2 Die Einheitssteuer in der Slowakei und in Schweizer Kantonen – Obwalden, Uri, Appenzell-Ausserrhoden und Thurgau erproben die Flat Rate Tax

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Professor für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW), Winterthur[1]

1 Slowakei 6
1.1 Einführung 6
1.2 Subjektive Steuerpflicht 6
1.3 Steuerobjekt 7
1.4 Steuerberechnung 7
1.5 Veranlagungsverfahren 8
1.6 Entwicklung seit 2004 und Ausblick 8
2 Schweizer Kantone 9
3 Fazit und Schlussfolgerungen 9

1 Slowakei

1.1 Einführung

Die Slowakei ist mit ihren rund 5,5 Millionen Einwohnern seit 2004 Mitglied der Europäischen Union. Per 1. Januar 2009 wird sie den Euro als offizielles Zahlungsmittel einführen, der auf diesen Zeitpunkt hin die slowakische Krone ablösen wird.

Als Bestandteil umfassender und radikaler Steuer- und Sozialreformen führte die Slowakei unter der damaligen liberalen Regierung per 1.1.2004 ein neues Steuermodell ein. Die Weltbank verlieh der Slowakei daraufhin das Prädikat «reformorientierteste Wirtschaft der Welt» unter 143 untersuchten Staaten.[2] Seither gilt die Slowakei als Erfinderin oder zumindest als Pionierin in Sachen Flat Tax.

Kernstück der Steuerreform war ein einheitlicher Steuersatz von 19% für die Hauptsteuern, also die Einkommenssteuer natürlicher Personen, die Gewinnsteuer juristischer Personen und die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer. Der Einheitssteuersatz von 19% ist attraktiv, wenn man bedenkt, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung von Unternehmensgewinnen vollständig abgeschafft wurde.[3]

Die slowakische Steuerordnung wird seit ihrem vollständigen Umbau oft als Flat Tax charakterisiert. Darin spiegelt sich die kaum zutreffende Vorstellung einer radikal vereinfachten Steuerordnung, denn das slowakische Einkommenssteuergesetz[4] ist deutlich umfangreicher als die kantonalen Steuergesetze. In der englischen Version umfasst das StG-SK rund doppelt so viele Wörter wie das DBG in der deutschsprachigen Version. Insgesamt kann nicht behauptet werden, die slowakische Flat Tax sei einfacher als die schweizerische Einkommenssteuer; zahlreiche eingeschobene Übergangsbestimmungen beeinträchtigen die Übersichtlichkeit zusätzlich.

Der vorliegende Kurzabriss möchte an einigen Beispielen aufzeichnen, dass die slowakische Einkommenssteuer sich – von Ausnahmen abgesehen – nicht grundlegend unterscheidet vom schweizerischen Pendant. Nebst der rechtsformneutralen Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts waren die Abschaffung aller Abzüge und der einheitliche Steuersatz von 19% (Flat Rate Tax) wohl die bedeutsamsten Neuerungen. Ansonsten überwiegen die Gemeinsamkeiten.

1.2 Subjektive Steuerpflicht

Wie in der Schweiz gemäss *Art. 6 Abs. 1 DBG* liegt auch dem slowakischen Steuergesetz das Prinzip zugrunde, wonach – unter Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen – das weltweite Einkommen der Besteuerung

1 Meinem Diplomanden Martin Pichlik danke ich für wertvolle Vorarbeiten zum vorliegenden Exposé.
2 Vgl. Worldbank Report No. 32433-SK vom 22. September 2005: Slovak Republic, The Quest for Equitable Growth In The Slovak Republic, 1 ff.
3 Dazu mehr hinten Ziff. 1.3.
4 Income Tax Act 595/2003 vom 4. Dezember 2003, nachfolgend als slowakisches Steuergesetz bezeichnet bzw. abgekürzt als StG-SK.

unterliegt. Daneben gibt es analog zu *Art. 6 Abs. 2 DBG* beschränkt Steuerpflichtige, die nur für das Einkommen aus der entsprechenden Quelle steuerpflichtig werden.[5]
Die Slowakei kennt eine konsequente Individualbesteuerung; Ehegatten werden – wie alle andern Steuerpflichtigen auch – separat veranlagt.[6] Dank des Einheitssteuersatzes von 19% führt die Individualbesteuerung nicht zu höheren Steuerbelastungen, solange beide Ehegatten die persönlichen Freibeträge voll ausschöpfen können.

1.3 Steuerobjekt

Wie die schweizerische Einkommenssteuer basiert auch die slowakische Einkommenssteuer auf dem Grundsatz der Gesamteinkommensbesteuerung. Besteuert werden allerdings grundsätzlich die Bruttoeinkünfte statt des Reineinkommens. Entsprechend gibt es praktisch keine Abzüge. Im Gegenzug ist die Liste der steuerfreien Einkünfte ausführlicher.[7]
Angestellte müssen alle geldwerten Vorteile im Zusammenhang mit ihrer Erwerbstätigkeit versteuern; dazu zählen auch alle Gehaltsnebenleistungen (fringe benefits) aller Art.[8] Ein Beispiel: Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Fahrzeug sowohl für den geschäftlichen als auch den privaten Gebrauch zur Verfügung, beläuft sich der geldwerte Vorteil pro Monat auf 1% der Anschaffungskosten[9] des Fahrzeugs.[10] Diese Bestimmung entspricht der ursprünglich von der Schweizerischen Steuerkonferenz getroffenen Regelung; inzwischen wurde der Prozentsatz allerdings leicht reduziert und offiziell auf 0,8% des Anschaffungswertes festgelegt.[11]
Ebenso sind sämtliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar,[12] einschliesslich allfälliger Kapitalgewinne.[13] § 30 StG-SK statuiert das Recht, allfällige Verluste während fünf Jahren vorzutragen.
Steuerbar sind auch die übrigen Einkünfte, wie z.B. Einkünfte aus Lotterien.[14] Analog zur Generalklausel im schweizerischen Steuerrecht[15] hält § 8 Abs. 1 StG-SK im Sinne einer beispielhaften, nicht abschliessenden Aufzählung fest: «Income shall include, but not be limited to …»
Selbst der Katalog der steuerfreien Einkünfte, der übrigens deutlich länger ist als jener von *Art. 24 DBG,* enthält viel Bekanntes, wie zum Beispiel den Sold des Wehrmanns, Genugtuungsleistungen oder Stipendien und andere Unterstützungszahlungen.
Ein zentraler Reformpunkt, der aus schweizerischer Sicht als radikal bezeichnet werden kann, ist indes hervorzuheben: Ein Kernstück der slowakischen Steuerreform war eine konsequente Beseitigung jeglicher wirtschaftlicher Doppelbelastung und der Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung. Kapitalgesellschaften versteuern ihre Unternehmensgewinne ebenso mit dem Einheitssteuersatz von 19%.[16] Ausschüttungen von Dividenden aus Kapitalgesellschaften sind ebenso steuerfrei wie grundsätzlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Aktien.[17] Das Unternehmenssteuerrecht unterscheidet sich somit deutlich vom schweizerischen Recht, das auch nach der Unternehmenssteuerreform II noch eine Besteuerung der Dividenden von 60%[18] kennt.

1.4 Steuerberechnung

Angesichts des einheitlichen Steuersatzes von 19%[19] kommt der Höhe des Steuerfreibetrages erhebliche Bedeutung zu. Gemäss § 11 Abs. 1 lit. a StG-SK soll er das 19,2-Fache des Existenzminimums ausmachen, das allerdings selbst für slowakische Verhältnisse sehr knapp bemessen wird. Der Steuerfreibetrag betrug im Jahre 2007 95 616 Kronen (ca. 4700 Franken).

5 § 16 StG-SK.
6 Vgl. § 32 StG-SK.
7 § 9 StG-SK.
8 § 5 Abs. 2 StG-SK.
9 § 25 Abs. 1 lit. a StG-SK.
10 § 5 Abs. 3 StG-SK.
11 Rz. 21 der *Wegleitung* zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11) vom 21. Dezember 2007.
12 § 6 StG-SK.
13 Vgl. § 9 StG-SK.
14 § 8 Abs. 1 lit. h StG-SK.
15 *Art. 16 Abs. 1 DBG.*
16 § 15 StG-SK.
17 § 7 Abs. 1 StG-SK e contrario.
18 *Art. 20 Abs. 1bis DBG* (neu).
19 § 15 StG-SK.

Seit einer Gesetzesnovelle der im Juni 2006 neu gewählten slowakischen Regierung reduziert sich der Steuerfreibetrag mit zunehmendem Einkommen: Bis zu einem Jahreseinkommen von 574 800 Kronen (ca. 28 000 Franken) kann der volle Steuerfreibetrag geltend gemacht werden. Personen mit einem steuerbaren Einkommen von derzeit mehr als 1 048 800 Kronen (ca. 52 000 Franken) können überhaupt keinen persönlichen Sozialabzug mehr geltend machen und versteuern somit ihr gesamtes Einkommen zum Steuersatz von 19%.[20]
Der mit steigendem Einkommen abnehmende Steuerfreibetrag führt zur – bei Einheitssteuersätzen – höchstmöglichen Progressionswirkung. Diese Wirkung ist insofern vergleichbar mit der überschiessenden Steuerprogression bei der direkten Bundessteuer.[21]
In diesem Zusammenhang erwähnenswert ist, dass der Sozialabzug für Kinder von 4800 Kronen (ca. 250 Franken) nicht vom steuerbaren Einkommen, sondern vom Steuerbetrag in Abzug gebracht wird.[22] Beim als «Tax Bonus» bezeichneten Kinderabzug sind allerdings etliche Restriktionen zu beachten.[23]

1.5 Veranlagungsverfahren

Das Veranlagungsverfahren ähnelt im Grundsatz jenem, wie es die Schweiz für Personen ohne Schweizer Bürgerrecht und ohne Niederlassungsbewilligung C kennt.[24] Für Arbeitnehmer, die einzig Einkünfte aus Erwerbstätigkeit haben, ist die Steuer vom Arbeitgeber abzurechnen.[25]
Steuerjahr ist das Kalenderjahr.[26] Abgabetermin für die Steuererklärung ist – wie in vielen Schweizer Kantonen – Ende März des Folgejahres; die Einreichungsfrist kann auf Gesuch hin erstreckt werden.[27]

1.6 Entwicklung seit 2004 und Ausblick

Im Juni 2006 ging die sozialdemokratische Partei als Siegerin aus den Wahlen hervor und stellt seither den Ministerpräsidenten. Ein Thema im Wahlkampf waren die als Folge des Einheitssteuersatzes von 19% verteuerten Lebensmittel und Alltagsgegenstände. Die Sozialdemokraten versprachen, die Steuern sozial gerechter auszugestalten. Seit der Übernahme der Regierungsverantwortung wurden aber eher kosmetische Änderungen vorgenommen:

- So wurde ein reduzierter Mehrwertsteuersatz von 10% eingeführt, gültig per 1. Januar 2007 für Medikamente und seit 1. Januar 2008 auch für Bücher. Die Schaffung von Ausnahmeregelungen zeigt, dass auch der slowakische Gesetzgeber nicht frei ist von der allgemein beobachtbaren Dynamik, laufend neue Ausnahmebestimmungen einzuführen.
- Der Steuerfreibetrag wurde neu gestaffelt, um eine höhere progressive Wirkung zu erzielen.[28] Diese Massnahme plant auch der Kanton Thurgau beim Übergang zum Einheitssteuersatz.[29]

Obschon namhafte Repräsentanten der heutigen sozialistischen Regierung die Wirtschaftspolitik der liberalen Vorgängerin heftig kritisieren, haben sie bisher keine erkennbaren Schritte unternommen, die slowakische «Flat Tax» wieder abzuschaffen, was nicht heisst, dass auch im slowakischen Steuergesetz laufend Teilrevisionen erfolgen.
Statt mit Steuersubventionen versucht die Regierung mit andern finanziellen Massnahmen ihre Versprechen aus dem Wahlkampf einzulösen. Jeder Rentnerin und jedem Rentner sollen per Ende 2008 200 slowakische Kronen (ca. 10 Franken) ausbezahlt werden, was an den kürzlich von der SVP lancierten Vorschlag erinnert, AHV-Renten

2 Schweizer Kantone

Als zweiter Kanton nach Obwalden (seit 1. Januar 2008) wird der Kanton Uri per 1. Januar 2009 einen einheitlichen Steuersatz einführen. Der Urner Landrat verabschiedete am 28. Mai 2008 eine entsprechende Gesetzesnovelle, die in der Volksabstimmung vom 28. September 2008 angenommen wurde. Die einfache Staatssteuer beträgt neu einheitlich 7,75% des steuerbaren Einkommens[31] bei einem Steuerfreibetrag von CHF 14 500 (Alleinstehende) bzw. CHF 25 500 (Ehegatten).[32]

Auch die Regierungen der Kantone Appenzell-Ausserrhoden und Thurgau wollen zum 1. Januar 2010 einen einheitlichen Steuersatz für alle Einkommensklassen einführen. Der Regierungsrat des Kantons Thurgau schlägt eine einfache Steuer von 5,85%[33] vor. Beim aktuellen Steuerfuss der Kantonshauptstadt Frauenfeld von 279% (Steuerjahr 2008)[34] würde daraus ein proportionaler Gesamtsteuersatz ohne direkte Bundessteuer von 16,32% resultieren. Als Besonderheit schlägt der Thurgauer Regierungsrat vor, dass der persönliche Abzug von CHF 14 000 bzw. CHF 28 000 pro Person[35] mit hohem Einkommen sinken soll. Zusätzlich soll ein Abzug von CHF 4000 für Steuerpflichtige mit geringem Einkommen eingeführt werden. Mit diesen Abzugs-Korrektiven werden soziale Härten aus der Einführung des Einheitssteuersatzes abgefedert.

3 Fazit und Schlussfolgerungen

Die Einheitssteuer bringt weniger Umwälzungen als dies oft vermutet wird, zumal seine für untere Einkommensschichten negativen Auswirkungen sich mittels Sozialabzügen abfedern lassen. Ein grosser Steuerfreibetrag, der sich zudem bei mittleren Einkommen reduziert und bei hohen Einkommen ganz wegfällt, zählt zu den Gründen, wieso die aktuelle Mitte-links Regierung in der Slowakei bisher nicht ernsthaft gerüttelt hat an der Einheitssteuer, die im Wahlkampf noch gebrandmarkt worden war.

Zurzeit ist auch in der Schweiz Aufbruchsstimmung spürbar. So sprach sich der Zürcher Kantonsrat am 22. September 2008 mit grosser Mehrheit dafür aus, die kantonale Volksinitiative «Easy Swiss Tax», die allerdings nach wie vor drei Steuersätze postuliert, als Standesinitiative zu unterstützen.

Ein Blick in die Slowakei zerstreut aber die möglicherweise verbreitete Vorstellung, dass dort ein völlig neuartiges Steuermodell in Kraft ist. Die Bezeichnung Flat Tax greift zu kurz, denn die Slowakei hat die Einkommenssteuer zwar neu konzipiert, aber insgesamt weder neu erfunden noch im Vergleich zur Schweiz nennenswert vereinfacht.

31 Art. 47 StG-UR (neu).
32 Art. 46 Abs. 1 lit. e und f StG-UR (neu).
33 § 37 StG-TG (Entwurf).
34 Siehe Steuerkalkulator des Kantonalen Steueramtes Thurgau, *Übersicht Gemeindesteuerfüsse.*
35 § 36 Absatz 2 Ziffern 3 StG-TG (Entwurf).