



Mitteilung-026-E-2025-d vom 24.07.2025

Ergänzungssteuer: Berücksichtigung der Residualsteuer auf Ausschüttungen aus qualifizierenden Beteiligungen ab 1. Januar 2024

1. Ausgangslage

Die Ergänzungssteuer wird gestützt auf die Bestimmungen der Mustervorschriften zur weltweiten Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung des Inclusive Framework on BEPS der OECD¹ und der G20-Staaten (GloBE-Mustervorschriften, GloBE-MV)² berechnet (vgl. Art. 9 und Art. 11 der Verordnung vom 22. Dezember 2023 über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen [Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV; SR 642.161]). Gemäss Artikel 2 Absatz 1 MindStV sind die GloBE-MV für die schweizerische Ergänzungssteuer sinngemäss anwendbar. Dabei sind die GloBE-MV insbesondere nach Massgabe des zugehörigen Kommentars³ und zugehöriger Regelwerke der OECD und der G20-Staaten auszulegen (vgl. Art. 2 Abs. 3 MindStV).

Bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für die Ergänzungssteuer sind die massgebenden Steuern (in den GloBE-MV als angepasste erfasste Steuern bezeichnet) ein wichtiges Element (vgl. Kapitel 4 und 5 GloBE-MV). Die massgebenden Steuern können auch die nicht rückforderbare schweizerische Verrechnungssteuer (Residualsteuer) umfassen (vgl. Art. 4.2. GloBE-MV).

Die massgebenden Steuern sind grundsätzlich derjenigen Geschäftseinheit zuzuweisen, bei welcher sie verbucht werden (vgl. Art. 4.1.1. GloBE-MV). Allerdings sieht Artikel 4.3. GloBE-MV verschiedene Vorschriften zur Umverteilung massgebender Steuern zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten vor.

Artikel 4.3.2. Buchstabe e GloBE-MV betrifft die Zurechnung, respektive Umverteilung von Steuern, welche auf Ausschüttungen anfallen. So werden die in den Abschlüssen der gruppenzugehörigen direkten Beteiligten einer Geschäftseinheit abgegrenzten massgebenden Steuern, welche auf von dieser Geschäftseinheit im Geschäftsjahr vorgenommene Ausschüttungen anfallen, der ausschüttenden Geschäftseinheit zugerechnet.

¹ Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

² Die GloBE-Mustervorschriften können kostenlos eingesehen werden unter:

<https://www.oecd.org/fr/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

³ Der Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (nachfolgend als konsolidierter Kommentar bezeichnet) kann kostenlos eingesehen werden unter (nur auf Englisch verfügbar):

<https://www.oecd.org/fr/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

2. Ausschluss gewisser Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften für die schweizerische Ergänzungssteuer

Gemäss Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b MindStV ist insbesondere Artikel 4.3.2. Buchstabe e GloBE-MV für die schweizerische Ergänzungssteuer nicht anwendbar.

Ziel dieses Ausschlusses ist es, dass die auf Ausschüttungen aus qualifizierenden Beteiligungen anfallenden massgebenden Steuern eines gruppenzugehörigen Beteiligten, welche der lokal ansässigen ausschüttenden Geschäftseinheit zuzurechnen sind – im Einklang mit dem konsolidierten Kommentar zum Begriff der «anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer» («Qualified Domestic Minimum Top-up Tax», «QDMTT») – bei der Berechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer nicht berücksichtigt werden.

Diese Spezialregelung für die anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer bezweckt, dass ein Staat das vorrangige Recht zur Besteuerung lokal ansässiger Geschäftseinheiten erhält. Weiter sollen damit komplexe internationale Zuteilungsregeln ausländischer Steuern bei der anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer vermieden werden.

Im konsolidierten Kommentar wird jedoch festgehalten,⁴ dass im Fall von Quellensteuern, welche im Staat der ausschüttenden Geschäftseinheit auf den genannten Ausschüttungen erhoben werden, diese dennoch bei der ausschüttenden lokal ansässigen Geschäftseinheit für die anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer berücksichtigt werden dürfen.

3. Berücksichtigung der Residualsteuer auf Ausschüttungen von Schweizer Geschäftseinheiten für die schweizerische Ergänzungssteuer (Outbound-Sachverhalt)

Aus den Ausführungen unter Ziffer 2 oben ergibt sich somit, dass die Residualsteuer auf Ausschüttungen einer Schweizer Geschäftseinheit bei der ausschüttenden Schweizer Geschäftseinheit als massgebende Steuer für die Berechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer zu berücksichtigen ist.

4. Berücksichtigung der Residualsteuer auf Ausschüttungen von ausländischen Geschäftseinheiten für die schweizerische Ergänzungssteuer (Inbound-Sachverhalt)

Gemäss Artikel 3.2.1. Buchstabe b GloBE-MV sind Dividenden oder andere Ausschüttungen vom GloBE-Gewinn oder -Verlust auszunehmen, sofern diese als sogenannte ausgenommene Dividenden qualifizieren. Artikel 4.1.3. Buchstabe a GloBE-MV nimmt auch den Steueraufwand in Bezug auf gemäss Kapitel 3 ausgenommene Erträge von den massgebenden Steuern der empfangenden Geschäftseinheit aus. Die nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern auf solchen Ausschüttungen sind bei der Berechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer somit nicht zu berücksichtigen, diese sind bei der ausschüttenden ausländischen Geschäftseinheit anzurechnen.

Diese Praxismitteilung wurde mit der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) abgesprochen.

⁴ Vgl. konsolidierter Kommentar zu Artikel 10.1 GloBE-MV, Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, Ziff. 118.30.