



Bern, 17. Dezember 2020

Entwicklung der Unternehmenssteuerbelastung in der Schweiz von 2003 bis 2020: Analyse auf Gemeindeebene¹

Bericht

Marco Portmann, Ökonom

David Staubli, Ökonom

¹ Der Bericht beschränkt sich auf die ordentliche Besteuerung. Die bis 2019 geltenden Statusprivilegien und die im Rahmen der STAF im Jahr 2020 eingeführten Begleitmassnahmen (Patentbox, F&E-Abzug, Zinsbereinigung, Entlastungsbegrenzung) sind nicht Gegenstand des Berichts. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird zu gegebener Zeit einen Bericht publizieren, der die Unternehmenssteuerbelastungen unter Berücksichtigung der STAF-Begleitmassnahmen analysiert.

Inhaltsverzeichnis

	Zusammenfassung.....	i
	Résumé	ii
1	Einleitung.....	1
2	Entwicklung der durchschnittlichen Steuerbelastung	2
3	Steuerbelastungen im kantonalen Vergleich	3
4	Steuerbelastungen im kommunalen Vergleich	7
5	Progressivität der steuerlichen Belastung	13

Zusammenfassung

Der vorliegende Bericht beschreibt die Entwicklung der Steuerbelastung der Unternehmen in den Schweizer Gemeinden von 2003 bis 2020. Die Berücksichtigung der Steuerbelastung aller 2202 Schweizer Gemeinden (Stand 1.1.2020) ist ein Novum gegenüber bisherigen Steuerbelastungsstatistiken. Bei der Berechnung des schweizweiten und der kantonalen durchschnittlichen Steuerbelastungen fliessen die kommunalen Belastungen gewichtet nach ihrem Steuersubstrat ein. Dadurch wird der räumlichen Verteilung und der draus resultierenden effektiven Steuerbelastung Rechnung getragen.

Es wird ausgegangen von einem repräsentativen Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken. Als Mass für die Belastung wird der effektive Steuersatz verwendet. Dieser ist definiert als die Summe aus konsolidierter Gewinn- und Kapitalsteuer (Bund, Kanton, Gemeinde und Kirche) relativ zum Reingewinn. Der Bericht bezieht sich auf die ordentliche Gewinn- und Kapitalbesteuerung. Die früheren Statusprivilegien und die durch die STAF eingeführten Begleitmassnahmen (Patentbox, F&E-Abzug, etc.) sind nicht Gegenstand dieses Berichts. Die kantonal unterschiedlich grosszügige Ausgestaltung der STAF-Begleitmassnahmen kommt in den dargestellten Analysen somit nicht zum Ausdruck.

Die Erkenntnisse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die effektive Steuerbelastung sank von 2003 bis 2020 von durchschnittlich 23,0 % auf 17,3 %. Die Entwicklung lief in drei Phasen ab: Von 2003 bis 2012 verringerte sich die Steuerbelastung von 23,0 % auf 20 %. Diese Phase war geprägt von einigen kantonalen steuersenkenden Reformen zur gezielten Steigerung der Standortattraktivität. Im Zeitraum von 2012 bis 2018 veränderte sich der durchschnittliche effektive Steuersatz kaum. Von 2018 bis 2020 führten die allgemeinen Steuersenkungen im Zuge der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) zu einer Verringerung des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes auf 17,3 %. In allen Kantonen und fast allen Gemeinden ist der effektive Steuersatz 2020 niedriger als 2003. Weil einige Kantone im Zuge der STAF etappenweise Steuersenkungen beschlossen haben, ist im Jahr 2021 mit einer weiteren leichten Verringerung der durchschnittlichen Steuerbelastung zu rechnen.
- In den Kantonen, die den Gemeinden Autonomie bei der Bestimmung der Höhe der Steuerbelastung zugestehen, zeigt sich eine linksschiefe Verteilung der kommunalen Steuerbelastungen. Das heisst, einige wenige Gemeinden weisen häufig eine wesentlich tiefere Belastung auf als das kantonale Mittel. Insgesamt nahmen über den analysierten Zeitraum die innerkantonalen Unterschiede in der Steuerbelastung ab. Grund dafür ist insbesondere, dass der Anteil der kantonalen Unternehmenssteuerbelastung an der gesamten Steuerbelastung abgenommen hat.
- Die Progression der Unternehmensbesteuerung ist insgesamt gering und hat über den analysierten Zeitraum leicht abgenommen. Diese Entwicklung ist darauf zurückzuführen, dass die proportionale Ausgestaltung des Gewinn- und Kapitalsteuertarifs zunehmend zur Norm geworden ist. Im Jahr 2020 beträgt die Differenz im durchschnittlichen effektiven Steuersatz zwischen einem Kleinst- und einem Grossunternehmen – bei einer Eigenkapitalrendite von 20% – rund 1,3 Prozentpunkte. Im Jahr 2003 war diese Differenz noch rund 1,7 Prozentpunkte.

Résumé

Le présent rapport décrit l'évolution de la charge fiscale des entreprises sises dans les différentes communes de Suisse entre 2003 et 2020. La prise en considération de la charge fiscale de chacune des 2202 communes suisses (état au 1.1.2020) constitue une nouveauté par rapport aux statistiques sur la charge fiscale réalisées jusqu'ici. Dans le calcul de la charge fiscale moyenne à l'échelle de la Suisse et des cantons, la charge des communes est pondérée en fonction de leur substrat fiscal, permettant ainsi de tenir compte de la répartition géographique et de la charge fiscale effective qui en résulte.

Pour le présent rapport, les analyses se fondent sur une entreprise représentative avec un bénéfice net de 260 000 francs et un capital propre de 2 millions de francs. La charge fiscale est mesurée sur la base du taux d'imposition effectif, ce dernier étant défini comme la somme de l'impôt consolidé sur le bénéfice et sur le capital (aux plans fédéral, cantonal, communal et paroissial) par rapport au bénéfice net. Le rapport traite de l'imposition ordinaire des bénéfices et du capital. Il ne se penche pas sur les anciens privilèges fiscaux et les mesures d'accompagnement instaurées dans le sillage de la Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA; patent box, déductions supplémentaires pour les dépenses de recherche et de développement, etc.). L'aménagement plus ou moins généreux des mesures d'accompagnement découlant de la RFFA selon les cantons ne ressort donc pas dans les analyses présentées.

Les conclusions du rapport peuvent être résumées comme suit:

- Entre 2003 et 2020, la charge fiscale effective moyenne est passée de 23,0 % à 17,3 %. Cette évolution s'est déroulée en trois phases: La première phase, qui a été marquée par des réformes cantonales visant à réduire les impôts afin de renforcer de manière ciblée l'attrait de la place financière, a vu la charge fiscale fléchir de 23,0 % à 20,0 % entre 2003 et 2012. Ensuite, le taux d'imposition effectif moyen n'a guère évolué entre 2012 et 2018. Enfin, entre 2018 et 2020, ce taux s'est établi à 17,3 % du fait des réductions générales d'impôt instaurées dans le cadre de la RFFA. Dans tous les cantons et dans presque toutes les communes, le taux effectif d'imposition de 2020 est plus faible que celui de 2003. Comme certains cantons ont décidé d'échelonner la réduction des impôts dans le cadre de la RFFA, la charge fiscale moyenne devrait encore afficher une légère baisse en 2021.
- Dans les cantons dans lesquels les communes disposent d'une certaine autonomie pour déterminer le niveau de la charge fiscale, on observe une répartition asymétrique de la charge fiscale communale: souvent, quelques communes présentent une charge bien inférieure à celle de la moyenne cantonale. Dans l'ensemble, les écarts constatés au sein des cantons en matière de charge fiscale se sont réduits au cours de la période analysée, notamment en raison de la diminution de la part de la charge fiscale cantonale supportée par les entreprises par rapport à l'ensemble de la charge fiscale.
- La progressivité de l'imposition des entreprises est globalement faible et a légèrement reculé au cours de la période analysée. Cette évolution est due au fait que la structure proportionnelle des barèmes de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital s'impose de plus en plus comme la norme. En 2020, l'écart constaté entre le taux d'imposition effectif moyen d'une microentreprise et celui d'une grande entreprise est d'environ 1,3 point de pourcentage pour un rendement du capital propre de 20 %. En 2003, cet écart était encore d'environ 1,7 point de pourcentage.

1 Einleitung

Die Besteuerung juristischer Personen in der Schweiz war in den letzten zwei Jahrzehnten gekennzeichnet durch steten Wandel. Im internationalen Kontext war die Schweiz mit einem anhaltenden, intensiven Wettbewerb um attraktive Rahmenbedingungen für Unternehmen konfrontiert, während gleichzeitig der Druck auf gewisse gesetzliche Regelungen und Steuerpraktiken zunahm. Es überrascht daher nicht, dass die Beibehaltung eines Spitzenplatzes im BAK Taxation Ranking mit einer hohen Reformdynamik in der Schweiz einherging. Vor allem zwischen 2004 und 2012 hatten einige Kantone die Unternehmenssteuer gezielt gesenkt im Bestreben, die Standortattraktivität zu stärken.

In diesem Bericht wird die Entwicklung der Steuerbelastung juristischer Personen in den Schweizer Gemeinden im Zeitraum von 2003 bis 2020 beschrieben. Die Analyse bezieht sich auf die ordentliche Besteuerung. Die bis 2019 vorgesehenen Statusprivilegien und die ab 2020 durch die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) eingeführten Begleitmassnahmen (Patentbox, F&E-Abzug, etc.) sind nicht Gegenstand dieses Berichts, womit die kantonal unterschiedlich grosszügigen Ausgestaltungen der STAF-Begleitmassnahmen im Bericht nicht zum Ausdruck kommen. Bezogen auf die Gesamtheit des Unternehmenssteuersubstrats wird damit im Jahr 2020 die Steuerbelastung in einem Kanton mit grosszügiger Ausgestaltung der STAF-Begleitmassnahmen gegenüber einem Kanton mit restriktiver Ausgestaltung überschätzt.

Bis zum Inkrafttreten der STAF deckte die ordentliche Besteuerung rund die Hälfte des auf Bundesebene steuerbaren Reingewinns ab. Anzahlmässig war sie jedoch für die meisten Firmen massgebend. Dank der Berücksichtigung der Jahre 2019 und 2020 werden die allgemeinen Steuersenkungen in den Kantonen im Zuge der STAF sichtbar. Gewisse Kantone haben etappenweise Steuersenkungen beschlossen, womit 2020 noch nicht die gesamte beschlossene Steuersenkung abgebildet wird. Anzumerken ist, dass die im Zuge der STAF beschlossenen Steuersenkungen eine Reaktion auf die wegfallenden Statusprivilegien waren, die durch weniger weitgehende Begleitmassnahmen ersetzt wurden. Bezogen auf das gesamte Unternehmenssteuersubstrat sind die Steuersenkungen weniger stark, als sie in diesem Bericht zum Ausdruck kommen.

Im Unterschied zu bisherigen Steuerbelastungsstatistiken umfasst der vorliegende Bericht alle 2202 Schweizer Gemeinden (Stand 1.1.2020). Die räumliche Verteilung der Unternehmen («Sorting») führt dazu, dass im Jahr 2017 85 % der Bemessungsgrundlage, d.h. des Reingewinns², auf 10 % der Gemeinden entfiel. Der räumlichen Verteilung wird in diesem Bericht Rechnung getragen, indem zur Berechnung durchschnittlicher Steuerbelastungen mit dem Reingewinn gewichtet wird.³

Als Mass für die steuerliche Belastung wird der durchschnittliche, effektive Steuersatz einer Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit begrenzter Haftung) herangezogen. Der effektive Steuersatz wird definiert als die Summe aus konsolidierter Gewinn- und Kapitalsteuer (Bund, Kanton, Gemeinde und Kirche) relativ zum Reingewinn. Sonderregeln, wie Mindeststeuern oder die Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer werden ebenfalls berücksichtigt. In den Abschnitten 2 bis 4 des Berichts wird die Steuerbelastung eines repräsentativen Unternehmens abgebildet. Im Gegensatz zu den Steuern der natürlichen Personen, sind die Kapital- und Gewinnsteuern für juristische Personen in der Schweiz wenig progressiv ausgestaltet, weshalb

² Aus technischen Gründen sind hier die Reingewinne nach Steuern gemeint. Mit «Reingewinn» ist jedoch im vorliegenden Bericht, wenn nichts Anderes vermerkt ist, der gemäss dem Gesetz über die direkte Bundessteuer steuerbare Reingewinn vor Gewinn- und Kapitalsteuern gemeint. Der Beteiligungsabzug wird ausgeklammert. Weil die Gewinn- und Kapitalsteuern abzugsfähig sind, wurden zur Ermittlung des Reingewinns ausgehend vom steuerbaren Reingewinn die geschuldeten Gewinn- und Kapitalsteuern hinzugerechnet.

³ Wenn nachfolgend nichts Anderes vermerkt ist, sind die im Bericht ausgewiesenen Mittelwerte und Quantile mit dem nach Gemeinden aggregierten Reingewinn der Unternehmen gewichtet.

die dargestellten Steuerbelastungen repräsentativ sind für eine grosse Bandbreite an Unternehmen in der Schweiz.

In Abschnitt 2 wird die Entwicklung der Steuerbelastung im Schweizer Durchschnitt beschrieben. Abschnitt 3 beleuchtet kantonale und Abschnitt 4 kommunale Unterschiede. Die Statistiken zur Steuerbelastung des repräsentativen Unternehmens werden in Abschnitt 5 ergänzt mit einer Beschreibung der Progressivität der Steuerbelastung in Bezug auf den Reingewinn.

2 Entwicklung der durchschnittlichen Steuerbelastung

Der effektive Steuersatz für ein repräsentatives Unternehmen sank im Schweizer Mittel von 23,0 % im Jahr 2003 auf 17,3 % im Jahr 2020. Das repräsentative Unternehmen weist einen Reingewinn von 260 000 Franken und ein steuerbares Eigenkapital⁴ von 2 Mio. Franken aus. Dies entspricht dem durchschnittlichen Unternehmen in der Bundessteuerstatistik.⁵

Wie Abbildung 1 zeigt, sind bei der Entwicklung der Steuerbelastung im dargestellten Zeitraum drei Phasen auszumachen.

- In einer ersten Phase von 2003 bis 2012 verringerte sich der effektive Steuersatz von rund 23 % auf rund 20 %, was einer Reduktion um rund 13 % entspricht. Diese Entwicklung war getrieben durch Unternehmenssteuerreformen in gewissen Kantonen, die mit dem Ziel der Steigerung der Standortattraktivität teilweise erhebliche Steuersenkungen vorsahen. Die Veränderungen zwischen 2009 und 2012 sind im Weiteren darauf zurückzuführen, dass gewisse Kantone von der durch die Unternehmenssteuerreform (USR) II geschaffenen Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, die Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer zuzulassen.
- In der zweiten Phase von 2012 bis 2018 bewegte sich die effektive Steuerbelastung im Schweizer Durchschnitt wenig und blieb bei knapp unter 20 %. In dieser Phase gab es wenig kantonale Unternehmenssteuerreformen. Insgesamt wirkten sie sich kaum sichtbar auf den Schweizer Durchschnitt aus.
- Die dritte Phase ist geprägt von Senkungen der kantonalen Gewinnsteuersätze im Zuge der Abschaffung der Statusprivilegien im Rahmen der Umsetzung der STAF. Von 2018 bis 2020 sank die durchschnittliche effektive Steuerbelastung auf 17,3 %. Gewisse Kantone haben etappenweise Steuersenkungen beschlossen, wobei 2020 die erste Etappe in Kraft tritt. Es ist daher mindestens im Jahr 2021 mit einer weiteren Senkung der durchschnittlichen Steuerbelastung zu rechnen.

Veränderungen der durchschnittlichen Steuerbelastung sind namentlich auf folgende Ursachen zurückzuführen: (1) Veränderungen der kantonalen Gewinn- und/oder Kapitalsteuersätze; (2) Veränderungen der Steuerfüsse in den Kantonen oder Gemeinden; (3) Veränderungen in Bezug auf Sonderbestimmungen in den Steuergesetzen, wie Mindeststeuern oder Anrechnungsregeln; (4) Unterschiede in der Entwicklung der Reingewinne in Gemeinden mit unterschiedlichen Steuerbelastungen (bspw. Verschiebungen von Steuersubstrat zwischen Gemeinden). In letzterem Fall führt bspw. eine Verschiebung von Steuersubstrat von einer Hochsteuer- in eine Tiefsteuergemeinde zu einer Reduktion der so gemessenen Durchschnittssteuerbelastung.⁶ Die bedeutendste Ursache für die Senkungen der durchschnittlichen effektiven Steuersätze sind kantonale Steuerreformen zur Senkung der Gewinnsteuersätze.

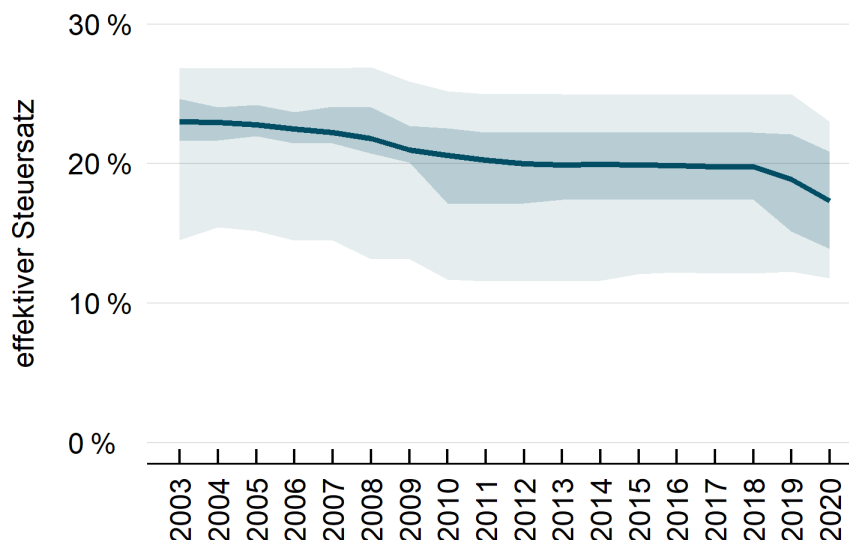
⁴ Gegenstand der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital (Art. 29 Abs. 1 Steuerharmonisierungsgesetz, StHG). In diesem Bericht ist mit Kapitalsteuer immer die Steuer auf das Eigenkapital gemeint.

⁵ Es handelt sich um den arithmetischen Durchschnitt derjenigen Unternehmen, die in mindestens einem beobachteten Jahr einen positiven Reingewinn ausweisen.

⁶ Da die Bundessteuerstatistik mit den Reingewinnen der Unternehmen erst bis ins Jahr 2017 verfügbar ist, wurden für die Gewichtung in den Jahren 2018 bis 2020 die Daten des Jahres 2017 fortgeschrieben.

Abbildung 1 zeigt neben der durchschnittlichen Belastung auch den schweizweiten Streubereich der steuerlichen Belastung. Die Spannweiten zwischen den höchsten und den tiefsten effektiven Steuersätzen (hellblaue Fläche) betragen 2003 12,3 Prozentpunkte und 2020 11,2 Prozentpunkte. Die dunkelblaue Fläche in Abbildung 1 kennzeichnet den Bereich des ersten bis dritten Quartils der effektiven Steuersätze in den Gemeinden. Folglich werden 50 % des gesamten Steuersubstrats mit effektiven Steuersätzen in diesem Bereich besteuert. Die Spannweiten vom ersten zum dritten Quartil zeigen zweierlei. Erstens liegen die effektiven Steuersätze für das Gros des Steuersubstrats – vor allem am Anfang der analysierten Zeitspanne – innerhalb einer recht schmalen Bandbreite. Diese betrug 2003 3,0 Prozentpunkte. Zweitens hat diese Streuung seither zugenommen und beträgt 2020 7,0 Prozentpunkte.

Abbildung 1: Effektiver Steuersatz im Schweizer Durchschnitt im Zeitraum von 2003-2020



Hinweis: Die Linie stellt den schweizweit durchschnittlichen effektiven Steuersatz für ein typisches Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken dar. Die dunkle Fläche kennzeichnet den Bereich zwischen dem ersten und dritten Quartil der effektiven Steuersätze (50 % des Reingewinns wird mit einem effektiven Steuersatz in diesem Bereich besteuert). Die hellblaue Fläche wird durch die minimalen und maximalen effektiven Steuersätze begrenzt.

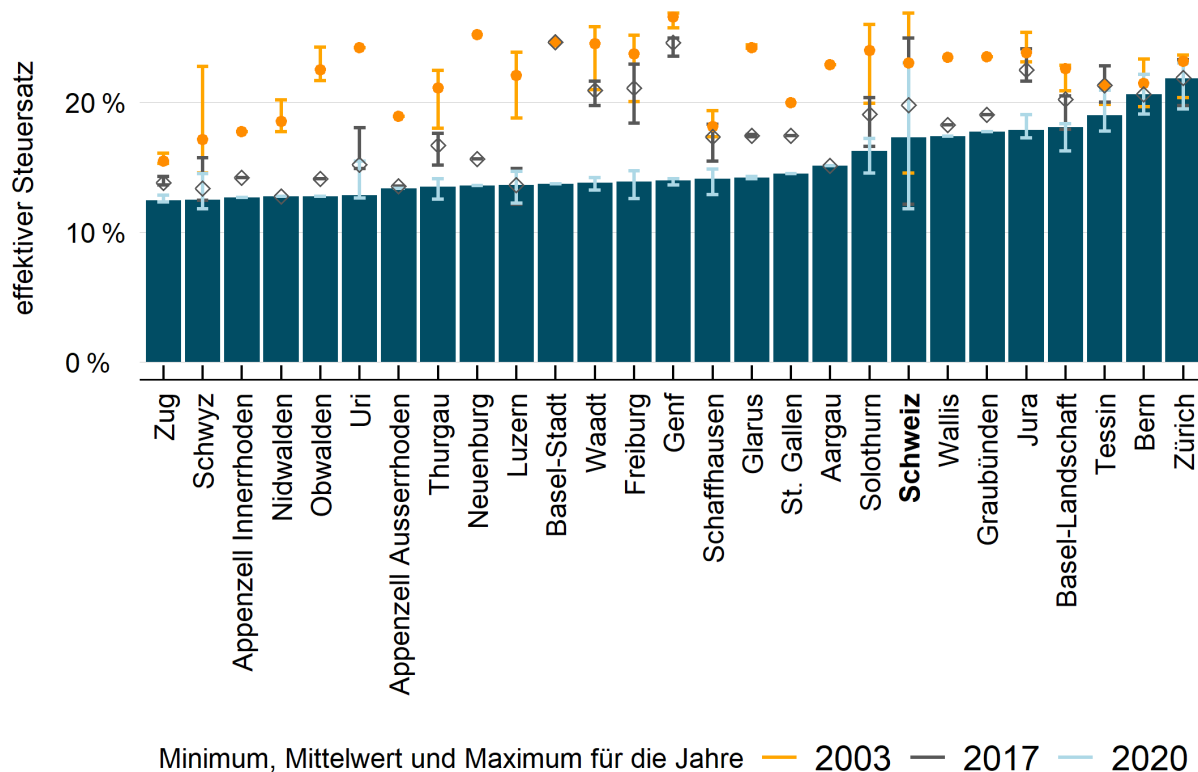
3 Steuerbelastungen im kantonalen Vergleich

Veränderung der Steuerbelastung von 2003 bis 2020

Abbildung 2 zeigt, wie sich die effektiven Steuersätze in den einzelnen Kantonen entwickelt haben. Die Kantone sind aufsteigend nach dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz im Jahr 2020 (blauer Balken) geordnet. Die effektiven Steuersätze sind mit 12,4 % in Zug und 12,5 % in Schwyz am tiefsten. In 19 Kantonen (Zug, Schwyz, Appenzell Innerrhoden, Nidwalden, Obwalden, Uri, Appenzell Ausserrhoden, Thurgau, Neuenburg, Luzern, Basel-Stadt, Waadt, Freiburg, Genf, Schaffhausen, Glarus, St. Gallen, Aargau, Solothurn) liegt der effektive Steuersatz im Bereich 12,4 % bis 16,2 % und damit unterhalb des Schweizer Durchschnitts von 17,3 %. Über dem Schweizer Durchschnitt bilden Wallis, Graubünden, Jura, Basel-Landschaft und Tessin eine weitere Gruppe mit ähnlichen Steuerbelastungen (17,3 bis 19,0 %). Über der 20 %-Marke liegen Bern (20,6 %) und Zürich (21,8 %). Nur sieben Kantone liegen über dem Schweizer Mittel. Grund dafür sind namentlich die zwei Kantone Bern und Zürich, die durch ihre Grösse den Schweizer Durchschnitt prägen. Es sei daran erinnert, dass sich die Analyse auf die ordentliche Besteuerung

beschränkt, womit die kantonal unterschiedlich grosszügige Ausgestaltung der STAF-Begleitmassnahmen in diesen Zahlen nicht zum Ausdruck kommt. Bezogen auf die Gesamtheit des Unternehmenssteuersubstrats wird damit im Jahr 2020 die Steuerbelastung in einem Kanton mit grosszügiger Ausgestaltung der STAF-Begleitmassnahmen gegenüber einem Kanton mit restriktiver Ausgestaltung überschätzt.

Abbildung 2: Effektive Steuersätze in den Kantonen



Hinweis: Die effektiven Steuersätze entsprechen den kantonalen bzw. schweizweiten Durchschnitts für ein Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken. Die Balken entsprechen den durchschnittlichen effektiven Steuersätzen im Jahr 2020, die orangenen Punkte und grauen Diamanten jenen der Jahre 2003 bzw. 2017. Die vertikalen Linien kennzeichnen die innerkantonalen bzw. schweizweiten Streubereiche von Minimum bis Maximum.

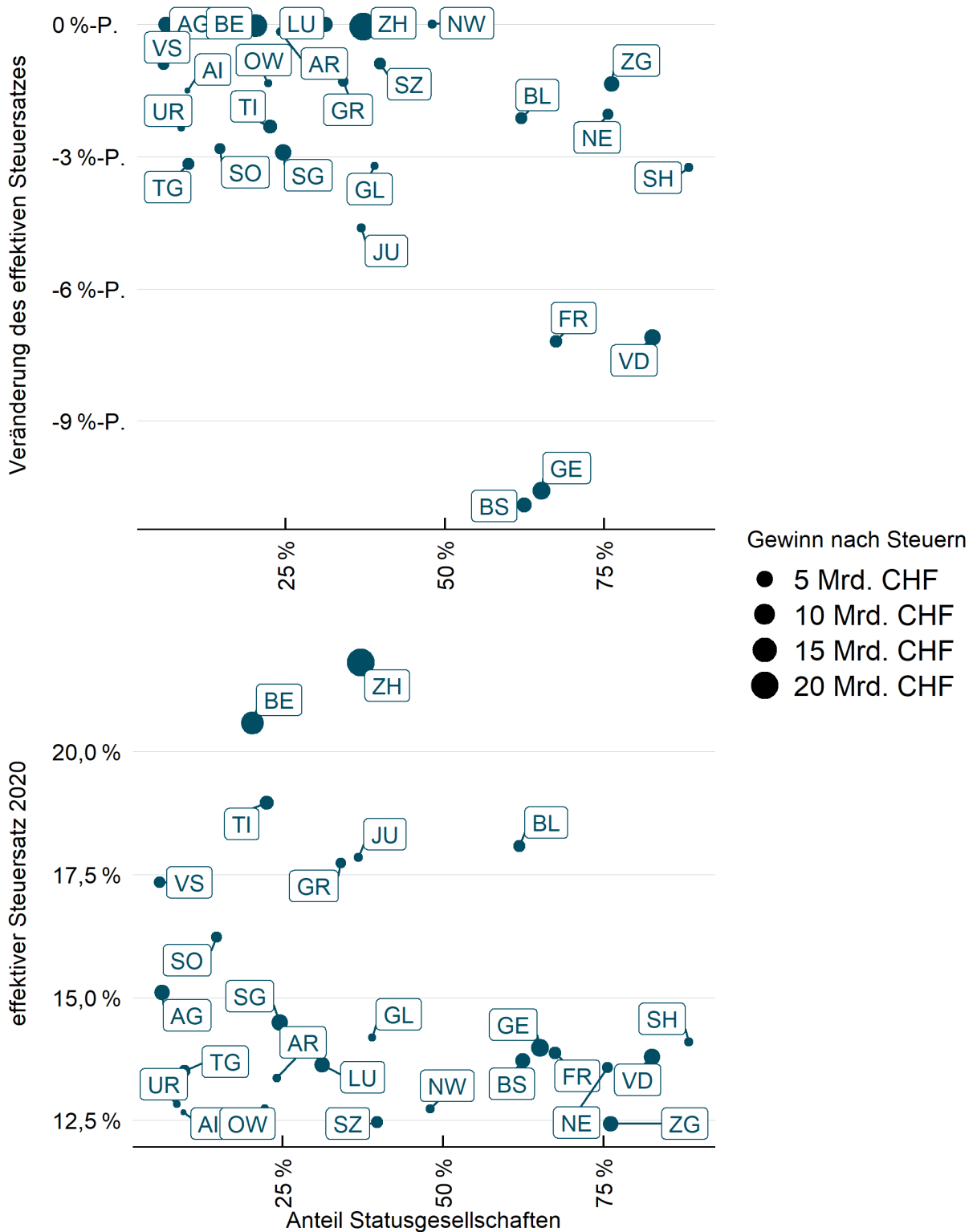
Der effektive Steuersatz wurde in den Kantonen Genf, Neuenburg, Uri, Basel-Stadt, Waadt und Glarus von 2003 bis 2020 in Prozentpunkten gerechnet am stärksten gesenkt (-12,5 bis -10,0 Prozentpunkte). Im Zuge der STAF wurden von 2017 bis 2020 bedingt durch die Abschaffung der Statusprivilegien die effektiven Steuersätze in einigen Kantonen deutlich gesenkt; am stärksten in den Kantonen Basel-Stadt, Genf, Waadt und Freiburg (um 7,1 bis 10,9 Prozentpunkte). In den Jahren davor (2003 bis 2017) waren es insbesondere die Kantone Luzern, Uri, Obwalden, Aargau und Neuenburg, in denen die Steuerbelastung in ähnlichem Umfang gesenkt wurde. Über den gesamten Zeitraum von 2003 bis 2020 weisen Zug (-3,0 Prozentpunkte), Tessin (-2,3 Prozentpunkte), Zürich (-1,3 Prozentpunkte) und Bern (-0,8 Prozentpunkte) die geringsten Veränderungen auf.

Abbildung 2 weist neben den Mittelwerten auch die Maxima und Minima aus. Die Kantone Obwalden, Nidwalden, Basel-Stadt, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Aargau, Wallis und Neuenburg kennen im Jahr 2020 keine nach Gemeinden differenzierte Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung. Die innerkantonale Bandbreite der effektiven Steuersätze nahm in den Kantonen Zürich, Uri, Basel-Landschaft und Tessin zu, während sie in den übrigen Kantonen unverändert blieb oder zurückging (jeweils in Prozentpunkten gerechnet).

Steuerreformen im Zuge der STAF

Abbildung 3 fokussiert in der oberen Tafel auf die Veränderungen der effektiven Steuersätze im Zeitraum 2017 bis 2020, in denen sich insbesondere die Anpassungen der kantonalen Steuergesetzgebungen an die STAF widerspiegeln. Es zeigen sich deutliche Unterschiede beim Anteil der früheren Statusgesellschaften und beim Ausmass der Steuersenkungen (in Prozentpunkten gerechnet) von 2017 bis 2020. Insgesamt zeigt sich ein negativer Zusammenhang: Kantone mit einem hohen Anteil an Statusgesellschaften haben die effektiven Steuersätze tendenziell stärker gesenkt. Dies verdeutlicht, dass in Kantonen mit einem hohen Statusanteil im Zuge des Wegfalls der Statusprivilegien tendenziell ein grösserer Steuersenkungsbedarf ausgemacht wurde. Die stärksten Steuersatzreduktionen fanden in den Kantonen Basel-Stadt, Genf, Waadt und Freiburg statt. Gemessen an den Reingewinnen nach Steuern ist der Anteil der Statusgesellschaften an der Steuerbasis in diesen Kantonen besonders hoch. Einige Kantone wie Nidwalden, Zug und Neuenburg, für welche die Statusgesellschaften bisher ebenfalls einen hohen Stellenwert einnahmen, kannten schon vorher vergleichsweise tiefe effektive Steuersätze. Aus der unteren Tafel in Abbildung 3 geht hervor, dass unabhängig vom Reformzeitpunkt im Jahr 2020 mit Ausnahme von Basel-Landschaft alle Kantone mit einem früheren Statusanteil von über 50 % einen effektiven Steuersatz von unter 15 % aufweisen.

Abbildung 3: Veränderungen der effektiven Steuersätze nach 2017 und Bedeutung der Statusgesellschaften



Hinweis: Die Veränderung des effektiven Steuersatzes entspricht der Differenz zwischen dem Jahr 2017 und 2020 in Prozentpunkten (bezogen auf ein Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken). Der Anteil der Statusgesellschaften richtet sich nach dem Anteil der Statusgesellschaften am aggregierten Reingewinn nach Steuern (unter Ausklammerung des Beteiligungsertrags) aller juristischen Personen im Kanton.

4 Steuerbelastungen im kommunalen Vergleich

Veränderung der Steuerbelastung von 2003 bis 2020

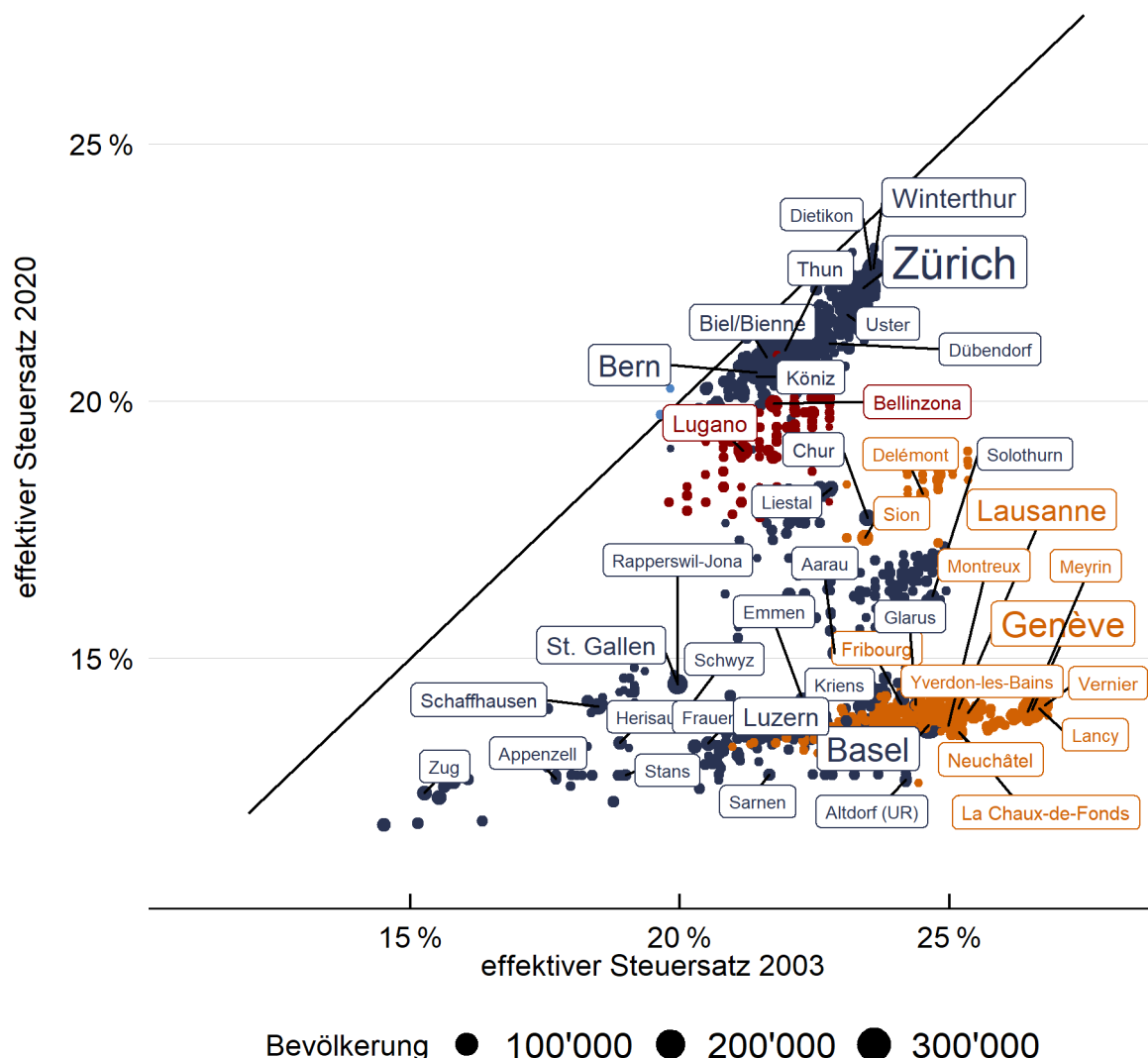
In Abbildung 4 sind die effektiven Steuersätze in den Gemeinden im Jahr 2003 jenen im Jahr 2020 gegenübergestellt. Beschriftet sind sämtliche Kantonshauptorte und Gemeinden mit einer ständigen Wohnbevölkerung von über 25 000 in den Jahren 2003 oder 2020. Je weiter entfernt eine Gemeinde von der 45 Gradlinie ist, desto stärker hat sich die Steuerbelastung zwischen 2003 und 2020 verändert. Fast alle Gemeinden weisen im Jahr 2020 einen niedrigeren effektiven Steuersatz auf als im Jahr 2003 und sind deshalb unterhalb der 45 Gradlinie situiert. Die Gemeinden sind entsprechend der mehrheitlich gesprochenen Amtssprache im Kanton eingefärbt: blau für deutschsprachig, orange für französischsprachig und rot für italienischsprachig.⁷

Abbildung 5 stellt die Steuerbelastung in den 2202 Gemeinden (Stand 1. Januar 2020) für die Jahre 2003, 2017 und 2020 kartografisch dar.⁸ Dunkle Werte repräsentieren höhere effektive Steuersätze; tiefe Steuersätze sind hell dargestellt. Während helle Farbtöne im Jahr 2003 nur in der Inner- und teilweise Ostschweiz zu finden sind, dominieren 2020 helle Farben. Im Weiteren macht die kartografische Darstellung deutlich, dass die Unterschiede im effektiven Steuersatz zwischen den Kantonen grösser sind als innerhalb der Kantone.

⁷ Im Jahr 2003 nahm namentlich im Kanton Zürich der effektive Steuersatz mit zunehmender Eigenkapitalrendite (EKR) zu (vgl. hierzu Abschnitt 5). Wenn man die Abbildung 4 ausgehend von einem typischen Unternehmen mit niedrigerer EKR (10%) darstellt, befinden sich die Gemeinden des Kantons Zürich links der 45 Grad Linie.

⁸ Die Gemeinden wurden auf den Stand 1. Januar 2020 fusioniert (der gesamte Bericht stützt sich auf diesen Gemeindestand). Bei Gemeindefusionen wurde vor der Fusion der mit dem Reingewinn gewichtete Durchschnitt der effektiven Steuersätze gebildet.

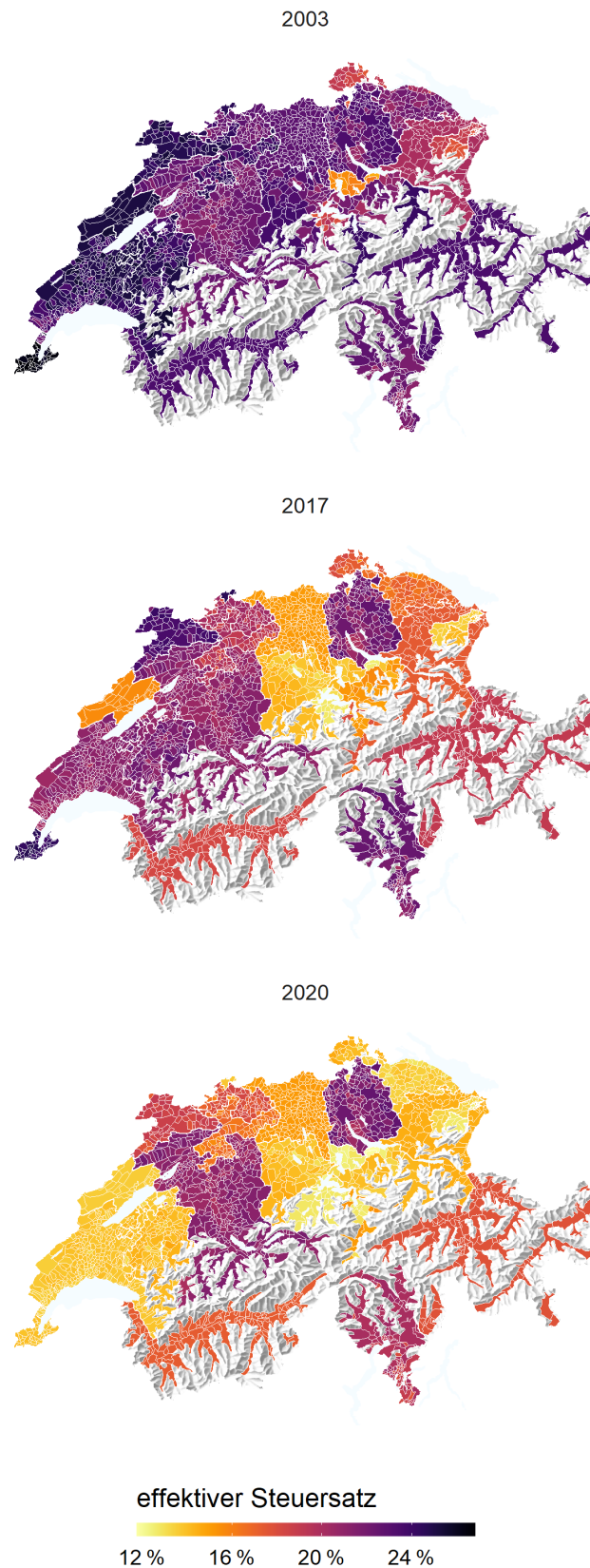
Abbildung 4: Effektive Steuersätze in den Gemeinden in den Jahren 2003 und 2020



Hinweis: Die effektiven Steuersätze beziehen sich auf ein Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken. Beschriftet sind die Kantonshauptorte und die Gemeinden mit einer ständigen Wohnbevölkerung von über 25 000 im Jahr 2003 oder 2020. Die Gemeinden sind entsprechend der mehrheitlich gesprochenen Amtssprache im Kanton eingefärbt: deutschsprachige blau, französischsprachige orange und italienischsprachige rot.

Die 25 Gemeinden mit den tiefsten effektiven Steuersätzen im Jahr 2020 sind in Tabelle 1 zusammen mit den effektiven Steuersätzen und den Platzierungen in den Listen der steuergünstigsten Gemeinden der Jahre 2003 und 2020 aufgeführt. Die drei Schwyzer Gemeinden Freienbach, Wollerau und Feusisberg weisen mit 11,8 % die niedrigste Steuerbelastung auf. Auf Platz 4 folgt die Luzerner Gemeinde Meggen mit 12,2 %, vor den Zuger Gemeinden Baar mit 12,3 % und Zug mit 12,4 %. Unter den steuergünstigen Gemeinden befinden sich vor allem Schwyzer, Zuger und Appenzell Innerrhoder Gemeinden. Die meisten waren bereits im Jahr 2003 steuerlich attraktiv. Die grössten Verschiebungen vollzogen die Urner Gemeinden Altdorf, Seedorf und Schattdorf, deren Steuersätze 2003 bei 24,2 % und 2020 bei 12,6 % lagen, sowie die Freiburger Gemeinde Sévaz, deren Steuerbelastung von 24,4 % im Jahr 2003 auf 12,6 % in 2020 sank.

Abbildung 5: Effektive Steuersätze in den Gemeinden in den Jahren 2003, 2017 und 2020



Hinweis: Die effektiven Steuersätze beziehen sich auf ein Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken. Wir danken der *Sektion Geoinformation* des Bundesamts für Statistik für das bereitgestellte Kartenmaterial und *Timo Grossenbacher* für die R-Code-Vorlage.

Table 1: Die tiefsten effektiven Steuersätze 2020

Rang	Gemeinde	Kanton	Steuersatz	Steuersatz 2003 (Rang)
1	Freienbach	Schwyz	11,8 %	14,5 % (1)
2	Wollerau	Schwyz	11,8 %	15,1 % (2)
3	Feusisberg	Schwyz	11,8 %	16,3 % (14)
4	Meggen	Luzern	12,2 %	18,8 % (37)
5	Baar	Zug	12,3 %	15,5 % (4)
6	Zug	Zug	12,4 %	15,3 % (3)
7	Altendorf	Schwyz	12,5 %	20,4 % (176)
8	Risch	Zug	12,5 %	15,6 % (6)
9	Bottighofen	Thurgau	12,5 %	18,0 % (25)
10	Walchwil	Zug	12,6 %	15,7 % (8)
11	Sévaz	Freiburg	12,6 %	24,4 % (1811)
12	Cham	Zug	12,6 %	15,8 % (9)
13	Schattdorf	Uri	12,6 %	24,2 % (1709)
14	Greng	Freiburg	12,6 %	20,0 % (166)
15	Steinhausen	Zug	12,6 %	15,6 % (7)
16	Warth-Weiningen	Thurgau	12,6 %	20,7 % (196)
17	Seedorf (UR)	Uri	12,6 %	24,2 % (1709)
18	Altdorf (UR)	Uri	12,6 %	24,2 % (1709)
19	Unterägeri	Zug	12,6 %	16,1 % (13)
20	Appenzell	Appenzell Innerrhoden	12,7 %	17,7 % (19)
20	Gonten	Appenzell Innerrhoden	12,7 %	17,7 % (19)
20	Rüte	Appenzell Innerrhoden	12,7 %	17,7 % (19)
20	Schlatt-Haslen	Appenzell Innerrhoden	12,7 %	17,7 % (19)
20	Schwende	Appenzell Innerrhoden	12,7 %	17,7 % (19)
20	Oberegg	Appenzell Innerrhoden	12,7 %	17,7 % (19)

Hinweis: Die effektiven Steuersätze beziehen sich auf ein Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken. In Kantonen mit einheitlicher Unternehmensbesteuerung haben alle Gemeinden denselben Rang.

Verteilung der Steuerbelastung innerhalb der Kantone

In der Mehrheit der Kantone haben die Gemeinden bei der Festsetzung der Unternehmenssteuerbelastung Spielraum. Im Jahr 2003 gab es in 17 der 26 Kantone Unterschiede zwischen den Gemeinden. Eine kantonal einheitliche Besteuerung sahen ausschliesslich die Kantone Uri, Basel-Stadt, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Aargau, Wallis und Neuenburg vor. Nachdem die Kantone Obwalden und Nidwalden zu einer kantonal einheitlichen Besteuerung übergegangen sind und Uri den umgekehrten Weg beschritt, gab es 2020 noch in 16 Kantonen interkommunale Unterschiede.⁹

In den meisten Fällen besteht die Gemeindeautonomie darin, dass die Gemeinde den Steuerfuss festsetzen kann, der bei der Gewinn- und Kapitalsteuer angewendet wird. Dies erlaubt der Gemeinde, die Höhe der Steuerbelastung zu bestimmen, nicht jedoch das Ausmass der Steuerprogression oder das Verhältnis zwischen Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung.

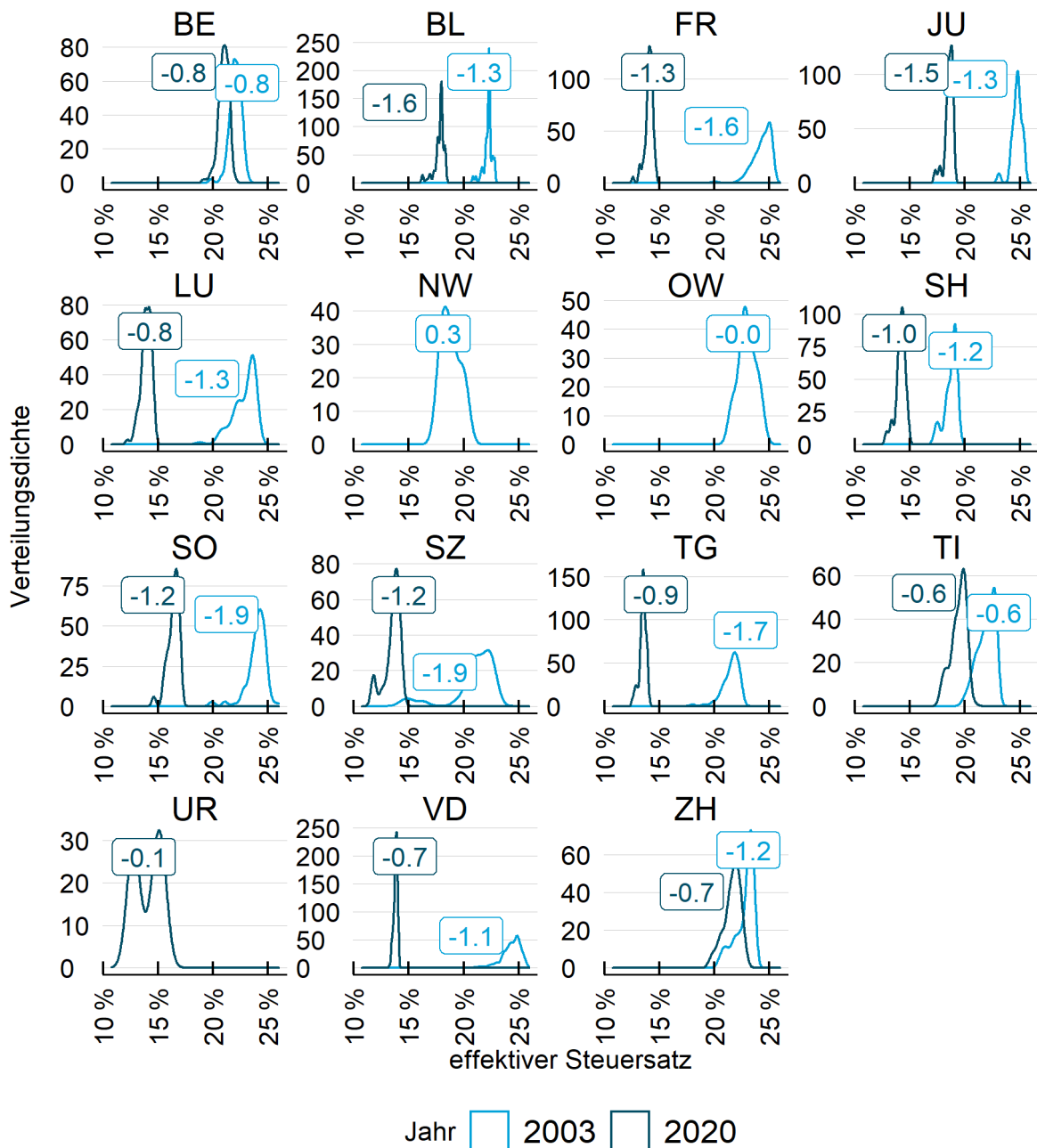
Ein Blick auf die kommunalen Unterschiede in der Unternehmenssteuer innerhalb der Kantone bringt in aller Regel eine linksschiefe Verteilung zutage. Abbildung 6 veranschaulicht dies für

⁹ Bei der Besteuerung der natürlichen Personen gibt es im Jahr 2020 nach wie vor in sämtlichen 26 Kantonen interkommunale Unterschiede bei der Steuerbelastung.

diejenigen Kantone, die substantielle interkommunale Unterschiede kennen. Die nicht abgebildeten Kantone haben sowohl im Jahr 2003 als auch 2020 entweder gar keine oder im Verhältnis zur Höhe der Steuerbelastung nur minime interkommunale Unterschiede im effektiven Steuersatz (Glarus, Zug, Basel-Stadt, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Aargau, Wallis, Neuenburg, Genf).¹⁰

¹⁰ Kantone, bei denen die effektiven Steuersätze der Gemeinden einen Variationskoeffizienten von weniger als 0,02 aufweisen, werden in der Grafik nicht berücksichtigt. Beträgt der Variationskoeffizient in einem der beiden abgebildeten Jahre weniger als 0,02, ist ausschliesslich das jeweils andere Jahr abgebildet. Die Skalierung der Ordinate variiert zwischen den Kantonen, sodass die Darstellung unabhängig von der Anzahl der Gemeinden je Kanton ist.

Abbildung 6: Häufigkeitsverteilung der effektiven Steuersätze in den Gemeinden innerhalb eines Kantons



Hinweis: Die effektiven Steuersätze beziehen sich auf ein Unternehmen mit einem Reingewinn von 260 000 Franken und einem Eigenkapital von 2 Mio. Franken. Abgebildet sind diejenigen Kantone, die entweder 2003 oder 2020 ein Mindestmass an Variation zwischen den Steuerbelastungen in den Gemeinden aufweisen. Die y-Achsen sind aus ästhetischen Gründen unterschiedlich skaliert.

Der Gemeindesteuereffuss und damit die Unternehmenssteuerbelastung sind in einigen wenigen Gemeinden deutlich niedriger als der kantonale Durchschnitt. Die meisten Gemeinden befinden sich diesbezüglich oberhalb des Durchschnitts. Eine mögliche Erklärung für dieses Phänomen ist die Dynamik des Steuerwettbewerbs. Eine oder einige wenige Gemeinden positionieren sich als

steuerlich attraktive Wohnorte oder Standorte für Unternehmen.¹¹ Diese Gemeinden sind für einkommensstarke natürliche Personen und ertragsstarke Unternehmen besonders attraktiv, was diesen Gemeinden abermals erlaubt, den Steuerfuss zu senken. Was dieser Entwicklung entgegenwirkt und dafür sorgt, dass die Disparitäten nicht beliebig gross werden, sind insbesondere die Bodenpreise und die innerkantonalen Finanzausgleiche. Insgesamt nahmen über den analysierten Zeitraum die innerkantonalen Unterschiede in der Steuerbelastung leicht ab (in Prozentpunkten gerechnet). Grund dafür ist insbesondere, dass der Anteil der kantonalen Unternehmenssteuerbelastung an der gesamten Steuerbelastung abgenommen hat.

5 Progressivität der steuerlichen Belastung

In den vorherigen Abschnitten wurde jeweils die Steuerbelastung eines repräsentativen Unternehmens betrachtet. Einige Kantone sehen in der betrachteten Zeitperiode eine progressive Gewinn- und/oder Kapitalsteuer vor. Die proportionale Ausgestaltung der Gewinn- und Kapitalsteuern wurde jedoch immer stärker zur Norm. Während 2003 in lediglich neun Kantonen (Luzern, Obwalden, Nidwalden, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, Tessin, Waadt, Genf, Jura) sowohl der Gewinn- als auch der Kapitalsteuertarif proportional ausgestaltet waren, war dies 2020 in 21 Kantonen der Fall (Ausnahmen sind die Kantone Bern, Basel-Landschaft, Graubünden, Aargau und Wallis).¹² Zu erwähnen ist auch, dass die progressiv ausgestalteten Gewinn- und/oder Kapitalsteuertarife in der Regel nicht mehr als zwei Tarifstufen vorsahen bzw. vorsehen. Im Folgenden wird beleuchtet, wie sich die effektiven Steuersätze in Abhängigkeit der Höhe des Reingewinns und der Eigenkapitalrentabilität (EKR)¹³ verändert haben.

Abbildung 7 stellt den effektiven Steuersatz im Schweizer Durchschnitt in Abhängigkeit der Höhe des Reingewinns dar. Die zwei Linientypen illustrieren unterschiedliche EKR, während die Jahre 2003, 2017 und 2020 in unterschiedlichen Farben dargestellt sind. Um die EKR entlang einer Linie konstant zu halten, verändert sich das Eigenkapital proportional zum Reingewinn.

Aus der Abbildung ergeben sich folgende Erkenntnisse:

- Unabhängig von der Höhe des Reingewinns und von der EKR ist der durchschnittliche effektive Steuersatz 2020 niedriger als 2003, der effektive Steuersatz liegt 2017 etwa in der Mitte.
- Die Progression betrifft vor allem kleine Unternehmen mit einem Reingewinn bis rund 1,5 Mio. Franken.¹⁴ Dies spiegelt die in gewissen Kantonen vorherrschenden niedrigeren Steuersätze für kleine und mittlere Unternehmen wider. Die Progression war 2003 stärker ausgeprägt als 2020. Im Jahr 2003 war der Unterschied im durchschnittlichen effektiven Steuersatz zwischen einem Kleinstunternehmen (Reingewinn von 16 000 Franken) und einem Grossunternehmen (Reingewinn von 2 Mio. Franken)¹⁵ rund 1,6 Prozentpunkte (EKR = 10 %) bzw. 1,7 Prozentpunkte (EKR = 20 %). 2020 betrug der Unterschied noch rund 1,5 Prozentpunkte (EKR = 10 %) bzw. 1,3 Prozentpunkte (EKR = 20 %).
- 2003 war der durchschnittliche effektive Steuersatz für ein Unternehmen mit 20 % EKR höher

¹¹ In den meisten Kantonen stimmen die Steuerfüsse von natürlichen und juristischen Personen überein. Es ist nicht klar, ob die Dynamik des Steuerwettbewerbs vor allem durch die Wohnortwahl der natürlichen Personen oder die Standortwahl der Unternehmen getrieben ist.

¹² Einige Kantone mit proportionalem Gewinn- und Kapitalsteuertarif sehen eine Mindeststeuer vor, die für jede juristische Person unabhängig von der Höhe von Reingewinn und Eigenkapital in jedem Fall geschuldet ist. Zudem machten zahlreiche Kantone von der im Rahmen der USR II geschaffenen Möglichkeit Gebrauch, die Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer zuzulassen.

¹³ Die Eigenkapitalrentabilität entspricht dem Verhältnis von Reingewinn zu Eigenkapital.

¹⁴ Einige Kantone kennen Mindeststeuern, die vor allem bei kleinen Unternehmen zum Tragen kommen können. Mit fallendem Reingewinn steigt die effektive Steuerbelastung gegen unendlich.

¹⁵ Bei einem Reingewinn von 2 Mio. Franken ist der maximale effektive Steuersatz im Schweizer Durchschnitt praktisch erreicht. Oberhalb dieser Schwelle ändert sich der effektive Steuersatz kaum mehr.

als für ein Unternehmen mit 10 % EKR. In den Jahren 2017 und 2020 ist es umgekehrt. Dies lässt sich wie folgt begründen: Im Jahr 2003 hatten einige Kantone einen EKR-abhängigen Steuertarif, bei dem der Steuersatz mit zunehmender EKR anstieg. In den darauffolgenden Jahren verloren die EKR-abhängigen Tarife an Bedeutung. In den Jahren 2017 und 2020 ist der durchschnittliche effektive Steuersatz höher wenn die EKR niedrig ist, weil in diesem Fall die Kapitalsteuer relativ zum Reingewinn stärker ins Gewicht fällt.

Abbildung 7: Effektiver Steuersatz in Abhängigkeit der Höhe des Reingewinns

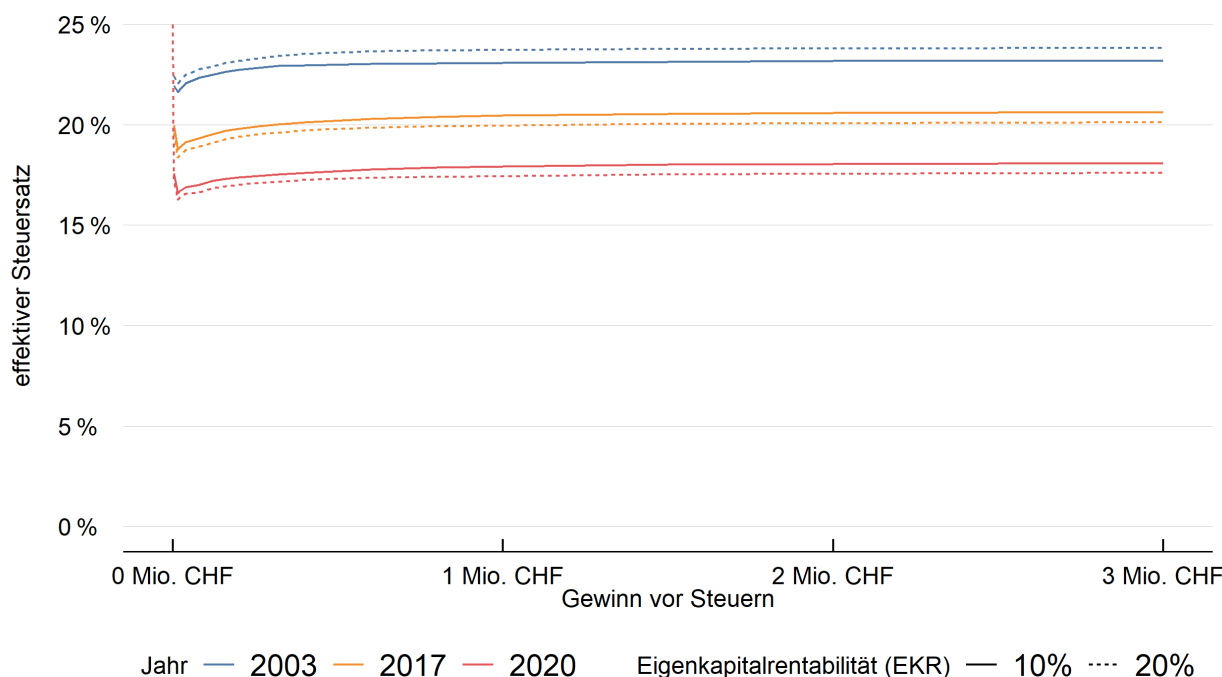
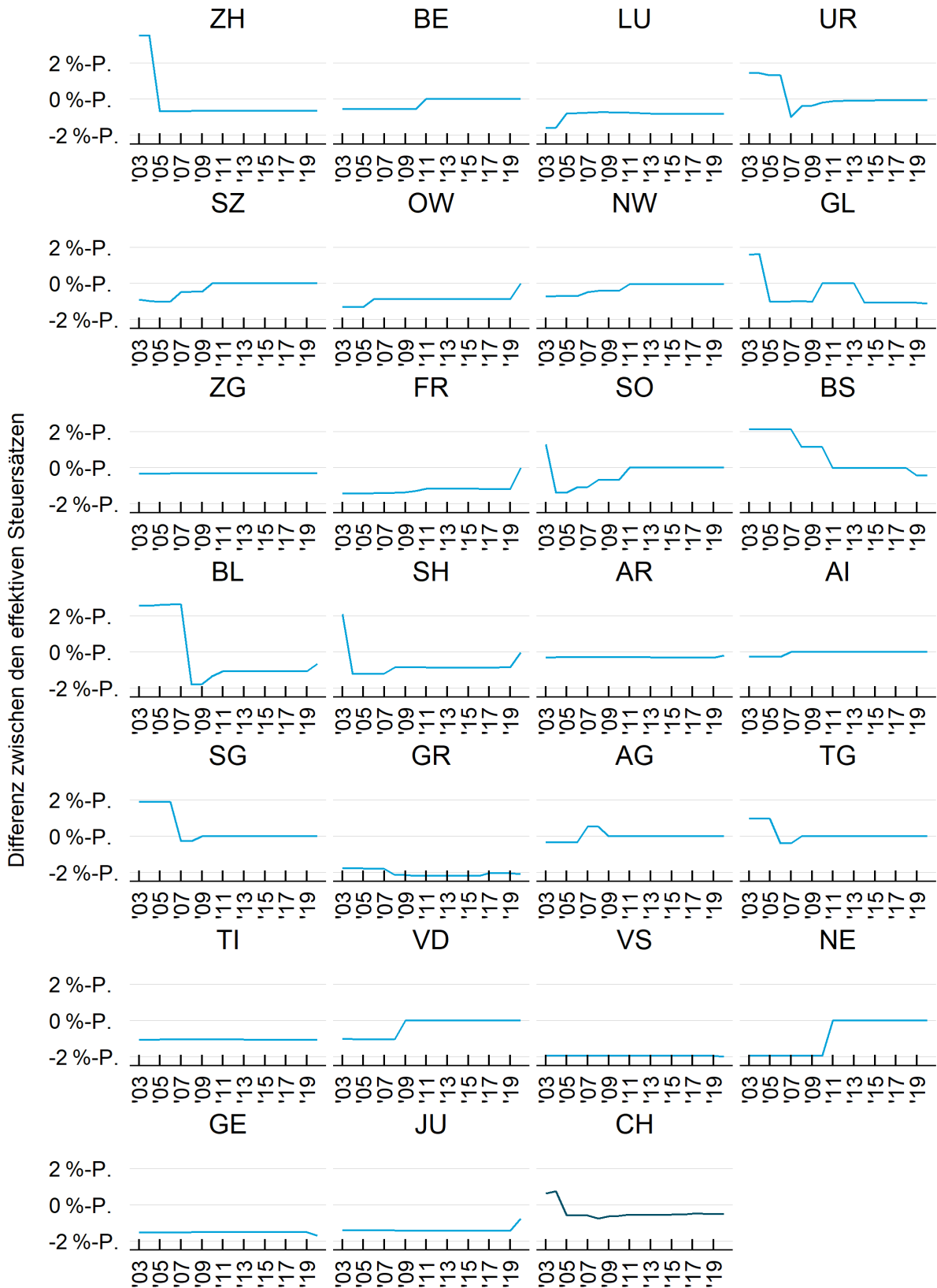


Abbildung 8 stellt die Abhängigkeit des effektiven Steuersatzes von der EKR auf andere Weise und separat pro Kanton dar. Dargestellt ist die Differenz im effektiven Steuersatz zwischen einem Unternehmen mit 20 % EKR und einem Unternehmen mit 10 % EKR. Bei beiden Unternehmen beträgt der Reingewinn 2 Mio. Franken. Im gesamtschweizerischen Durchschnitt war diese Differenz in den Jahren 2003 und 2004 positiv. Gegeben der Reingewinn stieg der effektive Steuersatz mit zunehmender EKR tendenziell an. Ab 2005 ist die Differenz negativ, womit – gegeben der Reingewinn – Unternehmen mit höherer EKR tendenziell einen niedrigeren effektiven Steuersatz haben. Wie oben bereits erwähnt, ist der Grund dafür, dass einige Kantone zu Beginn der analysierten Zeitspanne einen EKR-abhängigen Tarif hatten. Abbildung 8 zeigt im Weiteren, welche Kantone für diese gesamtschweizerische Entwicklung ursächlich sind. Basel-Stadt hat 2019 als letzter Kanton den EKR-abhängigen Gewinnsteuertarif abgeschafft und durch einen proportionalen ersetzt. Seither gilt für alle Kantone: Der effektive Steuersatz nimmt mit zunehmender EKR – gegeben der Reingewinn – entweder ab oder bleibt konstant. Ersteres ist durch die Kapitalsteuer erklärt, die mit zunehmender EKR immer weniger ins Gewicht fällt; letzteres ist dann der Fall, wenn die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden kann und somit bei den dargestellten Unternehmen nicht mehr geschuldet ist.

Abbildung 8: Belastungsdifferenzial für unterschiedliche Eigenkapitalrentabilitäten (EKR)



Hinweis: Dargestellt ist die Differenz im effektiven Steuersatz zwischen einem Unternehmen mit einer Eigenkapitalrentabilität (EKR) von 20 % und einem Unternehmen mit einer EKR von 10 %. Bei beiden Unternehmen beträgt der Reingewinn 2 Mio. Franken.