

Der IBC Taxation Index

Die effektive Steuerbelastung von Unternehmen und hoch qualifizierten Arbeitskräften

Christina Elschner, Lothar Lammersen und Robert Schwager
Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim

für
«IBC BAK International Benchmark Club»®
von BAK Basel Economics

Kurzfassung

26. November 2003

Zielsetzung der Studie und Methode

Unternehmen zahlen Steuern auf ihre Gewinne und das eingesetzte Kapital. Soweit sie im Wettbewerb um hoch qualifizierte Arbeitnehmer stehen, sind sie außerdem gezwungen, diese Arbeitnehmer für internationale Unterschiede in den Steuerbelastungen des Faktors Arbeit zu kompensieren. Daraus entstehen steuerliche Belastungen für Unternehmen, die die Attraktivität eines Investitionsstandortes beeinflussen.

Die vorliegende Studie präsentiert effektive Steuerbelastungen für 143 Standorte aus acht europäischen Staaten sowie den USA. Sie besteht aus zwei Teilstudien: Die erste Teilstudie befasst sich mit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Kapital, die zweite betrachtet die Steuerbelastung hoch qualifizierter Arbeitskräfte. Obwohl beide Untersuchungen auf unterschiedlichen Modellen zur Bestimmung der Effektivbelastungen beruhen, basieren die verwendeten Modelle auf den gleichen Grundgedanken. Deshalb ist es möglich, die qualitativen Ergebnisse beider Teilstudien miteinander zu vergleichen und gemeinsame Schlüsse zu ziehen.

Die Studie wurde im Auftrag des «IBC BAK International Benchmark Club»® durchgeführt, der die wirtschaftliche Lage und die Qualität von Standortfaktoren in europäischen Regionen ermittelt und vergleicht. Die zentralen Kennzahlen dieser Studie werden unter dem **IBC Taxation Index** zusammengefasst (vgl. Tabelle 5). Zukünftig wird der IBC Taxation Index regelmäßig aktualisiert und veröffentlicht. Er kann auf diese Weise Trends in der Besteuerung von Unternehmen und hoch qualifizierten Arbeitskräften aufzeigen.

Die Studie verfolgt drei Zielsetzungen, die in drei Schritten bearbeitet werden:

- Effektive Steuerbelastungen können stark von den tariflichen Steuerbelastungen abweichen. Dafür verantwortlich ist einerseits die große Fülle steuerlicher Regelungen, die über die Gestaltung der Steuertarife hinaus die Steuerzahlung bestimmen. Aber auch das Zusammenwirken verschiedenster Steuerarten ist zu berücksichtigen. Die vorliegende Studie beschränkt sich deshalb nicht auf eine bloße Darstellung der Steuertarife, sondern berechnet aussagekräftigere *effektive* Steuerbelastungen. Diese berücksichtigen die wichtigsten Regelungen der für die jeweilige Fragestellung relevanten Steuern. Bei der Unternehmensbesteuerung schließt dies die Körperschaftsteuer mit ihren Zuschlägen, weitere gewinnabhängige Steuern, die Grundsteuer sowie spezielle Steuern auf das Vermögen und das eingesetzte Kapital ein. Bei der Besteuerung hoch qualifizierter Arbeitskräfte werden persönliche Einkommensteuern inklusive allfälliger Zuschläge, steuerähnliche Sozialversicherungsbeiträge sowie Steuern, die die Unternehmen selbst auf die gezahlten Arbeitsentgelte zu entrichten haben, berücksichtigt.
- Der Besteuerung wird ein großes Gewicht bei der Standortentscheidung beigegeben. Um die Standortattraktivität verschiedener Regionen aus steuerlicher Sicht abzuschätzen, vergleicht die vorliegende Studie in einem zweiten Schritt die Effektivbelastungen sowohl interregional als auch international.
- Jede ermittelte Effektivbelastung ist stets das Ergebnis der Besonderheiten eines Einzelfalles. Um allgemeinere Zusammenhänge zu ermitteln und um jene steuerlichen Regelungen zu isolieren, die unter unterschiedlichen wirtschaftlichen Bedingungen für die Effektivbelastung von besonderer Bedeutung sind, untersucht die vorliegende Studie in einem dritten Schritt den Einfluss der unterschiedlichen einbezogenen steuerlichen Regelungen auf die Effektivbelastungen.

Unternehmensbesteuerung

Für den Vergleich der effektiven Unternehmenssteuerbelastungen werden als Maßgrößen effektive Durchschnittssteuerbelastungen (*Effective Average Tax Rate*, EATR), effektive Grenzsteuerbelastungen (*Effective Marginal Tax Rate*, EMTR) und Kapitalkosten ermittelt. Dies geschieht auf Basis eines von den britischen Ökonomen Devereux und Griffith jüngst entwickelten Ansatzes. Dieser Ansatz baut auf dem seit langem etablierten Ansatz von King und Fullerton auf, der bereits für eine beim International Benchmark Forum 2001 präsentierte Studie zur Steuerbelastung von Unternehmen im erweiterten Alpenraum¹ verwendet wurde, und erweitert diesen. Trotz seiner Neuartigkeit ist der Ansatz von Devereux and Griffith bereits in mehreren internationalen Steuerbelastungsrechnungen verwendet worden, unter anderem in Studien der Bertelsmann Stiftung, der Europäischen Kommission sowie des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Im Ausgangsfall, der den **IBC Taxation Index** der Unternehmenssteuerbelastung definiert, wird in den Berechnungen eine Kapitalgesellschaft des verarbeitenden Gewerbes unterstellt, die eine Investition in eine vorgegebene Kombination aus verschiedenartigen Wirtschaftsgütern tätigt. Dabei werden auch unterschiedliche Finanzierungswege berücksichtigt. Das hypothetische Investitionsvorhaben besteht aus immateriellen Wirtschaftsgütern, Industriegebäuden, Maschinen, Finanzanlagen und Vorratsvermögen. Finanziert wird die Investition mit Beteiligungskapital, einbehalte-

¹ Siehe Gutekunst, G. und R. Schwager, Steuerbelastung von Unternehmen im Alpenraum, Baden-Baden 2002.

nen Gewinnen sowie Fremdkapital. Um die Sensitivität der Ergebnisse zu überprüfen, werden die Parameter des Ausgangsfalles in späteren Analysen entsprechend variiert.

Die für jeden einzelnen Standort ermittelten Belastungskennziffern fassen Steuern auf nationaler, gegebenenfalls regionaler sowie auf lokaler Ebene, sprich Gemeindesteuern, zusammen. Entsprechend der Struktur des International Benchmark Report greift die Studie auf sämtliche neun österreichischen Bundesländer zurück, zudem auf 19 französische Departemente, 63 deutsche Arbeitsamtsbezirke, 33 norditalienische Provinzen, vier niederländische Städte, zwölf Schweizer Kantone und jeweils eine Stadt aus Irland, Massachusetts (USA) und Großbritannien. Um das Niveau der Gemeindesteuern auch für größere Regionen abbilden zu können, wird dabei aus jeder der genannten Regionen stellvertretend eine bedeutende Stadt ausgewählt.

Die Studie konzentriert sich zunächst auf die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene. Diese ist besonders bedeutsam für die Standortentscheidung großer, international agierender Unternehmen. Einbezogen werden Steuern auf die Gewinne und das Vermögen bzw. das eingesetzte Kapital der Kapitalgesellschaften. In den Berechnungen werden sowohl die Tarifbelastungen dieser Steuern als auch die Interaktion verschiedener Steuerarten und die bedeutsamsten Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt, beispielsweise die Bestimmungen zur steuerlichen Abschreibung oder zur Vorratsbewertung.

Die bedeutendsten Ergebnisse der Studie werden durch die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen ausgedrückt. Die effektive Durchschnittssteuerbelastung bezeichnet die Steuerbelastung einer hoch rentablen, kaum teilbaren Investition. Deshalb ist sie ein wichtiger Indikator für die steuerliche Attraktivität eines Standortes für die Investitionen internationaler Unternehmen.

Es zeigt sich ein bedeutsames Steuergefälle zwischen den Regionen des erweiterten Alpenraumes (siehe Tabelle 1). Die Spannweite der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen beträgt 23,5 Prozentpunkte. Die niedrigste Belastung weist mit 13,8 Prozent der Kanton Zug auf, die höchste mit 37,3 Prozent die Stadt Frankfurt am Main. Während Irland und die Schweiz mit vergleichsweise niedrigen Effektivbelastungen locken, weisen Standorte in Frankreich, Deutschland und den USA die höchsten effektiven Durchschnittssteuerbelastungen auf. Diese Ergebnisse deuten darauf hin, dass dramatische Unterschiede in der steuerlichen Attraktivität der betrachteten Regionen bestehen, mit der Schweiz und Irland als besonders attraktiven Standorten.

Die tariflichen Steuersätze auf Unternehmensgewinne haben großen Einfluss auf die Effektivbelastung hoch rentabler Investitionen. Dennoch gilt, dass die Steuerbelastung stets von den individuellen Gegebenheiten eines jeden Einzelfalles abhängig ist. Deshalb spielen in einzelnen Fällen auch besondere Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie betriebliche Substanzsteuern eine bedeutsame Rolle. Französische Unternehmen tragen eine besondere zusätzliche Last durch die als Substanzsteuer ausgestaltete *taxe professionnelle*, wohingegen italienische Kapitalgesellschaften von einer vergleichsweise großzügigen ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage profitieren. Obwohl der tarifliche Gewinnsteuersatz in Italien mit 38,25 Prozent den in Frankreich mit 35,43 Prozent deutlich übersteigt, ist die Effektivbelastung in Italien niedriger als in Frankreich. Österreichische Unternehmen können von einer niedrigen Besteuerung des Teiles der Gewinne profitieren, der

der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses entspricht. Zudem gewährt der österreichische Fiskus für zusätzliche Investitionen eine Investitionszuwachsprämie. Insofern, als österreichische Unternehmen maximal von diesen beiden Maßnahmen profitieren können, reduziert sich die Effektivbelastung dort um etwa vier Prozentpunkte. Untersucht wird nicht allein das internationale Steuergefälle, sondern auch das interregionale Steuergefälle innerhalb der einzelnen Staaten. Besonders stark ausgeprägt ist die interregionale Variation der Steuerbelastung in der Schweiz, wo die Kantone Zug und Schwyz das Feld mit den niedrigsten Steuerbelastungen anführen. Während die Effektivbelastung in Zug nur 13,8 Prozent beträgt, beläuft sie sich in Basel-Landschaft auf 22,8 Prozent. Ein moderates interregionales Steuergefälle besteht in Deutschland. Dort können die Gemeinden die Höhe der Gewerbesteuer und der Grundsteuer selbstständig festsetzen. Die effektiven Steuerbelastungen rangieren zwischen 32,9 Prozent in Weilheim und 37,3 Prozent in Frankfurt am Main. Ein etwas weniger ausgeprägtes Steuergefälle besteht in Frankreich (32,1 Prozent in Paris bis 35,7 Prozent in Isère). In Österreich (30,4 Prozent), Italien (31,6 Prozent bis 31,8 Prozent) und in den Niederlanden (30,2 Prozent bis 30,3 Prozent) ist die interregionale Variation praktisch nicht relevant. Dort verfügen regionale und lokale Gebietskörperschaften entweder nicht über eine entsprechend ausgeprägte steuerliche Autonomie, oder sie machen nur in eingeschränktem Maß Gebrauch davon. Grundsätzlich zeigt sich jedoch, dass – mit Ausnahme der Schweiz – die Steuergesetzgebung auf nationaler Ebene die Höhe der effektiven Steuerbelastungen überall maßgeblich bestimmt.

Eine zweite Gruppe von Ergebnissen wird durch die effektive Grenzsteuerbelastung ausgedrückt. Obwohl effektiven Grenzsteuerbelastungen weniger Bedeutung für internationale Standortentscheidungen zukommt als effektiven Durchschnittssteuerbelastungen, vermitteln sie nützliche zusätzliche Einblicke in die effektive Steuerbelastung von Unternehmen. Im Gegensatz zu effektiven Durchschnittssteuerbelastungen bezeichnen effektive Grenzsteuerbelastungen die effektive Steuerbelastung einer Investition, die aus Sicht des Unternehmens gerade noch lohnend erscheint und damit einen Kapitalwert von null erwirtschaftet. Eine solche Investition begrenzt im ökonomischen Sinne die rentablen Investitionsmöglichkeiten einer Unternehmung. Je niedriger die effektive Grenzsteuerbelastung auf Unternehmensebene ist, umso höher ist das theoretisch optimale Investitionsvolumen. Zudem gilt, dass ein Unternehmen, welches sich einer niedrigeren effektiven Grenzsteuerbelastung als sein Wettbewerber ausgesetzt sieht, diesem gegenüber über einen steuerlichen Wettbewerbsvorteil verfügt.

Das durch die effektiven Grenzsteuerbelastungen ausgedrückte Steuergefälle zwischen den betrachteten Regionen ist noch ausgeprägter als das der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen. Es beträgt fast 33 Prozentpunkte, zwischen 3,3 Prozent in Österreich in dem Fall, in dem die Investitionsvergünstigungen maximal wirken, bis hin zu 36,2 Prozent in Isère, Frankreich (siehe Tabelle 2). Dieses Ergebnis deutet darauf hin, dass das optimale Investitionsvolumen und die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen, die an unterschiedlichen Standorten ansässig sind, aus steuerlicher Sicht stark variieren. Der Einfluss regionaler und lokaler Steuern – dies sind in den meisten Fällen Substanzsteuern – auf die effektiven Grenzsteuerbelastungen ist in der Regel höher als auf die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen. Zudem haben gezielte Maßnahmen wie die Investitionszuwachsprämie oder die niedrige Besteuerung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses hier ein größeres Gewicht. Deshalb weisen österreichische Investitionen, soweit sie diese Rege-

lungen optimal ausnutzen können, sehr niedrige effektive Grenzsteuerbelastungen auf. Andererseits zeigt sich ein Nachteil für Unternehmen, die in hohem Maße gewinnunabhängige Steuern zahlen müssen. Solche Steuern lasten besonders schwer auf Investitionen, die eine niedrige Rendite erwirtschaften. Deshalb ist die steuerliche Attraktivität Frankreichs gemessen an der effektiven Grenzsteuerbelastung noch niedriger als gemessen an der effektiven Durchschnittssteuerbelastung.

Die bisher präsentierten Ergebnisse beziehen sich allesamt auf die steuerliche Situation im Jahr 2003. Für sämtliche Regionen wurden zudem auch effektive Steuerbelastungen für den Rechtsstand der Jahre 2001 und 2002 ermittelt. Von jenen Staaten, die vergleichsweise hohe Effektivbelastungen aufweisen, hat Deutschland im Jahr 2003 vorübergehend die Steuerbelastung angehoben. Frankreich hingegen hat 2002 die Unternehmenssteuerbelastung gesenkt, so dass der vormals bestehende Belastungsunterschied zwischen beiden Staaten nun geschlossen wurde. Im betrachteten Dreijahreszeitraum hat darüber hinaus auch das italienische Steuersystem bedeutende Änderungen erfahren. Am unteren Ende der Belastungsskala hat Irland 2003 die Steuerbelastung für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes leicht erhöht und ist damit knapp hinter den schweizerischen Kanton Zug zurückgefallen.

Sensitivitätsanalysen erlauben weitere interessante Erkenntnisse über den Einfluss der steuerlichen Regelungen auf die Effektivbelastungen. So hängt der Einfluss der französischen gewinnunabhängigen Steuern stark vom Anteil des Sachanlagevermögens am gesamten Investitionsvorhaben ab. Die französischen Standorte verbessern ihre Position verglichen mit der der deutschen Standorte sehr stark, wenn Unternehmen betrachtet werden, die nur in einem geringen Maß über Gebäude und Maschinen verfügen, was beispielsweise für viele Unternehmen im Dienstleistungssektor zutreffen dürfte. Obwohl es in diesem Fall zu einigen bemerkenswerten Änderungen in der Rangfolge der Standorte kommt, sind die Veränderungen jedoch nicht stark genug, um die wichtigsten Schlussfolgerungen des Ausgangsfalles in Frage stellen zu können. Hinsichtlich der effektiven Grenzsteuerbelastungen ist der Einfluss der wirtschaftlichen Rahmendaten auf die Rangfolge stärker als bei den effektiven Durchschnittssteuerbelastungen: Verglichen mit dem tariflichen Steuersatz kommt steuerlichen Detailvorschriften nun ein größeres Gewicht zu. So spielen beispielsweise die steuerlichen Abschreibungsbedingungen eine bedeutsamere Rolle, und der steueroptimale Standort hängt im Hinblick auf die effektive Grenzsteuerbelastung stärker von den individuellen Gegebenheiten einer jeden Investition ab.

In einem Exkurs wird die Besteuerung der Anteilseigner im Hinblick auf die Einkommensteuer auf Dividenden, Zinszahlungen und Veräußerungsgewinne, sowie Einkommensteuerzuschläge und persönliche Vermögensteuern analysiert. Es wird angenommen, dass der Anteilseigner in der Region wohnt, in der das betrachtete Unternehmen tätig ist. Ziel der Untersuchung ist es, den Einfluss der Anteilseignerbesteuerung auf die oben ermittelten effektiven Steuerbelastungen zu messen. Die Ergebnisse gewähren Einblicke in die Verzerrungseffekte von Einkommensteuersystemen, insbesondere im Hinblick auf Finanzierungsentscheidungen. Ihre Bedeutung für die Attraktivität eines Investitionsstandortes ist allerdings begrenzt.

In diesem Fall sind effektive Grenzsteuerbelastungen weitaus wichtiger als effektive Durchschnittssteuerbelastungen. Folglich konzentrieren sich die weiteren Ausführungen auf die Berechnung von effektiven Grenzsteuerbelastungen, ausgedrückt durch Kapitalkosten und die EMTR. Die Kapitalkosten sind ein Indikator für das optimale

Ausmaß der Investitionen am heimischen Standort und für die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen. Effektive Grenzsteuersätze geben den von der Besteuerung beanspruchten Anteil der Vorsteuerrendite einer Grenzinvestition wieder. Sie vermischen Informationen über die Verzerrung von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen mit Informationen über die Verzerrung der Sparentscheidungen von Haushalten. Effektive Grenzsteuersätze müssen daher sorgfältig interpretiert werden. Die Ergebnisse zeigen, dass die effektive Gesamtsteuerbelastung in hohem Maße von der Besteuerungssituation des Anteilseigners abhängt. Während für Anteilseigner mit einem Einkommensteuersatz von null meist die Fremdfinanzierung am günstigsten ist, bevorzugen Anteilseigner, die dem Spitzensteuersatz unterliegen, regelmäßig die Selbstfinanzierung. Für Anteilseigner mit Nullsteuersatz ist die effektive Unternehmenssteuerbelastung der wichtigste Bestimmungsfaktor der Gesamtsteuerbelastung. Wie die Berechnungen zeigen, ist bei Anteilseignern, die dem Spitzensteuersatz unterliegen, zusätzlich die steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen und Zinszahlungen von großer Bedeutung.

Für sämtliche Anteilseigner ist eine auffällige Korrelation zwischen effektiver Grenzsteuerbelastung auf Unternehmensebene und auf Gesamtebene zu beobachten. Zwar darf man aus diesen Ergebnissen nicht schließen, dass Standorte mit niedriger Unternehmenssteuerbelastung auch niedrige persönliche Steuerbelastungen gewähren. Man kann aber dennoch feststellen, dass in den meisten Fällen persönliche Steuern auf Kapitaleinkünfte die Unternehmenssteuerbelastung zumindest nicht kompensieren. Es gibt eine bedeutsame Ausnahme zu diesem Ergebnis: Insbesondere die Schweizer Kantone, die relativ hohe Einkommen- und Vermögensteuersätze erheben, haben im internationalen Vergleich eher geringe effektive Grenzsteuerbelastungen auf Unternehmensebene, dagegen aber eine hohe effektive Grenzsteuerbelastung auf Gesamtebene.

Die Besteuerung von qualifizierten und hoch qualifizierten Arbeitskräften

Die Messung der Steuer- und Abgabenbelastung hoch qualifizierter Arbeitskräfte ist ein neues Forschungsgebiet. Anerkannte Methoden hierzu gibt es bisher nicht. Im Rahmen dieser Studie wurde daher ein völlig neuer Ansatz entwickelt, der unterschiedliche Gehaltsbestandteile, Vergütungshöhen und den Familienstand berücksichtigt. Diese Methode folgt im Aufbau anerkannten Methoden zur Messung der Unternehmenssteuerbelastung und berechnet die effektive Durchschnittssteuerbelastung (EATR) als Indikator für die Steuer- und Abgabenbelastung von Arbeitnehmern. Die Grundidee des Ansatzes ist, dass Arbeitgeber mit anderen Arbeitgebern um hoch qualifiziertes Personal konkurrieren. Um im Wettbewerb bestehen zu können, müssen sie die Steuern und Abgaben, denen die Arbeitskräfte unterliegen, kompensieren. Folglich muss auch der interregionale und internationale Vergleich auf Basis eines identischen *verfügbaren Einkommens* nach Steuern und Abgaben geschehen.

Das computergestützte Modell bestimmt die Steuer- und Abgabenbelastung in zwei Schritten. Zunächst wird anhand eines typischen Einkommens vor sämtlichen Steuern und Abgaben, der sogenannten *Gesamtvergütung*, die Steuer veranlagt. Wenn das daraus resultierende Einkommen nach Steuern, das *verfügbare Einkommen*, niedriger / höher ist als das für den Vergleich geforderte, wird in einem zweiten Schritt die Veranlagung für eine höhere / niedrigere Gesamtvergütung wiederholt.

Dieser Schritt wird so lange durchgeführt, bis das geforderte verfügbare Einkommen erreicht ist. Die effektive Steuerbelastung errechnet sich aus der Division der Differenz zwischen Gesamtvergütung und verfügbarem Einkommen (dem *Steuerkeil*) durch die Gesamtvergütung. Die effektive Durchschnittssteuerbelastung drückt aus, wieviel mehr der Arbeitgeber in der jeweiligen Region zusätzlich zum (fixen) verfügbaren Einkommen des Arbeitnehmers für die Vergütung aufzuwenden hat. Wenn ein Arbeitnehmer beispielsweise bei einem verfügbaren Einkommen von € 100.000 einer effektiven Durchschnittssteuerbelastung von 25 Prozent unterliegt, so bedeutet dies, dass der Steuerkeil (€ 33.333) ein Viertel der Gesamtvergütung in Höhe von € 133.333 beträgt.

Steuern sind in diesem Zusammenhang alle Einkommensteuern inklusive Zuschlägen, Staats- und Gemeindesteuern sowie von Unternehmen zu zahlende Lohnsummensteuern. Sozialversicherungsbeiträge sind insoweit als Abgabe zu sehen, als sie für den Arbeitnehmer keinen Versicherungscharakter besitzen, da er voraussichtlich keinen Nutzen daraus ziehen wird. Gemäß der Grundidee des Wettbewerbs ist die Wahrscheinlichkeit von Arbeitslosigkeit für die hoch qualifizierte Arbeitskraft sehr gering. Folglich sind Beiträge zur Arbeitslosenversicherung eine Abgabe und erhöhen die Steuer- und Abgabenbelastung. Auch Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung sind als Abgaben definiert. Beiträge zur Krankenversicherung dagegen haben weitgehend Versicherungscharakter und sind somit keine Abgaben.

Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung müssen zum Teil als Abgabe angesehen werden. Das gesetzliche Rentensystem wird in den meisten Ländern durch das Umlageverfahren finanziert, bei dem sowohl eine Umverteilung zwischen alt und jung als auch zwischen arm und reich stattfindet. Daraus folgt, dass die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung teils implizite Steuer, teils Versicherungsbeitrag sind. Diese implizite Steuer wird in unserem Ansatz berücksichtigt, indem die Rentenansprüche berechnet und in die Kennzahl integriert werden, die dem Arbeitnehmer nach gegenwärtiger Rechtslage aus den Beitragszahlungen erwachsen.

Unser Modell unterscheidet zwischen vier Vergütungsarten: (1) Barvergütung, (2) Beiträge zur Altersvorsorge, (3) Aktienoptionen und (4) Nebenleistungen. Diese Vergütungsbestandteile führen in unterschiedlichen Perioden zu steuerbarem Einkommen. Barvergütung und Nebenleistungen sind im Jahr der Auszahlung steuerbar, während Aktienoptionen zum Zeitpunkt der Gewährung oder im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen steuerbares Einkommen werden. Beiträge zur Altersvorsorge werden entweder vorgelagert oder nachgelagert besteuert, das heißt, sie werden entweder aus bereits versteuertem Einkommen getätigt und während der Rentenbezugsphase nicht mehr besteuert, oder sie werden aus unversteuertem Einkommen bezahlt und sind später bei der Auszahlung steuerpflichtig. Unser Modell trägt den Zeitpunkten der Zahlung von Steuern und Renten im Rahmen eines explizit intertemporalen Ansatzes Rechnung.

Die Studie umfasst die Steuer- und Abgabenbelastungen von zwölf Schweizer Kantonen, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Irland, Italien, den Niederlanden, Österreich und den USA (Massachusetts). Währungen werden mit den durchschnittlichen nominalen Wechselkursen von 2002 umgerechnet. Die Steuerbelastungen beziehen sich auf den Rechtsstand 2002 und 2003.

Im Grundfall, der den **IBC Taxation Index** für die Besteuerung hoch qualifizierter Mitarbeiter definiert, wird eine Arbeitskraft mit einem verfügbaren Einkommen von € 100.000 betrachtet. Dieses besteht aus 75 Prozent Barvergütung, 20 Prozent Altersvorsorgebeiträgen und 5 Prozent Nebenleistungen. Der Arbeitnehmer ist alleinstehend und hat keine weiteren Einkünfte. Die Ergebnisse zeigen ein dreigeteiltes Bild (vgl. Tabelle 3b): Die Kantone Zug und Schwyz haben mit 25,7 Prozent und 25,9 Prozent die geringste Steuer- und Abgabenbelastung, gefolgt von den übrigen analysierten Kantonen, den USA und Großbritannien mit einer Durchschnittsbelastung zwischen 28 Prozent und 39 Prozent. Die höchste Belastung mit effektiven Durchschnittssteuersätzen zwischen 40 Prozent und 50 Prozent findet sich in den übrigen europäischen Ländern, namentlich in Irland, Österreich, den Niederlanden, Frankreich, Deutschland und Italien.

Die Bedeutung dieser Zahlen lässt sich veranschaulichen, indem man die zu den effektiven Durchschnittssteuersätzen gehörenden Niveaus der Gesamtvergütung berechnet. Um einem Mitarbeiter ein verfügbares Einkommen von € 100.000 zahlen zu können, muss ein Unternehmen in Schwyz € 134.574 aufwenden. In Massachusetts sind dafür schon € 161.740 notwendig und in Italien sogar € 199.084. Diese Unterschiede zeigen, dass die Besteuerung massiv in den internationalen Wettbewerb um qualifizierte Arbeitskräfte eingreift.

Senkt man das verfügbare Einkommen auf € 50.000, ergibt sich in fast allen Regionen eine geringere Steuerbelastung (vgl. Tabelle 3a). Mit einem Unterschied von mehr als 10 Prozentpunkten ist die Entlastung in der Schweiz und den Niederlanden besonders groß. Dieses Ergebnis veranschaulicht das Ausmaß der Progression des Einkommensteuertarifs auf der einen sowie die Ausgestaltung der Sozialversicherung auf der anderen Seite. Die effektiven Steuersätze wachsen stärker an, wenn sich die betrachteten hoch qualifizierten Arbeitskräfte mit ihrem Einkommen noch im mittleren Progressionsbereich bewegen, wie es beispielsweise in der Schweiz der Fall ist, oder wenn auf niedrige Einkommensteile sehr niedrige tarifliche Steuersätze angewendet werden wie in den Niederlanden. Auf der anderen Seite wird die Progression der Effektivbelastungen durch Beitragsbemessungsgrenzen zur Sozialversicherung reduziert. Dies trifft in Deutschland, Österreich und Italien zu.

Eine Erhöhung des verfügbaren Einkommens auf € 200.000 lässt die effektiven Steuer- und Abgabenbelastungen insbesondere in der Schweiz in vergleichsweise großem Ausmaß ansteigen (vgl. Tabelle 3c). Dies ist auf die Tatsache zurückzuführen, dass die Schweizer Sozialversicherung im Gegensatz zu der anderer Länder keine Beitragsbemessungsgrenzen kennt (mit Ausnahme der Arbeitslosenversicherung) und somit Beiträge auch auf hohe Einkommensteile gezahlt werden müssen. Während bei niedrigen Einkommenshöhen die Schweizer Kantone im internationalen Vergleich die geringste Steuerbelastung aufweisen, verliert der Standort Schweiz bei den hier betrachteten sehr hohen verfügbaren Einkommen teilweise seine Spitzenposition. Die USA, Großbritannien, Irland und Österreich treten mit der Schweiz in Konkurrenz. In den USA unterliegt eine hoch qualifizierte Arbeitskraft mit sehr hohem Einkommen einer niedrigeren Steuerbelastung als in den Kantonen Bern, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Genf, Tessin und Waadt. Österreich liegt im Ranking immerhin noch vor Genf, Tessin und Waadt.

Um die Familienbesteuerung zu analysieren, wird die Steuerbelastung eines Arbeitnehmers mit einem nicht berufstätigen Ehegatten und zwei Kindern berechnet (vgl. Tabelle 4). In allen Regionen gibt es für Familien Steuervergünstigungen. Auf der

einen Seite erhalten Familien Kinderzulagen oder Steuergutschriften. Auf der anderen Seite unterliegen Familien in vielen Regionen speziellen Einkommensteuertarifen, abhängig vom Familienstand und der Anzahl der Kinder. Im internationalen Vergleich werden Familien in Deutschland, Irland, Frankreich, den USA und der Schweiz gegenüber Alleinstehenden am stärksten steuerlich begünstigt. In Italien dagegen ist die Steuerbelastung für Alleinstehende und Familien in etwa gleich hoch. Ein Vergleich der effektiven Steuerbelastung von Familien mit verfügbarem Einkommen von € 50.000 und € 100.000 zeigt, dass der Steuervorteil für Familien mit steigendem Einkommen sinkt.

Die Vergütungsstruktur hat ebenfalls einen Einfluss auf die Steuer- und Abgabenbelastung. Während die Erhöhung des Altersvorsorgeanteils nur geringe Änderungen in den effektiven Steuerbelastungen zur Folge hat, sinkt die Steuerbelastung durch die Gewährung von Aktienoptionen in allen Ländern mit Ausnahme Deutschlands und der Niederlande deutlich.

Die gesetzliche Rentenversicherung ist für einen nicht unbedeutenden Teil der Steuer- und Abgabenbelastung verantwortlich. Um die quantitative Bedeutung der gesetzlichen Rentenversicherung für die effektive Steuerbelastung auszuweisen, wird eine Simulation durchgeführt, in der unterstellt wird, dass die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung keinerlei Abgabenanteil besitzen und sich zum Marktzins verzinsen. Dies zieht eine Verringerung der Belastung zwischen 1,5 und 6,9 Prozentpunkten nach sich. Die Entlastung ist in Italien, Irland und Deutschland am höchsten. Die gesetzliche Rentenversicherung hat in diesen Ländern einen maßgeblichen Einfluss auf die Höhe der Steuer- und Abgabenbelastung des Arbeitnehmers.

Es zeigt sich, dass die Rangfolge der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen relativ robust gegenüber Änderungen der Modellannahmen ist. In allen Fällen haben Zug und Schwyz die geringste Steuerbelastung, gefolgt von Nidwalden, den übrigen Schweizer Kantonen, den USA und Großbritannien. In der Gruppe der Länder mit hohen Belastungen sind in der Regel Irland, Österreich und die Niederlande die attraktivsten Standorte. Deutschland, Italien und Frankreich tauschen ihre Plätze, bleiben jedoch am oberen Ende der Skala.

Gemeinsame Schlussfolgerungen

Der IBC Taxation Index fasst die wichtigsten Ergebnisse der beiden Teilstudien zusammen. Dies wird in Abbildung 1 illustriert. Diese Abbildung zeigt für die zwölf Schweizer Kantone sowie für die Median-Standorte der anderen Staaten die effektive Durchschnittssteuerbelastung auf Unternehmensebene sowie die effektive Durchschnittssteuerbelastung für einen alleinstehenden Angestellten, der ein verfügbares Einkommen in Höhe von € 100.000 erhält. Aufgrund mehrerer konzeptioneller Unterschiede können der IBC Taxation Index für Unternehmen und der IBC Taxation Index für Hochqualifizierte nicht direkt miteinander verglichen werden. Insbesondere lassen die beiden verschiedenen Methoden zur Messung der Effektivbelastungen keinen Schluss über Verteilungsfragen der Besteuerung zu. Die Rangfolgen der Standorte sowie die relativen Unterschiede in den Belastungen hingegen vermitteln aussagekräftige Einblicke. Die Steuerbelastungskennziffern werden deshalb auf Basis der durchschnittlich in den einbezogenen zwölf Schweizer Kantonen herrschenden Steuerbelastung indexiert. Definitionsgemäß beträgt die effektive indexierte Steuerbel-

stung des Durchschnitts der Schweizer Kantone 100. Eine Trendlinie illustriert die Korrelation zwischen den Steuerbelastungen auf die beiden Produktionsfaktoren, wie aus Abbildung 1 ersichtlich ist. Tabelle 5 fasst schließlich die zentrale Kennzahl für beide Teilstudien zusammen.

Es fällt auf, dass die Steuerbelastung der beiden Faktoren an den meisten Standorten stark korreliert. Das deutet darauf hin, dass jene Staaten, die ihre Unternehmen hoch belasten, auch hohe Arbeitseinkommen entsprechend stark zur Besteuerung heranziehen. Eine bemerkenswerte Ausnahme stellt dabei die Situation in den USA (Massachusetts) dar. Während Unternehmen dort im Vergleich zu den anderen Standorten sehr hoch besteuert werden, unterliegen hoch qualifizierte Arbeitskräfte einer nur mäßigen Steuerbelastung. Auf der anderen Seite weist Irland eine der niedrigsten Unternehmenssteuerbelastungen auf, besteuert hoch qualifizierte Arbeitskräfte hingegen vergleichsweise hoch. Trotz dieser Ausnahmen deuten die Ergebnisse jedoch darauf hin, dass aus Sicht einer Unternehmung eine hohe Unternehmenssteuerbelastung in der Regel nicht durch eine niedrige Belastung hoch qualifizierter Arbeitskräfte ausgeglichen werden kann und umgekehrt. Deshalb verbessern Standorte, die bereits einen steuerlichen Wettbewerbsvorteil bei der Unternehmensbesteuerung aufweisen, ihre Ausgangsposition in vielen Fällen noch weiter, wenn zusätzlich die Steuern auf hoch qualifizierte Arbeitskräfte berücksichtigt werden.

Ergebnisse des Ausgangsfalles

Tab. 1: Unternehmensbesteuerung: Effektive Durchschnittssteuerbelastung auf Unternehmensebene, 2003 (%).

Rg.	Region	EATR	Rg.	Region	EATR	Rg.	Region	EATR	Rg.	Region	EATR
1	CH Zug	13.8	37	I Bolzano	31.7	73	D Weißenburg i. Bayern	33.9	109	D Heilbronn	34.8
2	IR Dublin	14.0	37	I Gorizia	31.7	74	F Moselle	34.1	110	D Hof	34.8
3	CH Nidwalden	15.4	37	I Trento	31.7	75	D Waiblingen	34.1	111	D Offenburg	34.8
4	CH Schwyz	16.5	37	I Vercelli	31.7	76	D Weiden	34.1	111	D Pforzheim	34.8
5	CH Ticino	18.5	37	I Vicenza	31.7	77	D Schwandorf	34.1	113	F Haute-Savoie	34.9
6	CH Bern	18.6	42	I Padova	31.7	78	D Reutlingen	34.1	114	D Aschaffenburg	34.9
7	CH Valais	19.7	43	I Biella	31.7	79	D Aalen	34.1	115	F Ardèche	35.0
8	CH St. Gallen	20.3	44	I Cremona	31.8	80	D Deggendorf	34.1	116	F Savoie	35.0
9	CH Vaud	20.5	44	I Cuneo	31.8	81	D Donauwörth	34.1	117	D Bamberg	35.1
10	CH Zürich	21.0	44	I Lodi	31.8	82	D Nagold	34.1	118	D Heidelberg	35.1
11	CH Genève	21.4	44	I Pavia	31.8	82	D Vill.-Schwenningen	34.1	119	F Meurthe-et-Moselle	35.1
12	CH Basel-Stadt	22.1	44	I Torino	31.8	84	F Ain	34.2	120	D Ingolstadt	35.3
13	CH Basel-Landschaft	22.8	44	I Treviso	31.8	85	F Jura	34.2	121	D Landshut	35.3
14	GB London	28.1	50	I Como	31.8	86	D Göppingen	34.2	122	D Rosenheim	35.3
15	NL Amsterdam	30.2	51	I Novara	31.8	87	F Haut-Saône	34.2	123	D Freiburg	35.4
16	NL Utrecht	30.2	51	I Verona	31.8	88	F Drôme	34.3	124	F Territoire-de-Belfort	35.5
17	NL Den Haag	30.3	53	I Lecco	31.8	89	D Ludwigsburg	34.3	125	D Karlsruhe	35.5
18	NL Rotterdam	30.3	54	I Alessandria	31.8	90	D Konstanz	34.3	126	D Mannheim	35.7
19	A Burgenland ¹⁾	30.4	54	I Asti	31.8	91	D Ansbach	34.3	127	D Berlin	35.7
19	A Kärnten ¹⁾	30.4	54	I Belluno	31.8	91	D Lörrach	34.3	128	F Isère	35.7
19	A Niederösterreich ¹⁾	30.4	54	I Mantova	31.8	93	D Ludwigshafen	34.4	129	D Landau	35.8
19	A Oberösterreich ¹⁾	30.4	54	I Rovigo	31.8	94	D Ulm	34.4	130	D Würzburg	35.8
19	A Salzburg ¹⁾	30.4	54	I Trieste	31.8	95	F Meuse	34.4	131	D Stuttgart	35.8
19	A Steiermark ¹⁾	30.4	54	I Venezia	31.8	96	F Haut-Rhin	34.4	132	D Regensburg	35.9
19	A Tirol ¹⁾	30.4	61	F Paris	32.1	97	F Rhône	34.5	133	US Boston	36.0
19	A Vorarlberg ¹⁾	30.4	62	D Weilheim	32.9	98	D Traunstein	34.5	134	D Mainz	36.2
19	A Wien ¹⁾	30.4	63	D Coburg	32.9	99	F Doubs	34.5	134	D Offenbach	36.2
28	I Valle d'Aosta	31.6	64	D Walldorf b. Heidelberg	33.1	100	D Rastatt	34.6	136	D Augsburg	36.3
29	I Milano	31.7	65	D Landkreis Mannheim	33.6	101	F Bas-Rhin	34.6	137	D Nürnberg	36.4
29	I Udine	31.7	66	D Tauberbischofsheim	33.6	102	D Passau	34.6	138	D Köln	36.5
31	I Pordenone	31.7	67	D Memmingen	33.6	103	D Bayreuth	34.6	139	D Düsseldorf	36.6
31	I Verb.-Cusio-Ossola	31.7	67	D Pfarrkirchen	33.6	104	D Schweinfurt	34.6	140	D Hamburg	36.9
33	I Brescia	31.7	69	D Ravensburg	33.6	105	D Schwäbisch-Hall	34.7	141	D Essen	36.9
33	I Sondrio	31.7	70	D Rottweil	33.8	106	F Vosges	34.8	142	D München	37.3
35	I Bergamo	31.7	71	D Kempten	33.8	107	F Loire	34.8	143	D Frankfurt	37.3
35	I Varese	31.7	72	D Balingen	33.9	108	D Freising	34.8			

Anm.: Rg. = Rang; EATR = Effektive Durchschnittssteuerbelastung; A = Österreich; CH = Schweiz; D = Deutschland; F = Frankreich; GB = Großbritannien; I = Italien; IR = Irland; NL := Niederlande; US = USA. ¹⁾ Soweit österreichische Unternehmen voll von der Investitionszuwachsprämie und der reduzierten Besteuerung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses profitieren können, reduziert sich die EATR auf 26,1 Prozent. Quelle: ZEW/BAK.

Tab. 2: Unternehmensbesteuerung: Effektive Grenzsteuerbelastung auf Unternehmensebene, 2003 (%).

Rg.	Region	EMTR	Rg.	Region	EMTR	Rg.	Region	EMTR	Rg.	Region	EMTR
1	CH St. Gallen	6.9	37	I Novara	19.0	73	D Waiblingen	24.8	109	D Freiburg	26.4
2	CH Zug	7.1	37	I Verona	19.0	74	D Weiden	24.9	110	D Mannheim	26.6
3	CH Nidwalden	9.0	39	I Lecco	19.0	75	D Schwandorf	24.9	111	D Landau	26.6
4	CH Bern	10.6	40	I Alessandria	19.0	76	D Reutlingen	24.9	112	D Würzburg	26.7
5	CH Schwyz	10.6	40	I Asti	19.0	77	D Aalen	24.9	113	D Stuttgart	26.7
6	IR Dublin	11.9	40	I Belluno	19.0	78	D Deggendorf	24.9	114	D Regensburg	26.7
7	CH Ticino	12.2	40	I Mantova	19.0	79	D Donauwörth	24.9	115	D Berlin	27.0
8	CH Vaud	13.1	40	I Rovigo	19.0	80	D Nagold	25.0	116	D Mainz	27.1
9	CH Zürich	13.6	40	I Trieste	19.0	80	D Vill.-Schwenningen	25.0	116	D Offenbach	27.1
10	CH Genève	14.5	40	I Venezia	19.0	82	D Ludwigsburg	25.1	118	D Augsburg	27.2
11	CH Valais	14.7	47	NL Amsterdam	20.8	83	D Göppingen	25.1	119	D Nürnberg	27.3
12	CH Basel-Stadt	15.6	48	NL Utrecht	21.1	84	D Konstanz	25.1	120	D Köln	27.6
13	CH Basel-Landschaft	16.3	49	NL Den Haag	21.1	85	D Ansbach	25.1	121	D Düsseldorf	27.6
14	I Valle d'Aosta	18.4	50	NL Rotterdam	21.4	85	D Lörrach	25.1	122	D Hamburg	28.0
15	I Milano	18.6	51	A Burgenland ^{*)}	22.9	87	D Ludwigshafen	25.2	123	D Essen	28.0
15	I Udine	18.6	51	A Kärnten ^{*)}	22.9	88	D Ulm	25.2	124	D München	28.3
17	I Pordenone	18.7	51	A Niederösterreich ^{*)}	22.9	89	D Traunstein	25.3	125	D Frankfurt	28.4
17	I Verbano-Cusio-Ossola	18.7	51	A Oberösterreich ^{*)}	22.9	90	D Rastatt	25.4	126	F Moselle	31.7
19	I Brescia	18.8	51	A Salzburg ^{*)}	22.9	91	D Passau	25.4	127	F Ain	32.0
19	I Sondrio	18.8	51	A Steiermark ^{*)}	22.9	92	D Bayreuth	25.5	128	F Jura	32.1
21	I Bergamo	18.8	51	A Tirol ^{*)}	22.9	93	F Paris	25.5	129	F Haut-Saône	32.2
21	I Varese	18.8	51	A Vorarlberg ^{*)}	22.9	94	D Schweinfurt	25.5	130	F Drôme	32.3
23	I Bolzano	18.8	51	A Wien ^{*)}	22.9	95	D Schwäbisch-Hall	25.6	131	F Meuse	32.6
23	I Gorizia	18.8	60	D Weilheim	23.6	96	D Freising	25.6	132	F Haut-Rhin	32.7
23	I Trento	18.8	61	D Coburg	23.7	97	D Aschaffenburg	25.7	133	F Rhône	32.8
23	I Vercelli	18.8	62	D Walldorf b. Heidelberg	23.7	98	D Heilbronn	25.7	134	F Doubs	32.9
23	I Vicenza	18.8	63	GB London	24.2	99	D Hof	25.7	135	F Bas-Rhin	33.2
28	I Padova	18.9	64	D Landkreis Mannheim	24.3	100	D Offenburg	25.8	136	F Vosges	33.7
29	I Biella	18.9	65	D Tauberbischofsheim	24.3	100	D Pforzheim	25.8	137	F Loire	33.7
30	I Cremona	18.9	66	D Memmingen	24.4	102	US Boston	25.8	138	F Haute-Savoie	33.9
30	I Cuneo	18.9	67	D Pfarrkirchen	24.4	103	D Bamberg	26.0	139	F Ardèche	34.3
30	I Lodi	18.9	68	D Ravensburg	24.5	104	D Heidelberg	26.0	140	F Savoie	34.4
30	I Pavia	18.9	69	D Kempten	24.6	105	D Ingolstadt	26.1	141	F Meurthe-et-Moselle	34.7
30	I Torino	18.9	70	D Balingen	24.7	106	D Landshut	26.2	142	F Territoire-de-Belfort	35.7
30	I Treviso	18.9	71	D Rottweil	24.7	107	D Rosenheim	26.3	143	F Isère	36.2
36	I Como	19.0	72	D Weißenburg i. Bayern	24.7	108	D Karlsruhe	26.4			

Anm.: Rg. = Rang; EMTR = Effektive Grenzsteuerbelastung; A = Österreich; CH = Schweiz; D = Deutschland; F = Frankreich; GB = Großbritannien; I = Italien; IR = Irland; NL := Niederlande; US = USA. ^{*)} Soweit österreichische Unternehmen voll von der Investitionszuwachsprämie und der reduzierten Besteuerung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses profitieren können, reduziert sich die EMTR auf 3,3 Prozent. Quelle: ZEW/BAK.

**Tab. 3: Besteuerung hoch qualifizierter Arbeitskräfte:
Effektive Durchschnittssteuerbelastungen für Alleinstehende, 2003 (%).**

(a) verfügbares Einkommen € 50.000			(b) verfügbares Einkommen € 100.000			(c) verfügbares Einkommen € 200.000					
Rg.	Region	EATR	Rg.	Region	EATR	Rg.	Region	EATR			
1	ZG	CH Zug	20,6	1	SZ	CH Schwyz	25,7	1	ZG	CH Zug	29,3
2	SZ	CH Schwyz	20,9	2	ZG	CH Zug	25,9	2	SZ	CH Schwyz	29,4
3	NW	CH Nidwalden	23,9	3	NW	CH Nidwalden	28,3	3	NW	CH Nidwalden	32,0
4	ZH	CH Zürich	25,3	4	ZH	CH Zürich	32,6	4	VS	CH Wallis	39,1
5	VS	CH Wallis	27,5	5	VS	CH Wallis	35,4	5	ZH	CH Zürich	40,3
6	BL	CH Basel-Landschaft	29,3	6	BL	CH Basel-Landschaft	36,6	6	SG	CH St. Gallen	40,5
7	SG	CH St. Gallen	30,1	7	SG	CH St. Gallen	36,8	7	USA	USA	42,0
8	BE	CH Bern	30,5	8	BE	CH Bern	36,8	8	BE	CH Bern	42,4
9	NL	Niederland	30,9	9	BS	CH Basel-Stadt	36,9	9	BS	CH Basel-Stadt	42,4
10	TI	CH Tessin	31,0	10	GE	CH Genf	37,9	10	GB	Großbritannien	42,6
11	BS	CH Basel-Stadt	31,0	11	TI	CH Tessin	38,2	11	BL	CH Basel-Landschaft	42,7
12	GE	CH Genf	31,5	12	USA	USA	38,2	12	A	Österreich	43,1
13	VD	CH Waadt	31,9	13	GB	Großbritannien	39,2	13	IRL	Irland	43,5
14	GB	Großbritannien	33,5	14	VD	CH Waadt	39,3	14	GE	CH Genf	43,8
15	USA	USA	34,2	15	IRL	Irland	40,3	15	TI	CH Tessin	44,0
16	IRL	Irland	35,5	16	A	Österreich	41,7	16	VD	CH Waadt	45,4
17	A	Österreich	38,5	17	NL	Niederlande	42,9	17	NL	Niederlande	47,3
18	F	Frankreich	42,4	18	F	Frankreich	47,3	18	D	Deutschland	48,8
19	D	Deutschland	46,5	19	D	Deutschland	47,6	19	F	Frankreich	50,7
20	I	Italien	50,6	20	I	Italien	49,8	20	I	Italien	51,5

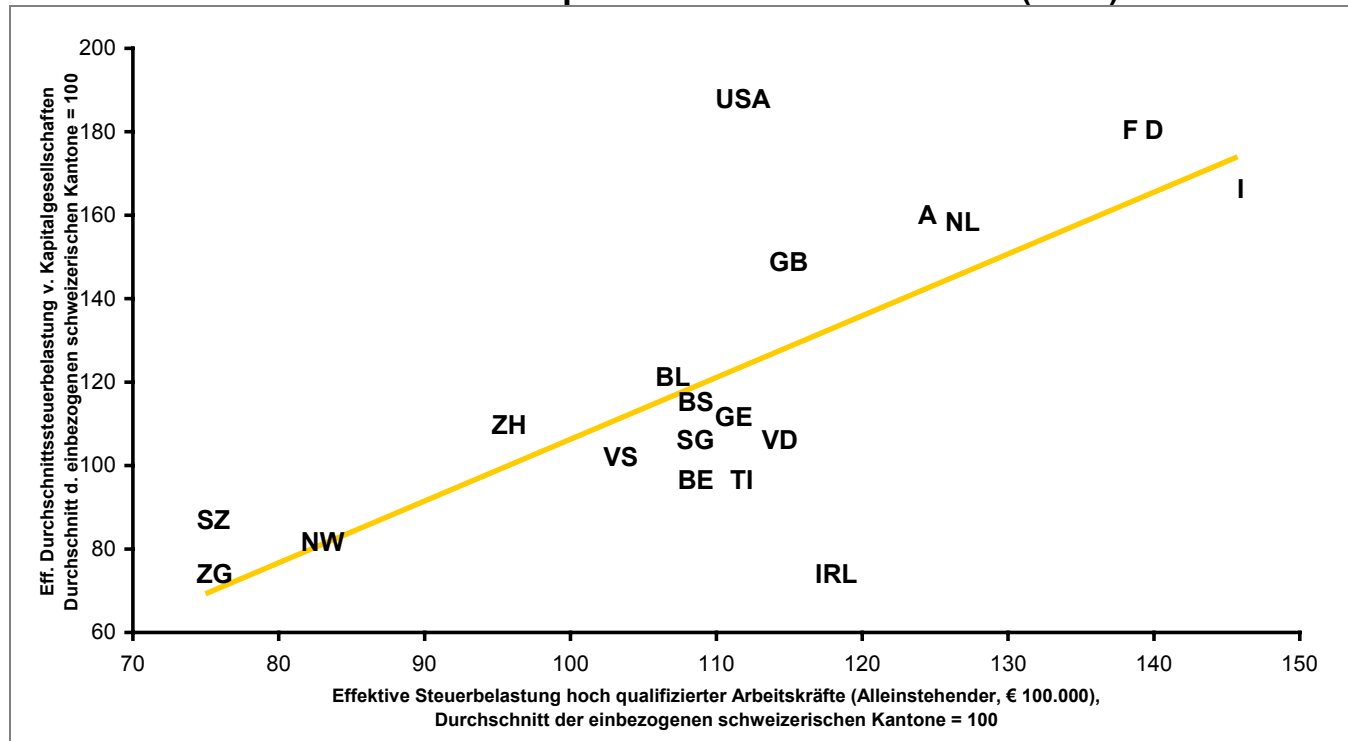
Anm.: Das verfügbare Einkommen von € 100.000 und von € 200.000 wurde unter der Annahme ermittelt, dass 75 Prozent des Arbeitsentgeltes als Barvergütung, 20 Prozent als Beiträge zur Altersvorsorge und 5 Prozent Nebenleistungen gewährt werden; für das verfügbare Einkommen von € 50.000 wurde eine Entgeltstruktur von 75 Prozent Barvergütung und 25 Prozent Beiträgen zur Altersvorsorge unterstellt.
Quelle: ZEW/BAK.

**Tab. 4: Besteuerung von hoch qualifizierten Arbeitskräften:
Effektive Durchschnittssteuerbelastungen für Familien, 2003 (%).**

(a) verfügbares Einkommen € 50.000				(b) verfügbares Einkommen € 100.000				(c) verfügbares Einkommen € 200.000			
Rg.	Region	EATR		Rg.	Region	EATR		Rg.	Region	EATR	
1	ZG	CH Zug	14,6	1	ZG	CH Zug	20,9	1	ZG	CH Zug	28,0
2	SZ	CH Schwyz	16,4	2	SZ	CH Schwyz	22,0	2	SZ	CH Schwyz	28,0
3	NW	CH Nidwalden	18,6	3	NW	CH Nidwalden	25,0	3	NW	CH Nidwalden	30,8
4	ZH	CH Zürich	19,1	4	ZH	CH Zürich	26,7	4	ZH	CH Zürich	36,4
5	TI	CH Tessin	20,7	5	SG	CH St. Gallen	30,2	5	VS	CH Wallis	37,4
6	VS	CH Wallis	20,9	6	USA	USA	31,3	6	USA	USA	37,9
7	USA	USA	21,1	7	BL	CH Basel-Landschaft	31,3	7	SG	CH St. Gallen	38,4
8	SG	CH St. Gallen	21,3	8	VD	CH Waadt	31,4	8	BS	CH Basel-Stadt	39,1
9	NL	Niederlande	22,6	9	VS	CH Wallis	31,5	9	BL	CH Basel-Landschaft	39,2
10	BS	CH Basel-Stadt	22,6	10	BE	CH Bern	31,9	10	BE	CH Bern	39,8
11	BL	CH Basel-Landschaft	22,6	11	TI	CH Tessin	32,0	11	VD	CH Waadt	41,2
12	IRL	Irland	23,5	12	BS	CH Basel-Stadt	32,1	12	A	Österreich	41,5
13	GE	CH Genf	23,5	13	GE	CH Genf	33,9	13	TI	CH Tessin	41,5
14	BE	CH Bern	24,4	14	D	Deutschland	35,2	14	IRL	Irland	41,6
15	VD	CH Waadt	25,6	15	IRL	Irland	35,8	15	GB	Großbritannien	41,8
16	GB	Großbritannien	27,6	16	GB	Großbritannien	37,4	16	GE	CH Genf	42,1
17	D	Deutschland	27,9	17	A	Österreich	38,2	17	D	Deutschland	43,4
18	A	Österreich	30,9	18	F	Frankreich	39,4	18	NL	Niederlande	46,2
19	F	Frankreich	33,0	19	NL	Niederlande	40,2	19	F	Frankreich	46,5
20	I	Italien	49,4	20	I	Italien	49,2	20	I	Italien	51,2

Anm.: Das verfügbare Einkommen von € 100.000 und von € 200.000 wurde unter der Annahme ermittelt, dass 75 Prozent des Arbeitsentgeltes als Barvergütung, 20 Prozent als Beiträge zur Altersvorsorge und 5 Prozent Nebenleistungen gewährt werden; für das verfügbare Einkommen von € 50.000 wurde eine Entgeltstruktur von 75 Prozent Barvergütung und 25 Prozent Beiträgen zur Altersvorsorge unterstellt.
Quelle: ZEW/BAK.

Abb. 1: Effektivbelastungen bei der Unternehmensbesteuerung und bei hoch qualifizierten Arbeitskräften (2003).



% des Durchschnitts der zwölf Schweizer Kantone	SZ	ZG	NW	ZH	VS	BL	SG	BE	BS	GE	TI	USA	GB	VD	IRL	A	NL	F	D	I
Effektivbelastung für hoch qualifizierte Arbeitskräfte	75,1	75,7	82,8	95,2	103,6	106,9	107,5	107,8	108,0	110,9	111,6	111,6	114,7	114,9	117,8	122,0	125,5	138,2	139,3	145,6
Effektivbelastung für Unternehmen	85,9	71,8	80,2	109,6	102,5	118,9	105,5	96,6	115,0	111,4	96,0	187,3	146,3	106,7	72,9	158,2	157,4	179,5	180,1	165,5

Anm.: BE = Bern , SZ = Schwyz, TI = Tessin, ZG = Zug, ZH = Zürich, CH = weitere schweizerische Kantone: BL = Basel-Landschaft, BS = Basel-Stadt, GE = Genf, SG = St. Gallen, VD = Waadt, VS = Wallis; soweit die Unternehmenssteuerbelastung innerhalb eines Staates interregional variiert, wurde auf den Median-Standort abgestellt; die gerade Linie markiert die Trendlinie, die aus den in der Tabelle dargestellten Einzelergebnissen berechnet wurde. Quelle: ZEW/BAK.

Tab. 5: IBC Taxation Index 2003

	Unternehmen		Hochqualifizierte	
	EATR	Rang	EATR	Rang
CH-Zug	13,8 %	1	25,9 %	2
Irland	14,0 %	2	40,3 %	15
CH-Nidwalden	15,4 %	3	28,3 %	3
CH-Schwyz	16,5 %	4	25,7 %	1
CH-Tessin	18,5 %	5	38,2 %	11
CH-Bern	18,6 %	6	36,8 %	8
CH-Wallis	19,7 %	7	35,4 %	5
CH-St. Gallen	20,3 %	8	36,8 %	7
CH-Waadt	20,5 %	9	39,3 %	14
CH-Zürich	21,0 %	10	32,6 %	4
CH-Genf	21,4 %	11	37,9 %	10
CH-Basel-Stadt	22,1 %	12	36,9 %	9
CH-Basel-Land	22,8 %	13	36,6 %	6
Großbritannien	28,1 %	14	39,2 %	13
Niederlande	30,2 %	15	42,9 %	17
Österreich	30,4 %	16	41,7 %	16
Italien	31,7 %	17	49,8 %	20
Frankreich	34,5 %	18	47,3 %	18
Deutschland	34,6 %	19	47,6 %	19
USA	36,0 %	20	38,2 %	12

Quelle: ZEW/BAK