

Ausgestaltung der Steuersysteme: „Steuermix“ entscheidend

Internationale Trends der Besteuerung

31. Januar 2005

Nummer 4

6. Jahrgang

dossierpolitik

Ausgestaltung der Steuersysteme: „Steuermix“ entscheidend

Das Wichtigste in Kürze

Generell sind die Steuersysteme komplex und dürften es auch weiterhin bleiben.

Der Wettbewerb zwischen heterogenen Steuersystemen wird weiterhin bestimmend bleiben: Nicht nur attraktive Steuersätze, sondern auch andere Faktoren wie Bemessungsgrundlage oder Qualität des Umgangs mit den Behörden bieten den Staaten Gestaltungsspielraum.

Die nationale Steuerpolitik der meisten Länder muss aber der Globalisierung Rechnung tragen: Bei den mobilen Faktoren (Güter, Kapital und hoch qualifizierte Arbeitskräfte) stehen sie im globalen Wettbewerb um das Steuersubstrat.

Die Steuerstandortattraktivität ist für kleinere Länder wie die Schweiz Chance und Notwendigkeit zugleich. Dabei sind auch „weiche Faktoren“ wie z.B. das Steuerklima wichtige Qualitätsmerkmale.

Position von economiesuisse

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.

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 anerkannten Ziele zwar etappenweise, aber konsequent anzustreben und dabei den politischen Gegebenheiten des Landes (Konkordanzdemokratie, föderalistischer Aufbau) Rechnung zu tragen.

economiesuisse hat im November 2004 die Studie „Wettbewerb und Dynamik in der Steuerpolitik – Internationaler Vergleich wichtiger Reformen und Rückschlüsse für die Schweiz“ den Medien präsentiert. In einer Serie von „dossierpolitik“ werden die wichtigsten Ergebnisse der Studie einzeln veröffentlicht.

Nachdem in der letzten Ausgabe („dossierpolitik“ Nr. 3, 24. Januar 2005) die Entwicklung der Fiskalquoten in den OECD-Ländern detailliert aufgezeigt wurde, gibt die vorliegende Ausgabe einen Überblick über die Struktur der nationalen Steuersysteme in der OECD und zeigt die Dynamik der vor allem in Europa laufenden Reformen auf.

Die Struktur der nationalen Steuersysteme

Ausgehend von der OECD-Fiskalquote zeigt die Tabelle 1 im Anhang 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 histo-

rische 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 Haupteinkommensquellen abhängig: der Einkommenssteuer, den Sozialabgaben und den indirekten Steuern auf Waren und Diensten (Konsumsteuer, meistens Mehrwertsteuer). 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). Ver-

gleichsweise 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.

Der Anteil der gesamten Vermögenssteuern¹ am Fis-

kalaufkommen liegt meist unter zehn Prozent (mit Ausnahme² 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. 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

„Der Anteil der Unternehmenssteuern am gesamten Steueraufkommen liegt im OECD-Durchschnitt zwischen neun und zehn Prozent. Eher überraschenderweise befindet sich die Schweiz über dem OECD-Mittel.“

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 Tabelle 2 im Anhang 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.

tal bei Unternehmen und Vermögen bei Privatpersonen), sondern auch allfällige Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie Stempelabgaben auf Finanztransaktionen berücksichtigt.

² 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.

¹ 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 Kapi-

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 (Begriffseinschränkung siehe Fussnote 1 auf Seite 2) stellt man hohe BIP-Anteile (über 2,5 Prozent) für Grossbritannien, für Luxemburg, Kanada, Frankreich, Korea, die USA, die Schweiz und Japan fest. Niedrige Werte (ein Prozent des BIP und tiefer) finden sich in Mexiko, in der Slowakei, der Tschechischen Republik, in 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).

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. 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

„Derzeit scheint 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.“

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 Steuer-codes 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

Stellungnahme von economiesuisse zu den Vorschlägen des Bundesrats:

Unternehmenssteuerreform liegt angesichts der internationalen Steuerdynamik unter den Erwartungen

Die Schweiz steht steuerlich unter Zugzwang. Unser Land kann es sich nicht mehr leisten, bloss bestehende steuerliche Vorteile zu verteidigen. Der Steuerbereich entwickelt sich international äusserst rasch und dynamisch. Die in gewissen Bereichen noch relativ gute Position der Schweiz darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass im internationalen Kontext die Tendenz besorgniserregend ist. Angesichts der generell erhöhten Reformbereitschaft in den umliegenden Ländern – insbesondere in Irland, Österreich und den neuen EU-Oststaaten – gerät die Schweiz zunehmend unter steuerpolitischen Druck. Die Schweiz muss sich auch im Steuerbereich weiterhin mit den Besten messen können und braucht deshalb eine Offensivstrategie, die auf die veränderten internationalen Rahmenbedingungen reagiert und die Attraktivität des Steuerstandorts Schweiz mit innovativen Lösungen verbessert. Die Schweiz hat die Mittel dazu.

Zwar gehen die Vorschläge des Bundesrats ansatzweise in die richtige Richtung. Dennoch bleibt der geplante Reformschritt insgesamt schwach, verglichen mit den zum Teil radikalen Steuerreformen in Konkurrenzländern. Die vorgeschlagene Reform steht deutlich unter den Erwartungen der Wirtschaft (Abschaffung der Emissionsabgabe, nicht diskriminierende Dividenden-Teilbesteuerung von maximal 50 Prozent, liberale Regelung der „Ärgernis“-Tatbestände). Der von der geplanten Reform ausgelöste Effekt auf Wirtschaftswachstum und Arbeitsplätze dürfte entsprechend geringer ausfallen. Im Interesse der Unternehmer und der KMU sowie der mit ihnen verbundenen Arbeitsplätze wird sich economiesuisse für eine Optimierung der Vorlage einsetzen, damit – unter Berücksichtigung der kantonalen Tarifautonomie – die Wachstumseffekte der Reform und ihr gesamtwirtschaftlicher Nutzen maximiert werden.

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 Steuerbelastung³; 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. Die Abbildung auf Seite

5 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 Fiskalkompetenzen zwischen den verschiedenen

Staatsebenen ist in der OECD gross.⁴ Es kann kein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Höhe der Steuerlast und dem Dezentralisierungsgrad eines Landes hergeleitet werden. Die Ausgestaltung des geeigneten Ausmasses an Fiskalföderalismus ist sowohl eine Herausforderung auf supranationaler Ebene – hinsichtlich der steuerpolitischen Beziehungen zwischen der 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.

„Die Ausgestaltung des geeigneten Ausmasses an Fiskalföderalismus ist sowohl eine Herausforderung auf supranationaler Ebene – hinsichtlich der steuerpolitischen Beziehungen zwischen der EU und deren Mitgliedstaaten – als auch oft ein Spannungsfeld im Inland.“

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“, die erst 1998 eingeführt wurde) wieder abgeschafft werden, darüber hinaus führte Italien 1999 zusätzlich zur nationalen eine kommunale Einkommenssteuer ein. In Deutschland wurde 2003 eine umfassende Reform der Gemeindefinanzen (Gewerbsteuer) 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.⁵ 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 tan-

³ Nominale Sätze drücken nicht die effektive Steuerbelastung aus. Als Messgrössen für einen aussagekräftigeren Vergleich diesbezüglich werden neuerdings von der Wissenschaft effektive Durchschnittssteuerbelastungen (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.

⁴ 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).

⁵ In Japan sollen die lokalen Gebietskörperschaften mehr Finanzmittel zur autonomen Verwendung erhalten als Kompensation für die Kürzung der an die Lokalregierungen ausbezahlten (missbrauchsanfälligen) Subventionen. Nationale Steuern sollen abgebaut, regionale dagegen gesteigert werden.

giert.

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.

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, wenngleich 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.

Die meisten OECD-Länder reichern ihre Steuersysteme mit „steuerrechtlichen Fremdkörpern“ an, die **andere sachpolitische Zielsetzungen** (z.B. sozial, regional, struk-

„Die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage ist für das Ausmass der effektiven Belastung ebenso wichtig wie die Ausgestaltung der Tarifstruktur.“

Einflussfaktoren zur Charakterisierung eines Steuersystems



turell, 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 Mög-

„Die Qualität eines Steuersystems hängt letztlich auch sehr stark von ‚weichen Faktoren‘ wie Rechts- und Planungssicherheit oder des Steuerklimas ab. Die Schweiz wird generell von Steuerexperten und Investoren als sehr beständig und planungssicher eingestuft.“

lichkeit 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.

Kommentar

Die aus den empirischen Erhebungen über die steuerlichen Anpassungen in den OECD-Ländern gewonnenen Erkenntnisse lassen sich in folgenden **Kernthesen** zu den Steuersystemen zusammenfassen:

- **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 (Mehrwertsteuer), 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 Voraussehbarkeit von Steuerentscheiden und Gesetzen wird zunehmend wichtiger für die Standortwahl von Steuerzahlern.

Anhang Tabelle 1

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

	Besteuerung Einkommen ¹	Besteuerung Gewinne ¹	Sozialabgaben und andere Lohnsummen- steuern	Besteuerung Vermögen ³	Besteuerung Waren und Dienstleis- tungen	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	28,7	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	8,8	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 Mehrwertsteuer) eine Unterkategorie der Steuern auf Waren und Dienstleistungen ist.

¹ Die Aufsplittung 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

Anhang Tabelle 2

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
Tschechien	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