

Das «neue» internationale Steuerrecht – eine juristische Einschätzung

Madeleine Simonek



Prof. em. Dr. iur.,
Rechtsanwältin,
dipl. Steuerexpertin,
Konsultantin Schellenberg
Wittmer AG, Zürich

Das internationale Steuerrecht unterliegt seit einigen Jahren einem tiefgreifenden Wandel, der hauptsächlich auf das BEPS-Projekt der OECD/G20 zurückgeht. Dieses hat die traditionelle abkommensrechtliche Ausrichtung des internationalen Steuerrechts verlassen und nimmt mit neuen Mechanismen unmittelbar Einfluss auf das innerstaatliche Steuerrecht der Staaten. Es findet zunehmend eine Internationalisierung der Rechtsetzung statt: Internationale Organisationen und Gremien betätigen sich faktisch als innerstaatliche Gesetzgeber, einerseits, indem die Umsetzung von soft law in hard law den nationalen Parlamenten kaum mehr einen Spielraum belässt und andererseits, weil, wie bei der Mindestbesteuerung der Fall, internationale Regelwerke durch Verweise direkt ins nationale Recht implementiert werden. Dieses «neue» internationale Steuerrecht wirft eine Vielzahl von verfassungsrechtlichen Fragestellungen auf. Im Vordergrund stehen in diesem Beitrag dessen demokratische Legitimität und die Vereinbarkeit von international gesetztem nationalen Recht mit dem Legalitätsprinzip.

Depuis quelques années, le droit fiscal international est soumis à de profonds changements, principalement en raison du projet BEPS de l'OCDE/G20. Celui-ci a quitté la traditionnelle orientation conventionnelle du droit fiscal international et exerce une influence directe sur le droit interne des États par le biais de nouveaux mécanismes. On observe de plus en plus à une internationalisation de la législation : Les organisations et les organes internationales agissent en fait comme des législateurs nationaux, d'une part parce que la transposition de la soft law en hard law ne laisse plus guère de marge de décision aux parlements nationaux et, d'autre part, parce que, comme dans le cas de l'imposition minimale, les réglementations internationales sont directement implémentées dans le droit national par le moyen de renvois. Ce « nouveau » droit fiscal international soulève de nombreuses questions de droit constitutionnel. Le présent article se concentre sur les questions de légitimité démocratique et la compatibilité du droit national légiféré au niveau international avec le principe de légalité.

Inhalt

I. Einleitung	82
II. Entwicklungen der letzten Jahre	83
1. Übersicht	83
2. BEPS 1.0	83
3. BEPS 2.0	85
4. BEPS 3.0	87
III. Hintergründe und Rechtfertigung des BEPS-Projekts	88
IV. Akteure der internationalen Rechtsetzung	91
V. Ausgewählte Problemfelder der Internationalisierung der Rechtsetzung	93
1. Demokratiedefizit	93
2. Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip	96
VI. Schlusswort	98

I. Einleitung¹

Das internationale Steuerrecht ist seit Jahren einem tiefgreifenden Wandel unterworfen, der hauptsächlich auf das Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt der OECD/G20 zurückgeht. Dieses hat die Grenzen des internationalen Steuerrechts verschoben, und zwar nicht nur durch neue oder detailliertere Regeln auf internationaler Ebene, die u.a. die Transparenz oder die Missbrauchsbekämpfung verbessern wollen, sondern auch durch neue Mechanismen, die unmittelbar auf das innerstaatliche Steuerrecht der Staaten durchschlagen. Im Fokus der internationalen Entwicklungen steht nicht mehr in erster Linie die abkommensrechtliche Ebene, sondern zunehmend das innerstaatliche Steuerrecht und seine Gestaltung. Diese Ausweitung hat zu einer *Internationalisierung der Rechtsetzung im Steuerrecht* geführt: Internationale Organisationen und Gremien betätigen sich faktisch als innerstaatliche Gesetzgeber. In der internationalen Steuerfachwelt wird seit einiger Zeit deshalb von einem *Weltsteuersystem* gesprochen; das Inclusive Framework on BEPS der OECD/G20 wurde sogar schon als eine Art *«Weltparlament»* bezeichnet.² Es liegt auf der Hand, dass diese Entwicklung eine Vielzahl von rechtlichen Fragen aufwirft.

¹ Dieser Beitrag gibt die am 28. Mai 2024 an der Universität Zürich gehaltene Abschiedsvorlesung der Autorin wieder. Der Vortragsstil wurde weitgehend beibehalten. Ich danke meinem wissenschaftlichen Assistenten THOMAS DILEN, MLaw (UZH), MLaw (KU Leuven), für die vielfältige Unterstützung bei der Erstellung des Beitrages.

² Dazu mehr Ziff. IV hinten.

Nachfolgend wird zuerst ein kurzer Überblick über die Entwicklungen der letzten rund zehn Jahre gegeben (Ziff. II). Daraufhin stellt sich die Frage, ob und wie das «neue» internationale Steuerrecht gerechtfertigt werden kann. Zur Rechtfertigung wird im Besonderen das *single tax principle* angerufen, dem auch das Bundesgericht bereits unterlegen ist (Ziff. III). Anschliessend ist zu prüfen, wer und in welchem Verfahren auf internationaler Ebene nationales Recht gesetzt wird. Im Vordergrund steht dabei die OECD, die in jüngster Zeit indes von den Vereinten Nationen konkurrenziert wird (Ziff. IV). Schliesslich stellt die faktische Setzung von innerstaatlichem Recht durch internationale Organisationen und Gremien eine Vielzahl verfassungsrechtlicher Fragen, wobei sich dieser Beitrag auf die demokratische Legitimität des international gesetzten innerstaatlichen Rechts und dessen Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip konzentriert (Ziff. V).

II. Entwicklungen der letzten Jahre

1. Übersicht

Die OECD hat das BEPS-Projekt mit ihrem im Februar 2013 publizierten Bericht «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» lanciert. Bereits im Juli 2013 folgte der «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», der 15 Aktionspunkte zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverschiebungen auflistet. Die Aktionspunkte wurden von der OECD in die drei Themenbereiche (i) Kohärenz der Steuersysteme, (ii) Besteuerung nach Massgabe der Substanz und (iii) Transparenz eingeteilt. Nach nur zweijähriger Erarbeitung wurden im Oktober 2015 die Schlussberichte zu den 15 Aktionspunkten veröffentlicht, wobei zu Aktionspunkt 1, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, aber noch keine finale Lösung präsentiert werden konnte.³ Für die weiteren Arbeiten an Aktionspunkt 1 hat sich daraufhin die Bezeichnung BEPS 2.0 gebildet. Bereits diskutiert werden zudem einheitliche Vorgaben für die Besteuerung von vermögenden Privatpersonen, die hie und da als BEPS 3.0 bezeichnet werden. Zuerst ist aber in der gebotenen Kürze auf BEPS 1.0 einzugehen.

2. BEPS 1.0

BEPS 1.0 umfasst die Aktionspunkte 2 bis 15 des BEPS-Aktionsplans. Die dazu im Oktober 2015 publizierten Schlussberichte enthalten etliche Vorschläge zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen wie auch des innerstaatlichen Rechts der Staaten. Ein Teil dieser Vorschläge wird als Mindeststandard betrachtet, zu dessen Übernahme sich die beteiligten Staaten politisch verpflichtet haben. Andere Vorschläge stellen blosse Empfehlungen dar, die nicht umgesetzt werden müssen.

³ Siehe zu den Berichten <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#beps-actions> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

Die Vorschläge, die sich auf die *abkommensrechtliche Ebene* beziehen, sind im Multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Übereinkommen) verankert.⁴ Dieses wurde am 7. Juni 2017 von der Schweiz unterzeichnet und ist am 1. Dezember 2019 in Kraft getreten. Der darin verankerte abkommensrechtliche *Mindeststandard* ist überschaubar und umfasst eine Anpassung der Präambel der Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 6 BEPS-Übereinkommen), die Aufnahme einer Missbrauchsbestimmung (Art. 7 BEPS-Übereinkommen) sowie Verbesserungen beim Verständigungsverfahren (Art. 16 BEPS-Übereinkommen). Etliche Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz sind bereits revidiert und dem Mindeststandard angepasst worden.⁵ Zu den meisten im BEPS-Übereinkommen verankerten *Empfehlungen* hat die Schweiz hingegen Vorbehalte erklärt.⁶ Diese werden – gegebenenfalls – nur gestützt auf bilaterale Abkommensverhandlungen übernommen. Der abkommensrechtliche Mindeststandard wirft zwar einige interessante und umstrittene Auslegungsfragen auf, bspw. zur Bedeutung der neuen Präambel oder zur Auslegung der neuen Missbrauchsbestimmungen. Er beinhaltet aber keine Neuaustrichtung des internationalen Steuerrechts. Darauf ist deshalb nicht weiter einzugehen.

Der *Mindeststandard* von BEPS 1.0, der das *innerstaatliche Recht* betrifft, führte in den letzten Jahren zu einigen Gesetzesänderungen. So wurde bereits auf den 1. Januar 2017 und zusammen mit dem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens⁷ der spontane Informationsaustausch für Steuervorbescheide eingeführt.⁸ Im Dezember 2017 folgte die Einführung der länderbezogenen Berichterstattung für grosse Unternehmensgruppen.⁹ Auf 1. Januar 2020 wurden mit dem Inkrafttreten der STAF-Vorlage bzw. teilweise bereits davor die seit vielen Jahren kritisierten kantonalen Steuerregime und verschiedene Verwaltungspraktiken abgeschafft und im Gegenzug eine OECD-konforme Patentbox und andere auf die Förderung von Forschung und Entwicklung ausgerichtete besondere

⁴ Zudem wurden der abkommensrechtliche Mindeststandard und die abkommensrechtlichen Empfehlungen mit dem Update 2017 in das OECD-MA aufgenommen.

⁵ Siehe zum Umsetzungsprozess und der von der Schweiz dazu eingenommenen Position: Botschaft zur Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vom 22. August 2018, BBl 2018 5389 ff., insb. 5398 ff.

⁶ Siehe die Vorbehalte und Notifikationen der Schweizerischen Eidgenossenschaft im Anhang zum BEPS-Übereinkommen (SR 0.671.1).

⁷ Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, abgeschlossen am 25. Januar 1988, geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 (SR 0.652.1).

⁸ Art. 22a ff. StAHiG i.V.m. Art. 5 ff. StAHiV.

⁹ Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte, abgeschlossen am 27. Januar 2016 (ALBA-Vereinbarung, SR 0.654.1), umgesetzt mit dem ALBAG und der ALBAV.

Gewinnermittlungsvorschriften eingeführt.¹⁰ Mit diesen Änderungen wurde das schweizerische Steuerrecht an die von der OECD zum damaligen Zeitpunkt gesetzten Grenzen für den schädlichen Steuerwettbewerb, die zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts entwickelt wurden, angepasst.

Die BEPS-Schlussberichte enthalten auch für das *innerstaatliche Recht* nebst dem Mindeststandard eine Reihe von *Empfehlungen*. Die Schweiz hat diese Empfehlungen bislang nicht übernommen. In der EU ist ein grosser Teil davon hingegen über die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹¹ umgesetzt. Viele Umsetzungs- und rechtstechnische Fragen werfen dabei die sogenannten *Korrespondenzregeln* auf, die die Besteuerung in einem Staat von derjenigen eines anderen Staates abhängig machen. Die Regeln sind meist zweigeteilt, in eine primäre und eine sekundäre. Eine Primärregel lautet bspw. dahingehend, dass eine Zinszahlung nicht zum Abzug gebracht werden darf, wenn diese im anderen Staat des Leistungsempfängers nicht besteuert wird. Die dazugehörige Sekundärregel hält fest, dass wenn der Staat des Leistungsschuldners die Primärregel nicht anwendet und den Zins zum Abzug zulässt, der Staat des Leistungsempfängers den Zins besteuern muss, und zwar unabhängig von seinem sonstigen innerstaatlichen Recht.¹² Korrespondenzregeln führen zur Anwendung von fremdem Recht, was vor allem aus verfahrensrechtlicher Sicht eine Vielzahl von Fragen aufwirft.¹³ Es wird sich noch zeigen, ob sich die Schweiz in diesem Themenbereich bewegen müssen. Eine Art von (einseitiger) Korrespondenzregel kennt das Gewinnsteuerrecht bereits: Art. 70 Abs. 2 lit. b DBG hält fest, dass Erträge, die bei der leistenden Gesellschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, nicht als Beteiligungserträge gelten.

3. BEPS 2.0

Mit BEPS 2.0 werden die Vorschläge bezeichnet, die die OECD zu Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, entwickelt hat. Zu diesem Aktionspunkt konnten im Oktober 2015 noch keine konkreten Vorschläge präsentiert werden. BEPS 2.0 liegt die 2-Säulen-Lösung zugrunde, bestehend aus Säule 1, der Marktstaatbesteuerung, und Säule 2, der Mindestbesteuerung.¹⁴

¹⁰ Art. 24a und 24b sowie 25a und 25a^{bis} StHG.

¹¹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193/2016, geändert durch Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, ABl. L 144/2017.

¹² Siehe dazu OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report, Paris 2015, S. 23 ff. oder für die EU: Art. 9 Abs. 1 und 2 Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (Fn. 11).

¹³ Ausführlich aus deutscher Sicht GARY RÜSCH, Die Verwirklichung einer korrespondierenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht, Diss. Düsseldorf 2021. Dazu auch MADELEINE SIMONEK, Berechtigung und Grenzen korrespondierender internationaler Besteuerung, SWI 2022, S. 326 ff.

¹⁴ Siehe zur 2-Säulen-Lösung: OECD/G20 BEPS Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021,

Mit der *Marktstaatbesteuerung* soll der Markt- bzw. Konsumentenstaat einen Teil des Gewinns einer grossen Unternehmensgruppe besteuern dürfen, und zwar unabhängig davon, ob diese in diesem Staat physisch präsent ist. Im Grundsatz ist wenig umstritten, dass die Verteilungsregeln, die zum grössten Teil aus der Zeit der 1920er Jahre stammen, der heutigen digitalisierten und mobilen Wirtschaft nicht mehr gerecht werden. Eine Aktualisierung der Regeln ist angebracht, auch wenn über die Art und Weise nun bereits seit Jahren intensiv diskutiert wird. Zurzeit ist weiterhin ungewiss, ob sich der von der OECD erarbeitete Vorschlag durchsetzen wird. Die multilaterale Konvention zur Einführung der Marktstaatbesteuerung, die in Entwurfsform vorliegt,¹⁵ kann faktisch nur in Kraft treten, wenn ihr auch die USA zustimmen. Zurzeit sieht es aber nicht danach aus, dass sie dies tun werden.¹⁶

Konkretisiert hat sich dagegen bereits die *Mindestbesteuerung*. Das Stimmvolk hat ihr mit der Einfügung einer neuen Verfassungsbestimmung, Art. 129a BV, im Juni 2023 zugestimmt. Die Mindestbesteuerungsverordnung (MindStV), die gestützt auf die Kompetenzerteilung in Art. 197 Ziff. 15 Übergangsbestimmungen zu Art. 129a BV als selbstständige Verordnung während einer Übergangsfrist von sechs Jahren gesetzvertretend die Mindestbesteuerung in der Schweiz umsetzt, ist am 1. Januar 2024 in Kraft getreten.¹⁷ Die Mindestbesteuerung kommt auf grosse Unternehmensgruppen, die einen konsolidierten Umsatz von 750 Mio. EUR erzielen und grenzüberschreitend tätig sind, zur Anwendung. Solche Konzerne werden gestützt auf eine nach einheitlichen Grundsätzen ermittelten Bemessungsgrundlage mit einem Mindeststeuersatz von 15% besteuert. Die Mindestbesteuerung wird in der Schweiz durch eine *nationale Ergänzungssteuer* sichergestellt, die ab diesem Jahr auf der Differenz zwischen der tatsächlichen Steuerbelastung auf Bundes-, kantonaler und Gemeindeebene und dem verlangten Mindeststeuersatz von 15% erhoben wird.¹⁸ Die internationale Ergänzungssteuer, die der Schweiz ermög-

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

¹⁵ The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, publiziert am 11. Oktober 2023, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

¹⁶ Dazu insb. REUVEN S. AVI-YONAH, Klaus Vogel Lecture 2023: The Past, Present and Future of Destination-Based Income Taxation, BIT 2024, S. 63 ff., S. 67.

¹⁷ SR 642.161.

¹⁸ Art. 8 ff. MindStV. Siehe zur Umsetzung und Inkraftsetzung der Mindestbesteuerung in der Schweiz insb. IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, Eine problembezogene Übersicht, FStR Sondernummer 2022, S. 315 ff. (zit. IFF-HSG, Mindestbesteuerung); RENÉ MATTEOTTI, Steuerrechtliche Fragen und Folgen im Zusammenhang mit dem Entscheid des Bundesrats zur Inkraftsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz, ASA 92 (2023/24), S. 439 ff.

licht, auf ausländisches Steuersubstrat zu greifen, ist hingegen noch nicht in Kraft getreten.¹⁹

4. BEPS 3.0

BEPS 1.0 und BEPS 2.0 richten sich an grosse international tätige Konzerne. Privatpersonen sind davon nicht betroffen. Dies soll sich mit dem zurzeit als BEPS 3.0 bezeichneten Projekt ändern. Gemäss den in den nationalen und internationalen Tagespressen publizierten Berichten verfolgt die G20 auf Vorschlag von Brasilien ein Projekt für eine globale Mindestvermögenssteuer von 2%, die von vermögenden Privatpersonen erhoben werden soll, zurzeit wird von Milliardären gesprochen. Unterstützt wird der brasilianische Vorschlag offenbar von Spanien, Südafrika und, je nach Quelle, auch von Deutschland sowie Frankreich. Nach den ersten Aussagen dazu scheint, dass sich die unterstützenden Staaten eine ähnliche Vorgehensweise vorstellen, wie für die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen bereits verwirklicht wurde. Auch die Rechtfertigung wird – ähnlich wie für die Unternehmen – in den beliebigen Vermögensverschiebungen, die vermögenden Privatpersonen offenstehen, gesehen.²⁰ Zurzeit ist selbstredend offen, ob diese Idee tatsächlich umgesetzt werden wird;²¹ gemessen an der Dynamik der letzten Jahre zu BEPS 1.0 und BEPS 2.0 kann eine Verwirklichung aber nicht ausgeschlossen werden.

¹⁹ Die internationale Ergänzungssteuer wirft aus völkerrechtlicher und abkommensrechtlicher Sicht eine Vielzahl von Fragen auf. Der Griff auf ausländisches Steuersubstrat führt zu einem Konflikt mit der völkerrechtlichen Genuine Link Doktrin (siehe u.a. THOMAS BERNDT/PATRICK ENGSTLER/PETER HONGLER/JAN-MARIUS HÜWELER/ARIANE MENZER/FLORIAN REGLI/RAOUL STOCKER, Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz, IFF-HSG Working Papers, Working Paper No. 2022-13, Entwurf Februar 2022, S. 32 ff. [zit. BERNDT et.al., IFF-HSG Working Papers]). Zudem ist die internationale Ergänzungssteuer in Form der Undertaxed Payments Rule nicht eigentlich mit den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar (dazu u.a. PETER HONGLER, Stellungnahme zur Vernehmlassung zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen, 14. September 2013, S. 6; MAARTEN DE WILDE, Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification, Kluwer International Tax Blog, 12 January 2022, S. 6).

²⁰ Siehe zum Ganzen GABRIEL ZUCMAN, A blueprint for a coordinated minimum effective taxation standard for ultra-high-net-worth individuals, Commissioned by the Brazilian G20 presidency, June 25, 2024, <https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2024/06/report-g20.pdf> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024). U.a. auch ERIK MUSCHEITES/TOBIAS STIEWE, «Besteuert die Superreichen!» – Kommt nach der globalen Mindestbesteuerung für Unternehmen (Pillar 2) eine globale Mindestvermögensteuer für natürliche Personen?, Der Betrieb, Steuerboard vom 25. Juni 2024; Neues globales Steuerkartell auf der Agenda: Jeder Milliardär soll mindestens 2 Prozent Vermögenssteuer zahlen, NZZ vom 22. Mai 2024, S. 21.

²¹ Die USA hat sich bereits dagegen ausgesprochen: Tax Notes vom 21. Mai 2024: U.S. Opposes Global Tax on Billionaires, Yellen Says, <https://www.taxnotes.com/featured-news/u.s-opposes-global-tax-billionaires-yellen-says/2024/05/20/7k6wy> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

III. Hintergründe und Rechtfertigung des BEPS-Projekts

Ein wesentlicher Auslöser des BEPS-Projekts liegt zweifellos in der Globalisierung der Wirtschaft, die in Verbindung mit der Digitalisierung und zunehmenden Mobilität Unternehmen in den vergangenen Jahrzehnten erlaubte, ihre steuerbaren Gewinne örtlich fast beliebig zu platzieren. Die unterschiedlichen nationalen Steuerrechte ermöglichten zudem durch bewusst oder unbewusst geschaffene Besteuerungslücken Nichtbesteuerungen zu kreieren, was bekanntlich etliche weltweit tätige Konzerne extensiv ausnutzten. Eine Reaktion darauf war zu erwarten und ist auch angebracht.

Zur Rechtfertigung des BEPS-Projekts wird in der internationalen Steuerfachwelt deshalb häufig das *single tax principle* angerufen.²² Nach dem *single tax principle* soll jedes Einkommen einmal besteuert werden, «*neither more nor less than once*».²³ Sein Ursprung wird bereits in die 20er Jahre des letzten Jahrhunderts zurückgeführt. Die Expertenkommission, die vom Völkerbund eingesetzt wurde, um einen ersten Entwurf eines Doppelbesteuerungsabkommens zu erstellen, hielt in ihrem Bericht von 1927 zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Steuerhinterziehung fest:

«*The most elementary and undisputed principles of fiscal justice, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all income would be taxed once, and only once*».²⁴

Der Fokus des internationalen Steuerrechts lag damals und in den darauffolgenden Jahrzehnten allerdings auf dem «no more than once», somit auf der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Der Aspekt des «no less than once» ist während vieler Jahrzehnte nicht weiterverfolgt worden.²⁵ Erst in den 90er Jahren des letzten Jahrhunderts ist es wieder

²² Zum Ganzen u.a. ELIZABETH GIL GARCIA, *The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime?*, *World Tax Journal* 2019, S. 305 ff. (zit. GIL GARCIA, *Single Tax Principle*); WOLFGANG SCHÖN, *Is There Finally an International Tax System?*, *World Tax Journal* 2021, S. 357 ff., S. 371 (zit. SCHÖN, *International Tax System*).

²³ REUVEN AVI-YONAH, *The International Tax Regime at 100: Reflections on the OECD's BEPS Project*, *BIT* 2021, S. 522 ff., S. 525 (zit. AVI-YONAH, *International Tax Regime*), der als «Wiederentdecker» des *single tax principle* gilt. Siehe auch u.v. GIL GARCIA, *Single Tax Principle* (Fn. 22), S. 312 f.; FRANCESCO DE LILLO, *In search of Single Taxation*, in: Joanna Wheeler (ed.), *Single Taxation?*, Amsterdam 2018, S. 3 ff., S. 5 (zit. DE LILLO, *Single Taxation*); SCHÖN, *International Tax System* (Fn. 22), S. 371; RUTH MASON, *The Transformation of International Tax*, *American Journal of International Tax Law* 2020, S. 353 ff., S. 372.

²⁴ League of Nations, *Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion; Report on Double Taxation and Tax Evasion*, Document C. 216 M. 85, 23. Siehe auch GIL GARCIA, *Single Tax Principle* (Fn. 22), S. 315.

²⁵ Siehe dazu DE LILLO, *Single Taxation* (Fn. 23), S. 18; GIL GARCIA, *Single Tax Principle* (Fn. 22), S. 316. Nach SCHÖN, *International Tax System* (Fn. 22), S. 372 f., war im Gegenteil lange Zeit umstritten, ob die doppelte Nichtbesteuerung überhaupt vermeidenswert ist.

in den Diskussionen aufgetaucht und von der OECD in ihrem Aktionsplan zum BEPS-Projekt zur Rechtfertigung ihrer Vorschläge angerufen worden.²⁶

Die Expertenkommission des Völkerbundes verband den Aspekt der Einmalbesteuerung mit der Verhinderung von Missbräuchen.²⁷ Auch das BEPS-Projekt hatte seinen Ursprung im Ziel, missbräuchliche internationale Steuerplanung zu verhindern und die OECD führte in ihrem Bericht zum BEPS-Aktionsplan 2013 noch aus:

«*No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.*»²⁸

Mit BEPS 2.0, der Marktstaat- und der Mindestbesteuerung, wurde diese Zielsetzung aber verlassen. Beide Säulen haben keinen oder nur noch einen geringen Missbrauchsbezug mehr.²⁹ Gleichwohl wird auch die Mindestbesteuerung mit dem *single tax principle* gerechtfertigt.³⁰ Es ist letztlich ein logischer Schritt: Wird eine Einmalbesteuerung als internationale Leitlinie anerkannt, sind auch Grundsätze zu entwickeln, wie diese Einmalbesteuerung auszusehen hat.³¹ Dieser Schritt wurde mit der Mindestbesteuerung von grossen Unternehmensgruppen getan. Die Mindestbesteuerung geht mit der Festsetzung eines Mindeststeuersatzes sogar weiter als die Steuerharmonisierung in der Schweiz, die die Steuersätze bekanntlich aussen vorlässt.³²

Es ist in der Tat festzustellen, dass Nicht- und Keinmalbesteuerungen heute nicht mehr den vorherrschenden gesellschaftlichen und politischen Anschauungen entsprechen. Dem Gebot der Einmalbesteuerung kann somit durchaus eine gewisse Berechtigung zugesprochen werden, nicht als Grundsatz des Völkergewohnheitsrechts, wie in der internationalen Steuerfachwelt teilweise geltend gemacht wird,³³ aber als *politische Leitlinie*.

²⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013, S. 10.

²⁷ GIL GARCIA, *Single Tax Principle* (Fn. 22), S. 315.

²⁸ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013, S. 10.

²⁹ So auch PITAMBAR DAS/AMEDEO RIZZO, *The OECD Global Minimum Tax Proposal under Pillar Two: Will It Achieve the Desired Policy Objective?*, *BIT* 2022, S. 44 ff., S. 52; CLAUDIO CIPOLLINI, *GloBE Proposal and Possible Carve-Outs: Is There a Future for Preferential Tax Regimes?*, *World Tax Journal* 2020, S. 217 ff., S. 222; MICHAEL P. DEVEREUX/ FRANÇOIS BARES/ SARAH CLIFFORD/ JUDITH FREDMAN/ IREM GÜÇER/ MARTIN MCCARTHY/ MARTIN SIMMLER/ JOHN VELLA, *The OECD Global Anti-Base Erosion («GloBE») Proposal*, Oxford University Centre for Business Taxation, January 2020, S. 1; ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA, *Pillar Two and Developing Countries: The Perils of Jurisdictional Blending*, *World Tax Journal* 2023, S. 545 ff., S. 555.

³⁰ AVI-YONAH, *International Tax Regime* (Fn. 23), S. 525.

³¹ So auch WOLFGANG SCHÖN, *International Tax System* (Fn. 22), S. 374 f.

³² Art. 129 Abs. 2 BV.

³³ So vor allem REUVEN S. AVI-YONAH, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series 2007, S. 5 ff.; DERS., *International Tax as Interna-*

Zu wenig diskutiert und beachtet werden allerdings seine Grenzen, die sich aus der Steuersouveränität jedes Staates ergeben, nämlich dem Recht jedes Staates, sein Steuerrecht seinen eigenen Bedürfnissen gemäss zu gestalten. Bekanntlich gehört das Steuerrecht zu den Kernkompetenzen eines Staates und zu einem seiner wichtigsten Gestaltungsinstrumente. Es beruht auf den jeweiligen politischen, gesellschaftlichen und ökonomischen Anschauungen, die von Staat zu Staat und von Zeit zu Zeit in ihrer Bedeutung stark variieren können.³⁴ Es ist zu bedauern, dass die Ansätze, die noch vor wenigen Jahren zur Abgrenzung zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb entwickelt wurden, im Bereich der Mindestbesteuerung weitgehend auf die Seite geschoben worden sind.³⁵

Auch das Bundesgericht hat sich durch diese internationalen Entwicklungen bereits beeinflussen lassen und hat den Grundsatz der Einmalbesteuerung in seine Rechtsprechung aufgenommen³⁶. In einem Leiturteil vom 16. Dezember 2019 zur Steuerauscheidung bei ausländischen Betriebsstätten führt es aus:

«Nichtsdestotrotz verstossen (doppelte) Nichtbesteuerungen einzelner Steuerpflichtiger potenziell gegen das verfassungsmässige Gebot der Wettbewerbsneutralität (...) und die in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Besteuerungsgrundsätze (insbesondere Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).»³⁷

Das Bundesgericht bezieht sich zur Unterstützung dieser Aussage auf einige ältere Urteile und sieht die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung bereits in einem Urteil

aus dem Jahre 1947³⁸ für bestätigt, was allerdings sehr weit hergeholt ist.³⁹ Zudem gestaltete sich die Rechtswirklichkeit in der Schweiz während vieler Jahrzehnte gerade anders, zumindest im internationalen Verhältnis. Doppelte Nichtbesteuerungen waren in der Schweiz ein durchaus akzeptiertes Steuerplanungsinstrument und wurden mit dem berichtigten Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung zur Besteuerung von Prinzipalgesellschaften, das erst auf den 1. Januar 2019 zurückgezogen wurde,⁴⁰ sogar gefördert. Ein Grundsatz, dass doppelte Nichtbesteuerungen in jedem Fall zu vermeiden sind, ist – anders als das Bundesgericht darlegt – sowohl für das innerstaatliche wie internationale Steuerrecht der Schweiz bislang nicht wirklich verankert. Als Auslegungsprinzip kann ein solcher Grundsatz nicht verwendet werden.

IV. Akteure der internationalen Rechtsetzung

Hauptakteure der internationalen Rechtsetzung sind derzeit die OECD und das von ihr mit Rückendeckung der G20 im Jahr 2015 gegründete *Inclusive Framework on BEPS*.⁴¹ Diesem gehören zurzeit 147 Staaten an.⁴² Es umfasst somit nicht nur die 38 OECD-Mitgliedstaaten,⁴³ sondern auch über 100 Nicht-OECD-Mitgliedstaaten. Das Inclusive Framework steht allen interessierten Staaten, die sich zu den Zielen des BEPS-Projekts bekennen, offen und soll ihnen ermöglichen «on equal footing»⁴⁴, gleichberechtigt, an der Weiterentwicklung des Projekts mitzuwirken.⁴⁵ Ohne Zweifel ist der OECD mit diesem Instrument ein grosser Wurf gelungen.

SCHÖN hält schon fast euphorisch fest:

«Die Schaffung dieses Inclusive Framework lässt sich ohne Bedenken als Paradigmenwechsel der internationalen Steuerpolitik bezeichnen. Erstmals entsteht eine Art «Weltparlament» des Steuerrechts, welches die Lücke füllt, die

tional Law, International Tax Review 2004, S. 483 ff., S. 484. Siehe auch: DIRK BROEKHUIJSEN/IRMA MOSQUERA VALDERRAMA, Revisiting the Case of Customary International Tax Law, International Community Law Review 2021, S. 80 ff., S. 86.

³⁴ Siehe u.a. BELISA FERREIRA LIOTTI, Limits of International Cooperation: The Concept of «Jurisdiction Not to Tax», from the BEPS Project to GloBE, BIT 2022, S. 63 ff., S. 74 f. (zit. FERREIRA LIOTTI, Limits of International Cooperation). Dazu bereits MADELEINE SIMONEK, Steuersouveränität: Relikt oder Zukunft?, ZSR 129 (2010) I, S. 551 ff.

³⁵ Eine interessante Diskussion geht auch dahin, mit Blick auf die Steuersouveränität der Staaten zwischen «unintended non-taxation», die behoben werden muss, und «intended non-taxation», die unter Einhaltung der Regeln zum unfairen Steuerwettbewerb zulässig ist, zu unterscheiden. Dazu u.a. FERREIRA LIOTTI, Limits of International Cooperation (Fn. 34), S. 69 ff.; FÉLIX DANIEL MARTÍNEZ LAGUNA, Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation, World Tax Journal 2017, S. 189 ff.; SCHÖN, International Tax System (Fn. 22), S. 373. Die Mindestbesteuerung nimmt darauf aber keine Rücksicht.

³⁶ So bereits in BGE 139 II 78 E. 3.1 betreffend den Begriff der Betriebsstätte in Outbound-Situationen, mit Kritik MADELEINE SIMONEK/JULIA VON AH, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2012, Bern 2013, S. 177 ff.

³⁷ BGE 146 II 111 E. 3.5.2.

³⁸ BGE 73 I 191 (BGR 23. Oktober 1947 i.S. Bulova Watch Co. Inc.).

³⁹ Anders als BGE 146 II 111 E. 3.5.1 fälschlicherweise ausführt, begründet BGE 73 I 191 die dort zugelassene direkte Methode nicht mit der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung, sondern mit der fehlenden Möglichkeit, den ausländischen Gesamtgewinn zu kontrollieren.

⁴⁰ Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung vom 15. November 2018, Bundespraxen für Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches ab 1. Januar 2019 (Mitteilung-009-DVS-2018).

⁴¹ Zum Ganzen insb. ALLISON CHRISTIANS/LAURENS VAN APELDOORN, The OECD Inclusive Framework, BIT 2018, S. 226 ff.

⁴² Siehe: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁴³ Siehe: <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.html> (zuletzt besucht 17. Juli 2024).

⁴⁴ Wobei die OECD nach CHRISTIANS/VAN APELDOORN (Fn. 41), S. 226 f., bisher keine Antwort darauf gegeben hat, was unter «on equal footing» genau gemeint ist.

⁴⁵ Siehe auch die Informationen auf der Website des SIF: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/gremien/inclusive-framework-on-beps.html> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

vor allem die Vereinten Nationen in Steuerfragen über Jahrzehnte gelassen haben.»⁴⁶

Das Inclusive Framework wird aber auch aus verschiedenen Gründen kritisiert. Unklar ist seine Legitimation.⁴⁷ Seine Gründung geht nicht auf einen offiziellen Akt zurück; Statuten oder ähnliches fehlen. Zwar ist bekannt, dass seine Beschlussfassung auf einem konsensualen Verfahren beruht, gleichwohl wird ihm vorgeworfen, zu stark von einzelnen OECD-Staaten bestimmt zu sein. Zudem wird in Frage gestellt, ob ein OECD-Forum überhaupt geeignet ist, den stark divergierenden Interessen aller mitwirkenden Staaten, somit auch den über 100 Nicht-OECD-Staaten, gerecht zu werden.⁴⁸

In jüngster Zeit sind deshalb die Vereinten Nationen verstärkt tätig geworden. Im November des letzten Jahres haben 125 UN-Mitgliedstaaten der Einführung einer UN-Rahmenkonvention für Steuern zugestimmt.⁴⁹ Die meisten OECD-Staaten lehnten die Vorlage allerdings ab, so auch die Schweiz, hauptsächlich mit der Begründung, dass Doppelpu-
rigkeiten vermieden werden sollten.⁵⁰

Die UN Tax Convention wird derzeit von einem Ad Hoc Committee ausgearbeitet; sie soll im August dieses Jahres vorliegen. Soweit bereits bekannt, sollen darin Grundsätze zur gerechten Besteuerung der Einkünfte multinationaler Unternehmen, zur Besteuerung grenzüberschreitender Transaktionen, zur Mobilisierung inländischer Ressourcen und den Aufbau der notwendigen Kapazitäten auf Seiten der Steuerbehörden wie auch zur Besteuerung vermögiger Privatpersonen verankert werden.⁵¹ Auch hat die UNO eine Art Alternative zur OECD-Marktstaatbesteuerung vorgeschlagen, die eine Besteuerung

⁴⁶ WOLFGANG SCHÖN, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, S. 181 ff., S. 183.

⁴⁷ Siehe u.a. BERNDT et al., IFF-HSG Working Papers (Fn. 19), S. 46.

⁴⁸ Siehe u.a. LINDA BROSENS/JASPER BOSSUYT, Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms?, World Tax Journal 2020, S. 313 ff., S. 349 f.; ANA PAULA DOURADO/ALICE PIRLOT/EDOARDO TRAVERSA, Legitimacy and validity of tax law in an international context, Intertax 2024, S. 168 ff., S. 169.

⁴⁹ General Assembly Resolution of 22 December 2023, A/RES/78/230, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-01/A.RES._78.230_English.pdf (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁵⁰ Stellungnahme des Bundesrats vom 17. Mai 2023 auf die Interpellation 23.3315 vom 16. März 2023 von NR Molina, Die UNO ist auf dem Weg zu einer Steuerkonvention. Wie unterstützt die Schweiz als wichtiger Sitzstaat der UNO wie auch von multinationalen Konzernen diese Bemühungen?; Stellungnahme des Bundesrats vom 1. Mai 2024 auf die Interpellation 24.3166 vom 13. März 2024 von NR Molina, UNO-Steuerkonvention. Wie setzt sich die Schweiz für globale Steuergerechtigkeit ein?.

⁵¹ Report of the Secretary-General, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, 16 July 2023, A/78/235, 12 ff., <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-08/2314628E.pdf> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024); Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, First Session, 26 April – 8 May 2024, Proposed Outline of Draft Terms of Reference for a UN Framework Convention

von Dienstleistungen im Empfängerstaat vorsieht und über eine Anpassung des UN-Musterabkommens verwirklicht werden soll.⁵²

Wir befinden uns zurzeit somit in einem Führungsstreit zwischen der OECD und der UNO. Die Schweiz ist beiden Organisationen verbunden. Nach den Antworten, die der Bundesrat auf die genannten parlamentarischen Interpellationen gegeben hat, werden die Arbeiten der OECD aber klar bevorzugt. Auch erachtet der Bundesrat das Inclusive Framework und seine Prozessarchitektur als transparent, ausgewogen und inklusiv.⁵³ Gerade dies wird indessen und zu Recht in Frage gestellt. Die OECD mag zwar – aus Sicht der Schweiz und vor allem der schweizerischen Wirtschaft – die geeignetere Organisation sein, um das neue Weltsteuerrecht zu entwickeln. Ihre Prozesse, namentlich ihre Entscheidungsprozesse, müssten aber erheblich an Transparenz gewinnen.⁵⁴ Zudem stellt sich die Frage, wie dem Demokratiedefizit, das bei dieser Art von internationaler Rechtsetzung entsteht, begegnet werden kann. Darauf und auf die Vereinbarkeit des international gesetzten nationalen Rechts mit dem Legalitätsprinzip ist im Folgenden einzugehen.

V. Ausgewählte Problemfelder der Internationalisierung der Rechtsetzung

1. Demokratiedefizit

Die Arbeiten der OECD, ihre Berichte und Beschlüsse fallen aus völkerrechtlicher Sicht hauptsächlich in die Kategorie des *soft law*. Häufig werden sie zu einem späteren Zeitpunkt entweder in multilaterale Konventionen gegossen, werden somit zu internationalem *hard law*, so geschehen für das bereits erwähnte BEPS-Übereinkommen, oder werden zu nationalem *hard law*, wie für die Mindestbesteuerung der Fall.

Soft law ist nicht per se etwas Negatives. Es ist ein anerkanntes völkerrechtliches Gestaltungsinstrument und kommt in der Regel konsensbasiert zu Stande.⁵⁵ Ihm haftet aber

on International Tax Cooperation, 26 March 2024, Annex 1, https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-04/Copy%20of%20ToR%20Skeleton_26032024.pdf (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁵² Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, twenty-eight session, 19–22 March 2024, Item 3 (i) of the provisional agenda, Taxation issues related to the digitalized and globalized economy, E/C.18/2024/CRP8, Annex B1, 43 ff., https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-03/CRP.%208%20Draft%2028th%20Session%20Report%20on%20the%20Digitalized%20Economy_4%20March%202024B%20%28002%29.pdf (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁵³ Stellungnahme des Bundesrats vom 17. Mai 2023 auf die Interpellation 23.3315 von NR Molina (Fn. 50).

⁵⁴ Ähnlich CHRISTIANS/VAN APELDOORN (Fn. 41), S. 231 ff.

⁵⁵ So der Bundesrat gemäss seinem Bericht vom 26. Juni 2019 in Erfüllung des Postulats 18.4104 der ausserpolitischen Kommission des SR vom 12. November 2018, Konsultation und Mitwirkung des Parlaments im Bereich von Soft Law, 3 (zit. Bundesrat, Bericht Soft Law), <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2018/20184104/Bericht%20BR%20D.pdf> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

der nicht unbedeutende Makel an, dass die Mitwirkung des Parlaments (und damit auch des Volkes) im Gesetzgebungsprozess ausgeschaltet oder zumindest wesentlich eingeschränkt wird, selbstredend auch dann, wenn soft law in hard law gegossen wird.⁵⁶ In den letzten Jahren haben sich indessen einige Verbesserungen ergeben.

Gemäss Art. 152 Abs. 2 und 3 ParlG muss der Bundesrat die zuständigen Kommissionen frühzeitig über wichtige aussenpolitische Entwicklungen informieren sowie zu wesentlichen Vorhaben konsultieren. Seit 2016 ist in Art. 5b RVOV dabei konkretisiert, was unter einem *wesentlichen Vorhaben*, das eine Konsultationspflicht auslöst, zu verstehen ist, nämlich wenn:

«a. infolge der Umsetzung von Empfehlungen oder Beschlüssen internationaler Organisationen oder multilateraler Gremien der Erlass oder eine wesentliche Änderung eines Bundesgesetzes erforderlich ist; oder

b. der Verzicht auf die Umsetzung von solchen Empfehlungen oder Beschlüssen das Risiko schwerer wirtschaftlicher Nachteile, von Sanktionen, einer Isolation der Schweiz aufgrund der abweichenden schweizerischen Haltung oder eines politischen Reputationsschadens in sich birgt oder wenn andere gravierende Nachteile für die Schweiz zu erwarten sind.»⁵⁷

BEPS 2.0, die Marktstaatbesteuerung und die Mindestbesteuerung, wurde vom Bundesrat als wesentliches Vorhaben taxiert. Gemäss einem Bericht der Parlamentarischen Verwaltungskontrolle vom Dezember 2021 wurden die WAK und die APK der beiden Räte vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF über den Fortgang der Entwicklungen informiert und auch konsultiert.⁵⁸ Auch die Anpassungen des OECD-Musterabkommens wurden den aussenpolitischen Kommissionen vorgelegt.⁵⁹

Gestützt auf eine parlamentarische Initiative setzte die Bundesversammlung im Jahr 2021 ferner eine *ständige parlamentarische Delegation zur Teilnahme an Aktivitäten im Rah-*

⁵⁶ Dazu u.a. ANDREAS GLASER/CARLA MÜLLER, Die Mitwirkung der Bundesversammlung beim Abschluss völkerrechtlicher Verträge, in: Andreas Th. Müller/Werner Schroeder, Demokratische Kontrolle völkerrechtlicher Verträge, Perspektiven aus Österreich und der Schweiz, Wien 2017, S. 25 ff., insb. S. 35 ff.; LORENZ LANGER, Implications of Soft Law Regimes for Small States: The Experience of Switzerland and Liechtenstein, SRIEL 2020, S. 235 ff.

⁵⁷ Art. 5b Abs. 1 RVOV.

⁵⁸ Parlamentarische Verwaltungskontrolle, Mitwirkung des Parlaments im Bereich von Soft Law, Bericht zuhanden der Aussenpolitischen Kommissionen von National- und Ständerat vom 1. Dezember 2021, BBl 2022 365 ff., 35 und Anhang D (zit. Bericht PVK).

⁵⁹ Bericht PVK (Fn. 58), Anhang C.

men der OECD ein, die sich aus je vier National- und Ständeräten zusammensetzt.⁶⁰ Das Parlament soll dadurch den Prozess zur Erarbeitung von Normen und Empfehlungen der Organisation enger mitverfolgen können.⁶¹ Die ständige parlamentarische Delegation nimmt an den Anlässen der OECD, die diese für die nationalen Parlamente anbietet, teil. Sie wirkt namentlich im *OECD Global Parliamentary Network* mit; ein globales parlamentarisches Netzwerk, das die OECD gebildet hat, um die nationalen Parlamente besser in ihre Arbeit einbinden zu können. Regelmässig, in der Regel zweimal im Jahr, finden Veranstaltungen in Paris statt, an welchen die OECD die teilnehmenden Parlamentarier über ihre Arbeiten informiert.⁶²

Die Problematik scheint somit erkannt. Die neu eingeführten Instrumente haben nach Aussagen des Bundesrats und des Parlaments den Informationsfluss merklich verbessert.⁶³ Anders als noch beim Informationsaustausch in den 2010er Jahren wurden die Kommissionen des National- und Ständerats dieses Mal auch effektiv frühzeitig einbezogen und konsultiert.

Es scheint aber ein eher einseitiger Prozess zu sein. Inwieweit die parlamentarischen Kommissionen und Delegationen tatsächlich mitwirken können, ist von aussen betrachtet schwierig zu beurteilen. Eine Gleichstellung mit einem innerstaatlichen Gesetzgebungsprozess wird selbstredend nie möglich sein, eine gewisse Annäherung wäre aber wünschenswert. Die Problematik, dass das neue «Weltsteuerrecht» im Rahmen der OECD und G20 stark von den Grossmächten geprägt ist, wird gleichwohl bestehen bleiben und wird sich durch die verbesserte parlamentarische Information nicht beheben lassen. Hinzu kommt, dass soft law im internationalen Steuerrecht fast immer mit der Androhung von Retorsionen verbunden ist. Anders als der Bundesrat darlegt,⁶⁴ ist es im internationalen Steuerrecht deshalb nur begrenzt fähig, der reinen Machtpolitik entgegenzutreten.

⁶⁰ Siehe für die derzeitigen Mitglieder und die Aktivitäten die Website der Delegation, <https://www.parlament.ch/de/organe/delegationen/delegationen-internationaler-parlamentarischer-versammlungen/pd-oecd-del> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁶¹ Parlamentarische Initiative 20.436 vom 19. Mai 2020, Einsetzung einer ständigen parlamentarischen OECD-Delegation, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats vom 19. April 2021, BBl 2021, 999 ff., 6 wie auch Stellungnahme des Bundesrats vom 26. Mai 2021, BBl 2021 1210, 3.

⁶² Dazu die dazugehörige Website: <https://www.oecd.org/en/networks/parliamentarians.html> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁶³ Bericht PVK (Fn. 58), 12.

⁶⁴ Bundesrat, Bericht Soft Law (Fn. 55), 3.

2. Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip

Ein Fragenzeichen zur Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip ist vor allem hinter die Mindestbesteuerung zu setzen. Die Erläuterungen zur MindStV halten dazu eingangs fest:⁶⁵

«Kernelement in der Verordnung ist der Verweis auf das internationale Regelwerk, das damit Teil des nationalen Rechts wird. (...) Im Interesse der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks sind weitere Dokumente der OECD/G20 bei der Auslegung zu berücksichtigen.»⁶⁶

Diese Konzeption macht auch vollends Sinn. Die nationale Ergänzungssteuer, mit der die Mindestbesteuerung in der Schweiz sichergestellt wird, muss sich nach den internationalen Vorgaben richten, ansonsten die Gefahr besteht, dass sie letztlich «nutzlos» ist und andere Staaten auf schweizerisches Steuersubstrat greifen können.

Der Verweis auf das internationale Regelwerk wirft aber verschiedene Fragen auf. Gemeint sind bekanntlich zwei Regelwerke, die ins nationale Recht implementiert werden:

- Erstens richtet sich die Bemessung des GloBE-Gewinns nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard. Für die nationale Ergänzungssteuer steht der schweizerische Standard Swiss GAAP FER im Vordergrund.⁶⁷ Gegebenenfalls kommen auch andere zur Anwendung, namentlich IFRS oder US GAAP. Diese anerkannten Rechnungslegungsstandards sind von privaten Verbänden oder Institutionen erstellt.
- Zweitens findet sich in Art. 2 Abs. 1 MindStV ein direkter Verweis auf die GloBE-Mustervorschriften, die sinngemäss auch für die nationale Ergänzungssteuer anwendbar sind. Die GloBE Mustervorschriften bezwecken das Ergebnis nach anerkanntem Rechnungslegungsstandard zu vereinheitlichen und zu korrigieren.⁶⁸ Sie weichen bekanntlich erheblich von den Korrekturvorschriften unseres Gewinnsteuerrechts ab.

⁶⁵ Dazu insb. IFF-HSG, Mindestbesteuerung (Fn. 18), S. 322 ff.

⁶⁶ Erläuterungen zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) vom 22. Dezember 2023 (zit. Erläuterungen MindStV), S. 2.

⁶⁷ Art. 9 Abs. 2 MindStV. Dazu u.a. MANUEL ANGEHRN/THOMAS HUG, Die schweizerische Ergänzungssteuer gemäss MindStV, EF 2024, S. 206 ff., S. 210.

⁶⁸ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, Paris 2021, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1718206434&id=id&accname=ocid177270&checksum=C8014B34ABE3C2A427841B40AA134923> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

Rechtsetzungsbefugnisse werden somit an private Institutionen und an eine internationale Organisation delegiert. Eine solche Delegation ist möglich. Zwar ist umstritten, ob sie auf Art. 164 Abs. 2 BV oder Art. 178 Abs. 3 BV zu stützen ist. Die herrschende Lehre geht aber davon aus, dass sie nicht verboten ist.⁶⁹ Meistens regeln solche Delegationen aber eher technische und weniger wichtige Normen,⁷⁰ was bei den Bemessungsgrundsätzen einer Steuer natürlich nicht der Fall ist. Als wesentlich wird zudem erachtet, ob der Verweis statischer oder dynamischer Natur ist. Der Bundesrat hält in den Erläuterungen zur MindStV dazu fest:

«Ein dynamischer Verweis wäre verfassungsrechtlich problematisch und ist in der Übergangsbestimmung der BV nicht vorgesehen.»⁷¹

In Übereinstimmung damit verweist Art. 2 Abs. 1 MindStV ausdrücklich auf die Mustervorschriften vom 14. Dezember 2021. Gleichzeitig wird in Art. 2 Abs. 2 MindStV aber auch festgehalten, dass die GloBE-Mustervorschriften nach Massgabe des zugehörigen Kommentars und der zugehörigen Regelwerke auszulegen seien, was auch später publizierte Wegleitungen und Berichte der OECD umfassen soll.⁷² Solche Leitlinien (Administrative Guidances) sind von der OECD im letzten Jahr alle 3 bis 4 Monate publiziert worden, letztmals im Dezember 2023.⁷³ Eine konsolidierte Fassung des Kommentars zu den GloBE-Mustervorschriften wurde am 25. April 2024 publiziert.⁷⁴ Das Tor zu einem letztlich dynamischen Verständnis der Mustervorschriften und der Bemessungsgrundsätze der nationalen Ergänzungssteuer ist somit weit geöffnet.⁷⁵ Kommt hinzu, dass auch die

⁶⁹ GIOVANNI BIAGGINI, in: Bernhard Ehrenzeller et.al. (Hrsg.), Die schweizerischen Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Auflage, Zürich 2023, Art. 178 N 29; DERS., BV Kommentar, 2. Auflage, Zürich 2017, Art. 164 N 11; RENÉ A. RHINOW/MARKUS SCHEFER/PETER UEBERSAX, Schweizerisches Verfassungsrecht, 3. Auflage, Basel 2016, S. 517 Rz. 2740.

⁷⁰ ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER/DANIELA THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Auflage, Zürich 2020, S. 607, Rz. 1886. So auch das Bundesgericht für auf Art. 178 Abs. 3 BV gestützte Delegationen: BGE 136 I 316 E. 2.4.1.

⁷¹ Erläuterungen MindStV (Fn. 66), S. 13. Das Bundesgericht hat zwar auch einen dynamischen Verweis als zulässig erachtet. Dieser dürfe aber nur weniger wichtige Normen umfassen: BGE 136 I 316 E. 2.4.1.

⁷² Erläuterungen MindStV (Fn. 66), S. 14.

⁷³ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023, Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁷⁴ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023), Inclusive Framework on BEPS Paris 2024, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b849f926-en.pdf?expires=1718189769&id=id&accname=ocid177270&checksum=7AA0BD1A1DF981C05598180B01BBD50> (zuletzt besucht am 17. Juli 2024).

⁷⁵ So auch: ANGEHRN/HUG (Fn. 67), S. 206.

anerkannten Rechnungslegungsstandards laufenden Anpassungen und Überarbeitungen unterliegen.⁷⁶

Zur Lösung der Problematik wird vorgeschlagen, dass die massgebenden internationalen Standards und Regeln im Gesetz klar definiert und neue Versionen jeweils durch den Gesetzgeber genehmigt werden.⁷⁷ Auch der Bundesrat weist daraufhin, dass zukünftige Dokumente der OECD gegebenenfalls eine Änderung der MindStV notwendig machen können.⁷⁸

Es zeichnet sich demnach eine ähnliche Diskussion ab, die bereits im Zusammenhang mit der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen geführt wird. Nämlich, ob eine Ergänzung des Kommentars oder der Leitlinien zu den OECD-Mustervorschriften nur eine Klarstellung darstellt oder eine neue Regelung beinhaltet.⁷⁹ Eine neue Regelung müsste einer Genehmigung durch den Gesetzgeber unterliegen. Auch eine solche Genehmigung wäre letztlich aber nur formeller Natur. Effektiv wird auch von künftigen neuen Mustervorschriften kaum abgewichen werden können.

Der Konflikt mit dem Legalitätsprinzip ist somit schwierig zu lösen. Eine Vereinbarkeit mit den innerstaatlichen Anforderungen ist kaum möglich. Umso wichtiger ist, dass das Verfahren der internationalen Rechtsetzung verbessert, transparenter und demokratischer gestaltet wird.

VI. Schlusswort

Ein zufriedenstellendes Fazit kann nicht gezogen werden. Die internationale Rechtsetzung von innerstaatlichem Steuerrecht führt zu rechtsstaatlichen Defiziten, die nicht vollständig behoben werden können. Mit dieser Feststellung soll nicht in Frage gestellt werden, dass die Schweiz das «neue» internationale Steuerrecht beachten und umsetzen soll. Es bleibt ihr als kleiner, exportorientierter Staat aus politischer und wirtschaftlicher Sicht (fast) keine andere Wahl. Hinzuarbeiten ist aber auf eine Verbesserung der Prozesse, und mit kritischem Blick zu verstärken sind die Bemühungen, Lösungen zu finden, die den demokratischen und rechtsstaatlichen Grundsätzen der Schweiz bestmöglich gerecht werden.

⁷⁶ Dazu insb. IFF-HSG Mindestbesteuerung (Fn. 18), S. 322 ff.

⁷⁷ IFF-HSG Mindestbesteuerung (Fn. 18), S. 325.

⁷⁸ Erläuterungen MindStV (Fn. 66), S. 17.

⁷⁹ Dazu nun BGE 149 II 400 E. 9.

Aktuelles aus der Verwaltungspraxis | Actualités de la pratique administrative

1. August 2024 – 9. September 2024 | 1^{er} août 2024 – 9 septembre 2024

Berichterstatter: Markus Küpfer, Fürsprecher, Chef Abteilung Recht Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Direkte Bundessteuer

- Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Berufskostenpauschalen und Naturalbezüge 2025 sowie dem Ausgleich der Folgen der kalten Progression bei der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2025 vom 22. August 2024

Impôt fédéral direct

- Lettre circulaire de l'Administration fédérale des contributions concernant les frais professionnels forfaitaires et revenus en nature 2025 ainsi que la compensation des effets de la progression à froid en matière d'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2025 du 22 août 2024