

Enge kantonale Gestaltungsspielräume bei Steuersatzerhöhungen für von GloBE betroffene Unternehmungen

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*

Artikel 197 Ziffer 15 Absatz 6 der Bundesverfassung zur Einführung einer bundesweiten Mindestbesteuerung für grosse Unternehmensgruppen legt fest, dass der Bund 25% des Rohertrags der von ihm erhobenen Ergänzungssteuer erhält, während den Kantonen, zu denen die von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen gehören, 75% zustehen. Diese Verteilungsregel wirkt lenkend: Je weniger die Kantone die durch die Mindestbesteuerung erzielten Gewinne ausschöpfen, desto höher fallen die Einnahmen aus der eidgenössischen Ergänzungssteuer aus, die dem Bund zufallen. Vor diesem Hintergrund haben bereits verschiedene Kantone beschlossen, zusätzliche Gewinnsteuertarifestufen (sog. Zwei- oder Mehrstufentarife) einzuführen, deren Anwendung von der Höhe des steuerbaren Gewinns abhängig ist. Das Ziel besteht dabei darin, möglichst viele der von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen steuerpflichtigen Gesellschaften annäherungsweise an die GloBE-Mindestbesteuerung von 15% heranzuführen. Allerdings ist die Einführung eines progressiven Gewinnsteuertarifs keine gezielte Massnahme, da Gesellschaften, die nicht von der Mindestbesteuerung betroffen sind oder den GloBE-Mindestbesteuerungssatz von 15% auch bei Anwendung des statutarischen Basisgewinnsteuersatzes erreichen, aufgrund des erzielten Gewinns ebenfalls unter den höheren kantonalen Gewinnsteuersatz fallen könnten. Dadurch könnte für diese Gesellschaften eine Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen eintreten, welche über das Ziel der GloBE-Mindestbesteuerungsregeln hinausschiesst. Im folgenden Beitrag wird untersucht, welche Einschränkungen die bestehende Bundesfinanzordnung den Kantonen auferlegt, um einen höheren Gewinnsteuertarif ausschliesslich auf von der Mindestbesteuerung betroffene Gesellschaften anzuwenden. Es wird dargestellt, dass die Spielräume für selektive Gewinnsteuersatzerhöhungen eng begrenzt sind. Insbesondere darf ein selektiver kantonaler Gewinnsteuersatz die steuerliche Situation einer multinationalen Unternehmensgruppe im Vergleich zu einer alleinigen Anwendung der inländischen

Ergänzungssteuer nicht in einem Umfang verschlechtern, welcher nicht mehr als unwesentlich bezeichnet werden kann.

L'article 197, chiffre 15, alinéa 6, de la Constitution fédérale, relatif à l'introduction d'une imposition minimale fédérale pour les grands groupes d'entreprises, stipule que la Confédération reçoit 25% du produit brut de l'impôt complémentaire qu'elle perçoit, tandis que 75% reviennent aux cantons auxquels appartiennent les entreprises concernées par l'imposition minimale. Cette règle de répartition a un effet incitatif: moins les cantons exploitent les bénéficiaires qui dérivent de l'imposition minimale, plus les recettes de l'impôt fédéral complémentaire, qui reviennent à la Confédération, sont élevées. Dans ce contexte, plusieurs cantons ont déjà décidé d'introduire des tranches supplémentaires du barème de l'impôt sur le bénéfice (barèmes dits à deux ou plusieurs niveaux), dont l'application dépend du montant du bénéfice imposable. L'objectif est de rapprocher le plus grand nombre possible des sociétés contribuables concernées par l'imposition minimale GloBE de l'imposition minimale GloBE de 15%. Toutefois, l'introduction d'un barème progressif dans l'impôt sur le bénéfice n'est pas une mesure ciblée, car les sociétés qui ne sont pas concernées par l'imposition minimale ou qui atteignent le taux d'imposition minimal GloBE de 15% même en appliquant le taux d'imposition statutaire ordinaire des bénéfices pourraient également être visées, en raison du bénéfice réalisé, par ces taux d'imposition cantonal des bénéfices plus élevés. De cette façon, il pourrait en résulter pour ces sociétés une détérioration des conditions fiscales qui irait au-delà de l'objectif visé par les règles d'imposition minimale GloBE. L'article suivant examine quelles restrictions l'actuel régime des finances de la Constitution fédérale impose aux cantons dans le cas de l'introduction d'un barème d'impôt sur le bénéfice plus élevé applicable presque exclusivement aux sociétés concernées par l'imposition minimale. Il est démontré que la marge de manœuvre pour des augmentations sélectives des taux d'imposition des bénéfices est très limitée. En particulier, un taux d'imposition cantonal des bénéfices sélectifs ne doit pas détériorer la situation fiscale d'un groupe multinational par rapport à la seule application de l'impôt complémentaire suisse dans une mesure qui ne peut plus être qualifiée d'insignifiante.

Inhalt

I. Einleitung	619
II. Ausgangslage	621
1. Grundzüge der GloBE-Mindestbesteuerung	621
2. Grundzüge der Umsetzung der GloBE-Mindestbesteuerung auf der Stufe Bund	625
3. Von der GloBE-Mindestbesteuerung unabhängig eingeführte progressive Gewinnsteuertarife	628
4. Im Zuge der GloBE-Mindestbesteuerung beschlossene kantonale Gewinnsteuersatzerhöhungen	630

4.1.	Vorbemerkung	630
4.2.	Einführung zusätzlicher Gewinnsteuertarifstufen in den Kantonen Neuenburg, Waadtland und Schaffhausen	631
4.3.	Einführung flexibler Gewinnsteuersätze in den Kantonen Aargau und Appenzell Ausserrhoden	634
III.	Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und internationale Kompatibilität von selektiven Gewinnsteuersatztarifen	635
1.	Gründe für spezifische tarifliche Massnahmen	635
2.	Art. 129a BV	638
3.	Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 127 Abs. 2 BV)	640
3.1.	Vorbemerkung	640
3.2.	Öffentliche Interessen	644
3.3.	Verhältnismässigkeit	648
IV.	Schlussfolgerungen	666

I. Einleitung¹

Im folgenden Beitrag wird untersucht, welche Schranken die geltende Bundesfinanzordnung den Kantonen bei der Einführung eines mehrstufigen Körperschaftssteuertarifs auferlegt, der eine gezielte Anpassung der Steuersätze für von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffene steuerpflichtige Gesellschaften ermöglicht. Der Hintergrund für die aufgeworfene Frage ist folgender: Gemäss Art. 197 Ziff. 15 Abs. 6 der Bundesverfassung (BV, SR 101) zur Einführung einer auf Bundesebene erhobenen Mindestbesteuerung für grosse Unternehmensgruppen partizipiert der Bund zu 25 % am Rohertrag der von ihm erhobenen Ergänzungssteuer. 75 % stehen den Kantonen zu, zu denen die der Mindestbesteuerung unterworfenen Geschäftseinheiten steuerlich zugehörig sind. Diese Verteilungsregel entfaltet eine Lenkungswirkung: Je weniger die Kantone die Gewinne, die durch die Mindestbesteuerung erzielt werden, steuerlich ausschöpfen, desto höher fällt das Aufkommen aus der eidgenössischen Ergänzungssteuer aus und desto grösser werden die Einnahmen für den Bund. Im Gegensatz dazu steigen die Einnahmen und damit die fiskalischen Gestaltungsspielräume der Kantone, wenn diese die Gewinne, die von den von der Mindestbesteuerung betroffenen Gesellschaften erwirtschaft-

¹ Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Gutachten, das im Auftrag von SwissHoldings erstellt wurde. Der Beitrag gibt ausschliesslich die Rechtsauffassung des Autors wieder. Diese muss nicht zwingend mit der Position von SwissHoldings übereinstimmen. Ein herzlicher Dank gilt PATRICK BIERI und LUKA SCHADEGG, die den Autor bei der Erstellung dieses Beitrags mit grossem Engagement unterstützt haben.

tet werden, höher besteuern. Vor diesem Hintergrund haben die Kantone Neuenburg, Waadtland und Schaffhausen bereits beschlossen, zusätzliche Tarifstufen einzuführen, die vom steuerbaren Gewinn abhängig sind.² Die Einführung zusätzlicher Gewinnsteuertarifstufen stellt jedoch keine zielgenaue Massnahme dar. Je vielfältiger der Kreis der steuerpflichtigen Gesellschaften in einem Kanton ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass auch Gesellschaften unter einen höheren kantonalen Steuertarif fallen, die von der Mindestbesteuerung nicht betroffen sind oder die internationale Mindestbesteuerung auch ohne zusätzlichen kantonalen Gewinnsteuertarif erfüllen würden. In diesem Fall verschlechtern sich für diese Gesellschaften die bisherigen Standortfaktoren. Die Folge ist eine Einbusse der Standortattraktivität des Kantons, welche aufgrund der internationalen GloBE-Mindestbesteuerung nicht zwingend wäre.

Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden untersucht, ob die Kantone befugt sind, nur die von der globalen Mindestbesteuerung betroffenen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen selektiv einer höheren Besteuerung zu unterwerfen. Dabei wird im Folgenden zwischen selektiven Gewinnsteuersatzerhöhungen³ und gezielten flexiblen Steuertarifkorrekturen⁴ unterschieden. Bei ersteren erfolgt die Besteuerung vollständig auf der harmonisierten kantonalen Gewinnsteuerbemessungsgrundlage. Sie schöpft nicht gezielt, sondern nur annäherungsweise eine zwischen der ordentlichen Besteuerung und der GloBE-Mindestbesteuerung bestehende Besteuerungslücke ab. Letztere zielt demgegenüber darauf ab, genau den Steuerbetrag zu erfassen, welcher ansonsten von einer inländischen oder ausländischen Ergänzungssteuer nachgefordert würde. Dabei wird im Rahmen einer Schattenrechnung die effektive Steuerbelastung anhand der GloBE-Mustervorschriften ermittelt. Der für das Erreichen des Mindestbesteuerungsniveaus zusätzlich zu erhebende Steuerbetrag dient als Grundlage für die kantonale Gewinnsteuersatzkorrektur. Diese wird somit individuell ermittelt, weswegen in diesem Zusammenhang von einer flexiblen Steuersatzerhöhung die Rede ist.

Die verfassungsrechtliche Würdigung der verschiedenen Gestaltungsvarianten ist im Kontext der GloBE-Mindestbesteuerung vorzunehmen. Im Kapitel Ausgangslage wird daher das Konzept der GloBE-Mindestbesteuerung sowie die Umsetzung in der Schweiz – soweit für die nachfolgende Analyse erforderlich – in den Grundzügen erläutert (Kap. II.1 und II.2). Wie bereits erwähnt, haben verschiedene Kantone bereits auf die globale Mindestbesteuerung reagiert und Steuersatzerhöhungen beschlossen, welche am 1. Januar 2024 in Kraft gesetzt wurden oder am 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt werden. Es erweist sich daher als sinnvoll, die bisher in vereinzelt Kantonen getroffenen Lösungen ebenfalls in die vorliegende Analyse einfließen zu lassen (Kap. II.3 und II.4).

² Siehe hierzu ausführlich Kap. II.4.2.

³ Siehe hierzu ausführlich Kap. III.3.3.4.

⁴ Siehe hierzu ausführlich Kap. III.3.3.5.

Kap. III lotet die verfassungsrechtlichen Schranken von selektiven kantonalen Gewinnsteuersatzerhöhungen aus. Dabei werden die verschiedenen Gestaltungsvarianten auf ihre Verfassungskonformität geprüft. Wie noch zu zeigen sein wird, erweist sich eine selektive Steuersatzerhöhung nur dann als verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie sich als verhältnismässige Massnahme zur Erzielung eines öffentlichen Interesses erweist. Aspekte, welche im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung zu beachten sind, stellen das Harmonisierungsgebot gemäss Art. 129 BV sowie die internationale Akzeptanz der anvisierten Massnahme dar. Eine Massnahme, welche Zweifel in Bezug auf die Harmonisierungskonformität oder internationale Akzeptanz auslöst, kann nicht als geeignet betrachtet werden, um eine Ungleichbehandlung, welche einer selektiven Steuersatzerhöhung inhärent ist, zu rechtfertigen. Im Zusammenhang mit der internationalen Akzeptanz stellt sich im vorliegenden Zusammenhang insbesondere die Frage, ob die aufgrund einer selektiven Steuersatzerhöhung bezogenen Steuern gemäss GloBE-Mustervorschriften als erfasste Steuern qualifiziert werden können. Im Verhältnis zur EU ist zudem immer auch das Beihilfeverbot gemäss Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 des Abkommens vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (Freihandelsabkommen, «FHA»)⁵ im Blick zu behalten. Auch wenn eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Beihilfeverbot den Rahmen dieses Beitrages sprengen würde, ist es unumgänglich, im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung die beihilferechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen.

II. Ausgangslage

1. Grundzüge der GloBE-Mindestbesteuerung

Die GloBE-Regelungen unterwerfen multinationale Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro einer Mindestbesteuerung von 15 % auf der Basis einer international vereinheitlichten Bemessungsgrundlage (sog. GloBE-Bemessungsgrundlage). Die Mindestbesteuerung muss dabei pro Land erreicht werden. Es findet mit anderen Worten eine länderbezogene Betrachtungsweise (sog. jurisdictional blending) statt. Die GloBE-Musterregelungen (GloBE Model Rules) enthalten eine Kaskadenregelung, die die Mindestbesteuerung möglichst lückenlos sicherstellen soll. In einem ersten Schritt wird geprüft, ob in den Staaten, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, die Mindestbesteuerung von 15 % bezogen auf der sog. GloBE-Bemessungsgrundlage erreicht wird. Die Mindestbesteuerung kann in einem Land auch über eine inländische Ergänzungssteuer (sog. Domestic Top-up Tax [«DMTT»]), welche als qualifiziert gilt, wenn sie gewisse Voraussetzungen einhält (sog. Qualified Domestic Top-up Tax [«QDMTT»]), erfüllt werden. Wird die Mindestbesteuerung in einem Land weder durch eine ordentliche Besteuerung noch durch eine inländi-

⁵ SR o.632.401.

sche Ergänzungssteuer erreicht, greift in einem nächsten Schritt die sog. Income Inclusion Rule («IIR»): Danach stellt der Staat, in welchem die oberste Konzerngesellschaft ihren steuerlichen Sitz hat, die Mindestbesteuerung in einem anderen Staat sicher. Verfügt jener nicht über eine IIR, geht das Besteuerungsrecht auf den Staat über, in welcher die oberste Zwischengesellschaft ihren Sitz hat. Stellt dieser die Besteuerung nicht sicher, springt das Besteuerungsrecht so lange auf die nächst tieferen Zwischengesellschaften über, bis ein Staat das Besteuerungsrecht aufgrund der IIR tatsächlich ausübt. Fällt die IIR ins Leere, greift als Auffangregel die sog. Undertaxed Profits Rule («UTPR»). In diesem Fall können alle anderen Staaten, in denen eine Unternehmensgruppe über Konzerneinheiten verfügt, nach einem bestimmten Schlüssel eine Ergänzungssteuer erheben.

Die in den GloBE-Regelungen enthaltene Kaskadenregelung zur Sicherstellung einer Mindestbesteuerung verfolgt letztendlich ein Lenkungsziel: Auf die Tiefsteuerstaaten wird indirekt Druck ausgeübt, ihre Steuern anzuheben. Der internationale Steuerwettbewerb soll eingeschränkt werden. Im Fokus sind grosse multinationale Konzerne, welche gemäss Erläuterungen der OECD in der Vergangenheit die unterschiedlichen nationalen Steuerregelungen mittels Steuerplanung besonders genutzt haben, um tiefe effektive Steuerbelastungen herbeizuführen.⁶ Die daraus resultierende faktische ungleiche Besteuerung von kleineren und mittleren Unternehmen und Grosskonzernen würde nicht nur das Vertrauen in das bestehende internationale Steuersystem untergraben, sondern auch den Wettbewerb verzerren. Mit dem eingeführten Schwellenwert von EUR 750 Mio. werden gemäss Inclusive Framework («IF») etwa 90 % der von den Staaten bezogenen Unternehmenssteuereinnahmen erfasst. Kleinere und mittlere Unternehmen werden von der Anwendung der GloBE-Mustervorschriften bewusst ausgenommen, da bei ihnen die Anwendung der GloBE-Mustervorschriften eine erhebliche administrative Belastung darstellen würde. Das IF wollte mit der hohen Umsatzschwelle auch den Druck auf ihre Mitglieder verringern, Ausnahmeregelungen von den GloBE-Regeln für KMU zu schaffen, die von gezielten inländischen Steueranreizen profitieren.⁷

Die GloBE-Regelungen lenken aber nicht nur indirekt die Tiefsteuerstaaten, sondern auch die grossen multinationalen Unternehmen: Durch die Angleichung des interna-

⁶ Siehe zum Beispiel OECD, Update: Base Erosion and Profit Shifting, Meeting of the OECD Council at Ministerial Level, Paris, 29–30 May 2023, Rz. 10 und 108 [https://www.oecd.org/mcm/C-MIN\(2013\)7-ENG.pdf](https://www.oecd.org/mcm/C-MIN(2013)7-ENG.pdf) (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, Project Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, Rz. 52; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, Tax Challenges Arising from Digitalisation, Report on the Pillar Two Blueprint, Inclusive Framework on BEPS (2020), Rz. 117.

tionalen Besteuerungsniveaus wird der Anreiz, Aktivitäten in Niedrigsteuerstaaten zu verschieben, reduziert.

Die Ermittlung des effektiven Steuersatzes stellt das Herzstück der GloBE-Mindestbesteuerung dar. Hierfür werden vereinfacht formuliert die sog. erfassten Steuern («covered taxes») ins Verhältnis zum GloBE-Gewinn gesetzt. Eine allfällige Differenz zum Mindestbesteuerungsniveau von 15 % wird durch eine Ergänzungssteuer abgeschöpft, wobei die oben beschriebene Kaskadenregelung zur Anwendung gelangt. Art. 4.2.1. der GloBE-Mustervorschriften bezeichnet dem Grundsatz nach Steuern auf dem Ertrag oder Gewinn als erfasste Steuern, welche von den von GloBE erfassten Geschäftseinheiten geschuldet sind. Dazu gehören u.a. auch Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer oder Steuer auf Unternehmensgewinnen erhoben werden (Art. 4.2.1. Bst. c der GloBE-Mustervorschriften) sowie nach den Gewinnrücklagen und dem gezeichneten Kapital bemessene Steuern, namentlich Steuern, die sowohl auf Ertrags- als auch Eigenkapitalbestandteilen erhoben werden (Art. 4.2.1. Bst. d der GloBE-Mustervorschriften). Ebenfalls als erfasste Steuern gelten «taxes or surcharges». Dazu gehören sektorspezifische Steuern auf Gewinnen von Finanzinstituten oder Rohstoffförderern. Schliesslich ist auch eine Zusatzsteuer auf dem Nettoeinkommen inländischer Unternehmen eine erfasste Steuer.⁸

Im vorliegenden Kontext ist von Bedeutung, was gemäss GloBE unter einer Steuer zu verstehen ist. Gemäss Art. 10.1. der GloBE-Mustervorschriften gelten als Steuern Pflichtzahlungen an den Staat ohne Gegenleistungen. Nicht als erfasste Steuern gelten unter anderem eine von einer Geschäftseinheit im Rahmen einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer (sog. QDMTT) zu entrichtende Ergänzungssteuer (Art. 4.2.2. der GloBE-Mustervorschriften).

Das IF hat in Ergänzung zu den GloBE-Musterregelungen am 15. Dezember 2022 verabschiedete Safe-Harbour-Regelungen publiziert,⁹ welche zum Ziel haben, die von GloBE betroffenen multinationalen Konzerne von der Pflicht zu entbinden, die umfangreichen und komplexen GloBE-Berechnungen für eine Jurisdiktion anzuwenden. Es konnte sich dabei auf den Inhalt eines temporären CbCR Safe-Harbours und die Architektur

⁸ Siehe hierzu und zum Folgenden OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Paris 2022 (zit.: BEPS Kommentar), S. 92 <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

⁹ OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris 2022 (zit.: OECD 2022) www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

eines permanenten CbCR Safe-Harbours einigen. Jener besteht aus einem De-Minimis-Test, einem vereinfachten Effective Tax Rate Test und einem Routine-Gewinn-Test. Der temporäre CbCR Safe Harbour kann angerufen werden, wenn eine unter die GloBE-Mindestbesteuerung fallende multinationale Unternehmensgruppe während der Übergangsphase in Bezug auf ein getestetes Steuerhoheitsgebiet einen der drei Tests erfüllt.¹⁰ Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe den Transitional CbCR Safe Harbour in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet in einem Steuerjahr nicht angewendet hat, kann sie den Safe Harbour in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet in den folgenden Jahren nicht mehr anrufen.¹¹ Es gilt der sog. «once out, always out» Ansatz.¹²

Hervorgehoben sei an dieser Stelle der Effective Tax Rate Test. Das IF hat sich im Rahmen der temporären Safe-Harbour-Regelungen darauf geeinigt, den von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmensgruppen in einer Übergangsphase von drei Jahren eine vereinfachte Ermittlung des effektiven Steuersatzes zu erlauben. Die Übergangsphase deckt alle Steuerjahre ab, welche am oder vor dem 31. Dezember 2026 beginnen und nicht nach dem 30. Juni 2028 enden.¹³ Dabei ist das Verhältnis zwischen dem der Jurisdiktion zuordenbaren (qualifizierenden) Steueraufwand laut Rechnungslegung und dem Vorsteuergewinn oder -verlust laut CbCR zu errechnen. Beträgt die sich daraus ergebende effektive Steuerbelastung mindestens 15 % (für 2023 und 2024), 16 % (für 2025) bzw. 17 % (für 2026), ist der Safe Harbour erfüllt. Als Folge davon wird die Unternehmensgruppe davon befreit, die komplexen GloBE-Berechnungen vorzunehmen, was zu einer administrativen Vereinfachung und auch zu Rechtssicherheit führt. Es ist davon auszugehen, dass sich die geplanten permanenten Safe-Harbour-Regelungen an den Leitlinien, wie sie bereits den temporären Safe-Harbour-Regelungen zu Grunde liegen, orientieren werden.

Das GloBE-Regelwerk stellt einen gemeinsamen Ansatz (sog. «common approach») dar, was bedeutet, dass Staaten sich an die darin enthaltenen Regelungen halten müssen, wenn sie diese ins nationale Recht überführen. Von besonderer Bedeutung ist aus schweizerischer Sicht die Positionierung der Vereinigten Staaten. Diese haben sich zwar zusammen mit 140 anderen Staaten in der Erklärung vom 8. Oktober 2021 zum common approach bekannt. Es ist aber derzeit nicht absehbar, dass sie das Regelwerk ins nationale Recht überführen werden. Vielmehr werden die Vereinigten Staaten anstelle der IIR bis auf Weiteres die sog. Global Intangible Low-Taxed Income Regelung («GILTI») an-

¹⁰ OECD 2022 (Fn. 9), Rz. 11.

¹¹ Ibid.

¹² OECD 2022 (Fn. 9), Rz. 35 f.

¹³ OECD 2022 (Fn. 9), Rz. 32.

wenden.¹⁴ Diese zielt ebenfalls auf eine Mindestbesteuerung ab. Sie unterscheidet sich von der OECD-Mindeststeuer im Wesentlichen in vierfacher Hinsicht: Erstens liegt der Steuersatz derzeit bei 13.125 %. Zweitens basiert die Besteuerung auf US-amerikanischen Gewinnsteuerbemessungsregelungen. Drittens genügt, wenn die Mindestbesteuerung ausserhalb den USA global erreicht wird (sog. global blending) und viertens werden ausländische Steuern nur im Umfang von 80 % angerechnet (sog. haircut).

Das US Treasury hat mit dem Entscheid, ob es QDMTTs bei der Erhebung von GILTI zur Anrechnung bringen möchte, lange zugewartet. Am 11. Dezember 2023 hat es aber in der Notice 2023-80 betreffend «Guidance Regarding the Foreign Tax Credit and Dual Consolidated Losses in Relation to the GloBE Model Rules, and Extension and Modification of Temporary Relief in Notice 2023-55» angekündigt, die Anrechnung von QDMTTs an die GILTI-Steuer zu gewähren.¹⁵ Damit dürfte eine Benachteiligung von QDMTTs gegenüber ordentlichen Steuern beseitigt werden.

2. Grundzüge der Umsetzung der GloBE-Mindestbesteuerung auf der Stufe Bund

Gestützt auf die von Volk und Ständen am 18. Juni 2023 angenommene Verfassungsänderung betreffend eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen hat die Schweiz vorerst gestützt auf eine bundesrätliche Verordnung per 1. Januar 2024 eine als QDMTT ausgestaltete schweizerische Ergänzungssteuer eingeführt.¹⁶ Mit dieser Massnahme soll sichergestellt werden, dass die zusätzlichen Steuereinnahmen in der Schweiz statt im Ausland anfallen. Die GloBE-Mustervorschriften verpflichten die Staaten, welche die GloBE-Regelungen umsetzen, qualifizierte inländische Ergänzungssteuern anzuerkennen (Art. 5.2.3. der GloBE-Mustervorschriften).

Bei der inländischen Ergänzungssteuer handelt sich um eine von den Kantonen vollzogene Bundessteuer, deren Einnahmen zu 75 % den Kantonen und zu 25 % dem Bund zufließen (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 6 BV).¹⁷

Die den Kantonen zufallenden Einnahmen werden möglichst verursachergerecht auf die Kantone verteilt und im Rahmen des Finanz- und Lastenausgleichs als zusätzliche Steuereinnahme berücksichtigt. Gemäss Art. 12 Abs. 1 MindStV wird die schweizerische

¹⁴ Siehe hierzu und zum Folgenden Botschaft vom 22. Juni 2022 zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projektes zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft), BBl 2022 1700 (zit.: Botschaft), S. 18.

¹⁵ Entscheid (des US Treasury) vom 11. Dezember 2023 <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-23-80.pdf> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

¹⁶ Verordnung vom 22. Dezember 2023 über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV); SR 642.161.

¹⁷ Botschaft (Fn. 14), S. 18.

Ergänzungssteuer einer Unternehmensgruppe nach Massgabe des Betrags der Ergänzungssteuer zugerechnet, der sich bei einer Berechnung anhand der Einzelabschlüsse dieser Geschäftseinheiten ergeben würde. Dazu werden die erfassten Steuern, der massgebende Gewinn sowie der Gewinnüberschuss für jede Geschäftseinheit auf Basis des nach den GloBE-Mustervorschriften erstellten Einzelabschlusses ermittelt. Ist eine solche Zurechnung nicht möglich, ist der Betrag der Ergänzungssteuer nach Massgabe des massgebenden Gewinns der einzelnen Geschäftseinheiten den Geschäftseinheiten zuzurechnen (Art. 12 Abs. 2 MindStV). Damit werden in der Praxis wohl selten auftretende Konstellationen aufgefangen, in denen eine in einem Tiefsteuernkanton steuerpflichtige Geschäftseinheit einen hohen Gewinn ausweist, der jedoch vom Substanzabzug absorbiert wird, und eine andere in einem Hochsteuernkanton steuerpflichtige Geschäftseinheit mit bloss geringfügiger Substanz einen tiefen Gewinn erzielt.¹⁸ In einer solchen Konstellation ist gemäss Erläuterungsbericht des Eidgenössischen Finanzdepartements («EFD») denkbar, dass erst aufgrund des sog. *jurisdictional blending* – also der Aggregation der Ergebnisse der beiden in der Schweiz steuerlich zugehörigen Geschäftseinheiten – eine Ergänzungssteuer resultiert, weil bei einer isolierten Betrachtungsweise, wie sie Art. 12 Abs. 1 MindStV zu Grunde liegt, keine Ergänzungssteuer auf die jeweiligen Kantone verteilt werden könnte. Verfügt eine Geschäftseinheit über steuerliche Anknüpfungspunkte in mehreren Kantonen (z.B. aufgrund von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Liegenschaften), so wird die Ergänzungssteuer gemäss Art. 12 Abs. 4 MindStV nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgeteilt. Wie dem Erläuterungsbericht zu entnehmen ist, kann diese vereinfachte Vorgehensweise dazu führen, dass im Einzelfall auch Kantone an den Einnahmen der Ergänzungssteuer partizipieren, deren Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Liegenschaften über der Mindestbesteuerung liegen.¹⁹ Sie hat auch zur Folge, dass die Aufteilung der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer unterschiedlich erfolgt, je nachdem, ob im Kanton eine selbständige juristische Person oder eine bloss Betriebsstätte besteht.²⁰

Die Veranlagung der Ergänzungssteuer erfolgt nach dem One-Stop-Shop-Konzept (Art. 16 Abs. 2 MindStV). Die Bestimmung der Veranlagungsbehörde erfolgt dabei nach einer Kaskadenregelung: Vorrang hat die Steuerbehörde, wo die in der Konzernhierarchie oberste Geschäftseinheit in der Schweiz steuerpflichtig ist (Art. 5 Abs. 1 MindStV). Wenn es eine solche nicht gibt, kommt die Steuerbehörde zum Zug, in welcher die Geschäftseinheit mit dem höchsten durchschnittlichen Reingewinn der letzten drei Ge-

¹⁸ Siehe hierzu Eidgenössisches Finanzdepartement, Erläuterungen zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV), 2023 (zit.: EFD, Erläuterungsbericht), S. 28.

¹⁹ EFD, Erläuterungsbericht (Fn. 18), S. 11.

²⁰ *Ibid.*

schäftsjahre unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages steuerpflichtig ist (Art. 5 Abs. 2 Bst. a MindStV). Wenn ein solcher Reingewinn fehlt, nimmt derjenige Kanton die Veranlagung vor, in welcher die Geschäftseinheit mit dem höchsten durchschnittlichen Eigenkapital der letzten drei Geschäftsjahre steuerpflichtig ist (Art. 5 Abs. 2 Abs. 2 Bst. b MindStV). Der Leadkanton setzt die Ergänzungssteuer unter Berücksichtigung sämtlicher in der Schweiz gemäss GloBE-Mustervorschriften zu berücksichtigenden Geschäftseinheiten fest. Die kantonalen Verwaltungen anderer Kantone haben in Umsetzung der Konzeption des One-Stop-Shop gemäss Erläuterungen des EFD zu Art. 25 Abs. 3 MindStV kein Beschwerderecht.²¹

Die Verordnung soll zu einem späteren Zeitpunkt einem Gesetz im formellen Sinn weichen. Gemäss Art. 197 Ziff. 15 BV hat der Bundesrat dem Parlament innerhalb von sechs Jahren nach Inkrafttreten der Verordnung die gesetzlichen Bestimmungen über die Mindestbesteuerung grosser multinationaler Unternehmensgruppen zu unterbreiten. Im Rahmen des formellen Gesetzgebungsverfahrens wird der Gesetzgeber zu entscheiden haben, ob die inländische Ergänzungssteuer als kantonale Steuer oder Bundessteuer auszugestalten ist. Ebenso wird auch die Verteilung der aus der Ergänzungssteuer erzielten Einnahmen der Disposition des Gesetzgebers unterliegen.

Der Verteilungsregelung kommt ähnlich wie der GloBE-Regelung eine Lenkungsfunktion zu, welche mit der Tarifautonomie in einem Spannungsverhältnis steht: Je höher der Bundesanteil ist, desto grösser wird der Druck auf die betroffenen Kantone, ihre Gewinnsteuersätze anzuheben.

Die Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen räumt ein, dass die Reform zu einer Schmälerung der steuerlichen Standortattraktivität der Schweiz führen wird.²² In Bezug auf den interkantonalen Steuerwettbewerb hält sie fest, dass die anvisierte nationale Umsetzung des GloBE-Regelwerks darauf achtet, die Anreizkompatibilität des föderalen Systems zu erhalten. Damit ist die Respektierung des interkantonalen Steuerwettbewerbs gemeint, welcher einen wesentlichen Pfeiler des schweizerischen Steuersystems darstellt. Gemäss Botschaft soll die nationale Umsetzung des GloBE-Regelwerks nicht nur den steuerlichen Föderalismus respektieren und den interkantonalen Steuerwettbewerb wahren, sondern den Kantonen auch grösstmöglichen Spielraum für Standortmassnahmen geben.²³

Vor diesem Hintergrund ist es naheliegend, dass die Kantone prüfen, ob die von der globalen Mindestbesteuerung betroffenen Geschäftseinheiten multinationaler Unterneh-

²¹ EFD, Erläuterungsbericht (Fn. 18), S. 38.

²² Botschaft (Fn. 14), S. 3 und S. 12.

²³ Botschaft (Fn. 14), S. 22.

mensgruppen selektiv einer höheren Besteuerung unterworfen werden können.²⁴ Wie bereits erwähnt, bestünde eine Möglichkeit darin, einen selektiv abgestuften Staffeltarif einzuführen. Progressiv abgestufte Staffeltarife sind im schweizerischen Steuerrecht kein Novum. Es erweist sich daher für die vorliegende Analyse als sinnvoll, vor der eigentlichen Analyse selektiver Gewinnsteuersatzerhöhungen einen Blick auf die in der Schweiz angewendeten progressiven Gewinnsteuertarife zu werfen.

3. Von der GloBE-Mindestbesteuerung unabhängig eingeführte progressive Gewinnsteuertarife

Bereits ein grober Blick auf die Gesetzgebungspraxis des Bundes und der Kantone offenbart, dass auf der Stufe des Bundes und der Kantone progressiv verlaufende Gewinnsteuertarife nach unterschiedlichen Kriterien ausgestaltet wurden. Bei der direkten Bundessteuer galt bis 1997 ein dreistufiger progressiver Tarif, welcher das Steuermass anhand der Eigenkapitalrendite abstufte. Der Tarif bestand aus einer proportionalen Grundsteuer von 3.63 % auf dem gesamten Gewinn, einem Zuschlag von 3.63 % auf dem 4 % Rendite übersteigenden Teil des Gewinns und einem weiteren Zuschlag von 4.84 % auf dem 8 % Rendite übersteigenden Teil des Gewinns.

Die früher massgebliche Eigenkapitalrendite als Kriterium für die Gestaltung des Gewinnsteuertarifs lässt sich nur mit der Förderung der volkswirtschaftlich erwünschten Eigenfinanzierung rechtfertigen.²⁵ Sie stellt zudem eine Massnahme dar, um die Benachteiligung der Eigenfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung zu mildern, da nach dem schweizerischen Gewinnsteuersystem grundsätzlich kein Eigenkapitalzins gewährt wird und das Eigenkapital zudem der Emissionsabgabe und der Kapitalsteuer unterliegt. Wie der Bundesrat aber bereits in der Botschaft zur Unternehmensbesteuerung 1997 festhielt, benachteiligt die Verwendung der Eigenkapitalrendite die jungen sowie arbeitsintensiven gegenüber den alteingesessenen, kapitalintensiven (d.h. mit grossen Reserven versehenen) Unternehmen, womit sie gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer verstösst. Eine Milderung dieses Eingriffs in die Wettbewerbsneutralität verschaffte unter dem alten System indes die Kapitalsteuer. Dies bewegte die Wissenschaft zur Aussage, dass eine nach der Eigenkapitalrendite abgestufte progressive Gewinnbesteuerung und die Kapitalsteuer ein kommunizierendes Gefäss darstellen würden.²⁶ Letzterer kam die Funktion einer Ergänzungssteuer zu.²⁷ Der Bundesrat anerkannte deswegen, dass mit dem Übergang zum proportionalen Gewinnsteuersatz für

²⁴ Siehe hierzu Kap. I oben.

²⁵ Siehe hierzu Botschaft vom 26. März 1997 zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, BBl 1997 II 1164 (zit.: Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997), S. 1190.

²⁶ FERDINAND ZUPPINGER et al., Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden, Bern 1984 (zit.: ZUPPINGER et al., Steuerharmonisierung), S. 232.

²⁷ Siehe hierzu und zum Folgenden Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 (Fn. 25), S. 1191.

die Erhebung einer Kapitalsteuer kein Platz mehr bestand, weswegen auf Bundesstufe die Kapitalsteuer abgeschafft wurde.

Bereits vor den aktuellen politischen Diskussionen zur selektiven Erhöhung kantonaler Gewinnsteuersätze, welche die GloBE-Mindestbesteuerung ausgelöst hat, wendeten vereinzelte Kantone zwei- bis dreistufige Staffeltarife an. Als Abstufungskriterium diente dabei nicht die Eigenkapitalrendite, sondern die Höhe des steuerbaren Gewinns. Die heute in den Kantonen Bern und Wallis bestehenden Tarife, welche – wie bereits erwähnt – unabhängig von den GloBE-Musterregelungen erlassen wurden, können der folgenden Tabelle entnommen werden:

BE	1,55 %	auf 20 % des steuerbaren Reingewinnes, mindestens jedoch auf CHF 11'100
	3,10 %	auf die weiteren CHF 55'700 Reingewinn
	4,60 %	auf dem übrigen Reingewinn
VS	2,25 %	bis CHF 250'000
	6,65 %	ab CHF 250'001

Wie der frühere, nach der Eigenkapitalrendite abgestufte progressive Gewinnsteuertarif bei der direkten Bundessteuer, lassen sich auch die anhand der Höhe des steuerbaren Gewinns progressiv ausgestalteten kantonalen Gewinnsteuertarife nicht aus dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung herleiten. Nach den vom Bundesrat zitierten Erkenntnissen der Finanzwirtschaft steigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der juristischen Personen mit steigendem Gewinn nämlich nicht progressiv an.²⁸ Die gesetzgeberische Entscheidung zu Gunsten eines progressiven Gewinnsteuertarifverlaufs lässt

²⁸ Siehe hierzu Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 (Fn. 25), S. 1190 sowie Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 III 1, S. 79. In diesem Zusammenhang sei auch auf KLAUS TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 3 (2007), S. 204 ff., verwiesen, welcher ausführt, dass die gleichmässige Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips einen proportionalen Tarif verlange. Erst mit dem Einbezug von Sozialstaatsprinzipien könne die Progression erklärt werden. Siehe ebenso JOHANNA HEY, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, *Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12. Mai 2009*, *DStR* 2009 2561 ff., S. 2566. In Bezug auf die Rechtsprechung sei auf die Auffassung des EuGHs verwiesen, wonach die Mitgliedstaaten Unternehmen einem progressiven Besteuerungssystem unterwerfen dürfen. Ein solches könne unter anderem mit der Förderung der sozialen Gerechtigkeit gerechtfertigt werden (siehe hierzu Urteil des EuGH i. S. Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. gegen Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbvíteli Igazgatósága (C-75/18) vom 3. März 2020, Rz. 49 ff. und die Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 13. Juni 2019 in der Rechtssache C-75/18, Rz. 111 ff. In dieselbe Richtung geht Urteil des Gerichts vom 16. Mai 2019 in der Sache Republik Polen gegen Europäische Kommission (T-836/16 und T-624/17) vom 16. Mai 2019, Rz. 75 und 91.

sich daher nicht primär mit Gerechtigkeitsüberlegungen rechtfertigen. Vielmehr spielen fiskalische und ausserfiskalische Überlegungen eine gewichtige Rolle. Die Abstufung des Gewinnsteuertarifs anhand der Höhe des steuerbaren Gewinns, wie sie heute noch von wenigen Kantonen vorgenommen wird, dient letztlich dazu, auf vereinfachte Art und Weise kleinere und mittlere Unternehmen gewinnsteuerlich zu entlasten.²⁹

Wie sogleich aufgezeigt wird, schlagen sich wirtschaftspolitische Überlegungen auch in den Reformvorschlägen der Kantone Neuenburg, Schaffhausen und Waadt nieder, mit welchen eine kantonale Antwort auf die internationalen Entwicklungen gegeben werden soll.

4. Im Zuge der GloBE-Mindestbesteuerung beschlossene kantonale Gewinnsteuersatzerhöhungen

4.1. Vorbemerkung

Im Hinblick auf die GloBE-Mindestbesteuerung haben bereits verschiedene Kantone ihre Gewinnsteuersätze angepasst. Die einen Kantone beschlossen die Einführung zusätzlicher Gewinnsteuertarifstufen (siehe hierzu Kap. II.4.2.), während andere beabsichtigen, eine Höherbesteuerung von Steuerpflichtigen, die von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffen sind, mit dem Instrument einer flexiblen Zusatzsteuer herbeizuführen (siehe hierzu Kap. II.4.3.). Demgegenüber hat der Kanton Genf für sämtliche Unternehmen die Gewinnsteuern erhöht, wobei dies mittels Erhöhung des Steuerfusses erfolgte. Dafür wurde die Taxe Professionelle abgeschafft. Die Steuerbelastung der Unternehmen im Kanton Genf konnte auf diese Art und Weise annäherungsweise auf demselben Niveau gehalten werden.³⁰ Der Grundgedanke hinter der Reform bestand darin, die kantonale Gewinnsteuer, welche gemäss GloBE-Mustervorschriften als erfasste Steuer gilt und damit für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen ist, zu Lasten der Taxe Professionelle, welche gemäss GloBE-Mustervorschriften nicht als erfasste Steuer qualifiziert, zu erhöhen.

Im vorliegenden Kontext rücken insbesondere die in verschiedenen Kantonen eingeführten zusätzlichen Gewinnsteuertarife und flexiblen Sätze in den Fokus. Die nachfolgenden Ausführungen konzentrieren sich daher auf die Darstellung dieser kantonalen

²⁹ Departement für Finanzen und Energie Kanton Wallis, Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF), April 2019, S.2 <https://www.vs.ch/documents/529400/5322754/Medienmitteilung+-+STAF.pdf/85c40929-560d-4b9f-bc56-54ae96b8fb05?t=1554371719312> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

³⁰ Grand Conseil de la république du canton de Genève, Rapport de la commission fiscale chargée de rédiger un contreprojet à l'initiative populaire cantonale 183 pour l'abolition de la taxe professionnelle, April 2023, S. 3 und S. 16 <https://ge.ch/grandconseil/grandconseil/data/texte/IN00183C.pdf> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

Gesetzesänderungen. Besonderes Augenmerk liegt dabei auf den Begründungen, mit denen die jeweiligen Kantone die punktuellen Steuersatzerhöhungen rechtfertigen.

4.2. Einführung zusätzlicher Gewinnsteuertarifstufen in den Kantonen Neuenburg, Waadtland und Schaffhausen

Der Kanton Neuenburg hat als Reaktion auf die GloBE-Mindestbesteuerung bereits per 1. Januar 2023 einen progressiven Steuertarif für die Besteuerung der Gewinne juristischer Personen eingeführt. Dieser findet dabei nur auf Unternehmen mit einem steuerbaren Gewinn von mehr als CHF 5 Mio. Anwendung. Daraus ergibt sich gemäss Art. 94 Loi sur les contributions directes (LCdir, RSN 631.0) die folgende Belastung juristischer Personen:

- bis zu einem steuerbaren Gewinn von CHF 5 Mio. beträgt der gesetzliche kantonale Steuersatz 3,6 %;
- bei einem steuerbaren Gewinn zwischen CHF 5 Mio. und CHF 25 Mio. beträgt der gesetzliche kantonale Steuersatz 3,75 %;
- bei einem steuerbaren Gewinn zwischen CHF 25 Mio. und CHF 40 Mio. beträgt der gesetzliche kantonale Steuersatz 4 %;
- bei einem steuerbaren Gewinn von über CHF 40 Mio. beträgt der gesetzliche kantonale Steuersatz 4,5 %.

In Bezug auf die Frage der Selektivität der Massnahme ist von Interesse, dass die Progression der Steuereinnahmen juristischer Personen in den Gemeinden, in denen die Einnahmen aus Gewinn- und Kapitalsteuern im Verhältnis zur Einwohnerzahl bereits am höchsten sind, im Jahr 2023 auf 12 % im Jahr 2023 bzw. im Jahr 2024 auf 15 % begrenzt werden soll. Dadurch soll verhindert werden, dass sich Ungleichheiten entwickeln, die einerseits eine dauerhafte Reform erheblich erschweren und andererseits interregionale Spannungen schüren könnten. Gleichzeitig wird auf diese Weise sichergestellt, dass mit der Reform des Gewinnsteuertarifs hauptsächlich die von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen erfasst werden.

Der Kanton Neuenburg will mit dieser Gesetzesrevision die effektive Steuerbelastung der von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen an den Steuersatz von 15 % gemäss GloBE-Mustervorschriften annähern. Zeitgleich soll die Wettbewerbsfähigkeit für KMU erhalten bleiben. Der Kanton Neuenburg begründet den neu eingeführten Stufentarif mit der Erhöhung der Rechtssicherheit und dem Erhalt des kantonalen Steuersubstrats. Er sieht das Risiko, dass eine zu tiefe Besteuerung im Kanton Neuenburg indirekt dazu führen würde, dass Hochsteuerkantone einen Teil des kantonalen Steuersubstrats erhalten. Zudem soll die Gesetzesrevision die betroffenen Unternehmen im

Verkehr mit verschiedenen Steuerbehörden administrativ entlasten. Ohne eine Besteuerung von rund 15 % besteht gemäss dem Kanton das Risiko, dass die Unternehmen Mühe bekunden könnten, nachzuweisen, dass eine Mindestbesteuerung von 15 % gemäss GloBE-Mustervorschriften erreicht wird. Auch für Unternehmen mit einer interkantonalen Ausscheidung sollte sich der administrative Aufwand reduzieren, wenn im Kanton Neuenburg eine Besteuerung von rund 15 % nachgewiesen werden kann.

Auch der Kanton Waadt hat als Antwort auf die internationalen Entwicklungen die Einführung eines progressiven Gewinnsteuertarifs eingeführt: Für im Kanton Waadt steuerbare Nettogewinne, welche CHF 10 Mio. übersteigen, soll per 1. Januar 2025 ein Steuersatz von 3.75 % angewendet werden. Bis zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 10 Mio. soll der aktuelle Steuersatz bei $3\frac{1}{3}$ % bleiben.³¹

Für die Einführung eines Stufentarifs sieht der Kanton Waadt mehrere Gründe. Der Kanton möchte das Risiko der Doppelbesteuerung für diejenigen Unternehmen vermeiden, welche von GILTI betroffen sind. Hintergrund dafür ist, dass bis vor kurzem noch unklar war, ob die schweizerische Ergänzungssteuer unter GILTI anrechenbar ist. In der Zwischenzeit ist diese Unsicherheit aber beseitigt worden und das US Treasury hat angekündigt, inländische Ergänzungssteuern, welche die Voraussetzungen einer QDMTT erfüllen, an die GILTI Tax anrechnen zu lassen. Schliesslich macht der Kanton auch fiskalische Interessen geltend. So erblickt der Kanton Waadt ein Risiko, dass er nach der Überführung der Mindestbesteuerung in ein Bundesgesetz im formellen Sinn an den Einnahmen aus der Mindeststeuer, die aufgrund der Tieferbesteuerung der eigenen Unternehmen generiert werden, unter Umständen nicht mehr partizipieren kann.

Als Reaktion auf die geplante Einführung der GloBE-Mindeststeuer gilt im Kanton Schaffhausen seit 1. Januar 2024 ein Stufentarif für die Gewinnsteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Gemäss Art. 75 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern (StG-SH, SHR 641.100) gelten die folgenden Steuertarife:

- für die ersten CHF 5 Mio. Reingewinn 2.7 %;
- für die weiteren CHF 10 Mio. Reingewinn 5.925 % (effektiv 4.85 % für einen Reingewinn von CHF 15 Mio.);
- für die Reingewinne über CHF 15 Mio. einheitlich 4.85 %.

³¹ Grand Conseil canton de Vaud, Rapport de la majorité de la commission des finances sur le projet de loi modifiant la loi du 4 juillet 2020 sur les impôts directs cantonaux – personnes morales, September 2023, S. 2–3 https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/gc/fichiers_pdf/2022-2027/23_LEG_120_RCmaj_min.pdf (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

Bei einem Gewinn von über CHF 15 Mio. wird der effektive Steuersatz in der Stadt Schaffhausen 15,05 % betragen. Für das Jahr 2024 kommt gemäss der Übergangsbestimmung in Art. 241 StG-SH ein Mehrstufentarif mit Steuersätzen von 3,95 % (bis CHF 5 Mio. Gewinn), 5,3 % (zwischen CHF 5 und 15 Mio. Gewinn) und 4,85 % (ab CHF 15 Mio. Gewinn) zur Anwendung.

Für die Einführung des Mehrstufentarifs gibt es gemäss Regierungsrat verschiedene Gründe.³² Zunächst wird darauf verwiesen, dass die Akzeptanz der schweizerischen Ergänzungssteuer in den USA (in Bezug auf GILTI und CAMT) unklar sei. Es bestehe für US-Unternehmen deshalb das Risiko, dass es aufgrund der in der Schweiz zu erhebenden Ergänzungssteuer zu einer Mehrbelastung (Doppelbesteuerung) komme. Die «Top 50»-Unternehmensgruppen im Kanton Schaffhausen bezahlen rund 30 % (CHF 136 Mio.) der gesamten Steuereinnahmen der juristischen und natürlichen Personen (Gewinn- und Kapitalsteuern, Einkommens- und Vermögenssteuern sowie Anteil an der direkten Bundessteuer). Rund CHF 74 Mio. davon stammen von Unternehmensgruppen mit wesentlichem US-Bezug. Die potentielle Mehrbelastung bedeutet eine Rechtsunsicherheit für die US-Unternehmen, welche mit der kantonalen Steuergesetzrevision entschärft werden soll. Damit erhalten die von den GloBE-Mustervorschriften betroffenen Unternehmen Rechts- und Planungssicherheit. Wie bereits oben erwähnt,³³ hat das US Treasury indes beschlossen, inländische Ergänzungssteuern, welche die Voraussetzungen einer QDMTT erfüllen, an die GILTI-Steuer anzurechnen. Der Umstand, dass eine inländische Ergänzungssteuer anstelle einer kantonalen Steuer erhoben wird, bildet für sich alleine somit keinen Grund mehr, den Eintritt einer Doppelbesteuerung zu befürchten.

Als weiteres Argument zu Gunsten eines zusätzlichen Steuertarifs führt die Schaffhauser Regierung eine tiefere administrative Belastung der von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen ins Feld. Die Erhöhung der kantonalen Steuerbelastung auf 15 % würde es einigen der betroffenen Unternehmen ermöglichen, von den Safe-Harbour-Regeln der GloBE-Mustervorschriften Gebrauch zu machen. Diese Unternehmen könnten von einer vereinfachten Berechnung des effektiven Steuersatzes profitieren und für einen Übergangszeitraum einen reduzierten administrativen Aufwand haben. Schliesslich möchte der Kanton Schaffhausen die Mehrerträge möglichst im Kanton anfallen lassen. Begründet wird dies mit den verhältnismässig tiefen Bundesausgaben im Kanton Schaffhausen und dem Fakt, dass der Kanton Schaffhausen zum NFA-Geber wird.

³² Bericht und Antrag des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Kantonsrat betreffend Teilrevision des Steuergesetzes (Sofortmassnahmen Mindestbesteuerung), ADS 23-81 <https://sh.ch/CMS/get/file/9d31f909-cd6e-4c38-bdaa-d89763bfb545> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

³³ Siehe hierzu Kap. II.4.2. oben.

4.3. Einführung flexibler Gewinnsteuersätze in den Kantonen Aargau und Appenzell Ausserrhoden

Der Kanton Aargau hat mit einer Teilrevision des Steuergesetzes (StG-AG, SAR 651.100) per 1. Januar 2023 § 75 Abs. 3 StG-AG neu ins Gesetz aufgenommen, welcher folgendermassen lautet:

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, 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.

Durch diese Regelung wird es dem Kanton Aargau ermöglicht, Unternehmen, die zu einem internationalen Konzern gehören, einem höheren als dem ordentlichen Steuersatz zu unterwerfen.

Im erläuternden Bericht wird unter Bezugnahme auf die OECD-Mindestbesteuerung dargelegt, dass die Aargauische Zusatzsteuer zur Erhaltung der Standortattraktivität eingeführt werden soll.³⁴ Das Besteuerungsniveau im Kanton Aargau soll sowohl auf eine OECD-konforme als auch auf ein von einer ausländischen CFC-Regelung geforderte Mindestbesteuerungshöhe hochgehoben werden können. Die Steuersatzerhöhung ist obligatorisch. Aufgrund des dynamischen Verweises auf die ausländischen Rechtsordnungen soll eine hohe Flexibilität gewährleistet werden und den im Aargau ansässigen Konzerngesellschaften Planungssicherheit geboten werden. In der Botschaft wird darauf hingewiesen, dass die Aargauische Zusatzsteuer mit der nationalen Ergänzungssteuer koordiniert und in der Höhe an eine im Ausland anwendbare CFC-Regel angepasst werden soll. Dabei gilt, dass die nationale Ergänzungssteuer gegenüber der Aargauer Zusatzsteuer Vorrang hat. Die kantonale Ergänzungssteuer kann jedoch zusätzlich zur nationalen erhoben werden, wenn dies notwendig ist, um die von einer ausländischen CFC-Regelung geforderte Mindestbesteuerungsschwelle zu erreichen.

Die Aargauer Zusatzsteuer ist als tarifliche Korrektur bei der Kantons- und Gemeindesteuer ausgestaltet. In der regierungsrätlichen Botschaft wird dabei dargelegt, es sei nicht ausgeschlossen, dass aufgrund von vergleichbaren kantonalen Tarifkorrekturbestimmungen die Gewinnsteuersatzerhöhungen zwischen den Kantonen abgestimmt bzw. angepasst werden müssten. Den betroffenen Unternehmen komme dabei eine wichtige

³⁴ Botschaft an den Grossen Rat (22.175). Ausländische Hinzurechnungsbesteuerung; Steuergesetz (StG); Änderung, Bericht und Entwurf zur 1. Beratung (zit.: Botschaft Aargau), S. 4 ff. <https://gesetzessammlungen.ag.ch/frontend/materials/2267?locale=de> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

Funktion zu, da sie die Steuerbehörden zur Durchführung der richtigen Veranlagung transparent über ihre Steuersituation zu informieren hätten.

Der Kanton Appenzell Ausserrhoden hat mit der Teilrevision 2024 des Steuergesetzes (StG-AR, bGS 621.11) per 1. Januar 2024 eine ähnliche Regelung wie der Kanton Aargau eingeführt. Art. 77 StG-AR wurde um Abs. 2 ergänzt, welcher folgendermassen lautet:

Der Steuersatz wird bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die in ein internationales Konzernverhältnis eingebunden sind, unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer auf die vom ausländischen Staat akzeptierte minimale Steuerbelastung angehoben.

Im erläuternden Bericht wurde unter Bezugnahme auf die OECD-Mindestbesteuerung dargelegt, dass die Bestimmung zur Erhaltung der Standortattraktivität (national und international) eingeführt werden soll.³⁵ Der Steuersatz im Kanton soll so weit angehoben werden, dass zusammen mit der direkten Bundessteuer die international anerkannte Mindestbesteuerung erreicht wird. Der regierungsrätliche Bericht lässt im Gegensatz zur oben erwähnten Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau offen, wie die kantonale Ergänzungssteuer mit der eidgenössischen Ergänzungssteuer und allfälligen anderen kantonalen Ergänzungssteuern abgestimmt wird.³⁶

III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und internationale Kompatibilität von selektiven Gewinnsteuersatztarifen

1. Gründe für spezifische tarifliche Massnahmen

Mit Blick auf die nationalen und internationalen Entwicklungen stellt sich die Frage, ob die Anwendbarkeit einer höheren Tarifstufe oder mehrerer Tarifstufen auf in einem Kanton gelegene Geschäftseinheiten, welche die Voraussetzungen gemäss Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften erfüllen, beschränkt werden kann. Schliesslich ist zu prüfen, ob eine kantonale Steuersatzkorrektur so ausgestaltet werden könnte, dass sie – wie die schweizerische Ergänzungssteuer – genau den Steuerbetrag abschöpft, welcher notwendig ist, um der Anwendung einer in- oder ausländischen Ergänzungssteuer zu entgegen (sog. flexible Gewinnsteuersatzkorrektur).

³⁵ Steuergesetz; Teilrevision 2024 (StG Rev 24), Erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsentwurf, S. 6 https://ar.ch/fileadmin/user_upload/Kantonskanzlei/Rechtsdienst/Volksrechte/Vernehmlassungen/2022_StG/Erlaeuternder_Bericht.pdf (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

³⁶ Steuergesetz; Teilrevision 2024 (StG Rev 24); 1. Lesung, 1. Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 17. Mai 2022, S. 6 <https://ar.ch/api/cdws/Files/aoa966e995224afi85ce72d196e24347-332/18/PDF> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

Die mit einer selektiven Gewinnsteuertarifanpassung verfolgten Ziele liegen auf der Hand: Aufgrund der GloBE-Musterregelungen erweisen sich tiefe Gewinnsteuersätze, welche zu einer effektiven Steuerbelastung von unter 15 % auf der GloBE-Bemessungsgrundlage führen, nicht mehr als effiziente Massnahme im internationalen Steuerwettbewerb, soweit im Rahmen des *jurisdictional blending* die tiefe Steuerbelastung in einem Kanton nicht mit einer höheren Steuerbelastung in einem anderen Kanton ausgeglichen werden kann. Verursacht ein Kanton im Vergleich zum GloBE-Mindestbesteuerungsniveau eine zu tiefe Besteuerung, resultieren folgende Effekte: Die in der Schweiz tätige multinationale Unternehmensgruppe entrichtet auf Stufe Bund die inländische Ergänzungssteuer oder eine in Bezug auf die GloBE-Mindestbesteuerung zu tief besteuerte Geschäftseinheit verlagert Gewinne bzw. Gewinnpotential in einen Hochsteuernkanton, um dort zusätzliche Steuerbeträge zu generieren und damit in der Schweiz auch ohne inländische Ergänzungssteuer auf das Mindestbesteuerungsniveau zu gelangen.

Führt eine Unternehmensgruppe die schweizerische Ergänzungssteuer ab, partizipiert der Tiefsteuernkanton zwar an den aus der inländischen Ergänzungssteuer erzielten Einnahmen, soweit diese durch ihn verursacht wurden. Aufgrund des Bundesanteils von 25 % an den Einnahmen aus der inländischen Ergänzungssteuer geht ihm aber auch unter Berücksichtigung des Finanz- und Lastenausgleichs unter Umständen ein nicht unbedeutender Anteil der inländischen Ergänzungssteuer verlustig. Insbesondere bei Geschäftseinheiten mit ausserkantonalen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Liegenschaften ist es zudem möglich, dass ein Teil der Ergänzungssteuereinnahmen ausserhalb des nationalen Finanzausgleichsmechanismus «systemwidrig» Kantonen zukommt, wo die Mindestbesteuerung eigentlich erreicht wird.³⁷ Im Umfang, in dem der Tiefsteuernkanton zu Gunsten des Bundes und in gewissen Konstellationen zu Gunsten anderer Kantone auf zusätzliche Steuereinnahmen mittels Gewinnsteuersatzerhöhungen bei von der Mindestbesteuerung betroffenen steuerpflichtigen Unternehmenseinheiten verzichtet, engt er seinen eigenen finanziellen Spielraum für die Ergreifung von allfälligen Standortförderungsmaßnahmen ein. Aufgrund des Umstands, dass die Verteilung der Einnahmen in Art. 129a BV nicht explizit geregelt ist, läuft er zudem Gefahr, dass sich die Einnahmen wegen einer Änderung der Verteilungsregelung im Gesetzgebungsprozess inskünftig reduzieren. Allenfalls ergriffene Standortmassnahmen würden sich in einem solchen Fall nicht als nachhaltig erweisen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zudem zu beachten, dass ein Kanton seine aus der Steuerhoheit fliessenden Veranlagungsrechte bei in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Unternehmenseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe einschränkt. Denn die Veranlagung der inländischen Ergänzungssteuer erfolgt nach dem One-Stop-

³⁷ Siehe hierzu Kap. II.2. und Kap. III.1. oben.

Shop-Konzept. Ist der Tiefsteuerkanton dabei nicht Leadkanton, wird die Ergänzungssteuer in Bezug auf die in seinem Kanton gelegenen Unternehmenseinheiten von einem anderen Kanton veranlagt.³⁸ In Nachachtung einer konsequenten Umsetzung des Leadkantonskonzepts ist ein Kanton nicht einmal zur Beschwerde gegen einen Veranlagungsentscheid des Leadkantons berechtigt. Bei der Erhebung der inländischen Ergänzungssteuer gibt ein Tiefsteuerkanton somit nicht nur Steuereinnahmen ab, sondern nimmt auch einen Eingriff in seine Souveränität in Kauf, wenn er nicht Leadkanton ist.

Eine spezifische kantonale Steuersatzerhöhung würde nun verschiedene Ziele verfolgen:

1. Die Steuereinnahmen von in einem Kanton gelegenen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmen, die der Mindestbesteuerung unterliegen, sollen unter Vorbehalt des nationalen Finanzausgleichs möglichst vollständig gesichert werden. Damit soll einerseits verhindert werden, dass sie infolge der inländischen Ergänzungssteuer vollständig oder partiell in einer anderen Steuerhoheit anfallen. Andererseits soll kein Anreiz gesetzt werden, Gewinne in einen anderen Kanton mit höheren Gewinnsteuersätzen zu verlagern.
2. Mit den gesicherten Steuereinnahmen wird der finanzielle Spielraum des Tiefsteuerkantons für Massnahmen zur Förderung des Standorts erhöht.
3. Die Ergreifung einer kantonalen Massnahme erhöht die Rechts- und Planungssicherheit für den Kanton und die von der Mindestbesteuerung betroffenen Konzerne:
 - Ein Kanton läuft nicht Gefahr, dass ihm die gesicherten Einnahmen wieder wegfallen, wie dies bei der inländischen Ergänzungssteuer der Fall sein könnte, falls der Gesetzgeber die Verteilung der aus der inländischen Ergänzungssteuer erzielten Einnahmen zu Gunsten des Bundes erhöht. Er kann seine zusätzlichen Einnahmen langfristig für die Förderung des Standorts planen.
 - Die langfristige Sicherung der Einnahmen durch den Kanton erhöht auch die Planungssicherheit der von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen in Bezug auf ihre Standortwahl. Sie sind nicht dem Risiko einer Verschlechterung der Standortattraktivität ausgesetzt, welche besteht, weil der Bundesgesetzgeber die Verteilung der inländischen Ergänzungssteuer zu Gunsten des Bundes ändern könnte und damit dem Tiefsteuerkanton Mittel für die Förderung des Standorts entfallen.

³⁸ Ibid.

Die inländische Ergänzungssteuer ermöglicht es den Unternehmen nicht, die administrativen Vorteile der temporären und (ab 2027) permanenten CbCR Safe Harbours zu nutzen.³⁹ Fraglich ist nun, inwiefern eine kantonale Gewinnsteuersatzerhöhung, welche frühestens auf die Steuerperiode 2025 zur Anwendung gelangen dürfte, die Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbours erleichtern dürfte. Die EU sowie das Vereinigte Königreich, Australien, Kanada und Südkorea haben die GloBE-Mustervorschriften per 1. Januar 2024 in Kraft gesetzt. Gelangt nun eine Steuersatzerhöhung erst per 1. Januar 2025 zur Anwendung, erlaubt sie einem in der Schweiz tief besteuerten Unternehmen nicht, bereits für die Steuerperiode 2024 den vereinfachten Effective Tax Rate Test anzuwenden. Da beim Transitional CbCR Safe Harbour das Prinzip «once out, always out» zur Anwendung kommt, dürfte eine Steuersatzerhöhung per 1. Januar 2025 für viele von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen zu spät kommen. Die Gewinnsteuersatzerhöhung ist mit Blick auf den Transitional CbCR Safe Harbour aber immerhin für Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen attraktiv, welche erst ab 1. Januar 2025 in die Ergänzungssteuerpflicht gelangen bzw. erst ab 1. Januar 2025 in der Schweiz über Unternehmenseinheiten verfügen. In diesem Sinne kann die Anhebung des Gewinnsteuersatzes auch die Attraktivität eines Kantons für einen grenzüberschreitenden Zuzug in die Schweiz ab 1. Januar 2025 steigern.

Im Folgenden ist zu prüfen, welche Schranken Art. 127 Abs. 2 BV, Art. 129 BV und Art. 129a BV selektiven kantonalen tariflichen Massnahmen bei von Säule 2 betroffenen Unternehmen auferlegen. Dabei ist zunächst zu klären, ob Art. 129a BV (inkl. Übergangsbestimmungen) solche tariflichen Massnahmen in Bezug auf von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffene Unternehmen untersagt.

2. Art. 129a BV

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können Kantone ihre Steuerhoheit ausüben, soweit sie nicht durch ausdrückliche Vorschriften der Bundesverfassung oder durch allgemeine grundrechtliche Vorgaben beschränkt werden.⁴⁰ Solche Einschränkungen können sich aus der Prävalenz der Bundessteuer oder auf die Handhabung der kantonalen Steuerhoheit, sei es im Allgemeinen, sei es hinsichtlich bestimmter Steuern, ergeben. Sie hindern die Kantone aber nicht an der weitgehend selbständigen Ausgestaltung ihrer Steuern. Im Bereich der direkten Steuern wird den Kantonen in Art. 129 Abs. 3 BV insbesondere die Tarifhoheit verfassungsrechtlich garantiert. Es stellt sich demnach die Frage, ob Art. 129a BV die Kantone in der Ausübung ihrer Steuerhoheit, insbesondere in Bezug auf ihre Tarifautonomie, in irgendeiner Weise einschränkt.

³⁹ Siehe hierzu Kap. III.1. oben.

⁴⁰ Siehe hierzu und zum Folgenden ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Auflage, Zürich 2023, S. 67 m.w.H. auf die Judikatur.

Die Bundeskompetenzen im Bereich der Steuern können in ausschliessliche Bundeskompetenzen (Art. 133 BV), konkurrierende Bundeskompetenzen (Art. 134 BV) und parallele Bundeskompetenzen kategorisiert werden.

Art. 129a BV stellt wie Art. 128 BV, Art. 130 BV und Art. 131 BV eine Kann-Vorschrift dar. Dies bedeutet, dass der Bund ermächtigt wird, für grosse Unternehmensgruppen Vorschriften über eine Mindestbesteuerung in Übereinstimmung mit den internationalen Standards und Mustervorschriften zu erlassen. Er ist aber hierzu nicht verpflichtet. Die Bundesverfassung enthält darüber hinaus in Bezug auf die Mindestbesteuerung keine Bestimmung, welche wie Art. 134 BV im Bereich der Mehrwertsteuer, der besonderen Verbrauchssteuern, der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer die Prävalenz der Bundessteuer verankert. Gemäss Verfassungswortlaut ist die Sicherstellung der Mindestbesteuerung in Übereinstimmung mit internationalen Standards anders als etwa die Erhebung von Zöllen auch nicht ausschliesslich Sache des Bundes.

In systematischer Hinsicht ist freilich zu beachten, dass Art. 129a BV eine Kompetenznorm darstellt, welche den in Art. 129 BV normierten Harmonisierungsauftrag ergänzt und dem Bund über Art. 129 BV hinausgehende Kompetenzen erteilt, indem er beispielsweise beim Erlass der Vorschriften über eine Mindestbesteuerung die Tarifautonomie der Kantone einschränken könnte.

Eine solche Einschränkung kann nun aber der Übergangsbestimmung zu Art. 129a BV nicht entnommen werden. Auch die Botschaft enthält keine Hinweise darauf, dass die Tarifautonomie der Kantone mit dem Erlass der Übergangsbestimmung zu Art. 129a BV in irgendeiner Form eingeschränkt werden sollte. Vielmehr wird festgehalten, dass ein Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone gesetzgeberisch erst ein Thema werden könnte, sollte der Bundesgesetzgeber die Mindestbesteuerung als kantonale Steuer ausgestalten.⁴¹ Nach der Übergangsbestimmung zu Art. 129a BV stellt die Ergänzungssteuer aber eine Bundessteuer dar.

Da es sich bei der Kompetenz nach Art. 129a BV weder um eine ausschliessliche noch konkurrierende Kompetenz handelt und die Übergangsbestimmung nicht über Art. 129 BV hinausgehende Bestimmungen zur Harmonisierung der kantonalen direkten Steuern enthält, vermag Art. 129a BV i.V.m. Art. 197 Ziff. 15 BV den kantonalen Gestaltungsspielraum beim Erlass tariflicher Massnahmen, welche von den kantonalen Gesetzgebern mit Blick auf das veränderte internationale und nationale Umfeld bei der Besteuerung grosser multinationaler Unternehmensgruppen ins Auge gefasst werden, nicht einzuschränken. Art. 129a BV stellt somit für die Kantone keinen Hinderungsgrund dar, spezifische

⁴¹ Botschaft (Fn. 14), S. 31.

tarifliche Massnahmen für Unternehmen, die von der Mindestbesteuerung erfasst werden, zu ergreifen.

Eine andere Frage betrifft die Schranken, die bei der Ausgestaltung tariflicher Massnahmen beachtet werden müssen. Die gestützt darauf geschuldeten Steuern sollten sowohl für die Zwecke der schweizerischen als auch der ausländischen Ergänzungssteuer als erfasste Steuern betrachtet werden können. Gleichzeitig müssen selektive Gewinnsteuertarife im Einklang mit dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV und dem Harmonisierungsgebot bei den direkten Steuern gemäss Art. 129 BV stehen. Darauf wird im Folgenden näher einzugehen sein.

3. Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 127 Abs. 2 BV)

3.1. Vorbemerkung

Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind bei der Ausgestaltung der Steuern die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.

Die in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Besteuerungsprinzipien sind für das schweizerische Steuerrecht von überragender Bedeutung. Sie sind Ausfluss des bereits in Art. 8 Abs. 1 BV enthaltenen Grundsatzes der rechtsgleichen Besteuerung. Die besondere Wichtigkeit besagter verfassungsrechtlicher Besteuerungsprinzipien zeigt sich auch in deren Grundrechtscharakter.⁴² Weder gelten diese aber absolut, noch erschöpft sich die Gerechtigkeit im Steuerrecht in ihnen. Aufgrund von Art. 5 Abs. 1 BV sind staatliche Organe an die gesamte Rechtsordnung gebunden.

Daraus folgt, dass mit dem Instrument der Steuer neben der Sicherstellung der für den öffentlichen Finanzbedarf notwendigen Einnahmen weitere Ziele verfolgt werden können. Entsprechend stellt sich auch das Bundesgericht auf den Standpunkt, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich nicht verwehrt ist, sich der Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke und dergleichen zu bedienen.⁴³

Die Befugnis des Gesetzgebers, fiskalische oder ausserfiskalische Zielsetzungen bei der Gestaltung des Steuerrechts zu berücksichtigen, rechtfertigt jedoch nicht jede Massnah-

⁴² Die folgenden Ausführungen basieren auf RENÉ MATTEOTTI, Finanzverfassung, in: OLIVER DIGGELMANN/MAYA HERTIG RANDALL/BENJAMIN SCHINDLER, Verfassungsrecht der Schweiz, Bd. III, Zürich 2020, Rz. 13 ff. sowie DERS., Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Habil. Bern 2007 (zit.: Steuergerechtigkeit), S. 201 ff.

⁴³ BGE 133 I 206 E. 11.1 S. 229.

me.⁴⁴ Auch wenn die Einschränkung der Grundrechte gemäss Art. 36 BV auf Freiheitsrechte ausgerichtet ist, lassen sich deren Leitgedanken nämlich auch für die Prüfung der Zulässigkeit von staatlichen Ungleichbehandlungen heranziehen.⁴⁵

Demnach muss eine Massnahme auf einer Rechtsgrundlage und einem öffentlichen Interesse fussen. Weiter unterliegt sie den Schranken des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. Dabei verlangt das Bundesgericht, dass die Durchbrechungen der Besteuerungsprinzipien auf einem gesetzlich oder verfassungsrechtlich klar bestimmten öffentlichen Interesse beruhen.⁴⁶ Je stärker die Besteuerungsprinzipien durch eine steuerliche Massnahme eingeschränkt werden, desto höhere Anforderungen werden an das öffentliche Interesse gestellt.⁴⁷ Umgekehrt wird das öffentliche Interesse vom Bundesgericht als umso legitimer betrachtet, je bestimmter der Auftrag an den Gesetzgeber ist.⁴⁸ Bei Massnahmen, die besonders stark gegen die Besteuerungsprinzipien verstossen, muss sich das öffentliche Interesse direkt aus der Verfassung ergeben.⁴⁹

Bei der Prüfung der Verhältnismässigkeit wird verlangt, dass die fiskaltechnische oder ausserfiskalische Massnahme geeignet sein muss, den anvisierten Zweck herbeizuführen.⁵⁰

Die gewählte Massnahme muss zudem erforderlich sein, um das angestrebte Ziel zu erreichen. Dies bedeutet, dass beim Vorliegen verschiedener gleich geeigneter Massnahmen diejenige Massnahme gewählt werden soll, die in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht über das hinausgeht, was unerlässlich ist.⁵¹

Schliesslich muss dem Verhältnismässigkeitsprinzip im engeren Sinne Rechnung getragen werden. Dabei muss abgewogen werden, ob das öffentliche Interesse an der Durchsetzung der fiskalpolitischen Massnahme den Durchbruch des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen vermag.⁵² Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind solche Massnahmen per se unzulässig, wenn die Anwendung einer generellen Steuernorm in ei-

⁴⁴ MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit (Fn. 42), S. 218.

⁴⁵ So auch GIOVANNI BIAGGINI, BV Kommentar, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. Auflage, Zürich 2017, N 16 zu Art. 8 m.w.H.

⁴⁶ Siehe hierzu z.B. Urteil des Bundesgerichts 1C_161/2009 vom 3. März 2010 E. 5.6.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ BGE 133 I 206 E. 11.2 S. 230 m.w.H.

⁴⁹ BGE 133 I 206 E. 11 S. 229.

⁵⁰ ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Auflage, Zürich 2016, N. 320 ff. m.w.H.

⁵¹ RAINER J. SCHWEIZER/ALINA KREBS, St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, 4. Auflage, St. Gallen 2023 (zit. SGK BV), N 54 zu Art. 36.

⁵² RENÉ MATTEOTTI/LUKAS AEBI, Steuergerechtigkeit als fiskalpolitische Maxime, in: GISELA HÜRLIMANN/JAKOB TANNER, Steuern und umverteilen: Effizienz versus Gerechtigkeit?, Zürich 2012 (zit.: MATTEOTTI/AEBI, Steuergerechtigkeit), S. 114.

ner erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen führt oder bestimmte Gruppen systematisch in verfassungswidriger Weise benachteiligt oder begünstigt werden.⁵³

Im Zusammenhang mit der Zulässigkeit kantonaler Normen zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung hat das Bundesgericht entschieden, dass sich die Privilegierung der Beteiligung an inländischen Gesellschaften nicht mit dem Anliegen der Förderung der einheimischen Wirtschaft rechtfertigen lässt, hängt diese doch nur sehr indirekt mit der Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung zusammen. Namentlich spiele es für die unternehmerische Tätigkeit und Verantwortung, mit der das Teilsatzverfahren gerechtfertigt wird, keine Rolle, ob sie im Zusammenhang mit einer schweizerischen oder einer ausländischen Gesellschaft ausgeübt bzw. getragen werde.⁵⁴ Mit anderen Worten führt ein sachfremdes Kriterium, welches für eine gesetzgeberische Differenzierung vorgenommen wird, nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Unverhältnismässigkeit einer gesetzgeberischen Massnahme.

Bei der Überprüfung kantonaler Steuertarife auferlegt sich das Bundesgericht allerdings regelmässig Zurückhaltung.⁵⁵ Es kann insbesondere nicht einzelne Tarifpositionen oder den Aufbau des Steuertarifs im Einzelnen überprüfen. Der Grund hierfür liegt darin, dass Art. 8 Abs. 1 BV und 127 Abs. 2 BV keine bestimmte Art der Besteuerung oder des Tarifverlaufs vorschreiben. Entscheidet sich der Gesetzgeber für die progressive Besteuerung, hat er der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen angemessen Rechnung zu tragen. Doch ist ihm dabei grosse Gestaltungsfreiheit vorbehalten, zumal «die Ausgestaltung des Steuertarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, (...) in besonderem Mass von politischen Wertungen» abhängt und «unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig sind».⁵⁶ Was vom Verfassungsrichter verlangt werden kann, ist gemäss Bundesgericht im Wesentlichen nur, dass er den Tarif gesamtheitlich beurteilt und auf Grundrechtsverletzungen hin untersucht. Der Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gebieten es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dabei, dass die Belastung jeder Einkommensstufe innerhalb des Systems und im Vergleich mit den übrigen Einkommensstufen nach den gleichen Regeln erfolgt, sachlich begründet erscheint und in einem vernünftigen Verhältnis steht. Dieser Anspruch ist gemäss Bundesgericht zentral, da die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung erschwert ist und auf andere Weise sich die Rechtsgleichheit und Steuergerechtigkeit nicht herstellen lassen.⁵⁷

⁵³ BGE 133 I 206 E. 11.3 S. 231.

⁵⁴ BGE 136 I 49 E. 5.5 S. 61.

⁵⁵ Siehe hierzu und zum Folgenden BGE 133 I 206 E. 8.2. S. 222 m.w.H.

⁵⁶ BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 651.

⁵⁷ BGE 133 I 206 E. 9 S. 225.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen gelten gemäss Bundesgericht enge Schranken, innerhalb welcher der Steuergesetzgeber ausserfiskalische Zielsetzungen verfolgen kann.⁵⁸ Wie das höchste Gericht feststellt, handelt es sich bei den Fällen, in denen es als verfassungsrechtlich zulässig erachtet wird, bestimmten Personengruppen aus besonderen sachlichen Gründen auf Kosten des steuerlichen Gleichbehandlungsgebots Vorteile einzuräumen, um punktuelle Bereiche.⁵⁹ Dasselbe muss aus Kohärenzgründen auch bei Nachteilen gelten, welche Steuerpflichtigen auferlegt werden, um ausserfiskalische Zielsetzungen zu verfolgen.

Der Gesetzgeber darf bei der Umschreibung des Personenkreises, welcher eine besondere steuerliche Behandlung erfahren soll, typisieren, wenn die Typisierung geeignet und tauglich ist, den damit verfolgten praktikablen Gesetzesvollzug sicherzustellen oder die Rechtssicherheit zu garantieren.⁶⁰ Eine Typisierung erweist sich als verhältnismässig, wenn dieser Durchschnittsverhältnisse oder Erfahrungswerte zu Grunde gelegt werden, die typisierende Regelung mit Blick auf den Gesetzesvollzug oder die Wahrung der Rechtssicherheit unausweichlich erscheint und die Rechtsstellung der von einer Typisierung betroffenen Rechtsunterworfenen nicht unangemessen schwer beeinträchtigt wird. Allfällige geringfügige finanzielle Schlechterstellungen, die infolge einer zur Erreichung der Praktikabilität oder der Rechtssicherheit geeigneten und notwendigen Typisierung eintreten, sind daher grundsätzlich hinzunehmen.

Die strengen Anforderungen, die sich laut der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus den Besteuerungsprinzipien gemäss Art. 127 Abs. 2 BV ergeben, waren der Grund dafür, dass der Verfassungsgeber den Bundesgesetzgeber und während einer Übergangsphase auch den Bundesrat mit Erlass von Art. 129a BV zur Wahrung der Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft von der Pflicht befreit hat, bei der Implementierung der GloBE-Mindestbesteuerung in das schweizerische Recht die in Art. 127 Abs. 2 BV festgelegten Besteuerungsprinzipien in jedem Fall einzuhalten. Diese Massnahme zielt darauf ab, zu verhindern, dass die Umsetzung der GloBE-Mindestbesteuerung in der Schweiz aus verfassungsrechtlichen Gründen scheitert.

Die Befugnis, bei der Umsetzung der Mindestbesteuerung von grundlegenden verfassungsrechtlich geschützten Rechten abzuweichen, ist gemäss dem Verfassungswortlaut ausschliesslich dem Bund vorbehalten. Weder aus den Materialien noch aus der Verfassungssystematik ergeben sich Hinweise darauf, dass die Kantone bei ihren kantonalen

⁵⁸ BGE 133 I 206 E. 11.1 S. 229.

⁵⁹ BGE 133 I 206 E. 11.3 S. 231.

⁶⁰ Siehe hierzu und zum Folgenden MATTHIAS OESCH, Differenzierung und Typisierung. Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, Habil. Bern 2008, S. 406 f.

Massnahmen nicht an die in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Besteuerungsprinzipien gebunden wären.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen kann festgehalten werden, dass progressiv verlaufende Gewinnsteuertarife, welche nach der Höhe des steuerbaren Gewinns abgestuft werden, grundsätzlich verfassungskonform sind. Denn die Belastung jeder Gewinnstufe erfolgt innerhalb des Tarifsystems und im Vergleich mit den übrigen Gewinnstufen nach den gleichen Regeln, wie dies vom Bundesgericht gefordert wird. Auch wenn progressive Gewinnsteuertarife aus einer steuersystematischen Sicht nicht zu überzeugen vermögen,⁶¹ erweisen sie sich mit Blick auf das von den Kantonen im Kontext der globalen Mindestbesteuerung anvisierte Ziel, die kantonalen Einnahmen zu sichern, um sie für international akzeptierte standortfördernde Massnahmen einzusetzen, ohne gleichzeitig für kleinere oder mittlere Unternehmen an Standortattraktivität einzubüssen,⁶² als sachlich begründet.

Fraglich ist nun aber, wie eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung zu beurteilen ist. Bei einer solchen wird die Steuerbelastung für einen ganz bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen erhöht. Dadurch erfolgt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ohne Weiteres ein Eingriff in das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Der Grund dafür ist, dass die oberste Tarifstufe nach einer anderen Regel als der Grundtarif ausgestaltet ist. Während der Grundtarif für sämtliche steuerpflichtigen Gesellschaften gilt, soll der höchste Tarif bzw. die Tarifkorrektur nur auf steuerpflichtige Geschäftseinheiten Anwendung finden, die vom Anwendungsbereich der GloBE-Regelungen erfasst sind. Da es sich bei einer selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung um einen punktuellen und nicht wie bei degressiven Tarifen um einen generellen Eingriff in die Steuersatzstruktur handelt, ist sie gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht per se verfassungswidrig. Zu prüfen ist aber, ob und – falls ja – unter welchen Voraussetzungen eine selektive tarifliche Massnahme als im öffentlichen Interesse und verhältnismässig betrachtet werden kann, wenn sie auf steuerpflichtige Gesellschaften, welche gestützt auf Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften der GloBE-Mindestbesteuerung unterliegen, beschränkt wird.

3.2. Öffentliche Interessen

Gemäss Art. 5 Abs. 2 BV muss staatliches Handeln im öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig sein. In Judikatur und Schrifttum ist unbestritten, dass fiskalische Interessen öffentliche Interessen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 BV darstellen.⁶³ Für die Ein-

⁶¹ Siehe hierzu Kap. II.3. oben.

⁶² Siehe hierzu Kap. III.1. oben.

⁶³ BGE 138 I 378 E. 8.6.1 S. 396 m.w.H. auf Judikatur und Literatur.

schränkung (individueller) Grundrechte stellen sie aber nur sehr beschränkt hinreichende Motive dar.

Die Verbesserung der kantonalen Standortattraktivität stellt gemäss Bundesgericht klarerweise eine Aufgabe dar, die sich im Rahmen der Zuständigkeit der Kantone hält und sich auch regelmässig aus dem eigenen kantonalen Verfassungsauftrag zur Förderung des Gemeinwohls und der Wirtschaft ergibt.⁶⁴

Dass der Kanton für die Förderung der eigenen Standortattraktivität auch steuerrechtliche Massnahmen ergreift und damit zum Steuerwettbewerb beiträgt, ist gemäss Bundesgericht nicht zu beanstanden. Der Steuerwettbewerb sei nämlich nicht systemwidrig, sondern darauf zurückzuführen, dass die Steuerharmonisierung den Kantonen die Tarifautonomie belassen hat.⁶⁵

Wie bereits ausgeführt worden ist,⁶⁶ sollen mit einer selektiven Höherbesteuerung steuerpflichtiger Unternehmenseinheiten, welche den GloBE-Regelungen unterworfen sind, Einnahmen gesichert werden können, um diese für die Erhaltung oder Erhöhung der Standortattraktivität verwenden zu können. Zudem soll damit eine Beeinträchtigung der Wettbewerbsfähigkeit der nicht von der Säule 2 betroffenen Unternehmen möglichst weitgehend verhindert werden.

In Bezug auf die fiskalischen und standortpolitischen Zielsetzungen, welche selektiven Steuersatzerhöhungen für steuerpflichtige Geschäftseinheiten grosser multinationaler Konzerne zu Grunde liegen, ist daran zu erinnern, dass ein tiefer Gewinnsteuersatz aufgrund der GloBE-Regelungen teilweise für den Standort verpufft, soweit der tiefe effektive Steuersatz eine in- oder ausländische Ergänzungssteuer verursacht. Wird auf Bundesebene eine inländische Ergänzungssteuer erhoben, fliesst zwar ein Teil der daraus erzielten Einnahmen an den Kanton zurück. Allerdings verbleibt vor Berücksichtigung des nationalen Finanz- und Lastenausgleichs ein nicht unbeachtlicher Anteil von 25 % beim Bund. Weist eine steuerpflichtige Einheit steuerliche Anknüpfungspunkte zu anderen Kantonen auf, besteht gar das Risiko, dass diese zu Lasten des Tiefsteuernkantons ausserhalb des nationalen Finanzausgleichsmechanismus an den Einnahmen aus der inländischen Ergänzungssteuer profitieren.⁶⁷

Die blosser Gewinnsteuersatzerhöhung stellt für sich alleine die Standortförderung noch nicht sicher. Sie ist bloss die Grundlage dafür. Damit das Ziel der Verbesserung der Standortattraktivität in Bezug auf die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung nach der

⁶⁴ BGE 133 I 206 E. 10.2 S. 228.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Siehe hierzu Kap. III.1. oben.

⁶⁷ Ibid.

strengen bundesgerichtlichen Rechtsprechung als öffentliches Ziel anerkannt werden kann, sollte es idealerweise explizit ins Gesetz aufgenommen werden, indem gesetzlich festgehalten wird, dass zumindest ein wesentlicher Teil (nicht weniger als 50 %) der aus der Steuersatzerhöhung resultierenden Steuereinnahmen für international – d.h. gemäss den GloBE-Mustervorschriften, insbesondere dem No Benefit Requirement, und den einschlägigen Beihilfeverböten – akzeptierte allgemeine Standortförderungsmaßnahmen (z.B. Förderung der Forschungs- und Entwicklung, Erreichung von Nachhaltigkeitszielen, Förderung des Wohnungsbaus oder der Kinderbetreuung oder generell Ausbau des Service Public⁶⁸ im Kanton) verwendet wird.⁶⁹ Vor dem Hintergrund der oben skizzierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann festgehalten werden, dass das angerufene öffentliche Interesse als umso legitimer betrachtet werden kann, je bestimmter der Auftrag an den Gesetzgeber ist.⁷⁰ Dies bedeutend vorliegend, dass der Gesetzgeber idealerweise gleichzeitig mit der Einführung des selektiven Steuersatzes die zu finanzierenden Fördermassnahmen konkret umschreibt.

Als öffentliches Interesse ist auch die Verwirklichung des Grundsatzes der Rechtssicherheit zu betrachten. Zwar fand dieser keine ausdrückliche verfassungsrechtliche Verankerung. Er gilt aber als unentbehrlicher Bestandteil der Rechts- und Staatsordnung und wird aus Art. 5 Abs. 3 BV abgeleitet.

Die politischen Debatten im Vorfeld der Verfassungsabstimmung haben gezeigt, dass der politische Druck auf die Verteilungsregel hoch ist und die Verteilung im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens wieder zur Disposition stehen dürfte. Eine kantonale selektive Steuersatzerhöhung hat damit nicht bloss zum Ziel, Steuereinnahmen zu sichern, welche unter Beachtung der einschlägigen GloBE-Mustervorschriften und Beihilfebestimmungen für die Erhaltung der Standortattraktivität eingesetzt werden können,⁷¹ sondern es geht darum, diese Steuereinnahmen *nachhaltig* zu sichern, um die Einnahmen *nachhaltig* in die Pflege des Standorts zu investieren. Ein Kanton setzt sich und die in ihm gelegenen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmen mit einer kantonalen Massnahme nicht den Launen der Bundespolitik aus. Ebenso besteht nicht die Gefahr, dass aufgrund der in Art. 12 Abs. 4 MindStV enthaltenen Verteilungsregel Ergänzungssteuereinnahmen systemwidrig Hochsteuerkantonen zufließen.⁷² Eine selektive Steuermassnahme verleiht dem Kanton Rechts- und Planungssicherheit, da

⁶⁸ Zum Begriff des Service Public <https://www.uvek.admin.ch/uvek/de/home/uvek/bundesnahebetriebe/guter-service-public.html> (Zuletzt besucht am 8. März 2024).

⁶⁹ Siehe hierzu ausführlich THOMAS BRÄNDLE/SAMUEL SCHASSMANN/ANDREA SCHLÄPFER/PHILIPPE SULGER, Anforderungen an Standortmassnahmen im Rahmen der OECD-Mindestbesteuerung, ASA 92 (2023/2024) S. 605 ff.

⁷⁰ Siehe hierzu Kap. III.3.2. oben.

⁷¹ Siehe hierzu Kap. III.1. oben.

⁷² Ibid.

er Einnahmen und Ausgaben über mehrere Jahre hinweg besser planen kann, ohne von der Bundespolitik abhängig zu sein oder von den schwer antizipierbaren Wirkungen von Art. 12 Abs. 4 MindStV überrascht zu werden.

Stabilere Rahmenbedingungen für die Planung der Steuereinnahmen und Ausgaben haben Reflexwirkung auf die Standortentscheide von Unternehmen und damit auch auf die Standortattraktivität. Denn ein der Mindestbesteuerung unterworfenen Konzern, welcher in einem Tiefsteuernkanton über Geschäftseinheiten verfügt, ist aufgrund einer selektiven Steuersatzerhöhung einem niedrigeren Risiko einer Verschlechterung des Standorts ausgesetzt. Ein solches besteht, weil der Bundesgesetzgeber die Verteilung der inländischen Ergänzungssteuer zu Gunsten des Bundes ändern könnte und damit dem Tiefsteuernkanton Mittel für die Förderung des Standorts entfallen.

Schliesslich ermöglicht eine kantonale Steuersatzerhöhung zumindest steuerpflichtigen Geschäftseinheiten, welche nach dem 1. Januar 2025 in die GloBE-Steuerpflicht eintreten,⁷³ von den Transitional CbCR Safe Harbor Regelungen Gebrauch zu machen, welche die administrativen Lasten für steuerpflichtige Gesellschaften reduzieren.

Bei der Erhebung der Ergänzungssteuer muss der Kanton Veranlagungskompetenzen aufgeben, da das One-Stop-Shop-Konzept mit Leadkanton zur Anwendung gelangt, welches dazu führen kann, dass die Veranlagungskompetenzen des Tiefsteuernkantons beschnitten werden, wenn dieser nicht Leadkanton ist. Ist er Leadkanton, unterliegt er bei der Erhebung der Ergänzungssteuer einer stärkeren Aufsicht des Bundes. Damit greift die MindStV in die kantonale Steuersouveränität ein, welche Ausfluss des verfassungsrechtlich verankerten Finanzföderalismus ist.⁷⁴

Eine Gewinnsteuersatzerhöhung dient somit auch dazu, die kantonale Steuersouveränität, welche ohne Weiteres als öffentliches Interesse zu betrachten ist, zu schützen.

Als Zwischenfazit kann somit Folgendes festgehalten werden: Selektive Steuersatzerhöhungen verfolgen neben dem fiskalischen Interesse auch das öffentliche Interesse der Erhaltung oder Erhöhung der Standortattraktivität sowie ergänzend dasjenige der Stärkung der Rechtssicherheit und der Sicherung der kantonalen Steuersouveränität. Das mit der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung verfolgte Standortförderungsziel sollte aufgrund der strengen bundesgerichtlichen Rechtsprechung idealerweise im Gesetz verankert und konkret umschrieben werden, indem festgehalten wird, dass ein wesentlicher Teil der aus der Gewinnsteuersatzerhöhung stammenden Einnahmen (z.B. nicht weniger als 50 %) für die mit Blick auf den Standort als förderungswürdig betrachtete-

⁷³ Siehe hierzu Kap. III.1 oben

⁷⁴ Siehe hierzu MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, § 4 Rz. 3.

ten Massnahmen eingesetzt werden wird. Bei der Förderung des kantonalen Standorts handelt es sich um ein öffentliches Interesse, mit welchem ein punktueller Eingriff in die rechtsgleiche Besteuerung und damit auch eine selektive Steuersatzerhöhung für die von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Geschäftseinheiten grundsätzlich gerechtfertigt werden kann. Dies gilt unabhängig davon, ob die Gewinnsteuersatzerhöhung mittels eines zusätzlichen selektiven Gewinnsteuertarifs oder einer flexiblen Gewinnsteuertarifkorrektur⁷⁵ ausgestaltet wird. Das in erster Linie für die Rechtfertigung des Eingriffs in Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 127 Abs. 2 BV angerufene Interesse der Standortförderung weist zudem eine Sachnähe zur GloBE-Mindestbesteuerung auf, welche zu einer Reduktion der Standortattraktivität führen wird. Die Verwendung der durch eine selektive Höherbelastung erzielten Einnahmen für international anerkannte Standortförderungsmassnahmen hängt nämlich eng mit der sich auf die Standortattraktivität negativ auswirkenden GloBE-Mindestbesteuerung zusammen.⁷⁶ Zu prüfen ist im Folgenden, ob sich selektive Gewinnsteuersatzerhöhungen auch als verhältnismässig erweisen.

3.3. Verhältnismässigkeit

3.3.1. Problemstellung

Die grössten Herausforderungen, welche sich im Zusammenhang mit selektiven kantonalen Gewinnsteuersatzmassnahmen ergeben, stellen das *jurisdictional blending* und die von der harmonisierten Gewinnbesteuerungsbemessungsgrundlage abweichende GloBE-Bemessungsgrundlage dar. Schliesslich erweist sich auch das Umsatzkriterium von EUR 750 Mio. auf dem globalen Umsatz als Differenzierungskriterium als problematisch. Eine Anknüpfung der Unternehmensbesteuerung an den Umsatz könnte sich a priori als sachfremd erweisen, weil der Umsatz als solcher und der konsolidierte globale Umsatz einer Unternehmensgruppe im Speziellen kein sachgerechtes Kriterium darstellt, welches die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Gesellschaft zum Ausdruck bringt.

Was die konkrete Ausgestaltung eines selektiven Gewinnsteuersatztarifs anbelangt, ist stets auch die Steuerharmonisierungskonformität gemäss Art. 129 BV und die Kompatibilität mit den GloBE-Mustervorschriften im Blick zu behalten. In Bezug auf die Vereinbarkeit mit den GloBE-Mustervorschriften ist vor allem massgebend, dass der durch eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung zu entrichtende Steuerbetrag auch als erfasste Steuer im Sinne von Art. 4.1. der GloBE-Mustervorschriften anerkannt wird. Eine Massnahme, welche potentiell gegen Art. 129 BV oder die GloBE-Mustervorschriften verstösst, löst Rechtsunsicherheit aus, weswegen sie nach dem strengen bundesgerichtlichen Prü-

⁷⁵ Siehe hierzu Kap. I oben.

⁷⁶ Zur erforderlichen Sachnähe siehe auch die Ausführungen unter Kap. III.3.2. oben.

fungsschema nicht als geeignet betrachtet werden könnte. Im Verhältnis zur EU ist zudem das in Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 FHA enthaltene Beihilfverbot zu beachten.

Vor dem Hintergrund dieser unterschiedlichen rechtlichen Aspekte ist im Folgenden zu prüfen, welche tarifliche Massnahmen geeignet sein könnten, um die Gewinnbesteuerung möglichst zielgerichtet für die der GloBE-Mindestbesteuerung unterworfenen Unternehmen zu erhöhen. Zu unterscheiden ist dabei zwischen selektiven Gewinnsteuersatzerhöhungen und flexiblen Gewinnsteuersatzkorrekturen.⁷⁷

3.3.2. Anknüpfung an Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften

Gemäss den GloBE-Mustervorschriften unterliegen bloss multinationale Unternehmensgruppen, welche in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem sog. untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorausgegangen sind, einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens EUR 750 Mio. ausgewiesen haben, der GloBE-Mindestbesteuerung.⁷⁸

In der Steuerrechtswissenschaft ist heute weitherum anerkannt, dass die Anknüpfung der Gewinnsteuer an den Umsatz mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht in Einklang gebracht werden kann.⁷⁹ Es stellt sich daher die Frage, ob eine allfällige Anknüpfung einer Gewinnsteuertarifstufe an den Umsatz nicht per se als ungeeignet erscheint, um einen Steuertarif progressiv abzustufen.

Diesbezüglich ist nun zu beachten, dass die Verfassungswidrigkeit einer Anknüpfung an den Umsatz ihren Grund darin hat, dass eine Besteuerung auf dem Umsatz gerade auch Unternehmen trifft, welche Verluste erleiden, sanierungsreif sind oder aus einer Sanierung hervorgegangen sind.⁸⁰ Sie führt damit zu einem eklatanten Verstoss gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ein solcher Verstoss tritt jedoch nicht ein, wenn die Umsatzgrenze «nur» für die Umschreibung des Anwendungsbereichs einer Progressionsstufe verwendet wird. Denn der steuerbare Gewinn stellt weiterhin die Bemessungsgrundlage dar. Verlustträchtige oder sanierungsbedürftige Unternehmen werden damit nicht einer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kollidierenden Besteuerung unterworfen.

Die Anwendung einer Progressionsstufe aufgrund der aus den GloBE-Musterregelungen entnommenen Umsatzschwelle führt freilich dazu, dass Unternehmen mit denselben steuerbaren Reingewinnen in einem Kanton unterschiedlich hoch besteuert werden. Sie greift damit gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in den Grundsatz der rechts-

⁷⁷ Siehe hierzu Kap. I oben.

⁷⁸ Siehe hierzu Kap. II.2. oben.

⁷⁹ ZUPPINGER et al., Steuerharmonisierung (Fn. 26), S. 226.

⁸⁰ Ibid.

gleichen Besteuerung gemäss Art. 8 Abs. 1 BV und in das Leistungsfähigkeitsprinzip gemäss Art. 127 Abs. 2 BV ein.

Eine solche Höherbesteuerung lässt sich aus der Sicht der höher besteuerten Gesellschaften mit Blick auf das Verhältnismässigkeitsprinzip (Geeignetheit) rechtfertigen, wenn diese ohnehin von einer in- oder ausländischen Ergänzungssteuer betroffen sind, im Kanton keine über das Ziel der globalen Mindestbesteuerung hinausschiessende Überbesteuerung erfolgt und die Höherbesteuerung geeignet ist, neben den fiskalischen Interessen auch die damit verfolgten öffentlichen Interessen (Standortattraktivität sowie ergänzend die Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit und die Stärkung der Steuersouveränität) zu erreichen.

In Bezug auf die Geeignetheit einer selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung kann aus einer rechtlichen Perspektive zunächst einmal festgehalten werden, dass eine solche nicht als harmonisierungswidrig und damit als einen Verstoss gegen Art. 129 BV betrachtet werden kann. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit eine selektive Erhöhung des Gewinnsteuersatzes als Massnahme betrachtet werden könnte, die als Eingriff in die harmonisierte Bemessungsgrundlage unter dem Deckmantel einer Tarifmassnahme erscheint.

Was die internationale Kompatibilität der Massnahme anbelangt, ist vorerst hervorzuheben, dass der aus der selektiven Steuersatzerhöhung resultierende Steuerbetrag als erfasste Steuer qualifiziert werden kann, da dieser obligatorisch zu entrichten ist und auf dem Gewinn erhoben wird, weswegen die Voraussetzungen gemäss Art. 4.2. GloBE-Mustervorschriften erfüllt sind.⁸¹ Beihilferechtliche Fragestellungen sind überdies nicht zu erkennen. Das für die Gewinnsteuersatzerhöhung verwendete Selektivitätskriterium des Umsatzes entspricht demjenigen, mit welchem das IF selber den Anwendungsbebereich der GloBE-Mustervorschriften einschränkt. Diese Einschränkung geschieht, um grenzüberschreitend tätige KMUs administrativ zu entlasten und Subventionen, die diesen gewährt werden, nicht zu torpedieren.⁸²

Das für einen selektiven Gewinnsteuersatz verwendete und mit den GloBE-Mustervorschriften verwendete Umsatzkriterium erweist sich somit mit Blick auf das Gebot der Harmonisierungskonformität und das Gebot der internationalen Kompatibilität nicht als a priori ungeeignete Massnahme.

In Bezug auf die Geeignetheit der selektiven Gewinnsteuersatzmassnahmen für die Erreichung der damit verfolgten öffentlichen Interessen (Standortattraktivität, Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit und Steuersouveränität) kann zudem festgestellt

⁸¹ Siehe hierzu Kap. II.2. oben.

⁸² Ibid.

werden, dass eine solche Gewinnsteuersatzmassnahme es einem Kanton ermöglicht, selber zusätzliche Einnahmen zu generieren, welche er für die Förderung des Kantons als Wirtschaftsstandort einsetzen kann. Diesbezüglich hat ein Kanton freilich zu beachten, dass sich mit der Erhöhung der kantonalen Gewinnsteuer die Gewichtung der Gewinne im Ressourcenpotential tendenziell in einem grösseren Umfang als bei der Erhebung der inländischen Ergänzungssteuer erhöhen dürfte. Der Grund hierfür liegt darin, dass bei letzterer «nur» der Kantonsanteil am Rohertrag der Ergänzungssteuer im Rahmen des Finanz- und Lastenausgleichs als zusätzliche Steuereinnahme berücksichtigt wird (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 7 BV).⁸³ Ein Kanton dürfte mit eigenen steuerlichen Massnahmen somit netto nur dann mehr Steuereinnahmen generieren, wenn diese nach Abzug der zusätzlichen Einzahlungen in den nationalen Finanz- und Lastenausgleich die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer, welche der Kanton ohne kantonale Massnahme nach Berücksichtigung der darauf entfallenden Finanz- und Lastenausgleichszahlungen erhalten würde, übersteigen. Ein Kanton hat somit anhand von Prognoserechnungen zu ermitteln, ob er mit einem selektiven Gewinnsteuersatz nach Abzug der zusätzlichen Einzahlungen in den Finanz- und Lastenausgleich tatsächlich nicht unbedeutende Mehreinnahmen erzielen kann.⁸⁴

Führt eine kantonale selektive Gewinnsteuersatzerhöhung auch unter Berücksichtigung des komplexen nationalen Finanz- und Lastenausgleichsmechanismus zu mehr Einnahmen, scheint sie eine geeignete Massnahme zur Förderung der kantonalen Standortattraktivität zu sein, wenn das Steuergesetz gleichzeitig festhält, dass die durch die Höherbesteuerung erwirtschafteten Einnahmen in einem wesentlichen Umfang für gesetzlich konkret umschriebene und international akzeptierte Standortförderungsmassnahmen eingesetzt werden. Die Einschränkung der Anwendbarkeit einer Progressionsstufe auf steuerpflichtige Geschäftseinheiten, die der Mindestbesteuerung unterworfen werden, ist zudem geeignet, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen nicht zu verschlechtern, welche von Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften und damit von der Mindestbesteuerung nicht erfasst werden.

Eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung eignet sich überdies dafür, die Rechts- und Planungssicherheit des Kantons und der im Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften zu erhöhen. Sie ermöglicht es einem Kanton, die zusätzlichen Einnahmen, welche für die Standortförderung eingesetzt werden, für sich langfristig zu sichern und damit seine fi-

⁸³ Siehe hierzu Botschaft (Fn. 14), S. 45 ff.

⁸⁴ Siehe hierzu aber PETER SCHWARZ/DAVID STAUBLI, Wie die Mindestbesteuerung die Ausgangslage in der Schweizer Unternehmenssteuerpolitik verändert, ASA 92 (2023/24), 573 ff., S. 580, wo ausgeführt wird, dass ein Kanton wegen der Abzugsfähigkeit der Steuern selbst bei einem Kantonsanteil von 100% an der Ergänzungssteuer fiskalisch besser fährt, wenn er die 15% mittels regulärer Gewinnsteuer sicherstellt.

nanziellen Spielräume zu erweitern. Ein Kanton wird damit nämlich nicht der Unsicherheit ausgesetzt, welche eine künftige Bundesgesetzgebung in Bezug auf die Verteilung der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer bringt. Die Massnahme bannt auch das Risiko, dass ein Teil der zusätzlichen Steuereinnahmen, welche wegen der vom Bund eingeführten inländischen Ergänzungssteuer ohnehin erhoben werden, wegen des in der Mindeststeuerverordnung vorgesehenen Verteilungsmechanismus Hochsteuerkantonen zufließt⁸⁵ und damit die eigenen finanziellen Spielräume für die Finanzierung von Standortmassnahmen schmälert. Indem ein Kanton die zusätzlichen Steuereinnahmen für sich sichert, erhöht er auch das Vertrauen der in seinem Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften multinationaler Konzerne. Denn sichert sich ein Kanton die Zusatzeinnahmen und verpflichtet er sich, diese in einem wesentlichen Umfang für Standortmassnahmen einzusetzen, steigt das Vertrauen in den Standort, welches einen Faktor bei Standortentscheiden darstellt. Die Massnahme ist schliesslich geeignet, die Steuersouveränität zu wahren. Sie verhindert nämlich, dass andere Kantone über die auf einen Tiefsteuerkanton entfallende Ergänzungssteuer entscheiden.⁸⁶ In Bezug auf multinationale Unternehmen, welche in der Schweiz erst im Jahr 2025 oder später ergänzungssteuerpflichtig werden, vermag eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung auch die administrativen Bürden zu reduzieren, weil eine höhere kantonale Besteuerung es den steuerpflichtigen Unternehmen erlauben würde, die CbCR Safe Harbour Regelungen zu nutzen, was bei Anwendung der schweizerischen Ergänzungssteuer nicht möglich wäre.

Zu beachten ist nun freilich, dass die Anwendung der harmonisierten Bemessungsgrundlage sowie das *jurisdictional blending*, das bei einer kantonalen tariflichen Massnahme nicht berücksichtigt wird, es verunmöglichen, den exakten Betrag der Steuer, der durch die schweizerische Ergänzungssteuer erhoben würde, durch eine kantonale tarifliche Massnahme abzuschöpfen, wenn nicht das Modell einer flexiblen Gewinnsteuersatzkorrektur gewählt wird.⁸⁷ Es stellt sich daher die Frage, ob dies zur Ungeeignetheit einer selektiven kantonalen Gewinn tarifmassnahme führt. Mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung⁸⁸ ist dies dann nicht der Fall, wenn die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung es ermöglicht, die meisten von der Mindestbesteuerung betroffenen Steuerpflichtigen auf das Mindestbesteuerungsniveau gemäss GloBE zu heben und eine allfällige Höherbesteuerung im Vergleich zu einer inländischen Ergänzungssteuer im Einzelfall nicht zu einer signifikant höheren Belastung führt.⁸⁹

⁸⁵ Siehe hierzu Kap. II.2. oben.

⁸⁶ Siehe hierzu Kap. II.2. oben.

⁸⁷ Siehe hierzu Kap. III.1. oben.

⁸⁸ Siehe hierzu Kap. III.3.1. oben.

⁸⁹ Siehe hierzu Kap. III.3.3. oben.

Die Geeignetheit einer kantonalen Gewinnsteuersatzmassnahme wäre auch zu bejahen, wenn die kantonale Gewinnsteuersatzerhöhung so ausgestaltet ist, dass die Differenz zwischen der schweizweiten effektiven Steuerbelastung (ohne Berücksichtigung der kantonalen Steuersatzerhöhung) und dem Besteuerungsniveau gemäss GloBE nicht vollständig ausgeschöpft wird, sodass im Vergleich zu einer inländischen Ergänzungssteuer keine Überbesteuerungen eintreten würden bzw. unter Umständen trotz der kantonalen Massnahme eine vergleichsweise geringfügige inländische Ergänzungssteuer abgeführt werden müsste. Zwar würde ein solches Vorgehen den steuerpflichtigen Gesellschaften die administrativen Vorteile der GloBE-Safe-Harbour-Regelungen nicht zum Vorteil gereichen. Die Massnahme könnte aber dennoch zur Erreichung des Standortziels geeignet sein, wenn der Gesetzgeber sicherstellt, dass die zusätzlichen Einnahmen aus der Steuererhöhung für spezifisch umschriebene und international akzeptierte Standortförderungsmassnahmen eingesetzt werden.⁹⁰

Setzt sich der kantonale Gesetzgeber jedoch zum Ziel, die Differenz zwischen der schweizweiten effektiven Steuerbelastung (ohne Berücksichtigung der kantonalen Steuersatzerhöhung) und dem Besteuerungsniveau gemäss GloBE-Mustervorschriften möglichst vollständig abzuschöpfen, könnten jedoch in bestimmten Situationen Steuerbelastungen eintreten, welche über diejenige einer inländischen Ergänzungssteuer hinausgehen. Denkbar sind Situationen, in welchen in einem Kanton steuerpflichtige Gesellschaften ansässig sind, die gemäss Art. 3.3. der GloBE-Mustervorschriften von freigestellten Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr oder sogenannten substanzbasierten Erträgen gemäss Art. 5.2. der GloBE-Mustervorschriften profitieren. Ebenso trifft dies zu, wenn eine oder mehrere im Kanton steuerpflichtige Gesellschaften zu einer multinationalen Unternehmensgruppe gehören, die über Geschäftseinheiten in Hochsteuerkantonen verfügen. Es stellt sich daher die Frage, ob es gesetzgeberische Möglichkeiten gibt, allfällige Überbesteuerungen, welche sich durch die Unschärfen einer selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung auf der harmonisierten kantonalen Gewinnsteuerbemessungsgrundlage im Vergleich zu einer inländischen Ergänzungssteuer ergeben, zu vermeiden. Darauf ist im Folgenden vertiefter einzugehen.

3.3.3. Schranken des jurisdictional blendings und der GloBE-Bemessungsgrundlage bei der Implementierung von selektiven kantonalen Gewinnsteuertarifmassnahmen

Selbst wenn der Anwendungsbereich einer kantonalen progressiven Gewinnsteuertarifstufe auf in einem Kanton gelegene Geschäftseinheiten beschränkt wird, welche zu multinationalen Unternehmensgruppen gemäss Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften gehören und dabei insbesondere vom Erreichen der GloBE-Umsatzschwelle

⁹⁰ Siehe hierzu Kap. III.3.2. oben.

abhängig gemacht wird, stellt eine kantonale Massnahme anders als eine GloBE-Ergänzungssteuer grundsätzlich keine zielgenaue Massnahme dar.⁹¹ Wie ausgeführt worden ist, liegt der Grund hierfür darin, dass die GloBE-Bemessungsgrundlage von der harmonisierten kantonalen Gewinnbesteuerungsbemessungsgrundlage abweicht. Zudem wird die effektive Steuerbelastung länderbezogen und nicht etwa steuersubjektbezogen ermittelt.⁹² Ein Kanton kann sich daher bloss an die Mindestbesteuerung annähern, was im Regelfall im Vergleich zur GloBE-Ergänzungssteuer zu Steuerbelastungen führen dürfte, welche zu tief oder zu hoch ausfallen. Diese Unschärfe macht eine kantonale selektive Gewinnsteuersatzmassnahme aber noch nicht per se ungeeignet, um die damit verfolgten öffentlichen Interessen (Standortattraktivität sowie ergänzend die Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit und die Stärkung der Steuersouveränität) zu erreichen.

Die Kantone können sich bei der Bestimmung des kantonalen Gewinnsteuersatzes trotz unterschiedlicher Bemessungsgrundlage und *jurisdictional blending* an die GloBE-Mindeststeuer annähern, indem sie die in ihrem Kanton ansässigen multinationalen Konzerne, welche unter die GloBE-Mindestbesteuerung fallen, analysieren und Modellrechnungen durchführen. Eine Annäherung ist in der Tendenz einfacher, wenn in einem Kanton nur wenige Steuerpflichtige von der GloBE-Mindeststeuer betroffen sind und der Kreis der von der GloBE-Mindeststeuer betroffenen Steuerpflichtigen relativ homogen ist. Die Homogenität der in einem Kanton betroffenen multinationalen Unternehmensgruppen hängt unter anderem davon ab, inwieweit diese freigestellten Einkünfte aus internationalem Seeverkehr vereinnahmen, substanzbasierte Ertragsfreistellungen geltend machen können oder steuerbare Einkünfte in Hochsteuerkantonen erzielen.

Weist ein Kanton über eine grosse Bandbreite von Unternehmen auf, welche von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffen sind und haben manche von ihnen gar eine Präsenz in einem oder in mehreren Hochsteuerkantonen, führt eine Steuersatzerhöhung bei bestimmten Steuerpflichtigen unter Umständen zu wesentlichen Überbesteuerungen, womit die kantonale selektive Gewinnsteuersatzerhöhung über die anvisierten Ziele hinauschießt und daher nicht mehr als geeignet erscheint. Zu denken ist an multinationale Unternehmensgruppen, welche das GloBE-Mindestbesteuerungsniveau aufgrund ihrer Steuerpflichten in anderen Kantonen auch ohne die Steuersatzerhöhung erreichen bzw. für welche eine weniger weitgehende Steuersatzerhöhung für die Erreichung der GloBE-Mindestbesteuerung ausreichen würde. In einer solchen Situation würde die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung den Standort des Kantons für die «überbesteuerten Geschäftseinheiten» gegenüber einer inländischen Ergänzungssteuer ver-

⁹¹ Siehe hierzu Kap. I oben.

⁹² Siehe hierzu Kap. II.1. oben.

schlechtern, weswegen die Ungleichbehandlung gegenüber den Unternehmen, welche bloss mit dem Grundtarif besteuert werden, nicht mehr gerechtfertigt werden könnte. Die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung erwiese sich als ungeeignet und unverhältnismässig, um die anvisierten öffentlichen Interessen (Standortattraktivität, Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit und Steuersouveränität) zu verfolgen.

Aber auch Unternehmensgruppen, welche aufgrund der Freistellung von Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr gemäss Art. 3.3. der GloBE-Mustervorschriften oder aufgrund des Substance-Carve-Outs gemäss Art. 5.3. der GloBE-Mustervorschriften unter Umständen gar nicht einer GloBE-Ergänzungssteuer unterlägen, könnten unnötigerweise von einer kantonalen Steuersatzerhöhung betroffen sein. Erfasst die kantonale Steuersatzerhöhung auch diese Kategorien von multinationalen Unternehmen, steht die Geeignetheit der Massnahme ebenfalls auf dem Prüfstand.

Weist ein Kanton über eine hohe Bandbreite von Steuerpflichtigen auf und würde eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung in Einzelfällen im Vergleich mit einer inländischen Ergänzungssteuer zu einer signifikant höheren Steuerbelastung führen, ist auf eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung entweder zu verzichten oder anhand spezifischer gesetzgeberischer Massnahmen sicherzustellen, dass eine über das Ziel hinausschiessende Mehrbelastung vermieden werden kann.

Die folgenden Ausführungen stellen erste Überlegungen zur Frage dar, ob ein Kanton die Anwendbarkeit eines kantonalen Sondertarifs auf Geschäftseinheiten, welche die Voraussetzungen gemäss Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften erfüllen, einschränken kann. Wie das Beispiel Neuenburg zeigt,⁹³ gibt es in einem Kanton unter Umständen gemeindespezifische Eigenheiten, welche der kantonale Gesetzgeber verwenden kann, um einen progressiven Gewinnsteuertarif möglichst zielgenau auszugestalten. Es würde den Rahmen dieses Beitrages indes sprengen, auf solche kantons- bzw. gemeindespezifischen Eigenheiten einzugehen, weswegen sie im Folgenden nicht weiter thematisiert werden. Die folgenden Ausführungen beschränken sich daher auf die Frage, ob die Kantone allfällige Überbesteuerungen, welche eine spezifisch an Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften anknüpfende Tarifstufe verursacht, mittels bestimmter Massnahmen auf ein verfassungskonformes Mass reduzieren oder gar beseitigen können. Denkbar wäre beispielsweise, dass der kantonale Gesetzgeber einen gesetzlich definierter Routinegewinn (= Lösungsvariante 1) und/oder die gemäss GloBE-Mustervorschriften freigestellten Erträgen aus dem internationalen Schiffverkehr (= Lösungsvariante 2) von einer Höherbesteuerung ausnimmt. Eine radikalere Lösung bestünde darin, Unternehmenseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen mit einem effektiven GloBE-Mindeststeuersatz in der Schweiz von mehr als 15 % bzw. von mehr als

⁹³ Siehe hierzu Kap. II.4.2. oben.

16 % (für das Steuerjahr 2025) und 17 % (ab Steuerjahr 2026) bei Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbour vom selektiven Gewinnsteuersatz auszunehmen.

3.3.4. Gestaltungsvarianten für selektive Gewinnsteuersatzerhöhungen

a. Lösungsvariante 1: Ausnahme für steuerpflichtige Geschäftseinheiten mit Routinegewinnen

Um multinationale Unternehmensgruppen, welche vom Substance-Carve-Out profitieren, von einer Steuersatzerhöhung auszunehmen, könnten Kantone die Anwendbarkeit einer höheren Progressionsstufe vom Erreichen einer Gesamtkapitalrendite – definiert als Bruttorendite eines Unternehmens, welche sich aus dem Gewinn vor Zinsen dividiert durch das gesamte eingesetzte, betriebsnotwendige Kapital (Fremdkapital und Eigenkapital gemäss betriebswirtschaftlichen Grundsätzen) berechnet – abhängig machen. Mit einer solchen Massnahme könnte man, ähnlich wie mit dem Substance-Carve-Out gemäss GloBE-Mustervorschriften (Art. 5.3 der GloBE-Mustervorschriften), sicherstellen, dass «nur» Übergewinne auf ein höheres Besteuerungsniveau hochgeschleust werden.

Ein solches Vorgehen wäre dann sinnvoll, wenn in einem Kanton damit sichergestellt werden könnte, dass die von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen möglichst nahe an das GloBE-Mindestbesteuerungsniveau herangeführt werden. Vor dem Hintergrund der GloBE-Musterregelungen liesse sich die Ausklammerung eines pauschal ermittelten Routinegewinns von den progressiven Gewinnsteuertarifstufen rechtfertigen, da gemäss den in den GloBE-Musterregelungen enthaltenen Wertungen die Mindestbesteuerung Übergewinne erfassen soll. Der Grund hierfür ist, dass diese häufig auf mobile Vermögenswerte (in der Regel Immaterialgüter) zurückzuführen sind und damit ein erhöhtes Risiko für aggressive Steuerplanung darstellen.

In Bezug auf die Geeignetheit ist aus einer rechtlichen Perspektive zunächst einmal die Harmonisierungskonformität gemäss Art. 129 BV zu prüfen. Gemäss Rechtsprechung ist unklar, ob im Kriterium der Gesamtkapitalrendite, welche zum Zweck hat, einen gesetzlich definierten Routinegewinn von einer Höherbesteuerung freizustellen, ein indirekter harmonisierungswidriger Abzug erblickt werden könnte.⁹⁴ So könnte argumentiert werden, dass die Berücksichtigung einer bestimmten Gesamtkapitalrendite, ab welcher der spezielle kantonale Gewinnsteuertarif greift, im Ergebnis einen Abzug auf dem dem höheren Steuersatz unterliegenden Gewinn darstellt, welcher im Steuerharmonisierungsgesetz nicht vorgesehen ist. Das Bundesgericht hat sich bis heute – soweit ersichtlich – nicht dazu geäußert, ob es die Freiheit der Kantone bei der Ausgestaltung der Steuer-

⁹⁴ Siehe hierzu die Ausführungen von MADELEINE SIMONEK, in: BERNHARD WALDMANN/EVA MARIA BELSER/ASTRID EPINEY, Basler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Basel 2015, Rz. 32 zu Art. 129, betreffend Nidwaldner Patentbox.

tarife eher formell oder materiell versteht. Bei einem materiellen Verständnis müsste es tarifliche Massnahmen, welche letztlich zu einer im Steuerharmonisierungsgesetz nicht vorgesehenen differenzierten Besteuerung von Erträgen führt, als harmonisierungswidrig bezeichnen.

Der Einbezug einer Gesamtkapitalrendite löst somit harmonisierungsrechtliche Zweifel aus, die wiederum zu Rechtsunsicherheit führen könnten. Mit Blick darauf erscheint er keine geeignete Massnahme darzustellen, um eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung verfassungskonform auszugestalten.

Ein Ausweg aus der Harmonisierungswidrigkeit der Befreiung eines Routinegewinns vom Gewinn, welcher dem Sondersteuertarif unterworfen wird, könnte indes darin bestehen, steuerpflichtige Gesellschaften von multinationalen Unternehmensgruppen, welche eine bestimmte Gesamteigenkapitalrendite oder einen bestimmten Routinegewinn nicht erreichen, vom Anwendungsbereich des Sondertarifs komplett auszunehmen. Der mit dem selektiven Steuersatz besteuerte Gewinn würde nicht um einen anhand einer gesetzlich bestimmten Gesamtkapitalrendite ermittelten Routinegewinn gekürzt. Bei einem solchen Vorgehen liesse es sich daher schwerlich argumentieren, es läge ein Eingriff in die harmonisierte Gewinnsteuerbemessungsgrundlage vor.

In Bezug auf die internationale Kompatibilität der Massnahme ändert der Umstand, dass multinationale Unternehmen, welche in der Schweiz einen gesetzlich bestimmten Routinegewinn nicht überschreiten, vom selektiven Gewinnsteuersatztarif ausgenommen werden, nichts daran, dass der daraus resultierende Steuerbetrag als erfasste Steuer qualifiziert werden kann. Denn dieser ist weiterhin obligatorisch auf dem steuerbaren Gewinn zu entrichten, sofern keine Ausnahme greift, weswegen die Voraussetzungen gemäss Art. 4.2. GloBE-Mustervorschriften erfüllt sind.⁹⁵ Beihilferechtliche Fragestellungen sind nicht zu erkennen. Die GloBE-Mustervorschriften selber nehmen Routinegewinne von der Mindestbesteuerung aus (Art. 5.3. der GloBE-Mustervorschriften). Unternehmen, deren Gewinne vom Substanzabzug absorbiert werden, werden nicht mittels Ergänzungssteuer auf das Mindestbesteuerungsniveau von 15 % hochgeschleust. Es liegt kein staatlicher Vorteil im Sinne von Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 FHA vor: Die Höherbesteuerung von Unternehmen, deren Gewinne von der substanzbasierten Ertragsfreistellung gemäss Art. 5.3. der GloBE-Mustervorschriften absorbiert werden, würde im Vergleich zur inländischen Ergänzungssteuer zu einer verfassungsrechtlichen Überbesteuerung führen. Die Ausnahme von der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung stellt damit sicher, dass eine verfassungswidrige Besteuerung unterbleibt. Im Verzicht einer verfassungswidrigen Besteuerung kann nun aber nicht ein staatlicher Vorteil erblickt werden, der Anlass zu beihilferechtlichen Bedenken gemäss Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 FHA geben könnte.

⁹⁵ Siehe hierzu Kap. II.1. oben.

Die besprochene Massnahme stellt aber kein Allerheilmittel dar, um sämtliche verfassungsrechtlichen Probleme mit der Einführung eines selektiven Gewinnsteuersatzes zu lösen. Denn Überbesteuerungen können sich in einem Kanton auch bei einer Ausnahme für Routinegewinne vom selektiven Gewinnsteuersatz ergeben. Dies ist der Fall, wenn in einem Kanton Geschäftseinheiten von unter die GloBE-Mindestbesteuerung fallenden multinationalen Unternehmensgruppen steuerpflichtig sind, welche gemäss Art. 3.3 GloBE-Mustervorschriften freigestellte Erträge aus dem internationalen Seeverkehr erzielen. Eine Überbesteuerung könnte auch eintreten, wenn die von der Mindestbesteuerung erfasste multinationale Unternehmensgruppe in Hochsteuerkantonen gelegene Geschäftseinheiten aufweist. Auf diese beiden Konstellationen ist im Folgenden näher einzugehen.

b. Lösungsvariante 2: Ausnahme für steuerpflichtige Gesellschaften mit nach GloBE-Mustervorschriften freigestellten Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr

Im Zusammenhang mit der im Vergleich zu einer inländischen Ergänzungssteuer resultierenden Schlechterstellung einzelner Steuerpflichtiger bei Anwendung eines selektiven Gewinnsteuersatzes ist – wie bereits erwähnt worden ist⁹⁶ – zu beachten, dass die Erträge und die anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr gemäss Ziff. 3.3.1. der GloBE-Mustervorschriften von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden. Eine spezifisch an Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften anknüpfende tarifliche Massnahme führt nun dazu, dass bei Anwendung der harmonisierten kantonalen Gewinnvorschriften auch die gemäss GloBE-Mustervorschriften freigestellten Erträge aus internationalem Seeverkehr höher besteuert werden. Kann die Höherbesteuerung nicht mehr bloss als unbedeutsam bezeichnet werden, schießt die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung über das Ziel hinaus, weswegen sie nicht mehr als verhältnismässig und verfassungskonform betrachtet werden dürfte. Ein Kanton, in welchem sich steuerpflichtige Gesellschaften mit gemäss Art. 3.3. der GloBE-Mustervorschriften befreiten Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr befinden, könnte versuchen, eine über die mit der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung verfolgten Ziele hinausschiessende Höherbesteuerung zu verhindern, indem die Erträge aus dem internationalen Seeverkehr von den Gewinnen ausgenommen werden, die dem höheren Tarif unterliegen. Die Problematik dieser Lösung besteht jedoch darin, dass damit ein Abzug gewährt würde, welcher nach geltendem Recht im StHG nicht vorgesehen ist, weswegen die Lösung als harmonisierungs- und verfassungswidrig betrachtet werden könnte und damit deren Geeignetheit in Frage gestellt ist.

⁹⁶ Siehe hierzu Kap. III.3.3.2.b. oben.

Ein geeigneter Ausweg könnte in Anlehnung zu den im Zusammenhang mit der Freistellung eines Routinegewinns angestellten Überlegung darin bestehen, steuerpflichtige Gesellschaften multinationaler Unternehmensgruppen mit Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr vom Anwendungsbereich eines Sondertarifs auszunehmen, um das Risiko einer Überbesteuerung und einer damit einhergehenden Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips durch einen zu weit anwendbaren selektiven Sondertarif zu vermeiden. Eine solche Lösung würde keine harmonisierungsrechtlichen Fragen aufwerfen, weil sie nicht in die harmonisierte kantonale Gewinnbemessung eingreift.

In Bezug auf die internationale Kompatibilität kann auf die Ausführungen im Zusammenhang mit der Ausnahme eines Routinegewinns verwiesen werden. Die Anerkennung des durch einen selektiven Steuersatz abgeschöpften Steuerbetrags als erfasste Steuer wäre zu bejahen, da die Anwendung des selektiven Steuersatzes obligatorisch ist und sich auf die Besteuerung von Gewinnen bezieht. Sollte die Ausnahme von der selektiven Steuersatzerhöhung für Unternehmen mit gemäss GloBE freigestellten Erträgen aus internationalem Seeverkehr zu einer im Vergleich mit dem GloBE-Mindestbesteuerungsniveau zu tiefen Besteuerung führen, würde die inländische Ergänzungssteuer greifen. Vor diesem Hintergrund sind keine bzw. bloss geringfügige beihilferechtliche Risiken zu erblicken. Denn mit der Ausnahme für Unternehmen mit Einkünften aus internationalem Seeverkehr wird bloss sichergestellt, dass keine verfassungswidrige selektive Höherbesteuerung erfolgt, welche über die mit der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung verfolgten Ziele hinausschiesst. Ein Kanton verzichtet somit nicht auf Einnahmen, welche ohne Ausnahme hätten erzielt werden können. Im Falle einer Unterbesteuerung würde im Übrigen die inländische Ergänzungssteuer greifen. Das von der Ausnahme betroffene Unternehmen erzielt also insgesamt keinen Steuervorteil.

Überbesteuierungen, welche resultieren, weil eine multinationale Unternehmensgruppe ausserhalb des Tiefsteuernkantons Geschäftseinheiten in Hochsteuernkantonen unterhält, werden durch die Lösungsvariante 2 indes nicht verhindert. Zu prüfen ist daher im Folgenden, ob diese Unzulänglichkeit mit der radikalere Lösungsvariante 3, mit welcher multinationale Unternehmensgruppen mit einem GloBE-Steuersatz von mehr als 15 % bzw. von mehr als 16 % (für das Steuerjahr 2025) und 17 % (ab Steuerjahr 2026) bei Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbour von der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung ausgenommen werden, behoben werden könnte.

c. Lösungsvariante 3: Ausnahme für Unternehmen multinationaler Unternehmensgruppen mit einem effektiven GloBE-Mindeststeuersatz in der Schweiz von mehr als 15 % bzw. von mehr als 16 % (für das Steuerjahr 2025) und 17 % (ab Steuerjahr 2026) bei Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbour

Wie bereits ausgeführt worden ist,⁹⁷ kann eine kantonale Gewinnsteuersatzerhöhung unter Umständen zu einer im Vergleich zum GloBE-Mindestbesteuerungsniveau überhöhten Besteuerung führen. Wenn eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung eine solche Wirkung entfaltet, steht sie nicht mehr in einem vernünftigen Verhältnis zu den mit der Massnahme verfolgten Zielsetzungen (Standortattraktivität sowie ergänzend Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit und die Stärkung der Steuersouveränität). Sie erweist sich als unverhältnismässig und damit verfassungswidrig.

Es könnte nun versucht werden, verfassungswidrige Überbesteuerungen zu vermeiden, indem die kantonale Höherbesteuerung auf das GloBE-Mindestbesteuerungsniveau von 15 %, basierend auf der GloBE-Bemessungsgrundlage, gedeckelt wird. Zu diesem Zweck hätten die in einem Tiefsteuernkanton steuerpflichtigen Geschäftseinheiten eine Schattenrechnung gemäss GloBE-Musterregelungen zu erstellen. Dabei wäre die effektive Steuerbelastung gemäss GloBE-Musterregelungen sowohl unter Berücksichtigung der kantonalen Gewinnsteuersatzerhöhung (Vergleichsrechnung 1) wie auch unter Berücksichtigung des kantonalen Gewinnsteuerbasistarifs (Vergleichsrechnung 2) zu berechnen. Die daraus resultierenden Steuerbeträge wären mit dem Steuerbetrag zu vergleichen, welcher bei Anwendung eines Mindeststeuersatzes von 15 % auf der GloBE-Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des *jurisdictional blending* resultieren würde. Eine allfällige positive Differenz zwischen dem Steuerbetrag, welcher unter Anwendung des kantonalen progressiven Steuertarifs resultiert und demjenigen, der bei Anwendung eines Mindeststeuersatzes von 15 % auf der GloBE-Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des *jurisdictional blending* resultieren würde, wäre den im Tiefsteuernkanton steuerpflichtigen Gesellschaften oder Geschäftseinheiten maximal bis zum Betrag zurückzuerstatten, welcher bei Anwendung des Gewinnsteuerbasistarifs resultiert. Mit einer solchen Vergleichsrechnung könnte sichergestellt werden,

- dass in einem Kanton steuerpflichtige Gesellschaften nicht über das Mindestbesteuerungsniveau von 15 % bzw. bei Option für den Transitional CbCR Safe Harbour nicht über dasjenige von 16 % (für das Steuerjahr 2025) bzw. 17 % (ab Steuerjahr 2026) gehievt werden, und
- dass in einem Kanton steuerpflichtige Gesellschaften, welche bereits bei Anwendung des Gewinnsteuerbasistarifs zu einer Besteuerung von mehr als 15 % bzw. bei Opti-

⁹⁷ Siehe hierzu Kap. III.3.3.1. oben.

on für den Transitional CbCR Safe Harbour nicht über dasjenige von 16 % (für das Steuerjahr 2025) bzw. 17 % (ab Steuerjahr 2026) auf der GloBE-Bemessungsgrundlage gelangen, nicht plötzlich von einer Steuerermässigung profitieren können.

Die Geeignetheit einer solchen Deckelung erweist sich jedoch mit Blick auf das Gebot der Harmonisierungskonformität als problematisch, da Unternehmen, welche von dieser Schattenrechnung Gebrauch machen, um ihre Steuerbelastung in einem Kanton zu deckeln, im Ergebnis auf der GloBE-Bemessungsgrundlage besteuert werden. Diese ist jedoch nicht mit dem Steuerharmonisierungsgesetz kompatibel, weswegen eine solche Lösung wegen einer möglichen Verletzung von Art. 129 BV nicht als geeignete Massnahme bezeichnet werden kann, um eine allfällige Überbesteuerung zu vermeiden.

Keine indirekte Besteuerung auf der Grundlage einer harmonisierungswidrigen Bemessungsgrundlage liegt demgegenüber vor, wenn ein Kanton steuerpflichtige Gesellschaften von multinationalen Unternehmensgruppen, welche ohne oder mit Anwendung des selektiven Steuertarifs den anhand der GloBE-Mustervorschriften unter Berücksichtigung des Transitional CbCR Safe Harbour ermittelten Mindeststeuerbetrag überschreiten, vom Anwendungsbereich des selektiven Steuertarifs ausnimmt. Problematisch erweisen sich freilich Konstellationen, in denen eine multinationale Unternehmensgruppe Präsenzen in zwei oder mehreren Kantonen mit differenzierten selektiven Gewinnsteuertarifen aufweist. In einer solchen Situation sollte der selektive Steuersatz nur zur Anwendung gelangen, wenn dieser unter Berücksichtigung differenzierter selektiver Gewinnsteuersätze in anderen Kantonen nicht zu einem Steuerbetrag führt, welcher den GloBE-Mindeststeuerbetrag überschreitet. Sollte in einem konkreten Fall durch diese Ausnahmen der GloBE-Mindestbesteuerungsbetrag nicht erreicht werden, würde der fehlende Steuerbetrag subsidiär durch die inländische Ergänzungssteuer nacherhoben. Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen der skizzierten Ausnahmen läge bei den steuerpflichtigen Gesellschaften.

Auch bei Anwendung dieser Ausnahmen kann die Qualifikation des aufgrund des selektiven Steuersatzes erhobenen Steuerbetrags als von den GloBE-Mustervorschriften erfasste Steuer nicht in Frage gestellt werden. In Bezug auf allfällige beihilferechtliche Bedenken ist an dieser Stelle in Erinnerung zu rufen, dass die beschriebene Ausnahme von der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung zum Ziel hat, über das Ziel hinausschiesende und deswegen als verfassungswidrig zu betrachtende selektive Höherbesteuerungen zu vermeiden.⁹⁸ Vor diesem Hintergrund kann die Ausnahme nicht als selektive Privilegierung einer Gruppe von Steuerpflichtigen betrachtet werden. Das Risiko, dass die beschriebene Ausnahme als potentiell wettbewerbsverzerrend und aus Sicht der EU

⁹⁸ Siehe hierzu Kap. III.3.3.2. oben.

gegen das in Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 FHA enthaltene Beihilfeverbot verstösst, ist deswegen als gering zu betrachten.

Kann nun in der beschriebenen Ausnahme nicht die Gewährung eines Vorteils erblickt werden, erscheint auch das Risiko, dass sie gegen das No Benefit Requirement gemäss Art. 10.1.1. OECD-Mustervorschriften verstösst, als entfernt.⁹⁹ Die Ausnahme steht weder mit der Erhebung einer IIR noch mit derjenigen einer QDMTT im Zusammenhang. Vielmehr ist sie das Ergebnis der Gewinnsteuerhöhe, wie sie sich aus der Anwendung des kantonalen Basisgewinnsteuersatzes und des selektiven Steuertarifs ergibt. Dazu kommt, dass die steuerpflichtige multinationale Unternehmensgruppe in jedem Fall mit mind. 15 %, basierend auf der GloBE-Bemessungsgrundlage, besteuert wird. Die Ausnahme führt zu keiner Torpedierung der Mindestbesteuerung, da diese mit einer allfälligen Erhebung der inländischen Ergänzungssteuer in jedem Fall sichergestellt wird.

d. Zwischenfazit

Selektiv ausgestaltete Gewinnsteuersätze durchbrechen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung den Rechtsgleichheitsgrundsatz gemäss Art. 8 BV und das Leistungsfähigkeitsprinzip gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Da sie aber «bloss» Geschäftseinheiten grosser multinationaler Unternehmensgruppen erfassen, welche in einem Kanton steuerpflichtig sind, erweist sich der Eingriff als punktuell. Ein solcher ist gemäss Rechtsprechung nur zulässig, wenn hierfür ein oder mehrere öffentliche Interessen bestehen, die Massnahme zur Verfolgung dieser Interessen geeignet und erforderlich ist und das öffentliche Interesse an der Durchsetzung der Massnahme den Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen vermag.¹⁰⁰ Dem Gesetzgeber ist es erlaubt, für die Erreichung der von ihm verfolgten öffentlichen Interessen praktikable oder schematische Lösungen zu wählen, wenn diese notwendig sind, um die verfolgten Ziele zu erreichen und

⁹⁹ In Bezug auf die Einführung einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer wird in den Modellregelungen ausgeführt, «dass diese Mindeststeuer auf eine Weise umgesetzt und gehandhabt werden muss, die mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar vorgesehenen Ergebnissen im Einklang steht, vorausgesetzt, das betreffende Steuerhoheitsgebiet gewährt keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile» (siehe hierzu auch OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), February 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris 2023, S. 98 <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (Zuletzt besucht am 8. März 2024)). Im Kommentar wird weiter konkretisiert, dass ein Land keine Sicherheiten oder andere Vorteile gewähren darf, die mit einer nationalen Mindestergänzungssteuer zusammenhängen (sog. No Benefit Requirement) (siehe hierzu BEPS Kommentar (Fn. 8), S. 212). Diese Regelung verhindert jedoch nicht die Anpassung von nationalen Steuergesetzen, solange die Steuerbelastung multinationaler Unternehmen weiterhin im Einklang mit den GloBE-Musterregelungen ist.

¹⁰⁰ MATTEOTTI/AEBI, Steuergerechtigkeit (Fn. 52), S. 114.

die Rechtsstellung der von einer Vereinfachung betroffenen Rechtsunterworfenen nicht unangemessen schwer beeinträchtigt wird.

Die grosse Herausforderung in Bezug auf die Verhältnismässigkeit selektiver Gewinnsteuersatzerhöhungen besteht darin, dass die Kantone aufgrund der harmonisierten Bemessungsgrundlage des steuerbaren Gewinns die von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen nur annäherungsweise auf das Mindestbesteuerungsniveau hochschleusen können. Diese Einschränkung lässt einen selektiven Gewinnsteuertarif nicht a priori als verfassungswidrig erscheinen, da der Gesetzgeber Typisierungen vornehmen darf. Die Problematik besteht aber darin, dass die Anwendung selektiver Gewinnsteuersätze auf den harmonisierten kantonalen steuerbaren Gewinn zu erheblichen Verwerfungen und damit im Vergleich zur inländischen Ergänzungssteuer zu signifikanten steuerlichen Mehrbelastungen führen kann. Die Gründe hierfür liegen vornehmlich in der länderbezogenen Betrachtungsweise bei der Ermittlung des Mindestbesteuerungsniveaus gemäss GloBE-Mindestbesteuerungsvorschriften, der Freistellung von Erträgen aus internationalem Seeverkehr von der GloBE-Bemessungsgrundlage und der substanzbasierten Ertragsfreistellung. Ob und – falls ja – für welche Konstellationen ein Kanton mit dem Erlass selektiver Gewinnsteuersätze verfassungswidrige Überbesteuerungen verursacht, hängt von der Homogenität der in einem Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften ab. Die oben diskutierten Lösungsvarianten 1 bis 3 stellen Vorschläge dar, wie ein Kanton allfällige Überbesteuerungen mit dem Erlass von Ausnahmen vom selektiven Gewinnsteuersatz verhindern kann. Lösungsvariante 1 (Ausnahme für steuerpflichtige Gesellschaften multinationaler Unternehmensgruppen, die einen gesetzlich definierten Routinegewinn nicht überschreiten) und Lösungsvariante 2 (Ausnahme für steuerpflichtige Gesellschaften multinationaler Unternehmensgruppen, die gemäss GloBE-Mustervorschriften freigestellte Erträge aus internationalem Seeverkehr erzielen) haben zwar das Potential, dass sie einzeln oder kombiniert allfällige Überbesteuerungen von bisher in einem Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften zu verhindern vermögen. Sie stellen aber bloss punktuelle Lösungen für bestehende Gesellschaften dar. Allfällige Überbesteuerungen von Gesellschaften multinationaler Unternehmensgruppen infolge einer oder mehrerer signifikanter steuerlicher Präsenzen in Hochsteuerrantonen werden nicht abgedeckt, was multinationale Unternehmensgruppen davon abhalten könnte, im Tiefsteuerranton eine Steuerpflicht zu begründen, womit das mit dem selektiven Steuersatz verfolgte Standortziel zumindest teilweise nicht erreicht wird. Nur Lösungsvariante 3 ist aufgrund ihres breiten Ansatzes geeignet, sowohl bei bestehenden wie auch bei künftigen Steuerpflichtigen eine Überbesteuerung zu verhindern oder diese auf ein verfassungsrechtlich akzeptables Mass zu reduzieren. Sie erhöht aber die Komplexität bei der Anwendung des selektiven Steuersatzes erheblich. Im Rahmen einer Güterabwägung ist die hohe Komplexität gegenüber dem Interesse an einer mass-

vollen Höherbesteuerung indes weniger stark zu gewichten. Lösungsvariante 3 schneidet im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung somit am besten ab.

Im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung ist Lösungsvariante 3 auch einem bloss nach der Höhe des Gewinns abgestuften allgemeinen Gewinnsteuertarif gegenüberzustellen. Stellt sich in einem Kanton heraus, dass das Standortziel auch mit einem allgemeinen progressiv ausgestalteten Gewinnsteuertarif gleichermaßen erzielt werden kann, was freilich aufgrund des *jurisdictional blending* häufig zweifelhaft sein dürfte, wäre einem solchen als mildere Massnahme gegenüber einer selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung Vorrang einzuräumen. Will der kantonale Gesetzgeber die von ihm verfolgten standortpolitischen Ziele möglichst optimal verfolgen, erweist sich Lösungsvariante 3 jedoch als erforderlich, wenn sich die anvisierten Standortziele mit einem allgemeinen progressiv ausgestalteten Gewinnsteuertarif nicht erreichen lassen. Denn die nationale Ergänzungssteuer vermag aufgrund der Verteilungsregel die standortpolitischen Ziele eines Kantons nicht gleichermaßen zu erreichen, wenn dem Kanton unter Berücksichtigung des nationalen Finanz- und Lastenausgleichs bei der Anwendung eines selektiven Gewinnsteuersatzes netto mehr Einnahmen verbleiben, als er aus der inländischen Ergänzungssteuer erhalten würde.¹⁰¹

Der Umstand, dass dem Bund Einnahmen aus der Ergänzungssteuer verlustig gehen, die er für den Finanz- und Lastenausgleich verwenden könnte, führt nicht zur Unverhältnismässigkeit der Massnahme im engeren Sinne, zumal auch die Einführung eines allgemeinen progressiven Steuertarifs die Einnahmen des Bundes aus der Ergänzungssteuer reduziert. Mögliche Verluste von Einnahmen aus der Ergänzungssteuer sind mit anderen Worten Folge der kantonalen Tarifautonomie und werden nicht spezifisch durch selektive Gewinnsteuersätze verursacht. Die Verhältnismässigkeit im engeren Sinne ist auch zu bejahen, weil die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung in der vorgeschlagenen Form unter Berücksichtigung der inländischen Ergänzungssteuer nicht zu systematischen Mehrbelastungen führt. Aufgrund der hohen Komplexität, welche eine differenzierte selektive Gewinnsteuersatzerhöhung nach sich zieht, sollten die daraus im Vergleich zur inländischen Ergänzungssteuer erzielten Mehreinnahmen jedoch nicht unwesentlich sein.

3.3.5. Flexible Gewinnsteuersatzkorrektur bei von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Steuersubjekten

Eine weitere Variante, über das Ziel hinausschiessende Höherbesteuerungen zu vermeiden, bestünde darin, in Anlehnung an die Kantone Aargau und Appenzell Ausserrrhoden¹⁰² flexible Gewinnsteuersatzkorrekturnormen einzuführen, welche gegenüber einer

¹⁰¹ Siehe hierzu auch Fn. 84.

¹⁰² Siehe hierzu Kap. II.4.3. oben.

inländischen Ergänzungssteuer Vorrang hätten. Bei einer flexiblen Gewinnsteuersatzkorrektur würde mittels einer Schattenrechnung berechnet, wie hoch der kantonale Steuersatz sein müsste, damit die Steuerbelastung der betroffenen Unternehmenseinheit auf ein international akzeptiertes Niveau hochgeschleust werden kann. Auch bei dieser Massnahme (nachfolgend «kantonale Ergänzungssteuer») ist die Frage zu stellen, ob sie geeignet ist, die mit einer kantonalen Lösung verfolgten Interessen zu erreichen.

Zunächst ist die Kompatibilität einer derartigen kantonalen Ergänzungssteuer mit Art. 129 BV und Art. 129a BV zu adressieren. Die kantonale Ergänzungssteuer, wie sie oben beschrieben wurde, würde auf einer Schattenrechnung beruhen, in welcher in einem ersten Schritt aufgrund einer analogen Anwendung der GloBE-Mustervorschriften die effektive Steuerbelastung der in der Schweiz steuerpflichtigen Einheiten ermittelt und gestützt darauf eine allfällige Differenz bei den im Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften nachbesteuert würde. Sollte ein anderer Kanton ebenfalls eine kantonale Ergänzungssteuer erheben, müsste eine Einigungslösung erzielt werden. Als Alternative könnte auf die Anwendung der flexiblen Tarifkorrekturnorm verzichtet werden, sodass dann die inländische Ergänzungssteuer greifen würde.

Bei einer rein formalen Betrachtungsweise könnte argumentiert werden, dass ein flexibler Steuersatz von der kantonalen Tarifautonomie gedeckt wird, da formell die ergänzende Besteuerung über eine Steuersatzkorrektur vorgenommen würde. Bei einer materiellen Betrachtung ergibt sich aber, dass eine solche Ergänzungssteuer letztendlich auf der Grundlage der GloBE-Bemessungsgrundlage ermittelt würde. Eine solche ist im StHG aber nicht vorgesehen. Im Rahmen von Art. 197 Ziff. 15 BV hat der Verfassungsgeber zudem bestimmt, dass eine auf den GloBE-Mustervorschriften basierende Mindeststeuer zumindest vorübergehend als Bundessteuer auszugestalten ist. Eine auf den GloBE-Mustervorschriften basierende kantonale Ergänzungssteuer würde nun die in Art. 197 Ziff. 15 BV getroffene Regelung torpedieren. Im Übrigen würde sie zu Rechtsunsicherheit führen, da ohne Bestehen eines Konkordats völlig offen wäre, wie die Kantone mit ähnlichen flexiblen Gewinnsteuersatzkorrekturen sicherstellen würden, dass diese koordiniert angewendet werden, sodass die von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffenen Gesellschaften nicht über das Mindestbesteuerungsniveau hinaus besteuert werden.

Aus den dargelegten Gründen würde sich eine kantonale Gewinnsteuersatzkorrekturregelung nicht als geeignete Massnahme erweisen. Sie erweise sich als verfassungswidrig.

IV. Schlussfolgerungen

Aus den oben ausgeführten Überlegungen lassen sich folgende Schlüsse ziehen:

1. Nach Gewinn progressiv abgestufte Steuertarife erweisen sich als verfassungskonform, wenn man bei der Prüfung den vom Bundesgericht angewendeten grosszügigen Massstab anlegt. Dieser räumt dem Gesetzgeber eine beträchtliche Gestaltungsfreiheit ein, solange die Belastung jeder Tarifstufe im Vergleich zu den übrigen Tarifstufen nach denselben Regeln erfolgt, sachlich begründet erscheint und in einem vernünftigen Verhältnis steht. Der Gesetzgeber darf die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung und zur Verfolgung öffentlicher Interessen einsetzen. Daher ist es ihm bei der Festsetzung der Schwellenwerte für die einzelnen Tarifstufen nicht verwehrt, die Bandbreite der Gewinne zu berücksichtigen, die von den im Kanton steuerpflichtigen Geschäftseinheiten von Konzernen, die der GloBE-Mindestbesteuerung unterworfen sind, erreicht werden.
2. Ein allgemeiner progressiver Steuertarif könnte dem Standortziel jedoch zuwiderlaufen, wenn unter den höchsten Gewinnsteuertarif Unternehmen fallen, welche nicht von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffen sind oder selbst bei Anwendung des Basisgewinnsteuertarifs den GloBE-Mindeststeuersatz erreichen. In einer solchen Situation stellt sich die Frage, ob ein Kanton den höchsten Gewinnsteuertarif selektiv oder gar flexibel ausgestalten kann, um bloss von der GloBE-Mindestbesteuerung betroffene Gesellschaften höher zu besteuern.
3. Ein selektiver oder flexibler Gewinnsteuersatz stellt einen Eingriff in den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) dar. Ein solcher Eingriff ist verfassungsrechtlich nicht a priori unzulässig, da er anders als beispielsweise ein degressiv verlaufender Steuertarif punktuell erfolgt. Die selektive Gewinnsteuersatzerhöhung muss anerkannte öffentliche Interessen verfolgen und zusätzlich verhältnismässig sein. Bei der Verhältnismässigkeit ist zu prüfen, ob die gesetzgeberische Massnahme geeignet und erforderlich ist, um das öffentliche Interesse bzw. die öffentlichen Interessen zu verfolgen. Die Massnahme muss darüber hinaus in einem vernünftigen Verhältnis zum Eingriff in den Grundsatz der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen. Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung einer selektiven oder flexiblen Tarifkorrektur zwar aufgrund von Erfahrungswerten typisieren, wenn dies für die Verfolgung öffentlicher Interessen erforderlich ist. Die Typisierung darf jedoch nicht schwerwiegend in die Rechtsposition der davon betroffenen Personen eingreifen. Dies wäre aber der Fall, wenn diese eine finanzielle Schlechterstellung erfahren würden, welche nicht mehr als geringfügig betrachtet werden könnte.

4. Öffentliche Interessen für die Einführung selektiver oder flexibler Steuersätze stellen die Erhaltung oder Erhöhung der Standortattraktivität, die Stärkung der Rechts- und Planungssicherheit und den Schutz der kantonalen Steuersouveränität sicher. Das Standortförderungsziel sollte idealerweise im Gesetz explizit verankert werden, indem ein nicht unwesentlicher Teil der aus der Steuererhöhung resultierenden Einnahmen für konkrete international akzeptierte Standortförderungsmaßnahmen verwendet werden sollte.
5. Gewinnsatzerhöhungen in einem Tiefsteuernkanton können auf im Kanton gelegene Gesellschaften, welche die Voraussetzungen gemäss Art. 1.1. bis Art. 1.5. der GloBE-Mustervorschriften erfüllen, beschränkt werden. Voraussetzung für eine solche Gewinnsteuersatzerhöhung ist, dass sich die steuerliche Situation einer multinationalen Unternehmensgruppe, zu welcher die steuerpflichtigen Gesellschaften gehören, aufgrund der selektiven Gewinnsteuersatzerhöhung im Vergleich zu einer inländischen Ergänzungsbesteuerung nicht in einem Umfang verschlechtert, der nicht mehr als unwesentlich bezeichnet werden kann. Ist diese Voraussetzung erfüllt, erweist sich eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung in zweierlei Hinsicht als geeignet zur Verfolgung von Standortinteressen. Erstens werden Unternehmen, welche von der GloBE-Mindestbesteuerung nicht betroffen sind, nicht auf ein höheres Besteuerungsniveau hochgeschleust. Sie können damit weiterhin vom bisherigen steuerlichen Standortvorteil profitieren. Zweitens bezahlen von der Mindestbesteuerung betroffene Geschäftseinheiten die zusätzlichen Steuern im Tiefsteuernkanton, soweit subsidiär nicht die inländische Ergänzungssteuer greift. Dies erhöht die finanziellen Spielräume des Tiefsteuernkantons für international akzeptierte Standortförderungsmaßnahmen. Ordnet der Gesetzgeber explizit an, dass die zusätzlichen Einnahmen im Wesentlichen zur Standortpflege eingesetzt werden, besteht ein direkter Bezug zwischen selektiver Gewinnsteuersatzerhöhung und Standortförderung. Ein derart ausgestalteter selektiver Gewinnsteuertarif ist darüber hinaus auch geeignet, Rechts- und Planungssicherheit herzustellen. Der Tiefsteuernkanton kann die Steuereinnahmen langfristig sichern und damit auch über deren Verwendung langfristig planen. Er setzt sich nicht dem Risiko einer Reduktion des kantonalen Anteils an den Ergänzungssteuereinnahmen aus. Ebenso wenig besteht aufgrund der in Art. 12 Abs. 4 MindStV normierten Verteilregelung das Risiko, dass Hochsteuernkantone zu Lasten der Tiefsteuernkantone an der Ergänzungssteuer partizipieren. Diese Stabilität in Bezug auf Einnahmen und Ausgaben hat auch Reflexwirkung auf die Unternehmen, wird damit doch auch die Planungssicherheit der von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen erhöht. Schliesslich stärkt der Tiefsteuernkanton seine Steuersouveränität. Die Massnahme verhindert, dass andere Kantone über die auf den Tiefsteuernkanton entfallende Ergänzungssteuer entscheiden. Damit werden potentielle Konflikte reduziert. Geschäftseinheiten, welche erst 2025 eine GloBE-Steuerpflicht begründen, wird zudem die Möglichkeit eröffnet, den

Transitional CbCR Safe Harbour zu nutzen, welcher in administrativer Hinsicht einen Vorteil darstellt.

Will ein Kanton möglichst viele Einnahmen für die Standortförderung sichern, ohne den Standortvorteil für von GloBE nicht betroffene Unternehmen zu verschlechtern, erweist sich eine selektive Gewinnsteuersatzerhöhung zudem als erforderlich, um das öffentliche Interesse einer international akzeptierten Standortförderung zu verfolgen. Dasselbe gilt in Bezug auf die möglichst weitgehende Wahrung der Rechts- und Planungssicherheit und der Steuersouveränität. Freilich hat ein Kanton anhand von Prognoserechnungen zu ermitteln, ob er mit einem selektiven Gewinnsteuersatz nach Abzug der zusätzlichen Einzahlungen in den Finanz- und Lastenausgleich tatsächlich spürbare Mehreinnahmen erzielen kann. Die anvisierten Standortförderungsmassnahmen sind zudem in Einklang mit den GloBE-Mustervorschriften (Beachtung des No Benefit Requirements) und den für die Schweiz einschlägigen Beihilfebestimmungen auszugestalten.

Indem Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmen vom selektiven Steuersatz ausgenommen werden, wenn letztere in der Schweiz den anhand der GloBE-Mustervorschriften ermittelten Mindeststeuerbetrag (unter Berücksichtigung des Transitional CbCR Safe Harbour und allfälliger differenzierter selektiver Gewinnsteuersätze in anderen Kantonen) mit oder ohne Anwendung des selektiven Gewinnsteuersatzes überschreiten, wird sichergestellt, dass die von der Gewinnsteuersatzerhöhung betroffene multinationale Unternehmensgruppe im Vergleich zur Ergänzungssteuer steuerlich nicht schlechter gestellt wird. Damit wird verhindert, dass die selektive Tarifmassnahme in einen unverhältnismässigen Eingriff in den Grundsatz der Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mündet. Führt die Nichtanwendung des selektiven Steuersatzes zu einem effektiven Steuersatz von weniger als 15 %, greift die Ergänzungssteuer. Die Beweislast für das Vorliegen der Ausnahme tragen die steuerpflichtigen Gesellschaften.

6. Das beschriebene Steuertarifmodell erweist sich sowohl mit den GloBE-Regelungen wie auch mit dem Beihilfeverbot gemäss Freihandelsabkommen als kompatibel.
7. Abzulehnen ist eine flexible Gewinnsteuersatzkorrektur, da eine solche im Ergebnis zu einer auf der GloBE-Bemessungsgrundlage basierenden kantonalen Besteuerung führt, welche nach geltender Rechtslage als harmonisierungswidrig betrachtet werden müsste. Gemäss geltendem Recht wäre eine solche Vorgehensweise als harmonisierungswidrig zu betrachten. Darüber hinaus wäre sie wenig geeignet, da ohne ein bestehendes Konkordat völlig unklar wäre, wie die Kantone eine koordinierte Umsetzung ähnlicher flexibler Gewinnsteuersätze gewährleisten könnten. Dies würde zwangsläufig zu Rechtsunsicherheiten führen.