

Mandat zur Überprüfung der ESTV-Schätzungen zur G20/OECD-Reform der Unternehmensbesteuerung

Nachtrag vom 13.2.2022 zum 1. Bericht von Kurt Schmidheiny
(mit sprachlichen Korrekturen vom 4.3.2022)

Vorbemerkung

Ich habe die 23 Punkte des 1. Berichts am 9.2.2022 mit Peter Schwarz per Telefon besprochen. Herr Schwarz hat dabei mehrere Fragen meinerseits beantwortet. Aufgrund dieser Informationen präzisiere und korrigiere ich im Folgenden einzelne der ursprünglichen Punkte:

17. [Ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaften]

Peter Schwarz wies mich darauf hin, dass der carve-out nur Sachkapital (tangible assets) umfasst. Ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaften können davon trotz sehr hoher Kapitalisierung nicht Gebrauch machen. Punkt 17 ist damit nicht relevant.

18. [Indizes für die Steuerbelastung]

Die empirisch ermittelte effektive Steuerbelastung aus den Finanzdaten für die Jahre 2017 und 2018 in Spalten C und D von Blatt "Akt_Steuerbelastung" beruht auf den Steuereinnahmen vor der STAF-Reform. Diese Reform hat in allen Kantonen die statutarischen Steuersätze gesenkt und damit in vielen Kantonen aufgrund von Mitnahmeeffekten bei ordentlich besteuerten Unternehmen die Steuereinnahmen gesenkt. Die empirisch ermittelte Steuerbelastung ist deshalb aus meiner Sicht eher überschätzt. Wie im ersten Bericht angedeutet, halte ich den Einfluss der Progression für nicht sehr bedeutend. Ich würde deshalb die empirische Steuerbelastung pro Kanton in keinem Szenario überschreiten.

Die statutarischen effektiven Steuersätze umfassen die Belastung aus der Gewinn- und der Kapitalsteuer. Die Berechnung in der Datei "Effektiv_statutarisch_aktualisiertauf2021.xlsx" berücksichtigt zudem Sondermassnahmen (z.B. Patentbox). Das maximale Ausmass der Entlastung durch Sondermassnahmen wird durch die bindenden kantonalen Untergrenzen für die Entlastung bestimmt. Diese nicht ganz triviale Berechnung ist korrekt in der Datei "Effektiv_statutarisch_aktualisiertauf2021.xlsx" durchgeführt. Die Berücksichtigung der Sondermassnahmen ist wichtig und macht diese Abschätzung entgegen meiner

ursprünglichen Einschätzung relevant. In die Berechnung der Mehrbelastung wird ein Index aus 80% Steuerlast ohne Sondermassnahmen und 20% mit Sondermassnahmen gebildet. Die Annahme von 20% hat grosse Wirkung auf die Steuerbelastung und damit auf die geschätzten Mehreinnahmen. Die Annahme sollte deshalb empirisch begründet werden. Mir erscheint der Wert von 20% als tief, weil die daraus berechnete Steuerbelastung im Durchschnitt 1% höher liegt als die (eher überschätzte) empirische Steuerbelastung.

19. [Aggregierte vs. disaggregierte Schätzung der Mehreinnahmen]

Die Schätzung der schweizweiten Mehreinnahmen einer "Hochschleusung" der effektiven kantonalen Steuerbelastung auf den Mindestsatz von 15% kann entweder pro Kanton erfolgen und dann summiert werden (disaggregiert) oder für die ganze Schweiz (aggregiert). Beim aggregierten Verfahren wird als effektiver Satz der durchschnittliche Satz aller Kantone verwendet, gewichtet mit dem Steuersubstrat im jeweiligen Kanton. Die Gewichte sollten dabei genau den betroffenen Gewinnen im Kanton entsprechen und sich exakt auf die schweizweiten betroffenen Gewinne summieren. Es gilt hier verschiedene Situationen zu unterscheiden:

- Alle kantonalen Steuersätze liegen unter 15%. In diesem Fall sind die Mehreinnahmen aus *beiden Verfahren exakt gleich*.
- In einzelnen Kantonen liegen die Steuersätze über 15%; alle Unternehmen sind nur in einem einzigen Kanton angesiedelt. In diesem Fall ist nur das *disaggregierte Verfahren richtig*. Die Mehreinnahmen werden mit dem aggregierten Verfahren zu tief geschätzt. Die aggregierte Berechnung nimmt hier implizit an, dass Gewinne in Kantonen mit Steuersatz über 15% tiefer besteuert würden. Dies ist jedoch nicht der Fall.
- In einzelnen Kantonen liegen die Steuersätze über 15%; alle Unternehmen haben Steuersubstrat in allen Kantonen, und zwar genau in dem Verhältnis, wie die gesamten Gewinne auf die Kantone aufgeteilt sind. In diesem Fall ist nur das *aggregierte Verfahren richtig*. Die Mehreinnahmen werden mit dem disaggregierten Verfahren zu hoch geschätzt. Das disaggregierte Verfahren ignoriert, dass die Steuerzahlungen in Tiefsteuernkantonen nicht bis 15% "hochgeschleust" werden müssen, weil sie durch die höheren Zahlungen in Hochsteuernkantonen bereits teilweise erhöht wurden.
- In einzelnen Kantonen liegen die Steuersätze über 15%; alle Unternehmen mit Gewinnen in Hochsteuernkantonen (> 15%) versteuern auch Gewinne in Tiefsteuernkantonen, und zwar so, dass ihr effektiver Steuersatz 15% oder tiefer liegt. In diesem Fall ist nur das *aggregierte Verfahren richtig*. Die Mehreinnahmen werden mit dem disaggregierten Verfahren zu hoch geschätzt.

Beide Verfahren können also je nach Situation mehr oder weniger adäquat sein. Es hängt davon ab, wie Unternehmen, die in mehreren Kantonen Gewinne versteuern, diese auf die Kantone aufteilen. Dies könnte im Prinzip mit den Daten des CbCR für die Schweizer Unternehmen bestimmt werden, ist aber sehr aufwändig. Eine Analyse der 18 grossen Schweizer Unternehmen, die in Varian-

te 2 benutzt wurde, könnte hier einen empirischen Anhaltspunkt liefern. Grundsätzlich gibt es für Unternehmen mit Sitz in Tiefsteuernkantonen wenig Anreize, auch in grösserem Umfang Gewinne in Hochsteuernkantonen zu versteuern. Umgekehrt haben Unternehmen mit Sitz in Hochsteuernkantonen grosse Anreize, möglichst viele Gewinne in Tiefsteuernkantonen zu versteuern. Es ist deshalb erstaunlich, dass so viel betroffene Gewinne für Hochsteuernkantonen wie Zürich geschätzt werden. Dies könnte heissen, dass (a) die betroffenen (sehr mobilen) multinational tätigen Konzerne Gewinne nicht einfach verschieben können, (b) die effektiven Steuersätze für diese Unternehmen auch in Hochsteuernkantonen nicht so hoch sind oder (c) das geschätzte betroffene Steuersubstrat in Hochsteuernkantonen zu viele Unternehmen umfasst, die gar nicht zu den multinationalen Konzernen gehören. Intuitiv glaube ich, dass die relevanten effektiven Steuersätze für die von der OECD/G20 Mindeststeuer betroffenen Unternehmen auch in den grossen Hochsteuernkantonen (z.B. ZH) nicht über 15% liegen. Damit würde die Wahl des Verfahrens irrelevant.

21. [Mehreinnahmen aus einer IIR]

Im Nachtrag habe ich auch die Schätzung der Mehreinnahmen aus einer IIR von schweizerischen Unternehmen im Ausland überprüft. Die Schätzung in der Datei "IIRneu.xlsx" basiert auf Daten des CbCR zu Tochtergesellschaften von schweizerischen Unternehmen im Ausland. Dies ist im Prinzip eine ideale Datengrundlage, obwohl der Datensatz einige unplausible Werte enthält, die auf Fehler bei der Erhebung hindeuten. Die Daten des CbCR enthalten Gewinne, bezahlte Steuern, Mitarbeiter und Sachanlagen in USD. Aus Gewinn und bezahlten Steuern wird pro Unternehmen und Land der effektive Steuersatz berechnet und daraus die mögliche Nachbesteuerung auf 15% in Prozenten. Diese Berechnung in den Spalten P und Q ist korrekt. Unter Annahme eines konstanten carve-out von 20% wird in Spalte S korrekt das betroffene Steuersubstrat nach carve-out bestimmt. Rein optisch wäre es schöner, wenn in Spalte S ein leerer Eintrag für negative Gewinne angezeigt würde anstelle von "FALSE" durch die um ein Argument erweiterte Formel =IF(R5>0,R5,""). Die Mehreinnahmen in USD werden in Spalte T korrekt berechnet und in Zeile 4930 aggregiert zu einem Total von 2.8 Mia. USD.

In Spalte AE werden zusätzlich unternehmensspezifische carve-outs bestimmt. Diese sind wie erwartet höher in Ländern mit hohen effektiven Steuersätzen. Auch hier sind die Zellbezüge und Berechnungen korrekt. Etwas irritierend fand ich einzig die Umrechnung der Durchschnittslöhne in USD (Spalte Z) und in CHF (Spalte AA). Für die Berechnung des gesamten carve-out (Spalte AE) werden aber korrekt die Löhne in USD benutzt. Diese verfeinerten Schätzungen mit länder- bzw. unternehmensspezifischen carve-outs sind interessant, aber wie in der Dokumentation gut beschrieben, für das Ergebnis nicht erheblich.