



ESTV, 02.02.2011

Welche Steuervergünstigungen gibt es beim Bund?

1 Einleitung

Vorbemerkung

Bei diesem Bericht handelt es sich um eine Kurzfassung einer umfassenden Studie der Eidgenössischen Steuerverwaltung.¹ Der Bericht wurde am 28. Januar 2011 von der Finanzkommission des Nationalrats zur Kenntnis genommen und zur Veröffentlichung empfohlen.

1.1 Bedeutung der Steuervergünstigungen

Die primäre Funktion von Steuern besteht darin, Mittel zu generieren, um die Aufgaben des Staates zu finanzieren. Weniger offensichtlich ist, dass über das Steuersystem jährlich auch Milliarden von Franken ausgegeben werden. Indem nämlich gewisse Bevölkerungsgruppen steuerlich bevorzugt behandelt werden, entgehen dem Fiskus Einnahmen.²

Was macht eine steuerliche Ausnahmeregelung zur Steuervergünstigung? Die Definition einer Steuervergünstigung hängt direkt mit der Wahl der Steuernorm zusammen. Eine Ausnahmeregelung wird zwangsläufig relativ zu einer Referenznorm bestimmt und stellt grundsätzlich dann eine Steuervergünstigung dar, wenn die Ausnahme nicht steuersystematisch begründet (Teil der Steuernorm) ist. Eine Steuervergünstigung ist nicht per se schlecht. Die Beurteilung einer Steuervergünstigung hängt von der Zielsetzung sowie von der Effektivität und Effizienz der alternativen Massnahmen ab. Die Beurteilung, ob eine Steuervergünstigung sachlich gerechtfertigt ist, fällt ausserhalb des Rahmens dieses Berichts.

Ob die Förderung bestimmter Verhaltensweisen über Ausgaben oder Steuervergünstigungen erfolgt, hat auf den Staatshaushalt grundsätzlich die gleiche Wirkung. Im Gegensatz zu Ausgaben werden Steuervergünstigungen jedoch nicht im Budget ausgewiesen. Dies mindert das Bewusstsein für die Kosten dieser Staatstätigkeit. Der vorliegende Bericht hat

¹ „Welche Steuervergünstigungen gibt es beim Bund? Eine Studie der Eidgenössischen Steuerverwaltung“, 2010.

² Der englische Begriff „tax expenditures“ trägt dieser Tatsache Rechnung.

deshalb auch zum Ziel, dieses Bewusstsein zu schärfen und Informationen über das Ausmass der gewährten Steuervergünstigungen zu liefern. Er stellt eine Ergänzung zum Subventionsbericht 2008 des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) dar, welches 2008 zum zweiten Mal eine Auflistung der Steuervergünstigungen publiziert hat. Weil im vorliegenden Bericht ein rigoroserer Ansatz verfolgt wird, übersteigt die Höhe der geschätzten Einnahmehausfälle insgesamt diejenige im Subventionsbericht.

1.2 Warum eine Analyse der Steuervergünstigungen?

Im Gegensatz zur OECD und zur Eidgenössischen Finanzkontrolle definiert die Eidgenössische Finanzverwaltung (EFV) im Subventionsbericht 2008 eine Steuervergünstigung nicht auf Grund einer Abweichung von einer Steuernorm, sondern sie verwendet eine Definition nach folgenden Kriterien:

- a. Die Steuervergünstigung stellt einen geldwerten Vorteil ohne marktübliche Gegenleistung dar.
- b. Sie unterstützt eine freiwillige Tätigkeit.
- c. Die Steuervergünstigung ist an die Erfüllung einer genau bestimmten Aufgabe geknüpft (Verhaltensbindung); d.h. fiskalisch motivierte Abzüge bei den direkten Steuern, wie beispielsweise der Zweiverdienerabzug bei der direkten Bundessteuer, sind keine Steuervergünstigungen, da diese nicht einen mit einer bestimmten Aufgabe in Zusammenhang stehenden Förderungs- und Erhaltungszweck gemäss Subventionsgesetz (SuG) verfolgen. Gleiches gilt für steuerliche Sonderregelungen, die primär aus erhebungswirtschaftlichen Überlegungen heraus getroffen wurden.
- d. Die Begünstigten stehen ausserhalb der zentralen Bundesverwaltung.
- e. Die Anzahl der Steuersubjekte, die in den Genuss von steuerlichen Sonderregelungen kommen können, hat keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob eine Steuervergünstigung vorliegt oder nicht. Wenn aber die Allgemeinheit profitiert, liegt keine Steuervergünstigung vor, weil nicht mehr von einer steuerlichen Sonderregelung gesprochen werden kann.
- f. Steuerliche Sonderregelungen als Folge internationaler Verpflichtungen werden nicht als Steuervergünstigung betrachtet. (In der Botschaft zum SuG wurde festgelegt, dass für Subventionen an Völkerrechtssubjekte und im ausländischen Recht begründete Institutionen die allgemeinen Bestimmungen für Finanzhilfen keine Anwendung finden.)

Die Kriterien (a) bis (d) werden aufgrund des substitutiven Verhältnisses zwischen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen aus der Definition der Finanzhilfen gemäss Artikel 3 Subventionsgesetz abgeleitet. Sie werden kumulativ angewandt. Die beiden letzten Kriterien sind Präzisierungen, um den Ermessensspielraum bei der Identifikation einzuengen.

Die EFV räumt ein, dass eine eindeutige Klassifizierung nicht immer möglich ist. Sie hält dennoch fest, dass ihrer Ansicht nach eine zweckmässige Definition anhand des Kriterienkatalogs möglich ist. Die auf dieser Klassifizierung beruhende Liste der Steuervergünstigungen bleibt eher kurz.

Im Lichte der beschriebenen Ausgangslage beschloss die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), eine vertiefte Untersuchung der Steuervergünstigungen vorzunehmen. Dabei wollte sie sich von der ökonomischen Theorie sowie von den Erfahrungen anderer Länder und der OECD leiten lassen.

1.3 Ausgangslage in der Schweiz

Das Subventionsgesetz (SuG) legt in Artikel 7 Buchstabe g fest, dass auf Finanzhilfen in Form von steuerlichen Vergünstigungen in der Regel verzichtet werden sollte. Bereits in der

Botschaft zum SuG³ hat der Bundesrat auf gewichtige Nachteile solcher steuerlicher Vergünstigungen hingewiesen:

- Sie gefährden den verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit die Steuergerechtigkeit, wenn sie zur Erreichung ausserfiskalischer Zielsetzungen⁴ eingesetzt werden.
- Die Einflussnahme auf die geförderte Tätigkeit ist erschwert, da die Steuervergünstigungen nicht „mit Auflagen und Bedingungen versehen werden“ können.
- Die finanziellen Auswirkungen von Steuervergünstigungen sind oft kaum zu ermitteln. So werden sie von Überprüfungen und somit von Änderungen und Aufhebungen verschont und können sich mit den Jahren unbemerkt zu unerwünschten Giesskannensubventionen entwickeln. Die fehlende Abbildung der Subventionen mittels Steuervergünstigungen in der Rechnung des Bundes widerspricht den Grundsätzen der Transparenz und der Vollständigkeit, und verstösst damit gegen das im Finanzhaushaltsgesetz verankerte Bruttoprinzip. Jede Abweichung vom Bruttoprinzip führt zu einer Unterschätzung der Staatsquote. Steuervergünstigungen sind in diesem Sinne versteckte Subventionen, die der Budgetkontrolle des Parlaments weitgehend entzogen sind.

In Ausnahmefällen kann es allerdings gerechtfertigt sein, bestimmte Aufgaben oder Verhaltensweisen über die Einnahmenseite der Finanzrechnung zu beeinflussen.⁵ Dies gilt namentlich für steuerliche Sonderregelungen, die bezüglich Erreichung bestimmter Ziele besser abschneiden als ausgabenseitige Massnahmen.

Trotz der möglichen Berechtigung einzelner Steuervergünstigungen muss angesichts ihrer grossen Anzahl (siehe Tabellen) festgestellt werden, dass dem im SuG festgelegten Grundsatz, wonach in der Regel auf steuerliche Vergünstigungen zu verzichten ist, nicht genügend nachgelebt wird. Mit einer Reduktion der Anzahl von Steuervergünstigungen könnte die Komplexität des Steuersystems abgebaut werden. Eine einfache und gerechte Besteuerung kann nur verwirklicht werden, wenn das Steuersystem möglichst wenig in den Dienst von ausserfiskalischen Zielen gestellt wird. Die gleichmässige und gerechte Besteuerung wird somit durch eine steigende Anzahl von Steuervergünstigungen erschwert. Jede Steuervergünstigung führt zudem indirekt zu einer entsprechend höheren Belastung des verbleibenden Steuersubstrats.

1.4 Gegenstand dieses Berichts

Dieser Bericht versucht auf folgende Fragen eine Antwort zu liefern:

- Was sind Steuervergünstigungen?
- Welche Steuervergünstigungen gibt es beim Bund?
- Welche quantitative Bedeutung haben Steuervergünstigungen beim Bund?

Die in diesem Bericht präsentierten Schätzungen zur Höhe der Steuervergünstigungen müssen mit Vorsicht interpretiert werden; sie sollen vor allem Anhaltspunkte für die Grössenordnung von einzelnen Steuervergünstigungen liefern. Die verfolgte Strategie bei der Kostenschätzung der identifizierten Steuervergünstigungen beruht auf der allgemein akzeptierten Methode des „revenue foregone“ (Mindereinnahmen), welche keine Rücksicht auf eventuelle Verhaltensänderungen nimmt.⁶ Die Interaktion zwischen verschiedenen

³ Botschaft zu einem Bundesgesetz über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 15. Dezember 1986, BBl 1987 I S.369-462, insbesondere S. 392-393.

⁴ Ausserfiskalische Zielsetzungen umfassen alle Ziele ausser Einnahmenbeschaffung nach dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 127 BV).

⁵ Siehe Kapitel 2.1.

⁶ OECD, Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures, 2004, von Dirk-Jan Kraan, S. 16.

Steuervergünstigungen untereinander sowie zwischen den einzelnen Steuervergünstigungen und dem progressiven Tarif kann aus praktischen Gründen nicht gebührend berücksichtigt werden.

Steuervergünstigungen werden in der Politik verwendet, um bestimmte Ziele zu verfolgen. Eine Beurteilung der Steuervergünstigungen muss die Auswirkungen auf die verfolgten Ziele und die Nebenwirkungen (Verteilung, Effizienz, Mitnahmeeffekte) im Vergleich zu alternativen Massnahmen in Betracht ziehen und abwägen. Abgesehen von den geschätzten Mindereinnahmen wird in diesem Bericht jedoch auf jegliche Analyse volkswirtschaftlicher Auswirkungen von Steuervergünstigungen verzichtet. Infolgedessen bildet die Beurteilung einzelner Steuervergünstigungen ganz bewusst nicht den Gegenstand des vorliegenden Berichts. Eine Aussage darüber, ob eine steuerliche Ausnahmeregelung gut oder schlecht ist, kann diesem Bericht somit nicht entnommen werden. Bei der Diskussion über Steuervergünstigungen ist es wichtig, die beiden Fragen, ob eine Steuervergünstigung vorliegt und wie diese zu beurteilen ist, sauber voneinander zu trennen.

2 Internationale Erfahrungen

2.1 Erkenntnisse der OECD

Steuervergünstigungen sind nicht per se verwerflich. Als wichtigste Gründe, die für Steuervergünstigungen als Alternative zu ausgabenseitigen Subventionen oder Transfers sowie Regulierungslösungen sprechen können, nennt die OECD insbesondere:

- Verringerung von administrativen Kosten, da weniger Mittelflüsse stattfinden müssen.
- Verringerung von Steuerflucht und Steuerhinterziehung.

Dennoch hält die OECD fest, dass es sowohl theoretische als auch praktische Einwände gegen Steuervergünstigungen gibt. Hinzu kommen politökonomische Überlegungen sowie die Frage der Transparenz.⁷

Die *theoretischen* Einwände können in den Zielsetzungen der Steuerpolitik gefunden werden:⁸

- Gerechtigkeit: Steuervergünstigungen haben Verteilungsfolgen, weil letztlich jene Gruppen – typischerweise die reichsten – am meisten profitieren, für welche die Massnahmen gar nicht gedacht waren. Dieser Effekt wird von der Progression des Steuertarifs verstärkt („upside-down subsidy“).
- Vollzugsproblematik: Die Steuerbehörde ist oft nicht in der Lage, die Berechtigung eines Abzugs in jedem Fall abzuklären, weil ihr die Ressourcen und die bereichsspezifische Erfahrung fehlen.
- Einfachheit: Steuersysteme sind schon an und für sich oft komplex. Diese Komplexität wird durch Steuervergünstigungen überproportional erhöht. Die Menge von Klauseln, Bestimmungen, Anweisungen und Formularen wächst, und dem Laien fehlt folglich die erforderliche Steuerkenntnis um alle Regelungen korrekt anzuwenden (mangelnde Transparenz). Dies kann sich besonders ungünstig auf die Steuermoral auswirken.
- Budgetverantwortung: Die Kosten von Steuervergünstigungen sind weniger augenfällig und schwieriger zu schätzen. Fehleinschätzungen können dabei zu unerwarteten, grossen Einnahmefällen führen.

Praktische Einwände gegen den Einsatz von Steuervergünstigungen sind unter anderem:

- Die Zahl der Steuervergünstigungen verzeichnet eine steigende Tendenz. Steuervergünstigungen werden oft von anderen parlamentarischen Kommissionen vorbereitet als fachliche Ausgabenprojekte. Dementsprechend fehlt oft der Vergleich mit anderen Ausgabenprojekten, die demselben Zweck dienen.
- Die Steuervergünstigungen wachsen auch betragsmässig. Steuervergünstigungen werden nämlich historisch keiner systematischen oder kritischen Überprüfung unterworfen. Folglich können sie über die Zeit unkontrolliert wachsen. Im Gegensatz zu Ausgaben, welche immer wieder gerechtfertigt werden müssen, wird ihre Notwendigkeit nicht regelmässig evaluiert. Politisch beliebt ist auch, dass Steuervergünstigungen tendenziell weniger sichtbar sind.

Politökonomische Überlegungen: Steuervergünstigungen erlauben es, die Fiskalquote (wie sie heute definiert wird) zu senken. Es wäre unter diesem Gesichtspunkt angebracht, die Fiskalquote neu zu definieren, indem die Steuervergünstigungen als Ausgaben berücksichtigt werden. Unter den heutigen Definitionen misst das Budget weder

⁷ OECD, The Choice Between Base Broadening And Tax Incentives: Tax Expenditures In OECD Countries, 2008, Note by Joseph J. Minarik, S. 5-10.

⁸ Im Lichte der Erfahrung müsste noch ein weiterer Grund hinzugefügt werden: Steuervergünstigungen sind oft nicht das effizienteste Mittel, um ein politisches Ziel zu erreichen. (Beispiel: Förderung der Weiterbildung.)

Steuervergünstigungen noch Regulierung. Daher ist die Grösse des Budgets nur bedingt aussagekräftig bezüglich der tatsächlichen Staatstätigkeit in der Volkswirtschaft, finanziell oder insgesamt.

Transparenz: Die OECD empfiehlt, die Steuervergünstigungen in das Budget einzubeziehen und zwar nicht als Mindereinnahmen, sondern als Ausgaben. In diesem Fall müssten aber die Steuererträge brutto (vor Steuervergünstigungen) ausgewiesen werden. Die Ausgaben für Steuervergünstigungen müssen jedoch nicht zwingend ins Budget integriert werden, sie können auch gesondert ausgewiesen werden. Eine bessere Kontrolle wäre damit sicher gewährleistet. Eine solche Massnahme ist für die Schweiz jedoch zurzeit nicht umsetzbar. Es fehlt in erster Linie eine Datenbasis, um die Einnahmehausfälle verlässlich schätzen zu können.

2.2 Berichterstattung einzelner Länder

Historische Entwicklung

Die Berichterstattung über Steuervergünstigungen hat in gewissen Ländern der OECD eine jahrzehntelange Tradition. Als erste Länder erstellten Deutschland 1967 und die USA 1969 Berichte über das Ausmass der gewährten Steuervergünstigungen. Bis Mitte der Neunzigerjahre erstattete die Hälfte aller OECD-Länder Bericht. Die OECD nahm das Thema Steuervergünstigungen 2008 in ihre Agenda auf. Zurzeit läuft in der Working Party 2 on Tax Policy and Tax Statistics ein Projekt mit dem Namen „The choice between base broadening and tax incentives: tax expenditures in OECD countries.“ Im Rahmen dieses Projekts haben verschiedene OECD-Länder auch Berichte zu ihren Methoden, Schätzungen und Erfahrungen in der Berichterstattung über und im Umgang mit Steuervergünstigungen vorgelegt.

Die Berichterstattung der einzelnen Länder erfuhr aufgrund der gemachten Erfahrungen eine ständige Weiterentwicklung. So wurde das Augenmerk nach einer anfänglichen Konzentration auf direkte Steuern (darunter vor allem Einkommensteuern) auf weitere Steuerarten ausgedehnt. Bis auf wenige Ausnahmen konzentrierte sich die Berichterstattung dabei jeweils auf die zentralstaatliche Ebene. Zudem veränderte sich auch die in der Berichterstattung verwendete Steuernorm. Während sich diese früher noch stark am geltenden Recht orientierte, wurde sie im Lauf der Zeit vermehrt an theoretischen Steuersystemen⁹ ausgerichtet. Die Berichterstattung in den einzelnen Ländern differiert jedoch nach wie vor stark. Während zum Beispiel in Deutschland und Österreich die Berichterstattung über Steuervergünstigungen bis heute in einen alle Finanzhilfen umfassenden Subventionsbericht eingebettet ist, entwickelten die anderen Länder separate Berichte. In diesen wird dem Thema Steuervergünstigungen deutlich mehr Platz eingeräumt. Auch die Zielsetzung der Berichterstattung ist unterschiedlich: in einigen Ländern besteht der Zweck in der Information von Parlament und Öffentlichkeit. In anderen Ländern gehen die Ziele darüber hinaus, indem Möglichkeiten des Abbaus von Finanzhilfen und Steuervergünstigungen und somit einer Reduktion des Haushaltsdefizits aufgezeigt werden sollen oder gar die Basis für Steuerreformen geschaffen wird. Das Publikationsintervall beträgt in den meisten Ländern ein Jahr.

Deutschland

In Deutschland legt das Gesetz keine Definition einer Steuervergünstigung fest. Das implizite Referenzsystem wird faktisch nach jeder Gesetzesänderung neu evaluiert. Die

⁹ Unter theoretischen Steuersystemen werden hier Systeme verstanden, die sich konsequent an der Besteuerung einer klar definierten Bemessungsgrundlage orientieren. Bemessungsgrundlage kann entweder das Einkommen oder der Konsum sein.

Einnahmehausfälle betragen für den Bund trotz der sehr weiten Definition¹⁰ der Steuernorm 15,8 Mrd. €, was 0,54 % des BIP darstellt. Für Bund und Länder insgesamt belaufen sie sich auf 26,7 Mrd. €. Betrachtet man alternative Schätzungen, wie sie z.B. das Institut für Weltwirtschaft in Kiel durchführt, so resultieren geschätzte Einnahmehausfälle für den Staat von insgesamt knapp 49 Mrd. €, was einem Anteil am BIP von 1,7 % entspricht. Deutschland hat offiziell eine systematische Überprüfung von Steuervergünstigungen in Angriff genommen, wobei die Ansichten verschiedener angesehener Wirtschaftsinstitute einbezogen werden. Mit dieser Vorgehensweise soll die Glaubwürdigkeit von Analyse und Schätzungen erhöht werden.

Kanada

In Kontrast zum deutschen Vorgehen wird im kanadischen Bericht ein Ansatz verfolgt, der nur die fundamentalsten Elemente des Steuersystems zur Steuernorm zählt, also eine strikte Definition der Steuernorm verwendet. Aufgrund der Wahl dieses Ansatzes ist das Ausmass der Einnahmehausfälle durch Steuervergünstigungen sehr gross: für das Jahr 2001 beträgt das Total der entgangenen Einnahmen rund 74 Mrd. \$. Das Verhältnis der Steuervergünstigungen zum BIP beläuft sich auf 6,8% und ist damit wesentlich grösser als in Deutschland. Dieser Unterschied dürfte zum grossen Teil auf die unterschiedliche Definition von Steuervergünstigungen zurückzuführen sein.

USA

Der Bericht des US-Finanzministeriums (OECD 2008b) vergleicht die Steuervergünstigungen unter einer umfassenden Einkommensteuer mit jenen unter einer spezifischen Konsumsteuervariante (der so genannten X-Tax), welche das gleiche Steueraufkommen generiert. Auch die Idee der Auflistung negativer Steuervergünstigungen, also Massnahmen, die zu einer Überbesteuerung führen, stammt aus den USA.

Schätzungsmethode

Zumeist wird die „revenue foregone“-Methode für die Schätzung der Einnahmehausfälle verwendet. Die Methode hat bekannte Mängel: sie berücksichtigt weder Interaktionen zwischen Steuervergünstigungen noch Verhaltensänderungen von Seiten der Steuerzahler; auch fehlt eine Berücksichtigung der Reaktion des Staates durch Ausgabenprogramme oder Steuermassnahmen. Die Alternativen zur Methode des „revenue foregone“ sind eben höchst schwierig umsetzbar. Obwohl strikt genommen Schätzungen einzelner Steuervergünstigungen nicht zusammengezählt werden können, wird dies mangels Alternativen meist trotzdem gemacht.

Schweiz

Die Behandlung des Themas Steuervergünstigungen in der Schweiz weicht bisher in mehrfacher Beziehung von jener in anderen Ländern ab: der erste Subventionsbericht mit Ausführungen über Steuervergünstigungen erschien erst 1997¹¹. Dies zeigt, dass das Thema von der Politik lange Zeit als nicht besonders relevant eingestuft wurde. Zudem ist das im Subventionsgesetz (SuG) von 1990 festgehaltene Publikationsintervall von bis zu sechs Jahren im internationalen Vergleich sehr gross: international ist eine jährliche Überarbeitung üblich.

¹⁰ Die Bezeichnung „weite Definition der Steuernorm“ weist darauf hin, dass viele steuerliche Regelungen zur Steuernorm gezählt werden. M.a.W., nur ganz eindeutige Steuervergünstigungen werden als solche bezeichnet. Umgekehrt weist die Bezeichnung „enge Definition der Steuernorm“ darauf hin, dass nur die grundlegendsten Regelungen zur Steuernorm gezählt werden und viele Regelungen als Steuervergünstigung gelten.

¹¹ Bericht des Bundesrates über die Prüfung der Bundessubventionen (Subventionsbericht) vom 25. Juni 1997: <http://www.efv.admin.ch/d/finanzen/subven/bericht1.htm>.

2.3 Empfehlungen der OECD

Die von der OECD im Jahre 2004 herausgegebenen „Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures“ haben das Ziel, dass Steuervergünstigungen im Budget angemessen berücksichtigt werden. Dies geschah mit Blick auf das Ziel der OECD, Massnahmen zu fördern, welche die finanzielle Stabilität der Mitgliedländer erhöhen. Die wichtigsten Empfehlungen lauten:

- **Identifikation von Steuervergünstigungen:** *Die Steuernorm sollte „umfassend und einzigartig“ sein.* Die Steuernorm wird deshalb in der Regel nicht der positivrechtlichen Ausgestaltung des Steuersystems entsprechen. Vielmehr wird vorgeschlagen, zwischen der Steuernorm und der normativen Steuerbasis klar zu unterscheiden. Deshalb wird empfohlen, die Steuernorm stark an einem theoretischen Konzept zu orientieren.
- **Budgetkontrolle:** *Steuervergünstigungen müssen wie direkte Finanzhilfen unter Budgetkontrolle¹² stehen.* Sonst entstehen Anreize, Finanzhilfen vermehrt über Steuererleichterungen zu gewähren und die Funktionen des Budgets damit zu unterlaufen. Deshalb empfiehlt die OECD, Steuervergünstigungen für alle wichtigen Steuerarten in gleicher Weise wie die direkten Finanzhilfen im Subventionsbericht auszuweisen.
- **Schätzung von Steuervergünstigungen:** *Die OECD empfiehlt, die Höhe von Steuervergünstigungen über die entgangenen Einnahmen (revenue foregone) zu schätzen.* Sie rät zudem, die Verantwortung für die Schätzung von Steuervergünstigungen beim Finanzministerium anzusiedeln.

¹² Das bedeutet, dass die Höhe der Steuervergünstigungen im Budget ausgewiesen sein muss wie jede andere Ausgabe.

3 Die Steuernorm

Definition:

Ganz allgemein gilt als Steuervergünstigung jede Ausnahmeregelung, welche nicht der Steuernorm entspricht, wie auch immer diese definiert ist.

Die Wahl der Steuernorm bestimmt somit weitgehend, ob eine steuerliche Regelung als Steuervergünstigung gilt oder nicht.

Nach der Reinvermögenszugangstheorie entspricht Einkommen dem *realisierbaren* Konsum, ohne dass sich dabei der Vermögensbestand verändert, oder anders ausgedrückt:

$$\text{Einkommen} = \text{Konsum} + \text{Nettovermögensveränderung} \quad (1)$$

Die Gleichung zeigt, dass für die Einkommensteuer (direkte Bundessteuer) zwei Steuernormen in Frage kommen: *das Einkommen oder der Konsum*.

Die Wahl zwischen der Steuernorm Einkommen und der Steuernorm Konsum ist nur für die direkte Bundessteuer von Bedeutung. Denn die direkte Bundessteuer weist sowohl Elemente eines einkommens- als auch eines konsumorientiertes Systems auf. Mit der Beschränkung auf lediglich ein Steuersystem würde dem Wesen der direkten Bundessteuer nicht gebührend Rechnung getragen. Deshalb werden nachfolgend kurz die beiden Steuernormen eines einkommens- und konsumorientierten Steuersystems beschrieben.

Für die Mehrwertsteuer als konsumorientierte Steuer macht nur die Steuernorm Konsum Sinn.

Für die übrigen Steuern gibt es weder unter einer Einkommensteuer noch unter einer Konsumsteuer einen Platz. Für die Klassierung von Ausnahmeregelungen bei diesen Steuern wird deshalb jeweils eine spezifische Steuernorm definiert, die sich an den Grundsatz dieser Steuer orientiert.

Für eine detaillierte Begründung der Wahl der Steuernorm wird auf die umfassende Studie der ESTV verwiesen.

3.1 Einkommen als Steuernorm

Die synthetische Einkommensteuer ist weltweit die dominierende Philosophie der Steuererhebung, obwohl die Umsetzung meist nicht konsequent erfolgt.

Die Steuernorm einer Einkommensteuer fusst auf der Definition des Einkommens nach der Reinvermögenszugangstheorie. Einkommen wird dabei über die Verwendungsseite definiert: Einkommen als Mass für die Leistungsfähigkeit in Form von Konsummöglichkeiten ergibt sich als Summe des persönlichen Konsums und der Nettovermögensveränderung in einer Periode. Leistungsfähigkeit wird mit dieser Definition des Einkommens daran gemessen, wie sich die Konsummöglichkeiten eines Individuums in einer Periode verändern. Dabei ist es irrelevant, ob das Einkommen einmalig oder wiederkehrend ist, aus welcher Quelle es stammt und ob die Vermögensveränderung realisiert wurde oder nicht. Die Definition von Konsum ist zentral, denn Ausgaben, die keinen Konsum darstellen, müssen als so genannte Gewinnungskosten vom Einkommen abgezogen werden. Diese Ausführungen weisen schon darauf hin, dass die Schwierigkeiten bei der Identifikation der Bemessungsgrundlage im Detail stecken.

3.2 Konsum als Steuernorm

Die Besteuerung des Konsums ist eine häufig vorgeschlagene Alternative zur Einkommensteuer. Indirekte Formen der Konsumbesteuerung wie die Mehrwertsteuer sind weltweit sehr verbreitet. Direkte Konsumsteuern hingegen genießen in der wissenschaftlichen Literatur seit Jahrzehnten einige Prominenz, haben sich politisch aber kaum durchsetzen können.

Der Konsum als Bemessungsgrundlage kann aus der obigen Definition des Einkommens abgeleitet werden. Weil es schwierig wäre, die Konsumausgaben jedes Individuums zu verfolgen, behilft man sich mit dem aus Gleichung (1) stammenden Verhältnis zwischen Einkommen und Konsum. Aus dieser Gleichung ergibt sich:

$$\text{Konsum} = \text{Einkommen} - \text{Nettovermögensveränderung}. \quad (2)$$

Weil eine Konsumsteuer also nichts anderes als eine um die Ersparnisse und den darauf anfallenden Erträgen bereinigte Einkommensteuer ist, spricht man auch von sparbereinigter Einkommensteuer. Erst wenn diese Ersparnisse zu Konsumzwecken aufgelöst werden, sind sie steuerbar. Der Unterschied zwischen einer Einkommen- und einer Konsumsteuer liegt letztlich einzig im Zeitpunkt der Steuererhebung: während die Erhebung bei einer Einkommensteuer zum Zeitpunkt der Einkommensentstehung erfolgt (vorgelagerte Besteuerung), ist das Einkommen bei einer Konsumsteuer erst zum Zeitpunkt seiner konsumtiven Verwendung steuerbar (nachgelagerte Besteuerung).

Exkurs: Zinsbereinigte Einkommensteuer

Als Alternative zur sparbereinigten Einkommensteuer wird häufig die zinsbereinigte Einkommensteuer aufgeführt. Demnach ist das ganze Einkommen inklusive der Ersparnisse steuerbar, Kapitaleinkommen sind jedoch von der Bemessungsgrundlage abziehbar. Unter idealisierten Bedingungen (unter Ausblendung von Schenkungen und Erbschaften, bei Gleichheit von Ertragsrate und Diskontsatz sowie konstanten Steuersätzen) sind Spar- und Zinsbereinigung über das gesamte Leben betrachtet identisch. Dies darum, weil unter beiden Steuersystemen die Steuerschuld denselben Gegenwartswert hat.

4 Steuervergünstigungen beim Bund: Klassierung und Schätzungen

Die Steuerausnahmen im Bereich der direkten Bundessteuer werden aufgrund der vorne vorgestellten zwei Referenzsysteme – dem einkommens- und konsumorientierten Steuersystem – klassiert. Für die Mehrwertsteuer als konsumorientierte Steuer wird nur die Steuernorm Konsum verwendet. Für die Klassierung von Ausnahmeregelungen bei den übrigen Steuern wird jeweils eine spezifische Steuernorm definiert, die sich an den Grundsatz der jeweiligen Steuer orientiert.

Der vorliegende Bericht beschränkt sich auf die Darstellung der Ergebnisse der Klassierung. Die ausführlichen Begründungen für die Klassierung der einzelnen steuerlichen Ausnahmeregelungen finden sich in der umfassenden Studie der ESTV. Die Nummerierung der Ausnahmeregelungen in den nachfolgenden Tabellen ist aber die gleiche wie in der Studie, damit sich die Begründungen leicht auffinden lassen. In den zwei Spalten unter den jeweiligen Referenzsystemen befinden sich die Klassierung sowie die Schätzergebnisse für die jeweilige steuerliche Ausnahmeregelung. Sofern ein Schätzwert vorhanden ist, wird in einer weiteren Spalte zusätzlich das Referenzjahr für diese Schätzung angegeben.

Ein „+“ oder „-“ bezeichnet die Klassierung einer Ausnahmeregelung als positive bzw. negative Steuervergünstigung. Eine „0“ bedeutet, dass die Ausnahme systemkonform ist und somit keine Steuervergünstigung darstellt. In die Zwischenkategorie „Z“ gehören solche Ausnahmeregelungen, welche weder ganz als (positive oder negative) Steuervergünstigung noch als systemkonform angesehen werden können.

Ein Fragezeichen in der Spalte für den Schätzwert gibt an, dass die betreffende Regelung eine Steuervergünstigung darstellt, aber keine Schätzung des Einnahmenausfalls vorliegt. Der Schätzwert einer Steuervergünstigung (Unterbesteuerung) wird ohne Vorzeichen dargestellt. Der Schätzwert für eine negative Steuervergünstigung (Überbesteuerung) bekommt ein Minuszeichen. Schätzergebnisse in Klammern bedeuten, dass die betreffenden Regelungen in der Zwischenkategorie klassiert wurden.

Zeichenerklärung:

- 0 = keine Steuervergünstigung
- Z = Zwischenkategorie
- + = Steuervergünstigung (mit oder ohne Schätzwert)
- = negative Steuervergünstigung (mit oder ohne Schätzwert)
- () = Schätzwert einer Zwischenkategorie
- ? = kein Schätzwert vorhanden

Die mangelnde Verfügbarkeit von relevanten Daten führte zu einer Vielzahl nicht schätzbarer Einnahmenausfälle. Zudem basieren die vorgenommenen Schätzungen auf Daten aus unterschiedlichsten Quellen und verschiedenen Basisjahren. Bei den Schätzungen wurden Rundungen vorgenommen, um eine Pseudogenauigkeit zu vermeiden. Bei kleineren Beträgen wurde entsprechend weniger grob gerundet.

4.1 Übersicht über die untersuchten steuerlichen Ausnahmeregelungen

Tabelle 1: Klassierung im Bereich der direkten Bundessteuer

		Referenzsystem:				
Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelungen	Einkommensteuer		Konsumsteuer		
		Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Jahr
Direkte Bundessteuer						
<i>Natürliche Personen</i>						
<i>Altersvorsorge</i>						
1a	Abzug Beiträge Arbeitgeber an die 1. Säule	0		0		
1b	Abzug Beiträge Arbeitnehmer an die 1. Säule	0		0		
2	Besteuerung Einkünfte aus der 1. Säule	0		0		
3	Abzug Beiträge an die 2. Säule (beim Arbeitgeber)	0		0		
4	Abzug Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge an die 2. Säule (beim Arbeitnehmer)	+	3'500	0	2007	
5	Steuerfreiheit Arbeitgeber-Kapitalzahlungen für Einkauf	+	165	0	2007	
6	Steuerfreiheit der Erträge auf Kapital der 2. Säule	+	1'450	0	2007	
7	Besteuerung Renten aus der 2. Säule	-	-1'500	0	2007	
8	Besteuerung der Einkünfte aus der 2. Säule (red. Satz auf Kapitaleistungen)	-	-160	+	635	2006
9	Übergangsregelung (reduzierte Besteuerung der Renten aus der 2. Säule)	-	≈ 0 ¹³	+	150	2007
10	Abzug Beiträge in die Säule 3a	+	830	0	2009	
11	Steuerfreiheit der Erträge auf Kapital der Säule 3a	+	50	0	2007	
12	Besteuerung der Einkünfte aus der Säule 3a (red. Satz auf Kapitaleistungen)	-	-? ¹⁴	+	0 ¹⁵	
13a	Abzug Beiträge für Krankenversicherung	+	600	+	600	2006
13b	Abzug für Lebensversicherungsprämien	0		0		
13c	Abzug für Sparzinsen	0		-	-690	2006

¹³ Die reduzierte Besteuerung ist bereits unter Nr. 7 berücksichtigt.

¹⁴ Die Leistungen der Säule 3a erfolgen fast ausschliesslich in Kapitalform. Nur 2% werden in Rentenform ausbezahlt. Die Einnahmen durch die Besteuerung der Rentenleistungen aus der Säule 3a dürften darum gering sein.

¹⁵ Dieser Einnahmenausfall ist bereits in der Schätzung unter Nr. 8 enthalten.

<i>Referenzsystem:</i>		Einkommensteuer		Konsumsteuer		
Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelungen	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Jahr
14	Steuerfreiheit der Erträge und Gewinne auf Kapital der Säule 3b	+	75	0		2004
15	Weitgehende Steuerfreiheit der Leistungen aus rückkaufsfähiger privater Kapitalversicherung	-	-?	+	360	2007
16	Teilbesteuerung von Leibrenten und Einkünften aus Verpfändung	0		+	?	
<i>Berufskosten unselbständig Erwerbender</i>						
17	Abzug der Fahrkosten	+	600	+	600	2009
18	Abzug für auswärtige Verpflegung	+	400	+	400	2009
19	Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt	+	35	+	35	2009
20	Abzug der Weiterbildungs- und Umschulungskosten	+	?	0		
21a	Abzug übrige Berufskosten: Berufskleider, Berufswerkzeuge und Fachliteratur	0		0		
21b	Abzug übrige Berufskosten: Kosten für Arbeitszimmer und PC	+	?	+	?	2009
<i>„Berufskosten“ selbständig Erwerbender</i>						
22	Sonderabschreibungen auf Investitionen betreffend Umweltschutz	+	?	0		
23	Abzug der Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge	+	?	+	?	
24	Abzug der eingetretenen und verbuchten Verluste	0		0		
25	Abzug der Zinsen auf Geschäftsschulden und der Zinsen auf Beteiligungen	0		0		
<i>Allgemeine Abzüge</i>						
26	Abzug für private Schuldzinsen (Überhang)	+	25	+	25	2004
27	Abzug der dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten	+	?	+	?	
28	Abzug der Unterhaltsbeiträge	0		0		
29	Abzug der Prämien für EO, ALV und obligatorische UV	Z	(?)	0		
30	Abzug für Krankheits- und Unfallkosten	Z	(80)	Z	(80)	2009
31	Abzug der Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke	+	180	+	180	2009
32	Abzug vom Zweitverdienerereinkommen	0		0		

<i>Referenzsystem:</i>		Einkommensteuer		Konsumsteuer		
Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelungen	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Jahr
<i>Steuerbefreite Einkünfte</i>						
33	Steuerfreiheit der Kapitalgewinne aus Privatvermögen ¹⁶	+	670	+	670	2009
34	Steuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen (zu 1/5 des Satzes)	+	600	+	600	2003
35	Steuerfreiheit der Unterstützungen aus öffentlichen und privaten Mitteln	+	?	+	?	
36	Steuerfreiheit des Soldes für Militär- und Schutzdienst sowie des Taschengeldes für Zivildienst	+	4	+	4	2008
37	Steuerfreiheit empfangener Genugtuungszahlungen	0		0		
38	Steuerfreiheit der Ergänzungsleistungen zur AHV/IV	+	0	+	0	
39	Steuerfreiheit der Gewinne aus Glücksspielen in Spielbanken	0		0		
40	Teilweise Steuerfreiheit für Dividenden aus Beteiligungen	-	-85	-	-85	2009
<i>Weitere Abzüge und Unterbewertungen</i>						
41	Kinderabzug	+	710 ¹⁷	+	710	2009
42	Kinderfremdbetreuungsabzug	0		0		
43	Abzug für Zahlungen von Unterstützungsbeiträgen	0		0		
44	Abzüge für Umweltschutzinvestitionen in Liegenschaften im Privatvermögen	+	60	+	60	2009
45	Pauschalabzug für Unterhaltskosten von Liegenschaften im Privatvermögen	Z	(380)	Z	(380)	2009
46	Abzug der Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten	+	?	+	?	
47	Unterbewertung des Eigenmietwertes	+	235	+	235	2009
<i>Juristische Personen</i>						
48	Steuerbefreiung Gebietskörperschaften und ihre Anstalten	+	?	+	?	
49	Steuerbefreiung konzessionierter Verkehrsunternehmen	+	?	+	?	

¹⁶ Bei der Konsumsteuer mit Berücksichtigung des Abzugs für Erwerb der Finanzanlagen. Die Absenz eines solchen Abzugs im aktuellen Steuersystem sollte separat als negative Steuervergünstigung bewertet werden.

¹⁷ Darin enthalten sind jedoch auch die Abzüge für unterstützte Personen.

<i>Referenzsystem:</i>		Einkommensteuer		Konsumsteuer		
Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelungen	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Klassierung	Einnahmenausfall (Bund) in Mio. Fr.	Jahr
50	Steuerbefreiung juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen	+	?	+	?	
51	Steuerbefreiung juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen	+	?	+	?	
52	Abzug freiwilliger Geldleistungen an gemeinnützige Organisationen bis zu 10 Prozent des Reingewinnes	+	?	+	?	
53	Abzug der Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge (mit Obergrenze)	+	?	+	?	
54	Reduzierter Steuersatz für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen	+	?	+	?	
55	Beschleunigte Abschreibung bei Pflichtlagern	+	?	+	?	
<i>Sonstige Ausnahmeregelungen</i>						
A1	Aufwandbesteuerung	+	?	+	?	

Tabelle 2: Klassierung im Bereich der Mehrwertsteuer

		Referenzsystem:		Konsumsteuer	
Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr	
Mehrwertsteuer¹⁸					
<i>Steuerbefreiungen</i>					
56	Exporte allgemein	0			
57	Teilweise im Inland genutzte Schienen- und Luftfahrzeuge	+	10	2004	
58	Dienstleistungen von Reisebüros	+	60 ¹⁹	2008	
59	Grenzüberschreitender Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr	+	40	2010	
60	Umsätze mit und Einfuhr von Münz- und Feingold	+	Ca. 0		
61	Steuerbefreite Einfuhren von menschlichen Organen	+	Ca. 0		
<i>Steuerausnahmen (ohne Vorsteuerabzug; unechte Befreiung²⁰)</i>					
62	Unternehmen mit Jahresumsatz von weniger als 100'000 Franken ²¹	+	40	2010	
63	Landwirte, Forstwirte und Gärtner	+	0 ²²	2010	
64	Bestimmte Dienstleister mit Sitz im Ausland	0			
65	Freigrenze von 10'000 Franken beim Empfänger obiger Dienstleistungen	+	5 ²³	2010	
66	Höhere Jahresumsatzlimite für Sport- und Kulturvereine und gemeinnützige Institutionen	+	5 ²⁴	2010	
67	Beförderung von Briefen und kleinen Paketen	+	0 ²⁵	2010	
68	Dienstleistungen im Gesundheits- und Sozialwesen	+	1'930	2005	

¹⁸ Alle Berechnungen zu den Einnahmenausfällen basieren auf den Steuersätzen, wie sie ab dem 1.1.2011 gelten.

¹⁹ Grobe Schätzung.

²⁰ Nicht berücksichtigt ist bei allen Schätzungen zu Steuerausnahmen die Einlageentsteuerung, d.h. der nachträgliche **einmalige** Vorsteuerabzug, der vorgenommen werden kann, wenn eine bisher von der Steuer ausgenommene Leistung neu der Steuer unterstellt wird.

²¹ Im Jahr 2007 waren 55'000 Unternehmen mit weniger als 100'000 Franken steuerbarem Jahresumsatz als Steuerpflichtige eingetragen. Solche freiwilligen Eintragungen erfolgen insbesondere weil die Kunden dies verlangen oder weil Vorsteuerüberschüsse vorliegen. Dementsprechend gibt es nur noch relativ wenige Unternehmen mit steuerbaren Jahresumsätzen unter 100'000 Franken, die nicht eingetragen sind. Es handelt sich um eine sehr grobe Schätzung.

²² Der reduzierte Steuersatz entspricht ziemlich genau der Vorsteuerbelastung der Landwirte, Forstwirte und Gärtner. Deshalb und weil die steuerpflichtigen Abnehmer einen pauschalierten bzw. fiktiven Vorsteuerabzug von 2,5 % vornehmen können, ergibt sich kein Einnahmenausfall für den Bund.

²³ Sehr grobe Schätzung.

²⁴ Es wären maximal 1'000 Vereine und gemeinnützige Institutionen zusätzlich steuerpflichtig, wenn die Jahresumsatzlimite 100'000 Franken betragen würde.

²⁵ Da die Schweizerische Post seit Mitte 2009 für die Versteuerung dieser Leistungen optiert, ergibt sich kein Einnahmenausfall.

		Referenzsystem:		Konsumsteuer	
Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr	
69	Kinder- bzw. Jugendbetreuung sowie Bildung	+	400	2012 ²⁶	
70	Nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit bestimmter Zielsetzung	+	Ca. 0		
71	Kulturelle Dienstleistungen und Sportanlässe	+	110	2006-2008	
72	Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze	+	450	2005	
73	Bestimmte Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr	+	380	2005	
74	Verkauf und Vermietung von Immobilien und Wohnraum	+	2'000 ²⁷	2005	
75	Lieferungen von Postwertzeichen	+	20	2008-2010	
76	Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen	+	95 ²⁸	2004	
77	Lieferung gebrauchter Gegenstände, die mit Vorsteuer belastet sind	0			
78	Umsätze von Ausgleichskassen	+	1,5	2000	
79	Übrige Leistungen (z.B. Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens)	+	2 ²⁹	2010	
<i>Reduzierte Steuersätze / Sondersatz</i>					
80	Reduzierter Satz von 2,5 Prozent auf Nahrungsmitteln, Pflanzen und Druckerzeugnissen	+	2'200	2007	
81	Reduzierter Satz von 2,5 Prozent auf nichtgewerblichen Dienstleistungen von Radio- und Fernsehgesellschaften	+	70	2007	
82	Reduzierter Satz von 2,5 Prozent auf Umsätzen aus Kultur- und Sportveranstaltungen (falls optiert)	+	0 ³⁰		
83	Reduzierter Satz von 2,5 Prozent für gewisse Leistungen im Bereiche der Landwirtschaft	+	5	2004	
84	Sondersatz von 3,8 Prozent für Beherbergungsleistungen	+	170	2009	
85	Steuerentlastung für diplomatische Missionen und internationale Organisationen	+	70	2008	

²⁶ Hochrechnung auf das Jahr 2012 von Daten, die vorwiegend das Jahr 2008 betreffen.

²⁷ Bei dieser Schätzung ist der Eigenmietwert inbegriffen, die Einlagenentsteuerung jedoch unberücksichtigt gelassen.

²⁸ Davon entfallen 55 Mio. Franken auf Spielbanken und 40 Mio. Franken auf Lotterien/Tombolas/Wetten.

²⁹ Bekanntmachungsleistungen und Schiedsgerichte. Die Steuerausnahme von Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens wird nicht als Steuervergünstigung betrachtet.

Sie ist notwendig, weil als Steuersubjekt nicht das ganze Gemeinwesen, sondern die autonomen Dienststellen der Gemeinwesen herangezogen wird.

³⁰ In Ziffer 71 enthalten.

Tabelle 3: Klassierung im Bereich der übrigen Steuern

Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr
Stempelabgaben*				
<i>Emissionsabgabe: Ausnahmen</i>				
86	Kapitalgesellschaften mit gemeinnützigem Zweck	+	2.5	2004
87	Fusionen und Umstrukturierungen	+	100	2004
88	Freibetrag für Genossenschaften	+	0.15	2004
89	Konzessionierte Transportunternehmen	+	?	
90	Bereits mit der Abgabe belastete Zuschüsse	0		
91	Bereits mit der Abgabe belastetes Partizipationskapital	0		
92	Freibetrag für Kapitalgesellschaften	+	60	2004
93	Ausgabe ausländischer Urkunden	+	?	
<i>Umsatzabgabe: Ausnahmen</i>				
94	Ausgabe inländischer Urkunden	0		
95	Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung	0		
96	Handel mit Bezugsrechten	+	?	
97	Rückgabe von Urkunden zur Tilgung	0		
98	Ausgabe ausländischer Urkunden	0		
99	Handel mit Geldmarktpapieren	+	80	2004
100	Ausländische Vertragspartei bei ausländischen Obligationen	+	220	2004
101	Übertragung bei Umstrukturierung	+	?	
102	Übertragung qualifizierter Beteiligungen	+	?	
103	Gewerbsmässiger Effekthändler	+	240	2004
104	Ausländische Anleger und inländische Anlagefonds	+	210	2004
105	Ausländische Vertragspartei	+	260	2004
106	Ausländisches Mitglied einer inländischen Börse	+	20	2004
107	Differenzierte Abgabesätze	+	?	

Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr
<i>Abgabe auf Versicherungsprämien: Ausnahmen</i>				
108	Nichtrückkaufsfähige Lebensversicherungen	+	1'500	2004
109	Kranken-, Invaliden- und Unfallversicherung	+	1'250	2004
110	Diverse Versicherungen (Elementarschäden usw.)	+	3.5	2004
111	Arbeitslosenversicherung	+	330	2004
112	Rückversicherungen	+	?	
113	Kaskoversicherungen für Luftfahrzeuge und Schiffe sowie Transportversicherung	+	20	2004
114	Versicherungen für Sachen im Ausland	+	?	
115	Reduzierter Satz für Lebensversicherungen	+	100	2004
Verrechnungssteuer**				
116	Reserven und Gewinne bei Umstrukturierungen	0		
117	Anlagefonds	0		
118	Zinsen von Kundenguthaben unter 200 Franken	+	?	
119	Zinsen auf dem Kapital von Lebensversicherungen	0		
120	Übertragung von Arbeitsbeschaffungsreserven	0		
121	Freiwillige Leistungen	0		
122	Lotteriegewinne unter 50 Franken	+	?	
123a	Vorsorgeleistungen: Geringe Kapitalleistungen und Renten	+	?	
123b	Vorsorgeleistungen: AHV-/IV-Leistungen	0		
124	Differenzierte Steuersätze	0		
Spielbankenabgabe***				
125	Reduktion während den ersten vier Betriebsjahren	+	?	
126	Reduktion um einen Viertel bei für öffentliche Interessen verwendeten Erträgen	+	?	
127	Reduktion um einen Drittel für vom Tourismus abhängige Standortregionen	+	?	
128	Reduktion um höchstens die Hälfte bei Kumulation der beiden Gründe 126 und 127	+	?	
129	Kompensation für Abgabbeerhebung durch Kanton	0		

Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr
Wehrpflichtersatzabgabe***				
130	Befreiung für Behinderte	+	?	
131	Befreiung bei Gesundheitsschädigung durch Dienstleistung	+	?	
132	Befreiung für Mitglieder der Bundesversammlung und militärisches Personal	Z		
133	Befreiung für Angehörige von im Kriegsbetrieb stehenden Betriebe	0		
Tabaksteuer***				
134	Befreiung für zollfreie Tabakfabrikate	+	?	
135	Befreiung für Tabakfabrikate, die nicht für den Gebrauch bestimmt sind	0		
136	Befreiung für als Heilmittel registrierte Tabakfabrikate	0		
Getränkesteuern***				
<i>Biersteuer</i>				
137	Befreiung des Haustrunks	+	?	
138	Befreiung für zollfreies Bier	+	?	
<i>Gebrannte Wasser</i>				
139	Befreiung der Produktion für Eigengebrauch	+	?	
140	Reduzierter Satz für Kleinproduzenten	+	?	
Automobilsteuer***				
141	Befreiung von Invaliden-Automobilen	+	?	
142	Befreiung von Elektromobilen	+	?	
Mineralölsteuer***				
143	Befreiung von Prozessenergie, Proben, Verlusten	+	?	
144	Befreiung von Treibstoffen von Luftfahrzeugen	+	?	
145	Befreiung von Treibstoffen von konzessionierten Transportunternehmen	+	55	2004
146	Rückerstattung für Land- und Forstwirtschaft sowie Berufsfischerei	+	70	2004

Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr
147	Rückerstattung in Einzelfällen bei wirtschaftlicher Notwendigkeit oder allgemeinem Interesse	+	5	2004
CO2-Abgabe***				
148	Befreiung für Grossverbraucher im internationalen Wettbewerb	+	?	
Schwerverkehrsabgabe***				
<i>Abgabebefreiung für</i>				
149	Fahrzeuge mit Militärkontrollschildern	+	?	
150	Polizeifahrzeuge, Feuerwehr, Öl- und Chemiewehr sowie Ambulanzen	+	?	
151	Fahrzeuge von konzessionierten Transportunternehmen	+	?	
152	Landwirtschaftliche Fahrzeuge	+	?	
153	Fahrzeuge mit schweizerischen Tagesschildern	+	?	
154	Fahrzeuge mit schweizerischen Händlerschildern	+	?	
155	Schweizerische Ersatzfahrzeuge	0		
156	Fahrschulfahrzeuge für Fahrschulzwecke	+	?	
157	Veteranenfahrzeuge	+	?	
158	Motorwagen mit elektrischem Antrieb	0		
159	Wohnanhänger und Sachtransportanhänger für Schausteller und Zirkusse	+	?	
160	Raupenfahrzeuge	+	?	
161	Transportachsen	0		
162	Fahrzeuge aus humanitären oder gemeinnützigen Gründen	+	?	
<i>Reduktion der Abgabe für</i>				
163	Schwere Motorwagen für den Personentransport und Wohnanhänger sowie schwere Personewagen	+	?	
164	Gesellschaftswagen und Gelenkbusse	+	?	
165	Motorkarren, Traktoren, Motorfahrzeuge für den Sachtransport bis 45 km/h sowie Motorfahrzeuge des Schausteller- und Zirkusgewerbes	+	?	

Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr
<i>Sonderregelungen</i>				
166	Fahrzeuge des öffentlichen Verkehrs	+	?	
167	Im unbegleiteten kombinierten Verkehr eingesetzte Fahrzeuge	+	?	
168	Holztransporte	+	8	2004
169	Transport von offener Milch und landwirtschaftlichen Nutztieren	+	?	
<i>Rückerstattungen</i>				
170	Bei Ausserverkehrsetzungen	0		
171	Bei Auslandfahrten	0		
Nationalstrassenabgabe***				
172	Befreiung für Fahrzeuge mit Militärkontrollschildern	+	?	
173	Befreiung für Fahrzeuge der Feuerwehr, Polizei und der Nationalstrassen-Unterhaltsdienste, Ambulanzen sowie Fahrzeuge des Zivilschutzes	+	?	
174	Befreiung für Fahrzeuge von zwischenstaatlichen Organisationen mit Sitzabkommen	+	?	
175	Befreiung für Fahrzeuge mit schweizerischen Händlerschildern	+	?	
176	Befreiung für Fahrzeuge ohne Kontrollschilder auf der Fahrt zu amtlichen Fahrzeugprüfungen	0		
177	Befreiung für Fahrzeuge im Hilfeinsatz bei Bränden, Unfällen, Pannen, usw.	+	?	
178	Befreiung für starre Anhänger	+	?	
179	Befreiung für leichte Sattelmotorfahrzeuge und leichte Sattelschlepper, auf denen die Schwerverkehrsabgabe erhoben wird	+	?	
180	Befreiung für Fahrzeuge auf Fahrten bei amtlichen Führerprüfungen	+	?	
181	Befreiung für ausländische Regierungsfahrzeuge in offizieller Mission	+	?	
182	Durch die OZD befristete Sistierung der Abgabepflicht auf Teilstrecken infolge von Katastrophen oder ausserordentlichen Verkehrssituationen	+	?	
Einfuhrzölle***				
183	Befreiung für an Bedürftige gespendete Waren und für Motorfahrzeuge für Invalide	0		
184	Befreiung für Kunstgegenstände für Unterricht und Sammlungsstücke zur öffentlichen Besichtigung	0		

Nr.	Beschreibung der untersuchten steuerrechtlichen Regelung	Klassierung	Einnahmenausfall in Mio. Fr. (Bund)	Jahr
185	Befreiung für Gegenstände für Unterricht und Forschung für öffentliche oder gemeinnützige Unterrichtsanstalten	0		
186	Befreiung für Instrumente/Apparate zur Untersuchung von Patienten in öffentlichen oder gemeinnützigen Spitälern oder Pflegeanstalten	0		
187	Befreiung für Studien und Werke von Künstlern	0		

* Sowohl unter einer Einkommensteuer als auch unter einer Konsumsteuer wären die Stempelabgaben in ihrer Gesamtheit eine Überbesteuerung (negative Steuervergünstigung) im Wert von 2,6 Mrd. (2008). Die hier aufgelisteten Ausnahmen wären dementsprechend weder unter einer Einkommensteuer noch unter einer Konsumsteuer eigentliche Steuervergünstigungen. Die Beurteilung dieser Steuervergünstigungen richtet sich hier nach dem besonderen Steuernorm der Stempelabgaben.

** Die Verrechnungssteuer ist eine Sicherungssteuer. Für die Analyse der hier aufgelisteten Ausnahmen wird hier als Steuernorm die Behandlung der betroffenen Erträge und Leistungen bei der direkten Bundessteuer herangezogen.

*** Für die übrigen Steuern gibt es weder unter einer Einkommensteuer noch unter einer Konsumsteuer einen Platz. Sie würden somit alle als Überbesteuerung (negative Steuervergünstigung) gewertet und Steuervergünstigungen gäbe es keine. In dieser Tabelle wird stattdessen die jeweilige Steuernorm als Referenz verwendet.

4.2 Kritische Anmerkungen zu den Schätzungen

Bei der Interpretation der Schätzergebnisse ist aus zwei Gründen Vorsicht geboten:

- Erstens wurden die Schätzungen der Einnahmehausfälle der einzelnen Steuervergünstigungen separat durchgeführt unter der Annahme, dass alle anderen Steuervergünstigungen unverändert in Kraft bleiben. Deshalb sollten die einzelnen Schätzungen eigentlich nicht zu einem Total aggregiert werden. Einerseits ist dies auf die vielfach progressive Struktur der Steuertarife zurückzuführen. Andererseits interagieren die einzelnen Steuervergünstigungen miteinander.
- Zweitens wurden die Schätzungen unter der Annahme durchgeführt, dass alle anderen Faktoren, wie das Verhalten der Steuerzahler³¹, konstant bleiben. Insbesondere das Verhalten der Steuerzahler würde sich als Reaktion auf die Abschaffung von Steuervergünstigungen jedoch ändern.

4.3 Zusammenfassung der Schätzergebnisse

Die Steuerausfälle durch Steuervergünstigungen bei den von der ESTV verwalteten Steuern des Bundes verteilen sich folgendermassen:

Tabelle 4: Übersicht über die Steuervergünstigungen bei den ESTV-Steuern³²

Steuerart	Anzahl Steuer- vergünstigungen	Einnahmehausfall (Mio.)		
		Einkommensteuer	Konsumsteuer	Spezielle Steuernorm
Direkte Bundessteuer	40 (34)*	8'500	4'500	-
Mehrwertsteuer	27	-	8'100	-
Stempelabgaben	24	-	-	4'400
Verrechnungssteuer	2	-	-	≈ 0
Spielbankenabgabe	4	-	-	-
Wehrpflichtersatzabgabe	2	-	-	-
Total	99	8'500	12'600	4'400

* Die Zahl in Klammern entspricht der Anzahl unter einer konsumorientierten Steuernorm.

Bei der Berechnung der Gesamteinnahmehausfälle wurden positive und negative Steuervergünstigungen zusammengerechnet, so dass sie sich teilweise kompensieren. Eine grosse Anzahl Steuervergünstigungen konnte nicht quantifiziert werden und fliesst somit nicht ins Total der geschätzten Einnahmehausfälle. Deshalb ist dieses Total nur bedingt aussagekräftig.

Gesamthaft betragen die geschätzten Einnahmehausfälle infolge Steuervergünstigungen bei den von der ESTV verwalteten Steuern des Bundes unter einer einkommensorientierten

³¹ Eine Ausnahme stellen die Schätzungen dar, welche im Zug des Entlastungsprogramms 04 durchgeführt wurden. Bei diesen und bei der Schätzung der erwarteten Einnahmen durch eine Kapitalgewinnsteuer wird die Verhaltensänderung der Besteuernten antizipiert.

³² Obwohl beim Zusammenzählen der einzelnen Einnahmehausfälle die genannten Probleme auftreten, werden an dieser Stelle die Gesamtausfälle betrachtet, um einen groben Überblick zu erlangen. Bei der Anzahl nicht aufgeführt sind die negativen Steuervergünstigungen. Sechs davon treten in der direkten Bundessteuer unter einer einkommensorientierten Steuernorm auf, zwei unter einer konsumorientierten.

Steuernorm für die direkte Bundessteuer 21 Mrd. Franken. Bei einem Bruttoinlandprodukt im Jahr 2009 von 535,6 Mrd. Franken resultiert damit eine Quote der Steuervergünstigungen zum Bruttoinlandprodukt von 3,9%. Unter Verwendung einer konsumorientierten Steuernorm für die direkte Bundessteuer beträgt dieses Total 17 Mrd. Franken. Es ergibt sich eine Steuervergünstigungsquote von 3,2%. Angesichts der vielen übrigen nicht quantifizierbaren finanziellen Auswirkungen von Steuervergünstigungen wird mit diesen Quoten das Ausmass der Steuervergünstigungen unterschätzt.

Um die Bedeutung der geschätzten Einnahmeherausfälle bei der direkten Bundessteuer von je nach Steuernorm mindestens 4,5 bzw. 8,5 Mrd. zu ermitteln, können diese mit den Einnahmen derselben Steuer von 17,9 Mrd. Franken (2009) verglichen werden. Bei der Mehrwertsteuer sind die geschätzten Einnahmeherausfälle durch Steuervergünstigungen von mindestens 8,1 Mrd. Franken relativ zu den Einnahmen von 20,3 Mrd. Franken (2009) zu betrachten.

Die im Vergleich zum Subventionsbericht deutlich höhere Anzahl der Steuervergünstigungen lässt sich zumindest teilweise mit der aus der Theorie abgeleiteten, strikter definierten Steuernorm im vorliegenden Bericht erklären.

4.4 Würdigung von Steuervergünstigungen: ein Ausblick

Wie der vorliegende Bericht zeigt, kennt das Schweizer Steuersystem auf Bundesebene viele verschiedene Arten von Steuervergünstigungen. Insgesamt kann je nach verwendetem Referenzsystem von gegen 100 Steuervergünstigungen gesprochen werden, die zu Steuerausfällen von mindestens CHF 17-21 Mrd. (je nach Steuernorm für die direkte Bundessteuer) führen.

Mit diesem Bericht legt die ESTV eine Grundlage, um die Berichterstattung des Bundes zum Thema Steuervergünstigungen gezielt weiter zu entwickeln. Die ESTV wird deshalb die in diesem Bericht enthaltene Liste mit den einzelnen Steuervergünstigungen im Web veröffentlichen und dort laufend aktualisieren. Dieses Vorgehen wird der ESTV die Möglichkeit eröffnen,

1. die Entwicklung zu mehr oder weniger Steuervergünstigungen beim Bund aufzuzeigen,
2. die bestehenden Lücken bei den Schätzungen der Einnahmeherausfälle allmählich zu schliessen, und
3. allen Interessierten regelmässig eine à jour geführte Liste mit den Steuervergünstigungen beim Bund zur Verfügung zu halten.

Eine allgemeine abschliessende Würdigung von Steuervergünstigungen ist nicht möglich, da diese unterschiedlich sind. Auch existieren bisher nur sehr wenige Evaluationen von konkreten Steuervergünstigungen in der Schweiz.

Die wenigen vorhandenen Evaluationsergebnisse³³ zeigen, dass Steuervergünstigungen, die ein bestimmtes Verhalten der Steuerpflichtigen fördern sollen, erhebliche Mitnahmeeffekte aufweisen, d.h., dass Tatbestände gefördert werden, die auch ohne steuerliche Förderung unternommen würden. Darüber hinaus begünstigen Steuervergünstigungen aufgrund des progressiven Steuersystems in der Regel Personen mit höheren Einkommen stärker als Personen mit tieferen Einkommen. Die verteilungspolitische Treffsicherheit von Steuervergünstigungen ist also bei der progressiven Einkommensteuer in der Regel

³³ Econcept: Evaluation energiepolitisch motivierter Steuererleichterungen, 1997; Stefan Wolter: „Die steuerliche Behandlung der Kosten für die Aus- und Weiterbildung – Analyse der Anreiz- und Verteilungswirkungen sowie anderen Effekten von Massnahmen zur Förderung der Aus- und Weiterbildung in der Schweiz“, Kurzgutachten für die ESTV, 2008.

schwach ausgeprägt. Verschiedene Studien zeigen, dass Steuervergünstigungen auch bei den indirekten Steuern (Mehrwertsteuer) ein sehr ineffizientes Instrument sind, um sozialpolitische Ziele zu erreichen.³⁴

Mit einer Reduktion der Anzahl von Steuervergünstigungen könnte die Komplexität des Steuersystems reduziert werden³⁵. Ausserdem führt jede Steuervergünstigung zu einer entsprechend höheren Belastung des verbleibenden Steuersubstrats. Eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch eine Abschaffung von Steuervergünstigungen würde es erlauben, die Steuersätze zu senken. Diese Strategie hätte eine Verbesserung der gesamtwirtschaftlichen Effizienz zur Folge und hätte positive Wachstumswirkungen. Aus diesem Grund wird diese Strategie von der OECD und in unzähligen Forschungsstudien als wachstumsorientierte Steuerreform empfohlen.

³⁴ Bodmer, Die wirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien, Gutachten im Auftrag der ESTV, 2007; Ecoplan, Zukunfts- und wachstumsorientiertes Steuersystem, 2006; Copenhagen Economics: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, 2007.

³⁵ In einer ausführlichen Studie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Martin Daepf, Vereinfachung der Einkommensbesteuerung, 2010: http://www.estv.admin.ch/dokumentation/Zahlen_und_Fakten/Berichte/Vereinfachungsstudie) wird z.B. für die Einkommensteuer detailliert aufgezeigt, wie die Komplexität dieser Steuer reduziert werden könnte.