

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

### 1. Bericht vom 6.2.2022 von Kurt Schmidheiny (mit sprachlichen Korrekturen vom 13.2.2022 und vom 7.3.2022)

#### Vorbemerkung

1. Die Abschätzung der betroffenen Bemessungsgrundlage (Gewinne) und der aktuellen effektiven Steuersätze ist mit den Daten der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eine Herausforderung. Gemäss Säule 2 sind nur Unternehmen mit mehr als 750 Mio. EUR auf Konzernebene betroffen. Der Umsatz ist jedoch nicht in den Einzeldaten der ESTV enthalten. Ausserdem können die einzelnen juristischen Personen im Datensatz nicht auf Konzernebene konsolidiert werden. In den Daten der ESTV sind ausserdem nur die Steuerzahlungen auf Stufe Bund erfasst. Die effektiven Zahlungen in den Kantonen und Gemeinden hängen von den kantonalen und kommunalen Steuersätzen und Sonderregelungen (Patentbox etc.) ab. Es kann davon ausgegangen werden, dass insbesondere die von Säule 2 betroffenen Unternehmen von Sonderregelungen profitieren. Statutarische Steuersätze überschätzen deshalb die effektive Steuerlast systematisch. *Beurteilung:* Eine genaue Abschätzung der statischen Effekte wäre nur mit Zugang zu zentralisierten kantonalen Steuerdaten möglich. Ohne solche Daten kann die ESTV nur ungenaue Resultate liefern.

#### Abschätzung der Bemessungsgrundlage mit Variante 1

2. Plausibilisierung Input-Werte für Variante 1:  
BMG Total 1998 Zelle B10 = 147'647'786'200  
entspricht ziemlich genau den öffentlich zugänglichen Reingewinnen nach Beteiligungsabzug für Aktiengesellschaften und Genossenschaften plus Einkommen Vereine = 147'647'661'700  
(<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuerstatistiken-estv/allgemeine-steuerstatistiken/direkte-bundessteuer/dbst-jp-kanton-ab-1983.html>).  
Auch die Unterteilung nach Gewinnklassen in Spalten F und H aus der Datei «Gewinn\_n\_Betabz.xlsx» ist mit den öffentlichen Daten kompatibel.  
*Beurteilung:* Die Inputwerte sind plausibel.

3. Umrechnung Gewinn nach Steuer in Gewinn vor Steuer in Zelle B23: Gewinne 2018 plus Ertrag Bund 2018, Kantone 2019 und Gemeinden 2019. Die Erträge von Kantonen und Gemeinden wurden der Finanzstatistik des Folgejahres entnommen.  
*Beurteilung:* Die Berechnung ist korrekt. Es sollte – z.B. mit Verweis auf eine entsprechende Quelle - erläutert werden, warum die Verzögerung von einem Jahr für Firmensteuern in der Finanzstatistik adäquat ist.
  
4. Die effektiven kantonalen und kommunalen Steuerzahlungen und Steuersätze sind nur im Aggregat, nicht aber für Einzelfirmen vorhanden.  
*Beurteilung:* Die Verwendung von aggregierten Steuereinnahmen aus der Finanzstatistik ist gut. Die Anwendung von statutarischen Steuersätzen auf Einzeldaten wäre nicht angemessen.
  
5. Für Gewinne zwischen 25 und 100 Mio. wurden «händisch» offensichtliche KMUs entfernt. Zelle L6 enthält die Abzüge für Gewinne über 50 Mio., Zelle L7 Abzüge für Gewinne über 25 Mio. (inkl. denjenigen über 50 Mio.).  
*Beurteilung:* Dieses Vorgehen erscheint sinnvoll und machbar, da nur ca. 600 Unternehmen (2018) in diese Gruppen fallen (zwischen 20 und 100 Mio.).  
*Problem 1:* Der Betrag in L7 wird korrekterweise auch in den Zeilen 8 bis 10 abgezogen. Dies ist aber in der Tabelle nicht ersichtlich.  
*Problem 2:* Es ist unklar, ob die Korrekturbeträge Gewinne vor oder nach Steuern meinen. Es sollten Beträge vor Steuern sein, da die ganze Tabelle vor Steuern ist. Die Rohdaten sind aber nach Steuern.  
*Beurteilung:* Die Datenquelle sollte angegeben und die Festlegung der Korrekturbeträge erläutert werden. Es wäre evtl. transparenter, die ganze Tabelle nach Steuern zu berechnen (da sich auch die Prozentzahlen in Spalte F auf Werte nach Steuern beziehen). Werte vor Steuern könnten am Schluss mit einem konstanten Aufschlagfaktor (2018 16.93%) berechnet werden.
  
6. Gewinne zwischen 5 und 25 Mio. werden ohne Korrektur in die betroffene Bemessungsgrundlage gerechnet.  
*Beurteilung:* Die händische Korrektur für nicht betroffene Unternehmen (KMU) für Gewinne zwischen 25 und 100 Mio. ist überzeugend. Das Problem scheint aber unter 25 Mio. noch grösser. Der Aufwand einer solchen Korrektur wäre sehr gross, da es sich um über 1'500 Unternehmen handelt.  
*Verbesserungsmöglichkeit:* Die händische Korrektur beträgt 10% für Gewinne zwischen 50 und 100 Mio. und 15% für solche zwischen 20 und 50 Mio., wobei die händische Korrektur nur ab 25 Mio. erfolgte. Es sollten also mindestens 15% auch bei Gewinnen unter 25 Mio. korrigiert werden. Evtl. lässt sich auch ein nichtlinearer Trend extrapolieren. Ich halte es auch für vertretbar anzunehmen, dass in der Gruppe unter 25 Mio. kaum mehr betroffene Gewinne sind. Dies würde die Bemessungsgrundlage um ca. 20 Mia. verringern. In jedem Fall wäre es gut, die untere Grenze für den Datenauszug (im Moment 20 Mio.) und die untere Grenze der Korrektur (im Moment 25 Mio.) anzugleichen.

7. Intuitiv stelle ich mir vor, dass alle von Säule 2 betroffenen Gewinne von schweizerischen und ausländischen Unternehmen im alten System Auslandsgewinne von Statusgesellschaften waren. Diese machten aber nur rund die Hälfte aller Gewinne aus. Ich erachte die Bemessungsgrundlage aus Variante 1 von 136 Mia. bzw. 78% aller Gewinne deshalb für sehr gross. Nach Abzug des carve-out von 20% wären es immer noch rund 63%. Ohne Gewinne unter 25 Mio. wären es nach carve-out weniger als 55%.

## Abschätzung der Bemessungsgrundlage mit Variante 2

8. In Variante 2 werden betroffene Unternehmen über die Daten des CbCR identifiziert und dann die steuerbaren Gewinne aus den ESTV-Daten entnommen.  
*Beurteilung:* Das ist eine gute Idee und im Prinzip Variante 1 vorzuziehen.
9. Im Moment werden 18 grosse Unternehmen mit Sitz in der Schweiz im CbRC identifiziert und dann diese Unternehmen und ihre Tochtergesellschaften in den Daten der ESTV gesucht. Es werden 374 von 401 Firmen gefunden. Bei einzelnen Firmen zeigen sich aber sehr grosse Unterschiede in der Bemessungsgrundlage zwischen den beiden Quellen (z.B. Faktor 8 bei einem Unternehmen).  
*Beurteilung:* Ich konnte nicht herausfinden, ob diese offensichtlichen Fehler in den Daten bei der Berechnung des Anteils von 20.61% der 18 grossen Unternehmen am Total der CbCR berücksichtigt wurde, da ich das Total der CbCR nicht gefunden habe. (Das Blatt «Vergleich\_DBST\_Statistik» hat eine Zeile ohne das Unternehmen mit fehlerhaften Daten, das Blatt «Sheet 1» nicht). Eine Berücksichtigung (oder nicht) könnte die Hochrechnung um etwa einen Faktor 2 ändern. Eine Korrektur nur bei offensichtlichen Fehlern ist jedoch etwas arbiträr.  
*Verbesserungsmöglichkeit:* Die Hochrechnung aus nur 18 identifizierten Schweizer Unternehmen scheint ziemlich ungenau. Falls der Aufwand nicht riesig ist, würde ich folgendes Vorgehen vorziehen:
  - Identifikation *aller* Schweizer Firmen des CbCR in den Daten der ESTV. Die Gewinne gemäss ESTV aus dieser Gruppe wären eine gute Annäherung an die Bemessungsgrundlage der betroffenen Unternehmen mit Sitz in der Schweiz.
  - Betroffene Tochtergesellschaften von ausländischen Unternehmen könnten aus ihrem Anteil gemäss CbCR ( $100\% - 37.1\% = 62.9\%$ ) hochgerechnet werden. Die Bestimmung des Wertes 37.1% und eventuelle Annahmen und Korrekturen dahinter sollten nachvollziehbar sein.
  - Als Alternative könnten betroffene Tochtergesellschaften von ausländischen Unternehmen unter der Annahme bestimmt werden, dass diese Tochtergesellschaften früher als Statusgesellschaften operierten und dass Statusgesellschaften grossmehrheitlich zu grossen Unternehmen gehören. Gewinne aller Statusgesellschaften, die nicht als Schweizer Unternehmen identifiziert wurden, würden dann als Bemessungsgrundlage von Tochterfirmen der ausländischen Unternehmen gezählt.

10. Zur Bestimmung der Gewinne vor Steuern werden gemäss Formel in den Zellen die kantonalen und kommunalen Steuern mit einem Steuersatz von 7% («Sheet 1» oder 6% «Vergleich\_DBST\_Statistik», welches gilt?) auf den Gewinn nach Steuern angenommen. 7% führt zu einer effektiven Belastung vor Steuern von 13.4%.

*Beurteilung:* Die 7% bzw. 13.4% sind plausibel. Der effektive Satz entspricht in etwa dem Belastungsindex von BAK Basel. Das Vorgehen ist aber anders als in Variante 1 bestimmt, wo die kantonalen und kommunalen Erträge (Gewinn und Kapital) aus der Finanzstatistik entnommen wurden. Dort ergab sich für 2018 eine Belastung durch kantonale und kommunale Steuern von 8.48% auf den Gewinn nach Steuern. Es wäre gut, die 7% in einer eigenen Zelle zu definieren und damit veränderbar zu machen. Die beiden Varianten 1 und 2 sollten auch bezüglich der Abschätzung der kantonalen und kommunalen Steuern konsistent sein.

11. Die Bemessungsgrundlage für Unternehmen mit Sitz in der Schweiz und für Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen wird in Variante 1 und in Variante 2 zusammen bestimmt.

*Beurteilung:* Ich fände es gut, die Bemessungsgrundlage für beide Gruppen separat zu bestimmen, dies im Hinblick auf die dynamischen Abschätzungen, da Schweizer Unternehmen und ausländische Unternehmen unterschiedlich elastisch reagieren dürften. Nur Variante 2 bietet diese Möglichkeit.

## Carve-out

Gemäss den neuesten Vorschlägen der OECD/G20 kann ein Anteil der Gewinne von der Mindeststeuer ausgenommen werden (carve-out), wenn das Unternehmen eine grosse physische Präsenz (Lohnsumme, Kapital) vor Ort hat. Dieser Anteil wird in Prozenten von Lohnsumme und Kapital festgelegt. Der carve-out kann in der Schweiz substantiell sein und es ist wichtig, dass dieser abgeschätzt wird.

12. Der carve-out wird in der Datei «Säule2ausländischeKonzerne\_carveout.xlsx» aus Daten des CbCR geschätzt. In diesen Daten finden sich für Schweizer Unternehmen und ausländische Unternehmen mit mehr als 750 Mio. EUR Umsatz Angaben zu Gewinnen, Mitarbeitern und eingesetztem Kapital.

*Beurteilung:* Diese Quelle ist für die Abschätzung des carve-outs gut gewählt. Die einzelnen Berechnungsschritte sind nachvollziehbar. Es ist gut, den carve-out aus den Daten des CbCR in Prozenten und nicht in absoluten Beträgen zu berechnen.

13. Um die Lohnsumme zu bestimmen, wird ein Lohn von 130'000 CHF angenommen. Diese Zahl scheint mir plausibel.

*Beurteilung:* Die Berechnung ist in den Tabellen nachvollziehbar und die gemachten Annahmen (Lohn von 130'000) sind zumindest in den Zellenformeln ersichtlich. Der angenommene Lohn sollte jedoch transparent in einer eigenen Zelle stehen und zentral verändert werden können, um den Einfluss auf die Resultate zu bestimmen. Es wäre auch gut, die Annahme empirisch abzustützen, z.B. als Durchschnittslohn (inklusive Bonus) von grossen Unternehmen aus der SAKE oder aus der Lohnstrukturerhebung.

14. Der carve-out wird mit 8% des Kapitals und 10% der Lohnsumme berechnet. Dies sind die Zahlen zu Beginn der Übergangsperiode von 10 Jahren. Langfristig strebt die OECD/G20 einen Satz von 5% an.  
*Beurteilung:* Es wäre gut, diese beiden Zahlen in einer separaten Zelle zu definieren, um den Einfluss auf das Ergebnis zu bestimmen und auch die längerfristigen Mehreinnahmen abzuschätzen. Es ist auch wichtig, die Bedeutung des carve-out für die Mehreinnahmen zu kennen.
15. Gemäss der Datei «VerfahrenII\_Konzerne\_DBSt\_vs\_CbCR.xlsx» sind die Gewinne in den CbCR-Daten für gewisse Unternehmen offensichtlich fehlerhaft. Solche Fehler sollten auch für die Bestimmung des carve-out korrigiert werden. Möglicherweise wurde dies auch gemacht. In der Datei «VerfahrenII\_Konzerne\_DBSt\_vs\_CbCR.xlsx» ist z.B. die Gewinnsumme für 18 grosse Schweizer Unternehmen im Jahr 2018 in CHF viel grösser als in der Datei «Säule2ausländischeKonzerne\_carveout.xlsx» die Gewinnsumme in USD für 2017.  
*Beurteilung:* Es wäre gut, für alle Berechnungen mit Daten des CbCR auf ein einheitliches Rohdatenblatt mit unkorrigierten Werten für alle Jahre in einer einheitlichen Währung zurückzugreifen. Danach könnten offensichtliche Korrekturen und Währungsumrechnungen in einem neuen Tabellenblatt vorgenommen werden. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und des carve-out könnte dann auf einer einheitlichen Datengrundlage erfolgen. Für mich ist im Moment nicht ganz nachvollziehbar, welche Zahlen Rohdaten darstellen.
16. Der carve-out für Unternehmen mit Sitz in der Schweiz ist deutlich höher als für ausländische Firmen. Dies scheint plausibel, da bei Schweizer Unternehmen auch Firmen (z.B. im Detailhandel) auftauchen, die einen carve-out nahe an 100% aufweisen dürften.  
*Beurteilung:* Ich fände es auch hier gut, Schweizer und ausländische Unternehmen separat zu behandeln und die Grössenordnung des carve-out für beide Gruppen separat zu bestimmen, dies auch im Hinblick auf die dynamischen Abschätzungen, da Schweizer und ausländische Unternehmen unterschiedlich elastisch reagieren dürften.
17. Ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaften dürften durch den hohen Einsatz von Kapital sehr hohe carve-outs haben. Dies könnte im Hinblick auf die dynamischen Schätzungen wichtig sein, da Mobilität stark von der Grössenordnung der carve-outs abhängen dürfte.  
*Beurteilung:* Konzernfinanzierungsgesellschaften sollten, wenn möglich, separat betrachtet werden.

## Effektive Steuerbelastung

18. Die effektive kantonale und kommunale Steuerbelastung der betroffenen Unternehmen wird durch vier verschiedene Masse abgeschätzt: 1) Index von BAK Basel, 2) effektiven Steuerlast aller Unternehmen, 3) statutarischer Steuersatz mit und 4) ohne Kapitalsteuer.

*Beurteilung:* Ich gehe davon aus, dass alle betroffenen Unternehmen stark von Steuererleichterungen (Patentbox etc.) profitieren. Ich halte die statutarischen Sätze (mit und ohne Kapitalsteuer) deshalb für nicht relevant und würde sie entsprechend nicht in die Schätzungen einfließen lassen. Der Index von BAK Basel mit Berücksichtigung von Patentbox und F&E Aufwendungen scheint mir für die meisten betroffenen Firmen besonders relevant. Allerdings sollten die Gewichte für die Version «0/20%/60% Patent» begründet werden. Auch die effektive Belastung ist ein geeignetes Mass für die Abschätzung. Hier fließen jedoch auch Erleichterungen durch die Steuerprogression ein, die für die betroffenen Firmen kaum relevant sind. Das macht aber nicht viel aus, da diese vielen Firmen nur wenig Anteil am gesamten Gewinn ausmachen dürften.

*Verbesserungsvorschlag:* Nur den Index von BAK Basel und die effektive Belastung (mit Kapitalsteuer) berücksichtigen. Anstelle eines Durchschnitts besser beide Werte einzeln benutzen und dann als Band ausgeben. Die Verwendung des Durchschnitts (oder des Durchschnitts von Durchschnitten) von verschiedenen Indizes halte ich für wenig hilfreich. Durchschnitte sollten kein Ersatz für gut begründete Entscheide sein.

19. Rohdaten und Berechnungen zur Steuerbelastung sind in den Tabellenblättern «Steuerbelastung» und «Akt\_Steuerbelastung» abgelegt. Zum Teil wurden Berechnungen aus dem Blatt «Steuerbelastung» in das Blatt «Akt\_Steuerbelastung» kopiert ohne Zellbezüge.

*Beurteilung:* Es ist viel redundante Information vorhanden und die Bezüge sind wegen copy/paste Vorgängen unklar. Eine strikte Trennung von Rohdaten und Berechnungen mit einmaliger Speicherung der Rohdaten sollte angestrebt werden. Siehe auch Punkt 22.

20. Die effektive Steuerbelastung wird für jeden Kanton (Hauptort) einzeln bestimmt. Daraus wird ein gewichteter Durchschnitt für die Schweiz berechnet. Die Gewichte sind das Gewinnsteuersubstrat im Kanton, entweder im Total oder nur Gewinne über 15 Millionen.

*Beurteilung:* Die Verwendung vom gewichteten Durchschnitt, angewendet auf die Bemessungsgrundlage für die gesamte Schweiz, ist für die Schätzung der schweizweiten Mehreinnahmen in Ordnung. Die kantonsweise Berechnung mit kantonalen Sätzen wäre im Prinzip präziser. Der Unterschied wäre aber minimal und in Anbetracht der anderen grossen Unschärfen nebensächlich. Gemäss der Dokumentation werden die Unterschiede auch nur bei höheren aktuellen Steuersätzen relevant. Diese würde ich jedoch gemäss Punkt 18 ohnehin nicht verwenden. Die Gewichtung nur mit Gewinnen über 15 Mio. ist insbesondere für Variante 1 naheliegend und deshalb vorzuziehen.

*Verbesserungsvorschlag:* Die kantonale Berechnung hätte allerdings zwei gewichtige Vorteile:

- Mehreinnahmen pro Kanton sind per se interessant für die politische Diskussion.

- Verschiedene Kantone verfügen wahrscheinlich über eigene Abschätzungen, basierend auf ihren genaueren kantonalen Daten. Die Schätzungen der ESTV könnten durch den Vergleich plausibilisiert werden.

## Income Inclusion Rule

21. Bei den Abschätzungen der Mehreinnahmen mit Varianten 1 und 2 wurde angenommen, dass alle Tochtergesellschaften der von Säule 2 betroffenen ausländischen Unternehmen neu mit 15% besteuert würden, zumindest alle Gewinne über dem carve-out. Ohne die Details der geplanten Umsetzung in der Schweiz zu kennen, erachte ich diese Annahme als sinnvoll. Konsequenterweise müsste man deshalb auch davon ausgehen, dass andere Staaten dies gleich handhaben werden.

*Beurteilung:* In diesem Fall halte ich eine statische Betrachtung unter Annahme von unveränderten Steuersätzen im Ausland für irrelevant und nicht der Mühe wert. Ich habe deshalb auf eine genaue Überprüfung verzichtet. Bei Bedarf werde ich die Berechnung aber gerne genau anschauen.

## Allgemeine Kommentare

22. Es wäre grundsätzlich wünschenswert, wenn alle Daten und Berechnungen in einer einzigen Excel-Datei gespeichert würden. Datenauszüge aus den ESTV-Daten, dem CbCR, der Finanzstatistik und dem Steuerindex von BAK Basel sollten in separaten und gut beschrifteten Tabellenblättern abgelegt werden. Damit könnte für alle Berechnungen auf die exakt gleiche Datengrundlage zurückgegriffen werden und der Bezug zu den Rohdaten wäre in allen Berechnungen sofort ersichtlich. In der aktuellen Version ist die Nachvollziehbarkeit der Resultate aufwändiger als nötig.
23. Es wäre grundsätzlich wünschenswert, die angenommenen Parameter in einem separaten Tabellenblatt für alle Berechnung zu speichern. So könnte z.B. der Steuersatz von Kanton und Gemeinde (7%) für alle Berechnungen zentral und konsistent geändert werden.