahmen der Vermögens- bzw. Kapitalsteuer zu versteuern, die von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne können bei ihnen jedoch erst besteuert werden, wenn sie ausgeschüttet werden. Auf dem Trennungsprinzip basiert grundsätzlich auch das internationale Steuerrecht.⁹

Im Rahmen der Bekämpfung schädlicher Steuerregimes haben zahlreiche Länder in ihren nationalen Steuergesetzen CFC-Regelungen eingeführt. Diese führen bei ausländisch

⁸ Siehe hierzu und zum Folgenden u.a. RENÉ MATTEOTTI, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht (2003), S. 77.

⁹ MATTEOTTI, wie Fn. 8, S. 273 f.

beherrschten Gesellschaften zu einer punktuellen Durchbrechung des Trennungsprinzips, indem inländischen Anteilsinhabern entsprechend ihrer Beteiligungsquoten anteilmässig alle oder sog. «unsaubere» Erträge von Controlled Foreign Corporations hinzugerechnet werden.¹⁰ Mit dem Erlass von CFC-Regelungen soll verhindert werden, dass im Ausland ansässige und unbeschränkt steuerpflichtige Personen bestimmte Aktivitäten auf eine kontrollierte Gesellschaft mit Sitz in einem Niedrigsteuerland verschieben und dadurch Steuervorteile erzielen.

Die meisten CFC-Vorschriften basieren auf drei Tatbestandselementen:

- (1) Beherrschung einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Halten von wesentlichen Beteiligungen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft;
- (2) Keine echten gewerblichen Erträge der CFC;
- (3) Niedriger ausländischer Steuersatz für die Erträge der CFC im Staat, wo die CFC unbeschränkt steuerpflichtig ist.¹¹

In einigen Ländern reicht nur einer der drei aufgeführten Faktoren. Bei den CFC-Vorschriften handelt es sich in der Regel um komplexe Regelungswerke, die sich insbesondere in der Abgrenzung von gewerblichen und nicht-gewerblichen Einkünften von Land zu Land unterscheiden können.

Die OECD empfiehlt seit 1998 den Erlass von CFC-Vorschriften zur Bekämpfung von schädlichen Steuerregimes.¹² Wie bereits erwähnt, hat die OECD zusammen mit der G20 im Bericht zum Aktionspunkt 3, der im Rahmen des BEPS-Projektes veröffentlicht worden ist, ihre Empfehlung erneuert. Zwar handelt es sich bei den CFC-Vorschriften nicht um einen Mindeststandard, welcher auch von der Schweiz einzuführen wäre. Die OECD/G20-Staaten bezeichnen sie aber immerhin als «best practice» für die Ausgestaltung des nationalen Unternehmenssteuerrechts.¹³ Im Rahmen des BEPS-Projekts ist es der OECD jedoch nicht gelungen, die CFC-Vorschriften zu harmonisieren. Sie stellt in ihrem Bericht Bausteine für die Ausgestaltung effektiver CFC-Vorschriften dar und empfiehlt, solche nur auf CFCs anzuwenden, welche in ihrem Ansässigkeitsstaat einem bedeutend niedrigeren Steuersatz als die kontrollierende Muttergesellschaft unterworfen sind.¹⁴

¹⁰ Siehe u.a. MATTEOTTI, wie Fn. 8, S. 34.

¹¹ Siehe hierzu und zum Folgenden u.a. MATTEOTTI, wie Fn. 8, S. 33 m.w.H.

¹² Siehe u.a. MATTEOTTI, wie Fn. 8, S. 48.

¹³ Siehe hierzu OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report, S. 9.

¹⁴ OECD/G20, wie Fn. 13, S. 33.

Im Gegensatz zur OECD hat die EU in der ATAD den Erlass von CFC-Vorschriften für die Mitgliedstaaten ab dem 1. Januar 2019 für obligatorisch erklärt.¹⁵ Dabei legt die EU nur – aber immerhin – ein Mindestschutzniveau fest, welches den Mitgliedstaaten freistellt, Massnahmen zu ergreifen, die einen noch besseren Schutz für das inländische Gewinnssteueraufkommen bieten.¹⁶ Gemäss Art. 7 und 8 ATAD sind alle Mitgliedstaaten der EU verpflichtet, bestimmte überwiegend passive, niedrig besteuerte Einkünfte einer CFC zu besteuern. Einer CFC-Besteuerung müssen ausländische Gesellschaften unterliegen, wenn u.a. folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Ein in einem Mitgliedstaat der EU ansässiger Steuerpflichtiger ist zusammen mit nahestehenden Personen direkt oder indirekt zu mehr als 50% an der CFC beteiligt.
- Die CFC ist niedrig besteuert, was der Fall ist, wenn die effektive Steuerbelastung der CFC weniger als die Hälfte der Steuerbelastung im Mitgliedstaat des Anteilsinhabers beträgt.

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Cadbury Schweppes*¹⁷ hat eine CFC-Besteuerung zu unterbleiben, soweit die ausländische Gesellschaft in einem EU- oder EWR-Staat ansässig ist und nachweisbar eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten ausübt.¹⁸ Bei Drittstaaten – wie der Schweiz – ist diese Ausnahme jedoch als Wahlrecht ausgestattet. Ob diesbezüglich der EuGH auf der Grundlage der Kapitalverkehrsfreiheit, welche grundsätzlich auch im Verhältnis zu Drittstaaten gilt¹⁹, eingreifen wird, gilt es abzuwarten.²⁰

Die *income inclusion rule* (IIR), wie sie dem GloBE-Vorschlag zu Grunde liegt, unterscheidet sich von einer klassischen CFC-Regelung insbesondere dahingehend, dass sie nicht nur passive, sondern auch aktive Erträge erfasst, und die Steuerbelastung nur – aber immerhin – auf ein international anerkanntes Mindestbesteuerungsniveau und nicht etwa auf dasjenige im Staat, wo die Muttergesellschaft steuerlich ansässig ist, hochgeschleust wird.

¹⁵ Siehe hierzu u.a. RENÉ MATTEOTTI, BEPS – Rechts- und Planungssicherheit auf dem Prüfstand, ASA 86 (2017/18), S. 163; ALEXANDER LINN/BENEDIKT PIGNOT, ATAD I und II. Die Richtlinien der EU zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung, ASA 86 (2017/18), S. 166 ff.

¹⁶ Siehe hierzu und zum Folgenden statt vieler LINN/PIGNOT, wie Fn. 15, S. 167.

¹⁷ EuGH, Urteil vom 12. September 2006, C-196/04.

¹⁸ So LINN/PIGNOT, wie Fn. 15, S. 173.

¹⁹ Sog. *erga-omnes* Wirkung. Siehe Art. 63 Abs. 1 AEUV: «Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.» (Hervorhebungen hinzugefügt).

²⁰ Siehe hierzu EuGH, Urteil vom 26. Februar 2019, C-135/17, wonach die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenverhältnis ohne die Möglichkeit eines Substanztests gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstösst. Vgl. ebenfalls BFH, Urteil vom 22. Mai 2019, IR 11/19.

In Bezug auf ausländisch beherrschte Tochtergesellschaften stellt sich die Frage, ob spezifische punktuelle Tarifkorrekturregelungen ausländische Anteilsinhaber vor der Anwendung der in ihrem Ansässigkeitsstaat angewendeten Hinzurechnungsbesteuerungsbestimmungen schützen. Aufgrund der Vielfalt der in den einzelnen Staaten bestehenden Hinzurechnungsregelungen konzentrieren sich die folgenden Ausführungen – wie bereits erwähnt – auf die derzeit geltende Rechtslage in Deutschland, Frankreich, Norwegen, Schweden und den USA. Sie basieren auf Gutachten, welche in diesen sechs Staaten im Zusammenhang mit der Umsetzung der STAF im Kanton Schwyz eingeholt wurden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass von den ausgewählten Staaten derzeit lediglich die USA Bestimmungen kennen, welche mit der IIR vergleichbar sind. Es handelt sich hierbei um das Global-Intangible Low-Taxed-Income (GILTI)-Regime, welches seit 1. Januar 2018 gilt und dem Inclusive Framework der OECD/G20 als Vorlage für die IIR dient.

2. Beurteilung der vorgeschlagenen gezielten Steuersatzerhöhungsregelungen aus der Sicht von Deutschland, Frankreich, Norwegen, Schweden und den USA

Zunächst ist festzuhalten, dass es keine internationalen Standards oder «best practices» gibt, welche sich dazu äussern, inwieweit Staaten, deren Steuergesetze CFC-Regelungen enthalten, bei deren Anwendung gesetzlich oder administrativ vorgesehene Tarifkorrekturen zu berücksichtigen haben.

1. *Akzeptanz nach deutschem Recht*²¹: Dreh- und Angelpunkt der von XAVER DITZ und CARSTEN QUILITSCH vorgenommenen Würdigung der oben skizzierten Handlungsoptionen ist der in § 8 Abs. 1 AStG verwendete Begriff der «Ertragssteuer». Einkünfte aus passivem Erwerb, die von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden, unterliegen gemäss § 8 Abs. 3 AStG einer niedrigen Besteuerung, wenn sie einer Belastung durch Ertragssteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen. Gemäss Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Mai 2004²² werden tatsächlich freiwillig im Ausland bezahlte Ertragssteuern für die Zwecke des § 8 Abs. 3 AStG anerkannt, wenn sie hoheitlich verfügt werden. Der BFH argumentierte in diesem Entscheid ziemlich formalistisch und betonte dabei die Tatsache, dass bei der zu beurteilenden irischen Regelung der Gesellschaft die Steuer «auferlegt» wurde. Der Rechtsgrund der Verpflichtung war einseitig und ohne Rücksicht auf den entsprechenden oder entgegenstehenden Willen des Verpflichteten durch hoheitlichen Akt gesetzt worden.

²¹ Die folgenden Ausführungen basieren auf einem unveröffentlichten Gutachten von XAVER DITZ/CARSTEN QUILITSCH, Gutachten zur Unternehmenssteuerreform im Kanton Schwyz vom 20. November 2018.

²² BFH v. 3.5.2006, I R 124/04, BStBl. II 2011, S. 547.

Damit grenzte der BFH die in Rede stehende Regelung in Irland von nicht anzuerkennenden Vereinbarungen oder echten freiwilligen Steuerzahlungen ab. Aufgrund dieser Entscheidung stellen sich DITZ/QUILITSCH auf den Standpunkt, dass die Optionen 1 und 3 gemäss deutschem Recht akzeptiert werden sollten. Denn hiernach läge die alleinige Kompetenz zur Anhebung des Steuersatzes beim Kanton selber. Infolgedessen wäre in diesen Varianten am ehesten das vom BFH als entscheidungserheblich deklarierte Kriterium der «auferlegten» Steuer erfüllt und es würde vieles dafür sprechen, dass eine sich im Ergebnis dessen ergebende Steuer oberhalb der Grenze gemäss § 8 Abs. 3 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung verhindern würde. Bei den Varianten 2 und 4 besteht nach den beiden Gutachtern hingegen das Risiko, dass der notwendige Antrag des Steuerpflichtigen bzw. die Einigung aus der Sicht der deutschen Finanzverwaltung als echte «freiwillige Steuerzahlung» gewertet und für die Berechnung der Niedrigbesteuerung gemäss § 8 Abs. 3 AStG nicht anerkannt würde. Zusätzlich könnte im Verzicht auf den tieferen Steuersatz ein missbräuchliches Verhalten der schweizerischen Tochtergesellschaft unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO 1977 erblickt werden. Nimmt man den formalistischen Ansatz des BFH zum Massstab, könnten auch Regelungen, bei denen die Steuerverwaltung den anwendbaren Steuersatz nach eigenem Ermessen nach oben korrigieren könnte (so die Regelungen in den Kantonen Zug, Waadtland und Graubünden), als Ertragssteuer im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG betrachtet werden.

2. *Akzeptanz nach schwedischem Recht*²³: Gemäss MARIA NORLIN und EMILIA WALLEN gibt es in Schweden derzeit keine Rechtsprechung oder publizierte Behördenpraxis zu ausländischen Tarifkorrekturregelungen im Zusammenhang mit CFC-Regelungen. Sie stellen sich auf den Standpunkt, dass eine obligatorische Lösung im Sinne der Option 1 in Schweden am ehesten akzeptiert würde. Gleich wie der BFH führen sie als Begründung an, dass ein freiwillig entrichteter Steuerbetrag nicht als Steuer im Sinne der schwedischen CFC-Vorschriften betrachtet werden könne, weil die Steuer ihrem Wesen nach eine von einer Privatperson an ein Gemeinwesen entrichtete Geldleistung darstellt, welche sich nicht nur durch ihre Voraussetzungslosigkeit, sondern auch durch ihren *Zwangscharakter* auszeichnet. In diesem Sinne wird Option 4 als am problematischsten beurteilt. Fraglich ist, ob Schweden Optionen 2 und 3 akzeptieren würde. Auch bei diesen beiden Optionen bestehe das Risiko, dass die Steuerbehörden den Zwangscharakter der Zusatzbelastung verneinen könnten, weil die Initiative für die Tarifkorrektur nach oben von der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft ausgehen würde. Eine eher formellere Betrachtungsweise, welcher auch

²³ MARIA NORLIN/EMILIA WALLEN, Opinion of 12 December 2018 on the cantonal «Anti-CFC»-provision of the Canton of Schwyz (unveröffentlicht).

der BFH für Deutschland gefolgt ist, wäre nach schwedischem Steuerrecht indes auch vertretbar.

3. *Akzeptanz nach französischem Recht*²⁴: BRUNO GIBERT stellt sich in seinem Gutachten auf den Standpunkt, dass alle vier Optionen nach französischem Recht akzeptiert werden könnten. Nichtsdestotrotz hat er eine Präferenz für Option 1, welche eine obligatorische Regel vorsieht. Gelangt eine solche zur Anwendung, dürfte es den französischen Steuerbehörden besonders schwerfallen, zu argumentieren, die französische Muttergesellschaft würde sich rechtsmissbräuchlich verhalten. Wie NORLIN/WALLEN erblickt auch GIBERT ein realistisches Risiko, dass Zusatzbelastungen, die sich durch Anwendung von Steuersatzerhöhungsregelungen im Sinne der Optionen 2 bis 4 entrichtet werden, als freiwillige Geldleistungen betrachtet werden könnten, welche die Voraussetzungen einer Steuer nicht erfüllen.
4. *Akzeptanz nach norwegischem Recht*²⁵: Die Anwendung der norwegischen CFC-Regelung setzt unter anderem eine *allgemeine Gewinnsteuer* voraus, die tiefer als zwei Drittel der norwegischen Gewinnsteuer ist, wäre die Tochtergesellschaft in Norwegen ansässig. Für EINAR BAKKO und HARALD B. BERG ist die entscheidende Frage daher, ob die durch die Anwendung der Steuersatzerhöhungsregelung resultierende Mehrbelastung als allgemeine Gewinnsteuer qualifiziert würde. Weder der Rechtsprechung noch der Verwaltungspraxis kann hierzu eine Antwort entnommen werden. In ihrer Analyse lassen BAKKO/BERG keine Zweifel darüber offen, dass eine Zusatzbelastung aufgrund einer obligatorischen Tarifkorrektur im Sinne der Option 1 am ehesten als allgemeine Gewinnsteuer akzeptiert werden könnte. Bei den Optionen 2 bis 4 würde hingegen ein erhebliches Risiko bestehen, dass wegen des Ermessens, welches den Steuerbehörden eingeräumt wird, ein dem Steuerpflichtigen gewährtes Zugeständnis erblickt wird. Der dadurch resultierenden Mehrbelastung könnte der Charakter einer allgemeinen Gewinnsteuer abgesprochen werden.
5. *Akzeptanz nach amerikanischem Recht*²⁶: Gemäss DAVID ROSENBLOOM steht aufgrund der Besonderheiten der amerikanischen CFC- und GILTI-Regelungen weniger die Frage, wie hoch die ausländische Steuerbelastung ist, sondern diejenige, ob die von der ausländischen Tochtergesellschaft entrichtete Steuer in den USA zu einem «foreign tax credit» berechtigen, im Vordergrund. Er verweist dabei auf die Regulations zu Section 901 des Internal Revenue Code. Danach werden «nichtobligatorische Beträge» («noncompulsory amounts») vom «foreign tax credit» ausgeschlossen.

²⁴ BRUNO GIBERT, Opinion of November 2018 on CFC rules to be implemented by the cantonal government of Schwyz (unveröffentlicht).

²⁵ EINAR BAKKO/HARALD BLAIR BERG, Assessment of 26 November 2018 on «anti-CFC»-provision in the Canton of Schwyz (unveröffentlicht).

²⁶ DAVID ROSENBLOOM, Opinion of 23 November 2018 on the U.S. CFC Regimes (unveröffentlicht).

sen. Nach den Regulations ist «ein bezahlter Betrag keine obligatorische Zahlung und somit kein bezahlter Steuerbetrag, soweit der gezahlte Betrag die Steuerschuld nach ausländischem Recht übersteigt». Darüber hinaus sehen dieselben Regulations vor, dass eine ausländische Steuer nur insoweit eine anrechenbare Einkommensteuer ist, «als die ausländische Steuerforderung nicht (durch ihre Bedingungen oder anderweitig) von der Verfügbarkeit einer Anrechnung der Steuer auf die Einkommenssteuerschuld in einem anderen Land abhängig ist. Die ausländische Steuerforderung ist nur dann von der Verfügbarkeit einer Anrechnung der ausländischen Steuer an die Einkommenssteuerschuld abhängig, wenn und soweit die ausländische Steuer dem Steuerzahler ohne die Verfügbarkeit eines solchen «tax credits» nicht auferlegt würde.» Diese Regeln schliessen Optionen 1 bis 4 aus.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei den untersuchten Staaten lediglich in Deutschland eine gerichtliche Praxis besteht, nach welcher Anti-CFC-Massnahmen unter bestimmten Voraussetzungen anerkannt werden. Wesentlich ist dabei, dass die Verpflichtung zur Bezahlung eines zusätzlichen Steuerbetrags einseitig und hoheitlich sowie ohne Rücksicht auf den entsprechenden oder entgegenstehenden Willen des Verpflichteten auferlegt wird. Mit Blick auf die BFH-Rechtsprechung sollte Option 1 in Deutschland daher akzeptiert werden. Unter Umständen könnte auch Option 3 in Deutschland auf Akzeptanz stossen. Gemäss Auskunft des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen hat indes Japan anders als Deutschland freiwillig entrichtete Steuern in der Vergangenheit bei der Anwendung seiner CFC-Regelungen akzeptiert. Gerade auch mit Blick auf den Entscheid des deutschen Bundesfinanzhofs erscheint die Annahme, dass diese grosszügige Praxis zahlreiche Nachahmer finden wird, jedoch als unrealistisch. Im Verhältnis zu den USA stossen die diskutierten gezielten Steuersatzerhöhungsmassnahmen zudem aufgrund klarer Aussagen, die in den Regulations zu Section 901 des Internal Revenue Code enthalten sind, ins Leere. In Frankreich, Italien, Norwegen und Schweden besteht keine behördliche oder gerichtliche Praxis zu Steuersatzerhöhungen infolge CFC-Regelungen. In diesen Staaten besteht daher eine gewisse Rechtsunsicherheit. Nichtsdestotrotz stellen sich die Gutachter aus diesen Ländern auf den Standpunkt, dass Option 1 akzeptiert werden sollte bzw. am ehesten akzeptiert werden könnte. Die übrigen Optionen sind indes problematisch, da argumentiert werden könnte, dass der dabei erhobene zusätzliche Steuerbetrag im Gegensatz zur eher formalistischen Betrachtungsweise des BFH faktisch freiwillig entrichtet wird und damit keine Steuer darstellt. Selbst bei der Option 1 kann jedoch nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass sie in Bezug auf die internationale Akzeptanz auf Widerstand stossen könnte. Die ausländischen Steuerbehörden könnten versuchen, Option 1 in ihren Staaten gerichtlich überprüfen zu lassen.

C. Harmonisierungskonformität gezielter Steuersatzerhöhungsregelungen

Auf der Grundlage von Art. 129 Abs. 1 BV hat der Bund im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes die Grundsätze über die Legiferierung der Kantone und Gemeinden in den Bereichen Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht festgelegt.²⁷ Von der Harmonisierung ausgenommen sind gestützt auf Art. 129 Abs. 2 BV insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeiträge.

Mit Blick auf Art. 129 Abs. 2 BV und das Steuerharmonisierungsgesetz erweisen sich die Optionen 1 und 2 als unproblematisch, da sie sich auf Tarifrfragen beschränken.

Harmonisierungsrechtliche Zweifel werfen hingegen die Optionen 3 und 4 auf. Steuerabkommen, welche den Optionen 3 und 4 zu Grunde liegen, dürfen die Kantone mit Unternehmen grundsätzlich nur im von Art. 5 StHG vorgegebenen Rahmen abschliessen.²⁸ Gemäss Art. 5 StHG können die Kantone auf dem Weg der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und den wirtschaftlichen Interessen des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre *Steuererleichterungen* vorsehen. Bei einer formalistischen Auslegung von Art. 5 StHG, welche jedoch abzulehnen ist, könnte freilich geltend gemacht werden, dass die Optionen 3 und 4 gar keine Steuererleichterungen, sondern Steuererhöhungen darstellen, die der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 5 StHG aufgrund des Wortlauts von Art. 129 Abs. 3 BV nicht antizipiert und damit auch nicht ausgeschlossen hat. Freilich könnte ebenfalls in vertretbarer Weise argumentiert werden, dass die Höherbesteuerung der in einem Kantons ansässigen Tochtergesellschaft infolge vorgenommener Steuersatzerhöhung bei einer konsolidierten Betrachtungsweise zu einer insgesamt tieferen Konzernsteuerbelastung führt, da dadurch die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne im Staat, wo der Anteilsinhaber ansässig ist, nicht einer CFC-Besteuerung unterworfen und damit nicht auf ein höheres Steuerniveau hochgeschleust werden. Diese Argumentation beruht indes auf einer konzernrechtlichen Betrachtungsweise, welche dem schweizerischen Unternehmenssteuerrecht grundsätzlich fremd ist²⁹ und daher bei der Auslegung von Steuernormen nur mit grösster Zurückhaltung angewendet werden sollte.³⁰ Wie dem auch sei: Nach der hier vertretenen Auffassung sind jegliche Arten von Steuerabkommen, die keine gesetzliche Grundlage aufweisen, verfassungswidrig, weswegen eine Einigungslösung

²⁷ Siehe hierzu und zum Folgenden ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts (2016), S. 110.

²⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, wie Fn. 27, S. 390.

²⁹ MATTEOTTI, wie Fn. 8, S. 73 ff.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil (2004), Einführung zu Art. 49 ff. N 30 ff.

³⁰ RENÉ MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung (2007), S. 294.

im Sinne von Option 4 verfassungsrechtlich abzulehnen ist, wenn sich die getroffene Einigung aufgrund einer konzernrechtlichen Betrachtungsweise nicht auf den Steuererleichterungsartikel (für den Kanton Schwyz: § 62 StG SZ i.V.m. Art. 5 StHG) abstützen lässt und die darin enthaltenen materiellen und zeitlichen Schranken respektiert werden.

D. Konformität gezielter Steuersatzerhöhungsregelungen mit den in Art. 127 Abs. 1 und Abs. 2 enthaltenen Besteuerungsprinzipien

1. Vorbemerkung

Art. 127 BV enthält die Fundamentalprinzipien des schweizerischen Steuerrechts, welchen auch die Kantone unterworfen sind. In Art. 127 Abs. 1 BV ist das Legalitätsprinzip verankert, welches in Art. 164 Abs. 1 Bst. e BV auf alle öffentlichen Abgaben ausgedehnt wird. Art. 127 Abs. 2 bezieht sich demgegenüber auf den Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung, welcher durch das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung, das Gleichmässigkeitsprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip weiter konkretisiert wird.

Im Folgenden werden die vorgeschlagenen gezielten Steuersatzerhöhungsregelungen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip und dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung geprüft.

Dabei ist folgende gesetzgeberische Stossrichtung zu berücksichtigen: Die vom Kanton Schwyz in Betracht gezogenen Optionen haben zum Ziel, Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften einen Anreiz zu bieten, ihren Sitz im Kanton beizubehalten, den sie ansonsten aufgeben würden, wenn eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerungsnorm oder eine andere ausländische Mindestbesteuerungsbestimmung greifen würde. Dieser Anreiz wird dann geschaffen, wenn die Höherbesteuerung innerhalb des Konzerns insgesamt zu einer Reduktion der Konzernsteuerquote führt. Indem in den Gesetzesvorschlägen jeweils bewusst von dem «vom ausländischen Staat akzeptierten minimalen Steuersatz» die Rede ist, wird der Anwendungsbereich der Steuersatzerhöhungsregelungen aus Gründen der Praktikabilität grundsätzlich auf binationale Sachverhaltskonstellationen eingeschränkt, bei welchen die Steuerbehörde «den vom ausländischen Staat akzeptierten minimalen Steuersatz» feststellen kann. Eine weitere Einschränkung des Anwendungsbereichs erfolgt dadurch, dass als Beispiel für das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts, bewusst «Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die zu einem internationalen Konzern gehören,» genannt werden. Der Gesetzgeber hatte somit insbesondere den Fall vor Augen, in welchem eine schweizerische Tochtergesellschaft zu Hundertprozent von einer im Ausland ansässigen Muttergesellschaft kontrolliert wird. Grenzüberschreitende Sachverhalte, bei denen eine Höherbesteuerung zu einer Benachteiligung von Minderheitsaktionären führen würde, sollen nach der *ratio legis*, welche dem in den Optionen 1 und 2 beispielhaft aufgeführten Sachverhalt zu

Grunde liegt, vom Anwendungsbereich einer Steuersatzerhöhungsregel ausgenommen werden. Es soll dadurch vermieden werden, dass die Steuerbehörde in die Vermögensrechte allfälliger Minderheitsaktionäre eingreift. Es wäre wünschbar gewesen, hätte der Schwyzer Gesetzgeber diesen Gesetzeszweck im in § 71 Abs. 4 StG SZ gewählten Gesetzeswortlaut klarer zum Ausdruck gebracht. Immerhin ermöglicht der offene Wortlaut es den Steuerbehörden, für vom Gesetzgeber nicht antizipierte Sachverhalte sachgerechte Entscheide zu fällen.

2. Konformität mit dem Legalitätsprinzip

Aufgrund des Legalitätsprinzips bedürfen Abgaben einer rechtsatzmässigen Grundlage, sodass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und die mögliche Abgabelast für die Abgabepflichtigen voraussehbar ist.³¹ Die formell-gesetzliche Grundlage muss zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen sowie den Gegenstand und die Bemessung der Abgabe enthalten. Eine Lockerung dieser Anforderungen an die gesetzliche Grundlage ist bei hoher Technizität der Materie oder in Bereichen möglich, welche einem raschen Wandel unterzogen sind.³²

Mit Blick auf das Legalitätsprinzip scheidet eine rein auf Verwaltungsebene (= Option 4) getroffene Lösung von vornherein aus.

Aber auch die Optionen 1 bis 3 erweisen sich mit Blick auf das Legalitätsprinzip als problematisch, da aus dem Gesetz selber die Steuerbelastung nicht ermittelt werden kann. Vielmehr sind die ausländischen Steuergesetze, aus denen sich ergibt, welche Steuerbelastung in der Schweiz akzeptiert werden kann, um nicht in den Anwendungsbereich der CFC-Regelung zu fallen, mitzuberücksichtigen. Mit Blick auf die vom Legalitätsprinzip geforderte Voraussehbarkeit der Steuerbelastung ist nun besonders problematisch, dass in denjenigen Staaten, die keine Praxis zu gezielten Steuersatzerhöhungen entwickelt haben, nicht mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann, ob ein in der Schweiz allenfalls zusätzlich erhobener Steuerbetrag als Steuer im Sinne der anwendbaren CFC-Vorschriften betrachtet werden kann. Ob der auf der Grundlage einer gezielten Steuersatzerhöhung zusätzlich erhobene Steuerbetrag bei der Anwendung der ausländischen CFC-Vorschriften berücksichtigt wird, ergibt sich letztlich erst, wenn der im Ausland ansässige Aktionär definitiv veranlagt worden ist. Ein solcher schwebender Rechtszustand steht mit dem Postulat der Rechtssicherheit, welches durch das Legalitätsprinzip umgesetzt werden soll, in einem Spannungsverhältnis.

³¹ Siehe hierzu und zum Folgenden BLUMENSTEIN/LOCHER, wie Fn. 27, S. 15 mit zahlreichen Hinweisen auf die Judikatur.

³² Siehe hierzu PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht (2014), S. 142 f mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur.

Aufgrund der dynamischen internationalen Entwicklung im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung und der im Rahmen des GloBE-Projekts vorgeschlagenen Mindestbesteuerungsmassnahmen, der damit verbundenen Technizität der Materie und des Umstandes, dass mit der Anwendung einer gezielten Steuersatzerhöhung die Konzernsteuerlast insgesamt reduziert werden soll, weswegen in der höheren Besteuerung kein schwerwiegender Eingriff in die Eigentumsгарantie der in der Schweiz ansässigen Tochtergesellschaft betrachtet werden kann, lässt sich hingegen in vertretbarer Weise argumentieren, dass der durch die Optionen 1 bis 3 resultierende Eingriff in das Legalitätsprinzip nicht schwerwiegend ist und deswegen gerade noch gerechtfertigt werden kann. Ob ein Gericht einer solchen Auffassung folgen wird, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden, da die vorliegende oder eine damit vergleichbare Konstellation bisher noch nicht richterlich entschieden werden musste.

Dies ändert freilich nichts daran, dass sich die auf der gezielten Tarifkorrektur beruhende Höherbesteuerung im Nachhinein als falsch erweist, wenn der ausländische Staat, in welchem der Anteilsinhaber unbeschränkt steuerpflichtig ist, die Höherbesteuerung für die Zwecke der Anwendung seiner CFC-Vorschriften oder anderer Mindestbesteuervorschriften nicht anerkennt. Ist die Veranlagung bereits in Rechtskraft getreten, wird eine im Kanton Schwyz steuerpflichtige Gesellschaft nach geltendem Recht nur versuchen können, innerhalb des Rahmens von § 169 Abs. 3 StG SZ ein Revisionsverfahren durchzuführen, um die Rechtskraft der Veranlagung, die sich im Nachhinein als fehlerhaft erweist, zu durchbrechen und sich die im Kanton Schwyz zu viel bezahlte Steuer zurückerstatten zu lassen. Im Kanton Schwyz ist gestützt auf § 169 Abs. 3 StG SZ die Revision auf Grund von interkantonalem oder internationalem Doppelbesteuerungsrecht möglich. Vorliegend könnte mit Verweis auf die von der Schweiz im OECD-Musterabkommen zur Abkommenskonformität von CFC-Vorschriften angebrachte Bemerkung³³ und die schweizerische Literatur³⁴ argumentiert werden, dass die CFC-Besteuerung im anderen Ansässigkeitsstaat, wo der Anteilsinhaber unbeschränkt steuerpflichtig ist, zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führt. Da sich die OECD und ihre Mitgliedstaaten – mit Ausnahme der Schweiz – auf den Standpunkt stellen, dass CFC-Vorschriften mit den Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») kompatibel sind³⁵ und in verschiedenen DBA mit der Schweiz die Anwendung von CFC-Regelungen sogar explizit vorbehalten wird, dürfte die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, welche trotz der Tarifkorrektur eingetreten ist, nur gemildert werden können, indem der Kanton Schwyz im Rahmen eines Revisionsverfahrens im Nachhinein auf die Anwendung des höheren Steuersatzes verzichtet. Um den Weg zur Revision zu öffnen, ist es hingegen

³³ Kommentar zum OECD-MA (2017), Artikel 1 Rz. 110.

³⁴ МАТТЕОТТИ, wie Fn. 8, S. 305 ff.

³⁵ Kommentar zum OECD-MA (2017), Artikel 1 Rz. 81.

nötig, dass der Kanton Schwyz den Antrag auf Revision gestützt auf § 169 Abs. 3 StG SZ in den Fällen, in denen es um die Rückabwicklung der Steuersatzerhöhung geht, bereits im Zeitpunkt, in welchem der andere Staat definitiv veranlagt hat, und nicht erst bei Abschluss einer Verständigungsvereinbarung, welche realistischerweise nicht zu Stande kommen dürfte, zulässt. Inwieweit eine solche Liberalisierung der Praxis harmonisierungskonform ist, lässt sich indessen nicht abschliessend beurteilen, da sich das Bundesgericht soweit ersichtlich bis heute nicht eindeutig zur Zulässigkeit und zu den Voraussetzungen eines Revisionsverfahrens bei Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung geäußert hat.³⁶

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass Option 4 das Legalitätsprinzip auf jeden Fall verletzen würde. Bei den Optionen 1 bis 3 ist die Rechtslage hingegen weniger klar. Wird das Legalitätsprinzip grosszügig ausgelegt, weil mit der Anwendung der gezielten Steuersatzerhöhungsregelung letztendlich eine Reduktion der Konzernsteuerquote herbeigeführt werden soll, ohne dass das kantonale Steuersubstrat zu Lasten der anderen im Kanton steuerpflichtigen Personen reduziert wird, kann in vertretbarer Weise argumentiert werden, dass die Optionen 1 bis 3 mit dem Legalitätsprinzip in Einklang stehen. Die Problematik der Rechtssicherheit, welche daraus resultiert, dass nicht mit letzter Gewissheit antizipiert werden kann, ob eine gezielte Steuersatzerhöhung, welche einer der drei ersten Optionen entspricht, im Ausland akzeptiert wird, kann gemildert werden, indem der steuerpflichtigen Gesellschaft eine Revision – im Kanton Schwyz gemäss § 169 Abs. 3 StG SZ – ermöglicht wird. Inwieweit die Zulassung einer Revision harmonisierungskonform ist, lässt sich aufgrund der bisher ergangenen Rechtsprechung indes nicht abschliessend beurteilen.

3. Konformität mit dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung

Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind bei der Besteuerung die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Nach überwiegender Auffassung gelangen diese Prinzipien grundsätzlich auch auf die Besteuerung von juristischen Personen zur Anwendung.³⁷

Zu beachten ist nun jedoch, dass die in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Prinzipien der rechtsgleichen Besteuerung nicht absolut gelten. Einschränkungen aufgrund überwiegender wirtschaftspolitischer Motive sind grundsätzlich möglich, soweit sie auf einer gesetzlichen Grundlage basieren, im öffentlichen Interesse liegen, weil sie etwa der Verbesserung der Standortattraktivität und der Wirtschaftsförderung dienen, und verhält-

³⁶ Siehe hierzu StE 2000 A 31.1 Nr. 6; StE 1998 B 92.7 Nr. 4.

³⁷ MATTEOTTI, wie Fn. 30, S. 34 m.w.H. auf die Literatur.

nismässig sind. Tarifliche Massnahmen sind nur zulässig, wenn sie bloss einen punktuellen Eingriff in die Steuergerechtigkeitsprinzipien bewirken.³⁸

Die vorgeschlagenen Optionen 1 bis 4 führen allesamt zu einem Eingriff in das Gleichmässigkeits- und das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dies gilt auch bei den Optionen, welche der steuerpflichtigen Gesellschaft in Bezug auf die Höherbesteuerung ein Wahlrecht einräumen. Übt eine Gesellschaft das Wahlrecht aus, wird sie im Vergleich zu anderen Gesellschaften, welche denselben steuerbaren Reingewinn ausweisen, höher besteuert, womit in den Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung eingegriffen wird. Allerdings lässt sich vorliegend die von der Regelbesteuerung abweichende Höherbesteuerung, welche durch die Anwendung von gezielten Steuersatzerhöhungen resultieren, rechtfertigen. Mit der Einführung einer Steuersatzerhöhungsregelung soll die internationale Attraktivität eines Kantons erhöht werden. Es soll verhindert werden, dass die von einer tief besteuerten Kapitalgesellschaft erwirtschafteten und thesaurierten Gewinne einem oder mehreren im Ausland ansässigen Aktionären zugerechnet und damit auf eine noch höhere ausländische Besteuerung hochgeschleust werden. Mit der Ungleichbehandlung soll die steuerliche Situation einer in einem Kanton unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft und seiner im Ausland ansässigen Aktionären insgesamt verbessert werden. In Bezug auf die Verhältnismässigkeit ist jedoch zu beachten, dass die Optionen 2 bis 4 in einigen Staaten nicht auf internationale Akzeptanz stossen und daher das anvisierte steuer- und wirtschaftspolitische Ziel verfehlen dürften. Insoweit können sie nicht als geeignete Massnahmen betrachtet werden, weswegen sie verfassungsrechtlich zweifelhaft sind.

Anders sieht die Situation im Zusammenhang mit der Option 1 aus. Diese dürfte nach der derzeitigen Rechtslage in zahlreichen – wenn auch nicht in allen – Staaten akzeptiert werden. Sie stellt damit eine geeignete Massnahme dar, um das verfolgte steuer- und wirtschaftspolitische Ziel zu erreichen. Zu beachten ist ausserdem, dass die Massnahme – anders als bei einer Privilegierung – nicht zu Lasten der übrigen Steuerpflichtigen erfolgt. Vielmehr resultiert für den Fiskus, die übrigen Steuerpflichtigen und die von gezielter Steuersatzerhöhung betroffene Gesellschaft eine Win-Win-Konstellation. Aufgrund dieser Überlegungen erweist sich der mit Option 1 einhergehende Einbruch in das Gleichmässigkeits- und das Leistungsfähigkeitsprinzip als gerechtfertigt und verhältnismässig. Indes ist auch in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Höherbesteuerung im Ausland unter Umständen doch nicht anerkannt wird, womit das Risiko einer Überbesteuerung besteht, wenn die Veranlagung im Kanton Schwyz bereits in Rechtskraft getreten ist. Tritt eine solche Konstellation ein, sollte der steuerpflichtigen

³⁸ RENÉ MATTEOTTI, LUKAS C. AEBI, Steuergerechtigkeit als fiskalpolitische Massnahme, in: Gisela Hürlimann, Jakob Tanner (Hrsg.), Steuern und umverteilen: Effizienz versus Gerechtigkeit (2012), S. 110 ff. mit Hinweisen auf die Judikatur.

Gesellschaft auch mit Blick auf die Einhaltung des Gleichmässigkeits- und des Leistungsfähigkeitsprinzips eine nachträgliche Korrektur der Steuerveranlagung auf dem Weg eines Revisionsverfahrens – im Kanton Schwyz gemäss § 169 Abs. 3 StG SZ – ermöglicht werden.

E. Konformität mit den abkommenrechtlichen Diskriminierungsverboten

Alle von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sehen ein Art. 24 Abs. 5 OECD-MA nachgebildetes Diskriminierungsverbot vor. Danach dürfen Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise einer unmittelbar oder mittelbar im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, im erstgenannten Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

Auf den ersten Blick könnte man versucht sein, zu argumentieren, dass die diskutierten gezielten Steuersatzerhöhungsregelungen gegen das Diskriminierungsverbot verstossen. Im Zusammenhang mit der Auslegung von Art. 24 Abs. 5 OECD-MA ist indes auch der Kommentar zum Musterabkommen heranzuziehen. Dieser stellt klar, dass das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot versucht, eine Abwägung zwischen ungerechtfertigten Diskriminierungen und legitimen Differenzierungen vorzunehmen.³⁹ Art. 24 Abs. 5 OECD-MA verbiete es den Vertragsstaaten, einer Unternehmung, die ausländisch beherrscht ist, ungünstiger als eine inländisch beherrschte Unternehmung zu behandeln.⁴⁰ Nach Auffassung der OECD verhindert das in Art. 24 Abs. 5 enthaltene Diskriminierungsverbot, bloss Diskriminierungen, welche ausschliesslich darauf abstützen, wer das Unternehmen besitzt oder kontrolliert.⁴¹

Die möglichen Optionen für gezielte Steuersatzerhöhungen infolge ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen zielen nicht auf eine Diskriminierung von ausländisch kontrollierten Unternehmen ab. Das Gegenteil ist der Fall: Die Steuerbelastung soll bis auf das vom anderen Staat akzeptierte Steuerniveau erhöht werden, damit die in der schweizerischen CFC erwirtschafteten Gewinne nicht der ausländischen Muttergesellschaft hinzugerechnet werden, was eine noch höhere Konzernsteuerbelastung zur Folge hätte. Folgt man diesen Überlegungen, kann kaum argumentiert werden, gezielte

³⁹ Kommentar zum OECD-MA (2017), Artikel 24 Rz. 1.

⁴⁰ Kommentar zum OECD-MA (2017), Artikel 24 Rz. 76.

⁴¹ Kommentar zum OECD-MA (2017), Artikel 24 Rz. 79.

Steuersatzerhöhungen der beschriebenen Art würden ein Art. 24 Abs. 5 OECD-MA nachgebildetes Diskriminierungsverbot verletzen. Dazu kommt, dass die Höherbesteuerung nicht allein aufgrund des Merkmals der ausländischen Beherrschung der schweizerischen Tochtergesellschaft erfolgt. Vielmehr greifen die gezielten Steuersatzerhöhungen nur, wenn die Gewinne einer Tochtergesellschaft dem Gewinn des ausländischen Aktionärs hinzugerechnet würden, falls sie im Kanton, wo die Tochtergesellschaft ansässig ist, nicht einer höheren, vom ausländischen Staat akzeptierten Mindestbesteuerung unterworfen würden. Eine Verletzung des Diskriminierungsverbots fällt daher auch mit Blick auf den in Rz. 79 zu Art. 24 OECD-Kommentar (2017) vertretenen engen sachlichen Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 5 OECD-MA ausser Betracht.

F. Gesamtwürdigung und Schlussfolgerung

Aufgrund der oben erfolgten Analyse können in Bezug auf die aufgeworfenen Fragen folgende Schlussfolgerungen gezogen werden:

1. Internationale Akzeptanz der vorgeschlagenen Optionen

Option 1, welche eine obligatorische Erhöhung des Steuersatzes unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer auf das vom ausländischen Staat akzeptierte Steuermass vorsieht, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu einem internationalen Konzern gehört, dürfte in den untersuchten Staaten – mit Ausnahme der USA – auf Akzeptanz stossen. Bei den übrigen Optionen besteht hingegen das Risiko, dass der entrichtete Mehrbetrag wegen des fehlenden Zwangscharakters von den ausländischen Staaten nicht als Steuer betrachtet wird, die im Rahmen der CFC-Regelungen zu berücksichtigen ist. Die USA dürften keine der vorgeschlagenen Massnahmen akzeptieren.

2. Steuerharmonisierungskonformität

Optionen 1 und 2 erweisen sich als unproblematisch, da sie alleine Tarifforderungen beschlagen, welche von der Steuerharmonisierung nicht erfasst werden. Option 3 erweist sich demgegenüber in harmonisierungsrechtlicher Sicht als problematisch, da argumentiert werden könnte, dass Art. 5 StHG bloss die Kompetenz einräumt, unter gewissen Voraussetzungen Steuererleichterungen und keine Steuererhöhungen zu vereinbaren. Freilich wäre es auch vertretbar, den Standpunkt einzunehmen, dass die Anwendung einer Option 3 entsprechenden gezielten Steuersatzerhöhung bei einer konsolidierten Betrachtungsweise zu einer Reduktion der Konzernsteuerquote und damit zu einer Steuererleichterung im Sinne von Art. 5 StHG führt. Option 4 erweist sich in jedem Fall als harmonisierungswidrig, sollte die getroffene Einigung nicht auf den Steuererleichterungsartikel (für den Kanton Schwyz § 62 StG SZ i.V.m. Art. 5 StHG) abgestützt werden können und die darin enthaltenen materiellen und zeitlichen Schranken respektieren.

3. Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV)

Option 4 würde zu einer Verletzung des Legalitätsprinzips führen. Aber auch die Optionen 1 bis 3 werfen verfassungsrechtliche Zweifel auf, da für die Ermittlung des zu er-

hebenden Steuerbetrags auf ausländisches Recht abgestellt werden muss, um eine im Ausland akzeptierte Mindestbesteuerung zu erreichen, wobei die Auslegung des ausländischen Rechts auf Schwierigkeiten stossen könnte. Da CFC-Regelungen im Ausland einem steten Wandel unterliegen und im Übrigen hochtechnisch sind, lässt sich aber ein Eingriff in das Legalitätsprinzip gerade noch rechtfertigen. Dies gilt insbesondere dann, wenn berücksichtigt wird, dass die Optionen 1 bis 3 zum Ziel haben, die Konzernsteuerquote zu reduzieren, ohne dass dadurch andere im Kanton Schwyz steuerpflichtige Personen und allfällige Minderheitsaktionäre zusätzlich belastet werden. Es dürfte damit kein schwerwiegender Eingriff in die Eigentumsgarantie vorliegen. Voraussetzung ist jedoch, dass der schweizerischen steuerpflichtigen Gesellschaft die Möglichkeit einer Revision – im Kanton Schwyz gemäss § 169 Abs. 3 StG SZ – eingeräumt wird, falls der entrichtete Mehrbetrag bei der Anwendung der ausländischen CFC-Vorschriften wider Erwarten nicht berücksichtigt wird und sich die auf der gezielten Steuersatzerhöhung beruhende Veranlagung im Nachhinein als unrichtig erweist.

4. Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung

Optionen 2 bis 4 stellen einen verfassungsrechtlich zweifelhaften Eingriff in das Gleichmässigkeits- und das Leistungsfähigkeitsprinzip dar, da die darin vorgeschlagenen gezielten Steuersatzerhöhungsregelungen das steuer- und wirtschaftspolitisch anvisierte Ziel in vielen Konstellationen wegen fehlender Akzeptanz im Ausland verfehlen dürften. Sie erweisen sich in Bezug auf die Zielerreichung als ungeeigneter als Option 1 und damit als unverhältnismässig. Anders sieht indes die Situation bei Option 1 aus, welche in zahlreichen Ländern akzeptiert werden sollte. Für den Fall, dass Option 1 von einem Staat wider Erwarten nicht akzeptiert wird, sollte der steuerpflichtigen Gesellschaft – im Kanton Schwyz gestützt auf § 169 Abs. 3 StG SZ – eine Revisionsmöglichkeit eingeräumt werden, um die Höherbesteuerung, welche sich im Nachhinein als Verletzung des Gleichmässigkeits- und des Leistungsfähigkeitsprinzip erweist, zu korrigieren.

5. Abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot

Unter Berücksichtigung des OECD-Kommentars zum abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbot kann in den Optionen 1 bis 4 kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot erblickt werden.

Kantone, die sich dafür entscheiden, gezielte Steuersatzerhöhungsregelungen einzuführen, sollten sich aufgrund der in diesem Beitrag angestellten Überlegungen für die Option 1 aussprechen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine darauf abgestützte Höherbesteuerung im Rahmen der Veranlagung nur vorgenommen werden sollte, wenn die in der Schweiz ansässige Gruppengesellschaft einer ausländischen CFC-Besteuerung unterliegen oder von einer anderen Mindestbesteuerungsnorm erfasst würde, sollte keine bestimmte Mindestbesteuerung in der Schweiz erfolgen. Auf eine Anwendung der Tarifkorrektur ist demgegenüber zu verzichten, wenn die CFC-Regelung völlig unabhängig von der Steuerbelastung in der Schweiz gar nicht zur Anwendung ge-

langt, weil eine Ausnahmegestaltung (z.B. in Bezug auf substanzhaltige Gesellschaften) greift. Dasselbe gilt aber auch im umgekehrten Fall, in dem die in der Schweiz ansässige CFC völlig unabhängig von ihrer Steuerbelastung in der Schweiz in den Anwendungsbereich der ausländischen CFC-Regelungen gerät, wie dies im Verhältnis zu den USA der Fall sein dürfte. Im Übrigen sollte eine obligatorische gezielte Steuersatzerhöhung infolge Anwendung einer ausländischen CFC-Regelung grundsätzlich nur zur Anwendung gelangen, wenn alle Aktionäre in demselben ausländischen Staat ansässig sind und denselben CFC-Regelungen unterworfen sind. Die Anwendung einer gezielten Steuersatzerhöhungsregelung darf nicht zur Verwässerung der Vermögensrechte allfälliger Minderheitsaktionäre führen. Die Tarifkorrekturregelungen zielen vor allem auf ausländische CFC-Regelungen und *income inclusion rules* im Sinne des GloBE-Vorschlags ab. Hinsichtlich allfälliger *undertaxed payments rules*, die ebenfalls im Rahmen des GloBE-Vorschlags diskutiert werden, wird sich zeigen, ob gezielte Steuersatzerhöhungsregelungen wirksam sind und auch praktikabel umgesetzt werden können. Vertiefte Überlegungen diesbezüglich sind, solange die technischen Details der angedachten *undertaxed payments rule* nicht bekannt sind, verfrüht.

Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass die Einführung einer gezielten Steuersatzerhöhungsregelung die Steuerbehörden bei der Veranlagung vor gewisse Herausforderungen stellen dürfte, da es ihr schwerfallen dürfte, über alle CFC-Regelungen den Überblick zu bewahren. Die Steuerbehörden werden daher in besonderem Masse auf die Kooperation der betroffenen steuerpflichtigen Tochtergesellschaften angewiesen sein. Da sich die Anwendung einer gezielten Steuersatzerhöhungsregelung infolge einer ausländischen CFC-Regelung zu Gunsten des Konzerns auswirkt, zu welchem die in der Schweiz ansässige CFC gehört, darf aber unterstellt werden, dass die betroffenen Gesellschaften den Veranlagungsbehörden nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft über die Auswirkungen der ausländischen CFC-Regelungen auf ihre Anteilsinhaber erteilen wird. Die veranlagungstechnischen Herausforderungen, welche sich im Zusammenhang mit Option 1 stellen, sollten daher in der Praxis gemeistert werden können.

Die Attraktivität einer gezielten Steuersatzerhöhungsregelung hängt weitgehend davon ab, wie die ausländischen Konzerne das Risiko, dass eine auf der Option 1 beruhende Höherbesteuerung im Ausland nicht anerkannt wird, einschätzen. Diesbezüglich ist von besonderer Bedeutung, dass beispielsweise der Kanton Schwyz eine Revision einer veranlagten Höherbesteuerung, die aus der Anwendung einer gezielten Steuersatzerhöhungsregelung resultiert, zulassen wird, sollte sich im Nachhinein herausstellen, dass der ausländische Staat diese doch nicht akzeptiert. Wird die Revision gewährt, darf nach heutigem Stand der Dinge davon ausgegangen werden, dass eine gezielte Steuersatzerhöhungsregelung von den im Kanton Schwyz ansässigen CFC akzeptiert werden dürfte und diese ihren Sitz nicht bloss deswegen in einen anderen Kanton verlegen werden.