

# Anforderungen an Standortmassnahmen im Rahmen der OECD-Mindestbesteuerung

Thomas Brändle / Samuel Schmassmann / Andrea Schläpfer / Philippe Sulger



Thomas Brändle  
*Dr. rer. pol., Stv. Leiter  
Wirtschafts- und Geld-  
politik, Leiter Fachbereich  
Wirtschafts- und finanz-  
politische Analysen,  
Eidgenössische Finanz-  
verwaltung (EFV),  
Eidgenössisches Finanz-  
departement (EFD), Bern*



Samuel Schmassmann  
*Dr. sc., Ökonom,  
Wirtschafts- und Geld-  
politik, Eidgenössische  
Finanzverwaltung (EFV),  
Eidgenössisches Finanz-  
departement (EFD), Bern*



Andrea Schläpfer  
*MLaw, Wissenschaftlicher  
Mitarbeiter Ausussenwirt-  
schaftlicher Fachdienst  
Internationales Wirt-  
schaftsrecht, Staatssekreta-  
riat für Wirtschaft (SECO),  
Eidgenössisches Depar-  
tement für Wirtschaft,  
Bildung und Forschung  
(WBF), Bern*



Philippe Sulger  
*Dr. oec., Ökonom,  
Eidgenössische Finanz-  
marktaufsicht FINMA,  
Bern*

Die OECD-Mindeststeuer bedeutet für die Schweiz als Ganzes und insbesondere für Kantone mit tiefen Unternehmenssteuern einen relativen Verlust an Standortattraktivität. Eine entscheidende Frage ist daher, ob und mit welchen Massnahmen dem Verlust an Standortattraktivität entgegengewirkt werden kann. Den Kantonen kommt dabei aufgrund ihrer ausgeprägten wirtschaftspolitischen Autonomie eine zentrale Rolle zu.

Der Fokus dieses Beitrags liegt auf den internationalen Anforderungen an Standortmassnahmen mit Subventionscharakter, respektive auf den einschlägigen staatsvertraglichen Verpflichtungen der Schweiz. Gemäss den Model Rules der OECD sind Massnahmen problematisch, die als Umgehung der OECD-Mindeststeuer verstanden werden könnten. Weiter unterliegen Standortmassnahmen mit Subventionscharakter den handelsrechtlichen Subventionsregeln. Schliesslich geht der Beitrag aus Sicht der zentralen kantonalen Entscheidungsträger auf Überlegungen zum Umgang mit dem budgetären Risiko ein – eine Frage, welche sich im Rahmen der OECD-Mindeststeuer in besonderem Masse stellt.

*Le présent document porte sur les exigences internationales relatives aux mesures de promotion de la place économique ayant un caractère de subvention ainsi que sur les obligations de la Suisse en la matière qui découlent des traités internationaux. Les règles types de l'OCDE qualifient de problématiques les mesures qui pourraient être considérées comme un moyen de contourner l'imposition minimale de l'OCDE. Par ailleurs, les mesures de promotion de la place économique ayant un caractère de subvention doivent respecter les règles du droit commercial en matière de subventions. Enfin, le document aborde certaines réflexions concernant la gestion du risque budgétaire du point de vue des principaux décideurs cantonaux: une question qui revêt une importance particulière dans le cadre de l'imposition minimale de l'OCDE.*

*Il presente contributo si concentra sui requisiti internazionali delle misure volte a rafforzare la piazza economica e che hanno carattere di sovvenzione nonché sugli impegni internazionali assunti dalla Svizzera in questo ambito. Secondo le prescrizioni modello («Model Rules») dell'OCSE sono problematiche le misure che possono essere intese come strumento di elusione dell'imposizione minima. Inoltre, le misure volte a rafforzare la piazza economica che hanno carattere di sovvenzione sono soggette alle norme in materia di sovvenzioni secondo il diritto commerciale. Il contributo esamina infine le riflessioni dei principali organi decisionali cantonali sulla gestione del rischio di bilancio – questione che nel quadro dell'imposizione minima dell'OCSE assume una particolare rilevanza.*

## **Inhalt**

I. Einleitung . . . . .	607
II. Welche Anforderungen an Standortmassnahmen ergeben sich aus internationalen Regelwerken? . . . . .	608
1. Anforderungen im Rahmen der OECD-Mindeststeuer . . . . .	608
2. Anforderungen im Rahmen des WTO-Rechts und unter Freihandelsabkommen . . . . .	610
3. Standortmassnahmen im Lichte des EU-Beihilfenrechts . . . . .	611
III. Wie ist mit budgetären Risiken bei Standortmassnahmen umzugehen? . . . . .	614
IV. Schlussbemerkungen . . . . .	615

## I. Einleitung<sup>1</sup>

Das OECD/G20-Projekt gliedert sich in zwei Säulen, wobei in diesem Beitrag Säule 2 im Fokus steht. Mit Säule 1 sollen die geltenden internationalen Bestimmungen über die steuerliche Zuteilung von Gewinnen grosser Unternehmensgruppen angepasst werden (Marktstaatbesteuerung). Vom Anwendungsbereich erfasst werden Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 20 Milliarden Euro und einer Gewinnmarge von über 10 Prozent. Mit Säule 2 soll eine Mindestbesteuerung von 15% für international tätige Unternehmensgruppen, die den Schwellenwert von 750 Millionen Euro Umsatz erreichen, eingeführt werden.

Diese OECD-Mindeststeuer führt bei Bund und Kantonen zu zusätzlichen Steuereinnahmen. Die Unsicherheit über das Einnahmenpotential aus der Ergänzungssteuer ist indes gross und die Einnahmen könnten von Jahr zu Jahr stark schwanken. Die Schätzungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ergeben für Bund und Kantone kurzfristig jährliche Mehreinnahmen von rund 1–2,5 Milliarden Franken aus der Ergänzungssteuer in der Schweiz. Der Rohertrag aus der Ergänzungssteuer beinhaltet Steuerbeträge, Bussen sowie Zinsen und wird auf die drei Staatsebenen aufgeteilt. Dem Bund stehen 25 Prozent und den Kantonen 75 Prozent des Rohertrags der Ergänzungssteuer zu.<sup>2</sup> Die Kantone berücksichtigen die Gemeinden angemessen. Die Übergangsbestimmung gibt dazu keinen spezifischen Schlüssel vor und respektiert insofern die Kantonsautonomie. Verhaltensanpassungen von Unternehmen, ausländischen Staaten und/oder der Kantone werden in den Schätzungen nicht berücksichtigt. Letztendlich bleibt daher ungewiss, wie sich die OECD-Mindeststeuer auf die Gesamteinnahmen auswirken wird.

Es ist davon auszugehen, dass der internationale Standortwettbewerb infolge der OECD-Mindeststeuer stärker von nicht-steuerlichen wirtschaftspolitischen Handlungsfeldern geprägt sein wird. Den Kantonen kommt dabei aufgrund ihrer ausgeprägten wirtschaftspolitischen Autonomie eine zentrale Rolle zu: Es obliegt den kantonalen Entscheidungsträgern, ob und welche Standortmassnahmen im Rahmen der OECD-Mindeststeuer geeignet sind. Die Frage der Eignung und Notwendigkeit von Standortmassnahmen bedingt eine genaue Analyse der steuerlichen Betroffenheit und des wirtschaftspolitischen Umfelds auf kantonaler Ebene im Hinblick auf den Verlust an Standortattraktivität. Da

<sup>1</sup> Die Autoren danken herzlich FRANK STÄHLIN, PETER SCHWENDENER, MARC WERMUTH, RONALD INDERGAND und ANDREAS MASCHERER für wertvolle Hinweise. Die verfasste Arbeit gibt allein die Ansicht der Autoren wieder. Die Eidgenössischen Finanzverwaltung, das Staatssekretariat für Wirtschaft und die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA werden durch die verfasste Arbeit nicht gebunden.

<sup>2</sup> Nach Abzug der durch die Ergänzungssteuer verursachten Mehrausgaben für den Finanz- und Lastenausgleich soll der Bund seinen Anteil als zusätzliche Mittel für eine verstärkte Förderung der Standortattraktivität der Schweiz als Ganzes einsetzen. Durch diese Zweckbindungen ist die Ergänzungssteuer auf Bundesebene haushaltsneutral.

die steuerliche Betroffenheit von Unternehmen im Rahmen der OECD-Mindeststeuer auf einer gesamtschweizerischen Betrachtung fusst, sind auch die Kantone zu einer solchen Evaluation gehalten.

Um Wettbewerbsverzerrungen und volkswirtschaftliche Ineffizienzen zu vermeiden, sollten Standortmassnahmen allen Unternehmen offenstehen. Gleichzeitig sollten sie hinsichtlich ihrer Zielsetzung, der Verbesserung der Standortattraktivität, insbesondere auch für die von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen, wirksam und mit internationalen Verpflichtungen vereinbar sein. Massnahmen, welche diese Kriterien am ehesten erfüllen, sind grundsätzlich solche, welche die allgemeinen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in den Kantonen verbessern. Zu denken ist hier beispielsweise an administrative Entlastung der Unternehmen, hochwertige Infrastruktur und gut ausgebildetes Fachpersonal durch ein gutes Bildungssystem oder auch eine bessere Vereinbarkeit von Familie und Beruf. In diesen Bereichen könnten die Mehreinnahmen aus der Ergänzungssteuer einen Beitrag leisten.

Auch Standortmassnahmen mit Subventionscharakter, die bei starker kantonaler Betroffenheit durch die OECD-Mindeststeuer erwogen werden, wären möglichst branchen- und technologieneutral auszugestalten. Insbesondere sollten sie nicht wettbewerbsverzerrend zu Ungunsten der nicht von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen wirken und grundsätzlich nur in Bereichen zum Einsatz kommen, wo sie als volkswirtschaftlich sinnvoll erachtet werden, beispielsweise zur Anreizsetzung für wirtschaftliche Aktivitäten mit positiven Externalitäten. Dies kann die Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation umfassen.

Dieser Beitrag stellt die internationalen Anforderungen an kantonale Standortmassnahmen mit Subventionscharakter in den Fokus, die dem Verlust an Standortattraktivität aufgrund der OECD-Mindestbesteuerung (Säule 2) entgegenwirken können. Im Vordergrund stehen dabei die Anforderungen gemäss den Model Rules der OECD und die wirtschaftsvölkerrechtlichen Subventionsregeln. Letztlich unterliegen diese Anforderungen auch dynamischen internationalen Entwicklungen. Zudem stellt sich – besonders im Rahmen der OECD-Mindeststeuer – die Frage zum Umgang mit dem budgetären Risiko.

## **II. Welche Anforderungen an Standortmassnahmen ergeben sich aus internationalen Regelwerken?**

### **1. Anforderungen im Rahmen der OECD-Mindeststeuer**

Ausgehend von den Anforderungen im Rahmen der OECD-Mindeststeuer sind Massnahmen problematisch, die als Umgehung der OECD-Mindeststeuer verstanden werden könnten. Zum jetzigen Zeitpunkt lässt sich jedoch noch nicht genau sagen, worauf sich eine solche Einschätzung genau stützt. Es wird sich zeigen, welche Auslegungen,

bzw. welche Praxis, sich durchsetzen werden. Als Versuch zur Umgehung der Regeln zur OECD-Mindeststeuer würden jedoch namentlich Massnahmen gewertet, die aus Vorteilen für Unternehmen bestehen, die (i) direkt einer erhöhten Steuerlast aufgrund der OECD-Mindeststeuer entsprechen oder die (ii) ausschliesslich den betroffenen Unternehmen zugänglich wären. Insbesondere würde eine direkte Kompensation der betroffenen Unternehmen dem Grundsatz der OECD-Mindeststeuer entgegenlaufen. Auch ist eine Koppelung einer Rückvergütung oder einer Steuergutschrift an den Gewinn einer Unternehmung gemäss Model Rules der OECD problematisch.

Die Model Rules der OECD spezifizieren jedoch auch explizit zulässige (nicht-steuerliche) Instrumente, welche zur Förderung der Standortattraktivität eingesetzt werden können. Darunter fallen insbesondere qualifizierte erstattungsfähige Steuergutschriften, sogenannte «qualified refundable tax credits» (QRTC).

### **Qualified Refundable Tax Credit (QRTC)<sup>3</sup>**

Gemäss den Model Rules der OECD gelten staatliche Subventionen und QRTCs als Einkünfte und führen zu keiner Reduktion der massgebenden Steuern (u. a. Gewinnsteuer, Kapital- oder Grundstückgewinnsteuer). Dass eine Steuergutschrift als erstattungsfähig qualifiziert und demnach als QRTC gilt, muss sie innerhalb einer Frist von maximal vier Jahren erstattungsfähig, d.h. ausbezahlt oder verrechnet, sein. Ein QRTC wird auch im Verlustfall ausbezahlt (gewinnunabhängig). Bei QRTCs handelt es sich demnach um mit den Steuern verrechenbare Subventionen, die spätestens nach vier Jahren in bar ausbezahlt werden müssen. Ein QRTC wird aus Effizienzgründen über den bestehenden «Kanal» der Steuern verrechnet, ist aber nicht Teil der Steuerbemessung im eigentlichen Sinne. Dies kann als Grund gesehen werden, einen QRTC nicht im Steuergesetz zu verankern.

Im Gegensatz zu QRTCs, die auch gewährt werden, wenn Unternehmen Verluste schreiben, entfallen bei Steuerermässigungen Steuereinnahmen und es erfolgt keine Auszahlung von öffentlichen Mitteln an Unternehmen. Zudem kann der Staat, im Gegensatz zu Steuererleichterungen, anhand von QRTCs und Subventionen die Verwendung der Mittel mitbeeinflussen. Aus Sicht der Unternehmen stellen tiefe Steuern oder Steuererleichterungen wie auch Zuschüsse über Subventionen oder QRTCs einen wirtschaft-

<sup>3</sup> Artikel 3.2.4, 4.1.2(d) und 10.1 Model Rules. «Qualified Refundable Tax Credit means a refundable tax credit designed in a way such that it must be paid as cash or available as cash equivalents within four years from when a Constituent Entity satisfies the conditions for receiving the credit under the laws of the jurisdiction granting the credit. [...]» (Artikel 10.1 Model Rules).

lichen Vorteil dar, der die Mittelabflüsse mindert (tiefere Steuern) oder Mittelzuflüsse (QRTCs und Subventionen) bereithält.

QRTCs und Subventionen sind sich ähnlich. Doch können QRTCs einerseits aufgrund der Verrechnung mit bestehenden Steuerschulden (bis zur maximalen Frist von vier Jahren) die jährlichen kantonalen Einnahmen und Ausgaben glätten. Andererseits können direkt ausbezahlte Subventionen den administrativen Aufwand mindern, wie auch das der Förderung zugrundeliegende System einfach halten.

## 2. Anforderungen im Rahmen des WTO-Rechts und unter Freihandelsabkommen

Die Schweiz ist in einer Reihe von Staatsverträgen subventionsrechtliche Verpflichtungen eingegangen, die darauf ausgerichtet sind, Subventionen zu regeln, welche den Wettbewerb verfälschen und den zwischenstaatlichen Warenhandel beeinträchtigen können. Unter dem WTO-Subventionsrecht (insbesondere dem WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen; SCM<sup>4</sup>) sowie der beihilferechtlichen Bestimmung des Freihandelsabkommens zwischen der Schweiz und der EU (FHA72)<sup>5</sup>, können Standortmassnahmen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige bevorzugen, unzulässig sein. Diese Bestimmungen regeln auch die Voraussetzungen und Verfahren für die Anwendung von einseitigen Ausgleichsmassnahmen (i.d.R. Ausgleichszölle), welche durch eine von einer Subvention betroffene Gegenpartei ergriffen werden können.

Gemäss dem SCM liegt eine Subvention dann vor, wenn eine Regierung oder öffentliche Körperschaft im Gebiet eines WTO-Mitglieds eine finanzielle Beihilfe leistet (z.B. durch direkte Transfers von Geldern, Zuschüsse, Kredite und Kapitalbeteiligungen sowie der Verzicht auf normalerweise zu entrichtenden Abgaben) oder eine Form der Einkommens- oder Preisstützung besteht und dadurch dem Empfänger ein Vorteil gewährt wird.<sup>6</sup> Das SCM findet nur auf spezifische Subventionen Anwendung, die hinsichtlich «bestimmter Unternehmen» (d.h. einem Unternehmen oder einen Wirtschaftszweig oder eine Gruppe von Unternehmen oder Wirtschaftszweigen) gewährt werden. Spezifische Subventionen sind unter dem SCM nicht *per se* unzulässig, können aber zu einer Klage und zu Ausgleichsmassnahmen führen, wenn sie nachteilige Auswirkungen auf die Interessen anderer WTO-Mitglieder verursachen (wie beispielsweise die Schädigung des inländischen Wirtschaftszweiges). Anders verhält es sich bei Subventionen, die von

---

<sup>4</sup> Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen vom 15. April 1994 (Anhang 1A.13 zum Abkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation; SR 0.632.20).

<sup>5</sup> Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22. Juli 1972, SR 0.632.401.

<sup>6</sup> Art. 1 SCM.

einer Exportleistung (Exportsubvention) oder die von der Verwendung von einheimischen Waren an Stelle von Einfuhren (Importsubstitution) abhängig gemacht werden. Diese gelten als besonders handelsverzerrend, gelten ohne weitere Voraussetzungen als spezifisch und sind als solche verboten.<sup>7</sup>

Eine staatliche Beihilfe im Sinne des FHA72 liegt – ähnlich dem WTO-Subventionsrecht – dann vor, wenn gewisse Unternehmen oder Wirtschaftszweige aus staatlichen Mitteln, direkt oder indirekt durch eine staatliche Stelle bevorteilt werden.<sup>8</sup> Die EFTA-Konvention<sup>9</sup> sowie die meisten anderen Freihandelsabkommen der Schweiz enthalten ebenfalls Bestimmungen über wettbewerbsverfälschende und handelsbeeinträchtigende Subventionen und verweisen darin auf die Regelungen des WTO-Rechts.

Massnahmen mit Subventionscharakter sind unter diesen Regelungen grundsätzlich möglich, wenn sie allen Unternehmen zugänglich und damit nicht selektiv ausgestaltet sind, d.h. wenn sie rechtlich und tatsächlich allen offen stehen. Standortmassnahmen, die primär oder ausschliesslich auf Unternehmen gerichtet sind, welche von der OECD-Mindeststeuer betroffen sind, könnten unter diesen Regeln als selektive Bevorteilung angesehen werden, die den zwischenstaatlichen Wettbewerb verfälschen und den Handel beeinträchtigen. Insbesondere wäre eine direkte Kompensation der betroffenen Unternehmen unter handelsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch.

### 3. Standortmassnahmen im Lichte des EU-Beihilfenrechts

In der EU sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Unterstützungsmassnahmen der Mitgliedstaaten grundsätzlich verboten, wenn sie einzelne Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, dadurch den Wettbewerb zu verfälschen drohen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Siehe Art. 3 SCM; so wären bspw. staatliche Zuschüsse an Unternehmen, welche unter der Bedingung gewährt werden, dass ein bestimmter Exporterfolg eintritt oder teilweise von der Exportleistung abhängig gemacht werden, unter dem WTO-Recht unzulässig.

<sup>8</sup> Die beihilferechtliche Regelung des FHA72 ist im Schweizer Recht nicht weiter konkretisiert worden; Eingang in das Schweizer Recht fand der Begriff der staatlichen Beihilfe in Artikel 13 Luftverkehrsabkommen (LVA, SR 0.748.127.192.68) und in diesem Zusammenhang in Artikel 103 Luftfahrtgesetz (LFG, SR 748.0). Die Europäische Union wendet die FHA72-Bestimmung erklärermassen im Lichte des materiellen EU-Beihilferechts an; vgl. Erklärung der damaligen Europäische Wirtschaftsgemeinschaft in der Schlussakte zum FHA72.

<sup>9</sup> SR 0.632.31.

<sup>10</sup> Siehe Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Ist eines dieser Kriterien nicht erfüllt, liegt keine staatliche Beihilfe vor und die Massnahme kann ohne beihilferechtliche Disziplinierung (Bewertung der Rechtmässigkeit einer Unterstützungsmassnahme) angewendet werden.

## Staatliche Beihilfe

Eine staatliche Beihilfe gemäss Art. 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Zurechenbarkeit der Massnahme<sup>11</sup> an den Staat (unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von staatlichen Stellen);
- Finanzierung der Massnahme aus staatlichen Mitteln (Unterstützungsmassnahme stammt unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln; massgeblich ist die Kontrollmöglichkeit der staatlichen Stelle);
- Gewährung eines Vorteils (womit jedweder Vorteil erfasst wird, welcher das bzw. die betroffenen Unternehmen im Rahmen normaler Marktbedingungen, d.h. ohne Eingriffe des Staates, nicht erhalten könnte);<sup>12</sup>
- Bestehen eines oder mehrerer Unternehmen (womit Einrichtungen umfasst sind, die einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, unabhängig von ihrer Rechts- oder Organisationsform);
- Selektivität der Massnahme (wenn bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen begünstigt werden, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden);
- Auswirkungen der Massnahme auf den Wettbewerb (Eignung der Massnahme zur Verbesserung der Wettbewerbsposition des Empfängers gegenüber seinen Wettbewerbern);
- Auswirkungen der Massnahme auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten (tatsächlich oder potenziell).

<sup>11</sup> Staatliche Beihilfen können sowohl als individuelle Massnahme (Einzelbeihilfe), als auch in der Form von Beihilferegulungen ausgestaltet sein. Nach Art. 1 Bst. d der Verordnung (EU) 2015/1589 ist eine Beihilferegulung eine Regelung, wonach Unternehmen, die in der Regelung in einer allgemeinen und abstrakten Weise definiert werden, ohne nähere Durchführmassnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können, bzw. eine Regelung, wonach einem oder mehreren Unternehmen nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe gewährt werden können.

<sup>12</sup> Vom Beihilferecht erfasst werden neben Finanzhilfen auch Bürgschaften, vergünstigte Darlehen, Steuererleichterungen oder die Zurverfügungstellung von Waren und Dienstleistungen zu bspw. Voraussetzungen.

Das EU-Beihilferecht bezweckt dementsprechend den Handel innerhalb des EU-Binnenmarkts und – je nach Grad der Integration in diesen – in den EU-Handelsbeziehungen mit Drittstaaten vor wettbewerbsverfälschenden staatlichen Beihilfen zu schützen.

Die Zulässigkeit staatlicher Beihilfen im EU-Recht ist sehr detailliert geregelt und wird einzelfallspezifisch beurteilt. Das EU-Beihilferecht enthält Ausnahmen für eine Reihe politischer Ziele (z.B. Unterstützung strukturschwacher Regionen, Verkehrsinfrastrukturen, Umweltschutz, Kultur, F&E), für deren Erreichung staatliche Beihilfen zulässig sind oder als zulässig angesehen werden können. Dies, sofern sie zur Erreichung der politischen Ziele, respektive Behebung des diesbezüglichen Marktversagens, verhältnismässig, also geeignet, erforderlich und zumutbar bzw. angemessen sind.<sup>13</sup> Um als zulässig qualifiziert zu werden, müssen staatliche Beihilfen zudem grundsätzlich transparent und berechenbar sein sowie einen Anreizeffekt auf die Marktteilnehmer hinsichtlich des jeweils damit verfolgten politischen Ziels entfalten.<sup>14</sup>

Die Thematik der staatlichen Beihilfen hat in den letzten Jahren auch in den Drittlandbeziehungen der EU nochmals an Bedeutung gewonnen. Am 12. Januar 2023 trat die EU-Verordnung (2022/2560) über den EU-Binnenmarkt verzerrende drittstaatliche Subventionen (*Foreign Subsidies Regulation*; FSR) in Kraft.<sup>15</sup> Die EU-Kommission wird auf der Grundlage dieser Verordnung drittstaatliche Subventionen auch ohne völkerrechtliche Vereinbarung ebensolche drittstaatliche Subventionen oder Unterstützungsmassnahmen aus Drittländern untersuchen sowie Abhilfemassnahmen gegen Unternehmen ergreifen können, die in der EU wirtschaftlich tätig sind. Dadurch sollen durch drittstaatliche Subventionen entstandene Verzerrungen auf dem Binnenmarkt behoben werden.

Die EU-Kommission dürfte sich bei der Anwendung dieser Verordnung an der Praxis und Auslegung des einschlägigen EU-Beihilferechts orientieren.

<sup>13</sup> Diese Ausnahmebestimmungen werden sowohl im bspw. Primärrecht (Artikel 107 Absätze 2 und 3 AEUV) als auch im Sekundärrecht geregelt, bspw. in der sog. allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO), Verordnung (EU) Nr. 651/2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2021/1237 der Kommission vom 23. Juli 2021 (ABl. L 270 vom 29.7.2021, S. 39). Spezifisch für den Bereich des «Service Public» (vergleichbar mit den im EU-Recht als «Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse» bzw. «DAWI» genannten Dienstleistungen) enthält bereits das europäische Primärrecht mit Artikel 106 Absatz 2 AEUV und auch mit Artikel 93 AEUV einen gewissen Vorbehalt gegenüber den Beihilfavorschriften. So können DAWI nach der Rechtsprechung des EuGH sowie einer darauf aufbauenden Mitteilung der EU-Kommission unter gewissen Voraussetzungen schon gar nicht den Tatbestand einer staatlichen Beihilfe erfüllen.

<sup>14</sup> Das Erfordernis des Anreizeffektes kann als Teilaspekt der Verhältnismässigkeit, namentlich der Erforderlichkeit, betrachtet werden.

<sup>15</sup> Mit dieser erhält die EU-Kommission die Prüfbefugnis, ob in der EU tätige Unternehmen durch ausländische Subventionen bevorteilt werden und ob diese den Wettbewerb im EU-Binnenmarkt verzerren.

### III. Wie ist mit budgetären Risiken bei Standortmassnahmen umzugehen?

Zusätzlich zu den internationalen Anforderungen müssen Standortmassnahmen auch budgetären Anforderungen genügen: Sie sollten keine übermässigen öffentlichen Ausgaben, welche nicht gegenfinanziert werden können, zur Folge haben. Es stellen sich somit komplexe Ausgestaltungsfragen.

Die Förderung von Unternehmen kann ein budgetäres Risiko bergen. Einerseits besteht einseitig hohe Unsicherheit. Die aktuellen Schätzungen der ESTV basieren auf einer beschränkten Datenlage. Auch der Umstand, dass auf keine Erfahrungswerte abgestützt werden kann, trägt zur Unsicherheit bei. Darüber hinaus ist der Kreis der betroffenen Unternehmen begrenzt. Einzelne Gesellschaften mit sehr hohen Gewinnen können die Einnahmenentwicklung deutlich beeinflussen. Andererseits können Standortmassnahmen, insbesondere solche mit Subventionscharakter, ausgabenseitig zu budgetären Risiken führen. Dies insbesondere, wenn sich ein Kanton zu unsicheren, potentiell grossen Auszahlungen an einen weiten Empfängerkreis von Unternehmen verpflichtet.

Dies gilt auch für QRTCs und Subventionen, sofern diese Instrumente nicht sorgfältig austariert sind. Um das budgetäre Risiko zu begrenzen, kann bspw. eine Auszahlung abgestuft ausgestaltet oder auf einen Höchstbetrag beschränkt werden. Weitere Ausgestaltungs-elemente von Instrumenten mit Subventionscharakter liegen im Bereich der Berechnungsgrundlage (bspw. F&E-Personalaufwand, F&E-Verbrauchsmaterial), des Parameterraums (bspw. Höhe des Prozentsatzes oder Begrenzung der förderfähigen Aufwendungen), der Verrechnungsmöglichkeiten (bspw. Vortrag, Auszahlung, Begrenzung, verrechenbare Steuerschulden) oder der administrativen Umsetzung (Anmeldungs-, Antrags-, Bewilligungserfordernis, Kontrollmechanismen). Systeme mit QRTC-ähnlichen Steuergutschriften werden in anderen Ländern bereits angewendet. Die genaue Vereinbarkeit dieser Systeme mit den OECD Model Rules ist jedoch im Einzelfall noch zu klären.<sup>16</sup> Zu beachten ist auch, dass die Arbeiten zu den Model Rules der OECD noch nicht abgeschlossen sind.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> «Steuerliche Förderung von F&E in ausgewählten Ländern im Lichte der OECD Steuerreform», KPMG, Juni 2022.

<sup>17</sup> Auch hat eine weitere Kategorie an Steuergutschriften Eingang in die OECD Model Rules gefunden, sogenannte «Transferable Tax Credits» vgl. die am 17. Juli 2023 von der OECD herausgegebenen Administrativen Leitlinien zu den Model Rules. Es handelt sich dabei um Steuergutschriften, die gehandelt werden können. Die Kategorie dürfte ähnlich zu den in den USA eingeführten übertragbaren Steuergutschriften ausgestaltet sein. Gemäss ersten Einschätzungen entfalten «Transferable Tax Credits» eine ähnliche Wirkung wie QRTCs. Für eine abschliessende Einschätzung zu den «Transferable Tax Credits» ist es noch zu früh.

Dem budgetären Risiko von Standortmassnahmen kann auch mittels der Haushaltsführung bzw. der finanzpolitischen Ausgestaltung begegnet werden. Zu berücksichtigen sind dabei auch Interaktionen des Instruments mit der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung. Beispielsweise könnten Unternehmen in einer anhaltenden Rezession gleichzeitig Verluste schreiben und dennoch QRTCs oder Subventionen beziehen, was für einen Kanton mehr Ausgaben und weniger Einnahmen bedeuten würde.

Eine Möglichkeit besteht darin, mit den Mehreinnahmen aus der OECD-Mindeststeuer einen Fonds zu äufnen. Dieser sollte nach dem Verwendungszweck ausgestaltet und somit auf die Massnahmen zugeschnitten werden. So unterscheidet sich die Ausgestaltung eines Fonds, wenn er (temporär) Anschubfinanzierung für F&E Aktivitäten in Unternehmen leisten soll, zu der Ausgestaltung eines Fonds, der Bildungsinstitutionen unterstützt. Entsprechend ist es naheliegend, die möglichen Verwendungszwecke eines Fonds eng zu definieren.

Bei einem Fonds handelt es sich jedoch nur um das Gefäss der Finanzierung. Grundsätzlich eignet sich diese Art der Finanzierung, wenn Einnahmeschwankungen und Unsicherheiten für die Alimentierung zu erwarten sind. Die Schaffung eines Fonds könnte somit zwar jährliche Schwankungen etwas abfedern, löst aber die Grundproblematik (hohe Unsicherheit, Auseinanderfallen von Einnahmenentwicklung und Finanzierungsbedarf) nicht. Gleichzeitig werden Fondsmittel dem regulären Budgetprozess und damit der direkten Mittelkonkurrenz und der Prioritätensetzung des Parlaments weitgehend entzogen.<sup>18</sup>

#### **IV. Schlussbemerkungen**

Die kantonalen Entscheidungsträger müssen über die Notwendigkeit von Standortmassnahmen im Rahmen der OECD-Mindeststeuerregime entscheiden. Dies bedingt eine genaue Analyse der steuerlichen Betroffenheit und des wirtschaftspolitischen Umfelds auf kantonaler Ebene im Hinblick auf den Verlust an Standortattraktivität. Die internationalen Anforderungen an Standortmassnahmen mit Subventionscharakter sind hoch. So dürfen die gewählten Standortmassnahmen die Regeln der OECD-Mindeststeuer nicht konterkarieren. Ebenso sollten sie das Gebot der Wettbewerbs- und Handelsneutralität gebührend beachten. Dieser Beitrag hat aufgezeigt, dass letzteres insbesondere bei Standortmassnahmen mit Subventionscharakter und einer selektiven Bevorteilung von einzelnen Unternehmen oder Branchen relevant ist. Zudem bergen solche Standortmassnahmen zur Förderung bestimmter unternehmerischer Aktivitäten Risiken, wie Mitnahmeeffekte, oder das Entstehen von langfristigen Abhängigkeiten der Unterneh-

<sup>18</sup> In ähnlicher Weise könnte das Instrument auch über eine Spezialfinanzierung finanziert werden. Eine Spezialfinanzierung ist weniger aufwändig auszugestalten und Fragen der Gouvernanz sind einfacher zu beantworten. Jedoch sind die Gestaltungsräume bei einer Spezialfinanzierung enger.

men von der Förderung. Nicht zu vernachlässigen ist auch die Gefahr der Beeinflussung der Ausgestaltung der Massnahmen durch Partikularinteressen. Es kann daher ratsam sein, die Standortmassnahmen möglichst technologie- und branchenneutral auszugestalten und dabei die allgemeinen Rahmenbedingungen einer Volkswirtschaft, wozu bspw. ein gutes Bildungs- und Forschungssystem, oder eine qualitativ hochwertige Infrastruktur gehören, zu verbessern.