

Theorie und Fallsammlung

Steuerpflicht nach Art. 5 Mindestbesteuerungsverordnung (MindStV)

Stand Gesetzgebung: 1. Januar 2026

Stand Diskussion Arbeitsgruppe Mindestbesteuerung: 2. Februar 2026

Hinweis

Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf den im Zeitpunkt der Erarbeitung vorhandenen Quellen. Es handelt sich um Lösungsansätze, welche in einem späteren Zeitpunkt an weitere Erkenntnisse und Erfahrungen in der Praxis angepasst werden können.

Mitglieder

Egli Arginelli Kathrin, Vicedirettrice, Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino, Bellinzona, Präsidentin

Bovay Viviane, Fiscaliste, Administration cantonale des impôts du Canton de Vaud, Lausanne

Cailac Perrine (ab 01.03.2026), Inspektorin Ergänzungssteuer, Abteilung Aufsicht Kantone, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Collomb Swen, Responsable de la section expertise, Office d'impôts des personnes morales, Administration cantonale des impôts du Canton de Vaud, Yverdon-les-Bains

Fenners Henk, Amtsleiter Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung, Kantonales Steueramt St. Gallen, St. Gallen

Guinand Anne-Léonie, Conseillère fiscale, Administration fiscale cantonale du Canton de Genève, Genève

Häfliger Ralph, Leiter Veranlagung internationale Konzerne, Abteilung juristische Personen, Steuerverwaltung Basel-Stadt, Basel

Halaszy Olivier (ab 01.01.2025), Veranlagungsexperte Juristische Personen, Kantonale Steuerverwaltung Thurgau, Frauenfeld

Kunz Noëmi, Abteilungsleiter Stellvertreterin und Teamleiterin Juristische Personen, Dienststelle Steuern Kanton Luzern, Luzern

Küttel Remo, Präsident SSK Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern, Fachleiter Unternehmenssteuern, Kantonales Steueramt Zürich, Zürich

Müller Alain, Inspektor Ergänzungssteuer, Abteilung Aufsicht Kantone, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Petersen Antje, Juristin, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Pérez Antonio, Konsulent nat./int. Unternehmensbesteuerung, Kantonale Steuerverwaltung Schaffhausen, Schaffhausen

Schena Karin (ab 01.01.2025), Fachspezialistin OECD-Mindeststeuer, Kantonale Steuerverwaltung Bern, Bern

Schlumpf Simon (bis 31.12.2024), Abteilungsleiter Juristische Personen, Kantonale Steuerverwaltung Zug, Zug

Schmied André (bis 28.02.2026), Inspektor Abteilung Aufsicht Kantone, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Walk Annette, Steuerkommissarin mbA, Kantonales Steueramt Zürich, Zürich

Zraggen Pascal (ab 01.01.2025), Bücherexperte juristische Personen in besonderer Stellung, Kantonale Steuerverwaltung Zug, Zug

Inhalt

1 Die Steuerpflicht nach Art. 5 MindStV.....	4
2 Methodisches Vorgehen zur Bestimmung der Steuerpflicht	5
2.1 Schritt 1: Bestimmung der inländischen Geschäftseinheiten, welche in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen	5
2.2 Schritt 2: Bestimmung der steuerpflichtigen Geschäftseinheit nach Art. 5 MindStV	5
2.3 Schritt 3: Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit nach Art. 16 MindStV.....	6
3 Fallbeispiele.....	7
Fall 1.1: Steuerpflicht der UPE; Grundsatz.....	7
Fall 1.2: Steuerpflicht der UPE; keine Beteiligung an einer ausländischen LTCE	7
Fall 2.1: Zwischengesellschaft; UPE mit Sitz in einem Nicht-IIR-Land.....	8
Fall 2.2: Zwischengesellschaft; UPE in einem IIR-Land	9
Fall 2.3: Zwischengesellschaft; UPE in einem Steuerhoheitsgebiet mit einem qualifizierenden <i>Side-by-Side Regime</i>	9
Fall 2.4: Internationaler Sitzwechsel der UPE; Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 2 nach Abs. 1 ^{bis}	10
Fall 3.1: Gründung einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres; Berechnung der durchschnittlichen Bilanzsumme.....	11
Fall 3.2: Gründung einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres; Berechnung der durchschnittlichen Bilanzsumme.....	11
Fall 3.3: Gründung einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres mit IIR-Steuerpflicht; Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 2 nach Abs. 1 ^{bis} ; massgebende Verhältnisse für die Zugehörigkeit.....	12
Fall 4.1: Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 1 ^{bis} nach Abs. 3.....	13
Fall 4.2: Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 3 nach Abs. 2; Dreijahresfrist.....	14

1 Die Steuerpflicht nach Art. 5 MindStV

Die subjektive Steuerpflicht basiert auf dem *One-Stop-Shop*. Danach soll pro Unternehmensgruppe grundsätzlich nur eine Geschäftseinheit mit Bezug auf alle anwendbaren Ergänzungssteuerarten steuerpflichtig werden. Dies bringt sowohl aus Sicht der kantonalen Steuerverwaltungen wie auch aus Sicht der Unternehmensgruppe eine wesentliche administrative Erleichterung.¹

Steuerpflichtig ist gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Abs. 1^{bis} der Mindestbesteuerungsverordnung (MindStV)² jene steuerlich der Schweiz zugehörige Geschäftseinheit, die nach den Artikeln 2.1 – 2.3 der GloBE-Mustervorschriften (MV)³ für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig ist. Die subjektive Steuerpflicht nach der IIR besteht unabhängig davon, ob es sich bei den ausländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten um niedrig besteuerte Geschäftseinheiten handelt.⁴

Sind mehrere Geschäftseinheiten nach der IIR steuerpflichtig, so ist jede einzelne für die IIR steuerpflichtig. Die wirtschaftlich bedeutendste dieser Geschäftseinheiten – unter Ausschluss der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften (*Partially-Owned Parent Entity* [POPE])⁵ – ist auch für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls für die internationale Ergänzungssteuer nach der Sekundärerergänzungssteuerregelung [UTPR]) steuerpflichtig (Art. 5 Abs. 3 MindStV).⁶ Besteht keine subjektive Steuerpflicht nach der IIR in der Schweiz, ist die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls für die UTPR) steuerpflichtig (Art. 5 Abs. 2 MindStV).

Als wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit gilt die Geschäftseinheit mit der höchsten durchschnittlichen Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen nach Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG unter Ausklammerung ihrer Beteiligungen.⁷ Die Steuerpflicht nach Art. 5 Abs. 2 und 3 MindStV bleibt grundsätzlich für drei Geschäftsjahre nach Art. 10.1 MV bestehen und greift aufgrund der Systematik und mit Blick auf das Prinzip des *One-Stop-Shop* nur subsidiär, d.h. nur insoweit die subjektive Steuerpflicht nicht aufgrund von Abs. 1^{bis} von Art. 5 MindStV bestimmt werden kann.⁸ Der anwendbare Absatz von Art. 5 MindStV muss für jedes Geschäftsjahr neu bestimmt werden, ungeachtet einer laufenden Dreijahresfrist nach den Absätzen 2 oder 3; damit ist die Dreijahresfrist nur innerhalb desselben Absatzes relevant.⁹

Gemäss Art. 40 Abs. 2 MindStV in der Fassung vom 1. Januar 2024 finden für die Feststellung der ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheit nach Art. 5 MindStV die Artikel 2.1 – 2.3 der GloBE-Mustervorschriften über die IIR bereits ab dem 1. Januar 2024 Anwendung, obwohl die IIR erst per 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt wurde. Damit soll hinsichtlich der steuerpflichtigen Geschäftseinheit eine Kontinuität sichergestellt werden.¹⁰

¹ Erläuterungen zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) vom 22. Dezember 2023 (Erläuterungen 2023), S. 10 und 19.

² SR 642.161.

³ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

⁴ Art. 5 Abs. 1 MindStV in der Fassung vom 1. Januar 2026 (i.V.m. Übergangsbestimmung von Art. 40a Abs. 1 MindStV) sowie die Erläuterungen zu den Änderungen der Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) vom 26. November 2025 (Erläuterungen 2025), S. 11.

⁵ Vgl. Begriffsbestimmung, Art. 10.1 MV.

⁶ Art. 5 Abs. 3 MindStV in der Fassung vom 1. Januar 2026 (i.V.m. Übergangsbestimmung von Art. 40a Abs. 1 MindStV); eine POPE wird somit nicht für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls die UTPR) steuerpflichtig, soweit mindestens eine andere inländische Geschäftseinheit nach der IIR steuerpflichtig ist, vgl. Erläuterungen 2025, S. 11 f.

⁷ Massgebend sind jeweils die Werte per Ende Geschäftsjahr.

⁸ Erläuterungen 2023, S. 19.

⁹ Erläuterungen 2025, S. 10.

¹⁰ Erläuterungen 2023, S. 42.

2 Methodisches Vorgehen zur Bestimmung der Steuerpflicht

2.1 Schritt 1: Bestimmung der inländischen Geschäftseinheiten, welche in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen

In einem ersten Schritt muss in Anwendung der GloBE-Mustervorschriften festgestellt werden, welche der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen. Die steuerliche Zugehörigkeit einer Geschäftseinheit für die Zwecke der Ergänzungssteuer bestimmt sich im internationalen Verhältnis über den Verweis auf die GloBE-Mustervorschriften und somit nach Art. 10.3 MV. Danach ist eine Geschäftseinheit in der Regel in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder vergleichbarer Kriterien in einem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig ist; andernfalls gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurde. Der Belegenheitsort von transparenten Geschäftseinheiten und von Betriebsstätten ist in Art. 10.3.2 MV bzw. Art. 10.3.3 MV geregelt. Dabei ist zu beachten, dass bei einer Sitzverlegung während des Geschäftsjahres die Verhältnisse zu Beginn des Geschäftsjahres massgebend sind (Art. 10.3.6 MV).

Geschäftseinheiten, die während des Geschäftsjahres in eine Unternehmensgruppe eintreten oder aus einer solchen austreten werden für die Zwecke der GloBE-Mustervorschriften als zur Gruppe gehörend behandelt, sofern irgendein Teil ihrer Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows im Erwerbsjahr Posten für Posten in den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einbezogen wurde (Art. 6.2 MV). Entscheidend für die Bestimmung der betroffenen Geschäftseinheiten ist somit die Konsolidierung.

2.2 Schritt 2: Bestimmung der steuerpflichtigen Geschäftseinheit nach Art. 5 MindStV

In einem zweiten Schritt ist von den gemäss Schritt 1 festgestellten Geschäftseinheiten die steuerpflichtige Geschäftseinheit nach Art. 5 MindStV zu bestimmen:

Art. 5 Abs. 1 i.V.m. 1^{bis} MindStV

Die Geschäftseinheit, die nach den Artikeln 2.1 – 2.3 MV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärgänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig ist, ist in der Regel die steuerpflichtige Geschäftseinheit für alle Ergänzungssteuerarten, d.h. für die schweizerische Ergänzungssteuer, die IIR und eine allfällige UTPR (sog. *One-Stop-Shop*). Die subjektive Steuerpflicht nach der IIR besteht unabhängig von der tatsächlichen Unterbesteuerung einer ausländischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte. Es handelt sich regelmässig um die inländische oberste Muttergesellschaft (*Ultimate Parent Entity*, UPE) oder eine inländische Zwischengesellschaft. Dabei ist zu beachten, dass eine inländische Zwischengesellschaft nur dann als steuerpflichtige Geschäftseinheit nach Art. 5 Abs. 1 MindStV in Frage kommt, wenn überhaupt eine subjektive Steuerpflicht nach der IIR bestehen könnte. Hat beispielsweise das Steuerhoheitsgebiet der ausländischen Muttergesellschaft eine anerkannte IIR¹¹ eingeführt, dann schliesst Art. 2.1.3 MV bei der inländischen Zwischengesellschaft eine subjektive Steuerpflicht nach der IIR in der Schweiz aus; in diesem Fall bestimmt sich die Steuerpflicht regelmässig nach Art. 5 Abs. 2 MindStV (vgl. Fall 2.2).

Art. 5 Abs. 2 MindStV

Ist keine inländische Geschäftseinheit nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die IIR subjektiv steuerpflichtig, so ist die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls die UTPR) steuerpflichtig, d.h. die Geschäftseinheit mit der höchsten durchschnittlichen

¹¹ Vgl. die von der OECD publizierte Tabelle, *Central Record for purposes of the Global Minimum Tax, Qualified Income Inclusion Rules*, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung ihrer Beteiligungen. Diese Geschäftseinheit bleibt grundsätzlich für drei Geschäftsjahre nach Artikel 10.1 MV ergänzungssteuerpflichtig.

Art. 5 Abs. 3 MindStV

Sind in der Schweiz mehrere Geschäftseinheiten für die IIR subjektiv steuerpflichtig, so wird jede einzelne Geschäftseinheit für die IIR steuerpflichtig, während die wirtschaftlich bedeutendste dieser Geschäftseinheiten (d.h. die Geschäftseinheit mit der höchsten durchschnittlichen Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung ihrer Beteiligungen) in der Regel auch für die schweizerische Ergänzungssteuer (und eine allfällige UTPR) steuerpflichtig ist. Mehrere IIR steuerpflichtige Geschäftseinheiten können insbesondere dann vorliegen, wenn Zwischengesellschaften eines ausländischen Konzerns nicht aneinander beteiligt sind (z.B. Schwestergesellschaften) oder bei in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften (*Partially-Owned Parent Entity*; POPE), die gemäss Art. 2.1.4 MV selbst für die IIR steuerpflichtig sind. Dabei gilt es zu beachten, dass eine POPE, unabhängig von ihrer Bilanzsumme, bei der Ermittlung der für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allfällige UTPR) steuerpflichtigen Geschäftseinheit nicht zu berücksichtigen ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass bei Vorliegen einer inländischen UPE und einer POPE, immer die UPE für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allfällige UTPR) steuerpflichtig ist. Die Steuerpflicht für die schweizerische Ergänzungssteuer (und einer allfälligen UTPR) bleibt grundsätzlich für drei Geschäftsjahre nach Artikel 10.1 MV bestehen.

Art. 5 Abs. 4 MindStV

Bei einem Joint Venture oder einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit ist für die schweizerische Ergänzungssteuer dessen bzw. deren oberste steuerlich der Schweiz zugehörige Geschäftseinheit steuerpflichtig. Ist keine steuerlich der Schweiz zugehörige Geschäftseinheit oberste Geschäftseinheit, so richtet sich die Ergänzungssteuerpflicht nach Art. 5 Abs. 2 MindStV. In Bezug auf die internationale Ergänzungssteuer nach der IIR (und einer allfälligen UTPR) sind zur Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht die Absätze 1–3 von Art. 5 MindStV massgebend.¹²

2.3 Schritt 3: Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit nach Art. 16 MindStV

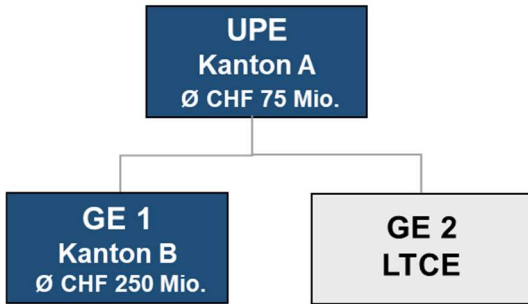
In einem dritten Schritt muss der Ort der Veranlagung mit Bezug auf die steuerpflichtige Geschäftseinheit bestimmt werden. Nach Art. 16 Abs. 2 MindStV ist jener Kanton für die Veranlagung der Ergänzungssteuer zuständig, in dem die steuerpflichtige Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe zu Beginn des Geschäftsjahres nach Artikel 10.1 der MV steuerlich zugehörig ist. Die steuerliche Zugehörigkeit einer Geschäftseinheit im interkantonalen Verhältnis bestimmt sich gemäss Art. 3 Abs. 2 MindStV nach Art. 105 Abs. 3 und Art. 106 DBG betreffend die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der direkten Bundessteuer. Für juristische Personen bedeutet dies, dass der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung massgebend sind. Dabei wird in Abweichung zur Regelung betreffend die direkte Bundessteuer auf die Verhältnisse zu Beginn des Geschäftsjahres nach Art. 10.1 MV, d.h. jenes der obersten Geschäftseinheit (*Ultimate Parent Entity*, UPE), abgestellt. Bei einer im Laufe des Geschäftsjahres neugegründeten Geschäftseinheit sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Gründung massgebend (Art. 3 Abs. 2 letzter Satz MindStV). Diese zeitliche Abweichung kann dazu führen, dass die örtliche Zuständigkeit für die Ergänzungssteuer und die direkte Bundessteuer (für welche die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend sind) auseinanderfallen, wenn während der Steuerperiode ein Kantonswechsel erfolgt.

¹² Erläuterungen 2023, S. 20.

3 Fallbeispiele

Fall 1.1: Steuerpflicht der UPE; Grundsatz

Die *Ultimate Parent Entity* (UPE) mit Sitz im Kanton A hält eine Beteiligung an der Geschäftseinheit GE 1 mit Sitz im Kanton B sowie eine Beteiligung an der Geschäftseinheit GE 2, eine niedrig besteuerte ausländische Geschäftseinheit (*Low taxed Constituent Entity*, LTCE). Welches ist die steuerpflichtige Geschäftseinheit und welcher Kanton ist zuständig für die Veranlagung der Ergänzungssteuer?

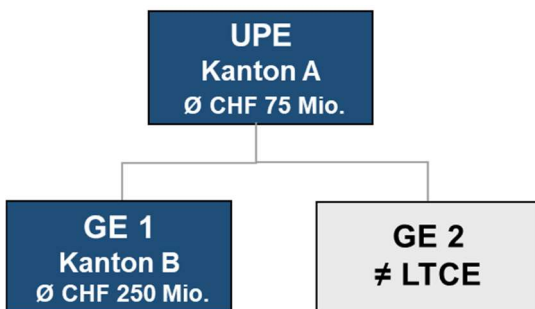


Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

UPE und GE 1 fallen als inländische Geschäftseinheiten in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung. UPE ist nach den Artikeln 2.1 – 2.3 der GloBE-Mustervorschriften für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig und deshalb aufgrund von Art. 5 Abs. 1 i.V.m. 1^{bis} MindStV für alle Ergänzungssteuerarten steuerpflichtig. Diese Regelung galt auch vor Inkrafttreten der IIR (vgl. Art. 40 Abs. 2 MindStV in der Fassung vom 1. Januar 2024). Zuständig für die Veranlagung ist somit der Kanton A (Art. 16 MindStV).

Fall 1.2: Steuerpflicht der UPE; keine Beteiligung an einer ausländischen LTCE

Bei der ausländischen Tochtergesellschaft GE 2 handelt es sich nicht um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit. Ändert sich etwas im Vergleich zu Fall 1.1?



Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

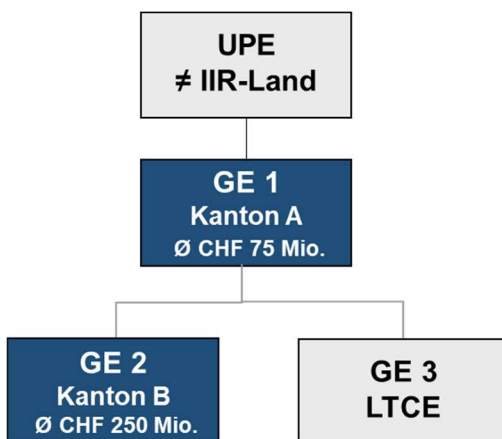
Mit der per 1. Januar 2026 in Kraft getretenen Änderung der MindStV wurde klargestellt, dass die subjektive Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht nicht davon abhängt, ob es sich bei der ausländischen Tochtergesellschaft (oder Betriebsstätte) um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit handelt. Als niedrig besteuerte Geschäftseinheit gilt eine Geschäftseinheit, deren Gewinn in einem Steuerhoheitsgebiet im betreffenden Geschäftsjahr mit einem effektiven Steuersatz von weniger als 15% besteuert wird (Art. 10.1 MV). Eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit könnte demnach auch dann vorliegen, wenn aufgrund des Substanzabzugs oder einer nationalen *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT) keine IIR geschuldet wäre. Würde nun eine ausländische niedrig besteuerte

Tochtergesellschaft (oder Betriebsstätte) für die subjektive Steuerpflicht vorausgesetzt, hätte dies zur Folge, dass die Steuerpflicht erst aufgrund der eingereichten Steuererklärung oder gar anlässlich der Steuerveranlagung definitiv abgeklärt werden könnte, wenn feststeht, dass der für das massgebende Geschäftsjahr ermittelte effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt. Diese Änderung findet auf alle Geschäftsjahre Anwendung, für welche bei Inkrafttreten der Änderung noch keine Veranlagungsverfügung erlassen wurde (Art. 40a Abs. 1 MindStV).

Für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht nach Art. 5 Abs. 1 MindStV spielt es deshalb keine Rolle, ob es sich bei der ausländischen Tochtergesellschaft um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit handelt oder nicht. Daraus folgt, dass die UPE die steuerpflichtige Geschäftseinheit ist, welche durch den Kanton A veranlagt wird (Art. 16 MindStV).

Fall 2.1: Zwischengesellschaft; UPE mit Sitz in einem Nicht-IIR-Land

Die Geschäftseinheit GE 1 mit Sitz im Kanton A wird von einer *Ultimate Parent Entity* (UPE) mit Sitz in einem Steuerhoheitsgebiet gehalten, das die IIR nicht eingeführt hat.



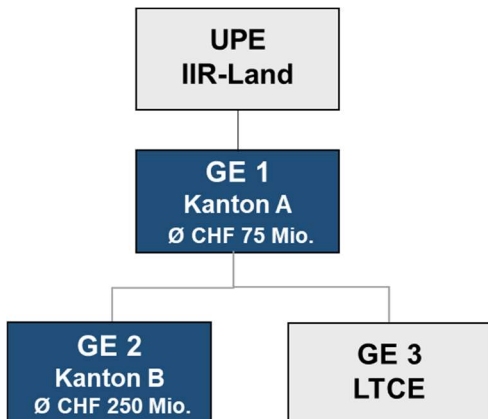
Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

Analog zu Fall 1 ist GE 1 als oberste inländische Geschäftseinheit nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig und deshalb aufgrund von Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Abs. 1^{bis} MindStV für alle Ergänzungssteuerarten steuerpflichtig. Diese Regelung gilt auch vor Inkrafttreten der IIR.¹³ Zuständig für die Veranlagung ist somit der Kanton A (Art. 16 MindStV).

¹³ Art. 40 Abs. 2 MindStV in der Fassung vom 1. Januar 2024.

Fall 2.2: Zwischengesellschaft; UPE in einem IIR-Land

Die *Ultimate Parent Entity* (UPE) hat ihren steuerlichen Sitz in einem Steuerhoheitsgebiet, das die IIR eingeführt hat.

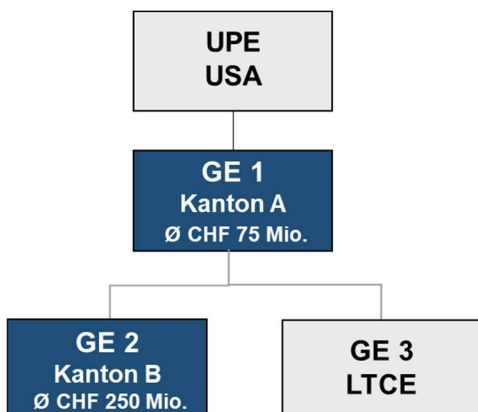


Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

Die UPE als oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ist verpflichtet, eine allfällige für das betreffende Geschäftsjahr anerkannte IIR anzuwenden, womit in der Schweiz keine IIR-Steuerpflicht entstehen kann (Art. 2.1.3 MV). Steuerpflichtig für die schweizerische Ergänzungssteuer (und eine allfällige UTPR) ist deshalb die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit in der Schweiz und somit GE 2 (Art. 5 Abs. 2 MindStV) im Ansässigkeitskanton. Zuständig für die Veranlagung der Ergänzungssteuer ist der Kanton B (Art. 16 MindStV).

Fall 2.3: Zwischengesellschaft; UPE in einem Steuerhoheitsgebiet mit einem qualifizierenden Side-by-Side Regime

Die *Ultimate Parent Entity* (UPE) hat ihren steuerlichen Sitz in den USA, d.h. in einem Steuerhoheitsgebiet mit einem qualifizierenden *Side-by-Side Regime* (keine IIR)¹⁴. Die multinationale Unternehmensgruppe hat für das Geschäftsjahr beginnend am 1. Januar 2026 das Wahlrecht für den *Side-by-Side Safe Harbour* ausgeübt.



Analog zu Fall 2.1 ist GE 1 als oberste inländische Geschäftseinheit nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*,

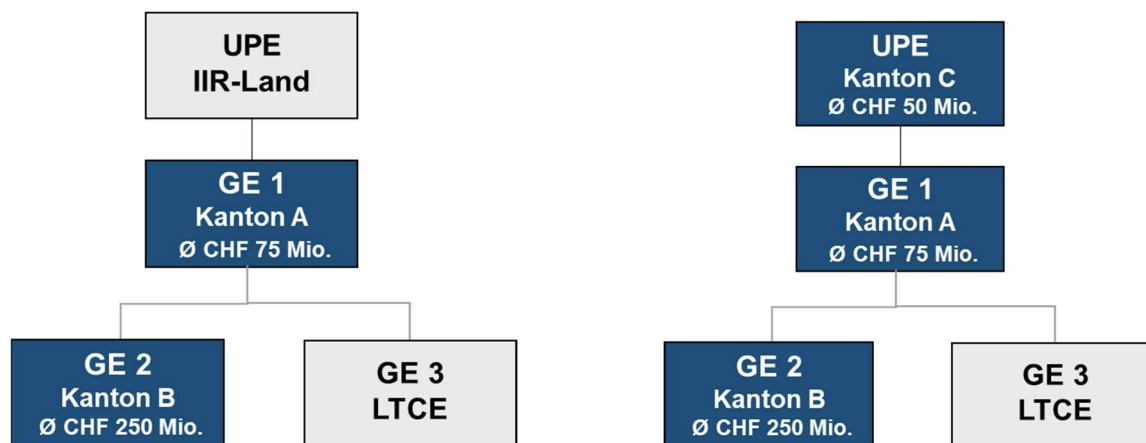
¹⁴ OECD (2026), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS*, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>.

IIR) steuerpflichtig und deshalb aufgrund von Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Abs. 1^{bis} MindStV für alle Ergänzungssteuerarten steuerpflichtig. Die Anwendung des *Side-by-Side Safe Harbour* hat keinen Einfluss auf die Steuerpflicht und damit auf die Ermittlung der steuerpflichtigen Geschäftseinheit, sondern nur auf die Höhe des IIR-Steuerbetrages (*deemed to be zero*; gilt auch für eine allfällige UTPR).

Zuständig für die Veranlagung bleibt sowohl vor wie auch nach der Ausübung des Wahlrechts für den *Side-by-Side Safe Harbour* der Kanton A (Art. 16 MindStV).

Fall 2.4: Internationaler Sitzwechsel der UPE; Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 2 nach Abs. 1^{bis}

Gleiche Ausgangslage wie bei Fall 2.2, aber die UPE verlegt ihren steuerlichen Sitz während des Geschäftsjahres 2024 in die Schweiz in den Kanton C. Alle Konzerngesellschaften schliessen ihre Jahresrechnungen per 31.12. ab.



Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

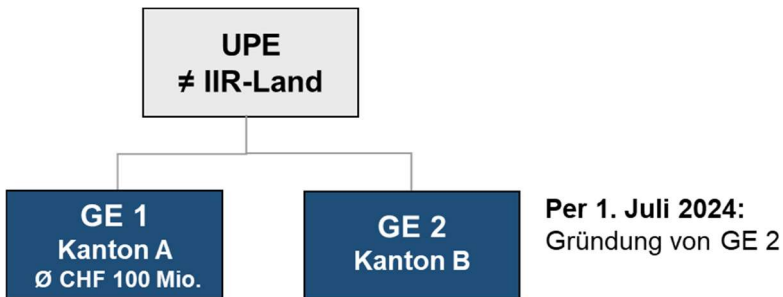
Die steuerliche Zugehörigkeit einer Geschäftseinheit für die Zwecke der Ergänzungssteuer bestimmt sich im internationalen Verhältnis über den Verweis auf die GloBE-Mustervorschriften, wobei bei einer Sitzverlegung während des Geschäftsjahres die Verhältnisse zu Beginn des Geschäftsjahres massgebend sind (Art. 10.3.6 MV). Für das Geschäftsjahr 2024 ändert sich deshalb nichts gegenüber dem Fall 2.2. Die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit GE 2 ist weiterhin steuerpflichtig für die schweizerische Ergänzungssteuer (und für eine allfällige UTPR). Zuständig für die Veranlagung der Ergänzungssteuer ist der Kanton B (Art. 16 MindStV).

Im Geschäftsjahr 2025 gilt auch die UPE als in der Schweiz zugehörig und ist als oberste Muttergesellschaft nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, wie es sich mit der Steuerpflicht nach Art. 5 Abs. 1^{bis} MindStV und der Dreijahresfrist nach Art. 5 Abs. 2 MindStV verhält.

Der anwendbare Absatz von Art. 5 MindStV muss für jedes Geschäftsjahr neu bestimmt werden, ungeachtet einer laufenden Dreijahresfrist nach den Absätzen 2 oder 3. Damit ist im Geschäftsjahr 2025 in Anwendung von Art. 5 Abs. 1 i.V.m. 1^{bis} MindStV die inländische UPE für alle Ergänzungssteuerarten steuerpflichtig. Zuständig für die Veranlagung der Ergänzungssteuer ist der Kanton C (Art. 16 MindStV).

Fall 3.1: Gründung einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres; Berechnung der durchschnittlichen Bilanzsumme

Die Geschäftseinheit GE 1, deren *Ultimate Parent Entity* (UPE) in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das die IIR nicht eingeführt hat, unterliegt den GloBE-Regeln. Per 1. Juli 2024 gründet die UPE eine neue Geschäftseinheit (GE 2) in der Schweiz durch die Einlage von Vermögenswerten. Die Bilanzsumme per Gründung am 1.7.2024 und per 31.12.2024 beträgt CHF 150 Mio. Alle Konzerngesellschaften schliessen ihre Jahresrechnungen per 31.12. ab.

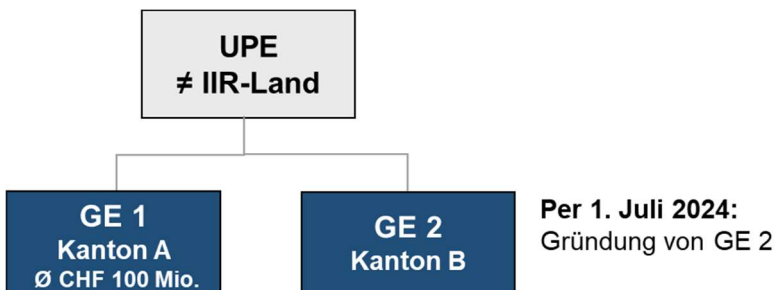


Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

Im Jahr 2024 fallen GE 1 und GE 2 als inländische Geschäftseinheiten in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften. Steuerpflichtig ist gemäss Art. 5 Abs. 2 MindStV die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit, d.h. die Geschäftseinheit mit der höchsten durchschnittlichen Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen. Da GE 2 neu gegründet wurde, verfügt sie über keine vergangene Jahresrechnung, weshalb für die Bestimmung der Steuerpflicht von einer Bilanzsumme von CHF 0 ausgegangen werden muss (die laufende Jahresrechnung ist für die Zwecke von Art. 5 Abs. 2 und 3 MindStV nicht relevant). Steuerpflichtig ist somit GE 1 mit einer durchschnittlichen Bilanzsumme von CHF 100 Mio. Diese Steuerpflicht bleibt grundsätzlich für 3 Jahre bestehen. Zuständig für die Veranlagung der schweizerischen Ergänzungssteuer (und allenfalls der UTPR) für das Geschäftsjahr 2024 ist der Kanton A (Art. 16 MindStV).

Fall 3.2: Gründung einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres; Berechnung der durchschnittlichen Bilanzsumme

Gleicher Sacherhalt wie bei Fall 3.1, aber die Unternehmensgruppe fällt erst im Jahr 2026 in den Anwendungsbereich von GloBE. Was ändert sich im Verhältnis zu Fall 3.1 (es wird davon ausgegangen, dass die Bilanzsumme per Ende 2025 und 2026 von GE 2 weiterhin CHF 150 Mio. beträgt)?



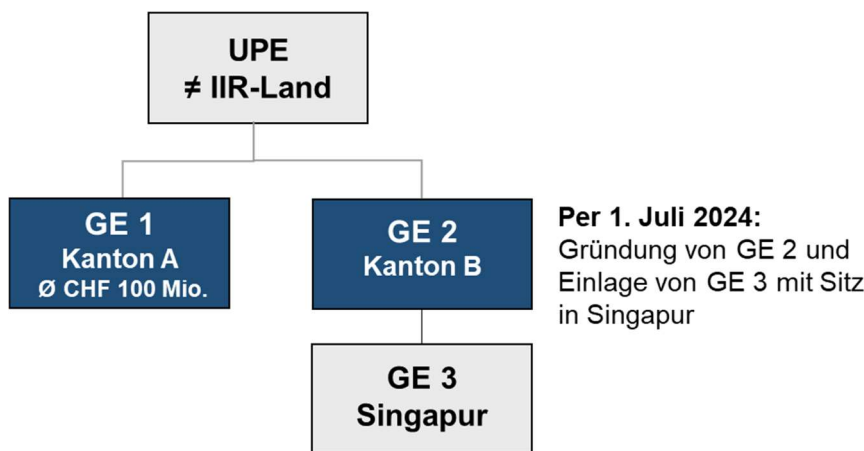
Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

Im Jahr 2026 fallen sowohl GE 1 wie auch GE 2 in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften. GE 2 verfügt während des Geschäftsjahrs 2026 nur über zwei Jahresabschlüsse, weshalb die durchschnittliche Bilanzsumme bei GE 2 nur aufgrund der Jahresrechnungen per 31.12.2024 und per 31.12.2025 zu bestimmen ist. Steuerpflichtig ist somit GE 2 mit einer durchschnittlichen Bilanzsumme

von CHF 150 Mio. Zuständig für die Veranlagung der schweizerischen Ergänzungssteuer (und allenfalls der UTPR) für das Geschäftsjahr 2026 ist der Kanton B (Art. 16 MindStV).

Fall 3.3: Gründung einer Geschäftseinheit während des Geschäftsjahres mit IIR-Steuerpflicht; Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 2 nach Abs. 1^{bis}; massgebende Verhältnisse für die Zugehörigkeit

Gleicher Fall wie bei Fall 3.1, aber die UPE gründet die neue Geschäftseinheit GE 2 in der Schweiz durch Einlage der Tochtergesellschaft GE 3 mit Sitz in Singapur. Die Bilanzsumme (unter Ausklammerung der Beteiligung) der GE 2 beträgt per Gründung am 1.7.2024 und per 31.12.2024 CHF 75 Mio. Alle Konzerngesellschaften schliessen ihre Jahresrechnungen per 31.12. ab. Welches ist die steuerpflichtige Geschäftseinheit im Geschäftsjahr 2024?



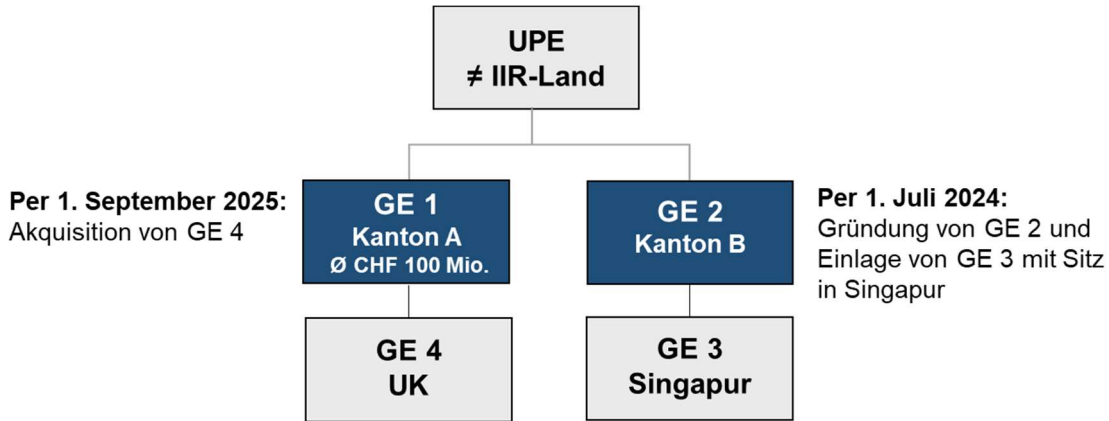
Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

Im Geschäftsjahr 2024 fallen die der Schweiz zugehörigen GE 1 und GE 2 in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften. GE 2 ist nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) und damit in Anwendung von Art. 5 Abs. 1^{bis} MindStV steuerpflichtig für alle Ergänzungssteuerarten. Für die Steuerpflicht nach der IIR ist es ausreichend, dass die Beteiligung zu irgendeiner Zeit während eines Geschäftsjahres gehalten wurde (Art. 2.1 MV). Zur Bestimmung der Zugehörigkeit sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Gründung massgebend (Art. 3 Abs. 2 letzter Satz MindStV). Zuständig für die Veranlagung aller Ergänzungssteuerarten ist somit der Kanton B (Art. 16 MindStV).

Es ist zu beachten, dass Abs. 1^{bis} gegenüber Abs. 2 von Art. 5 MindStV Vorrang genießt. Würde GE 2 erst per 1. Juli 2025 gegründet, wäre für das Geschäftsjahr 2024 GE 1 steuerpflichtig, während für das Geschäftsjahr 2025 GE 2 steuerpflichtig wäre; die Dreijahresregel nach Art. 5 Abs. 2 MindStV käme in diesem Fall nicht zur Anwendung.

Fall 4.1: Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 1^{bis} nach Abs. 3

Gleicher Sachverhalt wie im Fall 3.3, aber per 1. September 2025 findet eine Umstrukturierung statt, wobei GE 1 die GE 4, eine Gesellschaft mit Sitz in UK, akquiriert. Welcher Kanton veranlagt die Ergänzungssteuer für das Geschäftsjahr 2025?

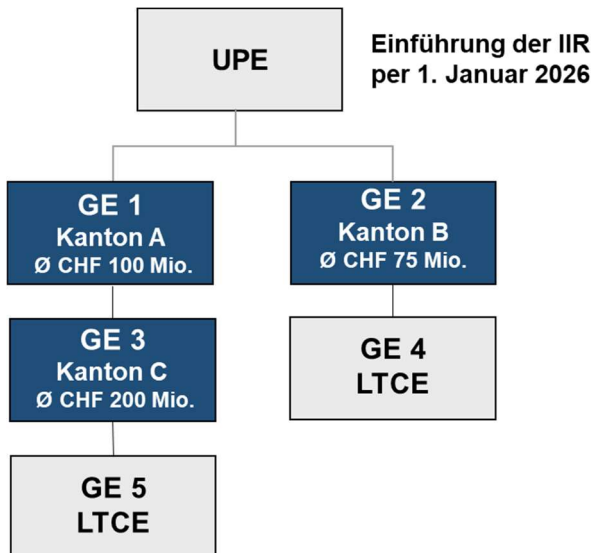


Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

Im Geschäftsjahr 2025 fallen sowohl GE 1 wie auch GE 2 als der Schweiz zugehörige Geschäftseinheiten in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften und beide sind je einzeln nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig. Zuständig für die Veranlagung der IIR sind somit die Kantone A (IIR bezüglich GE 4) und B (IIR bezüglich GE 3). Da mehrere GE für die IIR steuerpflichtig sind, bestimmt sich die Steuerpflicht für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls UTPR) nicht mehr nach Absatz 1^{bis}, sondern nach Absatz 3 von Art. 5 MindStV und damit aufgrund der höchsten durchschnittlichen Bilanzsumme (unter Ausklammerung der Beteiligungen). Zur Bestimmung der durchschnittlichen Bilanzsumme wird bei GE 2 einzig auf den Abschluss per 31.12.2024 mit einer Bilanzsumme von CHF 75 Mio. abgestellt. GE 1 ist somit die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit, weshalb die Steuerpflicht für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls UTPR) im Geschäftsjahr 2025 wechselt. Zuständig für die Veranlagung der schweizerischen Ergänzungssteuer ist der Kanton A (Art. 16 MindStV).

Fall 4.2: Wechsel der Steuerpflicht von Abs. 3 nach Abs. 2; Dreijahresfrist

Die *Ultimate Parent Entity* (UPE) ist in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig, das die IIR erst per 1. Januar 2026 eingeführt hat. Alle Konzerngesellschaften schliessen ihre Jahresrechnungen per 31.12. ab. Welche Geschäftseinheiten sind steuerpflichtig in den Geschäftsjahren 2024-2026?



Ø: Durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung der Beteiligungen

GE 1, GE 2 und GE 3 fallen in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften. In den Geschäftsjahren 2024 und 2025 sind sowohl GE 1 wie auch GE 2 je einzeln nach Art. 5 Abs. 1 MindStV für die internationale Ergänzungssteuer nach der Primärerergänzungssteuerregelung (*Income Inclusion Rule*, IIR) steuerpflichtig. Zuständig für die Veranlagung der IIR sind somit die Kantone A (IIR bezüglich GE 5) und B (IIR bezüglich GE 4). Davon ist GE 1 die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit (höhere durchschnittlichen Bilanzsumme der letzten drei Jahresrechnungen unter Ausklammerung ihrer Beteiligungen), weshalb diese zusätzlich für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls für die UTPR) steuerpflichtig ist (Art. 5 Abs. 3 i.V.m. Art. 40 Abs. 2 MindStV¹⁵). Zuständig für die Veranlagung der schweizerischen Ergänzungssteuer für die Geschäftsjahr 2024 und 2025 ist somit der Kanton A (Art. 16 MindStV).

Mit der Einführung der IIR im Steuerhoheitsgebiet der UPE per 1. Januar 2026 besteht in der Schweiz keine subjektive Steuerpflicht mehr nach der IIR. Relevant für die Bestimmung der Steuerpflicht für die schweizerische Ergänzungssteuer (und allenfalls der UTPR) ist somit Art. 5 Abs. 2 MindStV und damit die wirtschaftlich bedeutendste Gesellschaft aller inländischen Geschäftseinheiten. Da Art. 5 Abs. 3 MindStV nicht mehr anwendbar ist, greift auch die darin enthaltene Dreijahresregel nicht. Zuständig für die Veranlagung der schweizerischen Ergänzungssteuer im Geschäftsjahr 2026 ist somit der Kanton C (Art. 16 MindStV).

¹⁵ In der Fassung vom 1. Januar 2024.