



Bern, 31. Mai 2018

Unterschiede in der Steuerbelastung natürlicher und juristischer Personen 2004 – 2016

Studie im Rahmen des 3. Wirksamkeitsberichts NFA

Inhaltsverzeichnis

1	Zusammenfassung	4
2	Auftrag	6
3	Die Auswahl der Indikatoren der Steuerbelastung	6
3.1	Natürliche Personen	6
3.2	Juristische Personen	7
4	Die Berechnungen im Einzelnen	8
4.1	Natürliche Personen	8
4.1.1	Gewichtetes Kantonsmittel	8
4.1.2	Grenzsteuerbelastung	9
4.1.3	Internationaler Vergleich	9
4.2	Juristische Personen: Gewichtetes Kantonsmittel	10
4.2.1	Gewichtetes Kantonsmittel	10
4.2.2	Internationaler Vergleich	10
5	Die Ergebnisse der Steuerberechnungen	11
5.1	Natürliche Personen	11
5.1.1	Gewichtetes Kantonsmittel	11
5.1.2	Grenzsteuerbelastung	13
5.1.3	Internationaler Vergleich	15
5.2	Juristische Personen	16
5.2.1	Gewichtetes Kantonsmittel	16
5.2.2	Internationaler Vergleich	21

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht über Haushaltstypen	7
Tabelle 2: Übersicht über Gesellschaftstypen	8
Tabelle 3: Übersicht über Parameter „gewichtetes Kantonsmittel der natürlichen Personen“	9
Tabelle 4: Übersicht über Parameter „gewichtetes Kantonsmittel der juristischen Personen“	10
Tabelle 5: Gewichtete Belastung eines Ledigen mit Bruttoarbeitseinkommen CHF 50'000.-	11
Tabelle 6: Gewichtete Belastung eines Alleinverdiener-Ehepaars mit 2 Kindern mit Bruttoarbeitseinkommen CHF 100'000.-	12
Tabelle 7: Gewichtete Belastung eines Alleinverdiener-Ehepaars ohne Kinder mit Bruttoarbeitseinkommen CHF 1'000'000.-	13
Tabelle 8: Effektive Höchst-Grenzsteuersätze „Verheirateter Steuerpflichtiger“	14
Tabelle 9: Ordentlich besteuerte Gesellschaft (Typ 1)	16
Tabelle 10: Ordentlich besteuerte Gesellschaft (Typ 3)	17
Tabelle 11: Holdinggesellschaft Typ 7	18
Tabelle 12: Verwaltungsgesellschaften (Domizil) Typ 12 ohne DBSt	19
Tabelle 13: Verwaltungsgesellschaften (Gemischt) Typ 15 ohne DBSt	20
Abbildung 1: Internationaler Vergleich der Steuerbelastung von hochqualifizierten Arbeitnehmern	15
Abbildung 2: Internationaler Vergleich der Steuerbelastung für Unternehmen	21

1 Zusammenfassung

Im Rahmen des Wirksamkeitsberichts 2016 – 2019 erfolgt eine Aktualisierung der Studie zu den Steuerbelastungsunterschieden 2004 – 2016. Dabei werden die Steuerbelastungsunterschiede in einer konzentrierten Form ausgewiesen, die es erlaubt, die Stellung der einzelnen Kantone im interkantonalen und internationalen Steuerwettbewerb im Zeitablauf messen zu können. Dafür wurde eine Auswahl von Indikatoren der Steuerbelastung getroffen.

Natürliche Personen

Basis der Berechnungen bildet die von der ESTV ab 2004 publizierte Steuerbelastung in den Kantonen und Gemeinden für vier Haushaltstypen bei der Einkommensteuer und einem Haushaltstyp bei der Vermögensteuer. Um realistische durchschnittliche kantonale Steuerbelastungen zu berechnen muss nicht nur den unterschiedlichen Gemeinde-Steuerfüssen Rechnung getragen werden, sondern auch dem Gewicht der einzelnen Gemeinden in ihren Kantonen. Neben den durchschnittlichen kantonalen Steuerbelastungen für ausgewählte Steuersubjekte berechnete die ESTV auftragsgemäss auch die effektiven tariflichen Höchst-Grenzsteuersätze in den Kantonen in den Steuerjahren 2004 bis 2016.

Es kann festgehalten werden, dass sich die Steuerbelastung – mit einzelnen Ausnahmen – in den Kantonen im betrachteten Zeitraum reduziert hat.

Ein aussagekräftiger internationaler Vergleich, der sich indessen auf die Steuerbelastung hochqualifizierter mobiler Arbeitnehmer beschränkt und nur 20 der 26 Kantone einschliesst, wird alle zwei Jahre von der BAK Economics aktualisiert und veröffentlicht¹. Die ESTV hat mit Hilfe eines Regressionsmodells für die übrigen 6 Kantone eine vergleichbare Masszahl geschätzt.

Die Kantone sind im Vergleich mit dem Ausland insgesamt konkurrenzfähig.

Juristische Personen

Für die juristischen Personen, konkret die Kapitalgesellschaften, konnte die ESTV nicht in gleichem Umfang wie bei den natürlichen Personen auf zurückliegende Berechnungen zugreifen. Einzig für die Gewinn- und Kapitalsteuer von ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften liegt eine von der ESTV ab 2004 publizierte Steuerbelastung in den Kantonshauptorten – als Basis der Berechnungen – vor. Aber auch für diese Kategorie von Kapitalgesellschaften musste die ESTV angesichts der in den meisten Kantonen unterschiedlichen Gemeinde-Steuerfüsse neue Berechnungen durchführen. Weil das Mandat sich jedoch auch auf Kapitalgesellschaften mit einem kantonalen Sonderstatus gemäss Artikel 28 StHG erstreckt, musste die ESTV für diese sog. Statusgesellschaften vollständig neue Steuerbelastungsberechnungen durchführen.

Wie bei den natürlichen Personen ist auch bei den juristischen Personen im betrachteten Zeitraum eine Reduktion der Steuerbelastung ersichtlich. Etwas ausgeprägter als bei den natürlichen Personen sind die Rangverschiebungen unter den Kantonen.

Ähnlich wie bei den natürlichen Personen veröffentlicht BAK Economics auch für Unternehmen alle zwei Jahre einen aussagekräftigen internationalen Vergleich der effektiven durchschnittlichen Steuerbelastung, der indessen wiederum nur die Kantonshauptorte in 20 der 26 Kantone mit einschliesst. Die BAK Economics-Studie beschränkt sich dabei auf ordentlich besteuerte Aktiengesellschaften mit einer hohen Rendite. Die von der ESTV mit Hilfe eines Regressionsmodells für die Kantonshauptorte in den übrigen 6 Kantonen geschätzte effektive durchschnittliche Steuerbelastung beschränkt sich somit auch auf ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaften mit einer hohen Rendite von 20 Prozent.

Die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz im internationalen Umfeld ist nach wie vor hoch.

¹ Vgl. BAK Taxation Index (<http://www.baktaxation.ch/>)

Résumé

Dans le rapport sur l'évaluation de l'efficacité de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons 2016-2019, la présentation des différences de charge fiscale entre 2004 et 2016 a été actualisée. Ces dernières sont désormais présentées sous une forme concentrée qui montre avec précision l'évolution à travers le temps de la position des différents cantons dans la concurrence fiscale intercantonale et internationale. À cet effet, un certain nombre d'indicateurs de la charge fiscale ont été choisis.

Personnes physiques

Le calcul se fonde sur les publications depuis 2004 par l'AFC concernant la charge fiscale dans les cantons et les communes pour quatre types de ménages dans le cadre de l'impôt sur le revenu, et pour un type de ménage dans le cadre de l'impôt sur la fortune. Afin de calculer des moyennes réalistes des charges fiscales cantonales, il ne suffit pas de tenir compte des différents coefficients communaux; encore faut-il les pondérer en fonction de l'importance des communes au sein de leur canton. En plus de la moyenne des charges fiscales cantonales pour certains sujets fiscaux, l'AFC a calculé, conformément au mandat qui lui a été donné, les taux fiscaux marginaux effectifs les plus élevés des barèmes cantonaux pour les années fiscales 2004 à 2016.

Globalement, la charge fiscale a été réduite – à quelques exceptions près – dans les cantons pendant la période concernée.

Depuis plusieurs années, l'institut BAK Economics publie tous les deux ans une comparaison internationale fiable sur la charge fiscale subie par la main-d'œuvre hautement qualifiée et mobile. Cette dernière se borne cependant à 20 cantons. L'AFC a estimé à l'aide d'un modèle de régression les chiffres des six cantons manquants.

En comparaison avec l'étranger, les cantons sont globalement compétitifs.

Personnes morales

En ce qui concerne les personnes morales, en l'occurrence les sociétés de capitaux, l'AFC n'a pas pu se fonder sur des estimations existantes comme c'était le cas pour les personnes physiques. Elle a certes pu fonder ses calculs sur une étude qu'elle publie depuis 2004 concernant la charge fiscale dans les chefs-lieux des cantons, mais seulement en ce qui concerne les impôts sur le bénéfice et sur le capital des sociétés de capitaux soumises à l'imposition ordinaire. Et même pour cette catégorie de sociétés de capitaux, l'AFC a dû effectuer de nouveaux calculs du fait que les coefficients des impôts communaux sont différents dans la plupart des cantons. Étant donné que le mandat concerne aussi les sociétés de capitaux bénéficiant d'un statut fiscal cantonal spécial au sens de l'art. 28 LHID, l'AFC a dû effectuer d'autres calculs de la charge fiscale pour ces sociétés.

Comme pour les personnes physiques, on observe pour la période sous revue une baisse de la charge fiscale de personnes morales. Les changements de position entre les cantons se révèlent un peu plus marqués qu'entre les personnes physiques.

L'Institut BAK Economics publie également tous les deux ans une comparaison internationale fiable entre la charge fiscale effective moyenne; comme pour les personnes physiques, cette comparaison se borne cependant également à 20 cantons. L'étude de BAK Economics se limite aux sociétés anonymes soumises à l'imposition ordinaire dont les rendements sont élevés. La charge fiscale moyenne effective estimée par l'AFC au moyen d'un modèle de régression pour les chefs-lieux des six autres cantons se limite donc aussi aux sociétés anonymes soumises à l'imposition ordinaire dont les rendements sont élevés (20 pour cent).

La compétitivité de la Suisse demeure élevée en comparaison internationale.

2 Auftrag

Die Abteilung Volkswirtschaft und Steuerstatistik der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) berechnet und veröffentlicht jährlich die Steuerbelastung natürlicher und juristischer Personen in den Kantonen und Gemeinden. Aus diesem Grund wurde sie von der Eidgenössischen Finanzverwaltung für den letzten Wirksamkeitsbericht (2012 bis 2015) beauftragt, über die Unterschiede in der Steuerbelastung in den Jahren ab 2004 bis in die jüngste Vergangenheit zu berichten. Dabei sollen die Steuerbelastungsunterschiede in einer konzentrierten Form ausgewiesen werden, die es erlaubt, die Stellung der einzelnen Kantone im interkantonalen und internationalen Steuerwettbewerb im Zeitablauf messen zu können. Um diesen Auftrag zu erfüllen, hat die ESTV zusammen mit den für den Wirksamkeitsbericht zuständigen gemischten Gremien eine Auswahl von Indikatoren der Steuerbelastung getroffen. Für den Wirksamkeitsbericht 2016 bis 2019 erfolgt nun eine Aktualisierung der Daten bis an den aktuellen Rand der vorhandenen Steuerstatistik.

Ausführliche Datentabellen (Excel) als Ergänzung zu diesem Bericht können auf der Homepage der Eidgenössischen Steuerverwaltung (www.estv.admin.ch) eingesehen und heruntergeladen werden.

3 Die Auswahl der Indikatoren der Steuerbelastung

3.1 Natürliche Personen

Basis der Berechnungen bildet die von der ESTV ab 2004 publizierte Steuerbelastung in den Kantonen und Gemeinden für vier Haushaltstypen bei der Einkommensteuer und einem Haushaltstyp bei der Vermögensteuer.

Bei der Einkommensteuer bilden die vier folgenden Haushaltstypen die Berechnungsbasis:

- Alleinstehende Person ohne Kinder mit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit („Lediger“)
- Ehepaar ohne Kinder, mit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur eines Ehepartners („Verheiratetes Paar ohne Kinder“)
- Ehepaar mit 2 Kindern, mit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur eines Ehepartners („Verheiratetes Paar mit Kindern“)
- Ehepaar ohne Kinder, mit Renteneinkommen beider Ehepartner („Rentner-Ehepaar“)

Bei der Vermögensteuer bildet der folgende Haushaltstyp die Berechnungsbasis:

- Ehepaar ohne Kinder, mit Reinvermögen („Ehepaar ohne Kinder“)

In die Berechnungen der Steuerbelastung durch die Einkommensteuer fliessen fünf verschieden hohe Bruttoeinkommen als (Brutto-)Bemessungsgrundlage ein, in die Berechnungen der Steuerbelastung durch die Vermögensteuer sind es drei verschieden hohe Reinvermögen. Die folgende Tabelle resümiert die dem Steuerbelastungsvergleich zugrundeliegende Auswahl der Haushaltstypen und Bemessungsgrundlagen.

Tabelle 1: Übersicht über Haushaltstypen

Steuerobjekt	Steuerpflichtiger Haushalt	BEMESSUNGSGRUNDLAGEN				
		Bruttoeinkommen in CHF*				
Einkommen	Unselbständig Erwerbender: Alleinstehende Person ohne Kinder	50'000.-	100'000.-	200'000.-	500'000.-	1'000'000.-
	Unselbständig Erwerbender: Alleinverdiener-Ehepaar ohne Kinder	50'000.-	100'000.-	200'000.-	500'000.-	1'000'000.-
	Unselbständig Erwerbender: Alleinverdiener-Ehepaar mit 2 Kindern	50'000.-	100'000.-	200'000.-	500'000.-	1'000'000.-
	Rentner-Ehepaar	50'000.-	100'000.-	200'000.-	500'000.-	1'000'000.-
		Reinvermögen in CHF				
Vermögen	Ehepaar ohne Kinder	250'000.-	1'000'000.-	10'000'000.-		

Für unselbständig Erwerbende ist das Bruttoeinkommen ausschliesslich das Bruttoarbeitseinkommen; für das Rentnerehepaar besteht das Bruttoeinkommen ausschliesslich aus Renten der AHV und der Pensionskasse.

Den Berechnungen der Steuerbelastung liegen die in den Steuerjahren 2004 bis 2016 in den kantonalen Steuergesetzen festgehaltenen Tarife und Sozialabzüge der Einkommen- und Vermögensteuer sowie die für diese Jahre geltenden Steuerfüsse von Kanton, Gemeinde und Kirche zugrunde.

3.2 Juristische Personen

Für die juristischen Personen, konkret die Kapitalgesellschaften, konnte die ESTV nicht in gleichem Umfang wie bei den natürlichen Personen auf zurückliegende Berechnungen zugreifen. Einzig für die Gewinn- und Kapitalsteuer von ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften liegt eine von der ESTV ab 2004 publizierte Steuerbelastung in den Kantonshauptorten als Basis der Berechnungen vor. Aber auch für diese Kategorie von Kapitalgesellschaften musste die ESTV angesichts der in den meisten Kantonen unterschiedlichen Gemeinde-Steuerfüsse neue Berechnungen durchführen.

Weil das Mandat sich jedoch auch auf Kapitalgesellschaften mit einem kantonalen Sonderstatus gemäss Artikel 28 StHG erstreckt, musste die ESTV für diese sog. Statusgesellschaften vollständig neue Steuerbelastungsberechnungen durchführen.

Die Berechnungen erstrecken sich auf die folgenden vier Typen von Kapitalgesellschaften:

- Ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaft
- Kapitalgesellschaft mit einem kantonalen Steuerstatus als Holdinggesellschaft
- Kapitalgesellschaft mit einem kantonalen Steuerstatus als Domizilgesellschaft
- Kapitalgesellschaft mit einem kantonalen Steuerstatus als Gemischte Gesellschaft

Um eine, die wirtschaftliche Realität genügend widerspiegelnde, Variation zu erhalten wurden diesen Kapitalgesellschaften jeweils 3 unterschiedliche Gewinnrenditen (von tief bis hoch) und/oder unterschiedliche Ausstattungen mit Eigenkapital (und bei den Holdinggesellschaften unterschiedliche Anteile von Beteiligungserträgen) zugeordnet. Die folgende Tabelle resümiert die insgesamt 15 verschiedenen Steuersubjekte, für welche die Steuerbelastung berechnet wurde.

Tabelle 2: Übersicht über Gesellschaftstypen

Typ	Status	Kapital	Gewinnrendite	Nettoertrag aus Beteiligungen	übrige Einkünfte CH	übrige Einkünfte Ausland	Betafaktor Ausland Median
		[Mio.]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]
1	ordentlich	2	4	0	0	0	
2	ordentlich	2	8	0	0	0	
3	ordentlich	2	20	0	0	0	
4	Holding	5	-*	100	0	0	
5	Holding	50	-*	100	0	0	
6	Holding	100	-*	100	0	0	
7	Holding	100	10	66.66	0	0	
8	Holding	100	30	66.66	0	0	
9	Holding	100	50	66.66	0	0	
10	Domizil	5	10	0	5	95	10
11	Domizil	5	30	0	5	95	10
12	Domizil	5	50	0	5	95	10
13	Gemischt	10	30	0	5	95	14.5
14	Gemischt	10	50	0	5	95	14.5
15	Gemischt	10	100	0	5	95	14.5

*Gewinnrendite unerheblich, da auch bei der direkten Bundessteuer keine Gewinnsteuer erhoben wird (100% Nettoertrag aus Beteiligungen).

Den Berechnungen der Steuerbelastung liegen die in den Steuerjahren 2004 bis 2016 in den kantonalen Steuergesetzen festgehaltenen Tarife der Gewinn- und Kapitalsteuer sowie die für diese Jahre geltenden Kantons- und Gemeinde-Steuerfüsse zugrunde.

4 Die Berechnungen im Einzelnen

Um aussagekräftige durchschnittliche kantonale Steuerbelastungen zu berechnen muss nicht nur den unterschiedlichen Gemeinde-Steuerfüssen Rechnung getragen werden, sondern auch dem Gewicht der einzelnen Gemeinden in ihren Kantonen. Als Gewichtungsfaktoren bieten sich das auf der Ebene der einzelnen Gemeinden aggregierte Reineinkommen der direkten Bundessteuer, bzw. der Steuerertrag der direkten Bundessteuer, aller Steuerpflichtigen dieser Gemeinden an.

4.1 Natürliche Personen

4.1.1 Gewichtetes Kantonsmittel

Die Steuerbelastung der natürlichen Personen, welche die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer, jedoch nicht die direkte Bundessteuer (DBSt) umfasst, wurde für die Einkommensteuer in Prozenten und für die Vermögensteuer in Promille folgendermassen berechnet:

$$\frac{\text{Steuerbelastung in Fr.}}{\text{Bemessungsgrundlage in Fr.}} * 100 \text{ (Einkommensteuer) bzw. } * 1000 \text{ (Vermögensteuer)}$$

Für die Gewichtung wurden die in der folgenden Tabelle aufgeführten Parameter berücksichtigt:

Tabelle 3: Übersicht über Parameter „gewichtetes Kantonsmittel der natürlichen Personen“

Steuersubjekt	Berücksichtigte Gemeinden		Gewichtungsfaktor
	2004 – 2009	Ab 2010	
Natürliche Personen	Mind. 2'000 Einwohner (gemäss Volkszählung)	alle	Reineinkommen DBSt

4.1.2 Grenzsteuerbelastung

Neben den durchschnittlichen kantonalen Steuerbelastungen für ausgewählte Steuersubjekte berechnete die ESTV auch die effektiven tariflichen Höchst-Grenzsteuersätze in den Kantonen in den Steuerjahren 2004 bis 2016. Die Grenzsteuersätze wurden für das Einkommen – getrennt nach verheirateten und übrigen Steuerpflichtigen – und das Vermögen ermittelt. Dabei wird bei Tarifsystemen mit überschüssender Progression² der Satz ausgewiesen, welcher der durchschnittlichen Höchstbelastung entspricht. Der so ermittelte tarifliche Höchst-Grenzsteuersatz wird mit den Vielfachen von Kantonen, Gemeinden und Kirchgemeinden multipliziert. Ausgewiesen werden diese Höchst-Grenzsteuersätze für den Kantonshauptort sowie für die Gemeinden mit dem tiefsten und dem höchsten Gemeindesteuerfuss (für die Jahre 2004 – 2009 wurde der tiefste und höchste Gemeindesteuerfuss aus den Gemeinden mit mindestens 2'000 Einwohner ermittelt).

4.1.3 Internationaler Vergleich

Die sehr unterschiedlichen Steuersysteme in den einzelnen Staaten erschweren insofern einen aussagekräftigen Vergleich der Steuerbelastung, als nicht nur die Steuersätze differieren, sondern auch viele Regeln der Ermittlung der steuerbaren Bemessungsgrundlage sehr unterschiedlich sind.

Ein aussagekräftiger internationaler Vergleich, der sich indessen auf die Steuerbelastung hochqualifizierter mobiler Arbeitnehmer beschränkt und nur 20 der 26 Kantone einschliesst, wird seit mehreren Jahren alle zwei Jahre von der BAK Economics aktualisiert und veröffentlicht³. Aufgrund der berechneten Steuerbelastung im Kantonshauptort für einen ledigen Arbeitnehmer mit einem Bruttoarbeitseinkommen von 200'000 Franken und der entsprechenden verfügbaren Zahlenreihe der BAK Economics hat die ESTV mit Hilfe eines Regressionsmodells für die übrigen 6 Kantone eine vergleichbare Masszahl geschätzt. Der gewählte Haushaltstyp entspricht weitestgehend dem hochqualifizierten Arbeitnehmer mit einem verfügbaren Einkommen von 100'000 EUR, den die BAK Economics mit einem rollierenden Wechselkurs über die Jahre hinweg ins Zentrum ihrer Berechnungen stellt. Somit kann für diesen Fall die Zahlenreihe der BAK Economics im Zeitraum von 2005 bis 2015 mit der Steuerbelastung in allen Kantonshauptorten ergänzt werden.

² Beispiel: Tarif Direkte Bundessteuer, wo die Ausgestaltung des Tarifs bewirkt, dass die in Art. 128 Abs. 1 lit. a BV festgelegte zulässige durchschnittliche Höchstbelastung von 11,5 Prozent auch tatsächlich erreicht wird. Ohne die sogenannte „überschüssende Progression“ (der Grenzsteuersatz liegt für gewisse Einkommensteile über der durchschnittlichen Höchstbelastung) würde die Höchstbelastung von 11,5 Prozent nur asymptotisch erreicht, der Durchschnittssteuersatz würde jedoch de facto immer darunter liegen.

³ Vgl. BAK Taxation Index (<http://www.baktaxation.ch/>)

4.2 Juristische Personen: Gewichtetes Kantonsmittel

4.2.1 Gewichtetes Kantonsmittel

Die Tatsache, dass die Gewinne der Gesellschaften mit einem besonderen kantonalen Steuerstatus gemäss Artikel 28 StHG auf Kantons- und Gemeindeebene privilegiert besteuert werden, während es auf Bundesebene keine solche privilegierte Besteuerung gibt, hat dazu geführt, dass für Statusgesellschaften sowohl die Belastung durch Kantons- und Gemeindesteuer allein als auch die Gesamtbelastung durch Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer berechnet wurde.

Als Bemessungsgrundlage wurde der mit Hilfe der Gewinnrendite (vgl. **Tabelle 2**) ermittelte Reingewinn vor Steuer herangezogen. Die Steuerbelastung durch Gewinn- und Kapitalsteuer in Prozenten wurde somit folgendermassen berechnet:

$$\frac{\text{Steuerbelastung in Fr.}}{\text{Bemessungsgrundlage in Fr.}} * 100$$

Eine Ausnahme bilden die in der **Tabelle 2** aufgeführten Typen 4 bis 6 bzw. 4 bis 9, d.h. die Holdinggesellschaften. Wenn die Erträge dieser Gesellschaften zu 100% aus Beteiligungserträgen bestehen (Typ 4 bis 6), wird neben der kantonalen Gewinnsteuerbefreiung nämlich auch bei der direkten Bundessteuer keine Gewinnsteuer erhoben, so dass diese Gesellschaften ausschliesslich die kantonale Kapitalsteuer zu bezahlen haben. In diesem Fall gilt das Eigenkapital der Holdinggesellschaften als Bemessungsgrundlage. Falls die Erträge dieser Gesellschaften zu 2/3 aus Beteiligungserträgen bestehen (Typ 7 bis 9), kommt hingegen zur kantonalen Kapitalsteuer eine Gewinnsteuer auf Bundesebene hinzu, so dass als Bemessungsgrundlage der um den Beteiligungsabzug bereinigte Reingewinn vor Steuer herangezogen wird.

Der gesetzlichen Bestimmung, wonach die bezahlte Steuer einen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt und somit vom Reingewinn abgezogen werden kann, wurde bei den Berechnungen Rechnung getragen.

Für die Gewichtung wurden die in der folgenden Tabelle aufgeführten Parameter berücksichtigt:

Tabelle 4: Übersicht über Parameter „gewichtetes Kantonsmittel der juristischen Personen“

Steuersubjekt	Berücksichtigte Gemeinden		Gewichtungsfaktor
	2004 – 2009	Ab 2010	
Juristische Personen	Mind. 200'000 Steuerertrag Juristische Personen (gemäss Statistik über die direkte Bundessteuer)	alle	Steuerertrag Juristische Personen DBSt

4.2.2 Internationaler Vergleich

Ähnlich wie bei den natürlichen Personen aktualisiert und veröffentlicht BAK Economics auch für Unternehmen alle zwei Jahre einen aussagekräftigen internationalen Vergleich der effektiven durchschnittlichen Steuerbelastung, der indessen wiederum nur die Kantonshauptorte in 20 der 26 Kantone mit einschliesst. Die BAK Economics-Studie beschränkt sich dabei auf ordentlich besteuerte Aktiengesellschaften mit einer hohen Rendite. Die von der ESTV mit Hilfe eines Regressionsmodells für die Kantonshauptorte in den übrigen 6 Kantonen geschätzte effektive durchschnittliche Steuerbelastung beschränkt sich somit auch auf ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaften mit einer hohen Rendite von 20 Prozent, d.h. auf den Typ 3 in der **Tabelle 2**.

5 Die Ergebnisse der Steuerberechnungen

5.1 Natürliche Personen

5.1.1 Gewichtetes Kantonsmittel

In den folgenden drei Tabellen wird basierend auf den vorstehenden Ausführungen für drei verschiedene Steuersubjekte (1. Lediger mit einem eher tiefen Einkommen, 2. Alleinverdiener-Ehepaar mit 2 Kindern und mittlerem Einkommen, 3. Alleinverdiener-Ehepaar ohne Kinder und sehr hohem Einkommen) die Entwicklung der Steuerbelastung und die Rangreihenfolge der einzelnen Kantone zwischen den Jahren 2004 und 2016 aufgezeigt.

Tabelle 5: Gewichtete Belastung eines Ledigen mit Bruttoarbeitseinkommen CHF 50'000.-

Gewichtete Belastung in Prozenten durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern

Kanton	2004 %	2004 Rang	2016 %	2016 Rang	Δ 04-16 %-Punkte	Δ 04-16 Rang
ZH	7.23	3	6.37	3	-0.87	0
BE	10.09	14	11.59	25	1.50	-11
LU	11.22	21	9.48	19	-1.74	2
UR	10.33	17	8.34	12	-1.99	5
SZ	5.53	2	5.64	2	0.11	0
OW	10.04	11	8.00	10	-2.03	1
NW	8.05	5	7.01	5	-1.05	0
GL	9.93	10	8.31	11	-1.62	-1
ZG	5.22	1	3.24	1	-1.97	0
FR	11.40	22	9.74	22	-1.66	0
SO	11.75	23	11.21	24	-0.54	-1
BS	12.45	24	9.65	21	-2.80	3
BL	9.29	9	8.47	14	-0.82	-5
SH	10.40	19	8.93	15	-1.48	4
AR	10.29	16	8.93	16	-1.36	0
AI	8.75	6	7.77	7	-0.98	-1
SG	10.99	20	9.50	20	-1.49	0
GR	8.87	8	7.92	8	-0.95	0
AG	8.79	7	7.95	9	-0.84	-2
TG	10.09	13	9.05	17	-1.03	-4
TI	7.59	4	6.60	4	-0.99	0
VD	10.33	18	9.07	18	-1.26	0
VS	10.25	15	8.46	13	-1.79	2
NE	12.76	26	11.92	26	-0.85	0
GE	10.08	12	7.43	6	-2.65	6
JU	12.76	25	10.75	23	-2.00	2

Der Tabelle kann entnommen werden, dass bei praktisch allen Kantonen die Steuerbelastung dieses Steuersubjekts im beobachteten Zeitraum 2004 - 2016 abgenommen hat. Ausnahmen bilden der Kanton Bern und der Kanton SZ. Beim Kanton BE wurde im 2014 die Gesamtpauschale bei den Berufskosten aufgehoben, was Auswirkungen auf die Modellrechnung hatte. In einzelnen Kantonen nahm die Steuerbelastung relativ wenig ab (z.B. um weniger als 0,6 Prozentpunkte im Kanton SO) und in einzelnen Kantonen relativ stark (z.B. um mehr als 2 Prozentpunkte in den Kantonen OW, BS und GE). Eine deutlich

bessere Rangierung ist insbesondere bei den Kantonen GE und UR zu verzeichnen, eine deutliche Verschlechterung hingegen beim Kanton BE. Diese Verschlechterung ist jedoch dem Umstand geschuldet, dass für die Modellrechnungen auf Pauschalen zurück gegriffen wird und beim Kanton BE in dieser Hinsicht – wie oben erwähnt – eine Gesetzesänderung stattgefunden hat. Unverändert Spitzenreiter sind die Kantone ZG, SZ, ZH, TI und NW.

Tabelle 6: Gewichtete Belastung eines Alleinverdiener-Ehepaars mit 2 Kindern mit Bruttoarbeits-einkommen CHF 100'000.-

Gewichtete Belastung in Prozenten durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern

Kanton	2004	2004	2016	2016	Δ 04-16	Δ 04-16
	%	Rang	%	Rang	%-Punkte	Rang
ZH	6.46	4	4.68	6	-1.78	-2
BE	10.17	23	8.72	23	-1.45	0
LU	9.73	19	6.55	15	-3.18	4
UR	9.16	16	6.82	18	-2.34	-2
SZ	4.99	3	4.24	4	-0.75	-1
OW	10.05	21	6.98	19	-3.07	2
NW	7.08	7	4.79	7	-2.28	0
GL	9.13	15	6.80	17	-2.33	-2
ZG	3.54	1	1.10	1	-2.44	0
FR	9.24	17	6.20	14	-3.04	3
SO	10.10	22	8.76	24	-1.33	-2
BS	10.42	24	7.16	20	-3.26	4
BL	8.65	12	5.89	11	-2.76	1
SH	9.04	13	6.77	16	-2.27	-3
AR	9.05	14	7.41	21	-1.64	-7
AI	7.27	8	5.63	8	-1.64	0
SG	8.55	11	6.11	13	-2.44	-2
GR	8.39	10	5.66	9	-2.72	1
AG	6.57	5	5.86	10	-0.71	-5
TG	9.39	18	5.94	12	-3.44	6
TI	4.36	2	4.06	3	-0.30	-1
VD	9.88	20	8.70	22	-1.18	-2
VS	8.07	9	4.26	5	-3.81	4
NE	11.70	25	9.39	26	-2.31	-1
GE	6.96	6	2.37	2	-4.59	4
JU	12.05	26	8.88	25	-3.17	1

Die Steuerbelastung dieses Steuersubjekts hat in allen Kantonen im beobachteten Zeitraum 2004 - 2016 abgenommen. Während sie aber im Kanton TI um weniger als 0,5 Prozentpunkte zurückgegangen ist, hat sie in verschiedenen Kantonen (GE, VS, TG, BS, LU, JU, OW und FR) um 3 oder mehr Prozentpunkte abgenommen. In der Rangreihenfolge von den steuergünstigsten zu den weniger günstigen Kantonen fallen bei diesem Steuersubjekt die deutlich bessere Rangierung der Kantone TG, LU, VS, GE und die deutlich schlechtere Rangierung der Kantone AR und AG auf. Die Kantone ZG, SZ, GE, TI, NW und ZH halten nach wie vor, in teilweise veränderter Rangreihenfolge, die Spitzenplätze der niedrigsten Steuerbelastung. Neu dazugekommen ist in dieser Kategorie der Kanton VS.

Tabelle 7: Gewichtete Belastung eines Alleinverdiener-Ehepaars ohne Kinder mit Bruttoarbeits-einkommen CHF 1'000'000.-

Gewichtete Belastung in Prozenten durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern

Kanton	2004 %	2004 Rang	2016 %	2016 Rang	Δ 04-16 %-Punkte	Δ 04-16 Rang
ZH	22.61	13	22.04	17	-0.57	-4
BE	25.92	23	25.64	25	-0.29	-2
LU	20.52	7	18.40	8	-2.11	-1
UR	20.56	8	13.12	4	-7.44	4
SZ	10.85	1	13.41	5	2.56	-4
OW	17.07	5	12.64	3	-4.43	2
NW	13.64	3	12.21	2	-1.43	1
GL	21.55	10	19.13	10	-2.42	0
ZG	11.51	2	10.65	1	-0.86	1
FR	23.14	16	22.22	19	-0.92	-3
SO	25.42	22	22.15	18	-3.27	4
BS	24.93	20	22.01	16	-2.92	4
BL	24.74	19	23.59	21	-1.15	-2
SH	22.56	11	19.65	12	-2.91	-1
AR	18.80	6	17.38	7	-1.42	-1
AI	15.39	4	13.61	6	-1.77	-2
SG	23.04	14	20.08	13	-2.96	1
GR	20.96	9	19.40	11	-1.56	-2
AG	23.36	17	20.09	14	-3.27	3
TG	23.98	18	18.95	9	-5.03	9
TI	23.06	15	22.28	20	-0.79	-5
VD	26.43	24	26.16	26	-0.27	-2
VS	22.58	12	21.89	15	-0.68	-3
NE	24.95	21	24.67	23	-0.28	-2
GE	26.58	25	24.44	22	-2.14	3
JU	27.82	26	25.51	24	-2.31	2

Mit Ausnahme des Kantons SZ, wo eine Erhöhung zu verzeichnen ist, hat auch die Steuerbelastung dieses Steuersubjekts in allen Kantonen im beobachteten Zeitraum 2004 - 2016 abgenommen. Sehr stark (mehr als 4 Prozentpunkte) ist die Abnahme in den Kantonen UR, TG und OW. Relativ gering (weniger als 1 Prozentpunkt) ist die Abnahme in den Kantonen NE, BE, VD, ZH, VS, TI, ZG und FR. Eine markante Verbesserung in der Rangreihenfolge von den steuergünstigsten zu den weniger günstigen Kantonen lässt sich bei diesem Steuersubjekt für die Kantone TG, SO und BS feststellen. Eine relativ schlechtere Rangierung resultiert hingegen für die Kantone TI, SZ und ZH. Die tiefste Steuerbelastung dieses Steuersubjekts besteht in den Kantonen ZG, NW, OW UR und SZ.

5.1.2 Grenzsteuerbelastung

In den unter Punkt 2 erwähnten Datentabellen sind für die Steuerjahre 2004 bis 2016 (Beginn bis Ende der beobachteten Periode) beispielhaft die effektiven tariflichen Höchst-Grenzsteuersätze in den Kantonen wiedergegeben. Die Höchst-Grenzsteuersätze werden sowohl für das Einkommen – getrennt nach verheirateten und übrigen Steuerpflichtigen – als auch für das Vermögen dargestellt.

Die tariflichen Höchst-Grenzsteuersätze werden oft als einer der Schlüsselindikatoren für die Standortwahl bezeichnet, gelten doch die Bezüger hoher und höchster Einkommen sowie die Halter hoher und höchster Vermögen als besonders mobile natürliche Personen.

Stellvertretend für alle Kategorien von Steuerpflichtigen werden in der folgenden Tabelle die tariflichen Höchst-Grenzsteuersätze der Einkommensteuer für verheiratete Steuerpflichtige in der in den Jahren 2004 und 2016 jeweils steuergünstigsten Gemeinde aller Kantone aufgelistet. Zudem wird – ebenfalls bezogen auf die jeweils steuergünstigste Gemeinde der Kantone – eine Rangreihenfolge wiedergegeben.

Tabelle 8: Effektive Höchst-Grenzsteuersätze „Verheirateter Steuerpflichtiger“

Tarifliche Höchst-Grenzsteuersätze multipliziert mit den Vielfachen von Kantonen, Gemeinden und Kirchgemeinden

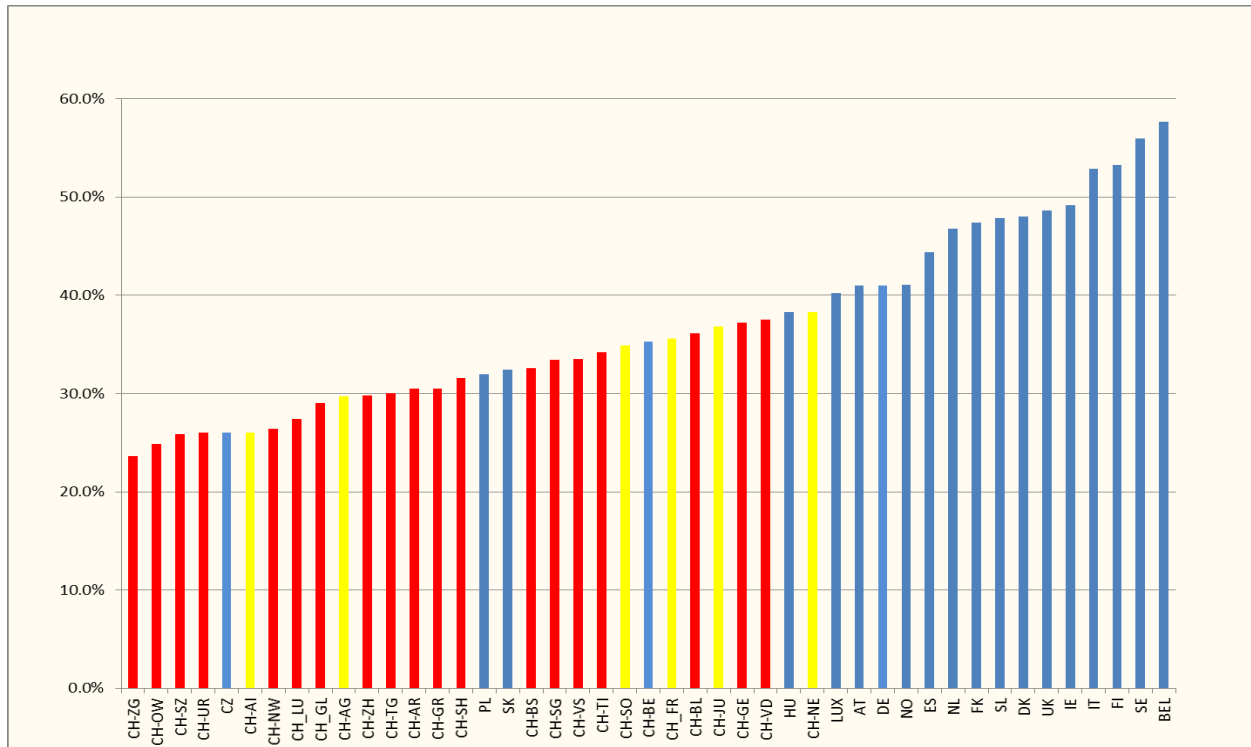
Kanton	Belastung in Prozenten			Rang	Rang	Rang
	2004	2016	Δ 04-16	2004	2016	Δ 04-16
ZH	23.400	24.050	0.650	12	19	-7
BE	27.469	26.946	-0.523	22	21	1
LU	17.485	15.741	-1.744	6	7	-1
UR	23.000	14.540	-8.460	11	5	6
SZ	8.286	12.850	4.565	1	3	-2
OW	18.360	13.770	-4.590	7	4	3
NW	13.800	12.265	-1.535	4	2	2
GL	23.750	21.590	-2.160	14	16	-2
ZG	12.960	12.080	-0.880	3	1	2
FR	23.625	18.900	-4.725	13	13	0
SO	25.872	19.110	-6.762	19	14	5
BS	27.515	25.220	-2.295	23	20	3
BL	27.079	27.529	0.450	21	22	-1
SH	12.480	18.612	6.132	2	12	-10
AR	18.980	17.420	-1.560	8	9	-1
AI	15.840	15.360	-0.480	5	6	-1
SG	22.140	18.360	-3.780	10	10	0
GR	21.835	16.280	-5.555	9	8	1
AG	25.920	19.690	-6.230	20	15	5
TG	25.560	18.480	-7.080	18	11	7
TI	24.122	23.820	-0.302	15	17	-2
VD	30.613	29.993	-0.620	24	25	-1
VS	25.000	24.000	-1.000	17	18	-1
NE	24.650	30.080	5.430	16	26	-10
GE	30.716	29.602	-1.114	25	24	1
JU	32.723	28.173	-4.550	26	23	3

In den meisten Kantonen sind die effektiven tariflichen Höchst-Grenzsteuersätze in den steuergünstigsten Gemeinden zwischen 2004 und 2016 gesunken, besonders stark, d.h. um mehr als 5 Prozentpunkte, in den Kantonen UR, TG, SO und AG. Ein grösserer Anstieg ist hingegen in den Kantonen SH, NE und SZ zu vermerken, wobei SH aufgrund eines Bundesgerichtsurteils im Jahr 2008 seinen teilweise regressiven Einkommensteuertarif aufheben musste.

5.1.3 Internationaler Vergleich

Die folgende Graphik zeigt die von der BAK Economics berechnete effektive Steuerbelastung hochqualifizierter mobiler Arbeitnehmer in den Schweizer Kantonen (Kantonshauptorte) und im Europäischen Umland im Jahre 2015 auf. Die mit Hilfe des ESTV-Modells geschätzte vergleichbare effektive Steuerbelastung für die in der Studie der BAK Economics fehlenden 6 Hauptorte der Kantone FR, SO, AI, AG, NE und JU wird in der Graphik mit gelber Farbe gekennzeichnet.

Abbildung 1: Internationaler Vergleich der Steuerbelastung von hochqualifizierten Arbeitnehmern



5.2 Juristische Personen

5.2.1 Gewichtetes Kantonsmittel

Nachfolgend werden für ausgewählte Gesellschaftstypen die Steuerbelastungen dargestellt.

Tabelle 9: Ordentlich besteuerte Gesellschaft (Typ 1)

Steuerbelastung durch Reingewinn und Kapitalsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern)

Gewichtete kantonale Mittelwerte in Prozenten

Typ 1 = Kapitalgesellschaft mit 2 Mio. Kapital und 4% Rendite

Kanton	Belastung in Prozenten			Rang		
	2004	2016	Δ 04-16 in %-Punkten	2004	2016	Δ 04-16
ZH	14.97	17.05	2.07	10	20	-10
BE	13.57	10.75	-2.82	7	14	-7
LU	19.91	8.53	-11.38	15	8	7
UR	20.71	7.15	-13.55	17	5	12
SZ	11.97	4.90	-7.07	4	2	2
OW	19.31	9.48	-9.83	14	12	2
NW	12.83	4.85	-7.98	5	1	4
GL	17.35	8.07	-9.28	11	7	4
ZG	7.06	5.47	-1.59	1	3	-2
FR	21.86	18.07	-3.79	22	21	1
SO	9.54	9.00	-0.53	2	11	-9
BS	22.42	22.42	0.00	24	26	-2
BL	20.49	15.06	-5.43	16	17	-1
SH	18.83	13.50	-5.33	12	16	-4
AR	12.99	7.30	-5.69	6	6	0
AI	11.76	6.36	-5.40	3	4	-1
SG	14.40	9.82	-4.58	8	13	-5
GR	21.44	19.56	-1.89	19	24	-5
AG	20.89	8.55	-12.35	18	9	9
TG	14.87	8.91	-5.96	9	10	-1
TI	19.05	18.98	-0.07	13	22	-9
VD	21.92	15.27	-6.65	23	18	5
VS	21.50	15.31	-6.19	20	19	1
NE	26.13	12.50	-13.63	26	15	11
GE	26.09	19.36	-6.73	25	23	2
JU	21.73	20.50	-1.22	21	25	-4

Für diesen Typ weisen ausser dem Kanton Zürich (Erhöhung der Steuerbelastung) und dem Kanton Basel-Stadt (unverändert) alle Kantone eine tiefere Steuerbelastung im 2016 gegenüber dem Jahr 2004 aus, was sich insbesondere für den Kanton Zürich in einer deutlich schlechteren Rangierung niederschlägt. Die Erhöhung der Steuerbelastung in Zürich rührt daher, dass der Kanton Zürich im 2005 einen Systemwechsel (proportionaler Satz anstelle eines renditeabhängigen Mehrstufentarifs) vollzogen hat, welcher für Gesellschaften mit einer geringen Rendite eine Steuererhöhung zur Folge hatte. Obschon der Kanton TI gegenüber dem Jahr 2004 auch eine tiefere Steuerbelastung ausweist, verliert er im Vergleich zu den anderen Kantonen 9 Ränge.

Tabelle 10: Ordentlich besteuerte Gesellschaft (Typ 3)**Steuerbelastung durch Reingewinn und Kapitalsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern)**

Gewichtete kantonale Mittelwerte in Prozenten

Typ 3 = Kapitalgesellschaft mit 2 Mio. Kapital und 20% Rendite

Kanton	Belastung in Prozenten			Rang		
	2004	2016	Δ 04-16 in %-Punkten	2004	2016	Δ 04-16
ZH	18.06	14.29	-3.76	23	22	1
BE	14.16	10.75	-3.41	10	15	-5
LU	13.47	5.29	-8.18	6	3	3
UR	18.58	7.13	-11.45	24	8	16
SZ	9.20	4.90	-4.30	2	2	0
OW	14.05	5.91	-8.14	9	4	5
NW	10.00	4.68	-5.32	3	1	2
GL	17.04	8.07	-8.97	19	9	10
ZG	8.19	6.40	-1.79	1	7	-6
FR	15.92	13.18	-2.73	14	20	-6
SO	14.03	12.79	-1.24	8	18	-10
BS	20.56	17.78	-2.78	26	25	1
BL	17.43	13.18	-4.25	20	19	1
SH	17.02	9.70	-7.32	18	12	6
AR	11.67	5.98	-5.69	5	5	0
AI	10.54	6.35	-4.19	4	6	-2
SG	15.13	9.82	-5.31	12	13	-1
GR	16.29	11.24	-5.05	17	16	1
AG	16.11	10.63	-5.48	15	14	1
TG	14.43	8.91	-5.52	11	11	0
TI	13.94	13.87	-0.06	7	21	-14
VD	17.46	15.27	-2.19	21	24	-3
VS	16.22	12.56	-3.66	16	17	-1
NE	17.68	8.44	-9.24	22	10	12
GE	19.46	18.04	-1.42	25	26	-1
JU	15.87	14.50	-1.37	13	23	-10

In Tabelle 10 weisen alle Kantone gegenüber dem Jahr 2004 einen Rückgang der Steuerbelastung auf. Insgesamt gesehen machten vor allem die Innerschweizer Kantone und Neuenburg etliche Ränge gut, währenddem zum Beispiel die Kantone TI und JU in der Rangliste zurückfielen.

Tabelle 11: Holdinggesellschaft Typ 7**Steuerbelastung durch Reingewinn und Kapitalsteuern (Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern)**

Gewichtete kantonale Mittelwerte in Prozenten

Typ 7 = Holding mit 2/3 Beteiligungserträgen und 100 Mio. Kapital. Rendite 10 %

Kanton	Belastung in Prozenten			Rang		
	2004	2016	Δ 04-16 in %-Punkten	2004	2016	Δ 04-16
ZH	9.64	7.76	-1.88	23	1	22
BE	8.42	8.42	0.00	12	20	-8
LU	9.22	7.86	-1.35	19	4	15
UR	9.29	7.86	-1.42	22	4	18
SZ	8.18	8.01	-0.18	6	14	-8
OW	8.94	7.86	-1.08	17	3	14
NW	8.80	8.11	-0.69	15	15	0
GL	7.97	7.97	0.00	1	11	-10
ZG	8.15	7.91	-0.23	5	8	-3
FR	8.85	8.65	-0.20	16	23	-7
SO	8.58	8.54	-0.04	14	21	-7
BS	9.22	9.22	0.00	19	24	-5
BL	9.22	8.39	-0.83	19	18	1
SH	7.99	7.98	-0.01	3	13	-10
AR	8.25	8.25	0.00	8	16	-8
AI	8.02	7.96	-0.06	4	10	-6
SG	8.30	7.92	-0.38	9	9	0
GR	7.97	7.97	0.00	2	11	-9
AG	8.34	8.30	-0.04	10	17	-7
TG	8.24	7.91	-0.34	7	7	0
TI	8.56	8.55	-0.00	13	22	-9
VD	12.46	12.60	0.14	26	26	0
VS	8.39	8.39	0.00	11	18	-7
NE	10.60	7.86	-2.74	25	6	19
GE	9.68	9.68	-0.00	24	25	-1
JU	8.94	7.76	-1.18	17	2	15

Die Unterschiede in der Steuerbelastung für Holdinggesellschaften bewegen sich in einem eher engen Rahmen, da die direkte Bundessteuer den grössten Anteil ausmacht und die Differenzierung unter den Kantonen nur über die Kapitalsteuer erfolgt. Auffällig ist, dass vor allem (neben Neuenburg und Zürich) die Innerschweizer Kantone LU, UR und OW die meisten Ränge gutgemacht haben. Diese Kantone haben eine überdurchschnittliche Senkung des Kapitalsteuersatzes vorgenommen.

Tabelle 12: Verwaltungsgesellschaften (Domizil) Typ 12 ohne DBSt

**Steuerbelastung durch Reingewinn und Kapitalsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern) Gewich-
tete kantonale Mittelwerte in Prozenten**

Typ 12: Domizilgesellschaft mit 5 Mio. Kapital und 95 % Auslandertrag. Rendite 50 %

Kanton	Belastung in Prozenten			Rang		
	2004	2016	Δ 04-16 in %-Punkten	2004	2016	Δ 04-16
ZH	2.10	2.53	0.43	9	23	-14
BE	2.55	2.58	0.03	18	24	-6
LU	2.22	0.76	-1.46	12	1	11
UR	2.44	1.23	-1.21	16	9	7
SZ	1.45	0.82	-0.62	5	3	2
OW	2.38	0.85	-1.53	15	4	11
NW	0.43	0.89	0.46	1	5	-4
GL	1.33	1.18	-0.15	2	8	-6
ZG	1.37	1.30	-0.07	4	10	-6
FR	2.73	2.20	-0.53	21	18	3
SO	2.13	1.93	-0.20	10	15	-5
BS	2.46	2.46	0.00	17	22	-5
BL	2.09	2.38	0.29	8	20	-12
SH	2.97	1.52	-1.45	23	12	11
AR	2.04	0.98	-1.06	7	6	1
AI	1.82	1.09	-0.74	6	7	-1
SG	2.88	1.71	-1.17	22	14	8
GR	1.33	0.81	-0.52	3	2	1
AG	2.24	1.94	-0.30	13	16	-3
TG	2.18	1.57	-0.61	11	13	-2
TI	2.33	2.32	-0.01	14	19	-5
VD	3.41	2.88	-0.53	25	25	0
VS	2.66	2.02	-0.65	19	17	2
NE	3.10	1.45	-1.65	24	11	13
GE	3.54	3.53	-0.01	26	26	0
JU	2.66	2.41	-0.25	20	21	-1

Aus Tabelle 12 ist ersichtlich, dass vor allem Innerschweizer Kantone die Steuerbelastung merklich gesenkt haben. Die Kantone Zürich und Basel-Stadt fielen in der Rangliste am stärksten zurück.

Tabelle 13: Verwaltungsgesellschaften (Gemischt) Typ 15 ohne DBSt

**Steuerbelastung durch Reingewinn und Kapitalsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern) Gewich-
tete kantonale Mittelwerte in Prozenten**

Typ 15: Gemischte Gesellschaft mit 10 Mio. Kapital und 95 % Auslandertrag. Rendite 100 %

Kanton	Belastung in Prozenten			Rang		
	2004	2016	Δ 04-16 in %-Punkten	2004	2016	Δ 04-16
ZH	4.15	3.22	-0.93	21	21	0
BE	3.40	3.43	0.03	13	23	-10
LU	2.79	0.96	-1.83	7	1	6
UR	4.31	1.57	-2.74	22	9	13
SZ	1.90	1.06	-0.84	3	2	1
OW	3.10	1.08	-2.02	12	3	9
NW	0.50	1.14	0.63	1	4	-3
GL	1.69	1.51	-0.19	2	8	-6
ZG	1.95	1.67	-0.28	4	10	-6
FR	3.47	2.80	-0.67	16	17	-1
SO	3.00	2.69	-0.31	11	15	-4
BS	4.65	3.81	-0.84	26	25	1
BL	4.55	3.17	-1.38	25	20	5
SH	4.06	1.96	-2.10	19	12	7
AR	2.62	1.24	-1.38	6	5	1
AI	2.33	1.39	-0.94	5	7	-2
SG	4.53	2.22	-2.32	24	14	10
GR	2.82	1.27	-1.55	9	6	3
AG	3.45	2.80	-0.65	15	16	-1
TG	2.80	2.00	-0.80	8	13	-5
TI	2.98	2.96	-0.02	10	18	-8
VD	4.14	3.69	-0.45	20	24	-4
VS	3.55	3.39	-0.16	17	22	-5
NE	3.86	1.88	-1.98	18	11	7
GE	4.48	4.47	-0.01	23	26	-3
JU	3.43	3.07	-0.36	14	19	-5

Wie aus Tabelle 13 ersichtlich, haben bei der Steuerbelastung für diesen ausgewählten Typ viele Westschweizer Kantone an Boden verloren. Eine Ausnahme bildet der Kanton NE, welcher 7 Ränge gewonnen hat.

5.2.2 Internationaler Vergleich

Abbildung 2 zeigt die von der BAK Economics berechnete effektive Steuerbelastung von ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften in den Schweizer Kantonen (Kantonshauptorte) und im Europäischen Umland im Jahre 2015 auf. Die mit Hilfe des ESTV-Modells geschätzte vergleichbare effektive Steuerbelastung für die in der Studie der BAK Economics fehlenden 6 Hauptorte der Kantone FR, SO, AI, AG, NE und JU wird in der Graphik mit gelber Farbe gekennzeichnet.

Abbildung 2: Internationaler Vergleich der Steuerbelastung für Unternehmen

