



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Hauptabteilung Steuerpolitik

Bern, 22. Juni 2022

Ermittlung der effektiven Steuerbelastung und der effektiven aggregierten Bemessungsgrundlage für das OECD/G20-Steuerreformprojekt: Annahmen und Vorgehen.

Peter Schwarz
Eigerstr. 65
3003 Bern
Tel. +41 (0)58 465 12 31
peter.schwarz@estv.admin.ch
www.estv.admin.ch

1 Einleitung

In der Botschaft über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) wurden Schätzungen zu den Aufkommenseffekten einer schweizerischen Ergänzungssteuer und einer Income Inclusion Rule (IIR) erstellt. Mangels Datengrundlagen wurde keine Schätzung zur Undertaxed Payments Rule (UTPR) angefertigt. Das Aufkommen aus der UTPR dürfte vernachlässigbar sein.

Die Schätzung des Aufkommenseffekts (vor Verhaltensanpassungen) aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer erfolgte primär mit Hilfe der Statistiken der direkten Bundessteuer (DBST). Behelfsweise wurden auch Statistiken aus den country by country reports (CbCR) genutzt. Zwischen den beiden Statistiken bestehen teils grosse Unterschiede. Die Unterschiede zwischen der CbCR- und der DBST-Statistik basieren teilweise auf unterschiedlichen Definitionen bzgl. der Steuerlast und der Bemessungsgrundlage (BMG). Ebenso dürfte die eingeschränkte Datenqualität der CbCR-Statistiken ein Grund für die deutlichen Unterschiede sein.¹

Bei der Schätzung des Aufkommenseffekts aus einer IIR besteht – anders als bei der Schätzung des Aufkommens aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer – keine Wahlmöglichkeit. Eine Schätzung kann nur mit CbCR-Daten erfolgen, da die DBST-Statistik Auslandssachverhalte schweizerischer Unternehmen nicht abbildet.

Unabhängig von der verwendeten Statistik zur Bestimmung des Aufkommenseffekts einer schweizerischen Ergänzungssteuer gibt das OECD/G20-Reformprojekt eine eigene BMG vor. Diese ist nicht notwendigerweise deckungsgleich mit den genutzten BMG der CbCR-Statistiken bzw. der BMG (vor Steueraufwand) der DBST. Die bisherige technische Analyse der Experten von Bund, Kantonen und Wissenschaft hat ergeben, dass sich keine generelle Aussage machen lässt, ob die OECD/G20-BMG schmaler oder breiter als die hiesige ausfallen wird. Auch im Austausch der ESTV mit Vertretern der Wirtschaft hat sich gezeigt, dass eine Verfeinerung der Schätzung mit Hilfe von Unternehmensdaten nicht möglich ist, da die Unternehmensvertreter derzeit nicht in der Lage sind, den Effekt unterschiedlicher BMG zu quantifizieren.

Aus diesem Grund abstrahieren die Schätzungen in der Vernehmlassungsvorlage und Botschaft von einer Bestimmung des Bemessungsgrundlageneffekts. In der Botschaft wird die Bedeutung unterschiedlicher BMG anhand symmetrischer Szenarien illustriert. Schon kleinere Unterschiede haben einen spürbaren Einfluss auf die Schätzung des Aufkommenspotenzials. Die Schätzungen in der Vernehmlassungsvorlage und der Botschaft stehen somit unter dem Vorbehalt, dass eine Anpassung des Steuersatzes auf die vom OECD-Projekt anvisierte Mindeststeuer von 15% modelliert werden kann, nicht jedoch etwaige Unterschiede in den BMG.

Die folgende Notiz diskutiert die Annahmen, die den Schätzungen zum Aufkommenspotenzial einer schweizerischen Ergänzungssteuer oder einer IIR zugrunde liegen (Kapitel 2). In Kapitel 3 wird das Vorgehen zur Bestimmung der aggregierten BMG dargestellt,

¹ Einen Vergleich der beiden Datengrundlagen bietet folgende Notiz: «Schätzung der Aufkommenseffekte des OECD/G20-Steuerreformprojekts: Ein Vergleich der Datengrundlagen»: [Steuerpolitische Gutachten, Berichte und Arbeitspapiere | ESTV \(admin.ch\)](#)

während Kapitel 4 Aufschluss über die Kalkulation der effektiven Steuerbelastung gibt.

2 Annahmen der Schätzung

Um die Schätzung des Aufkommenspotenzials einer schweizerischen Ergänzungssteuer durchzuführen ist eine Bestimmung der relevanten Steuerbelastung und der relevanten aggregierten BMG der betroffenen Unternehmensgruppen nötig. Folgende Annahmen liegen den Schätzungen zugrunde:

1. *massgebende Steuern*: Für die Ermittlung der Steuerbelastungen wurden die Gewinn- und Kapitalsteuer berücksichtigt. Weitere massgebende Steuern der OECD/G20-Reform (Sockelsteuern betr. Verrechnungssteuer/ausländischen Quellensteuern, Grundstückgewinnsteuer und dgl.) wurden mangels ausreichender Datengrundlage nicht berücksichtigt.² Es ist davon auszugehen, dass für einzelne Unternehmen die Bedeutung von Quellensteuern beträchtlich ausfallen kann, so dass auch Unternehmensgruppen mit einer Steuerbelastung von deutlich unter 15% bei der Gewinn- und Kapitalsteuer mit Hilfe der Quellensteuern eine effektive Steuerbelastung von mehr als 15 Prozent erreichen. Die Vernachlässigung weiterer massgebender Steuern sorgt für sich genommen für eine Überschätzung der Mehreinnahmen, da zu tiefe Steuerbelastungen zugrunde gelegt werden.
2. *ausgenommene Unternehmensgruppen oder Geschäftseinheiten/massgebende Gewinne*: Die Statistik der DBST enthält keine Informationen über die Branchentätigkeit der Unternehmen. Deshalb ist es nicht möglich, die von der Säule 2 ausgenommenen Branchen bzw. Aktivitäten (bspw. Investmentfonds als Muttergesellschaft, Schifffahrt) aus der Schätzung auszuschliessen. Dieser Effekt sorgt für sich genommen für eine Überschätzung der Mehreinnahmen, da eine zu breite Basis zugrunde gelegt wird.
3. *sachlicher Anwendungsbereich*: Die Schweiz erfasst alle Unternehmensgruppen, die einen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro erwirtschaften. Sofern der Sitzstaat der obersten Muttergesellschaft tiefere Umsatzgrenzen für die Anwendung seiner IIR festlegt, wird dieser Effekt in den Schätzungen nicht aufgefangen. Diese Annahme sorgt für sich genommen für eine Unterschätzung der Mehreinnahmen, falls die Schweiz auch in diesen Fällen besteuern wird.
4. *staatenspezifische Besonderheiten*: Staatenspezifische Besonderheiten (namentlich USA betr. GILTI) sind in der Schätzung nicht berücksichtigt.
5. *temporäre Schwankungen*: Es wird – je nach Statistik – ein Jahr betrachtet bzw. der Mittelwert über zwei Jahre gebildet. Die wirtschaftliche Situation von Unternehmensgruppen kann im Laufe der Zeit aber Schwankungen unterliegen. Die Schätzung abstrahiert von solchen temporären Schwankungen. Ebenso wird von temporären Unterschieden zwischen der hiesigen und der OECD-BMG abstrahiert. Es ist

² Die ESTV verfügt lediglich über Daten zu den Verrechnungssteuereinnahmen aus dem internationalen Meldeverfahren bezüglich Konzerndividenden. Diese bilden vermutlich nicht alle Beteiligungserträge bei qualifizierten Beteiligungen ab, da nicht auszuschliessen ist, dass es Unternehmensgruppen gibt, die stattdessen den Verrechnungssteuerabzug hinnehmen. Des Weiteren sind keine Daten bezüglich der Quellensteuern auf Lizenzen und Zinsen verfügbar, die ausländische Gesellschaften an die Schweizer Einheiten leisten. Aufgrund der unvollständigen beziehungsweise nicht vorhandenen Datengrundlage wurde auf eine Schätzung unter Einschluss von Quellensteuern (oder weiterer Steuern) verzichtet.

unklar, ob insgesamt eine Über- oder Unterschätzung der Mehreinnahmen resultiert, wobei eine Unterschätzung wahrscheinlicher ist.

6. *Substanzabzug*: Der Substanzabzug wird in Höhe von 8 Prozent der Sachanlagen und 10 Prozent der Lohnsumme berücksichtigt und mit Hilfe von Angaben aus der CbCR-Statistik geschätzt.³ Diese enthält allerdings nur Angaben zu den Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten, nicht aber zu den Entgelten der Beschäftigten. Es wird ein durchschnittlicher Arbeitgeber-Bruttolohn von 130 000 Franken pro Vollzeitäquivalent angenommen. Der Substanzabzug führt im Durchschnitt zu einer Reduktion der BMG um etwa 20 Prozent, d.h. die auf Basis der DBST ermittelte aggregierte geschätzte BMG wurde um 20 Prozent gekürzt. Ob die Mehreinnahmen deshalb über- oder unterschätzt werden, kann nicht eindeutig bestimmt werden. Liegt der tatsächliche durchschnittliche Lohnsatz tiefer (höher) als 130 000 Franken, resultiert eine Unterschätzung (Überschätzung) der Mehreinnahmen, da der Substanzabzug zu hoch (tief) und somit die aggregierte geschätzte BMG zu tief (hoch) angesetzt wurden.
7. *Interaktion mit Säule 1*: Die Interaktion zwischen Säule 1 und Säule 2 wird nicht berücksichtigt. Dieser Effekt sorgt für sich genommen für eine Überschätzung der Mehreinnahmen, da nicht berücksichtigt wird, dass sich infolge von Säule 1 die effektive Steuerbelastung der Unternehmensgruppen erhöhen und damit das Zugriffspotenzial einer Ergänzungssteuer reduzieren könnte.
8. *Verhaltensanpassungen*: Die Schätzung abstrahiert von einer Quantifizierung der Verhaltensanpassungen. Diese Annahme führt zu einer Überschätzung der Mehreinnahmen.

Grundsätzlich sind die Annahmen nicht nur für die Schätzung des Einnahmepotenzials einer schweizerischen Ergänzungssteuer, sondern auch für die Bestimmung des Einnahmepotenzials aus einer IIR relevant. Bei der Bestimmung der effektiven Steuerbelastung (Annahme 1) sind für die IIR die Steuerbelastungen am ausländischen Standort (und nicht am Standort Schweiz) relevant und bezüglich Annahme 8 sind bei der IIR vornehmlich die Verhaltensanpassungen des Auslands (und erst in zweiter Linie die der Unternehmen) von Bedeutung. Die Unterschiede werden im dritten und vierten Kapitel erläutert.

3 Bestimmung der betroffenen Bemessungsgrundlage für die schweizerische Ergänzungssteuer und der IIR

Die von der Säule 2 betroffenen Unternehmensgruppen können nicht direkt aus der Statistik der DBST bestimmt werden. Es bedarf einer Schätzung der von der Reform betroffenen aggregierten BMG.

Die aggregierte BMG für die schweizerische Ergänzungssteuer wurde primär mit Hilfe der

³ Nicht berücksichtigt wurde jedoch, dass sich der Substanzabzug im Laufe der Zeit reduziert. Nach einer 10jährigen Transitionsphase wird dieser 5 Prozent der Lohnsumme und der Sachanlagen betragen. Im Vergleich zu den in der Vernehmlassungsvorlage bzw. Botschaft aufgeführten Schätzungen dürften die Mehreinnahmen aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer vor Verhaltensanpassungen nach der Übergangsperiode nochmals um etwa 150 bis 200 Millionen Franken höher ausfallen, da der Substanzabzug geringer ausfällt.

DBST-Statistik bestimmt, indem lediglich Unternehmen mit einem Reingewinn von 5, 10 oder 20 Millionen Franken betrachtet wurden («Intervallgrenze»). Alternativ wurde die BMG mit Hilfe von Informationen aus CbCR-Daten geschätzt (Verfahren II, s. Kapitel 3.2).

3.1 Bemessungsgrundlage der schweizerischen Ergänzungssteuer: Verfahren I (DBST-Statistik)

Eine einfache Möglichkeit, die Einnahmen auf die betroffenen Unternehmensgruppen einzugrenzen, ist, die Gewinne nur von denjenigen Unternehmensgruppen zu ermitteln, die mindestens einen Reingewinn von x Mio. Franken auf Stufe Geschäftseinheit erwirtschaften (=Intervallgrenze). Die meisten KMU und einige kleinere Unternehmensgruppen würden so nicht in die Schätzung einbezogen. Nicht ausgeschlossen ist bei diesem Vorgehen allerdings, dass weiterhin kleinere Unternehmensgruppen oder sehr grosse KMU in dem Datensatz enthalten sind. Im Gegenzug könnten einzelne Gesellschaften, die von der schweizerischen Ergänzungssteuer betroffen sind, vom Datensatz entfernt worden sein. Folgende Überlegungen wurden bei der Bestimmung der Intervallgrenze angewandt, mit deren Hilfe eine Eingrenzung bei der DBST auf die von Säule 2 betroffenen Unternehmensgruppen erfolgen soll:

- Kleinere multinationale Unternehmensgruppen und KMU sollten niemals einen Reingewinn auf Einzelgesellschaftsstufe von mehr als 100 Mio. Franken erwirtschaften.⁴ Alle Geschäftseinheiten mit einem Gewinn oberhalb dieser Schwelle sollten somit sicher erfasst werden.
- Bei Einzelgesellschaften unterhalb dieser Schwelle, aber mit einem Reingewinn von mehr als 20 Mio. Franken können vereinzelt auch KMUs oder kleinere multinationale Unternehmensgruppen enthalten sein. Hier wurde versucht, diese Geschäftseinheiten ausfindig zu machen und aus dem Datensatz zu entfernen.
- Für Reingewinne zwischen 10 und 20 Mio. Franken wurde unterstellt, dass etwa 30 Prozent der Gewinne von nicht von der Säule 2 betroffenen Unternehmen stammen.
- Bei einem Reingewinn von 5 bis 10 Mio. Franken sind sowohl betroffene als auch nicht betroffene Unternehmensgruppen in der DBST-Statistik enthalten. Aus Gründen der Symmetrie wurde in diesem Bereich kein Abschlag mehr vorgenommen.
- Unternehmen mit einem Reingewinn von weniger als 5 Mio. Franken repräsentieren zwar zahlenmässig eine deutliche Mehrheit, jedoch dürften in diesem Bereich KMU und kleinere multinationale Unternehmensgruppen überproportional stark vertreten sein. Des Weiteren leisten diese Unternehmen nur noch einen geringen Beitrag zur aggregierten BMG der DBST. Daher wurden Unternehmen mit einem Reingewinn von weniger als 5 Mio. Franken für die Schätzung nicht berücksichtigt.

Die Ergebnisse der Schätzung basieren folglich auf Intervallgrenzen von 5, 10 oder 20

⁴ Ausländische Unternehmensgruppen verfügen gemäss CbCR-Statistiken im Durchschnitt über etwa 2.5 Geschäftseinheiten in der Schweiz, schweizerische Unternehmensgruppen etwa über 15. Wenn der Gewinn einer Unternehmensgruppe in Höhe von 100 Mio. Franken alleine in einer Geschäftseinheit anfällt und die Unternehmensgruppe einen Umsatz von etwas weniger als 750 Mio. Euro erwirtschaftet, wird eine Umsatzrendite von deutlich mehr als 10 Prozent erwirtschaftet. Es ist somit faktisch ausgeschlossen, dass eine Geschäftseinheit mit mehr als 100 Mio. Franken Gewinn nicht von der Säule 2 betroffen ist.

Mio. Franken Reingewinn. Die Intervallgrenze von 20 Mio. Franken stellt dabei eine untere Schranke für die Höhe der Mehreinnahmen dar, da für Geschäftseinheiten, die einen Reingewinn von mehr als 20 Mio. Franken erwirtschaftet haben, eine Filterung von nicht von der Säule 2 betroffenen Geschäftseinheiten erfolgte.

3.2 Bemessungsgrundlage der schweizerischen Ergänzungssteuer: Verfahren II (CbCR-Statistik)

Für 18 sehr grosse, von der schweizerischen Ergänzungssteuer sicher betroffene Schweizer Unternehmensgruppen wurde ein Abgleich der Einzelgesellschaften aus der CbCR-Statistik und der DBST vorgenommen. Von den insgesamt 401 Gesellschaften, die in der CbCR-Datenbank enthalten sind, konnten 374 in der DBST-Statistik auffindig gemacht werden. Für diese 18 Unternehmensgruppen kann eine BMG sowohl in der CbCR- als auch in der DBST-Statistik ermittelt werden. Diese 18 Unternehmensgruppen machen etwa 20 Prozent der gesamten BMG der CbCR-Statistik aus. Die für Säule 2 relevante DBST-BMG wird durch Hochrechnung der DBST-Bemessungsgrundlage der 18 Unternehmensgruppen mit dem Faktor 5 ermittelt.

In der Summe ergibt sich in Anhängigkeit des Verfahrens und der Intervallgrenze eine BMG nach Substanzabzug, die von etwa 80 Mrd. (Verfahren II: CbCR-Statistik) bis 105 Mrd. Franken (DBST-Statistik mit Intervallgrenze von 5 Mio. Franken) reicht.

3.3 Bestimmung der Bemessungsgrundlage der IIR

Bezüglich des Einnahmepotenzials einer IIR wurden CbCR-Daten (Berichtsjahr 2018) inländischer Unternehmen genutzt. Die BMG wird anhand des Gewinns vor Steuern der Unternehmensgruppe im jeweiligen Land bestimmt. Es wurden keine Korrekturen an der lokalen BMG vorgenommen. Etwa 5000 Beobachtungen, d.h. Unternehmen-Land-Konstellationen wurden ausgewertet, wovon aber nur eine Minderheit der Fälle in den Anwendungsbereich der IIR fiel. Eine Unternehmen-Land-Konstellation war dann Gegenstand der Schätzung des Aufkommenspotenzials aus einer IIR, wenn

- die Unternehmensgruppe in dem jeweiligen Land einen Gewinn erwirtschaftet und
- die Steuerbelastung gemäss CbCR-Daten tiefer als 15% lag.

4 Bestimmung der effektiven Steuerlast

4.1 Bestimmung der effektiven Steuerlast für die schweizerische Ergänzungssteuer

Ist die BMG mittels Schätzverfahren unter Berücksichtigung des Substanzabzugs bestimmt, so muss auf diese die Differenz zwischen der effektiven Steuerbelastung und dem Mindeststeuersatz von 15 Prozent angewandt werden. Es ist nicht von vorneherein klar, welches das korrekte Steuerbelastungskonzept ist. Daher werden folgende drei Konzepte berücksichtigt und eine Durchschnittsbildung vorgenommen:

- *BAK Taxation Index*: Eine erste Option sind effektive Durchschnittssteuersätze, die im BAK-Taxation Index kalkuliert werden.⁵ Dieser ermittelt für ein hypothetisches Modellunternehmen effektive Durchschnittsteuerbelastungen unter Berücksichtigung der schweizerischen BMG (bspw. Abschreibungsbedingungen oder Vorschriften über die Vorratsbewertung). Es werden Steuerbelastungen für eine Unternehmensgruppe mit und ohne Nutzung der Patentbox kalkuliert. Wird eine Patentbox genutzt, so wird nochmals unterschieden, ob 20 Prozent oder 60 Prozent des Ertrags in der Patentbox besteuert wurden. Für diese Modellkonzerne lassen sich schweizweite gewichtete Durchschnittsteuerbelastungen berechnen. Daraus ergibt sich eine schweizweite Steuerbelastung von knapp 12 Prozent.
- *empirische Steuerbelastung*: Eine zweite Option sind empirische, kantonale differenzierte Steuerbelastungsmasse, welche die Einnahmen aus der DBST und den Kantons- und Gemeindesteuern in Relation zur BMG der DBST setzen. Die letzten verfügbaren Daten bilden jedoch die Situation in den Jahren 2017 und 2018 ab, d. h. vor dem Inkrafttreten der STAF. Sie ergeben eine durchschnittliche schweizweite Steuerbelastung von etwa 13.5 Prozent.
- *Effektive statutarische Steuerbelastung*: Die dritte Option ist die Verwendung effektiver statutarischer Steuersätze. Diese sind angemessen, wenn die OECD/G20-BMG exakt derjenigen der DBST entspricht. Wird unterstellt, dass 30 Prozent des DBST-Ertrags für die Patentbox qualifizieren⁶, ergibt sich eine schweizweite effektive statutarische Steuerbelastung von etwa 14.5 Prozent (siehe Tabelle 1).

Die drei betrachteten Steuerbelastungsindikatoren schwanken bei einer schweizweiten Betrachtung zwischen knapp 12 Prozent und 14.5 Prozent (Tabelle 1, letzte Zeile).⁷ In der Schätzung wird in der mittleren Spezifikation von einer Steuerbelastung von 13.25 Prozent ausgegangen. Es wurden des Weiteren Sensitivitätsanalysen für Steuerbelastungen von 12.75 Prozent und 13.75 Prozent durchgeführt.

⁵ 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

⁶ Wenn weniger als 30 Prozent der Erträge für die Patentbox qualifizieren, kann die Gewichtung insofern begründet werden als in der STAF weitere Sondermassnahmen (Abzug für Eigenfinanzierung und F&E-Inputförderung) beschlossen wurden, die nicht explizit modelliert wurden, die aber ebenfalls zu einer niedrigeren Steuerbelastung führen. Ebenso können weitere Sondermassnahmen (z.B. kantonale Steuererleichterungen) eine hohe Gewichtung ermässigt besteuert Gewinne rechtfertigen.

⁷ Alle drei Steuerbelastungsmasse habe spezifische Vor- und Nachteile. So ist eine effektive statutarische Steuerbelastung angemessen, wenn alleine der Steuersatzeffekt ausgewiesen werden soll. Der BAK Taxation Index erfasst über die BMG auch Unterschiede zwischen ökonomischer und steuerlicher Abschreibung. Beide Masse sind theoriegeleitete Masse, die auf Annahmen basieren. Dagegen ist beim empirischen Steuerbelastungsmasse keine Annahme nötig, wie sich die Erträge auf die ordentliche Besteuerung und Sondermassnahmen verteilen. Das empirische Mass hat zudem den Vorteil, dass sämtliche Massnahmen (bspw. auch regionalpolitische Fördermassnahmen) implizit berücksichtigt werden. Die theoriegeleiteten Indikatoren können lediglich bestimmte Sachverhalte (z.B. eine Patentbox) abbilden. Gegenüber den theoriegeleiteten Massen besteht allerdings der Nachteil, dass die Daten veraltet sind und eine Situation vor dem Inkrafttreten der STAF abbilden.

Tabelle 1: Verwendete Steuerbelastungsmasse bei der Bestimmung des Aufkommenspotenzials einer schweizerischen Ergänzungssteuer

Kantonshauptort**	BAK Taxation Index*	empirischer Steuersatz*	effektiver statistischer Steuersatz*
Aarau (AG)	14,06 %	18,28 %	16,29 %
Herisau (AR)	9,84 %	12,14 %	12,61 %
Appenzell (AI)	9,74 %	11,33 %	11,94 %
Liestal (BL)	11,07 %	14,45 %	17,54 %
Basel (BL)	10,49 %	15,14 %	13,17 %
Bern (BE)	15,75 %	15,07 %	18,27 %
Freiburg (FR)	11,34 %	12,88 %	13,74 %
Genf (GE)	12,67 %	17,20 %	15,83 %
Glarus (GL)	10,44 %	12,63 %	14,26 %
Chur (GR)	12,27 %	17,65 %	17,05 %
Delsberg (JU)	11,79 %	17,77 %	16,28 %
Luzern (LU)	10,28 %	11,37 %	13,74 %
Neuenburg (NE)	10,78 %	14,20 %	12,88 %
Stans (NW)	9,28 %	10,19 %	11,17 %
Sarnen (OW)	9,69 %	11,85 %	11,72 %
Schaffhausen (SH)	9,78 %	9,97 %	12,69 %
Schwyz (SZ)	10,46 %	9,89 %	12,75 %
Solothurn (SO)	11,65 %	19,03 %	14,09 %
St. Gallen (SG)	11,84 %	14,35 %	13,70 %
Bellinzona (TI)	12,87 %	20,30 %	17,79 %
Frauenfeld (TG)	10,17 %	15,97 %	12,53 %
Altdorf (UR)	9,76 %	13,46 %	12,21 %
Lausanne (VD)	10,93 %	10,71 %	13,08 %
Sitten (VS)	14,08 %	24,79 %	19,44 %
Zug (ZG)	9,28 %	10,15 %	11,50 %
Zürich (ZH)	14,23 %	16,29 %	18,27 %
gewichteter Durchschnitt***	11,73 %	13,58 %	14,60 %

Quelle: BAK Taxation Index, 2020, Berechnungen ESTV.

* Der Steuersatz des BAK Taxation Index bezieht sich auf die geplante Steuerbelastung im Jahr 2025, Rechtsstand März 2020. Der empirische Steuersatz bezieht sich auf die Periode 2017/2018. Die effektiven statistischen Steuerbelastungen beziehen sich auf die Periode 2021.

** Der BAK Taxation Index und die effektive statistische Steuerbelastung betrachten die Steuerbelastung am Kantonshauptort, das empirische Steuerbelastungsmass nutzt Informationen aus sämtlichen Gemeinden des Kantons.

*** Die Gewichtung erfolgt nach dem Ertrag aus der DBST, wenn alleine die Steuerzahlungen potenziell von der schweizerischen Ergänzungssteuer betroffener Unternehmen mit einem Gewinn von mehr als 15 Mio. Fr. in die Gewichtung einfliegen.

4.2 Bestimmung der effektiven Steuerlast für die IIR

Bei der Bestimmung des Aufkommenspotenzials einer IIR wurden diese Steuerbelastungsindikatoren nicht genutzt, da die IIR auf im Ausland unterbesteuerte Einheiten einer schweizerischen Unternehmensgruppe angewandt wird. Hier sind vielmehr die lokalen Steuerbelastungen relevant. Diese wurden anhand der CbCR-Statistik ermittelt, indem die im ausländischen Staat geschuldeten Steuern der lokalen Gesellschaften durch den im jeweiligen ausländischen Staat erzielten Gewinn dividiert wurden.

Im Zähler sind die geschuldeten Gewinnsteuern enthalten. Es ist unklar, ob weitere unternehmensbezogene Steuern (z.B. Quellensteuern) enthalten sind, da der Einbezug weiterer Steuern sehr unterschiedlich zwischen den Ländern gehandhabt werden könnte. Bezüglich des Nenners ist zu berücksichtigen, dass die CbCR-Statistiken die BMG überschätzen und somit die effektiven Steuerbelastungen unterschätzen dürften.⁸ Somit dürfte das geschätzte theoretische Aufkommenspotenzial aus einer IIR überschätzt sein.

5 Fazit

Die Schätzungen des Aufkommenspotenzials aus einer schweizerischen Ergänzungssteuer und einer IIR

- basieren auf zahlreichen Annahmen, die zu einer Über- oder Unterschätzung führen können. Da das Aufkommenspotenzial einer IIR mit Hilfe von CbCR-Daten geschätzt wurde und die BMG in diesen Daten aufgebläht sein dürfte, ist bzgl. des Aufkommenspotenzials einer IIR eine Überschätzung wahrscheinlich; bzgl. des Aufkommenspotenzials einer schweizerischen Ergänzungssteuer ist unklar, ob eine Unter- oder Überschätzung resultiert. Um den Schätzunsicherheiten Rechnung zu tragen, wurden in der Vernehmlassungsvorlage bzw. Botschaft bei der schweizerischen Ergänzungssteuer Bandbreiten für verschiedene BMG genutzt und die effektive Steuerbelastung in der Basisspezifikation um 0.5 Prozentpunkte verringert oder erhöht.
- abstrahieren von der neuen, durch die OECD/G20 definierten BMG. Es ist unklar, ob diese neue BMG breiter oder enger ausfallen wird, so dass keine Aussage bzgl. einer etwaigen Über- oder Unterschätzung getroffen werden kann.
- abstrahieren von einer Quantifizierung der Verhaltensanpassungen. Während bei der schweizerischen Ergänzungssteuer aber die Verhaltensanpassungen der Unternehmen im Zentrum stehen, stehen bzgl. des Aufkommenspotenzials aus einer IIR (und UTPR) die Verhaltensanpassungen ausländischer Staaten im Vordergrund. Die Wahrscheinlichkeit, dass steuerlich attraktive Staaten ihr Steuersystem in Richtung der Mindeststeuer anpassen werden, ist als sehr hoch einzuschätzen. Aus diesem Grund dürfte das geschätzte Aufkommenspotenzial aus einer IIR eher gegen Null tendieren, während Verhaltensanpassungen das Aufkommenspotenzial einer schweizerischen Ergänzungssteuer in weit geringerem Masse reduzieren dürften.

⁸ Zu den Details, siehe folgende Notiz: «Schätzung der Aufkommenseffekte des OECD/G20-Steuerreformprojekts: Ein Vergleich der Datengrundlagen»: [Steuerpolitische Gutachten, Berichte und Arbeitspapiere | ESTV \(admin.ch\)](#)