

DIE BESTEUERUNG DER
UNTERNEHMEN IN DER SCHWEIZ

EINE ÜBERSICHT

BEARBEITETE FASSUNG EINER IM AUFTRAG
VON AVENIR SUISSE ERSTELLTEN STUDIE VON
DOMINIC ROHNER, ALAIN SCHOENENBERGER
UND YVES FLÜCKIGER (UNIVERSITÄT GENÈVE)

DIE INHALTLICHE VERANTWORTUNG FÜR DIESE BEARBEITETE UND GEKÜRZTE
BERICHTSFASSUNG LIEGT BEI AVENIR SUISSE. DIE BEARBEITUNG BESORGT
HANS RENTSCH.

INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|--|----|
| DAS FÖDERALISTISCHE STEUERSYSTEM DER SCHWEIZ | 4 |
| ALLGEMEINE ASPEKTE DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG | 10 |
| DIE BEDEUTUNG DER UNTERNEHMENS- STEUERN IN DER SCHWEIZ | 21 |
| SCHWÄCHEN DER UNTERNEHMENS- BESTEUERUNG UND REFORMANSÄTZE | 34 |
| DANK STEUERFÖDERALISMUS GENÜGEND REFORMSPIELRAUM | 43 |
| BIBLIOGRAPHIE | 44 |

Das föderalistische Steuersystem der Schweiz

Besteuerungskompetenzen

Föderalistische Vielfalt — Bei der Gründung der modernen Schweiz 1848 wurde die Macht des Zentralstaates bewusst klein gehalten. Die Steuerhoheit blieb ursprünglich den Kantonen vorbehalten. Nur die Zolleinnahmen fielen von Anfang an der Eidgenossenschaft zu. Im Lauf der Zeit musste der Zentralstaat Volk und Ständen jede neue Steuerkompetenz in Abstimmungen abringen. Am ausgeprägten Steuerföderalismus hat sich wenig geändert. Nach wie vor können die Kantone ihre Steuersätze frei festlegen, und sie entscheiden auch autonom, welche Steuerarten sie einführen wollen. Auch die Gemeinden geniessen eine gewisse fiskalische Autonomie, die in ihrem Umfang von der kantonalen Verfassung bestimmt ist. So variieren die Steuersätze also nicht nur nach Kantonen, sondern auch von Gemeinde zu Gemeinde. Als Dreh- und Angelpunkt dieses Systems fungiert der Kanton.

Letzte Steuerkompetenzen beim Souverän — Die direkten Volksrechte sind für das schweizerische Steuersystem von grosser Bedeutung. Da alle Bundessteuern einer gesetzlichen Verankerung in der Bundesverfassung bedürfen, ist beim obligatorischen Referendum über neue Steuern ein Volks- und Ständemehr erforderlich. Die Höchststeuersätze der direkten Bundessteuer und der Mehrwertsteuer sind in der Bundesverfassung festgeschrieben. Ein traditionelles Merkmal von Bundessteuern, die zeitliche Befristung der Erhebungskompetenz, ist mit der Zustimmung des Volkes zur Neuen Finanzordnung im November 2004 beibehalten worden. Sie gilt für die Mehrwertsteuer und direkte Bundessteuer bis Ende 2020.

Was neue Steuerarten betrifft, verhält es sich auf Kantonsebene etwa gleich wie auf nationaler Ebene. Die benötigten Verfassungsänderungen erfordern ein obligatorisches Referendum. Handelt es sich um Änderungen des kommunalen oder kantonalen Steuersatzes, braucht es eine Revision des Steuergesetzes, was zumindest dem fakultativen Referendum unterworfen ist, in einigen Kantonen sogar dem obligatorischen. Die Steuerfüsse werden auf Gemeindeebene vom Gemeindeparlament und auf kantonaler Ebene vom Kantonsparlament festgelegt.

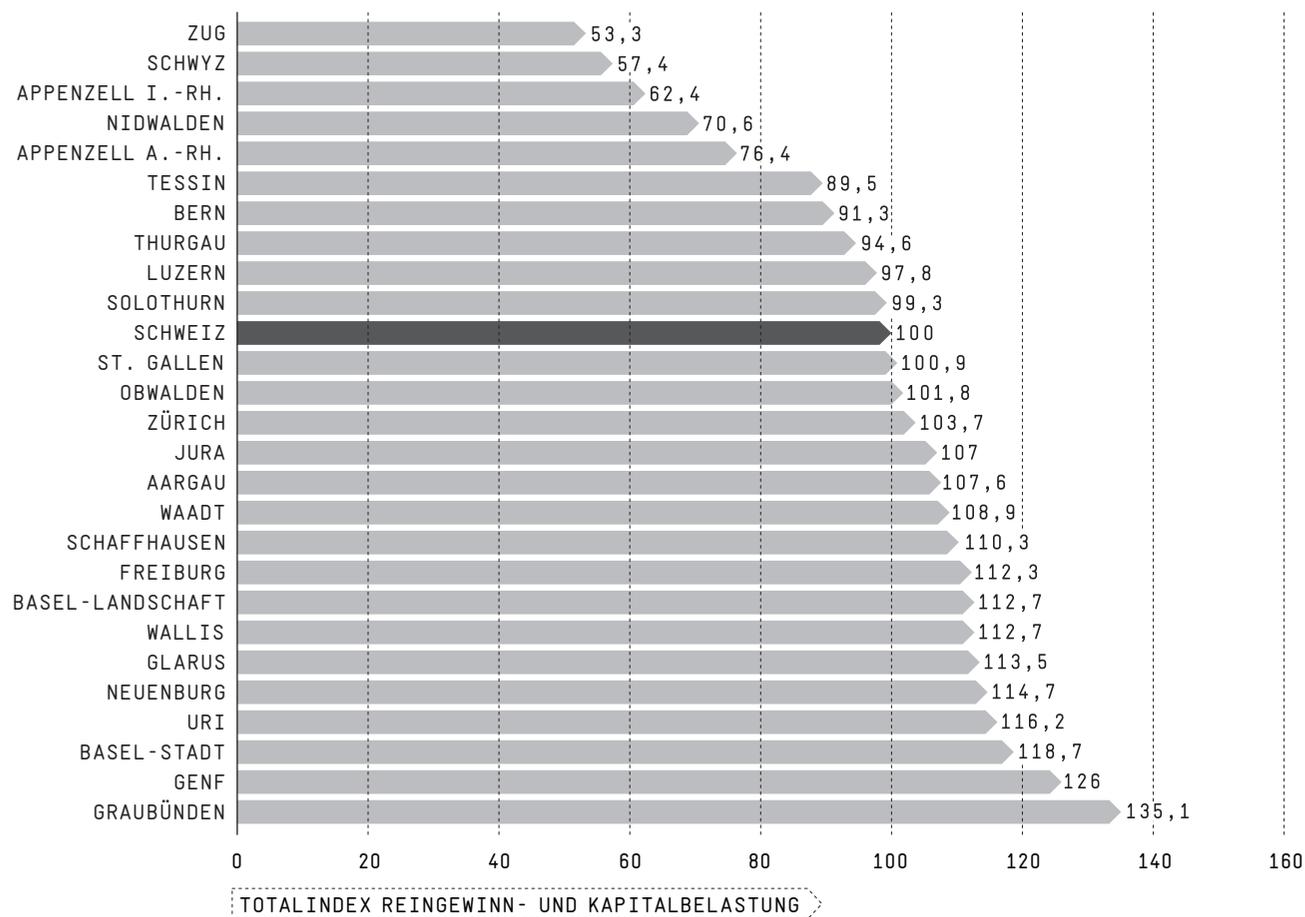
Wachsende Steuerkompetenzen des Bundes — Tabelle 1 gibt eine Übersicht über die Einführung und zeitliche Befristung einzelner Bundessteuern. Die Haushalte der Kantone und Gemeinden werden seit je vor allem von den Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen sowie von den Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen finanziert. Beim Bund hat sich die Zusammensetzung der Einnahmen dagegen seit 1848 grundlegend geändert. Dies war zwingend, da die Zolleinnahmen zur Finanzierung wachsender Aufgaben je länger, je weniger ausreichten, als sich der Schweizer Staat vom Nachwächterstaat des 19. Jahrhunderts zum Wohlfahrtsstaat des 20. Jahrhunderts wandelte.

Tabelle 1 Übersicht über die Bundessteuern

| | |
|-----------|---|
| SEIT 1849 | ZÖLLE |
| SEIT 1878 | WEHRPFLICHTERSATZ |
| SEIT 1887 | GEBRANNTE WASSER |
| 1915-1920 | KRIEGSGEWINNSTEUER |
| 1916-1917 | KRIEGSSTEUER |
| SEIT 1918 | EIDGENÖSSISCHE STEMPELABGABEN |
| 1921-1932 | NEUE AUSSERORDENTLICHE KRIEGSSTEUER |
| SEIT 1933 | TABAKBESTEUERUNG |
| SEIT 1934 | GETRÄNKESTEUER (BIERSTEUER) |
| 1934-1940 | KRISENABGABE |
| 1939-1946 | KRIEGSGEWINNSTEUER |
| 1940-1942 | EINMALIGES WEHRPFLICHTER |
| SEIT 1941 | DIREKTE BUNDESSTEUER (FRÜHER WEHRSTEUER) |
| SEIT 1941 | WARENUMSATZSTEUER |
| SEIT 1995 | MEHRWERTSTEUER |
| 1941-1954 | AUSGLEICHSTEUER |
| 1941-1945 | AUSWANDERER-WEHRBEITRAG |
| 1942-1959 | LUXUSSTEUER |
| SEIT 1944 | VERRECHNUNGSSTEUER |
| 1945-1947 | NEUES WEHRPFLICHTER |
| SEIT 1997 | MINERALÖLSTEUER UND AUTOMOBILSTEUER (FRÜHER FISKALZÖLLE) |
| SEIT 2000 | SPIELBANKENABGABE |

Quelle: Schweizerische Steuerkonferenz, 2002

Abbildung 1 Steuerbelastung der Aktiengesellschaften in den Kantonen, 2004



Der Index der Reingewinnbelastung und der Index der Kapitalbelastung, die hier zusammengefasst sind, erhalten als Gewicht pro Kanton die entsprechenden Einnahmen der Kantone und Gemeinden aus Gewinn- und Kapitalsteuern gemäss Finanzstatistik im Durchschnitt der letzten 4 Jahre (kantonspezifische Zusammengewichte). Beim schweizerischen Mittel handelt es sich um das gewogene Mittel der Kantonsziffern pro Steuerobjekt. Nähere Angaben unter <http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/belastung/2004/kh/pdf/73-76.pdf>

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung, 2004

Steuerwettbewerb und Steuerharmonisierung

Vorteilhafter Steuerwettbewerb — Das föderalistische schweizerische Steuersystem führt dazu, dass die Steuerlast von Kanton zu Kanton sehr stark variiert. Wie gross die Unterschiede sind, zeigt Abbildung 1.

Die Ansichten über die Auswirkungen der Belastungsunterschiede zwischen den verschiedenen Kantonen bzw. über den Steuerwettbewerb klaffen weit auseinander. Selbst unter Volkswirtschaftlern gibt es Meinungsdivergenzen, auch wenn die Mehrheit der Ökonomen den Steuerwettbewerb als vorteilhaft betrachtet. Über Vor- und Nachteile des Steuerföderalismus existiert eine ausgiebige Literatur. Neuere Forschungsergebnisse enthält WAGSCHAL und RENTSCH [2002].

Kritiker des Steuerwettbewerbs warnen vor einem «race to the bottom» – ein Schlagwort, das für eine eigendynamische Abwärtsspirale von Steuersenkungen und Abbau staatlicher Leistungen steht. Auf spezifische Formen des internationalen Steuerwettbewerbs – eines Wettbewerbs, der als «schädlich» gilt – haben sich seit einigen Jahren die OECD und die EU eingeschossen. Dabei geht es nicht einfach um tiefe Steuersätze, sondern um besondere Steuervorteile für bestimmte Gesellschaftsformen, um mobile Produktionsfaktoren anzuziehen. Es wird behauptet, durch primär steuerbedingte Firmensitzänderungen würden Ineffizienzen entstehen. Zudem müssten wegen Steuerausfällen in den Abwanderungsländern immobile Faktoren fiskalisch stärker belastet werden. Dies führe in die erwähnte Abwärtsspirale, was schliesslich den Sozialstaat gefährde.

Dagegen argumentieren die Befürworter des Steuerwettbewerbs, dass sich durch die Belastungsunterschiede einzig die verschiedenen Bürgerpräferenzen in den Kantonen manifestierten – mehr oder weniger Staat – und dass dadurch der Staat zu einer effizienten Arbeitsweise angespornt würde. Studien belegen, dass der Einfluss der Steuerlast auf Standortentscheidungen der Unternehmen insgesamt nicht sehr gross ist und dass nicht nur die Steu-

erlast zählt, sondern auch, was der Staat für Leistungen erbringt [FELD und KIRCHGÄSSNER 2001].

FELD testete in quantitativen Untersuchungen mit Kantonsdaten die Hypothese eines «race to the bottom» [vgl. WAGSCHAL und RENTSCH 2002]. Es liessen sich, in Widerlegung eines «race to the bottom», folgende Thesen bestätigen:

- die Mobilitätsthese: Ein effizientes Verhältnis von Steuerlast und öffentlichen Leistungen zieht mobile Produktionsfaktoren an.
- die Strategietheorie: Gebietskörperschaften setzen Steuersätze so ein, dass sie mobile Faktoren aus anderen Gebietskörperschaften anziehen.
- die Effizienzthese: Fiskalischer Wettbewerb führt zu Bereitstellung öffentlicher Leistungen nach den Wünschen der Bürger.
- die Divergenzthese: Fiskalischer Wettbewerb führt zu unterschiedlicher wirtschaftlicher Entwicklung von Gebietskörperschaften.

Widerlegt wurde dagegen die Umverteilungsthese: Sozialpolitische Umverteilung findet trotz Steuerwettbewerb statt. Anfügen könnte man schliesslich noch eine Steuerlastthese, die besagt, dass die Fiskal- und die Staatsquote trotz Steuerwettbewerb steigen.

Steuerharmonisierung als Dauerthema — Grosse Unterschiede zwischen den Kantonen bestehen nicht nur bei der effektiven materiellen Steuerbelastung aufgrund unterschiedlicher Steuertarife, sondern auch in Bezug auf formelle und administrative Gesichtspunkte der Besteuerung. Das Thema Steuerharmonisierung ist deshalb in der Schweiz ein Dauerthema.

Das am 1. Januar 1993 in Kraft getretene Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (stHG) beinhaltet eine formelle Harmonisierung der kantonalen Steuersysteme. So werden in diesem Gesetz etwa die Steuerpflicht, der Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrens- und das Steuerstrafrecht behandelt. Diese Themenbereiche

Tabelle 2 Einnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden, 2003

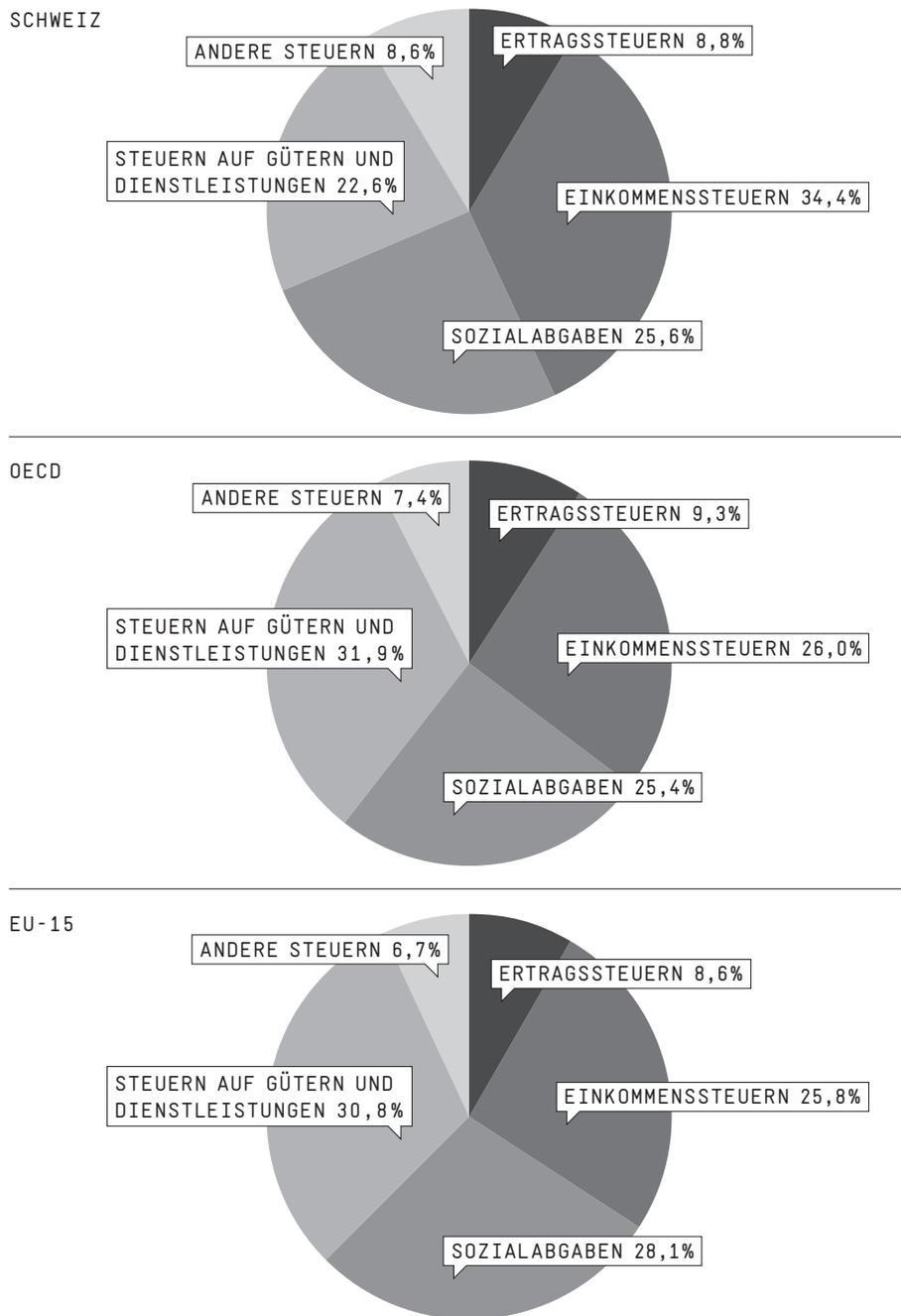
| | BUND | | KANTONE | | GEMEINDEN | | TOTAL* | |
|--|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|
| | IN MIO. CHF | IN % |
| DIREKTE STEUERN | 16 665,5 | 35,1 | 28 727,3 | 43,7 | 20 649,7 | 46,8 | 66 042,4 | 50,9 |
| EINKOMMENSSTEUERN | 7 283,9 | 15,3 | 19 462,2 | 29,6 | 14 815,9 | 33,6 | 41 562,1 | 32,0 |
| VERMÖGENSSTEUERN | - | - | 2 520,5 | 3,8 | 1 903,0 | 4,3 | 4 423,4 | 3,4 |
| ERTRAGSSTEUERN | 5 115,7 | 10,8 | 3 534,3 | 5,4 | 2 009,9 | 4,6 | 10 659,9 | 8,2 |
| KAPITALSTEUERN | - | - | 900,8 | 1,4 | 557,0 | 1,3 | 1 457,8 | 1,1 |
| GRUNDSTEUERN | - | - | 206,1 | 0,3 | 570,4 | 1,3 | 776,5 | 0,6 |
| VERRECHNUNGSSTEUERN | 1 641,4 | 3,5 | - | - | - | - | 1 641,4 | 1,3 |
| STEMPELABGABEN | 2 624,4 | 5,5 | - | - | - | - | 2 624,4 | 2,0 |
| ANDERE DIREKTE STEUERN | - | - | 2 103,4 | 3,2 | 793,5 | 1,8 | 2 896,9 | 2,2 |
| VERBRAUCHSSTEUERN | 26 588,6 | 56,0 | 1 875,6 | 2,9 | 61,8 | 0,1 | 28 526,0 | 22,0 |
| MEHRWERTSTEUER | 17 156,3 | 36,1 | - | - | - | - | 17 156,3 | 13,2 |
| SPEZ. VERBRAUCHSSTEUERN | 7 047,3 | 14,8 | 1 875,6 | 2,9 | 61,8 | 0,1 | 8 984,7 | 6,9 |
| IMPORTABGABEN | 1 089,8 | 2,3 | - | - | - | - | 1 089,8 | 0,8 |
| VERKEHRSABGABEN | 999,1 | 2,1 | - | - | - | - | 999,1 | 0,8 |
| LENKUNGSABG. (VOC, HEIZÖL) | 107,3 | 0,2 | - | - | - | - | 107,3 | 0,1 |
| SPIELBANKENABGABE | 188,9 | 0,4 | - | - | - | - | 188,9 | 0,1 |
| ÜBRIGE ERTRÄGE | 3 498,8 | 7,4 | 14 017,2 | 21,3 | 14 747,3 | 33,4 | 32 263,3 | 24,9 |
| REGALIEN UND KONZESSIONEN | 219,8 | 0,5 | 742,5 | 1,1 | 136,2 | 0,3 | 1 098,5 | 0,8 |
| VERMÖGENSERTRÄGE | 1 628,3 | 3,4 | 3 492,6 | 5,3 | 2 694,6 | 6,1 | 7 815,5 | 6,0 |
| ENTGELTE | 1 650,7 | 3,5 | 9 782,0 | 14,9 | 11 916,5 | 27,0 | 23 349,2 | 18,0 |
| ERHALTENE ANTEILE, BEITRÄGE UND ENTSCHÄDIGUNGEN | 19,0 | 0,0 | 17 855,1 | 27,2 | 7 180,5 | 16,3 | 1 008,5 | 0,8 |
| INVESTITIONSEINNAHMEN | 739,1 | 1,6 | 3 255,7 | 5,0 | 1 483,5 | 3,4 | 1 974,1 | 1,5 |
| EINNAHMEN DER FINANZRECHNUNG | 47 510,9 | 100,0 | 65 730,8 | 100,0 | 44 122,8 | 100,0 | 129 814,3 | 100,0 |

* NACH ABZUG VON DOPPELZÄHLUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT ANDEREN VERWALTUNGSSTUFEN

Die Übersichtstabelle zeigt die Vielzahl unterschiedlicher Steuern im schweizerischen System mit drei Fiskalhoheiten. Während einzelne Steuern mehr oder weniger sauber einzelnen Ebenen zugeordnet sind (MwSt beim Bund, Vermögenssteuern bei Kanton und Gemeinden), werden andere Steuern, insbesondere Einkommenssteuern, auf allen drei Ebenen erhoben. Die Unternehmensbesteuerung (Ertrags- und Kapitalsteuern) machte 2003 auf allen Ebenen zusammen etwas über 9 Prozent der gesamten Einnahmen aus.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz 2003, 2005

Abbildung 2 Steuerstruktur der Schweiz im Vergleich, 2002



Die Steuerstruktur der Schweiz weicht von derjenigen der OECD-Länder bzw. der EU-15 ab: Die Einkommenssteuern machen in der Schweiz einen Drittel des gesamten Steueraufkommens aus, in den anderen Ländern nur rund ein Viertel. Umgekehrt liegen die Verbrauchssteuern in der Schweiz rund 10 Prozentpunkte tiefer als im vergleichbaren Ausland.

Quelle: OECD, 2004

sind nun in allen Schweizer Kantonen mehr oder weniger gleich geregelt, was unter anderem Wohnortwechsel steuertechnisch erheblich erleichtert.

Dieses Rahmengesetz klammert aber die Frage der materiellen Harmonisierung explizit aus, d.h., die Kantone können die Steuersätze, die Steuerfüsse und die Sozialabzüge weiterhin autonom bestimmen. Auch gibt es in den Kantonen Unterschiede bei der Handhabung und Kontrolle der gesetzlichen Grundlagen sowie bei Steuerabkommen mit finanzkräftigen ausländischen Steuersubjekten.

Struktur und Grössenordnung der Staatseinnahmen

Traditionelle Steuerstrukturen noch sichtbar — Tabelle 2 widerspiegelt das föderalistische Steuersystem in Zahlen und zeigt auf, welche Steuern auf welchen Verwaltungsebenen erhoben werden. Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer sind Bundessteuern und bilden für den Bund wichtige Einnahmequellen. Kantone und Gemeinden finanzieren sich vor allem über die Einkommens- und Vermögenssteuern, durch Entgelte sowie durch Transfers vom Bund (bzw. des Kantons).

Gegenwärtig stammen die gesamten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden zu rund zwei Dritteln aus direkten und zu einem Drittel aus indirekten Steuern. Der historische Grundsatz «direkte Steuern den Kantonen und Gemeinden, indirekte Steuern dem Bund» ist zwar längst durchbrochen, aber in der Struktur der Einnahmen immer noch erkennbar.

Als einzige Unternehmenssteuer kennt der Bund seit 1998 nur noch die Ertrags- oder Gewinnsteuer. Die Kapitalbesteuerung wurde mit der Unternehmenssteuerreform I abgeschafft. Kantone und Gemeinden besteuern neben dem Gewinn dagegen weiterhin auch das Kapital. Die Ertrags- und Kapitalsteuern der Unternehmen machen auf allen drei Föderalismusstufen weniger als einen Zehntel des gesamten Haushalts aus.

Hoher Anteil an direkten Steuern — Die Schweiz weist im Vergleich zu anderen OECD-Staaten einen hohen Anteil an direkten Steuern auf [Abbildung 2]. Mit einem Anteil von 8,8 Prozent finanziert die Schweiz einen im OECD-Durchschnitt liegenden Teil ihrer öffentlichen Ausgaben durch Ertragssteuern der Unternehmen. Verglichen mit der OECD, liegt der Anteil der «anderen Steuern» inklusive Sozialabgaben (ohne berufliche Vorsorge und Krankenkassenprämien) eher hoch, der Anteil der Steuern auf Gütern und Dienstleistungen dagegen tief. In vielen Ländern werden die Sozialleistungen stärker über Steuern finanziert. Der geringe Anteil der indirekten Steuern hängt mit dem niedrigen Mehrwertsteuersatz zusammen.

Allgemeine Aspekte der Unternehmensbesteuerung

Rechtsformabhängige Besteuerung

Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform werden nicht gleich besteuert. Zu unterscheiden gilt es einerseits zwischen juristischen Personen und Personengesellschaften, zum andern zwischen verschiedenen Rechtsformen innerhalb der beiden Kategorien. Einzelunternehmen und Selbständige sind den natürlichen Personen steuerrechtlich gleichgestellt. Bei Personengesellschaften wird der Gewinn beim Unternehmer als Einkommen besteuert. Bei Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person werden ausgeschüttete Gewinne zweifach besteuert, zuerst der Gewinn bei der Gesellschaft, danach die Gewinnausschüttung als Einkommen beim Gesellschafter. Für Genossenschaften, Holdinggesellschaften und Beteiligungsgesellschaften gelten Sonderregelungen.

Auch bei der Unternehmensbesteuerung herrscht föderalistische Vielfalt. Wie aus Tabelle 3 ersichtlich, variieren die verschiedenen Systeme der Gewinnbesteuerung für Kapitalgesellschaften beträchtlich. Einige Kantone wenden proportionale Steuersätze an. In den meisten Kantonen gilt entweder ein progressives oder ein gemischtes System mit zwei oder drei Tarifstufen. Kantonale Besonderheiten machen es schwierig, die Systeme auf kohärente Weise zu klassifizieren.

Indikatoren der Steuerlast: Durchschnitts- und Grenzsteuersätze

Für internationale Steuerlastvergleiche werden verschiedene Indikatoren verwendet. Die Steuereinnahmen des Fiskus entsprechen dem Produkt aus der Steuerbasis und dem Steuersatz. Die Steuerbasis oder Bemessungsgrundlage bildet der steuerbare Reingewinn bzw. das steuerbare Kapital der Unternehmung. Während Steuersatz und -fuss vom Gesetzgeber festgelegt werden, handelt es sich beim Unternehmensgewinn und -kapital um wirtschaftliche Parameter, welche variieren können. Wenn in einem Jahr die Staatseinnahmen aus der Ertragssteuer steigen, kann diese Entwicklung eine Erhöhung der Steuersätze oder höhere Unternehmensgewinne zum Ursprung haben. Deshalb wird die Steuerlast der Unternehmen zuweilen auch in Prozenten des BIP angegeben.

Schwindender Vorteil Schweiz — Die folgenden Informationen sind relevant, wenn es um Ansiedlungsentscheide und um die Abhängigkeit des Staates von der Unternehmenssteuer geht.

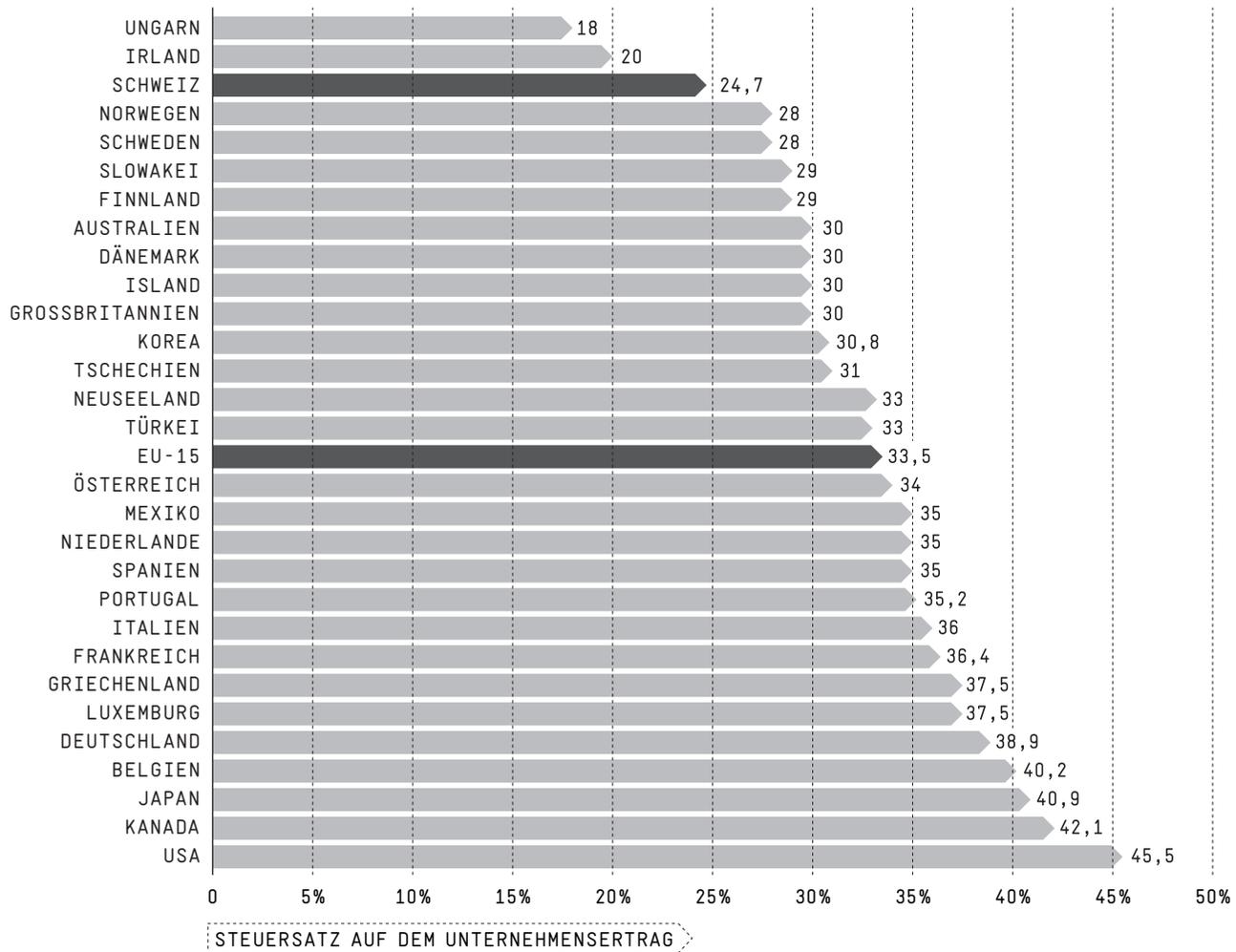
Abbildung 3 vergleicht die gesetzlichen Steuersätze auf dem Unternehmensertrag in verschiedenen OECD-Mitgliedsstaaten im Jahr 2002. Es handelt sich um die aggregierten

Tabelle 3 Unternehmensgewinnbesteuerung: fünf kantonale Typen

| | |
|---|--|
| PROPORTIONALE STEUER MIT FESTEM SATZ, DER DIE EINFACHE STEUER ANGIBT | LU, SZ, OW, NW, AR, AI, VD, GE, JU, FR, TI |
| PROGRESSIVER TARIF NACH HÖHE DES GEWINNS | GR, NE |
| PROGRESSIVER TARIF NACH DER ERTRAGSINTENSITÄT | BL |
| GEMISCHTES SYSTEM NACH DER ERTRAGSINTENSITÄT (PROPORTIONALE GRUNDSTEUER PLUS PROGRESSIVER ZUSCHLAG – ZWEISTUFENTARIF MIT REDUZIERTEM SATZ FÜR AUSGESCHÜTTETE GEWINNE, ÜBER EINEN GRUNDBETRAG) | BS, ZH, GL, UR, AG, SG, TG |
| GEMISCHTES SYSTEM NACH DER HÖHE DES GEWINNS | ZG, SO, VS, SH, BE |

Quelle: Nach Informationsstelle für Steuerfragen (IST), 2004

Abbildung 3 Unternehmenssteuersätze in den OECD-Ländern in Prozent, 2002



Gezeigt werden für jedes Land die Unternehmenssteuersätze für die höchste Gewinnstufe. Da der internationale Steuerwettbewerb die Regierungen zu Steuerreformen veranlasst, ist die Situation ständig im Fluss (vgl. Wettbewerb und Dynamik in der Steuerpolitik, ECONOMIESUISSE 2005). Heute gelten Sätze von unter 30 Prozent als international wettbewerbsfähig und erstrebenswert.

Quelle: OECD, 2004

gierten Sätze der Zentral- und der Gliedstaaten, also des Bundes und der Kantone für die Schweiz.

Da in praktisch allen Ländern die Gewinnsteuer etwa proportional zum Gewinn verläuft, kann diese auch als Durchschnittssatz interpretiert werden. Einige Staaten kennen mehr als einen Satz. Die in der Abbildung verwendeten Steuersätze sind Höchstsätze, d.h., in Staaten mit ermässigten Steuersätzen wurden die Sätze für die höchste Gewinnstufe dargestellt. Die Schweiz lag 2002 mit einem Durchschnittssteuersatz von nicht ganz 25 Prozent noch sehr gut im Rennen, doch haben inzwischen mehrere Länder (zum Beispiel Österreich oder die Slowakei) ihre Steuersätze weiter gesenkt.

Grosse kantonale Unterschiede — Während die direkte Bundessteuer für juristische Personen einheitlich 8,5 Pro-

zent beträgt, gibt es beträchtliche Unterschiede zwischen Hochsteuer- und Niedrigsteuernkantonen. Die föderalistische Vielfalt macht das System ziemlich unübersichtlich. In welchem Ausmass die Schweiz steuergünstiger ist als andere OECD-Länder, hängt vom Steuerdomizil einer Unternehmung ab. Abbildung 4 enthält die effektive durchschnittliche Steuerbelastung nach Berechnungen von Lammersen [LAMMERSEN et al. 2005]. Dabei wurden für das Jahr 2003 die effektiven durchschnittlichen (und Grenz-)Steuersätze für eine hypothetische Investition in fünf gleich gewichteten Aktiven (intangibile Vermögenswerte, Gebäude, Anlagen, Finanzaktiven und Lager) und für drei Finanzierungsquellen (Verschuldung 35 Prozent, Erhöhung des Eigenkapitals 10 Prozent, Eigenfinanzierung durch zurückbehaltenen Gewinn 55 Prozent) berechnet. Die Simulationen der Steuerbelastungen gehen von einem Zinssatz von 5 Prozent, einer Inflationsrate

Durchschnitts- und Grenzsteuersätze

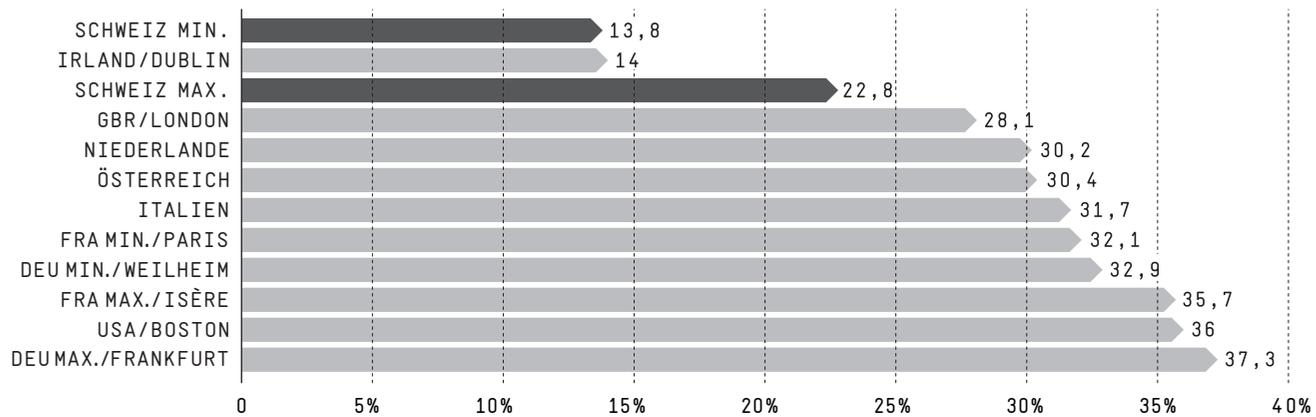
Neben den durchschnittlichen Steuersätzen werden auch Grenzsteuersätze als Indikatoren für die Steuerbelastung benützt. Der Grenzsteuersatz misst, um welchen Wert sich die Steuerschuld erhöht, wenn der Unternehmensertrag (bzw. das Unternehmenskapital) um einen Franken zunimmt. Der Grenzsteuersatz hängt je nach Progression vom Gewinnniveau bzw. von der Ertragsintensität ab. Mathematisch werden die Durchschnitts- bzw. Grenzsteuersätze wie folgt definiert:

Durchschnittssteuersatz = $\frac{T}{\Pi}$ wobei: T = Steuerbetrag, Π = Unternehmensgewinn

Grenzsteuersatz = $\frac{\partial T}{\partial \Pi}$ wobei: T = Steuerbetrag, Π = Unternehmensgewinn, ∂ = marginale Veränderung

Ein Vergleich der gesetzlichen durchschnittlichen oder marginalen Steuersätze kann immer noch irreführend sein. Für einen Vergleich der tatsächlichen Steuerbelastung empfiehlt sich die Berechnung der effektiven Grenzsteuersätze, die in der Regel niedriger sind als die gesetzlich-statuarischen Sätze. Der effektive Grenzsteuersatz entspricht dem Anteil der Vorsteuerrendite der marginalen Investition, der nicht dem Investor, sondern dem Staat zugute kommt. Dabei fliessen die nationalen Unterschiede in der Festlegung der Bemessungsgrundlage in die Berechnung ein [KIRCHGÄSSNER et al. 2001, S. 25]. Diese Sicht entspricht der Interessenlage eines international mobilen Unternehmens, das eine Standort- bzw. Investitionsentscheidung für eine Betriebsstätte zu fällen hat. Das Investitionsverhalten von bereits ansässigen Firmen hängt vor allem vom Grenzsteuersatz ab, während Durchschnittssteuersätze bei grundsätzlichen Standortentscheidungen für Neuansiedlungen im Vordergrund stehen [KEUSCHNIGG 2004, S. 46].

Abbildung 4 Effektive durchschnittliche Steuerbelastung in Prozent, 2003



Die effektiven Steuerbelastungen berechnen sich aus dem Verhältnis von geschuldetem Steuerbetrag und steuerbarem Unternehmensgewinn. Mit Belastungen zwischen 13,8 und 22,8 Prozent je nach Kanton lag die Schweiz 2003 im westeuropäischen Umfeld günstig.

Quelle: LAMMERSEN et al., 2005

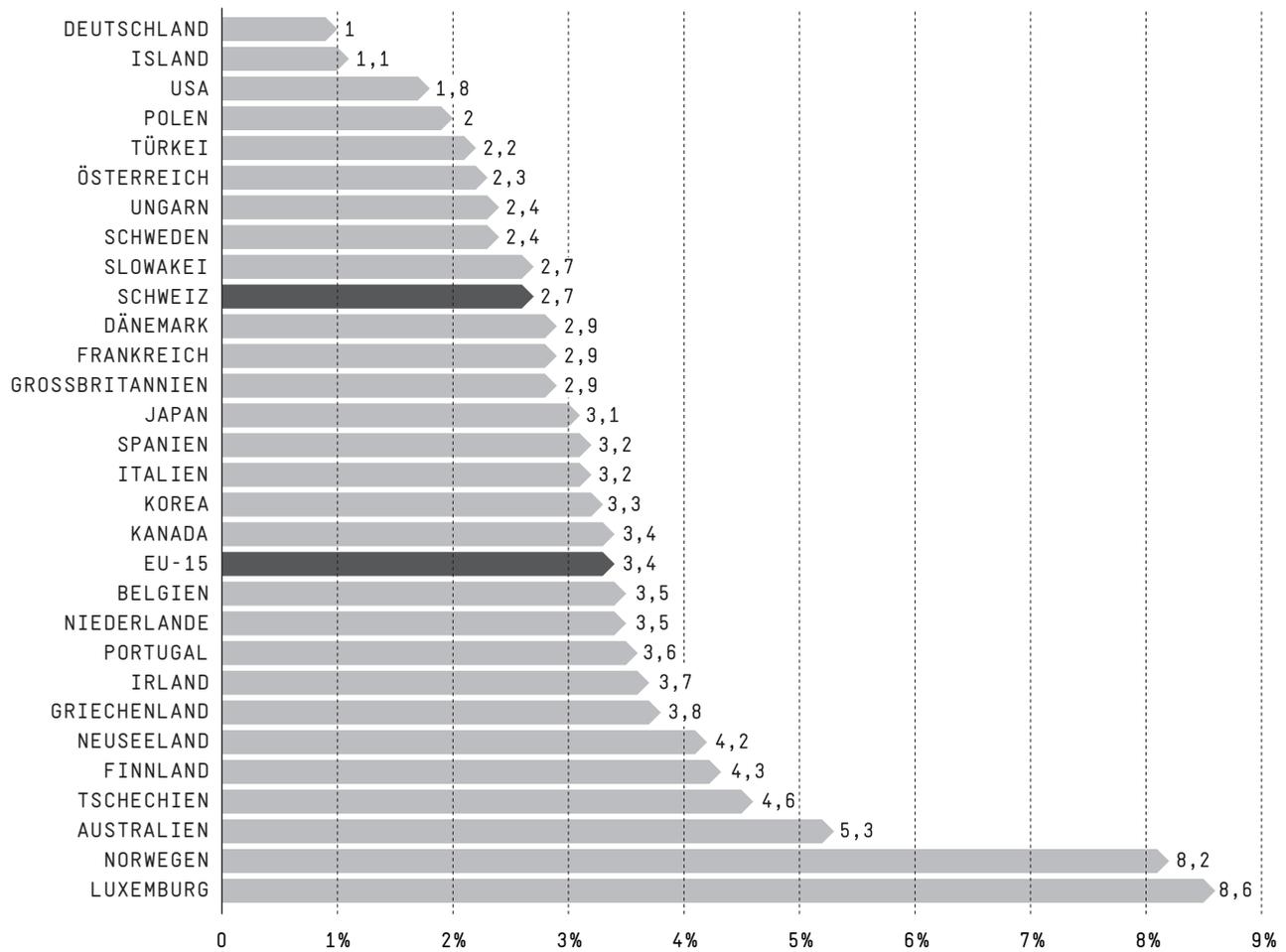
von 2 Prozent und einer Bruttorendite der Investition von 20 Prozent vor Steuern aus. Es wird vorausgesetzt, dass die Unternehmen genug Gewinn erwirtschaften, um unter den höchsten Steuersatz zu fallen. Die erhaltenen Werte in Abbildung 4 betreffen nur die Kapitalgesellschaften und klammern die einkommenssteuerliche Belastung der Investoren aus. Die durchschnittlichen effektiven Steuersätze der 12 betrachteten Schweizer Kantone liegen zwischen «Schweiz min.» (Zug 13,8 Prozent) und «Schweiz max.» (Basel-Stadt 22,8 Prozent). Das ungewichtete Mittel der effektiven Steuerbelastung der Kantone liegt bei 19,2 Prozent. Im Ländervergleich schneidet die Schweiz gut ab, allerdings unter Ausklammerung der mittel- und osteuropäischen Reformländer.

Wenig aussagekräftige Unternehmenssteuerquote — Setzt man den Steuerertrag – insgesamt oder einer bestimmten Steuerart – ins Verhältnis zum BIP, erhält man die Steuerquote. Abbildung 5 enthält die Länderdaten für das Jahr 2002. Auch nach dieser Masszahl bleibt die Steuerbelastung der Unternehmen in der Schweiz unterdurchschnitt-

lich. Die beiden Länderranglisten – nach Steuersätzen [Abbildung 3] und nach Steuerquote [Abbildung 5] – ergeben ganz unterschiedliche Klassierungen der verschiedenen Länder. Mehrere Ursachen kommen zur Erklärung der Unterschiede in Frage: ein länderspezifischer Anteil der der Körperschaftssteuer unterstellten Unternehmen, ein unterschiedlicher Anteil der Gewinne am BIP, abweichende Bemessungsgrundlagen einschliesslich unterschiedlicher Möglichkeiten der Gruppen- oder Konzernbesteuerung.

Deutschland generiert mit den beinahe höchsten gesetzlichen Steuersätzen die geringsten Unternehmenssteuereinnahmen. Dies lässt zunächst an einen «Laffer-Effekt» denken. Wahrscheinlicher ist aber der Einfluss der schlechten Konjunktur, ein hoher Anteil an steuerbefreiten Institutionen und besondere Steuerschlupflöcher mit grosser Wirkung wie die volle Absetzbarkeit der Kosten von Auslandsinvestitionen. Das Mannheimer Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) hält die OECD-Steuerquoten für ungeeignet zur Beurteilung von Investitionsstandorten [ZEWnews, September 2004].

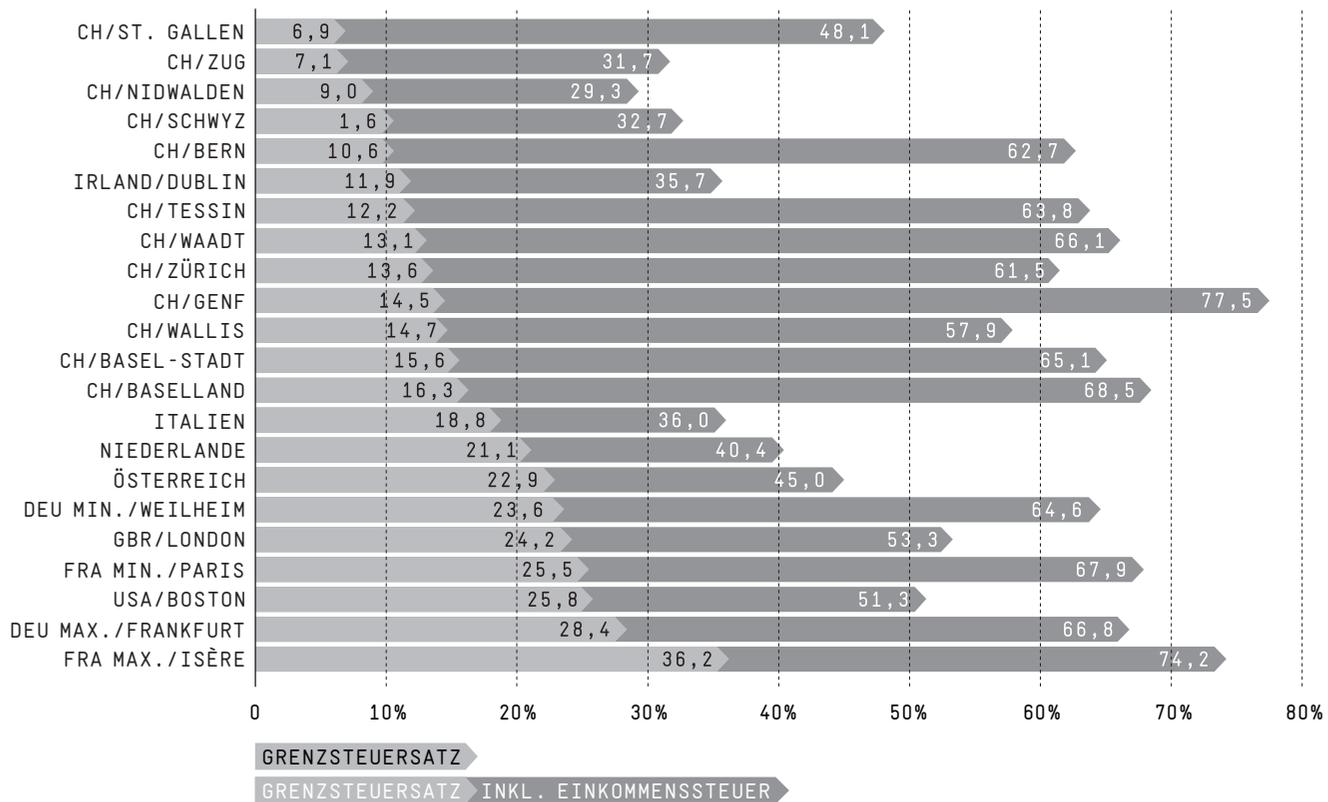
Abbildung 5 Unternehmenssteuerertrag in Prozent des BIP, 2002



Die Höhe der Unternehmenssteuersätze (Abbildung 3) lässt keine Schlüsse auf die effektiv von den Unternehmen abgeführten Steuern (gemessen am BIP) zu. So gehört etwa Deutschland zu den Ländern mit den höchsten Steuersätzen, effektiv führen die Unternehmen aber im internationalen Vergleich, u.a. wegen besonderer Regelungen der Steuerbefreiung, wenig Steuern ab.

Quelle: OECD, 2004

Abbildung 6 Effektiver Grenzsteuersatz inklusive Einkommenssteuer in Prozent, 2003



Der Grenzsteuersatz misst, um welchen Wert sich die Steuerschuld erhöht, wenn der Unternehmensertrag um eine Einheit zunimmt. Betrachtet man nur die Unternehmensbesteuerung, schneiden die schweizerischen Standorte im internationalen Vergleich vorteilhaft ab. Unter Einschluss der Einkommensbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne beim Teilhaber (volle Doppelbesteuerung) verändert sich das Bild zuungunsten verschiedener Schweizer Kantone.

Quelle: LAMMERSEN et al., 2005

Nachteil Schweiz: Namhafte Doppelbesteuerung — Für zusätzliche (Grenz-)Investitionen der Unternehmen an einem gegebenen Standort sind vor allem die Grenzsteuersätze entscheidend. Die von LAMMERSEN berechneten effektiven Grenzsteuerbelastungen für das Jahr 2003 gemäss Abbildung 6 zeigen im Vergleich zu ausländischen Standorten ein günstiges Bild für die Schweiz, wenn man nur die Grenzsteuerbelastung auf Unternehmensebene betrachtet. Die 12 aufgeführten Schweizer Kantone liegen zwischen «Schweiz min.» (Sankt Gallen 6,9 Prozent) und «Schweiz max.» (Baselland 16,3 Prozent). Das ungewichtete Mittel der Grenzsteuersätze der Kantone liegt bei 12 Prozent. Stellt man jedoch auch die Steuerbelastung beim Investor in Rechnung, liegt die effektive Grenzsteuerbelastung einer Investition erheblich höher. Die Doppelbesteuerung der Gewinne erhöht in der Schweiz die steuerliche Belastung von Kapitaleinkommen beträchtlich. Während eine zusätzliche Investition auf Unternehmensebene für die betrachteten Standorte mit einem Grenzsteuersatz zwischen 6,9 und 36,2 Prozent belegt wird, liegen die entsprechenden Sätze, welche die Besteuerung der Gewinne

und Dividenden bei den Aktionären in der höchsten Steuerprogression berücksichtigen, zwischen 29,3 Prozent (Kanton Nidwalden) und 77,5 Prozent (Kanton Genf).

Wenn die Grenzsteuersätze tiefer liegen als die Durchschnittssteuersätze, lässt sich dies dadurch erklären, dass der Ansatz der beiden Indikatoren sehr verschieden ist. Die durchschnittlichen Steuersätze beziehen sich auf die statutarischen Steuersätze und klammern Steuerdeals und die Investitionsrechnung aus. Die effektiven Grenzsteuersätze fokussieren sich hingegen auf den finanziellen Erfolg der Grenzinvestition. Die kalkulierten Sätze entsprechen der Differenz zwischen der Vor- und der Nachsteuerrendite, tragen also auch anderen von den Unternehmen bezahlten Steuern Rechnung, nicht nur den Ertrags- und Kapitalsteuern. In die Berechnungen fließen auch Steuerrabatte wie beschleunigte Abschreibungen, Sofortabschreibungen, Investitionsbeihilfen, Steuerbefreiungen bei Investitionsregionen und reduzierte Ertragssteuersätze für Industrieinvestitionen ein, was die Grenzsteuerbelastung senkt.

Die berühmte Laffer-Kurve

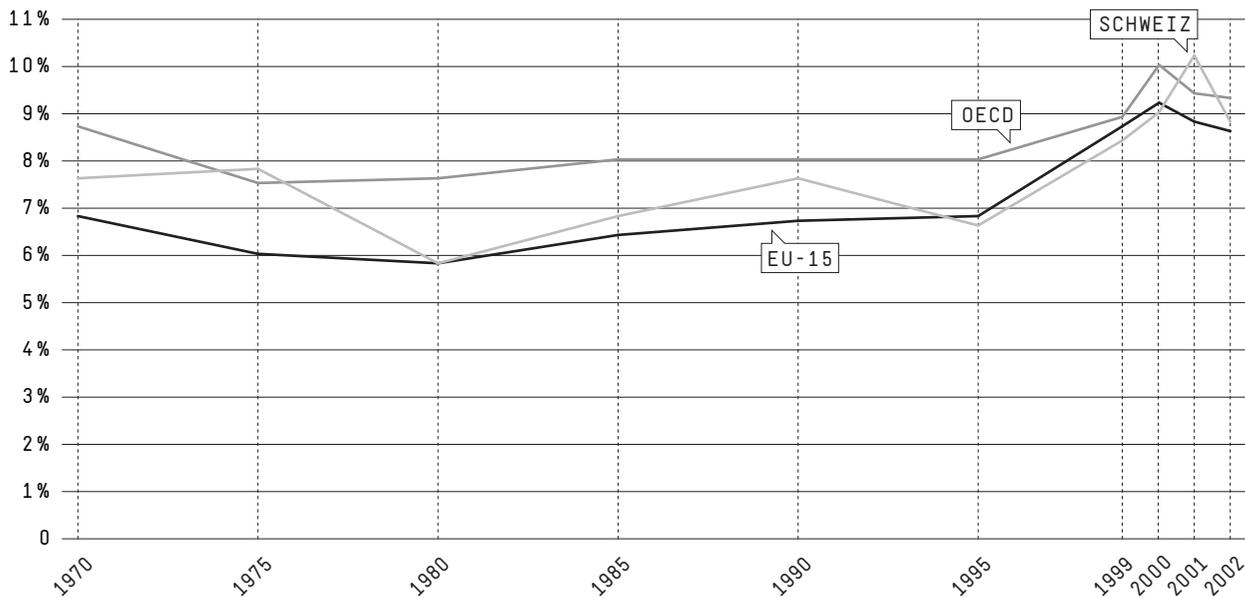
Die Laffer-Kurve beschreibt einen nach dem amerikanischen Ökonomen Arthur B. LAFFER benannten Zusammenhang zwischen Steuersatz und Steuereinnahmen. Die Idee tauchte allerdings bereits 1728 in Jonathan SWIFTS *Steuereinkleinmaleins* auf.

Wird der Steuersatz ausgehend von einem Satz von null sukzessive erhöht, steigen auch die Steuereinnahmen in einer Volkswirtschaft. Allerdings nur bis zu einem bestimmten Punkt. Wird der Steuersatz über diesen Punkt hinaus weiter in Richtung 100 Prozent erhöht, nehmen die Steuereinnahmen ab. Dieses Phänomen entsteht, wenn höhere Steuersätze zu einem Rückgang des volkswirtschaftlichen Outputs führen. Dies kann u. a. auf einen verminderten Arbeitseinsatz zurückgeführt werden.

Laffers theoretischer Zusammenhang, den er laut eigenen Angaben zum ersten Mal auf einer Serviette eines Washingtoner Restaurants skizzierte, wurde vor allem unter angebotsseitigen Ökonomen in den frühen 1980er Jahren populär. Die praktische Berücksichtigung der Laffer-Kurve erfolgte u. a. während der REAGAN-Ära in den USA. Es ist umstritten, ob das daraufhin eingeführte Steuersystem für den später folgenden Wirtschaftsaufschwung verantwortlich war.

Quelle: Online-Enzyklopädie Wikipedia

Abbildung 7 Ertragsteuern in Prozent der Steuereinnahmen: Schweiz, EU-15 und OECD, 1970–2002



Wie in den anderen Industrieländern (OECD, EU-15) stieg in den vergangenen 25 Jahren der Anteil der Unternehmenssteuern an den gesamten Steuereinnahmen. Trotz tendenziell sinkenden Steuersätzen fand also bei den Steuererträgen der Unternehmen kein «race to the bottom» statt, im Gegenteil.

Quelle: OECD, 2004

Unternehmenssteuern im Zeit- und Ländervergleich

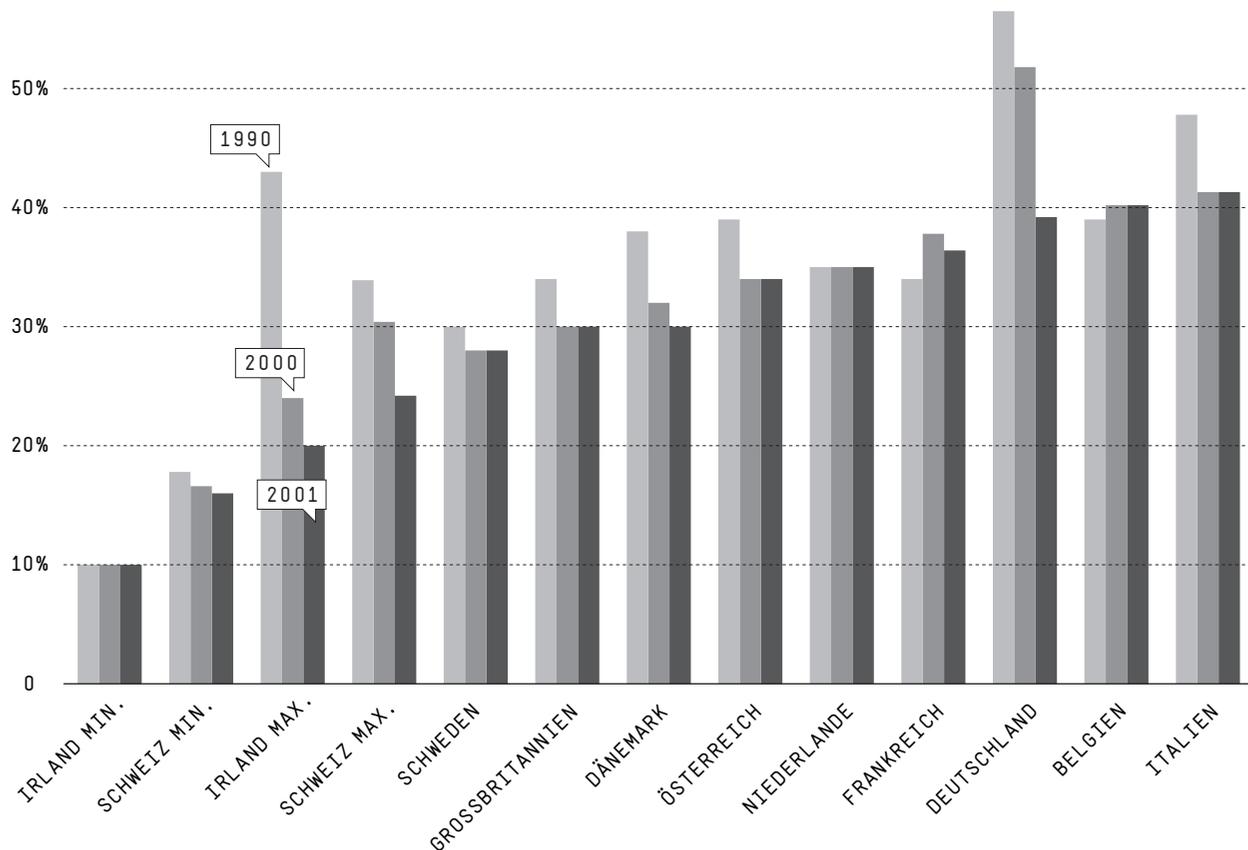
Kein «race to the bottom» — Trotz Steuerreformen mit reduzierten Steuersätzen ist in der Schweiz wie auch im Durchschnitt der OECD-Länder die Ertragssteuer als Prozentanteil des BIP (die Unternehmenssteuerquote) gestiegen. Viele Steuerreformen führten gleichzeitig zu einer Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Zudem spiegelt der Trend auch die konjunkturelle Schwankung der Unternehmensgewinne.

Die Entwicklung der Ertragssteuern als Prozentanteil an den gesamten Steuereinnahmen zeigt Abbildung 7. Seit 1980 ist der Trend generell ansteigend. Für die Schweiz, die OECD-Länder und die EU-15 lag der betreffende Anteil

im Jahr 2002 im Mittel um neun Prozent. Von einem ruinösen Steuerwettbewerb nach unten, dem viel bemühten «race to the bottom», ist nichts auszumachen. Es ist auch denkbar, dass sich notorische Hochsteuerländer jenseits des «Laffer-Optimums» bewegen, so dass Steuersatzsenkungen die Steuereinnahmen erhöhen.

Steuerwettbewerb: Konvergenz nach unten — Abbildung 8 zeigt, dass fast in allen EU-Staaten zwischen 1990 und 2001 eine Tendenz zur Reduktion der Körperschaftsteuersätze auszumachen ist. Die Reduktion der Steuersätze war im Hochsteuerland Deutschland am stärksten, während es für die Spitzenreiter «Irland min.» und «Schweiz min.» offenbar keinen Anlass oder Spielraum mehr nach unten gibt. Auch in der Schweiz hat sich der Kanton mit dem höchsten Steuersatz («Schweiz max.»)

Abbildung 8 Höchstsätze der Körperschaftsteuer in westeuropäischen Staaten in Prozent, 1990 / 2000 / 2001



Der Periodenvergleich zeigt die Absenkung der Unternehmenssteuersätze durch Steuerreformen, auch in der Schweiz, hier insbesondere dank kantonalen Reformen.

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung, 2001

deutlich nach unten bewegt. Basis der Berechnung bildet der Steuerfuss des jeweiligen Kantonshauptorts. Die Schweiz steht im Vergleich gut da, wobei diese Ansicht allerdings täuscht, weil die Niedrigsteuer-Staaten Mittel- und Osteuropas nicht aufgeführt sind [vgl. Abbildung 9]. Zudem haben verschiedene Länder seit 2001 ihre Unternehmenssteuern weiter gesenkt, so etwa Österreich und Deutschland.

Unterschiedliche Entwicklung in der Schweiz und in der OECD — Trotz den Reformen in den OECD-Staaten, die

Steuerlast zu reduzieren, stiegen die Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung. Laut einer OECD-Pressemitteilung «... kann der Anstieg durch das rasante Wirtschaftswachstum erklärt werden, das steigende Unternehmensgewinne zur Folge hatte ...» [OECD 2002]. Auch beim Anstieg der Schweizer Steuereinnahmen und -belastung spielt die günstige Konjunktur zwischen 1997 und 2000 eine Rolle.

HEADY spricht davon, dass der aktuelle Besteuerungstrend in den meisten Ländern der OECD darauf abzielt, die Ein-

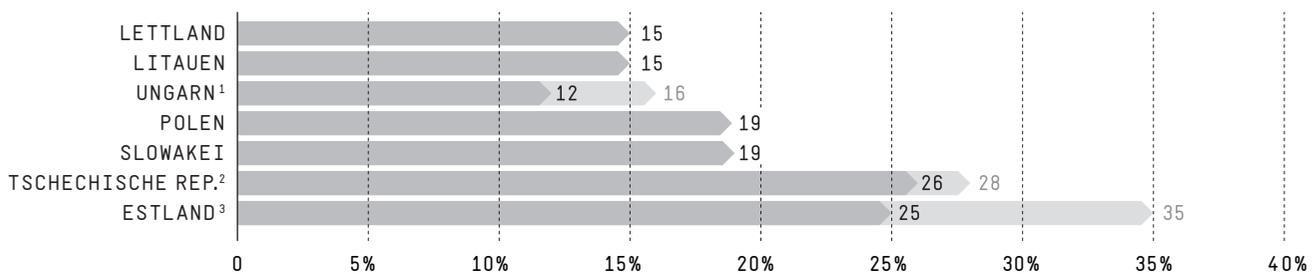
kommens- und Ertragssteuern zu senken und die Sozialabgaben und die Mehrwertsteuer zu erhöhen. «... there has been an overall shift in the last 35 years towards general consumption taxes, particularly VAT, more at the expense of other taxes on goods and services (like excise duties) than personal and corporate income taxes. This change reflects an acceptance that broad-based consumption taxes are both less distorting and more effective in raising revenue» [HEADY 2002, S. 3]. Falls die Schweiz sich diesem Trend anschliessen sollte und die Einkommens- und Ertragssteuern senken möchte, könnte sie dies leicht mit einer Erhöhung der tiefen Mehrwertsteuer finanzieren, am besten bei gleichzeitiger Abschaffung von Ausnahmen und Sondersätzen.

In der Schweiz, die seit längerem ein schwaches Wirtschaftswachstum beklagt, sind die Unternehmenssteuern stärker gestiegen als in den meisten Staaten der OECD, obwohl auch in der Schweiz Anstrengungen unternommen

wurden, die Steuerlast für Unternehmungen zu verringern. So wurde mit der Unternehmenssteuerreform I auf Bundesebene ein Proportionalersatz bei der Ertragssteuer eingeführt und die Kapitalsteuer abgeschafft. Doch wurden in anderen OECD-Ländern noch mehr Reformanstrengungen unternommen, um die Steuerlast von den Unternehmungen weg auf andere Steuersubjekte umzulagern.

Keine strukturelle Verlagerung der Steuerlast in der Schweiz — Die abweichenden Entwicklungen in der Schweiz und in den anderen OECD-Ländern erklärt auch CAREY mit einer unterschiedlichen Verlagerung der Steuerlast. «Compared with many continental European countries, Switzerland taxes capital rather heavily in relation to the burdens imposed on labour and consumption ... The corporate tax base might be subject to some vulnerability due to international mobility ...» [CAREY et al. 1999, S. 26]. Die Unternehmenssteuerreform I war zu moderat, um eine strukturelle Steuerlastverschiebung

Abbildung 9 Aktuelle und geplante Gewinnsteuersätze in Mittel- und Osteuropa in Prozent



¹ Senkung auf 12% geplant; ² ab 2006 26% geplant; ³ ab 2007 25% geplant, thesaurierte Gewinne steuerfrei

Besonders reformfreudig verhalten sich die neuen mittel- und osteuropäischen EU-Mitgliedsländer. Ihre Gewinnsteuersätze liegen praktisch durchwegs unter westeuropäischem Niveau. Für diese Länder ist die Unternehmensbesteuerung ein zentrales Element einer wachstumsorientierten Wirtschaftspolitik, die stark auf ausländische unternehmerische Direktinvestitionen baut.

Quelle: ECONOMIESUISSE

von mobilen auf immobile Faktoren auszulösen. Für die Konkurrenzfähigkeit in einer Zeit der fortschreitenden Globalisierung ist dies sicher ein Nachteil.

Sowohl was die durchschnittlichen Steuersätze als auch die Grenzsteuersätze betrifft, steht die Schweiz im Vergleich zu anderen OECD-Staaten noch gut da. Allerdings haben andere OECD-Staaten viel Boden gutgemacht. Dabei kommt vor allem der mobile Produktionsfaktor Kapital, bei dem die Abwanderungsgefahr am grössten ist,

in den Genuss von Steuererleichterungen. Die Steuerlast verschiebt sich tendenziell auf Arbeit und Konsum. Doch in der Schweiz bestehen starke verteilungspolitische Widerstände gegen strukturelle Steuerverlagerungen. In der schweizerischen Referendumsdemokratie begrenzen diese Widerstände a priori den Reformspielraum. Die langwierigen Reformbemühungen um die marginale Unternehmenssteuerreform II bieten dazu Anschauungsunterricht.

Globalisierung: Der Staat im fiskalischen Reformdilemma

BODMER untersuchte die Frage, wie die Globalisierung das Schweizer Steuersystem beeinflusst. Für die Unternehmenssteuern kommt er zu folgendem Fazit: «Bei den Gewinnsteuern ... verstärkt die Kapitalmobilität die negativen Auswirkungen stark, da die Erhöhung der Besteuerung nun zu einem Abfluss von Kapital führt. Das Kapital kann hier die Besteuerung nämlich nur vermeiden, falls die Unternehmung ins Ausland abwandert. ... (Deshalb) drängt sich dann allenfalls eine Reduktion der Unternehmenssteuern auf, bei denen im Bereich der direkten Steuern wohl die Hauptprobleme im Zuge der Globalisierung zu suchen sind» [BODMER 2002, S. X/XI]. Das Problem wird laut BODMER dadurch entschärft, «dass der Steuerwettbewerb innerhalb der Schweiz spielt und so die Steuersätze gerade bei mobilen Faktoren relativ tief hält».

Auch KELLERMANN untersuchte den Einfluss der fortschreitenden Globalisierung auf die Besteuerung mobiler Faktoren [KELLERMANN 2000, S. iiff.]. Während laut dem Autor die Mobilität des Produktionsfaktors Arbeit im Gegensatz zur letzten Globalisierungswelle im 19. Jahrhundert erheblich eingeschränkt ist (Immigrationsbarrieren der meisten OECD-Staaten), trifft dies auf den Faktor Kapital nicht zu. Die Kapitalmobilität hat sich in den letzten Jahren stark erhöht. Den gestiegenen Einfluss der Unternehmungen auf den Fiskus beschreibt Kellermann wie folgt: «Die Möglichkeit zur legalen Steuerausweichung (beispielsweise durch Verlagerung) als Voraussetzung für Steuerwettbewerb ist ein Machtinstrument, das den mobilen Steuerbasen zur Verfügung steht. Dieses Machtinstrument ermöglicht den mobilen Steuerbasen, Einfluss auf staatliche Entscheidungen zu nehmen und damit ihre Präferenzen für niedrige Steuern verstärkt durchzusetzen» [KELLERMANN, a.a.O., S. 33]. Aus zahlreichen Umfragen weiss man allerdings inzwischen, dass die meisten Unternehmungen nach einem möglichst vorteilhaften Verhältnis zwischen staatlicher Infrastruktur und Steuerlast streben. Niedrige Steuersätze allein genügen also nicht im Standortwettbewerb.

Der Widerstand gegen hohe Unternehmenssteuern wird laut KELLERMANN zudem dadurch gestützt, dass es auch nicht im Interesse des Faktors Arbeit liegt, eine möglichst hohe Kapitalbesteuerung durchzusetzen. Denn Kapitalflucht führt zwangsläufig zu sinkenden Bruttolöhnen oder zu einer geringeren Beschäftigung. So steckt der Staat heute bei der Unternehmensbesteuerung in einer Zwickmühle. Selbst wenn eine höhere Unternehmensbesteuerung, etwa aus sozialpolitischen Gründen, wünschenswert erschiene, würde eine zu hohe Besteuerung der Unternehmen dem Wirtschaftsstandort und den öffentlichen Finanzen Schaden zufügen.

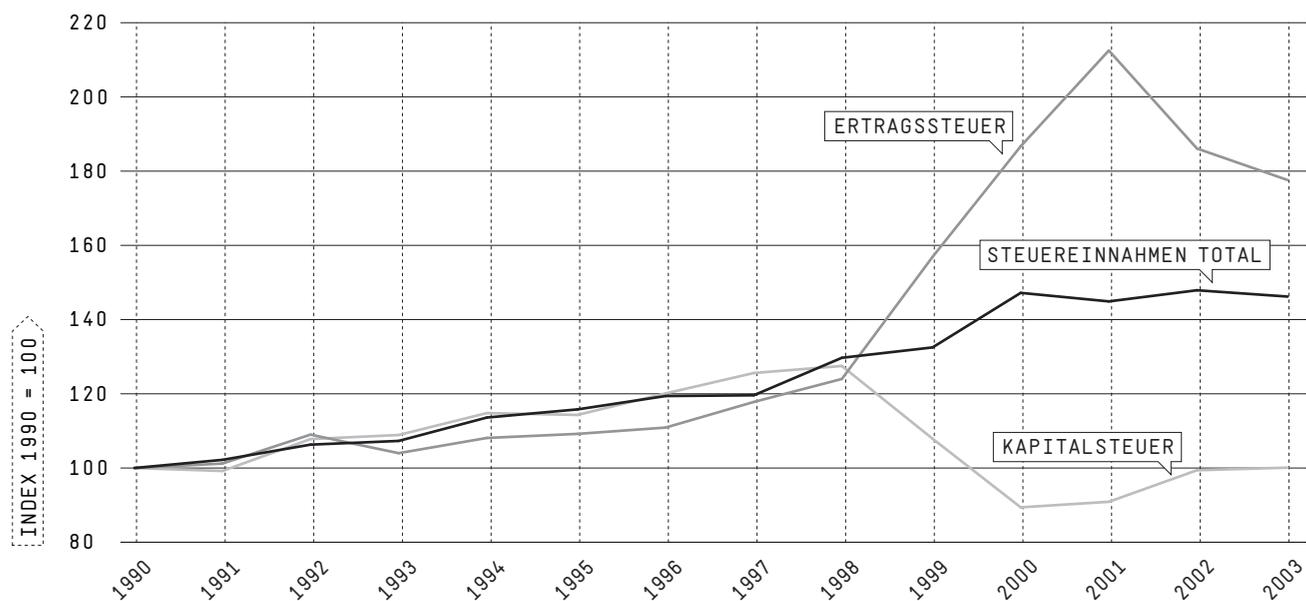
Die Bedeutung der Unternehmenssteuern in der Schweiz

Überblick

Wie Abbildung 10 zeigt, entwickelten sich die gesamten Steuereinnahmen auf allen drei Föderalismusstufen langsamer als die Ertragssteuern. Zwischen 1990 und 2003 stiegen die Gesamtsteuereinnahmen (Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene zusammen) zu laufenden Preisen von 64,7 Mrd. CHF auf 95,6 Mrd. CHF, also um 47,8 Prozent. Die Einnahmen aus der Ertragssteuer erhöhten sich um 86 Prozent, d.h. von 6,0 Mrd. CHF auf 11,2 Mrd. CHF. Die Einnahmen der Kapitalsteuer blieben dagegen praktisch unverändert bei ca. CHF 1,5 Mrd. Die untypische Entwicklung der Kapitalsteuer erklärt sich mit deren Abschaffung auf Bundesebene im Jahre 1998.

Was diese Veränderungen in Prozent des BIP bedeuten, ist in Abbildung 11 dargestellt. Während 1990 das Total aller Steuereinnahmen auf allen drei Verwaltungsebenen rund 19,8 Prozent des BIP ausmachte, waren es im Jahr 2002 22,2 Prozent. In derselben Zeitspanne wuchs der Anteil der Ertragssteuern von 1,8 auf 2,6 Prozent des BIP, der Anteil der Kapitalsteuern sank von 0,44 auf 0,34 Prozent des BIP. Der auf das BIP bezogen überproportionale Anstieg der Ertragssteuern setzte erst ab 1998 ein. Die Jahre 1997 bis 2000 waren eine Zeit des konjunkturellen Aufschwungs. Der Einfluss der steigenden Gewinne ist durch die Progression der Steuersätze in einigen Kantonen noch verstärkt worden.

Abbildung 10 Prozentuales Wachstum der Unternehmenssteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, 1990–2003



Gemessen an der Entwicklung der gesamten Steuereinnahmen haben die Ertragssteuern im Boom zur Jahrtausendwende stark zugenommen. Auf der anderen Seite wirkte sich die Abschaffung der Kapitalbesteuerung auf Bundesebene ab 1998 in einem entsprechenden Rückgang der Kapitalsteuererträge aus.

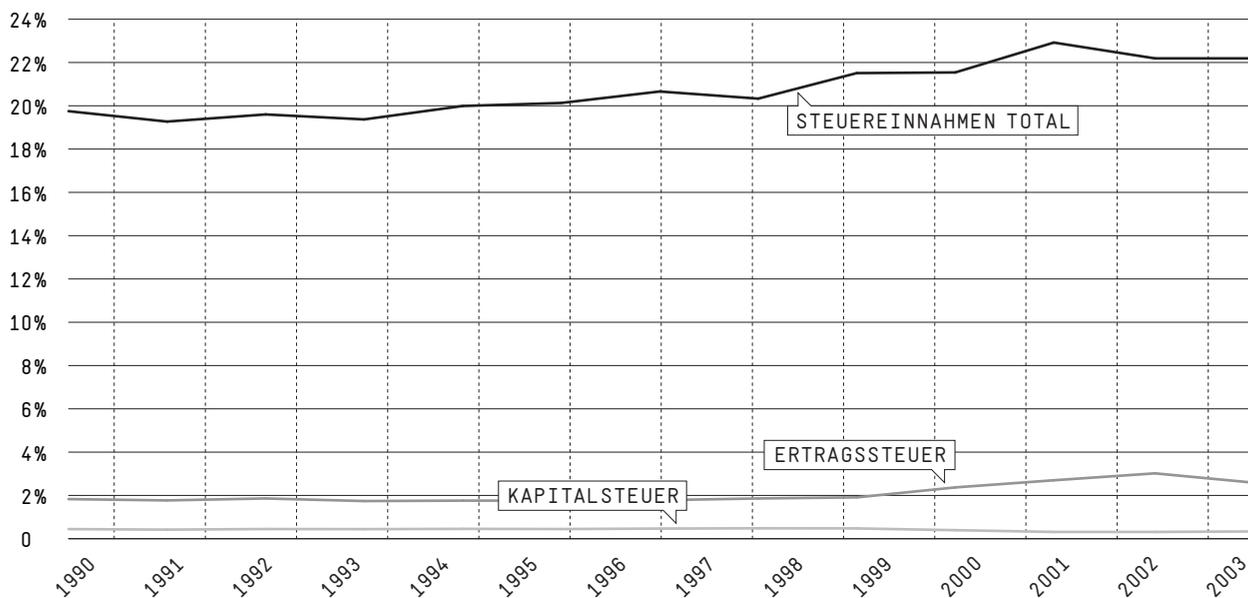
Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz, verschiedene Jahre

Unternehmensbesteuerung beim Bund

Konjunkturrell sensible Unternehmenssteuererträge — Verbrauchssteuern (Mehrwertsteuer und spezielle Verbrauchssteuern) sind bei weitem die wichtigsten Einnahmequellen des Bundes [Tabelle 4]. Die direkte Bundessteuer aus der Besteuerung juristischer Personen brachte im Jahr 2003 rund 5,1 Mrd. CHF. Auch wenn nicht einmal ganz 11 Prozent der Bundeseinnahmen aus der Unternehmensbesteuerung stammen, hat die Bedeutung der Unternehmenssteuern im Bundeshaushalt doch klar zugenommen.

Zwischen 1990 und 2003 stiegen die Einnahmen aus der direkten Bundessteuer von juristischen Personen um 125 Prozent [Abbildung 12]. Dies ist rund zweieinhalbmal so viel wie der Anstieg der Gesamtsteuereinnahmen des Bundes und rund viermal so viel wie der Anstieg des BIP. Der Anstieg fiel vor allem in die zweite Hälfte der 1990er Jahre, als die Konjunktur nach langer Stagnation wieder anzog. Wenn die Steuererträge bei einem proportionalen Steuersatz viel stärker steigen als die Volkswirtschaft insgesamt, spiegelt sich darin die sehr konjunkturrempfindliche Gewinnentwicklung der Unternehmen.

Abbildung 11 Entwicklung der Steuereinnahmen in Prozent des BIP, 1990–2003



Seit 1990 sind die gesamten Steuereinnahmen aller drei Staatsebenen deutlich schneller gewachsen als das BIP; machten sie 1990 erst 19,8 Prozent des BIP aus, waren es 2002 bereits 22,2 Prozent. Auch die Ertragssteuern haben im Verhältnis zum BIP stark zugenommen. Die Abbildung veranschaulicht zudem die relativ geringe Bedeutung der Unternehmenssteuern im gesamten Steuersystem.

Quellen: Bundesamt für Statistik (BFS), revidierte Ergebnisse der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung 1990–2003; Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz, verschiedene Jahre

Tabelle 4 Einnahmen des Bundes, 2003

| | IN % | MRD. CHF |
|---|------|----------|
| MEHRWERTSTEUER | 36,1 | 17 156 |
| EINKOMMENSSTEUERN | 15,3 | 7 284 |
| SPEZ. VERBRAUCHSSTEUERN | 14,8 | 7 047 |
| ERTRAGSSTEUERN | 10,8 | 5 116 |
| STEMPELABGABEN | 5,5 | 2 624 |
| ENTGELTE | 3,5 | 1 651 |
| VERRECHNUNGSSTEUERN | 3,5 | 1 641 |
| VERMÖGENSERTRÄGE | 3,4 | 1 628 |
| IMPORTABGABEN | 2,5 | 1 197 |
| VERKEHRSABGABEN | 2,1 | 999 |
| INVESTITIONSEINNAHMEN | 1,6 | 739 |
| REGALIEN UND KONZESSIONEN | 0,5 | 220 |
| SPIELBANKABGABEN | 0,4 | 189 |
| ERHALTENE ANTEILE, BEITRÄGE UND ENTSCHÄDIGUNGEN | 0,0 | 19 |

Die Haupteinnahmequellen des Bundes sind die mWST und die Einkommenssteuern. Die Besteuerung der Unternehmen (Ertragssteuern) brachte 2003 etwas mehr als 5 Mrd. CHF ein, das waren 10,8 Prozent der Bundeseinnahmen.

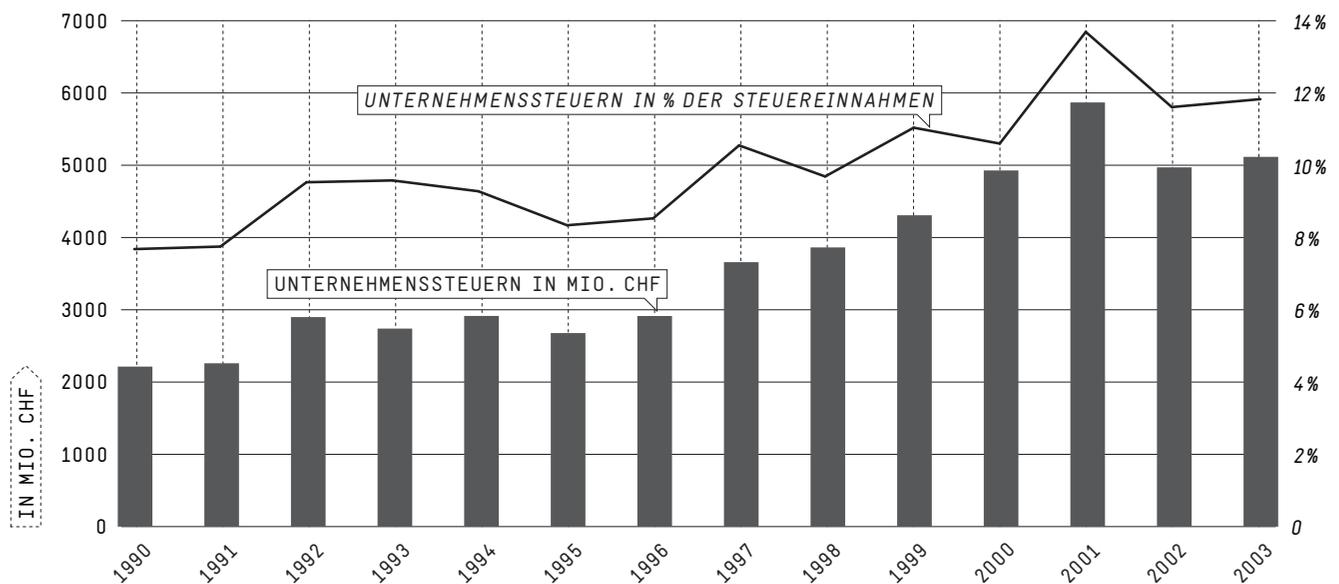
Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz 2003, 2005

Drei Prozent der Unternehmen tragen über 90 Prozent der Steuerlast — Daten über die erhobenen direkten Bundessteuern der nach Reingewinn geordneten Kapitalgesellschaften gibt es für das Jahr 2000. Wenige gewinnstarke Unternehmen zahlen den weitaus grössten Teil der gesamten Unternehmenssteuern. Die knapp 6000 Unternehmen mit einem steuerbaren Reingewinn von über 1 Mio. CHF. machten lediglich 2,8 Prozent aller steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften aus [Tabelle 5]. Sie steuerten aber über 90 Prozent des gesamten Steuerertrags bei. Mehr als die Hälfte aller Gesellschaften deklarierten keinen Reingewinn und zahlten somit auch keine Steuern. Weitere rund 50000 Firmen brachten bloss rund 25 Mio. CHF an direkten Bundessteuern ein.

Die Lorenzkurve in Abbildung 13 zeigt die sehr ungleiche Verteilung der Steuerlast auf die steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften. Der Wert des Gini-Indexes, des gängigen Verteilungsmasses, ist 0.958. Ein Gini-Index von 0 entspricht einer absolut gleichen Verteilung (gerade Linie in der Abbildung), ein Wert von 1 einer absolut ungleichen Verteilung.

Diese Daten regen zum Nachdenken über die Vereinfachung der Steuererhebung, z.B. durch eine Pauschalbesteuerung, an. Die heutige Besteuerung der unzähligen Kleinfirmen mit geringstem Steueraufkommen verursacht bei den Unternehmen und in den Steuerverwaltungen erheblichen Aufwand.

Abbildung 12 Entwicklung der direkten Bundessteuern der juristischen Personen, 1990–2003



Der Trend im betrachteten Zeitabschnitt 1990 bis 2003 ist absolut in CHF (Säulen) und relativ in Prozent (Kurve) dargestellt. Die Bedeutung der Erträge des Bundes aus der Unternehmensbesteuerung nahm sowohl in CHF als auch als Anteil der gesamten Steuereinnahmen stark zu. 2003 machten die Unternehmenssteuern fast 12 Prozent der Steuereinnahmen aus, 1990 waren es erst knapp 8 Prozent.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz, verschiedene Jahre

Unternehmensbesteuerung in den Kantonen

Eher geringes Gewicht der Unternehmenssteuern — In den Haushalten der Kantone dominieren, abgesehen von den Transfers aus Bundesquellen, die Einkommenssteuern der natürlichen Personen, die 2003 gegen 20 Mrd. CHF einbrachten [Tabelle 6]. Das Gewicht der von juristischen Personen erhobenen Ertrags- und Kapitalsteuern ist dagegen nicht sehr gross. Im Jahr 2003 stammten nur 5,3 Prozent der Gesamteinnahmen der Kantone aus der Gewinnbesteuerung und 1,3 Prozent aus den Kapitalsteuern.

Grosse kantonale Unterschiede — Was die Bedeutung der Unternehmenssteuern betrifft, gibt es zwischen den

Kantonen erhebliche Unterschiede. An der Spitze der Rangliste in Abbildung 14 steht als typischer Sitzkanton zahlreicher, auch grosser internationaler Gesellschaften der Kanton Zug. Über 13 Prozent seiner Einnahmen generierte der Kanton Zug im Jahr 2003 aus der Besteuerung von Firmen. Einen Anteil von über 10 Prozent erreichten nur noch die Kantone Basel-Stadt und Genf. Über dem schweizerischen Mittel lagen noch die vier Kantone Zürich, Tessin, St. Gallen und Aargau. Während sich im Kanton Zug die hohen Steuereinnahmen durch die sehr kapital- und ertragsstarke Steuerbasis erklären, kommen in Genf die hohen Steuersätze als Erklärungsfaktor dazu. Die erwähnten Kantone sind am stärksten von Unternehmenssteuern abhängig und deshalb auch besonders emp-

Tabelle 5 Verteilung der Erträge aus der direkten Bundessteuer nach Stufen des Reingewinns, 2000

| STUFEN DES REINGEWINNS | | | | STEUERPFLICHTIGE | STEUERERTRAG |
|------------------------|-----------|-----|---------|------------------|---------------|
| VON | 0 | BIS | 0 | 112 316 | 0 |
| VON | 100 | BIS | 900 | 7 538 | 294 529 |
| VON | 1 000 | BIS | 1 900 | 5 462 | 645 211 |
| VON | 2 000 | BIS | 2 900 | 4 284 | 872 423 |
| VON | 3 000 | BIS | 3 900 | 3 421 | 992 636 |
| VON | 4 000 | BIS | 4 900 | 3 001 | 1 123 484 |
| VON | 5 000 | BIS | 5 900 | 3 218 | 1 456 404 |
| VON | 6 000 | BIS | 6 900 | 2 383 | 1 291 739 |
| VON | 7 000 | BIS | 7 900 | 2 039 | 1 278 193 |
| VON | 8 000 | BIS | 8 900 | 1 856 | 1 316 762 |
| VON | 9 000 | BIS | 9 900 | 1 637 | 1 304 699 |
| VON | 10 000 | BIS | 19 900 | 12 548 | 14 954 857 |
| VON | 20 000 | BIS | 29 900 | 7 505 | 15 292 759 |
| VON | 30 000 | BIS | 39 900 | 5 019 | 14 461 677 |
| VON | 40 000 | BIS | 49 900 | 3 723 | 13 862 862 |
| VON | 50 000 | BIS | 59 900 | 3 072 | 13 969 029 |
| VON | 60 000 | BIS | 69 900 | 2 306 | 12 388 380 |
| VON | 70 000 | BIS | 79 900 | 1 901 | 11 797 389 |
| VON | 80 000 | BIS | 89 900 | 1 603 | 11 180 448 |
| VON | 90 000 | BIS | 99 900 | 1 379 | 10 768 987 |
| VON | 100 000 | BIS | 199 900 | 7 879 | 90 791 580 |
| VON | 200 000 | BIS | 499 900 | 6 739 | 166 271 436 |
| VON | 500 000 | BIS | 999 900 | 3 289 | 172 378 967 |
| > | 1 000 000 | | | 5 936 | 5 426 111 273 |
| TOTAL | | | | 210 054 | 5 984 805 724 |

Diese Darstellung zeigt die Verteilung der Steuerlast auf die Unternehmen nach Stufen des Reingewinns. Wenige grosse bzw. gewinnstarke Unternehmen kommen für den weitaus grössten Teil der Ertragssteuern auf. Von den rund 210 000 steuerpflichtigen juristischen Personen in der Schweiz fielen im Jahr 2000 knapp 6 000 oder 2,8 Prozent in die Kategorie mit einem steuerbaren Reingewinn von mehr als 1 Mio. CHF. Von diesen stammten nicht weniger als 5,43 Mrd. CHF. Steuereinnahmen, was gemessen am Total von nicht ganz CHF 6 Mrd. über 90 Prozent ausmachte. Mehr als die Hälfte der Unternehmen zahlte überhaupt keine Gewinnsteuer. Wenn rund 204 000 Firmen bloss knapp 10 Prozent der Steuereinnahmen generieren, stellt sich die Frage nach einer vereinfachten Pauschalbesteuerung, um den Erhebungsaufwand zu senken.

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung, <http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/index.htm>

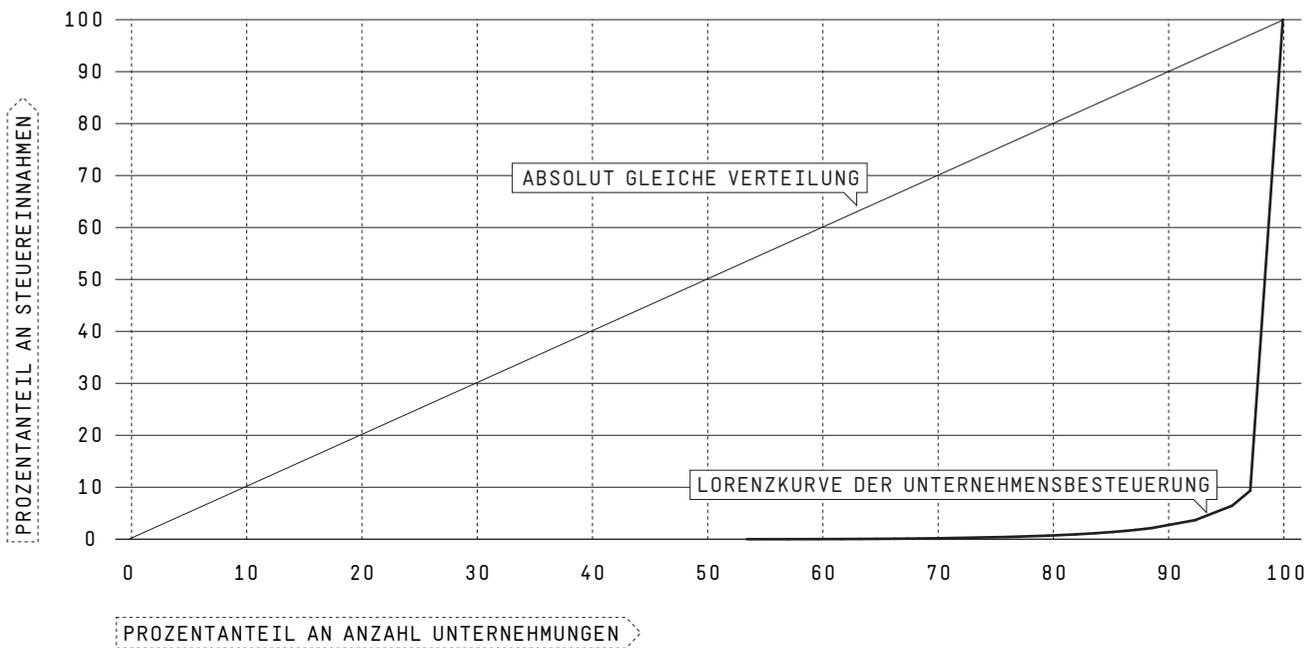
findlich in Bezug auf Reformen, die dieses Steuersubstrat tangieren könnten.

Wachstum der Steuereinnahmen weit über dem Wirtschaftswachstum — Die Steuereinnahmen von Unternehmen haben in den Kantonen weniger stark zugenommen als beim Bund. Während die Gesamtsteuereinnahmen der Kantone zwischen 1990 und 2003 um beinahe 45 Prozent zulegten, stiegen die Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung nur um 34 Prozent. Das nominelle BIP stieg in der gleichen Periode nur um 32 Prozent. Abbildung 15 illustriert den Trend der Unternehmenssteuererträge der Kantone absolut und in

Prozent der gesamten Steuererträge. Klar sichtbar ist die Abhängigkeit der Unternehmenssteuererträge vom Konjunkturverlauf.

Grossunternehmen als Grosssteuerzahler — In einigen Kantonen generieren wenige Grossunternehmen den grössten Teil der Unternehmenssteuereinnahmen. Die Kantone Schwyz, Basel-Stadt, Glarus, Jura und Graubünden bezogen 1997 (neuere Daten sind nicht verfügbar) mehr als 60 Prozent ihrer Unternehmenssteuereinnahmen von wenigen kapitalstarken Gesellschaften [Abbildung 16]. Allerdings besteht nur dort eine hohe Abhängigkeit des Kantonshaushalts von Grossunternehmen, wo auch die Unternehmens-

Abbildung 13 Lorenzkurve: Verteilung der Erträge aus der direkten Bundessteuer nach Stufen des Reingewinns, 2000



Die so genannte Lorenzkurve (dicke Linie) übersetzt die Daten aus Tabelle 5 in eine bildliche Darstellung der Verteilung der Steuerlast. Je weiter die Lorenzkurve von der Geraden einer absolut gleichen Verteilung (dünne Linie) entfernt ist, desto ungleicher ist die Verteilung. Das gängige Verteilungsmass ist der Gini-Index (0 = absolut gleiche Verteilung, 1 = absolut ungleiche Verteilung). Der aus Tabelle 5 errechnete Gini-Index beträgt 0.958.

Quelle: Daten aus Tabelle 4

Tabelle 6 Kantoneinnahmen, 2003

| | IN % | MRD. CHF |
|---------------------------------------|------|----------|
| EINKOMMENSSTEUERN | 29,4 | 19 462 |
| ANTEILE, BEITRÄGE UND ENTSCHÄDIGUNGEN | 27,6 | 18 264 |
| ENTGELTE | 14,8 | 9 782 |
| ERTRAGSSTEUERN | 5,3 | 3 534 |
| VERMÖGENSERTRÄGE | 5,3 | 3 493 |
| INVESTITIONSEINNAHMEN | 4,9 | 3 261 |
| VERMÖGENSSTEUERN | 3,8 | 2 520 |
| ANDERE DIREKTE STEUERN | 3,2 | 2 103 |
| BESITZ- UND AUFWANDSTEUERN | 2,8 | 1 876 |
| KAPITALSTEUERN | 1,4 | 901 |
| REGALIEN UND KONZESSIONEN | 1,1 | 743 |
| GRUNDSTEUERN | 0,3 | 206 |

Die Haupteinnahmequellen der Kantone sind die Einkommenssteuern und die verschiedenen Transfers vom Bund. Die Besteuerung der Unternehmen brachte 2003 etwas mehr als 3,5 Mrd. CHF an Ertragssteuern und 0,9 Mrd. CHF an Kapitalsteuern ein. Zusammen waren dies 6,7 Prozent der gesamten Einnahmen der Kantone.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz 2003, 2005

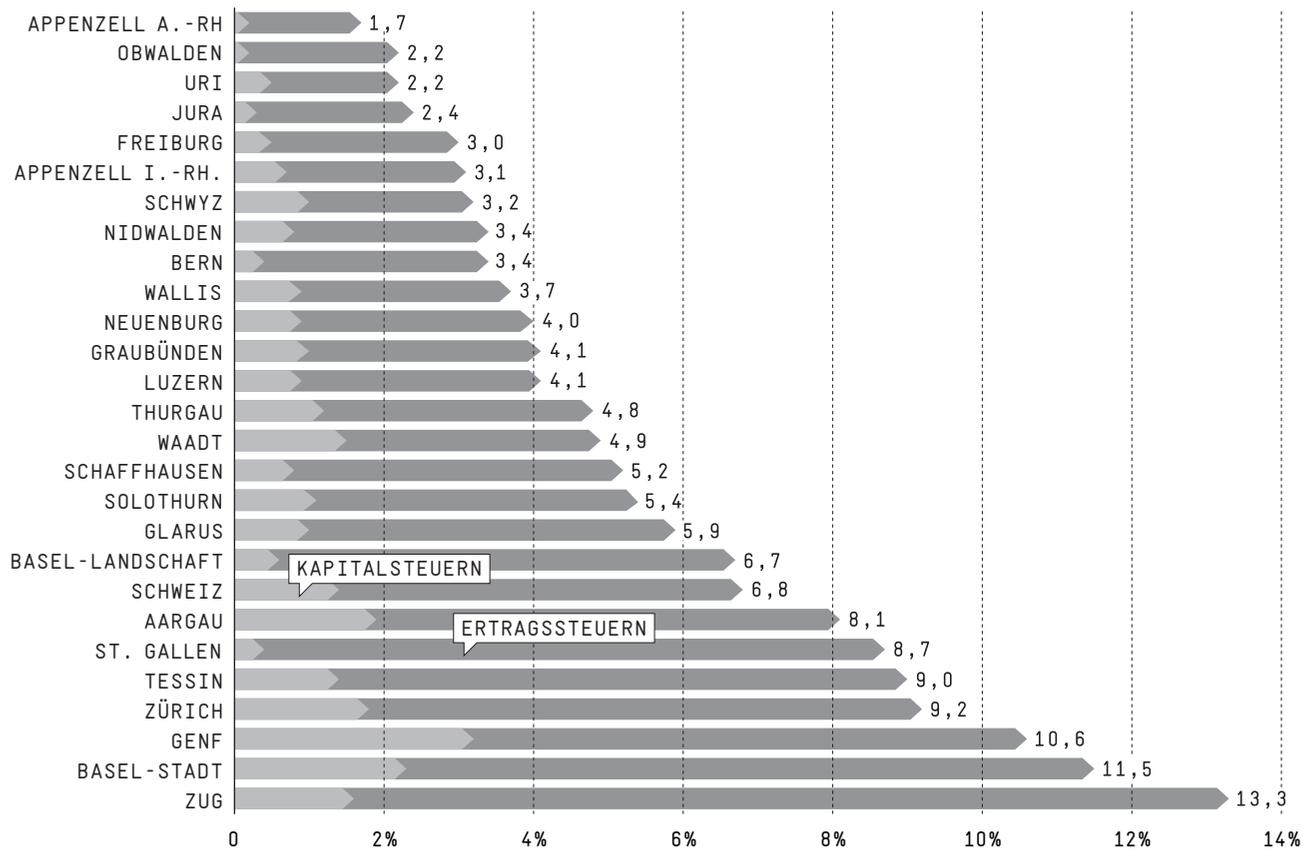
steuern ein überdurchschnittliches Gewicht haben, was am ehesten noch für Basel-Stadt zutrifft, hingegen überhaupt nicht für das «Steuerparadies» Schwyz [vgl. Abbildung 14]. Angezeigt ist allerdings eine umfassendere Betrachtung der steuerlichen Abhängigkeit von (grossen) Unternehmen, nämlich jene, die auch die Steuereinnahmen von gut verdienenden (national und international mobilen) Kadermitarbeitern der betreffenden Unternehmen ins Kalkül einbezieht. Die Steuersituation für solche Personen spielt heute für unternehmerische Standortentscheidungen eine immer wichtigere Rolle.

Unternehmenssteuern auf Gemeindeebene

Eine ähnlich stark konjunkturabhängige Entwicklung der Unternehmenssteuererträge wie bei den Kantonen

ist aus Abbildung 17 auch bei den Gemeinden abzulesen. Zwischen 1990 und 2003 stiegen die kommunalen Unternehmenssteuereinnahmen um rund 33 Prozent. Die knapp 2,1 Mrd. CHF Ertragssteuern und die ca. 0,59 Mrd. CHF Kapitalsteuern entsprachen im Jahr 2003 rund 4,8 bzw. 1,3 Prozent der Gesamteinnahmen aller Gemeinden bzw. gut 12,3 Prozent der gesamten Steuereinnahmen. Die kantonalen Unterschiede sind wiederum beträchtlich. Abbildung 18 zeigt ein teilweise ähnliches Bild wie Abbildung 14. In den Kantonen Zug, Genf, Tessin und Zürich sind die Unternehmenssteuern sowohl für den Kanton als auch für die Gemeinden von überdurchschnittlichem Gewicht. In den Zuger Gemeinden machten die Unternehmenssteuereinnahmen im Jahr 2003 fast 19 Prozent der gesamten Gemeindeeinnahmen aus.

Abbildung 14 Unternehmenssteuern in Prozent der Einnahmen der Kantone, 2003



Zwischen den Kantonen gibt es sehr grosse Unterschiede, was das Gewicht der Unternehmenssteuern in den Kantons Haushalten betrifft. Nur in städtisch geprägten Kantonen mit namhaften Wirtschaftszentren wie Zug, Basel-Stadt, Genf und Zürich machen die Unternehmenssteuern mehr als 9 Prozent der Kantonseinnahmen aus. In ländlichen Kantonen spielen die Steuererträge von Firmen dagegen nur eine geringe Rolle.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz 2003, 2005

Administrative Kosten der Steuererhebung

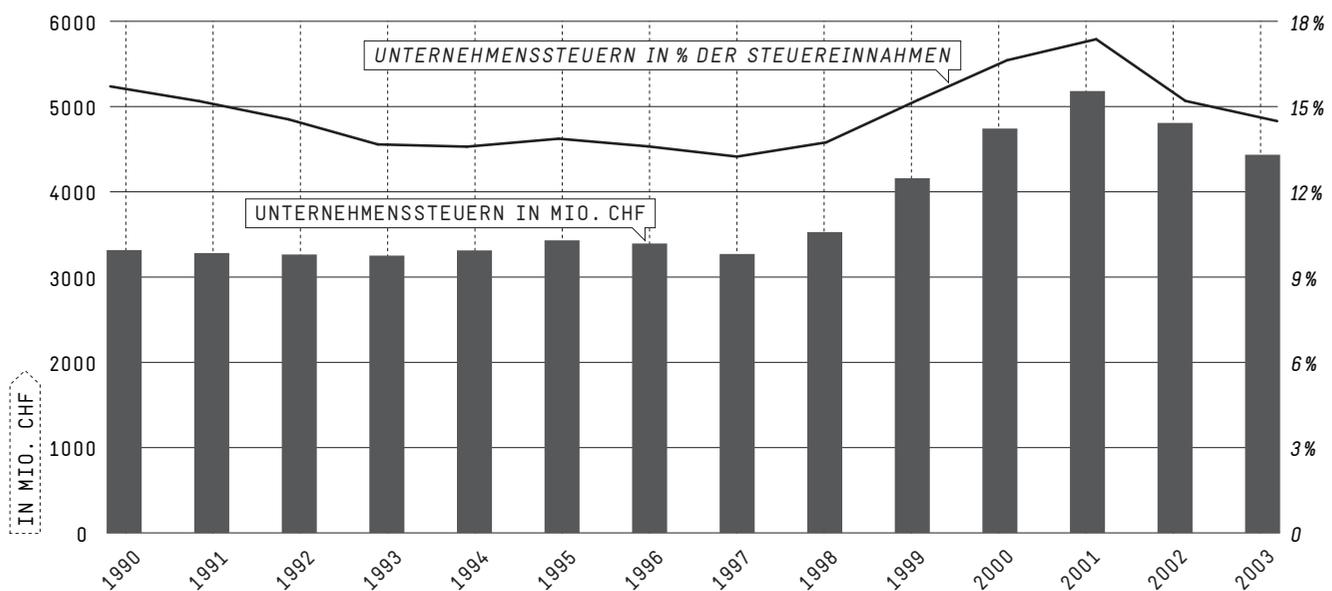
Die Gesamtkosten des Steuervollzugs setzen sich aus den Erhebungskosten bei den Steuerbehörden einerseits und den Deklarationskosten bei den Unternehmen andererseits zusammen.

Grösster Teil der Erhebungskosten bei Kantonen und Gemeinden — Aus verschiedensten Gründen ist es sehr schwierig, verlässliche Angaben über die Erhebungskosten der verschiedenen Steuerarten zu erhalten. Der Steuere föderalismus wirkt sich auch hier komplizierend aus. Einige Kantone benützen ein zentralisiertes System, in dem Kantons- und Gemeindesteuern auf Kantonsebene eingezogen werden. In anderen Kantonen werden sowohl

Kantons- als auch Gemeindesteuern auf Gemeindeebene erhoben. In einigen weiteren Kantonen erheben die beiden staatlichen Ebenen ihre je eigenen Steuern. Die übrigen Kantone haben nochmals andere Systeme.

Die hier präsentierten Schätzungen können nur Grössenordnungen angeben. Laut CAREY [CAREY et al. 1999, S. 13] liegen die administrativen Kosten auf Bundesebene bei 0,4 Prozent des Steueraufkommens. Die Mehrwertsteuer verursacht Erhebungskosten von rund 0,55 Prozent der Steuererträge. Leider fehlen Schätzungen für die direkte Bundessteuer. Die direkte Bundessteuer wird im Auftrag des Bundes von den Kantonen erhoben, so dass hier die hauptsächlich administrativen Kosten anfallen dürften. Laut CAREY liegen die administrativen Kosten der gesam-

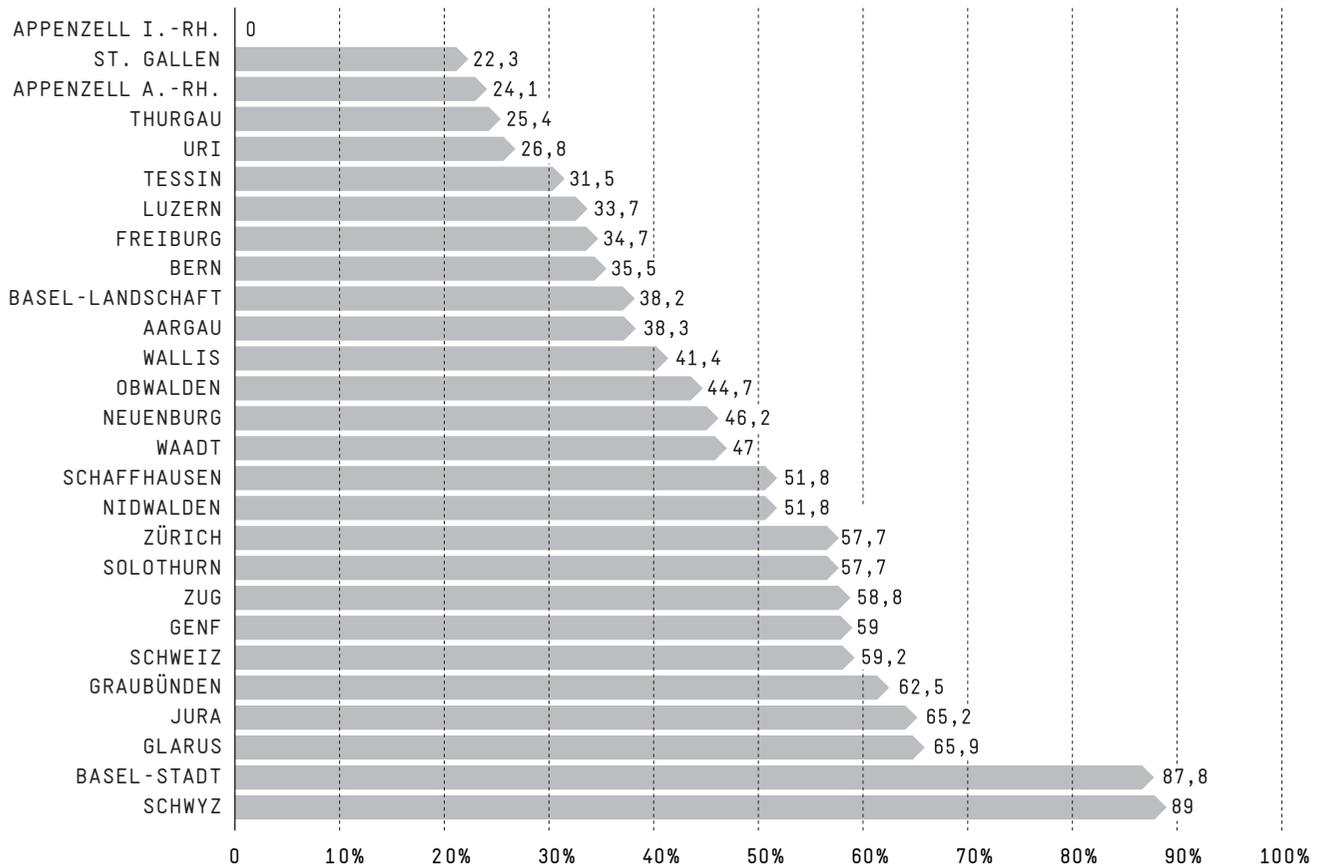
Abbildung 15 Entwicklung der kantonalen Unternehmenssteuern, 1990–2003



Der Trend im betrachteten Zeitabschnitt 1990 bis 2003 ist absolut in CHF (Säulen) und relativ in Prozent (Kurve) dargestellt. Die Erträge der Kantone aus der Unternehmensbesteuerung nahmen zwar bis 2003 auf gut 4,4 Mrd. CHF zu. Als Anteil an den gesamten Steuereinnahmen gab es jedoch relativ einen leichten Rückgang auf etwas unter 15 Prozent.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz, verschiedene Jahre

Abbildung 16 Prozentualer Anteil der Grossunternehmen (mit mehr als 50 Mio. CHF Kapital) an den Unternehmenssteuereinnahmen, 1997



Diese Darstellung beruht auf den letztmals verfügbaren Daten der (1998 abgeschafften) Kapitalbesteuerung beim Bund. Die gezeigten Strukturen dürften sich seither kaum stark verändert haben. In den Kantonen Schwyz und Basel-Stadt ist der Anteil grosser Firmen an den Steuereinnahmen mit fast 90 Prozent besonders hoch. Allerdings unterscheiden sich gerade diese beiden Kantone in Bezug auf die relative Bedeutung der Unternehmenssteuern im Kantonshaushalt (vgl. Abbildung 14: Schwyz 3,2 Prozent, Basel-Stadt 11,5 Prozent). Nur Basel-Stadt kann deshalb als besonders abhängig von Grossunternehmungen bezeichnet werden.

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung, Direkte Bundessteuer 1997, www.estv.admin.ch

ten Steuererhebung auf Kantons- und Gemeindeebene bei 1,5 bis 2,5 Prozent der Steuereinnahmen.

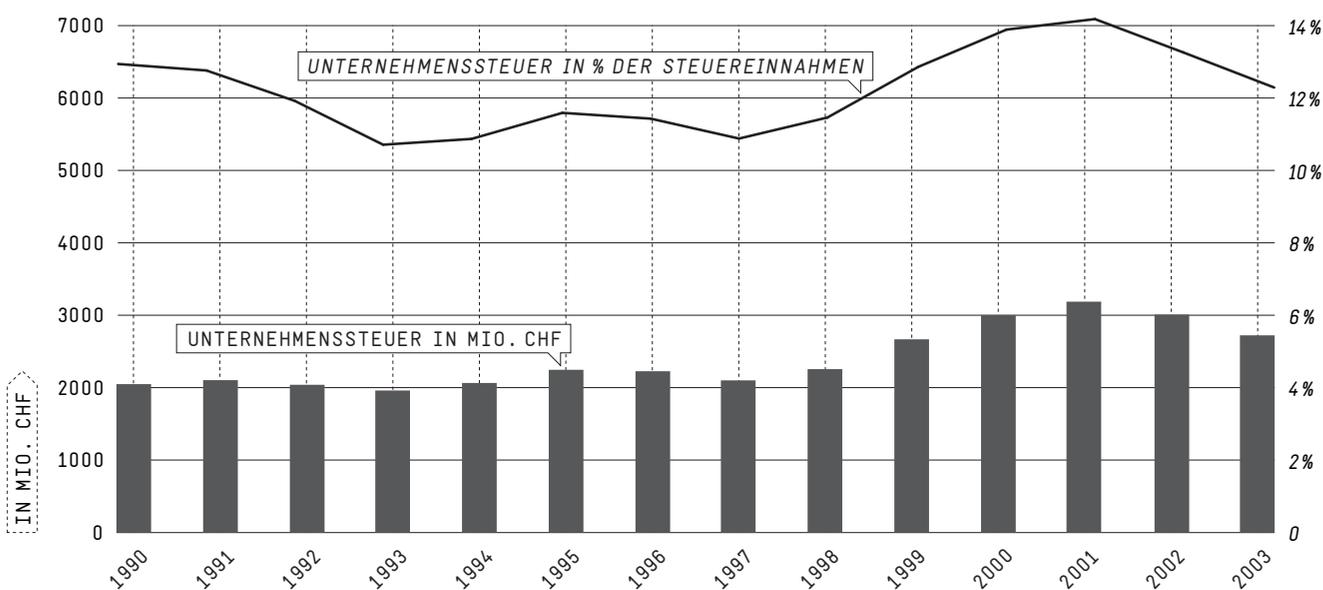
Eher tiefe Kosten bei den Unternehmen — Dazu kommt der administrative Aufwand der Unternehmungen. Laut CAREY verursacht die Mehrwertsteuer, gefolgt von der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, die höchsten Verwaltungskosten. Gemäss Schätzungen von MÜLLER [MÜLLER 1998, S. 132] liegt der administrative Aufwand für ein durchschnittliches KMU bei

- 4512 CHF im Kanton Baselland
- 5667 CHF im Kanton Graubünden
- 3639 CHF im Kanton St. Gallen
- 4471 CHF im Kanton Waadt

- 6583 CHF im Kanton Zürich
- 4914 CHF im schweizerischen Durchschnitt.

Erhebungskosten im Mittel rund ein Prozent — Mit Hilfe von Angaben der Personalabteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wurde versucht, die prozentualen Erhebungskosten der verschiedenen Steuerarten hochzurechnen. Laut Staatsrechnung 2001 wies die Steuerverwaltung damals einen Personalbestand von 977 Mitarbeitern auf. Diese verursachten Lohnkosten von 101,4 Mio. CHF. Gemäss ESTV kümmern sich rund 640 Mitarbeiter um die Mehrwertsteuer, 310 um die Stempelabgaben und Verrechnungssteuern und rund 20 um die direkte Bundessteuer. Um die tatsächlichen Verwaltungskosten

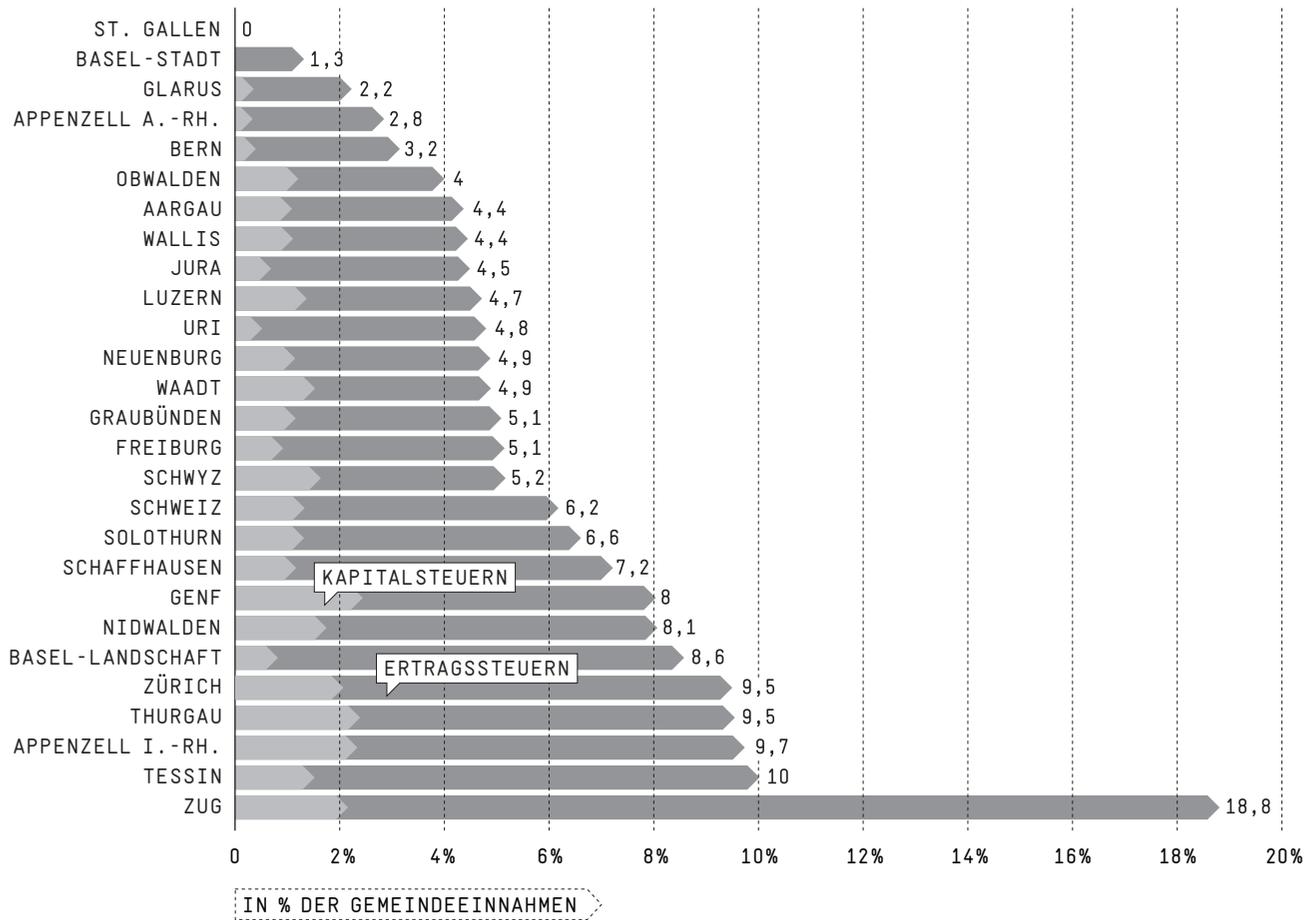
Abbildung 17 Entwicklung der Unternehmenssteuererträge der Gemeinden, 1990–2003



Die Erträge der Gemeinden aus der Unternehmensbesteuerung entwickelten sich ähnlich wie bei den Kantonen (vgl. Abbildung 15). Die Gemeinden nahmen 2003 an Ertragssteuern gut 2 Mrd. CHF ein, aus Kapitalsteuern knapp 0,6 Mrd. CHF. Insgesamt stiegen die Unternehmenssteuererträge der Gemeinden in der Periode um 33 Prozent. Etwas über 12 Prozent der Steuereinnahmen stammen von Unternehmungen.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz, verschiedene Jahre

Abbildung 18 Anteil der Unternehmenssteuern an den gesamten Einnahmen der Gemeinden nach Kantonen, 2003



Analog zu den Verhältnissen in den Kantonen gibt es auch zwischen den Gemeinden ähnlich grosse Unterschiede, was das Gewicht der Unternehmenssteuern in den Kantonshaushalten betrifft. Mit einem Unternehmenssteuer-Anteil von 18,8 Prozent an den kommunalen Einnahmen leben die Gemeinden des Kantons Zug am ausgeprägtesten von Firmen.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz 2003, 2005

zu erhalten (inkl. Informatik, Büromaterial usw.), empfahl die ESTV einen Zuschlag von 20 Prozent auf dem Personalaufwand. Aufgrund dieser Angaben ergeben sich für die gesamten Kosten der Steuererhebung beim Bund bzw. bei Bund und Kantonen für das betreffende Jahr folgende Schätzwerte:

- Verrechnungssteuer und Stempelabgaben: 0,9 Prozent des Steuerertrags;
- Mehrwertsteuer: 1,1 Prozent des Steuerertrags;
- direkte Bundessteuer: 1 Prozent des Steuerertrags.

Zusätzlich entstehen auf Gemeindeebene gewisse schwer bezifferbare Kosten, die in den Zahlen nicht enthalten sind, jedoch die Grössenordnungen nicht wesentlich nach oben verändern dürften.

Drei Kantonsbeispiele — Aufgrund ähnlicher Schätzmethoden wie oben (ausgehend von Personalbeständen plus Zuschlag) liessen sich die Erhebungskosten der Unternehmensbesteuerung für drei ausgewählte Kantone schätzen:

- Der Kanton Basel-Stadt ist ein untypischer Fall, weil Kanton und Stadt fast zusammenfallen. Die gesamten Steuererhebungskosten liegen bei etwa 0,7 Prozent der Unternehmenssteuereinnahmen. Rechnet man ohne die direkte Bundessteuer, machen die Erhebungskosten rund 0,9 Prozent der Steuereinnahmen aus.
- Die Steuerrechnungen kommen im Kanton Zürich von der Gemeinde, während die Veranlagung auf Kantonsebene erfolgt. Für den gesamten Erhebungsaufwand ergibt die Schätzmethode einen Wert von 1,8 Prozent der Unternehmenssteuereinnahmen.
- Die Gewinn- und Kapitalbesteuerung der juristischen Personen verursacht im Kanton St. Gallen Erhebungskosten von etwa 1,0 Prozent des betreffenden Steuerertrags.

Mögliche Gründe für die tiefen administrativen Kosten — Die präsentierten Schätzungen ergeben auf Behörden-seite einen Erhebungsaufwand von zwischen einem halben und zwei Prozent des Steuerertrags. Beschränkt auf die Unternehmenssteuern, liegen die Schätzungen für drei ausgewählte Kantone im gleichen Streubereich.

Diese Werte erscheinen im Vergleich zu den pauschalen Behauptungen, die zuweilen in der politischen Debatte vorgebracht werden, eher tief. Dafür gibt es mehrere mögliche Erklärungen:

- Die präsentierten Schätzungen sind äusserst approximativ, und es ist gut möglich, dass gewissen allgemeinen Kosten beim Staat (inkl. gewisser Opportunitätskosten, die nicht in Abschlüssen erscheinen) nur unzureichend Rechnung getragen wurde.
- Die föderalistischen Ebenen sind für die Steuererhebung verschränkt und weitgehend aufeinander abgestimmt. Es sind auch häufig die gleichen Personen mit der Berechnung der direkten Bundessteuer und der kommunalen und kantonalen Steuern beschäftigt. So verursacht etwa die direkte Bundessteuer nur beschränkte Zusatzkosten, weil die Kalkulation der Bundessteuer wesentlich auf den Zahlen der kommunalen und kantonalen Steuern aufbaut.
- Es ist zu vermuten, dass informelle Verhandlungen zwischen den Steuerverwaltungen und steuerpflichtigen Unternehmen dazu beitragen, die Kosten tief zu halten, zum Beispiel durch Pauschalierungsvereinbarungen, die die Veranschlagungs- und Kontrollkosten senken.
- Das schweizerische Steuerwesen beruhte bisher ausgeprägt auf dem Vertrauensprinzip, das sich in der eigenverantwortlichen Selbstdeklaration manifestiert. Der Kontrollaufwand lässt sich in einem solchen System wesentlich geringer halten als in einem Steuersystem des latenten Misstrauens, wo der «Steuervogt» gerne auch im Gewand der Finanzpolizei auftritt. Das Gleichgewicht des Vertrauens ist allerdings ein prekäres und selbst in der Schweiz latent gefährdet, wenn die Steuerbehörden unter dem Druck von Haushaltsdefiziten versuchen, fiskalische Einnahmenmaximierung zu betreiben. Schlechte Beispiele liefert nach allgemeiner Erfahrung insbesondere die Mehrwertsteuerverwaltung.

Schwächen der Unternehmensbesteuerung und Reformansätze

Schwachpunkte der aktuellen Unternehmensbesteuerung

Die klassische Sichtweise weist den Unternehmen eine eigene Rechtspersönlichkeit und eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu und erklärt sie damit zu eigenständigen Steuersubjekten. In einem solchen System müssen die Unternehmungen ihren Gewinn versteuern und die Teilhaber zusätzlich die erhaltenen Gewinnausschüttungen (Dividenden). Die integrationistische Sichtweise dagegen betrachtet nur das Individuum als Steuersubjekt und besteuert die Einkünfte der natürlichen Personen unabhängig davon, aus welchen Quellen sie stammen. In diesem System wird die Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer integriert.

Verzerrung von Investitionsentscheidungen — Die Schweiz kennt ein klassisches System, und es kommt damit zur Doppel- und Mehrfachbesteuerung. Dieses System führt zu Verzerrungen, weil es die Einbehaltung von Gewinnen gegenüber der Kapitalausschüttung bevorzugt. Behält die Unternehmung einen Teil des Gewinns zurück, steigert sich der Wert der Unternehmung. Von dieser Wertsteigerung profitieren die Aktionäre. Da die Schweiz für Private weder Kapitalgewinnsteuer noch Beteiligungsgewinnsteuer kennt, ist die Nichtausschüttung die einzige Möglichkeit, die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Im Allgemeinen stellt die Doppelbesteuerung für die in der Schweiz zahlreichen KMU kein sehr grosses Problem dar [ESTV 2001, S. 49], weil die betroffenen Betriebe häufig gar keine oder nur geringe Gewinne erwirtschaften. Bei Dividendenausschüttungen hingegen ist die Doppelbesteuerung mit den resultierenden hohen Grenzsteuersätzen volkswirtschaftlich problematisch. Eine ausführliche, ökonomisch fundierte Darstellung der fiskalischen Verzerrungen im schweizerischen Unternehmenssteuersystem enthält die AVENIR-SUISSE-Studie von Christian KEUSCHNIGG «Eine Steuerreform für mehr Wachstum in der Schweiz» [KEUSCHNIGG 2004].

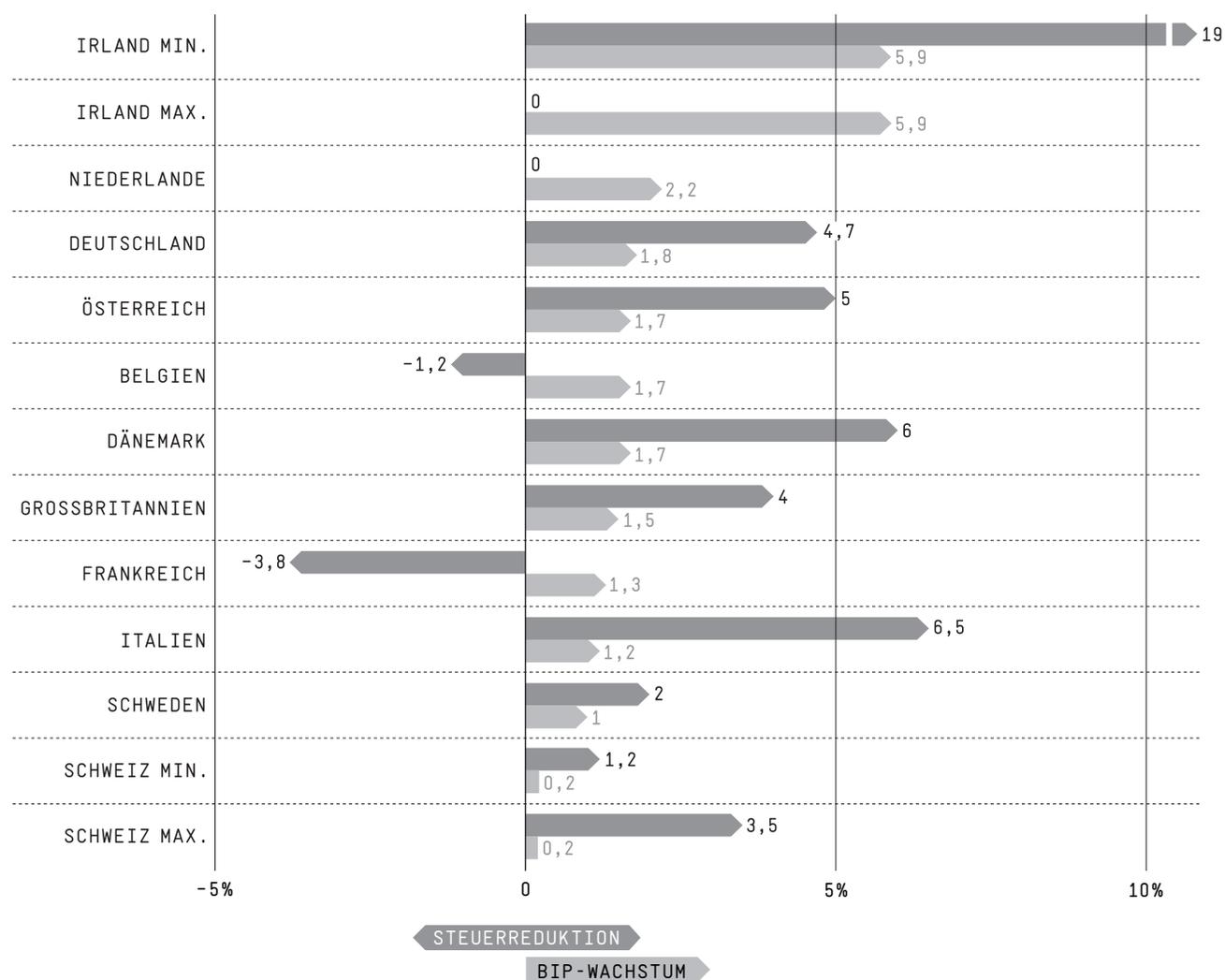
Kantonale Schwachstellen — Die meisten Schweizer Kantone kennen progressive oder gemischte, mit progressiven Elementen ausgestattete Unternehmenssteuern. Die Progression führt zu Grenzsteuersätzen, welche über den Durchschnittssätzen liegen (wenn man die Berechnung des steuerbaren Gewinns nicht in Betracht zieht). Ein solches System kann das Investitionsverhalten der Unternehmen negativ beeinflussen.

Viele Kantone berechnen den Steuertarif nach der Ertragsintensität, d.h. nach dem Verhältnis zwischen steuerbarem Reingewinn und steuerbarem Eigenkapital plus Reserven. Der Steuersatz ist somit direkt renditeabhängig. Der Schweizerische Gewerbeverband bemängelt, dass die Besteuerung damit nicht direkt von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaften abhängig ist [SCHWEIZERISCHER GEWERBEVERBAND 2002]. Generell privilegiert dieses System kapitalintensive Unternehmungen gegenüber den arbeitsintensiven. Dies trifft vor allem KMU. Die Besteuerung nach Ertragsintensität benachteiligt auch (vor allem junge) Firmen mit hohem Risiko, die in der Regel unterkapitalisiert sind und selbst mit kleinen Gewinnen in die höchste Steuerprogression gelangen.

Überschätzte Abwanderungsgefahr mobiler Faktoren? — Prinzipiell ist die Frage zu stellen, ob die Besteuerung des Produktionsfaktors Kapital investitionshemmend wirkt. Für die Schweiz existieren dazu einige ältere Untersuchungen.

ZARIN-NEJADAN [1992] hat mit Hilfe ökonometrischer Berechnungen den Einfluss der Steuerlast auf die privaten Investitionen in der Schweiz analysiert. Die Schlussfolgerung lautet: «La fiscalité exerce peu d'influence sur l'investissement privé en Suisse. ... L'analyse des données annuelles portant sur la période de l'après-guerre nous a permis de conclure à un impact globalement négatif mais quantitativement faible de la fiscalité sur la formation du capital privé en Suisse» [ZARIN-NEJADAN, S. 357]. Auch Studien, wie jene der UBS von 1978 und von BÜRGENMEIER von 1986, die sich beide auf Umfragen bei Unternehmungen

Abbildung 19 Steuerreduktion und Wachstum in ausgewählten westeuropäischen Ländern, 1990–2000



Diese Abbildung stellt für verschiedene Länder effektive Unternehmenssteuerreduktionen (Reduktionen des Höchstsatzes, als positive Werte gezeigt) und wirtschaftliche Wachstumsraten (reales Wachstum des BIP pro Kopf) gegenüber. Ein Zusammenhang zwischen den beiden Grössen ist nicht klar erkennbar. Und Kausalitäten sind mit einer solchen Gegenüberstellung natürlich schon gar nicht nachzuweisen.

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung, 2001

stützen, sind zum Schluss gekommen, dass die Steuerlast bei den Investitionsentscheidungen der Unternehmungen nur eine untergeordnete Bedeutung hat.

Laut ZARIN-NEJADAN sind die Gründe für den schwachen Einfluss der Besteuerung auf die Investitionen in der Schweiz mannigfaltig:

- Das schweizerische Steuersystem ist sehr komplex. So ist es für den Steuerzahler schwierig, den Überblick zu behalten und die von der Fiskalpolitik ausgesendeten Investitionssignale zu empfangen. Was bringt eine Steuersenkung, wenn kaum jemand erkennt, dass weniger Steuern zu bezahlen sind?
- Die Fristen zwischen Gewinnerwirtschaftung und Steuerbezahlung sind, trotz zwischenzeitlicher Verkürzung im Rahmen der formellen Steuerharmonisierung, eher lang. Relevant sind vor allem die entscheidungsspezifischen und legislativen Fristen. Dieses Argument bezieht sich auf die relativ geringe Wirkung der Fiskalpolitik in der Schweiz, nicht aber auf die Wirkungen einer langfristig tiefen Unternehmenssteuer. Hier würden die Fristen keine wesentliche Rolle spielen.
- Weil die Schweiz im Vergleich zu anderen Ländern eine relativ tiefe Steuerlast für Unternehmungen hat, wurde die Reizschwelle noch nicht erreicht, ab welcher die Steuern in den Entscheidungen eine wichtige Rolle spielen. Man kann davon ausgehen, dass geringfügige Erhöhungen oder Senkungen der Unternehmenssteuer weitgehend wirkungslos bleiben.
- Weil in der Schweiz die Fiskalpolitik kaum je bewusst als Instrument der Investitionsförderung und der Wachstumspolitik eingesetzt wurde, sind die Investoren und Unternehmen solche Instrumente gar nicht gewohnt und reagieren entsprechend zurückhaltend.

Erhöhte Steuersensibilität als Folge der Globalisierung —

Seit den oben erwähnten Studien hat sich der steuerliche Standortwettbewerb nachhaltig verschärft. Dies zeigen auch die zahlreichen Reformen der Unternehmensbesteuerung in den unterschiedlichsten Ländern. Auch die Schweiz ist heute fiskalpolitisch mehr gefordert als noch vor einigen Jahren. Allerdings ist die Steuerbelastung

nicht der einzige Standortfaktor. Feld zeigte mit Hilfe von Regressionsanalysen, dass für die Ansiedlung von Steuerzahlern nicht nur die Steuerlast wichtig ist, sondern auch Faktoren wie die öffentliche und die private Infrastruktur (Einkaufs- und Freizeitmöglichkeiten) sowie weitere Aspekte der Lebensqualität [FELD 2000]. Auch für Unternehmungen ist nicht allein die Steuerlast entscheidend, sondern vielmehr das Verhältnis zwischen Steuerlast (Kosten) und Gegenleistungen des Standortes (Nutzen).

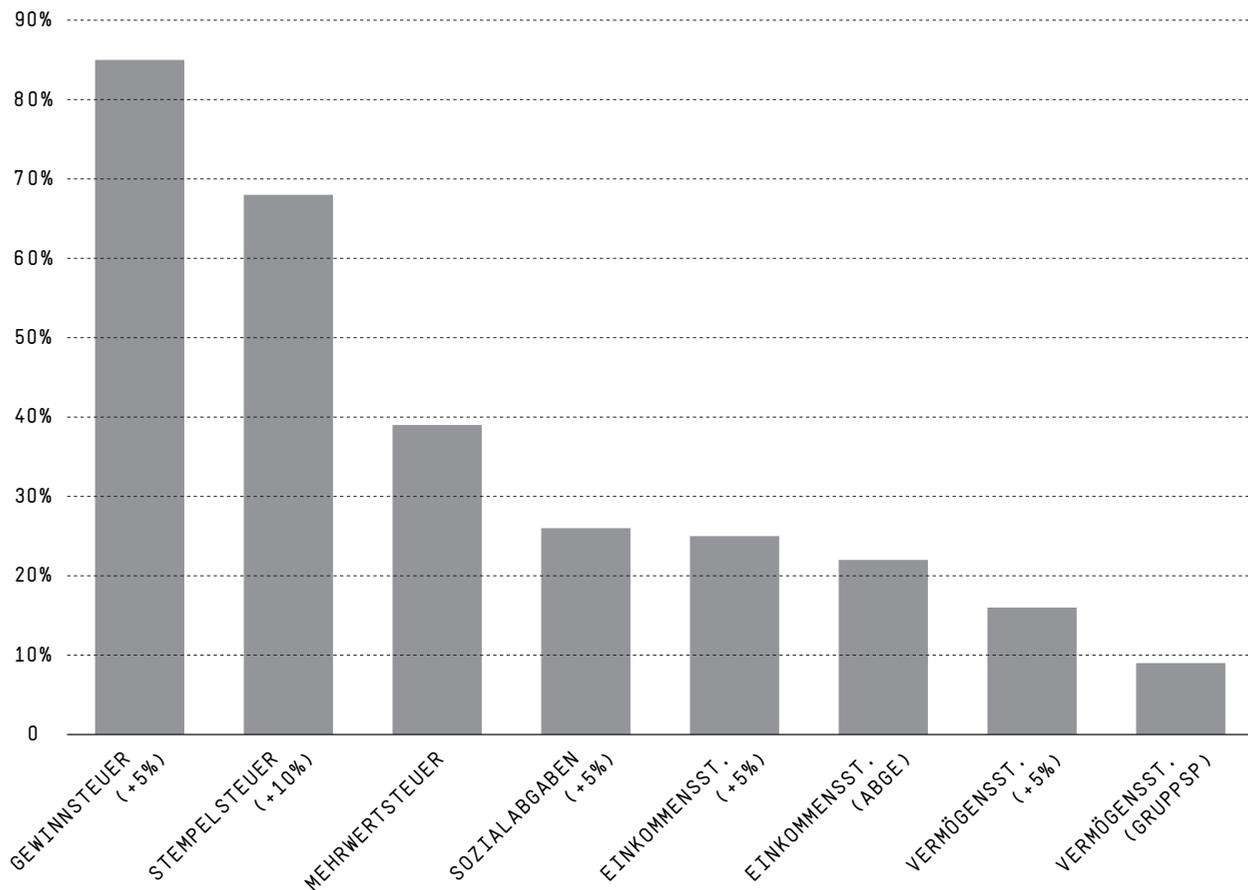
Zu diesen Erkenntnissen passt, dass ein direkter Zusammenhang zwischen Steuersenkungen und Wirtschaftswachstum empirisch nur sehr begrenzt nachzuweisen ist. Abbildung 19 stellt für elf Länder die Reduktion des Höchstsatzes der Körperschaftssteuer, gezeigt als positiver Wert, dem realen BIP-Wachstum pro Kopf zwischen 1990 und 2000 gegenüber. Einzig im Falle von Irland war die markante Reduktion der Unternehmenssteuern von hohem Wirtschaftswachstum begleitet.

Ineffiziente Gewinnsteuer — BODMER [2002] verglich die Wohlfahrtsverluste bei einer marginalen Erhöhung des Steuersatzes verschiedener Steuerarten. Dabei wurden vier Szenarien untersucht:

- tiefe Aussenhandelselastizitäten und Immobilität des Kapitals;
- tiefe Aussenhandelselastizitäten und internationale Mobilität des Kapitals;
- hohe Aussenhandelselastizitäten und international immobiles Kapital;
- hohe Aussenhandelselastizitäten und international mobiles Kapital.

Neben den absoluten Wohlfahrtsveränderungen infolge einer Erhöhung der betreffenden Steuer berechnete BODMER auch das Verhältnis zwischen dem Steuermeertrag und dem Wohlfahrtsverlust. Um die Präsentation zu vereinfachen, wurde dieses negative Verhältnis in Abbildung 20 mit positiven Vorzeichen dargestellt. In der Abbildung ist die Verhältniszahl zwischen dem Steuermeertrag und der Verminderung des BIP bzw. des Haushaltseinkommens aufgeführt. Je höher ein Wert, desto in-

Abbildung 20 Wohlfahrtsverluste in Prozent des zusätzlichen Steuerertrags



BODMER analysierte die Wohlfahrtsverluste bei einer marginalen Erhöhung der Sätze verschiedener Steuerarten. Die Wohlfahrtseffekte wurden mit Hilfe des realen BIP und des realen Haushaltseinkommens nach Steuern und Transfers berechnet. Die Wohlfahrtsverluste sind in der Abbildung als positive Werte dargestellt. Je höher die betreffenden Werte, desto ineffizienter ist die Steuerart. Nach BODMER ist somit die Gewinnsteuer die ineffizienteste Steuer, was mit der hohen Mobilität des Produktionsfaktors Kapital zu erklären ist.

Quelle: nach BODMER 2002

Reformen und Reformversuche der Unternehmensbesteuerung beim Bund seit 1990

Erste Reform der Stempelabgabe — Im April 1993 trat eine grössere Reform der Stempelabgabe in Kraft, die zum Ziel hatte, den Finanzplatz Schweiz wieder attraktiver zu gestalten.

- Die Umsatzabgaben auf verschiedenen Finanzgeschäften wurden abgeschafft.
- Die Emissionsabgaben auf der Ausgabe von Zertifikaten schweizerischer Anlagefonds, bei Umstrukturierungen schweizerischer Gesellschaften und bei Sitzverlegung von ausländischen Gesellschaften in die Schweiz wurden aufgehoben.
- Als Kompensationsmassnahmen wurde die Emissionsabgabe auf inländischen Obligationen und Geldmarktpapieren wieder eingeführt. Des Weiteren wurde durch eine Neudefinition der «übrigen Effekthändler» die steuerliche Erfassung aller institutionellen Anleger ermöglicht.

Trotz Kompensationsmassnahmen hatte dieses Reformpaket Steuererleichterungen von jährlich CHF 420 bis 425 Mio. zur Folge.

Reform der Unternehmensbesteuerung I — Wichtige Änderungen brachte 1997 das erste Reformpaket der Unternehmensbesteuerung. Das Reformpaket hatte vor allem zum Ziel, den Wirtschaftsstandort Schweiz und insbesondere die Holdings und KMU zu stärken.

- Die Kapitalsteuer des Bundes wurde abgeschafft und der damals geltende Dreistufentarif durch eine proportionale Gewinnsteuer mit dem einheitlichen Satz von 8,5 Prozent ersetzt.
- Die Beteiligungsverluste der Holdings können vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden, und Beteiligungsgewinne werden nicht mehr vom steuerbaren Gewinn der Holding erfasst.
- Die auf Beteiligungsrechten wie Aktien, GmbH-Anteilen, Genossenschaftsanteilen, Partizipationscheinen erhobene Emissionsabgabe wurde von zwei auf ein Prozent herabgesetzt. Im Weiteren wurde die für die Gründung von Kapitalgesellschaften eingeführte Freigrenze von 250 000 CHF auf Kapitalerhöhungen ausgedehnt.
- Eine Stempelabgabe von 2,5 Prozent auf Lebensversicherungsprämien wurde wieder eingeführt.

Die Steuerausfälle von rund 420 Mio. CHF wiegen schwerer als die Mehreinnahmen durch die Stempelabgabe auf Lebensversicherungsprämien. Es handelt sich also unter dem Strich um eine Steuersenkung.

Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe im Effektenhandel — 1999 trat der dringliche Bundesbeschluss über Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe in Kraft. Ziel war die Wahrung der Wettbewerbsneutralität und die Rückgewinnung von Eurobondgeschäften.

- Die in- und ausländischen Effekthändler werden gleich behandelt.
- Die eingeführte Befreiung von der Umsatzabgabe erstreckt sich auf ausländische Kunden und auf die mit der neuen Derivatebörse Eurex getätigten Geschäfte.

Der Steuerausfall sollte laut Schätzungen von einer Zunahme des Geschäftsvolumens wettgemacht werden.

Steuerliche Förderung von Venture Capital — Am 1. Mai 2000 trat das Gesetz über Risikogesellschaften (BRKG) in Kraft. Damit soll Risikokapital attraktiver gemacht werden.

- Als Risikokapitalgesellschaften anerkannte Firmen werden von der Gewinnsteuer für Beteiligungen an Unternehmen befreit, wenn die Beteiligung 5 Prozent des Grund- und Stammkapitals oder einen Verkehrswert von 250 000 CHF ausmacht statt bisher 20 Prozent oder 2 Mio. CHF.

Die neue Regelung wurde bisher nur spärlich genutzt. Die Resultate waren aus verschiedenen Gründen bescheiden [VETTORI et al. 2003].

Unternehmen von der Mehrwertsteuer stark betroffen — Auch wenn die Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer gilt, beschäftigt diese 1995 eingeführte Steuer die Unternehmen in erheblichem Mass. Dies hat verschiedene Gründe:

- Die schweizerische Mehrwertsteuer ist kompliziert, benützt mehrere Sätze und kennt viele Ausnahmen, die das Problem der unechten Steuerbefreiung schaffen. Die Überwälzung der Steuer auf den Endverbrauch gelingt nur beschränkt, so dass weiterhin eine Schattensteuer («taxe occulte») anfällt.
- Bei nur teilweiser Überwälzung wirkt die Mehrwertsteuer speziell bei arbeitsintensiven Unternehmen wie eine Lohnsteuer, was die Kosten der Produktion erhöht, statt den Endkonsum zu belasten.
- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mit der Mehrwertsteuer ein neues Kapitel des Umgangs mit Steuerpflichtigen aufgeschlagen. Es herrscht erstens ein ausgesprochener Formalismus der Regeln, und zweitens werden diese Regeln mit aller Härte durchgesetzt. Die Fehlertoleranz ist gleich null. Das Bundesgericht hat diesen Formalismus in Entscheiden geschützt.
- Aus all diesen Gründen ist der resultierende bürokratische Aufwand für die Unternehmen beträchtlich. Bei Fehlertoleranz null sind die Risiken hoch, entsprechend auch der Kontrollaufwand.

Eine Analyse der Mängel der Mehrwertsteuer und des Reformbedarfs enthält der Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements «Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer)», 2005.

Gescheiterte Abschaffung der direkten Bundessteuer — In den 1990er Jahren wurde zweimal eine Volksinitiative für die Abschaffung der direkten Bundessteuer gestartet. Die 1990 lancierte Initiative der Freiheitspartei (damals Autopartei) kam mangels Unterschriften nicht zustande. Die 1992 von vier Parlamentarierern lancierte Initiative wurde 1996 vom Initiativkomitee zurückgezogen. Begründet wurde dieser Schritt mit den in den eidgenössischen Kammern hängigen Vorstössen, welche die Anliegen der Initiative zumindest teilweise erfüllen würden. Ebenso wenig von Erfolg gekrönt waren die Initiative für eine Kapitalgewinnsteuer (im Dezember 2002 vom Volk verworfen) und die Initiative «Steuerstop» (2001 im Sammelstadium gescheitert).

Reform der Unternehmensbesteuerung II — Dieses Reformprojekt ist ein Anschlussprojekt der Unternehmenssteuerreform I. Kernpunkte sind die Milderung der in der Schweiz besonders ausgeprägten (vollen) Doppelbesteuerung des Aktionärs, der damit verbundene Abbau der steuerlichen Verzerrung von Investitionsentscheidungen sowie gezielte Massnahmen zugunsten von Klein- und Mittelbetrieben. Zudem sollen Ärgernisse wie die indirekte Teilliquidation beseitigt werden. Als Teilbesteuerung der Dividenden ist gemäss der Botschaft des Bundesrats vom Juni 2005 vorgesehen, die Dividenden zu 80 Prozent (Privatvermögen) bzw. zu 60 Prozent (Geschäftsvermögen) zu besteuern. Dieses Reformbeispiel illustriert zweierlei. Erstens: Verteilungspolitische Sensibilitäten, die sich schon im erfolgreichen Referendum gegen das Steuerpaket 2001 manifestiert hatten, setzen den Reformbemühungen in der Referendumsdemokratie enge Grenzen. Aus der Einkommens- und Vermögensverteilung ergeben sich entsprechende Mehrheiten gegen «unsoziale» Steuerreformen. Dazu kommt die hohe Gegenwartspräferenz der Stimmbürger: der abdiskontierte heutige Wert von vielleicht etwas höherem Wohlstand bzw. Einkommen in zehn Jahren ist für den Normalbürger praktisch null. Zweitens: Die politische Lösung läge in einer umfassenderen Reformvorlage, die möglichst allen Steuerpflichtigen gewisse Erleichterungen bringt. Das würde beispielsweise bedeuten, dass man das Unternehmenssteuerprojekt mit dem ebenfalls aktuellen Anliegen der steuerlichen Entlastung von Familien verknüpft. Allerdings sind die schweizerischen Reformspielräume mittlerweile unter dem Defizit- und Spardruck der öffentlichen Haushalte besonders eng.

effizienter ist die betreffende Steuerart. Die Gewinnsteuer erweist sich danach als die ineffizienteste Steuer. Der berechnete Wohlfahrtsverlust erreicht etwa 85 Prozent des zusätzlichen Steuerertrags. Das Problem verschärft sich mit der fortschreitenden Globalisierung. In Szenario IV mit hohen Aussenhandelselastizitäten und international mobilem Kapital ist der Wohlfahrtsverlust einer Erhöhung der Unternehmenssteuer erwartungsgemäss am grössten.

Schwachpunkt Kapitalbesteuerung — In fast allen Ländern der OECD wurde die Kapitalsteuer abgeschafft. Der Bund tat 1998 dasselbe als Teil der Unternehmenssteuerreform I. Auf Kantons- und Gemeindeebene gibt es weiterhin eine Kapitalsteuer. Deren Bedeutung in den öffentlichen Haushalten ist minim. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schreibt, mit ihrer Abschaffung könnte «die steuerliche Mehrfachbelastung der Gesellschaftsmittel reduziert und ein Beitrag zur Vereinfachung des Steuersystems geleistet werden» [ESTV 2001, S. 53]. Die Kapitalsteuer kann schliesslich für junge kapitalintensive, aber noch wenig gewinnträchtige Firmen eine erhebliche Belastung darstellen. Immerhin ist im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform II eine Integration der Kapitalsteuer in die Gewinnsteuer im Gespräch. Die Kantone sollen den Unternehmen ermöglichen, die Kapitalsteuer an die Gewinnsteuer anzurechnen, was allerdings mit Steuerausfällen verbunden ist.

Aktuelle Reformvorschläge für die Unternehmensbesteuerung

Integrierte Unternehmensbesteuerung — Eine vollständige oder partielle Integration der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung zielt darauf ab, die Doppelbesteuerung des Unternehmensgewinns zu mildern oder ganz zu eliminieren.

- Vollständige Integration: Die Gewinnsteuer wird abgeschafft, nur natürliche Personen werden als Steuersubjekte betrachtet. Die Erfassung der Gewinne bzw. der Dividenden durch die Einkommenssteuer kann teilweise oder im vollen Umfang erfolgen. Mindestens zum Teil würden dann die Unternehmensgewinne

über die Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden als Einkommen der Aktionäre steuerlich erfasst.

- Partielle Integration: Die Besteuerung des Unternehmensgewinns wird beibehalten. Unter einem System der differenzierten Steuersätze gelten tiefere Steuersätze auf dem als Dividenden ausgeschütteten Anteil des Unternehmensgewinns. Der gleiche Effekt entsteht, wenn die Dividenden beim Empfänger zu einem reduzierten Satz belastet werden, wie dies die Unternehmenssteuerreform II vorsieht. Dagegen kann der Aktionär beim System des Steuerkredites einen Steuerkredit einfordern, welcher bis zu einem gewissen Teil der von ihm implizit gezahlten Ertragssteuer der Unternehmung entspricht.

Ältere Schätzungen von FULLERTON für die USA zeigen Wohlfahrtsgewinne einer integrierten Unternehmensbesteuerung [FULLERTON et al. 1981]. Mit Hilfe eines allgemeinen Gleichgewichtsmodells berechneten die Autoren die finanziellen Folgen einer Umwandlung des klassischen Systems in ein integriertes Modell und kamen auf beträchtliche Wachstumseffekte.

Schweizerische Duale Einkommenssteuer (SDES) — Ein radikales Reformkonzept stellt die SDES dar, die in der AVENIR-SUISSE-Studie von KEUSCHNIGG vorgeschlagen wird. Duale Einkommenssteuersysteme sind zuerst in skandinavischen Hochsteuerländern eingeführt worden. Dabei werden Kapitaleinkommen im Vergleich zu Arbeitseinkommen zu einem tieferen, in der Regel proportionalen Satz besteuert.

Die SDES zielt darauf ab, Verzerrungen im schweizerischen Steuersystem möglichst vollständig abzubauen, um damit eine hohe Neutralität der Besteuerung von Kapitaleinkommen bzw. Investitionen zu erreichen und das Wirtschaftswachstum anzuregen. Ein zentraler Punkt der SDES besteht darin, dass sie eine neue Sicht der Steuergerechtigkeit nach einem ökonomischen Verständnis des Leistungsprinzips einführt. Kernpunkt ist dabei, die willkürlich jährliche Periodisierung der konventionellen Besteuerung durch eine Lebenszeitperspektive zu ersetzen.

Tabelle 7 Öko- und ähnliche Steuern in der Schweiz (in Mio. CHF), 2003

| | BUND | KANTONE | GEMEINDEN | TOTAL |
|--|----------------|----------------|-----------|----------------|
| MINERALÖLSTEUER AUF TREIBSTOFFEN | 2 895,4 | 0 | 0 | 2 895,4 |
| MINERALSTEUERZUSCHLAG AUF TREIBSTOFFEN | 1 960,7 | 0 | 0 | 1 960,7 |
| MINERALÖLSTEUER | 23,5 | 0 | 0 | 23,5 |
| AUTOMOBILSTEUER | 306,0 | 0 | 0 | 306,0 |
| TABAKSTEUER | 1 756,1 | 0 | 0 | 1 756,1 |
| BIERSTEUER | 105,5 | 0 | 0 | 105,5 |
| LENKUNGSABGABEN | 104,5 | 0 | 0 | 104,5 |
| VERKEHRSABGABEN | 999,1 | 0 | 0 | 999,1 |
| MOTORFAHRZEUGSTEUERN | 0 | 1 820,4 | 0 | 1 820,4 |
| TOTAL | 8 150,9 | 1 820,4 | 0 | 9 971,2 |

Aufgeführt sind Steuerarten, die aus umwelt- oder gesundheitspolitischen Gründen eine mehr oder weniger starke Lenkungswirkung erzielen sollen. Solche Steuern sind wegen des Zielkonflikts zwischen Ertragszielen und Lenkungszielen als Hauptsteuerquelle nicht geeignet: Wenn das Lenkungsziel erreicht wird, sinken die Steuereinnahmen. Ein weitgehender Ersatz der Unternehmenssteuern durch Öko- und ähnliche Steuern ist schon von den Grössenordnungen her nicht machbar, weil die verschiedenen Lenkungssteuern mehr als verdoppelt werden müssten – dies, noch ohne dass entsprechende Reaktionen der Steuersubjekte auf die massiven Steuererhöhungen berücksichtigt sind.

Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung, Öffentliche Finanzen der Schweiz 2003, 2005

Das SDES-Konzept, seine Herleitung und die geschätzten Wachstumswirkungen sind ausführlich dargestellt in der AVENIR-SUISSE-Studie «Eine Steuerreform für mehr Wachstum in der Schweiz» [AVENIR SUISSE/Christian KEUSCHNIGG 2004].

Umlagerung zur Mehrwertsteuer — Die KEUSCHNIGG-SDES-Studie untersucht in den Modellrechnungen auch zwei Varianten der Kompensation der resultierenden Steuerausfälle. Dabei schneidet die Erhöhung der Mehrwertsteuer deutlich schlechter ab als die Senkung der Transferausgaben, hat aber in der Anpassungsphase weniger drastische Umverteilungseffekte.

BODMER [2002] analysierte die Auswirkungen einer 15-prozentigen Senkung der Gewinnsteuer bei gleichzeitiger kompensierender Erhöhung der Mehrwertsteuer für vier

Szenarien (international immobiles Kapital / vollkommen mobiles Kapital / international immobiles Kapital und Verdoppelung der Aussenhandelselastizitäten / Kapitalimmobilität und Erhöhung der Elastizitäten). Die resultierenden Wachstumseffekte sind mit einer maximalen BIP-Zunahme von rund 0,5 Mrd. CHF nicht überwältigend. Dies hängt auch mit den Schwächen des schweizerischen Mehrwertsteuersystems, insbesondere den Verzerrungen durch die «taxe occulte», zusammen.

Im Rahmen einer umfassenden Steuerreform ist die Umlagerung der Steuerlast zur Mehrwertsteuer in der Schweiz sicher so lange ein Thema, als die Steuersätze weit unter denen des europäischen Umfelds liegen. Allerdings sollten dann gleichzeitig auch die Schwächen des schweizerischen Mehrwertsteuersystems beseitigt werden, wie sie im «Bericht des Bundesrats über Verbesserungen der Mehr-

wertsteuer – 10 Jahre Mehrwertsteuer» [2005] dargestellt sind. Die jetzigen Ausnahmen und Sondersätze reduzieren die prinzipiellen ökonomischen Vorzüge der Mehrwertsteuer in beträchtlichem Ausmass. Volkswirtschaftlich am wenigsten ergiebig wäre es, die Mehrwertsteuerdifferenz zum Ausland über die kommenden Jahre häppchenweise als «sozialpolitische Reserve» zu konsumieren.

Ökosteuern statt Unternehmenssteuern — Die steuerliche Entlastung bei Unternehmen zur Förderung von Investitionen und Wachstum könnte auch mit Ökosteuern kompensiert werden. Ökosteuern bezwecken primär, beim Konsum von Gütern mit negativen Externalitäten die Verursacher entsprechend zu belasten. Da Ökosteuern in der Regel auch eine Lenkungswirkung über Verhaltensänderungen anstreben, hängt es von der Preiselastizität der Nachfrage ab, wie sich die Steuereinnahmen entwickeln. Betrachtet man die in Tabelle 7 aufgeführten Steuern mit «Öko-Charakter» bzw. Lenkungszielen, liegt der Schluss nahe, dass die Nachfrage bei den besteuerten Gütern eher geringfügig auf Steuererhöhungen reagiert. Eine gewisse Umlagerung der Steuerlast in diese Richtung scheint somit auch aus Sicht der Steuereffizienz nicht abwegig.

Wollte man eine gänzliche Abschaffung der Gewinn- und Kapitalsteuern bei Unternehmen (rund 12,1 Mrd. CHF im Jahr 2003) durch eine Erhöhung der Ökosteuern ge-

mäss Tabelle 7 kompensieren, müssten diese um 121,5 Prozent erhöht werden, wenn man davon ausgeht, dass die Nachfrageelastizität der besteuerten Güter null ist. Diese Annahme ist natürlich nicht realistisch. Im Falle von Gütern wie Tabakwaren, bei welchen ein Abhängigkeitsverhältnis des Konsumenten besteht, hängt die Reaktion der Nachfrage offenbar von der betrachteten Frist ab. Gemäss MATTEI ist die Preiselastizität bei Zigaretten auf kurze Frist mit einem Wert von $-0,11$ erwartungsgemäss sehr klein, längerfristig aber überraschend hoch, nämlich $-1,22$. Auf eine Preissteigerung von 1% reagieren die Konsumenten also je nach Frist mit einer Verringerung der Nachfrage um 0,1 bzw. 1,2 Prozent [MATTEI 1996]. Da auch die Mobilität im Verkehr eine gewisse Suchtkomponente aufweist, könnte sich dieses Muster bei den betreffenden Steuern wiederholen.

Allgemein gilt auch hier: Werden Umweltsteuern erhöht oder neue Umweltsteuern eingeführt, sind volkswirtschaftlich positive Effekte vor allem dann zu erzielen, wenn die zusätzlichen Steuereinnahmen zu kompensierenden Steuersenkungen benützt werden.

Dank Steuerföderalismus genügend Reformspielraum

Was die durchschnittliche Steuerbelastung der Unternehmen betrifft, steht die Schweiz im internationalen Vergleich immer noch gut da. Es scheint aber, dass viele OECD-Staaten die Abwanderungsgefahr des mobilen Produktionsfaktors Kapital früher erkannt haben und dass dort mutigere Reformen erfolgten. Dies gilt in jüngster Zeit speziell für die Reformstaaten Mittel- und Osteuropas mit ihren teilweise radikalen Einfachsteuersystemen.

Auch wenn das in diesem Zusammenhang oft verwendete Bild vom «Steuersystem auf der grünen Wiese» geschichtlich etwas naiv anmutet, ergaben sich in diesen Ländern doch durch den Zusammenbruch des kommunistischen Herrschaftssystems, die Reprivatisierung und den schockartigen Übergang zu marktwirtschaftlichen Verhältnissen grosse Freiheitsgrade bei der Gestaltung der Steuersysteme. Diese historische Gelegenheit eröffnete liberalen, an radikal marktwirtschaftliche Denker anknüpfenden Think Tanks sowie auch schöpferischen Wissenschaftlern aus der traditionellen Fiskalökonomie die Möglichkeit, umfassende neue Steuerkonzepte ohne grössere Abstriche in geltendes Recht bzw. in die Praxis umzusetzen.

Im «alten» Europa bzw. in Mancur Olsons «sklerotischen», vom Renten-Spiel der Interessengruppen dominierten Gesellschaften stehen solchen radikalen Steuerreformen fast unüberwindliche Hindernisse im Weg. Zwar gehört es zum politischen Ritual, dass solche Reformen immer wieder konzipiert und propagiert – bisweilen auch instrumentalisiert – werden, aber in der konkreten Umsetzung lassen Vorgaben wie «fiskalische Neutralität» oder populistische Dogmen von der «Steurgerechtigkeit» oder auch ganz einfach gezieltes Lobbying von speziellen Interessengruppen faktisch kaum Systembrüche zu. Das politische Scheitern von Paul KIRCHHOF schon im Vorfeld jeder Umsetzung seiner Steuervereinfachungs-Initiative spricht Bände.

Im verteilungspolitisch besonders austarierten schweizerischen Föderalismus erscheinen umfassende Steuerreformen aus einem Guss erst recht als Ding der Unmöglichkeit. Zudem müssen Steuerreformen auf Bundesebene

selbstverständlich immer die kantonale Steuerautonomie respektieren. Das bedeutet jedoch keineswegs, dass nicht auch der Bund genügend Handlungsspielraum hätte, um das bestehende Steuersystem in seinem Kompetenzbereich nach primär volkswirtschaftlichen Kriterien mit mutigen Reformen zu verbessern und international wettbewerbsfähig zu erhalten. Sogar der radikale sDES-Vorschlag von AVENIR SUISSE aufgrund der Studie von Christian KEUSCHNIGG ist so angelegt, dass die Steuerautonomie der Kantone im Prinzip nicht angetastet werden muss.

Wenn umfassende Radikalreformen nach dem Muster zentralistischer Staaten entfallen, muss die föderalistische Schweiz den internen Steuerwettbewerb als besondere Chance wahrnehmen. Vereinfachende entlastende Steuerreformen beim Bund können den fiskalpolitischen Handlungsspielraum der Kantone zusätzlich erweitern und die Vorteile des föderalistischen Steuerwettbewerbs noch steigern. Die fiskalpolitischen Reformmöglichkeiten der Kantone sind dank ihrer Steuerautonomie ohnehin sehr gross. Niemand kann beispielsweise einen Kanton daran hindern, auch gegen den Willen bestimmter Sonderinteressen ein Einfachsteuersystem nach dem Muster einer «Flat Tax» einzuführen. Dazu müsste man allerdings auch gewisse verteilungspolitische Tabus aufbrechen. Denn in den Fesseln konventioneller fiskalpolitischer Korrektheit führt selbst der föderalistische Steuerwettbewerb kaum zu echten wachstumsfördernden Systeminnovationen.

Angesichts des verschärften globalen Steuerwettbewerbs ist davon auszugehen, dass auch in Westeuropa trotz den oben beschriebenen Hürden die Steuersysteme unter stärkeren Reformdruck geraten, insbesondere auf dem Gebiet der Unternehmenssteuern. Während auf breiter Front die Steuersätze unter Druck geraten sind, wird auch bereits, wie zum Beispiel in Holland, die Diskussion um eine «Flat Tax» lauter. Es wäre zu begrüßen, wenn im innerschweizerischen Steuerwettbewerb auch etwas von dieser Dynamik für grundsätzliche Reformen zu spüren wäre.

Bibliographie

- BODMER Frank (2002): Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz, Bern: SECO.
- BOHLEY Peter (2003): Die öffentliche Finanzierung. Steuern, Gebühren und öffentliche Kreditaufnahme, München: R. Oldenbourg Verlag.
- BUNDESAMT FÜR STATISTIK (BFS) (verschiedene Jahre): Statistisches Jahrbuch der Schweiz, Zürich: Verlag NZZ.
- BÜRGENMEIER Beat, SCHOENENBERGER Alain und Milad ZARIN-NEJADAN (1986): Fiscalité et investissement privé en Suisse, Genève: Georg.
- CAREY David, GORDON Kathryn und Philippe THALMANN (1999): Tax Reform in Switzerland, Paris: OECD – Economics Department Working Paper Nr. 222.
- CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE (CBO)(1996): The Incidence of the Corporate Income Tax, Washington: CBO Paper.
- ECONOMIESUISSE (2001): Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Unternehmensgewinne, Zürich: ECONOMIESUISSE.
- ECONOMIESUISSE (2002): Steuerkonzept für die Schweiz, <http://www.economiesuisse.ch> [25.II.01].
- ECONOMIESUISSE (2004): Wettbewerb und Dynamik in der Steuerpolitik. Internationaler Vergleich wichtiger Reformen und Rückschlüsse für die Schweiz.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG (ESTV) (verschiedene Jahre): Öffentliche Finanzen der Schweiz, Bern.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV): Steuerstatistik und Dokumentation, Fiskaleinnahmen des Bundes, jährlich. www.estv.admin.ch.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV): Steuerstatistik und Dokumentation, Steuerbelastung im internationalen Vergleich, Bern, jährlich.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV): Steuerstatistik und Dokumentation, Direkte Bundessteuer, Bern, jährlich.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV): Steuerstatistik und Dokumentation, Fiskaleinnahmen des Bundes, Bern, jährlich.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV) (2001): Steuern als Standortfaktor: Reformbedarf für die Schweiz?, Bern.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV) (2003): Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte, Kantonsziffern, Bern.
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (ESTV) (2005): Steuerbelastung 2004 im internationalen Vergleich, Körperschaftsteuersätze, Kapitalsteuersätze, Mehrwertsteuersätze, Emissionsabgabe, Umsatzabgabe (Börsenumsatzsteuer) 2004, <http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/index.htm?inter/inter.htm> [10.02].
- EIDGENÖSSISCHES DEPARTEMENT DES INNERN (23.3.1994): Taxe CO₂ prélevée sur les agents énergétiques fossiles, Rapport explicatif, Bern: miméo.
- FELD Lars und Gebhard KIRCHÄSSNER (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.
- FELD Lars (2000): Tax competition and income redistribution: An empirical analysis for Switzerland, in: Public Choice, 105, S. 125–164.
- FISCHER Roland (2001): Expertenbericht betreffend aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG)/Ressourcenindex im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben (NEA), Credit Suisse Economic Research.
- FULLERTON Don et al. (1981): Corporate Tax Integration in the United States: A General Equilibrium Approach, in: American Economic Review, 71 (4), S. 677–691.
- HEADY Christopher (1.3.2002): The truth about tax burdens, Paris: OECD Observer.
- INFORMATIONSTELLE FÜR STEUERFRAGEN (IST): Dossiers Steuerinformationen, <http://www.estv.admin.ch/data/ist/d/index.htm?dossier.htm>:
Jan. 2005 – Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden;
Juni 2004 – Die Besteuerung der juristischen Personen;
Nov. 1997 – Reform der Unternehmensbesteuerung.
- KELLERMANN Kersten (2002): Eine Analyse des Zusammenhangs zwischen fortschreitender Globalisierung und der Besteuerung mobiler Faktoren nach dem Äquivalenzprinzip, Bern: SECO.
- KEUSCHNIGG Christian / AVENIR SUISSE (2004): Eine Steuerreform für mehr Wachstum in der Schweiz, Zürich: AVENIR SUISSE.
- KIRCHGÄSSNER Gebhard und Heinz HAUSER (2001): Abwanderungsgefahr von Steuersubstrat ins Ausland im

- Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben (NFA) – Gutachten zuhanden der Eidgenössischen Finanzverwaltung sowie der Konferenz der Kantonsregierungen, Bern: Bundesverwaltung.
- KIRCHGÄSSNER Gebhard, FELD, Lars und Marcel R. SAVIOZ (1999): Die direkte Demokratie: Modern, erfolgreich, entwicklungs- und exportfähig, Helbling & Lichtenhahn, Verlag Vahlen.
- LAMMERSEN Lothar und Robert SCHWAGER (2005): The Effective Tax Burden of Companies in European Regions. An International Comparison, Heidelberg: Physica-Verlag.
- MATTEI Aurelio (1996): Estimations de fonctions de demande désagrégées pour la Suisse, Genève: Librairie Droz.
- MILLER Merton und Franco MODIGLIANI (1961): Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares, in: *Journal of Business*, 34 (4), S. 411–433.
- MODIGLIANI Franco und Merton MILLER (1958): The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment, in: *American Economic Review*, 53 (3), S. 433–443.
- MODIGLIANI Franco und Merton MILLER (1963): Corporate Income Taxes and the Cost of Capital: A Correction, in: *American Economic Review*, 48, S. 261–297.
- OCDE (2003): Statistiques des recettes publiques 1965–2002, Paris: OECD.
- OCDE (2004): Statistiques des recettes publiques 1965–2003, Paris: OECD.
- OCDE (2004): L'OCDE en chiffres, Paris: OECD (<http://www.oecd.org>).
- OECD, 10.10.2002 (der OECD-Bericht zeigt eine sinkende Steuerbelastung in vielen OECD-Ländern), Paris, OECD-Presskonferenz (<http://www.oecd.org>).
- OECD (2001): The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, Paris: OECD.
- RAPPEN H. (1989): Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: *RWI-Mitteilungen*, Jg. 40, S. 221–246.
- SCHOENENBERGER Alain, Milad ZARIN-NEJADAN (2005): *Kompaktwissen Volkswirtschaft Schweiz*, Chur/Zürich: Rügger.
- SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ (2002): *Das schweizerische Steuersystem*, Bern.
- SCHWEIZERISCHER GEWERBEVERBAND (2002): *Vorschläge zu einer KMU-freundlichen Ausgestaltung des Steuersystems*, www.sgv-usam.ch.
- UBS (April 1978): *Special UBS Survey of Reasons for Capital Expenditures*, *Economic Panorama*.
- VETTORI Anna et al. (2003): *Evaluation des Gesetzes über die Risikokapitalgesellschaften*, Bern: SECO.
- WAGSCHAL Uwe und Hans RENTSCH (Hrsg.) (2002): *Der Preis des Föderalismus*, Zürich: AVENIR SUISSE.
- WELTBANK (1998): *World Development Indicators 1998*, Washington: Weltbank.
- ZARIN-NEJADAN Milad (1992): *L'incitation fiscale et investissement privé en Suisse*, thèse de doctorat, Genève: Université de Genève.
- ZARIN-NEJADAN Milad (2004): *L'entreprise et l'impôt*, coll. *Savoir suisse*, Lausanne: Presses Polytechniques et Universitaires Romandes.
- ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG (ZEW): *ZEWnews*, September 2004.

DIESE ÜBERSICHT «DIE BESTEUERUNG DER UNTERNEHMEN IN DER SCHWEIZ» BERUHT AUF EINEM AUSFÜHRLICHEN HAUPTBERICHT, DER IM RAHMEN EINES AVENIR-SUISSE-PROJEKTS FÜR EINE «RADIKALE REFORM DER UNTERNEHMENS-BESTEUERUNG» ALS TEILPROJEKT AN FORSCHER DER UNIVERSITÄT GENÈVE IN AUFTRAG GEGEBEN WORDEN IST. DIE AUTOREN DES HAUPTBERICHTS SIND DOMINIC ROHNER, DAMALS MITARBEITER AM DÉPARTEMENT D'ÉCONOMIE POLITIQUE DER UNIVERSITÄT GENÈVE, ALAIN SCHOENENBERGER, LEHRBEAUFTRAGTER AN DEN UNIVERSITÄTEN GENÈVE UND NEUCHÂTEL, UND YVES FLÜCKIGER, PROFESSOR AM DÉPARTEMENT D'ÉCONOMIE POLITIQUE DER UNIVERSITÄT GENÈVE.

DIE INHALTLICHE VERANTWORTUNG FÜR DIESE BEARBEITETE UND GEKÜRZTE BERICHTSFASSUNG LIEGT BEI AVENIR SUISSE. DIE BEARBEITUNG BESORGT HANS RENTSCH.

OKTOBER 2005