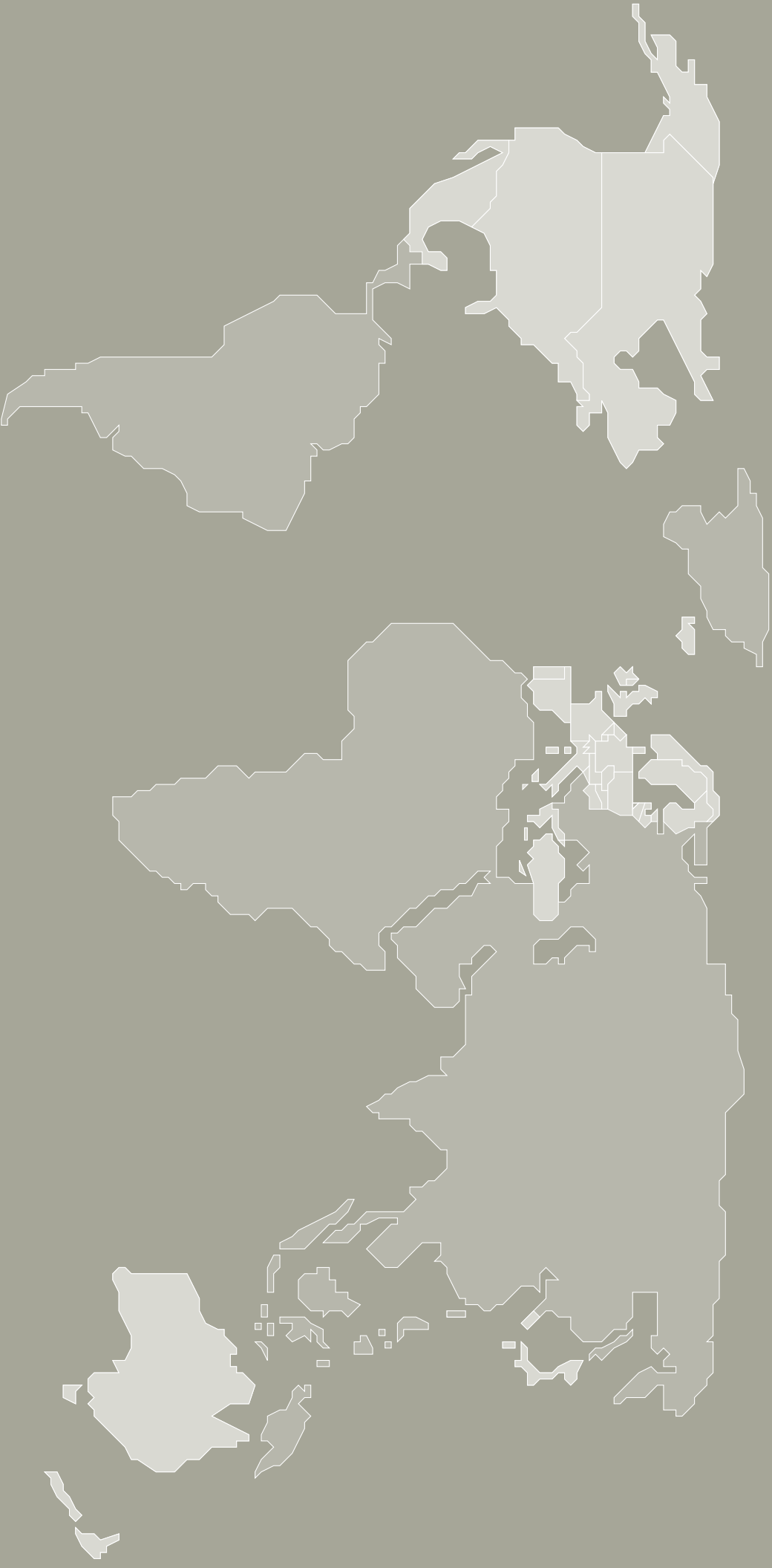


wettbewerb und dynamik in der steuerpolitik

internationaler vergleich wichtiger reformen und rückschlüsse für die schweiz



Nationale Steuersysteme stellen eine zentrale Nahtstelle zwischen Staat, Wirtschaft, Individuum und Gesellschaft dar; die Anforderungen an ein effizientes und gerechtes Steuersystem sind vielfältig und oft nicht deckungsgleich. Steuersysteme verraten auch einiges über das Leben der Menschen in den jeweiligen Gesellschaften und über das kollektive Staatsverständnis der Bürger. Die internationale Steuerlandschaft befindet sich nun seit einigen Jahren in einer Phase beschleunigten Umbruchs. Klassische und seit langem bewährte Steuersysteme werden immer öfter grundsätzlich hinterfragt und teilweise auch im Hinblick auf neue Herausforderungen reformiert; Modelle, die noch vor wenigen Jahren als theoretisch und radikal galten, finden sich auf einmal in der Praxis umgesetzt oder werden als Alternative ernsthaft diskutiert. Trotz Harmonisierungsbestrebungen supranationaler Gebilde spielt sich der internationale Steuerwettbewerb – nicht zuletzt im Zusammenhang mit der EU-Osterweiterung – in einer bislang nicht gekannten Schärfe ab.

Nach den Vorschlägen der Wirtschaft im Jahr 2000 zur Neugestaltung der Finanzordnung (*«Steuerkonzept für die Schweiz»*) freuen wir uns, mit dieser Publikation einen weiteren Beitrag zur Diskussion über die Entwicklung und künftige Gestaltung des schweizerischen Steuersystems zu leisten. *«Wettbewerb und Dynamik in der Steuerpolitik. Internationaler Vergleich wichtiger Reformen und Rückschlüsse für die Schweiz»* will Beschrieb und Programm zugleich sein. Die Studie zeigt die wichtigen internationalen Trends im Steuerbereich der letzten Jahre auf und will durch Vergleiche über die nationalen Grenzen hinaus Anlass zum Nachdenken über die eigenen steuerpolitischen Positionen und Prioritäten geben. *«Wettbewerb und Dynamik in der Steuerpolitik»* will damit in einem umfassenden und systematischen Sinn anregend wirken: Die Studie soll aufwecken und unser Bewusstsein schärfen, sie soll motivieren und – mit Blick auf die vor uns liegenden steuerpolitischen Herausforderungen – hoffentlich zum richtigen Tun inspirieren.



Thomas Staehelin
Präsident der Finanz-
und Steuerkommission



Pascal Gentinetta
Mitglied der Geschäftsleitung

	Executive Summary	4
1	Einleitung	9
1.1	Ausgangslage für die Schweiz	9
1.2	Zielsetzung und Vorgehensweise	9
1.2.1	Untersuchungsgegenstand und -methode	10
1.2.2	Probleme bei der Analyse	10
1.2.3	Konsequenzen für die Analyse	11
1.3	Aufbau des Berichts	11
2	Überblick über die Reformen	12
2.1	Grundprobleme für eine effiziente Steuerpolitik	12
2.2	Zusammenfassung der Länderanalysen	13
2.3	Internationale Bestrebungen	46
2.3.1	Harmonisierungsbestrebungen der EU	46
2.3.2	Auswirkungen der EU-Osterweiterung	49
2.3.3	Arbeiten der OECD	49
2.3.4	Weitere internationale Bemühungen	50
3	Internationale Trends in der Besteuerung	52
3.1	Entwicklung der Fiskalquote in der OECD	52
3.1.1	Entwicklung der Fiskalquote nach OECD-Statistik	52
3.1.2	Von der OECD-Fiskalquote nicht erfasste Elemente	54
3.2	Die Struktur der nationalen Steuersysteme	57
3.3	Änderungen in der Ausgestaltung des Steuersystems	61
3.4	Besteuerung von Unternehmen	64
3.5	Besteuerung von Privatpersonen	74
3.6	Spezifische Probleme bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen	83
3.6.1	Ausgestaltung des Steuersystems zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden	83
3.6.2	Einzelne Arten von Kapitaleinkünften	85
3.7	Besteuerung des Vermögens	90
3.8	Indirekte Steuern	98
3.9	Entwicklung der Sozialabgaben	102
4	Schlussfolgerungen	104
4.1	Interpretation der internationalen Entwicklungen	104
4.2	Implikationen für die Schweiz	107
5	Anhang	110
5.1	Projektteilnehmer	110
5.2	Literatur	110
5.3	Detailltabellen zu den Abbildungen	112
5.4	Abkürzungen	123

1	Herleitung des Berichts	11
2	EU-Entwicklungen im Steuerbereich (Übersicht)	47
3	Entwicklung der OECD-Fiskalquote in Prozent des BIP	53
4	Staatliche Finanzierungselemente ausserhalb der OECD-Fiskalquote	55
5	Aufteilung der Gesamtsteuereinnahmen nach wichtigen Steuerarten (in Prozent, 2001)	58
6	Anteil der einzelnen Steuerarten am BIP (in Prozent, 2001)	60
7	Einflussfaktoren zur Charakterisierung eines Steuersystems	62
8	Entwicklung der Unternehmenssteuerquote in Prozent des BIP	65
9	Aggregierte Gewinnsteuertarife	67
10	Entwicklung der Gewinnsteuersätze seit 1996 (in Prozent)	68
11	Nominale Gewinnsteuertarife in den EU-Beitrittsstaaten (in Prozent)	68
12	Kriterien für das Ausmass der effektiven Steuerbelastung für Unternehmen	70
13	Aggregierte Gewinnsteuertarife 2004 im geografischen Überblick	73
14	Entwicklung der Einkommenssteuerquote in Prozent des BIP	75
15	Kriterien für das Ausmass der effektiven Steuerlast für Privatpersonen	76
16	Durchschnittliche Steuerbelastung des Bruttolohns	77
17	Grenzsteuersätze für hohe Arbeitseinkommen	79
18	Ausgestaltung des Steuersystems zum Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung	84
19	Effektive Besteuerung von Dividendeneinkommen	87
20	Entwicklung der Vermögenssteuerquote in Prozent des BIP	91
21	Einzelne Vermögenssteuerkategorien	92
22	Sätze zur Besteuerung von Kapital, Vermögen und Transaktionen 2003 (in Prozent)	94
23	Steuersätze auf dem Nettovermögen der natürlichen Personen (in Prozent)	95
24	Allgemeine Mehrwertsteuertarife 2004 im geografischen Überblick	97
25	Entwicklung der Besteuerungsquote von Waren und Dienstleistungen in Prozent des BIP	99
26	Allgemeine MwSt.-Tarife in den OECD-Ländern in Prozent	101
27	Entwicklung der Sozialabgabenquote in Prozent des BIP	103

Der vorliegende Bericht befasst sich mit wichtigen Steuerreformen in OECD-Ländern. Er stellt in einer Gesamtschau die seit 1998 eingetretenen wesentlichen Reformen und Änderungen bei der Besteuerung von Unternehmen und Privatpersonen dar. Der Fokus liegt dabei auf den direkten Steuern in den bisherigen 15 EU-Ländern sowie in Australien, Japan, Neuseeland, Norwegen und den USA im Vergleich zur Schweiz. Daneben werden auch die Entwicklungen in einigen osteuropäischen Ländern und bei den indirekten Steuern dargestellt. Ziel der Studie ist es, aus den internationalen Entwicklungen allgemeine Trends aufzuzeigen und daraus Schlussfolgerungen für die künftige Ausgestaltung des Steuersystems in der Schweiz abzuleiten.

In den letzten Jahren kamen die nationalen Steuersysteme verstärkt unter Reformdruck. Dieser kommt einerseits **von aussen**, da der internationale Standortwettbewerb vermehrt auch über die Steuersysteme ausgetragen wird. Die zunehmende grenzüberschreitende Mobilität von Steuerzahlern und mobilen Produktionsfaktoren stellt für die nationalen Steuerordnungen eine Herausforderung dar und führt zu Handlungsbedarf für die Staaten. Die nationale Steuerpolitik wird zudem überlagert von Harmonisierungsbestrebungen in der EU und der OECD. Die EU-Osterweiterung verstärkt den Druck auf die Steuersysteme der bisherigen EU-Mitglieder.

Andererseits erhöht sich auch der Druck auf die bestehenden Steuerordnungen **von innen**. Das hat verschiedene Ursachen:

- Erstens verstärkt sich der Wunsch der Bürger nach mehr Transparenz und Effizienz der Steuersysteme. Gefordert wird zudem eine generelle Vereinfachung der Steuern, z.B. bei den Steuersätzen und zur Ermittlung des Steuersubstrats.
- Zweitens steigt die Einsicht, dass das Steuersystem in vielen Fällen kein geeignetes Mittel zur Verwirklichung von anderen politischen Zielen ist. Die Vielzahl von Zielsetzungen überfordert das Steuersystem und führt zu Verzerrungen im ökonomischen Verhalten von Unternehmen und Privatpersonen.
- Drittens wird sowohl in föderalistisch aufgebauten wie auch in zentralisierten Staaten immer öfter die Frage nach der idealen Aufteilung von Aufgaben- und Fiskalkompetenzen zwischen Gesamtstaat und Gebietskörperschaften gestellt, um dadurch eine möglichst effiziente Erbringung der staatlichen Leistungen zu gewährleisten.
- Viertens führt das Nebeneinander von verschiedenen Steuerarten, Steuersubjekten und Steuerobjekten zu Doppelbelastungen, die nicht länger hingenommen werden.

Zwar können die fiskalpolitischen Entwicklungen eines Landes nicht direkt auf ein anderes Land übertragen werden, da die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme stets auch von historischen Entwicklungen und nationalen Besonderheiten geprägt ist. Aus den Steuerreformen anderer Staaten lassen sich aber dennoch **Entwicklungen und Trends** und damit Anregungen für die Verbesserung des eigenen Systems ableiten. Die Ausgestaltung der Steuerordnung ist in demokratischen Staaten das Resultat eines permanenten Optimierungsprozesses, wobei sich aber letztlich alle Staaten ökonomischen und sozialen Zwängen anpassen müssen. So zeigt sich etwa, dass die Staaten als Folge des globalen Wettbewerbs ihre fiskalpolitischen Freiräume intensiver nutzen als früher. Festzustellen ist auch eine Trendumkehr bei der Fiskalquote. Diese hat seit 1990 in zahlreichen Ländern abgenommen. Wirklich radikale Veränderungen der Steuersysteme fanden bislang nur vereinzelt statt: «3-Box-System» in der Niederlande, duales Steuersystem mit einer separaten Besteuerung von Kapital- und Arbeitseinkommen in Skandinavien («Nordisches Modell»); Versuch einer konsumorientierten Besteuerung in Kroatien, «Flat Rate Tax»-Modell in der Slowakei und anderen Staaten. Mit Rücksicht auf die politische Umsetzbarkeit und Akzeptanz wurden in den meisten Ländern vielmehr in Teilreformen vielfältige Einzelmassnahmen umgesetzt, die zum Teil zu einer grundsätzlichen Neuausrichtung der Besteuerung führten (z.B. in Irland, Belgien, USA). Die Reformfreudigkeit hat allgemein klar zugenommen, und auch radikale Konzepte und innovative Ideen werden heute ernsthaft diskutiert, in Pilotprojekten erprobt oder schrittweise umgesetzt, teilweise aber auch wieder zurückgenommen (z.B. konsumorientierte Besteuerung in Kroatien).

Für die Besteuerung von **Unternehmen** lassen sich die wichtigsten Ergebnisse wie folgt zusammenfassen: Besonders kleinere Volkswirtschaften (z.B. Irland, Niederlande, Belgien, Dänemark, Österreich) sowie einige osteuropäische EU-Länder stellten sich dem internationalen Steuerwettbewerb; dies tun sie oftmals mittels **Tarifreduktionen** (z.B. radikale Reduktion der Körperschaftssteuer in Irland, «Flat Rate Tax» auf Unternehmensgewinnen, Einkommen und Konsum in der Slowakei; Tarifsenkungen in Polen, Ungarn, Tschechische Republik und Österreich). Die meisten anderen Länder konnten sich diesem Druck auf die Steuersätze kaum entziehen, was zu einer generellen Absenkung der Gewinnsteuersätze führte (im Gegenzug wurde zum Teil die Bemessungsgrundlage verbreitert). Aus Sicht der Unternehmen spielt die Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung eine wesentliche Rolle für den Standortentscheid. Wichtig sind insbesondere die steuerlichen Regelungen betreffend Abschreibungen, Bewertung von Aktiven, Verlustverrechnung, Konzernbetrachtung, Dividendenbesteuerung, des Einsatzes von Eigen- und Fremdkapital, der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie die Sonderregelungen und Erleichterungen für spezielle Aktivitäten. Die meisten Staaten haben sich auf den Standortwettbewerb eingestellt, wobei sie sich bezüglich der Schaffung unternehmensfreundlicher Regelungen teilweise sehr flexibel zeigten (z.B. Belgien, Dänemark, Irland, Luxemburg, Niederlande, Österreich, aber auch Italien, Schweden oder Spanien). Der steuerliche Standortwettbewerb wurde durch die Bemühungen der OECD und der EU zur Eindämmung schädlicher Steuerpraktiken etwas zurückgebunden, doch spielt er für die Ansiedlung und den Verbleib von Unternehmen weiterhin eine zentrale Rolle.

Im Bereich der Besteuerung von **Privatpersonen** sind aufgrund der Vielfalt und Heterogenität der nationalen Steuersysteme allgemein gültige Trends schwieriger auszumachen. In vielen Ländern werden Privatpersonen stärker besteuert als Unternehmen. Dies hat sowohl mit der unterschiedlichen Mobilität der Privatpersonen als auch mit der Steuerpolitik zu tun: Der Schaffung von steuerlichen Standortvorteilen für Unternehmen wird eine höhere Bedeutung beigemessen als den Steuerermässigungen für natürliche Personen. Die Hauptsteuerlast wird in der Regel von den mittleren und oberen Einkommen getragen, wobei die Tarife progressiv ausgestaltet sind. Die Gesamtbelastung der Individuen ist in den einzelnen Ländern unter anderem auch deswegen sehr heterogen, weil die Sozialversicherungssysteme und die damit verbundenen Abgaben unterschiedlich ausgestaltet sind. Bei der Besteuerung der natürlichen Personen müssen die Regierungen zudem vielfach verstärkt auf die politischen Umstände Rücksicht nehmen (Partikularinteressen, wahltaktische Überlegungen). Festzustellen ist jedoch, dass hohe Steuern, die die Arbeitsmotivation hemmen, tendenziell abgebaut sowie Familien und sozial schwächere Schichten gezielt entlastet werden. Eine umfassende Vermögenssteuer ist international ein Auslaufmodell.

Bei den von den Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Gewinnen führt die Erhebung von Einkommens- und Körperschaftssteuern zu einer **wirtschaftlichen Doppelbesteuerung** (Besteuerung des Gewinns beim Unternehmen und der Gewinnausschüttung beim Aktionär). Die meisten Länder kennen Lösungen, um die doppelte Besteuerung dieser Erträge zu beseitigen oder zumindest zu mildern, wobei die Entlastung auf Stufe Investor oder auf Stufe Unternehmen gewährt werden kann. Angestrebt wird damit unter anderem auch, dass die erarbeiteten Gewinne nicht thesauriert, sondern ausgeschüttet und damit volkswirtschaftlich sinnvoll in den Wirtschaftskreislauf zurückgeführt werden. Neu ist der Trend zu so genannten **dualen Einkommenssteuersystemen**, bei denen die Arbeits- und die Kapitaleinkommen separat besteuert werden («Dual Income Tax»-System oder auch «Nordisches Modell»). Dabei wird das Erwerbseinkommen zu einem progressiven Satz besteuert, die (wesentlich mobileren) Kapitaleinkommen dagegen zu einem tieferen, proportionalen Satz.

Die Diskussion um den idealen Mix zwischen direkten und indirekten Steuern ist in den EU-Staaten weitgehend abgeschlossen. Bei den indirekten Steuern ist die Besteuerung des allgemeinen **Konsums** fast immer von zentraler Bedeutung. Weit verbreitet sind die speziellen Verbrauchs- sowie Energiesteuern (teilweise mit Lenkungseffekt).

Das MwSt.-System hat sich weltweit durchgesetzt. Von den OECD-Ländern kennen nur die USA und Kanada keine einheitliche Konsumsteuer. Für die EU-Länder sind in diesem Bereich die EU-Vorschriften massgebend, wobei der Minimalsatz von 15 Prozent vorgegeben und die Anwendung von Ausnahmesätzen begrenzt ist. Für die Unternehmen ist die MwSt. mit einem relativ hohen administrativen Aufwand verbunden. Zudem wächst die Erkenntnis, dass hohe MwSt.-Sätze zu Verzerrungen führen und standortschädlich sind (z.B. für den Finanzdienstleistungssektor).

Neben den quantitativen Aspekten eines Steuersystems spielen auch die so genannten «**weichen Faktoren**» eine wichtige Rolle. Das Steuerklima ist ein bedeutsamer Standortfaktor. Fast alle Länder sind bestrebt, die Rechts- und Planungssicherheit (z.B. verbindliche Vorabauskünfte) sowie die Zusammenarbeit zwischen Behörden und Steuerpflichtigen (insbesondere Unternehmen) zu verbessern. Ständige Änderungen des Steuersystems (teilweise sogar mit Rückwirkung) und die damit einhergehenden Rechtsunsicherheiten sind dagegen ausgesprochen standortschädlich.

Ausgehend von den diesem Bericht zugrunde liegenden Erhebungen über die steuerlichen Anpassungen in den OECD-Ländern lassen sich folgende **Erkenntnisse zu den Grundtendenzen in der Steuerpolitik** (Thesen) festhalten:

Thesen zu den Steuersystemen

- Generell sind die Steuersysteme komplex und dürften es auch weiterhin bleiben.
- Der Wettbewerb zwischen heterogenen Steuersystemen wird bestimmend bleiben.
- Die nationale Steuerpolitik der meisten Länder muss der Globalisierung Rechnung tragen.
- Die Unsicherheit bezüglich der Vereinheitlichung der Steuersysteme in der EU dürfte bestehen bleiben.
- Die Steuerstandortattraktivität ist für kleinere Länder Chance und Notwendigkeit zugleich.
- «Weiche Faktoren» wie z.B. das Steuerklima sind wichtige Qualitätsmerkmale.

Thesen zu einzelnen Steuerarten

- Es ist eine Tendenz zu hohen indirekten Konsumsteuern und Sozialabgaben feststellbar.
- Es gibt einen Trend zur Senkung der Unternehmenssteuersätze, wobei zum Teil die Bemessungsgrundlage verbreitert wird.
- Erwerbs- und Kapitaleinkommen werden vermehrt separat besteuert.
- Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne wird fast überall gemildert.
- Beim Arbeitseinkommen sind vermehrt gezielte Entlastungen festzustellen.
- Steueramnestien sind nur blosser Symptombekämpfung.

Thesen zu gesellschaftspolitischen Tendenzen in der Steuerpolitik

- Es ist eine wachsende steuerpolitische Mündigkeit der Bürger erkennbar.
- Der steuerpolitische Reformwille der Regierungen nimmt generell zu.
- Vereinfachungen der Steuersysteme werden immer lauter gefordert.
- Eine Politik der kleinen Schritte kann die Transparenz der Steuersysteme verringern.

Steuerpolitischer Handlungsbedarf in der Schweiz

Ziel dieser Studie ist es, auf der Basis von empirischen Beobachtungen die steuerliche **Position der Schweiz in ihrem internationalen Kontext** zu evaluieren und damit den Handlungsbedarf in der Steuerpolitik zu konkretisieren. Ausgehend vom «Steuerkonzept für die Schweiz» der Wirtschaft aus dem Jahr 2000 lassen sich dabei folgende Schlussfolgerungen zum **steuerpolitischen Handlungsbedarf** herleiten:

1. Im Steuerbereich herrscht als Folge des internationalen Standortwettbewerbs (Globalisierung und erhöhte Mobilität) eine *erhebliche internationale Dynamik*. Die Schweiz darf diese Entwicklungen nicht ignorieren. Trotz Harmonisierungsbestrebungen von internationalen Organisationen (EU, OECD, UNO) ist eine Tendenz zur Optimierung der nationalen steuerlichen Freiräume erkennbar.
2. In der Schweiz droht in Anbetracht der raschen steuerlichen Veränderungen im Ausland die *Gefahr des Stillstands*. Wichtige Reformprojekte stehen an, doch lassen sich nicht oder nur schwer realisieren (z.B. Ablehnung des Steuerpakets vom 16. Mai 2004). Eine «steuerliche Erstarrung» wäre sowohl standort- als auch wachstumspolitisch fatal für unser kleines, mit dem Ausland wirtschaftlich eng verflochtenem Land.
3. Um im internationalen Standortwettbewerb mithalten zu können, muss die Schweiz konsequent die *eigenen Stärken* fördern und *steuerliche Freiräume*, in Kenntnis der internationalen Entwicklungen und Reformen im Ausland, gezielt nutzen.
4. Radikale Reformkonzepte, wie sie unter anderem in einzelnen neuen EU-Ländern anzutreffen sind, sind in der Schweiz schwer durchführbar. Deshalb gilt es, die als richtig erkannten Ziele zwar *etappenweise, aber konsequent* anzustreben und dabei den politischen Gegebenheiten des Landes (insbesondere der Konkordanzdemokratie und dem föderalistischen Aufbau) Rechnung zu tragen.
5. Die Studie widerlegt den *Mythos der unantastbaren steuerlichen Stellung der Schweiz*, sowohl hinsichtlich standortrelevanter Vorteile (zunehmende Mobilität) als auch hinsichtlich der generellen Steuerbelastung (Fiskalquote inklusive aller Zwangsabgaben und Gebühren). Die Schweiz muss sich steuerpolitisch weiterhin mit den Besten messen. Die Position der Schweiz ist zwar zum Teil noch relativ gut, die Tendenzen sind aber besorgniserregend. Ohne Gegenmassnahmen droht der Abstieg in eine tiefere Liga.
6. Kein anderes Land der OECD hatte ein *derart explosives Ausgabenwachstum wie die Schweiz*. Hinzu kommt die akute finanzpolitische Herausforderung aufgrund der demografischen Entwicklungen. Die Schweiz muss deshalb alles daran setzen, ihre Ausgaben wieder in den Griff zu bekommen und durch eine konsequente Wachstumspolitik die Staatsquote zu senken. Nur so kann sie sich den für die sich aufdrängenden Steuerreformen notwendigen finanziellen Spielraum sichern.
7. Der *im internationalen Vergleich neben den USA einzigartige Finanzföderalismus der Schweiz* ist effizienter zu gestalten (allfällige Doppelspurigkeiten bei kantonalen Staatsstrukturen) und zwecks Steigerung der Standortattraktivität sind die steuerlichen Freiräume voll zu nutzen. Steuerwettbewerb ist ökonomisch und finanzpolitisch sinnvoll und führt zu einem effizienteren Umgang mit öffentlichen Mitteln.
8. Die Schweiz ist *bei der Einkommenssteuer für natürliche Personen nur Mittel-mass, wobei grosse kantonale Unterschiede bestehen*. Handlungsbedarf besteht bei der Familienbesteuerung (Beseitigung der so genannten «Heiratsstrafe»), bei der Besteuerung der Aktionäre (wirtschaftliche Doppelbesteuerung) und bei der Ausgestaltung der Steuersätze. Es gilt, die Einkommenssteuerbelastung für den Mittelstand zu reduzieren (unter anderem Abflachung der Progression) und die bürgernahe Steuerpraxis aufrechtzuerhalten.

9. Der *Vorsprung der Schweiz* bei den Unternehmenssteuersätzen ist in den letzten Jahren *geschwunden* (insbesondere unter dem Druck Irlands und der neuen EU-Länder). Angesichts der wichtigen *Signalfunktion der Steuersätze* hat die Schweiz alles Interesse, ihre Position zu verbessern und Satzsenkungen einzuleiten. Handlungsbedarf besteht auch bei der Steuerbemessung (z.B. Ausweitung der Verlustverrechnung, Konzernbetrachtung, gezielte Entlastung von Forschung und Entwicklung) und bei der Beseitigung von ertragsunabhängigen Steuern (Kapitalsteuer, Stempelabgaben, Handänderungssteuern usw.).
10. Die Schweiz mutet den Aktionären als eines der letzten OECD-Länder bei den als Dividenden ausgeschütteten Unternehmensgewinnen die *volle wirtschaftliche Doppelbesteuerung* zu. Dieser Nachteil muss rasch beseitigt werden. Der internationale Trend geht dabei in Richtung einer im Vergleich zu anderen Einkünften reduzierten Besteuerung der Kapitaleinkünfte beim Investor. Solange die Vermögenssteuer besteht, ist an eine Kapitalgewinn- bzw. Beteiligungsgewinnsteuer nicht zu denken.
11. Als eines der wenigen OECD-Länder erhebt die Schweiz *bei den natürlichen Personen eine umfassende Vermögenssteuer* auf Stufe der Kantone und Gemeinden. Derartige Substanzsteuern sind überholt. Vordringlich ist die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Kapital und Vermögen beim Aktionär.
12. *Bewährte steuerliche Standortvorteile der Schweiz für international tätige Firmen* (internationale Holding-, Headquarter- und Dienstleistungsgesellschaften) sind beizubehalten. Das schweizerische DBA-Netz muss weiter ausgebaut und verbessert werden, und auf standortschädliche Regelungen ist zu verzichten. Gravierende Standortnachteile (z.B. Emissions- und Umsatzabgabe) sind schliesslich konsequent abzubauen.
13. Der *tiefe MwSt.-Satz* in der Schweiz ist ein gewichtiger Standortvorteil, der *auf jeden Fall erhalten bleiben sollte*. Zudem ist die Erhebung der MwSt. zu verbessern und unternehmensfreundlicher auszugestalten. Die heutige Praxis ist zu liberalisieren und eine «Ruling»-Kultur muss aufgebaut werden.

1.1 Ausgangslage für die Schweiz

In der Schweiz hat die generelle Steuerbelastung seit zirka 15 Jahren im Vergleich mit anderen Industriestaaten überdurchschnittlich stark zugenommen, auch wenn sie absolut betrachtet noch verhältnismässig tief erscheinen mag. Dabei ist zu beachten, dass – angesichts der besonderen Finanzierungsstruktur des Sozialsystems – die Schweiz nicht alle Zwangsabgaben in ihrer offiziellen Fiskalquote ausweist. Die effektive gesamte Steuerlast der Schweizer Volkswirtschaft ist heute schon weit höher als gemeinhin angenommen wird. Wegen des absehbaren starken Anstiegs des Finanzierungsbedarfs für die Sozialwerke sind weitere massive Steuererhöhungen absehbar, sofern keine entsprechenden Korrekturen vorgenommen werden. Das Erfolgsmodell Schweiz bei der Unternehmensbesteuerung (tiefe Sätze, Regeln für Spezialregimes, gutes Steuerklima) hat bereits an Terrain verloren, da neuerdings viele kleinere Staaten, insbesondere die neuen EU-Länder, attraktive Lösungen entwickelt haben. Der zunehmende Standortwettbewerb und neue Geschäftsmodelle, aber auch die Bestrebungen von OECD und EU zur Bekämpfung des «schädlichen» Steuerwettbewerbs stellen die schweizerische Steuerpolitik vor neue Herausforderungen.

Das schweizerische Steuersystem ist historisch gewachsen und verfügt über zahlreiche bewährte und anerkannte Stärken. Daneben weist es aber Schwachstellen auf, die seit langem bekannt sind und namentlich im Zuge des globalen Standortwettbewerbs schmerzlich zutage treten. Der anhaltende Ausgabendruck schränkt zudem den finanzpolitischen Spielraum ein, und eine Vielzahl von Zweckbindungen beeinträchtigt die Transparenz des Abgabensystems.

Der Wohlstand unseres Landes beruht auf innovativen Unternehmen und leistungsbereiten Privatpersonen. Er hängt zudem zu einem guten Teil von den schweizerischen Direktinvestitionen im Ausland und der Attraktivität des Finanzplatzes ab. Wegen der historisch betrachteten vorteilhaften Steuergesetzgebung sowie des im Vergleich zu anderen Staaten guten Steuerklimas gilt die Schweiz insbesondere als interessanter Standort für multinationale Unternehmen und als attraktiver Wohnsitzstaat für vermögende Privatpersonen. Diesen Standortvorteilen gilt es Sorge zu tragen. Angesichts der rasanten Veränderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen in zahlreichen anderen Staaten muss unser Land proaktiv auf neue Trends reagieren und notwendige Reformen rasch und konsequent in die Wege leiten. Dabei genügt es nicht mehr, nur bestehende steuerliche Vorteile zu verteidigen. Notwendig ist vielmehr eine Offensivstrategie, die unter Berücksichtigung der veränderten internationalen Rahmenbedingungen die steuerliche Standortattraktivität durch innovative Lösungen verbessert.

1.2 Zielsetzung und Vorgehensweise

Die Studie analysiert und vergleicht die Steuerreformen in anderen Staaten durch einen systematischen Querschnittsvergleich der jährlichen Änderungen in der Steuerpolitik. Dies ist die informative Grundlage, um die für die steuerpolitische Diskussion in der Schweiz wesentlichen internationalen Trends aufzuzeigen. Sie erhebt aber keinen Anspruch auf wissenschaftliche Vollständigkeit. Die Analyse erfolgte auf der Basis der zugänglichen Datenquellen, einer gezielten Auswahl von relevanten Vergleichsparametern und eines repräsentativen Zeitraums.

Die gewonnenen Erkenntnisse sollen es ermöglichen, Handlungsbedarf im schweizerischen Steuersystem frühzeitig zu erkennen und einen Anstoss für notwendige Reformen zu geben. Die Studie soll zudem den Dialog über steuerpolitische Themen, gestützt auf Fakten zu den Entwicklungen in den anderen Staaten, fördern.

1.2.1 Untersuchungsgegenstand und -methode

Unseres Wissens gibt es kaum systematische, vergleichende Untersuchungen, die eine übergeordnete Sicht über Veränderungen in den Steuersystemen der einzelnen OECD-Länder vermitteln.¹ Viele Studien sind eher auf einzelne Länder fokussiert oder auf einzelne Themen spezialisiert. Die gesamte internationale und zeitliche Dynamik wird in der Regel nur ungenügend berücksichtigt. Die vorliegenden internationalen Vergleiche sind vielfach entweder technisch-quantitative Analysen oder juristische Betrachtungen; die finanzwissenschaftliche und wirtschaftspolitische Dimension wird dabei vernachlässigt. Für die breitere Öffentlichkeit sind steuerpolitische Informationen in synthetischer und verständlicher Form dementsprechend nicht zu haben.

Insbesondere wurden Reformen und wichtige Veränderungen im Zeitraum 1998 bis 2004 in den Steuersystemen der bisherigen 15 EU-Länder sowie einiger weiterer OECD-Länder untersucht, die für die Schweiz Bedeutung haben könnten. Insgesamt wurden folgende 21 Länder näher untersucht: Australien, Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Irland, Italien, Japan, Luxemburg, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Portugal, Schweden, Schweiz, Spanien und die USA. Der Schwerpunkt der Analyse lag auf den direkten Steuern. Sofern wesentlich und bekannt wurden auch Änderungen bei den indirekten Steuern erfasst. Wenn besondere Reformen stattgefunden haben, wurden auch die Entwicklungen in europäischen Oststaaten berücksichtigt (z.B. Polen, Tschechische Republik, Estland, Kroatien, Russland, Slowakei, Ungarn).

In einer ersten Phase wurden Expertengespräche geführt, um den Untersuchungsrahmen zu definieren und das Vorgehen für die Datenerhebung festzulegen. In einer zweiten Phase fand die Datenerhebung statt (Stichtag für die relevanten Veränderungen ist der 1. Oktober 2004). Als Datenquelle wurde vor allem die Datenbank des International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam sowie andere Fachpublikationen verwendet. Zur Verifizierung der Daten wurden weitere Expertengespräche geführt (unter anderem mit nationalen Steuerexperten, mit Akademikern aus dem Steuerrecht, mit Vertretern einiger nationaler Finanzministerien und Wirtschaftsverbänden sowie mit internationalen Wirtschaftskorrespondenten). Mit den Länderdienstverantwortlichen der ESTV wurden zudem Verifizierungsgespräche geführt. Die dritte Phase diente der Erstellung des Berichts und der Interpretation der Daten. Die vorliegende Studie wurde von einer Gruppe anerkannter Steuerspezialisten begleitet (siehe Anhang 5.1).

1.2.2 Probleme bei der Analyse

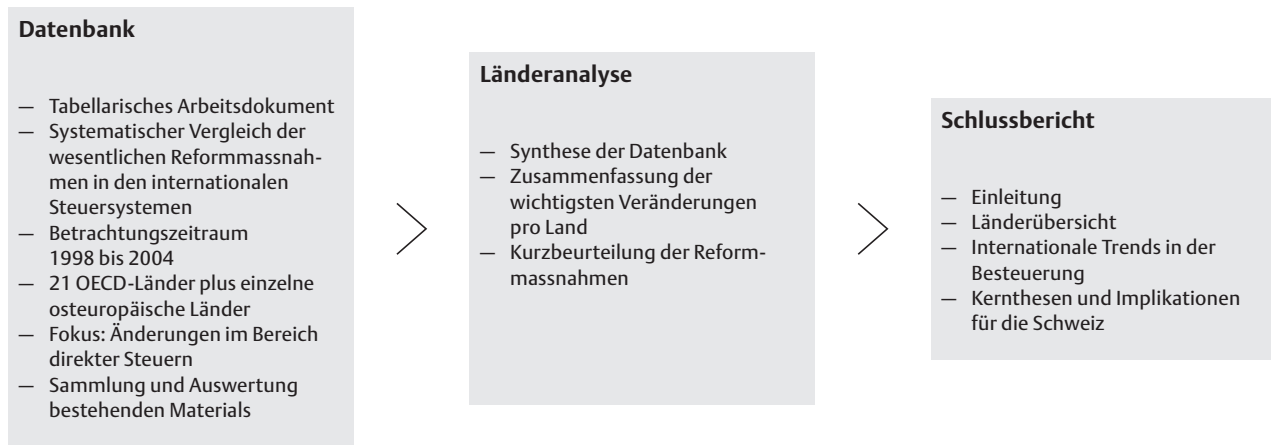
Angesichts der Komplexität des Untersuchungsgegenstands ist es kaum möglich, eine vollständige Erhebung durchzuführen. Die Steuersysteme unterliegen einem permanenten Wandel. Die Dynamik der Veränderungen ist kaum überschaubar oder laufend aktuell darstellbar. In vielen Ländern gibt es weniger tief greifende Steuerreformen; Systemänderungen erfolgen vielmehr in kleinen Schritten über den ordentlichen jährlichen Budgetprozess. Die Fokussierung auf die «richtigen» Reformelemente ist von entscheidender Bedeutung, und die Abwägung zwischen Relevanz und Irrelevanz fällt oft schwer.

Ein weiteres Problem liegt in der mangelnden Vergleichbarkeit der Steuersysteme. Diese sind äusserst heterogen und stark von nationalen Besonderheiten geprägt. Vergleiche sind daher entweder sehr allgemein oder in detaillierter Form nur für einen eingegrenzten Untersuchungsgegenstand möglich. Hinzu kommen die mangelhaften Kriterien zur Bewertung und zum Vergleich der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen und Privatpersonen (seitens OECD und Wissenschaft wurde jedoch in den

¹ Der «Ruding II-Bericht» der EU-Kommission (2001) versucht, diese Lücke zu besetzen und vergleicht umfassend die Steuersysteme der EU-Länder (wobei die Dynamik der Veränderung nicht im Vordergrund steht). Eine weitere Studie der EU-Kommission (2003) vergleicht die Veränderungen der Jahre 1995 bis 2001, jedoch eher im Sinne einer Zusammenfassung und nur für EU-Länder bis maximal 2002. Die OECD plant, per Ende 2004 ebenfalls einen Bericht zu Steuerreformen zu veröffentlichen.

Abbildung 1

Herleitung des Berichts



letzten Jahren an entsprechenden Modellen gearbeitet). Des Weiteren wird das Steuersystem bei nationalen und internationalen Reformbemühungen oft für die Verfolgung verschiedenster politischer Ziele benutzt, was eine saubere Beurteilung der Reformen beeinträchtigen kann.

1.2.3 Konsequenzen für die Analyse

Wegen der erwähnten Problemfelder verfolgt die Untersuchung einen pragmatischen Ansatz mit «Mut zur Lücke». Es geht darum, gestützt auf die als wichtig eingestuften Reformbestrebungen, die zentralen Tendenzen in den untersuchten Ländern aufzuzeigen und zu interpretieren. Der vorliegende Bericht stellt daher nur die «Spitze des Eisbergs» dar. Er beruht auf einem detaillierten Arbeitspapier (Länderanalyse), das die wichtigsten jährlichen Veränderungen pro Land erfasst, die wiederum in einer umfangreichen, vergleichenden Datenbank erfasst wurden.

1.3 Aufbau des Berichts

Kapitel 2 trägt die wichtigsten empirischen Erkenntnisse aus der Länderanalyse übersichtlich und kurz zusammen. Hier werden wichtige nationale, steuerpolitische Anpassungen der letzten sechs Jahre in zahlreichen OECD-Ländern präsentiert. Dabei stützen sich diese Ausführungen auf die detaillierten Arbeitspapiere zu den einzelnen Ländern («Länderanalyse») und die umfassende Datenbank.

Kapitel 3 zeigt – basierend auf der empirischen Erhebung – die wesentlichen internationalen Trends in der Steuerpolitik auf, insbesondere die Entwicklung der untersuchten Steuerarten.

Kapitel 4 interpretiert die internationalen Entwicklungen in der Steuerpolitik und stellt die Frage, welche Bedeutung diese für die Schweiz konkret haben. Dabei wird die Position des Schweizer Steuersystems im internationalen Kontext analysiert und der steuerpolitische Handlungsbedarf herauskristallisiert.

Dieses Kapitel zeigt zuerst einige Grundprobleme auf, die einer effizienten Steuerpolitik entgegenstehen. Anschliessend werden wichtige Steuerreformen in den untersuchten Ländern in ihren Grundzügen zusammengefasst. Danach folgt eine Darstellung der Entwicklungen auf Stufe der supranationalen Institutionen, insbesondere der für das Steuerrecht relevanten EU-Richtlinien und -Bestrebungen sowie der Initiativen der OECD.

2.1 Grundprobleme für eine effiziente Steuerpolitik

Die Handhabung von Steuersystemen ist komplex und stellt damit eine dauernde Herausforderung für Steuerpolitiker dar. Insbesondere nachstehende Aspekte können die Umsetzung von als richtig erkannten Massnahmen erschweren:

- **Polit-ökonomische Entscheidungsprozesse:** Steuerreformpläne scheitern oft an der politischen Machbarkeit, an kurzfristigen Zielvorstellungen oder an der Vorrangstellung von Partikularinteressen. Grössere Würfe, die fälschlicherweise als «Gewinner-Verlierer-Situationen» interpretiert werden, bedingen ein entschlossenes und gebündeltes Vorgehen sowie eine sorgfältige Aufklärungsarbeit. Steuerreformen wirken sich vielfach erst nach einer gewissen Zeit wachstums- und wohlförderung aus. Ihre Umsetzung droht deshalb an kurzfristigen finanziellen Kosten zu scheitern.
- **Einengung auf juristische Aspekte:** In der Konzeption des freiheitlichen Staates haben Steuern für die Bürger einen hoheitlichen Zwangscharakter. Das Steuersystem muss deshalb den rechtsstaatlichen Grundsätzen genügen und ist daher sehr stark juristisch geprägt. Dabei überwiegen «technokratische» Ansätze statt ökonomischer Aspekte. Der gesamtwirtschaftlichen Auswirkung von Reformen wird manchmal zu wenig Beachtung geschenkt und radikale Ansätze können an rein juristischen Fragen scheitern.
- **Vorrang des Finanzierungsbedarfs für Ausgabenströme:** Die finanzielle Sicherung von wachsenden staatlichen Aufgaben engt den steuerpolitischen Spielraum ein. Die Ansprüche an den Leistungsstaat sind oft hoch, Selbstverantwortung und individuelle Zahlungsbereitschaft vielfach aber nicht entsprechend. Dies führt zu finanzpolitischen Widersprüchen.
- **Grenzen der Ergiebigkeit von Steuern:** Die Mobilität der Steuerpflichtigen bzw. ihres Kapitals setzt der Erhebung von Steuern praktische Grenzen. Die Vermischung der Fiskalpolitik mit übertriebenen Umverteilungszielen, negative Anreize von Steuererhöhungen, mangelnde Transparenz oder ständig steigende Fiskallasten bewirken eine Zunahme des Steuerwiderstands und erschweren damit das berechnete Anliegen des Staates, Steueraufkommen nachhaltig zu sichern. Diese Aspekte bringen die Steuerpflichtigen zu Verhaltensanpassungen, zu Alternativstrategien, in gewissen Fällen sogar zu Steuerflucht. Das erwünschte theoretische Steueraufkommen wird in der Realität oft nicht erreicht. Die staatliche Korrektur solchen Verhaltens durch zusätzliche Steuervorschriften sowie eine übersorgfältige Umsetzung von Steuerregelungen führen schliesslich zu Systemüberstrapazierungen, die die Praxis am Machbaren scheitern lassen.
- **Systemimmanente Verzerrungen bzw. Fehlanreize:** Idealerweise sollte das Steuersystem nur einmal greifen. Zudem sollte es (unternehmerische) Entscheide möglichst wenig verzerren und sich dabei neutral verhalten. In der Realität führt die effektive Ausgestaltung des Steuersystems häufig zu ökonomischen Verzerrungen, zu suboptimalem Einsatz von Ressourcen, zu Fehlanreizen für Leistung, zu negativen Allokationseffekten und Doppelbelastungen, indem Kapital oder Einkommen zu einem späteren Zeitpunkt nochmals erfasst wird oder indem gewisse Aktivitäten, Rechtsformen und Finanzierungsstrukturen steuerlich mehrfach bzw. spezifisch begünstigt werden. Insbesondere für spezielle Steuervergünstigungen – vielfach als Folge von Partikularinteressen – gibt es immer gute Gründe, die politisch nur schwer zu widerlegen sind. Auch eine zu starke Ausrichtung auf umverteilungspolitische Motive (z.B. steile Progression, eigentumsbeschränkende Substanzsteuern) zementiert institutionelle Abhängigkeiten, die nur schwer aufzulösen sind, selbst wenn sie volkswirtschaftlich schädlich sind.

- **Komplexität des Steuersystems:** Nicht nur die Vielzahl an Steuern und speziellen Regelungen, sondern auch die Komplexität der Materie, technokratische Ansätze sowie die Überlappung von verschiedenen Steuerhoheiten mit meist uneinheitlicher Verwaltungspraxis verunsichern bzw. irritieren den Steuerzahler. Auch die Vermischung von fiskalischen mit anderen politischen Zielen führt zu Intransparenz und Komplexität.

2.2 Zusammenfassung der Länderanalysen

Die Analyse der Daten zeigt, dass nur wenige Länder eine Reform im Sinne eines «grossen Wurfs» durchgeführt haben: In den meisten Staaten wird vor allem kleinen Schritten bzw. jährlichen technischen Anpassungen der Vorzug gegeben. In einigen Ländern wird aus wahltaktischen Gründen der Begriff «Steuerreform» für marginale Anpassungen des Steuersystems verwendet.

Die folgenden Seiten beschränken sich auf aus Sicht der Wirtschaft zentrale Punkte von Reformelementen und versuchen aufzuzeigen, inwiefern sich das Steuersystem dadurch verbessert oder verschlechtert hat. Dabei ist hervorzuheben, dass eine abschliessende Beurteilung der ausländischen Steuersysteme für Aussenstehende kaum möglich ist. Es gilt auch anzumerken, dass die Verabschiedung der relevanten nationalen Gesetze teilweise zeitlich von der Wirkung der entsprechenden Reformen abweicht. Daher werden hier die Änderungen möglichst nach dem Jahr ihrer Wirkung aufgeführt. Der Stand der Analyse ist Oktober 2004. Für die osteuropäischen Transitionsländer wurde keine systematische, detaillierte Analyse vorgenommen, sondern es wurden lediglich punktuell die wichtigsten Elemente herausgegriffen.

EU-15- und ausgewählte OECD-Länder

Seite		Seite	
14	Australien	28	Luxemburg
15	Belgien	29	Neuseeland
16	Dänemark	30	Niederlande
17	Deutschland	31	Norwegen
19	Finnland	32	Österreich
20	Frankreich	33	Portugal
22	Griechenland	34	Schweiz
23	Grossbritannien	35	Schweden
24	Irland	36	Spanien
25	Italien	38	USA
26	Japan		

Osteuropäische Transitionsländer (nur punktuelle Erhebung)

Seite		Seite	
40	Bulgarien	42	Russland
40	Estland	43	Serbien
41	Kroatien	43	Slowakei
41	Lettland	44	Tschechische Republik
41	Polen	44	Ungarn
42	Rumänien	45	Zypern

In den 80er-Jahren

— Einführung einer Kapitalgewinnsteuer

2000

Steuerreform 2000

— Entlastung von Privatpersonen bei der ESt. Dabei werden der tiefste Satz von 20% auf 17% und der mittlere Satz von 34%–43% auf neu 30%–42% reduziert, während der höchste Satz auf 47% bleibt

— Unterstützung von Familien (Vereinfachung des bestehenden Systems von zwölf verschiedenen Massnahmen auf drei integrative Zuwendungsformen, z.B. Einführung nicht steuerbarer Familienzulagen und Ersatz gewisser Kinderfreibeträge usw.)

— Entlastungen bei der Kapitalgewinnsteuer durch Halbierung der Bemessungsgrundlage (bei Privatinvestoren werden nur 50% der Kapitalgewinne besteuert, dadurch beträgt der effektive Maximalsatz 24,5%; bei Pensionsfonds werden nur noch zwei Drittel der Kapitalgewinne besteuert sowie Einführung weiterer Ausnahmen)

— Senkung der Kapitalgewinnsteuer für KMU und Pensionskassen von 15% auf 10%

— Senkung der KöSt. von 36% auf 34%

— Abschaffung der beschleunigten Abschreibung

— Anpassung der Trust-Besteuerung

— Abschaffung der Grosshandels-Umsatzsteuer (sog. «wholesale sales tax») und Einführung einer Konsumsteuer in Form einer sog. «Goods and Services Tax» (GST)

2001

— Senkung der KöSt. von 34% auf 30%

— Einführung von Regeln zur Unterkapitalisierung (sog. «Thin Capitalization») und zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital sowie zur Behandlung von hybriden Strukturen

— Steuerbefreiung von Zinserträgen bei Obligationen von ausländischen Emittenten mit Sitz in Australien

— Einführung eines vereinfachten Steuerregimes für kleine Unternehmen (vereinfachte steuerliche Bewertungs- und Abschreibungsregeln)

2002

— Vereinfachung der Anrechnungsmethode von Dividenden für Unternehmen

— Einführung eines Konsolidierungsregimes

2003

— Moderate Entlastung bei der ESt. (Bandbreiten)

— Änderung bei der Gruppenbesteuerung

2004 (teilweise in Planung)

— Senkung der ESt. (Reform angekündigt, siehe unter 2005)

— Umfassende Änderungen im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung (bessere Bedingungen für international tätige australische Unternehmen; insbesondere Regeln bei Kapitalgewinnen für CFC und ausländische Fonds, sog. «FIF»)

— Einführung einer generellen Befreiung für ausländische Dividenden an australische Firmen (limitiertes Schachtelprivileg)

— Modernisierung des Doppelbesteuerungsabkommensnetzes

— Anpassungen bei den Konsolidierungsregeln (teilweise mit rückwirkendem Effekt)

2005 (teilweise in Planung)

— Senkung der ESt. durch Ausdehnung der oberen Einkommensstufen wird diskutiert, damit die meisten Arbeiter durch einen maximalen Steuersatz von 30% belastet werden.

— Ab dem 1. Juli 2005 wird die höchste der fünf Steuerprogressionsstufen statt bei 70 000 bei 80 000 Australischen Dollar liegen.

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Die Belastung durch die Einkommensbesteuerung ist gesunken, obwohl sie immer noch auf einem hohen Niveau bleibt. Die Steuerreform 2000 war stark auf Familien und die Mittelklasse ausgerichtet, v.a. auf Familien mit nur einem Lohnempfänger. Die für 2004/2005 geplanten Entlastungen liegen bei etwa 14,7 Mrd. Australischen Dollar.

Unternehmen: Das australische Steuersystem führt zu Verzerrungen, da es Rechtsstrukturen unterschiedlich behandelt (Unternehmen, Trusts und Versicherungen). Generell werden Investitionsentscheide eher nach steuerlichen statt nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten getroffen. Mit der Reform wurde der KöSt.-Tarif deutlich gesenkt. Ziel der neuen Konsolidierungsregeln von 2003 war es, das System einfacher und flexibler für Unternehmen zu machen, doch gehen die Meinungen auseinander, ob die Rahmenbedingungen für Unternehmenstransaktionen (Käufe und Verkäufe von Unternehmen) nicht eher komplexer geworden sind.

Gesamt: Vor 2000 galt das australische Steuersystem als sehr komplex. Auch im Hinblick auf den Standortwettbewerb im asiatisch-pazifischen Raum wurde es oft als wichtiger Negativfaktor zitiert. Dies lag sowohl an der Vielfalt verschiedener Steuern als auch an der im regionalen Quervergleich hohen Besteuerung der Körperschaften und der individuellen Kapitalgewinne. Mit der Steuerreform von 2000 durchlebte Australien eine der grössten Veränderungen seiner Geschichte: Die Sätze wurden generell massiv gesenkt und die Kapitalgewinnsteuer sowie die Abschreibungsregeln reformiert. Durch diese Reform und durch die gleichzeitige Einführung einer nationalen Konsumsteuer veränderte sich der Steuermix so, dass der Anteil konsumorientierter Steuern insgesamt anstieg. Man erhofft sich dadurch auch, dass das Steuersystem effizienter und produktiver sein wird und dass Verzerrungen beseitigt werden.

1995–1999

— Tendenzielle Erhöhung der Steuerlast für Privatpersonen zwischen 1995–1999: Beseitigung der automatischen Indexierung von Steuervergünstigungen, Einführung einer 3%-Krisensteuer für alle Einkommensarten und Einführung eines Solidaritätszuschlags auf persönliches Einkommen inkl. Pensionen

— Einzelne Massnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung zwischen 1995–1999: Eliminierung der zeitlichen Beschränkung für die Wiederherstellung von Verlusten und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Verschärfung der «Thin Capitalization»-Regeln, durch die Neudefinition von Zinseinkommen, um Missbräuchen vorzubeugen, sowie durch die Verschärfung der Möglichkeiten zur Verlustübertragung bei der Übernahme von nicht Gewinn erzielenden Firmen

— Initiierung des Reformpakets für 2000–2006 (siehe auch 2001)

— Neues günstiges Regime für Stock Options

2001

— Umbau des Finanzföderalismus im Sinne einer vermehrten Dezentralisierung der Steuerhoheit

Sog. «6-Stufen-Plan der Regierung»

1. Steuerstopp
2. Wiedereinführung der Indexierung der Steuertabellen
3. Stufenweise Abschaffung der Krisensteuer
4. Senkung des Berufssteuervorabzugs
5. Reform der Besteuerung von natürlichen Personen (über vier Jahre gestaffelt, siehe unten)
6. Weitere Reduktion des Steuerdrucks, z.B. durch Verringerung der Anzahl der Steuersätze, durch eine Erhöhung des Steuerfreibetrags oder eine Anpassung der abzugsfähigen Ausgaben

Reform der Besteuerung von natürlichen Personen

— Abschaffung der beiden höchsten Spitzensteuersätze (neu 50% anstelle von 52,5% und 55%)

— Anpassung bei den Steuerstufen (Ausdehnung der Bandbreiten der 2. und 3. Stufe)

— Einführung von beschäftigungsbedingten Steuergutschriften (sog. «non-wastable Tax Credits») für untere Einkommen (440 Euro ab 2002)

— Steuerliche Verbesserungen für Eltern mit Kindern (Steuerabzüge für Kinder, insbesondere auch für Alleinerziehende)

— Reduktion des Krisenzuschlags von 3% auf 2%, dann auf 1% bis zur endgültigen Abschaffung 2003

— Steuerliche Gleichbehandlung von verheirateten und unverheirateten Paaren

— Steuerliche Anreize für ökologisch bewusstes Verhalten

— Verbesserung der Expatriate-Besteuerung

2003

— Abschaffung des Krisenzuschlags

— Anpassung der Regeln zu Stock Options

— Steueranreize für Investitionen in Fonds oder Sparplänen

Unternehmenssteuerreform

— Reduktion der effektiven KöSt. von 40,17% auf 33,99% (bei einem nominellen Satz von 39% auf 33%; Senkung auf 30% mittelfristig geplant)

— Reduktion des ermässigten Tarifs für KMU von 28,84% auf 24,25%

— Erweiterung der Bemessungsgrundlage mit einer Verschärfung der Abschreibungsregeln und der Regeln zur Kapitalausstattung (Regeln betreffend «Thin Capitalization» zur Vorbeugung von Unterkapitalisierung)

— Einführung einer 10%igen Quellensteuer auf Liquidationserträgen und bei eigenem Aktienrückkauf

— Abschaffung einiger Abzugsmöglichkeiten (vor allem von regionalen Steuern und Gebühren) und Unstimmigkeiten im Steuersystem

— Anpassung beim Schachtelprivileg

— Veränderung des «Advance Ruling System»

— Anpassung der Konsolidierungsregeln

— Einführung einer «Tonnage Tax»/Frachtgebühr für Schifffahrtsgesellschaften

— Einführung des Konzepts einer «Investment Reserve»

2004

— Steueramnestie

Bis 2010

— Abschaffung der Koordinationszentren («Co-ordination Centres»), weil sie nicht nur als steuerschädliches Regime, sondern auch seit 18. Februar 2003 als unerlaubte staatliche Beihilfe gelten. Nachfolgekonzern von der Europäischen Kommission im Mai 2004 gebilligt.

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Bis 1999 kam es eher zu einer Erhöhung der Steuerlast, doch 1999 wurde ein Entlastungspaket für die folgenden Jahre verabschiedet. Die substanzielle Reduktion der Steuerbelastung 2001 konzentrierte sich vor allem bei den unteren und mittleren Einkommensklassen.

Unternehmen: Die Tarifsenkung wurde bereits 2000 angekündigt. Vorher war Belgien eines der Länder, die ihre Tarifsenkung nicht mit gleichzeitiger Ausweitung der Bemessungsgrundlage anreicherten. Trotz optisch hoher Nominalsätze war die effektive Belastung aufgrund zahlreicher Sonderabzugsmöglichkeiten sehr oft wesentlich geringer. Der Druck zur Tarifsenkung war eher psychologisch motiviert. Die Regierung wollte sich als attraktiver Standort im Wettbewerb um ausländische Direktinvestitionen neu etablieren.

Gesamt: Die Fiskalpolitik von Belgien stand zunächst im Lichte der zu berücksichtigenden Maastricht-Kriterien. Erst 1999 wurde ein mehrjähriger Steuerreformplan initiiert, der über den Zeitraum 2000–2006 umgesetzt werden soll. Belgien ist und bleibt ein attraktiver Holding-Standort. Das Steuersystem ist gut positioniert im internationalen Steuerwettbewerb und hat sich kontinuierlich modernisiert, u.a. durch ein kompetitives Schachtelprivileg (insbesondere im Hinblick auf die Besteuerung von Kapitalgewinnen) sowie das Fehlen von formalen «CFC»-Regeln (es existieren jedoch Missbrauchsregeln). Die belgischen Koordinationszentren und die attraktive Expatriate-Besteuerung waren lange wichtige Instrumente zur Anziehung von ausländischen Firmen. Belgien muss das Regime für Koordinationszentren auf Druck der EU ändern, hat aber mit den jüngsten Reformbemühungen versucht, das Steuersystem auch für Inländer attraktiver und einfacher zu gestalten. Die Steueramnestie führte bis Mitte Jahr 2004 zu eher verhaltenem Erfolg.

Steuerreformen von 1987 und 1994

— Einführung eines dualen progressiv besteuerten Einkommenssystems mit separater Behandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen

— Schrittweise Reduktion des Tarifs auf Arbeitseinkommen bis 2002: Stufe I auf 44,3% (von 48% 1986 und 50,6% 1993), Stufe II auf 49,7% (von 62,4% 1986 und 58,2% 1993), Stufe III auf 63,3% (von 73,2% 1986 und 68,7% 1993)

— Schrittweise Reduktion des KöSt.-Tarifs (ausgehend von 50%) 1990 auf 40%, 1991 auf 38%, 1993 auf 34% und bis zum Jahr 2001 auf 30%

— Einführung einer neuen Form der «grünen Verbrauchssteuer», einer besonderen Ökosteuern

1997

— Abschaffung der Vermögenssteuer

1998

— Modifikation des Anwendungsbereichs für die Börsenumsatzsteuer

1999

Steuerreform 1999–2002 («Withsun-Paket»)

— Reduktion der Tarife auf Arbeitseinkommen: Stufe I auf 45,2% (von 50,6%); Stufe II auf 50,7% (von 58,2%) und Stufe III auf 62% (von 68,7%)

— Neuregelung der Besteuerung von Erträgen aus Aktien/Obligationen für die Altersvorsorge

— Reduktion des KöSt.-Tarifs auf 32%

— Liberalisierung der Steuerregelung für Holdinggesellschaften (im Ausland erwirtschaftete Gewinne und dänische Dividenden sind steuerfrei; gilt nicht für reine Finanzholdings)

— Verschärfung der CFC-Regeln und der «Thin Capitalization»-Regeln

— Verschärfung der Dokumentationspflicht bei konzerninternen Verrechnungspreisen

— Modernisierung der Abschreibungsregeln

— Schrittweise Erhöhung der Verbrauchssteuern auf Energieprodukten (Benzin, Erdöl, Elektrizität, Gas und Kohle) bis zum Jahr 2002

— Abschaffung der Börsenumsatzsteuer auf Aktienverkäufen (0,5%)

2000

— Verdopplung des Steuerfreibetrags für Ehepaare bei der Besteuerung von Kapitalgewinnen (auf 234 600 Dänische Kronen)

— Ersatz der Eigenmietwertbesteuerung durch lokale, nicht abzugsfähige Grundsteuer (1%)

2001

— Erhöhung der Quellensteuer auf Dividendeneinkommen (von 25% auf 28% bis 38 500 Dänische Kronen und darüber von 40% auf 43%)

— Reduktion des KöSt.-Tarifs auf 30%

— Verschärfung des Holding-Regimes (aufgrund von EU-Druck) durch Einführung einer Quellensteuer bei Dividenden an nicht ansässige (ausserhalb EU oder DBA) verbundene Firmen

— Beseitigung der Abzugsfähigkeit von «captive-Versicherungsprämien»

— Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Reduktion der maximalen Abschreibungssätze

— Verschärfung der CFC-Regeln

2002

«Neues Gesetz zur Standortförderung 2002»

— Reduktion der ESt.-Tarife auf Arbeitseinkommen: In der Stufe I von 45,2% auf 44,3% und in der Stufe II von 50,7% auf 49,7% sowie eine leichte Erhöhung in der Stufe III von 62% auf 63,3% (letzte Umsetzung der Reformen von 1987/1994/1999)

— Reduktion der Besteuerung von Erträgen aus Obligationen für die Altersvorsorge von 26% auf 15%

— Schachtelprivileg: Reduktion der Beteiligungsgrenze bei Dividenden

— Vereinfachung und Erhöhung der Transparenz bei den CFC-Regeln

— Einführung des unbegrenzten Verlustvortrags (war vorher auf fünf Jahre befristet)

— Erweiterung der Abzugsmöglichkeiten von F&E-Kosten in Verbindung mit öffentlichen Forschungseinrichtungen

— Einführung eines speziellen Schifffahrtsregimes

— Administrative Änderungen bei der MwSt.

2003

— Senkung der Alkoholsteuern

— Ermöglichung sog. «Advance Rulings» auch auf lokaler Ebene

2004

— Reduktion der Besteuerung auf Arbeitseinkommen durch Erhöhung der Einkommensbandbreiten im mittleren Bereich

— Einführung von an ein aktives Arbeitsverhältnis gekoppelten Steuergutschriften

Geplant

— Verschärfung der Verrechnungspreisregeln

— Anpassung der «Thin Capitalization»-Regeln

— Einführung einer 30%-Quellensteuer auf Zinserträgen an verbundene (Nicht-EU-)Unternehmen

— Veränderung der Bemessungsgrundlage für immaterielle Vermögenswerte

— Eingrenzung des Begriffs und Besteuerung einer «transparenten Gesellschaft»

— Zusätzlicher 50%-Steuerabzug für F&E-Projekte

— Revision der grenzüberschreitenden Konsolidierungsregeln (Expertenkommission wurde im März 2004 einberufen, Bericht wurde für Oktober erwartet)

— Diskussion über eine allfällige Einschränkung der kommunalen Besteuerungsmöglichkeiten

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Vor der Reform von 1994 war die Bemessungsgrundlage sehr schmal, der Tarif sehr hoch, das steuerbare Einkommen von natürlichen Personen umfasste alle Einkommensarten. Es gab diverse Verzerrungen, bedingt durch etliche Schlupflöcher und Abzugsmöglichkeiten, wie z.B. von negativem Kapitaleinkommen. Die Steuertarife wurden seit 1999 zwar deutlich gesenkt, doch die Steuerbelastung fällt für Personen weiterhin sehr hoch aus (zweit-höchste Belastung weltweit) und führt zur Abwanderung hoch qualifizierter Arbeitskräfte. Das gewählte System von Steuern und Sozialleistungen begünstigt die Freizeit gegenüber der Arbeit. Eine dringende und breit anerkannte Reform in diesem Gebiet wird aus rein budgetären Gründen hinausgeschoben. Dänemark zeichnet sich durch hohe Standards und Effizienz in der computergestützten Administration aus. Das Vorabsteuer-Auskunftsverfahren (sog. «Ruling») wurde auch auf Individuen ausgedehnt.

Unternehmen: Ein Vorteil besteht darin, dass nur ein einziger KöSt.-Tarif existiert. Die Einführung des Holding-Regimes führte zu zahlreichen Neuansiedlungen von ausländischen Unternehmen (insbesondere aus der Niederlande und den USA), aber auch zu Missbräuchen dieses Regimes in Weiterleitung von Gewinnen von EU-Ländern in Offshore-Jurisdiktionen (Dänemark hatte als einziges EU-Mitglied die Besteuerung vom Gewinn ausländischer Töchter beseitigt). Die Regeln für die internationale Konsolidierung erlauben eine grenzüberschreitende Berücksichtigung von Tochterverlusten. Das Holding-Regime wurde 2001 für Unternehmen aus Nicht-DBA-Ländern verschärft sowie auch die Regeln für die Gruppenbesteuerung und Verrechnungspreise.

Gesamt: Dänemark hatte mit der Steuerreform von 1987 als erster Staat das «Nordische Modell» z.T. realisiert, ging jedoch in der Folgezeit nie so weit wie die anderen drei skandinavischen Staaten. Mit der Steuerreform von 1994 entschied sich Dänemark für einen anderen Ansatz und versuchte vor allem, das Steuersystem möglichst neutral – also ohne negative bzw. positive Verhaltensanreize – zu gestalten. Die getätigten Anpassungen von 1987, 1994 und 1999 zielten alle in die gleiche Richtung: Erweiterung der Bemessungsgrundlage, Reduktion des Spitzensteuertarifs, Beseitigung von Schlupflöchern und Einführung von neuen Umweltsteuern. Ein Ziel war auch, Arbeitseinkommen stärker zu entlasten und dafür die Steuerlast stärker auf Umweltabgaben zu verschieben. 2001 hat die Regierung einen «Steuerstopp» verhängt. Planungssicherheit und Servicequalität der Behörden sind insgesamt gestiegen.

1997

– Abschaffung der generellen Vermögenssteuer (formell jedoch noch existierend)

1998

– Abschaffung der Gewerbesteuer vom Kapital
 – Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen
 – Reduktion des Solidaritätszuschlags von 7,5% auf 5,5%
 – Erhöhung der MwSt. von 15% auf 16%

1999

Steueränderungsgesetz von 1999
 – Reduktion des ESt.-Grundtarifs von 25,9% auf 23,9% und Erhöhung des Grundfreibetrags
 – Reduktion des KöSt.-Tarifs für thesaurierte Gewinne von 45% auf 40% per Anfang 2000

Ökologische Steuerreform von 1999

– Graduelle Erhöhung der Mineralölsteuer
 – Einführung einer neuen Elektrizitäts-Steuer

2000

Steuerreform von 2000
 – Senkung der ESt.-Tarife von 23,9%–53% auf 22,9%–51% und Planung einer sukzessiven Senkung auf 15%–42% bis 2005

– Erhöhung des Grundfreibetrags
 – Einführung einer Minimalbesteuerung für Personen durch die Einführung einer oberen Betragsgrenze für die gegenseitige Aufrechnung von Aktiv-/Passiveinkommen sowie durch die Begrenzung in der gegenseitigen Gewinn- und Verlustanrechnung von verschiedenen Einkommenskategorien
 – Halbierung des Sparerfreibetrags für Zinserträge
 – Einführung bzw. Erhöhung diverser Steuergutschriften (sog. «Tax Credits») für Privatpersonen (für Kinder, Altersvorsorge, Hausbesitzer)
 – Einheitliche Senkung des KöSt.-Tarifs von 30% (für einbehaltene Gewinne) bzw. von 40% (für ausgeschüttete Gewinne) auf 25% per Anfang 2001
 – Ersatz des Vollarrechnungssystems durch ein Freistellungsverfahren (sog. «Halbeinkünfte-Verfahren»)
 – Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen auf Beteiligungen für Unternehmen ab 2002
 – Verbesserung der Anwendungsvoraussetzungen der Organschaft (finanzielle Beherrschung ausreichend)
 – Differenzierte Behandlung von Verlustvortrag und Verlustrücktrag zwecks Sicherstellung einer Minimalbesteuerung
 – Verschärfung der Regeln bei der Unterkapitalisierung (sog. «Gesellschafterfremdfinanzierung»)
 – Verschärfung der Abschreibungsregeln

2001

Steueränderungsgesetz von 2001
 – Senkung der ESt.-Tarife von 22,9%–51% auf 19,9%–48,5%
 – Senkung der Kapitalertragssteuer auf Dividenden von 25% auf 20%
 – Senkung der Beteiligungsgrenze für qualifizierte Beteiligungen im Privatbesitz von 10% auf 1%
 – Erleichterungen beim Steuerabzug für die Quellensteuer für ausländische Künstler

2002

– Erhöhung des Kindergeldes und des Kinderfreibetrags sowie Einführung zusätzlicher Abzugsmöglichkeiten für Kinderbetreuungskosten
 – Ausbau der steuerbegünstigten Altersvorsorge
 – Neueinführung einer 15%-Quellensteuer bei Bauleistungen

2003

Flutopfersolidaritätsgesetz vom 13. September 2002

Verschiebung der zweiten Phase der Steuerreform 2000 (weitere Reduktion der ESt.-Tarife auf 47%–17%) auf Anfang 2004 statt Anfang 2003

Temporäre Erhöhung der KöSt. auf 26,5%

Steueränderungsgesetz 2003

Verschärfung der Regeln zur Gesellschafterfremdfinanzierung in Deutschland, insbesondere auch Anwendung auf reine Inlandssachverhalte

Erhöhte Anforderungen (gesetzliche Verpflichtung) für die Dokumentation von Verrechnungspreisen

Neuregelung des Verlustvortrags

Abschaffung der rückwirkenden oder der Multi-Eltern-Organschaft

Weitere Diskussionspunkte 2003

(teilweise nicht umgesetzt)

Steuervergünstigungsabbaugesetz 2003 (im Wesentlichen ist diese Gesetzesvorlage gescheitert, Massnahmen wurden teilweise als Korb II diskutiert)

Reform der Gemeindefinanzierung bzw. der Gewerbesteuer 2003 (Verschiebung der Diskussion aufgrund von politischem Widerstand)

Steueränderungsgesetz 2003 und Investmentmodernisierungsgesetz in Kraft seit Anfang 2004

Abbau von speziellen Steuervergünstigungen (Vorschläge von Koch/Steinbrück: Einigung erzielt)

Diskussion um eine Verschärfung der Erbschaftssteuer sowie Wiederbelebung der Vermögenssteuer (Pläne vorerst aufgegeben)

Einführung einer pauschalen Zinsabgeltungssteuer (Pläne vorerst aufgegeben, Anliegen weiterhin pendent)

2004 (teilweise in Diskussion)

Steueramnestie (für 2004/2005)

Weitere Reduktion der ESt.-Tarife von 19,9%–48,5% auf 16%–45%

Kürzung der Pendlerpauschale

Einschränkung der Eigenheimzulage

Reduktion des Sparerfreibetrags

Einführung einer Mindeststeuer durch Begrenzung des Verlustabzugs bei der Einkommens-, Körperschafts- und Gewerbesteuer

Allgemeine Änderung der Besteuerung von Zinserträgen (keine Abgeltungssteuer; in Diskussion)

Beseitigung der Wegzugsteuer (in Diskussion, von der EU-Kommission gefordert)

Reduktion des KöSt.-Tarifs von 26,5% auf 25%

Einschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierungs-Regeln (§8a-KöSt.-Gesetz)

Pauschale Besteuerung von Dividenden und Veräusserungsgewinnen (i.H.v. 5% der Erträge)

Erhöhung der Tabaksteuern

Verschiedene Reformkonzepte in Diskussion

Radikale Vereinfachung des Steuersystems (sog. «Merz-Modell», basierend auf dem sog. «Kirchhof-Vorschlag»)

Einführung eines «Nordischen Systems» gemäss sog. «Modell Sachverständigenrat»: Separate proportionale Besteuerung von Kapitaleinkommen mit einem Tarif von 30%, der idealerweise dem KöSt.-Tarif entsprechen soll, damit die Doppelbelastung von Dividenden entfällt, sowie weiterhin progressive Besteuerung von Arbeitseinkommen, so dass der Höchstsatz idealerweise in der Nähe der Kapitaleinkommenssteuer liegen sollte (z.B. 35%)

Modell Rose: Einführung der sog. «Einfachsteuer» (Modell der direkten Konsumsteuer)

Vereinfachung und Entlastung des Steuerrechts von Verflechtungstatbeständen gemäss sog. «Kölner Entwurf von Prof. Lang»

«Flat Rate Tax»: Der Wissenschaftliche Beirat des Finanzministeriums hat den Übergang zu einer «Flat Rate Tax» vorgeschlagen, mit einem einzigen Steuertarif von 30% auf allen Einkünften

2005 (teilweise in Planung)

Umsetzung der dritten Phase der Steuerreform 2000 (Reduktion der ESt.-Tarife von 16%–45% auf 15%–42%)

Alterseinkünftegesetz: Einführung einer Besteuerung der Rentenbezüge bei gleichzeitiger Freistellung der Beiträge zur Altersvorsorge

Abschaffung der Steuersonderbehandlung von Kapital-Lebensversicherungen

Steuerliche Förderung von Wagniskapital

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Die Spitzenbelastung fällt hoch aus, obwohl durch die Reform 2000 eine Reduktion in Gang gesetzt wurde. Werden alle Zwangsabgaben (inkl. Sozialabgaben) berücksichtigt, liegt die Grenzbelastung für Normalverdiener bei etwa 64% (ab 30 000 Euro). Tendenz hat die Steuermoral stark abgenommen.

Unternehmen: Die Reform von 2000 sollte das KöSt.-System und die daraus resultierende Steuerbelastung in Deutschland stärker an die internationalen Standards angleichen. Doch die Attraktivität hat sich nur geringfügig bzw. kurzfristig geändert, zumal viele Vorteile (internationale Aktivität) bereits wieder abgebaut wurden. Die Sätze wurden zwar reduziert, doch durch die einhergehende Bemessungsgrundlageerweiterung hat sich die relative Wettbewerbsstärke massiv verschlechtert (u.a. Verlustregelung, Holdingsätze; Grenzbelastung ist immer noch hoch). Hinzu kommt die Zusatzbelastung mit der Gewerbesteuer.

Gesamt: Mit dem Ersatz des Vollerrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren/ Freistellungsverfahren im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes wurde ein grundsätzlicher Systemwandel durchgeführt, der von der Bedeutung her mit den strukturellen Änderungen der Jahre 1967 (Einführung der MwSt.) und 1977 (Einführung des Anrechnungsverfahrens) verglichen werden kann. Mit den verschiedenen Begleitgesetzen wurden jedoch zahlreiche Verschärfungen und Komplikationen eingeführt, die das Steuersystem belasten. Die relative Wettbewerbsposition Deutschlands hat sich nur marginal geändert. Das deutsche Steuersystem ist und bleibt wachstumshemmend. Ein bedeutender Standortnachteil liegt in der hohen Volatilität der Gesetzgebung und in der fehlenden Rechtssicherheit bzw. Vorausssehbarkeit des Systems. Die Standortqualität von Deutschland wird weniger durch die Einkommenssteuern beeinträchtigt als durch die im internationalen Vergleich immer noch sehr hohe Steuerbelastung der Unternehmen sowie durch die erheblichen Sozialabgaben. Die Sozialabgaben für die Altersvorsorge haben sich durch Umverteilungseffekte aus der ökologischen Steuerreform allerdings etwas reduziert. Die seit Anfang 2004 geltende Steueramnestie stösst vorläufig nicht auf die gewünschte Resonanz. Als Ursache dafür gelten in erster Linie die vorgesehene Lösung für gemeldete Vermögen sowie die anhaltende Unsicherheit über die Fortentwicklung der Steuergesetzgebung. Einige Regelungen zur Besteuerung von Unternehmen und Privatpersonen stehen in Konflikt mit dem EU-Recht.

1993

Umfassende Reform «Das Nordische Modell der Einkommensbesteuerung»

— Einführung eines körperschaftlichen Vollanrechnungssystems

— Einführung eines «Dual Income Tax»-Regimes für natürliche Personen mit separater Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen (niedrige, proportionale Besteuerung von Kapitaleinkommen mit 28% und progressive Besteuerung von Arbeitseinkommen)

— Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

— Abschaffung der Gemeinde- und Kirchensteuer für Kapitalgesellschaften

1994

— Soziale Reformen mit Schwerpunkt auf Familienförderung

— Diese Reform wurde massgeblich durch die Besteuerung gestaltet. So wurden z.B. diverse Freibeträge für Kinder eingeführt sowie der generelle Steuerfreibetrag für untere Einkommen allmählich und substanzial erhöht.

— Wechsel bei der indirekten Besteuerung von der Warenumsatzsteuer auf ein Mehrwertsteuersystem

1999

— Entlastung von Arbeitseinkommen durch Ausdehnung der Bandbreiten und Reduktion der ESt.-Tarife um 0,5%-Punkte, der Spitzentarif bleibt unverändert

— Einführung eines speziellen Besteuerungssystems für Sportler

— Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Reduktion der Abschreibungsrate

— Ausdehnung der CFC-Ausnahmeregeln

— Anpassung in der Besteuerung der Gesellschafterdarlehen

2000

— Entlastung von Arbeitseinkommen durch Reduktion der nationalen Tarife um 0,5%-Punkte und Erhöhung der kommunalen und nationalen Pauschalabzüge

— Erhöhung der Steuer auf alle Dividenden und Zinserträge an Inländer sowie der Quellensteuer auf Dividenden an nicht Ansässige von 28% auf 29% (Inländer werden durch nachträgliche Gutschrift jedoch von der Dividendensteuer vollumfänglich befreit)

— Anpassung in der Durchlaufbesteuerung von ausländischen Dividenden für Unternehmen

— Abschaffung des speziellen Expatriate-Regimes

— Erhöhung des KöSt.-Tarifs von 28% auf 29%

— Erhöhung der Steuern auf Immobilien und Energie

2001

— Entlastung von Arbeitseinkommen durch Reduktion der nationalen Tarife um je 1%-Punkt und Erhöhung des Standardbeschäftigungsabzugs sowie durch Anpassung der Einkommensstufen

— Marginale Anpassung in der Stock-Options-Besteuerung

— Wiedereinführung des speziellen Expatriate-Regimes

2002

— Reduktion der ESt. durch Erhöhung des Grundfreibetrags und Reduktion der nationalen Tarife um etwa 1%-Punkt sowie Erhöhung des kommunalen Pauschalabzugs und Reduktion der Sozialabgaben

— Einführung eines «Tonnage-basierten» Steuersystems für Schifffahrtsunternehmen

2003

— Reduktion der nationalen ESt.-Spitzentarife um 0,5%-Punkte (inflationbedingt)

— Erhöhung der Energiebesteuerung

2004

— Entlastung bei der ESt. durch Reduktion der Tarife um 1% sowie Erhöhung des Grundfreibetrags für niedrige Einkommen und Erhöhung der Kindergutschriften

— Verbesserung des Sportlerregimes

— Verlängerung der Pauschalbesteuerung von Expatriates

— Senkung der Verbrauchssteuern für Alkoholika und Tabakwaren

2005

— Neuklassifizierung der Besteuerung von Renteneinkommen als Kapitaleinkommen statt als Arbeitseinkommen sowie einige Verschärfungen in den Voraussetzungen/Abzugsmöglichkeiten bei der Altersvorsorge

— Senkung des KöSt.-Tarifs von 29% auf 26%

— Ersatz des Anrechnungssystems für Dividenden und Kapitalgewinne durch ein pauschales Freistellungsverfahren für natürliche Personen; dadurch partielle Abkehr von der «Dual Income Tax»

— Reduktion des Tarifs für Kapitaleinkommen von 29% auf 28%

— Einräumung neuer Ausnahmen sowie Reduktion des Tarifs von 29% auf 28% bei der Besteuerung von Kapitalgewinnen von Unternehmen

— Verschärfung des Abschreibungsverfahrens

In Diskussion

— Abschaffung der Nettovermögenssteuer und stattdessen nur noch Besteuerung von unbeweglichem Vermögen (Pläne vorerst nicht konkret)

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Im Bereich der Einkommenssteuer gab es in den vergangenen Jahren keine einschneidenden Änderungen. Die Belastung fällt weiterhin hoch aus (u.a. steile Progression; mit Einschluss lokaler und Kirchensteuern liegt die Spitzenbelastung bei etwa 58%), obwohl die Regierung die Steuern auf Arbeitseinkommen seit 1997 reduziert hat. Die Gesamtbelastung sank jedoch nur marginal, da andere Steuern während dieser Zeit erhöht wurden (z.B. Energiesteuer, Immobilien und Kapitaleinkommen). Von diesen Massnahmen sollten – nicht nur aus verteilungs-, sondern auch aus arbeitsmarktpolitischen Gründen – besonders kleine Einkommen profitieren.

Unternehmen: Es existieren niedrige nominelle Tarife für Unternehmen und Kapitaleinkommen, die für 2005 nochmals reduziert werden sollen. Die für 2004/2005 geplanten Änderungen bei den Unternehmens- und Kapitalsteuern sollen der Wirtschaft Erleichterungen von rund 550 Mio. Euro bringen. Die Bemessungsgrundlage ist eher breit.

Gesamt: Finnland zeichnet sich durch eine relativ breite Bemessungsgrundlage aus, und die Steuerbelastung fällt insgesamt hoch aus, vor allem bei den direkten Steuern auf Arbeitseinkommen sowie Konsum- und Verbrauchssteuern (vierthöchster OECD-Wert der Fiskalquote). Visionär war hingegen die Einführung des «Nordischen Modells» 1993. Für 2004/2005 ist eine grössere Reform geplant.

1991/1996

— Einführung der Sozialsteuern «CSG» (1991) und der «CRDS» (1996) sowie einer speziellen 2%-Sozialabgabe

1995

— Einführung eines 10%-Zuschlags auf die KöSt. (sog. «Surtaxe»)

— Erhöhung der MwSt. von 18,6% auf 20,6%

1997

— Erhöhung der KöSt. durch eine zusätzliche 15%-Sondersteuer (sog. «Surtaxe» beträgt insgesamt nun 25%)

— Durch Zuschläge in den Jahren 1995 und 1997 steigt der KöSt.-Tarif von 33,33% auf 41,67%

1998

— Erhöhung der sog. Sozialsteuer «CSG»

— Überarbeitung der Regeln für Verrechnungspreise

1999

— Senkung der 15%-Sondersteuer auf die KöSt. auf 10%

— Dadurch Reduktion des KöSt.-Tarifs von 41,67% auf 40%

— Reduktion der Steuergutschrift für Unternehmens-Investoren («Avoir Fiscal») von 50% auf 45%

— Einführung einer Sozialabgabe (sog. «CSBS») auf Unternehmensgewinnen (per 1. Januar 2000)

2000

— Senkung des ESt.-Spitzentarifs von 54% auf 53,25% (stufenweise weiter gesenkt bis 2003)

— Abschaffung der 15%-Sondersteuer auf die KöSt.

— Dadurch Reduktion des KöSt.-Tarifs von 40% auf 36,66%

— Reduktion der Steuergutschrift für Unternehmens-Investoren («Avoir Fiscal») von 45% auf 40%

— Schrittweise Reduktion der Gewerbesteuer (sog. «taxe professionnelle») durch partielle Steuerbefreiung der Lohnsumme

— Reduktion der allgemeinen MwSt. von 20,6% auf 19,6%

2001

Steuerreform 2001–2003

— Verringerung der ESt. (stufenweise Entlastung in allen Stufen bis 2003: in den unteren beiden Stufen um 3,5 Prozentpunkte, zwei Klassen darüber um 2,5 Prozentpunkte; Reduktion des Spitzentarifs von 53,25% auf 52,75% sowie Beseitigung der sprunghaften Veränderung der Grenzsteuersätze)

— Abschaffung der Sozialabgaben «CSG» und «CRDS» für untere Einkommen

— Einführung der sog. «PPE»-Steuergutschrift für untere Einkommen («non-wastable»)

— Schrittweise Reduktion der 10%-Sondersteuer für Unternehmen (sog. «Surtaxe») auf 3% bis 2002

— Dadurch Reduktion des KöSt.-Tarifs von 36,66% auf 34,3%

— Einführung eines 25%-Sondertarifs für gewisse KMU

— Senkung der Beteiligungsgrenze beim Schachtelprivileg von Dividenden und Kapitalgewinnen

— Reduktion der Steuergutschrift («Avoir Fiscal») für Dividenden an Unternehmens-Investoren (keine Muttergesellschaften) von 40% auf 25%

— Verschärfung der Regeln für beschleunigte Abschreibungen von beweglichen Aktiven

— Abschaffung der Autobahnvignette für Individuen (entspricht der Motorfahrzeugsteuer in anderen Ländern)

— Einführung einer sog. «Windfall tax» für Erdöl- und Gasunternehmen (Quellensteuer) als Kompensation für verringerte Heizölbesteuerung

2002

— Reduktion der ESt. um 5% in allen Stufen (Reduktion des Spitzentarifs von 52,75% auf 50,11%)

— Erleichterte Regeln für Restrukturierungen in Anlehnung an die EU-Fusionsrichtlinie

— Senkung der Steuergutschrift für Dividenden für Unternehmens-Investoren von 25% auf 15%

— Reduktion des Sondertarifs für gewisse KMU auf 15%

2003

— Reduktion der Sozialabgaben

— Einführung von Steuergutschriften für Individuen

— Reform der Steuervergünstigungen bei der «taxe d'habitation»

— Einführung einer auf 18 Monate befristeten Steuerbefreiung von der Gewerbesteuer («taxe professionnelle») für neue Produktivitätsinvestitionen

— Senkung der Steuergutschrift für Unternehmens-Investoren für Dividenden auf 10% (von 15%)

— Mehrmalige Erhöhung der Tabaksteuern

2004

— Entlastung von Arbeitseinkommen durch Senkung der ESt. um 3%: 6,83% statt 7,05%, 19,14% statt 19,74%, 28,26% statt 29,14%, 37,38% statt 38,54%, 42,62% statt 43,94% und 48,09% statt 49,58%

— Schaffung einer zweiten Säule durch steuerliche Anreize zur Altersvorsorge

— Einführung von speziellen Familiensteuergutschriften

— Attraktives Steuerregime für Expatriates

— Einführung neuer Steuerregimes für «Business Angels» und für innovative Unternehmen

— Erhöhung der Besteuerung von Erträgen aus festverzinslichen Anlagen von 15% auf 16% (plus 10% Sozialabgaben) sowie Anpassungen bei den Ausnahmen

— Abschaffung des «Avoir Fiscal» und «precompte» auf Dividenden (für Unternehmen per 2004; für Individuen per 2005)

— Einführung einer einjährigen Sonderabgabe (25%) auf die Ausschüttung von un versteuerten Gewinnen (kann verrechnet werden)

— Änderung der Gruppenbesteuerung

— Einführung eines unbegrenzten Verlustvortrags (statt fünf Jahre) und Vereinheitlichung des Verlustbegriffs

— Einräumung einer befristeten Steuerfreiheit auf Kapitalgewinnen aus dem Verkauf von KMU (bis zum 31. Dezember 2005)

— Reduktion der MwSt. für Gastronomie und Hotellerie auf 5,5%

— Befristete Befreiung für Schenkungen bis zu 20 000 Euro an direkte Nachkommen von der Schenkungssteuer (bis 31. Mai 2005)

2005

— Erhöhung der Sozialabgaben («CSG») von 6,2% auf 6,6% auf Pensionen und anderen ähnlichen Einkommen und von 7,5% auf 8,2% auf Immobiliengewinnen sowie marginale Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

— Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren

— Beseitigung der sog. «Equalisation Tax»

— Erhöhung der Solidaritätsabgabe von 0,13% auf 0,16% des Umsatzes von Unternehmen (mit Umsatz von mehr als 760 000 Euro)

— Vollständige Abschaffung der verbleibenden sog. «Surtaxe» von 3%, so dass die KöSt. bis 2006 auf 33,3% sinken soll

— Verlängerung der Befreiung von der Gewerbesteuer («taxe professionnelle») für Neuinvestitionen bis Ende 2005

— Erhöhung der «taxe d'apprentissage» von 0,5% der Bruttolohnsumme auf 0,68% bis 2007

— Befreiung der KMU (bis 150 Millionen Euro Kapitalisation) von der Umsatzabgabe

— Höhere Abzugsmöglichkeiten für Haushalts-hilfen bei der ESt.

Pläne für die Zukunft (teilweise in Diskussion)

— Reform der Gewerbesteuer «taxe professionnelle» (keine Abschaffung, eher Änderung der Bemessungsgrundlage)

— Allfällige Abschaffung oder Reduktion der sog. «Steuer auf den grossen Vermögen»

— Steueramnestie: Vorschlag der bürgerlichen Mehrheitspartei UMP (im Dezember 2003), bis 2006 eine Strafsteuer in Höhe von 2,5% bis 6% einzuführen (wurde kontrovers diskutiert, vorerst nicht angenommen)

— Erhöhung des Freibetrags auf 100 000 Euro bei der Erbschaftssteuer (Regierungsvorschlag)

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Die seit 2001 vorgenommenen Steuererleichterungen beziehen sich vor allem auf Privatpersonen und insbesondere auf untere Einkommenskategorien. Eine moderate Reduktion der Spitzensteuersätze wurde jedoch auch getätigt. 2002 wurde von der Regierung in Aussicht gestellt, dass die Einkommenssteuern innerhalb der nächsten fünf Jahre um ein Drittel sinken könnten. Doch konnte dieses ehrgeizige Ziel bisher nur zu einem Drittel erreicht werden. Die Behörden bemühen sich auch, der hohen Steuerflucht vor allem im Bereich von hoch qualifizierten Arbeitskräften zu begegnen. Während nur etwa 50% der Steuerpflichtigen tatsächlich normale ESt. zahlen, hat die sog. «CSG» eine viel breitere Basis (Ausnahme für untere Einkommen), da sie von jedem bezahlt werden muss; d.h. die «CSG» wird immer mehr zur ESt., der Trend geht dahin, die «CSG» zu erhöhen, doch die normale ESt. zu reduzieren.

Unternehmen: Entlastungen kamen vor allem kleineren Unternehmen zugute, während grosse Unternehmen kaum profitierten. Die KöSt. wurde zwar von 42% auf 34,3% reduziert, doch gibt es zahlreiche Zusatzsteuern. Daher bleibt die Steuerbelastung in Frankreich sehr hoch. Frankreich wird von internationalen Unternehmen aus Steuergründen eher gemieden, es sei denn, es herrschen Marktüberlegungen vor. Die Bemessungsgrundlage hat sich verbreitert. Im Bereich des Schachtelprivilegs und in der Wahl des Körperschaftssteuersystems dürfte sich nun Frankreich dem europäischen Trend annähern (Wechsel vom Anrechnungssystem zum Halbeinkünfte-/Freistellungsverfahren). Die Regierung unternimmt grosse Anstrengungen im Bereich von begünstigten Spezialregimes (z.B. Dienstleistungsgesellschaften). Die CFC-Gesetzgebung nimmt an Bedeutung zu. Die Behörden bemühen sich, das bisher schlechte Steuerklima zu verbessern: Steuerauskünfte, weniger Willkür und politische Einflussnahme.

Gesamt: Nach 20 Jahren stetiger Steuererhöhungen weist Frankreich eine der höchsten Steuerbelastungen in der EU auf (etwa 44% des BIP). Die Steuerpolitik wurde zu oft konjunkturpolitisch wie auch wahltaktisch eingesetzt. Ein ambitiöses mehrjähriges Steuersenkungsprogramm steht derzeit auf der Traktandenliste. Ob ein genereller Kurswechsel tatsächlich eintreffen wird, bleibt vorerst offen. Wegen der hohen Budgetdefizite werden die für 2005 geplanten Einkommenssteuersenkungen für ein Jahr suspendiert. Einige vor 2001 ergriffene Massnahmen waren wenig zielgerichtet. Die Initiierung des Steuersenkungskurses von 2001 wurde zwar vielerorts begrüsst, stösst jedoch bereits an finanzpolitische Grenzen. Auslöser für diesen Reformkurs waren – neben Wahlpolitik – die zunehmende Kapitalabwanderung, konjunkturpolitische Überlegungen sowie die Beispiele von beabsichtigten oder vollzogenen Steuerreduktionen in den umliegenden Ländern (vor allem Deutschland, Grossbritannien, Italien und Belgien). Das französische Steuersystem weist weiterhin eine hohe Vielfalt von speziellen Steuerarten und im internationalen Vergleich sehr hohe Sozialabgaben auf. Die Vergleichbarkeit der Belastung mit anderen Ländern wird dadurch verzerrt. Die MwSt. ist ebenfalls sehr hoch.

1987

— Abschaffung bzw. Einschränkung von 282 (von rund 800) Steuersonderbehandlungen

1998

— Marginale ESt.-Entlastung

— Erhöhung der 7,5%-Quellensteuer auf Zinserträgen von Staatsanleihen auf 10%

— Umsetzung der EU-Fusions- und Mutter-/Tochter-Richtlinien

— Einführung einer neuen 17,5%-«Flat Rate Tax» auf 40% der steuerfreien Reserven (12,5% für Bauunternehmen)

— Einführung der Börsenumsatzsteuer von 0,3% auf Aktienumsätzen

1999

— Marginale ESt.-Entlastung

— Beseitigung der 10%-Quellensteuer auf Zinsen von Staatsanleihen

— Reduktion des Sondertarifs für «General Partnerships» von 35% auf 30%

— Wiedereinführung der steuerfreien Investmentreserve für künftige Investitionen

— Sondersatz für Unternehmensnachfolgen in der Familie bis Ende 2000 (10% statt 20%), danach steuerfrei

— Senkung der Treib- und Brennstoffsteuern

— Vorübergehende Senkung der MwSt. auf neuen Autos, Telefontarifen und Elektrizitätsbezügen

— Erhöhung der Börsenumsatzsteuer von 0,3% auf 0,6%

— Abschaffung der 5%-Transfersteuer auf registrierte, nicht kotierte Aktienunternehmen

2000

— Erhöhung des ESt.-Grundfreibetrags

— Neubesteuerung von Kapitalgewinnen aus nicht kotierten Aktien mit 5% des Verkaufspreises (statt 20% des Nettogewinns)

— Reduktion des Steuersatzes für Zinserträge von Firmen auf 15% (statt 20%)

2001

— Reduktion des ESt.-Spitzentarifs von 45% auf 42,5%

— Reduktion des höheren KöSt.-Tarifs auf 37,5% (statt 40%; insgesamt existieren drei Tarife)

— Weitere Reduktion des Sondersteuersatzes für General Partnerships (OE) und Limited Partnerships (EE) von 30% auf 25%

— Sondersteuersatz für ausländische Bauunternehmen

— Ausdehnung der Steuergutschrift für Dividenden von EU-Tochtergesellschaften an griechische Muttergesellschaften

— Beseitigung der Spezialsteuer auf Banktransaktionen

— Reduktion der Börsenumsatzsteuer von 0,6% auf 0,3%

— Anpassungen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer

2002

— Reduktion des ESt.-Spitzentarifs von 42,5% auf 40%

— Reduktion des höheren KöSt.-Tarifs auf 35% (statt 37,5%; es existieren neu nur noch zwei Tarife)

— Temporäre Reduktion des 35%-KöSt.-Satzes auf 34%, 33% oder 32,5%, abhängig vom Beschäftigungswachstum

— Anreize für Unternehmensfusionen

— Sonderregeln für die Unterstützung der Olympischen Spiele

— Neukalkulation des steuerbaren Gewinns für Bauunternehmen

— Einführung einer 7%-Steuer auf Repo-Transaktionen

— Beseitigung der 1,2%-Stempelsteuer auf Arbeitseinkommen

2003

— Erhöhung des Grundfreibetrags für Familien mit Kindern (dafür Beseitigung der Kindergutschrift)

— Erhöhung der Abzugsfähigkeit von für Angestellte gezahlten Versicherungsprämien

— Änderung der Abschreibungsraten

— Teilsteuerbefreiung für beschränkt haftende Gesellschaften im Besitz von Partnern sowie Abzugsfähigkeit von deren Gehältern, wenn Sozialabgaben geleistet werden

— Volle Abzugsfähigkeit von notleidenden Krediten

— Reduktion der Kapitalgewinnsteuer bei Leasinggeschäften und Transfers von immateriellen Vermögenswerten von 25% bzw. 30% auf 20%

— Erhöhung der Verrechnungssteuer für Film- und Fernsehrechte von 10% auf 20% sowie für weitere spezielle Aktivitäten von 17,5% auf 20%

— Verschärfung der Besteuerungsregeln für Offshore-Gesellschaften

— Steuerliche Gleichbehandlung von EU-Investmentfonds

— Reduktion der Erbschafts- und Schenkungssteuern

2004

— Anpassung des Investmentgesetzes

— Überarbeitung des Steuerprüfungsverfahrens

— Verabschiedung einer befristeten Steueramnestie (Strafsteuersatz liegt bei 3%)

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: In den letzten Jahren wurde der Spitzentarif zweimal gesenkt und die Tarifbandbreiten marginal angepasst. Die erhebliche Erhöhung des Freibetrags 2003 führte dazu, dass der überwiegende Teil der griechischen Bevölkerung keine ESt. mehr zahlen muss.

Unternehmen: Der Satz wurde mehrmals reduziert sowie vereinheitlicht. Zudem hat die integrierte KöSt. (griechische Dividenden sind auf Stufe Investor freigestellt) die Ausschüttungspolitik bei Dividenden stark beeinflusst. Die weiteren Massnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung betreffen sonst vor allem Offshore- sowie beschränkt haftende Gesellschaften.

Gesamt: Es fanden keine drastischen Reformen statt. Die griechische Fiskalquote gehört allerdings zu den tiefsten in der EU. Die Steuerbelastung mit indirekten Steuern macht den wesentlicheren Anteil der Gesamtsteuerlast aus. Besondere Bedeutung kommt der Schifffahrtsbesteuerung (Tonnage-Steuer als Ersatz zur KöSt. sowie diverse Spezialregimes) zu. Die neue Regierung hat sich im Frühling 2004 dafür ausgesprochen, mit gezielten Steuersenkungen neue Investitionen zu fördern und damit die Wirtschaft anzukurbeln. Kapitalflucht und Schattenwirtschaft wirken sich nach wie vor belastend für das Steuersystem aus. Von der Steueramnestie erhofft sich die Regierung eine Repatriierung i.H.v. 20 Mrd. Euro.

Steuerreform von 1984

— Reduktion der KöSt. von 52% auf 35%
— Beträchtliche Verschlechterung der Abschreibungsmöglichkeiten

1997

— Reduktion der KöSt. von 33% auf 31%

1998

— Reform der Kapitalgewinnbesteuerung von Privatpersonen: Reduktion des Tarifs von 40% auf 24% mit gleichzeitiger Einführung eines sog. «Taper-Relief»-Systems und Beseitigung des indextierten Steuerabzugs; d.h. die Besteuerung sinkt in Abhängigkeit der Haltedauer; teilweise treten die (komplexen) Regeln erst 2000 in Kraft
— Begrenzung des Hypothekarzinsabzugs

1999

— Neue Einkommenssteuerstruktur und Reduktion des Tarifs für die unterste Steuerstufe (neuer Tarif von 10% statt 20%, dafür sehr schmale Bandbreite, danach als Basistarif 23%)

— Neue Tarifstruktur für die Besteuerung von Dividenden (zwei Sätze)

— Einführung einer steuerbefreiten Altersvorsorge für Investitions- und Sparpläne (sog. «ISA»)

— Einführung von «Working families Tax Credits» (sog. «WFTC»)

— Weitere Reduktion des KöSt.-Tarifs in allen Steuerstufen (20% bis zu 300 000 Pfund statt 21%; 32,5% von 300 000 bis 1 500 000 Pfund statt 33,5%; 30% ab 1 500 000 Pfund statt 31%)

— Abschaffung der Kapitalertragssteuer und Reduktion der anrechenbaren Steuergutschrift

— Abschaffung des Vorabsteuerabzugs auf Dividenden für Unternehmen (sog. «Advance Corporation Tax» bzw. «ACT») und Ersatz durch ein Quartals-Zahlungssystem

— Dadurch faktisch Ersatz des Teilanrechnungssystems durch ein «Shareholder-Relief-System»

— Anpassung der Doppelbesteuerungsregeln bei Dividenden

— Verschärfung der Missbrauchsvorschriften

— Änderungen in der Besteuerung von ausländischen Niederlassungen

2000

— Reduktion des ESt.-Basistarifs von 23% auf 22%
— Abschaffung des Grundfreibetrags für verheiratete Paare

— Einführung eines 10%-Sondersteuersatzes für niedrige Unternehmensgewinne

— Neue Regeln der Gruppenbesteuerung

— Anpassung der CFC-Gesetzgebung

— Förderung der Investitionstätigkeit von KMU

— Abschaffung des Hypothekarzinsabzugs für Privatpersonen

2001

— Einführung des sog. «Children Tax Credit»

— Erleichterung der Regeln für das sog. «Onshore-Pooling» (Bündelung von Beteiligungen an hoch und niedrig besteuerten Gesellschaften durch Zwischenschaltung einer britischen Mixer-Gesellschaft zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung von ausländischen Dividenden); gleichzeitig Abschaffung des sog. «Offshore-Pooling» (Zwischenschaltung einer ausländischen Mixer-Gesellschaft)

— Anpassung in der CFC-Gesetzgebung

— Einführung einer Sondersteuer (sog. «Windfall Tax») für privatisierte Versorgungskonzerne

— Einführung einer speziellen Klimaabgabe (sog. «Climate Change Levy»)

— Revision der Spielsteuern

2002

— Erhöhung des «Children Tax Credit»

— Reduktion der KöSt.-Tarife für die unteren drei Gewinnklassen (0% bis zu 10 000 Pfund; 23,75% von 10 001 bis 50 000 Pfund; 19% von 50 001 bis 300 000 Pfund)

— Steuererleichterungen für britische Konzerne im Bereich der Kapitalgewinnbesteuerung bei wesentlichen Beteiligungen; verbesserte Abzugsmöglichkeiten für Forschung und Entwicklung; neues Steuerregime für immaterielle Vermögenswerte

— Vereinfachung der Besteuerung von Krediten, Derivaten und Devisengewinnen

— Änderung in der Besteuerung von ausländisch beherrschten Niederlassungen

2003

— Revision des «Tax Credit»-Systems (Ersatz des sog. «WFTC»; siehe 1999) durch zwei sog. «non-wastable Tax Credits» (sog. «WTC» und «CTC»)

— Einführung eines speziellen Kindertrusts

— Vereinfachung bei der Besteuerung von Kapitalgewinnen

— Unterstützung von KMU

— Modernisierung der Stempelsteuern (bei Immobilienverkäufen und Leasinggeschäften)

— Erhöhung der Abgaben auf Zigaretten, Wein und Bier

— Zunehmende Bedeutung von sog. «Group Litigation Orders» als Nachwirkungen vom EuGH-Entscheid im Fall Marks & Spencer

2004

— Ausdehnung der Verrechnungspreis- und «Thin Capitalization»-Regeln auf nationale Transaktionen

— Steuerfreie Zulagen für Kinderbetreuung (via Arbeitgeber)

Reformpläne 2004

— Geplante Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung in drei Gebieten:

1. Anpassung der Berichterstattung und Buchhaltung für Steuerzwecke an die normale Handelsbilanz
2. Anpassung der komplexen Einkommenskategorisierung und der jeweils unterschiedlichen Besteuerung (sog. «Schedular System»)
3. Beseitigung der steuerlichen Unterschiede von Handels- und Investmentunternehmen

In Diskussion

— Anpassung der Besteuerung von Finanzleasinggeschäften

— Veränderung der kommunalen Bewertungsbänder bei der Grundsteuer (keine konkreten Pläne bekannt)

— Steuerliche Erleichterung von Firmengründungen

— Anpassung der sog. «Non-domiciled Resident»-Besteuerung

— Kronkolonien: Um von der OECD-Liste der schädlichen Steuerparadiese wegzukommen, planen die «Isle of Man» die Abschaffung der KöSt. bis 2006 und die Kanalinseln Jersey und Guernsey bis 2008. Als Kompensation wird eine deutliche Erhöhung der ESt. sowie der indirekten Steuern erwartet.

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Seit dem Regierungswechsel 1997 wurde die Besteuerung von Privatpersonen stark umstrukturiert. Besonderes Schwerkgewicht lag auf steuerlichen Anreizen zur Erhöhung der Beschäftigung («Make work pay»), insbesondere für Familien. Durch die neuen Kindergutschriften sollte zudem die Kinderunterstützung von derjenigen der Erwachsenen getrennt werden. Grossbritannien ist zudem ein attraktiver Standort für wohlhabende Ausländer geworden, die den Status eines sog. «Non-domiciled Resident» beantragen können.

Unternehmen: Grossbritannien hat traditionell den Ruf einer relativ moderaten Unternehmensbesteuerung, die Steuersätze wurden laufend reduziert. Doch die Steuervorteile mögen überschätzt werden, da im Vergleich zu anderen europäischen Ländern sehr wenig Abzugsmöglichkeiten oder Steuerbegünstigungen bestehen. Zusätzliche Belastungen ergeben sich vor allem auch durch die Zunahme diverser kleiner Steuern (wie z.B. die Stempelsteuer oder die Umweltsteuer), die Verschärfung der Verrechnungspreis- und Kapitalisierungsregeln sowie die zunehmende Planungsunsicherheit (drei Reformvorschläge in den Jahren 2001, 2002 und 2003). Die CFC-Gesetzgebung spielt schliesslich eine zentrale Rolle als Schutzmassnahme gegenüber – aus der Sicht Englands – «schädlichem» Steuerwettbewerb. Sie wird laufend angepasst, es fehlt jedoch eine zielgerichtete Vorgehensweise. Die neuen Regeln zur Beschränkung von ausländischen «Mixer Companies» (2001) wirken sich massgeblich auf die Besteuerung von Unternehmen aus, die entweder Tochtergesellschaften in Grossbritannien oder eine britische Muttergesellschaft haben. Die Änderungen wirken sich insbesondere auch auf die Dividendenausschüttung und die Steuerplanung aus und machen Grossbritannien weniger attraktiv als Standort.

Gesamt: Grossbritannien gilt generell eher als reformfreudiges Land. Seit der «grossen Normalisierung der Steuersätze» Ende der 80er-Jahre, bei der die Tarife von bis zu 98% auf 50% gesenkt wurden, gab es jedoch keine grösseren Reformen des Steuersystems. Die allgemeine Steuerbelastung ist seit 1997 kräftig gestiegen. Unter anderem hat sich auch die MwSt. seit 1979 verdoppelt. Zahlreiche Teilschritte der letzten Jahre gelten eher als kleine, versteckte Steuererhöhungen.

1999

- Einführung einer einheitlichen Kapitalgewinnsteuer von 20% anstelle von 40% und von 27% für den reduzierten Satz
- Einführung eines umfassenden «Tax Credit»-Systems anstelle von Steuerabzügen («tax allowances»; 1999 begonnen, kontinuierlich bis 2001 weiterentwickelt)

Unternehmenssteuerreform

- Senkung des KöSt.-Tarifs für Handelseinkommen von 32% auf 28%. Ein schrittweiser Reduktionsplan soll die KöSt. jährlich um 4% senken, von 32% (1998) bis auf 12,5% (2003)
- Verschärfung der Anrechnungsmethode
- Beseitigung des Vorabsteuerabzugs für Unternehmen (sog. «Advance Corporation Tax» bzw. «ACT»)
- Reduktion bis 2001 der Verbrauchssteuern auf Kerosin, bleifreiem Benzin und speziellen umweltverträglichen Kraftstoffen

2000

- Reduktion des ESt.-Standardtarifs von 24% auf 22% und des Grenzsteuersatzes von 46% auf 44% sowie Ausweitung der Bandbreiten in den Einkommensklassen
- Verbesserung der Verlustanrechnung bei Partnerschaften und Privatpersonen
- Senkung des KöSt.-Tarifs für Handelseinkommen von 28% auf 24% gemäss Reduktionsplan 1999–2003
- Einführung einer 25%-Sondersteuer auf nicht Handelseinkommen und bestimmten Landhandels-Gewinnen

2001

- Weitere Reduktion des ESt.-Standardtarifs von 22% auf 20% und des Grenzsteuersatzes von 44% auf 42% sowie Neustrukturierung der Einkommensklassen
- Steuerliche Anreize sowie Unterstützung der Rentner und der Altersvorsorge (2001, 2002 und 2003)
- Wechsel des Körperschaftssteuersystems von der Teilanrechnung zum sog. «klassischen» System, Einführung einer 20%-Quellensteuer auf Dividenden sowie Reduktion der Quellensteuer auf Zinserträgen von 22% auf 20%
- Senkung des KöSt.-Tarifs für Handelseinkommen von 24% auf 20% gemäss Reduktionsplan und Einführung eines ermässigten Tarifs von 12,5%, wenn der Gewinn unter 254 000 Pfund liegt
- Steuerneutralität bei gewissen Vermögensübertragungen innerhalb der EU
- Steuerliche Gleichbehandlung in Irland von Niederlassungen aus EU-Ländern
- Verstärkte Beachtung von «Anti-Avoidance Measures» ab 2001
- Reduktion der MwSt. von 21% auf 20%

2002

- Änderung der Steuerperiode analog dem Kalenderjahr anstelle vom Monat April
- Senkung des KöSt.-Tarifs für Handelseinkommen auf 16% gemäss Reduktionsplan
- Erhöhung der MwSt. von 20% auf 21%
- Erhöhung der Verbrauchssteuern auf Kraftstoffen

2003

- Letzter Schritt der Senkung des KöSt.-Tarifs für Handelseinkommen von 16% auf 12,5%
- Beseitigung des 10%-Sondertarifs für die sog. speziellen Regimes «FSC/Shannon» und «Manufacturing» (Übergangsfristen bis max. 2010)

2004

- Verstärkte Deklaration und Besteuerung der «Fringe benefits» durch Arbeitgeber
- Schachtelprivileg für Kapitalgewinne (bei qualifizierten Beteiligungen in EU- und DBA-Ländern)
- Neues sog. «Onshore-Pooling-System» für die Besteuerung von ausländischen Dividenden zur Entlastung von im Ausland gezahlten Steuern
- Sonderregelung (Befreiung) bei der Stempelsteuer bei Transfer von intellektuellem Eigentum (9%)
- Einführung neue Steuergutschrift für F&E-Investitionen (20% der Kosten, übertragbar in die Zukunft)

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Ein wichtiger Schritt war die Reduktion der Kapitalgewinnsteuer von 40% auf 20%. Insbesondere im Immobilien- und Grundbesitzbereich wurde dadurch der Handel wieder belebt. Die Besteuerung von Stock Options wurde ebenfalls attraktiver gemacht. Zudem hat die Reduktion des Est.-Tarifs auf 20% für die niedrige Rate resp. auf 42% für den Höchstsatz die steuerliche Belastung beachtlich verbessert, selbst wenn die Sozialabgaben gleichzeitig etwas erhöht wurden (sie gehören immer noch zu den niedrigsten der EU). Trotz Wiedereinführung des «klassischen» Körperschaftssteuersystems konnte die effektive Belastung von Dividenden deutlich reduziert werden, weil die Tarife sowohl auf Stufe der Privatpersonen (moderat) wie auch bei den Unternehmen (beträchtlich) gesunken sind.

Unternehmen: Die wohl markanteste Änderung im irischen Steuersystem war die massive Senkung des Steuertarifs auf Handelseinkommen von 32% auf 12,5%. Damit ist Irland sehr attraktiv für ausländische Firmen (insbesondere aus den USA) geworden. Diese Reform erlaubte es Irland, dem Druck der OECD zu entgegnen und die kritisierten speziellen Steuerregimes aufzugeben. Insgesamt hat sich das Steueraufkommen trotz Steuersenkungen durch Wirtschaftswachstum erhöht. Die Massnahmen für 2004 erhöhen die Attraktivität von Irland als Holding-Standort (es gibt auch weiterhin keine CFC- und Verrechnungspreisregeln).

Gesamt: Die Effizienz des Steuersystems von Irland hat im Bereich der direkten Steuern eine hohe Messlatte für andere OECD-Länder gesetzt. Dadurch kennt dieses Land eine der tiefsten Gesamtsteuerbelastungen überhaupt, zumindest hat es die niedrigste Fiskalquote in der EU. «Negativ» zu verzeichnen sind jedoch das komplexe Steuersystem mit vielen Spezialregeln und die Vielzahl von jährlichen Steuergesetzanpassungen. Es entstehen Rufe nach einem längeren Planungshorizont und nach Vereinfachung der Gesetzgebung. Anpassungsdruck besteht vor allem auch im Bereich der indirekten Steuern (hohe MwSt. und «Capital duty»). Steuerlich bislang nur ungenügend resp. gar nicht geregelt sind das Schachtelprivileg wie auch die Abschreibung von immateriellen Werten. Irland geht neuerdings konsequent gegen eigene Steuersünder vor.

Reform von 1997

- Abschaffung von hundert kleineren Steuern
- Neudefinition des Einkommensbegriffs bei Personen im Bereich Finanzeinkünfte; zwei Kategorien: Einkommen aus Kapitalerträgen (auf Bruttobasis besteuert) und sonstiges Einkommen (auf Nettobasis besteuert)
- Einführung einer zweifachen Quellensteuer für Kapitalerträge (Sondersatz von 12,5% statt 27%)
- Einführung eines zweigeteilten KöSt.-Tarifs (sog. «Dual Income Tax» bzw. DIT-Regime; reduzierter Satz von 19% statt der üblichen 37% auf fiktiven Gewinnen i.H.v. einer Standardverzinsung, die auf Kapitalerhöhungen durch unverteilte Gewinne oder Geldeinzahlungen zurückzuführen sind)
- Einführung der «IRAP» (siehe 1998)
- Reduktion der Anzahl MwSt.-Sätze von vier auf drei (20%, 10% und 4%)

1998

- Diverse Massnahmen zur Entlastung für Familien und Niedriglohnbezüger bis 2001
- Einführung einer neuen regionalen Steuer per 1. Januar 1998 (sog. «IRAP») in Höhe von 4,25% als Ersatz für die kommunalen Steuern (sog. «LOR» in Höhe von 16,2% auf Unternehmensgewinnen)

1999

- Einführung einer kommunalen Est. (zusätzlich zur nationalen Est.)

2000

- Reduktion der unteren Einkommenssteuertarife
- Abschaffung der Besteuerung von selbst genutzten Immobilien
- Einführung von CFC-Regeln
- Einführung eines grosszügigeren «super-DIT»-Regimes für bestehendes Kapital (Multiplizierungsfaktor 1,2)

2001

- Steuerliche Anreize für die private Altersvorsorge
- Reduktion KöSt. von 37% auf 36%
- Beseitigung der Minimumsteuer von 27%
- Einführung neuer Steueranreize zur Ankerbelegung der Beschäftigung (sog. «Tax Credits»)
- Einführung neuer Abzugsmöglichkeiten für Investitionen in Maschinen, Immobilien und Weiterbildung
- Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer
- Steuergutschriften für die Neubeschäftigung von Arbeitskräften
- Spezielles Regime für unternehmerische Aktivitäten und Selbstständige
- Seit 2001 mehrere Steueramnestien

2002

- Wiedereinführung eines speziellen Steuerregimes für die Neubewertung von geschäftsmässigem Vermögen und Beteiligungen (19%-Sondersteuer auf entstandenen Kapitalgewinnen – bzw. 15% wenn nicht amortisierbar – anstelle der normalen KöSt.)

2003

- Steuersenkungen für niedrige und mittlere Einkommen
- Reduktion der nationalen KöSt. von 36% auf 34%
- Förderung von IPOs (reduzierter KöSt.-Tarif von 20%)
- Neuaufgabe der Steueramnestien

Steuerreform von 2004 (teilweise in Diskussion)

- Neueinführung eines Steuerkodex mit fünf Steuerarten (ESt., KSt., MwSt., Dienstleistungssteuer, Verbrauchssteuern)
- Vereinfachung und Reduktion des KSt.-Tarifs von 34% auf 33% und graduelle Abschaffung des «Dual Income Tax»-Regimes («DIT»)
- Erweiterung der Bemessungsgrundlage
- Einführung des Freistellungsverfahrens für Dividendeneinkommen als Ersatz für das Anrechnungsverfahren
- Fundamentale Überarbeitung des Schachtelprivilegs auf Kapitalgewinnen und auf Dividenden
- Einführung der nationalen und internationalen Gruppenkonsolidierung
- Einräumung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung
- Einführung von sog. «Thin Capitalization»-Regeln; Begrenzung des Zinsabzugs durch ein Share-to-Equity-Ratio
- Ausdehnung der «CFC»-Regeln
- Neue Kalkulation von ausländischen Steuerabzügen
- Neudefinition von Betriebsstätten
- Einführung einer transparenten Besteuerung von Kapitalgesellschaften
- Beseitigung der Ersatzbesteuerung bei Reorganisationen (19% Substitutionssteuer)
- Zusätzlicher Abzug für F&E-Kosten
- Einführung von verbindlichen Vorabsteuerauskünften (sog. «APA»)
- Ersatz der 1%-Steuer auf Erträgen von Immobilienfonds durch 12,5%-Quellensteuer
- Ersatz der Kapitalsteuer sowie diverser kleinerer indirekten Steuern durch einheitliche Dienstleistungssteuer
- Einführung einer speziellen Besteuerung von Schiffsverkehrsunternehmen (Tonnage tax System)

Geplant (teilweise noch in Diskussion)

- Einkommenssteuer: Reduktion der Steuerklassen von fünf auf zwei; 23% bis zu steuerbarem Einkommen von 100 000 Euro und 33% für höhere Einkommen
- Abschaffung der regionalen Steuer (IRAP)
- Initiierung einer Ökosteuerreform

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Es fanden einige Entlastungen statt, u.a. für tiefere Einkommen. Gleichzeitig konnten diverse Steueramnestien ihre Wirkung entfalten. Arbeitseinkommen wird aber weiterhin stark belastet. Die für 2004/2005 geplanten Entlastungen sind bislang noch nicht definitiv terminiert.

Unternehmen: Durch die Reform von 1997 wurde ein zweigeteilter KSt.-Tarif (sog. DIT-Modell) und die IRAP eingeführt. Die IRAP ist eine besonders belastende Steuer für Unternehmen, da sich ihre Bemessungsgrundlage auf den Gewinn vor Abzug von Arbeitskosten und Zinsaufwand (also die Brutto-Marge) bezieht und sie nicht bei der nationalen Steuer angerechnet werden kann. Die Gesamtbelastung für Unternehmen liegt dadurch bei etwa 48%. Die geplante Abschaffung der DIT und der IRAP zeigen auf, dass Italien noch nicht die Idealösung zur Kapitalisierung von Firmen gefunden hat. Beide Steuerarten sind viel zu komplex in der Anwendung. Ein beachtenswerter Systemwechsel findet aber beim Schachtelprivileg und im Bereich des Anrechnungssystems statt. Die (inter-)nationale Konsolidierung von Einzelunternehmen in eine Gruppe (Wahlrecht) wird Restrukturierungen erheblich vereinfachen. Neuerdings wird Italien vermehrt auch für ausländische Investoren als attraktiver Standort betrachtet.

Gesamt: 1997 wurde erstmals versucht, das Steuersystem zu straffen und die Kapitalerträge effizienter zu besteuern. Zudem wurde die gesamte Steuerverwaltung im Sinne von mehr Kundenfreundlichkeit reorganisiert und materiell vereinfacht. Die seit langem erwarteten Steuerreduktionen und Vereinfachungen konnten aber bislang nur teilweise eingeführt werden. Die Steuerreform 2004 soll das Steuersystem einfacher, zweckmäßiger und attraktiver machen. Viele Massnahmen der alten Reform von 1997 sollen dabei wieder aufgehoben werden. Italien bemüht sich damit, die EU-Standards umzusetzen, wenn auch mit eigenem Interpretationsspielraum. Ob sich diese Reform tatsächlich erfolgreich durchsetzen wird, hängt ab von der Fähigkeit des Landes, die Probleme der Berechenbarkeit im Steuersystem sowie der Komplexität zu bewältigen. Für die tatsächliche Umsetzung der Steuersenkungspläne wird die weitere Entwicklung des Budgetdefizits massgebend sein. Mit Steueramnestien hat Italien bislang viel Erfahrung gesammelt. Die Vielzahl der durchgeführten Steueramnestien gab allerdings Anlass zur Kritik, dass damit – sowie mit den Fristerstreckungen – die Steuermoral weiter geschwächt wird.

Japan

1997

- Befristete Suspendierung der Kapitalgewinnsteuer auf Landverkauf (Ende 2000)

1998

- Reduktion des ESt.-Spitzentarifs von 65% auf 50%
- Reduktion des effektiven Tarifs von 51,6% auf 48%, wobei dieser auch von der Höhe der regionalen Steuern abhängt (48% gilt z.B. für Tokio)
- Tarifiereduktion für die nationale KSt. von 37,5% auf 34,5% (1987 noch bei 43,3%) sowie für den Sondersatz für KMU und gemeinnützige Organisationen auf 25% (statt 28% resp. 27% vorher)
- Reduktion der maximalen lokalen Unternehmenssteuer um 1%
- Ausdehnung der Bemessungsgrundlage als kompensierende Massnahme für die Satzreduktionen
- 50%-Reduktion der Stempelsteuer auf alle Wertpapiertransaktionen
- Erhöhung der Konsumsteuer von 3% auf 5%

1999

- Reduktion des ESt.-Spitzentarifs von 50% auf 37%
- Reduktion der lokalen Wohnsteuer von 15% auf 13%
- Einführung einer speziellen einmaligen Steuergutschrift
- Erhöhung der Steuerfreibeträge für Kinder
- Steuerbefreiung für Zinserträge aus Regierungsanleihen an Ausländer
- Reduktion des effektiven Steuertarifs für Unternehmen von 48% auf 42%, wobei der nationale Tarif der KSt. neu bei 30% (statt 34,5%) liegt
- Reduktion des Sondersatzes für KMU von 25% auf 22% (nationale Ebene) und von 5,6% auf 5% (lokale Ebene)
- Änderungen im Bereich Restrukturierungen (sog. «share-for-share exchange rules»)
- Abschaffung der Börsenumsatzsteuer

2000

- Steuerliche Entlastung für das neue private Pensionsystem
- Rückgängige Reduktion des Kinderfreibetrags für Kinder unter 16 Jahren auf Ausgangsniveau
- Steuerliche Anreize für den Erwerb von Wohneigentum
- Anpassung in der Besteuerung von Finanzprodukten
- Steuerbefreiung für thesaurierte Gewinne von Familienunternehmen
- Ausbau von Steueranreizen für Investitionen in Maschinen und ICT
- Einführung einer sog. «angel taxation» für Kapitalgewinne für spezifische KMU
- Reduktion der Kapitalsteuer für Unternehmen
- Reduktion der Emissionsabgabe auf Aktienemissionen zur Schuldentilgung
- Stufenweise Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Vermögenssteuer auf Grundbesitz

2001

- Steuerbefreiung von Kapitalgewinnen von Einzelinvestoren
- Steuererleichterungen für Anlagen in Wertpapierfonds im Rahmen eines Sparprogramms für Rentner und für Zinserträge aus Regierungsanleihen an Ausländer
- Änderungen im Bereich Unternehmens-Restrukturierungen, so dass Gewinn- und Verlustübertrag bei «qualifizierten Reorganisationen» möglich werden
- Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Organisationen

2002

Reformpaket 2002/2003

- Reduktion der Zusatzsteuer auf unverteilten Gewinnen von KMU von 10%–20% auf 5%
- Steuerliche Anreize für Forschungs- und Entwicklungsausgaben
- Gleichmässigerer Verteilung der Steuerlast durch breitere Erfassung von Steuersubjekten
- Einführung der konsolidierten Besteuerung von Unternehmensgruppen
- Einführung einer Sondersteuer in Höhe von 2% für die neu gruppenbesteuerten Unternehmen während zweier Jahre sowie Beseitigung der Abzugsfähigkeit von Pensionsrückstellungen (als Kompensation für Erleichterungen)
- Reduktion der Schenkungs- und Erbschaftssteuern

2003

Steuerreformpaket von 2003

- Vereinfachung der Besteuerung von Finanzvermögenseinkommen, um das Steuersystem neutraler zu gestalten und Investitionen in Aktien zu fördern:
 - Reduktion der Besteuerung von Kapitalgewinnen von 26% auf 20% (dabei befristete Steuervergünstigung für Kapitalgewinne auf kotierte Aktien bis Ende 2005 mit 10% und danach wieder mit 20%)
 - Befristete Steuervergünstigung für Dividenden von kotierten Aktien und öffentlichen Fonds (10%-Quellensteuer für Erträge ab 2003 – 7% ab 2004 – bis Ende 2008 und danach Besteuerung mit 20%)
 - Verrechnung der Kapitalverluste aus kotierten Aktien und Fonds mit allfälligen Kapitalgewinnen der gleichen Anlageklasse ab 2004
 - Einführung eines neuen speziellen Kontierungssystems für Finanzvermögen
- Steuerbefreiung von Zinserträgen aus Staatsanleihen für Unternehmen mit einem Eigenkapital von mindestens 100 Mio. Yen
- Einführung einer neuen proportionalen Steuergutschrift für Forschung und Entwicklung
- Reduktion der Transaktionssteuern bei Landverkauf
- Reduktion des Spitzenarifs bei der Erbschaftsteuer
- Erhöhung der Mineralölsteuer

2004

Renten- und Steuerreform von 2004

- Spezielle Steueranreize für Land- und Wohneigentum
- Steuerliche Massnahmen bei der Altersvorsorge
- Weitere Steuerbegünstigungen von Finanzvermögenseinkommen (Reduktion der Besteuerung von Kapitalgewinnen von 26% auf 10% für Investitionsfonds und auf 20% für nicht kotierte Unternehmen)
- Ausdehnung der Periode für Verlustvortrag von fünf auf sieben Jahre
- Beseitigung der 2%-Sondersteuer für Unternehmen, die eine Gruppenbesteuerung wählen
- Entlastung von KMU (Ausdehnung des Anwendungsbereichs für spezielle Besteuerung von Investitionen in «ventures angel taxation»); Erleichterung bei der Erbschaftsteuer durch höhere Freibeträge und Besteuerung als Kapitalgewinne)

In Diskussion

- Dezentralisierung finanzpolitischer Kompetenzen als Ausgleich für die Kürzung von Subventionen an lokale Gebietskörperschaften. Insbesondere sollen nationale Steuern abgebaut, regionale dagegen erhöht werden; offen bleibt jedoch, welche Steuern betroffen werden.

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Der ESt.-Spitzenarifs wurde wiederholt massiv reduziert. Im Weiteren sollten die übrigen Steueranpassungen in diesem Bereich vor allem den Konsum ankurbeln, doch fiel der Erfolg eher mässig aus.

Unternehmen: Die geschlossene Gesellschaft in Japan wird auch durch das Steuersystem gefördert, denn es erschwert ausländischen Firmen den Zugang zum japanischen Markt durch hohe Steuerkosten. Zudem fehlen klare, international anerkannte Verrechnungspreisregeln, was die Kalkulation für Konzerne schwierig macht. Japan ist handkehrum ein prominenter Befürworter der OECD-Initiative gegen den «schädlichen» Wettbewerb.

Gesamt: Die bisherigen steuerlichen Massnahmen konnten die Erwartung als Wachstums-Multiplikatoren kaum erfüllen (Konjunkturliften waren nicht sehr effizient). Mittelfristig wird mit einer grundsätzlicheren Überarbeitung des japanischen Steuersystems gerechnet, da die meisten durchgeführten Massnahmen zeitlich befristet oder nur von marginalem Umfang waren. Die OECD fordert schon lange eine umfassende Reform des Steuersystems von Japan, da seine Einnahmen viel zu gering ausfallen und kaum mit der zunehmenden Staatsverschuldung Schritt halten können.

1997

— Beseitigung der Gemeinkapitalsteuer für Unternehmen

1998

— Reduktion der nationalen KöSt. von 32% auf 31,2%, was eine Senkung des effektiven nominalen Satzes von 39,34% auf 37,45% bewirkt

2000

— Erhöhung des Grundfreibetrags für Privatpersonen

2001

Reform von 2001 / 2002

— Reduktion des ESt.-Spitzenarfs von 47,15% 2000 auf 38,95% (inkl. Solidaritätszuschlag von 2,5%) 2002 sowie Senkung der Tarife in den übrigen Klassen 2001 um 2%- und 2002 um 4%-Punkte

— Reduktion der Anzahl Einkommens-Steuerklassen von 18 auf 16, wobei die unterste (6%) und oberste (46%) Stufe gestrichen wurden

— Einführung einer Elektrizitätskonsumsteuer

2002

Reform von 2001 / 2002

— Reduktion der lokalen Spitzensteuer für Privatpersonen (von 30% auf 22%)

— Verbesserung der steuerlichen Konditionen für Expatriates sowie für die Einkünfte aus Verwaltungsratsmandaten

— Reduktion der nationalen Quellensteuer auf Dividenden von 25% auf 20%

— Reduktion der massgeblichen Beteiligungsgrenze bei der Kapitalgewinnsteuer von 25% auf 10%

— Verbesserte Anrechnungsmöglichkeiten bei der Nettovermögenssteuer (beträgt 0,5%)

— Neuregelung der Besteuerung von Stock Options

— Modernisierung der Steuergesetzgebung für Unternehmen

— Weitere massive Reduktion der nationalen KöSt. von 31,2% auf 22,88%, was eine Senkung der gesamten nominalen KöSt.-Belastung von 37,45% auf 30,38% bewirkt

— Veränderung in der Zusammensetzung der effektiven Steuer für Unternehmen im Sinne einer moderaten Senkung der effektiven kommunalen Steuern von 9,09% auf 7,5%, jedoch mit gleichzeitiger Streichung deren Anrechenbarkeit bei der nationaler Steuer

— Ausdehnung des Anwendungsbereichs für das Schachtelprivileg sowie für das Konsolidierungsregime

— Neuregelung der Besteuerung von Unternehmensrestrukturierung im Sinne von mehr Möglichkeiten und besseren Konditionen

— Reduktion der generellen Quellensteuer auf Lizenzeinnahmen von 12% auf 10%

— Reduktion der Steuergutschrift für Investitionen

— Kleinere Anpassungen bei der Kapitalsteuer

2004

— Einführung einer F&E-Steuerzuschrift für Industrie, Handel und Landwirtschaftsunternehmen

Bis 2010

Im Hinblick auf den EU-Code of Conduct bleibt die allfällige Notwendigkeit einer Abschaffung des Holding-Regimes von 1929 umstritten.

Es ist bislang noch offen, ob es beseitigt, beibehalten oder modifiziert werden soll, zumindest wurde von der EU eine Übergangszeit bis 2010 fest zugesprochen.

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Mit der Reform von 2001 wurde eine radikale Reduktion der ESt. vorgenommen. Mitte der 90er-Jahre betrug der Spitzenarif noch etwa 50%, nun liegt er bei zirka 39%.

Unternehmen: Im Zuge der Steuerreform 2002 wurde die Gesetzgebung modernisiert und den neuen Anforderungen der Unternehmenswelt (z.B. steuerneutrale Umstrukturierungen) angepasst. Die Tarife wurden zudem massiv gesenkt, um den Standort im internationalen Wettbewerb konkurrenzfähig zu machen. Für Luxemburg spricht zudem die hohe Stabilität und Planungssicherheit in der Steuerpolitik wie auch das Verhältnis der Steuerbehörden zu ihren Steuerpflichtigen. Sehr attraktiv ist das 1929-Holding-Regime, da Dividenden ins Ausland keiner Quellensteuer unterliegen. Weitere attraktive Regimes gibt es für Captive- und Anlagefonds-Gesellschaften. Bislang ist es Luxemburg gelungen, seine spezifischen Standortvorteile trotz EU-Vorschriften erfolgreich zu verteidigen.

Gesamt: Luxemburg hat seit längerem ein intelligentes Steuersystem entwickelt. Daher war der Reformbedarf in den letzten Jahren nie akut, sondern es fanden eher kontinuierliche Feinanpassungen sowie eine signifikante Senkung der Steuersätze statt. Die Reformen von 2001 / 2002 brachten Entlastungen, die nicht durch Erhöhung anderer Steuern kompensiert wurden. Es stellt sich trotzdem weiterhin die Frage, ob der Faktor Arbeit nicht zu hoch besteuert wird. Zudem wird Vermögen von Privatpersonen in Luxemburg verhältnismässig sehr hoch besteuert.

Zwischen 1991 und 1993

— Abschaffung der Erbschaftssteuern

1996

— Reduktion des unteren ESt.-Tarifs von 24% auf 21,5% und Erhöhung des Grundfreibetrags

1998

— Reduktion des unteren ESt.-Tarifs von 21,5% auf 19,5% und Erhöhung des Grundfreibetrags

— Ausweitung des Steuergutschrift-Systems für Minimaleinkommen

— Anpassung der Besteuerung von Finanzbeteiligungen und -vereinbarungen für Unternehmen

— Erhöhung der Abgaben auf Benzin und Tabak sowie der Verkehrsabgaben

— Abschaffung der 22,5%-Pkw-Zollabgabe

1999

— Einführung einer Steuergutschrift für Eltern

— Diverse kleinere, administrative Anpassungen (sog. «PAYE-Abzug» statt einer jährlichen Veranlagung; gewisse Gruppen müssen gar keine Steuererklärung mehr einreichen)

— Einführung einer neuen 3,3%-Quellensteuer auf Garantien an nicht Ansässige

— Kleinere Anpassungen bei der Gruppenbesteuerung und bei den sog. «Thin Capitalization»-Regeln

2000

— Erhöhung des ESt.-Spitzentarifs von 33% auf 39%

— Erhöhung der sog. «Fringe Benefit Tax» von 49% auf 64% sowie Erhöhung der Tarife für ausserordentliches Einkommen von Arbeitgebern

— Neubesteuerung mit 33% von Trusts resp. deren Ausschüttungen an Begünstigte

— Anpassung bei der Quellensteuer auf Zinserträgen

2001

— Einführung neuer Regeln zur Besteuerung von F&E-Ausgaben

— Neue, verbesserte Abzugsmöglichkeiten für Zinsaufwendungen

— Neue Regeln für Investitionsfonds

2003

— Neues Anrechnungssystem (sog. «Trans-Tasman imputation regime») für Dividendenausschüttungen an Neuseeländer von australischen Firmen, sofern diese durch eine Niederlassung in Neuseeland erzielt werden konnten

— Erhöhung der Familienunterstützung (mehrstufiges Programm, insbesondere auch Ausbau beschäftigungsbedingter Steuergutschriften)

— Verschärfung der Regeln für das sog. «Tax-Pooling», durch das Steuerzahler ihre provisorischen Steuern mit anderen Steuerzahlern über juristische Konstrukte verrechnen und finanzielle Vorteile erlangen konnten

2004 (teilweise in Diskussion)

— Befristete Steuerbefreiung (tax holidays) auf dem Auslandseinkommen von Expatriates

— Anpassung der Besteuerung von Kapitaleinkommen aus Offshore- und Venture Capital

— Verschärfung von Regeln zur Verhinderung von Steuervermeidung

— Vereinfachungen und Entlastung bei der sog. «Fringe Benefit Tax»

— Reduzierter Steuertarif von 21% (statt 33%) für Firmen, die Pensionsbeiträge für Bezüger von tiefen Löhnen bezahlen

— Einführung eines Steuerabzugs für fehlgeschlagene F&E-Tätigkeiten (vorher nicht abschreibbar)

— Steuerliche Neuregelung von unrealisierten Gewinnen und Verlusten bei Fremdwährungskrediten und -absicherungsgeschäften

2005 (in Diskussion)

— Diskussion um den weiteren Ausbau der steuerlich abzugsfähigen Ausgaben zur Umweltschutzförderung

— Neue Anforderungen für ausländische Treuhandgesellschaften mit Sitz in Neuseeland

— Diskussion um Einführung einer auf gewisse Personen limitierten Steueramnestie im Bereich direkter und indirekter Steuern

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Das Steuersystem zeichnet sich durch eine flache Progression und eher niedrige Sätze aus. Die Erhöhung der Einkommenssteuer 2000 betraf zwar nur 5% der Bevölkerung. Dennoch hat sie eine sehr negative Signalwirkung gesendet, die Steuerlast wird subjektiv als hoch empfunden.

Unternehmen: Es gibt nur einen KöSt.-Tarif, dafür eine sehr breite Bemessungsgrundlage, die Steuerbelastung wird von Unternehmen als sehr hoch erachtet. Seit langem wird zwar die Reduktion der KöSt. gefordert, dennoch gab es in den letzten Jahren keine einschneidenden Erleichterungen.

Gesamt: Die getroffenen Massnahmen sind bisher eher inkrementalistischer Natur. Allerdings empfahl Ende 2001 ein viel beachteter offizieller Expertenbericht, einen zweistufigen Einkommenssteuertarif von 18% und 33% (statt heute 15%, 33% und 39%) einzuführen sowie einige Verbrauchssteuern abzuschaffen. Die Behörden scheinen aber weiterhin bestrebt, die Haushaltskonsolidierung vor eine Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit zu stellen.

1990

Reform des Einkommenssteuer- und Sozialversicherungssystems (sog. «Oort Operation»)

1998

Verabschiedung der Reform 2001

1999

Senkung der Beteiligungsgrenze von 99% auf 95% für die Anwendung der Gruppenbesteuerung im Sinne von mehr Flexibilität, jedoch gleichzeitig kontinuierliche Reduktion der Verlustabzugsfähigkeit innerhalb einer Gruppe

2000

Reduktion der Abgabe auf Neu-Emissionen von Kapital (sog. «capital tax») von 1% auf 0,9%

2001

Income Tax Act von 2001 (v.a. für Privatpersonen)

Einführung eines sog. «3-Box-Systems»: Die «Box 1» ist steuerbares Einkommen aus Arbeit und Haushalt und wird progressiv mit vier Tarifen zwischen 32,35% und 52% besteuert (inkl. Beiträge zur Sozialversicherung); die «Box 2» ist steuerbares Einkommen aus massgeblichen Beteiligungen und wird proportional mit einer «Flat Rate Tax» von 25% besteuert; die «Box 3» ist steuerbares Einkommen aus Sparen und Investitionen, deren pauschalen Rendite i.H.v. 4% proportional mit einer «Flat Rate Tax» von 30% besteuert wird.

Reduktion der ESt.-Tarife von 33,9%, 37,95%, 50% und 60% auf 32,35%, 37,85%, 42% und 52%

Ersatz der Vermögenssteuer durch eine pauschale Renditeststeuer (siehe «Box 3» ESt.)

Einheitliche Besteuerung von Kapital- und Dividendenerträgen mit 25%

Ersatz des Systems von Steuerfreibeträgen durch eine einheitliche sog. «Levy Rebate»

Neuaufteilung der KöSt. von 35% auf einen Zweiersatz von 30%/35%

Verschärfung im Bereich des Schachtelprivilegs und der Gruppenbesteuerung

Erhöhung des allgemeinen MwSt.-Satzes von 17,5% auf 19%

Einführung bzw. Erhöhung von Umweltsteuern

2002

Tax Plan von 2002 (v.a. für Unternehmen)

Reduktion der KöSt. von 30%/35% auf 29%/34,5%

Erleichterungen im Bereich von hybriden Krediten und von Verrechnungspreisen (sog. «arm's length principle»)

Einführung der sog. «Antidividend-Stripping» Regeln mit Rückwirkung auf Frühling 2001

Präzisierung der Regelung für die grenzüberschreitende Verrechnung von Zinsaufwand/-ertrag bei gruppeninternen Krediten

Reduktion der Abgabe auf Neu-Emissionen von Kapital (sog. «capital tax») von 0,9% auf 0,55%

Einführung eines neuen Steuerfreibetrags bei Investitionen in die Filmindustrie

2003

Veränderungen bei den Konsolidierungsregeln sowie beim Schachtelprivileg (teilweise Umsetzung der 1999 beschlossenen Massnahmen)

2004

Einführung von steuerlichen Fremdfinanzierungsregeln (sog. «Thin capitalization rules», 3:1)

Einschränkungen bei der steuerlichen Verlustverrechnung für Holding- und Finanzierungsgesellschaften

Einführung der Abzugsfähigkeit von Kosten für nicht holländische Beteiligungen beim niederländischen Beteiligungsabzug (sogar weiter gehend als vom EuGH gefordert)

Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten bei Fusionen und Akquisitionen (rückwirkend bis zum 13. Dezember 2002)

Überarbeitung des Verfahrens bei den verbindlichen Steuerauskünften

Geplant

Senkung des KöSt.-Tarifs 2005 von 34,5% auf 31,5% und 2007 auf 30%

Senkung des reduzierten KöSt.-Tarifs von 29% auf 25% bis 2007

Allfällige Kompensation durch eine Erhöhung der Energiebesteuerung und der Arbeitgeberbeiträge für die Arbeitslosenversicherung

Spezialregimes laufen 2010 aus

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Die Reform von 2001 führte zu einer Senkung der Steuerlast auf Lohneinkommen. Gleichzeitig wurden die Steueroptimierungsmöglichkeiten bei den Anlagen reduziert, was die Nachfrage nach entsprechenden Finanzprodukten dämpfte und das einfache Sparheft wieder attraktiver machte. Insbesondere die höheren Einkommensklassen haben dadurch Freiräume verloren. Ferner bleiben die Sozialabgaben nach wie vor sehr hoch.

Unternehmen: Das niederländische Steuersystem galt lange Zeit als sehr unternehmerfreundlich und flexibel. In der letzten Zeit haben die Niederlande an Attraktivität allerdings eingebüsst, insbesondere als Holdingstandort. Auch neueste EuGH-Entscheidungen wirken sich in dieser Hinsicht negativ aus. Das faktische Abschaffen der «Ruling»-Praxis beeinträchtigt die Steuerplanungssicherheit. Der KöSt.-Tarif wurde 2001 für KMU und 2002 für alle Unternehmen (eher marginal) gesenkt, doch eine grössere Senkung steht wahrscheinlich für 2007 an.

Gesamt: Die Steuerreform von 2001 war tief greifend und hat sowohl eine Verlagerung von direkter zu indirekter Besteuerung wie auch eine Vereinfachung des Steuersystems bewirkt. Dieser mutige Reformansatz hat sich allerdings in der Umsetzung als kompliziert erwiesen, was dessen Erfolg etwas relativiert. Insbesondere bei der grenzüberschreitenden Verrechnung von Erträgen hat das neue System zu Problemen geführt, weil der holländische Ansatz nur schwer auf die Steuergesetzgebung der anderen Länder zu übertragen ist. Ferner kommt auf die Niederlande ein zunehmender politischer Druck von aussen betreffend gewisser Standortvorteile. Die Behörden sind bereit, eine vollkommene EU-Konformität zu bewirken und die gegenwärtig diskutierte Reform soll dazu führen. Die Niederlande wollen sich aber weiterhin als einer der führenden Wirtschaftsstandorte in Europa etablieren.

1992

Umfassende Reform (sog. «Nordisches Modell der Einkommensbesteuerung»)

— Einführung eines körperschaftlichen Vollerrechnungssystems

— Einführung eines «Dual Income Tax»-Regimes, d.h. eine niedrigere, jedoch proportionale Besteuerung von Kapitaleinkommen (28%) und gleichzeitig eine progressive Besteuerung von Arbeitseinkommen

— Reduktion des Progressionsverlaufs im Bereich der Arbeitseinkommen

— Senkung des ESt.-Spitzentarifs von 57,8% auf 48,8%

— Senkung der KöSt. von 50,28% auf 28%

— Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

— Beseitigung von diversen steuerlichen Anreizen für Schifffahrtsgesellschaften, was eine Abwanderung in diesem Bereich zur Folge hatte. Im Jahr 1996 wurden jedoch wieder einige steuerliche Verbesserungen eingeführt.

1998

— Neuregelung der Besteuerung von Stock Options

— Änderung der Besteuerung von Gruppentransfers

— Beseitigung der lokalen Gewinnsteuer

— Reduktion des maximalen Tarifs bei der kommunalen Vermögenssteuer von 1% auf 0,7%

1999

— Abschaffung der nationalen Zusatzsteuer von 9,5% für untere Einkommen

— Anpassung bei der Gruppenbesteuerung

2000

— Änderungen im Bereich der Besteuerung von Stock Options von nicht kotierten Firmen und für Personen, die aus Norwegen auswandern

— Neue Zusatzsteuer von 6% für steuerbares Einkommen, welches das 16fache von 46 423 Norwegischen Kronen übersteigt

— Diverse Änderungen in der Schifffahrtsbesteuerung (sog. «Tonnage Tax Regime»)

— Neue Besteuerung von Obligationen

— Änderungen in den Abschreibungsraten

— Senkung der Vermögenssteuer

2001

— Vorübergehende steuerliche Sonderregelung für private Aktionäre (Teilanrechnungssystem) durch die Einführung einer 11%-Steuer auf Dividenden (implementiert durch Reduktion der Steuergutschrift für Dividenden von 28% auf 17%). Diese Regelung gilt jedoch nicht für Dividenden an ausländische Aktionäre bzw. Unternehmen. Gleichzeitig wurde die Besteuerung von Kapitalgewinnen bei Liquidationen und Rückkauf eigener Aktien ebenfalls angepasst.

— Reduktion der Abschreibungssätze

— Erleichterung bei der Abzugsfähigkeit von ausländischen Zinsaufwendungen

— Erhöhung des allgemeinen MwSt.-Tarifs von 23% auf 24% sowie Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der MwSt.

2002

— Reduktion der Besteuerung auf Arbeitseinkommen

— Abschaffung der steuerlichen Sonderregelung für Dividenden an private Aktionäre und Wiedereinführung des Vollerrechnungssystems

— Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Forschungs- und Entwicklungskosten bei KMU

— Erhöhung der Abschreibungssätze

— Beseitigung der Investment-Steuer (7%) und der Passagiersteuer im Flugverkehr

— Reduktion der Getränkesteuer auf Liköre um 15% und bei anderen alkoholischen Getränken um 5%

2003

— Geringfügige Erhöhung der Einkommensbandbreiten und des Pauschalabzugs

— Änderung bei den CFC-Regeln, so dass der Verlust aus CFC per Anfang 2004 vom norwegischen Einkommen nicht mehr abzugsfähig ist

— Senkung der Vermögenssteuer

2004 (Reform in Diskussion)

— Reduktion der Besteuerung von Arbeitseinkommen

— Entlastung für untere Einkommensklassen sowie für Pensionierte

— Einführung einer Kapitalgewinnsteuer bei gleichzeitiger Reduktion der Vermögenssteuer um die Hälfte bzw. bei derer langfristigen Abschaffung

— Anpassung des «Nordischen Modells» im Sinne einer Abschaffung des Zwei-Einkommen-Modells für Personenunternehmen und aktive Aktienbesitzer (Ersatz des sog. «Split Modells» durch das sog. «Shareholder Modell»)

— Neuregelung der Besteuerung vom Dividendeneinkommen im Sinne eines Wechsels vom Anrechnungssystem zum Freistellungsverfahren

— Steuerbefreiung für Unternehmen bei Dividenden und Kapitalgewinnen auf ihrem Aktienbestand

— Beseitigung der Verlustverrechnung zwischen CFC und norwegischer Firma und stattdessen Verlustvortrag beim CFC selbst

— Entschärfung im Steuerstrafrecht

— Anpassung der Besteuerung von Schifffahrtsgesellschaften

— Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung 2005 bei gleichzeitiger Beibehaltung eines unbeschränkten Schuldzinsabzugs und Erhöhung der kommunalen Steuer auf Immobilien

— Erhöhung der Erbschaftssteuer

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Die Steuerbelastung für natürliche Personen bleibt sehr hoch und das Regelwerk komplex (hohe persönliche Steuertarife, ungünstige Besteuerung der Stock Options). Es bestehen diverse Schlupflöcher für den Missbrauch des «Dual Income Tax»-Regimes (insbesondere bei Personengesellschaften und Partnerschaften), denen man mit den Reformplänen 2004 begegnen will.

Unternehmen: Im internationalen Vergleich steht Norwegen mit einem Satz von 28% bislang relativ gut da, weist aber ansonsten keine besonderen Anreize für Unternehmen auf.

Gesamt: Visionär war 1992 – zur Besteuerung von Kapitaleinkommen – die Einführung des sog. «Nordischen Modells», das in Norwegen am konsequentesten umgesetzt wurde. Seither gab es keine grösseren Änderungen mehr, vielmehr Anpassungen an das EU-Recht. Das duale System führte zu einer vergleichsweise attraktiveren Besteuerung des Kapitaleinkommens. Die verbleibende komparativ hohe Belastung von Arbeitseinkommen stellt aber einen Anreiz, wo möglich Arbeitseinkommen als Kapitaleinkommen erscheinen zu lassen. Daher wurden gewisse Änderungen von diversen offiziellen Expertenkommissionen in diesem Bereich in Erwägung gezogen, die im Rahmen der gegenwärtigen Reformpläne diskutiert werden. Vielerorts gelten die norwegischen Steuerbehörden als akribisch und unkooperativ. Insbesondere sollen rückwirkende Handlungen schwerwiegende Probleme schaffen (massive Strafen bei Fehldeklarationen bzw. ungenügender Information). Ferner wird die hohe Belastung der Ölindustrie und die komplizierte und teure MwSt. von einigen Seiten kritisiert.

Erste Hälfte 90er-Jahre

- Tief greifende Änderung der Steuerstruktur:
- Abschaffung der Gewerbesteuer, der Vermögenssteuer (1994) und einiger anderer Steuern
- Einführung der Endbesteuerung der Kapitalerträge und der Kommunalsteuer
- Erhöhung der KöSt. von 30% auf 34%
- Vereinfachung der Quellensteuer auf Dividenden und Zinserträgen auf einem Einheitssatz von 22%
- Mehrfache Erhöhung von speziellen Verbrauchsteuern
- Erhöhung der Mineralölsteuer und Einführung einer Energiesteuer auf Elektrizität und Erdgas 1995/1996
- Verbreiterung der Bemessungsgrundlage insbesondere durch Einschränkungen bei Abschreibungsregeln und der Verlustanrechnung sowie Erhöhung der Quellensteuer auf Dividenden und Zinserträgen von 22% auf 25% zwischen 1995 und 1997

2000

Steuerreform von 2000

- Steuersenkung bei der Lohnsteuer und bei der ESt. sowohl durch Massnahmen beim Tarif als auch bei den Einkommensstufen
- Umwandlung des einheitlichen «Tax Credit»-Systems in ein variables System
- Einführung einer Kapitalgewinnsteuer
- Einführung eines gespaltenen Gewinnsteuersatzes für Unternehmensgewinne: 25% auf Gewinnen, die thesauriert werden, und 34% auf ausgeschütteten Gewinnen
- Stärkung des Eigenkapitals durch eine fiktive Verzinsung
- Erhöhung des Freibetrags bei Betriebsübergaben
- Reduktion der Verlustanrechnung bei gleichzeitiger Einführung eines zeitlich unbefristeten Verlustvortrags (statt sieben Jahre vorher)
- Erhöhung der Steuerermässigung für Lehrlings- und Forschungsaufwendungen
- Aufhebung der Diskriminierung in der Besteuerung von ausländischen und inländischen Investitionsfonds
- Erhöhung der Steuern auf Elektrizität, Personen- und Lastwagenfahrzeugen sowie Tabak

«Kapitalmarktpaket»

- Neubesteuerung von Stock Options
- Beseitigung der Stempelabgabe auf Börsenumsätzen

2001

- Geringfügige Anpassungen bei der Bemessungsgrundlage, so z.B. bei der Steuerbuchhaltung, bei Abschreibungsmodalitäten bzw. bei der Verlustregelung

2002

- Einführung eines neuen steuerlich begünstigten Altersvorsorgemodells
- Einführung einer neuen Abzugsmöglichkeit für Forschungs- und Entwicklungskosten
- Gezielte steuerliche Anreize für die Baubranche als Mittel zur Wachstumsstimulierung

2004

«Kleine Reform»

- Moderate Steuersenkung zugunsten von Privatpersonen
- Anpassungen des Holding-Regimes
- Erhöhung des Forschungsfreibetrags
- Halbierung des Steuersatzes auf thesaurierten Gewinnen von Personengesellschaften

2005

«Grosse Reform»

- Einführung einer neuen ESt.-Berechnungsmethode für die Einkommensstufen (sog. «Formel-Tarif») und Beschränkung auf vier Einkommensstufen (statt fünf)
- Erhöhung des Grundfreibetrags auf 15 770 Euro
- Senkung der KöSt. von 34% auf 25%
- Wegfall der Steuerbefreiung bei der Übertragung stiller Reserven, dafür Abschreibung des aktivierten Firmenwerts über 15 Jahre bei Unternehmenskäufen
- Begünstigung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses
- Ablösung der komplizierten Organschaft durch einfache, attraktive Gruppenbesteuerung
- Abschaffung von Bagatellsteuern
- Geplante Steueramnestie für das erste Halbjahr 2005

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Durch die Reform 2000 wurden vor allem Privathaushalte entlastet. Die Tendenz, eher untere Einkommensklassen und Familien zu entlasten, führte zu einer immer steiler werdenden Progression, die als leistungsfeindlich angesehen wird. Das Schwergewicht der Reform 2005 soll nun gerade mittlere und höhere Einkommen durch die Einführung eines Formel-Tarifs (vereinfachte Berechnung und entschärfte Progressionswirkung) entlasten. Dennoch ist der österreichische Spitzensteuersatz mit rund 50% im internationalen Vergleich weiterhin sehr hoch. Gleiches gilt für die Lohnnebenkosten.

Unternehmen: Das modifizierte Holding-Regime gilt als eine gelungene Lösung. Somit dürfte sich Österreich zu einem ernsthaften Holdingstandort entwickeln. Die geplante radikale Senkung bei der KöSt. für 2005 wird sicherlich ihre positiven Wirkungen walten lassen. Rechnet man die international attraktive Gruppenbesteuerung hinzu, dann hat sich Österreich – bei gleichzeitigem Wegfall der Steuerbefreiung bei der Übertragung stiller Reserven und der begünstigten Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses – steuerlich massgebend verbessert.

Gesamt: Die Steuerreform von 2000 bewirkte keine eigentliche strukturelle Veränderung im Steuersystem. Weiter wird der hohe Komplexitätsgrad des Steuersystems kritisiert und dringend eine erhebliche Vereinfachung gefordert. Deshalb wurden 2004 ein kleines und für 2005 ein grosses Reformpaket lanciert. So gesehen stellt die Reform eher eine überfällige – gemessen an der Dynamik der Ostländer – Entlastung als eine proaktive Systemreform dar. Problematisch ist die Tatsache, dass das österreichische Steuersystem auch als wichtiger Hebel der Sozialpolitik gesehen wird.

1998

— Reduktion der KöSt. von 36% auf 34%
— Einführung einer Investitions-Steuerzugschrift

1999

— Einführung eines ESt.-Eingangssteuersatzes von 14%
— Umwandlung von Steuerermässigungen in Steuergutschriften
— Sondersteuer für kleine Unternehmen (20%)
— Einführung einer Steuergutschrift für Investitionen von Unternehmen in den Umweltschutz
— Einführung eines Steuerabzugs für zusätzlich geschaffene Arbeitsplätze

2000

— Einführung einer übergeordneten Steuerverwaltung (sog. «AGT») für strategische Planung und Kontrolle der Besteuerung
— Anpassung der Steueranreize für Dividenden von Aktiengesellschaften, die sich in Privatisierungsvorgängen befinden
— Anpassung der Stempelsteuer
— Anpassung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer

2001

Mehrstufige Reform der ESt. und der KöSt. (Ende 2000 verabschiedet)

— Beschränkung der Einkommenskategorien von neun auf sechs
— Entlastung bei der ESt., insbesondere bei niedrigem Einkommen
— Einführung von Massnahmen zur Vorbeugung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (u.a. Auflockerung des Bankgeheimnisses)
— Reduktion der KöSt. von 34% auf 32%
— Vereinfachung des Systems zur Besteuerung der Einkünfte von KMU und Freiberuflern mit einer 5%- bzw. 9%-Minimalbesteuerung auf den Umsatz
— Neuregelung der Besteuerung von Stock Options, Kapitalgewinnen und Gruppenkonsolidierung
— Einführung eines 100%-Schachtelprivilegs (statt 95%)
— Änderungen bei den Vergünstigungen und Abzügen (Verbesserung der F&E-Steuerzugschrift; Wiedereinführung Investment-Steuerzugschrift)
— Verbesserung bei den Regeln betreffend Umstrukturierungen und M&A-Transaktionen

2002

— Abschaffung der übergeordneten Steuerverwaltung (sog. «AGT»)
— Einführung einer Pflicht zur elektronischen Steuererklärung für Unternehmen und Privatpersonen
— Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden für nationale Aktien von 25% auf 15%
— Wechsel von der Teilanrechnung (60%) zu einem Halbeinkünfteverfahren/Freistellungsverfahren
— Besteuerung der Kapitalgewinne mit 10%
— Reduktion der KöSt. von 32% auf 30%
— Einführung neuer Massnahmen zur Bekämpfung der Steuerflucht in Offshore-Jurisdiktionen
— Anpassung bei der Steuerbefreiung von Kapitalgewinnen von nicht ansässigen Firmen
— Verbesserung des Schachtelprivilegs
— Einführung der Steuerbefreiung von Dividenden aus EU-Firmen an portugiesische Holdinggesellschaften
— Neueinführung von Verrechnungspreisregeln
— Wiedereinführung der Kapitalsteuer (0,4%)
— Einführung von Steueranreizen für Investitionen in unterentwickelten Regionen
— Erhöhung der allgemeinen MwSt. von 17% auf 19% und von 12% auf 13% für Madeira und die Azoren

2003

— Teilweise steuerliche Befreiung von Kapitalgewinnen bei Unternehmenswertpapieren
— Einführung einer Investitions-Steuerzugschrift für Unternehmen aus dem Minenbau, dem Handwerk und dem Tourismus
— Steueranreize für Venture Capital Funds
— Steuersondertatbestände bei Umstrukturierungen
— Wiedereinführung der 1995 abgeschafften Autobahn-Mautgebühren

2004 (teilweise in Planung)

— Reduktion der KöSt. von 30% auf 25%
— Erhöhung diverser Verbrauchssteuern
— Revision der Spezialregimes für die «Madeira Free Zones» und in den Azoren (Übergangsfrist bis 2011)
— Beseitigung der Erbschaftssteuer und Ersatz durch eine pauschale 10%-Übertragungssteuer auf den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände
— Senkung der meisten ESt.-Sätze, insb. für tiefe Einkommen (geplant für 2005)
— Kompensation durch Wegfall von steuerlichen Sparanreizen sowie von Steuervorteilen für Unternehmen (betroffen wären vor allem Banken)

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Bis 2001 kam es nur zu marginalen inflationsbedingten Anpassungen bei den Progressionsstufen und Grundfreibeträgen. Für die Bürger kam es insgesamt eher zu einem Anstieg der Steuerlast. Durch die Reform 2001 sollte sich aber die Zahl der von der ESt. (sog. «IRS») befreiten Haushalte um fast 700 000 auf knapp 1,65 Mio. erhöhen. Ein Teil der Minder-einnahmen soll dabei durch Massnahmen zur wirksameren steuerlichen Erfassung kompensiert werden.

Unternehmen: Die angekündigten und bereits durchgeführten Senkungen der KöSt. haben sich insgesamt positiv ausgewirkt. Die Massnahmen waren eher nach innen gerichtet, d.h. sie sollten vor allem die steuerliche Belastung für eigene Firmen verbessern als ausländische Direktinvestitionen anlockern. Die Einführung von Verrechnungspreisregeln war bedeutend, die allgemeine Steueradministration ist aber beschwerlich.

Gesamt: Positive Ansätze sind in der Ende 2000 verabschiedeten Reform der Einkommens- und Körperschaftssteuer zu sehen. Doch für weitere fiskalische Erleichterungen dürfte der finanzpolitische Spielraum eher eng sein. Insbesondere stellen die Steuerhinterziehung und die fehlende Disziplin bei der Bezahlung von Steuerschulden die Regierung vor eine grosse Herausforderung. Neben der Steuerbürokratie wirken sich diese Aspekte als Hindernis für einen Produktivitätszuwachs aus. Zur Generierung von zusätzlichen Einnahmen sollen Steuerforderungen in grossem Umfang verbrieft werden – ohne das Steuergeheimnis zu beeinträchtigen. Ein weiterer Schwachpunkt im Steuersystem liegt in der mangelhaften Effizienz der Verwaltung sowie in der unterschiedlichen Behandlung von Kapitaleinkünften.

1993

— Erhöhung des Beitragssatzes der ALV von 0,4% auf 2,0%

— Mineralölsteuererhöhung um 20 Rappen

— Stempelabgabenrevision:

— Abschaffung der Umsatzabgabe auf Euro-Emissionen, «Ausland-Ausland-Geschäften» und Geldmarktpapieren

— Befreiung bei der Emissionsabgabe für Anlagefonds, Umstrukturierungen schweizerischer Gesellschaften und Sitzverlegung von ausländischen Gesellschaften in die Schweiz

— Kompensation durch Wiedereinführung der Emissionsabgabe auf inländischen Obligationen (1,2 Promille) und inländischen Geldmarktpapieren (0,6 Promille) sowie durch die steuerliche Erfassung aller institutionellen Anleger bei der Umsatzabgabe

— Start des Vereinheitlichungsprozesses (bis 2001) der zeitlichen Bemessung bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Übergang zur einjährigen Gegenwartsbemessung)

1994

— Erhöhung der Nettoprämien bei der obligatorischen Nichtberufsunfallversicherung von 0,5% auf 0,75%

— Weiterführung der pauschalen Schwerkverkehrsabgabe und der Nationalstrassenabgabe

1995

— Umwandlung der Warenumsatzsteuer (sog. «WUST») in eine MwSt. (Normalsatz von 6,2% und reduzierter Satz von 1,9%)

— Erhöhung der MwSt. zur Sanierung der Bundesfinanzen (Erhöhung des Normalsatzes auf 6,5% und des reduzierten Satzes auf 2,0%)

— Erhöhung des Beitragssatzes der IV (von 1,2% auf 1,4%) bei gleichzeitiger Senkung des Beitragssatzes der EO (von 0,5% auf 0,3%)

— Erhöhung des Beitragssatzes der ALV (von 2,0% auf 3,0%)

1996

— Einführung des Obligatoriums für die Krankenpflegeversicherung und der Finanzierung über einheitliche Kopfprämien, die aber kantonal bzw. regional abgestuft sind; seither ständige Erhöhung der Durchschnittsprämien in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung (bis 2004)

— Sanierungsmassnahmen 1994:

— Erhöhung der Tabaksteuer

— Ertragsneutrale Änderung bei den Stempelabgaben (Senkung der Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechte von 3% auf 2% und Einführung einer Freigrenze für KMU; Erhöhung des Sachversicherungsstempels von 1,25% auf 5%)

— Einführung eines MwSt.-Sondersatzes von 3% für die Hotellerie

1998

— Massvolle Unternehmenssteuerreform 1997:

— Beteiligungsabzug für Holdinggesellschaften

— Einführung des Proportionaltarifs von 8,5% und gleichzeitige Abschaffung der Kapitalsteuer bei der direkten Bundessteuer

— Senkung der Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechte von 2% auf 1% sowie Ausdehnung der Freigrenze auf Kapitalerhöhungen

— Kompensation durch Einführung einer Abgabe von 2,5% auf mittels Einmalprämien finanzierten Lebensversicherungen

1999

— Erhöhung der MwSt.-Sätze zur Finanzierung der AHV (Erhöhung des Normalsatzes auf 7,5%, des reduzierten Satzes auf 2,3% und des Sondersatzes auf 3,5%)

— Dringliche befristete Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe (Befreiung von ausländischen Obligationen und Geschäften in Zusammenhang mit der Eurex sowie Kompensation durch die steuerliche Erfassung der «Remote Members»)

2000

— Einführung einer Spielbankenabgabe zur Finanzierung der AHV

— Einführung einer Lenkungsabgabe auf VOC («volatile organic compounds»)

— Inkrafttreten des CO₂-Gesetzes mit der Kompetenz, ab 2004 eine CO₂-Abgabe zu erheben

— Gezielte Steuererleichterungen für Risikokapitalgesellschaften und «Business Angels»

2001

— Lineare Erhöhung der MwSt. zur Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte (Erhöhung des Normalsatzes auf 7,6%, des reduzierten Satzes auf 2,4% und des Sondersatzes auf 3,6%)

— Beschränkung des Schuldzinsenabzugs sowie weitere Massnahmen zur erhöhten Steuererfassung im Rahmen des Stabilisierungsprogramms 1998

— Dringliche befristete Massnahme im Bereich der Umsatzabgabe (Befreiung von Anlagefonds, ausländischen Staaten und Zentralbanken sowie ausländischen Sozialversicherungen, Pensionskassen und Lebensversicherern; Befreiung der virt-x; Kompensation durch die steuerliche Erfassung der inländischen Sozialversicherungen, Pensionskassen und öffentlichen Hand)

— Einführung der leistungsabhängigen Schwerkverkehrsabgabe anstelle der pauschalen Schwerkverkehrsabgabe

2002

— Erhöhung der Biersteuer

2003

— Erhöhung der Tabaksteuer um 30 Rappen je Schachtel zur Finanzierung der AHV/IV

— Senkung des Beitragssatzes der ALV (von 3,0% auf 2,5%)

2004

— Einführung einer Sondersteuer auf Alcopops

— Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes zur Herstellung der Steuerneutralität bei Umstrukturierungen von Unternehmen

— Erhöhung der Wehrpflichtersatzabgabe von 2% auf 3%

— Erhöhung der Tabaksteuer um 50 Rappen je Schachtel zur Finanzierung der AHV/IV

2005

— Erhöhung der leistungsabhängigen Schwerkverkehrsabgabe

Geplant (in Diskussion)

— Verlängerung der Bundeskompetenz zur Erhebung der direkten Bundessteuer und der MwSt. bis 2020 (Neue Finanzordnung)

— Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen zur Sicherstellung eines interkantonalen Steuerwettbewerbs auf fairer Basis

— Einführung eines Steuerrückbehalts auf Zinszahlungen, die eine auf dem Gebiet der Schweiz gelegene Zahlstelle einer natürlichen Person mit steuerlichem Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat leistet (Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU)

— Erhöhung der Tabaksteuer sowie Intensivierung der Kontrolltätigkeit bei der direkten Bundessteuer und der MwSt. im Rahmen des Entlastungsprogramms 04

— Übergang der dringlichen befristeten Massnahmen bei der Umsatzabgabe ins ordentliche Recht, Befreiung der ausländischen Corporates bei der Umsatzabgabe sowie Erhöhung der Freigrenze bei der Emissionsabgabe

— Unternehmenssteuerreform zur Stärkung des Standorts Schweiz durch gezielte steuerliche Entlastungen des Risikokapitals

— Steuerliche Regelung der Mitarbeiterbeteiligungen

— Prüfung der Möglichkeit zur Einführung der Individualbesteuerung bei Bund und Kantonen (Familienbesteuerung)

— Diskussion um eine allgemeine Steueramnestie, die Beseitigung der Erbenhaftung für die Bussen des Erblassers sowie die Einführung einer straflosen Selbstanzeige

— Diskussion um ein duales Einkommenssteuersystem, wonach Kapitaleinkommen zu einem viel tieferen, proportionalen Satz und Arbeitseinkommen weiterhin progressiv besteuert werden («Keuschnigg-Modell» von Avenir Suisse)

— Diskussion um ein «Flat Rate Tax»-Modell

Gesamtbeurteilung

Berücksichtigt wurden nur Massnahmen von gesamtschweizerischem Interesse. Siehe die Schlussfolgerungen zum steuerpolitischen Handlungsbedarf in der Schweiz in Kapitel 4.2 «Implikationen für die Schweiz» (Seite 107)

1991**Umfassende Reform (sog. «Nordisches Modell der Einkommensbesteuerung»)**

— Einführung eines «Dual Income Tax»-Regimes, d.h. eine niedrigere, jedoch proportionale Besteuerung von Kapitaleinkommen (30%) und gleichzeitig eine progressive Besteuerung von Arbeitseinkommen

— Reduktion des Progressionsverlaufs im Bereich des Arbeitseinkommens

— Reduktion des ESt.-Spitzentarifs von 65% auf 50%

— Reduktion der KöSt. von 52% auf 30%

— Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

— Reduktion der Besteuerung auf Veräusserungsgewinnen von 30% auf 25%

— Senkung der Immobilien-, Vermögens- und Erbschaftssteuern

1994

— Ersatz des Dividendenabzugs («Klassisches System») durch eine Vollarrechnung auf Ebene der Anteilseigner (Dividendenabzug wurde abgeschafft und Dividenden auf Ebene der Anteilseigner vollständig von der Besteuerung ausgenommen)

— Erhöhung der Vermögenssteuer

— Reduktion der KöSt. von 30% auf 28%

— Reduktion der effektiven Besteuerung auf Veräusserungsgewinnen von schwedischen Aktien und Fonds von 25% auf 12,5% für Privatpersonen und 14% für Unternehmen (nur 50% der realisierten Gewinne sind steuerbar zu 25%)

1995

— Einführung einer befristeten 5%-Steuer auf höheren Einkommen (bis 1998)

— Dividenden gelten auf Stufe Investor wieder in vollem Umfang als steuerpflichtige Einkünfte, seither Massnahmen zur Milderung der Doppelbesteuerung (Wechsel zum Freistellungsverfahren)

— Erhöhung der Besteuerung auf Veräusserungsgewinnen von 25% auf 30% sowie Erhöhung der effektiven Besteuerung auf Veräusserungsgewinnen von schwedischen Aktien und Fonds von 12,5% auf 30% (genereller Tarif wurde erhöht von 25% auf 30% und Ausnahme für schwedische Titel beseitigt)

— Abschaffung der Stempelsteuer auf Emissionen

1998

— Anpassung des Systems für die Steuererhebung

— Verbesserung beim «Advance Ruling System»

— Neuregelung der Nettovermögenssteuer, so dass kotierte Aktien zu 80% statt 100% besteuert und nicht kotierte Aktien steuerfrei werden

1999

— Entlastung von unteren Einkommensklassen

— Erleichterungen bei der Besteuerung von Unternehmensrestrukturierungen

— Reduktion der Immobiliensteuer auf Mietshäusern von 1,5% auf 1,3%

2000

— Marginale Entlastung von Arbeitseinkommen

— Erhöhung des Grundfreibetrags für die nationale Steuer

— Reduktion der Steuer auf Mietshäusern von 1,3% auf 1,2%

— Neue Regeln für Rückkauf eigener Aktien durch kotierte Aktiengesellschaften

— Gewährung von Steuerrabatten zur Förderung von Ausbildung

— Erhöhung der Steuern auf Diesel und Elektrizität, Einführung Sondersteuer für Kernkraftwerke

2001

— Marginale Steuererleichterung von Arbeitseinkommen

— Einführung eines befristeten speziellen Steuerregimes für Expatriates

— Reduktion der allgemeinen Immobiliensteuer von 1,5% auf 1,2% und bei Mietshäusern von 1,2% auf 0,7%

— Reduktion des Steuertarifs für selbst genutztes Wohneigentum bei gleichzeitiger Einführung einer Marktwertbewertung und Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer (effektiv von 15% auf 20%) für diese Objekte

— Geografische Ausweitung der Sonderregeln für grenzüberschreitende Dividendenbesteuerung (Anpassung an das EU-Recht)

— Einführung einer Abfallabgabe und Erhöhung bei den Energiesteuern

— Erhöhung des Freibetrags bei der Vermögenssteuer von 0,9 Mio. auf 1/1,5 Mio. Schwedische Kronen

2002

- Marginale Steuererleichterung von Arbeits-einkommen im Sinne einer kleinen Erhöhung des Pauschalabzugs und einer Erhöhung des steuerlichen Abzugs für Sozialabgaben
- Einführung von Regeln zur Vorbeugung des Missbrauchs von sog. «Shell-Companies» durch Privatpersonen zur Steuervermeidung
- Senkung der allgemeinen Immobiliensteuer von 1,2% auf 1%
- Erhöhung des Freibetrags bei der Vermögenssteuer (von 1/1,5 Mio. auf 1,5/2 Mio. Schwedische Kronen)
- Reduktion der Spezialsteuer für Investment-Firmen von 2% auf 1,5%

2003

- Marginale Steuererleichterung von Arbeits-einkommen in Form einer Erhöhung des Pauschalabzugs
- Einführung des Schachtelprivilegs bei Kapitalgewinnen bzw. dessen Ausbau bei Dividenden

2004

- Marginale Steuererleichterung von Arbeits-einkommen durch Erhöhung der Einkommensstufen und Reduktion der Lohnsteuer von 3,25% auf 3,13%
- Aufhebung der Erbschaftssteuer zwischen Ehegatten
- Milderung der Besteuerung von KMU (Entlastungen für die generationenübergreifende Unternehmensübergabe)
- Verschärfung bei der CFC-Gesetzgebung
- Beseitigung des Spezialregimes für Holdinggesellschaften

In Diskussion

- Mässige Senkung der ESt.-Tarife für niedrige und mittlere Einkommen
- Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer
- Abschaffung der Netto-Vermögenssteuer (keine konkreten Pläne)
- Einführung von «grünen Verbrauchssteuern» (weiterer Ausbau der Steuern auf Kohlendioxid, Elektrizität, Diesel und Pestiziden)
- Senkung der Steuern auf hochprozentigen Alkohol um 40%
- Reduktion der Unternehmenssteuern von 28% auf 25%

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Seit der grossen Reform von 1991 gab es keine nennenswerte Entlastung mehr. Tendenziell hat sich die Steuerlast wegen der Erhöhung der «municipality tax» auf Lohneinkommen eher erhöht. Die ständigen Erleichterungsmassnahmen entlasteten die Haushalte eher marginal und stellen damit keine richtige Abkehr von der grundsätzlich sehr hohen Steuerbelastung dar. Positiv zu werten ist die Einfachheit und Übersichtlichkeit des schwedischen Steuersystems. Auch die moderate Senkung der Immobiliensteuer entlastete vor allem die Städtewohner. Die Beseitigung dieser Steuer sowie der Vermögenssteuer wird weiterhin vielerorts gefordert. Schliesslich bleibt die Steuerauswanderung aus Schweden hoch.

Unternehmen: Zu den Stärken des Systems gehören die vergleichsweise tiefen Unternehmenssteuern. Die Verschärfung der CFC-Regeln als Folge der Ausdehnung des Schachtelprivilegs betrifft aber insbesondere gewisse Steuerverhikel aus Belgien, Luxemburg und Irland, die für schwedische Firmen zunehmend unattraktiv werden. Die Erleichterungen bei Restrukturierungen (1999) sowie die Anpassungen beim Schachtelprivileg (2003) sind markante Änderungen gewesen, die den schwedischen Standort verbessern (insbesondere auch für Holdinggesellschaften).

Gesamt: Schweden hatte 2002 die höchste Fiskalquote aller OECD-Länder. Seit der Reform von 1991 sind kaum nennenswerte Reformen zu verzeichnen. Belastet wird das schwedische Abgabensystem u.a. durch die überdurchschnittlichen sozialen Beiträge. Visionär war hingegen die Einführung des «Nordischen Modells» zur Besteuerung von Kapitaleinkommen. Das duale System führte zu einer vergleichsweise attraktiveren Besteuerung des Kapitaleinkommens. Die verbleibende komparativ sehr hohe Belastung von Arbeitseinkommen bildet aber einen Anreiz bei Grossaktionären bzw. Unternehmern, die im eigenen Unternehmen arbeiten, Arbeitseinkommen als Kapitaleinkommen erscheinen zu lassen. Daher werden gewisse Anpassungen in diesem Bereich diskutiert.

Spanien

1995

Unternehmenssteuerreform (teilweise treten Massnahmen per 1. Januar 1996 in Kraft):

- KöSt.-Satz unverändert auf 35%, doch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage
- Einführung von CFC-Missbrauchsregeln
- Änderung der «Thin Capitalization»-Regeln durch Erhöhung FK-EK-Quote von 2:1 auf 3:1
- Änderung der Verrechnungspreis-Regeln
- Erhöhung der Verlustvortragsperiode von fünf auf sieben Jahre
- Neudefinition von Steuerbetrug und der Strafen bei Verletzung der Steuervorschriften
- Reduktion der Arbeitgebersozialbeiträge von 31,6% auf 29,6%
- Erhöhung der MwSt. von 15% auf 17%

1997

- Einführung einer Risiko-Versicherungsprämiensteuer von 4%
- Einführung einer reduzierten Steuer für KMU (30%)

1998

- Reduktion der Anzahl Steuerklassen von zehn auf acht
- Erhöhung der Steuergutschriften für Familien und Kinder
- Erhöhung des maximalen Abzugs für Altersvorsorgebeiträge von 15% auf 20%
- Generelle Reduktion der Quellensteuer von 25% auf 18%, doch gezielte Steuererhöhungen bei freiberuflichen Tätigkeiten von 15% auf 20%, bei Verwaltungsräten von 30% auf 40% und Einführung einer Vorabgabe von 15% der Miete bei Geschäftslokalen
- Erhöhung der Steuergutschrift für Filmproduktion von 10% auf 20%
- Neue Steuer für Investitionsfonds
- Steuerliche Spezialregimes für bestimmte Städte (z.B. Santiago de Compostela)
- Vereinfachung der Steuerbemessung für Einzelunternehmer
- Erhöhung der Risiko-Versicherungsprämiensteuer von 4% auf 6%
- Erhöhung einiger Gebühren
- Einführung einer Verbrauchssteuer auf Elektrizität
- Erhöhung der Tabaksteuern

1999

Reform der Einkommenssteuer von 1998/1999

Weitere Reduktion der Anzahl Steuerklassen auf sechs

Entlastung durch eine generelle Reduktion der Est.-Tarife, beim Spitzensatz von 56% auf 48%, beim Grundtarif von 20% auf 18%

Erhöhung des steuerfreien Einkommens

Abschaffung aller «Tax Credits» und Ersatz durch einen einheitlichen Grundfreibetrag

Überarbeitung der Zahlungsperioden für die Lohnsteuer

Einführung eines separaten Quellensteuersystems für nicht Ansässige von 25%

Reduktion der Quellensteuer auf Zinserträgen von 25% auf 18%

Erhöhung der Quellensteuer auf Geschäftsmieten von 15% auf 18%

Neueinführung einer Quellensteuer auf Kapitalgewinnen von 20%

Neuklassifizierung der Versicherungsauszahlungen als Investitionseinkommen (statt als Kapitalgewinne)

Anpassung der Besteuerung von Lohnnebenleistungen im Sinne einer Ausdehnung des steuerbaren Einkommens

Beseitigung der Besteuerung des selbst genutzten Eigenheims von 2%

Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Hypotheken und Zinsaufwendungen

Einführung verschärfter Massnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung

Verlängerung der Periode für den Verlustvortrag von sieben auf zehn Jahre

2000

Erhöhung der Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeeinzahlungen

Erhöhung der Steuerbefreiung von bestimmten Versicherungsauszahlungen

Erhöhung des Freibetrags von im Ausland erzielten Einkommen

Reduktion der Kapitalgewinnbesteuerung von 20% auf 18%

Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden und Lizenzträgen von 25% auf 18%

Reduktion der Quellensteuer auf Geschäftsmieten von 18% auf 15%

Befreiung für Unternehmen von der Quellensteuer bei Zinseinkommen aus OECD-Staatschuldverschreibungen

Einführung des Schachtelprivilegs auf Dividenden und Kapitalgewinnen für ausländische Beteiligungen als Ersatz der indirekten Steuergutschrift

Verbesserung des Holding-Regimes (sog. «ETVE»)

Verbesserung und Ausdehnung des Geltungsbereichs für das KMU-Spezialsteuerregime

Ausdehnung der Steuergutschrift bei Investitionen in F&E-, universitäre Projekte und technologische Innovationen

Verlängerung der Periode für den Übertrag von nicht ausgenutzten Steuergutschriften und Verlusten (bezogen auf internationale Besteuerung) von sieben auf zehn Jahre

Anpassung des Spezialregimes für die Kanarischen Inseln (sog. «ZEC»)

Erhöhung des Abzugs für werterhaltende Wohnbauinvestitionen

Beseitigung des Sonderregimes bei der MwSt. für das Detailhandelsgeschäft

2001

Erhöhung des Est.-Grundfreibetrags

Steueranreize zur Förderung der privaten Altersvorsorge

Reduktion der Quellensteuer bei Einkommen von Artisten, Athleten und Stierkämpfern von 25% auf 20% und bei Verwaltungsratsentschädigung von 40% auf 35%

Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden, Zinserträgen und Kapitalgewinnen für Ausländer von 25%/35% auf 18%

Gezielte Steuerentlastungen für KMU

Erhebliche Vereinfachung in der steueradministrativen Abwicklung von Holdinggesellschaften (sog. «ETVE») und von M&A-Steuerregimes

Einführung neuer Regeln im Zusammenhang mit dem Sonderregime bei der KöSt. bei Zusammenschlüssen, Abspaltungen usw.

2002

Einführung eines neuen Systems von Finanz- und Steuerausgleich zwischen dem Zentralstaat und den Regionen

Steuerliche Verbesserung bei der Bildung von Pensionsgeldern

Erhöhung der Umsatzgrenze von 3 Mio. auf 5 Mio. Euro für die Inanspruchnahme des reduzierten KöSt.-Tarifs (30%) für KMU

Einführung eines Pauschalabzugs vom steuerbaren Gewinn im Umfang von 17% der Kapitalgewinne, falls der Abgabepreis von der Firma für gewerbmässig genutzte Waren reinvestiert wird

Steuerliche Verbesserung bei der Bildung von Pensionsgeldern (Abzug von der Steuerrate, falls ein Unternehmen Beiträge an die Pensionskasse von Angestellten leistet, die eine bestimmte Einkommensschwelle nicht erreichen)

Einführung neuer Abzugsmöglichkeiten für reinvestierte Gewinne

Vermeidung der Doppelbesteuerung von internationalen Dividenden und Kapitalgewinnen durch die Reduktion der massgeblichen Beteiligungsgrenze

Verlängerung der Periode für den Verlustvortrag von zehn auf 15 Jahre

Einführung von weiteren speziellen Steueranreizen für F&E-Tätigkeiten und technologische Innovationen

Verlängerung der Amortisationsdauer für immaterielle Vermögenswerte (Goodwill) von zehn auf 20 Jahre

Einführung der Amortisation von finanziellem Goodwill aus ausländischen Akquisitionen

Änderung bei der Gruppenbesteuerung im Sinne einer Reduktion der massgeblichen Beteiligungsgrenze von 90% auf 75% und so, dass auch neu ausländische Niederlassungen die Muttergesellschaft sein können

Einführung eines Tonnage-Steuersystems für die Schifffahrt

Einführung einer neuen Umsatzsteuer auf Hydrokarbon

2003

Beschränkung der Steuerklassen auf fünf (statt sechs) und Reduktion der Tarife, beim Spitzensatz von 48% auf 45% und beim Grundtarif von 18% auf 15%

Neubesteuerung von Kapitalgewinnen mit 15% statt 18% ab einer Mindesthalteperiode von einem Jahr

Abschaffung der Besteuerung von aufgelaufenen Gewinnen in Investitionsfonds (falls der Gewinn in einen anderen Fonds investiert wird)

Beseitigung des steuerlichen Schuldzinsabzugs bei Hypotheken und Einführung eines neuen Wohnfreibetrags

Neue Steuerfreibeträge für Familien mit Kindern bzw. pflegebedürftigen Personen im Haushalt sowie Zulagen für weibliche Arbeitskräfte mit Kindern

Steuerliche Anreize zur Belebung der Beschäftigung von Arbeitskräften sowie zugunsten von Immobilienbesitzern

Befreiung der Beteiligungen ab 5% des Aktienkapitals (statt vorher 15%) von der Vermögenssteuer

Erleichterung bei unregelmässigem Einkommen (über zwei Jahre hinweg werden 40% statt 30% steuerfrei)

Neubesteuerung des Unternehmensgewinns aus dem Verkauf von fixem Anlagevermögen (a.o. Gewinn) mit nur noch 15% (statt mit normalem Satz von 35%), sofern der Abgabepreis im Unternehmen für gewerbmässig genutzte Waren reinvestiert wird; der Pauschalabzug des steuerbaren Gewinns erhöht sich in diesem Fall auf 20% anstelle von 17% des Kapitalgewinns.

— Erhöhung der Umsatzgrenze von 5 Mio. auf 6 Mio. Euro für die Inanspruchnahme des reduzierten KöSt.-Tarifs für KMU (30%)
— Spezielle Steuergutschriften für KMU
— Spezielle Besteuerung von Familienunternehmen und neues Regime für begrenzt haftende Gesellschaftsformen (sog. «SLNE»-Regime)
— Neues Sondersteuerregime für Unternehmen, deren Hauptaktivität in der Vermietung von Immobilien liegt
— Beseitigung des Sondersteuerregimes für transparente Unternehmen und Ersatz durch ein spezielles «sociedades patrimoniales»-Regime, das diese Unternehmen auf gleiche Besteuerungsstufe wie Individuen setzt
— Verschärfung in den Verrechnungspreisvorschriften
— Förderung von Arbeitgebern, die Mütter beschäftigen, durch Abzugsfähigkeit von Unterstützungsbeiträgen an Kinderbetreuungsstätten (10%)
— Einführung einer Umweltsteuergutschrift

2004

— Einführung eines sehr attraktiven Besteuerungsregimes für Expatriates (25%)
— Neue Beschränkung der Befreiung für Zinszahlungen an Ausländer
— Änderung in den «Thin Capitalization Rules» für EU-Länder und Änderung der CFC-Regeln
— Begriffsverfeinerung beim Schachtelprivileg (mehr Klarheit im Begriff «gleiche Besteuerung»)
— Ausnahme bei der Emissionsabgabe (nur bei Bargeldeinzahlungen)
— Ausdehnung der F&E- und Innovations-Steuer-gutschriften
— Neue Regelung betreffend Steuergutschriften für Beiträge an Rentenpläne
— Neues Gesetz für Übertretungs- und Strafsystem

In Diskussion

— Reduktion bei der Unternehmenssteuer
— Reduktion des Spitzentarifs bei der ESt.
— Erhöhung der Steuern auf den Kapitalerträgen

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: 1999 erfolgte eine grundlegende Revision der Einkommensbesteuerung, die zu Vereinfachungen und signifikanten Entlastungen führte. Die durchschnittliche Reduktion betrug 11%, fast 30% für die kleinsten und 6% für die höchsten Einkommen. Die Erleichterungen bei der Einkommenssteuer sollten vor allem den Konsum stimulieren. 2004 wurde zudem eine im internationalen Vergleich attraktive Expatriate-Besteuerung eingeführt.

Unternehmen: Die Reform von 1995 sollte die Steuerneutralität verbessern sowie die Kosten des Rechtssystems verringern. Es kam vor allem seit 1995 zu einer steuerlichen Förderung von F&E-Investitionen, KMU sowie von internationalen Aktivitäten. Das Holdingregime ist zwar ein noch relativ unbekanntes, aber äusserst interessantes Instrument im Zusammenhang mit der internationalen Steuergestaltung. Das Schachtelprivileg wurde verbessert, insofern als dass der Anwendungsbereich klarer definiert wurde. Des Weiteren sollten Firmen steuerlich unterstützt werden, die sich im privaten Wohnungsbau und -vermittlung engagieren.

Gesamt: Das Steuersystem wurde dreimal (1985, 1995 und 1998) wesentlich überarbeitet. Mit den Reformen und allgemeinen Steuer-senkungen der letzten Jahre kam man einer Vereinfachung und neutraleren Ausgestaltung des Steuersystems näher. Auch Anreize zum Arbeiten, Sparen und Investieren konnten damit geschaffen sowie die steuerlichen Kompetenzen der Regionen etwas ausgeweitet werden. Insbesondere die Kapitalgewinne wurden seit 1999 speziell bevorzugt. Spanien versucht sich aktiv im internationalen Steuerwettbewerb zu positionieren und hat eines der attraktivsten Holding-Regimes in Europa geschaffen, doch der Erfolg ist bislang nur mässig ausgefallen. Spanien hat ein beachtliches DBA-Netzwerk, insbesondere auch zu südamerikanischen Ländern. Die 2003 beschlossenen Massnahmen führen die Stossrichtung der vergangenen Reformen fort. Mit dem Regierungswechsel im Frühling 2004 bleibt nun abzuwarten, ob eine Neuorientierung der Steuerpolitik angestrebt wird. Die Sozialabgaben in Spanien sind im internationalen Vergleich sehr hoch.

USA

1981

— Reduktion des ESt.-Spitzentarifs von 70% auf 50% auf Bundesstufe (hinzu kommen aber «State and Municipal Income Taxes»)

1986

Umfassende Steuerreform

— Senkung des ESt.-Spitzentarifs von 50% auf 28% bei gleichzeitiger Erhöhung des tiefsten Satzes von 11% auf 15% sowie Reduktion der Tarifstufen (von 14 auf zwei, mit höheren Freigrenzen)
— Erhöhung der Kapitalgewinnsteuer von 20% auf 28%
— Senkung der KöSt. von 46% auf 34%
— Einführung einer Minimalkörperschaftsteuer
— Abschaffung von zahlreichen Steuervergünstigungen (Beseitigung vieler Ausnahmebestimmungen und Sonderabschreibungen)

1990

— Erhöhung des ESt.-Spitzentarifs (Bundessteuern) auf 31% (von 28%)

1993

— Erhöhung des ESt.-Spitzentarifs (Bundessteuern) auf 39,6% (von 31%)
— Erhöhung der KöSt. von 34% auf 35%

1998

«Internet Tax Freedom Act»

— Befristetes Moratorium (bis Herbst 2001) für die Steuerbefreiung des Internetzugangs und -aktivitäten. Umstrittene weitere Regulierung, u.a. wegen der komplexen indirekten Steuersystemordnung (rund 7000 verschiedene Umsatzsteuer-Jurisdiktionen in den USA)

2001

«The Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001» (EGTRRA)

Befristete Massnahmen:

Senkung der persönlichen Einkommenssteuern bis 2006 durch die Einführung eines neuen Minimaltarifs von 10%; die 15%-Rate bleibt unverändert, allerdings erst für höheres Einkommen; die weiteren Sätze 28%, 31%, 36% und 39,6% sollen hingegen schrittweise gesenkt werden bis auf 25%, 28%, 33% und 35%.

Spezielle Entlastung von verheirateten Paaren und Familien mit Kindern durch den Abbau der sog. «Marriage Penalty» sowie durch neue Freibeträge und die Erhöhung von sog. «Tax Credits»

Spezielle Steueranreize für die Ausbildung und für die Investition in individuelle Altersvorsorgepläne (sog. «IRA»)

Senkung der Besteuerung von Kapitalgewinnen bei einer Mindesthaltedauer von fünf Jahren auf 18% bzw. 8%

Befristete Reduktion bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie bei der sog. «GSTT» in Form eines «Phasing out» bis 2009 (jedoch Wiedereinführung 2010)

2002

«Job Creation and Worker Assistance Act of 2002» (JCWAA)

Stimulierungspaket als wirtschaftliche Ankurbelungsmassnahme nach den Terroranschlägen (befristet bis 2005/2006):

Beschleunigte Abschreibung

Verlängerung der Periode für die Anrechnung von Verlustrückträgen von zwei auf fünf Jahre

Ausnahmen bei der Besteuerung von aktivem Finanzeinkommen von CFC-Gesellschaften

«The American Competitiveness and Corporate Accountability Act of 2002»

Massnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit von US-Firmen (eher Detailregeln)

Beseitigung von Steuervorteilen für ausländische Firmen mit US-Betrieben als Gegenmassnahme zur Vermeidung der in den USA sehr verbreiteten Konstruktion von Offshore-Unternehmen zur Steuerflucht (sog. «inverse transactions»)

Vereinfachung bei der Besteuerung von ausländischem Einkommen

2003

«Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003» (JGTRRA)

Beschleunigung der Umsetzung der Massnahmen aus Vorjahrespaketen sowie Ergreifung neuer Massnahmen (befristet bis max. 2008):

Vorzeitige Reduktion der Tarife sowie Erhöhung diverser Steuerfreibeträge

Beträchtliche Steuergutschriften für einkommensschwache Familien und Kinder

Vereinfachung der Abschreibungsmodalitäten bei privatem Sachvermögen

Massive Reduktion der Besteuerung von Dividenden (anstelle der progressiven Besteuerung mit den persönlichen Einkommenssteuertarifen) und von Kapitalgewinnen (statt 20%/10%) auf 15% sowie reduzierter Tarif von 5% bei niedrigem Einkommen, im Jahr 2008 auf 15% (0%)

Verbesserung der Abzugsfähigkeit von Investitionen für Unternehmen

2004 (teilweise in Diskussion)

Reform der Exportbesteuerung («Foreign Sales Corporations»/«Extraterritorial income exclusion regimes»)

Abschaffung des von der WTO als illegale Exportbeihilfe kritisierten sog. «FSC»/«ETI»-Regimes. Die Vorlage wurde im Herbst 2004 von beiden US-Parlamentskammern gebilligt, nachdem seitens der EU Sanktionen in Kraft getreten waren (5%-Strafzoll, monatlich steigend).

Zweite Vorlage: Reduktion der KöSt. von 35% auf 32% für im Inland produzierende Firmen als Kompensation für die Streichung des «ETI»-Regimes; gleichzeitig sollen zahlreiche Änderungen zugunsten der multinational tätigen Firmen erfolgen, u.a.:

Überarbeitung der sog. «AMT»-Begrenzung

Fortsetzung bereits früher beschlossener Investitionsanreize

Einführung von sog. «Anti-inversion»-Massnahmen

Beschränkung von sog. «SILO»-Transaktionen

Neue sog. «Earnings-stripping»-Vorschläge

Überarbeitung der Regeln für bestimmte Steuerverhikel

Grosszügige Regelung zur Repatriierung von im Ausland «parkierten» Gewinnen während eines Jahres zu einem Vorzugssteuersatz von 5,25%

Massnahmen im Rahmen des Budgets 2005

Verlängerung bis 2010 der per Ende 2005 auslaufenden Massnahmen für Privatpersonen:

Erhöhte Kinderfreibeträge

Ausgleich der Ehepaarbenachteiligung bei der Einkommenssteuer («marriage penalty»)

Erweiterung der untersten Steuerklasse nach oben (10%-Steuersatz)

Gesamtbeurteilung

Privatpersonen: Das 1986 eingeführte «einfache» Steuerrecht hat sich lange bewährt. Vier Steuerreformen haben jedoch inzwischen stattgefunden, durch die der Spitzensteuersatz bei 35% liegt und es sechs statt zwei Steuerklassen gibt. Die Vereinfachung wurde nicht ganz zu Ende geführt. Mit der 2003 beschlossenen massiven Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung wurde ein wesentlicher Markstein gesetzt.

Unternehmen: Das Steuersystem ist wegen des Ansatzes Kapitalexporthneutralität anders geprägt. Es gab keine grossen Veränderungen. Die Grenzsteuersätze bei Unternehmen bleiben im internationalen Vergleich eher hoch. Es fällt auf, dass daher Mittel zur Vermeidung der Besteuerung von den Unternehmen aktiv gesucht werden. Im Zusammenhang mit der sog. «ETI»-Gesetzgebung soll auch die Unternehmensbesteuerung überarbeitet werden, doch diskutierten die beiden Kammern des amerikanischen Parlaments die genaue Vorlage sehr lange.

Gesamt: Das Steuersystem ist föderalistisch ausgestaltet, d.h. jeder einzelne Staat hat eine gewisse steuerpolitische Autonomie, wobei die Bundessteuern ein grösseres Gewicht haben. Die Analyse konzentrierte sich vor allem auf die Bundesebene. Die beobachteten Entwicklungen auf Bundesstufe und insbesondere der Bundestarife sind jedoch vor dem Hintergrund diverser lokaler Steuern (sog. «State and Municipal Income Taxes») bzw. ihrer unterschiedlichen Progressionsverläufe und Abzugsmöglichkeiten zu relativieren. In der Beobachtungsperiode gab es für Unternehmen keine signifikanten langfristigen Änderungen im nationalen Steuersystem. Hingegen waren die Einzelveränderungen im Einkommenssteuerbereich (drei Gesetze von 2001–2003) mit doch beträchtlichen Wirkungen ausgestattet. Zu erinnern bleibt ihr befristeter Charakter.

Bulgarien

2004

— Senkung des KöSt.-Tarifs von 23,5% auf 19%
— Senkung der tiefsten Est. von 15% auf 12%

2005

— Absicht, den KöSt.-Tarif auf 15% zu senken (noch nicht offiziell bestätigt)

Kurzbeurteilung

Die Senkung des KöSt.-Tarifs ist grösser als ursprünglich erwartet.

Estland

1994

— Einführung eines «Flat Rate Tax»-Systems (Steuer i.H.v. 26% auf allen Arten von Einkommen)

2000

Unternehmenssteuerreform

— Abschaffung der Besteuerung von thesaurierten und reinvestierten Gewinnen von juristischen Personen, die in Estland eingetragen sind
— Einführung einer sog. umgekehrten KöSt. für ansässige Unternehmen und permanente Betriebsstätten von ausländischen Firmen (nicht die erwirtschafteten Gewinne, sondern nur bestimmte betriebsfremde Aufwendungen und Gewinnausschüttungen werden besteuert; der Zeitpunkt der Erhebung der Körperschaftssteuer fällt erst bei der Gewinnverwendung an); der Steuersatz beträgt 0% für thesaurierte Gewinne und eigentlich 26% für ausgeschüttete. Rein rechnerisch ergibt sich aber eine höhere Belastung, wenn man diese 26% auf den ausgeschütteten Teil (74%) der Gewinne bezieht: $26/74$ (entspricht etwa 35%) vom Betrag der Aufwendung oder vom ausgeschütteten Gewinn (d.h. die Auszahlung wird als Nettobetrag betrachtet).

2002

— Einführung eines neuen EU-konformen Umsatzsteuergesetzes

2003

— Beseitigung der diskriminierenden Behandlung von nicht ansässigen Unternehmen

Geplante Reform

— Senkung des Est.-Tarifs von 26% («Flat Rate Tax») auf 24% 2005; 22% 2006 und 20% 2007

— Senkung der Steuer auf ausgeschütteten Gewinnen von $26/74$ (etwa 35%) auf $24/76$ (etwa 31%) 2005, $22/78$ (etwa 28%) 2006 und $20/80$ (etwa 25%) 2007

— Besteuerung thesaurierter Gewinne in Höhe von 20% ab spätestens 2009 geplant, da Verstoß gegen EU-Recht. Somit Gleichbehandlung von thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen ab diesem Zeitpunkt.

Kurzbeurteilung

Besonders attraktiv aus Sicht der Unternehmen ist derzeit noch der Nullsatz auf nicht ausgeschütteten Gewinnen, der voraussichtlich aber ab 2009 fallen wird.

Die Regierung erhoffte sich mit der Reform von 1999/2000 langfristig beträchtliche Wachstumsimpulse. Kurzfristige Ausfälle wurden teilweise durch Mehreinnahmen bei den indirekten und weiteren Verbrauchssteuern sowie mit einer Erhöhung der staatlichen Gebühren kompensiert. Eine Steuerreform steht nun in Estland an, bei der vor allem die Sätze für die direkten Steuern von Unternehmen und Privatpersonen gesenkt werden sollen. Der IMF erachtet die geplante Reform als verfrüht, dennoch hält die Regierung an ihrem Fahrplan fest. Schliesslich muss der Bereich der indirekten Steuern teilweise noch mit den EU-Richtlinien harmonisiert werden, wobei bereits mehrere Schritte in diese Richtung getätigt worden sind.

Die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie ist bis 2009 nicht anwendbar und es ist zu erwarten, dass auf diesen Zeitpunkt das Steuersystem geändert wird. Es ist ebenfalls zu erwarten, dass auf diesen Zeitpunkt eine Ertragssteuer eingeführt, dafür aber die Steuer auf den ausgeschütteten Gewinnen in eine Quellensteuer abgeändert wird. Diese wird dann durch die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie im Gruppenverhältnis nicht erhoben.

Kroatien

1992–1996

— Implementierung (offiziell eingeführt 1994) eines lebenszeitlich orientierten Systems der Besteuerung des persönlichen Einkommens und des Gewinns von Unternehmen (konsumorientierte Besteuerung)

1998

— Einführung der MwSt. mit einem einheitlichen Satz von 22%

2001

— Abschaffung der konsumorientierten Besteuerung

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 35% auf 20%

— Einführung einer 15%-Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

Kurzbeurteilung

Kroatien führte eine konsumorientierte Besteuerung ein (gemäß dem Ansatz von Prof. Rose). Diese viel beachtete Reform galt als Unikum, und deren Auswirkungen in der Praxis wurden auch international aufmerksam verfolgt. Die Reduktion von 2001 bei den Unternehmenssteuern fiel radikal aus, gleichzeitig wurde aber die konsumorientierte Besteuerung wieder abgeschafft, da sie administrativ schwierig war und zahlreiche Besteuerungslücken aufwies, u.a. war sie auch in der Praxis für ausländische Investoren zu schwierig anzuwenden.

Lettland

2002

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 25% auf 22%

2003

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 22% auf 19%

2004

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 19% auf 15%

Kurzbeurteilung

Lettland bietet bereits jetzt eine sehr tiefe Besteuerung von Unternehmensgewinnen an und zeigt sich gewillt, weitere Reduktionen vorzunehmen. Ob diese Schritte eine spürbare Aktivierung von ausländischen Direktinvestitionen bewirken, bleibt abzuwarten. Bislang blieb aber eine markante Steigerung aus. Aus haushaltspolitischen Beweggründen war bereits die letzte Senkung nicht unumstritten.

Polen

1998

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 38% auf 36%

1999

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 36% auf 34%

2000

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 34% auf 30%

2001

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 30% auf 28%

— Reduktion der Dividendenbesteuerung von 20% auf 15%

2003

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 28% auf 27%

2004

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 27% auf 19%

— Erhöhung der Dividendenbesteuerung von 15% auf 19%

Steuerreformvorschlag

— Ersatz der verschiedenen Steuersätze von 19%, 30% und 40% für die Einkommenssteuer, von 22% für die MwSt. und von 19% für die KöSt. durch eine einheitliche «Flat Rate Tax» von 15%

Kurzbeurteilung

Polen hat die KöSt.-Tarife kontinuierlich und zielgerichtet gesenkt. Dieses Land orientiert sich bei den neuen, eher bahnbrechenden Plänen am Vorbild der Slowakei.

Rumänien

1998

— Entwicklung der Rechtsgrundlagen für ein neues rumänisches System der Einkommens- und Gewinnbesteuerung

2004

Neuer Steuercode

— Aufhebung der reduzierten MwSt. auf Exporttätigkeiten (jetzt ebenfalls 25%, zuvor 6% 2002 resp. 12,5% 2003)

— Reduzierte MwSt. von 9% statt 19% für Arzneimittel, Hotelübernachtungen, Zeitungen und Bücher

Pläne für 2005/2006

— Einführung verschiedener Steuerbandbreiten für die ESt. (zwischen 14% und 38% anstelle von 14% bis 40%)

— Graduelle Reduktion des KöSt.-Tarifs von 25% auf 19%

— Erhöhung der Steuer auf Dividenden von 10% auf 15%

— Erhöhung gewisser Abzugsmöglichkeiten für Ausgaben, teilweise aber auch Beseitigung von Abzügen

Kurzbeurteilung

Durch die geplanten Senkungen und durch gezielte Anreize sollen gleichzeitig auch steuerliche Klarheit und Stabilität für Unternehmen geschaffen werden. Dabei erhofft sich Rumänien einen EU-Beitritt 2007 und versucht daher, das Steuersystem auf diesen Schritt vorzubereiten.

Russland

2000

— Verabschiedung der mehrstufigen Steuerreform (2001–2004)

2001

Steuerreform (2001–2004)

Teil I Privatpersonen

— Vereinfachung des Systems

— Einführung einer einheitlichen ESt. von nur noch 13% («Flat Rate Tax») statt progressiven Steuersätzen zwischen 12% und 30%

— Abschaffung der meisten Abzugsmöglichkeiten

— Einführung eines Sonderregimes für KMU (entweder 8% von der Umsatzsteuer oder 15% Gewinnsteuer)

— Aufhebung der Strassennutzungsgebühr in der Höhe von 1% des Warenwerts

— Änderung der Sozialabgaben durch Ersatz der diversen Sozialabgaben i.H.v. 39,5% des Lohns durch eine einheitliche, degressiv ausgestaltete Abgabe (35,6%/20%/10%/2%)

2002

Steuerreform (2001–2004)

Teil II Unternehmen

— Vereinheitlichung und Vereinfachung auf den reduzierten Satz der KöSt. von 24% (statt 35%)

— Abschaffung diverser Sondersteuersätze

— Erweiterung der Abzugsfähigkeit von Kosten

— Abschaffung der direkten Abzugsmöglichkeit der Investitionen vom steuerbaren Gewinn

2003

Steuerreform (2001–2004)

Teil III

— Senkung MwSt. von 20% auf 18%

— Reduktion der Vermögenssteuerbasis (nur Anlagevermögen) und Erhöhung des Steuersatzes von 2% auf 2,2%

— Abschaffung der Verkaufssteuer in Höhe von 5% des Warenwerts

— Erhöhung der Rohstoffsteuern auf Erdöl und Erdgas

Geplant per 2005/2006

Steuerreform (2001–2004)

Teil IV

— Senkung des Maximalsatzes der Sozialabgaben für Arbeitgeber von 36,5% auf 26%

— Aufhebung der Werbesteuer (5% des Betrags der Werbeausgaben)

— Reduktion MwSt. von 18% auf 16%

— Reduktion der Vermögenssteuer für Privatpersonen von 2% auf 0,1%, jedoch beinahe kompensiert durch die Einführung des Marktwertprinzips für die Bewertung des Vermögens

Kurzbeurteilung

Mit einer umfassenden Steuerreform verfolgt die russische Regierung seit 2000 das Ziel, Anreize zur Reduktion der Schattenwirtschaft zu schaffen und die chronisch schmale Steuerbasis zu verbreitern. Dabei sollen die Voraussetzungen für ehrliche Steuerzahler verbessert werden. Den Ursachen der Steuerhinterziehung sollen eine einheitliche tiefe Einkommenssteuer sowie die Vereinheitlichung, Vereinfachung und Reduktion der Unternehmensgewinnsteuer und der Mehrwertsteuer entgegenwirken. Es wurde eine etappenweise Reform verabschiedet, die das Steuerwesen vereinfachte, Steuersätze senkte und die Steuergrundlagen wenigstens einigermaßen den marktwirtschaftlichen Realitäten anpasste. Die weitere Senkung der Sozialabgabensätze 2005 stellt die vorläufige Vollendung der relativ radikalen Steuerreform in Russland dar. Die Senkung der Einkommenssteuer führte zu höheren Staatseinnahmen. Das Aufkommen aus der Unternehmenssteuer ist dagegen zurückgegangen, was u.a. auf die Streichung der Investitionsabzugsmöglichkeit zurückzuführen ist. Insgesamt scheint das Steuerbasisverbreiterungspotenzial der Reform noch nicht ausgeschöpft.

Serbien

2004

— Senkung des KöSt.-Tarifs von 14% auf 10%
— Neues Zollgesetz

2005

— Ablösung der Umsatzsteuer durch die MwSt.

Kurzbeurteilung

Serbien hätte mit der Realisierung dieser Reform den niedrigsten KöSt.-Tarif in Europa (mit Ausnahme des Nullsatzes von Estland bei den einbehaltenen Gewinnen).

Slowakei

1999

— Einführung von Verrechnungspreisregeln zwischen slowakischen Unternehmen und ihren ausländischen Gegenparteien

2000

— Erhöhung des Grundfreibetrags
— Reduktion des höchsten Grenzsteuersatzes auf Einkommen von 46% auf 42%
— Senkung des KöSt.-Tarifs von 40% auf 29%
— Einführung der Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung (sog. «Lump sum tax») für Selbstständige, jedoch nur bei niedrigen Umsätzen
— Ausdehnung der Verrechnungspreisregeln
— Erhöhung der Verbrauchssteuern für gewisse Mineralstoffe und Öl
— Erhöhung der Alkohol-, Tabak-, Zigaretten- und Strassensteuern

2001

— Besteuerung von Einkommen aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Wasserproduktion nur noch zu 50%
— Einführung der Grunderwerbssteuer
— Einführung einer neuen Verbrauchssteuer auf Mineralöl (ersetzt alte Regelung)

2002

— Erhöhung des Kinderfreibetrags
— Reduktion der ESt.-Bandbreite (neu 12% bis 38% anstelle von 12% bis 42%)
— Weitere Reduktion des KöSt.-Tarifs von 29% auf 25%
— Weitere Erhöhung der Tabak- und Zigarettensteuern

2003

— Weitere Erhöhung der Verbrauchssteuern auf Tabak, Zigaretten und Mineralöl
— Verkürzung der Abschreibungsperioden

2004

— Reduktion aller direkten und indirekten Steuern auf einen Einheitssatz (19%) bei gleichzeitiger Eliminierung diverser Sondersätze
— Erhöhung Grundfreibetrag bei der ESt.
— Wechsel vom «Shareholder-Relief-Verfahren» zur Dividendenfreistellung (Abschaffung der Quellensteuer auf Dividenden)
— Streichung der Erbschafts- und Schenkungssteuer
— Senkung der Grunderwerbssteuer von 6% auf 3% und Abschaffung per 2005
— Weitere Erhöhung der Verbrauchssteuern auf Tabak, Zigaretten und Mineralöl

Kurzbeurteilung

Die Slowakei verfolgt einen sehr radikalen und konsequenten Reformkurs in der Steuerpolitik. Mit der Einführung eines einheitlichen Steuersatzes von 19% auf alle direkten und indirekten Steuern wurde 2004 das weltweit wohl einfachste und vielleicht – die Erfahrungen werden es zeigen – effizienteste Steuersystem eingeführt. Es handelt sich um einen sehr mutigen steuerpolitischen Schritt, der es der Slowakei ermöglichen soll, zum steuerlich attraktivsten Industriestandort Zentraleuropas zu werden. Die slowakische Politik bringt insbesondere die Nachbarländer unter Zugzwang. Die meisten von ihnen haben ebenfalls einen Reformkurs eingeschlagen.

1998

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 39% auf 35%

2000

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 35% auf 31%

2004 (teilweise in Planung)

— Erhöhung (2004) und anschliessend Ersatz (2005) der Kinderzulagen durch ein System von sog. «non-wastable» Steuergutschriften für Kinder

— Einführung einer Minimalsteuer und Erhöhung der Sozialabgaben für Selbstständige

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 31% auf 28%

— Verbreiterung der Bemessungsgrundlage als gewisse Kompensation für die massiven Tarifreduktionen

— Reduktion der MwSt. von 22% auf 19% und weitere MwSt.-Harmonisierung analog den EU-Vorgaben

— Erhöhung diverser Verbrauchs- und Energiesteuern

— Reduktion der Immobilientransfersteuer von 5% auf 3%

2005

— Weitere Reduktion des KöSt.-Tarifs auf 26% 2005 und auf 24% 2006

— Einführung einer gemeinsamen Veranlagung für Paare

— Verminderung der Abschreibungsperioden

— Änderung im Bereich der Vorschriften zur Fremdkapitalisierung

— Erhöhung der Abzüge für F&E-Ausgaben

Kurzbeurteilung

Die Tschechische Republik hat in jüngster Zeit zahlreiche Anpassungen im Steuerrecht vorgenommen oder auf den Weg gebracht. Diese wurden vor allem von zwei Faktoren beeinflusst: Es ging zum einen um die von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzenden EU-Richtlinien. Dabei ging es vorrangig um die MwSt., die signifikante Änderungen im tschechischen System implizierte. Die Tarifreduktion bei der MwSt. war auch vor diesem Hintergrund zu sehen. Zum anderen ging es darum, die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Tschechische Republik längerfristig zu sichern. Beträchtliche Steuersenkungen in anderen nahen Beitrittsländern haben einen erheblichen Druck auf die Tschechische Republik ausgeübt, seine Steuerlast ebenfalls zu verringern. Für Investoren bleiben attraktive Steuerbefreiungen für eine Reihe von definierten Investitionen erhalten, ausserdem sind neue Lösungen hinzugekommen. Die Reform von 2004/2005 enthält die grössten Veränderungen seit der Einführung des neuen Steuersystems 1993. Fast alle Steuern wurden bzw. werden angepasst. Diese Reform zielt insbesondere auch in Richtung einer Erhöhung der sozialen Stabilität, indem vermehrt Familien entlastet werden.

1997

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 33,3% auf 18%

2004

— Reduktion des KöSt.-Tarifs von 18% auf 16%

— Erhöhung des MwSt.-Sondersatzes von 12% auf 15% und Erhöhung des Nullsatzes auf 5%

— Infolge des EU-Beitritts wird es in Ungarn nicht mehr möglich sein, eine sog. «Hungarian Offshore Company» (HOC) mit einem begünstigten Steuersatz von 3% zu gründen.

Geplant

— Weitere Senkung des KöSt.-Tarifs 2005 von 16% auf 14% und 2006 auf 12%

Kurzbeurteilung

Eine radikale Senkung erfolgte erstmals bei den Unternehmenssteuern 2002. Seither hat der Wettbewerb mit anderen EU-Beitrittsländern um eine möglichst tiefe Steuerlast für Unternehmen weitere geplante Senkungen nach sich gezogen. Probleme könnten jedoch im Zusammenhang mit der Haushaltskonsolidierung entstehen.

2002

— Erhöhung der MwSt. von 10% auf 13%

2003

Reformen von 2002/2003

— Schrittweise Erhöhung der Einkommensbandbreiten sowie Reduktion der Tarife von 0/20/30/40% auf 0/20/25/30% und Gleichstellung in der Besteuerung von Expatriates mit Einwohnern

— Einführung einer einheitlichen 10%-Gewinnsteuer (ab 2005 nur noch dieser Satz) anstelle zweier Tarife für einheimische (20–25%) und internationale Unternehmen (4,25%), jedoch 5%-Zusatzsteuer bei Gewinnen über 1 Mio. Zypern-Pfund für 2003/2004

— Befristete Übergangsregel bis 2005 für Besteuerung von internationalen Unternehmen mit einem Satz von 4,25% (statt 10%)

— Graduelle Beseitigung der Verteidigungsabgabe von 2% auf Löhnen und Pensionen und von 3% auf Mieten und Dividenden sowie kompensierende Erhöhung der Verteidigungsabgabe auf Zinserträgen von 3% auf 10% (dafür Steuerbefreiung von der ESt.)

— Nicht Ansässige mit Niederlassung in Zypern haben die Option, auf der Basis ihres weltweiten Einkommens besteuert zu werden.

— Erhöhung der MwSt. von 13% auf 15%

2004

— Planung einer Steueramnestie bis Ende 2004 (5%-Strafsteuer bis September, danach 6,5% bis Dezember)

Kurzbeurteilung

Durch die Erhöhung der ESt.-Bandbreiten zahlen nun etwa 50% der Erwerbsbevölkerung keine Steuern mehr (vorher waren es nur 30%). Insbesondere sind auch die Spitzentarife gesunken. Im Unternehmenssteuerbereich gilt Zypern neu als ernster Konkurrent zu Luxemburg bei den Holdings. Durch den EU-Beitritt entstehen neue Steuerplanungsmöglichkeiten (insbesondere auch aus Sicht der Schweiz, da keine Quellensteuern mehr erhoben werden, das DBA-Netzwerk hoch entwickelt ist und die Regeln EU-konform sind). Denn mittels einer zypriotischen Holdinggesellschaft kann die Steuerbelastung auf Dividendenausschüttungen auf Null reduziert werden. Zypern bietet aber auch weitere Steuervorteile, wie z.B. die Tatsache, dass keine Stempelsteuer erhoben wird und dass es keine CFC-Regeln gibt.

2.3 Internationale Bestrebungen

Im Zuge der Globalisierung können auch die nationalen Steuersysteme nicht mehr isoliert vom internationalen Geschehen betrachtet werden. Dieser Abschnitt widmet sich deshalb den wichtigsten internationalen Bestrebungen seitens der EU, der OECD und weiterer Organisationen. Dies ermöglicht, die untersuchten nationalen Reformmassnahmen besser zu interpretieren.

2.3.1 Harmonisierungsbestrebungen der EU

Für die nationalen Steuersysteme ist die Europäische Union eine zusätzliche Regulierungsebene. Der EU-Vertrag erfordert für Beschlüsse im Steuerbereich Einstimmigkeit. Die neue EU-Verfassung wird daran nichts ändern. Das heutige Regelwerk sieht nur im Bereich der Verbrauchssteuern – im Gegensatz zu den direkten Steuern – eine explizite Harmonisierung vor. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil der EU-Mitgliedstaaten auch in Zukunft bestrebt sein wird, die nationale steuerliche Souveränität zu verteidigen. Die EU-Osterweiterung dürfte zur Verschärfung des Steuerwettbewerbs innerhalb Europas führen. Die EU-Kommission ist dagegen seit Jahren bemüht, einzelne steuerliche Teilbereiche, die sie für einen funktionierenden Binnenmarkt als notwendig erachtet, mittels **Richtlinien** oder anderer Instrumente zu harmonisieren (siehe Überblick in Abbildung 2). Die aktuelle Frage der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage und insbesondere die Idee von Mindeststeuersätzen dürften künftig weiterhin politisch heftig umstritten bleiben.²

Im Juni 2003 verabschiedeten die EU-Mitgliedstaaten ein Paket mit drei Massnahmen (EU-Steuerpaket), das die Zinsrichtlinie, den Verhaltenskodex gegen schädlichen Steuerwettbewerb (Code of Conduct) sowie die Richtlinie über Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen umfasst. Der **Verhaltenskodex** zur Unternehmensbesteuerung verfolgt das Ziel, so genannte «schädliche» Steuerregimes in der EU zu beseitigen. Die EU-Mitgliedstaaten verpflichteten sich darin, schädliche Steuerregelungen innerhalb von drei bis fünf Jahren abzuschaffen. Der Verhaltenskodex, der durch parallele Aktivitäten der OECD («Harmful Tax Practices», siehe Abschnitt 2.3.3) unterstützt und sachlich erweitert wird, ist eine Selbstverpflichtung der Staaten. Das EU-Wettbewerbsrecht (Verbot von steuerlichen Beihilfen) gibt der EU-Kommission jedoch die Möglichkeit, die «schädlichen» Praktiken durch den EuGH zu verbieten. Die betroffenen Länder reagierten unterschiedlich: Einige schafften ihre Sonderregimes gänzlich ab (so hat z.B. Dänemark seine attraktive Holdingregelung von 1999 wieder eingeschränkt), andere modifizierten die kritisierten Praktiken (z.B. Österreich und die Niederlande); mehrere Staaten vereinbarten eine Fristerstreckung für einzelne Regimes (Luxemburg, Niederlande, Portugal, Belgien bis 2010/2011). Die geplanten oder bereits umgesetzten Massnahmen von Belgien, Dänemark, Luxemburg und den Niederlanden sind aus Sicht der Schweiz mit besonderem Interesse weiterzuverfolgen.

Bei der **EU-Zinssteuerrichtlinie** wurde nach jahrelangen Diskussionen eine Lösung gefunden. Die Inkraftsetzung wurde auf den 1. Juli 2005 festgelegt. Die Richtlinie sieht vor, dass für Zinsen, die durch eine Zahlstelle innerhalb der EU an eine in einem anderen EU-Land ansässige natürliche Person bezahlt werden, ein automatischer Austausch von Informationen zwischen den Steuerbehörden stattfinden soll. Im Sinne einer Ausnahme wurde Belgien, Österreich und Luxemburg das Recht zugestanden, anstelle des Informationsaustausches auf unbeschränkte Zeit eine Zahlstellensteuer (Quellensteuer) zu erheben. Da die EU befürchtete, dass die Einführung einer Zinsbesteuerung, beschränkt auf ihr Gebiet, zu einem steuerlich bedingten Kapitalabfluss aus dem EU-Raum führen würde, beschloss sie die Einbindung der Drittstaaten Schweiz, Andorra, Monaco,

² Im September 2004 haben sich allerdings die EU-Finanzminister darauf verständigt, die Überlegungen zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage für die EU-weiten Aktivitäten europäischer Konzerne voranzutreiben. Die EU-Kommission wird in nächster Zeit eine hochkarätige Arbeitsgruppe aus Vertretern sämtlicher EU-Mitgliedstaaten einberufen, die entsprechende Vorschläge erarbeiten soll.

Abbildung 2

EU-Entwicklungen im Steuerbereich (Übersicht)

EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung von 1997 («EU Code of Conduct»)	<p>Der «EU Code of Conduct» erfasst 66 schädliche Regimes der EU-Staaten, aufgeteilt in sechs Gebiete: Finanzdienstleistungen, konzerninterne Dienstleistungen, steuerbefreite und Offshore-Gesellschaften, andere sektorenspezifische Massnahmen, Regionalförderung und sonstige Massnahmen.</p> <p>Die EU-Staaten haben sich verpflichtet, keine neuen schädlichen Massnahmen zu treffen und ihre geltenden Vorschriften und Praktiken zu überprüfen.</p>
Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen von 2003 («EU Savings Directive»)	<p>Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen an natürliche Personen, die in einem EU-Land ansässig sind.</p> <p>Mittel und Ziel ist die Erteilung von Auskünften, das heisst der automatische Austausch von Informationen über Zinszahlungen. Dieses System gilt für alle EU-Länder (auch die neuen); Österreich, Belgien und Luxemburg kennen für eine zeitlich offene Übergangsphase eine Quellensteuer anstelle des Informationsaustausches.</p> <p>Inkrafttreten geplant per Mitte 2005.</p>
Richtlinie zur Quellensteuerbefreiung von Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen von 2003 («Directive on Interests and Royalty Payments»)	<p>Die Richtlinie verlangt von den Mitgliedstaaten die Befreiung von Zins- und Lizenzrückflüssen von der Quellensteuer, sofern die Zahlungen grenzüberschreitend zwischen verbundenen Unternehmen bzw. Betriebsstätten erfolgen und der Empfänger der Zahlungen zu deren Nutzung berechtigt ist.</p> <p>Inkrafttreten per 1. Januar 2004.</p> <p>Änderungsvorschlag sieht per Anfang 2005 Ausdehnung auf neue Gesellschaftsformen vor und verlangt effektive Besteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren im Empfängerstaat.</p> <p>Gilt auch für die neuen EU-Mitgliedstaaten.</p>
Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften von 1990 («Parent-Subsidiary Directive»)	<p>Verhinderung der Doppelbesteuerung von Dividenden, die zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten fließen. Durch die Richtlinie wird einerseits die Doppelbelastung auf Holdingebene vermieden (Wahlrecht zwischen Besteuerungsverzicht/Freistellungsverfahren oder Anrechnungsverfahren) und andererseits fällt die Quellensteuer bei der Tochtergesellschaft weg.</p> <p>Änderung hat per Anfang 2005 die Herabsetzung der Mindestbeteiligung für die Inanspruchnahme der Steuervorteile von derzeit 25 Prozent auf zehn Prozent, die Ausdehnung der Vorteile auf Unternehmen mit bisher nicht erfassten Rechtsformen (darunter Genossenschaften, Sparkassen und die neu geschaffene Europäische Gesellschaft) sowie die Ausdehnung der Steueranrechnung auf Einzelgesellschaften festgelegt.</p> <p>Gilt auch für die neuen EU-Mitgliedstaaten (Ausnahme für Estland).</p>
Richtlinie über grenzüberschreitende Umstrukturierungen von 1990 («Merger Directive»)	<p>Ziel dieser Richtlinie ist die Sicherstellung der steuerlichen Neutralität bei einer grenzüberschreitenden Restrukturierung der Gesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU.</p> <p>Neuer Entwurf der EU-Kommission mit Verbesserungen vom Oktober 2003 (noch nicht in Kraft).</p>
Schiedsgerichtsübereinkommen zur Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten von 1995 («Arbitration Convention»)	<p>Dieses internationale Abkommen sieht bei Verrechnungspreiskonflikten zwischen verbundenen Unternehmen und Hauptsitz und Betriebsstätte die Möglichkeit vor, die Doppelbesteuerung durch ein Schiedsgerichtsverfahren zu beseitigen.</p>
Mehrwertsteuer-Richtlinie («6th VAT Directive»)	<p>Modernisierung und Vereinfachung der bestehenden MwSt.-Regelung mit dem Ziel, Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt zu beseitigen und harmonisierte Regelungen in diesem Bereich einzuführen.</p>
Europäische Aktiengesellschaft	<p>Die Einführung einer neuen Rechtsform der Europäischen Aktiengesellschaft (so genannte «Societas Europaea [SE]») trat nach 30 Jahren Vorarbeit am 8. Oktober 2004 in Kraft und bietet neue Gestaltungsformen (insbesondere durch Einbezug von Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten). Die Steuerfragen sind noch nicht geregelt.</p> <p>Bei der SE handelt es sich nicht um eine einheitliche paneuropäische Gesellschaftsform. Es sind lediglich gewisse Grundstrukturen vorgegeben, die Details werden national bestimmt.</p>
Einheitliche Bemessungsgrundlage für in der EU tätige Konzerne	<p>Bestrebungen der EU-Kommission zur Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage für die Unternehmenssteuern, aber einige Widerstände der Staaten gegen eine solche formelle Harmonisierung.</p>
Richtlinie zur gegenseitigen Amtshilfe («Mutual Assistance Directive»)	<p>Regelt die gegenseitige Unterstützung (Informationsaustausch, Kooperation bei Steuerprüfungen und beim Steuereinzug) zwischen den Steuerbehörden im Bereich der direkten und der indirekten Steuern.</p>

Liechtenstein und San Marino sowie der abhängigen und assoziierten Gebiete des Vereinigten Königreichs und der Niederlande, die in den Gewässern vor Grossbritannien und in der Karibik gelegen sind.

Darüber hinaus verfolgt die EU-Kommission seit Anfang der neunziger Jahre das Ziel, Hindernisse bei der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit zu beseitigen oder zu entschärfen. 1990 wurden die **Mutter-Tochter-Richtlinie** sowie die **Fusionsrichtlinie** verabschiedet, zusammen mit dem Schiedsgerichtsübereinkommen zur Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten. Kontinuierlich ausgebaut wurden zudem der Informationsaustausch und die Kooperation zwischen den Steuerbehörden. Im Bereich der **indirekten Steuern**, in dem der EU-Vertrag eine weitgehende Harmonisierung vorsieht, existieren verschiedene Richtlinien (MwSt., allgemeine Verbrauchssteuern, Stempelsteuern). Seit einigen Jahren laufen bei der EU-Kommission zudem Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung, wobei als Endziel eine EU-weite Konzernbesteuerung angestrebt wird (mit Aufteilung des Gruppengewinns auf die einzelnen Staaten). Die entsprechenden Bemühungen sind bisher aber nicht über theoretische Modelle und Pilotstudien hinausgekommen. Diskutiert werden unter anderem ein Modell, bei dem die Besteuerung im Sitzland erfolgen soll, sowie Lösungen, bei denen zur Ermittlung des konsolidierten Gewinns die internationalen Rechnungslegungsstandards herangezogen werden sollen.

Im Hinblick auf die EU-Erweiterung und auf die Finanzierungsperiode von 2007 bis 2013 hat die EU-Kommission die Einführung einer eigenen **EU-Steuer** in die Diskussion gebracht.³ Ziel einer solchen EU-Steuer wäre es, die aktuellen Beitragszahlungen der Mitgliedstaaten zu senken und gleichzeitig die komplizierte EU-Finanzierung transparenter zu machen. Als eigene Finanzierungsquelle für die EU kämen z.B. die MwSt., eine Energiesteuer oder die Körperschaftssteuer in Betracht. Hintergrund der lancierten Diskussion sind auch sinkende Zolleinnahmen der EU aufgrund der fortschreitenden Handelsliberalisierung. Durch die Erweiterung kommen auf die EU neue finanzielle Belastungen zu. Die Brüsseler Zentralbehörde legt aber Wert auf die Feststellung, dass die Nettoabgabenlast durch eine EU-Steuer nicht steigen dürfe.

Schliesslich hat der **Europäische Gerichtshof** (EuGH) in jüngster Zeit mit einer Reihe von bemerkenswerten Entscheiden klare Zeichen für eine konsequente Umsetzung des EU-Vertrags auch im Bereich der direkten Steuern gesetzt (Anwendung des Prinzips der Nicht-Diskriminierung als Ausfluss der vier Grundfreiheiten). Der EuGH greift dabei sehr stark in die nationalen Steuersysteme ein, wobei einzelne Staaten die Entscheide umzusetzen haben. Dies führt zum Teil (entgegen dem Zweck des EU-Vertrags) zur Beseitigung von Steuervorteilen, die bisher nur den im jeweiligen Staat ansässigen Personen oder Unternehmen gewährt worden waren, womit alle Steuerpflichtigen schlechter gestellt werden. Es muss damit gerechnet werden, dass der Weg zum Gericht bei Steuerfragen in Zukunft noch häufiger gewählt wird (Durchsetzung der Kapitalverkehrsfreiheit und der Meistbegünstigung). Die Berücksichtigung der EU-rechtlichen Grundfreiheiten durch die Mitgliedstaaten hat im Bereich der Körperschaftssteuer bereits zu einer gewissen Annäherung der Systeme geführt (Abschaffung der Anrechnungssysteme und deren Ersatz durch Systeme mit partieller Dividendenfreistellung, so genannte «Shareholder-Relief-Systeme»), gleichzeitig aber auch die Neutralität im Hinblick auf die nationale Unternehmensbesteuerung verschlechtert.

³ Bisher wird das 2004 rund 100 Mrd. Euro starke EU-Budget zu über 70 Prozent aus Beiträgen der Mitgliedstaaten finanziert. Die Höhe der Zahlungen errechnet sich nach der Wirtschaftskraft der Mitgliedstaaten. Die restlichen Einnahmen der Brüsseler Institutionen kommen vor allem aus Zöllen, MwSt. sowie Sonderabgaben auf Agrarimporten.

2.3.2 Auswirkungen der EU-Osterweiterung

Am 1. Mai 2004 sind zehn neue Staaten (Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern) der EU beigetreten. Der Beitritt wirkt sich einerseits auf die Steuersysteme der Beitrittsländer aus (Harmonisierung der MwSt., Druck zur Beseitigung «schädlicher» Steuerregimes usw.). Andererseits wird dadurch aber auch der Steuerwettbewerb im Bereich der direkten Steuern innerhalb Europas verstärkt.

Durch radikale Reformkonzepte, gezielte steuerliche Standortmassnahmen oder insgesamt niedrige Steuersätze in einigen Beitrittsländern (z.B. Slowakei, Estland, Polen, Ungarn) werden die bisherigen EU-Länder herausgefordert. Angesichts der sehr tiefen Körperschaftssteuersätze (unter 20 Prozent) in den baltischen Staaten, Ungarn und Zypern (Estland erhebt auf thesaurierte Gewinne sogar überhaupt keine Körperschaftsteuer) sowie tiefen Spitzensteuersätzen bei der Einkommenssteuer in sechs der zehn Beitrittsländer sehen einige der 15 bisherigen EU-Länder mit hoher Fiskalbelastung ihren Wirtschaftsstandort gefährdet und dürften versucht sein, das Thema des so genannten «Steuerdumpings» innerhalb der EU voranzutreiben. In der Tat resultieren teilweise neue, attraktive Steuerplanungsmöglichkeiten. Es gilt jedoch zu beachten, dass einige dieser Ostländer mit Budgetproblemen konfrontiert werden dürften. Dazu kommen die fehlende Planungssicherheit sowie gewisse Unsicherheiten bezüglich der politischen Stabilität und des Steuerklimas (Verhalten der Steuerbehörden, administrative Auflagen, allfällige Bussen, Wegzugsbesteuerung usw.). Es wird sich zeigen, ob die steuerlichen Anreize ausreichend sind, um ausländische Direktinvestitionen anzuwerben und das Steueraufkommen insgesamt zu erhöhen (wie dies z.B. in Irland geschehen ist).

Wegen des EU-Verhaltenskodex und der Regeln über die Staatsbeihilfen dürfte der Druck zu Anpassungen in den Steuersystemen und bei den Steueranreizen (z.B. spezielle Wirtschaftszonen, lokale «tax holidays», reduzierte Steuertarife, Steuergutschriften) anhalten. Soweit solche Steueranreize im Widerspruch zum EU-Wettbewerbsrecht stehen, müssen sie beseitigt werden (auch wenn es Übergangsfristen gibt).⁴ Bezüglich der MwSt. ist zu beachten, dass die Beitrittsländer wegen der EU-Mindestvorgaben ihre Sätze nach oben anpassen mussten. Sie haben diese Sätze anfänglich sogar zum Teil massiv über die EU-Mindestwerte angesetzt, doch im Nachhinein teilweise wieder etwas reduziert.

2.3.3 Arbeiten der OECD

Bei der Zusammenarbeit der Steuerbehörden im Rahmen der OECD geht es im Wesentlichen um drei Bereiche:

- Beseitigung der Doppelbesteuerung zwischen den Staaten (OECD-Musterabkommen)
- Harmonisierung der Regeln zur Anwendung der DBA, z.B. bei den Verrechnungspreisen
- Zusammenarbeit der Steuerbehörden und Bekämpfung «schädlicher» Steuerpraktiken

Als zwischenstaatliche Organisation hat die OECD keine Kompetenz, die im Rahmen dieser Organisation vereinbarten Regeln durchzusetzen. Mittels «Peer Pressure» und mit politischem Druck ist die Organisation aber durchaus in der Lage, auf unbotmässige Mitgliedsländer und Drittstaaten Druck auszuüben und damit eine Verhaltensänderung herbeizuführen.

Aus Sicht der Schweiz sind in letzter Zeit insbesondere die Intensivierung des Informationsaustausches und die Massnahmen zur Bekämpfung des **«schädlichen» Steuerwettbewerbs** («Harmful Tax Practices») in den Vordergrund gerückt. 1998 veröffentlichte die OECD einen Bericht über «Harmful Tax Competition» und schloss diesen Bericht

⁴ Z.B. ist es seit dem 1. Mai 2004 nicht mehr möglich, eine «Hungarian Offshore Company» (HOC) mit einem Sondersteuersatz von drei Prozent zu gründen, weil diese Gesellschaftsform in der EU-Gesetzgebung nicht mehr vorgesehen ist. Die bereits bestehenden Gesellschaften können bis Ende 2005 weitergeführt werden, allerdings mit leicht erhöhtem Steuersatz von vier Prozent.

mit Empfehlungen zur Beseitigung der «schädlichen» Steuerregimes ab. Die Empfehlungen beziehen sich einerseits auf die innerstaatliche Gesetzgebung (z.B. Gewährung von Sonderregimes an ausländisch beherrschte Unternehmen, Einhaltung der Verrechnungspreisregeln, Änderung der «Ruling»-Praxis) und andererseits auf die zwischenstaatlichen Vereinbarungen (z.B. Verbesserung des Informationsaustausches, Verzicht auf DBA mit Steuerparadiesen). Die OECD strebt die Schaffung eines so genannten «Level Playing Field» auf globaler Ebene an. Staaten, die nicht bereit sind, die im Rahmen der OECD erarbeiteten Standards einzuhalten, werden mit Sanktionen bedroht. Die vorgesehenen Sanktionen⁵ reichen von steuerlichen Hindernissen bei grenzüberschreitenden Zahlungen bis hin zur Empfehlung zur Streichung der finanziellen Entwicklungshilfe für unkooperative Steuerparadiese.

Aus Sicht der OECD war die Schweiz Ende 2003 noch das einzige Mitgliedsland (neben Luxemburg, das unter EU-Druck stand), das sich den OECD-Vorgaben nicht angepasst hatte und damit «schädlichen» Steuerwettbewerb im Bereich der Unternehmensbesteuerung betrieb. Ins Visier der OECD-Staaten geraten waren vor allem die relativ tief besteuerten schweizerischen Holding-, Verwaltungs- und Konzernhilfsgesellschaften, zumal die Schweiz in ihren DBA als einziges OECD-Land nicht Hand zur üblichen Amtshilfe bietet (keine Amtshilfe zur Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts des ersuchenden Staates, sondern lediglich zur korrekten Anwendung des DBA). Nachdem Anfang 2004 die Schweiz ihre Praxis änderte (zukünftig wird die Schweiz für Holdinggesellschaften in ihren DBA die übliche OECD-Amtshilfe gewähren, und bezüglich der übrigen Regimes werden die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien beachtet), gilt nun auch die Schweiz im Steuerwettbewerb als OECD-konform. Das schweizerische Bankgeheimnis bleibt dabei voll geschützt.

Offen ist in der OECD weiterhin die Behandlung von «schädlichen» Steuerpraktiken in Drittstaaten und insbesondere das Problem der Steuerparadiese. Nach dem Willen der OECD sollten letztere bis 2006 insbesondere das Bankgeheimnis in Steuersachen aufheben, wobei sich fast alle Steuerparadiese formell zu diesem Schritt verpflichtet hatten. Nachdem aber 2003 mit der Schweiz, Österreich, Luxemburg und Belgien im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie eine Lösung vereinbart worden war, die das Bankgeheimnis dieser Staaten weiterhin wahrt (Zahlstellensteuer), forderten die in der ITIO zusammengeschlossenen Steuerparadiese eine Gleichbehandlung und weigern sich, die seinerzeit der OECD gegebene Zusage zur Aufhebung des Bankgeheimnisses einzulösen. Die entsprechenden Bemühungen werden im Global Forum der OECD weiterverfolgt.

2.3.4 Weitere internationale Bemühungen

UNO

Die UNO ist bestrebt, der Steuerthematik ein grösseres Gewicht zu verleihen. Nachdem sich die Idee der Schaffung einer «International Tax Organization» vor einiger Zeit als nicht realisierbar erwiesen hat, möchte die UNO ihre bisherige «Ad hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters» zu einer permanenten Kommission aufwerten. Die Ad-hoc-Gruppe, die sich aus Experten aus OECD- und Entwicklungsländern zusammensetzt, kommt alle zwei Jahre zusammen (www.unpan.org). Ein wichtiges Ziel besteht darin, die Stellung der Entwicklungs- und Schwellenländer im Bereich der internationalen Steuerpolitik zu stärken, wobei teilweise erhebliche Interessengegensätze zwischen OECD- und Nicht-OECD-Staaten bestehen.

⁵ Die italienischen Steuerbehörden haben z.B. mehrere «schwarze Listen» veröffentlicht, die die steuerliche Festlegung des Wohnsitzes natürlicher Personen, die Besteuerung von italienisch beherrschten Auslandsgesellschaften (CFC-Gesetzgebung) sowie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Auslagen durch in Italien ansässige Unternehmen regeln. Trotz verschiedener Proteste auf Verwaltungs- und politischer Ebene unterliegen die Schweiz bzw. bestimmte niedrig besteuerte schweizerische Gesellschaftstypen (Domizil- und Holdinggesellschaften) diesem «Blacklisting». Die schweizerischen Ausführleistungen an italienische Abnehmer werden dadurch verteuert.

IMF und Weltbank

Unter dem Namen «International Tax Dialogue» wurde von der OECD, IMF und Weltbank eine Internetplattform (www.itdweb.org) entwickelt, die den Zugang zu steuerlich relevanten Informationen (Steuersysteme, Behörden usw.) erleichtern und den Dialog zwischen Steuerbehörden fördern soll.

WTO

Wichtige Prinzipien der WTO wie die Meistbegünstigung, die Inländerbehandlung und Subventionsverbote können auch Auswirkungen auf die nationale Steuerpolitik haben. Die WTO-Entscheidungen im Bereich der amerikanischen «Foreign Sales Corporations» («FSC») und der Nachfolgesetzgebung für die so genannten «Extraterritorial Income Exclusion»-Regimes («ETI») haben gezeigt, dass die WTO gewillt ist, steuerrechtlich induzierte Verzerrungen zu beseitigen. Im Rahmen des GATS (Dienstleistungshandel) wurden die Steuern deshalb ausdrücklich ausgeklammert.

Weitere themenspezifische Entwicklungen mit Auswirkungen auf die Besteuerung

In den letzten Jahren haben sich, besonders im internationalen Verhältnis, spezifische Themen herauskristallisiert, die in internationalen Steuerforen intensiv diskutiert werden. Schwerpunkte sind z.B. die Definition der Betriebsstätte, die Zuteilung von Eigenmitteln und Gewinnen an Betriebsstätten, die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen sowie Umfang und Ausgestaltung der internationalen Amtshilfe. Erhebliche Bedeutung kommt auch weiterhin der Verrechnungspreisproblematik zwischen verbundenen Unternehmen zu. Im Bereich der MwSt. ergeben sich ebenfalls neue Fragestellungen z.B. bei internationalen Dienstleistungen und im Bereich E-Commerce.

In der Folge werden die wichtigsten Steuerreformansätze thematisch gruppiert, hinsichtlich ihrer finanzpolitischen Auswirkungen interpretiert und statistisch verdeutlicht. Ziel ist es, ausgehend von festgestellten Reformen, Massnahmen und Bestrebungen gewisse generelle Tendenzen zu skizzieren. Dazu werden insbesondere die entsprechenden Kennzahlen der OECD herangezogen. Es sei hier festgehalten, dass internationale Statistiken über heterogene Steuersysteme nur begrenzt die Realität wiedergeben und demzufolge einen Vergleich zwischen den Ländern nur bedingt zulassen. Eine qualitativ bessere Datenlage gibt es leider nicht.

3.1 Entwicklung der Fiskalquote in der OECD

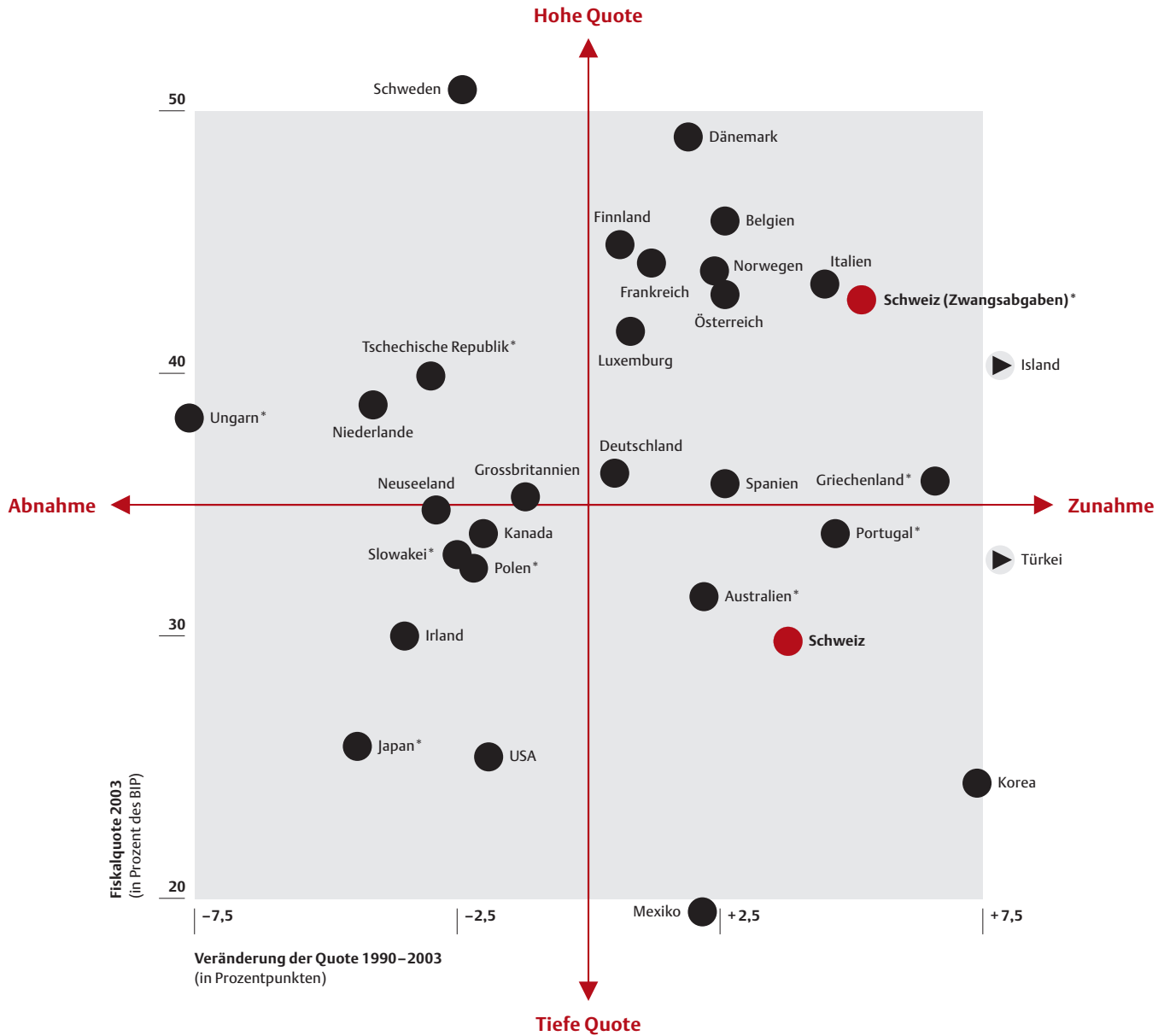
3.1.1 Entwicklung der Fiskalquote nach OECD-Statistik

Zur Messung des Ausmasses der Steuerbelastung in einer Volkswirtschaft wird oft die Fiskalquote herangezogen. Sie entspricht den Fiskaleinnahmen inklusive der staatlichen obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge in Prozenten des Bruttoinlandprodukts (BIP). Die OECD publiziert jährlich diesbezüglich einigermaßen vergleichbare Statistiken. Damit lässt sich das generelle Ausmass der Reformbemühungen besser einordnen. Die Fiskalquoten der OECD-Länder und ihre Entwicklung im Zeitverlauf fallen heterogen aus (siehe Abbildung 3). Veränderungen können z.B. auf Steuerreformen zurückzuführen sein, die Modifikationen in Tarifen und/oder Bemessungsgrundlagen vorsahen. Man kann auch Indizien dafür gewinnen, ob ein Steuersystem effizienter geworden ist oder nicht. Eine höhere Quote deutet tendenziell auf höhere steuerfinanzierte Staatsleistungen respektive stärkere Umverteilungswirkung des Steuersystems hin, kann aber auch durch konjunkturelle Einflüsse auf Steuereinnahmen begründet sein. Für viele europäische Länder haben auch die haushaltspolitischen Bemühungen zur Einhaltung der Maastricht-Kriterien auf die Höhe der Steuerbelastung einen Einfluss gehabt. Zur konkreten Beurteilung der steuerlichen Investitions- und Standortbedingungen eines Landes reicht die generelle Fiskalquote aber nicht aus. Dafür braucht es eine viel detailliertere Analyse der Steuersysteme.

Interessant ist die Tatsache, dass die bisherigen 15 EU-Länder generell eine höhere Fiskalquote ausweisen als die übrigen OECD-Staaten. So wiesen im Jahr 2003 Schweden, Dänemark, Belgien, Finnland, Frankreich, Norwegen, Italien, Österreich, Luxemburg und Island Werte zwischen zirka 50 und 40 Prozent des BIP aus; dagegen lagen nur in sechs Ländern (Mexiko, Japan, Irland, Korea, USA und der Schweiz) die Werte zwischen zirka 20 und 30 Prozent. Nachdem die Fiskalquote ab 1970 in sehr vielen Ländern gestiegen ist, zeichnet sich seit 1990 in einigen Ländern (Japan, Niederlande, Irland, Neuseeland, Schweden, Kanada und seit 1995 in den osteuropäischen Staaten wie Ungarn, Tschechische Republik, Polen und Slowakei) ein klarer Trend zur Senkung der zum Teil bereits hohen Steuerbelastung ab (unter minus 2,0 BIP-Prozentpunkte). Für die USA, Grossbritannien, Deutschland, Finnland, Luxemburg, Frankreich und Dänemark lässt sich im selben Zeitraum eine gewisse Stabilisierung (zwischen minus 2,0 und plus 2,0 BIP-Prozentpunkte) feststellen. Sehr stark zugenommen (über plus 3,5 BIP-Prozentpunkte) hat die Fiskalquote lediglich in der Türkei, in Island, Korea, Griechenland, Portugal, Italien und in der Schweiz (siehe Abbildung 3). Wenn alle Zwangsabgaben berücksichtigt werden, fallen die Werte für die Schweiz sogar noch schlechter aus (siehe Ausführungen im nächsten Abschnitt).

Abbildung 3

Entwicklung der OECD-Fiskalquote in Prozent des BIP
Zustand 2003 und Veränderung 1990–2003



Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
* Australien, Griechenland, Japan, Portugal, Schweiz (Zwangsabgaben): 1990–2002; Polen, Ungarn: 1991–2002; Tschechische Republik: 1993–2003; Slowakei: 1998–2002

Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Quellen: OECD Revenue Statistics 1965–2002, 2003, S. 19, und Revenue Statistics 1965–2003, 2004, S. 18 und S. 68; EFD, Tabellen Medienmitteilungen vom 22. Oktober 2003 und vom 21. Oktober 2004

3.1.2 Von der OECD-Fiskalquote nicht erfasste Elemente

Der Indikator der OECD-Fiskalquote misst das Ausmass staatlichen Handelns nur unvollkommen. Die Organe der OECD selbst empfehlen, diesen Indikator im Rahmen von Vergleichen des absoluten Niveaus zwischen einzelnen Ländern oder zwischen bestimmten Zeitperioden mit «Vorsicht»⁶ zu geniessen. Die Klassifikation der OECD⁷ erfasst nämlich nur die (a) obligatorischen Zahlungen (b) ohne entsprechende Gegenleistung (c) zu Gunsten öffentlicher Verwaltungen. Mithin werden sämtliche Finanzierungsarten für öffentliche Leistungen, die diese Kriterien nicht erfüllen, in der Fiskalquote der OECD nicht berücksichtigt. Das Problem der Vergleichbarkeit stellt sich insbesondere bei der Behandlung der obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge an privatrechtliche Institutionen⁸ und bei der Abgrenzung gegenüber den Gebühren mit obligatorischem Charakter⁹. Abgrenzungsprobleme zwischen den einzelnen Ländern ergeben sich auch bei der Behandlung der Kirchensteuern und der (anrechenbaren oder nicht anrechenbaren) Steuergutschriften sowie bei der Frage, ob eine den Zahlungen angemessene Gegenleistung erbracht wurde. Zudem können Unterschiede im Wirtschaftszyklus und bei der Berechnung des BIP solche Vergleiche verfälschen. Und schliesslich sind die Voraussetzungen für internationale Vergleiche nur dann gegeben, wenn die allgemeine Finanzierungsstruktur der öffentlichen Leistungen in den einzelnen Ländern mehr oder weniger einheitlich ist.

Wenn die Länder eine einigermaßen ähnliche öffentliche Finanzierungsstruktur aufweisen, ist ein Vergleich des absoluten Niveaus der Fiskalquoten der OECD vertretbar. Das Problem der mangelnden Vergleichbarkeit ist aber besonders für die Schweiz akut. Einerseits verdeutlicht eine detaillierte Analyse der OECD-Statistiken das Niveau weiterer, nicht in der Fiskalquote enthaltener Finanzierungsquellen.¹⁰ Für die Schweiz sind diese Werte teilweise ausserordentlich hoch: Mehr als 40 Prozent der Mittel zur Finanzierung der Sozialleistungen stammen in der Schweiz aus **Zwangsabgaben an privatrechtliche Einrichtungen** (z.B. Pensionskassen, Krankenkassen, Unfallversicherung), die in der Fiskalquote der OECD gar nicht berücksichtigt werden. Dies ist nahezu der höchste Wert aller OECD-Länder (siehe Abbildung 4). Abgesehen von Island und – in geringerer Masse – von Holland und Mexiko, kennt kein anderer Mitgliedstaat der OECD ein auf obligatorischen Beiträgen an privatrechtliche Institutionen basierendes System zur Finanzierung seiner Sozialleistungen.

Andererseits belegt die Schweiz – mit Ausnahme von Norwegen, das erhebliche aussersteuerliche Einnahmen aus der Erdölförderung bezieht – mit einem Anteil von neun Prozent des BIP den Spitzenplatz unter den OECD-Ländern für die **Erhebung nicht fiskalischer Einnahmen** (siehe Abbildung 4). Finnland, Deutschland und Kanada weisen ebenfalls hohe Werte auf. In der Schweiz stammen die nicht fiskalischen Einnahmen zu einem grossen Teil aus – meist obligatorischen – Gebühren, die entsprechend der föderalistischen Struktur der öffentlichen Finanzen auf kantonaler und kommunaler Ebene erhoben werden. Demgegenüber liegt der durchschnittliche Anteil der aussersteuerlichen Einnahmen in den übrigen OECD-Ländern deutlich tiefer, zum Teil weit unter sieben Prozent, je nachdem, ob das betreffende Land über zentralistische oder föderalistische Strukturen verfügt.

Abbildung 4 zeigt, dass die Schweiz bei parafiskalischen Instrumenten eine absolute Spitzenstellung im internationalen Vergleich einnimmt. Mit anderen Worten: Die Schweiz finanziert «ausserhalb» der offiziellen OECD-Fiskalquote einen bedeutenden Teil

⁶ OECD Revenue Statistics 1965–1998, 1999, Teil 2, S. 52 ff.

⁷ OECD Revenue Statistics 1965–2002, 2003, annex 1 «The OECD classification of taxes and interpretative guide», S. 285, und annex 2 «current non-taxes revenues, capital revenues and grants – definition of their components», S. 326.

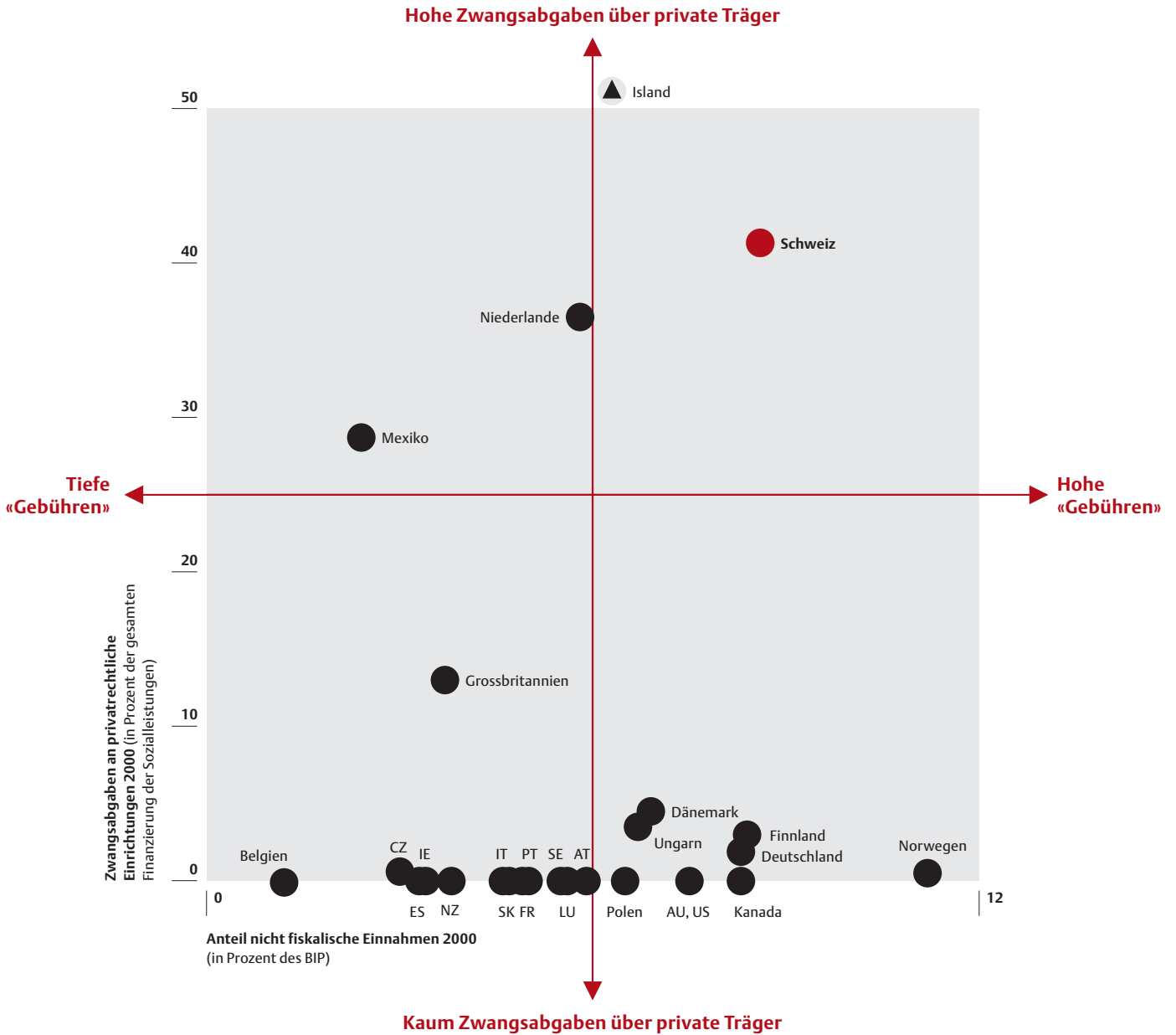
⁸ OECD Revenue Statistics 1965–2001, 2002, Teil 1, S. 57 ff.

⁹ OECD Revenue Statistics 1965–2002, 2003, 1 «The OECD classification of taxes and interpretative guide», S. 285.

¹⁰ OECD Revenue Statistics 1965–2002, 2003, für die obligatorischen Sozialbeiträge siehe Kapitel B «financing social benefits» aus Teil III «country tables», S. 197 ff; für die Gebühren siehe Tabelle «revenues received by general government» aus Teil VI «Tax revenues, non-tax revenues and grants by level of government», S. 278.

Abbildung 4

Staatliche Finanzierungselemente ausserhalb der OECD-Fiskalquote
 Zwangsabgaben über private Träger in Relation zu den «Gebühren» 2000



Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Part III. B, S. 197–202, und Part VI, Tabelle 199, S. 278

ihres obligatorischen Sozialstaates durch Zwangsbeiträge an private Versicherungseinrichtungen (z.B. Krankenkassenprämien) bzw. ihrer Umweltpolitik durch Kehrrechtgebühren, während dies die meisten übrigen OECD-Länder mit fiskalquotenrelevanten Steuern tun. Das Niveau der Fiskalquote hängt also weitgehend von ihrer Definition ab. Definitionsprobleme und die mangelnde Transparenz des Preis-Leistungs-Verhältnisses der verschiedenen staatlichen Leistungen schränken die internationale Vergleichbarkeit des absoluten Niveaus der Fiskalquoten stark ein. Es erstaunt daher nicht, dass eine Beurteilung, die sich allein auf diesen Indikator abstützt, keinen klaren Zusammenhang zwischen seinem absoluten Wert und dem Wirtschaftswachstum erkennen lässt. Entscheidend ist aber die Berücksichtigung aller obligatorischen Abgaben und sämtlicher Gebühren. Hervorzuheben ist jedoch, dass die statistische Aussage sehr gut ist, wenn es darum geht, die Entwicklung der nationalen Fiskalquoten über die Jahre zu vergleichen, zumindest solange die zugrunde liegenden Definitionen nicht geändert werden und die Homogenität der chronologischen Serien gewährleistet bleibt (siehe Abbildung 3).

3.2 Die Struktur der nationalen Steuersysteme

Ausgehend von der OECD-Fiskalquote zeigt Abbildung 5 die Steuerstruktur der OECD-Länder, also den Anteil der einzelnen Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen für das Jahr 2001, auch «**Steuermix**» genannt. Die nationalen Unterschiede im Steuermix erklären sich vor allem durch unterschiedliche Präferenzen der Länder bezüglich der einzelnen Steuern, bedingt durch die historische Entwicklung. Die finanzielle Bedeutung der einzelnen Steuerarten lässt auch gewisse Rückschlüsse auf ihre mögliche Reformfähigkeit zu. In der Regel kann man bei ergiebigen Steuern selten radikale Reformen durchführen, da der politische Widerstand angesichts des bedeutenden Finanzierungsbeitrags zu hoch ist.

Die meisten OECD-Länder sind stark von drei Haupteinnahmequellen abhängig: der Einkommenssteuer, den Sozialabgaben und den indirekten Steuern auf Waren und Diensten (Konsumsteuer, meistens MwSt.). EU-Länder stützen sich deutlich mehr auf Konsumsteuern als die USA, Japan und die Schweiz. Mit Ausnahme der USA ist ein klarer Trend in der OECD zu einer stärkeren Gewichtung der Konsumbesteuerung festzustellen. Im Zeitverlauf haben auch Sozialabgaben deutlich zugelegt.

Dänemark, Neuseeland, die USA und Australien beziehen im OECD-Vergleich einen überdurchschnittlich hohen Anteil ihres Steueraufkommens aus Einkommenssteuern (über 40 Prozent). Weitere sieben Staaten (Island, Kanada, Schweiz, Schweden, Belgien, Finnland und Grossbritannien) weisen ebenfalls eine hohe Abhängigkeit von den Einkommenssteuern auf (Anteil über 30 Prozent). Vergleichsweise tief ist hingegen der Anteil für Korea, Slowakei, Tschechische Republik, Griechenland, Niederlande, Frankreich, Luxemburg, Portugal, Spanien und Ungarn (unter 20 Prozent). Der OECD-Durchschnitt liegt bei gut einem Viertel der gesamten Einnahmen.

Der Anteil der Unternehmenssteuern am gesamten Steueraufkommen liegt im OECD-Durchschnitt zwischen neun und zehn Prozent. Auch hier bestehen grosse Differenzen in der finanziellen Bedeutung und Ergiebigkeit dieser Steuern. Extrem niedrige Anteile (unter fünf Prozent) weisen Deutschland und Island auf, hohe Anteile (über zwölf Prozent) dagegen Norwegen, Luxemburg, Australien, Japan, Korea und Irland. Eher überraschenderweise befindet sich die Schweiz über dem OECD-Mittel.

Die relative Bedeutung der Sozialabgaben am Gesamtsteueraufkommen ist im OECD-Gesamtdurchschnitt von 18 (1965) auf 26 Prozent (2001) massiv gestiegen und dürfte mit der Wirtschaftslage und den demografischen Veränderungen zusammenhängen. In den neunziger Jahren war jedoch eine gewisse Stabilisierung festzustellen. Auch hier gibt es eine beträchtliche Spannweite. Mit Anteilen unter zehn Prozent kennen einige Länder kleine bis fast keine Sozialabgaben (Neuseeland, Dänemark, Australien und Island), während die Tschechische Republik, Slowakei, Deutschland, Österreich, Frankreich, Japan, Niederlande, Spanien und Schweden sehr stark von diesen abhängen. Für diese neun Länder sowie Italien und Luxemburg sind die Sozialabgaben die grösste staatliche Einnahmequelle. Das Ausmass der Einnahmen aus Sozialabgaben erlaubt jedoch keinen Rückschluss darauf, wie ausgeprägt das staatliche soziale Sicherheitssystem ist. Denn diverse Länder finanzieren das Sozialsystem vorwiegend aus allgemeinen Steuermitteln (z.B. Dänemark) und nicht immer werden alle sozialen Zwangsabgaben in den nationalen vergleichenden Statistiken berücksichtigt (z.B. obligatorische Krankenkassenprämien bzw. obligatorische Suva-Beiträge in der Schweiz). Der offizielle Anteil der Schweiz liegt leicht unter dem OECD-Mittel; unter Berücksichtigung aller Zwangsabgaben übernimmt die Schweiz einen Spitzenplatz.

Abbildung 5

Aufteilung der Gesamtsteuereinnahmen nach wichtigen Steuerarten (in Prozent, 2001)

	Besteuerung Einkommen ¹	Besteuerung Gewinne ¹	Sozialabgaben und andere Lohn- summensteuern	Besteuerung Vermögen ³	Besteuerung Waren und Dienstleistungen	davon: genereller Konsum
Australien	40,8	14,9	6,3	9,0	29,1	13,2
Belgien	31,6	7,9	31,4	3,2	24,6	15,6
Dänemark	52,7	6,3	5,0	3,4	32,2	19,5
Deutschland	27,1	1,7	39,8	2,3	28,8	18,2
Finnland	30,5	10,6	26,8	2,3	29,4	18,5
Frankreich	17,7	7,6	38,6	6,9	25,2	16,7
Griechenland	14,7	9,2	30,9	4,8	37,9	23,2
Grossbritannien	30,2	9,5	17,0	11,6	31,3	18,3
Irland	29,7	12,1	14,6	5,8	37,3	23,0
Island	39,8	3,2	8,1	7,2	41,5	27,6
Italien	25,9	8,6	29,0	4,8	25,6	14,8
Japan	20,1	12,7	37,7	10,3	19,0	8,9
Kanada	37,1	10,0	16,7	9,9	24,7	14,5
Korea	14,1	12,3	18,5	11,4	39,6	17,2
Luxemburg	17,7	18,3	27,4	9,7	26,6	14,9
Mexiko ²	–	–	18,2	1,5	51,5	19,1
Neuseeland	42,9	11,3	0,9	5,2	35,5	25,7
Niederlande	16,3	10,4	36,0	5,2	30,7	18,8
Norwegen	24,2	21,7	20,5	2,2	31,3	18,8
Österreich	22,9	6,9	38,7	1,3	27,1	18,0
Polen	23,6	5,8	30,8	3,9	35,8	21,8
Portugal	17,9	10,8	27,0	3,1	40,0	24,0
Schweden	31,9	5,7	33,8	3,1	25,1	17,7
Schweiz	32,0	10,2	25,5	9,1	23,2	13,4
Slowakei	10,8	6,8	44,5	1,7	33,2	23,0
Spanien	19,6	8,1	35,9	6,4	29,3	17,1
Tschechische Republik	12,5	11,0	44,6	1,3	30,5	18,1
Türkei	21,3	6,6	19,7	2,3	38,7	22,2
Ungarn	19,6	6,1	33,1	1,8	38,7	25,4
USA	42,3	6,5	24,6	10,6	16,1	7,7
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	26,5	9,4	26,1	5,4	31,3	18,5
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	25,8	8,9	28,8	4,9	30,1	18,6
Schweiz «Zwangsabgaben»	22,6	7,2	47,7	6,4	16,4	9,5

Die Summe der Reihen beträgt nicht genau 100, weil einzelne kleinere Steuern ausgelassen wurden und die generelle Konsumsteuer (in der Regel MwSt.) eine Unterkategorie der Steuern auf Waren und Dienstleistungen ist.

¹ Die Aufspaltung der direkten Steuer in Einkommens- und Körperschaftssteuer ist in den einzelnen Ländern nicht vergleichbar.

² Es existieren keine separaten Daten für die Besteuerung von Einkommen und Gewinn. Zusammen ergibt sich ein Wert von 28,0%.

³ Die angegebenen Werte für die Steuern auf Vermögen enthalten alle nationalen, regionalen und kommunalen Steuern auf Immobilien, Mobilien, allfällige Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie Stempelabgaben auf Finanztransaktionen.

Quellen: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 7, S. 76; EFD, Tabelle im Anhang zur Pressemitteilung vom 22. Oktober 2003

Der Anteil der gesamten Vermögenssteuern¹¹ am Fiskalaufkommen liegt meist unter zehn Prozent (mit Ausnahme¹² von Grossbritannien, Korea, USA und Japan) und ist seit 1965 im OECD-Durchschnitt von acht auf fünf Prozent gesunken. Unter dieser Kategorie sind die Steuerobjekte und Bemessungsgrundlagen national oft sehr unterschiedlich definiert. Das beschränkt die Vergleichbarkeit (siehe auch Abschnitt 3.7). Mit neun Prozent ist der Anteil der Vermögenssteuern in der Schweiz recht hoch.

Die Besteuerung von Waren und Dienstleistungen hat seit einigen Jahrzehnten im OECD-Durchschnitt einen konstant hohen Stellenwert in der Finanzierung von öffentlichen Haushalten (Anteil von zirka 30 Prozent). Die Zusammensetzung innerhalb dieser Kategorie hat sich allerdings stark verändert, ist doch der Anteil der generellen Konsumbesteuerung von etwa zwölf Prozent 1965 auf 18 Prozent 2001 zulasten spezifischer Konsumsteuern angestiegen. Verhältnismässig niedrige Anteile von indirekter Besteuerung haben die USA, die Schweiz und Japan.

Die Verteilung des Steueraufkommens auf die fünf Steuerkategorien zeigt nur ihre relative Bedeutung für die Finanzierung der entsprechenden staatlichen Leistung. Um das Ausmass der **volkswirtschaftlichen Last bzw. des Beitrags** der einzelnen Steuerkategorien einzuschätzen und international zu vergleichen, gilt es – wie in Abbildung 6 aufgezeigt – die Anteile der entsprechenden Steuerarten ins Verhältnis zum BIP zu setzen.

Im Verhältnis zu anderen OECD-Ländern hat die Einkommenssteuer in Dänemark den absolut höchsten Wert am BIP (26 Prozent des BIP), gefolgt von Schweden, Belgien, Island, Neuseeland und Finnland (alle über 14 Prozent des BIP). Besonders niedrige Werte haben die Slowakei, Korea, die Tschechische Republik, Griechenland, Japan, Portugal, die Niederlande und Spanien (unter sieben Prozent des BIP).

Hinsichtlich der Unternehmensgewinne haben nur Norwegen und Luxemburg sehr hohe Werte mit 9,4 respektive 7,5 Prozent des BIP. Besonders niedrige Werte (unter 2,5 Prozent des BIP) ergeben sich hingegen für Deutschland, Island, die USA, Polen, die Slowakei, die Türkei und Ungarn.

Sozialabgaben belasten die Volkswirtschaft in der Tschechischen Republik, in Frankreich, Schweden, Österreich, Deutschland, der Slowakei, Belgien und in den Niederlanden besonders stark (über 14 Prozent des BIP). In Australien und Neuseeland gibt es gar keine Sozialabgaben, sondern nur Steuern auf Lohnsummen. Weitere Länder weisen ebenfalls niedrige Werte für Sozialabgaben aus (unter acht Prozent des BIP, zum Teil massiv darunter), nämlich Dänemark, Island, Mexiko, Irland, Korea, die USA, die Türkei und die Schweiz. Berücksichtigt man aber alle Zwangssozialabgaben für die Schweiz, so resultiert ein Spitzenwert von über 20 Prozent des BIP.

Im Bereich der Vermögenssteuern (siehe Begriffseinschränkung in Fussnote 11) stellt man hohe BIP-Anteile (über 2,5 Prozent) für Grossbritannien, Luxemburg, Kanada, Frankreich, Korea, die USA, die Schweiz und Japan fest. Niedrige Werte (ein Prozent des BIP und tiefer) finden sich in Mexiko, der Slowakei, Tschechischen Republik, Österreich, Ungarn, Deutschland und der Türkei.

Schliesslich kommt der Besteuerung von Waren und Dienstleistungen in Island, Ungarn, der Türkei, Finnland, Norwegen und Portugal eine signifikante volkswirtschaftliche Bedeutung zu (über 13 Prozent des BIP). Eine untergeordnete Rolle spielt sie in den USA, Japan und der Schweiz (sieben Prozent des BIP und tiefer).

¹¹ Gemäss OECD erfasst die «Besteuerung von Vermögen» («property tax») weitgehend mehr als das, was in der Schweiz unter dem Begriff der Vermögenssteuer (Nettovermögenssteuer) verstanden wird. Dabei werden hier nicht nur nationale oder lokale Steuern auf immobile (z.B. die Belastung mit Grundsteuern und Gebäudesteuern) und mobile Vermögenswerte (Steuer auf Kapital bei Unternehmen und Vermögen bei Privatpersonen), sondern auch allfällige Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie Stempelabgaben auf Finanztransaktionen berücksichtigt.

¹² Grossbritannien, Japan, Korea und USA erheben keine reine Vermögenssteuer auf Bundesebene, der hohe Anteil erklärt sich vor allem wegen der hohen Einnahmen aus der Grundsteuer (bei Grossbritannien und Japan) respektive Steuer auf Finanz- und Kapitaltransaktionen (Korea).

Abbildung 6

Anteil der einzelnen Steuerarten am BIP (in Prozent, 2001)

	Besteuerung Einkommen und Gewinn (Total)	davon Einkommen	davon Gewinn	Sozial- abgaben	Andere Lohn- summen- steuern	Besteuerung Vermögen	Besteuerung Waren und Dienst- leistungen	Andere Steuern
Australien	16,7	12,3	4,5	–	1,9	2,7	8,7	–
Belgien	18,1	14,5	3,6	14,4	–	1,5	11,3	–
Dänemark	29,4	26,3	3,1	2,2	0,3	1,7	16,0	0
Deutschland	10,6	10,0	0,6	14,6	–	0,8	10,6	0
Finnland	19,0	14,1	4,9	12,4	–	1,1	13,6	0
Frankreich	11,4	8,0	3,4	16,3	1,0	3,1	11,3	1,6
Griechenland	9,6	5,4	3,4	11,4	–	1,8	14,0	0,1
Grossbritannien	14,8	11,3	3,5	6,3	–	4,3	11,7	0
Irland	12,5	8,9	3,6	4,4	0	1,7	11,2	–
Island	15,7	14,5	1,2	3,0	–	2,6	15,2	0,1
Italien	14,4	10,9	3,6	12,2	–	2,0	10,8	2,6
Japan	8,9	5,5	3,5	10,3	–	2,8	5,2	0,1
Kanada	16,9	13,0	3,5	5,1	0,7	3,5	8,7	0,2
Korea	7,2	3,8	3,3	5,0	0,1	3,1	10,8	1,1
Luxemburg	14,7	7,2	7,5	11,2	–	3,9	10,8	0
Mexiko	5,3	n.a.	n.a.	3,2	0,2	0,3	9,7	0,1
Neuseeland	19,8	14,5	3,8	–	0,3	1,8	12,0	0
Niederlande	10,5	6,5	4,1	14,2	–	2,0	12,1	0,2
Norwegen	19,9	10,5	9,4	8,9	–	1,0	13,6	0
Österreich	14,3	10,4	3,1	14,9	2,7	0,6	12,3	0,5
Polen	9,9	7,9	2,0	10,2	0,2	1,3	12,0	0
Portugal	9,7	6,0	3,6	9,1	–	1,0	13,4	0,2
Schweden	19,3	16,4	2,9	15,3	2,1	1,6	12,9	0,1
Schweiz	12,9	9,8	3,1	7,8	–	2,8	7,1	–
Slowakei	6,7	3,5	2,2	14,4	–	0,5	10,7	0
Spanien	9,9	6,9	2,8	12,6	–	2,2	10,3	0,1
Tschechische Republik	9,0	4,8	4,2	17,1	0	0,5	11,7	0
Türkei	10,1	7,7	2,4	7,2	–	0,9	14,1	4,2
Ungarn	10,0	7,6	2,4	11,6	1,3	0,7	15,1	0,3
USA	14,1	12,2	1,9	7,1	–	3,1	4,6	–
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	13,4			9,4	0,4	1,9	11,4	0,4
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	14,6			11,4	0,4	2,0	12,2	0,4
Schweiz (Zwangsabgaben)	12,9	9,8	3,1	20,5	–	2,8	7,1	–

Quellen: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 6, S. 76; EFD, Tabelle im Anhang zur Pressemitteilung vom 22. Oktober 2003

3.3 Änderungen in der Ausgestaltung des Steuersystems

Zunächst werden die denkbaren Optionen von Anpassungen im Steuersystem als solches erläutert. Hier spielt der **Wettbewerb der nationalen Systeme** voll. Erst dann kann auf Qualität und Unterschiede in den einzelnen Steuerkategorien eingegangen werden (siehe nachfolgende Abschnitte). Radikale Systemänderungen fanden bislang nur vereinzelt statt («3-Box»-System in den Niederlanden; duales Steuersystem, das heisst Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen nach separaten Grundsätzen in den nordischen Ländern Schweden, Finnland und Norwegen; konsumorientierte Besteuerung in Kroatien, die 1994 eingeführt doch im Jahr 2001 aufgrund administrativer Probleme vor allem bei der Besteuerung von Unternehmen wieder aufgegeben wurde; volles «Flat Rate Tax»-System in der Slowakei). Die Zurückhaltung der meisten OECD-Staaten vor einschneidenden Veränderungen ist auf den demokratischen Entscheidungsprozess oder auf die Verknüpfung des Steuersystems mit weiteren gesellschaftspolitischen Zielsetzungen zurückzuführen. Derzeit scheint allerdings in sehr vielen Ländern die Reformfreudigkeit in der Fiskalpolitik zu steigen. Es werden teilweise radikale Reformen geplant oder stehen bereits schon kurz vor der Umsetzung. So beabsichtigt Italien mit der jüngsten Steuerreform 2004 eine radikale Vereinfachung des Systems (unter anderem Neueinführung eines auf fünf Steuerarten reduzierten Steuercode für die Einkommens-, Körperschafts-, Mehrwert-, Dienstleistungs- und Verbrauchssteuern); Norwegen hat im März 2004 ein neues Reformkonzept zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen präsentiert; Österreich führt 2005 eine grössere Reform durch. In anderen OECD-Staaten sind neue Reformideen in Diskussion (z.B. die Forderungen nach einer drastischen Vereinfachung des deutschen Steuersystems, die Einführung einer dualen Einkommenssteuer oder einer generellen «Flat Rate Tax» in Deutschland). Weltweit verstärkt sich der «Ideenwettbewerb» um die optimale Ausgestaltung eines attraktiven Steuersystems. Dieser Steuerwettbewerb wird insbesondere durch die neuen EU-Beitrittsländer belebt.

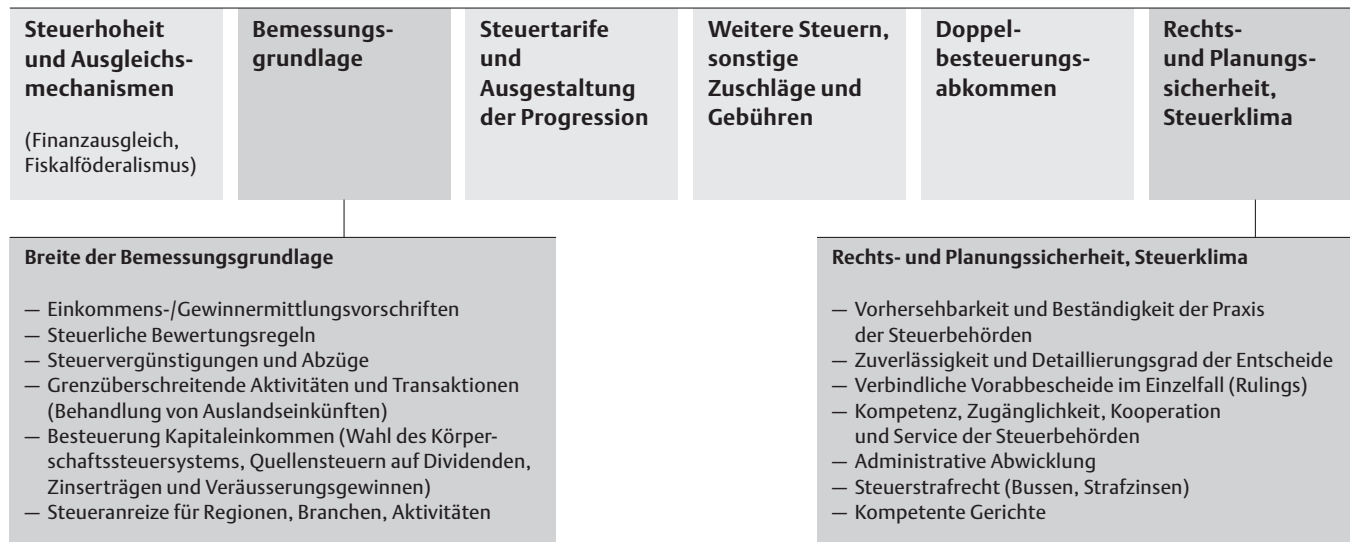
Die konkrete **Ausgestaltung eines Steuersystems** bestimmt letztlich seine Qualität. Nicht nur die nominalen Tarife bzw. deren Verläufe (z.B. direkt oder indirekt progressiv, degressiv oder proportional) sind massgebend für die effektive Steuerbelastung¹³; vielmehr sind die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, Regelungen, die den Modus und Zeitpunkt der Steuerzahlung bestimmen sowie der Umfang der Steuerarten zu berücksichtigen. Abbildung 7 listet Kriterien auf, die ein Steuersystem in seinen Grundzügen charakterisieren, seine Qualitätsmerkmale ausmachen und somit das Ausmass der effektiven Steuerbelastung stark beeinflussen können. Angesichts der Komplexität und Heterogenität der Einzelfaktoren bei Steuersystemen sind deshalb allgemein gültige Aussagen über die effektive Höhe der Steuerlast und über ihren konkreten Einfluss auf die Standortattraktivität nur sehr begrenzt möglich.

Im Steuersystem sind auch die **Kompetenzregelung und Steuerhoheit von Gebietskörperschaften** von Bedeutung. Es geht um die Frage nach der sinnvollen Organisation des nationalen bzw. regionalen Finanzausgleichs, allenfalls des wünschbaren Masses an Fiskal- und Finanzföderalismus. Die Spannweite bezüglich der Aufteilung der Fiskal-

¹³ Nominale Sätze drücken nicht die effektive Steuerbelastung aus. Als Messgrössen für einen aussagekräftigeren Vergleich diesbezüglich werden neuerdings von der Wissenschaft effektive Durchschnittsteuerbelastungen (Effective Average Tax Rate, EATR) sowie effektive Grenzsteuerbelastungen (Effective Marginal Tax Rate, EMTR) verwendet. Diese Ansätze bauen auf dem etablierten Ansatz von King und Fullerton auf, der von den Ökonomen Devereux und Griffith weiterentwickelt wurde. Je nach methodischem Ansatz bzw. zugrunde liegenden Annahmen und Gewichtungen können durchaus für die gleichen Länder unterschiedliche Ergebnisse entstehen. Ein Vergleich von EATR- und EMTR-Werten setzt daher die Offenlegung der getroffenen Annahmen voraus. Die Ansätze von King und Fullerton sowie von Devereux und Griffith sind bereits in mehreren internationalen Steuerbelastungsrechnungen verwendet worden, unter anderem in Studien vom ZEW, der Europäischen Kommission, der Bertelsmann Stiftung und Baker & McKenzie.

Abbildung 7

Einflussfaktoren zur Charakterisierung eines Steuersystems



kompetenzen zwischen den verschiedenen Staatsebenen ist in der OECD gross.¹⁴ Es kann kein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Höhe der Steuerlast und dem Dezentrierungsgrad eines Landes hergeleitet werden. Die Ausgestaltung des geeigneten Ausmasses an Fiskalföderalismus ist sowohl eine Herausforderung auf supranationaler Ebene – hinsichtlich der steuerpolitischen Beziehungen zwischen EU und deren Mitgliedstaaten – als auch oft ein Spannungsfeld im Inland. Sofern einzelne Gebietskörperschaften weitgehende fiskalpolitische Autonomie erhalten, stellt die Mobilität von Gütern, Dienstleistungen, Kapital und Personen eine Herausforderung für die öffentlichen Haushalte dar, die den Steuerwettbewerb begünstigt. Die Frage nach einer effizienten und leistungsgerechten Regelung der Steuerhoheit und des Finanzausgleichs wird jedoch in den untersuchten Ländern uneinheitlich beantwortet. So schränkte z.B. Australien die dezentrale Kompetenz durch Abschaffung diverser regionaler Steuern und Einführung einer nationalen Konsumsteuer ein. In Italien soll eine regionale Steuer (so genannte «IRAP» wieder abgeschafft werden (die erst 1998 eingeführt wurde), darüber hinaus führte Italien 1999 zusätzlich zur nationalen eine kommunale Einkommenssteuer ein. In Deutschland wurde 2003 eine umfassende Reform der Gemeindefinanzen (Gewerbesteuer) diskutiert. Andererseits gibt es Bewegungen in Richtung Kompetenzausbau zu Gunsten unterer Staatsebenen (Regionen) wie z.B. in Belgien (Reform 2001) und in Spanien (Reform 2002). Ähnliches gilt in Japan mit der für 2004 geplanten Renten- und Steuerreform.¹⁵ Auch auf der Ebene der EU tauchen steuerliche Abgrenzungsprobleme zwischen verschiedenen Steuerhoheiten auf, wenn Produktion, Konsum und Vertrieb eines Produkts grenzüberschreitend stattfinden und vor allem auch, wenn das übergeordnete Ziel eines funktionierenden Binnenmarktes die nationale Fiskal-Souveränität tangiert.

¹⁴ Die meisten OECD-Staaten sind Einheitsstaaten. Einige von ihnen bemühen sich – teilweise erfolglos – um eine gewisse finanz- und steuerpolitische Dezentralisierung. Es gibt nur wenige föderalistische Länder (z.B. Schweiz, USA, Kanada) mit ausgeprägter steuer- und finanzpolitischer Autonomie für die unteren Staatsebenen. Einige Bundesstaaten erheben die Steuern zentral, während die Verwendung meistens regional bzw. lokal festgelegt wird (z.B. Deutschland, Belgien, Österreich).

¹⁵ In Japan sollen die lokalen Gebietskörperschaften mehr Finanzmittel zur autonomen Verwendung erhalten als Kompensation für die Kürzung der an die Lokalregierungen ausgezahlten (missbrauchsanfälligen) Subventionen. Nationale Steuern sollen abgebaut, regionale dagegen gesteigert werden.

Ferner sind Anzahl und Struktur der massgebenden Steuern für die Qualität eines Steuersystems relevant. Die Steuerbelastung erhöht sich, wenn neben den ordentlichen (nationalen) Gewinn- und Einkommenssteuern auch **spezifische Sondersteuern** (z.B. Substanzsteuern auf Vermögen und Liegenschaften oder regionale Gewinnsteuern) existieren, die dasselbe Substrat erfassen. Gefordert wird deshalb oft eine Vereinfachung des Steuersystems, vielfach ausgedrückt mit einer radikalen Reduktion der Anzahl sich überlappender Steuern. Italien versucht in der jüngsten Reform die Zahl der Steuerarten zu reduzieren; 1997 wurden etwa 100 kleinere Steuerarten abgeschafft. Deutschland hat 2003 ausgiebig über eine Reform der Gewerbesteuer nachgedacht, doch ist der Ausgang weiter offen.

Die Ausgestaltung der **Bemessungsgrundlage** ist für das Ausmass der effektiven Belastung ebenso wichtig wie die Ausgestaltung der Tarifstruktur. Erschwert wird eine klar strukturierte Analyse durch die Vielzahl der Regeln, die ihre Zusammensetzung beeinflussen. Einerseits können diverse Abzugsmöglichkeiten und Vergünstigungen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens / Gewinns Optimierungspotenziale bergen (so genannte «tax base erosion»), andererseits können steuerliche Vorschriften auch steuerbare Gewinne entstehen lassen, wo eigentlich ökonomisch betrachtet keine oder noch keine Gewinne bestehen (z.B. Verlängerung der zulässigen Abschreibungsdauer, Limitierung der steuerlich nutzbaren Verluste). Ferner können ausländische Gewinne besteuert werden, um die Differenz zwischen einer tieferen ausländischen Steuer und dem eigenen Steuerniveau abschöpfen zu können. Der generelle Trend geht hin zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zu Gunsten einer Reduktion der Steuersätze (siehe Abschnitte 3.4 und 3.5).

Durch die steuerliche Kategorisierung in juristische und natürliche Personen kommt im Rahmen der Einkommens- und Körperschaftssteuer ein bedeutender systematischer Gesichtspunkt hinzu. Hier ist eine prinzipielle Wertentscheidung zu treffen, ob man juristische Personen völlig losgelöst von den dahinter stehenden natürlichen Personen besteuert, oder ob man die Steuern, die Unternehmen zahlen, ganz oder teilweise bei äquivalenten Steuern der Anteilseigner zur Anrechnung bringt, um eine **Doppelbesteuerung** zu vermeiden. Dieses Problem wird von den OECD-Staaten unterschiedlich gelöst, wengleich sich Annäherungstendenzen in der Methodik abzeichnen. Hier kam es aufgrund des Diskriminierungsverbots in der EU in den letzten Jahren in vielen Ländern zu einem grundsätzlichen Wandel (siehe Abschnitt 3.6).

Die meisten OECD-Länder reichern ihre Steuersysteme mit «steuerrechtlichen Fremdkörpern» an, die **andere sachpolitische Zielsetzungen** (z.B. sozial, regional, strukturell, umweltpolitisch) verfolgen. Häufig werden spezielle Anreize für Regionen, Branchen, Aktivitäten gewährt bzw. ausgebaut. Dies erfolgt z.B. über Sondersätze, zeitliches Aufschieben der Steuerschuld oder durch Einräumen spezieller Abzüge. Meist haben diese Massnahmen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage. In den letzten Jahren waren vor allem wirtschaftlich bedrohte Randregionen sowie Investitionen in Forschung und Entwicklung beliebte Nutzniesser solcher Sonderregelungen.

Die Qualität eines Steuersystems hängt letztlich auch sehr stark von **«weichen Faktoren»** ab. Diese können ein wichtiges Entscheidungskriterium für den einen oder anderen Standort bilden. Hier geht es einerseits um die **Rechts- und Planungssicherheit**, andererseits um das so genannte **Steuerklima**: z.B. die Qualität der Kontakte und des Umgangs mit den Steuerbehörden, die Möglichkeit und Verbindlichkeit von Auskünften («Advance Ruling»), die Deklarationsmethode, Administration und Dokumentationspflicht (z.B. im Bereich Verrechnungspreise), Umfang und Vollzug des Mahnwesens (z.B. eher streng in Norwegen und Osteuropa) sowie die allgemeine politische Stabilität sowohl hinsichtlich der Kontinuität von beschlossenen Reformmassnahmen als auch der Planungssicherheit bei der Besteuerung. So hat sich z.B. in Deutschland aufgrund diverser Steueränderungsgesetze in kurzen Zeitabständen die Planungssicherheit erheblich verschlechtert. Auch einige der reformfreudigen neuen EU-Länder gelten als noch nicht genügend berechenbar. Anders dagegen stellt sich die Situation z.B. in Luxemburg oder in der Schweiz dar: Beide Länder werden generell von Steuerexperten und Investoren als sehr beständig und planungssicher eingestuft.

3.4 Besteuerung von Unternehmen

Besonders im internationalen Standortwettbewerb für Unternehmen spielt die Qualität des Steuersystems eine nicht zu unterschätzende Rolle. Insbesondere nutzen kleine Volkswirtschaften ihren Spielraum, um multinationale Unternehmen, aber auch zunehmend kleinere kostenbewusste und mobile Firmen zu einer Ansiedlung bzw. zum Ausbau ihrer Tätigkeiten in ihrem Land zu bewegen. Sichtliche zwischenstaatliche Unterschiede in Höhe und Struktur der Steuerbelastung von Unternehmen haben somit einen erheblichen Einfluss auf die Standortwahl, die Investitionsentscheide, die Finanzierungspolitik sowie das Ausschüttungsverhalten international tätiger Unternehmen.

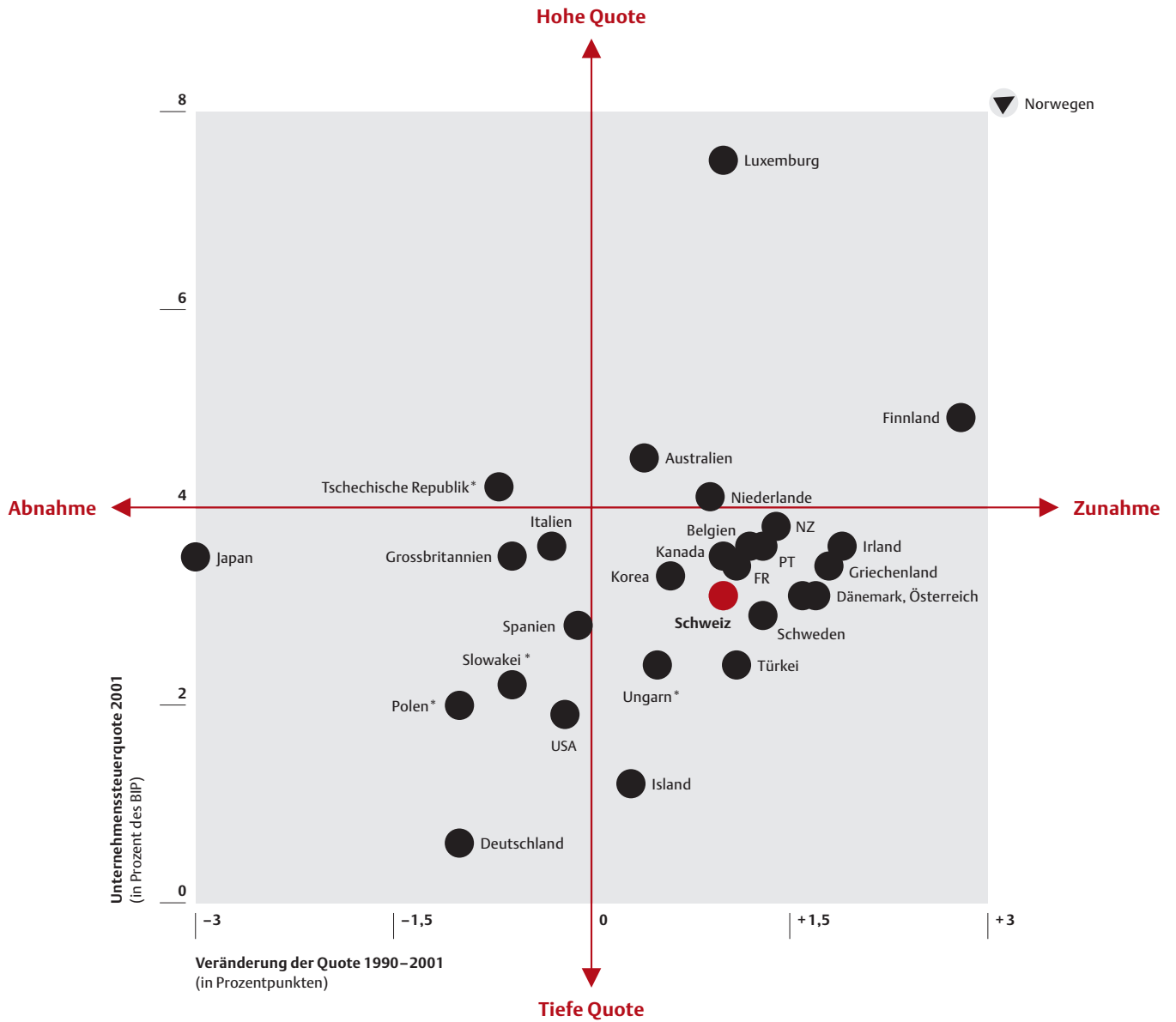
Im Vergleich mit den übrigen wichtigen Steuereinnahmequellen (MwSt., Einkommenssteuer, Sozialabgaben) spielt die Ergiebigkeit der Gewinnbesteuerung generell eine eher untergeordnete Rolle für die Finanzierung der Staatstätigkeit. Festzustellen ist jedoch, dass der durchschnittliche Anteil dieser Steuer am BIP in der ganzen OECD, trotz zahlreicher belegbarer Steuersenkungen in vielen Ländern, während der neunziger Jahre merklich und kontinuierlich zugenommen hat (siehe Abbildung 8). Irland illustriert am eindrucklichsten die Erhöhung des Steueraufkommens dank konsequenter Reformschritte in der Unternehmensbesteuerung. Viele weitere OECD-Länder konnten ähnliche positive Erfahrungen machen. Für eine Beurteilung der steuerlichen Standort- oder Investitionsattraktivität haben diese Steuerquoten allerdings kaum Aussagekraft.

Seit den neunziger Jahren ist ein klarer Trend zu **sinkenden Gewinnsteuersätzen** für Kapitalgesellschaften erkennbar. Die Körperschaftssteuersätze sind in fast allen untersuchten Ländern gesunken. So ist seit 1996 der durchschnittliche Steuersatz in der EU auf etwa 31 Prozent und in der OECD unter 30 Prozent gefallen (siehe Abbildung 10). Das entspricht einer Reduktion in beiden Wirtschaftsräumen seit 1996 um zirka acht Prozentpunkte. Dem Körperschaftssteuersatz wird ein hoher Signaleffekt zugeschrieben, namentlich auch für die Ansiedlung von ausländischen Direktinvestitionen. Beim Vergleich von nominellen (nationalen) Tarifen müssen aber immer auch allfällige lokale Steuern und Spezialsteuern berücksichtigt werden.

Die Abbildungen 9 und 10 verdeutlichen die klare Tendenz zu nominellen Steuersatzsenkungen für die Körperschaftsteuer. Wenn der Trend anhält, dürfte dies längerfristig zu einer weiteren Absenkung der nationalen Steuersätze führen. Vorreiter für diesen Trend waren Mitte der achtziger Jahre die grossen Steuerreformen in den USA und Grossbritannien. Seit den neunziger Jahren hat sich der allgemeine Trend zu niedrigeren Steuersätzen fast überall fortgesetzt. In Skandinavien erfolgten im Zusammenhang mit der Einführung der «Dual Income Tax» markante Senkungen: in Dänemark von 50 auf 30 Prozent zwischen 1990 und 2001, in Schweden von 52 auf 28 Prozent 1991 und in Norwegen von 50 auf 28 Prozent in der grossen Steuerreform von 1992. Weitere bedeutende Reduktionen fanden in Deutschland (2001), Irland (1999 bis 2003), Luxemburg (1998 und 2002) und Portugal (1998, 2001 und geplant für 2004) statt. Zwischenzeitlich ist es mancherorts auch zu Tarifschwankungen durch Einführung, Reduktion bzw. Beseitigung von Sondersteuern (z.B. Solidaritätszuschlag und Flutopfer-Aufschlag in Deutschland, Sondersteuer in Frankreich) gekommen. Frankreich hat nach einer Erhöhung 1998 den Tarif mehrmals (1999, 2000 und 2001) wieder nach unten korrigiert. Japan hat den nationalen Tarif 1998 und 1999 gesenkt. Ebenso tat es Griechenland (1999, 2001 und 2002). In jüngster Zeit ist es zu Tarifsenkungen in Belgien (2003), Italien (2003 und 2004) und den Niederlanden (2002) gekommen. Nun planen Österreich und Finnland eine Reduktion per 2005 (auf 25 respektive 26 Prozent), während in Schweden erneut über eine Reduktion auf 25 Prozent diskutiert wird. In den USA ist es nach der radikalen Senkung von 1986 zu einer Erhöhung der «Federal State Tax» auf 35 Prozent 1993 gekommen. Derzeit wird im Parlament aber wieder über eine Reduktion auf 32 Prozent diskutiert. Fast ein Drittel der insgesamt dreissig OECD-Länder hat für 2004 den Tarif weiter gesenkt.

Abbildung 8

Entwicklung der Unternehmenssteuerquote in Prozent des BIP
Zustand 2001 und Veränderung 1990–2001



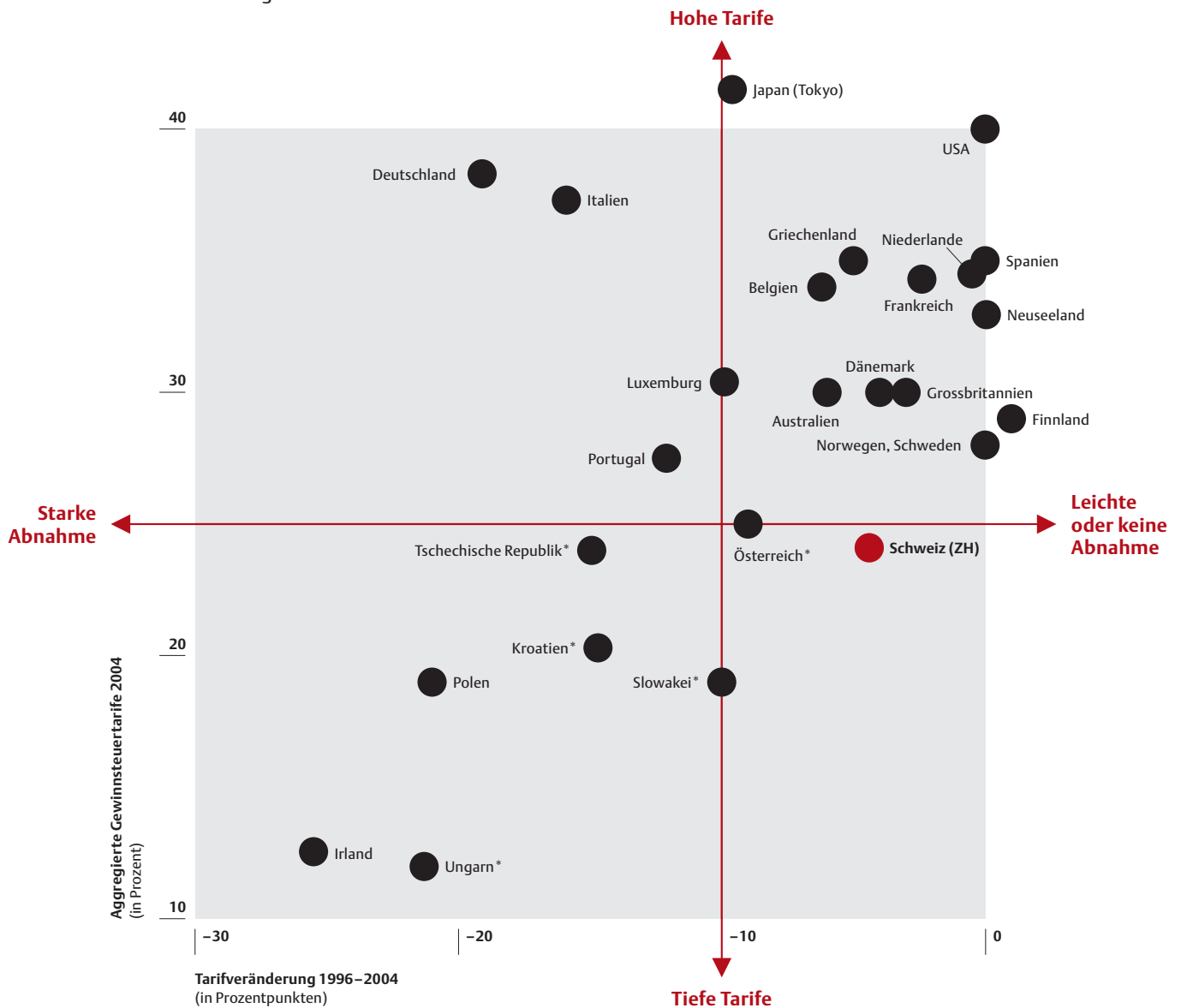
Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
* Polen, Tschechische Republik, Ungarn: 1995–2001; Slowakei: 1999–2001
Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang
Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Table 12, S. 79

Einige Länder kennen reduzierte Tarife respektive besondere Gewinnklassen für KMU. Diese Sondertarife wurden verschiedentlich gesenkt (z.B. Belgien 2003; Grossbritannien 1999 und 2002; Japan 1998, 1999 und 2002; Niederlande 2002; Spanien verbesserte den Geltungsbereich für das Spezialsteuerregime 2000 und erhöhte die maximale Umsatzgrenze 2002) bzw. es wurden entsprechende Erleichterungen neu eingeführt (vereinfachtes Steuersystem in Australien 2001; Einführung Sondertarif in Frankreich 2001 und zusätzlicher Minimaltarif in Grossbritannien 2000; Einführung reduzierter Tarif in den Niederlanden 2001; Einführung und Vereinfachung Portugal 1999 und 2001; Spanien führte den Tarif 1997 ein).

Zu berücksichtigen ist schliesslich das sehr attraktive Tarifniveau in vielen osteuropäischen Ländern. Besonders markant sind die Reduktionen in den letzten Jahren – insbesondere nochmals 2004 – in den neuen EU-Mitgliedstaaten (z.B. Polen, Slowakei, Tschechische Republik und Ungarn) ausgefallen. Weitere Schritte sind in diesen Ländern geplant (siehe Abbildung 11). Die EU-Osterweiterung dürfte daher eine zusätzliche steuerpolitische Dynamik auch innerhalb der EU-Länder bewirken und den OECD-weiten Trend zu sinkenden Steuersätzen anhalten lassen. Auch Russland hat für 2001 bis 2004 ein mehrstufiges Reformprogramm verabschiedet mit Tarifreduktionen für Unternehmen und Privatpersonen.

Abbildung 9

Aggregierte Gewinnsteuertarife
Zustand 2004 und Veränderung 1996–2004



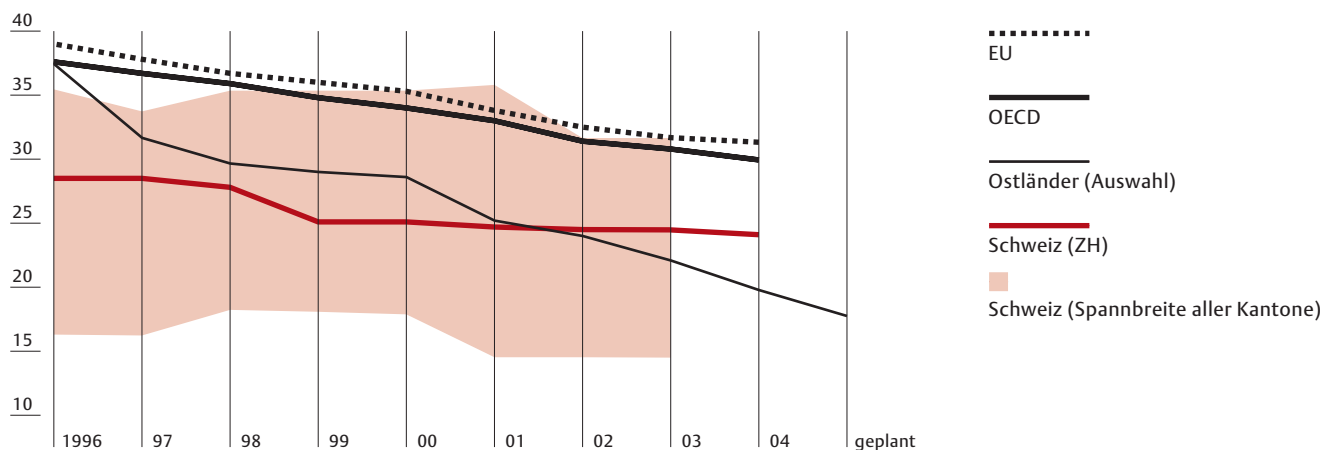
Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
* Kroatien: 2000–2004; Österreich: 1996–2005; Slowakei: 2000–2004; Tschechische Republik, Ungarn: 1996–2006
Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Hier aufgeführten Tarife sind aggregiert, das heisst sie enthalten die nominalen nationalen Tarife sowie allfällige lokale bzw. regionale Gewinnsteuern; bei Staaten mit föderalistischen Steuerstrukturen (z.B. Japan, Schweiz und USA sowie Gewerbesteuer in Deutschland) sind die Sätze nur exemplarisch; dadurch können sich teilweise Abweichungen ergeben, die auf regionalen Tarifunterschieden beruhen.
Deutschland: Die Rate galt bis 2000 für thesaurierte Gewinne, eine reduzierte Rate für ausgeschüttete Gewinne (bis 2000: 43,6 Prozent, für 2000: 42,8 Prozent), ab 2001 Einheitstarif
Griechenland: Eine reduzierte Rate (35 Prozent, ab 2001 25 Prozent) gilt für kotierte Firmen und beschränkt haftende Unternehmen, die zweite für nicht kotierte, Banken und Kreditgenossenschaften sowie Niederlassungen ausländischer Unternehmen
Italien: enthält nationalen Tarif (für 2003 34 Prozent) und regionale Steuer (IRAP, für 2003: 4,25 Prozent)
Niederlande: ab 2001 zwei Sätze (niedriger Satz 30 Prozent, 2001, und 29 Prozent ab 2002)
Österreich: Tarif wird per 2005 auf 25 Prozent gesenkt
Portugal: Municipal Tax liegt zwischen drei und zehn Prozent; nationaler Tarif 2003 war 30 Prozent
Tschechische Republik: geplante Senkung Tarif 2005: 26 Prozent, 2006: 24 Prozent
Ungarn: geplante Senkung Tarif 2005: 14 Prozent, 2006: zwölf Prozent
USA: Federal State Tax ist 35 Prozent; «State and local income taxes» variieren zwischen einem und zwölf Prozent; ein Unternehmen kann diese Steuern aber in der Regel vom nationalen steuerbaren Einkommen abziehen; daher resultiert eine effektive Belastung von etwa 40 Prozent; die effektive Rate variiert stark je nach Unternehmensstandort

Quellen: Baker & McKenzie (2001); KPMG's Corporate Tax Rates Survey (1998–2004); Cato Institute (2002); OECD

Abbildung 10

Entwicklung der Gewinnsteuersätze seit 1996 (in Prozent)



Ostländer-Durchschnitt:

1996–1999: Polen, Tschechische Republik, Ungarn; 2000–2002: Kroatien, Polen, Slowakei, Tschechische Republik, Ungarn;

ab 2003: Bulgarien, Estland, Kroatien, Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn

Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Quellen: KPMG's Corporate Tax Rates Survey (1998–2004); Ernst & Young/ZEW (2003); für die Schweiz: ESTV «Steuerbelastung in der Schweiz (1996–2003)», Aktiengesellschaft mit Kapital von 100 000 Franken und vier Prozent Rendite

Abbildung 11

Nominale Gewinnsteuertarife in den EU-Beitrittsstaaten (in Prozent)

Land	2003	2004	geplant
Zypern ¹	15,0	15,0	10,0
Tschechische Republik ²	31,0	28,0	24,0
Estland ³	26,0	26,0	20,0
Ungarn ⁴	18,0	16,0	12,0
Lettland	19,0	15,0	15,0
Litauen	15,0	15,0	15,0
Malta ⁵	35,0	35,0	35,0
Polen	27,0	19,0	19,0
Slowakei	25,0	19,0	19,0
Slowenien	25,0	25,0	25,0
Durchschnitt	24,5	22,2	20,1
OECD-Durchschnitt	30,8	29,9	
EU-15-Durchschnitt	31,7	31,3	

¹ Regulärer Tarif zehn Prozent; Erhebung einer zusätzlichen Steuer von fünf Prozent auf steuerbarem Einkommen über 1,8 Mio. Euro für 2003/2004.

² Ab 2005 26 Prozent, ab 2006 24 Prozent.

³ Während thesaurierte Gewinne in Estland nicht der Körperschaftssteuer unterliegen, werden ausgeschüttete Gewinne mit 26 Prozent besteuert (voraussichtlich ab 2009 soll ein einheitlicher Körperschaftssteuersatz auf thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen von 20 Prozent gelten). Häufig wird der Körperschaftssteuersatz auch auf die Gewinnausschüttungen nach Körperschaftssteuer (also $100 - 26 = 74$ Prozent) bezogen. In diesem Fall ergeben sich unter Berücksichtigung angekündigter Steuersenkungen folgende Sätze: 26/74 (etwa 35 Prozent) 2004; Senkung dieser Steuer von 26 Prozent (bzw. 26/74) auf 24 Prozent (bzw. 24/76, etwa 31 Prozent) 2005, auf 22 Prozent (bzw. 22/78, etwa 28 Prozent) 2006 und 20 Prozent (bzw. 20/80, 25 Prozent) 2007.

⁴ 2003 plus zwei Prozent lokale Steuer; die Senkung des Tarifs soll schrittweise erfolgen (2005 auf 14 Prozent, 2006 auf zwölf Prozent).

⁵ Die Unternehmenssteuer wird dem Aktionär als Steuergutschrift angerechnet.

Quellen: Studie Ernst & Young und ZEW (2003); KPMG's Corporate Tax Rates Survey, January 2004, PWC

Stand der Informationen: August 2004

Der Steuersatz alleine ist nicht der einzige Einflussfaktor für die Höhe der **effektiven Steuerbelastung**. Genauso bedeutsam ist daneben die **Bemessungsgrundlage**.¹⁶ Abbildung 12 (vgl. auch Abbildung 7) zeigt einzelne Elemente, die das Ausmass der effektiven Steuerbelastung beeinflussen können.

Die Bemessungsgrundlage ist in den letzten Jahren in vielen Ländern ausgeweitet worden, wobei dies im Einzelnen in komplexen, teilweise wenig nachvollziehbaren Detailregelungen geschah. Ein internationaler Vergleich ist daher kaum möglich. Während in vielen kontinentaleuropäischen Ländern das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz gilt, haben andere Staaten (vor allem im angelsächsischen Raum) die Steuerbemessungsgrundlage von der Handelsbilanz abgekoppelt und sind damit bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage wesentlich freier. Verschiedentlich wurden Unternehmenssteuerreformen durchgeführt, bei denen Steuersatzsenkungen mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einhergingen. Ein Musterbeispiel ist die grosse Reform von 1986 in den USA. Weitere Beispiele stammen aus Skandinavien (Reformen Anfang der neunziger Jahre). Im Beobachtungszeitraum der Studie konnten ähnliche Massnahmen, jedoch mit unterschiedlicher Bedeutung, in folgenden Ländern festgestellt werden: Australien (2000), Belgien (zwischen 1995 und 1999 sowie auch 2003), Dänemark (1999 und 2001), Deutschland (2000 und Diskussion um das Steuervergünstigungsabbaugesetz 2003), Finnland (1999 und geplant für 2005), Frankreich (zwischen 1995 und 2000), Italien (angekündigte Reform 2004/2005), Japan (1998), Grossbritannien (1984 und seit 1999), Norwegen (2001), Österreich (1995 bis 1997 und 2001), Portugal (2001). Ob mit diesen Reformen ein Abbau von Vorzugsbehandlungen erfolgte oder ob sie einfach eine generelle Ausweitung der steuerbaren Basis zur Folge hatten, ist in jedem Fall anders zu werten.

Neben der Körperschaftssteuer sind für die effektive Steuerbelastung auf Stufe der Unternehmen **weitere Steuern** zu berücksichtigen, so etwa spezifische regionale Gewinnsteuern (z.B. Gewerbesteuer in Deutschland), Substanzsteuern wie die Kapital- und Liegenschaftssteuern, Transaktionssteuern jeglicher Art (z.B. Emissionsabgaben, Stempelabgaben und Handänderungsabgaben – vgl. Kapitel 3.7) sowie die Mehrwertsteuer, die nicht in allen Fällen voll auf die Konsumenten überwältzt werden kann.

Weitere wichtige Elemente für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens (Bemessungsgrundlage) und damit auch für die Standortattraktivität sind folgende Aspekte:

- Bei den Regeln zur **Verrechnung von Verlusten** (Verlustvortragsdauer, Rücktragsmöglichkeiten, Betriebsstättenverluste, Kürzung durch steuerfreies Einkommen usw.) besteht eine Tendenz zur Zulassung von grosszügigeren Lösungen, namentlich die Gewährung eines zeitlich unbefristeten Verlustvortrags sowie die Berücksichtigung von Verlusten von ausländischen Betriebsstätten.¹⁷ Vereinzelt gab es aber auch gewisse Verschärfungen.¹⁸
- Von zunehmender Bedeutung ist für die als wirtschaftliche Einheiten organisierten Unternehmensgruppen ferner die **Zulassung einer Konzern- und Gruppenbetrachtung** (bei den Gewinnsteuern, aber auch bei der MwSt. sowie bei gewissen Transaktionen). Die meisten OECD-Länder kennen diese Möglichkeit für die inländischen Konzerngesellschaften (z.B. Organschaft in Deutschland), vereinzelt wird auch der Einschluss ausländischer Gesellschaften zugelassen. Dänemark und Frankreich kennen

¹⁶ Bei der Bemessungsgrundlage geht es neben den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften insbesondere um die Abschreibungsregelungen, die Rückstellungsregeln, die Behandlung der Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung, die Regeln zur Vorratsbewertung, die steuerliche Behandlung von Verlusten und Regeln zur Besteuerung von Veräusserungsgewinnen. Diesbezüglich weisen die nationalen Vorschriften mitunter beträchtliche Unterschiede auf. Einen übersichtlichen internationalen Vergleich der Ausgestaltung der einzelnen Bestandteile einer Bemessungsgrundlage liefert Spengel (2003).

¹⁷ Z.B. Einführung unbegrenzter Verlustvortrag in Dänemark 2002, Frankreich 2004 und Österreich 2001; Verbesserung der Verlustanrechnung bei Partnerschaften in Irland 2000; Ausdehnung der Periode in Japan 2004; Verlängerung Verlustvortrag in Spanien 1999 und 2002; Verlängerung Anrechnungsperiode für Verlustrücktrag in den USA 2002.

¹⁸ Z.B. Deutschland 2000 und die Einführung einer Mindestbesteuerung ab 2004, Niederlande 1999.

Abbildung 12

Kriterien für das Ausmass der effektiven Steuerbelastung für Unternehmen



Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten von ausländischen Konzerngesellschaften, Österreich und Italien schufen diese Möglichkeit im Rahmen ihrer jüngsten umfassenden Körperschaftssteuerreformen.¹⁹ Schliesslich wird das EU-Recht einen Einfluss auf die Ausgestaltung der Regelungen zur Konzernbesteuerung haben. So liegen derzeit die britischen Vorschriften vor dem EuGH, da sie lediglich national gelten. Darin könnte eine Diskriminierung von Konzernen mit ausländischen Tochtergesellschaften liegen.

- Standortsschädlich können übertriebene Regeln bezüglich der Zurechnung von Auslandseinkünften an nahestehende Personen sein (z.B. Controlled-Foreign-Corporations-Regelungen),²⁰ Regeln zur Einschränkung des Holdingabzugs für ausländisch

¹⁹ In zahlreichen Ländern kam es zu Anpassungen in den Konsolidierungsregeln, so in Australien (Einführung Konsolidierungsregeln 2002 und Änderungen Gruppenbesteuerung 2003), Belgien (2003), Grossbritannien (2000), Japan (2002), Luxemburg (2002), Beschränkungen für Konzerngesellschaften 1999 und 2001 in den Niederlanden, Norwegen (1999), Portugal (2001), Spanien (2002) und mehrfache Änderungen in Deutschland (2001 und 2003/2004); teilweise sind weitere Änderungen geplant (in Dänemark werden Pläne für Herbst 2004 erwartet, für 2004/2005 geplante Einführung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in Italien, in Österreich Ablösung der komplizierten Organschaft durch einfachere Gruppenbesteuerung durch die Reform von 2005).

²⁰ Änderungen der CFC-Regeln erfolgten in Dänemark (Verschärfung 1999 und 2001 sowie Reformversuche nach mehr Klarheit und Vereinfachung 2002), Deutschland (2000 und 2004), Finnland (Anpassung der Ausnahmeregelungen 1999), Grossbritannien (Anpassungen 2000 und 2001), Italien (Reform von 2004), Norwegen (2004) und USA (2002); geplant werden Änderungen in Australien (angekündigt für 2004), Schweden (Verschärfung für 2004) und Spanien (Einführung 1995 und Änderung 2004).

beherrschte Gesellschaften,²¹ oder auch zu einschränkende Bestimmungen über den Einsatz von Eigen- und Fremdkapital (z.B. Regeln zur Gesellschafterfremdfinanzierung in Deutschland).²²

Für international tätige Konzerne von Bedeutung sind ferner die Regeln, die die **Verrechnungspreise** betreffen, wobei dieser Frage im Zuge der Globalisierung immer grössere Wichtigkeit zukommt. Länder, die diesbezüglich angemessene und im Einzelfall flexible Regelungen kennen (z.B. betreffend Dokumentationspflichten, der vom effektiven Verschulden abhängigen Bussen, der Gewährung von korrespondierenden Gewinnberichtigungen, der Unterstützung der Steuerpflichtigen bei Verrechnungspreiskonflikten mit anderen Staaten), sind für international tätige Unternehmen attraktiv und verfügen über einen Wettbewerbsvorteil. Allerdings ist auch festzustellen, dass die Verrechnungspreisregeln von den Ländern zunehmend auch benutzt werden, um ihre Bemessungsbasis zu verbreitern und im internationalen Steuerwettbewerb zusätzliches Steuersubstrat zu gewinnen.²³

Ein weiterer wichtiger Standortfaktor für international tätige Firmen sind die **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**. Durch ein umfassendes Netz von bilateralen Abkommen kann die internationale Doppelbesteuerung effektiv vermieden oder wenigstens gemildert werden. Von Bedeutung ist diesbezüglich auch die Ausgestaltung des internen Steuerrechts: Länder, die ausländische Einkünfte befreien (z.B. Betriebsstättenabzug oder Holdingabzug), ermöglichen es ihren Unternehmen, vom internationalen Steuerwettbewerb zu profitieren (Kapitalimportneutralität, z.B. in der Schweiz). Andere Staaten besteuern die ausländischen Einkünfte gleich wie die im Inland erzielten Erträge und vermeiden die Doppelbesteuerung durch die Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern (Kapitalexportneutralität, z.B. in den USA). Sie erschweren damit ihren Unternehmen, die Vorteile des internationalen Steuerwettbewerbs auszunutzen. Sie schöpfen die Differenz zwischen dem ausländischen und dem eigenen Steuerniveau ab.

Das Steuersystem wird vielfach auch für die **gezielte Förderung von bestimmten Aktivitäten, Branchen bzw. Regionen** benutzt oder soll der Erreichung bestimmter Ziele (z.B. im Umweltbereich) dienen. Zahlreiche Länder kennen spezielle Steuerbegünstigungen oder Steuerabzüge zur Erreichung solcher, nicht fiskalischer Ziele (z.B. Ansiedlung von gewissen Unternehmen, Forschung und Entwicklung, Regionalpolitik oder Strukturwandel). Oft werden spezielle Randregionen, -zonen oder Städte steuerlich begünstigt. Dabei geht die Bandbreite der Massnahmen von interventionistischer Strukturpolitik bis zur gezielten Wirtschaftsförderung. Neben den ökonomischen Verzerrungen machen solche Massnahmen das Steuersystem kompliziert und unübersichtlich. Steuerabzüge für Forschung und Entwicklung sind weit verbreitet²⁴ und damit fast

²¹ Generelle Änderungen im Bereich der Holdingstrukturen erfolgten in Dänemark (1999, 2001) und Spanien (2001) und im Speziellen im Bereich des Schachtelprivilegs (Überarbeitung oder Einführung) respektive der grenzüberschreitenden Besteuerung von Dividenden von qualifizierten Beteiligungen in Belgien (2003), Dänemark (2002), Deutschland (2001 und 2004), Frankreich (2001), Griechenland (1998 und 2001), Irland (2001 und 2004), Italien (2004), Luxemburg (2002), Niederlande (2001 und 2002), Portugal (2001 und 2002), Schweden (2001 und 2003) und Spanien (2000 und geplant für 2004).

²² Änderungen erfolgten im Bereich der so genannten «Thin Capitalization»- oder auch Unterkapitalisierungs-Regeln in Australien (2001), Dänemark (Verschärfung 1999 sowie weitere Modifikation geplant), Deutschland (Verschärfung 2000 und 2004). Diskutiert bzw. geplant werden sie in Grossbritannien, Italien (Einführung geplant durch die Reform von 2004), Neuseeland (kleinere Anpassung 1999), Niederlande (Einführung geplant) und Spanien (1995 und 2004).

²³ Verschärfungen bei den Verrechnungspreisen erfolgten in Deutschland (Verschärfung der Dokumentationspflicht 2003), Frankreich (Überarbeitung 1998), Portugal (Einführung 2002) und Spanien (Verschärfung 1995 und 2003). Geplant bzw. diskutiert wird eine Überarbeitung in Dänemark (Verschärfung) und Grossbritannien; in den Niederlanden kam es 2002 zur Erleichterung.

²⁴ Für das Ausmass der effektiven Entlastung ist entscheidend, ob sich der Steueranreiz auf die absoluten jährlichen F & E-Kosten (britischer auf Volumen basierter Ansatz) oder nur die jährliche Zunahme (Ansatz der USA) bezieht. Anpassungen konnten in Dänemark (Erweiterung 2002), Neuseeland (2001 und diskutiert 2004), Norwegen (2002), Österreich (2002 und 2004), Portugal (Verbesserung 2001) und Spanien (2000, 2002 und 2004), Irland (Neueinführung 2004), Italien (2004) und Japan (2003) beobachtet werden, eine ausgiebige Förderung findet auch in Grossbritannien und USA statt.

eine Notwendigkeit, um im internationalen Standortwettbewerb mithalten zu können. Zudem gab es zahlreiche stärkere sektorale Unterstützungen insbesondere zu Gunsten der Schifffahrtsindustrie (z.B. spezielle Tonnage-Besteuerung),²⁵ zu Gunsten der Filmindustrie,²⁶ zu Gunsten von Investitionen in umweltschonende Herstellungsverfahren in praktisch allen Ländern (z.B. Portugal 1999), zu Gunsten einer Belebung des Finanz- und Kapitalmarktes.²⁷

Die Ausführungen dieses Kapitels haben sich auf die im internationalen Bereich dominierende Unternehmensrechtsform der Kapitalgesellschaft beschränkt. In einigen Ländern haben **Personengesellschaften** durchaus eine beachtliche Bedeutung, wie beispielsweise in Deutschland, Grossbritannien, Italien und der Schweiz. Personengesellschaften werden in diesen Ländern nach dem so genannten Transparenzprinzip besteuert, das heisst die Gewinne unterliegen nicht der Körperschaftssteuer, sondern sie werden direkt den Gesellschaftern anteilig zur Besteuerung zugewiesen und unterliegen bei ihnen der Einkommenssteuer nach den persönlichen Verhältnissen. Inwieweit die Steuerbelastungen von Kapital- und Personengesellschaften differieren, lässt sich nicht allgemein gültig sagen. Im Regelfall sind Kapitalgesellschaften begünstigt, wenn Gewinne thesauriert werden. Hintergrund ist, dass die Körperschaftssteuersätze im Ländervergleich regelmässig geringer sind als die Einkommenssteuerspitzensätze. Da jedoch die Besteuerung bei Personengesellschaften endgültig ist, sind diese in der Regel geringer belastet als Kapitalgesellschaften, wenn Gewinne an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Denn in diesem Fall unterliegen die Dividenden der Einkommenssteuer, wobei die Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilseignern von der Struktur der nationalen Körperschaftssteuersysteme und damit der Vermeidung der (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne abhängt.

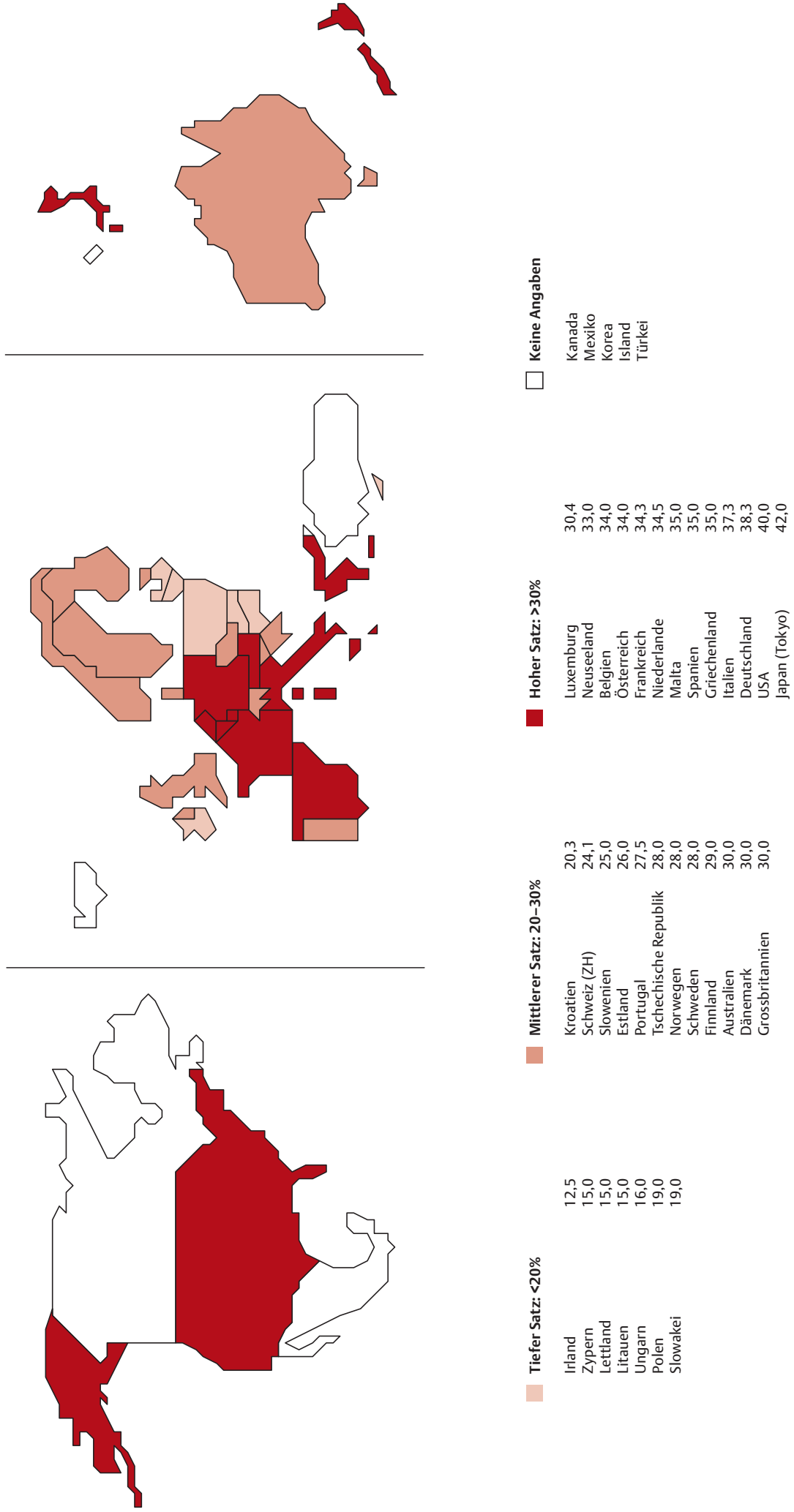
²⁵ Änderungen in Norwegen (Regime wurde 1992 verschlechtert, 1996 wieder verbessert, 2000 erneut angepasst und 2004 diskutiert), Belgien (Einführung 2003), Dänemark (Einführung 2002), Finnland (Einführung 2002), Italien (Einführung geplant für 2004) und Spanien (Einführung 2002).

²⁶ Insbesondere in Grossbritannien 2000 und 2002, Griechenland 2003, Niederlande 2002 und Spanien 1998.

²⁷ Hier sind jedoch nicht generelle Massnahmen in Bezug auf die Besteuerung von Kapitaleinkommen, sondern vielmehr Partikularregeln gemeint. In Italien werden z.B. neue Börsengänge seit 2003 steuerlich favorisiert, indem für eine gewisse Zeit reduzierte Tarife für diese Firmen gelten. In Portugal existieren seit 2003 Steueranreize für Venture-Capital-Firmen. Investmentgesetze werden überarbeitet (z.B. Deutschland 2004) oder Diskriminierungen von Investmentfonds beseitigt (z.B. Österreich 2000).

Abbildung 13

Aggregierte Gewinnsteuertarife 2004 im geografischen Überblick



Anmerkung und Quellen: Zu den Besonderheiten bei den Tarifen und Quellenangabe siehe Abb. 9 und 10

3.5 Besteuerung von Privatpersonen

Einkommenssteuern treffen Privatpersonen finanziell unmittelbar. Reformen und grössere Anpassungen in diesem Bereich lösen deshalb nicht selten erhebliche politische Diskussionen aus. Nicht nur die direkte finanzielle Betroffenheit der Stimmbürger ist bei allfälligen Systemanpassungen eine Bremse. In den meisten Ländern haben Einkommenssteuern einen hohen Anteil am Gesamtsteueraufkommen, so dass die Sicherstellung staatlicher Leistungen stark von ihrer Ergiebigkeit abhängt (siehe Abbildung 5). Der OECD-Durchschnitt der Einkommenssteuer liegt bei gut einem Viertel der Fiskaleinkommen. Einige Länder wie Dänemark, Neuseeland, die USA oder Australien beziehen sogar über 40 Prozent ihres Steueraufkommens aus Einkommenssteuern. Zudem werden häufig spezielle Konditionen und Regimes für spezifische Kategorien, Regionen, individuelle Situationen bzw. Lebensabschnitte und Wohnzwecke gewährt, so dass grössere Änderungen auf Widerstand wegen Besitzständen stossen. All diese Faktoren machen radikale Reformen bei der Einkommenssteuer schwer durchsetzbar.

Aus Abbildung 14 wird ersichtlich, dass die volkswirtschaftliche Last aus Einkommenssteuern in der OECD im Durchschnitt etwa zehn Prozent des BIP ausmacht, jedoch unterschiedlich verteilt ist. Im Verhältnis zu den übrigen Ländern weisen die Einkommenssteuern in Dänemark den absolut höchsten Wert am BIP (26 Prozent) auf, gefolgt von Schweden, Belgien, Island, Neuseeland und Finnland (alle über 14 Prozent des BIP). Besonders niedrige Werte sind in der Slowakei, Korea, Tschechischen Republik, Griechenland, Japan, Portugal, Niederlande und Spanien (unter sieben Prozent des BIP) anzutreffen. Zwischen 1990 und 2001 ist die Bedeutung dieser Steuer (mit Ausnahme des Extremwerts von Island) nur in Frankreich, der Türkei, den USA und Österreich merklich gestiegen. In den Niederlanden, in Schweden, Finnland, Neuseeland, Japan und Luxemburg ist der Einkommenssteueranteil zum Teil sogar sehr deutlich gesunken.

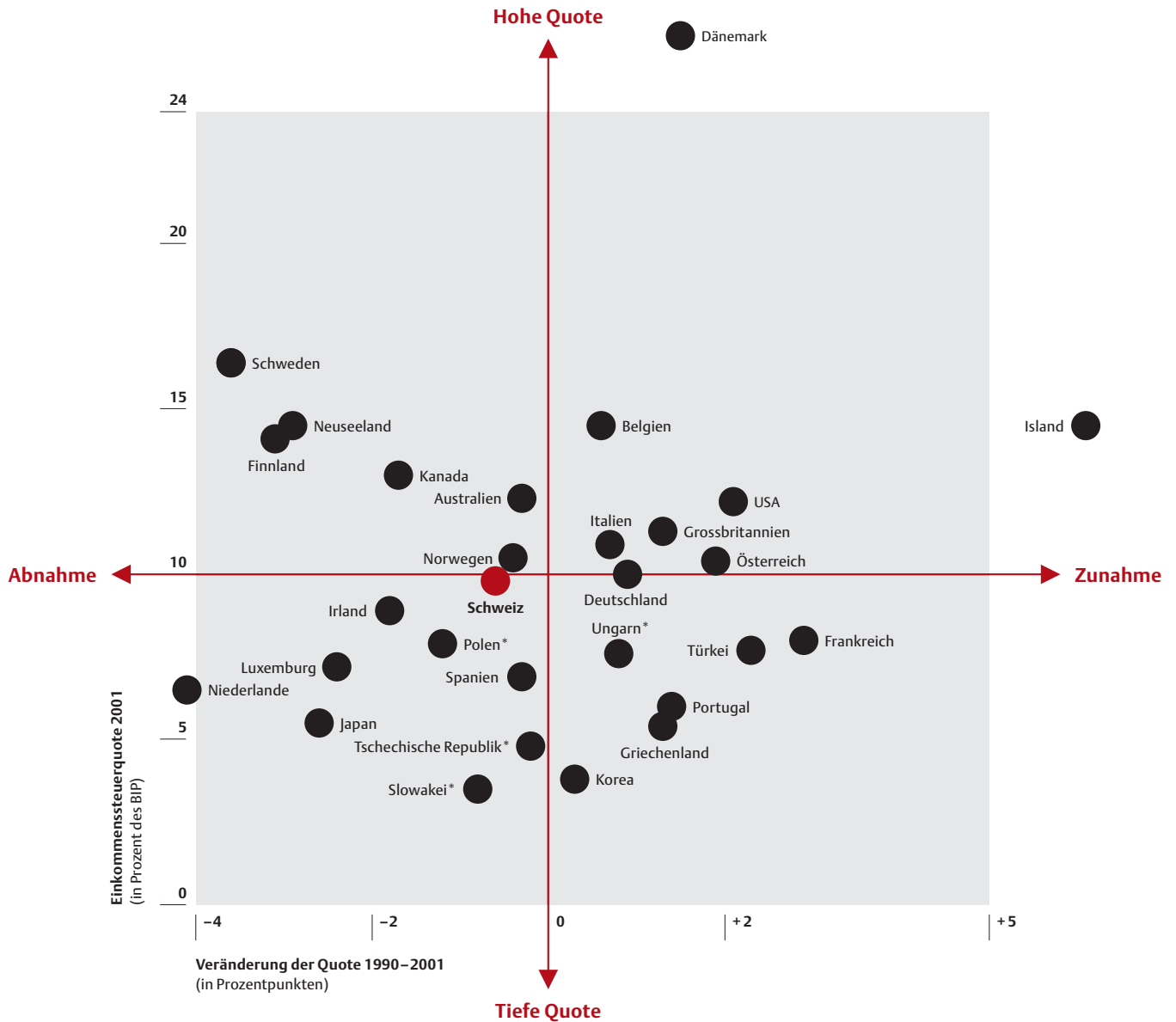
Hohe bzw. tiefe Einkommenssteueranteile am BIP lassen nicht zwingend auf ein so genanntes «Hoch- bzw. Tiefsteuerland» für Privatpersonen schliessen. Vielmehr ist zwischen der volkswirtschaftlichen Gesamtperspektive und der individuellen Sicht des Steuerzahlers zu unterscheiden. Der Anteil der Einkommenssteuern am BIP bzw. dessen Entwicklung im Zeitverlauf ist nur ein makroökonomisches Indiz für die generelle Steuerlast für Privatpersonen in der entsprechenden Volkswirtschaft und für deren Entwicklung über die Zeit. Die effektive Höhe der Besteuerung der einzelnen Privatpersonen hängt in der Realität von vielen Einzelfaktoren ab, die mit der konkreten Ausgestaltung des Einkommenssteuersystems verbunden sind. Je nachdem wie ein Steuersystem mit diesen Faktoren umgeht, kann sich die effektive Steuerlast für die betroffenen Privatpersonen vollkommen ändern. Abbildung 15 gibt eine Übersicht der wichtigen Aspekte, die letztlich für das Ausmass der effektiven Steuerlast von Privatpersonen bestimmend sind. In diesem Kapitel wird auf die internationalen Entwicklungen in den wichtigsten dieser Felder eingegangen.

Zunächst stellt sich die Frage, wie die einzelnen **Einkommensbestandteile** untereinander besteuert werden, bzw. ob insbesondere zwischen Arbeits- und Kapitaleinkünften unterschieden werden soll. Es zeichnet sich immer mehr eine Abkehr vom Konzept der umfassenden, «synthetischen» Einkommensbesteuerung, die alle Einkommensbestandteile zusammen und gleich besteuert, hin zu einer separaten, niedrigeren Besteuerung von Kapitaleinkommen ab. Zu Trends in dieser Frage wird hier auf die Ausführungen von Kapitel 3.6 verwiesen.

Die effektive Steuerbelastung der Privatpersonen fällt zudem in den analysierten Ländern sehr heterogen aus, weil die separat aufgeführten **Abgaben an Sozialversicherungen** (siehe Kapitel 3.9) und deren Systeme sehr unterschiedlich ausgestaltet und dennoch für eine integrierte Sicht der effektiven Belastung zu berücksichtigen sind. So kennen gewisse Länder Sozialabgaben kaum. Sie garantieren das Sozialsystem vorwiegend über allgemeine Steuern, darunter auch Einkommenssteuern (z.B. Dänemark), während andere den Sozialstaat gesondert über Sozialversicherungsbeiträge finanzieren (z.B. Frankreich). Zudem kann es Abgrenzungsprobleme zwischen Abgaben mit und ohne Versicherungscharakter geben (z.B. französische so genannte «CSG»). Je nach Auslegung zählen diese Steuern zu den Einkommenssteuern oder zu den Sozialabgaben. Dabei müssen sicherlich auch die im Ländervergleich recht unterschiedlichen Leistungen

Abbildung 14

Entwicklung der Einkommenssteuerquote in Prozent des BIP
Zustand 2001 und Veränderung 1990–2001



Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:

* Polen, Tschechische Republik, Ungarn: 1995–2001; Slowakei: 1999–2001

Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Die angegebenen Werte bezeichnen den Anteil der Einkommenssteuern am BIP. Diese Steuern enthalten alle Einkommensarten (also auch Dividendeneinkommen) sowie die Steuern auf Kapitalgewinnen.

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 10, S. 78

Abbildung 15

Kriterien für das Ausmass der effektiven Steuerlast für Privatpersonen



aus der Sozialversicherung berücksichtigt werden. Schliesslich müssen auch spezielle Sondersteuern auf Einkommen und allfällige regionale sowie lokale Einkommenssteuern (insbesondere in föderalistischen Staaten) beachtet werden. Daraus können nicht zu unterschätzende Unterschiede in der effektiven Steuerbelastung der Privatpersonen entstehen.

Es ist schwierig, vergleichende und gleichzeitig übersichtliche Statistiken für die Steuerbelastung von Privatpersonen aufzustellen, da es sehr viele Einkommensszenarien gibt. Abbildung 16 präsentiert eine annähernd integrierende Perspektive der effektiven durchschnittlichen Steuerbelastung von **Arbeitseinkommen** für verschiedene Einkommenshöhen (inklusive Sozialabgaben). Dabei wird von einem durchschnittlichen Arbeitseinkommen (so genanntes «APW») ausgegangen. Die durchschnittliche Belastung von unteren bzw. oberen Einkommensklassen wird durch einen pauschalen Abschlag (so genannte «67% of APW») bzw. Zuschlag (so genannte «167% of APW») vom Durchschnittseinkommen ebenfalls ersichtlich. Jedoch wird der Einfluss der familiären Situation und die Anzahl der Kinder nicht berücksichtigt; es wird von einer alleinstehenden Person ohne Kinder ausgegangen. Auch werden weitere Einkommensbestandteile (z.B. aus Kapital) und innerstaatliche Unterschiede nicht betrachtet. Besonders hoch ist die durchschnittliche Gesamtbelastung für alle drei Einkommensklassen in Dänemark, Belgien, Deutschland, Finnland, den Niederlanden und Schweden. Zwischen 2000 und 2003 hat sich die Belastung im Durchschnitt in einer überwiegenden Zahl der OECD-Länder reduziert, besonders stark in der EU. Signifikant gesunken ist die Belastung in Ungarn, Luxemburg, Irland, Finnland, den Niederlanden, Schweden, Kanada, Korea, Dänemark, Belgien und den USA für alle drei Einkommensklassen. Merkbar gestiegen ist die Belastung hingegen lediglich in Mexiko, Australien, Japan, Österreich und der Türkei.

Wird nun auf die Einkommenssteuer selbst fokussiert, spielt zuerst die Struktur der **Tarife** eine wichtige Rolle, worunter neben dem Tarifverlauf (progressiv oder proportional) vor allem die Eingangs- und Spitzensteuersätze und die jeweiligen Einkommensgrenzen bzw. -klassen zu verstehen sind. Praktisch in allen OECD-Ländern sind zum

Abbildung 16

Durchschnittliche Steuerbelastung des Bruttolohns

2000 und 2003, inklusive Arbeitnehmer-Sozialbeiträge

	APW ¹ 2000			APW ¹ 2003			APW ¹ Veränderung		
	67%	100%	167%	67%	100%	167%	67%	100%	167%
Australien	18,4	22,8	30,3	20,2	24,0	32,9	1,8	1,2	2,6
Belgien	34,1	41,9	49,0	32,5	40,6	47,6	-1,6	-1,3	-1,4
Dänemark	40,8	44,1	51,5	39,3	42,4	50,1	-1,5	-1,7	-1,4
Deutschland	35,5	42,0	48,6	35,5	41,9	48,8	0,0	-0,1	0,2
Finnland	27,5	33,6	40,8	24,9	31,2	38,5	-2,6	-2,4	-2,3
Frankreich	22,2	26,8	30,5	20,4	26,8	30,5	-1,8	0,0	0,0
Griechenland	15,9	18,1	23,9	15,9	15,9	23,4	0,0	-2,2	-0,5
Grossbritannien	19,4	23,6	26,0	20,0	24,3	26,9	0,6	0,7	0,9
Irland	11,1	20,3	32,1	9,6	16,4	28,2	-1,5	-3,9	-3,9
Island	16,8	23,2	35,4	19,4	25,3	35,0	2,6	2,1	-0,4
Italien	23,9	28,5	33,9	21,8	27,2	33,7	-2,1	-1,3	-0,2
Japan	15,2	16,2	19,5	16,5	17,4	20,5	1,3	1,2	1,0
Kanada	22,0	26,6	31,0	19,4	24,6	27,7	-2,6	-2,0	-3,3
Korea	7,7	9,2	14,1	5,4	6,8	12,1	-2,3	-2,4	-2,0
Luxemburg	20,8	26,6	36,0	17,4	22,5	31,6	-3,4	-4,1	-4,4
Mexiko	-4,2	2,9	10,5	-2,4	4,4	11,5	1,8	1,5	1,0
Neuseeland	18,7	19,5	24,8	18,9	20,6	26,4	0,2	1,1	1,6
Niederlande	31,2	36,2	39,3	27,6	34,0	35,1	-3,6	-2,2	-4,2
Norwegen	25,8	29,2	37,0	25,2	28,8	36,1	-0,6	-0,4	-0,9
Österreich	21,6	27,9	34,4	22,7	28,9	35,7	1,1	1,0	1,3
Polen	30,0	31,4	32,5	29,7	31,2	32,4	-0,3	-0,2	-0,1
Portugal	13,9	17,7	24,4	12,9	16,6	23,5	-1,0	-1,1	-0,9
Schweden	30,5	32,8	38,9	28,4	30,8	36,7	-2,1	-2,0	-2,2
Schweiz	18,5	21,3	26,2	18,3	21,2	25,9	-0,2	-0,1	-0,3
Slowakei	16,6	18,8	21,6	17,6	19,1	23,5	1,0	0,3	1,9
Spanien	12,3	18,5	23,5	12,2	18,5	23,6	-0,1	0,0	0,1
Tschechische Republik	21,2	23,2	26,2	21,7	24,1	27,3	0,5	0,9	1,1
Türkei	27,2	28,7	26,9	28,2	29,7	32,5	1,0	1,0	5,6
Ungarn	26,9	31,4	40,4	18,1	25,5	40,0	-8,8	-5,9	-0,4
USA	23,5	25,5	31,7	21,5	24,1	29,6	-2,0	-1,4	-2,1
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	21,5	25,6	31,4	20,6	24,8	30,9	-0,9	-0,8	-0,5
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	24,0	29,2	35,5	22,7	27,9	34,3	-1,3	-1,3	-1,2

¹ «APW»: Average Production Worker; das heisst, dies ist das von der OECD definierte durchschnittliche Arbeitseinkommen einer Person, die alleinstehend und ohne Kinder ist.

Quellen: OECD Tax Policy Studies No. 9 (2004); OECD Taxing Wages 2002–2003 (Teil II, Tabelle 3 und Anhang I, S. 430–432)

Teil erhebliche Tarifsenkungen für breite Einkommenskategorien zu beobachten. Dabei wurden nicht nur untere und mittlere Schichten entlastet, sondern auch Spitzentarife für höhere Einkommensklassen teilweise reduziert: **Australien** hat 2000 lediglich die unteren und mittleren Tarife gesenkt. **Belgien** eliminierte 2001 die zwei obersten nationalen Spitzensteuertarife, so dass der Spitzensatz neu bei 50 Prozent liegt. **Dänemark** hat von 1994 bis 2002 alle Tarife markant gesenkt. Trotzdem liegt der Spitzentarif noch immer leicht über 60 Prozent. **Deutschland** hat 2000 eine dreistufige Senkung aller Tarife verabschiedet, die 2005 abgeschlossen sein soll. Dabei sollen der Spitzensatz auf 42 Prozent und der Eingangssatz auf 15 Prozent gesenkt werden. **Finnland** entlastet

Arbeitseinkommen beinahe jährlich, wenn auch in geringerem Ausmass; die Spitzensätze bleiben im internationalen Vergleich aber sehr hoch. **Frankreich** hat erst ab 2001 begonnen, die Tarife der Einkommenssteuer für alle Stufen zu verringern. Der Höchstarif liegt dort gegenwärtig knapp unter 50 Prozent (48,09 Prozent für 2004). **Griechenland** hat den Spitzentarif 2001 und 2002 von 45 auf 40 Prozent gesenkt. **Grossbritannien** reduzierte 1999 und 2000 nur die untersten Tarife von 20 auf zehn Prozent und von 23 auf 22 Prozent. **Irland** senkte in zwei Schritten (2000 und 2001) den Tarif von ursprünglich 24 auf 20 Prozent sowie den Spitzensteuersatz von 46 auf 42 Prozent. **Italien** führte 2000 und 2003 Tarifsenkungen für untere und mittlere Einkommen durch. Geplant war ursprünglich eine umfassende Steuersenkung durch die Reduktion der Steuerklassen von fünf auf zwei (23 Prozent für Grundtarif und 33 Prozent für die höheren Einkommen), doch bedingt durch den Wechsel im Finanzministerium im Juli 2004 und die angespannte Haushaltslage ist das genaue Ausmass der Reform derzeit unklar. **Japan** reduzierte den Spitzentarif 1998 und 1999 massiv von 65 auf 37 Prozent. **Luxemburg** senkte alle Tarife 2001, den Spitzentarif sogar deutlich (neu auf etwa 39 Prozent), dazu kam eine Senkung der lokalen Steuern 2002 (die jedoch nicht auf Arbeitseinkommen erhoben werden). Dabei wurden die unterste und oberste Steuerklasse 2001 gestrichen. **Neuseeland** senkte 1996 und 1998 nur den untersten Tarif, erhöhte jedoch den Spitzentarif auf 39 Prozent 2000. Die **Niederlande** senkten 2001 alle Tarife, die beiden Spitzentarife sogar markant. Der Spitzensatz liegt neu bei 52 Prozent. **Norwegen** senkte den Progressionsverlauf und den Spitzentarif 1992 auf etwa 49 Prozent. 2000 wurde dann eine neue Zusatzsteuer für höhere Einkommen eingeführt, die nationale Zusatzsteuer für untere Einkommen 1999 abgeschafft und seit 2002 werden Arbeitseinkommen weiter entlastet. **Österreich** führte erst 2000 eine Reduktion für alle Einkommensklassen durch und plant weitere Entlastungen für 2005 (Entschärfung der Progression). **Portugal** führte 1999 einen neuen Eingangssteuersatz von 14 Prozent ein, reduzierte die Anzahl der Einkommensklassen und senkte 2001 nur die unteren Tarife. **Schweden** reduzierte 1991 den Spitzentarif massiv von 65 auf 50 Prozent und den Progressionsverlauf. Seither wurden eher untere Einkommen marginal entlastet. **Spanien** reduzierte die Anzahl Steuerklassen von zehn auf fünf und senkte die Tarife 1998, 1999 und 2003. Der Spitzensatz liegt nun bei 45 Prozent. Die **USA** reduzierten in den achtziger Jahren zwar massiv die Tarife (insbesondere Reduktion des Spitzensatzes von 70 auf 28 Prozent) und die Anzahl Steuerklassen, führten aber in den neunziger Jahren wieder einige spürbare Erhöhungen durch. 2001 wurde erneut eine stufenweise Reduktion verabschiedet; für 2006 wird in den USA ein Spitzensatz von 35 Prozent angestrebt.

Die Höhe der Belastung aus der Einkommensbesteuerung hängt nicht nur von den Tarifen ab, sondern auch massgeblich von der Ausgestaltung des **Progressionsverlaufs**. Entscheidend sind Freibeträge, Tarifbandbreiten sowie Anzahl Tarifklassen. Neben den oben erwähnten Tarifsenkungen kam es oft zu weiteren Massnahmen in Form einer Erhöhung der Grundfreibeträge (z.B. Deutschland, Finnland, Griechenland, Luxemburg, Neuseeland, Österreich, Schweden, Spanien) und/oder Einführung von höheren Bandbreiten bei den Tarifstufen (z.B. Australien 2003 und 2004, Belgien 2001, Dänemark 2004, Finnland 2001, Norwegen 1992, Schweden 1991 sowie Spanien 1998, 1999 und 2003). Einige Länder setzen auch bei der Anzahl Tarifklassen an, die teilweise drastisch gestrafft wurden oder deren Überarbeitung geplant ist (z.B. Spanien, USA); Italien plant die Reduktion von fünf auf nur noch zwei Steuerklassen (23 Prozent/33 Prozent); die Slowakei kennt seit 2004 nur noch einen Einheitssatz von 19 Prozent.

Zusammenfassend präsentiert Abbildung 17 eine Übersicht der **Grenzsteuersätze** für hohe Einkommen in den Jahren 2000 und 2003 (in der Regel zwölf APW). Auch hier können mögliche innerstaatliche Unterschiede fehlen. Mit Ausnahme von Griechenland (wegen höherer Sozialabgaben) und Ungarn hat kein einziges OECD-Land eine merkbare Erhöhung seiner Grenzsteuerbelastung für hohe Einkommen erfahren. Man erkennt hingegen klar, dass – trotz noch absolut sehr hohen Werten in einigen EU-Ländern – die Spitzenbelastung tendenziell deutlich gesenkt wurde. Zu grösseren Reduktionen kam es zwischen 2000 und 2003 insbesondere in Belgien, Finnland, Frankreich, Irland, Island, Italien, Korea, Luxemburg, Mexiko, der Niederlande, Österreich, Spanien, der Slowakei und den USA.

Abbildung 17

Grenzsteuersätze für hohe Arbeitseinkommen¹ 2000 und 2003

	2000			2003		
	«All in» ²	Statutarischer Tarif für die persönliche Einkommens- steuer ³	Statutarischer Tarif für Arbeitnehmer- sozialversiche- rungsbeiträge ⁴	«All in» ²	Statutarischer Tarif für die persönliche Einkommens- steuer ³	Statutarischer Tarif für Arbeitnehmer- sozialversiche- rungsbeiträge ⁴
Australien	48,5	48,5	0,0	48,5	48,5	0,0
Belgien	65,7	60,5	13,1	59,6	53,5	13,1
Dänemark	63,3	59,7	9,0	62,3	59,7	8,0
Deutschland	53,8	53,8	0,0	51,2	51,2	0,0
Finnland	59,1	55,2	7,2	56,7	53,0	6,3
Frankreich	48,1	61,3	0,9	45,3	56,1	0,9
Griechenland	45,0	45,0	0,0	49,5	40,0	15,9
Grossbritannien	40,0	40,0	0,0	41,0	40,0	1,0
Irland	46,0	44,0	2,0	44,0	42,0	2,0
Island	43,1	45,4	0,0	37,0	43,6	0,0
Italien	51,9	46,4	10,2	45,9	45,9	0,0
Japan	47,7	50,0	0,4	47,9	50,0	0,7
Kanada	47,9	47,9	0,0	46,4	46,4	0,0
Korea	50,7	44,0	6,7	41,1	39,6	2,4
Luxemburg	47,2	47,2	0,0	39,9	38,9	1,0
Mexiko	42,9	40,0	2,9	36,5	34,0	2,5
Neuseeland	39,0	39,0	0,0	39,0	39,0	0,0
Niederlande	60,0	60,0	0,0	52,0	52,0	0,0
Norwegen	55,3	47,5	7,8	55,3	47,5	7,8
Österreich	42,7	50,0	0,0	42,7	50,0	0,0
Polen	51,2	40,0	25,0	51,2	40,0	25,0
Portugal	46,6	40,0	11,0	46,6	40,0	11,0
Schweden	55,4	55,4	0,0	56,2	56,2	0,0
Schweiz	49,4	43,8	10,1	47,9	42,1	10,1
Slowakei	49,4	42,0	12,8	45,9	38,0	12,8
Spanien	48,0	48,0	0,0	45,0	45,0	0,0
Tschechische Republik	40,5	32,0	12,5	40,5	32,0	12,5
Türkei	40,6	40,6	0,0	40,6	40,6	0,0
Ungarn	41,5	40,0	1,5	44,0	40,0	4,0
USA	47,9	46,5	1,5	42,9	41,4	1,5
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	48,9	47,1	4,5	46,8	44,9	4,6
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	51,5	51,1	3,6	49,2	48,2	3,9

¹ Die Steuertarife wurden von der OECD auf Basis eines Einkommens von zwölf APW (2000) und von zehn APW (2003) kalkuliert.

² Der «All-in»-Tarif berechnet sich aus der Nettozunahme des persönlichen Einkommenssteuertarifs plus Arbeitnehmersozialbeiträge; die resultieren aus der Grenzsteigerung des Bruttoarbeitslohns (inklusive des Effekts aller Steuergutschriften und Abzugsmöglichkeiten von Sozialabgaben bei der Einkommenssteuer).

³ Der statutarische Einkommenssteuertarif enthält alle Pflichtbeiträge, inklusive der Möglichkeit der gegenseitigen Verrechnung zwischen verschiedenen Einkommenssteuertarifen.

⁴ Dieses sind die Arbeitnehmersozialbeiträge, die für hohe Einkommen angewendet werden, unter Berücksichtigung allfälliger Beitragsgrenzen.

Quelle: OECD Tax Policy Studies No. 9 (2004), Taxing Wages Calculations

Die Ausgestaltung der **Bemessungsgrundlage** bringt grosse steuerpolitische Spielräume für politische Entscheidungsträger. In der Vergangenheit hat sich oft gezeigt, dass hohe Tarife mit einer Vielzahl von Abzügen, Vergünstigungen und Sonderregelungen einhergingen, um wirtschaftlich tragbar zu bleiben (sozial-, regional-, umwelt-, branchen-, eigentums-, arbeitsmarkt-, wachstums-, vorsorge- bzw. familienpolitisch bedingt). Folglich wurde durch das Steuersystem ökonomisch verzerrendes Verhalten begünstigt und das System komplizierter, intransparent und ineffizient. Trotz systemimmanenter Schwierigkeiten, derartige Veränderungen im Bereich der Bemessungsgrundlage sinnvoll und transparent für Vergleichszwecke zu erfassen, ist festzustellen, dass Steuersonderkonditionen vereinzelt gestrichen wurden. Eine radikale Streichung von Abzügen und Vergünstigungen erfolgte z.B. in Grossbritannien und den USA in den achtziger Jahren. Auch Spanien (1999) und Deutschland (Steuervergünstigungsabbaugesetz 2003) bemühten sich, das System zu vereinfachen. Vielfach wurden gleichzeitig in anderen Bereichen Sonderanreize gezielt ausgebaut. Trotzdem ist und bleibt die Vereinfachung des Einkommenssteuersystems für viele Regierungen ein erstrebenswertes Ziel. Insbesondere die osteuropäischen Länder zeigen sich sehr reformfreudig: So wurde in Kroatien ein ganz neuer Ansatz eingeführt, bei dem sich die Bemessungsgrundlage auf den Konsum statt auf das Einkommen bezieht.²⁸ Allerdings wurde die Konsumbesteuerung 2001 wieder aufgegeben. In der Slowakei kam es 2004 zu einem Umbruch («Flat Rate Tax» von 19 Prozent), dem die Tschechische Republik folgen möchte.

Die **Familienbesteuerung** hat eine grosse Bedeutung in der Ausgestaltung des Einkommenssteuersystems. Hier entstehen grosse Belastungsunterschiede je nach Anzahl Kinder und Einkommensbezieher, durchschnittlichem Arbeitslohn, Abzugsmöglichkeiten, Regelungen für Konkubinate mit Kindern usw. In Bezug auf die **Familienbesteuerungssysteme** lässt sich in einigen Ländern für den Zeitraum zwischen 1970 und 1990 eine Tendenz weg von der Zusammenveranlagung hin zur Individualbesteuerung feststellen (z.B. Systemwechsel in Österreich 1972, Schweden 1971 und Grossbritannien 1990). Dies hatte zur Folge, dass sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für Ehepaare und nicht eheliche Lebensgemeinschaften immer weiter angenähert haben. In gewissen Ländern gibt es jedoch eine Zusammenveranlagung von Ehegatten oder Familienangehörigen. Dabei sorgt eine so genannte «Splitting-Methode» für einen gewissen Ausgleich (z.B. Belgien, Deutschland, Frankreich, Portugal), so dass Ehegatten bzw. Familien steuerlich teilweise besser gestellt sind. Ein anderes Instrument, um Familien zu entlasten, ist die Erhöhung der zivilstandsbezogenen Grundfreibeträge. In jüngster Zeit bemühen sich die letzten Länder, die noch die «Marriage Penalty» kennen, sie abzuschaffen (z.B. USA, Schweiz), um der steuerlichen Diskriminierung von Verheirateten entgegenzuwirken. Wie stark die Annäherung bzw. Unterscheidung ist, ist eine politische Frage, die in den betroffenen Ländern unterschiedlich behandelt wird.

Im Bereich **familienpolitische Steuermassnahmen** sind zahlreiche Änderungen und Massnahmen zu verzeichnen. Ein einheitlicher Trend ist aber nicht identifizierbar, da es so viele Lösungen²⁹ (Freibeträge sowie Steuerabzüge bzw. Steuergutschriften für Zivilstand, Kinder, Betreuungskosten, Ausbildungskosten und weitere Tatbestände) wie Länder gibt. Die jeweiligen Modalitäten und Rahmenbedingungen sind sehr heterogen. In einigen Ländern werden Steuerzahler mit Kindern gezielt unterstützt, meist durch Erhöhung bestehender Grundfreibeträge oder Einführung neuer Steuergutschriften: z.B. höhere Steuerabzüge für Kinder, speziell auch für Alleinerziehende, in Belgien

²⁸ Die konsumorientierte Besteuerung geht von einem anderen Einkommensbegriff aus. Man meint, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zeige sich am ehesten im Konsum und nicht in der Einkommenshöhe; dadurch soll das Arbeitseinkommen stärker entlastet werden. Die deutschen Ökonomen Rose, Wagner und Wenger sowie der Steuerjurist Lang haben dieses Modell für Kroatien konzipiert und auch als Alternative für Deutschland diskutiert.

²⁹ Unterschied zwischen Steuergutschrift («tax credit») und Steuerabzug («tax allowance»): Eine Steuergutschrift wird in der Regel unabhängig vom steuerbaren Einkommen gewährt und direkt vom Steuerbetrag abgezogen; bei negativem Saldo kann es sogar zu einer Subvention führen («non-wastable tax credit» im Gegensatz zu «wastable tax credit»); oft wird dieses Instrument an ein aktives Beschäftigungsverhältnis geknüpft. Steuerabzüge werden hingegen vom steuerbaren Einkommen abgezogen.

(2001); Erhöhung der Steuerabzüge in Deutschland (2000/2002); Einführung diverser Freibeträge für Kinder (1994) und geplante Erhöhung der Kindersteuergutschriften (2004/2005) in Finnland; eine spezielle Familiensteuergutschrift in Frankreich (2003/2004); Erhöhung von «tax credits» für arbeitende Familien (1999) und für Kinder (2001/2002/2003) sowie ein spezieller Kindertrust (2003) in Grossbritannien; diverse Massnahmen in Italien (1998 bis 2001); Erhöhung der Steuerfreibeträge für Kinder in Japan (1999); Steuergutschrift für Eltern in Neuseeland (1999); Steuergutschriften für Familien mit Kindern und für weibliche Arbeitskräfte (1998/2003) sowie die Abzüge von Unterstützungsbeiträgen an Kinderbetreuungsstätten (2003) in Spanien; Abbau der «Marriage Penalty» durch neue Freibeträge sowie eine Erhöhung der «tax credits» (2001) und neue Steuergutschriften für einkommensschwache Familien mit Kindern (2003) in den USA.

In einigen Ländern sind die Fiskallasten für untere Einkommen so hoch, dass der Anreiz zu arbeiten geringer ist als der, von der Sozialhilfe zu leben. Deswegen haben einige OECD-Länder in den letzten Jahren gezielte Massnahmen für Arbeitnehmer in unteren Einkommensklassen eingeführt (so genannte «**Make-work-pay-Programme**»). Mit Hilfe von steuerlichen Anreizen soll der Wiedereinstieg in die und das Ausüben einer Berufstätigkeit gefördert werden. Die Massnahmen zielen einerseits in Richtung einer Entlastung des Arbeitnehmers. Das Nettoeinkommen wird dabei durch beschäftigungsbedingte Steuergutschriften oder durch Reduktionen der Einkommenssteuer vergrössert.³⁰ Andererseits werden die Arbeitskosten des Arbeitgebers reduziert.³¹

In jüngster Zeit kam es zu spezifischen steuerlichen Anreizen für die **Altersvorsorge**. Damit können die private Altersvorsorge oder Spareinlagen staatlich gefördert werden. Rentenreformbemühungen wurden somit nicht selten durch steuerpolitische Massnahmen, sei es durch die Erhöhung der Abzugsfähigkeit von Beiträgen in die Altersvorsorge und/oder durch die reduzierte Besteuerung der Rentenauszahlungen, unterstützt.³²

Ein internationaler Wettbewerb findet besonders auch um mobile vermögende Privatpersonen und **hoch qualifizierte Arbeitskräfte** bzw. **Expatriates** statt. Die Steuerbelastung für dieses Segment ist oft ein standortrelevantes Kriterium, denn die Kosten für einheimische und internationale Spitzenkräfte prägen auch die Standortwahl der Unternehmen. Aus diesem Grund senken zahlreiche Länder die Tarife für

³⁰ Z.B. Grossbritannien seit 1999 und 2003 umfassende Reform des Systems; Belgien 2001/2002; Frankreich 2001 (so genannte «PPE»-Steuergutschrift); Irland seit 1999, Italien 2001 und Spanien 2003; Dänemark plant für 2004 die Einführung von Steuergutschriften, die an ein aktives Arbeitsverhältnis gekoppelt sind. Ähnliche Gutschriftensysteme existieren bereits in den USA, Neuseeland, Finnland und Kanada.

³¹ Z.B. durch Gutschriften bei der Lohnsteuer oder verminderte Sozialversicherungsbeiträge, insbesondere für untere Einkommenskategorien, um Anreize zur Neubeschäftigung von Arbeitslosen, jungen und niedrig bezahlten Arbeitskräften zu schaffen; teilweise kommt es hier aber auch zu generellen Arbeitsbeschaffungsmassnahmen ausserhalb der besagten «Make-work-pay-Programme». So profitieren Unternehmen, die neue Arbeitsplätze schaffen, in Griechenland, Italien und Portugal von reduzierten Steuern bzw. Sozialabgaben. In den Niederlanden schliesslich wird für die Lohn- und Gehaltskosten für F&E-Personal eine Steuergutschrift gewährt, die mit der für das gesamte Unternehmen abzuführenden Lohnsteuerschuld verrechenbar ist.

³² So hat Dänemark 1999 die Besteuerung von Erträgen aus Aktien/Obligationen für die Rentenvorsorge neu geregelt. In der Folge wurde 2002 die Besteuerung der Rendite von Obligationen für die Rentenvorsorge von 26 auf 15 Prozent reduziert. Deutschland hat 2002 die steuerbegünstigte Altersvorsorge ausgebaut und regelt nun die Besteuerung per 2005 neu. Es sollen grössere Entlastungen für die Rentenbildung gewährt, im Gegenzug dafür aber das spätere Renteneinkommen besteuert werden. Zudem wurde die steuerliche Behandlung von Kapitallebensversicherungen neu ausgehandelt. Finnland plant für 2005, die Besteuerung von Renteneinkommen anzupassen, jedoch die Abzugsmöglichkeiten bei der Altersvorsorge zu verschärfen. Frankreich hat die Neubildung einer zweiten Säule durch steuerliche Anreize unterstützt. Grossbritannien führte 1999 steuerbefreite Investitions- und Sparpläne für die Altersvorsorge ein. Irland hat die Unterstützung zwischen 2001 und 2003 ausgebaut. Italien tat dies 2001. Seit 2000 unterstützte Japan steuerlich mehrmals das private Pensionssystem sowie Investitionen in Wertpapiere für die Altersvorsorge. Österreich führte 2002 ein steuerlich attraktives Altersvorsorgemodell ein. Spanien erhöhte seit 1998 mehrmals die Steueranreize; Gleiches taten die USA 2001.

Spitzensätze (siehe vorne) und bieten zusätzlich vermehrt spezifische Massnahmen an, um hoch qualifiziertes Personal zu entlasten.³³

Die Frage der steuerlichen Behandlung der verschiedenen Formen von **Mitarbeiterbeteiligungen** (Aktien, Optionen, Cash-Pläne) wird seit Ende der neunziger Jahre in zahlreichen OECD-Staaten diskutiert und in den meisten Ländern wurden dabei die Besteuerungsregeln revidiert. Die OECD und die EU haben die Thematik aufgenommen und versuchen namentlich die mit den Mitarbeiteroptionen verbundenen internationalen Steuerprobleme zu lösen (Vermeidung der Doppelbesteuerung, Verhinderung der Nichtbesteuerung). Im internen Recht stellen sich Fragen des Besteuerungszeitpunkts der Option entweder bei Zuteilung («grant»), Verfügbarkeit («vesting») oder Ausübung («exercise»), der Bewertung des erzielten Vorteils sowie der Höhe der Besteuerung. Bei den nationalen Regelungen zeichnet sich ein klarer Trend zur Besteuerung bei der Realisation des Vorteils ab (das heisst bei Zuteilung der Aktien oder Ausübung der Optionen). Bezüglich der Höhe der Besteuerung bestehen unterschiedliche Lösungen, doch werden Mitarbeiterbeteiligungen zwecks Förderung solcher Vergütungen in vielen Fällen steuerlich begünstigt (niedrige Bemessungsgrundlage, spezielle Steuersätze, Aufschub der Besteuerung). So werden etwa in Grossbritannien, Italien und den USA die eingeräumten Vorteile erst bei Verkauf der Aktien zu einem niedrigeren Satz besteuert. Die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligung, namentlich von Optionen, wird zudem bewusst als Instrument zur Steigerung der Standortattraktivität für international tätige Firmen eingesetzt (z.B. in Belgien, den Niederlanden).

Ebenfalls sehr wichtig sind schliesslich das **Steuerklima** und die **Rechtssicherheit**. Viele Länder haben die wachsende Bedeutung eines guten Steuerklimas erkannt und bemühen sich, dieses zu verbessern. Länder wie Portugal oder Griechenland arbeiten seit einigen Jahren daran, die Steuermoral zu erhöhen, doch die Bürokratie und die gegenüber dem Steuerzahler eher distanzierenden Steuerbehörden sind nach wie vor ein grosses Hindernis. In Hochsteuerländern werden oft Lohnnebenleistungen («Fringe Benefits») von den Steuerbehörden sehr extensiv ausgelegt. Dies kann zu Abgrenzungs- und Erfassungsproblemen führen und das Steuerklima erheblich verschlechtern. Werden Steuerregelungen zu akribisch ausgelegt, entstehen Ineffizienzen, die zu gravierenden Standortnachteilen führen. In diesem Sinne sind der kooperative Umgang mit den Steuerbehörden sowie die Beständigkeit sehr positive Standortfaktoren für die Schweiz.

Die Besteuerung der **Kapitaleinkünfte** und **Vermögen** von Privatpersonen wird in den Kapiteln 3.6 und 3.7 separat behandelt.

³³ Insbesondere Massnahmen für Expatriates konnten unter anderem in folgenden Ländern registriert werden: Australien plant eine befristete Steuerbefreiung für 2004. Belgien hat 2001 die Expatriate-Besteuerung verbessert. Finnland hat die privilegierte Expatriate-Besteuerung zwar 2000 aufgehoben, doch bereits 2001 wieder eingeführt und plant nun eine Verlängerung der Pauschalbesteuerung im Zusammenhang mit den kommenden Reformmassnahmen für 2004/2005. Frankreich versucht, die Belastung für internationale Kaderleute auf ein Minimum zu reduzieren. Luxemburg hat 2002 das Regime diesbezüglich verbessert. In Schweden sind 25 Prozent der Expatriate-Gehälter von 2001 bis 2004 steuerfrei. Spanien führt 2004 eine attraktive Besteuerung dieser Gehälter ein. Schliesslich befreien auch die Niederlande bei Expatriates 30 Prozent der Gehälter von der Einkommenssteuer.

3.6 Spezifische Probleme bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen

Die Frage, wie die von Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Gewinne zu besteuern sind, ist für alle Länder eine Herausforderung. Derartige Einkünfte werden nämlich ein erstes Mal als Unternehmensgewinn auf Ebene der Gesellschaft und ein zweites Mal als Gewinnausschüttung beim Investor besteuert. Die Folge ist eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung desselben Substrats. Diese Doppelbesteuerung verschärft sich bei hohen Gewinn- und Einkommenssteuersätzen. Im Folgenden soll aufgezeigt werden, wie die untersuchten Länder dieses Problem gelöst haben. Von Bedeutung sind dabei die Entwicklungen in der Wahl des Körperschaftssteuersystems bzw. die Frage nach der Behandlung der Dividenden beim Aktionär. Entscheidend für das Ausmass der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist, ob das Körperschaftssteuersystem in Verbindung mit dem Einkommenssteuersystem Massnahmen zur Milderung oder Beseitigung der doppelten Besteuerung vorsieht. Der Abschnitt 3.6.1 geht dieser Frage nach, bevor im Abschnitt 3.6.2 die Entwicklungen in den einzelnen Formen von Kapitaleinkommen skizziert werden.

3.6.1 Ausgestaltung des Steuersystems zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden

Das Steuersystem kann so ausgestaltet werden, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung entweder ganz beseitigt oder gemildert wird oder weiterhin voll bestehen bleibt (siehe Abbildung 18). Die Beseitigung bzw. Milderung kann entweder auf Ebene der **Gesellschaft** (Dividendenabzug und gespaltener Körperschaftssteuertarif) oder aber auf Ebene der **Anteilseigner** (Anrechnungs-, Dividendenfreistellungs- und «Shareholder-Relief-Verfahren») ansetzen. Beim so genannten **klassischen System** wird hingegen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung weder gemildert noch beseitigt. Im Einzelnen bedeutet dies, dass auf Dividenden der allgemeine Einkommenssteuertarif angewendet wird. Folglich kommt es zu einer ungemilderten Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne. Wie aus Abbildung 18 ersichtlich ist, geht der internationale Trend eindeutig in Richtung einer im Vergleich zu anderen Einkünften begünstigten Besteuerung von Dividenden auf Stufe des Anteilseigners («Shareholder-Relief-Verfahren»).

Die erste Form, um die Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne zu entschärfen, besteht darin, eine steuerliche Erleichterung auf Stufe der ausschüttenden **Gesellschaft** vorzusehen (Normaldividendenabzug, gespaltener Körperschaftssteuersatz). Ein Dividendenabzug oder ein gespaltener Körperschaftssteuersatz, der ausgeschüttete gegenüber thesaurierten Gewinnen entlastet, ist im internationalen Bereich jedoch nicht mehr gebräuchlich. Der Trend geht klar in Richtung Entlastung auf Stufe des Investors. Ein bekanntes Beispiel für einen gespaltene Körperschaftssteuersatz war Deutschland. Allerdings wurde dort im Zuge des Wechsels vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren im Jahr 2001 der zweigeteilte Tarif abgeschafft und durch einen einheitlichen Satz von 25 Prozent ersetzt.

Auf Ebene der **Anteilseigner** gibt es verschiedene Varianten, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ganz oder teilweise zu beseitigen. Bei einem **Anrechnungssystem** wird die auf der Dividende lastende Körperschaftsteuer vollständig bzw. nur teilweise auf die Steuer des Anteilseigners angerechnet (das heisst Abzug der entsprechenden Steuer von der Steuer des Investors). Eine andere Variante zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung stellt das **Dividendenfreistellungsverfahren** dar, bei dem Dividenden vollständig von der Einkommenssteuer befreit sind. Schliesslich werden beim **«Shareholder-Relief-Verfahren»** Dividenden gegenüber anderen Einkünften auf der Ebene der Anteilseigner begünstigt besteuert. Manche Länder wie Deutschland (seit 2001), Luxemburg oder Frankreich (ab 2005) beziehen nur einen Teil der Dividenden in die einkommenssteuerliche Bemessungsgrundlage ein. Die Mehrzahl der Länder, die ein «Shareholder-Relief-Verfahren» anwenden, besteuern Dividenden im Vergleich zu anderen einkommenssteuerpflichtigen Einkünften mit einem geringeren Steuersatz (z.B. Belgien, die Niederlande bei qualifizierter Beteiligung, Österreich, die USA).

Abbildung 18

Ausgestaltung des Steuersystems zum Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung

Stufe	Massnahme	Umfang der Entlastung	
		Doppelbesteuerung mildernde Systeme	Doppelbesteuerung vermeidende Systeme
Anteilseignerebene (ESt.)	Dividendenfreistellungsverfahren		Griechenland Estland, Lettland Slowakei (seit 2004)
	Systeme mit begünstigter Besteuerung beim Anteilseigner («Shareholder-Relief-Verfahren»)	Belgien, Dänemark, Deutschland, Grossbritannien, Italien, Litauen, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn, Zypern USA (befristet) Finnland (ab 2005), Frankreich (ab 2005), Norwegen (ab 2004/2005)	
	Anrechnungsverfahren («Imputation Systems»)	Spanien (Teilanrechnung)	Australien, Neuseeland Malta
Gesellschaftsebene (KöSt.)	Dividendenabzug		
	Gespaltener KöSt.-Tarif		Estland Italien (noch bis 2004/2005)
	Keine Massnahme	Länder, die eine volle wirtschaftliche Doppelbesteuerung kennen (so genanntes «Klassisches System»): Irland, Japan, Schweiz	

Quellen: Spengel (2003 und 2004); Jacobs/Spengel (1996); ZEW/Ernst&Young (2003); OECD Tax Database

Viele Länder haben in letzter Zeit massgebliche Anpassungen bei den Regeln zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung vorgenommen. Namentlich sind die Anrechnungssysteme für die natürlichen Personen unter Druck geraten, da sie im grenzüberschreitenden Verhältnis nicht praktikabel waren und im Widerspruch zu den Grundfreiheiten des EU-Vertrags standen, weil keine Steuergutschrift über die Grenze gewährt wird. Ein weiterer Grund liegt darin, dass Dividendeneinkünfte beim Investor steuerlich nicht länger benachteiligt werden sollen. Damit sollen Investitionen in Risikokapital (Dividendenpapiere) attraktiver und ein Anreiz zur Ausschüttung der erarbeiteten Gewinne geschaffen werden (Verbesserung der Kapitalallokation im Wirtschaftskreislauf). So ist seit Mitte der neunziger Jahre ein klarer internationaler **Trend hin zu mildernden Systemen mit begünstigter Besteuerung beim Anteilseigner** (so genanntes «Shareholder-Relief-Verfahren») zu beobachten (teilweise Befreiung oder niedrigere Besteuerung von Dividenden beim Anteilseigner). Einige OECD-Länder haben auch den Wechsel vom klassischen System zum «Shareholder-Relief-Verfahren» vollzogen: Belgien (1992), Luxemburg (1994), Niederlande (1997, für natürliche Personen mit Streubesitzbeteiligungen sind die Dividendenerträge seit 2001 sogar von der Einkommenssteuer befreit, dafür unterliegt jedoch eine fiktive jährliche Rendite in Höhe von vier

Prozent des Werts der Anteile der Einkommenssteuer in Höhe von 30 Prozent), Österreich und Schweden (1995); auch die USA reduzierten ab 2003 die Besteuerung der Dividenden (Satz von 15 Prozent für Ansässige). Andere Länder haben ihr Teil- bzw. Vollanrechnungssystem abgeschafft und sind zur Teilfreistellung übergegangen: Dänemark (1991), Grossbritannien (1999, wobei die Freistellung moderat blieb), Deutschland (2001), Portugal (2002), Frankreich (2005), Italien (2004), Norwegen (geplant) und Finnland (plant für 2005 für natürliche Personen den Übergang zur Teilbefreiung, das heisst nur 70 Prozent der Dividenden sollen zum Spezielsatz von 28 Prozent besteuert werden). Ein Sonderfall ist Irland, das 2001 in eine andere Richtung – vom Teilanrechnungssystem zum klassischen System – ging. Dabei ist hervorzuheben, dass der Körperschaftssteuersatz in Irland so massiv reduziert worden ist, dass das Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Rahmen des klassischen Systems wesentlich entschärft werden konnte. Ein komplettes Dividendenfreistellungsverfahren wird immerhin in vier Ländern praktiziert (Estland, Griechenland, Lettland und seit 2004 auch in der Slowakei).

3.6.2 Einzelne Arten von Kapitaleinkünften

Bei den Kapitaleinkünften gibt es weitere Parameter, die von Land zu Land variieren können. So wird in der Regel zwischen privaten und geschäftsmässigen Kapitaleinkünften unterschieden. Zudem werden vielfach die einzelnen Arten von Kapitalerträgen (Dividenden, Zinserträge, Kapitalgewinne) unterschiedlich besteuert. Ferner haben die einzelnen Länder weitere steuerpolitische Spielräume (z.B. bei der Höhe der Teilbesteuerung, der Länge von allfälligen Mindesthaltedauern, der Festlegung des Umfangs der Beteiligungen,³⁴ bei der Unterscheidung zwischen nicht ansässigen und ansässigen Empfängern usw.).

Besteuerung der Dividendeneinkommen

Für den Anteilseigner entscheidend ist letztlich die Frage, wie hoch die Gesamtbesteuerung von Dividendeneinkünften ausfällt. Dabei ist danach zu unterscheiden, ob es sich beim Anteilseigner um eine juristische oder eine natürliche Person handelt.

Ist der Anteilseigner eine **juristische Person**, also ebenfalls eine (Mutter-)Kapitalgesellschaft, werden Dividenden regelmässig nicht doppelt besteuert. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Körperschaftssteuer wird durch bestimmte Holding-, Schachtel- bzw. Beteiligungsprivilegien erreicht, indem Dividenden entweder von der Körperschaftssteuer befreit sind (so z.B. in Deutschland, in der Regel Befreiung von 95 Prozent der Dividenden) oder die darauf lastende, von der ausschüttenden (Tochter-)Gesellschaft gezahlte Körperschaftssteuer auf die eigene Körperschaftssteuer angerechnet wird (so z.B. in Grossbritannien). Allerdings wird die Doppelbesteuerung dadurch nicht endgültig vermieden. Kommt es nämlich zu einer Weiterausschüttung an die dahinter stehenden natürlichen Personen, unterliegen die Dividenden je nach Ausgestaltung des Körperschaftssteuersystems der Einkommenssteuer. Die Holding-, Schachtel- bzw. Beteiligungsprivilegien haben somit vorrangig die Funktion, Kaskadeneffekte durch eine mehrfache Belastung von Dividenden mit der Körperschaftssteuer zu vermeiden.

³⁴ Dabei wird z.B. zwischen wesentlichen und unwesentlichen Beteiligungen differenziert, wobei nationale Qualifikationshürden stark divergieren und im Laufe der Zeit teilweise angepasst werden. Es geht um die erforderliche Höhe der Beteiligung, ab der diese als Portfolio-Investition oder als «qualifizierte Beteiligungen» für eine besondere Regelung aufgefasst wird. Deutschland hat z.B. 2001 die Beteiligungsgrenze für qualifizierte Beteiligungen im Privatbesitz von zehn auf ein Prozent gesenkt; Luxemburg hat sie für Kapitalgewinne 2002 von 25 auf zehn Prozent gesenkt.

Auf der Stufe der **Privatpersonen** unterliegen die Dividenden je nach Ausgestaltung des Steuersystems der Einkommenssteuer (siehe dazu Kapitel 3.6.1). Zahlreiche Veränderungen konnten beobachtet werden.³⁵ Dabei stellt sich häufig die Frage, ob die Einkommenssteuerschuld auch durch die Erhebung von Kapitalertragssteuern abgegolten wird, so dass die Kapitalertragssteuern Abgeltungscharakter haben. Dies führt freilich auch zu zahlreichen Abgrenzungsproblemen – z.B. ist nicht ganz klar, welchen Kapitaleinkünften die damit zusammenhängenden Kosten wie z.B. Depotgebühren zuzurechnen sind –, und es können sich auch Nachteile für den Anteilseigner ergeben, wenn bei hohen Kosten – z.B. beim Anfall beachtlicher Refinanzierungszinsen – eine Nettobesteuerung zum normalen Einkommenssteuertarif im Vergleich zur Abgeltungssteuer auf die Bruttoeinnahmen zu einer niedrigeren Einkommenssteuerbelastung führt. Deshalb gestatten zahlreiche Länder mit Abgeltungsbesteuerung optional auch eine Nettobesteuerung zum normalen Tarif (z.B. Österreich oder Italien bis vor einigen Jahren). Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte wird dadurch recht komplex.

Zusammenfassend zeigt Abbildung 19 die Werte der **effektiven Besteuerung von Dividendeneinkommen** auf Stufe des privaten Investors unter Berücksichtigung der Körperschaftssteuern und allfälliger Beseitigungs- bzw. Milderungsmethoden. Die effektive Besteuerung der Dividenden fällt in einigen Ländern aufgrund der – wenn auch gemilderten – Doppelbesteuerung auf Unternehmens- und Privatpersonenebene weiterhin sehr hoch aus (Japan, Dänemark, Kanada, Ungarn, Deutschland und die Schweiz). Die niedrige effektive Steuerbelastung der Dividenden deutet hingegen auf wirksame Freistellungs- bzw. Anrechnungsverfahren hin. Man stellt aber auch fest, dass die effektive Steuerbelastung der Dividenden im Verlauf der letzten Jahre im Durchschnitt massiv gesunken ist (in zwölf Ländern fand eine spürbare Reduktion um vier Prozentpunkte und mehr statt, davon die grösste Entlastung in den Niederlanden, der Türkei, in Island, Luxemburg, Irland und den USA). Diese Reduktion reflektiert einerseits den konsolidierten Effekt von Steuersatzsenkungen auf Stufe Gesellschaft oder auch auf Stufe Privatpersonen, andererseits aber auch Veränderungen im Körperschaftssteuersystem.

Besteuerung der Kapitalgewinne

Die Regelungen zur Besteuerung der Kapitalgewinne sind massgebend, um die effektive Steuerbelastung auf den Gewinnen (Körperschaftsteuertarif inklusive allfälliger Einkommenssteuer auf dem Kapitalgewinn) bestimmen zu können. Dabei unterscheiden gewisse Länder, ob der Investor eine massgebliche oder gewöhnliche (Portfolio-)Beteiligung hält (siehe Fussnote 34): So besteuern z.B. sechs europäische Länder die Kapitalgewinne aus gewöhnlichen Beteiligungen ausserhalb unterschiedlicher Spekulationsfristen nicht (Belgien, Deutschland, Griechenland, Luxemburg, Niederlande und Österreich). Zu differenzieren ist auch hier, ob es sich beim Investor um eine juristische oder eine natürliche Person handelt.

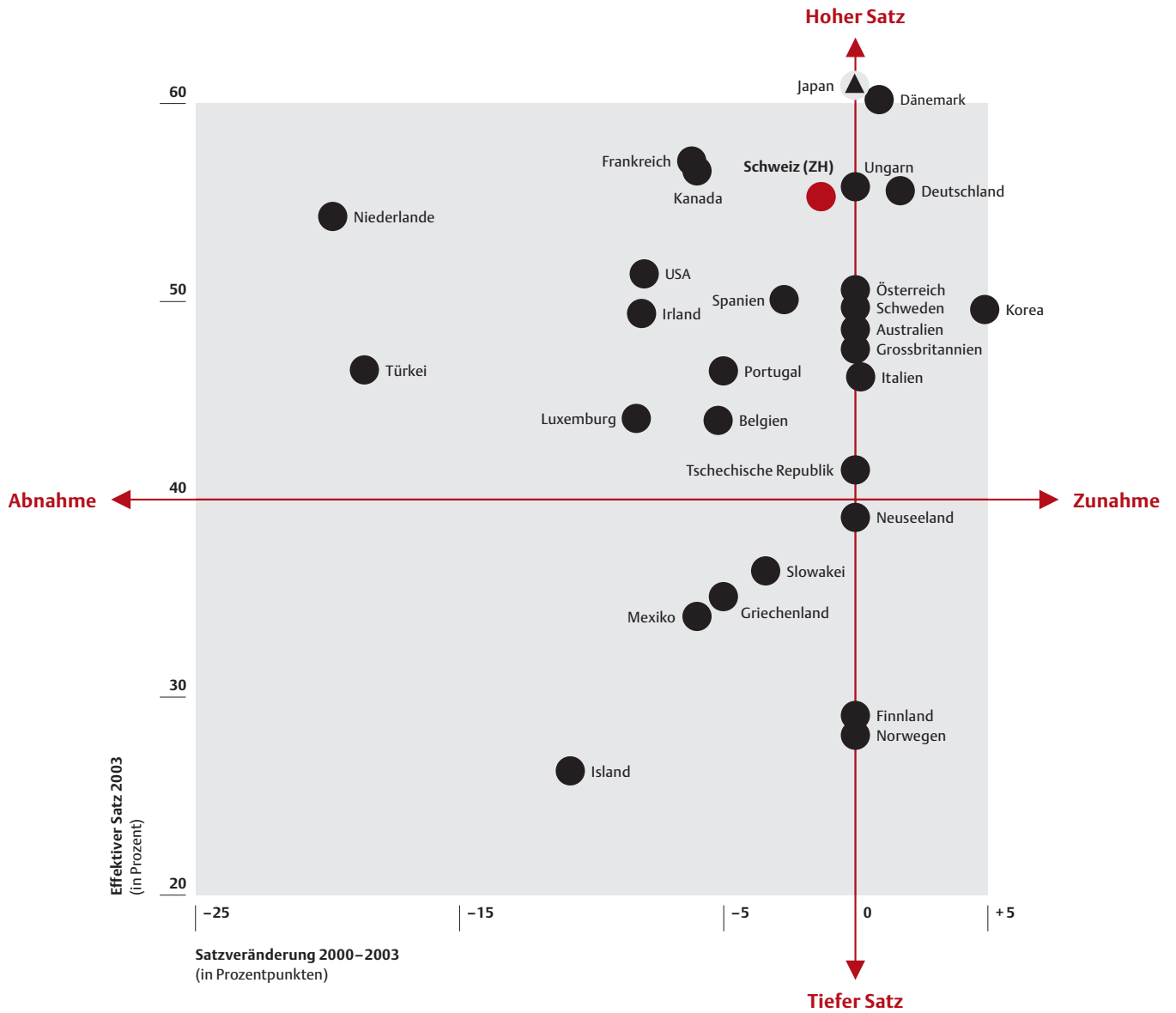
Die Regelungen für die Besteuerung der Veräusserungsgewinne auf der Ebene des **Unternehmens** weisen grosse Unterschiede auf.³⁶ In der Regel werden die Beteiligungsgewinne bei der Holding jedoch befreit. In Deutschland wurde durch die Reform 2000 die Besteuerung der Veräusserungsgewinne auf Beteiligungen des Geschäftsvermögens

³⁵ Es gab einige Satzänderungen im Bereich der Dividendenbesteuerung (in Italien wurde 1997 die Kapitalertragssteuer auf 12,5 Prozent gesenkt; Japan führte eine zeitlich befristete Reduktion für kotierte Aktien 2003 ein; Luxemburg erfuhr 2002 eine Satzsenkung der Quellensteuer auf Dividenden von 25 Prozent auf 20 Prozent; Portugal reduzierte die Quellensteuer auf Dividenden bei nationalen Aktien von 25 Prozent auf 15 Prozent; Spanien senkte die Quellensteuer 2000 von 25 auf 18 Prozent und verbesserte 2002 das System bei internationalen Dividenden; in den USA kam es 2003 zu einer massiven Reduktion der Dividendenbesteuerung im Rahmen der individuellen Einkommenssteuer auf einen konsolidierten Satz von 15 Prozent statt einer progressiven Besteuerung), doch sind diese Zahlen alleine noch nicht aussagekräftig für die Steuerlast, da die Kapitalertragssteuer wie gesagt in der Regel auf die Einkommenssteuer anrechenbar ist, also dass letztlich nicht die Belastung determiniert.

³⁶ Im internationalen Vergleich bestehen diesbezüglich vier konzeptionelle Ansätze: 1. Besteuerung als laufende Einkünfte, 2. Tarifiermässigung, 3. Buchwertfortführung oder Besteuerungsaufschub durch Übertragung auf Reinvestitionsobjekte sowie 4. teilweise oder vollständige Steuerbefreiung, insbesondere für Beteiligungen (Holdingprivileg).

Abbildung 19

Effektive Besteuerung von Dividendeneinkommen
Zustand 2003 und Veränderung 2000–2003



Diese Grafik zeigt den effektiven Steuersatz auf ausgeschütteten inländischen Gewinnen an einem inländischen Aktionär, unter Berücksichtigung allfälliger Steuergutschriften, Anrechnungs- oder sonstiger Milderungsmethoden.

Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Quelle: OECD Tax Database 2004

bei Kapitalgesellschaften beseitigt, seit 2004 sind jedoch fünf Prozent des Veräußerungsgewinns steuerpflichtig; in Australien wurde die Kapitalgewinnsteuer für Kleinunternehmen und Pensionskassen von 15 auf zehn Prozent gesenkt (teilweise werden nur 25 Prozent der Kapitalgewinne besteuert); in Schweden wurde sie 1992 zunächst von 30 auf 25 Prozent gesenkt und 1994 wurden weitere Entlastungen für schwedische Aktien eingeräumt, doch 1995 fiel sie auf das Ausgangsniveau von 30 Prozent zurück und die vorher gewährten Ausnahmen für schwedische Aktien wurden wieder beseitigt; in Spanien dürfen Unternehmen seit 2002 17 Prozent der Kapitalgewinne bzw. seit 2003 sogar 20 Prozent vom steuerbaren Gewinn in Abzug bringen.

Die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf der Ebene der **Privatpersonen** folgt keinen einheitlichen Regeln. Wird von Sonderregelungen für spekulative kurzfristige Halte-dauern abgesehen, lassen sich drei Ansätze unterscheiden: (1) Steuerfreiheit, (2) vollständiger Einbezug in die allgemeine Bemessungsgrundlage des Einkommens und Besteuerung zum Normaltarif sowie (3) ermässigte Besteuerung durch Tarifreduktion oder teilweise Freistellung. Die Mehrzahl der EU-Länder besteuert diese Gewinne, wobei es oft zur pauschalen Abmilderung (in Form geringer, proportionaler Steuersätze oder im Bereich der Bemessungsgrundlage) oder auch zu Befreiungen kommt, wenn eine gewisse Mindesthaltedauer unterschritten wurde. In einigen Ländern kommt es zu einer separaten Besteuerung der Veräußerungsgewinne, teilweise zu einer Bevorzugung gegenüber dem normalen Einkommenssteuertarif, manchmal aber auch zu einer Ausdehnung. Die beobachteten Veränderungen erfolgten einerseits über die Bemessungsgrundlage (mehr Gewinne der generellen Steuerpflicht unterstellt, Senkung der Beteiligungsgrenzen für wesentliche Beteiligungen, Ausdehnung der minimalen Haltezeiten). Andererseits waren auch Anpassungen der Sondersteuersätze in unterschiedlichen Richtungen festzustellen.

Einige Länder haben die Steuerbelastung auf private Kapitalgewinne reduziert, wobei zum Teil eine Gleichbehandlung mit den Dividenden erfolgte. So hat Spanien 1999 eine Quellensteuer speziell auf Kapitalgewinnen (20 Prozent) eingeführt und diese damit gegenüber anderen Einkommensarten bevorzugt behandelt. 2000 wurde der Satz sogar auf 18 und 2003 auf 15 Prozent reduziert. Australien hat im Rahmen der Reform 2000 die Kapitalgewinne von privaten Investoren um die Hälfte entlastet und Risikokapitalgeber sowie altersbedingte Verkäufe von Firmen gänzlich von der Kapitalgewinnsteuer befreit. Dänemark hat den Steuerfreibetrag für Ehepaare bei Kapitalgewinnen 2000 verdoppelt. Finnland plant für 2005 eine Reduktion von 29 auf 28 Prozent. Grossbritannien hat das System 1998/1999 überarbeitet und 2003 vereinfacht. Dabei kam es 1998 zu einer massiven Tarifreduktion von 40 auf 24 Prozent bei der Kapitalgewinnbesteuerung für Individuen und gleichzeitig zur Einführung eines neuen Systems («Taper-Relief-System»), bei dem die Höhe der Besteuerung von der Dauer der Halteperiode und dem Umfang der Beteiligung abhängt. Zudem wurde der indexierte Steuerabzug aufgehoben. Irland vereinheitlichte und reduzierte 1999 die Steuer auf 20 Prozent. Japan hat 2001 Einzelinvestoren befreit und für 2003 und 2004 eine befristete Reduktion von 26 auf 20 respektive zehn Prozent vorgenommen. Schliesslich haben die USA die 1986 erhöhte Kapitalgewinnsteuer 2001 und 2003 wieder reduziert.

Andere Länder wollen hingegen die Steuerbelastung von privaten Kapitalgewinnen tendenziell verschärfen: So führten Österreich 2000 eine 25-Prozent- und Portugal 2002 eine 10-Prozent-Kapitalgewinnsteuer für Spekulationsgewinne bzw. bei qualifizierten Beteiligungen neu ein; in Deutschland wurde die Grenze für massgebliche Beteiligungen herabgesetzt; in Schweden kam es 1994 zwar zu einer Halbierung der effektiven Besteuerung von Kapitalgewinnen für schwedische Aktien und Fonds (12,5 statt 25 Prozent), 1995 aber wieder zu einer markanten Erhöhung, die die Reduktion überkompensierte; in Norwegen wird eine Einführung der Kapitalgewinnsteuer als mögliche Kompensation für eine massive Reduktion der Vermögenssteuer diskutiert.

Besteuerung der Zinserträge

Zinsen sind wie Dividenden und Kapitalgewinne Erträge aus beweglichem Kapitalvermögen. Dabei stellen sich namentlich im grenzüberschreitenden Verhältnis besondere Besteuerungsprobleme. Die meisten Länder erheben auf Zinszahlungen im Inland eine Quellensteuer (Zinszahlungen an Empfänger im Ausland sind häufig von der Quellenbesteuerung ausgenommen), die entweder Abgeltungswirkung hat (keine Nachbesteuerung) oder aber im Rahmen der individuellen Steuerveranlagung deklariert werden muss (Rückerstattung oder Anrechnung der Quellensteuer bei ordentlicher Deklaration der Zinserträge, z.B. schweizerische Verrechnungssteuer für Inländer). Innerhalb der EU zeichnet sich allerdings bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ein Trend zum automatischen Informationsaustausch ab, damit der Heimatstaat die Zinserträge dann endgültig besteuern kann (EU-Zinsrichtlinie). Die Frage der grenzüberschreitenden Besteuerung der Zinserträge wird zudem regelmässig in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt.

Auch in diesem Bereich kam es durch Anpassungen von Tarifen und Freibeträgen teilweise zu Entlastungen (z.B. Irland 2001, Spanien 1999). Einige Länder unterscheiden bei der Besteuerung von Zinserträgen aus Obligationen auch nach Emittent (Australien, Griechenland, Japan).

Übergang zu «schedularen» Einkommenssteuersystemen

Verschiedene Länder haben einen radikaleren Systemwechsel vollzogen, indem alle Kapitaleinkünfte (Zinsen, Dividenden, Kapitalgewinne) beim Investor getrennt vom übrigen Einkommen und mit einem tieferen Proportionalatz besteuert werden. Vorreiter waren die skandinavischen Staaten (Schweden, Finnland und Norwegen), die Anfang der neunziger Jahre ein «**Dual Income System**» (so genanntes «Nordisches Modell») einführten. Dabei erfolgte eine separate Besteuerung von Arbeitseinkommen (progressiv) und Kapitaleinkommen (proportional, auf tieferem Niveau). Unternehmerische Gewinne werden analog zu Kapitaleinkommen mit dem gleichen proportionalen Satz besteuert. Deshalb handelt es sich bei der «Dual Income Tax» um ein Einkommenssteuersystem, das infolge der Sonderbehandlung von Arbeitseinkommen zwar «schedular» ist, sich im Bereich der privaten Kapitaleinkommen und der unternehmerischen Einkünfte einschliesslich der Gewinne von Kapitalgesellschaften jedoch durch eine grosse Neutralität auszeichnet. Ein radikaler Wechsel fand auch in den Niederlanden durch die Einführung eines «**Boxen-Systems**» statt. Dort werden die Kapitaleinkünfte von Privatpersonen ebenfalls nicht mehr progressiv besteuert. Stattdessen wurde eine separate «dritte Box» eingeführt, in der das Nettovermögen mit einer fiktiven Rendite pauschal besteuert wird.³⁷

³⁷ Es wurde ein «Drei-Boxen»-System für die Zuordnung der verschiedenen Einkommensquellen eingeführt. Gleichzeitig wurde die Vermögenssteuer und die progressive Besteuerung der Kapitalerträge abgeschafft und dafür eine pauschale Renditeststeuer («Flat Rate Tax») mit vorab definierter Rendite (vier Prozent) des Nettovermögens (also abzüglich Schulden) eingeführt. «Box 1»: Steuerbares Einkommen aus Arbeit und Haushalt (progressive Besteuerung, vier Tarife zwischen 32,35 und 52 Prozent); «Box 2»: Steuerbares Einkommen aus substanziellen Beteiligungen (proportionale Besteuerung mit Fixtarif/«Flat Rate Tax» 25 Prozent); «Box 3»: Steuerbares Einkommen aus Sparen und Investition (proportionale Besteuerung der Pauschalrendite des Nettovermögens [vier Prozent] mit Fixtarif/«Flat Rate Tax» 30 Prozent, was eine totale Belastung von 1,2 Prozent auf dem Nettovermögen ergibt).

3.7 Besteuerung des Vermögens

Abbildung 20 zeigt den Anteil der Vermögenssteuern am BIP und die Entwicklung im Zeitverlauf. Gemäss OECD erfasst die «Besteuerung von Vermögen» («property tax») weitgehend mehr als das, was in der Schweiz unter dem Begriff der Vermögenssteuer verstanden wird. Dabei werden hier nicht nur nationale oder lokale Steuern auf immobilien (z.B. die Belastung mit Grundsteuern und Gebäudesteuern) und mobilen Vermögenswerten (Steuer auf Kapital bei Unternehmen und Vermögen bei Privatpersonen), sondern auch allfällige Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie Stempelabgaben auf Finanztransaktionen berücksichtigt.

Im Verhältnis zum BIP liegt die Besteuerung von Vermögen im OECD-Durchschnitt bei 1,9 Prozent. In Luxemburg und Grossbritannien ist deren Anteil mit einem doppelt so hohen Wert besonders hoch. Auch in Kanada, Korea, den USA, Frankreich, der Schweiz und Japan ist die Belastung von Vermögen – mit einer Quote von etwa drei Prozent – überdurchschnittlich hoch. Massgeblich gestiegen in den neunziger Jahren ist die Quote in Polen, Italien und Frankreich. Signifikant gesunken in dieser Periode ist sie in Neuseeland und Österreich.

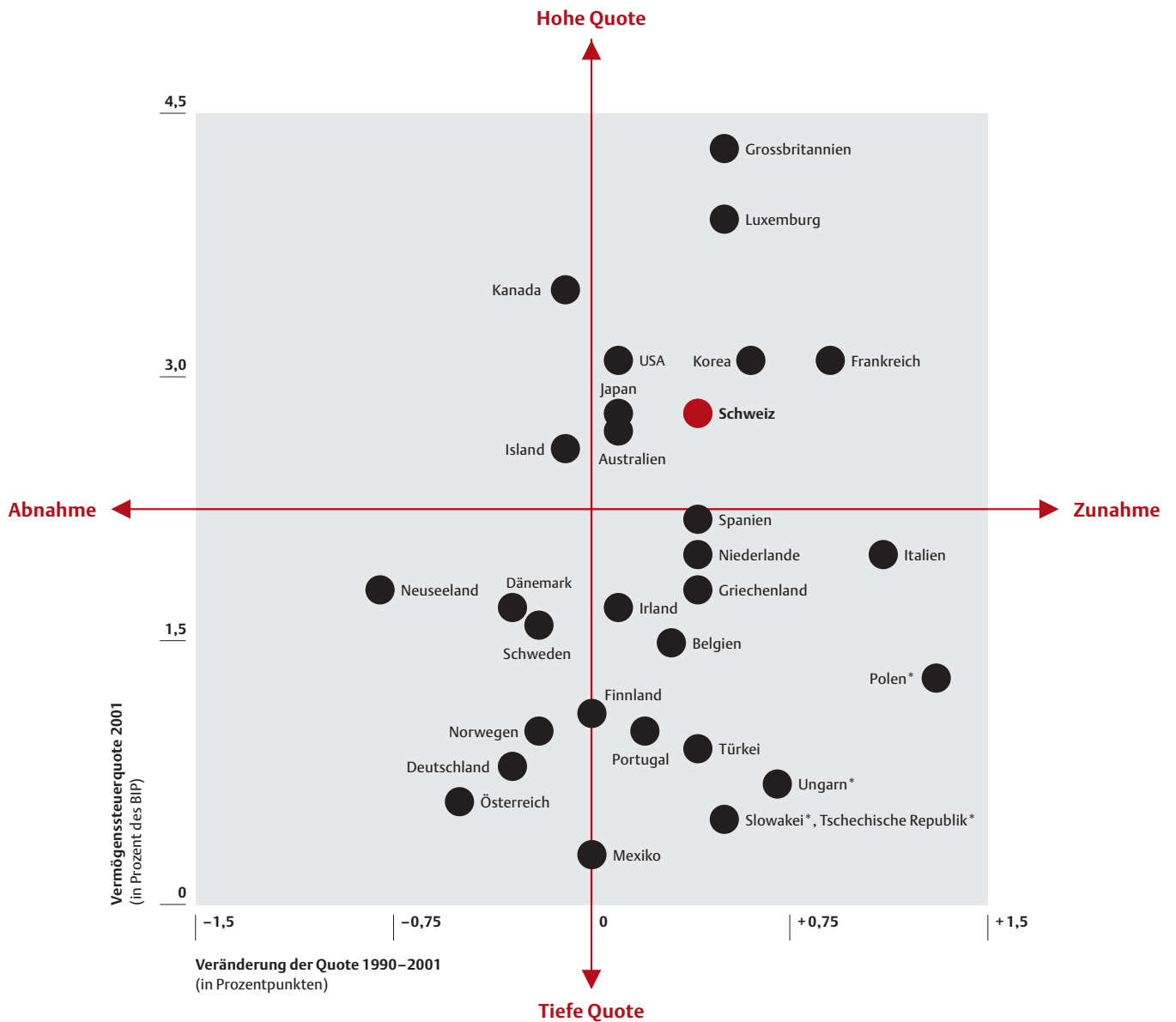
Wie erwähnt, besteht die Kategorie «Besteuerung von Vermögen» aus sehr heterogenen Bestandteilen. Abbildung 21 zergliedert diese Kategorie in ihre Bestandteile und veranschaulicht ihre relative Bedeutung für die Gesamtsteuereinnahmen im entsprechenden Staat. In Grossbritannien, Kanada, Frankreich, Japan und den USA ist die hohe Besteuerung von Vermögen vor allem auf die Besteuerung von Immobilien zurückzuführen. Hingegen wird in Luxemburg und in der Schweiz die hohe Besteuerung von Vermögen durch eine massive Nettovermögenssteuer erklärt.

Betrachtet man den Anteil des **unbeweglichen Vermögens** an den gesamten Vermögenssteuern (in der Regel Steuern auf Immobilien), so ist dieser für die meisten EU-Länder vergleichsweise gering. Grossbritannien und Frankreich stellen Ausnahmen dar. Vereinzelt kam es zu Tarifsenkungen (z.B. kontinuierliche Senkung in Schweden bei der Immobiliensteuer seit 1999) und Anpassungen in der Bemessungsgrundlage (z.B. Japan 2000). Neben den speziellen Bestimmungen für Hausbesitzer sind aber auch allfällige Handänderungs- oder Grundstückgewinnsteuern sowie Bewertungsregeln der Immobilien von Interesse, z.B. wird in Grossbritannien seit längerem die Modifikation der lokalen Bewertungsbänder bei der Grundsteuer gefordert. Betrachtet man die aus unbeweglichem Vermögen fliessenden Erträge (diese Art Kapitaleinkünfte wäre systematisch eigentlich im Abschnitt 3.6.2 einzuordnen), lässt sich beobachten, dass besondere Regelungen für Wohneigentum allmählich reduziert wurden. So werden z.B. Hypothekarzinsen in einigen Ländern nicht mehr oder nur noch begrenzt zum Abzug zugelassen, oft in Verbindung mit einer Abschaffung bzw. Reduktion der Eigemietwertbesteuerung: Begrenzung (1998) und Abschaffung (2000) des Hypothekarzinsabzugs in Grossbritannien, Dänemark (2000), Italien (2000), Schweden (2001) und Spanien (1999/2003); Norwegen plant für 2005 eine Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung, will aber den Schuldzinsabzug weiter zulassen, stattdessen die lokale Immobiliensteuer erhöhen; Frankreich plant für 2004 eine Anpassung der Besteuerung von Immobiliengewinnen für Privatpersonen.

Zahlreiche Länder erheben **Erbschafts- und Schenkungssteuern**. Grosse Spielräume bestehen in Steuersätzen und Freibeträgen für einzelne Verwandtschafts- und Vermögenskategorien. Einen relativ hohen Anteil am Gesamtsteueraufkommen erzielte diese Steuer 2002 vor allem in der Slowakei, Japan, Frankreich, Finnland, Belgien, Griechenland, den Niederlanden, Schweiz und den USA. Im mittleren Bereich befand sie sich in Deutschland, Grossbritannien, Irland und Spanien. In den übrigen Ländern ist diese Steuer entweder finanzpolitisch zu vernachlässigen oder es werden keine Erbschafts- und Schenkungssteuern (mehr) erhoben. Folgende Entwicklungen konnten in den letzten Jahren im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern beobachtet werden: Schaffung oder Erweiterung von Freibeträgen (z.B. Schweden bei Ehegatten), allgemeine Senkungen (z.B. Griechenland 2001 und 2003; Japan 2002 und 2003; Portugal 2000; Schweden 1991), gänzliche Abschaffung (z.B. Australien 1991; Italien 2001; Portugal 2004, wo stattdessen eine pauschale 10-Prozent-Übertragungssteuer auf den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände eingeführt worden ist; USA 2001 mit einem befristeten

Abbildung 20

Entwicklung der Vermögenssteuerquote in Prozent des BIP
Zustand 2001 und Veränderung 1990–2001

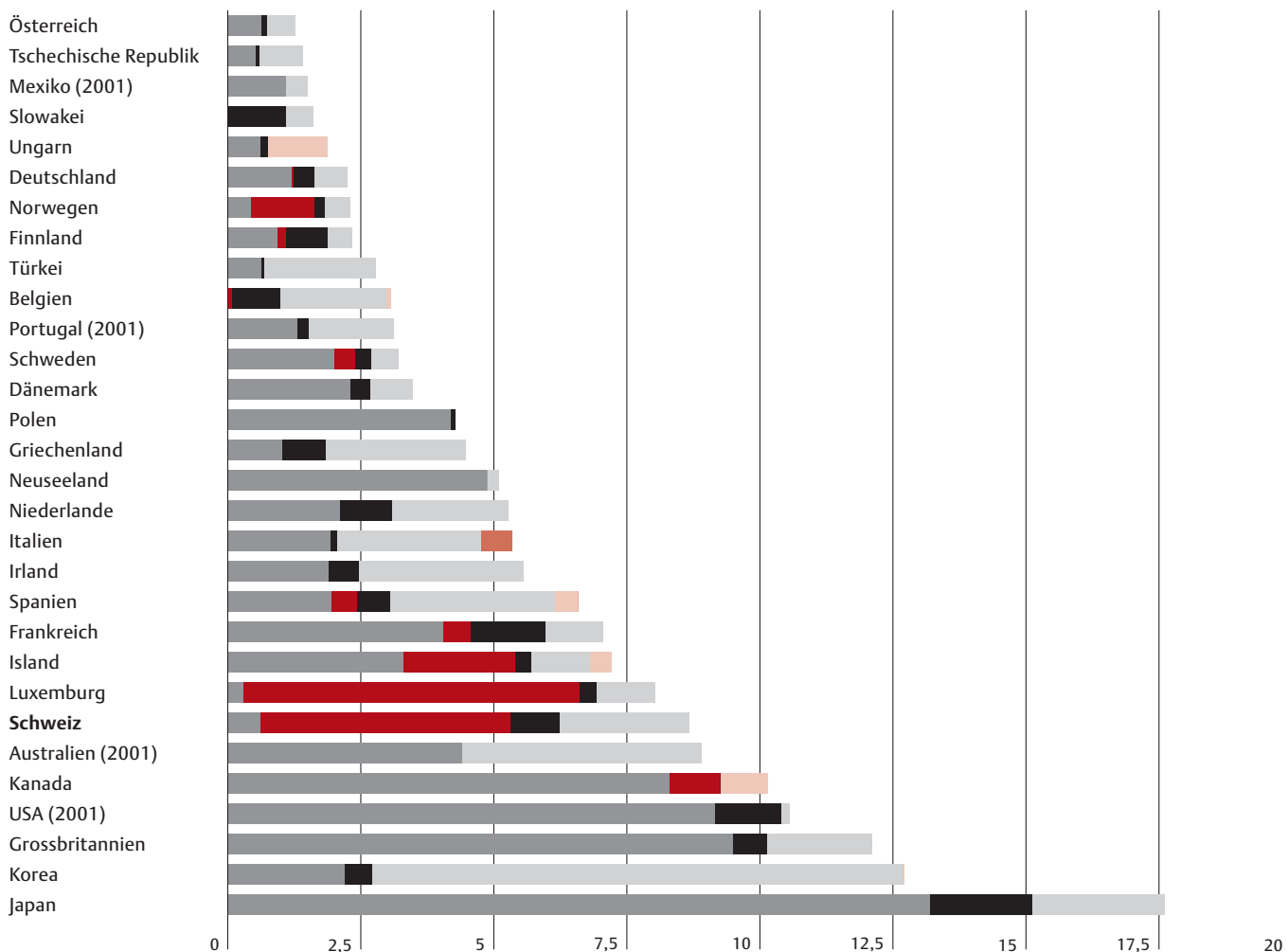


Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
* Polen, Tschechische Republik, Ungarn: 1995–2001; Slowakei: 1999–2001
Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang
Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 22, S. 84

Abbildung 21

Einzelne Vermögenssteuerkategorien

Geschätzte Steuereinnahmen 2002, in Prozent des Gesamtsteueraufkommens



- Wiederkehrende Steuern auf unbeweglichem Vermögen
- Nettovermögenssteuer
- Erbschafts- und Schenkungssteuern
- Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen
- Einmalige Steuern
- Sonstige wiederkehrende Steuern auf Vermögen

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 38, Seiten 108–109
(Steuerkategorisierung der Vermögenssteuern folgt OECD-Systematik)

«Phasing Out» bis 2009; geplante Aufhebung für Ehepartner 2004 in Schweden; für 2004 Streichung in der Slowakei; Diskussion in Spanien um eine stufenweise Abschaffung) sowie Überlegungen zu einer Erhöhung der Erbschaftssteuer (z.B. Deutschland, Norwegen).

Abbildung 22 bringt im internationalen Vergleich den «Sonderfall» Schweiz in Sachen Besteuerung von Kapital, Vermögen und Transaktionen zum Ausdruck. Kein einziges Land ausser der Schweiz erhält so viele ergiebige ertragsunabhängige Steuern parallel aufrecht.

Die **Steuern auf der Kapitalbildung** (z.B. schweizerische Emissionsabgabe) und auf **Kapitaltransaktionen** (z.B. schweizerische Umsatzabgabe auf Wertpapiertransaktionen) sind nur noch in wenigen Ländern präsent. Generell gelten diese Steuern als besonders standortschädlich. Abbildung 22 zeigt, dass – neben der Schweiz – nur noch Spanien, Österreich, Irland, Italien, Luxemburg und die Niederlande Emissionsabgaben kennen. Eine Börsenumsatzabgabe wird international ebenfalls nur selten praktiziert und ist nicht unbedingt immer gleichzusetzen mit der Schweizer Umsatzabgabe: So kennt man diese Steuer in Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Irland, Italien und Portugal. In Griechenland wurde die Börsenumsatzsteuer erst 1998 eingeführt, zwischenzeitlich erhöht und 2001 wieder auf 0,3 Prozent gesenkt. Auch in anderen Bereichen kam es in Griechenland zu Anpassungen (Beseitigung der Spezialsteuer auf Banktransaktionen 2001, Einführung einer 7-Prozent-Steuer auf Repo-Transaktionen). In Grossbritannien, wo die Stempelabgabe nur auf nationale Titel erhoben wird, wurde eine Modernisierung der Stempelabgaben geplant (bei Immobilienverkäufen und Leasinggeschäften 2003 umgesetzt). Abgeschafft wurde die Börsenumsatzsteuer in Dänemark (1999), Österreich (2000), Japan (1999) sowie die Emissionsabgabe in Schweden (1995). Japan hat die Emissionsabgabe 2000 reduziert, sofern das neue Kapital zur Schuldentilgung verwendet wird. Luxemburg, die Niederlande und Spanien besteuern zwar noch Neuemissionen, die Niederlande hat aber diese Steuer seit 2000 von einem auf 0,55 Prozent gesenkt, und Spanien plant gewisse Erleichterungen für 2004.

Auch bei der **Kapitalsteuer** für Unternehmen ist die Schweiz – neben Luxemburg, Finnland und Portugal – praktisch das einzige Land, das noch eine solche Steuer erhebt. Portugal hat 2002 die 0,4-Prozent-Kapitalsteuer bei Eintragung von Unternehmen eingeführt. Japan hat sie 2000 reduziert.

Schliesslich verdeutlicht Abbildung 23, wie selten eine eigentliche **Vermögenssteuer** für Privatpersonen erhoben wird. Formal ist die Netto-Vermögenssteuer zwar in einigen Ländern existent, doch nur noch zwei Länder kennen eine wirklich ergiebige Vermögenssteuer (Luxemburg und die Schweiz). Durch die zunehmende Mobilität von kapitalkräftigen Steuerzahlern ist die nationale Politik hier einem erhöhten Handlungsbedarf ausgesetzt. Die Niederlande hat die reine Vermögenssteuer 2001 abgeschafft und besteuert nun eine pauschale Rendite des Vermögens in einer separaten Box mit einer «Flat Rate Tax» (30 Prozent). In Dänemark und Deutschland wurde die Vermögenssteuer 1997 und in Österreich 1994 abgeschafft. In den USA gibt es auf Bundesebene keine Vermögenssteuer, doch sie wird in einigen Bundesstaaten erhoben. Luxemburg und Norwegen haben die oberen Tarife gesenkt. Spanien befreit seit 2003 Beteiligungen ab fünf Prozent (vorher 15 Prozent) des Aktienkapitals von der Vermögenssteuer. Auch Schweden, wo 1994 die Vermögenssteuer erhöht wurde, hat 1998 die Bemessungsgrundlage geändert und 2001/2002 die Freibeträge erhöht. Frankreich hat zwar die oberen Tarife leicht erhöht, diskutiert jedoch gegenwärtig – wie auch Finnland – die Abschaffung der Vermögenssteuer (bzw. nur noch Besteuerung von unbeweglichem Vermögen).

Abbildung 22

Sätze zur Besteuerung von Kapital, Vermögen und Transaktionen 2003 (in Prozent)

	Kapitalsteuersätze für Unternehmen	Emissionsabgabe	Umsatzabgabe (Börsenumsatzsteuer)	Steuersätze auf dem Nettovermögen der natürlichen Personen
Belgien	-	-	-	-
Dänemark	-	-	-	-
Finnland	1	-	1,6	0–0,9
Frankreich	-	-	0,15–0,3	0–1,8
Deutschland	-	-	-	-
Griechenland	-	-	0,3 Aktien	-
Grossbritannien	-	-	0,5	-
Irland	-	1 für Kapitalgesellschaften	1	-
Italien	-	1 0 für Obligationen	0,14/0,009	-
Luxemburg	0,5	1 0,5 für Familiengeschäfte	-	0,5
Niederlande	-	0,55	-	(1,2)
Norwegen	-	-	-	0,2–0,4 inklusive Gemeinde
Österreich	-	1	-	-
Portugal	0,4	-	0,002–0,015	-
Spanien	-	1	-	0,2–2,5
Schweden	-	-	-	0–1,5
Schweiz	0,35	1 0,06–0,12 für Obligationen	0,15/0,3	0–1,0
USA	-	-	-	-

Quellen	European Taxation, IBFD, 2003	The taxation of companies in Europe, IBFD, 2003	The taxation of companies in Europe, IBFD, 2003	European Taxation, IBFD, 2003
Anmerkungen	<p>Finnland: Ausländische Gesellschaften mit Sitz in Finnland sowie nationale juristische Personen (ausser Körperschaften) unterliegen einer Nettovermögenssteuer.</p> <p>Portugal: einmalig bei Neueintragung von Unternehmen.</p> <p>Schweiz: Satz für Zürich.</p>		<p>Frankreich: 0,3 Prozent bis zu einem Umsatz von 153 000 Euro, darüber 0,15 Prozent.</p> <p>Grossbritannien: Umsatzabgabe nur bei nationalen Aktien.</p> <p>Irland: Die Übertragung von öffentlichen Anleihen sowie zu einem wohltätigen Zweck ist steuerfrei.</p> <p>Italien: 0,14 Prozent für nicht kotierte Aktien.</p> <p>Schweiz: 0,15 Prozent für inländische Urkunden und 0,3 Prozent für ausländische Urkunden.</p>	<p>Frankreich: Höchstsatz erreicht bei einem Vermögen von 15 Mio. Euro.</p> <p>Niederlande: Die reine Vermögenssteuer wurde 2001 abgeschafft; statt dessen kommt es («Box 3») zu einer proportionalen Besteuerung der Pauschalrendite des Nettovermögens (vier Prozent) mit Fixtarif/«Flat Rate Tax» 30 Prozent; dies ergibt eine totale Belastung von 1,2 Prozent (siehe auch Fussnote 37).</p> <p>Schweden: Für ein Vermögen grösser als 1 500 000 Schwedische Kronen.</p> <p>Schweiz: Der Steuersatz ist je nach Kanton/Gemeinde und Höhe Vermögen sehr unterschiedlich (tiefste Steuerlast in den Kantonshauptorten Appenzell, Schwyz, Stans; höchste in Basel, Genf, Liestal).</p>

Quellen: ESTV; OECD

Abbildung 23

Steuersätze auf dem Nettovermögen der natürlichen Personen (in Prozent)

	1994	1999	2000	2001	2002	2003
Belgien	-	-	-	-	-	-
Dänemark	1	-	-	-	-	-
Deutschland	1	-	-	-	-	-
Finnland	0-0,9	0-0,9	0-0,9	0-0,9	0-0,9	0-0,9
Frankreich	0,5-1,5	0-1,8	0-1,8	0-1,8	0-1,8	0-1,8
Griechenland	-	-	-	-	-	-
Grossbritannien	-	-	-	-	-	-
Irland	-	-	-	-	-	-
Island	1,2-1,45	0,25 - 1,2	0,25-1,2	0,25-1,2	0,6	0,6
Italien	-	-	-	-	-	-
Kanada	-	-	-	-	-	-
Luxemburg	0,36-1,0	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Niederlande	0,8	0,7	0,7	(1,2)	(1,2)	(1,2)
Norwegen	1,1-1,5	0,7-1,1	0,6-1,1	0,6-1,1	0,6-1,1	0,2-0,4
Österreich	-	-	-	-	-	-
Portugal	-	-	-	-	-	-
Schweden	1,5	1,5	1,5	0-1,5	0-1,5	0-1,5
Schweiz	0-1,0	0-1,0	0-1,0	0-1,0	0-1,0	0-1,0
Spanien	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5
Türkei	-	-	-	-	-	-
USA	-	-	-	-	-	-

Anmerkungen:

Finnland: 0,9 Prozent ab Nettovermögen von 185 000 Euro (für nicht Ansässige ab 135 000 Euro)

Frankreich: 0,55 Prozent für Nettovermögen zwischen 720 000 und 1 160 000 Euro; Höchstsatz (1,8 Prozent) bei einem Vermögen ab 15 Mio. Euro

Island: auf einem Vermögen von 4 720 000 Isländischen Kronen und mehr

Norwegen: inklusive Gemeindesteuer

Niederlande: Die reine Vermögenssteuer und Besteuerung der Kapitaleinkünfte wurde 2001 abgeschafft, stattdessen kommt es («Box 3») zu einer proportionalen

Besteuerung der Pauschalrendite des Nettovermögens (vier Prozent) mit «Flat Rate Tax» (30 Prozent) mit einer totalen Belastung von 1,2 Prozent

Schweden: für ein Vermögen grösser als 1 500 000 Schwedische Kronen (bei Familien 2 Mio. Schwedische Kronen)

Schweiz: Der Steuersatz ist je nach Kanton/Gemeinde und Höhe Vermögen sehr unterschiedlich (tiefste Steuerlast für 2003 in den Kantonshauptorten Appenzell,

Schwyz, Stans; höchste in Basel, Genf, Liestal); entsprechend unterschiedlich haben sich die Tarife im Zeitverlauf entwickelt

Spanien: abgestufte Tarife von 0,2 (ab 108 182 Euro) bis zu 2,5 Prozent (ab 10,7 Mio. Euro)

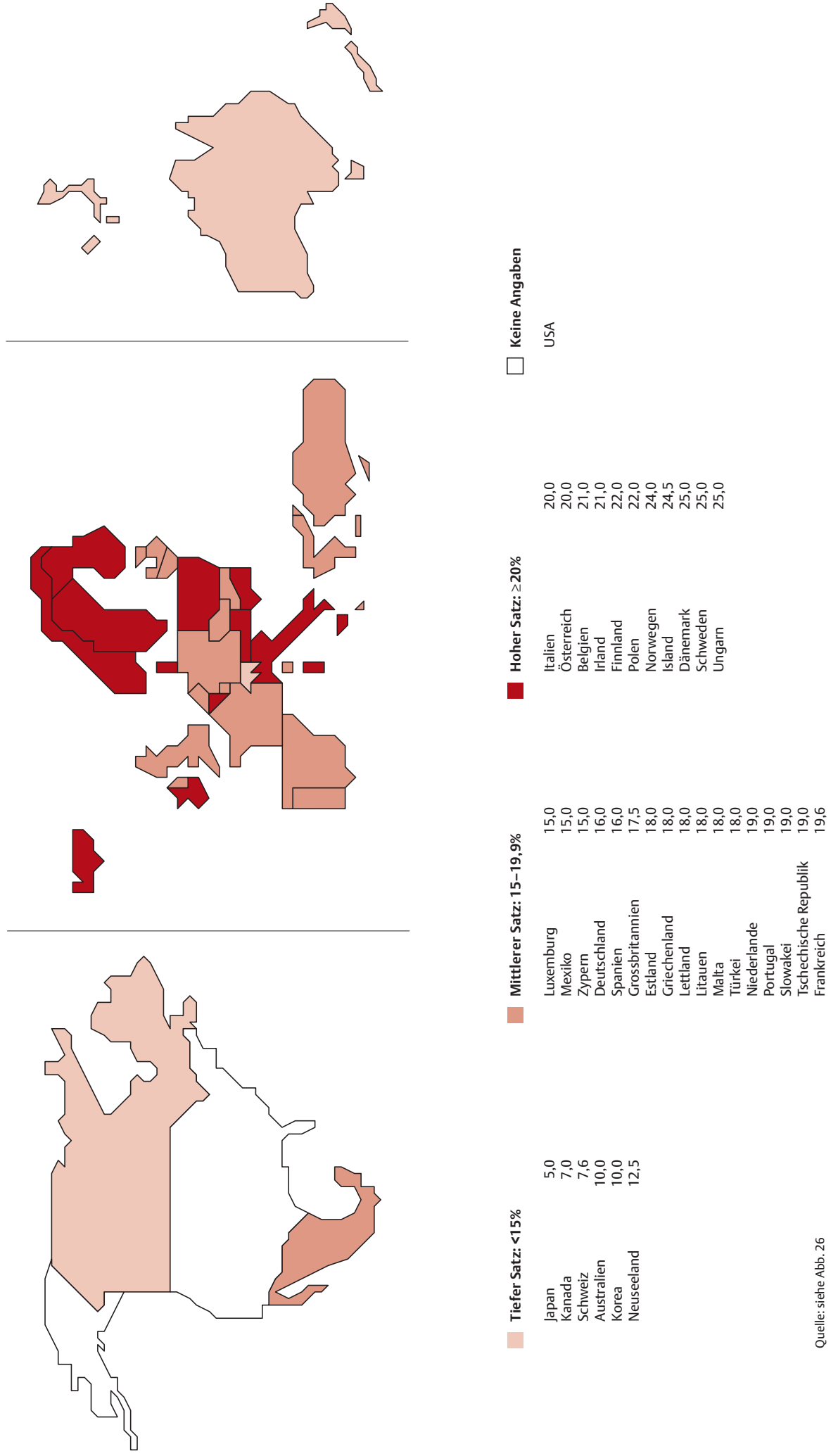
USA: Auf der Bundesebene werden keine Vermögenssteuern erhoben, teilweise aber auf lokaler Ebene

Quellen: ESTV, Supplementary Service to European Taxation, IBFD, 2003

Eine spezielle Herausforderung in Bezug auf die Besteuerung von mobilem Kapital ist die Frage nach dem optimalen Umgang mit **Steueramnestien**. Steueramnestien sind zurzeit populär. Insbesondere kann die kritische haushaltspolitische Lage den Einsatz dieses nicht unumstrittenen Instruments veranlassen. Der wirtschaftliche Erfolg hängt dabei von mehreren Faktoren ab: Neben der konkreten Ausprägung der Amnestie selbst kommt dem steuerlichen Umfeld nach der Amnestie wie Vertrauen, Planungssicherheit und Steuerbelastung auf Folgeerträgen entscheidende Bedeutung zu. Italien hat eine lange Tradition in Amnestien. Die beiden letzten datieren aus dem Jahr 2003. Belgien und Deutschland haben eine zeitlich befristete Amnestie im Januar 2004 verabschiedet, Griechenland Ende Juli 2004, Zypern plant eine Amnestie mit Laufzeit bis Jahresende 2004. Auch in Frankreich wird über eine Amnestie nachgedacht. In den USA gibt es neuerdings für international operierende Firmen die Möglichkeit, im Ausland zurückgehaltene Gewinne zu einem stark reduzierten Steuersatz von 5,25 Prozent zu repatriieren (anstatt 35 Prozent). International sind somit in den letzten 30 Jahren zahlreiche Steueramnestien durchgeführt worden, allerdings mit sehr unterschiedlichem fiskalischem Erfolg. Die Repatriierungsvolumina vergangener Steueramnestien lagen vielfach unter den Erwartungen. Nur Italien kann bislang auf eine langjährige Erfahrung mit Amnestien zurückblicken. Massgeblich für den Erfolg ist neben dem Strafsteuersatz auch die erwartete künftige Besteuerung des repatriierten Vermögens. Dabei ist entscheidend, dass das Steuersystem nachhaltig attraktiv und planbar wird. Die Wahrung der Anonymität im Übergang stellt auch ein wichtiges Kriterium dar. Auch wenn dadurch kurzfristig neue Einnahmen erzielt werden können, sind Amnestien oft ein «Scheitern» der vergangenen Steuerpolitik. Die Tatsache, dass Steuerehrlichkeit in gewisser Weise steuerlich bestraft wird, kann zu Vertrauensverlust führen und Steuerhinterziehung wieder beleben.

Abbildung 24

Allgemeine Mehrwertsteuertarife 2004 im geografischen Überblick



Quelle: siehe Abb. 26

3.8 Indirekte Steuern

Mit einem Anteil von zirka 30 Prozent hat die indirekte Besteuerung von Waren und Dienstleistungen seit einigen Jahrzehnten im OECD-Durchschnitt einen konstant hohen Stellenwert in der Finanzierung von öffentlichen Haushalten (siehe Abbildung 5). Der gesamte Anteil der indirekten Steuern am BIP ist über die letzten zehn Jahre in der OECD relativ stabil geblieben (siehe Abbildung 25). Generell wird der Konsum von Waren und Diensten vor allem in allen skandinavischen Ländern, Ungarn, der Türkei, Griechenland und Portugal höher besteuert als in den übrigen OECD-Ländern. Verhältnismässig niedrige Anteile der indirekten Steuern weisen hingegen die USA, die Schweiz und Japan auf. In Australien, Kanada und Mexiko liegt der Anteil der Einnahmen aus indirekten Steuern am BIP unter zehn Prozent. Am stärksten gestiegen ist ihr Anteil in den osteuropäischen Beitrittsländern, was auf eine Verlagerung des Steuermix hin zu indirekter Besteuerung mit entsprechender Senkung bei der direkten Besteuerung als Folge der Vorbereitungsmaßnahmen zum EU-Beitritt schliessen lässt.

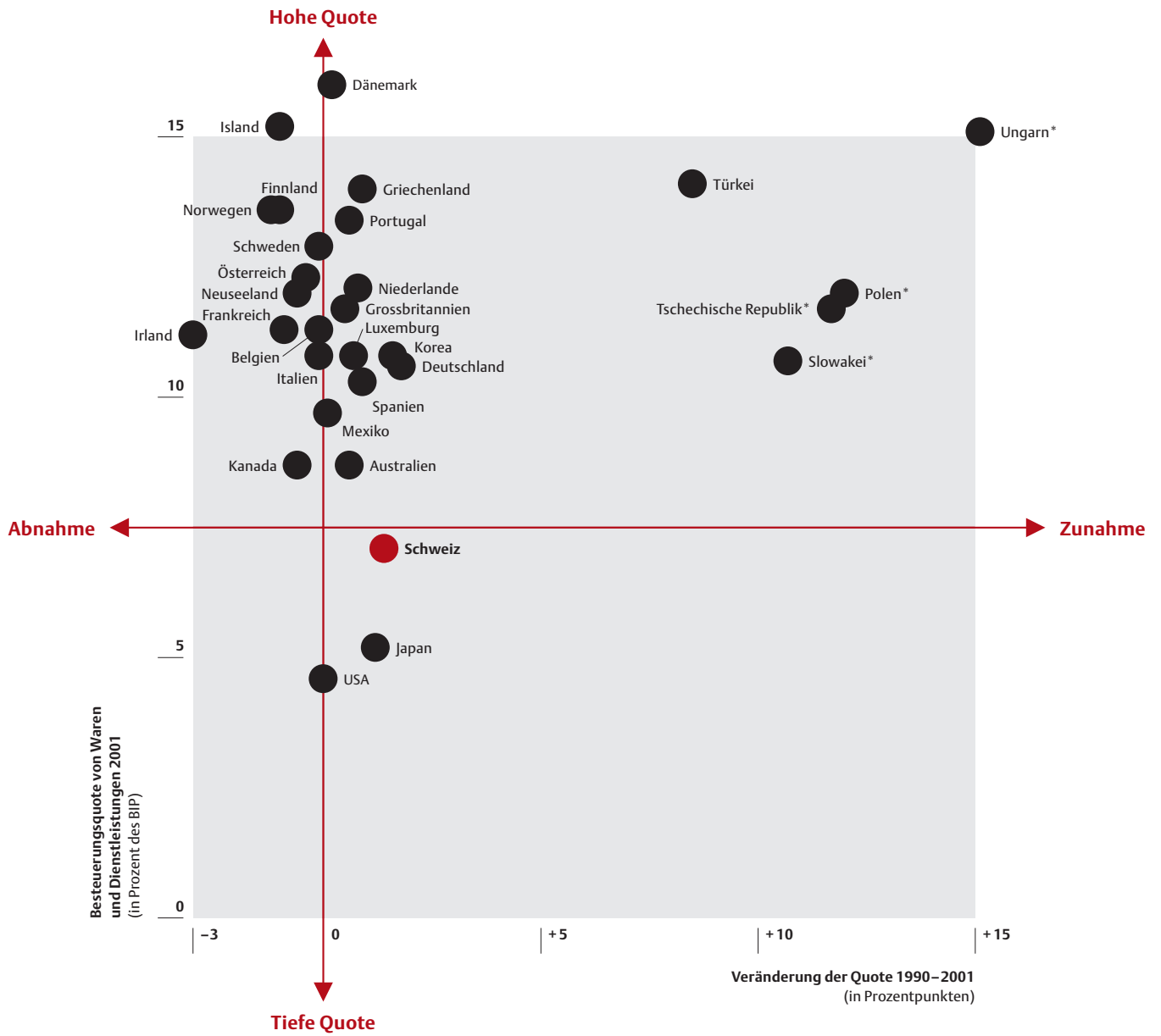
Die Zusammensetzung in der Kategorie indirekte Steuern hat sich in den letzten Jahrzehnten stark geändert: Der Anteil der generellen Konsumbesteuerung am gesamten Steueraufkommen hat von etwa zwölf Prozent 1965 auf 18 Prozent 2001 zulasten spezifischer Konsumsteuern zugenommen. Das grösste Gewicht hat somit die Besteuerung des allgemeinen Konsums mit der Mehrwertsteuer. Daneben existiert eine Vielzahl von Stempel-, Verbrauchs- und Energiesteuern, die teilweise auch mit Lenkungszielen (z.B. umwelt- bzw. gesundheitspolitisch) verbunden sind.

Gegenüber der direkten Besteuerung wird der Konsumbesteuerung der Vorteil attestiert, dass sie für die Unternehmen vom System her steuerneutral sei. Die **Mehrwertsteuer** kann aber für Unternehmen ein hoher administrativer Kostenfaktor sein. Insbesondere im Vergleich zur Gewinnsteuer (administrativer Aufwand zur Erstellung der Steuererklärung einmal pro Jahr) sind die Kosten für das Unternehmen bei der transaktionsbezogenen MwSt. um einiges höher (Sicherstellung, dass alle mehrwertsteuerrelevanten Abläufe korrekt abgewickelt werden). Darüber hinaus ergeben sich bei der MwSt. in der Praxis zahlreiche Probleme, die letztlich doch zu Wettbewerbsverzerrungen führen (z.B. unechte Befreiungen ohne Vorsteuerabzug, Abgrenzungsprobleme zwischen ausgenommenen, befreiten und steuerbaren Umsätzen, Grenzen der Überwälzbarkeit). Hinzu kommen bei internationalen Transaktionen Verzerrungen aufgrund verschiedener Anknüpfungspunkte (z.B. bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen). Schliesslich begünstigen zu hohe MwSt.-Tarife die Schattenwirtschaft und schaffen negative Anreize. Die genannten, zum Teil systembedingten Fehler potenzieren sich bei hohen MwSt.-Sätzen.

Für die EU-Länder sind im Bereich der MwSt. die Vorgaben der EU-Richtlinien massgebend. Die Minimalsätze (15 Prozent beim Normalsatz) sind vorgegeben, jedoch sind die Tarife nach oben unbegrenzt. Die Ausnahmesätze müssen zudem auf ein möglichst kleines Ausmass begrenzt werden. 17 Länder kennen einen Nullsatz für bestimmte nationale Umsätze, 22 Länder haben reduzierte Sätze für bestimmte Dienste und Produkte, und sieben Länder wenden spezielle Tarife an für gewisse Regionen. Insbesondere für die Tourismusbranche werden oft Sondertarife gewährt. Die MwSt.-Sätze sind weitgehend stabil geblieben. Abbildung 26 zeigt ihre Entwicklung im Zeitverlauf. Vorbehalten bleibt dabei die Entwicklung von allfälligen Sondersätzen. In den meisten Ländern wurden eher marginale Anpassungen am System sowie vereinzelt Satzerhöhungen vorgenommen (Mexiko, Türkei, Portugal, Norwegen, Japan, die Niederlande, die Schweiz, Spanien, Italien, Deutschland und Frankreich). In Frankreich wurde der Tarif zunächst von 18,6 auf 20,6 Prozent erhöht, 2000 dann wieder auf 19,6 Prozent reduziert und 2004 wurde der Sondersatz für Gastronomie und Hotellerie gesenkt. In Irland kam es 2001 zu einer 1-Prozent-Senkung, die ein Jahr später wieder rückgängig gemacht wurde. In Italien wurde die Anzahl der MwSt.-Sätze durch die Reform 1997 von vier auf drei beschränkt. In Norwegen kam es 2001 zu einer umfassenden Reform der MwSt., die gleichzeitig eine Tarifierhöhung und eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bewirkte. Die Slowakei hat den MwSt.-Satz von 25 Prozent 1994 auf 19 Prozent 2004 massiv reduziert. Auch die Tschechische Republik und Estland senkten ihre Tarife. In Polen wird gegenwärtig eine Senkung auf 15 Prozent diskutiert.

Abbildung 25

Entwicklung der Besteuerungsquote von Waren und Dienstleistungen in Prozent des BIP
Zustand 2001 und Veränderung 1990–2001



Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
 * Polen, Tschechische Republik, Ungarn: 1995–2001; Slowakei: 1999–2001
 Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang
 Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 24, S. 85

Spezielle Fragen hat in den letzten Jahren die Besteuerung des **E-Commerce** aufgeworfen. Die fiskalpolitische Herausforderung wird insbesondere im Zusammenhang mit der Besteuerung grenzüberschreitender elektronischer Dienstleistungen offensichtlich, da sich diese in vielen Fällen nicht eindeutig lokalisieren lassen. Zwar sind gewisse Probleme, namentlich im Bereich der Konsumsteuern, noch ungeklärt, doch hat die OECD, gestützt auf die bereits 1998 in Ottawa verabschiedeten Grundsätze (z.B. Wettbewerbsneutralität, Unterscheidung Lieferungen/Dienstleistungen), wichtige Fragen bezüglich der Besteuerung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen und der Anwendung der DBA geklärt. Die EU hat ihrerseits im Juli 2003 eine Richtlinie über die mehrwertsteuerliche Behandlung gewisser elektronischer Transaktionen verabschiedet, die für Anbieter aus nicht EU-Staaten in manchen Fällen eine Registrierung in einem EU-Staat verlangt.

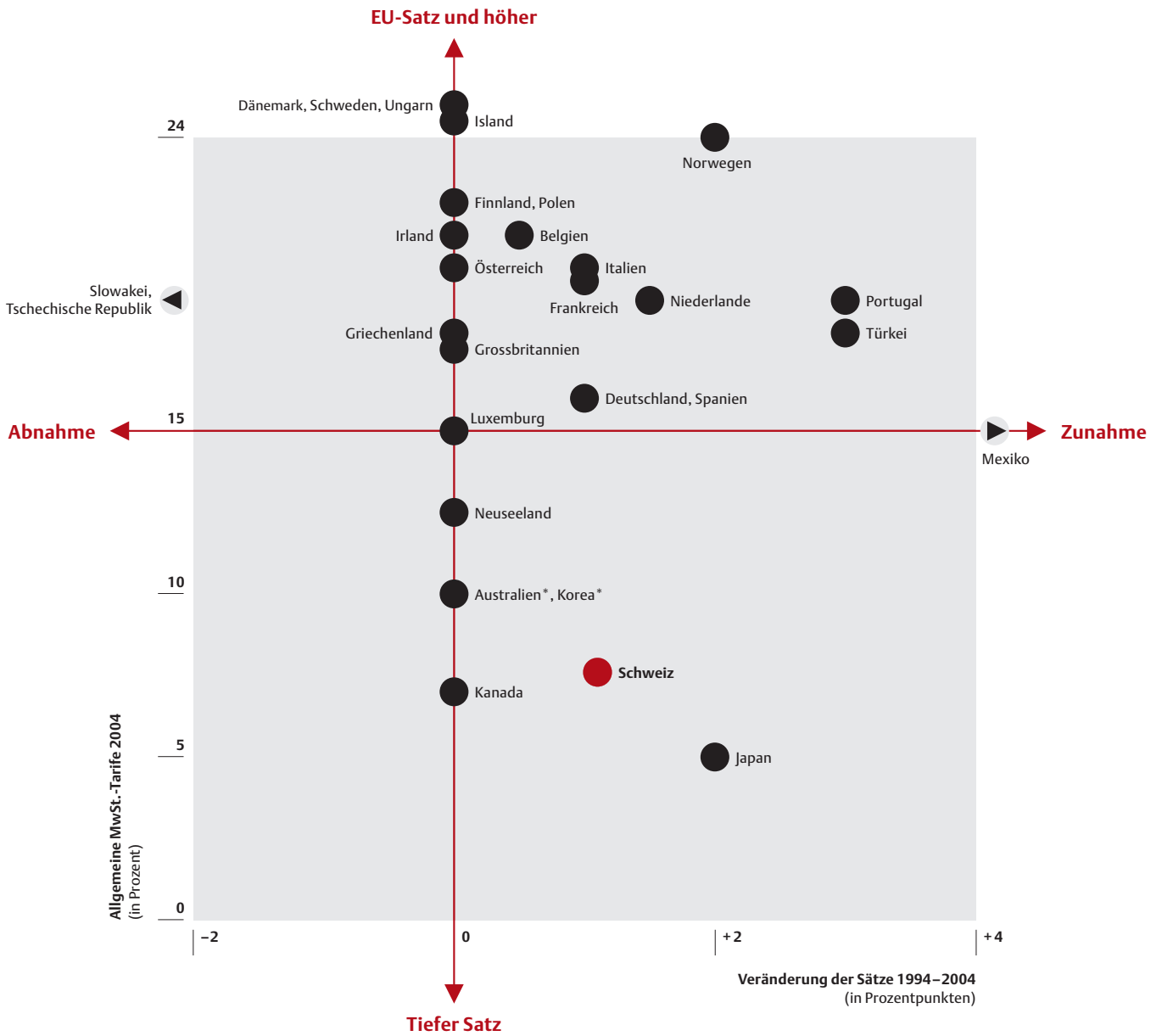
Die speziellen Verbrauchssteuern auf **Tabak und alkoholischen Getränken** werden häufig kurzfristig erhöht, um Budgetdefizite zu verbessern oder aber andere Steuer-senkungen zu kompensieren (z.B. Frankreich 2003, Deutschland 2003 und 2004, Grossbritannien 2003, Neuseeland 1998, Österreich 2000, Spanien 1998). Der EU-Beitritt der neuen Länder mit eher niedrigem Steuerniveau auf solchen Produkten könnte eventuell gewisse Korrekturen zur Reduktion einzelner besonders hoher Sätze auslösen (z.B. Senkung in Dänemark 2003, Finnland geplant für 2004, Norwegen 2002).

Es lässt sich ferner feststellen, dass der Bereich der **Energie- und Umweltabgaben** eher ausgebaut wurde, um umweltfreundlicheres Verhalten zu induzieren oder aber um gewisse staatliche Aktivitäten zu subventionieren bzw. auch um Steuersenkungen in anderen Bereichen zu kompensieren (wie z.B. im Sinne von so genannten «ökologischen Steuerreformen», bei denen gleichzeitig der Faktor Arbeit durch eine Senkung der Sozialabgaben entlastet werden soll). Richtig konzipierte Lenkungsabgaben (Belastung des Endkonsumenten, Aufkommensneutralität) können unter Umständen ein effizientes Instrument sein, um ökologische Ziele zu erreichen. Falsch konzipiert wirken sich solche Abgaben jedoch belastend auf die Wettbewerbsfähigkeit eines Landes oder einzelner Sektoren aus und führen nicht selten zu Ausweichreaktionen. Im Rahmen der dänischen Steuerreform von 1993 wurde besonderer Wert darauf gelegt, dass Dänemark als kleine, offene Volkswirtschaft durch die Ökoabgaben nicht an Wettbewerbsfähigkeit verliere. Viele Länder (z.B. Belgien 2001, Dänemark 1993 und 1999, Deutschland 1999, Finnland 2003, Grossbritannien 2001, Irland 1999 und 2002, die Niederlande 2001, Schweden 2000, Spanien 1998) haben in den letzten Jahren unter verschiedenen Titeln ökologische Instrumente im Steuersystem eingebaut. Die Länder erhöhten die Abgaben auf umweltschädigenden Produkten (wie z.B. auf Kraftstoffen) oder fördern umweltfreundliches Verhalten von Individuum und Unternehmen. Auch umweltschonende Investitionen bzw. Emissionsverbesserungen von Unternehmen werden in vielen Ländern steuerlich gefördert (z.B. Dänemark, Grossbritannien). Einige Länder planen derzeit neue Massnahmen, um ökologisch bewussteres Verhalten zu induzieren. So plant Italien bereits seit längerem eine Art ökologische Steuerreform, die bislang aber nur halbherzig umgesetzt wurde. Schweden diskutiert die Einführung von grünen Verbrauchssteuern sowie die Steuererhöhung auf gewissen Energieträgern. In einigen Ländern blieb die Gesamtbelastung durch Umweltsteuern vom Niveau zwar gleich, doch wurde die Struktur verändert (z.B. andere Benzin- und Autosteuern in Australien oder Irland).

Gemeinwesen finanzieren sich ausserdem immer stärker über **Gebühren oder spezielle Verbrauchssteuern**. Die Abgabepflicht auf Leistungen der öffentlichen Hand wird vermehrt eingeführt und impliziert eine versteckte Zunahme der Fiskalquote. Die Struktur und das Ausmass der Gebühren sind von Land zu Land verschieden und oft auch ein Ausdruck der kulturellen Gepflogenheiten bzw. des Ausmasses der Staatsbürokratie.

Abbildung 26

Allgemeine MwSt.-Tarife in den OECD-Ländern in Prozent
Zustand 2004 und Veränderung 1994–2004



Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
* Australien: 2000–2004; Korea: 1998–2004

Australien hat die Konsumsteuer 2000 neu eingeführt, die USA kennen keine Konsumsteuern auf Bundesebene, sondern zahlreiche lokale Umsatzsteuern.

Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Quellen: OECD Tax Database; PWC; Deloitte Touche Tohmatsu

3.9 Entwicklung der Sozialabgaben

Die Reformen und Anpassungen in den obligatorischen Sozialversicherungssystemen werden in dieser Studie nicht systematisch erfasst. Deswegen konzentrieren sich die Ausführungen auf die Darstellung der generellen Trends bei der Entwicklung der Sozialabgaben und auf punktuelle interessante Veränderungen.³⁸

In den letzten 40 Jahren ist die relative Bedeutung der Sozialabgaben innerhalb der Steuerstruktur in der OECD massiv gestiegen. Seit 1990 ist allerdings eine gewisse Stabilisierung festzustellen, wobei es beträchtliche Unterschiede gibt (siehe Abbildung 5). Wie bereits in Kapitel 3.2 angedeutet, unterscheiden sich die Sozialsysteme und ihre Finanzierung in den einzelnen Ländern. Einige Länder kennen Sozialabgaben kaum (Neuseeland, Dänemark, Australien), andere hängen sehr stark von ihnen ab (Tschechische Republik, Slowakei, Deutschland, Österreich, Frankreich, Japan, die Niederlande, Spanien und Schweden). Für diese neun Länder und zwei weitere (Italien, Luxemburg) sind Sozialabgaben die wichtigste Einnahmequelle des Staates. Auf die nur bedingte Aussagekraft dieser Zahlen wurde bereits verwiesen (Abschnitt 3.1.2). So werden z.B. in der Schweiz obligatorische Krankenkassenprämien sowie Beiträge an die Suva, die eindeutig Zwangscharakter haben, nicht in der offiziellen Fiskalquote erfasst. In der OECD kennen nebst der Schweiz nur noch Island und die Niederlande ähnliche Systeme. Die amtlich ausgewiesene Höhe der fiskalquotenrelevanten Sozialabgaben gibt somit kein verlässliches Bild über die Bedeutung der staatlich garantierten sozialen Sicherheit und das Ausmass der staatlichen Leistungen. Zudem dürfen Sozialbeiträge nicht isoliert von der Leistungsseite, die sich in den OECD-Ländern keineswegs einheitlich präsentiert, betrachtet werden. Zusätzlich zu steigenden Ansprüchen der Empfänger sind Sozialsysteme oft mit gravierenden weiteren Herausforderungen konfrontiert (z.B. hohe Arbeitslosigkeit, sinkende Zahl der Beitragszahler in Verbindung mit einer wachsenden Zahl Rentner, höhere Gesundheitskosten infolge steigender Lebenserwartung). Hohe Sozialabgaben führen so in vielen Ländern zu höheren Lohnkosten und Rigiditäten auf dem Arbeits- und Produktionsmarkt.

Abbildung 27 verdeutlicht, dass gemessen am BIP die Sozialabgaben in der Tschechischen Republik, in Frankreich, Schweden, Österreich, Deutschland, der Slowakei, Belgien und den Niederlanden eine besonders gewichtige Last für die Volkswirtschaft sind (über 14 Prozent des BIP). In Australien und Neuseeland existieren keine Sozialabgaben. Dänemark, Island, Mexiko, Irland, Korea, die USA, Türkei und die Schweiz weisen tiefe Werte auf (unter acht Prozent des BIP, teilweise massiv darunter). Berücksichtigt man allerdings alle Zwangssozialabgaben, erreicht die Schweiz einen Höchstwert von 20,5 Prozent des BIP.

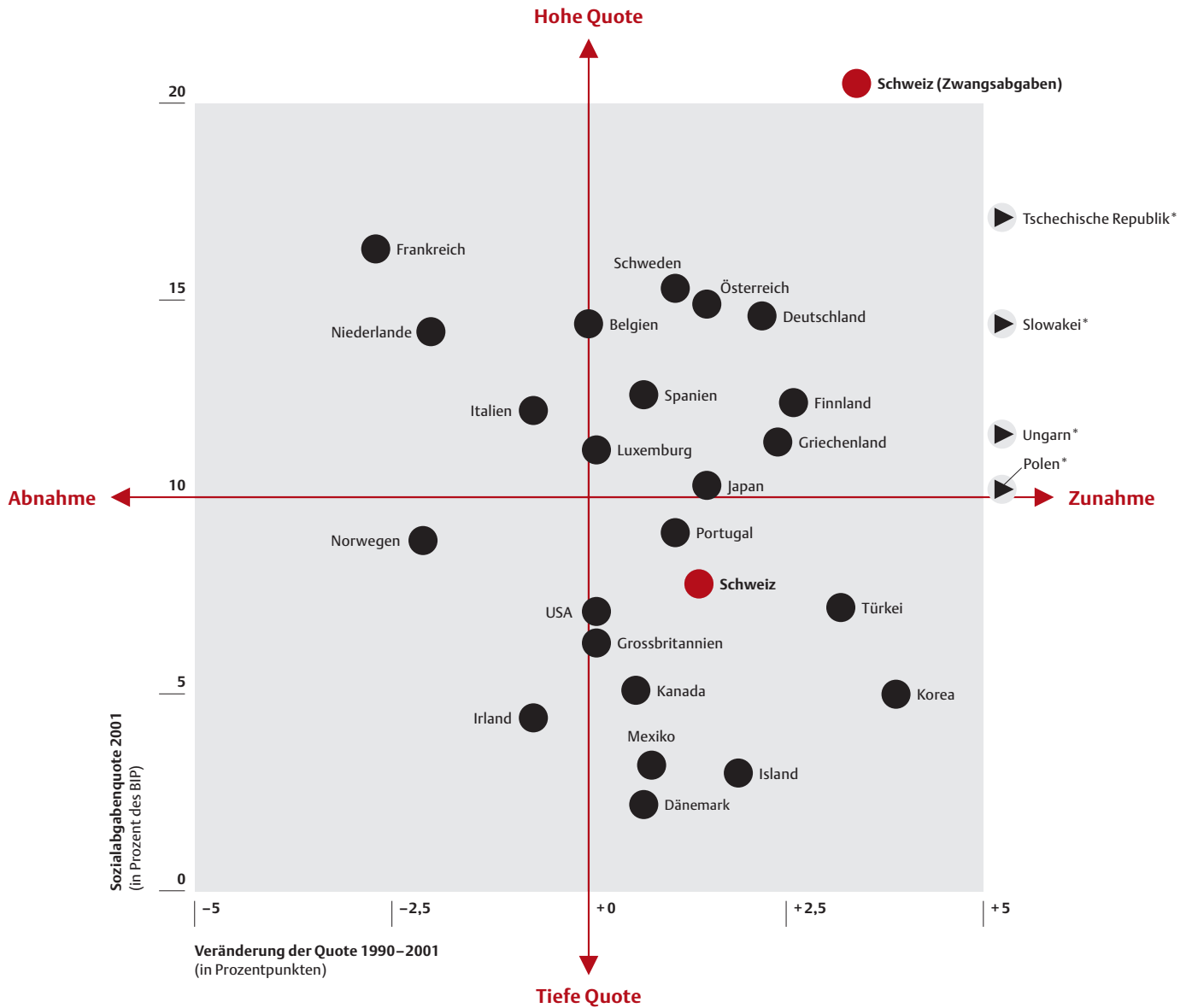
Einen besonders markanten Anstieg erfuhren die vier osteuropäischen Länder Tschechische Republik, Slowakei, Ungarn und Polen, die mit dem Aufbau ihrer Sozialversicherungssysteme konfrontiert waren.

Um die Nachfrage nach Arbeit zu stimulieren, haben einige EU-Länder seit Mitte der neunziger Jahre begonnen, die Sozialbeiträge zu senken. Vor allem untere Einkommensklassen wurden entlastet, indem für die jeweiligen Sozialabgaben die Grundfreibeträge erhöht oder Beitragssätze reduziert wurden (z.B. Belgien, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, die Niederlande, Spanien). Andere Länder bemühen sich hingegen, die Sozialbeiträge für alle Beitragspflichtigen zu senken (z.B. Deutschland, Finnland und Österreich), auch wenn das Niveau teilweise nach wie vor hoch ist. Ein weiteres Ziel ist die Förderung von neuen Arbeitsplätzen und die Beschäftigung von jungen oder niedrig bezahlten Arbeitskräften (z.B. Griechenland und Italien).

³⁸ Als Grundlage für die Ausführungen wurden schwerpunktmässig die OECD Revenue Statistics 1995–2002, die OECD Taxing Wages 2002–2003 und 2001–2002 sowie die Studie der EU-Kommission (2003) zu den Steuerstrukturen der EU verwendet.

Abbildung 27

Entwicklung der Sozialabgabenquote in Prozent des BIP
Zustand 2001 und Veränderung 1990–2001



Anmerkungen zur Berechnung der absoluten Veränderung:
* Polen, Tschechische Republik, Ungarn: 1995–2001; Slowakei: 1999–2001

Detailzahlen zur Abbildung: siehe Tabelle im Anhang

Quellen: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 14, S. 80 (Definition gemäss OECD-Systematik); EFD, Tabelle im Anhang zur Pressemitteilung vom 22. Oktober 2003

Ausgehend von den diesem Bericht zugrunde liegenden Erhebungen über die steuerlichen Anpassungen in den OECD-Ländern (Kapitel 2) konnten gewisse Erkenntnisse zu den Grundtendenzen in der Steuerpolitik im Kapitel 3 aufgezeigt werden. Kapitel 4 interpretiert nun diese internationalen Grundtendenzen (Kapitel 4.1) und stellt die Frage, welche Bedeutung diese internationalen Entwicklungen für die Schweiz konkret haben (Kapitel 4.2). Dabei werden Schlussfolgerungen für die steuerliche Position der Schweiz in ihrem internationalen Kontext gezogen und der steuerpolitische Handlungsbedarf herauskristallisiert.

4.1 Interpretation der internationalen Entwicklungen

Dieses Kapitel fasst die wichtigsten Ergebnisse der vorangegangenen Analyse in Form von Kernthesen zusammen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die Thesen in drei Bereiche aufgegliedert: Thesen zu den Steuersystemen, Thesen zu einzelnen Steuerarten und Thesen zu gesellschaftspolitischen Tendenzen in der Steuerpolitik.

Thesen zu den Steuersystemen

Generell sind die Steuersysteme komplex und dürften es auch weiterhin bleiben: Viele Industrieländer weisen hoch komplexe Systeme auf, die fundamentale Systemveränderungen zwar sehr erschweren, aber deren Notwendigkeit per se nicht in Frage stellen.

Der Wettbewerb zwischen heterogenen Steuersystemen wird bestimmend bleiben: Zwischenstaatliche Unterschiede in der Höhe der Steuerbelastungen haben einen Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen. Nicht nur attraktive Steuersätze, sondern auch andere Faktoren wie Bemessungsgrundlage oder Qualität des Umgangs mit den Behörden bieten den Staaten Gestaltungsspielraum. Viele OECD-Länder verstehen es, ihre fiskalpolitischen Freiräume zu optimieren und ihre Steuersysteme so zu verbessern, dass sie attraktive Steuerlösungen anbieten können.

Die nationale Steuerpolitik der meisten Länder muss der Globalisierung Rechnung tragen: Die Globalisierung führt zur Öffnung der Märkte und zu einem intensiveren Austausch von Gütern, Kapital und Arbeit. Die Länder müssen somit bei der Ausgestaltung ihrer nationalen Steuersysteme die internationalen Entwicklungen berücksichtigen und stehen bei den mobilen Faktoren (Güter, Kapital und hoch qualifizierte Arbeitskräfte) im globalen Wettbewerb um das Steuersubstrat. Auch die grenzüberschreitende Aufteilung der Wertschöpfungskette verstärkt den Handlungsbedarf zu einer günstigen Besteuerung von internationalen Sachverhalten.

Die Unsicherheit bezüglich der Vereinheitlichung der Steuersysteme in der EU dürfte bestehen bleiben: Die Steuerpolitik in der EU obliegt im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich weiterhin den Mitgliedstaaten. Richtlinien zur Durchsetzung des Binnenmarktes sowie verbindliche Entscheide des EU-Gerichtshofs schränken die nationale Souveränität aber immer stärker ein. Das dürfte kurzfristig zu Abwehrreaktionen führen und längerfristig eine gewisse Angleichung favorisieren. Gleichzeitig begünstigt der Binnenmarkt aber den Wettbewerb, vor allem bezüglich der Höhe der Steuersätze. Besonders die radikalen Reformkonzepte und sehr niedrige Körperschaftssteuersätze in den EU-Beitrittsländern fordern die bisherigen EU-Länder heraus. Im Bereich der indirekten Konsumsteuern besteht hingegen ein einheitliches System (MwSt.), das auch die Ausgestaltung der Systeme in Drittstaaten massgeblich beeinflusst.

Die Steuerstandortattraktivität ist für kleinere Länder Chance und Notwendigkeit zugleich: Kleinere Länder, die nicht über grosse Heimmärkte bzw. über natürliche Ressourcen verfügen, sind darauf angewiesen, ihre steuerliche Attraktivität rasch und flexibel anzupassen, insbesondere für international mobile Strukturen (z.B. Holding- und Headquarter-Strukturen sowie Finanzierungsgesellschaften).

«Weiche Faktoren» wie z.B. das Steuerklima sind wichtige Qualitätsmerkmale: Der Umgang mit den Steuerbehörden sowie die Planbarkeit und Vorausschbarkeit von Steuerentscheiden und Gesetzen wird zunehmend wichtiger für die Standortwahl von Steuerzahlern.

Thesen zu einzelnen Steuerarten

Es ist eine Tendenz zu hohen indirekten Konsumsteuern und Sozialabgaben feststellbar: Die meisten der untersuchten OECD-Länder sind von drei Haupteinnahmequellen stark abhängig: Einkommenssteuern, Sozialabgaben und indirekte Besteuerung von Waren und Diensten (meist in Form der MwSt.). Im Zeitverlauf hat die Belastung durch direkte Steuern verhältnismässig eher abgenommen, die Sozialabgaben und indirekte Besteuerung sind in ihrer Bedeutung relativ gestiegen.

Es gibt einen Trend zur Senkung der Unternehmenssteuersätze, wobei zum Teil die Bemessungsgrundlage verbreitert wird: Bei den Gewinnsteuersätzen für Kapitalgesellschaften ist der Trend zu niedrigen Tarifen besonders ausgeprägt: Fast alle OECD-Länder haben seit den neunziger Jahren die Sätze mindestens einmal zum Teil massiv gesenkt. Damit wird oft eine Signalwirkung für ausländische Direktinvestitionen bezweckt. Allerdings werden Tarifsenkungen häufig durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage teilweise wieder kompensiert.

Erwerbs- und Kapitaleinkommen werden vermehrt separat besteuert: In sehr vielen OECD-Staaten wird erkannt, dass das Konzept der umfassenden Einkommensbesteuerung, also der möglichst unterschiedslosen Erfassung aller in einem Kalenderjahr erzielten Markt- und Transfereinkommen als Bemessungsgrundlage, grosse Mängel (volkswirtschaftliche Ineffizienzen und Mehrfachbelastung von Kapitaleinkünften) aufweist. Vermehrt werden Kapitaleinkünfte ausgesondert und mit einem einheitlichen Steuersatz (duale Einkommenssteuersysteme oder «3-Box»-System) besteuert. Es zeichnet sich eine Tendenz zur Beibehaltung von progressiven Sätzen auf dem Erwerbseinkommen und zu niedrigeren proportionalen Sätzen auf dem Kapitaleinkommen ab.

Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne wird fast überall gemildert: Bei der Besteuerung der Dividenden zeichnet sich ein klarer Trend zum Wechsel vom klassischen bzw. vom Anrechnungssystem auf ein Milderungssystem mit Steuerentlastung beim Aktionär ab (so genanntes «Shareholder-Relief-Verfahren»).

Beim Arbeitseinkommen sind vermehrt gezielte Entlastungen festzustellen: Zahlreiche Länder passen ihre Steuersysteme so an, dass zunehmend positive Anreize für die Aufnahme von Arbeit gesetzt werden bzw. dass sich Leistung im Beruf wieder lohnt. Einerseits werden Spitzensteuersätze gesenkt und Bandbreiten bei den Tarifstufen eingeführt, die dadurch eine Abflachung der Progression bewirken; andererseits finden auch zahlreiche punktuelle Entlastungen von Familien und unteren Einkommen statt.

Steueramnestien sind nur blosser Symptombekämpfung: Zur Erhaltung oder Rückgewinnung von Steuersubstrat werden zunehmend Amnestien angekündigt und durchgeführt. Diese sind nur erfolgreich, wenn der Staat adäquate Bedingungen anbietet, die mit einer dauerhaften Entlastung einhergehen. Als punktuelle, kurzfristige Finanzierungsquelle untergraben sie die Steuermoral und die Glaubwürdigkeit der Steuerpolitik.

Thesen zu gesellschaftspolitischen Tendenzen in der Steuerpolitik

Es ist eine wachsende steuerpolitische Mündigkeit der Bürger erkennbar: Steuerpflichtige (und Medien) entwickeln ein immer grösseres Bewusstsein für steuerpolitische Angelegenheiten. Einerseits wächst der Steuerwiderstand gegen einen oft als ausufernd bzw. zu akribisch eingestuften Fiskalstaat. Andererseits polarisiert die Wertdebatte um das adäquate Mass an Steuergerechtigkeit nach wie vor.

Der steuerpolitische Reformwille der Regierungen nimmt generell zu: In vielen OECD-Ländern wurden doch umfangreiche Reformen vollzogen – auch wenn die Finanzlage den Spielraum oft einengt respektive deren Umsetzung begrenzt. In einigen von ihnen sind sogar teilweise radikale Reformen geplant bzw. stehen kurz vor der Durchführung.

Vereinfachungen der Steuersysteme werden immer lauter gefordert: Begehren von Wissenschaft und Politik um konsequente Vereinfachungen und innovative Konzepte werden vermehrt in der Öffentlichkeit wahrgenommen. Oft bleiben sie aber ohne Resonanz, weshalb fundamentalen Steuerreformen faktisch enge Grenzen gesetzt sind.

Eine Politik der kleinen Schritte kann die Transparenz der Steuersysteme verringern: In den meisten Ländern werden statt «grosser Würfe» gerne jährliche Feinanpassungen des Steuersystems im ordentlichen Budgetprozess vorgezogen. Grosse, radikale Reformen haben angesichts der Widerstände von Partikularinteressen meistens einen schweren Stand. Häufige kleinere Anpassungen verkomplizieren aber das Steuersystem.

4.2 Implikationen für die Schweiz

Auf Basis der empirischen Beobachtungen werden Schlussfolgerungen für die steuerliche Position der Schweiz im internationalen Kontext gezogen. Damit soll der **Handlungsbedarf** in der Steuerpolitik konkretisiert werden. Ausgangsbasis dafür bildet unter anderem das im Jahr 2000 veröffentlichte «Steuerkonzept der Wirtschaft». In Bezug auf die **steuerliche Position der Schweiz** lassen sich 13 Punkte festhalten:

1. Im Steuerbereich herrscht als Folge des internationalen Standortwettbewerbs (Globalisierung und erhöhte Mobilität) *eine erhebliche internationale Dynamik*. Die Schweiz darf diese Entwicklungen nicht ignorieren. Trotz Harmonisierungsbestrebungen von internationalen Organisationen (EU, OECD, UNO) ist eine Tendenz zur Optimierung der nationalen steuerlichen Freiräume erkennbar.
2. In der Schweiz droht in Anbetracht der raschen steuerlichen Veränderungen im Ausland die *Gefahr des Stillstands*. Wichtige Reformprojekte stehen an, doch lassen sich nicht oder nur schwer realisieren (z.B. Ablehnung des Steuerpakets vom 16. Mai 2004). Eine «steuerliche Erstarrung» wäre sowohl standort- als auch wachstumspolitisch fatal für unser kleines, mit dem Ausland wirtschaftlich eng verflochtenem Land.
3. Um im internationalen Standortwettbewerb mitzuhalten, muss die Schweiz konsequent die *eigenen Stärken* fördern und *steuerliche Freiräume*, in Kenntnis der internationalen Entwicklungen und insbesondere der Reformen im Ausland, gezielt nutzen.
4. Radikale Reformkonzepte, wie sie unter anderem in einzelnen neuen EU-Ländern anzutreffen sind, sind in der Schweiz schwer durchführbar. Deshalb gilt es, die als richtig erkannten Ziele zwar *etappenweise, aber konsequent* anzustreben und dabei den politischen Gegebenheiten des Landes (insbesondere der Konkordanzdemokratie und dem föderalistischen Aufbau) Rechnung zu tragen.
5. Die Studie widerlegt den *Mythos der unantastbaren steuerlichen Stellung der Schweiz*, sowohl hinsichtlich standortrelevanter Vorteile (zunehmende Mobilität) als auch hinsichtlich der generellen Steuerbelastung (Fiskalquote inklusive aller Zwangsabgaben und Gebühren). Die Schweiz muss sich steuerpolitisch weiterhin mit den Besten messen. Die Position der Schweiz ist zwar zum Teil noch relativ gut, die Tendenzen sind aber besorgniserregend. Ohne Gegenmassnahmen droht der Abstieg in eine tiefere Liga.
6. Kein anderes Land der OECD hatte ein *derart explosives Ausgabenwachstum wie die Schweiz*. Hinzu kommt die akute finanzpolitische Herausforderung aufgrund der demografischen Entwicklungen. Die Schweiz muss deshalb alles daran setzen, ihre Ausgaben wieder in den Griff zu bekommen und durch eine konsequente Wachstumspolitik die Staatsquote zu senken. Nur so kann sie sich den für die sich aufdrängenden Steuerreformen notwendigen finanziellen Spielraum sichern.
7. Der *im internationalen Vergleich neben den USA einzigartige Finanzföderalismus der Schweiz* ist effizienter zu gestalten (allfällige Doppelspurigkeiten bei kantonalen Staatsstrukturen) und zwecks Steigerung der Standortattraktivität sind die steuerlichen Freiräume voll zu nutzen. Steuerwettbewerb ist ökonomisch und finanzpolitisch sinnvoll und führt zu einem effizienteren Umgang mit öffentlichen Mitteln.
8. Die Schweiz ist *bei der Einkommenssteuer für natürliche Personen nur Mittel-mass, wobei grosse kantonale Unterschiede bestehen*. Handlungsbedarf besteht bei der Familienbesteuerung (Beseitigung der so genannten «Heiratsstrafe»), bei der Besteuerung der Aktionäre (wirtschaftliche Doppelbesteuerung) und bei der Ausgestaltung der Steuersätze. Es gilt, die Einkommenssteuerbelastung für den Mittelstand zu reduzieren (unter anderem Abflachung der Progression) und die bürgernahe Steuerpraxis aufrechtzuerhalten.

9. Der *Vorsprung der Schweiz* bei den Unternehmenssteuersätzen ist in den letzten Jahren *geschwunden* (insbesondere unter dem Druck Irlands und der neuen EU-Länder). Angesichts der wichtigen *Signalfunktion der Steuersätze* hat die Schweiz alles Interesse, ihre Position zu verbessern und Satzsenkungen einzuleiten. Handlungsbedarf besteht auch bei der Steuerbemessung (z.B. Ausweitung der Verlustverrechnung, Konzernbetrachtung, gezielte Entlastung von Forschung und Entwicklung) und bei der Beseitigung von ertragsunabhängigen Steuern (Kapitalsteuer, Stempelabgaben, Handänderungssteuern usw.).
10. Die Schweiz mutet den Aktionären als eines der letzten OECD-Länder bei den als Dividenden ausgeschütteten Unternehmensgewinnen die *volle wirtschaftliche Doppelbesteuerung* zu. Dieser Nachteil muss rasch beseitigt werden. Der internationale Trend geht dabei in Richtung einer im Vergleich zu anderen Einkünften reduzierten Besteuerung der Kapitaleinkünfte beim Investor. Solange die Vermögenssteuer besteht, ist an eine Kapitalgewinn- bzw. Beteiligungsgewinnsteuer nicht zu denken.
11. Als eines der wenigen OECD-Länder erhebt die Schweiz *bei den natürlichen Personen eine umfassende Vermögenssteuer* auf Stufe der Kantone und Gemeinden. Derartige Substanzsteuern sind überholt. Vordringlich ist die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Kapital und Vermögen beim Aktionär.
12. *Bewährte steuerliche Standortvorteile der Schweiz für international tätige Firmen* (internationale Holding-, Headquarter- und Dienstleistungsgesellschaften) sind beizubehalten. Das schweizerische DBA-Netz muss weiter ausgebaut und verbessert werden, und auf standortschädliche Regelungen ist zu verzichten. Gravierende Standortnachteile (z.B. Emissions- und Umsatzabgabe) sind schliesslich konsequent abzubauen.
13. Der *tiefe MwSt.-Satz* in der Schweiz ist ein gewichtiger Standortvorteil, der *auf jeden Fall erhalten bleiben sollte*. Zudem ist die Erhebung der MwSt. zu verbessern und unternehmensfreundlicher auszugestalten. Die heutige Praxis ist zu liberalisieren und eine «Ruling»-Kultur muss aufgebaut werden.

Ziele und Forderungen der Wirtschaft

Ausgehend von einer Aktualisierung des «Steuerkonzepts 2000 der Wirtschaft» und unter Berücksichtigung der festgestellten internationalen Entwicklungen lassen sich somit zusammenfassend folgende Ziele und Forderungen der Wirtschaft herleiten:

International attraktives sowie effizientes Schweizer Steuersystem

Nur eine nachhaltige Finanzpolitik kann Wachstum, soziale Verantwortung, Chancengleichheit, Vertrauen und nationalen Zusammenhalt auf Dauer sicherstellen. Voraussetzungen dafür sind – neben der Stabilisierung der Verschuldungsquote, einem ausgeglichenen Haushalt, Ausgabendisziplin und einem möglichst guten Preis-Leistungs-Verhältnis staatlicher Leistungen – eine moderate Steuerbelastung im internationalen Vergleich und ein effizientes Steuersystem. Steuererhöhungen oder die Einführung neuer Steuern oder Abgaben sind auf jeden Fall zu vermeiden. Die Umsetzung dieser Überlegungen führt zu einer Senkung der Fiskalquote.

Erhaltung einer föderalistischen Ordnung

- Übergang zu einem effizienten interkantonalen Finanzausgleich
- Keine materiellen Steuerharmonisierungen

Verbesserungen bei der Besteuerung von Privatpersonen

- Umbau des Steuersystems in Richtung eines dualen Systems (separate Besteuerung von Erwerbs- und Kapitaleinkommen)

- Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Risikokapital (Einkommen und Vermögen); mindestens Halbeinkünfte-Verfahren für Dividenden als dringliche Milderung (Modell 3+)
- Ablehnung jeglicher Form von Kapitalgewinnsteuern (inklusive Beteiligungsgewinnsteuer)
- Erhaltung einer liberalen, wirtschaftstauglichen Besteuerungspraxis für Arbeitnehmer (z.B. Lohnausweis)
- Verflachung der Progression insbesondere bei der direkten Bundessteuer sowie Abschaffung der «Heiratsstrafe» (Individualbesteuerung bzw. Splitting)

Verbesserungen bei der Besteuerung von Unternehmen

- Senkung der nominalen bzw. effektiven Gewinnsteuer ohne Ausdehnung der Besteuerungsbasis, um den Unternehmensstandort langfristig attraktiv zu erhalten (internationaler Trend zu sinkenden Steuersätzen, Wegzugsgefahr)
- Verbesserung bei der Verlustverrechnung (unbeschränkter Verlustvortrag und Einführung der Verlustverrechnung im Konzern)
- Beseitigung von Verzerrungen bei der Finanzierung (Eigen- und Fremdkapital)
- Strukturelle Erleichterungen für die Personengesellschaften (Nachfolgeregelung, Aufgabe der Erwerbstätigkeit, AHV-Abgaben)
- Abbau von ertragsunabhängigen Substanzsteuern (Emissionsabgabe, Kapitalsteuer)
- Verbesserung beim Teilhabungsabzug (Herabsetzung der Teilhabungsquote auf fünf oder zehn Prozent des Kapitals bzw. 1 Million Franken)
- Gesetzliche Regelung zur Beseitigung der steuerlichen «Ärgernisse» (indirekte Teilliquidation inklusive Erbenholding-Fälle, Transponierung, gewerbsmässige Wertschriftenhändler)

Standortunterstützende Ausgestaltung der Mehrwertsteuer

- Keine Erhöhung der MwSt. insbesondere im Zusammenhang mit den Sozialversicherungen
- MwSt.-Vereinfachungen, um den Erhebungsaufwand für die Unternehmen zu reduzieren
- Gezielter Abbau und Vermeidung von neuen Wettbewerbsverzerrungen (z.B. Prüfung der Gruppenbesteuerung über die Grenze)

Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes und für internationale Firmen

- Abbau von Stempelabgaben (Umsatz- und Prämienstempel)
- Ausdehnung des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer auf qualifizierte Beteiligungen (national und international) sowie Beschleunigung und Effizienzverbesserung bei der Rückerstattung
- Ausbau und qualitative Verbesserung des DBA-Netzes (insbesondere Beseitigung der DBA-Sockelsteuern) und des DBA-Schutzes (z.B. auch im Bereich indirekte Steuern)
- Weiterhin gezielte Massnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung in der Schweiz und zur Ansiedlung von Holding-, Headquarter-, Vertriebs- und Dienstleistungsgesellschaften
- Verbesserungen bei der Besteuerung von international mobilen Fachleuten und Kadern (Expatriates)

Ökologische Anreize ohne Finanzierungszweck

- Vorrang freiwilliger Massnahmen (z.B. Klima-Rappen) zur Erreichung von Umweltzielen (insbesondere der CO₂-Ziele)

Zurückhaltung bei Sondersteuern, Gebühren und Zweckbindungen

- Ablehnung von neuen Gebühren, die nicht durch eine entsprechende Steuersenkung kompensiert werden
- Gründliche Überprüfung aller Zweckbindungen im Steuerbereich

5.1 Projektteilnehmer

Projektleitung

Dr. Cinderella Vassiliadis

economiesuisse – Verband der Schweizer Unternehmen

Mitglieder der Begleitgruppe

Dr. Peter Baumgartner

Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften

Dr. Pascal Gentinetta

economiesuisse – Verband der Schweizer Unternehmen

Victor Meyer

PricewaterhouseCoopers AG/Treuhand-Kammer

Dr. Irene Salvi

Schweizerische Rückversicherungs-Gesellschaft/Schweizerischer
Versicherungsverband

Dr. Thomas Staehelin

Advokat, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften/
Handelskammer beider Basel

Walter von Wyl

UBS AG/Schweizerische Bankiervereinigung

Fachliches Schlusslektorat

Prof. Dr. Christoph Spengel

Universität Giessen/ZEW Mannheim

5.2 Literatur

BAK Basel Economics

(IBC BAK International Benchmark Club)

The Effective Tax Burden of Companies in the Extended Alpine Space,
November 2003

BAK Basel Economics

(IBC BAK International Benchmark Club)

The Effective Tax Burden on Highly Qualified Employees – An International
Comparison, November 2003

Baker & McKenzie

The Effective Tax Burden of Companies in the Member States of the EU,
March 2001

Bartholet, Oliver

WTO und Steuern – Interdependenzen von WTO-Grundprinzipien und
nationalem Steuer- und Abgaberecht, in: Archiv für Schweizerisches
Abgaberecht (ASA), Band 72, Dezember 2003/Januar 2004, Heft 6/7,
S. 337–412

Bertelsmann Stiftung

Unternehmensbesteuerung und Investitionen – Deutschland im inter-
nationalen Vergleich, Gütersloh, 2000

Bundesamt für Sozialversicherung

Schweizerische Sozialversicherungsstatistik, 2001–2003

Cagianut, Francis/Höhn, Ernst

Unternehmenssteuerrecht, 3. Auflage, Bern, Stuttgart, Wien: Paul
Haupt, 1993

Cnossen, Sijbren

Reform and Coordination of Corporation Taxes in the European Union: An
Alternative Agenda; in: IBFD, Bulletin April 2004, pp. 134–150

Deutsche Bank Research, Frankfurt

EU-Monitor – Beiträge zur europäischen Integration (diverse Ausgaben)

economiesuisse

Ausgabenkonzept – Diskussionsplattform der Wirtschaft zu den öffent-
lichen Finanzen, 2002

economiesuisse (ex Vorort)

Steuerkonzept – Vorschläge der Wirtschaft zur Neugestaltung der
Finanzordnung, 2000

Edwards, Chris/de Rugy, Veronique

International Tax Competition – a 21st restraint on government,
in: Cato Institute «Policy Analysis», No. 431, April 12, 2002

Eidgenössisches Finanzdepartement

(Expertenkommission ERU)

Bericht der Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmens-
besteuerung (ERU), EFD, Bern, 2001

Eidgenössisches Finanzdepartement

(Expertenkommission Familienbesteuerung)

Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen
Systems der Familienbesteuerung, EFD, Bern, 1998

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Arbeitsgruppe

Steuern als Standortfaktor: Reformbedarf für die Schweiz, Bern,
1. Juni 2001

Ernst & Young/ZEW

Company Taxation in the New EU Member States, Study, November 2003,
Frankfurt a.M./Mannheim

Ernst & Young

Worldwide Corporate Tax Guide 2003 und 2004

Euromoney Institutional Investor/Legal Media Group

International Tax Review (diverse Ausgaben)

European Commission (Ruding II-Bericht)

Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, COM (2001) 582 final/SEC (2001) 1681, 23. Oktober 2001

European Commission

Structures of the taxation systems in the European Union, Data 1995–2001, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2003

European Parliament (Alicia Martinez-Serrano/Ben Patterson)

Taxation in Europe: recent developments, Working Paper Economic Affairs Series, ECON 131 EN, 2001–2003

Höhn, Ernst/Waldburger, Robert

Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern, Stuttgart, Wien: Paul Haupt, 2001

IBFD Publications BV

Tax News Service, diverse Ausgaben, Amsterdam

IBFD Publications BV

European Taxation, diverse Ausgaben, Amsterdam

IBFD Publications BV

European Tax Handbook, 2002 und 2003, Amsterdam

IFF Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Universität St. Gallen

IFF Forum für Steuerrecht, diverse Ausgaben

Jacobs, Otto/Spengel, Christoph

European Tax Analyser, Baden-Baden: Nomos, 1996

Jacobs, Otto

Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Auflage, München: Beck, 2002

Jensen, A.H.

«Summary of Danish tax policy 1986–2002», Working Paper No. 2/2001, issued by the Danish Ministry of Finance

Joumard, Isabelle

Tax Systems in European Union Countries; in: OECD Economics Department Working Papers, No. 301, 29. Juni 2001 (ECO/WKP, 2001, 27)

Keuschnigg, Christian

Eine Steuerreform für mehr Wachstum in der Schweiz, Avenir Suisse, Zürich, 2004

Koren, Stefan

Steuerreformen im internationalen Vergleich (Volkswirtschaftliche Schriften, Heft 389), Berlin: Duncker & Humblot, 1989

KPMG International

Corporate Tax Rates Survey, January 2004, January 2003, January 2002, January 2001, January 2000, January 1999, March 1998

Lehmann, Daniel

E-Commerce: Steuerliche Rahmenbedingungen, eine Standortbestimmung, in: Steuer-Revue Nr. 1/2001

Lehmann, Daniel/Arzethauser, Martin

Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur, in: Steuer-Revue Nr. 10 und 11/2003

Lüdicke, Jürgen (Hrsg.)

Internationale Aspekte der Unternehmenssteuerreform (Forum der internationalen Besteuerung, Band 21), Köln: Dr. Otto Schmidt

Messere, Ken (Hrsg.)

The Tax System in Industrialized Countries, Oxford: Oxford University Press, 1998

Mintz, Jack M.

Company taxation in the internal market, publiziert in: CESifo Forum 1/2002 (40 Seiten), München

Noord, Paul v.d.

«The tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges», OECD Economics Department Working Paper No. 244 «ECO/WKP(2000)17»

OECD

Revenue Statistics 1965–2002, Paris, 2003

OECD

Revenue Statistics 1965–2003, Paris, 2004

OECD

Recent Trends and Reforms in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies No. 9, Paris, November 2004

OECD

Taxing Wages 2002–2003, Paris, 2004

OECD

Taxing Wages 2001–2002, 2002 Edition, Paris

PricewaterhouseCoopers

TAXeNEWS Corporate Tax (diverse Ausgaben)

PricewaterhouseCoopers

Corporate Taxes and Individual Taxes 2002–2003 und 2003–2004 – Worldwide Summaries

Schweizer Treuhänder

Diverse Ausgaben

Schweizerische Steuerkonferenz SSK

Steuerinformationen Band I und II, Stand September 2004

Siebert, Horst (Hrsg.)

Steuerpolitik und Standortqualität, Tübingen: Mohr, 1996

Spengel, Christoph

Unternehmensbesteuerung in der EU – quo vadis? Vortrag beim Bundesamt für Finanzen, Bonn, 2004; Beitrag erscheint in: Jürgen Lüdicke (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln, 2004

Spengel, Christoph

Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Düsseldorf: IDW, 2003

Steuer-Revue

Diverse Ausgaben

The Bureau of National Affairs, Inc. (BNA)

Tax Planning International Review (diverse Ausgaben)

The Bureau of National Affairs, Inc. (BNA)

Tax Planning International Financing (diverse Ausgaben)

Viherkenttä, Timo

Das Nordische Modell – ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen; in: Jacobs, O., und Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden: Nomos, 1996

5.3 Detailtabellen zu den Abbildungen

Ad Abbildung 3:
Entwicklung der Fiskalquoten in der OECD zwischen 1990 und 2003 (in Prozent des BIP)

	1990	1995	1999	2000	2001	2002	2003 ¹
Australien	29,3	29,6	31,3	31,8	30,4	31,5	n.a.
Belgien	43,2	44,8	45,7	45,7	45,9	46,4	45,8
Dänemark	47,1	49,4	51,5	49,6	49,9	48,9	49,0
Deutschland ²	35,7	38,2	37,7	37,8	36,8	36,0	36,2
Finnland	44,3	46,0	46,8	48,0	46,0	45,9	44,9
Frankreich ³	43,0	43,9	45,7	45,2	44,9	44,0	44,2
Griechenland	29,3	32,4	36,9	38,2	36,6	35,9	n.a.
Grossbritannien	36,5	35,0	36,7	37,4	37,2	35,8	35,3
Irland	33,5	32,8	31,9	32,2	30,1	28,4	30,0
Island	31,5	31,8	39,6	39,4	38,1	38,1	40,3
Italien	38,9	41,2	43,3	43,2	43,0	42,6	43,4
Japan	30,2	27,8	26,4	27,1	27,4	25,8	n.a.
Kanada	35,9	35,6	36,4	35,6	35,0	33,9	33,9
Korea	18,1	19,4	21,5	23,6	24,1	24,4	25,5
Luxemburg	40,8	42,3	40,1	40,2	40,7	41,8	41,6
Mexiko	17,3	16,7	17,3	18,5	18,8	18,1	19,5
Neuseeland	37,7	37,0	33,5	33,4	33,3	34,9	34,8
Niederlande	42,9	41,9	41,4	41,2	39,8	39,2	38,8
Norwegen	41,5	41,1	43,0	43,2	43,4	43,5	43,9
Österreich	40,4	41,6	44,1	43,4	45,2	44,0	43,0
Polen	n.a.	37,0	33,0	32,5	31,9	32,6	n.a.
Portugal ⁵	29,2	33,6	36,0	36,4	35,6	33,9	n.a.
Schweden	53,2	48,5	52,4	53,8	51,9	50,2	50,8
Schweiz ⁴	26,0	27,8	29,1	30,5	30,0	30,3	29,8
Slowakei ⁵	n.a.	n.a.	34,1	34,0	31,6	33,1	n.a.
Spanien	33,2	32,8	35,0	35,2	35,0	35,6	35,8
Tschechische Republik	n.a.	39,8	39,1	39,0	38,5	39,3	39,9
Türkei	20,0	22,6	31,3	32,3	35,1	31,1	32,9
Ungarn ⁵	n.a.	42,4	39,1	39,0	39,0	38,3	n.a.
USA	27,3	27,9	29,4	29,9	28,9	26,4	25,4
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	34,8	35,9	37,0	37,2	36,8	36,3	n.a.
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	39,4	40,3	41,7	41,8	41,2	40,6	n.a.
Schweiz (Zwangsabgaben)	37,6	39,9	41,4	43,2	43,3	42,8	n.a.

¹ provisorisch

² Zahlen für das wiedervereinigte Deutschland ab 1991; seit 2001 hat Deutschland die Behandlung von «non-wastable tax credits» in der Berichterstattung der Erträge geändert (analog OECD-Richtlinien)

³ Seit 1992 wurden die Gesamtsteuereinnahmen um den Betrag reduziert, der nicht eingesammelte Steuern repräsentiert

⁴ Fiskalquote Schweiz enthält nicht die Zwangsabgaben an privatrechtliche Sozialversicherungseinrichtungen

⁵ Für das Jahr 2002 wurden provisorische Zahlen, die 2003 kalkuliert wurden, verwendet

Quellen: OECD Revenue Statistics 1965–2002, 2003, S. 19, und Revenue Statistics 1965–2003, 2004, S. 18 und S. 68; EFD, Tabellen Medienmitteilungen vom 22. Oktober 2003 und vom 21. Oktober 2004

Ad Abbildung 4:
Staatliche Finanzierungselemente ausserhalb der OECD-Fiskalquote im Jahr 2000
(Zwangsabgaben über private Träger in Relation zu den Gebühren)

	Total Finanzierung der Sozialleistungen	Zwangsabgaben an privatrechtliche Einrichtungen	Währung (Millionen)	Anteil von Zwangs- abgaben an privat- rechtliche Einrichtungen, in Prozent der gesamten Finanzierung der Sozialleistungen	Anteil nicht fiskalische Einnahmen 2000 (in Prozent des BIP)
Australien	0	0	A\$	0,0	7,5
Belgien	39 055	0	€	0,0	1,2
Dänemark	31 550	1 445	cour	4,6	6,9
Deutschland	328 889	6 120	€	1,9	8,3
Finnland	16 492	499	€	3,0	8,4
Frankreich	305 484	0	€	0,0	4,9
Griechenland	13 242	0	€	0,0	n.a.
Grossbritannien	68 268	8 935	£	13,1	3,7
Irland	4 379	0	€	0,0	3,4
Island	92 894	48 847	cour	52,6	6,3
Italien	139 098	0	€	0,0	4,6
Japan	53 385	0	Y	0,0	n.a.
Kanada	54 765	0	C\$	0,0	8,2
Korea	22 820	0	won	0,0	n.a.
Luxemburg	2 186	0	€	0,0	5,6
Mexiko	233 929	67 352	pesos	28,8	2,4
Neuseeland	0	0	NZ\$	0,0	3,8
Niederlande	101 607	37 144	€	36,6	5,8
Norwegen	130 386	734	cour	0,6	11,2
Österreich	30 818	0	€	0,0	5,9
Polen	68 579	0	zlotys	0,0	6,5
Portugal	10 257	0	€	0,0	5,0
Schweden	319 292	0	cour	0,0	5,5
Schweiz	60 935	25 202	CHF	41,4	8,6
Slowakei	130 571	0	cour	0,0	4,7
Spanien	75 209	0	€	0,0	3,3
Tschechische Republik	341 462	2 402	cour	0,7	3,0
Türkei	7 028 925	0	liras (Milliarden)	0,0	n.a.
Ungarn	1 752 151	62 836	for	3,6	6,7
USA	689 780	0	U\$	0,0	7,5

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, und Part III. B, S. 197–202, Part VI, Tabelle 199, S. 278

Ad Abbildung 8:
Entwicklung der Unternehmenssteuerquote zwischen 1990 und 2001 (in Prozent des BIP)

	1990	1995	1999	2000	2001
Australien	4,1	4,4	4,9	6,5	4,5
Belgien	2,4	3,0	3,6	3,6	3,6
Dänemark	1,5	2,0	3,0	2,4	3,1
Deutschland	1,6	1,1	1,8	1,8	0,6
Finnland	2,1	1,8	4,4	5,6	4,9
Frankreich	2,3	2,1	3,0	3,1	3,4
Griechenland	1,6	2,0	3,2	4,4	3,4
Grossbritannien	4,1	3,3	3,7	3,6	3,5
Irland	1,7	2,8	3,8	3,8	3,6
Island	0,9	1,0	1,8	1,9	1,2
Italien	3,9	3,6	3,3	3,2	3,6
Japan	6,5	4,2	3,4	3,6	3,5
Kanada	2,5	2,9	3,6	4,0	3,5
Korea	2,7	2,5	2,1	3,7	3,3
Luxemburg	6,5	7,5	7,0	7,2	7,5
Neuseeland	2,4	4,4	3,8	4,0	3,8
Niederlande	3,2	3,1	4,2	4,2	4,1
Norwegen	3,7	3,8	3,1	5,9	9,4
Österreich	1,4	1,5	1,8	2,0	3,1
Polen	n.a.	3,0	2,6	2,6	2,0
Portugal	2,3	2,6	4,0	4,2	3,6
Schweden	1,6	2,8	3,0	3,9	2,9
Schweiz	2,1	1,9	2,5	2,8	3,1
Slowakei	n.a.	n.a.	2,8	2,9	2,2
Spanien	2,9	1,8	2,8	3,0	2,8
Tschechische Republik	n.a.	4,9	3,7	3,8	4,2
Türkei	1,3	1,5	2,4	2,3	2,4
Ungarn	n.a.	1,9	2,3	2,2	2,4
USA	2,1	2,6	2,4	2,5	1,9
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	2,7	2,9	3,2	3,6	3,5
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	2,6	2,7	3,5	3,7	3,6

Die angegebenen Werte bezeichnen den Anteil der Steuern auf Unternehmenseinkommen am BIP. Dies sind Steuern auf den Erträgen der als Kapitalgesellschaften konstituierten Unternehmen und enthalten alle nationalen und kommunalen Gewinnsteuern sowie die Steuern auf Kapitalgewinne.

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Table 12, S. 79

Ad Abbildung 9:
Aggregierte Gewinnsteuertarife zwischen 1996 und 2004

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Australien	36,0	36,0	36,0	36,0	36,0	34,0	30,0	30,0	30,0
Belgien	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0
Dänemark	34,0	34,0	34,0	32,0	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Deutschland ¹	57,4	57,4	56,7	52,3	51,6	38,4	38,3	39,6	38,3
Finnland	28,0	28,0	28,0	28,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0
Frankreich	36,7	36,7	41,7	40,0	36,7	35,3	34,3	34,3	34,3
Griechenland ²	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0
Grossbritannien	33,0	31,0	31,0	31,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Irland	38,0	36,0	32,0	28,0	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5
Italien ³	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3
Japan (Tokyo)	51,6	51,6	51,6	48,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0
Kroatien	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	35,0	20,0	20,0	20,3	20,3
Luxemburg	40,3	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4
Neuseeland	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0
Niederlande ⁴	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5
Norwegen	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Österreich ⁵	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
Polen	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0
Portugal ⁶	39,6	39,6	37,4	37,4	37,4	35,2	33,0	33,0	27,5
Schweden	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Schweiz (ZH)	28,5	28,5	27,8	25,1	25,1	24,7	24,5	24,1	24,1
Slowakei	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0
Spanien	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Tschechische Republik ⁷	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0
Ungarn ⁸	33,3	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	16,0
USA ⁹	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0
EU-15-Durchschnitt	39,0	37,8	36,7	36,0	35,4	33,8	32,5	31,7	31,3
OECD-Durchschnitt	37,6	36,7	35,9	34,8	34,1	33,0	31,4	30,8	29,9

Die hier aufgeführten Tarife sind aggregiert, das heisst sie enthalten die nominalen nationalen Tarife sowie lokale bzw. regionale Gewinnsteuern; bei föderalistischen Staaten (Schweiz und USA sowie Gewerbesteuer in Deutschland) sind die Sätze nur exemplarisch; dadurch können sich teilweise Abweichungen ergeben, die auf regionalen Tarifunterschieden beruhen.

Anmerkungen:

¹ Die Rate galt bis 2000 für thesaurierte Gewinne, eine reduzierte Rate für ausgeschüttete Gewinne (bis 2000: 43,6 Prozent, für 2000: 42,8 Prozent), ab 2001 Einheitstarif

² Eine reduzierte Rate (35 Prozent, ab 2001 25 Prozent) gilt für kotierte Firmen und beschränkt haftende Unternehmen, die zweite für nicht kotierte, Banken und Kreditgenossenschaften sowie Niederlassungen ausländischer Unternehmen

³ Enthält nationalen Tarif (für 2003 34 Prozent) und regionale Steuer (IRAP, für 2003: 4,25 Prozent)

⁴ Ab 2001 zwei Sätze (niedriger Satz 30 Prozent [2001], und 29 Prozent ab 2002)

⁵ Tarif wird per 2005 auf 25 Prozent gesenkt

⁶ Municipal Tax liegt zwischen drei und zehn Prozent; nationaler Tarif 2003 war 30 Prozent

⁷ Geplante Senkung Tarif 2005: 26 Prozent, 2006: 24 Prozent

⁸ Geplante Senkung Tarif 2005: 14 Prozent, 2006: zwölf Prozent

⁹ Federal State Tax ist 35 Prozent; «State and local income taxes» variieren zwischen einem und zwölf Prozent;

ein Unternehmen kann diese Steuern aber in der Regel vom nationalen steuerbaren Einkommen abziehen; daher resultiert eine effektive Belastung von etwa 40 Prozent; die effektive Rate variiert stark je nach Unternehmensstandort

Quellen: Baker & McKenzie (2001); KPMG's Corporate Tax Rates Survey (1998–2004); Cato Institute (2002); OECD

Ad Abbildung 10:
Entwicklung der Gewinnsteuersätze seit 1996 (in Prozent)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	geplant
EU	39,0	37,8	36,7	36,0	35,3	33,8	32,5	31,7	31,3	
OECD	37,6	36,7	35,9	34,8	34,0	33,0	31,4	30,8	29,9	
Schweiz (ZH)	28,5	28,5	27,8	25,1	25,1	24,7	24,5	24,1	24,1	
Schweiz max.	35,5	33,7	35,4	35,4	35,4	35,8	31,7	31,7	n.a.	
Schweiz min.	16,3	16,2	18,2	18,1	17,9	14,5	14,5	14,5	n.a.	
Ostländer	37,4	31,7	29,7	29,0	28,6	25,2	24,0	22,1	19,8	17,8
Bulgarien	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	23,5	19,0	15,0
Rumänien	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	25,0	19,0
Kroatien	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	35,0	20,0	20,0	20,0	20,3	20,0
Polen	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0
Slowakei	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0
Tschechische Republik	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	24,0
Ungarn	33,3	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	16,0	12,0
Estland	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	26,0	26,0	20,0
Lettland	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	22,0	19,0	15,0	15,0
Litauen	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	15,0	15,0	15,0
Slowenien	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	25,0	25,0	25,0
Serbien	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	14,0	10,0	10,0

Quellen: KPMG's Corporate Tax Rates Survey (1998–2004); Ernst & Young/ZEW (2003);
für die Schweiz: ESTV, «Steuerbelastung in der Schweiz (1996–2003)», Aktiengesellschaft mit Kapital von 100 000 Franken und vier Prozent Rendite

Ad Abbildung 14:

Entwicklung der Einkommenssteuerquote zwischen 1990 und 2001 (in Prozent des BIP)

	1990	1995	1999	2000	2001
Australien	12,6	12,1	13,3	11,6	12,3
Belgien	13,9	14,3	13,9	14,2	14,5
Dänemark	24,8	26,7	26,1	26,0	26,3
Deutschland	9,1	10,5	9,5	9,6	10,0
Finnland	17,2	16,2	14,9	14,5	14,1
Frankreich	5,1	5,0	8,0	8,2	8,0
Griechenland	4,1	3,9	5,2	5,1	5,4
Grossbritannien	10,0	9,4	10,4	10,8	11,3
Irland	10,7	10,1	9,4	9,6	8,9
Island	8,4	9,9	12,7	13,4	14,5
Italien	10,2	10,7	11,4	10,8	10,9
Japan	8,1	5,9	4,9	5,6	5,5
Kanada	14,7	13,4	13,8	13,2	13,0
Korea	3,5	3,9	3,7	3,8	3,8
Luxemburg	9,6	9,2	7,6	7,4	7,2
Mexiko	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Neuseeland	17,4	16,4	14,2	14,5	14,5
Niederlande	10,6	7,9	6,3	6,2	6,5
Norwegen	10,9	10,7	11,4	10,0	10,5
Österreich	8,5	8,7	10,1	9,5	10,4
Polen	n.a.	9,1	8,1	7,9	7,9
Portugal	4,6	5,9	5,7	6,0	6,0
Schweden	20,0	16,2	17,8	18,4	16,4
Schweiz	10,4	10,4	10,0	10,9	9,8
Slowakei	n.a.	n.a.	4,3	3,5	3,5
Spanien	7,2	7,7	6,8	6,6	6,9
Tschechische Republik	n.a.	5,0	5,0	4,9	4,8
Türkei	5,4	4,9	7,4	7,2	7,7
Ungarn	n.a.	6,8	6,8	7,2	7,6
USA	10,1	10,0	11,8	12,6	12,2
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	10,7	10,0	10,0	10,0	10,0
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	11,0	10,8	10,9	10,9	10,8

Die angegebenen Werte bezeichnen den Anteil der Einkommenssteuern am BIP.

Diese Steuern enthalten alle Einkommensarten (also auch Dividendeneinkommen) sowie die Steuern auf Kapitalgewinnen.

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 10, S. 78

Ad Abbildung 19:
Effektive Besteuerung von Dividendeneinkommen zwischen 2000 und 2003

	2000	2001	2002	2003
Australien	48,5	48,5	48,5	48,5
Belgien	49,1	49,1	49,2	43,9
Dänemark	59,2	60,1	60,1	60,1
Deutschland	53,8	51,2	54,5	55,5
Finnland	29,0	29,0	29,0	29,0
Frankreich	63,2	61,9	58,4	57,0
Griechenland	40,0	37,5	35,0	35,0
Grossbritannien	47,5	47,5	47,5	47,5
Irland	57,4	53,6	51,3	49,3
Island	37,0	37,0	26,2	26,2
Italien	45,9	45,9	46,1	46,1
Japan	66,7	66,7	66,7	66,7
Kanada	62,5	60,2	57,9	56,5
Korea	44,6	53,9	49,5	49,5
Luxemburg	52,3	50,9	44,0	44,0
Mexiko	40,0	40,0	35,0	34,0
Neuseeland	39,0	39,0	39,0	39,0
Niederlande	74,0	54,5	54,2	54,2
Norwegen	28,0	35,9	28,0	28,0
Österreich	50,5	50,5	50,5	50,5
Polen	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Portugal	51,4	51,4	46,4	46,4
Schweden	49,6	49,6	49,6	49,6
Schweiz (ZH)	56,5	56,0	55,4	55,2
Slowakei	39,7	39,7	36,3	36,3
Spanien	52,7	52,7	52,7	50,0
Tschechische Republik	41,4	41,4	41,4	41,4
Türkei	65,0	65,0	65,0	46,5
Ungarn	55,7	55,7	55,7	55,7
USA	59,3	59,2	58,8	51,3
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	50,3	49,8	48,0	46,7
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	51,7	49,7	48,6	47,9

Diese Tabelle zeigt den effektiven Steuersatz auf ausgeschütteten inländischen Gewinnen an einen inländischen Aktionär, unter Berücksichtigung allfälliger Steuergutschriften, Anrechnungs- oder sonstiger Milderungsmethoden.

Quelle: OECD Tax Database 2004

Ad Abbildung 20:

Entwicklung der Vermögenssteuerquote zwischen 1990 und 2001 (in Prozent des BIP)

	1990	1995	1999	2000	2001
Australien	2,6	2,6	2,9	2,8	2,7
Belgien	1,2	1,1	1,5	1,5	1,5
Dänemark	2,0	1,7	1,8	1,6	1,7
Deutschland	1,1	1,1	0,9	0,9	0,8
Finnland	1,1	1,0	1,1	1,2	1,1
Frankreich	2,2	3,3	3,2	3,1	3,1
Griechenland	1,4	1,3	2,2	2,2	1,8
Grossbritannien	3,8	3,6	4,0	4,3	4,3
Irland	1,6	1,5	1,7	1,8	1,7
Island	2,7	2,9	2,4	2,8	2,6
Italien	0,9	2,3	2,0	1,8	2,0
Japan	2,7	3,2	2,9	2,8	2,8
Kanada	3,6	3,8	3,7	3,4	3,5
Korea	2,5	3,0	3,2	3,2	3,1
Luxemburg	3,4	3,0	4,0	4,3	3,9
Mexiko	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Neuseeland	2,6	1,9	2,0	1,8	1,8
Niederlande	1,6	1,7	2,1	2,2	2,0
Norwegen	1,2	1,2	1,0	0,9	1,0
Österreich	1,1	0,6	0,6	0,6	0,6
Polen	n.a.	1,1	1,1	1,1	1,3
Portugal	0,8	0,8	1,1	1,1	1,0
Schweden	1,8	1,3	1,9	1,8	1,6
Schweiz	2,4	2,3	2,9	2,9	2,8
Slowakei	n.a.	n.a.	0,6	0,6	0,5
Spanien	1,8	1,8	2,2	2,3	2,2
Tschechische Republik	n.a.	0,5	0,6	0,5	0,5
Türkei	0,5	0,7	0,9	1,0	0,9
Ungarn	n.a.	0,5	0,6	0,7	0,7
USA	3,0	3,1	3,1	3,0	3,1
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	1,9	1,8	1,9	1,9	1,9
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	1,7	1,7	2,0	2,0	2,0

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 22, S. 84

Ad Abbildung 25:

Entwicklung der Besteuerungsquote von Waren und Dienstleistungen zwischen 1990 und 2001 in Prozent des BIP

	1990	1995	1999	2000	2001
Australien	8,1	8,6	7,7	8,7	8,7
Belgien	11,4	11,5	11,5	11,6	11,3
Dänemark	15,8	15,9	16,6	16,0	16,0
Deutschland	8,8	10,7	10,6	10,6	10,6
Finnland	14,6	13,5	14,5	13,8	13,6
Frankreich	12,2	12,1	12,2	11,7	11,3
Griechenland	13,1	13,4	13,6	13,8	14,0
Grossbritannien	11,2	12,3	11,6	12,0	11,7
Irland	14,2	13,4	11,6	11,6	11,2
Island	16,2	15,5	17,3	17,2	15,2
Italien	10,9	11,2	11,9	11,9	10,8
Japan	4,0	4,2	5,3	5,1	5,2
Kanada	9,3	9,0	8,7	8,7	8,7
Korea	9,2	8,8	9,5	10,0	10,8
Luxemburg	10,1	11,3	11,1	11,2	10,8
Mexiko	9,6	9,0	8,6	9,8	9,7
Neuseeland	12,6	12,3	12,3	11,7	12,0
Niederlande	11,3	11,4	11,9	12,0	12,1
Norwegen	14,8	15,9	15,1	13,4	13,6
Österreich	12,7	11,5	12,4	12,3	12,3
Polen	n.a.	14,0	13,1	12,5	12,0
Portugal	12,8	14,1	14,0	13,7	13,4
Schweden	13,0	13,5	12,9	13,0	12,9
Schweiz	5,7	6,2	6,9	7,0	7,1
Slowakei	n.a.	n.a.	11,7	12,5	10,7
Spanien	9,4	9,4	10,5	10,6	10,3
Tschechische Republik	n.a.	13,2	12,6	12,5	11,7
Türkei	5,6	8,5	11,2	13,6	14,1
Ungarn	n.a.	17,2	15,8	15,8	15,1
USA	4,6	4,9	4,7	4,7	4,6
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	10,8	11,5	11,6	11,6	11,4
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	12,1	12,3	12,5	12,4	12,2

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 24, S. 85

Ad Abbildung 26:
Allgemeine MwSt.-Tarife in den OECD-Ländern in Prozent

	1994	1998	2000	2003	2004
Australien (GST)	–	–	10,0	10,0	10,0
Belgien	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0
Dänemark	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Deutschland	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Finnland	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
Frankreich	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6
Griechenland	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0
Grossbritannien	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Irland	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Island	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5
Italien	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Japan	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0
Kanada	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Korea	n.a.	10,0	10,0	10,0	10,0
Luxemburg	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Mexiko	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Neuseeland	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Niederlande	17,5	17,5	17,5	19,0	19,0
Norwegen	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0
Österreich	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Polen	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
Portugal	16,0	17,0	17,0	19,0	19,0
Schweden	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Schweiz	6,5	6,5	7,5	7,6	7,6
Slowakei	25,0	23,0	23,0	20,0	19,0
Spanien	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Tschechische Republik	23,0	22,0	22,0	22,0	19,0
Türkei	15,0	15,0	17,0	18,0	18,0
Ungarn	n.a.	25,0	25,0	25,0	25,0
USA	–	–	–	–	–

Anmerkungen: Australien hat die Konsumsteuer 2000 neu eingeführt, die USA kennen keine Konsumsteuern auf Bundesebene, sondern zahlreiche lokale Umsatzsteuern.

Quellen: OECD Tax Database; PWC; Deloitte Touche Tohmatsu

Ad Abbildung 27:
Entwicklung der Sozialabgabenquote zwischen 1990 und 2001 in Prozent des BIP

	1990	1995	1999	2000	2001
Australien	–	–	–	–	–
Belgien	14,3	14,7	14,4	14,1	14,4
Dänemark	1,4	1,5	2,1	2,3	2,2
Deutschland	12,3	14,9	14,8	14,8	14,6
Finnland	9,7	12,4	11,9	12,1	12,4
Frankreich	18,9	18,7	16,5	16,3	16,3
Griechenland	8,9	10,5	11,4	10,9	11,4
Grossbritannien	6,1	6,1	6,1	6,2	6,3
Irland	5,0	4,7	4,1	4,3	4,4
Island	1,0	2,6	3,0	3,0	3,0
Italien	12,8	13,0	12,3	11,9	12,2
Japan	8,7	10,0	9,8	9,8	10,3
Kanada	4,4	5,0	4,9	5,0	5,1
Korea	1,0	1,4	4,1	4,4	5,0
Luxemburg	11,0	11,2	10,2	10,2	11,2
Mexiko	2,3	2,8	3,0	3,0	3,2
Neuseeland	–	–	–	–	–
Niederlande	16,1	17,6	16,0	16,0	14,2
Norwegen	10,9	9,7	9,9	8,8	8,9
Österreich	13,3	15,1	15,1	14,8	14,9
Polen	–	12,1	9,9	10,0	10,2
Portugal	7,9	8,8	8,6	8,8	9,1
Schweden	14,1	13,4	12,7	14,5	15,3
Schweiz	6,3	7,7	7,6	7,6	7,8
Slowakei	–	–	13,8	14,4	14,4
Spanien	11,8	11,9	12,2	12,3	12,6
Tschechische Republik	–	16,4	17,0	17,1	17,1
Türkei	3,9	2,7	5,8	5,6	7,2
Ungarn	–	15,1	11,8	11,4	11,6
USA	6,9	6,9	6,9	6,9	7,1
OECD-Durchschnitt (ungewichtet)	8,0	9,2	9,2	9,2	9,4
EU-15-Durchschnitt (ungewichtet)	10,9	11,6	11,2	11,3	11,4
Schweiz (Zwangsabgaben)	17,0	19,1	19,2	19,6	20,5

Quellen: OECD Revenue Statistics 1965–2002, Tabelle 14, S. 80 (Definition gemäss OECD-Systematik);
EFD, Tabelle im Anhang zur Pressemitteilung vom 22. Oktober 2003

5.4 Abkürzungen

Allgemeine Abkürzungen

AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
ALV	Arbeitslosenversicherung
APW	Average Production Worker
BIP	Bruttoinlandprodukt
CFC-Regeln	Regeln für «Controlled Foreign Companies» (Bezeichnung für Hinzurechnungsregeln)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DIT	Dual Income Tax
EATR	Effective Average Tax Rate
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EK	Eigenkapital
EMTR	Effective Marginal Tax Rate
EO	Erwerbsersatzordnung
Est.	Einkommenssteuer
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ETI-Regime	Extraterritorial Income Exclusion-Regime
EU	Europäische Union
F&E	Forschung und Entwicklung
FK	Fremdkapital
FSC	Foreign Sales Corporation
GATS	General Agreement on Trade in Services
GST	Goods and Services Tax (Konsumsteuer)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
ITIO	International Trade and Investment Organization
IMF	International Monetary Fund
IV	Invalidenversicherung
KMU	Klein- und mittelständische Unternehmen
KöSt.	Körperschaftsteuer
M&A	Merger & Acquisitions
MwSt.	Mehrwertsteuer
n.a.	not available
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
PAYE	Pay-as-you-earn system
PAYG	Pay-as-you-go system
UN	United Nations
WTO	World Trade Organization
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim

Länderspezifische Abkürzungen für gewisse Steuerarten werden hier nicht separat aufgeführt.

Länder

AT	Österreich
AU	Australien
BE	Belgien
BG	Bulgarien
CH	Schweiz
CZ	Tschechische Republik
DE	Deutschland
DK	Dänemark
ES	Spanien
EE	Estland
EU	Europäische Union
FI	Finnland
FR	Frankreich
GR	Griechenland
HR	Kroatien
HU	Ungarn
IE	Irland
IT	Italien
JP	Japan
LI	Liechtenstein
LT	Litauen
LU	Luxemburg
LV	Lettland
NL	Niederlande
NO	Norwegen
NZ	Neuseeland
PT	Portugal
PL	Polen
RO	Rumänien
SE	Schweden
SK	Slowakei
SL	Slowenien
UK	Vereinigtes Königreich (hier verwendet als «Grossbritannien»)
USA /US	Vereinigte Staaten von Amerika

Impressum

**Diese Publikation erscheint in Deutsch und Französisch
Gestaltung und Produktion: Daniel Stähli, Visuelle Gestaltung, Zürich
Korrektur: Alain Vannod, St. Gallen
Druck: Lichtdruck AG, Dielsdorf
Herausgabe: November 2004
Schutzgebühr: 40 Franken
© economiesuisse 2004**

economiesuisse
Verband der Schweizer Unternehmen
Hegibachstrasse 47
Postfach
CH-8032 Zürich

economiesuisse
Fédération des entreprises suisses
Carrefour de Rive 1
Case postale 3684
CH-1211 Genève 3

economiesuisse
Verband der Schweizer Unternehmen
Spitalgasse 4
Postfach
CH-3001 Bern

economiesuisse
Federazione delle imprese svizzere
Via Bossi 6
Casella postale 5563
CH-6901 Lugano

economiesuisse
Swiss Business Federation
Avenue de Cortenbergh 168
B-1000 Bruxelles

www.economiesuisse.ch