



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Abteilung Grundlagen

25.01.2010

Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht

Mario Morger

Tel. +41 (0)31 322 73 89
Fax +41 (0)31 324 92 50
mario.morger@estv.admin.ch

Dieser Bericht widerspiegelt nicht notwendigerweise die offiziellen Positionen des Amtes, des Departements oder des Bundesrats.

Für wertvolle Hinweise dankt der Autor Martin Baur, Martin Daepf, Kurt Dütschler, Bruno Jeitziner, Alwin Moes und Rudi Peters.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	4
2	Rechtliche Ausgestaltung der Aufwandbesteuerung	5
3	Ziele der Steuerpolitik und Aufwandbesteuerung	6
3.1	Fiskalziel	6
3.2	Standortattraktivität	8
3.2.1	Vorteile differenzierter Steuersätze	8
3.2.2	Steuerwettbewerber: Grossbritanniens „Taxation on Remittance Basis“	9
3.3	Makroökonomische Bedeutung	11
3.3.1	Bedeutung für die Baubranche, Vorleistungsbetriebe und Immobilienwirtschaft	11
3.3.2	Bedeutung für andere Wirtschaftsbereiche	14
3.3.3	Bedeutung für den Arbeitsmarkt Schweiz – gesamthaft	15
3.4	Steuergerechtigkeit	15
3.4.1	Relationale Sicht: Horizontale Steuergerechtigkeit	15
3.4.2	Nichtrelationale Sicht	16
3.5	Volkswirtschaftlicher Nutzen-Kosten-Vergleich der Aufwandbesteuerung	17
4	Der Fall Zürich	19
5	Fazit	24
6	Literatur	25

1 Einleitung

Die Besteuerung nach dem Aufwand (auch: Pauschalsteuer) gehört seit vielen Jahren zum föderalistisch geprägten Steuersystem der Schweiz. Verbunden mit seinen touristischen und wirtschaftlichen Interessen hat Waadt als erster Kanton 1862 nichterwerbstätigen Ausländern eine besondere Besteuerungsart angeboten. Genf kennt eine Pauschalbesteuerung seit 1928 und der Bund seit 1934.¹ Die „Geburtsstunde“ der Aufwandbesteuerung war jedoch der 10. Dezember 1948, als sich die Kantone mit dem Abschluss des „interkantonalen Konkordats über den Ausschluss von Steuerabkommen“ über einheitliche Regelungen in der Anwendung der Pauschalbesteuerung einigten, denen der Bund ein knappes Jahr später folgte. Das Konkordat hatte vor allem das Ziel, den stärker gewordenen Konkurrenzkampf zwischen den Kantonen und Gemeinden zu reduzieren, denn eine Vielfalt von kantonalen Regelungen führte in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts zu sehr unterschiedlichen gesetzlichen Bestimmungen (ESTV 1998). Gleichzeitig enthielt das Konkordat auch eine Regelung, die den Konkordatskantonen die Kompetenz gesetzlich geregelter Steuererleichterungen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen zusprach. Dazu gehörte auch die Pauschalbesteuerung. Die meisten Kantone führten im Anschluss an den Konkordatsbeitritt Bestimmungen zur Aufwandbesteuerung ein (ESTV 2003). Am 14. Dezember 1990 wurde schliesslich die Aufwandbesteuerung auf Kantons- und Bundesebene weiter angepasst. Diese ist nun im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 14, und dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Art. 6, verankert.

Seit einiger Zeit ist der Aufwandbesteuerung wieder vermehrt öffentliche Aufmerksamkeit entgegen gebracht worden. Im Februar 2009 entschieden sich die Zürcherinnen und Zürcher mit 52,9% der Stimmen für eine Abschaffung der Aufwandbesteuerung. Seitdem gab es in diversen Kantonen parlamentarische Interventionen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung. Diese beruhen auf der Argumentation, die Aufwandbesteuerung sei steuerlich ungerecht, da diese einseitig einige wenige Personen steuerlich bevorzugt behandle. Demgegenüber stellen die Befürworter die volkswirtschaftliche und fiskalische Bedeutung der Aufwandbesteuerung in den Vordergrund. Ein kürzlich erschienener Bericht von Blankart und Margraf (2009) hat versucht, die makroökonomische Bedeutung der Aufwandbesteuerung und die Folgen einer Abschaffung aufzuzeigen. Eine systematische ökonomische Untersuchung der Bedeutung der Aufwandbesteuerung in der Schweiz fehlt jedoch bisher. Der vorliegende Bericht diskutiert daher nach einer kurzen Umschreibung der Ausgestaltung der Aufwandbesteuerung (Abschnitt 2) aus ökonomischer Sicht die Vor- und Nachteile der Aufwandbesteuerung im Kontext der öffentlichen Haushaltseinnahmen (Abschnitt 3.1), der internationalen Standortattraktivität (Abschnitt 3.2) sowie der makroökonomischen Wirkungen (Abschnitt 3.3). Abschnitt 3.4 erörtert die Nachteile der Aufwandbesteuerung. Eine Gegenüberstellung der Nutzen und Kosten erfolgt in Abschnitt 3.5. Mithilfe einer Regressionsanalyse wird in Abschnitt 4 untersucht, welche Faktoren das Abstimmungsverhalten zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung im Kanton Zürich beeinflusst haben dürften. Abschnitt 5 fasst die Ergebnisse zusammen und schliesst mit einem Fazit ab.

¹ Vgl. Bernasconi (1983) zur Entwicklung der Aufwandbesteuerung in den verschiedenen Kantonen.

2 Rechtliche Ausgestaltung der Aufwandbesteuerung

Natürliche Personen, die erstmals oder nach zehnjähriger Landesabwesenheit Wohnsitz in der Schweiz nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, haben das Recht, anstelle der geschuldeten Einkommens- und (kantonalen) Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten (Art. 14 Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 6 Abs. 1 und 2 StHG). Schweizer Staatsbürger können diesen Anspruch im ersten Jahr ihrer Wohnsitznahme in der Schweiz geltend machen, Ausländer zeitlich unbeschränkt². Personen, denen die Besteuerung nach dem Aufwand offen steht, können stets zwischen dieser pauschalen Besteuerungsform und der ordentlichen Einkommensteuerveranlagung wählen.

Für die Bemessungsgrundlage der Steuer ist der gesamte, während einer Bemessungsperiode getätigte Konsum relevant. Dazu wird auch der Konsum des sich in der Schweiz befindlichen Ehegatten sowie der gemeinsamen Kinder hinzu gerechnet. Der Konsum ist allumfassend anzusetzen und beinhaltet auch die im Ausland konsumierten Güter und Dienstleistungen.³ Allerdings muss die sodann erlangte Steuerbemessungsgrundlage mindestens das Fünffache des Mietzinses oder des Eigenmietwerts der Wohnung bzw. des Hauses betragen.^{4,5}

Zusätzlich findet eine so genannte Kontrollrechnung Anwendung, die eine weitere Untergrenze der Bemessungsgrundlage darstellt. Für die Kontrollrechnung werden sämtliche in der Schweiz anfallenden Einkünfte aus Kapitalvermögen, mobilem und immobilem Vermögen (inkl. grundpfändlich gesicherte Forderungen), Patent-, Urheber- und sonstigen Rechten herangezogen sowie Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen. Relevant sind auch etwaige Erträge, für die der Steuerpflichtige im Ausland gänzlich oder teilweise Entlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) beansprucht (vgl. Art. 14 Abs. 3 DBG und Art. 6 Abs. 3 StHG).

Die Steuerbemessungsgrundlage basiert also auf dem inländischen Einkommen, die ausländischen Einkommensquellen sind in der Regel – anders als bei der ordentlichen Einkommensveranlagung – steuerbefreit. Allerdings erkennen Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Norwegen, Österreich und die USA nicht das Doppelbesteuerungsabkommen an, sofern die Pauschalbesteuerung in der Schweiz zur Anwendung kommt (ESTV 2003). Die Besteueren haben dann allerdings die Möglichkeit, auf die so genannte modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand zurückzugreifen: Eine Anrechnung der Steuern aus diesen Vertragsstaaten ist dann möglich, wenn sämtliche aus diesen Staaten stammenden Einkünfte in die Kontrollrechnung einfließen.

² Anders als das StHG, welches den Kantonen freistellt, ob diese den Aufwandbesteuerten auch weiterhin die Option der Steuerpauschale zugestehen möchten, spricht das DBG den aufwandbesteuerten Ausländern für die direkte Bundessteuer dieses Recht explizit auch für die folgenden Jahre zu.

³ Vgl. ESTV (1993) Abschnitt 2 zur näheren Umschreibung der relevanten Lebenshaltungskosten.

⁴ Für den Fall, dass der Steuerpflichtige in einem Hotel oder einer Pension wohnt, entspricht die Steuerbemessungsgrundlage dem Doppelten des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung.

⁵ In einigen Kantonen (Waadt, Wallis, Genf, Tessin, Graubünden, Bern, Luzern, Thurgau, Zug, Schwyz) existieren Untergrenzen für die Bemessungsgrundlagen. Diese betragen 2008 zwischen 120'000-150'000 (Waadt und Bern) und 340'000-450'000 (Schwyz). Graubünden verlangt einen minimalen Steuerbetrag von 85'000 Franken, Schwyz einen minimalen Steuerbetrag von 90'000 Franken (vgl. NZZ am Sonntag 2008).

3 Ziele der Steuerpolitik und Aufwandbesteuerung

Neben dem vorrangigen Zweck der Einnahmenbeschaffung („Fiskalziel“) verfolgt die Steuerpolitik verschiedene andere Ziele. Die Aufwandbesteuerung kann unter dem Gesichtspunkt der internationalen Standortattraktivität, der Wachstumspolitik, aber auch im Zusammenhang mit der Steuergerechtigkeit gesehen werden.

3.1 Fiskalziel

Als ein vorrangiges Ziel der Aufwandbesteuerung ist die Einnahmenbeschaffung zu sehen. Durch das Angebot eines attraktiven Steuermodells in Form einer pauschalierten Besteuerung wird für wohlhabende nichterwerbstätige Ausländer ein Anreiz geschaffen, sich in der Schweiz niederzulassen.

Tabelle 1: Erträge aus der Aufwandbesteuerung 2008⁶

	Anzahl Pauschalbesteuerte	Einnahmen in Mio. Franken				Bevölkerung	Einnahmen Kanton und Gemeinden		
		Bund	Kanton	Gemeinden	Total		je Aufwandbesteuerten (in Fr.)	je Einw. (in Fr.)	in % der gesamten Steuereinnahmen 4)
VS	1'005	10.0	18.2	17.0	45.2	303'241	35'025.–	116.–	1.9%
VD	1'197	45.0	86.0	38.0	169.0	688'245	103'592.–	180.–	1.8%
GE 1)	639	40.0	85.6	28.8	155.3	446'106	179'030.–	256.–	1.6%
TI	717	16.6	22.4	17.9	56.8	332'736	56'109.–	121.–	1.6%
AI 2)	24	0.6	0.6	0.6	1.7	15'549	47'500.–	73.–	1.6%
NW 1)	94	2.0	1.9	1.7	5.6	40'737	38'298.–	88.–	1.4%
GR	258	7.9	11.1	9.3	28.3	190'459	79'186.–	107.–	1.4%
OW	18	0.5	0.6	0.4	1.5	34'429	55'556.–	29.–	0.6%
ZG	92	3.6	3.5	3.0	10.1	110'384	70'652.–	59.–	0.6%
SZ 2)	58	4.3	2.3	2.3	8.9	143'719	80'000.–	32.–	0.5%
TG 2)	115	3.4	3.4	3.4	10.3	241'811	59'652.–	28.–	0.5%
LU	134	4.0	5.0	6.0	15.0	368'742	82'090.–	30.–	0.5%
AR	18	0.3	0.5	0.6	1.4	53'054	57'222.–	19.–	0.3%
ZH 3)	201	7.6	11.8	12.7	32.2	1'332'727	122'289.–	18.–	0.2%
BE	208	4.7	9.7	5.1	19.6	969'299	71'346.–	15.–	0.2%
JU	16	0.2	0.5	0.3	1.0	69'822	50'000.–	11.–	0.2%
SG	78	1.5	2.5	3.0	7.0	471'152	70'769.–	12.–	0.2%
NE	31	0.6	1.7	0.8	3.1	170'924	80'645.–	15.–	0.2%
FR	58	0.5	1.2	0.8	2.5	268'537	34'483.–	7.–	0.1%
BS	15	0.4	1.6	0.1	2.0	186'672	112'667.–	9.–	0.1%
UR / GL / SH / SO	12	0.2	0.4	0.1	0.7	400'665	41'667.–	1.–	0.0%
BL	6	0.1	0.2	0.1	0.4	271'214	48'333.–	1.–	0.0%
AG	9	0.1	0.2	0.2	0.5	591'632	44'444.–	1.–	0.0%
CH	5'003	153.8	270.9	152.3	577.0	7'701'856	84'579.–	55.–	0.7%

Quellen: Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (2009), BFS (2009a) und EFV (2009)

1) Zahlen 2007

2) Zusammengefasste Erträge für die staatlichen Ebenen werden zu gleichen Teilen aufgeteilt

3) Geschätzte Werte

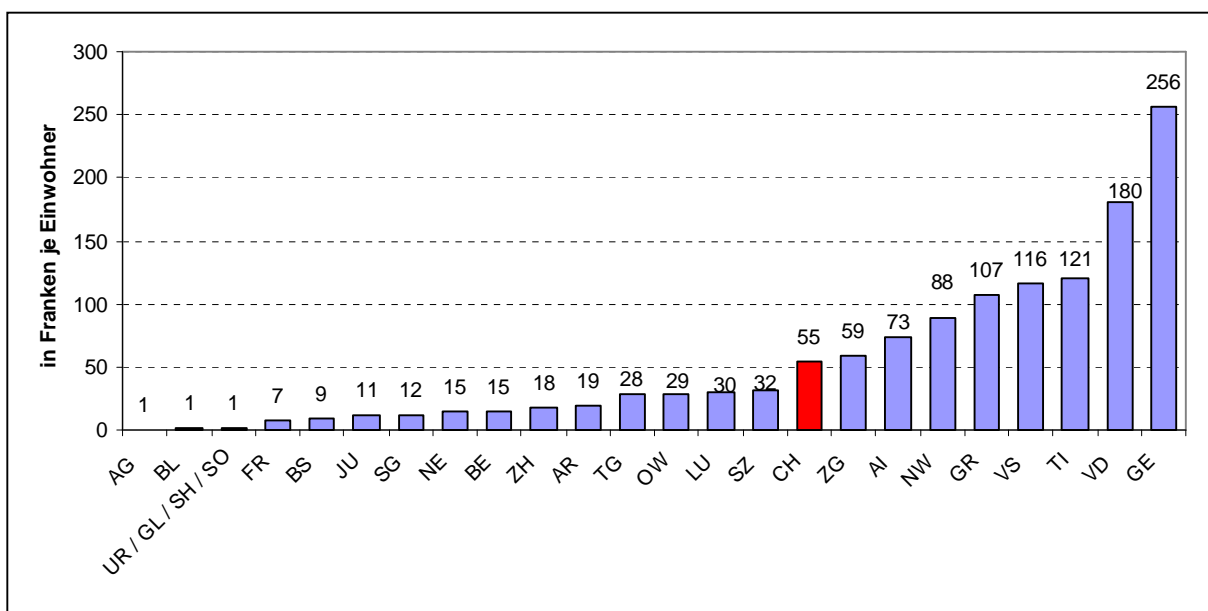
4) Dieser Wert ist lediglich als ungefährender Wert zu verstehen, da die Steuererträge 2007 (aktuellste Zahlen) mit den Erträgen aus der Aufwandbesteuerung 2008 in Beziehung gesetzt sind.

⁶ Tabelle 1 ist nach Wichtigkeit der Aufwandbesteuerung im Verhältnis zu den gesamten Steuereinnahmen und in absteigender Reihenfolge geordnet (letzte Spalte).

Sofern diese Personen ohne den steuerlichen Anreiz der Schweiz fernbleiben würden, erhöht der Zuzug das Steuersubstrat der Schweizer Gemeinden, Kantone und des Bundes (vgl. Tabelle 1).

Rund 5000 Personen haben im Jahr 2008 die Möglichkeit der pauschalierten Besteuerung in Anspruch genommen und insgesamt 577 Mio. Franken an den Fiskus bezahlt. Dabei entfielen auf die Kantone mit 271 Mio. Franken 47% der Steuereinnahmen und der andere Teil ungefähr hälftig auf den Bund (154 Mio.) und die Gemeinden (152 Mio.). Gemessen in Franken je pauschal Besteuerten waren die Steuereinnahmen im Kanton Genf am höchsten: Dort hat jeder Aufwandbesteuerte im Durchschnitt 179'030 Franken Kantons- und Gemeindesteuern bezahlt. Das ist mehr als das Fünffache dessen, was ein Aufwandbesteuerte im Durchschnitt im Kanton Fribourg zu entrichten hatte (34'483 Franken). Auch die gesamthafte Bedeutung der Aufwandbesteuerung für die öffentlichen Haushalte ist sehr unterschiedlich. So sind 71,1% der nach dem Aufwand besteuerten Personen in den vier Kantonen Waadt, Wallis, Tessin und Genf angesiedelt. Diese vereinten 74,4% der Kantons- und Gemeindeeinnahmen aus der Aufwandbesteuerung. Unter der Annahme, dass diese zusätzlichen Einnahmen für öffentliche Mehrausgaben verwendet werden, profitiert im Kanton Genf jeder Bürger im Durchschnitt von staatlichen Mehrausgaben in Höhe von 256 Franken (vgl. Abbildung 1). Es folgen Waadt (180 Fr.), Tessin (121 Fr.), Wallis (116 Fr.) und Graubünden (107 Fr.).

Abbildung 1: Kantons- und Gemeindeeinnahmen aus der Aufwandbesteuerung je Einwohner



Die relative Bedeutung der Aufwandbesteuerung für diese Kantone wird deutlich, wenn man diese ins Verhältnis zu den gesamten Steuereinnahmen setzt, Tabelle 1 ist nach diesem Kriterium in absteigender Reihenfolge geordnet. Die Werte können als Massstab dafür angesehen werden, um wie viel die durchschnittliche Steuerbelastung höher ausfallen würde, wenn es in diesem Kanton keine Pauschalbesteuerung geben würde. Bedeutend ist dieser Anteil für Wallis mit 1,9%, danach folgen Waadt mit 1,8% sowie Genf, Tessin und Appenzell-Innerrhoden mit je 1,6%. Aber auch für Nidwalden und Graubünden beträgt der Anteil der Einnahmen an der Pauschalbesteuerung im Verhältnis zu den gesamten Steuereinnahmen deutlich mehr als ein Prozent.

Während für die oben genannten Kantone deutliche Einkommensverluste bei einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung zu verzeichnen wären, beträfe dies andere Teile der Schweiz weniger stark. In Zürich beispielsweise liegen die Steuereinnahmen je Einwohner mit 18 Franken (oder 0,2% der Steuereinnahmen) im Schweizer Vergleich eher niedrig. Dies dürfte auch einer der Gründe dafür sein, dass in diesem Kanton das Volk zu Beginn des Jahres einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung zugestimmt hat (vgl. auch Abschnitt 4).

Aber nicht nur kantonal sind die Einnahmen aus der Aufwandbesteuerung sehr heterogen. Auch innerhalb der Gruppe der 5000 Pauschalbesteuerten sind die Steuerzahlungen aufgrund stark unterschiedlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sehr verschieden. Wie Tabelle 2 für die direkte Bundessteuer⁷ aufzeigt, hatte das unterste Einkommensquintil⁸ ein durchschnittliches steuerbares Einkommen von lediglich 81'066 Franken, welches mit einem durchschnittlichen Bundessteuersatz in Höhe von 4,2% belegt wurde. Das Fünftel mit dem niedrigsten steuerbaren Einkommen kam damit lediglich für 2,6% der Steuereinnahmen auf. Demgegenüber haben die Pauschalbesteuerten der obersten Einkommensklasse insgesamt 64,2 Mio. Franken an den Bund bezahlt, dies entspricht 59% des gesamten Steueraufkommens (für eine detailliertere Analyse der Steuereinnahmenverteilung vgl. Peters 2009). Da für die Kantone eher die vermögenden Pauschalbesteuerten interessant sind, haben in den letzten Jahren verschiedene Kantone Mindestbemessungsgrundlagen eingeführt, um so den Zuzug von Aufwandbesteuerten zu selektionieren (vgl. Fussnote 5).

Tabelle 2: Steuereinnahmen des Bundes durch die Aufwandbesteuerung nach Einkommensquintilen im Jahr 2006

Einkommensquintile	Einkommensgrenzen	Anzahl Steuerpflichtige 1)	Durchschn. steuerbares Einkommen	Steuerbares Einkommen Total	Steuereinnahmen Bund	Durchschnitts-Steuersatz Bund
unterste 20%	bis 127'000	837	81'066	67'852'000	2'851'963	4.2%
untere 20-40%	127'000 - 176'200	837	153'698	128'645'300	6'905'422	5.4%
mittlere 40-60%	176'200 - 240'000	837	204'476	171'146'000	12'231'126	7.1%
obere 60-80%	240'000 - 366'600	837	292'684	244'976'500	21'780'384	8.9%
oberste 20%	grösser 366'600	838	696'766	583'889'600	64'201'630	11.0%
Total		4'186	285'836	1'196'509'400	107'970'525	9.0%

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung

1) Die Anzahl der Aufwandbesteuerten ist gem. FDK (2009) mit 4'146 etwas niedriger. Allerdings beziehen sich die Zahlen der FDK bei den Kantonen BE, BS und VD auf die Jahre 2005.

3.2 Standortattraktivität

3.2.1 Vorteile differenzierter Steuersätze

Wie ist Steuerdifferenzierung⁹, also die ungleiche Besteuerung von Personen, die sich in Bezug auf mindestens ein Merkmal – zum Beispiel in ihrer Mobilität – unterscheiden, im Kontext des internationalen Steuerwettbewerbs zu beurteilen? Führt die Differenzierung, wie oft kritisiert, zu einer zusätzlichen Intensivierung des internationalen Steuerwettbewerbs? Keen (2001) ist diesen Fragen nachgegangen und zeigte mithilfe eines ökonomischen Zwei-Länder-Modells, unter welchen Bedingungen¹⁰ es sogar wünschenswert sein kann, dass zwei gleich grosse Volkswirtschaften, die in steuerlichem Wettbewerb zueinander stehen, Steuerdifferenzierungen betreiben. Sind Haushalte unterschiedlich mobil, so ist es unter fis-

⁷ Tabelle 2 bezieht sich auf Zahlen der Pauschalsteuererträge des Bundes. Die Verteilung der Steuerlast dürfte insbesondere in Kantonen mit Progressionsgraden, die deutlich von der Bundessteuer abweichen, verschieden sein.

⁸ Einkommen ist hier im Sinne des steuerbaren Einkommens, wie es in Abschnitt 2 umschrieben ist, zu verstehen und nicht als tatsächliches Einkommen.

⁹ Gegenstand der internationalen Forschung ist zumeist die Steuerdifferenzierung bei Unternehmen (ausländische vs. inländische Gesellschaften), aber auch die differenzierte Besteuerung von Kapital und Arbeit (duale Einkommenssteuerung). Allerdings sind die daraus gezogenen Schlüsse beliebig übertragbar unter dem Aspekt, dass jeweils Teile eines zu steuernden Objektes / Subjektes mobiler sind als andere.

¹⁰ Neben der Annahme, dass die im steuerlichen Wettbewerb stehenden Volkswirtschaften gleich gross sind, unterstellt Keen, dass die Präferenzen und somit die Steuersätze in beiden Ländern identisch sind. Weiterhin ist das gesamthafte Steuersubstrat der beiden Länder fix, das heisst, das Steuersubstrat kann nur zu Lasten der anderen Volkswirtschaft erhöht werden. Schliesslich wird angenommen, dass das Steuersubstrat zwar auf Steuerunterschiede zwischen den beiden Ländern reagiert und diese Reaktion mit steigenden Unterschieden in den Steuersätzen zunimmt, aber nie eine vollständige Ansiedlung des mobilen Steuersubstrates im steuergünstigeren Land stattfindet.

kalischen Gesichtspunkten für ein Land optimal, eine Steuerdifferenzierung der verschiedenen Personen nach diesem Kriterium vorzunehmen. Denn mobilere Individuen reagieren elastischer auf eine Steueränderung als immobilere Individuen, das heisst, sie werden eher bereit sein, bei einer schon kleinen Steuererhöhung ihren Wohnsitz ins Ausland zu verlegen. Die Steuerkonkurrenz zwischen den im Wettbewerb stehenden Staaten orientiert sich daher vorwiegend an diesen mobilen Haushalten. Durch differenzierte Steuersätze werden beide Staaten versuchen, einerseits die mobilen Individuen zum Verbleib in ihrem Land zu bewegen und andererseits die mobilen Individuen des anderen Staates mit attraktiven Steuersätzen „abzuwerben“. Da die weniger mobilen Haushalte nicht oder nur zu einem geringeren Ausmass bereit sind, ihr Land zu verlassen, wird der Wettbewerb um diese Gruppe nicht so intensiv ausfallen.

Wenn nun auf internationaler Ebene eine solche Steuerdifferenzierung kritisiert wird und aufgrund des Drucks die Steuerdifferenzierung in sämtlichen Ländern abgeschafft wird, so können die betroffenen Staaten ihre Einnahmen nur noch mit einem Steuersatz optimieren. Eine differenzierte Besteuerung unter Berücksichtigung der heterogenen Reaktionen kann nun nicht mehr durchgeführt werden. Von Steuersatzänderungen ist nun die gesamte Bevölkerung im gleichen Masse betroffen. Steuersatzsenkungen zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit gegenüber dem Ausland werden damit deutlich teurer als unter der Möglichkeit differenzierender Steuersätze. Dies ist jedoch unter fiskalischen Gesichtspunkten gegenüber der Ausgangslage eine unbefriedigende und ineffiziente Situation: Gesamthaft, das heisst für beide Länder, sinken die Steuereinnahmen im Vergleich zum differenzierenden Steuersystem. Sowohl das Inland wie auch das Ausland stellen sich schlechter.

Da die Schweiz als kleines Land zumeist im internationalen Steuerwettbewerb mit grösseren Ländern steht, stellt sich die Frage, ob die Ergebnisse von Keen (2001) auch auf ungleich grosse Länder übertragbar sind. Denn kleinere Länder haben im internationalen Steuerwettbewerb auch ohne differenzierte Steuersätze eindeutige kompetitive Vorteile, da das Budget im Vergleich zu grossen Volkswirtschaften bei identischen Fiskalquoten absolut gesehen kleiner ist. Damit können kleine Volkswirtschaften durch Steuersenkungen ihre Einnahmen deutlich stärker erhöhen als grosse Länder und leichter Einnahmenverluste des originären (nun niedriger zu besteuern) Steuersubstrats durch zusätzliche Einnahmen aus dem Zugang neuer Steuerzahler kompensieren. Diese allgemeingültige Erkenntnis gilt zwar auch bei einem differenzierenden Steuersystem, sodass Steuereinnahmen vom grösseren zum kleineren Land wandern. Allerdings haben Bucovetski und Haufler (2006) gezeigt, dass auch bei unterschiedlich grossen, im Wettbewerb stehenden, Volkswirtschaften die Steuerdifferenzierung einem Steuersystem mit nur einem Steuersatz vorzuziehen ist. Der auf einen Einheitsatz beschränkte Steuersatz würde die gleichen Effekte hervorrufen; nicht nur das kleinere, sondern auch das grössere Land würde sich gegenüber der Ausgangssituation schlechter stellen.

Übertragen auf die schweizerische Pauschalbesteuerung, die im Wettbewerb zu britischen und anderen Systemen steht, bedeutet dies, dass sich der Steuerwettbewerb durch differenzierende Steuersätze auf die wenigen, sehr wohlhabenden und international mobilen Personen beschränkt. Würde sich die Schweiz mit diesen Ländern (aufgrund von äusserem oder innerem Druck) darauf einigen, diese differenzierenden Steuersätze abzuschaffen, so wäre das einzige Instrument aller Wettbewerber, um weiterhin im internationalen Steuerwettbewerb bestehen bleiben zu können, die gesamthafte Senkung der Steuern.

3.2.2 Steuerwettbewerber: Grossbritanniens „Taxation on Remittance Basis“

In der Diskussion um die Aufwandbesteuerung in der Schweiz werden immer wieder als internationale Konkurrenten, die ebenfalls attraktive Steuern für wohlhabende Ausländer anbieten, neben anderen Staaten insbesondere Grossbritannien genannt (vgl. bspw. FDK 2009; Blankart und Margraf 2009). Gerade die britische Steuererleichterung für bestimmte

Ausländer zeigt Parallelen zum schweizerischen System der Aufwandbesteuerung auf.¹¹ Aufgrund der Ähnlichkeit zur Aufwandbesteuerung und einer teilweisen Einschränkung der Steuerbefreiung in 2008 erscheint es sinnvoll, kurz auf die britische „Taxation on Remittance Basis“ einzugehen, um mögliche Rückschlüsse auf die Auswirkungen einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung in der Schweiz ziehen zu können.

Ausländer, die sich überwiegend ausserhalb Grossbritanniens aufhalten, haben die Möglichkeit, von einem Steuersystem zu profitieren, in dem Erträge von im Ausland angelegtem Vermögen und Einkommen steuerbefreit sind, solange diese nicht nach Grossbritannien zurückgeführt werden. Gemäss Schätzungen der britischen Treuhand- und Immobiliengesellschaft Society of Trust and Estate Practitioners (STEP 2008) soll es in Grossbritannien etwa 116'000 Steuerprivilegierte geben (sog. non-domiciled UK residents: „non-doms“). Ihr Auslandsvermögen soll zwischen 75 und 125 Mrd. britische Pfund betragen. Seit April 2008 müssen nun diese freigestellten Vermögenserträge mit einer jährlichen Pauschale von £30'000 versteuert werden, sofern sich die „Non-Doms“ während der letzten zehn Jahre mindestens sieben Jahre in Grossbritannien aufgehalten haben (Her Majesty's Treasury 2008). Vollständige Steuerbefreiung gibt es seitdem nur noch für kleinere Auslandsvermögen, welche die Grenze von £2'000 nicht überschreiten. Für das Steuerjahr 2010-2011 wird ausserdem der Spitzensteuersatz auf Einkommen von 40% auf 50% erhöht (Her Majesty's Treasury 2009).

Welche Auswirkungen hatten diese angekündigten bzw. bereits eingeführten Steuererhöhungen? Gemäss einer Befragung einer internationalen Immobiliengesellschaft (Knight Frank 2009) haben seit Oktober 2007¹² 7% der „Non-Doms“ und weitere 2% vermögende „Doms“ (Inländer, die ein verfügbares Vermögen von mehr als 1 Mio. £ haben) Grossbritannien verlassen. Der Studie nicht zu entnehmen ist jedoch, ob die Steuerpauschale auf ausländische Vermögen in Kombination mit der später angekündigten Erhöhung des Spitzensteuersatzes der relevante Faktor für den Wegzug aus Grossbritannien war, oder ob der Wegzug auch auf natürliche Fluktuationen sehr mobiler Individuen zurück zu führen ist. Allerdings geht aus der Studie hervor, dass 31% der „Non-Doms“ und 25% der vermögenden Individuen einen Umzug planen oder in Erwägung ziehen, wobei als Alternativen insbesondere die Schweiz und Monaco¹³ genannt wurden (mit einer Nennung von 26% bzw. 23%). Diese Umfragezahlen decken sich mit der Befragung von STEP (2008), wonach zu Beginn des Jahres 2008 bereits 30% der „Non-Doms“ angegeben haben, dass sie sich ernsthaft einen Wegzug überlegen, sofern die damals noch angekündigten Steueränderungen in Kraft treten würden.

Ob diese Erkenntnisse und Umfrageergebnisse aus Grossbritannien so auf die Aufwandbesteuerung in der Schweiz übertragbar sind, ist fraglich. Denn eine Abschaffung der Aufwandbesteuerung in der Schweiz entspräche einer deutlich stärkeren Politikänderung als die Einführung der Kopfsteuer auf ausländische Vermögen. Umfrageergebnissen einer Studie des Vereins „Mehrwert Schweiz“, die von Blankart und Margraf (2009) durchgeführt worden ist, zeigen, dass sich 83,3% der Aufwandbesteuerten in der Schweiz bei einer Abschaffung der Steuerprivilegien überlegen, ins Ausland zu ziehen. Für die Schweizer Aufwandbesteuerten kämen umgekehrt Monaco, Grossbritannien und Österreich als Destinationen in Frage.

¹¹ Für einen ausführlichen Vergleich zwischen der Aufwandbesteuerung und der britischen „Taxation on Remittance Basis“ siehe beispielsweise Bauer-Balmelli und Maas (2006). Zu grundlegenden Informationen zum britischen „Taxation on Remittance Basis“ sei auf Her Majesty's (2003) verwiesen.

¹² In Oktober 2007 wurde die Einführung der £30'000-Pauschale angekündigt

¹³ Monaco kennt keine Steuer auf Einkommen, Vermögen und Kapitalerträge. Ausnahme sind französische Staatsbürger, welche der französischen Steuerpflicht unterliegen (ausser Franzosen, welche sich zum 31.10.1962 bereits länger als 5 Jahre in Monaco aufgehalten haben).

3.3 Makroökonomische Bedeutung

Die makroökonomische Bedeutung der Aufwandbesteuerung haben jüngst Blankart und Margraf (2009) im Auftrag für den Verein „Mehrwert Schweiz“ untersucht. Dafür wurde eine Umfrage bei 126 Aufwandbesteuerten durchgeführt. Gemäss dieser Studie hat die Aufwandbesteuerung für die Schweiz eine grosse volkswirtschaftliche Bedeutung: So soll die Aufwandbesteuerung 33'000 Vollzeitstellen geschaffen haben. Da diese Zahlen auffallend hoch sind (es kommen auf jeden Aufwandbesteuerten 6,6 Vollzeitstellen), wird in diesem Abschnitt eine Alternativrechnung durchgeführt, mit dem Ziel, diese Zahlen zu plausibilisieren.

Grundansatz von Blankart und Margraf (2009) ist, dass durch den Zuzug von Aufwandbesteuerten und die dadurch generierte Nachfrage im Luxusimmobiliensegment insbesondere die Baubranche profitiert. Weitere stimulierende Beschäftigungseffekte erfährt der Schweizer Arbeitsmarkt indirekt durch die Konsumausgaben, die die Aufwandbesteuerten tätigen. Ausserdem sind die Aufwandbesteuerten Kleinst-Arbeitgeber, indem sie Gärtner oder Hausangestellte beschäftigen.

Im Weiteren werden stets die Gesamtbeschäftigungseffekte, die mit der Aufwandbesteuerung verbunden sind, diskutiert. Die negativen Auswirkungen, die mit einem Wegfall der Aufwandbesteuerung verbunden wären, hängen demnach davon ab, wie viele Haushalte bei einem solchen Szenario die Schweiz verlassen bzw. ihr fernbleiben würden.

3.3.1 Bedeutung für die Baubranche, Vorleistungsbetriebe und Immobilienwirtschaft

Gemäss Blankart und Margraf investieren die Aufwandbesteuerten beim Zuzug in die Schweiz im Durchschnitt rund 10 Mio. Franken in Immobilien. Nach Abzug des auf den Landanteil fallenden Betrags (30%) und Hochrechnung auf ca. 400 Neuangesiedelte jährlich ergäbe dies einen aktivierten Umsatz von rund 2,8 Mrd. Franken pro Jahr im Bau- und Baunebengewerbe, was ungefähr 16'800 Arbeitsplätzen in dieser Branche entsprechen würde. Eine durchschnittliche Bauinvestition in Höhe von 10 Mio. Franken erscheint allerdings sehr hoch. Gemäss der Beratungsfirma Wüest & Partner (Bilanz Homes 2007) kostet eine Acht-Zimmer-Villa mit einem Grundstück von 1258 m² ca. 2,28 Mio. Franken (wobei erhebliche geografische Unterschiede auftreten können). Ein Immobilienobjekt der Topklasse in bester Lage kann laut Wüest & Partner jedoch schnell zehn Millionen Franken kosten. Viele Aufwandbesteuerte gehören zwar zur wohlhabenden Oberschicht in der Schweiz, es scheint allerdings nicht plausibel, dass sich alle Aufwandbesteuerten eine solche Top-Immobilie leisten können oder wollen.¹⁴ Die von Blankart und Margraf (2009) hochgerechneten 2.8 Mrd. Franken Investitionen in die Bauwirtschaft erscheinen auch fraglich, weil Bau- und Immobiliengesellschaften sowie Privatpersonen in 2008 gesamtschweizerisch rund 21 Mrd. Franken investiert haben (BFS 2009b). Dies würde bedeuten, dass 13% der gesamtschweizerischen Investitionen der Immobiliengesellschaften und Privatpersonen durch 400 neu zuziehende Aufwandbesteuerte getätigt würden.

Es wird daher eine Kontrollrechnung durchgeführt, um die plausible Höhe der Investitionen abzuschätzen, welche die neu zuziehenden Aufwandbesteuerten im Immobilienbereich tätigen. In der Statistik über die direkte Bundessteuer gibt es Angaben zum steuerbaren Einkommen der Aufwandbesteuerten. Wie bereits in Abschnitt 2 diskutiert wurde, entspricht diese Bemessungsgrundlage mindestens dem fünffachen (Eigen-)mietwert, kann jedoch auch darüber liegen. Die Summe der steuerbaren Einkommen der Aufwandbesteuerten gibt also eine Obergrenze der fünffachen (Eigen-)mietwerte. Von dieser Zahl kann dann auf das maximale Immobilienvermögen (bzw. den Wert der gemieteten Immobilie) der Aufwandbesteuerten geschlossen werden (vgl. Tabelle 3).

Die im Jahr 2006 ansässigen 4'186 Aufwandbesteuerten hatten ein steuerbares Einkommen in Höhe von etwa 1,2 Mrd. Franken. Der gesamthafte (maximale) Eigenmietwert entspricht einem Fünftel dieses Betrags, also rund 240 Mio. Franken. Da der Eigenmietwert um ca. 30% unter dem Marktwert liegt, müssen die Eigenmieten auf die Marktmieten hochgerechnet

¹⁴ Vergleiche Tabelle 2 zur Einkommenssituation und -verteilung der aufwandbesteuerten Haushalte.

werden. Der Markt-Immobilienwert errechnet sich aus der Marktmiete geteilt durch den Kapitalisierungszinssatz. Je nach Annahme über den angesetzten Zinssatz betrug das gesamte Immobilienvermögen der Aufwandbesteuerten in 2006 zwischen 8,5 und 11,4 Mrd. Franken. Pro Besteuerter entspricht dies einem durchschnittlichen Immobilienwert zwischen 2,0 und 2,7 Mio. Franken (vgl. Tabelle 3).

Der errechnete durchschnittliche Marktwert der Immobilien von 2,33 Mio. Franken (bei einem unterstellten angewendeten Kapitalisierungszinssatz i.H.v. 3,5%) ist fast identisch mit dem von Wüest & Partnern errechneten Kaufpreis einer repräsentativen 8-Zimmer-Villa. Unter der Annahme, dass jährlich 400 Ausländer aufgrund der Aufwandbesteuerung in die Schweiz ziehen,¹⁵ werden Investitionen in Höhe von ca. 933 Mio. Franken generiert. Davon entfallen 280 Mio. Franken auf die Grundstückskäufe¹⁶ und 653 Mio. Franken auf den Gebäudeanteil.

Tabelle 3: Berechnung des Immobilienvermögens (alle Werte in Mio. Franken), Jahr 2006

Anzahl Aufwandbesteuerte	Steuerbares Einkommen Total	Eigenmietwert	Marktwert der Immobilien (Total) bei Kapitalisierungszinssatz i.H.v.			Marktwert je Aufwandbesteuerter		
			3%	3.50%	4%	3%	3.50%	4%
4'186	1'196.5	239.3	11'395.3	9'767.4	8'546.5	2.722	2.333	2.042

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung

Um nun zu ermitteln, wie viele Arbeitsplätze in der Bau- und Immobilienbranche von diesen 653 Mio. Franken jährlich abhängen, ist es notwendig, Zahlen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung heranzuziehen.¹⁷ In 2007 wurden in der Baubranche 56,5 Mrd. Franken Umsatz generiert, wobei 182 Mio. Franken auf importierte Dienstleistungen entfallen. Die Immobilienbranche generierte 7,6 Mrd. Franken Umsatz (vgl. Tabelle 4).

Tabelle 4: Provisorische Zahlen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung 2007

	Bruttowertschöpfung BWS (Mio. Fr.)	Vorleistungen (Mio. Fr.)	Bruttoproduktionswert BPW (Mio. Fr.)	Importe 1)	Gesamtes Angebot	Vollzeitäquivalente VZÄ	BWS / VZÄ in Fr.
Bau- und Baunebengewerbe	26'516	29'795	56'311	182	56'493	284'383	93'239
Immobilienbranche	5'103	2'488	7'591		7'591	27'114	188'196
Gesamter Marktsektor 2) („Business Sektor“)	401'662	455'533	857'195	239'188	1'096'383	3'273'370	122'706

Quelle: Bundesamt für Statistik (2009,c,d,e)

1) Hochrechnung Bau- und Baunebengewerbe anhand Importquoten des Jahres 2005 (BFS 2005) und Business Sektor provisorische Zahlen 2007 (BFS 2009d)

2) Ohne Öffentliche Verwaltung und private Organisationen ohne Erwerbszweck

Die Wertschöpfung in der Immobilienbranche beträgt je Vollzeitäquivalent (VZÄ) 188'196 Franken und ist damit doppelt so hoch wie die der Baubranche (93'239 Franken). Auch bei den Vorleistungen (eingekaufte Güter und Leistungen) unterscheidet sich die Bau- von der

¹⁵ Um die Vergleichbarkeit zur Studie von Blankart und Margraf (2009) zu erhalten, wird hier die gleiche Zahl von Neuzuziehenden angenommen. Die Zahl von 400 entspricht in etwa dem jährlichen Zugang in den Jahren 2007 und 2008. Im Zeitraum 1999-2006 betrug der Zuwachs im Durchschnitt jedoch lediglich 150 pro Jahr (vgl. FDK 2009).

¹⁶ Wie bei Blankart und Margraf (2009) wird von einem Anteil des Grundstücks am gesamten Immobilienwert in Höhe von 30% ausgegangen. Dieser Wert kann allerdings zwischen 25% bei einer Durchschnittsimmobilie und 40% bei einer Luxusimmobilie betragen (vgl. Bilanz Homes 2007).

¹⁷ Die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung vermittelt eine systematische, modellhafte Abbildung der wirtschaftlichen Aktivitäten einer Volkswirtschaft und ist das Instrument zur Berechnung des Bruttoinlandsprodukts (BIP). Das Bruttoinlandsprodukt entspricht der Summe der gesamtwirtschaftlichen inländischen Bruttowertschöpfung. Auf Betriebsebene entspricht die Bruttowertschöpfung dem Produktionswert der erstellten Güter und Dienstleistungen abzüglich sämtlicher Vorleistungen (Vorleistungen: die für einen Produktionsprozess notwendigen zugekauften Güter und Dienstleistungen). Die eingekauften Vorleistungen sind wiederum Wertschöpfung, die durch andere Akteure erwirtschaftet wurden. Die Summe des Bruttoproduktionswertes und der Importe ergibt den gesamten inländischen Marktumsatz der jeweiligen Wirtschaftsbranche.

Immobilienbranche deutlich. Die Wertschöpfungsquote (Anteil der Wertschöpfung am Produktionswert) ist in der Immobilienbranche aufgrund der weniger bedeutenden Vorleistungen deutlich höher. Die Vorleistungseinkäufe – und damit die Wertschöpfung, die in anderen Wirtschaftssektoren und im Ausland generiert wurde – ist daher insbesondere in der Bau- und Immobilienbranche nicht zu vernachlässigen und muss in einer Analyse über Beschäftigungswirkungen beachtet werden. Der Einfachheit halber wird angenommen, dass sämtliche Vorleistungen in der Bau- und Immobilienbranche mit der durchschnittlichen Arbeitsproduktivität der Gesamtwirtschaft („Business Sector“) erbracht wurden und dass auch der Importanteil dieser Vorleistungen dem der Gesamtwirtschaft entspricht. Weiterhin wird angenommen, dass sich die Wertschöpfung der Immobilienbranche (wie die obige Bewertung der Immobilien) zu 30% auf Provisionen der Grundstücksverkäufe und zu 70% auf Provisionen des Gebäudewerts verteilt.

Wie bereits erwähnt ergeben Hochrechnungen, dass die 400 Haushalte, die sich jährlich aufgrund der Aufwandbesteuerung in der Schweiz niederlassen, rund 933 Mio. Franken in Immobilien investieren; 30% (280 Mio. Franken) des Immobilienanteils entfällt dabei auf die Grundstücke. Da die Immobilienbranche ebenso 30% ihres Umsatzes durch den Handel und die Vermittlung von Grundstücken erwirtschaftet, profitiert die Immobilienbranche mit ca. 24 Mio. Franken daran (vgl. Tabelle 5). Rund 653 Mio. Franken Umsatz entfallen auf den Gebäudeanteil. Der grösste Anteil entfällt auf die Baubranche (597 Mio. Franken), 56 Mio. Franken entfallen auf die Immobilienbranche.¹⁸

Mit den jährlichen Investitionen der Aufwandbesteuerten (oder Ihrer Vermieter) sind 3'006 Vollzeitstellen in der Baubranche und 287 Stellen in der Immobilienbranche verbunden. Ausserdem entfallen weitere 2'174 Stellen auf weitere Wirtschaftsbranchen, welche Vorleistungen für die Bau- und Immobilienbranche erbringen (bspw. Baumaterialien, Baumaschinen, Dienstleistungen etc.). Insgesamt sind mit den jährlichen Immobilieninvestitionen der Aufwandbesteuerten schätzungsweise 5'467 Vollzeitstellen in der Bau- und Immobilienbranche sowie vorleistungsorientierten Unternehmen verbunden.

Tabelle 5: Jährliche Immobilieninvestitionen und generierte Arbeitsplätze

Immobilieninvestitionen Total p.a. in Mio.Fr. 1)	933.3	
Investitionen in Grundstücke	280.0	
davon Immobilienbranche	24.1	
Gebäudeinvestitionen	653.3	
davon Immobilienbranche	56.2	
davon Baubranche	597.2	
	in Mio. Fr.	in VZÄ
Direkte Effekte	336.2	3'293
importierte Leistungen	1.9	-
Wertschöpfung Baubranche	280.3	3'006
Wertschöpfung Immobilienbranche	53.9	287
Indirekte Effekte 2)	341.3	2'174
importierte Vorleistungen	74.4	-
indirekte Wertschöpfung	266.8	2'174
Gesamteffekte	677.4	5'467

1) Preisniveau 2006 und Zuzug von 400 Aufwandbesteuerten je Jahr

2) Annahmen: Durchschnittliche Wertschöpfung und Importquote entsprechen denen der Gesamtwirtschaft

Allerdings ist zu bemerken, dass diesen Zahlen zwei relativ restriktive Annahmen zugrunde liegen und die Beschäftigungseffekte niedriger sein dürften: 1) die Kontrollrechnung zur Bestimmung der steuerbaren Einkommen der Aufwandbesteuerten ist stets niedriger als der fünffache Mietwert der Immobilie; 2) die Wertschöpfung je Beschäftigten im Luxusimmobi-

¹⁸ Zur Aufteilung der Umsätze auf die Bau- und Immobilienbranche wurde das Verhältnis der Grösse der beiden Märkte herangezogen: $7'591 / 56'493 = (24,1 + 56,2) / 597,2 = 13,4\%$.

lienbereich entspricht der durchschnittlichen gesamtschweizerischen Produktivität in der Bau- und Immobilienbranche. Dass die Wertschöpfung in der Immobilienbranche jedoch grösser sein muss als die angenommene durchschnittliche Produktivität von 188'196 Franken je Beschäftigten, wird mithilfe einer Kontrollrechnung sichtbar: Demnach wären mit 400 Immobilienvermittlungen 287 Stellen verbunden, was unplausibel hoch erscheint. Es ist daher anzunehmen, dass die Wertschöpfung je Beschäftigten im Luxusimmobiliensegment sehr viel höher ist als die durchschnittliche und die Beschäftigungseffekte damit geringer sind.

Weiterhin ist diese Rechnung statisch, d.h. sie berücksichtigt keine Anpassungsmechanismen, welche der Markt bei einem Wegfall dieser Nachfrage mit sich bringen würde. Würden sich keine Aufwandbesteuerten mehr in der Schweiz niederlassen und daher die Nachfrage nach Immobilien in der Schweiz zurückgehen, so dürfte dies kurz- und mittelfristig zu Reaktionen der Anbieter führen: Die Preise würden sinken und ein Teil der gesunkenen Nachfrage von inländischen Nachfragern kompensiert werden (auch die Nachfrage nach Feriendomizilen könnte aufgrund der gesunkenen Preise für Luxusimmobilien steigen), sodass der Beschäftigungsrückgang in der Baubranche geringer sein dürfte.¹⁹ Diese komplexen Marktmechanismen können allerdings nicht ohne weiteres quantifiziert werden. Es ist daher sinnvoll, die Zahl der 5'467 Vollzeitstellen als Obergrenze anzusehen.²⁰

3.3.2 Bedeutung für andere Wirtschaftsbereiche

Blankart und Margraf (2009) schätzen, dass die Konsumausgaben der befragten Haushalte im Durchschnitt rund 346'000 Franken betragen. Da sich im obigen Abschnitt gezeigt hat, dass die Stichprobe stark zugunsten der oberen Einkommensschichten verzerrt sein dürfte, ist es nicht auszuschliessen, dass auch diese Zahl überschätzt ist. Ausserdem ist nicht bekannt, ob sich diese Zahlen auf den Gesamtkonsum des Besteueren im In- und Ausland bezieht oder lediglich auf den schweizerischen Konsum. Aufgrund mangelnder Alternativen wird allerdings im Weiteren mit diesen Zahlen gerechnet. Anders als bei Blankart und Margraf wird jedoch wiederum der durch den Konsum generierte Umsatz (Bruttoproduktionswert zzgl. Importe) auf Wertschöpfung, Vorleistungen sowie importierte Leistungen aufgegliedert. Dafür wird wieder auf die Informationen, welche in Tabelle 4 zusammengefasst sind, zurückgegriffen, jetzt allerdings unter Berücksichtigung der Kennzahlen der Gesamtwirtschaft („Business Sektor“). Hier können allerdings die Vorleistungen ausser Acht gelassen werden, da jede Vorleistung Wertschöpfung in einem bestimmten Wirtschaftsbereich darstellt. Lediglich die importierten Leistungen müssen abgezogen werden, da diese für die Schweiz nicht beschäftigungswirksam sind (vgl. Tabelle 6):

Tabelle 6: Konsumausgaben der Aufwandbesteuerten (in Mio. Franken), 2008

Konsumausgaben je Steuerter	0.346
Anzahl Pauschalbesteuerte 2008	5'003
Konsumausgaben gesamt	1'731.0
davon Importe	377.6
davon Wertschöpfung Inland	1'353.4
entspricht Vollzeitäquivalenten	11'030

Quellen: Blankart / Margraf (2009), FDK (2009), eigene Berechnungen

Während Blankart und Margraf auf 10'400 generierte Arbeitsplätze kommen, ergibt sich mit der vorliegenden Berechnungsmethode sogar eine leicht höhere Beschäftigungszahl von 11'030. Wie in der Baubranche ist auch beim Konsum zu vermerken, dass die Beschäfti-

¹⁹ Vergleiche beispielsweise Pointet (2008) zu den starken Abhängigkeiten der Baupreise von den aktuellen Konjunkturbedingungen.

²⁰ Zwar sind die Beschäftigungseffekte in der Baubranche deutlich niedriger als die von Blankart und Margraf (2009) geschätzten (aufgrund niedrigerer angenommener Marktwerte der Immobilien). Allerdings werden im Gegensatz zu den genannten Autoren auch die indirekten Beschäftigungseffekte der Vorleistungsunternehmen berücksichtigt.

gungseffekte statisch zu betrachten sind und nicht das Ergebnis eines neuen Marktgleichgewichtes sein würden.

3.3.3 Bedeutung für den Arbeitsmarkt Schweiz – gesamthaft

Blankart und Margraf (2009) zeigen auch die Bedeutung der Aufwandbesteuerten als direkter Arbeitgeber auf. Im Haushalt, Garten und anderen Bereichen würden hochgerechnet 6'000 Vollzeitstellen nachgefragt. Werden diese Zahlen übernommen, so ergeben sich als Gesamtbeschäftigungseffekte in der Baubranche, Immobilienbranche, in den übrigen Wirtschaftsbereichen sowie durch die Anstellung von Hauspersonal Beschäftigungswirkungen in Höhe von ca. 22'497 Vollzeitstellen (vgl. Tabelle 7). Auch wenn diese Zahl deutlich unter denen von Blankart und Margraf genannten 33'000 Arbeitsplätzen liegt, so muss angenommen werden, dass sie immer noch überschätzt ist.

Tabelle 7: Obergrenze Beschäftigungswirkung Aufwandbesteuerung in Vollzeitäquivalenten

Baubranche	3'006
Immobilienbranche	287
Indirekte Beschäftigungseffekte	2'174
Effekte Konsum	11'030
Effekte Dienstpersonal	6'000
Totale Beschäftigungseffekte	22'497

Quellen: Blankart / Margraf (2009), eigene Berechnungen

Trotz möglichen Überschätzungen zeigt sich jedoch die makroökonomische Bedeutung, welche die Aufwandbesteuerten durch ihre Immobilieninvestitionen und den Konsum in der Schweiz generieren, denn selbst bei einer 100%igen Überschätzung wären mit der Aufwandbesteuerung immer noch mehr als 10'000 Arbeitsplätze verbunden. Ausserdem zeigen die Aufwandbesteuerten eine hohe Spendebereitschaft (vgl. Blankart und Margraf 2009).²¹ Wie bereits erwähnt bleibt festzuhalten, dass bei einer etwaigen Abschaffung der Aufwandbesteuerung nicht sämtliche Pauschalbesteuerte emigrieren werden und für die negativen Beschäftigungswirkungen die Abwanderungsquote berücksichtigt werden müsste.

3.4 Steuergerechtigkeit

3.4.1 Relationale Sicht: Horizontale Steuergerechtigkeit

Da es keinen generellen Konsens darüber gibt, was Gerechtigkeit bedeutet und welcher Stellenwert dieser in wirtschaftspolitischen Fragestellungen gegenüber anderen Zielen zukommen soll, kann die Frage, ob in einer bestimmten Situation Gerechtigkeit vorliegt oder nicht, nie ohne ein jeweiliges subjektives Werturteil beantwortet werden.

Ein weithin anerkanntes Prinzip ist das der horizontalen Steuergerechtigkeit (vgl. Homburg 2007). Es ist Bestandteil eines weiter gefassten Leistungsfähigkeitsprinzips, welches in der Schweizerischen Bundesverfassung in Art. 127 Abs. 2 (und allgemeiner auch unter Art. 8 BV: „Rechtsgleichheit“) verankert ist. Das Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte vergleichbar besteuert werden („gleiche Behandlung Gleicher“). Neben der horizontalen Steuergerechtigkeit ist der zweite Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips das der vertikalen Steuergerechtigkeit. Dieses Prinzip verlangt, dass Individuen mit unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich stark besteuert werden („Ungleichbehandlung Ungleicher“) – und zwar so, dass leistungsfähige Personen mehr Steuern zu entrichten haben als weniger leistungsfähige Personen. Da nur ein eng definierter Personenkreis von der Aufwandbesteuerung profitieren kann und dieser die

²¹ Dazu kommen die Einnahmen der Gemeinden und Privathaushalte, die aus der Veräusserung von Grundstücksverkäufen zufließen. Da Grundstücksverkäufe jedoch lediglich Vermögensübertragungen sind, erhöhen diese nicht das schweizerische Inlandvermögen (sofern sich durch die erhöhte Nachfrage nicht die Grundstückspreise verändern).

Möglichkeit hat, die jeweils vorteilhaftere Alternative aus der ordentlichen Einkommensbesteuerung und der Aufwandbesteuerung zu wählen, ist das Kriterium der horizontalen Steuergerechtigkeit – und damit auch das der vertikalen Steuergerechtigkeit – verletzt.

Ein Verstoß gegenüber der horizontalen Steuergerechtigkeit kann aber gerechtfertigt sein, sofern dies mit der Erreichung anderer wichtigerer Ziele begründet werden kann. Die Erhöhung des Steuersubstrats durch die differenzierte Besteuerung (vgl. Abschnitt 3.2) verringert die Budgetrestriktionen eines sich im internationalen Wettbewerb befindlichen Staates und gibt diesem auch die Möglichkeit weitere Ziele, wie beispielsweise das der Umverteilung, zu verfolgen.

3.4.2 Nichtrelationale Sicht

Das Leistungsfähigkeitsprinzip geht jeweils von einer relationalen, komparativen Sichtweise aus: Gerechtigkeit wird unter dem Aspekt betrachtet, wie die Situation einer Person im Vergleich zu einer anderen ist. Dieser relationale Vergleich ist entweder vertikal, wenn er sich auf zwei Personen in unterschiedlichen Positionen bezieht, oder aber horizontal, wenn gleichartige wirtschaftlicher Situationen verglichen werden. Eine andere Perspektive ist die der absoluten Gerechtigkeit, bei der die nonkomparative, nichtrelationale Sichtweise in den Vordergrund rückt: Dabei ist es nicht relevant, wie die Situation eines Einzelnen im Vergleich zu einem anderen ist, sondern lediglich wie die Situation der betrachteten Person ist und was speziell für diese Person als gerecht anzusehen ist (Feinberg 1974).

In einer nonkomparativen Situation kann eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt sein, wenn sie die absoluten wirtschaftlichen Verhältnisse insbesondere der wirtschaftlich Benachteiligten verbessert (Frankfurt 1987). Im ökonomischen Sinne entspricht dies einer „Pareto-Verbesserung“ indem sich niemand gegenüber der Ausgangssituation schlechter stellt und mindestens eine Person verbessert. Auf den ersten Blick (vgl. Tabelle 1 und die darauf basierte Diskussion auf Seite 5f.) dürfte dies bei der Aufwandbesteuerung durchaus zutreffen.

Allerdings beschränken sich die dort genannten Argumente auf den Nutzen, der den Steuerzahlern oder den Bürgern als Konsumenten öffentlicher Güter entsteht. Auf der anderen Seite kann aber auch ein als unfair wahrgenommenes Steuersystem den Bürgerinnen und Bürgern den Eindruck vermitteln, dass sie durch dieses System benachteiligt werden. Dem monetären, fassbaren Nutzen steht dann ein gefühlter, nicht fassbarer Nachteil (Disnutzen) gegenüber. Doch was zeichnet überhaupt ein „gerechtes Steuersystem“ aus und sind mit einem als fair wahrgenommenen Steuersystem auch monetäre Vorteile verbunden? Gemäss Kirchgässner (2008) gehört zu einem fairen Steuersystem die Überzeugung der Bürger, dass grundsätzlich alle Individuen „gleich“ behandelt werden. Studien belegen, dass Fairness – neben der Höhe der Steuerbelastung – wichtig für die Steuermoral²² der Steuerschuldner ist. Die Steuermoral wiederum ist ein wichtiger Einflussfaktor der Steuerehrlichkeit. Damit dürften steuerliche Massnahmen, die sich positiv auf die Fairness des Steuersystems auswirken, einen dämpfenden Effekt auf das Ausmass der Steuerhinterziehung haben (Kirchgässner 2008, 233). In Bezug auf die Aufwandbesteuerung könnte demnach die Einführung und Ausdehnung der Aufwandbesteuerung während der letzten Jahrzehnte in verschiedenen Kantonen einen negativen Einfluss auf die Steuermoral ausgeübt haben.

Um die Beziehung zwischen unfair wahrgenommenen Steuern und der Auswirkung auf die Steuerehrlichkeit unter kontrollierten Bedingungen zu quantifizieren, haben Spicer und Be-

²² Die Steuermoral ist die Einstellung des Individuums darüber, inwiefern Unterschlagung von Steuergeldern Verständnis entgegen gebracht wird. Steuerehrlichkeit hingegen ist das tatsächliche Verhalten (korrekte Angaben über zu versteuernde Einkünfte). Während die Steuerehrlichkeit mithilfe verschiedener Hypothesen geschätzt werden kann, wird die Steuermoral durch Befragung bewertet. Internationale Vergleichsstudien deuten auf eine eher niedrige Steuermoral in der Schweiz hin. Bei der Steuerehrlichkeit ergibt sich jedoch je nach Studie ein deutlich anderes Bild. So schätzen Schneider und Buehn (2007), dass die Schattenwirtschaft in der Schweiz in 2006 lediglich 8,3% des BIP betrug und nach den USA (8,0%) den niedrigsten Anteil der untersuchten OECD-Ländern aufwies. Der OECD-Durchschnitt (25 OECD-Länder) wurde auf 15,5% geschätzt. Zur weiteren Diskussion vgl. Kirchgässner (2008).

cker (1980) ein Experiment mit US-amerikanischen Studenten durchgeführt. Allen Teilnehmern wurde zehn Perioden lang ein (für alle identisches)²³ Einkommen zugesprochen. Die Teilnehmer konnten frei wählen, wie viel sie von diesem Betrag in einer Steuererklärung angeben. Jedem Teilnehmer wurde vorab und separat mitgeteilt, dass sein genannter Steuerbetrag mit einem persönlichen Steuersatz in Höhe von 40% belastet werde und dass Steuerhinterziehung mit einer Wahrscheinlichkeit von 1 zu 15 aufgedeckt und mit dem 15-fachen in dieser Periode hinterzogenen Steuerbetrag bestraft werde. Alle Teilnehmer kannten damit zwar ihre eigene Steuerbelastung von 40%, nicht jedoch die der anderen Personen. Nun wurden die Teilnehmer in drei fiktive²⁴ Gruppen eingeteilt: Den Teilnehmern in der ersten Gruppe wurde gesagt, dass die durchschnittliche Steuerbelastung aller anderen Teilnehmer 65% betrage, den Teilnehmern in der zweiten Gruppe, dass der durchschnittliche Steuersatz aller Anderen 15% betrage. Personen, die der dritten Gruppe angehörten, wurde der wahre Steuersatz angegeben, also gesagt, dass sämtliche Teilnehmer einem durchschnittlichen Steuersatz von 40% ausgesetzt sind. Die Teilnehmer, welche sich in der ersten Gruppe befanden, waren also der Meinung, dass sie vom Steuersystem bevorzugt werden, während die zweite Gruppe sich zwar dem genau gleichen Steuersatz von 40% gegenüber sah, jedoch meinte, dass sie stärker als der Durchschnitt besteuert werde. Die Ergebnisse des Experiments zeigen, welche Folgen diese gefühlte unfaire Situation hat: Die scheinbar begünstigte Gruppe hinterzog lediglich 12,3% der Steuern, die scheinbar benachteiligte Gruppe mit 32,6% mehr als das Zweieinhalbfache und die Kontrollgruppe 24,5%. Weitere Analysen zeigten, dass die Differenz zwischen dem tatsächlichen Steuersatz und der angegebenen durchschnittlichen Steuerbelastung einen signifikanten Einfluss auf den hinterzogenen Steuerbetrag hatte: Eine einprozentige Erhöhung dieser Diskrepanz führt demnach im Durchschnitt zu einer Erhöhung des hinterzogenen Steuerbetrages um 0,27%.²⁵

Spicer und Becker (1980) beurteilen die Beobachtungen ihres Experiments mithilfe von Erkenntnissen aus der sozialpsychologischen Forschung. Demnach sei bei einer Austauschbeziehung (hier zwischen Staat und Bürgern) die Gleichbehandlung bzw. Fairness eine wichtige Determinante für die persönliche Zufriedenheit. Fehlen diese Bedingungen, so leidet das Individuum. Wird es bevorzugt behandelt, so fühlt es sich schuldig, wird es benachteiligt, so empfindet es Wut. In einem als unfair angesehenen Steuersystem könne daher die Steuerhinterziehung als Mittel dienen, einen Teil der als unfair angesehenen Ungleichbehandlung zu eliminieren.

Das Experiment zeigt, dass eine als unfair wahrgenommene Steuer dazu führen kann, dass mehr Steuern hinterzogen werden. Ob sich allerdings bei einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung die Steuermoral in den betroffenen Kantonen erhöhen würde, ist fraglich, da die Wirkungen auf die Steuermoral bei einer Einführung einer Ungleichbehandlung anders sein könnten als bei deren anschließenden Abschaffung.

3.5 Volkswirtschaftlicher Nutzen-Kosten-Vergleich der Aufwandbesteuerung

Die vorhergehenden Erörterungen der Nutzen und Kosten der Aufwandbesteuerung haben gezeigt, dass diese einen positiven Einfluss auf die Standortattraktivität hat. Die erhöhte Standortattraktivität führt aufgrund der Immobilieninvestitionen und der Konsumausgaben zu positiven Beschäftigungseffekten in der Bau- und Immobilienbranche wie auch in anderen Branchen. Die Schätzung über die Höhe der Beschäftigungseffekte ist allerdings mit erheblichen Unsicherheiten verbunden.

²³ Das Experiment bezieht sich damit auf die Untersuchung der horizontalen Steuergerechtigkeit.

²⁴ Die Teilnehmer des Experiments kannten ihre Gruppenmitglieder nicht.

²⁵ Nach Kontrolle weiterer Faktoren: Geschlecht, Alter, Steuermoral-Index und Einkommen des Teilnehmers.

Daneben führt der steuerliche Standortvorteil zu einer Erhöhung des Steuersubstrats und zu fiskalischen Mehreinnahmen in Höhe von rund 577 Mio. Franken (2008).²⁶ Diese zusätzlichen Fiskaleinnahmen sind für einige Kantone von relativ hoher Bedeutung. Sie dienen zur Bereitstellung öffentlicher Dienstleistungen und Güter sowie für Transferzahlungen und erfüllen damit auch das Kriterium der nichtrelationalen Steuergerechtigkeit.

Allerdings entspricht die steuerlich bevorzugte Behandlung einiger weniger Steuerzahlender nicht dem Kriterium der horizontalen Steuergerechtigkeit. Die Aufwandbesteuerung kann sich daher negativ auf die Wahrnehmung der Bürgerinnen und Bürger bezüglich des gesamten Steuersystems auswirken.

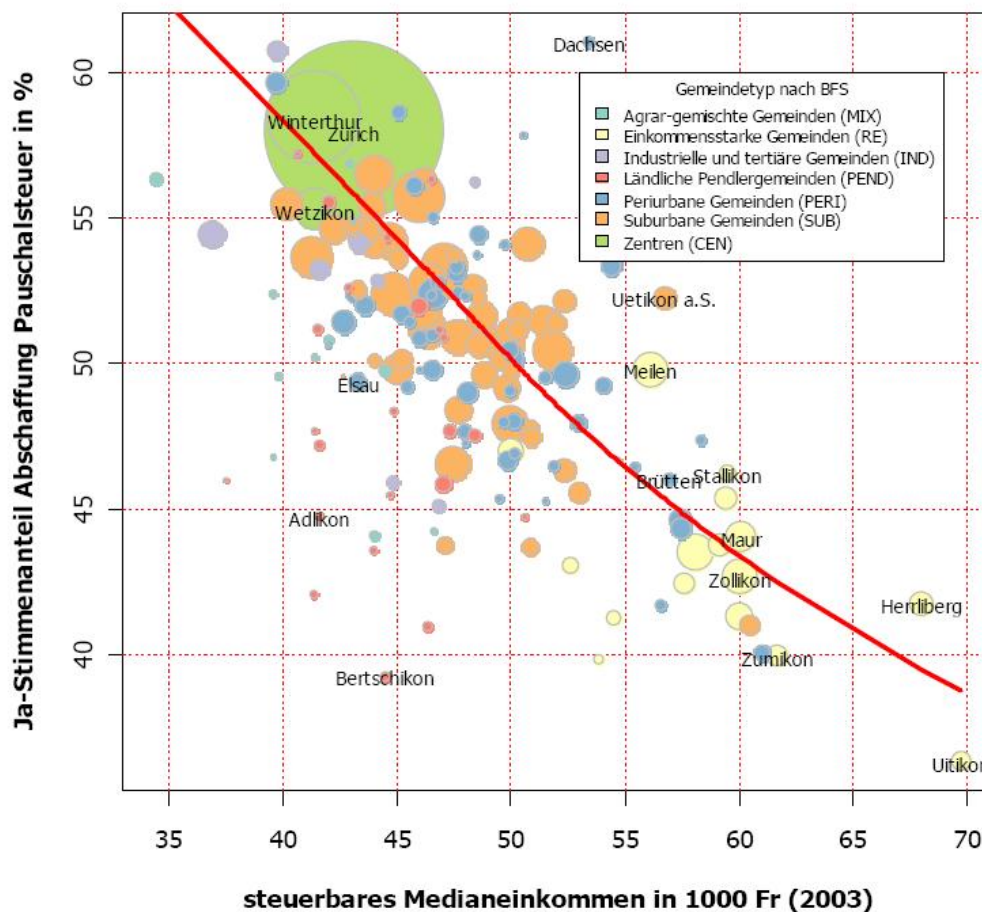
Je nach subjektiver Gewichtung der einzelnen Ziele kann die Aufwandbesteuerung daher sowohl als gesamthaft positiv beurteilt und bejaht werden – oder als gesamthaft negativ beurteilt und abgelehnt werden. Dass das Nutzen-Kosten-Verhältnis dabei für jeden einzelnen Bürger anders sein kann, soll im nächsten Abschnitt anhand der Abstimmungsergebnisse des Kantons Zürich über die Abschaffung der Aufwandbesteuerung gezeigt werden.

²⁶ Sofern unterstellt wird, dass die Aufwandbesteuerung die Steuerehrlichkeit der nicht-aufwandbesteuerten Steuerpflichtigen nicht verschlechtert.

4 Der Fall Zürich

Zum Aufzeigen des Dilemmas der Aufwandbesteuerung zwischen Standortattraktivität und horizontaler Steuergerechtigkeit bietet es sich an, die kantonale Abstimmung vom 8.2.2009 *“Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Aufwandsteuer)”* genauer zu analysieren. Im kantonalen Durchschnitt haben sich 52,9% der Stimmbürger für die Aufhebung der Aufwandbesteuerung entschieden. Die Zustimmung schwankte je nach Gemeinde zwischen 36,3% (Uitikon) und 61,0% (Dachsen). Eine Grafik des kantonalen Statistikamtes Zürich (vgl. Abbildung 2) zeigt den Zusammenhang zwischen der Zustimmung zur Abschaffung der Aufwandsteuer nach Gemeinden und dem Medianeinkommen in den Gemeinden auf.

Abbildung 2: Ja-Stimmenanteil zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung und steuerbares Medianeinkommen nach Gemeinden des Kantons Zürich



Quelle: Statistisches Amt des Kantons Zürich (2009)

Aus der Abbildung wird ersichtlich, dass zwischen dem Ja-Stimmenanteil und dem Medianeinkommen ein negativer Zusammenhang besteht. Reichere Gemeinden in Zürich waren also eher gegen eine Abschaffung der Aufwandsteuer. Damit stellt sich die Frage, warum die Einkommenshöhe für die Zustimmung zur Aufwandbesteuerung relevant ist und ob dieses Ergebnis nicht auch auf andere Faktoren zurückzuführen ist, die indirekt über das Einkommen wirken (z.B. Gemeindestruktur, Gerechtigkeitswahrnehmungen etc.). Für eine Überprüfung dieses Zusammenhangs ist es also notwendig, nach weiteren möglichen Einflussfaktoren zu kontrollieren.

Das Statistische Amt des Kantons Zürich stellt umfangreiche Daten auf Gemeindeebene bereit, was die Möglichkeit eröffnet, die Unterschiede der Abstimmungsergebnisse zwischen

den Gemeinden zu untersuchen. Mithilfe einer linearen Regressionsanalyse²⁷ können relevante Determinanten für die Zustimmung zu einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung identifiziert und quantifiziert werden. Die zur Erklärung des Abstimmungsergebnisses verwendeten Variablen sind in Tabelle 8 zusammengefasst.

Tabelle 8: Variablen der Regressionsanalyse

Endogene Variable 1):	
Ja-Stimmenanteil "Abschaffung der Aufwandsteuer" (in %)	
Exogene Variablen 1):	
C	Konstante
M_EINK	Steuerbares Medianeinkommen 2006
GINI	Gini-Koeffizient des steuerbaren Einkommens 2006
LINKS	Summierte Stimmenprozente der AL, SP und Grünen in den Kantonsratswahlen 2007
MEILEN	Dummyvariable für Gemeinden am rechten Seeufer (Bezirk Meilen)
P_STBTR	Einnahmen aus der Aufwandbesteuerung der direkten Bundessteuer je Steuerpflichtigen
STPFL	Anzahl Steuerpflichtige
EINWDICHTE	Anzahl Einwohner je km ²

Quellen: Statistisches Amt des Kantons Zürich; Eidgenössische Steuerverwaltung

1) Sämtliche Werte auf Gemeindeebene

Sowohl der Einfluss des Medianeinkommens einer Gemeinde wie auch die Einkommensstreuung (Gini-Koeffizient) innerhalb der Gemeinde soll untersucht werden. Da diese beiden Variablen allerdings mit einem Korrelationskoeffizienten von 0,8 stark korrelieren, werden zwei Regressionsanalysen durchgeführt. In der ersten Regressionsgleichung wird zur Erklärung des Abstimmungsergebnisses – neben anderen Variablen – das Medianeinkommen herangezogen, in der zweiten Regressionsgleichung wird das Medianeinkommen durch den Gini-Koeffizienten ersetzt.

Eine Abschaffung der Aufwandbesteuerung und ein daraus resultierender Wegzug von vermögenden Aufwandbesteuerten würde zu einer Minderung der Steuereinnahmen führen. Damit verbunden wären notwendige Ausgabenkürzungen oder – über Anpassungen der Steuerfüsse – Steuererhöhungen in den Gemeinden. Bei einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung sehen sich also Steuerpflichtigen mit möglichen Steuererhöhungen konfrontiert. Höhere Einkommen sind aufgrund der Steuerprogression von Erhöhungen des Steuerfusses stärker betroffen als untere Einkommensschichten mit niedrigen Steuersätzen. Dies könnte eine Erklärung dafür sein, weshalb bei steigenden **Medianeinkommen** die Zustimmung zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung abnimmt. Mithilfe der Regressionsanalyse wird geschätzt, dass ein um 10'000 Franken höheres Medianeinkommen (*M_EINK*) mit einer Senkung der Zustimmung um 3,3 Prozentpunkte einhergeht. Dieser Zusammenhang ist statistisch signifikant (vgl. Tabelle 9, Regressionsgleichung 1).

Neben den Medianeinkommensunterschieden zwischen den Gemeinden ist auch die Ungleichverteilung der Einkommen innerhalb der Gemeinden relevant. Der **Gini-Koeffizient** (*GINI*) als indexiertes Verteilungsmass misst diese Ungleichheit. Der Index liegt zwischen null und eins.²⁸ Je grösser der Gini-Koeffizient ist, umso höher ist die Einkommensungleichheit innerhalb einer Gemeinde. Eine Erhöhung dieses Ungleichheitsmasses um 0,1 (dies ist beispielsweise der Unterschied zwischen Meilen (0,48) und Erlenbach (0,58) oder zwischen Sternenbergl (0,27) und Adliswil (0,37)) geht mit einer statistisch signifikante Senkung der Zustimmung zu einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung um 3,9 Prozentpunkte einher. Dies könnte einerseits darauf zurückzuführen sein, dass Gemeinden mit höherer Ungleichheit in der Einkommensverteilung gesellschaftliche Ungleichheiten eher akzeptieren als

²⁷ Da als abhängige Variable der Prozentsatz der Zustimmung zu einer Abschaffung der Pauschalsteuer gewählt wurde, entspricht die lineare Regression dem so genannten „Linear Probability Model“.

²⁸ Ein Gini-Koeffizient von null entspricht einer vollkommenen Gleichverteilung des Einkommens einer betrachteten Bevölkerungsgruppe. Andererseits wäre ein Gini-Koeffizient eins, wenn das gesamte Einkommen auf die reichste Person entfallen würde.

Gemeinden, die eine relativ gleichmässiger Einkommensverteilung aufweisen. Die Höhe des Parameters ist allerdings vorsichtig zu interpretieren: Die oben erwähnte Korrelation zwischen dem Medianeinkommen und dem Gini-Koeffizienten ist dafür verantwortlich, dass der Gini-Koeffizient einen Teil des Einflusses des nun nicht berücksichtigten Median-Einkommens abdeckt (umgekehrt gilt das Gleiche für den in Regressionsgleichung 1 geschätzten Koeffizienten des Medianeinkommens).

Tabelle 9: Regressionsergebnisse

Abhängige Variable: Ja-Anteil "Abschaffung der Aufwandsteuer"

Anzahl Beobachtungen: 171 Gemeinden

Variable	Regression 1			Regression 2		
	Koeffizient	Std.-fehler	p-Wert	Koeffizient	Std.-fehler	p-Wert
CONST	61.87581	2.81543	0.000	56.98997	2.56329	0.000
M_EINK	-0.00033	0.00004	0.000			
GINI				-39.38944	5.80961	0.000
P_STBTR	-0.02452	0.03437	0.477	-0.00002	0.03753	1.000
LINKS	0.29927	0.04481	0.000	0.26849	0.04770	0.000
MEILEN	2.33549	1.33204	0.081	2.93401	1.40295	0.038
EINWDICHTE	0.00024	0.00045	0.589	0.00040	0.00048	0.406
STPFL	0.00001	0.00002	0.723	0.00003	0.00002	0.223
R ²	0.502			0.463		
bereinigtes R ²	0.483			0.443		

Gemäss den bisherigen Überlegungen in Kapitel 3 kann angenommen werden, dass die relative fiskalische Bedeutung der Aufwandbesteuerten in einer Gemeinde abstimmungsrelevant ist. Je höher der fiskalische Nutzen aus der Aufwandbesteuerung für eine Gemeinde ist, umso höher ist auch ihre finanzielle Abhängigkeit von diesen Steuereinnahmen und umso niedriger wird die Zustimmung zu deren Abschaffung sein. Diese Hypothese wird durch die Berücksichtigung der **Steuereinnahmen der Aufwandbesteuerung** je Steuerpflichtigen (*P_STBTR*) im Regressionsmodell überprüft. Allerdings zeigen die Ergebnisse, dass diese Variable keinen signifikanten Einfluss auf die Abstimmungsergebnisse ausübte. Neben der Möglichkeit, dass die Bedeutung der Aufwandbesteuerung selbst in den betroffenen Gemeinden nicht hoch genug war, um für das Abstimmungsergebnis entscheidungsrelevant zu sein, ist denkbar, dass den Abstimmenden die Information gefehlt hatte, welche fiskalische Bedeutung die Aufwandbesteuerung für ihre Gemeinde haben.

Weiterhin wurde untersucht, welchen Einfluss die politische Einstellung der Bürgerinnen und Bürger auf das Abstimmungsergebnis hatte. Neben der Alternativen Liste, auf die die Initiative zurückzuführen ist, haben sich die SP und die Grünen für eine Abschaffung ausgesprochen. Es ist davon auszugehen, dass Wähler der Abstimmungsempfehlung ihrer bevorzugten Partei folgen. Zugleich könnten die Ergebnisse der Linksparteien bei den Kantonsratswahlen 2007 als Proxy-Variablen dafür angesehen werden, welches Gewicht die Bürger der relationalen Steuergerechtigkeit gegenüber der Standortattraktivität beimessen. Denn die drei Linksparteien haben als Befürworter der Abschaffung gerade die **horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit** in den Vordergrund gerückt, während die anderen Parteien eher die Bedeutung der Aufwandbesteuerung für die **Standortattraktivität** betonten. Gemäss Regressionsgleichung 1 führt ein um zehn Prozentpunkte höherer Anteil von Linkswählern (*LINKS*) zu einer 3,0 Prozentpunkte höheren Zustimmung zur Initiative (Regressionsgleichung 2: 2,7 Prozentpunkte). Auch dieser Einfluss ist bei beiden Regressionsanalysen statistisch hoch signifikant.

Die Präferenzen für Steuergerechtigkeit könnten in den Gemeinden, in denen die meisten Pauschalbesteuerten wohnen, anders gewichtet werden, da dort der Nutzen durch das zu-

sätzliche Steuersubstrat auf der Hand liegt. Der am Zürichsee gelegene **Bezirk Meilen** (umgangssprachlich oft „Goldküste“ genannt) ist neben der Stadt Zürich, in der im Jahr 2006 insgesamt 52 Aufwandbesteuerte wohnhaft waren, mit 33 Aufwandbesteuerten das bevorzugte Wohngebiet dieser Gruppe. Lediglich 12 Pauschalbesteuerte haben sich in einem von zwei weiteren Bezirken niedergelassen, in 8 Bezirken wohnten keine Aufwandbesteuerten. Gemäss den Regressionsergebnissen haben die Gemeinden am rechten Seeufer (MEILEN) gegenüber vergleichbaren anderen Gemeinden eine höhere Zustimmung zur Initiative bekundet; sie lag um 2,3 Prozentpunkte (Regressionsgleichung 1) bzw. um 2,9 Prozentpunkte (Regressionsgleichung 2) höher.

Dies deutet auf eine zusätzliche Gewichtung der horizontalen Steuergerechtigkeit hin: So argumentierte beispielsweise die Küsnachter FDP-Gemeinderätin Ursula Gross Leemann, in deren Gemeinde 19 Pauschalbesteuerte wohnhaft sind, dass Aufwandbesteuerte „im Vergleich zu den Nachbarn extrem wenig Steuern [zahlten...]. Es gebe Schweizer Milliardäre, die hundertmal mehr Steuern zahlten als ähnlich reiche ausländische Pauschalbesteuerte“ (Tagesanzeiger vom 11.02.2009). Ausserdem hätten die Pauschalbesteuerten aufgrund ihrer grossen Finanzkraft die Immobilienpreise in die Höhe getrieben.

Sofern diese Aussage von Gross Leemann von den Bürgerinnen und Bürgern in Küsnacht und in den anderen Gemeinden des Bezirks Meilen geteilt wird, wäre eine wahrgenommene Konkurrenzsituation eine weitere mögliche Erklärung für die signifikante Abweichung in der Zustimmung zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung in diesem Bezirk. Diese Hypothese wurde mit der Aufnahme von zwei weiteren Variablen in der Regression überprüft: Dem Bebauungsgrad der Bauzonen in den Gemeinden sowie den Immobilienpreisen in den Bezirken.²⁹ Beide Variablen üben jedoch keinen statistischen Einfluss auf das Abstimmungsergebnis aus. Es gibt damit keine statistische Bestätigung dafür, dass stimmberechtigte Gemeindebewohner die Aufwandbesteuerten als Konkurrenten um Grundstücke und Wohnimmobilien ansehen (sog. „Verdrängungseffekte“).

Die höhere Zustimmung zur Initiative im Bezirk Meilen gegenüber anderen vergleichbaren Gebieten wirft die Frage auf, warum gerade in diesem Gebiet, welches von den Steuereinnahmen der Pauschalbesteuerten im Vergleich zu anderen Zürcher Gebieten überdurchschnittlich profitiert, die horizontale Steuergerechtigkeit sogar eine stärkere Gewichtung bekommt als in den anderen Gemeinden.

Eine mögliche Erklärung dafür liefert die Verhaltensökonomik. Wie ein Experiment von Fehr und Gächter (2000) gezeigt hat, sind Individuen durchaus bereit, Kosten auf sich zu nehmen, wenn sie sich unfair behandelt fühlen: Beteiligten sich Individuen unter freiwilligen Bedingungen wenig oder gar nicht an der Finanzierung eines öffentlichen Gutes, von dem sie, aber auch die ganze Gruppe profitieren, so werden diese Individuen von den anderen Gruppenmitgliedern bestraft, selbst wenn diese Bestrafung Kosten verursacht und mit keinen direkten monetären Vorteilen verbunden ist.

Wie Abbildung 2 nahe legt, könnte auch die Urbanität der Gemeinden einen Teil der Unterschiede in den Abstimmungsergebnissen erklären. Auch die Gemeindegrösse könnte relevant sein, da grössere Gemeinden im Vergleich zu kleineren Gemeinden aufgrund ihres höheren absoluten Steuersubstrats finanziell weniger stark vom Wegzug einiger weniger Aufwandbesteuerten betroffen sind. Um den Einfluss der **Urbanitäts- und Gemeindegrössenunterschiede** auf das Abstimmungsergebnis zu berücksichtigen, wurde einerseits als Indikator die Einwohnerdichte (Anzahl Einwohner je km²; *EINWDICHTE*) und die Anzahl der Steuerpflichtigen (*STPFL*) in der Gemeinde berücksichtigt. Beide Indikatoren sind statistisch insignifikant, was darauf hindeutet, dass die Abstimmungsergebnisse nicht vom Urbanitätsgrad der Gemeinden abhängig waren. Weiterhin wurde nach gebietsspezifischen Unterschieden im Abstimmungsverhalten untersucht. Dafür wurden Dummyvariablen, die mögliche Niveau-

²⁹ Da die getesteten Variablen zu keiner Erhöhung des Erklärungsgehalts des Regressionsmodells führten, wurden diese wieder aus der Schätzgleichung herausgenommen und sind daher in den Tabellen nicht zu finden.

unterschiede in den Bezirken erfassen sollten, in die Regressionsgleichung aufgenommen. Auch diese Einflüsse waren statistisch insignifikant.²⁹

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass Gemeinden mit einem niedrigeren Medianeinkommen, (damit verbundenen) niedrigeren Einkommensunterschieden und einem hohen Anteil an Linkswählerinnen und -wählern eher für eine Abschaffung der Aufwandbesteuerung votierten. In den Gemeinden des Bezirkes Meilen war ausserdem die Zustimmung zur Abschaffung im Vergleich zu anderen vergleichbaren Zürchergemeinden höher. Dass neben einer zusätzlichen Gewichtung der horizontalen Steuergerechtigkeit in den betroffenen Gemeinden auch ein Verdrängungseffekt eine Rolle gespielt hat, konnte statistisch nicht bestätigt werden. Ausserdem hatte ein Indikator, der die fiskalische Bedeutung der Aufwandbesteuerung auf Gemeindeebene approximiert, keinen statistischen Einfluss auf die Nutzen-Kosten-Einwägung der Abstimmenden. Allerdings könnte dies dadurch bedingt sein, dass abgesehen von Zürich und dem Bezirk Meilen lediglich in sieben weiteren Gemeinden jeweils höchstens vier Aufwandbesteuerte wohnten. Die Bedeutung der Aufwandbesteuerten für die Gemeindefinanzen ist daher relativ gering, bzw. die Abstimmenden haben diesen Einnahmen auf Gemeindeebene ein sehr geringes (statistisch insignifikantes) Gewicht beigemessen. Ausserdem ist nicht bekannt, ob Individuen die Wichtigkeit der Steuereinnahmen aus der Aufwandbesteuerung eher auf Gemeinde- oder auf Kantonsebene sehen.³⁰ Daher ist es nicht möglich, die im Kanton Zürich vom Volk negativ beurteilte Nutzen-Kosten-Abwägung der Aufwandbesteuerung auf andere Kantone zu übertragen; lediglich einige Einflussfaktoren können damit aufgezeigt werden.

³⁰ Die Bedeutung der Pauschalbesteuerung auf Kantonsebene kann nicht herausgefiltert werden, da keine Vergleichskantone für die Regression zur Verfügung stehen. Dieser unbeobachtbare Effekt ist neben allen anderen nicht beobachtbaren Einflüssen im konstanten Effekt (*CONST*) summiert.

5 Fazit

Die Aufwandbesteuerung hat eine lange historische Tradition. In der letzten Zeit war sie jedoch vermehrter Kritik ausgesetzt, der Kanton Zürich wird sie als Ergebnis einer Volksabstimmung abschaffen. Aufgrund der Vielzahl von politischen Interventionen stellt sich die Frage, ob andere Kantone dem Beispiel Zürichs folgen werden und es zu Volksabstimmungen kommen wird. Aus ökonomischer Sicht bleibt festzuhalten, dass das Nutzen-Kosten-Verhältnis der Aufwandbesteuerung für den Kanton Zürich von den Wählern als relativ schlecht wahrgenommen wurde. Allerdings hat die Aufwandbesteuerung in vielen Kantonen eine erheblich bedeutendere fiskalische Rolle, insbesondere Genf, Waadt, Wallis, Tessin, Appenzell-Innerrhoden, Nidwalden und Graubünden wären von einer Abschaffung der Aufwandbesteuerung betroffen. Es zeigt sich auch, dass mit der Aufwandbesteuerung weitere positive volkswirtschaftliche Effekte verbunden sind: Sie stärkt die Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb um vermögende und international sehr mobile Haushalte, die durch ihre hohe Nachfrage nach Immobilien und Konsumgütern einen positiven Beschäftigungseffekt ausüben. Die Schätzung über die Höhe der Beschäftigungseffekte ist jedoch mit erheblichen Unsicherheiten verbunden. Negativ zu beurteilen ist, dass die steuerlich bevorzugte Behandlung einiger weniger Steuerzahlender nicht dem Kriterium der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit (relationale Gerechtigkeit) entspricht. Dies kann sich negativ auf die Wahrnehmung der Bürgerinnen und Bürger bezüglich der Fairness des gesamten Steuersystems auswirken. Andererseits steht die Aufwandbesteuerung nicht im Widerspruch zur nichtrelationalen Gerechtigkeit (vgl. Abschnitt 3.4.2): So ergibt die Aufwandbesteuerung die Möglichkeit, die absoluten wirtschaftlichen Verhältnisse auch der wirtschaftlich Benachteiligten zu verbessern.

6 Literatur

Bauer-Balmelli, Maja / Maas, Sanna (2006), Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus „resident but not domiciled“ – ein Vergleich. Zeitschrift für Schweizerisches und internationales Steuerrecht ZSIS, Ausgabe 06/06, 4-11.

Bernasconi, Marco (1983), Die Pauschalbesteuerung. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag.

Blankart, Charles / Margraf, Simon (2009), Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz. Humboldt Universität zu Berlin und Universität Luzern: mimeo.

Bilanz Homes (2007), Immobilien Schweizer Toplagen. Bilanz Homes 1/2007, 8-18.

Bucovetsky, Sam / Haufler, Andreas (2006), Preferential Tax Regimes with Asymmetric Countries. CESifo Working Paper No. 1846.

Bundesamt für Statistik (2005), Swiss Input-Output-Table 2005. Neuchâtel: Statistisches Lexikon BFS.

Bundesamt für Statistik (2009a), T 1.2.1.1.1 Ständige Wohnbevölkerung nach Kantonen. Neuchâtel: Statistisches Lexikon BFS.

Bundesamt für Statistik (2009b), T 9.4.1.24 Bauausgaben nach Art und Kategorie der Auftraggeber und nach Kantonen 2008. Neuchâtel: Statistisches Lexikon.

Bundesamt für Statistik (2009c), T4.3.4.2 Arbeitsproduktivität nach Branchen. Neuchâtel: Statistisches Lexikon BFS.

Bundesamt für Statistik (2009d), Aggregierte National Accounting Matrix. Neuchâtel: Statistisches Lexikon BFS.

Bundesamt für Statistik (2009e), T3a.2 Produktionskonto nach Branchen. Neuchâtel: Statistisches Lexikon BFS.

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), SR 642.14, 14. Dezember 1990.

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11, 14. Dezember 1990.

Eidgenössische Finanzverwaltung (2009), Öffentliche Finanzen der Schweiz 2009. Neuchâtel: Bundesamt für Statistik.

Eidgenössische Steuerverwaltung (1993), Kreisschreiben Nr. 9 An die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer. Bern: Eidgenössische Steuerverwaltung.

Eidgenössische Steuerverwaltung (1998), Steuerinformationen: Das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948. Bern: Eidgenössische Steuerverwaltung

Eidgenössische Steuerverwaltung (2003), Steuerinformationen: Die Besteuerung nach dem Aufwand. Bern: Schweizerische Steuerkonferenz SSK.

Fehr, Ernst / Gächter, Simon (2000), Cooperations and Punishment in Public Goods Experiments. American Economic Review, Vol. 90 Issue 4, 980-994.

Feinberg, Joel (1974), Noncomparative Justice. The Philosophical Review, Vol. 83, No. 3, 297-338.

Frankfurt, Harry (1987), Equality as a Moral Ideal. Ethics, Vol. 98, No. 1, 21-43.

- Her Majesty's Treasury (2003), Reviewing the Residence and Domicile Rules as they Affect the Taxation of Individuals: A Background Paper. London: Inland Revenue, April 2003.*
- Her Majesty's Treasury (2008), Budget 2008 – Stability and opportunity: building a strong, sustainable future – Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report. London: The Stationery Office, 12 March 2008.*
- Her Majesty's Treasury (2009), Budget 2009 – Building Britain's Future – Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report. London: The Stationery Office, 22 April 2009.*
- Homburg, Stefan (2007), Allgemeine Steuerlehre. München: Vahlen, 5. erweiterte Auflage.*
- Keen, Michael (2001), Preferential Regimes Can Make Tax Competition Less Harmful. National Tax Journal, Vol. 54 Issue 4, 757-762.*
- Kirchgässner, Gebhard (2008), Fairness, Steuermoral und Steuerhinterziehung. Wirtschaftsdienst 4/2008, 230-233.*
- Knight Frank (2009), News Release – Some Wealthy Residents Pack Their Bags Following Tax Changes, But London's Prime Property Market Soaks up the Pain. London: Knight Frank Newmark Global.*
- Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (2009), Medienmitteilung – Die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) zur Aufwandbesteuerung. Bern: FDK, 29.05.2009.*
- Mehrwert Schweiz (2009), Medienmitteilung – Aufwandbesteuerung als wichtiges Element im Steuerwettbewerbs-Mix. Bern: Mehrwert Schweiz.*
- NZZ am Sonntag (2008), Fiskus fordert mehr Geld. Artikel vom 11.05.2008, NZZ am Sonntag, S. 33.*
- Peters, Rudi (2009), L' imposition à forfait: que peut-on apprendre des statistiques fiscales? Bern : Eidgenössische Steuerverwaltung.*
- Pointet, Marie-Claude (2008): Der schweizerische Baupreisindex – ein Konjunkturbarometer. Die Volkswirtschaft, 5/2008, 40-43.*
- Schneider, Friedrich / Buehn, Andreas (2007): Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries. Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal, Vol. 1, 2007-9 (Version 2).*
- Society of Trust and Estate Practitioners (2008), STEP Survey UK Resident Non-Domicile. Abrufbar unter:www.step.org/attach.pl/2007/4020/STEPSurveyRND.pdf*
- Spicer, Michael / Becker, Lee (1980), Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. National Tax Journal, Vol. 33 Issue 2, 171-175.*
- Statistisches Amt des Kantons Zürich (2009), Ja zur Personenfreizügigkeit – Nein zur Pauschalbesteuerung. Eine Analyse der Zürcher Abstimmungsresultate vom 8.2.2009 (von Peter Moser). statistik.info 01/09.*
- Tagesanzeiger (2009), Die Frau, welche die Pauschalsteuer zu Fall brachte. Tagesanzeiger, Artikel vom 11.02.2009.*