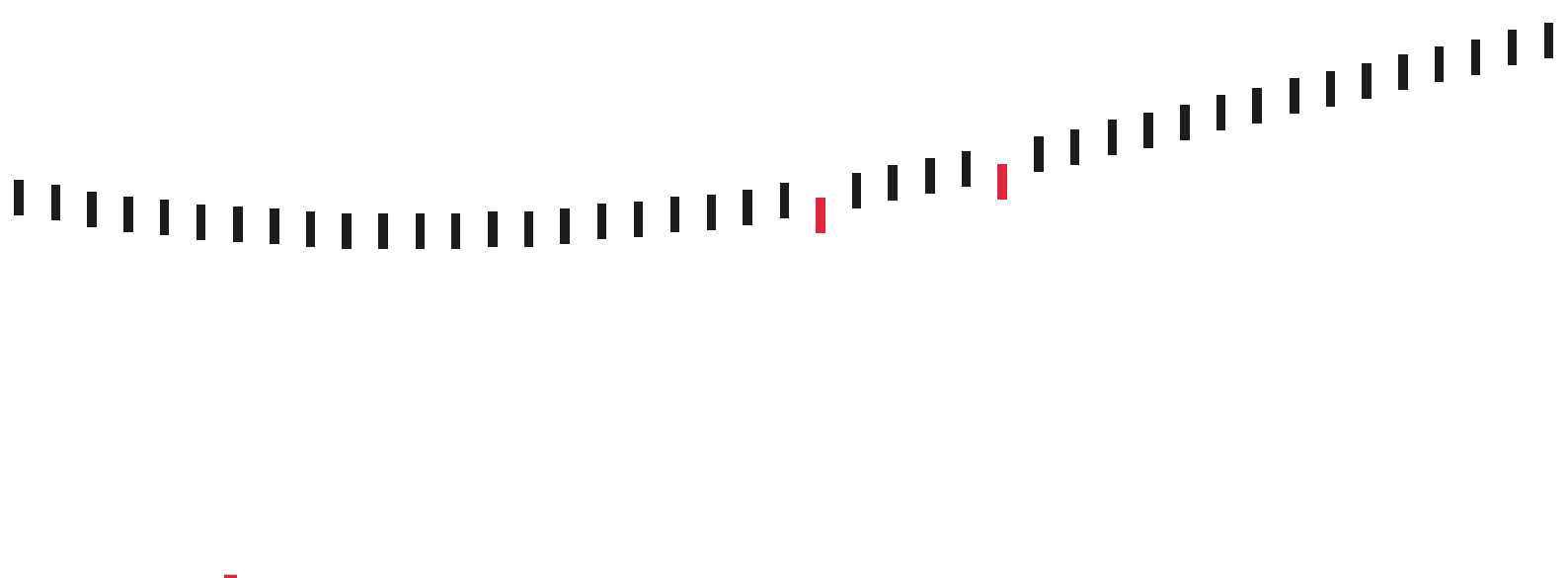


Schlussbericht

OECD-Mindeststeuer

**Unternehmensbesteuerung in der Schweiz unter dem
Regime der OECD-Mindeststeuer: Schätzung der Mehr-
einnahmen, Verteilung zwischen den Kantonen**

Basel | 22.07.2022



Impressum

**Unternehmensbesteuerung in der Schweiz unter dem Regime der OECD-Mindeststeuer:
Schätzung der Mehreinnahmen, Verteilung zwischen den Kantonen**

22.07.2022

Auftraggeberin: SP Schweiz

Autorin und Autoren: Dr. Wolfram Kägi, Thomas Möhr und Anna Party

Verantwortlich seitens Auftraggeberin: Luciano Ferrari

Projektleitung seitens Auftragnehmerin: Dr. Wolfram Kägi

BSS Volkswirtschaftliche Beratung AG

Aeschengraben 9

4051 Basel

T +41 61 262 05 55

contact@bss-basel.ch

www.bss-basel.ch

Inhalt

Tabellen	iii
Abbildungen	iii
1. Einleitung	1
2. Höhe der zusätzlichen Steuereinnahmen	2
2.1 Würdigung Bericht EFD.....	2
2.2 Studie des EU Tax Observatory	2
2.3 Eigene Berechnungen	3
2.4 Mittel- bis langfristige Wirkung der Einführung der OECD-Mindeststeuer	6
2.5 Sicht betroffener Kantone.....	8
3. Mögliche Umverteilung zwischen den Kantonen	8
3.1 Beschreibung Umverteilungsmodell	8
3.2 Mögliche Varianten.....	8
3.3 Diskussion.....	22
Anhang	25
A. Literaturverzeichnis	25
B. Recherche Unternehmensdaten	27
B.1 Orbis-Daten	27
B.2 Statistik der Unternehmensgruppen (STAGRE)	27
B.3 Top 500 Liste der Handelszeitung	28
C. Modell zur Berechnung der Mehreinnahmen	28
C.1 Berechnung	28
C.2 Bemerkungen	33

| Tabellen

Tabelle 1: Mehreinnahmen nach Kanton	4
Tabelle 2: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 25%).....	10
Tabelle 3: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 25%, kant. Obergrenze: 300 CHF/Kopf) ..	12
Tabelle 4: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 50%, kant. Obergrenze: 200 CHF/Kopf) ..	15
Tabelle 5: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 78.8%).....	17
Tabelle 6: Verhältnis der Mehreinnahmen zum kantonalen Gesamtertrag	19
Tabelle 7: Verhältnis der Mehreinnahmen zum kant. Erfolg im Fünfjahresdurchschnitt.....	21
Tabelle 8: Kantonaler Unternehmenssteuersatz des Modells	30

| Abbildungen

Abbildung 1: Jährliche Mehreinnahmen pro Kopf nach Kanton, keine Umverteilung.....	9
Abbildung 2: Jährliche Mehreinnahmen pro Kopf nach Kanton, Bundesanteil von 25%.....	10
Abbildung 3: Umverteilung mit Bundesanteil (25%) und kant. Obergrenze (300 CHF/Kopf)	12
Abbildung 4: Umverteilung mit Bundesanteil (50%) und kant. Obergrenze (200 CHF/Kopf)	14
Abbildung 5: Jährliche Mehreinnahmen pro Kopf nach Kanton, Bundesanteil von 78.8%.....	17
Abbildung 6: Verhältnis der Mehreinnahmen zum kantonalen Jahreserfolg	22

1. Einleitung

Das «OECD/G20-Projekt zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft» sieht eine Anpassung der internationalen Unternehmensbesteuerung vor und umfasst zwei Säulen. Säule 1 betrifft die Besteuerung international tätiger Unternehmen in den Marktstaaten. Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von über 20 Milliarden Euro und einer Gewinnmarge von über 10 Prozent müssten künftig einen Teil ihres Gewinns in den jeweiligen Absatzstaaten versteuern. Säule 2 beinhaltet eine internationale Vereinbarung bzgl. einer Mindeststeuer von 15 Prozent für Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von über 750 Millionen Euro. Während eine internationale Einigung bzgl. der Bedingungen zu Säule 1 noch aussteht, besteht hinsichtlich der Säule 2 breite Akzeptanz. Im vorliegenden Bericht werden die Konsequenzen der Einführung der OECD-Mindeststeuer für die Schweiz thematisiert.

Die Umsetzung der OECD-Mindeststeuer hat Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung in der Schweiz und damit auch auf die Steuereinnahmen des Staates. Konkret wird die Reform in manchen Kantonen zu einer Erhöhung des Steuersatzes der Gewinnsteuern führen. Dies wiederum resultiert vermutlich in erhöhten Steuererträgen. Dabei stellen sich u.a. folgende Fragen: Wie hoch werden die zusätzlichen Steuereinnahmen sein? Muss die Schweiz mittelfristig allenfalls mit tieferen Unternehmenssteuererträgen rechnen, weil bestimmte Unternehmen abwandern und/oder weniger Gewinne in der Schweiz versteuern? Und schliesslich: Wer soll die zusätzlichen Steuererträge erhalten?

Der vorliegende Bericht gliedert sich in zwei inhaltliche Teile:

- Der erste Teil geht der Frage nach, wie hoch kurzfristig die zusätzlichen Steuereinnahmen sein werden. Dabei werden bestehende Arbeiten zu diesem Thema gewürdigt; im Zentrum steht der erläuternde Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen. Zudem schätzen wir in einer eigenen Überschlagsrechnung die künftigen Steuererträge ab; die eigene Berechnung hat dabei insbesondere das Ziel, eine ungefähre Vorstellung darüber zu erlangen, wie hoch die Mehreinnahmen in den einzelnen Kantonen vermutlich sein werden. Weiter thematisiert der Bericht die Frage, was zu den mittelfristigen Auswirkungen der Umsetzung der OECD Mindeststeuer auf Basis bestehender wissenschaftlicher Literatur gesagt werden kann. Der Bericht fasst schliesslich auch die Erwartung der vermutlich besonders betroffenen Kantone (Basel-Stadt und Zug) zusammen.
- Im zweiten Teil zeigen wir in verschiedenen Simulationsrechnungen auf, wie die zusätzlichen Steuereinnahmen zwischen Bund und einzelnen Kantonen verteilt werden könnten; Ausgangspunkt dieser Überlegungen sind die von uns ermittelten Zahlen zur Höhe der zusätzlichen Steuereinnahmen. Es geht in den dargelegten Simulationen weniger um eine detaillierte Prognose der künftigen Steuereinnahmen, sondern um die Mechanismen und Wirkungen verschiedener Varianten zur Verteilung der Einnahmen (wobei der Ausgangspunkt der Überlegungen ist, die Steuererträge nicht umzuverteilen, sondern bei den Kantonen zu belassen, in denen die zusätzlichen Steuererträge anfallen). Am Schluss des zweiten Teils wird die Sicht verschiedener Stakeholder zusammengefasst.

2. Höhe der zusätzlichen Steuereinnahmen

2.1 Würdigung Bericht EFD

Das EFD veröffentlichte am 11. März 2022 einen erläuternden Bericht zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen. Aus diesem geht hervor, dass das EFD aufgrund der OECD-Mindeststeuer mit kurzfristig Mehreinnahmen von circa 1 bis 2.5 Milliarden CHF für die Schweiz rechnet.

Die im Bericht dargelegten Berechnungen wurden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV durchgeführt. Das Vorgehen sowie die genutzten Daten sind im Bericht transparent dargelegt. Die ESTV hat ihre Arbeit zudem durch Prof. Kurt Schmidheiny (Universität Basel), ein ausgewiesener Experte im Bereich Steuerwettbewerb und Steuerföderalismus, überprüfen lassen. Die Kommentare von Prof. Schmidheiny sowie die Stellungnahmen der ESTV sind auf der Webseite der ESTV öffentlich einsehbar.¹ Insbesondere unter Berücksichtigung der detaillierten Prüfung durch Prof. Schmidheiny gehen wir davon aus, dass die EFD die verfügbaren Daten bestmöglich genutzt und ausgewertet hat.²

Einschränkend muss jedoch festgehalten werden, dass die Schätzungen zu den Mehreinnahmen, wie sie der Bericht ausweist, mit grosser Unsicherheit verbunden sind; der Bericht selbst weist auf diesen Umstand hin. Der Grund der Unsicherheit liegt primär in der schlechten Datenlage: Für den Bericht konnten keine Mikrodaten zu den von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen ausgewertet werden. Folglich nutzt die EFD primär die verfügbaren Daten aus den Statistiken zur direkten Bundessteuer. Die in den Daten ausgewiesenen Unternehmenssteuern wiederum beziehen sich noch auf die Zeit vor 2020, als die Unternehmenssteuerreform, welche im Rahmen der «Steuerreform und AHV-Finanzierung» STAF verabschiedet wurde, noch nicht in Kraft getreten war.³ Vor der STAF war die Steuerbelastung vieler von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen jedoch tiefer als sie es heute ist.

2.2 Studie des EU Tax Observatory

In einer Studie des EU Tax Observatory (2021) wurden die durch die OECD-Mindeststeuer ausgelösten Mehreinnahmen für 46 Länder simuliert – darunter die Schweiz. Die Studie weist deutlich höhere Mehreinnahmen als das EFD aus: Für die Schweiz resultierten Mehreinnahmen in der Höhe von rund 5.9 bis 7.5 Milliarden Euro. Diese Schätzung erachten wir jedoch als unplau-

¹ Link: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuerpolitik/stp-publikationen.html>

² Festgehalten sei, dass im Rahmen des Mandats nicht jeder einzelne Rechenschritt überprüft werden konnte; es kann aber davon ausgegangen werden, dass das Review durch Prof. Schmidheiny die Korrektheit der Berechnungen ausreichend überprüft wurde.

³ Die öffentlich zugänglichen Steuerdaten zeigen für jedes Jahr die Unternehmenssteuern auf, die im entsprechenden Jahr eingegangen sind. Im Jahr 2020, im letzten Jahr, für das Daten zur Verfügung stehen, sind also Steuerzahlungen für die Steuerperioden bis 2019 (also vor Inkrafttreten der STAF) ersichtlich.

sibel. Der Grund ist, dass die Mehreinnahmen anhand der Daten der Country-by-Country-Reports des Jahres 2017 geschätzt wurden. Dies ist aus zwei Gründen problematisch: Erstens beziehen sich die Daten (wie auch die bei der Arbeit der EFD genutzten Daten) auf die Zeit vor Inkrafttreten der STAF. Zweitens – und von grösserer Bedeutung – gab es gemäss Prof. Schmidheiny bei der Datenlieferung der Country-by-Country-Reports 2017 noch einige Fehler, welche zu einer (teilweise sehr starken) Überschätzung des Gewinnsubstrats führen.⁴ Dieser Effekt führt zu einer deutlichen Überschätzung der Mehreinnahmen durch Einführung der OECD Mindeststeuer. Daher erachten wir die Schätzung der ESTV als deutlich realistischer.

2.3 Eigene Berechnungen

Im Rahmen des vorliegenden Mandats haben wir eine eigene Berechnung durchgeführt, die die Höhe der Steuermehreinnahmen abschätzt, die durch die Einführung der OECD-Mindeststeuer in der kurzen Frist (also ohne Berücksichtigung von mittel- und langfristigen Anpassungseffekten) vermutlich ausgelöst werden. Mit den Berechnungen wurden zwei Ziele verfolgt: Erstens stellen die eigenen Berechnungen eine weitere Validierung der Ergebnisse der oben gewürdigten Arbeit der EFD dar. Wichtiger jedoch ist das zweite Ziel: Um Überlegungen zur Verteilung bzw. auch Umverteilung der Steuermehreinnahmen (zwischen Bund und Kantonen und auch zwischen Kantonen) machen zu können (siehe Kapitel 3 der vorliegenden Studie) muss bekannt sein, in welchen Kantonen die OECD-Mindeststeuer zu Steuermehreinnahmen führt. Der Bericht der EFD weist aber lediglich die Steuermehreinnahmen für die Schweiz insgesamt aus, nicht für einzelne Kantone. Die von BSS durchgeführten Berechnungen haben nun das Ziel, mindestens grobe erste Richtwerte zur Frage, in welchen Kantonen vermutlich Steuermehreinnahmen zu erwarten sind, zur Verfügung zu stellen. Das Ziel ist dabei nicht, genaue Prognosen für die einzelnen Kantone zu erarbeiten, sondern ein grobes «Pattern» der Verteilung der Steuermehreinnahmen aufzuzeigen.

Vorgehen

Wie eingangs dargestellt, betrifft die OECD-Mindeststeuer Firmengruppen, die global einen Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro haben. Zur Abschätzung der Wirkung der OECD-Mindeststeuer müsste man daher idealerweise wissen, welche Firmen, die (auch) einen Sitz in der Schweiz haben, global einen entsprechenden Umsatz haben. Von diesen Firmen wiederum müsste man die Höhe der heutigen Steuerzahlungen und den heute jeweils zur Anwendung kommenden Steuersatz kennen. Bereits der Bericht der EFD weist darauf hin, dass solche Mikrodaten bzw. Daten auf Unternehmensebene nicht zur Verfügung stehen. Das Projektteam des vorliegenden Berichts hat dennoch selbst auch verschiedene Pisten verfolgt, um zu *Unternehmensdaten* zu gelangen, die gewisse Informationen zu den skizzierten Aspekten beinhalten. Im Resultat muss jedoch festgehalten werden, dass keine der geprüften Datenquellen Daten inkludieren, die zur Berechnung der Steuermehreinnahmen (als Folge der OECD-Mindeststeuer) verwendet werden könnten. Für Details zu den geprüften Daten siehe Anhang B.

Mangels geeigneter Unternehmensdaten wurde sodann ein Modell aufgebaut, das die öffentlich verfügbaren Angaben zu Unternehmenssteuererträgen auf Kantonsebene nutzt. Die Intuition des Modells ist wie folgt: Zunächst wurde, basierend auf den kantonalen Steuersätzen und den kantonalen Gewinnsteuereinnahmen aller juristischen Personen, für jeden Kanton das kantonale

⁴ Prof. Schmidheiny geht davon aus, dass die Gewinne teilweise um den Faktor fünf überschätzt wurden. Bei den Country-by-Country-Reports der folgenden Jahre sei die Datenqualität jedoch immer besser geworden.

Steuersubstrat berechnet. Sodann folgte eine grobe Berechnung des Steuersubstrats derjenigen Firmen, die von der OECD-Mindeststeuer betroffen sind. Drittens wurde abgeschätzt, wie hoch das Steuersubstrat (der von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Firmen) sein wird, wenn die Regelung der Patentbox wegfällt. Viertens wurde dann der heute zur Anwendung kommende und für die OECD-Mindeststeuerregel relevante Steuersatz berechnet; hierfür wurden die Kapitalsteuerzahlungen in die Berechnung der Steuersätze aufgenommen. Schliesslich wurde noch mitberücksichtigt, dass die Gemeindesteuersätze innerhalb der Kantone je nach Gemeinde differieren. Die detaillierten Rechenschritte sowie die dem Modell zu Grunde liegenden Annahmen werden in Anhang C beschrieben.

Ergebnisse

In unserer eigenen Berechnung kommen wir gesamthaft auf Steuer Mehreinnahmen von rund 1.6 Mrd. CHF als Folge der Einführung der OECD-Mindeststeuer. Das Ergebnis liegt also im Rahmen der Abschätzung der EFD (1-2.5 Mrd. CHF). Inwieweit ein Kanton von der OECD-Mindeststeuer profitiert, hängt im Modell hauptsächlich von drei Kriterien ab:

1. Die Anzahl «grosser» (im Sinne von: von der OECD-Mindeststeuer betroffener) Unternehmen, die sich im Kanton befinden: Je höher die Anzahl der betroffenen Unternehmen, desto höher die Mehreinnahmen.
2. Der derzeitige Steuersatz, nach dem die betroffenen Unternehmen besteuert werden: Je tiefer der derzeit effektive Steuersatz, desto höher fallen die Mehreinnahmen aus, wenn der Mindeststeuersatz von 15% eingeführt wird.
3. Die Umsetzung der Patentbox-Regelung: Je grosszügiger die Patentbox-Regelung derzeit ausgelegt ist und umso mehr Gewinn von der Regelung betroffen ist, desto stärker erhöht deren *Abschaffung* das Steuersubstrat – und damit auch die Mehreinnahmen. Das erklärt beispielsweise, warum das Modell für den Kanton Zürich hohe Mehreinnahmen ausweist, obwohl der Steuersatz im Kanton Zürich bereits heute über den von der OECD geforderten 15% liegt.

Die nachfolgende Tabelle zeigt, wie sich diese Mehreinnahmen auf die Kantone verteilen.

Tabelle 1: Mehreinnahmen nach Kanton

Kanton	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Aargau	252.1
Appenzell Ausserrhoden	2.0
Appenzell Innerrhoden	0.5
Basel-Landschaft	5.0
Basel-Stadt	362.2
Bern	43.3
Freiburg	25.1
Genf	0.1

Kanton	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Glarus	0.3
Graubünden	7.3
Jura	0.0
Luzern	72.6
Neuenburg	49.5
Nidwalden	11.4
Obwalden	9.3
Schaffhausen	11.9
Schwyz	19.5
Solothurn	6.4
St. Gallen	25.0
Tessin	13.2
Thurgau	24.5
Uri	3.0
Waadt	65.1
Wallis	4.3
Zug	322.7
Zürich	249.1
Total Kantone	1'585.3

Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

Gemäss unserem Modell sind die erwarteten Mehreinnahmen also sehr ungleich zwischen den Kantonen verteilt. 75% der Mehreinnahmen fallen in den vier Kantonen Aargau, Basel-Stadt, Zug und Zürich an. Während die genannten Kantone gemäss dem Modell je über 200 Mio. CHF Mehreinnahmen erhalten, resultieren für die Hälfte der Kantone Mehreinnahmen von 12 oder weniger Mio. CHF.

Zu beachten ist: Das von BSS erarbeitete Modell hat gewisse Unschärfen. So müssen wir durch eine Annahme abschätzen, wie gross der Anteil (am gesamten Unternehmenssteueraufkommen) derjenigen Firmen ist, die vermutlich von der OECD Mindeststeuer betroffen sein werden (s. Schritt 5 in Anhang C.1). Des Weiteren gehen wir in dem Modell davon aus, dass der Unternehmenssteuersatz in jedem Fall in jedem Kanton auf 15 Prozent erhöht wird. De facto wird dies jedoch nicht notwendigerweise der Fall sein müssen; wenn eine Firma einen Teil ihres Gewinns in einem Kanton versteuert, der höhere Steuersätze kennt, dann kann in einem anderen Kanton auch ein Steuersatz von weniger als 15 Prozent zur Anwendung kommen, da sich die Anforderung der OECD-Mindeststeuer auf den gesamthaft in einem Land angewandten Steuersatz bezieht. Schliesslich bezieht sich das von BSS erarbeitete Modell wie auch die Analyse der ESTV auf Un-

ternehmenssteuereinnahmen aus der Zeit vor Inkrafttreten der STAF, da die entsprechenden Daten für die Zeit nach Inkrafttreten der STAF noch nicht verfügbar sind.⁵ Dennoch gehen davon aus, dass die Ergebnisse unserer Modellierung ein plausibles Pattern der interkantonalen Verteilung der Steuermehreinnahmen, die durch die Einführung der OECD Mindeststeuer induziert werden, aufzeigen.

2.4 Mittel- bis langfristige Wirkung der Einführung der OECD-Mindeststeuer

Steuerhöhe und Unternehmensansiedlung / Unternehmensverlagerung

Die in den Abschnitten 2.1, 2.2 und 2.3 dargestellten Überlegungen beziehen sich auf die kurzfristigen Effekte der Einführung einer OECD-Mindeststeuer. Nicht berücksichtigt ist dabei, ob und in welchem Ausmass die OECD-Mindeststeuer dazu führt, dass Unternehmen abwandern, weniger Gewinne in der Schweiz versteuert werden und ob sich in der Schweiz die Zahl der Neuanmeldungen reduziert. Im Rahmen einer kurzen Literaturrecherche zeigen wir im Folgenden auf, in wie weit sich Prognosen zu den skizzierten mittel- bis langfristigen Effekten machen lassen.

In der bisher publizierten Literatur zur Auswirkung von Unternehmenssteuerregimen auf die Standortwahl von Firmen wird meist davon ausgegangen, dass Unternehmen möglicherweise an einen vergleichbaren, aber steuergünstigeren Ort abwandern, bzw. einen solchen Standort für eine Neugründung finden könnten. Mit der OECD-Mindeststeuer werden die Rahmenbedingungen hingegen grundsätzlich anders sein: Über 130 Staaten, darunter auch sogenannte «Steuerparadiese» wie Irland oder die Cayman Islands, haben sich zur Einführung der Mindeststeuer bereit erklärt. Wenn Kantone, in denen die Unternehmenssteuern heute gesamthaft bei unter 15% liegen, ihre Steuern so erhöhen, dass das neue OECD-kompatible Minimum erreicht wird, ist es für die betroffenen Unternehmen schwierig bis unmöglich, in ein Land mit ähnlichen Rahmenbedingungen, aber tieferen Steuern abzuwandern (EFD 2022). Folglich ist es nur sehr bedingt möglich, auf Basis des Studiums der bestehenden Literatur zur Wirkung von Unternehmenssteuern Rückschlüsse auf die Auswirkung der Einführung der OECD-Mindeststeuer zu ziehen. Dennoch zeigen wir kurz einige Erkenntnisse der wissenschaftlichen Literatur zum Zusammenhang zwischen Steuerhöhe und Unternehmensansiedlung bzw. auch Unternehmensverlagerung auf.

Bei der Wahl des Hauptsitzes (bzw. bei der Verlagerung desselben) spielen gemäss verschiedenen Studien Steuern durchaus eine Rolle. So zeigen z.B. Laamanen et. al (2012), dass im europäischen Kontext eine Erhöhung der Unternehmenssteuer um einen Prozentpunkt dazu führt, dass sich die Wahrscheinlichkeit einer Verlagerung des Hauptsitzes um 6.8 Prozent erhöht. Für die USA wurde eine noch höhere Auswirkung von Steuererhöhungen festgestellt: Chow et. al (2022) weisen aus, dass sich die Abwanderungswahrscheinlichkeit von Unternehmen (in den USA) um 16.8 Prozent erhöht, wenn sich die Unternehmenssteuern um einen Prozentpunkt erhöhen.

Bei der Standortwahl für neu zu gründende Tochtergesellschaften hingegen hat die Steuerhöhe einen weniger grossen Einfluss. Wenn an einem spezifischen Standort der Unternehmenssteuersatz um ein Prozent erhöht wird, dann reduziert dies die Wahrscheinlichkeit, dass eine Firma an

⁵ Verfügbar sind heute die kantonalen Finanzstatistiken aus dem Jahr 2020, die die im Jahr 2020 vereinnahmten Steuerzahlungen beinhalten. Das wiederum sind Steuern aus den Steuerperioden 2019 und davor.

diesem Standort eine Tochterfirma gründet, um rund ein Prozent (insbesondere Lawless et. al 2018, aber auch Barrios et. al 2012, Rathelot und Sillard 2008). Barrios et. al (2012) stellen ausserdem fest, dass bei der Standortwahl für hochprofitable Tochtergesellschaften die Höhe der Unternehmenssteuern weniger relevant ist als bei weniger profitablen Tochtergesellschaften. Die Autoren gehen davon aus, dass die hohe Profitabilität in Zusammenhang mit dem Standort steht und eine Abwanderung daher Einbussen in der Profitabilität zur Folge haben könnte. Brühlhart et. al (2012) zeigen, dass die räumliche Konzentration branchenspezifischer Unternehmen den Einfluss der Unternehmenssteuerhöhe auf die Standortentscheidung reduziert.

Eine etwas ältere Studie von Feld und Kirchgässner (2002) untersucht den Einfluss der Unternehmenssteuer und Einkommenssteuer auf die Standortwahl von Unternehmen innerhalb der Schweiz. Nur für hochprofitable Unternehmen wurde ein schwach negativer Effekt höherer Unternehmenssteuern auf die Standortwahl identifiziert. Insgesamt leisten gemäss dieser Studie tiefe Einkommenssteuern einen grösseren Beitrag an die Standortattraktivität eines Kantons als tiefe Unternehmenssteuern, da erstere das Angebot an Fachkräften positiv beeinflussen.

Insgesamt lässt sich damit festhalten: In der heutigen Situation, in der die Unternehmenssteuern deutlich zwischen Ländern differieren, hat die Steuerhöhe (und insbesondere Veränderungen derselben) gewisse Effekte auf Unternehmensansiedlungen und -verlagerungen. Die Literatur konzentriert sich dabei auf die Auswirkungen auf die Ansiedlung / Verlagerung von Unternehmen und nicht auf die Auswirkung auf die Steuereinnahmen selbst. Eine Steuererhöhung, die in praktisch allen Niedrigsteuerrändern gleichzeitig durchgeführt wird, dürfte deutlich geringere negative Auswirkungen auf die Standortattraktivität der entsprechenden Länder oder Regionen haben. Dennoch wird die Steuererhöhung gewisse Effekte haben, da sich die *relative* Standortattraktivität der Länder, die ihre Steuern erhöhen, reduzieren wird.

Bedeutung anderer Standortfaktoren steigt

Die Steuerharmonisierung durch die OECD-Mindeststeuer wird die Bedeutung der Steuern als Standortfaktor künftig reduzieren; andere Standortfaktoren werden relevanter werden. Dies entspricht der Fortsetzung eines auch jetzt schon festzustellenden Trends: Bereits Landua et. al (2017) konstatieren, dass «weiche» Standortfaktoren wie Sicherheit, Gesundheitsversorgung, Lebensqualität oder Wohninfrastruktur bei der Standortentscheidung von Unternehmen immer mehr an Bedeutung gewinnen. Auch Lahner (2021) erachtet harte Standortfaktoren wie Steuern (und auch: Förderangebote, Energie- und Umweltkosten oder Nähe zu Absatzmärkten) heute zwar noch als relevant, begreift sie jedoch eher als eine Voraussetzung (für eine Standortwahl) als ein Alleinstellungsmerkmal einer Region. Das bedeutet: Harte Standortfaktoren werden als Basisinfrastruktur betrachtet und deren Fehlen wirkt als Ausschlusskriterium für die Standortwahl. Immer wichtiger werden dann aber die weiteren (weichen) Standortfaktoren wie die Verfügbarkeit von Fachkräften, Sicherheit, Gesundheitsversorgung, Verkehrsanbindung, Zugang zu Netzwerken und Clustern (Stichwort «Wissens-Spillovers»), politische Stabilität, regulatorische Rahmenbedingungen, zukunftssichere Informations- und Kommunikationstechnologien, Innovationskraft der Region und Lebensqualität (Deloitte 2021, Lahner 2021, Byrski et. al 2019, Landua et. al 2017, WEF 2019).

Anzumerken ist dabei, dass die Schweiz bzgl. vieler der genannten weichen Standortfaktoren gut positioniert ist, wie dies z.B. beim Global Competitiveness Index des WEF (2019) oder dem Internationalen Wohlstandsrankings der Londoner Denkfabrik «Legatum Institute» (2021) zum Ausdruck kommt.

2.5 Sicht betroffener Kantone

Schliesslich haben wir auch besonders von der Einführung einer OECD-Mindeststeuer betroffene Kantone zu ihrer Einschätzung der entsprechenden Auswirkungen gesprochen. Siehe hierfür Kapitel 3.3, in dem die Sicht der Kantone zu den verschiedenen in der vorliegenden Studie behandelten Themen zusammengefasst ist.

3. Mögliche Umverteilung zwischen den Kantonen

Im dritten Kapitel werden nun verschiedene Varianten der Verteilung der (möglichen) Mehreinnahmen, welche sich durch die Einführung der OECD-Mindeststeuer ergeben können, aufgezeigt.

3.1 Beschreibung Umverteilungsmodell

Als Basis zur erwarteten Verteilung dient das in Kapitel 2.3 vorgestellte (und in Anhang C detailliert beschriebene) Modell. Sämtliche Aussagen zur Verteilung der Mehreinnahmen beziehen sich auf die im Modell berechneten kurzfristigen Mehreinnahmen, welche sich in den Kantonen durch die Einführung der OECD-Mindeststeuer ergeben. Langfristige Entwicklungen bzw. Verhaltensanpassungen der Unternehmen werden dabei nicht berücksichtigt.

Nachfolgend werden drei Varianten zur Verteilung der Mehreinnahmen zwischen den Kantonen vorgestellt. Die Varianten beziehen sich alle auf die unmittelbare Verteilung der Mehreinnahmen *vor* einer allfälligen Umverteilung durch den Ressourcenausgleich im Rahmen des interkantonalen Finanzausgleichs. In der anschliessenden Diskussion der Ergebnisse (Kapitel 3.2.6) wird die Rolle des interkantonalen Finanzausgleichs nochmals aufgenommen.

3.2 Mögliche Varianten

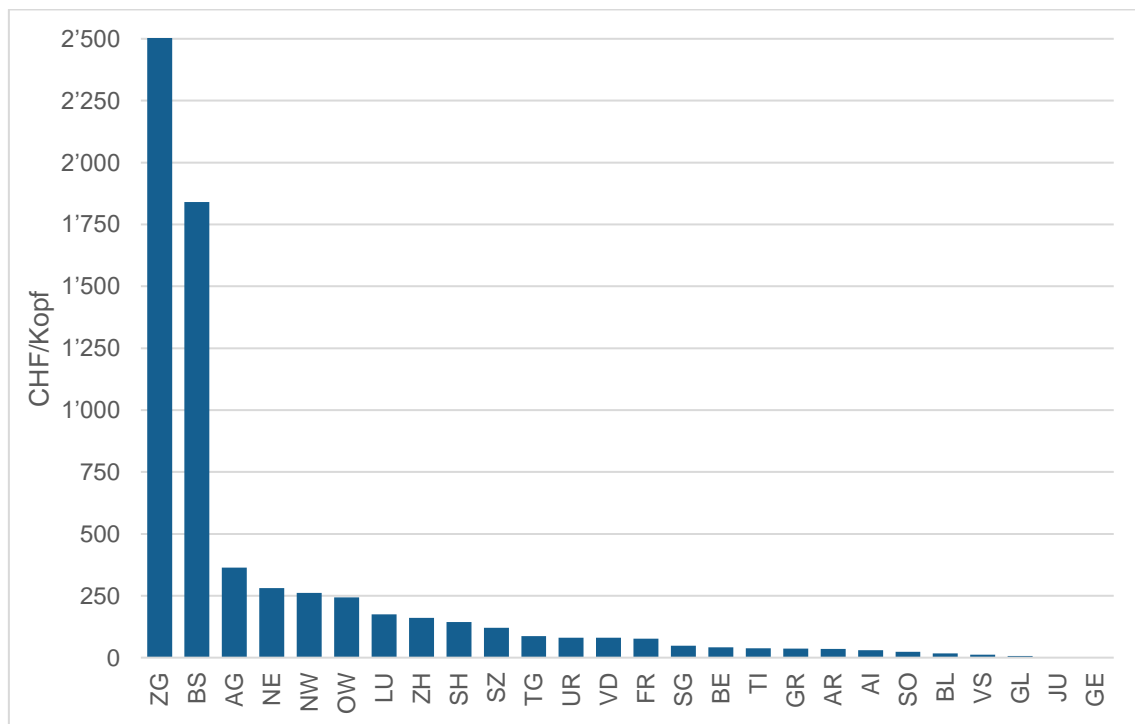
3.2.1 Ausgangslage

Die im Modell berechneten Einnahmen, welche sich durch die Einführung der OECD-Mindeststeuer in den einzelnen Kantonen ergeben, sind bereits in Tabelle 1 in Kapitel 2.3 dargelegt. Für die nachfolgenden Überlegungen zur Verteilung der Mehreinnahmen nehmen wir ergänzend auch eine Pro-Kopf-Betrachtung vor, also Mehreinnahmen pro Einwohner (siehe Abbildung 1).

Es zeigt sich, dass die Verteilung der Mehreinnahmen bei einer Pro-Kopf-Betrachtung nochmals schiefer ist, als wenn die Absolutmehreinnahmen pro Kanton miteinander verglichen werden. Die Kantone Zug und Basel-Stadt weisen (im Vergleich zu den anderen Kantonen) sehr hohe erwartete Mehreinnahmen pro Kopf aus – die restlichen Kantone liegen deutlich darunter. Das Verhältnis des Kantons mit den höchsten erwarteten Mehreinnahmen (Zug, 2506 CHF/Kopf) zu den Kantonen mit den tiefsten erwarteten Mehreinnahmen (Genf und Jura, 0,3 CHF/Kopf) liegt bei über 1 zu 9000.

Würde man die Mehreinnahmen zwischen allen Einwohnerinnen und Einwohnern der Schweiz gleich verteilen, resultierten 183 CHF/Kopf. Abbildung 1 zeigt, dass dieser Wert von 20 Kantonen unterschritten wird. Nur sechs Kantone (ZG, BS, AG, NE, NW und OW) weisen erwartete Mehreinnahmen über den 183 CHF/Kopf auf.

Abbildung 1: Jährliche Mehreinnahmen pro Kopf nach Kanton, keine Umverteilung

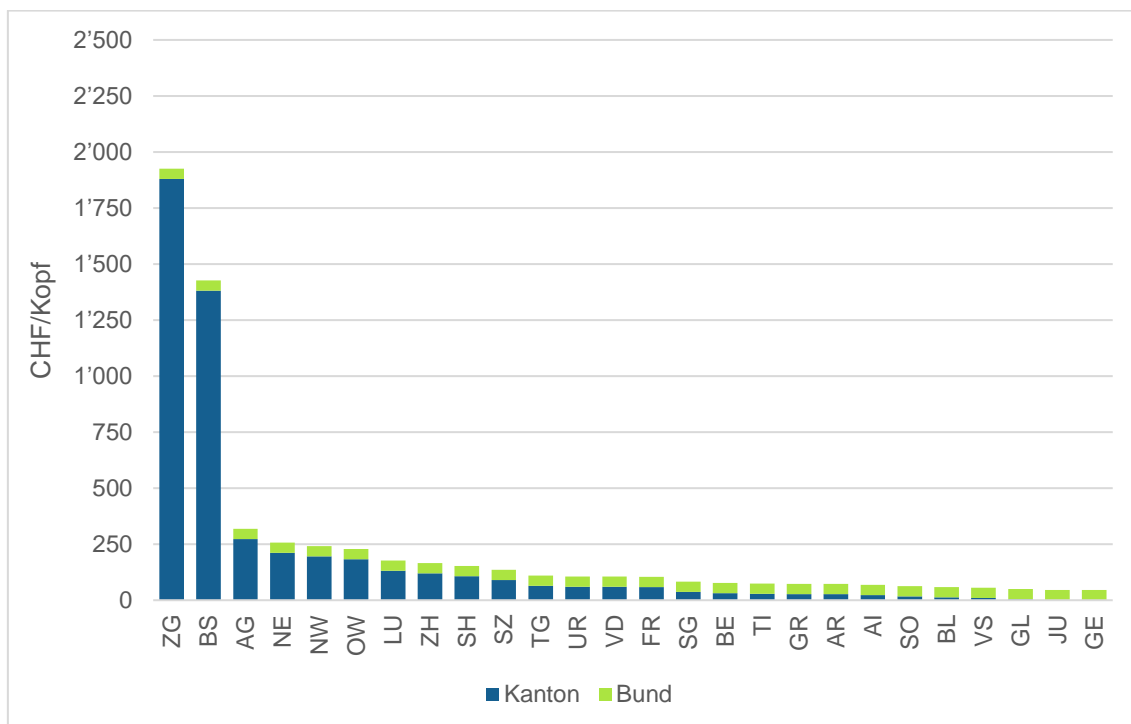


Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

3.2.2 Verteilung bei einem Bundesanteil von 25%

Derzeit wird in der Politik ein Vorschlag diskutiert, gemäss dem 25% der Mehreinnahmen zum Bund fliessen, und die verbleibenden Mehreinnahmen in denjenigen Kantonen verbleiben, in denen sie anfallen (vgl. auch Diskussion in Kapitel 3.2.6). Abbildung 2 zeigt, wie sich dieser Vorschlag auf die Verteilung der Mehreinnahmen pro Kopf auswirken würde. Dabei wird unterstellt, dass alle Einwohnerinnen und Einwohner in gleichem Masse von den Mehreinnahmen, die an den Bund gehen, profitieren würden. Der Wert des Bundesanteils pro Kopf ist daher mit 46 CHF in allen Kantonen gleich. In der Abbildung sind die Bundesmehreinnahmen (pro Kopf) als grüne Säulen angegeben.

Abbildung 2: Jährliche Mehreinnahmen pro Kopf nach Kanton, Bundesanteil von 25%



Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

In dieser Verteilungsvariante betragen die Mehreinnahmen des Bundes insgesamt 396.3 Mio. CHF. Die absoluten Mehreinnahmen der Kantone liegen zwischen 0.0 Mio. CHF im Kanton Jura und 271.6 Mio. CHF im Kanton Basel-Stadt (vgl. Tabelle 2).

Tabelle 2: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 25%)

Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Bund	396.3
Aargau	189.0
Appenzell Ausserrhoden	1.5
Appenzell Innerrhoden	0.4
Basel-Landschaft	3.8
Basel-Stadt	271.6
Bern	32.5
Freiburg	18.8
Genf	0.1
Glarus	0.2
Graubünden	5.5

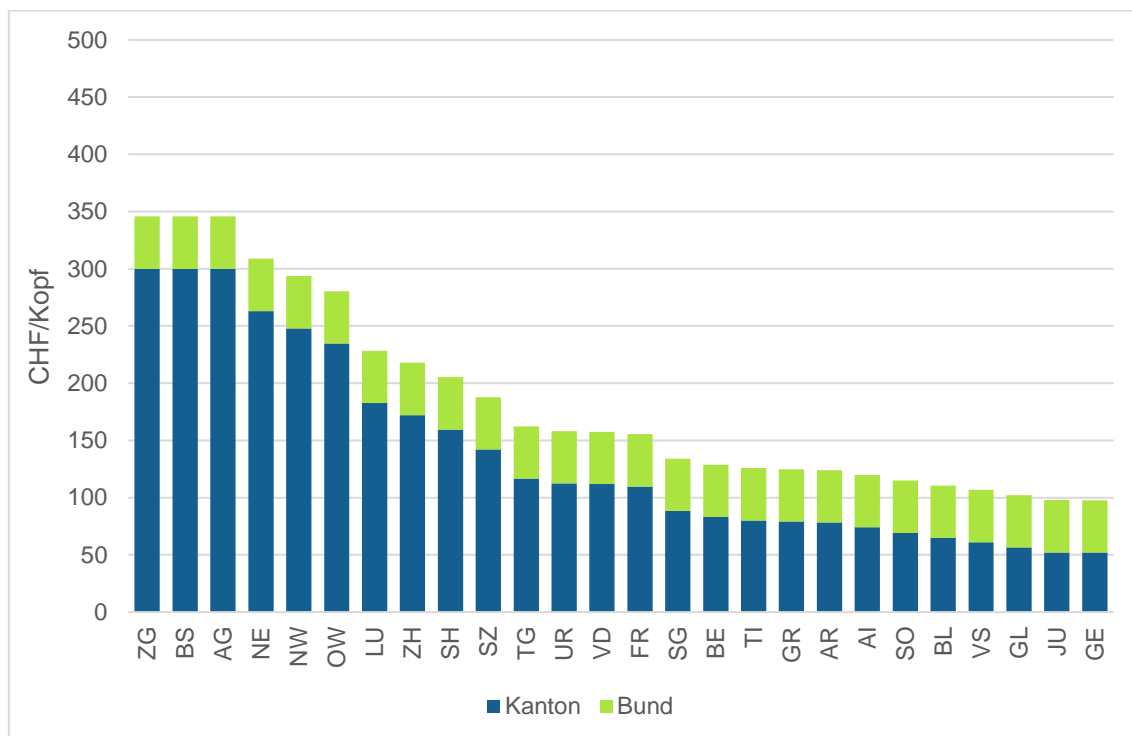
Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Jura	0.0
Luzern	54.5
Neuenburg	37.1
Nidwalden	8.5
Obwalden	7.0
Schaffhausen	8.9
Schwyz	14.6
Solothurn	4.8
St. Gallen	18.7
Tessin	9.9
Thurgau	18.3
Uri	2.2
Waadt	48.9
Wallis	3.2
Zug	242.0
Zürich	186.8
Total	1'585.3

Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

3.2.3 Verteilung inkl. Bundesanteil (25%) und kantonaler Obergrenze (300 CHF/Kopf)

In der in Kapitel 3.2.2 dargestellten Verteilungsvariante liegt das Verhältnis des Kantons mit den höchsten erwarteten Mehreinnahmen (Zug, 1'925 CHF/Kopf) zu den Kantonen mit den tiefsten erwarteten Mehreinnahmen (Genf und Jura, 46 CHF/Kopf) bei 1 zu 42. Der Unterschied zwischen denjenigen Kantonen, die am meisten profitieren (pro Kopf betrachtet) und denjenigen, die am wenigsten profitieren, ist also im Vergleich zur Verteilung gemäss Kapitel 3.2.1 deutlich reduziert, aber immer noch beträchtlich. Die SP Schweiz schlägt daher vor, eine Obergrenze der kantonalen Mehreinnahmen pro Kopf einzuführen. Ein möglicher Mechanismus: Zunächst wird wie in der in Kapitel 3.2.2 dargelegten Variante ein Bundesanteil von 25% berücksichtigt. Die bei den Kantonen verbleibenden Mehreinnahmen fliessen so lange zu den einzelnen Kantonen, in denen sie anfallen, bis eine zu definierende Obergrenze pro Kopf überschritten ist. Die diese Grenze übersteigenden Mehreinnahmen werden gleichmässig zwischen allen Kantonen, welche die Obergrenze noch nicht überschritten haben, verteilt. Abbildung 3 zeigt, wie sich dieser Mechanismus auf die Verteilung der Mehreinnahmen zwischen den Kantonen auswirken würde. Dabei wurde eine Obergrenze der kantonalen Einnahmen von 300 CHF/Kopf unterstellt.

Abbildung 3: Umverteilung mit Bundesanteil (25%) und kant. Obergrenze (300 CHF/Kopf)



Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

Ein solcher Mechanismus würde folglich dazu führen können, die Unterschiede zwischen den Kantonen (im Hinblick auf die durch die OECD Mindeststeuer ausgelösten Steuermehreinnahmen) deutlich zu reduzieren. Der «blaue Balken», also die Mehreinnahmen der Kantone, liegt bei höchstens 300 CHF/Kopf – der Rest wird gemäss dem beschriebenen Mechanismus umverteilt. Das Verhältnis der Kantone mit den höchsten erwarteten Mehreinnahmen (neu: Zug, Basel-Stadt und Aargau mit je 346 CHF/Kopf) zu den Kantonen mit den tiefsten erwarteten Mehreinnahmen (Genf und Jura mit je 98 CHF/Kopf) liegt neu bei 1 zu 3.5. Selbstredend könnte die Obergrenze auch anders festgelegt werden, z.B. bei 400 CHF/Kopf oder bei 200 CHF/Kopf (vgl. Kapitel 3.2.4).

Die Mehreinnahmen des Bundes betragen nach wie vor 396.3 Mio. CHF. Die Absolutbeträge der Mehreinnahmen der Kantone liegen nun jedoch näher beieinander als bei der in Kapitel 3.2.2. dargelegten Verteilvariante: Die Pro-Kopf-Obergrenze führt dazu, dass die höchsten *absoluten* Mehreinnahmen im Kanton Zürich anfallen (insgesamt 267.4 Mio. CHF). Die tiefsten absoluten Mehreinnahmen liegen neu im Kanton Appenzell-Innerrhoden (1.2 Mio. CHF, vgl. Tabelle 3).

Tabelle 3: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 25%, kant. Obergrenze: 300 CHF/Kopf)

Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Bund	396.3
Aargau	208.2
Appenzell Ausserrhoden	4.3

Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Appenzell Innerrhoden	1.2
Basel-Landschaft	18.9
Basel-Stadt	59.0
Bern	86.6
Freiburg	35.7
Genf	26.4
Glarus	2.3
Graubünden	15.8
Jura	3.8
Luzern	76.0
Neuenburg	46.3
Nidwalden	10.8
Obwalden	8.9
Schaffhausen	13.3
Schwyz	23.0
Solothurn	19.2
St. Gallen	45.4
Tessin	28.1
Thurgau	33.0
Uri	4.1
Waadt	91.1
Wallis	21.3
Zug	38.6
Zürich	267.4
Total	1'585.3

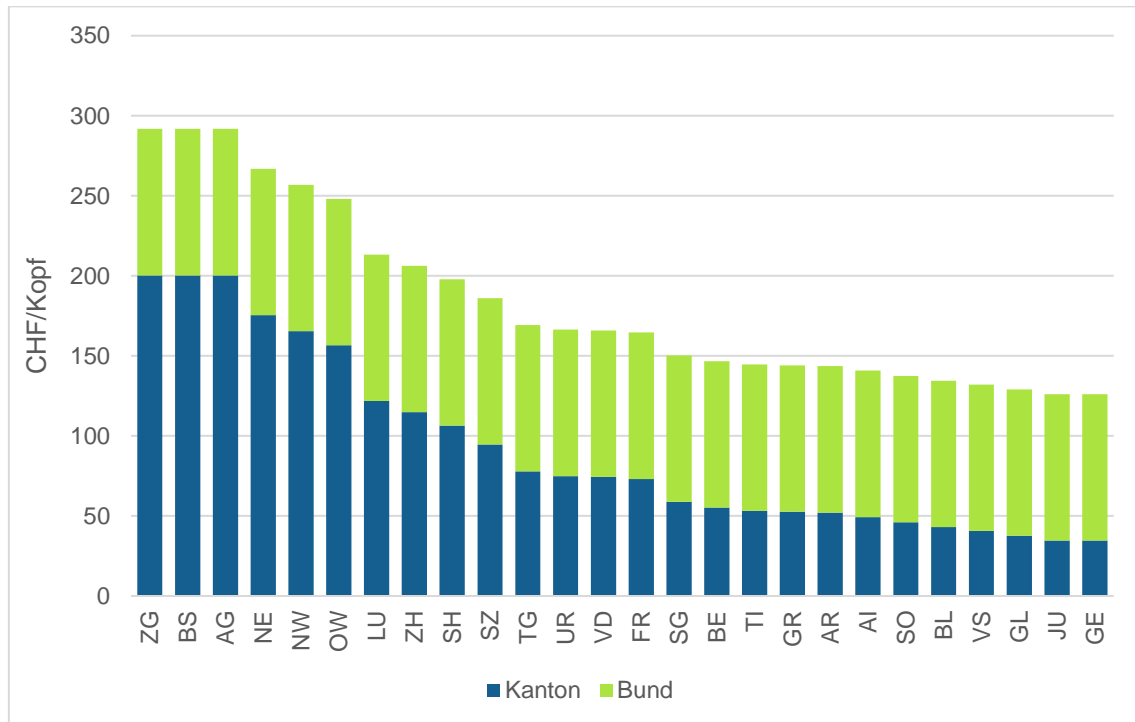
Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

3.2.4 Verteilung inkl. Bundesanteil (50%) und kantonaler Obergrenze (200 CHF/Kopf)

Nachfolgend wird die Verteilung der Mehreinnahmen bei einem Bundesanteil von 50% und einer kantonalen Obergrenze von 200 CHF/Kopf untersucht. Das Zusammenspiel des höheren Bundesanteils (im Vergleich zu den vorherigen Beispielen) und der tieferen kantonalen Pro-Kopf-Obergrenze (im Vergleich zum Beispiel in Kapitel 3.2.3) führt zu einer Verteilung, die gleichmässiger als in den vorherigen Beispielen ist (vgl. Abbildung 4). Das Verhältnis Mehreinnahmen der

Kantone mit den höchsten erwarteten Mehreinnahmen (erneut: Zug, Basel-Stadt und Aargau; hier mit je 291 CHF/Kopf) zu den Mehreinnahmen der Kantone mit den tiefsten erwarteten Mehreinnahmen (erneut Genf und Jura; hier mit je 126 CHF/Kopf) liegt neu bei 1 zu 2.3. Die erstgenannten Kantone erhalten somit etwas mehr als das Doppelte der letztgenannten Kantone – erneut unter der Voraussetzung, dass alle Einwohnerinnen und Einwohner in gleichem Masse von den Mehreinnahmen, die an den Bund gehen, profitieren.

Abbildung 4: Umverteilung mit Bundesanteil (50%) und kant. Obergrenze (200 CHF/Kopf)



Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

Die Mehreinnahmen des Bundes betragen in der vorliegenden Verteilungsvariante 792.6 Mio. CHF. Sie sind also doppelt so hoch wie in Kapitel 3.2.3, als Folge der Verdoppelung des Bundesanteils von 25% auf 50%. Die höchsten *absoluten* Mehreinnahmen fallen erneut im Kanton Zürich an (178.3 Mio. CHF, vgl. Tabelle 4). Im Vergleich zu Kapitel 3.2.3 (267.4 Mio. CHF, Bundesanteil von 25% und kantonale Pro-Kopf-Obergrenze von 300 CHF) haben sich die absoluten Mehreinnahmen also reduziert – aber nicht halbiert. Der dahinterliegende Mechanismus:

- Der höhere Bundesanteil führt dazu, dass alle Kantone grundsätzlich tiefere Mehreinnahmen aufweisen, weil ein grösserer Teil der Mehreinnahmen zum Bund fließt.
- Die tiefere kantonale Obergrenze von 200 statt 300 CHF/Kopf führt aber auch dazu, dass die Obergrenze pro Kopf schneller überschritten ist. Von der Obergrenze betroffen sind erneut nur die Kantone Zug, Basel-Stadt und Aargau. Da sie die Obergrenze nun schneller überschreiten, gibt es mehr «überschüssige Mehreinnahmen», welche gleichmässig zwischen den restlichen Kantonen verteilt werden können. Anders gesagt: Die Kantone Zug, Basel-Stadt und Aargau zahlen in dieser Variante einen grösseren Teil der in ihrem Kanton erhobenen Mehreinnahmen an die Kantone, die die Obergrenze nicht überschritten haben. Da der Kanton Zürich die Ober-

grenze von 200 CHF/Kopf nicht überschreitet (vgl. Abbildung 4), profitiert er von den Transferleistungen. Diese Transferleistungen können in Zürich einen Teil, aber nicht die gesamte Reduktion der kantonalen Mehreinnahmen (durch die Verdoppelung des Bundesanteils) kompensieren.

Tabelle 4: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 50%, kant. Obergrenze: 200 CHF/Kopf)

Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Bund	792.6
Aargau	139.0
Appenzell Ausserrhoden	2.9
Appenzell Innerrhoden	0.8
Basel-Landschaft	12.5
Basel-Stadt	39.4
Bern	57.6
Freiburg	23.8
Genf	17.5
Glarus	1.5
Graubünden	10.5
Jura	2.6
Luzern	50.7
Neuenburg	30.9
Nidwalden	7.2
Obwalden	6.0
Schaffhausen	8.8
Schwyz	15.4
Solothurn	12.8
St. Gallen	30.2
Tessin	18.7
Thurgau	22.0
Uri	2.8
Waadt	60.7
Wallis	14.2

Zug	25.8
Zürich	178.3
Total	1'585.3

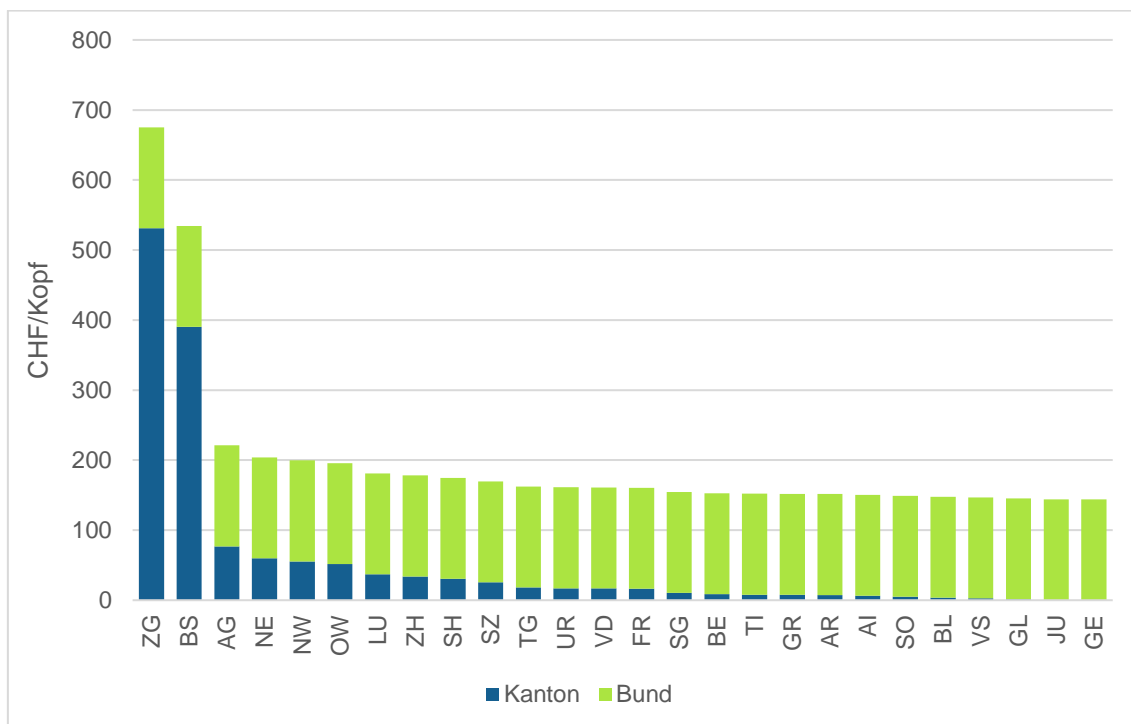
Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

3.2.5 Verteilung bei einem Bundesanteil von 78.8%

Im Rahmen der STAF wurde bei den Unternehmensgewinnsteuern die Verteilung der Erträge aus der direkten Bundessteuer neu geregelt. Der Kantonsanteil wurde von 17% auf 21.2% erhöht, somit beträgt der Bundesanteil seit dem Inkrafttreten der STAF 78.8%. Da es sich bei der Ergänzungssteuer im Grunde um eine Bundessteuer handelt, wird nachfolgend untersucht, wie sich die Situation darstellen würde, wenn der Bund 78.8% der Mehreinnahmen erhalten würde, während der Rest bei denjenigen Kantonen verbleiben würde, in denen die entsprechenden Steuern erhoben werden. Im Gegensatz zur Verteilung des obigen Kapitels 3.2.3 wird hier auf eine Obergrenze pro Kopf verzichtet. Erneut wird unterstellt, dass alle Einwohnerinnen und Einwohner in gleichem Masse von den Mehreinnahmen, die an den Bund gehen, profitieren würden.

Bei einem Bundesanteil von 78.8% beträgt der Wert des Bundesanteils pro Kopf in allen Kantonen 144 CHF. Diese Variante führt damit dazu, dass insgesamt der Grossteil der Mehreinnahmen pro Kopf von diesem Bundesanteil stammt – mit Ausnahme der Kantone Zug und Basel-Stadt (vgl. Abbildung 5). Im Kanton Zug führt der *Kantonsanteil* zu zusätzlichen Mehreinnahmen von 531 CHF/Kopf, im Kanton Basel-Stadt betragen die Mehreinnahmen aus dem Kantonsanteil 390 CHF/Kopf. Im Kanton mit den höchsten erwarteten Mehreinnahmen (Zug, insgesamt 675 CHF) sind die erwarteten Mehreinnahmen damit rund 4.5 Mal so hoch wie in den Kantonen mit den tiefsten erwarteten Mehreinnahmen (Genf und Jura mit je 144 CHF/Kopf). Der Unterschied ist also etwas grösser als in der Verteilungsvariante mit einem Bundesanteil von 25% und einer kantonalen Obergrenze von 300 CHF/Kopf.

Abbildung 5: Jährliche Mehreinnahmen pro Kopf nach Kanton, Bundesanteil von 78.8%



Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

Die Mehreinnahmen des Bundes betragen in dieser Verteilungsvariante insgesamt 1.25 Mrd. CHF. Die absoluten Mehreinnahmen der Kantone liegen zwischen nahezu Null CHF in den Kantonen Genf und Jura und 76.8 Mio. CHF im Kanton Basel-Stadt (vgl. Tabelle 5).

Tabelle 5: Total der Mehreinnahmen (Bundesanteil: 78.8%)

Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Bund	1'249.2
Aargau	53.4
Appenzell Ausserrhoden	0.4
Appenzell Innerrhoden	0.1
Basel-Landschaft	1.1
Basel-Stadt	76.8
Bern	9.2
Freiburg	5.3
Genf	0.0
Glarus	0.1
Graubünden	1.5

Bund und Kantone	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Jura	0.0
Luzern	15.4
Neuenburg	10.5
Nidwalden	2.4
Obwalden	2.0
Schaffhausen	2.5
Schwyz	4.1
Solothurn	1.4
St. Gallen	5.3
Tessin	2.8
Thurgau	5.2
Uri	0.6
Waadt	13.8
Wallis	0.9
Zug	68.4
Zürich	52.8
Total	1'585.3

Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

3.2.6 Relation zu den Kantonsfinanzen

Die Pro-Kopf-Betrachtung ist eine Möglichkeit, um die Mehreinnahmen, die durch die Einführung der OECD-Mindeststeuer ausgelöst werden (könnten) zwischen den Kantonen zu vergleichen. Eine andere Möglichkeit besteht darin, die kantonalen Mehreinnahmen in Relation zu den jeweiligen Kantonsfinanzen zu bringen. Eine Variante ist hier, die (erwarteten) Mehreinnahmen mit dem Gesamtertrag⁶ (also Erträge aus Steuern, Gebühren und sämtlichen anderen Einnahmequellen) der verschiedenen Kantone zu vergleichen. Zweitens kann ein Vergleich mit dem finanziellen Jahreserfolg⁷ der Kantone (also Einnahmen abzüglich Ausgaben) durchgeführt werden. Wir stellen im Folgenden beide Vergleiche vor. Dabei beziehen wir uns jeweils auf das Modell, in dem der Bund 25% der Mehreinnahmen erhält und 75% der Mehreinnahmen bei denjenigen Kantonen verbleiben, in denen die Mehreinnahmen anfallen (also das in Kapitel 3.2.2 dargelegte Modell).

⁶ Die Angaben des Gesamtertrags im Jahr 2019 pro Kanton stammen von der Finanzstatistik der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV 2022).

⁷ Auch die Angaben zum Jahreserfolg der Jahre 2015 bis 2019 stammen von der Finanzstatistik der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV 2022).

Mehreinnahmen durch Einführung der OECD-Mindeststeuer im Vergleich zum Gesamtertrag der einzelnen Kantone

Im Kanton Zug betragen die im Modell kalkulierten Mehreinnahmen 12.0% seines Gesamtertrags des Jahres 2019 (vgl. Tabelle 6). Auch im Kanton Basel-Stadt haben die Mehreinnahmen eine relativ hohe Bedeutung (5.3% des Gesamtertrags). Mit 2.6% des Gesamtertrags weist der Kanton Aargau den drittgrössten Wert auf. Es handelt sich dabei um die gleichen drei Kantone, die auch in der Pro-Kopf-Betrachtung über die höchsten Mehreinnahmen verfügen. Ihnen gegenüber stehen jedoch 15 Kantone, bei denen die erwarteten Mehreinnahmen weniger als 0.5% ihres Ertrags betragen.

Tabelle 6: Verhältnis der Mehreinnahmen zum kantonalen Gesamtertrag

Kanton	Mehreinnahmen in Mio. CHF	Ertrag 2019 in Mio. CHF	Relation
Aargau	189.0	7'367.3	2.6%
Appenzell Ausserrhoden	1.5	704.7	0.2%
Appenzell Innerrhoden	0.4	204.9	0.2%
Basel-Landschaft	3.8	4'051.7	0.1%
Basel-Stadt	271.6	5'129.2	5.3%
Bern	32.5	15'077.3	0.2%
Freiburg	18.8	4'691.8	0.4%
Genf	0.1	16'966.0	0.0%
Glarus	0.2	577.7	0.0%
Graubünden	5.5	3'621.3	0.2%
Jura	0.0	1'167.3	0.0%
Luzern	54.5	4'690.3	1.2%
Neuenburg	37.1	2'977.0	1.2%
Nidwalden	8.5	514.0	1.7%
Obwalden	7.0	465.5	1.5%
Schaffhausen	8.9	1'173.6	0.8%
Schwyz	14.6	1'898.3	0.8%
Solothurn	4.8	3'209.5	0.1%
St. Gallen	18.7	6'750.9	0.3%
Tessin	9.9	5'095.1	0.2%
Thurgau	18.3	3'145.2	0.6%
Uri	2.2	479.1	0.5%
Waadt	48.9	14'282.8	0.3%

Wallis	3.2	5'383.4	0.1%
Zug	242.0	2'012.6	12.0%
Zürich	186.8	23'291.9	0.8%

Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

Mehreinnahmen durch Einführung der OECD-Mindeststeuer im Vergleich zum Jahreserfolg der einzelnen Kantone

Zweitens vergleichen wir die (möglichen) Mehreinnahmen mit Jahreserfolg der verschiedenen Kantone. Da der Jahreserfolg grösseren jährlichen Schwankungen unterliegt, verwenden wir für den nachfolgenden Vergleich den durchschnittlichen kantonalen Jahreserfolg über fünf Jahre (2015-2019). Wie Tabelle 6 zu entnehmen ist, weisen diejenigen Kantone mit den höchsten Mehreinnahmen (namentlich Basel-Stadt, Zug, Zürich und Aargau) bereits vor der Einführung der OECD-Steuer einen positiven Jahreserfolg aus. Im Fünfjahresdurchschnitt übersteigen die Kantonseinnahmen der besagten Kantone deren Ausgaben um über 100 Mio. Franken pro Jahr, während andere Kantone deutlich geringere oder sogar negative Ergebnisse verzeichnen. Der Jahreserfolg würde sich durch die aus der OECD-Mindeststeuer resultierenden Mehreinnahmen in den Kantonen Aargau und Basel-Stadt ca. verdoppeln und im Kanton Zug mehr als verdreifachen. Diejenigen Kantone, die im Fünfjahresdurchschnitt einen negativen Jahreserfolg ausweisen, können den Verlust durch die Mehreinnahmen bei weitem nicht decken. Eine Ausnahme stellt der Kanton Neuenburg dar, wo die im Modell berechneten Mehreinnahmen (37 Mio. CHF) Mehreinnahmen über dem durchschnittlichen Jahresverlust (-26 Mio. CHF) liegt.

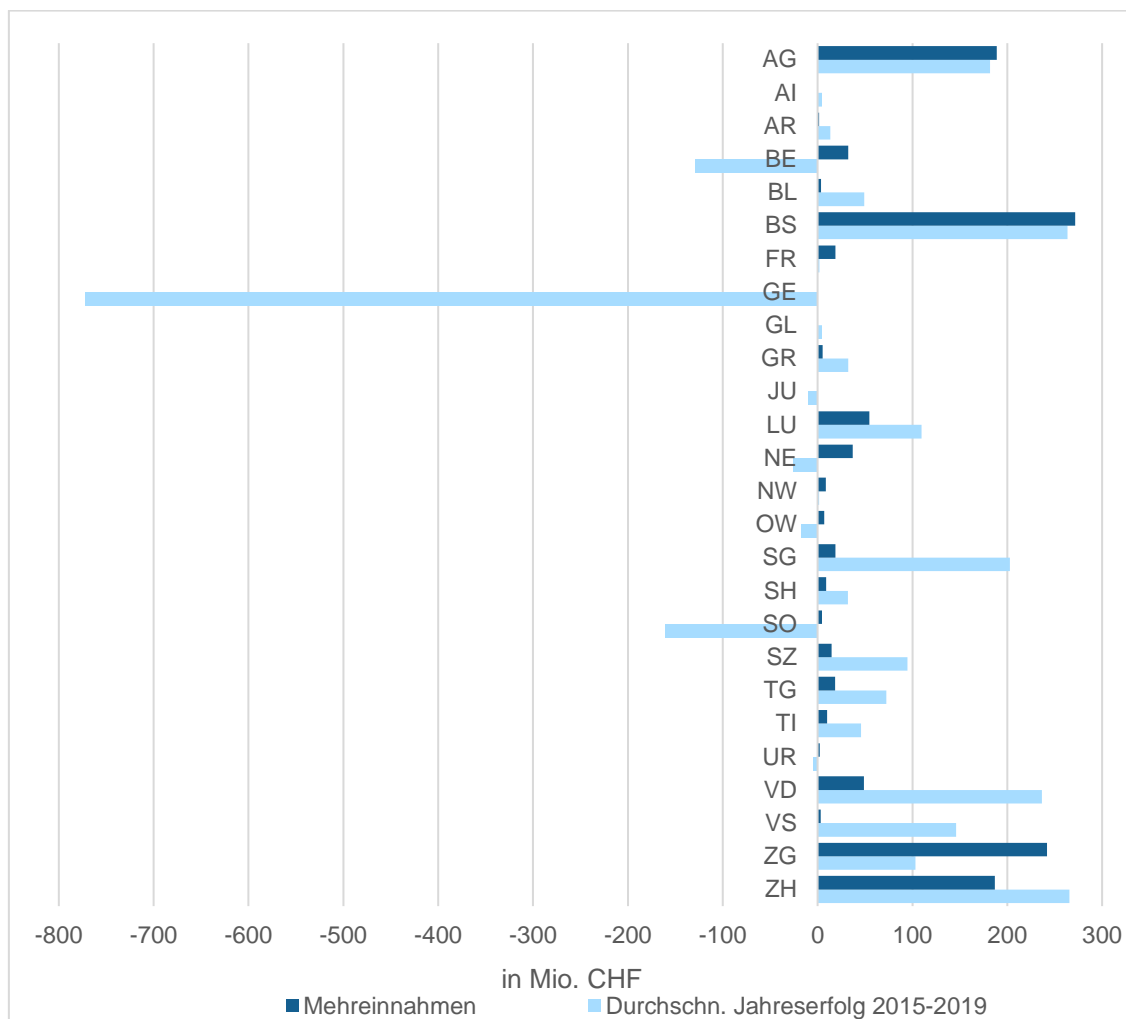
Tabelle 7: Verhältnis der Mehreinnahmen zum kant. Erfolg im Fünfjahresdurchschnitt

	Erfolg in Mio. CHF, Mittelwert 2015-2019	Mehreinnahmen in Mio. CHF
Aargau	181.9	189.0
Appenzell Ausserrhoden	13.6	1.5
Appenzell Innerrhoden	4.6	0.4
Basel-Landschaft	49.4	3.8
Basel-Stadt	263.4	271.6
Bern	-129.1	32.5
Freiburg	1.9	18.8
Genf	-772.4	0.1
Glarus	4.8	0.2
Graubünden	32.3	5.5
Jura	-10.1	0.0
Luzern	109.7	54.5
Neuenburg	-25.9	37.1
Nidwalden	1.7	8.5
Obwalden	-17.3	7.0
Schaffhausen	32.0	8.9
Schwyz	94.9	14.6
Solothurn	-160.4	4.8
St. Gallen	202.8	18.7
Tessin	45.8	9.9
Thurgau	72.4	18.3
Uri	-4.4	2.2
Waadt	236.6	48.9
Wallis	146.2	3.2
Zug	103.1	242.0
Zürich	265.7	186.8

Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

Abbildung 6 stellt das Verhältnis zwischen (möglichen) Mehreinnahmen und kantonalem Jahreserfolg graphisch dar.

Abbildung 6: Verhältnis der Mehreinnahmen zum kantonalen Jahreserfolg



Eigene Berechnungen. Rechnungsschritte und Quellen: Vgl. Anhang C.

3.3 Diskussion

In Kapitel 3.2 sind verschiedene Varianten zur Verwendung der (möglichen) Einnahmen durch eine Ergänzungssteuer dargelegt. Es liegt in der Natur der Sache, dass verschiedene Stakeholder bzgl. der verschiedenen Varianten unterschiedliche Sichtweisen haben. Im Folgenden werden die zentralen Argumente verschiedener Akteure zusammengefasst. Die von uns befragten Kantone legen dabei auch ihre Sicht zur Frage dar, in welchem Ausmass überhaupt kurz-, mittel- und langfristig mit Steuer Mehreinnahmen gerechnet werden kann.

Sicht Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Das EFD hat bis dato unseres Wissens keine explizite Sicht zur Frage, wie die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer verwendet werden könnten oder sollten, formuliert. Allerdings geht der Bericht des EFD zur Ergänzungssteuer grundsätzlich davon aus, dass die Einnahmen bei den Kantonen bleiben. Konkret heisst es im Bericht: «Die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer verbleiben bei

den Kantonen. [...] Die Kantone werden autonom entscheiden, für welche Zwecke sie die zusätzlichen Steuereinnahmen verwenden. Diese werden im Rahmen des nationalen Finanzausgleichs (NFA) als zusätzliche Steuereinnahmen berücksichtigt. Das NFA-Regelwerk soll nicht angepasst werden» (EFD 2022: Seite 16). An anderer Stelle wird jedoch auch die Option angesprochen, dass ein Teil der Einnahmen zum Bund gehen könnten (EFD 2022: 16f).

Sicht Finanzdirektorenkonferenz FDK

In einer Medienmitteilung nimmt die FDK (2022) wie folgt zur Umsetzung der OECD Mindestbesteuerung Stellung:

- Es ist äusserst unsicher, wie hoch die Zusatzeinnahmen sind.
- Die möglichen Erträge sollten für Projekte zur Erhöhung der Standortattraktivität verwendet werden.
- Der grösste Teil der via Ergänzungssteuer generierten Einnahmen sollte bei den Kantonen bleiben (mind. 75%). Begründung: Die Kantone müssen einen Anreiz haben, die Wettbewerbsfähigkeit auch für grosse Unternehmensgruppen zu erhalten.
- Insgesamt sollten die zusätzlichen Gelder für Massnahmen in den Bereichen Forschung und Entwicklung, Bildung (Hochschulen), Energie, Umwelt und Arbeitsmarkt eingesetzt werden.

Sicht besonders betroffener Kantone

Im Rahmen der Erarbeitung des vorliegenden Berichts haben wir zudem die Sichtweise der Kantone Basel-Stadt und Zug erfragt. Beide Kantone unterstützen grundsätzlich die Position der FDK, nach der 75% der Erträge, die durch die Ergänzungssteuer generiert werden, bei den Kantonen verbleiben und 25% der Erträge an den Bund gehen. Ergänzend zu den oben genannten Argumenten und Positionen wurden von den Vertretern der beiden Kantone noch folgende Punkte genannt:

- Die Kantone, die Mehreinnahmen durch die Ergänzungssteuer haben, geben über zwei verschiedene Wege einen Teil der Mehreinnahmen weiter: Erstens erhält gemäss dem Vorschlag der FDK der Bund einen Teil der Erträge und zweitens kommt ein Teil der Erträge durch die Mechanismen des interkantonalen Finanzausgleichs anderen Kantonen zugute.
- Die Höhe der Zusatzeinnahmen ist selbst kurzfristig (also ohne Anpassungseffekte, s. Argument zu langfristigen Anpassungseffekten weiter unten) äusserst unklar. Manche der betroffenen Konzerne gehen davon aus, nach Einführung der OECD-Mindeststeuer keine höhere Steuerlast als heute tragen zu müssen, andere hingegen rechnen mit höheren Steuerzahlungen. Die künftige Steuerlast der betroffenen Unternehmensgruppen wird dabei stark von der detaillierten Ausgestaltung der OECD-Regeln zur Berechnung des Steuersubstrats abhängen; die entsprechenden Regeln sind aber noch nicht im Detail definiert.
- Mittel- und langfristig besteht die Gefahr, dass (bei Einführung der OECD-Mindeststeuer) das Steuersubstrat erodiert. Dies, weil die Kantone, die heute relativ tiefe Gewinnsteuertarife kennen, unter ceteris paribus Bedingungen (dass sich also sonst nichts ändert) etwas von ihrer Standortattraktivität verlieren – wobei hier nicht absolute Standortattraktivität relevant ist, sondern die relative im Vergleich zu den relevanten Mitbewerbern.
- Um die Standortattraktivität der Kantone, die heute relativ tiefe Gewinnsteuersätze haben, auch in der Zeit nach Einführung einer OECD-Mindeststeuer zu erhalten, ist es zentral, dass

die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer dazu verwendet werden, die Standortattraktivität dieser Kantone und auch der Schweiz insgesamt mittels anderer Massnahmen zu fördern.

- Möglichkeiten zur Stärkung der Standortattraktivität wären: Bessere Finanzierung der Bildung (z.B. durch Stipendien), Förderung der Forschung generell und Förderung von Forschungsprojekten von Firmen (ergänzend zur Innovationsförderung des Bundes).
- Die Kantone sehen die Standortförderung primär als kantonale Aufgabe.
- Sollte ein zu grosser Teil der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer an den Bund oder an andere Kantone gehen, so könnten diejenigen Kantone, die heute Gewinnsteuersätze unter 15% haben, ihre kantonalen Gewinnsteuersätze autonom erhöhen (entweder insgesamt oder auch nur für die grossen Unternehmensgruppen). In der Folge würden die Erträge der Gewinnsteuern bei den betroffenen Kantonen verbleiben.

Anhang

A. Literaturverzeichnis

- Barrios, S.; Huizinga H.; Laeven L. & Nicodème G. (2012): International taxation and multinational firm location decision. In: Journal of Public Economics 96, S. 946-958.
- Brühlhart, M.; Jametti M. & Schmidheiny K. (2012): Do Agglomeration Economies reduce the sensitivity of firm location to tax differentials? In: The Economic Journal 122 (September), S. 1069-1093.
- Bundesrat (2017): Fachkräfteinitiative – Zweiter Monitoring-Bericht zeigt positive Effekte. <https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/seco/nsb-news.msg-id-68542.html>
- Byrski, K.; Fischer C. & Hamm R. (2019): Spezifische Standortanforderungen innovativer und wissensintensiver Unternehmen – empirische Befunde für den Mittleren Niederrhein. Standort (43), S. 288 – 293. <https://doi.org/10.1007/s00548-019-00621-1>
- Chow, T.; Huang S.; Klassen K. & Ng J. (2022): The Influence of Corporate Income Taxes on Investment Location: Evidence from Corporate Headquarters Relocations. Management Science 68(2):1404-1425. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2020.3906>
- Deloitte (2021): Global Minimum Tax Rate Survey. The impact on Switzerland as a business location now and in the future. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/tax/deloitte-ch-global-minimum-tax-rate-survey.pdf>
- Deloitte (2022): Implementation of Pillar two in Switzerland requires new constitutional basis. <https://blogs.deloitte.ch/tax/2022/01/oecd-update.html#:~:text=A%20new%20constitutional%20basis%20will,as%20of%201%20January%202024>
- EFD (2018): Dynamische Schätzung der Einnahmeeffekte der Steuervorlage 17. https://www.estv.admin.ch/dam/estv/it/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/botschaften/steuervorlage17/Studie-Dynamische-Effekte-SV17.pdf.download.pdf/Studie-Dynamische-Effekte-SV17_d-f.pdf
- EFD (2022): Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz. <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/steuern/steuern-international/umsetzung-oecd-mindeststeuer.html>
- EFV (2022): Detaillierte Daten FS. Tabellen unter «Kantone» und unter «Kantone und ihre Gemeinden.» <https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzstatistik/daten.html>
- ESTV (2022): Eidgenössische Steuerverwaltung. Grunddaten abrufen. <https://swisstaxcalculator.estv.admin.ch/#/taxdata/tax-rates>

- EU Tax Observatory (2021): Revenue effects of the global minimum tax: country-by-country estimates. Note No. 2.
- FDK (2022): Medienmitteilung vom 7. April 2022. https://www.fdk-cdf.ch/-/media/FDK_CDF/Dokumente/Themen/Steuerpolitik/Unternehmensbesteuerung/220131_DET_digitale_Wirtschaft_MM_DEF.pdf?la=de-CH
- Feld, L. & Krichgässner G. (2002): The impact of corporate and personal income taxes on the location of firms and on employment: some panel evidence for the Swiss Cantons. In: Journal of Public Economics 87, S. 129-155.
- IMD (2021): International Institute for Management Development - World Talent Ranking 2021. <https://www.imd.org/7YWQEii1/rEcRp9yn/SFRWenBH/>
- IPrime Group Association (2022): Die Patentbox in der Schweiz. <https://www.patent-box.ch/>
- Kanton Zürich (2020): Merkblatt Patentbox. <https://www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/treuhaender/steuerbuch/steuerbuch-definition/zstb-64b-1.html>
- Laamanen, T.; Simula T. & Torstila S. (2012): Cross-border relocations of headquarters in Europe. In: Journal of International Business Studies. vol.43, no. 2, S. 187-210.
- Lahner, J. (2020): Regionalökonomie und Standortfaktoren in der Wirtschaftsförderung. In: Stemmer, J., Vogelgesang, M., Pongratz, P., Fink, A. (Hsg.) Handbuch Innovative Wirtschaftsförderung. Springer Gabler, Wiesbaden. https://doi.org/10.1007/978-3-658-21404-3_31
- Landua, D.; Wagner-Endres S. & Wolf U. (2017): Standortfaktoren für Unternehmen – die kommunale Sicht. Deutsches Institut für Urbanistik, Berlin.
- Lawless, M.; McCoy D.; Morgenroth E. & O'Toole C. (2018): Corporate tax and location choice for multinational firms, Applied Economics, vol. 50, no. 26, S. 2920-2931, DOI: 10.1080/00036846.2017.1412078
- Legatum Institute (2021): The Legatum Prosperity Index 2021. <https://www.prosperity.com/rankings>
- Rathelot, R. & Sillard P. (2008): The importance of local corporate taxes in business location decisions: Evidence from French Micro-Data. In: The Economic Journal, 118 (March), S. 499–514.
- WEF (2019): The Global Competitiveness Report 2019. World Economic Forum. S. 534- 537. <https://www.weforum.org/reports/how-to-end-a-decade-of-lost-productivity-growth/digest>

B. Recherche Unternehmensdaten

Nachfolgend werden die von BSS geprüften Datenquellen zusammengefasst. BSS hat die folgenden Unternehmensdaten geprüft:

- Orbis-Daten
- Statistik der Unternehmensgruppen STAGRE
- Top 500 Liste der Handelszeitung

Weitere Unternehmensdaten, welche im Rahmen der vorliegenden Studie einen Mehrwert bieten könnten, sind uns nicht bekannt.

B.1 Orbis-Daten

- *Herausgeber*: Bureau van Dijk
- *Grundgesamtheit*: Umfassende internationale Unternehmensdatenbank
- *Variablen*: Eine sehr grosse Anzahl Variablen ist verfügbar (inkl. Umsatz, Gewinn, bezahlte Steuern, Unternehmensstruktur, Branche und Kanton).
- *Referenzjahr*: Unterschiedlich je nach Unternehmen
- *Datenqualität*: Schlecht (bzw. schlecht für den vorliegenden Zweck): Für das Sample der Schweizer Tochtergesellschaften von ausländischen Konzernen sind fast keine Finanzkennzahlen verfügbar.
- *Kosten*: 10'000 CHF, um Daten von 1000 Unternehmen aus der Datenbank zu exportieren

B.2 Statistik der Unternehmensgruppen (STAGRE)

- *Herausgeber*: Bundesamt für Statistik
- *Grundgesamtheit*: In der Schweiz ansässige Unternehmen, welche einer Unternehmensgruppe mit Sitz in der Schweiz oder im Ausland angehören.
- *Variablen*: U.a. Umsatz, Branche, Kanton, Anzahl Beschäftigte (aber kein Gewinn und keine Steuerdaten)
- *Referenzjahr*: 2020
- *Datenqualität*: Gut
- *Kosten*: Rund 200 CHF
- *Bemerkung*: STAGRE weist nur die Umsätze der in der Schweiz ansässigen Unternehmenseinheiten aus. Somit lassen sich die Unternehmen mit einem *weltweiten* Gesamtumsatz von mehr als 750 Mio. CHF nicht identifizieren.

B.3 Top 500 Liste der Handelszeitung

- *Herausgeberin*: Handelszeitung
- *Grundgesamtheit*: Die umsatzstärksten Unternehmen mit Sitz in der Schweiz. Die Liste erhebt jedoch keinen Anspruch auf Vollständigkeit.
- *Variablen*: Name der Firma, Hauptsitz, Umsatz, Ebit, Gewinn, Beschäftigte, Branche. Bei den Finanzkennzahlen ist zudem die Veränderung im Vergleich mit 2019 verfügbar.
- *Referenzjahr*: 2020
- *Datenqualität*: Mittel
 - Umsatz, Hauptsitz und Branche sind immer verfügbar, Beschäftigte sind fast immer verfügbar (aber für das vorliegende Mandat nicht relevant).
 - Ebit und Gewinn sind nur in ca. 40% der Unternehmen verfügbar
- *Kosten*: 45 CHF

C. Modell zur Berechnung der Mehreinnahmen

C.1 Berechnung

Das Modell zur Berechnung der Mehreinnahmen aus der OECD-Mindeststeuer basiert auf den Steuerdaten des Jahres 2020. Das Modell zeigt, wie sich die Mehreinnahmen der OECD-Mindeststeuer auf die Kantone verteilen. Auch in Kantonen, in denen bereits heute ein Unternehmenssteuersatz von über 15 Prozent gilt, sind Mehreinnahmen zu erwarten, da der Gewinnabzug durch die Patentbox, für die von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen, nicht länger zulässig ist. Damit erhöht sich der steuerbare Gewinn und entsprechend steigen die Steuereinnahmen in allen Kantonen. Nachfolgend werden die Berechnungsschritte erläutert, welche dem Modell zur Berechnung der Mehreinnahmen zu Grunde liegen.

Schritt 1: Berechnung der gesamten Steuerzahlungen von juristischen Personen pro Kanton im Jahr 2020

Für die Berechnungen starten wir mit der Gesamtheit der von den juristischen Personen bezahlten Steuern an die Kantone und an die Gemeinden im Jahr 2020.

- Die Daten zu den Steuereinnahmen der *Kantone* sind für das Jahr 2020 von der EFV verfügbar (EFV 2022).
- Die Daten zu den Steuereinnahmen der *Gemeinden* kann die EFV bei Abschluss der vorliegenden Studie jedoch nur für das Jahr 2019 ausweisen (EFV 2022). Diese Daten wurden mit einem Faktor auf das Jahr 2020 hochgerechnet, wobei der Faktor der Veränderung der Steuereinnahmen zwischen 2019 und 2020 pro Kanton, in dem die jeweilige Gemeinde zugehörig ist, entspricht.

Basierend auf den Steuereinnahmen der *Kantone* und den approximierten Steuereinnahmen der dazugehörigen *Gemeinden* wurden pro Kanton die gesamten Steuerzahlungen von juristischen

Personen im Jahr 2020 berechnet. Die gesamten Steuereinnahmen sind einerseits als Totalbetrag, und andererseits unterteilt in die drei Kategorien «Gewinnsteuern», «Kapitalsteuern» und «übrige direkte Steuern» verfügbar.

Schritt 2: Ermittlung des relevanten *Gewinnsteuersatzes* pro Kanton

Die Gewinnsteuersätze in den Kantonen werden oft für den Kantonshauptort angegeben. In einigen Kantonen unterscheiden sich die Gewinnsteuersätze aber zwischen den einzelnen Gemeinden. Unternehmen sind meist nicht nur am Kantonshauptort, sondern auch in anderen Gemeinden ansässig. Daher haben wir anhand der jeweiligen Gemeindesteuerfüsse (siehe ESTV 2022) einen *gewichteten Gewinnsteuersatz* pro Kanton berechnet. Als Gewicht diente der Anteil des Umsatzes, der von den im Kanton ansässigen grossen Unternehmen⁸ in der jeweiligen Gemeinde anfällt.

Schritt 3: Ermittlung des steuerbaren Gewinns (Annäherung «Steuersubstrat») pro Kanton

Anhand der Gewinnsteuereinnahmen (von Schritt 1) und der Gewinnsteuersätze⁹ (von Schritt 2) lässt sich anschliessend die Höhe des steuerbaren Gewinns pro Kanton ermitteln. Die Höhe des steuerbaren Gewinns entspricht einer ersten Annäherung des Steuersubstrats pro Kanton.

Schritt 4: Berücksichtigung der Kapital- und anderen Steuern im Steuersatz

In der OECD-Mindeststeuer können nebst der Gewinnsteuer auch andere von den Unternehmen bezahlten Steuern angerechnet werden. Im Anschluss berücksichtigen wir deshalb die gesamte Steuerbelastung der Unternehmen durch Gewinn-, Kapital- und weitere Steuern pro Kanton. Der daraus resultierende Steuersatz wird im Folgenden als kantonaler Unternehmenssteuersatz bezeichnet. Er zeigt, wie hoch der Anteil des Gewinns ist, den die Unternehmen durch Gewinn-, Kapital- und weitere Steuern bezahlen müssen.

Zahlenbeispiel: Kanton Basel-Stadt hat einen Steuersatz von 13.04%. Zieht man die Bundessteuern von 8.5 Prozentpunkten ab, verbleiben 4.54%. Die Steuereinnahmen von Kanton und Gemeinden aus juristischen Personen betragen im Jahr 2020 640 Mio. CHF, davon stammen 495 Mio. CHF aus Gewinnsteuern (Resultat von Schritt 1). Dividiert man die 495 Mio. CHF Gewinnsteuern durch die 4.54%, resultiert das gesamte Steuersubstrat – knapp 11 Mrd. CHF. Da in der OECD-Mindeststeuer aber Kapital- und andere Steuern ebenfalls angerechnet werden können, sollten die *gesamten* Steuereinnahmen aus juristischen Personen (also die 640 Mio. CHF) mit dem Steuersubstrat verglichen werden. Dividiert man die 640 Mio. CHF durch die knapp 11 Mrd. CHF, resultiert ein kantonaler Steuersatz von 5.86%. Zusammen mit den 8.5% Bundessteuern resultiert ein hypothetischer Steuersatz von 14.36%. Der ursprünglich ausgewiesene Gewinnsteuersatz von 13.04% erhöht sich also, wenn man weitere Steuerzahlungen wie die Kapitalsteuern ebenfalls miteinberechnet.

⁸ Wir stützen uns dabei auf die Top 500 Liste der Handelszeitung, vgl. Anhang B.3.

⁹ Wobei die Gewinnsteuer des Bundes abgezogen wird.

Die nachfolgende Tabelle 8 zeigt die Steuersätze, die aus den obigen Schritten resultieren. Lesebeispiel: Im Kanton Aargau müssen grosse Unternehmen rund 20.01% ihres Gewinns durch Gewinn-, Kapital und übrige Steuern zahlen. Der exakte Steuersatz hängt vom Steuerfuss der Gemeinde ab, in welcher das betroffene Unternehmen ansässig ist.

Tabelle 8: Kantonaler Unternehmenssteuersatz des Modells

Kanton	Steuersatz
Aargau	20.01%
Appenzell Ausserrhoden	14.13%
Appenzell Innerrhoden	13.41%
Basel-Landschaft	21.65%
Basel-Stadt	14.36%
Bern	21.93%
Freiburg	14.37%
Genf	18.84%
Glarus	14.91%
Graubünden	17.94%
Jura	18.76%
Luzern	13.65%
Neuenburg	13.87%
Nidwalden	13.20%
Obwalden	13.35%
Schaffhausen	14.69%
Schwyz	13.48%
Solothurn	17.62%
St. Gallen	14.82%
Tessin	19.23%
Thurgau	13.41%
Uri	13.04%
Waadt	15.05%
Wallis	26.08%
Zug	12.49%
Zürich	23.40%

Zwischenfazit

Wir kennen:

- Das Steuersubstrat pro Kanton (noch ohne Eingrenzung auf die betroffenen Unternehmen und ohne Berücksichtigung der Patentbox)
- Der hypothetische kantonale Steuersatz, der resultiert, wenn man nebst den Gewinnsteuern auch Kapital- und weitere von den juristischen Personen bezahlten Steuern berücksichtigt und diese mit dem Steuersubstrat des Kantons vergleicht.

Schritt 5: Einschränkung auf die betroffenen Unternehmen

Von der Mindeststeuer betroffen sind nur grosse Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von über 750 Millionen Euro. In einem nächsten Schritt geht es darum, den Anteil des Steuersubstrats zu ermitteln, der auf die von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen fällt. Dazu treffen wir die Annahme, dass die betroffenen Unternehmen angesichts ihres Umsatzes von über 750 Millionen Euro auch einen entsprechend hohen Gewinn ausweisen.

Die ESTV hat uns dafür eine Tabelle generiert, welche pro Kanton den Anteil des steuerbaren Reingewinns ausweist, der von den Unternehmen mit einem steuerbaren Reingewinn von über 10 Mio. CHF stammt. Dahinter steckt die Annahme, dass die von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen (also Unternehmen mit einem Umsatz von 750 Mio. Euro) tendenziell einen Reingewinn von über 10 Mio. CHF ausweisen, während die nicht betroffenen Unternehmen tendenziell einen kleineren Reingewinn ausweisen.¹⁰

Zahlenbeispiel: Die Unternehmen A, B und C weisen steuerbare Reingewinne von 5, 11 und 14 Mio. CHF aus. Die Summe aller Reingewinne (in Mio. CHF) beträgt $5+11+14=30$. Nur die Unternehmen B und C weisen einen steuerbaren Reingewinn von über 10 Mio. CHF aus. Uns interessiert daher der Anteil des Reingewinns, der von den beiden Unternehmen B und C stammt. Dieser Anteil beträgt $(11+14)/30 = 83\%$.

Gemäss der Tabelle der ESTV fallen rund 2200 Unternehmen in die Kategorie der Unternehmen mit einem Reingewinn von über 10 Mio. CHF. Diese Zahl deckt sich mit den Angaben des Bundesrates Ueli Maurer, der in der Medienkonferenz vom 13.01.2022 von rund 200 Schweizer Unternehmen und 2000 internationalen Tochterunternehmen mit Sitz in der Schweiz spricht (EFD 2022). Gesamtschweizerisch betrachtet liegt der Anteil des Steuersubstrats dieser rund 2200 Unternehmen am gesamten Steuersubstrat der Schweiz bei rund 92.6% – es gibt jedoch starke Unterschiede zwischen den Kantonen (AI: 25.6%, NE: 98.6%).

Pro Kanton wird nun der Anteil des Reingewinns, der durch die von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen anfällt, mit dem Steuersubstrat (gemäss Schritt 3) multipliziert. Dies

¹⁰ Mit dem Grenzwert von 10 Mio. CHF lehnen wir uns an die Berechnungen von EFD (2022) an. Natürlich gibt es auch Unternehmen mit über 750 Mio. Euro Umsatz, die einen tieferen Reingewinn oder sogar einen Verlust aufweisen. Gleichzeitig gibt es auch Unternehmen mit einem tieferen Umsatz, die einen Reingewinn von über 10 Mio. CHF aufweisen. Die beiden Effekte dürften sich aber gemäss EFD (2022) in etwa die Waage halten. Erwähnt sei hier nochmals, dass das primäre Ziel der Berechnungen nicht ist, eine möglichst präzise Prognose der gesamthaften zusätzlichen Steuererträge (nach Einführung der OECD-Mindeststeuer) zu berechnen, sondern eine Vorstellung zur Verteilung der Erträge über die Kantone zu erhalten. Unter Berücksichtigung dieses Ziels ist die hier getroffene Annahme unseres Erachtens akzeptabel.

ergibt eine erste Annäherung an das Steuersubstrat, welches auf die von der OECD-Mindeststeuer betroffenen Unternehmen fällt.

Schritt 6: Berücksichtigung der Patentbox

Ein weiteres wichtiges Element der OECD-Mindeststeuer betrifft Gewinnabzüge wie die Patentbox. Nach der Einführung der Mindeststeuer dürfen die betroffenen Unternehmen die Patentbox *nicht* mehr nutzen. Die Patentbox hat es Unternehmen bisher erlaubt, einen Teil ihres Forschungsaufwandes vom steuerbaren Gewinn abzuziehen, was eine Reduktion der Bemessungsgrundlage und folglich eine Senkung des Steueraufwandes zur Folge hatte. Da die Patentbox von den betroffenen Unternehmen künftig nicht mehr genutzt werden darf, erhöht sich deren steuerbarer Gewinn und folglich steigen die Steuereinnahmen in allen Kantonen.

Die Kantone legen jeweils fest, in welchem Umfang die Patentbox den steuerbaren Gewinn ermässigt, wobei die Reduktion zu maximal 90 Prozent des Patentertrags erfolgen darf. Ausserdem sind nur Patenterträge abzugsfähig, die in Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung stehen (IPrime Group Association 2022). Hier greift der modifizierte Nexus-Ansatz. Dieser bewirkt, dass die Steuererleichterung durch die Patentbox umso höher ausfällt, je mehr Forschung und Entwicklung im Inland stattfindet. Der Nexus-Quotient stellt das Verhältnis von qualifizierendem Forschungsaufwand im Inland zum gesamten Forschungsaufwand dar und wird mit dem Faktor 1.3 multipliziert (Kanton Zürich 2020). In unserem Modell gehen wir von einem Nexus-Quotienten zwischen 0.4 und 0.8 aus. Dies entspricht einem Anteil des qualifizierenden Forschungsaufwandes von rund einem bis zwei Drittel am gesamten Forschungsaufwand. Den Anteil des Steuersubstrats in der Patentbox pro Kanton entnehmen wir den Schätzungen des EFD Berichts (2018). Anhand dessen sowie der jeweiligen Ermässigung pro Kanton und des Nexus-Quotienten lässt sich abschätzen, wie hoch der steuerbare Gewinn der betroffenen Unternehmen *ohne Patentbox* sein wird (im Vergleich zu einer Situation mit Patentbox).¹¹

Schritt 7: Berechnung der kurzfristigen Mehreinnahmen

Um die Mehreinnahmen zu berechnen, werden pro Kanton die Steuereinnahmen durch die betroffenen Unternehmen im Jahr 2020 mit den Steuereinnahmen derselben Unternehmen nach der Einführung der OECD-Mindeststeuer verglichen:

$$\text{Mehreinnahmen} = \text{Steuersatz}_{OECD} * \text{Steuersubstrat}_{OECD} - \text{Steuersatz}_{2020} * \text{Steuersubstrat}_{2020}$$

Es gilt:

- Steuersatz_{2020} ist der hypothetische kantonale Steuersatz gemäss Schritt 4. Das ist der Steuersatz, der resultiert, wenn man nebst den Gewinnsteuern auch Kapital- und weitere von den juristischen Personen bezahlten Steuern berücksichtigt und diese mit dem Steuersubstrat des Kantons vergleicht.

¹¹ Anzumerken ist hier wiederum, dass wir uns bei unseren Berechnungen auf Steuerdaten aus dem Jahr 2020 beziehen müssen. Wir können also lediglich abschätzen, wie hoch die Steuerermässigung durch die Patentbox in den Jahren nach Inkrafttreten der STAF gewesen sein wird und welchen Umfang die zusätzlichen Steuereinnahmen haben werden, die nach Einführung der OECD-Mindeststeuer durch den Wegfall der Patentboxregelung resultieren.

- *Steuersubstrat₂₀₂₀* ist das Steuersubstrat der betroffenen Unternehmen gemäss Schritt 5, wobei der Abzug durch die Patentbox weiterhin gestattet ist.
- *Steuersatz_{OECD}* ist der gleiche Steuersatz wie der *Steuersatz₂₀₂₀* mit einer Ausnahme: Falls der Steuersatz im Jahr 2020 unter 15% lag, wird neu ein Steuersatz von 15% verwendet. Falls der Steuersatz im Jahr 2020 mindestens 15% betrug, gibt es keine Änderung.
- *Steuersubstrat_{OECD}* ist das Steuersubstrat der betroffenen Unternehmen gemäss Schritt 6, wobei der Abzug durch die Patentbox nicht mehr gestattet ist.

Die Mehreinnahmen gemäss der obigen Rechnung befinden sich gemäss unserer Rechnung in einer Range zwischen 1.2 bis 2.1 Milliarden CHF (bei einem Nexus-Quotienten in der Range von 0.4 und 0.8). Bei einem mittleren erwarteten Nexus-Quotienten von 0.6 sind mit Mehreinnahmen von rund 1.6 Milliarden CHF zu rechnen.

C.2 Bemerkungen

Wie bereits erläutert, bestehen nur wenig Daten, um die Mehreinnahmen der OECD-Mindeststeuer quantifizieren zu können. Das Modell zur Berechnung der Mehreinnahmen ist daher mit gewissen Unschärfen verbunden, die nachfolgend erläutert werden. Die Verteilung der Mehreinnahmen zwischen den Kantonen ist davon grösstenteils nicht systematisch betroffen.

- *Bemessungsgrundlage*: Es kann gut sein, dass die OECD Bemessungsgrundlage des Gewinns von der heute in der Schweiz gültigen Rechnungslegungsstandards abweicht. Entsprechend könnte es sein, dass auch Unternehmen, die heute einen Steuersatz von über 15 Prozent bezahlen, eine Steuererhöhung erfahren (Deloitte 2022). Dieser Aspekt fliesst nicht in das Modell, da die Einzelheiten zur Bestimmung der Berechnungsgrundlage seitens der OECD aber noch unklar sind.
- *Unterschreitung der Mindeststeuer im Ausland*: Theoretisch besteht ein zusätzliches Einnahmepotenzial für die Schweiz, wenn Länder im Ausland die Mindeststeuer unterschreiten. Im Ausland besteht jedoch – wie in der Schweiz – kein Anreiz, von der Mindestbesteuerung abzuweichen. Im vorliegenden Modell wird daher davon ausgegangen, dass *keine* zusätzlichen Mehreinnahmen für die Schweiz durch eine Unterschreitung der Mindeststeuer im Ausland anfallen.
- *Substanzabzug*: Gemäss EFD-Bericht können 5 Prozent der Lohnkosten in einem Staat sowie 5 Prozent der Sachanlagen von den massgebenden Gewinnen in Abzug gebracht werden. In der Übergangsregelung wurde die Höhe des Abzugs absteigend von 10 Prozent (Personalkosten) sowie von 8 Prozent (Sachanlagen) in den ersten Jahren des Inkrafttretens abgestuft. Das führt bei allen Kantonen zu einer Überschätzung der Mehreinnahmen, die aus der Einführung der OECD-Mindeststeuer resultieren können.
- *Unternehmen mit Standorten in verschiedenen Kantonen*: Unser Modell geht davon aus, dass Unternehmen in Kantonen mit einem effektiven Steuersatz von weniger als 15% die Ergänzungssteuer bezahlen müssen. Falls ein Unternehmen jedoch in einem anderen Kanton mehr als 15% Steuern bezahlt, kann es diesen Mehrbetrag im Kanton mit den tieferen Steuern anrechnen lassen (vgl. Abbildung «schematische Darstellung betr. schweizerische Ergänzungssteuer» auf Seite 31 des EFD-Berichts). Das führt bei den Tiefsteuer-Kantonen zu einer Überschätzung der Mehreinnahmen (als Folge der Einführung der OECD-Mindeststeuer). Man kann aber davon ausgehen, dass ein Grossteil der von der OECD-Mindeststeuer betroffenen

Unternehmen innerhalb der Schweiz die Steuern optimiert – und sich die diesbezügliche Überschätzung der Mehreinnahmen in den Tiefsteuernkantonen daher nicht stark ins Gewicht fällt. Zudem findet keine Überschätzung statt, falls das Unternehmen zwar in mehreren Kantonen Steuern zahlt, aber all diese Kantone einen effektiven Steuersatz unter 15% aufweisen.

- *Zeithorizont*: Die Schätzungen der Mehreinnahmen beziehen sich auf einen kurzfristigen Zeithorizont. Mittel- bis langfristig könnte die Schweiz als Unternehmensstandort an Attraktivität verlieren. Ausserdem ist davon auszugehen, dass eine höhere Steuerbelastung sich negativ auf die Investitionen der Unternehmen und damit auf deren zukünftigen Gewinn auswirkt. Entsprechend wäre langfristig mit tieferen Mehreinnahmen zu rechnen.

