



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

**Hauptabteilung Steuerpolitik**

Bern, 11. März 2022

---

# Externe Überprüfung der ESTV-Schätzungen zur G20/OECD-Reform der Unternehmensbesteuerung

Peter Schwarz  
Eigerstr. 65  
3003 Bern  
Tel. +41 (0)058 465 12 31  
[peter.schwarz@estv.admin.ch](mailto:peter.schwarz@estv.admin.ch)  
[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

# 1 Einleitung

Bei ausgewählten Steuerreformen lässt die ESTV ihre Schätzungen zu den finanziellen Auswirkungen extern überprüfen. Dies ist namentlich bei besonders komplexen Schätzungen bzw. Schätzmethoden und bei besonders bedeutenden Steuerreformprojekten der Fall.

Zwecks Überprüfung ihrer Schätzungen zur OECD/G20-Steuerreform hat die ESTV ein externes Mandat an Prof. Dr. K. Schmidheiny (im Folgenden: Gutachter) vergeben. Aufgabe des Gutachters ist die Überprüfung der ESTV-Schätzungen zu den finanziellen Auswirkungen der nationalen Umsetzung der beiden Säulen des G20/OECD-Projekts zur internationalen Reform der Unternehmensbesteuerung.

Aufgrund des zeitlichen Profils der Projektarbeiten und der hohen Dringlichkeit wurde eine mehrstufige Überprüfung vereinbart. Eine erste Überprüfung umfasste die ESTV-Schätzungen zu den finanziellen Auswirkungen vor Verhaltensanpassungen. Der Gutachter hat die Ergebnisse dieser ersten Überprüfung in einem 1. Bericht vom 6. Februar 2022<sup>1</sup> und in einem Nachtrag vom 13. Februar 2022 zum 1. Bericht<sup>2</sup> festgehalten.

Der Gutachter ist insgesamt mit der ESTV-Schätzung einverstanden. Er weist auf die beschränkte Datenbasis hin und hat einige Anregungen formuliert, die die ESTV nach Austausch mit dem Gutachter grösstenteils übernommen hat. In der vorliegenden Notiz wird erklärt, inwiefern die ESTV den Empfehlungen des Gutachters bei ihren Schätzungen Rechnung getragen hat.

Die Notiz gliedert sich in die Kapitel Ergänzungssteuer, Income Inclusion Rule (IIR) und Allgemeines. Innerhalb des Kapitels Ergänzungssteuer wird – analog zum Gutachten – zwischen der Bemessungsgrundlage, dem Carve-out und der effektiven Steuerbelastung (ETR) unterschieden.

Die ESTV dankt dem Gutachter für seine hilfreichen und nützlichen Anregungen.

---

<sup>1</sup> [Schmidheiny, K. \(2022\) Mandat zur Überprüfung der ESTV-Schätzungen zur G20/OECD-Reform der Unternehmensbesteuerung. 1. Bericht vom 6.2.2022 \(mit sprachlichen Korrekturen vom 13.2.2022 und 7.3.2022\).](#)

<sup>2</sup> [Schmidheiny, K. \(2022\) Mandat zur Überprüfung der ESTV-Schätzungen zur G20/OECD-Reform der Unternehmensbesteuerung. Nachtrag vom 13.2.2022 zum 1. Bericht \(mit sprachlichen Korrekturen vom 4.3.2022\).](#)

## 2 Ergänzungssteuer

### 2.1 Bemessungsgrundlage

Die ESTV ermittelt die Bemessungsgrundlage mit zwei Verfahren.

#### **Verfahren 1 (Punkte 2-7 des Gutachtens):**

Bei der manuellen Filterung der Gesellschaften, die nicht von der Säule 2 betroffen sind, hat die ESTV die Bemessungsgrundlage (BMG) nach Steuern entfernt. Wie der Gutachter richtig bemerkt, sollte die BMG vor Steuern verwendet werden. Dies wurde angepasst. Die ESTV hatte ursprünglich die mutmasslich nicht von der Säule 2 betroffenen Unternehmen bis zu einem Reingewinn von 25 Mio. Franken pro Gesellschaft aus dem Datensatz manuell entfernt. Der Gutachter hat angeregt, «in jedem Fall die untere Grenze für den Datenauszug (von 20 Mio. Franken) und die untere Grenze der Korrektur (25 Mio. Franken) anzugleichen». Des Weiteren wurde angeregt, in der Intervallgrenze 10 bis 20 Mio. Franken einen weiteren (nichtlinearen) Abschlag vorzunehmen, da eine weitere manuelle Filterung aufgrund der Vielzahl an Unternehmen sehr mühsam wäre. Die Filterung wurde auf 20 Mio. Franken erweitert und der Abschlag beträgt in der Intervallgrenze 10 bis 20 Mio. Franken ca. 30%. Für Reingewinne unter 10 Mio. Franken wurde kein weiterer Abschlag vorgenommen, da davon auszugehen ist, dass sich die BMG von Einzelgesellschaften, die nicht von Säule 2 betroffen sind und die BMG der Firmen, die davon betroffen sind, aber einen Reingewinn von weniger als 10 Mio. Franken erwirtschaften, in etwa ausgleichen. M.a.W.: Die beiden Effekte dürften sich in etwa ausgleichen.

#### **Verfahren 2 (Punkte 8 bis 10 des Gutachtens):**

Bezüglich des zweiten Verfahrens teilt die ESTV die Einschätzung des Gutachters, dass es interessant wäre, weitere Unternehmen aus der CbCR-Datenbank mit der Statistik der direkten Bundessteuer (DBST) abzugleichen. Aufgrund des ungünstigen Verhältnisses von Aufwand und Ertrag hat die ESTV diese Anregung nicht umgesetzt. Der Prozess des Datenabgleichs ist komplex und zeitaufwändig und führt nicht immer zum Erfolg. Die bereits abgeglichenen Unternehmen repräsentieren etwa 50% der BMG der von der Säule 2 betroffenen Schweizer Unternehmen.

### 2.2 Carve-out

#### **Punkt 14 des Gutachtens:**

Der Gutachter hat angeregt, den Carve-out nicht nur für das Einführungsjahr, sondern auch nach Abschluss der Übergangsperiode zu kalkulieren. Die ESTV hat die Schätzungen durchgeführt. Die Wirkungen des reduzierten Carve outs sind in der Vernehmlassungsvorlage (in einer Fussnote) festgehalten.

#### **Punkt 13 des Gutachtens:**

Der ESTV ist bewusst, dass ein Arbeitgeberbruttolohn von 130'000 Franken nicht für jedes Unternehmen angemessen ist. Der Durchschnittslohn in der Schweiz liegt gemäss BfS bei rund 100'000 Franken (inkl. Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung). Es

wurde ein Aufschlag von etwa 30% vorgenommen, da empirische Untersuchungen zeigen, dass das Lohnniveau in multinationalen Unternehmen überdurchschnittlich ist.

## 2.3 Steuerbelastungsindikatoren

### **Gewichtungsmass (Punkt 20 des Gutachtens):**

Um durchschnittliche Steuerbelastungen über alle 26 Kantone zu kalkulieren, hat die ESTV ursprünglich i) den ungewichteten Durchschnitt; ii) eine Gewichtung gemäss Anteil BMG DBST des jeweiligen Kantons und iii) eine Gewichtung, die lediglich die Erträge von Einzelgesellschaften mit sehr hohen Gewinnen nutzt, verwendet. Der Gutachter hat sich dafür ausgesprochen, als Gewichtungsmass lediglich iii) zu verwenden, da in diesem Mass wohl (grösstenteils) von der Säule 2 betroffene Unternehmen enthalten sind. Die ESTV hat diesen Vorschlag übernommen.

### **Effektive statutarische Steuerbelastungen (Punkt 18 des Gutachtens/Nachtrags):**

Die ESTV nutzt drei verschiedene Steuerbelastungsindikatoren: den BAK Taxation Index<sup>3</sup>, empirische ETRs und effektive statutarische Steuerbelastungen. Der Gutachter hatte in seiner ersten Rückmeldung Vorbehalte gegenüber der Nutzung der statutarischen Steuerbelastungen angebracht. Im Austausch mit dem Gutachter hat die ESTV darauf hingewiesen, dass bei der Kalkulation dieses Masses auch die Inanspruchnahme der Patentbox modelliert wurde. In seinem Nachtrag vom 13. Februar 2022 hat der Gutachter die Vorbehalte gegen die Verwendung statutarischer Steuerbelastungen zurückgenommen. Er hat allerdings darauf hingewiesen, dass die effektive statutarische Steuerbelastung immer noch leicht über der empirischen ETR liege, welche aus dem Jahr 2017/2018 stammt. Die empirische ETR müsse eine Obergrenze darstellen, da sie die Vor-STAF-Welt abbilde und im Zuge der STAF die allgemeine Steuerbelastung gesunken sein dürfte. Letztendlich hänge die Höhe der statutarischen Steuerbelastungen sehr stark davon ab, wie stark man die Sondermassnahmen aus der STAF in die Kalkulation des Steuerbelastungsmasses einfließen lasse.

Die ESTV verfügt über keine Daten, um abschätzen zu können, wie stark Patentboxerträge (oder weitere Sondermassnahmen der STAF) bei der Kalkulation einer ETR einfließen sollten. Erst in einem Jahr, wenn die DBST-Zahlen für 2020, d.h. dem ersten STAF-Jahr, verfügbar sein werden, wird die ESTV bzgl. Intensität der Nutzung der Patentbox mehr Klarheit erhalten. Die Einschätzung, dass die empirischen ETRs, da sie auf Daten einer Vor-STAF-Welt basieren, eine Obergrenze darstellen sollten, wird von der ESTV geteilt.

Die ESTV hat deshalb die Gewichtung dieser Erträge bei der Kalkulation der ETR etwas erhöht. Sowohl beim BAK Taxation Index als auch bei den effektiven statutarischen Steuerbelastungen wurde das Gewicht der Patentboxerträge von 20% auf 30% erhöht.

---

<sup>3</sup> Der BAK Taxation Index ermittelt für ein hypothetisches Modellunternehmen effektive Durchschnittssteuerbelastungen unter Berücksichtigung der schweizerischen Bemessungsgrundlage (bspw. Abschreibungsbedingungen oder Vorschriften bzgl. Vorratsbewertung). Eine detaillierte Beschreibung der Methodik findet sich: BAK Taxation Index: Methodenbericht, 2020 und BAK Forschungsintensive Unternehmen: Methodenbericht, 2020; abrufbar unter: [https://baktaxation.bak-economics.com/fileadmin/documentsBTI/Oeffentlicher\\_Methodenbericht\\_BAK\\_Taxation\\_Index.pdf](https://baktaxation.bak-economics.com/fileadmin/documentsBTI/Oeffentlicher_Methodenbericht_BAK_Taxation_Index.pdf)

Kalkuliert man die empirische ETR mit Hilfe des Gewichts DBST-Anteil grosser Gesellschaften, resultieren Steuerbelastungen von etwa 13,6%. Die ESTV hat infolge der etwas höheren Gewichtung der Patentboxerträge in der Benchmark-Spezifikation die Auswirkungen auf die Steuereinnahmen nicht mehr ausgehend von einer schweizweiten Steuerbelastung von 13,5% kalkuliert, sondern ausgehend von 13,25%. Der obere Rand für eine Sensitivitätsanalyse liegt nun bei einer Steuerbelastung von 13,75% (statt 14%), damit dieser in etwa deckungsgleich mit der empirischen ETR (von 13,6%) ist. Der untere Rand wurde dementsprechend ebenso von 13% auf 12,75% angepasst.

Aus der höheren Gewichtung der Sondermassnahmen und der damit einhergehenden Reduktion der Steuerbelastungen resultieren bei der nationalen Zusatzsteuer etwa 200 Mio. Franken zusätzliche Mehreinnahmen.

***Disaggregierte vs. aggregierte Schätzmethodik (Punkt 19 des Nachtrags):***

Im Gutachten werden die Bedingungen herausgearbeitet, unter welchen ein aggregierter gegenüber einem disaggregierten Schätzansatz von Vorteil ist. Die ESTV stimmt diesen Ausführungen zu. In der Vernehmlassungsvorlage werden Ergebnisse auf Basis der Variante «aggregiert» vorgestellt. In einer Fussnote wird darauf hingewiesen, dass bei Verwendung des disaggregierten Verfahrens höhere Mehreinnahmen geschätzt werden.

### **3 Income Inclusion Rule (IIR)**

***Punkt 21 des Gutachtens/Nachtrags:***

Die ESTV teilt die Einschätzung des Gutachters, dass die IIR nicht dauerhaft zu Einnahmen in einem relevanten Ausmass führen dürfte. In der Vernehmlassungsvorlage wird dies durch die Verwendung des Begriffs «theoretisches Aufkommenspotenzial» verdeutlicht. Ferner wird darauf hingewiesen, dass die Mehreinnahmen gegen Null streben, sobald die betroffenen Staaten ihr Steuersystem entsprechend anpassen.

### **4 Allgemeines**

***Punkt 19 und 22-23 des Gutachtens:***

Die ESTV wird die Darstellungsweise bzgl. Übersichtlichkeit der Dokumente für die zweite Überprüfung anpassen.

***Punkt 11 und 16 des Gutachtens:***

Die Anregungen des Gutachters hinsichtlich der Schätzung unter Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen (Differenzierung der Bemessungsgrundlage in in- und ausländische Unternehmen, Berücksichtigung unterschiedlicher Carve-outs und unterschiedlicher Semi-Elastizitäten für in- und ausländische multinationale Unternehmen) wird die ESTV aufnehmen.