

Die deutsche Steuerbelastung im internationalen Vergleich

– warum Deutschland (k)eine Steuerreform braucht^{*}

Frank Hettich
Ernst-Moritz-Arndt Universität
Greifswald

Carsten Schmidt
Arthur Andersen
Frankfurt/M.

Juni 2000

1. Einleitung

In Deutschland steht wieder einmal eine ‚große‘ Steuerreform an. Zum Jahresbeginn 2001 soll das ‚Steuersenkungsgesetz‘ in Kraft treten, in dessen Zentrum grundlegende Änderungen bei der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung stehen. Diese Steuerreform ist oft mit einer im internationalen Vergleich zu hohen Steuerbelastung der deutschen Wirtschaft begründet worden. Beispielsweise seien laut Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände (BDA) die Körperschafts- und Einkommensteuersätze im internationalen Vergleich viel zu hoch und machten unternehmerisches Engagement unattraktiv.¹ So geschickt es die betroffenen Verbände verstanden haben, ihr Interesse an einer niedrigen Steuerbelastung in gesamtwirtschaftliche und arbeitsmarktpolitische Argumente zu kleiden, so unberechtigt ist die Behauptung, gerade aus diesem Grunde sei eine grundlegende Reform der deutschen Unternehmensbesteuerung erforderlich. Tatsächlich ist die effektive Körperschaftsteuerbelastung in Deutschland seit Beginn der achtziger Jahre stetig gesunken und im Jahre 1996 so niedrig gewesen wie in kaum einem anderen Industrieland.

Der vorliegende Beitrag widerlegt anhand der empirischen Studie von Genser et al. (2000) zur Messung effektiver durchschnittlicher Steuersätze die oft genannte Forderung, daß durch eine Unternehmenssteuerreform insbesondere die deutschen Körperschaftsteuersätze auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau gesenkt werden müssten. Internationale Wettbewerbsfähigkeit ist vielmehr auf einem anderen Gebiet anzustreben. Die Komplexität

^{*} Dieser Beitrag entstand im Rahmen der Bearbeitung eines Forschungsprojekts an der Universität Konstanz, das von Prof. Bernd Genser geleitet und von der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) finanziert wurde. Für hilfreiche Kommentare und Anregungen danken wir Bernd Genser, Andreas Haufler, Wolfgang Eggert, Engelbert Plassmann und Günther Schulze. Alle Fehler und Unzulänglichkeiten gehen zu unseren Lasten.

¹ Internet-Seite des BDA vom 27.03.1999 „Die hohe Steuerbelastung muß gesenkt werden“ (www.arbeitgeber.de).

des deutschen Steuersystems im allgemeinen und der Unternehmensbesteuerung im besonderen muß reduziert werden, um schwerwiegende Behinderungen unternehmerischen Handelns auszuschalten. Dieser Beitrag zeigt einige Ansatzpunkte für substantielle Vereinfachungen auf. Zudem zeigen empirische Befunde, daß viel mehr noch als die Steuerbelastung auf Kapitaleinkommen die effektive Steuerbelastung auf Arbeitseinkommen zu senken ist. Dabei haben die Sozialversicherungen einen maßgeblichen Anteil an der Belastung des Faktors Arbeit und sollten daher in ein umfassendes Reformkonzept eingebunden werden.

Für eine rationale Steuerpolitik ist eine Bestandsaufnahme der Steuerbelastung unabdingbar. Jedoch ist die Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung auf bestimmte makroökonomische Variablen in einer Volkswirtschaft aufgrund von teilweise progressiven Steuertarifen, unterschiedliche Steuern mit gleicher oder ähnlicher Bemessungsgrundlage und wegen Ausnahmeregelungen, welche die Steuerbemessungsgrundlage und/oder die Steuerschuld mindern, schwierig. Bei einem internationalen Steuerbelastungsvergleich besteht das zusätzliche Problem, daß die nationalen Steuersysteme unterschiedlich ausgestaltet sind. Die tatsächliche Steuerbelastung einer wirtschaftlichen Aktivität ergibt sich immer aus dem Produkt zweier Faktoren: der steuerlichen Bemessungsgrundlage und dem hierauf angewendeten Steuersatz. Während letzterer Faktor in den jüngsten Steuerreformdiskussionen einen breiten Raum eingenommen hat, ist die erstgenannte Determinante der Steuerbelastung weitgehend vernachlässigt worden. Eine einseitige Fokussierung auf die Steuersätze erweist steuerpolitischen Reformüberlegungen aber gleich in zweifacher Hinsicht einen Bärendienst. Zum einen entsteht hierdurch ein verzerrtes Bild über die wahre Steuerbelastung; zum anderen werden Reformelemente vernachlässigt, die an den steuerlichen Bemessungsgrundlagen ansetzen. Der vorliegende Aufsatz leistet einen Beitrag zur Behebung dieser Mängel und zu einer ausgewogeneren Diskussion über Elemente einer (Unternehmens-) Steuerreform in Deutschland.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: In dem folgenden zweiten Abschnitt wird die Methode der Messung effektiver durchschnittlicher Steuersätze beschrieben. Die mit dieser Methode ermittelten Ergebnisse werden in Abschnitt 3 für die effektive Steuerbelastung von Körperschaften sowie von Kapital- und Arbeitseinkommen vorgestellt. Der vierte Abschnitt widmet sich den zusätzlichen, indirekten Belastungen des deutschen Steuersystems, deren Verringerung die eigentliche Stoßrichtung für die geplante (Unternehmens-) Steuerreform sein müßte. Es werden die wichtigsten sich aus der Komplexität des Steuersystems ergebenden Behinderungen für die Wirtschaft skizziert und geplante Neuregelungen im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes diskutiert. Eine Zusammenfassung beschließt den Beitrag.

2. Die Messung der effektiven durchschnittlichen Steuerbelastung

Das oft gezeichnete pauschale Bild vom „Hochsteuerland Deutschland“ hält einer genaueren Überprüfung nicht stand, sondern trifft nur bei einem oberflächlichen Vergleich von tariflichen Steuersätzen zu. Die Spitzensteuersätze, die im Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz stehen (derzeit 53% beziehungsweise 40%), sind jedoch wenig aussagekräftig. Denn die Steuerbelastung hängt nicht nur von den tariflichen Sätzen, sondern auch von der Festlegung der Bemessungsgrundlage einer Steuer ab. Durch die national unterschiedliche Gewährung von Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen, Steuererleichterungen, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen, Freibeträgen und Freigrenzen kann die steuerliche Bemessungsgrundlage in verschiedenen Ländern trotz gleicher Höhe des Bruttoeinkommens stark auseinanderklaffen. Der progressive Einkommensteuertarif kann darüber hinaus dazu führen, daß der angewandte Grenzsteuersatz oft weit unterhalb des gesetzlichen Spitzensteuersatzes liegt.

Prinzipiell gibt es zwei methodische Ansätze, die effektive Steuerbelastung zu ermitteln. Ein möglicher Ansatz ist die Messung effektiver *marginaler* Steuersätze. Diese erlauben im Gegensatz zu tariflichen Steuersätzen die Berücksichtigung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen bei der Ermittlung der Steuerlast. Effektive Grenzsteuersätze sind das geeignete Instrument, um den Einfluß von Steuern auf marginale Investitions- und Arbeitsangebotsentscheidungen zu analysieren. Dies gilt beispielsweise für steuerpolitische Bestrebungen, eine größere Neutralität des Steuersystems zu erreichen und durch Steuern verursachte Verzerrungen zu verringern.² Das zentrale Ziel der meisten Unternehmenssteuerreformen und auch der gegenwärtig in Deutschland geplanten besteht hingegen darin, den Standort eines Landes für Investitionen attraktiver zu machen. Hierfür liefern effektive marginale Steuersätze jedoch keine wirtschaftspolitisch relevanten Belastungsindikatoren, denn für internationale Standortentscheidungen von Unternehmen ist die durchschnittliche Steuerbelastung ausschlaggebend, die marginale Steuerbelastung hat lediglich einen indirekten und empirisch nicht signifikanten Effekt (Devereux und Griffith 1998).

Eine alternative Methode zur Messung der effektiven Steuerbelastung ist der von Mendoza et al. (1994) entwickelte Ansatz. Mit ihm werden effektive *durchschnittliche* Steuersätze auf ausgewählte makroökonomische Variablen für eine gesamte Volkswirtschaft

² Für einen aktuellen internationalen Belastungsvergleich auf Basis effektiver marginaler Steuersätze sowie eine Beurteilung des geplanten Steuerreformkonzepts der Regierungskoalition (SPD und Bündnis90/Die Grünen) und des Modells der CDU/CSU vgl. Ifo (2000). Für eine aktuelle Analyse effektiver Grenzsteuersätze und der Auswirkungen eines Reformmodells für die österreichische Unternehmensbesteuerung vgl. Schneider und Winner (2000).

ermittelt. Dabei werden Wertsteuersätze auf Konsum, Arbeits- und Kapitaleinkommen³ berechnet, indem zunächst das gesamte tatsächliche Aufkommen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben den genannten volkswirtschaftlichen Größen zugewiesen und dann durch die entsprechende Steuerbasis dividiert wird. Der Vorteil dieses Ansatzes besteht einerseits darin, daß durch das Zugrundelegen der tatsächlichen Steuerzahlungen die Auswirkungen sämtlicher, national unterschiedlicher steuergesetzlicher Regelungen und Vergünstigungen implizit erfaßt werden. Andererseits können verschiedene Steuern mit gleicher oder ähnlicher Bemessungsgrundlage zu einem effektiven Steuersatz zusammengefaßt werden. Der effektive durchschnittliche Körperschaftsteuersatz mißt beispielsweise simultan die Belastung durch die Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer sowie den Solidaritätszuschlag. Die Summe dieser Steuereinnahmen wird zu der relevanten Steuerbasis, also den Unternehmensgewinnen der Körperschaften, ins Verhältnis gesetzt. Ein weiterer Vorteil dieses Ansatzes besteht in der vergleichsweise guten Verfügbarkeit von Daten, da diese direkt aus den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen und den Finanzstatistiken entnommen werden können und von der OECD international einheitlich erfaßt werden.

3. Empirische Resultate der nationalen Steuerbelastungen

3.1 Effektive Körperschaftssteuersätze

Bei Anwendung der oben dargestellten Methode zeigt sich, daß die Messung der Steuerbelastung anhand der tariflichen Steuersätze und der effektiven Durchschnittssätze in Deutschland zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen führt. So lag der effektive Durchschnittssteuersatz von Kapitalgesellschaften 1996 bei nur 23,5% (siehe Abbildung 1 und Tabelle 1 im Anhang), während der Grenzsteuersatz laut Berechnungen des Instituts der deutschen Wirtschaft 64,9% betrug.⁴ Abbildung 1 zeigt, daß der effektive Steuersatz von Kapitalgesellschaften in Deutschland seit Beginn der achtziger Jahre von 54,6% um über 30 Prozentpunkte gesunken ist. Die effektive Körperschaftsteuerbelastung ist mittlerweile so niedrig wie in kaum einem anderen westlichen Industrieland und hat selbst das Niveau der USA unterboten, die gemeinhin als Niedrigsteuerland gelten.⁵

*****hier Abbildung 1 einfügen*****

³ Der effektive Durchschnittssteuersatz auf Körperschaftskapital wird hierbei als eine Untergröße des allgemeinen Kapitalsteuersatzes ermittelt.

⁴ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999, S. 12).

⁵ Chennells und Griffith (1997) kommen unter Verwendung alternativer Methoden zu ähnlichen Ergebnissen hinsichtlich der vergleichsweise niedrigen Körperschaftsteuerbelastung in Deutschland. So berechnen die Autoren unter anderem effektive durchschnittliche Steuersätze auf Mikroebene unter Heranziehung eines Modellunternehmens und auf Basis von Bilanzdaten real existierender Unternehmen.

Der Einbruch bei den Körperschaftsteuereinnahmen in der ersten Hälfte der neunziger Jahre ist nicht – wie der Deutsche Industrie- und Handelstag (DIHT) glauben machen möchte – dem Aufbau Ost mit seinen hohen Verlustausweisen zuzuschreiben und somit nur vorübergehender Natur, sondern Teil eines langfristigen Trends. Die geringe effektive Steuerbelastung ist auf eine Vielzahl von Einzelregelungen im deutschen Steuerrecht (z.B. Abschreibungsvergünstigungen, Bewertungsvorschriften von Anlage- und Umlaufvermögen, Rückstellungen, Verlustverrechnungen) zurückzuführen, welche die Bemessungsgrundlagen verringern und es den Unternehmen erlauben, ihre effektive Belastung weit unter die gesetzlichen Steuersätze zu drücken. Dies wird auch von den Unternehmen selbst bestätigt: Eine Befragung des DIHT bei 3000 Unternehmen in 1998 ergab, daß diese in den letzten Jahren trotz hoher gesetzlicher Steuersätze tatsächlich nur wenig Steuern entrichtet haben. Vor diesem Hintergrund macht es wenig Sinn, einen internationalen Vergleich der Steuerbelastungen ausschließlich anhand der tariflichen (Spitzen-)Steuersätze vorzunehmen, ohne dabei zu hinterfragen, in welchem Ausmaß diese Steuersätze eigentlich gezahlt werden. Genau dies ist jedoch der am häufigsten gewählte – weil einfachste – Ansatz.

Das geringe Niveau der effektiven Körperschaftsteuersätze mag auch erklären, warum das international als besonders mobil erachtete Kapital von Körperschaften bisher in weitaus geringerem Maße ins Ausland abgewandert ist, als es Äußerungen seitens der Privatwirtschaft vermuten ließen. Als prominentes Beispiel läßt sich die Fusion des größten deutschen Industriekonzerns Daimler-Benz mit Chrysler heranziehen, in deren Vorfeld auch über eine Verlagerung des Konzernsitzes in die USA oder die Niederlande nachgedacht wurde. Nach eingehender Überprüfung der Alternativen fiel die Standortentscheidung bekanntlich zugunsten Deutschlands aus, das offensichtlich über attraktive rechtliche Rahmenbedingungen verfügen muß. Die guten Erfahrungen des Daimler-Benz Konzerns mit dem deutschen Fiskus dürften bei der Entscheidung auch von Bedeutung gewesen sein. So zahlte das Stuttgarter Unternehmen beispielsweise im Jahr 1997 trotz ansehnlicher Gewinne aufgrund von Verlustvorträgen weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer. Generell haben multinationale Unternehmen vielfältige Möglichkeiten Steuern zu vermeiden, etwa indem sie durch eine geeignete Festlegung konzerninterner Verrechnungspreise Unternehmensgewinne in Staaten mit niedrigerer Steuerbelastung verlagern.

3.2 Effektive Kapitalsteuersätze

Ein ähnliches Bild ergibt sich, wenn man die durchschnittliche Steuerlast auf das gesamte Kapital einer Volkswirtschaft, also einschließlich des Kapitals von Personengesellschaften

und privaten Haushalten berechnet. Auch hinsichtlich der effektiven Besteuerung des gesamten Kapitals ist Deutschland im internationalen Vergleich ein Niedrigsteuerland (vgl. Tabelle 2 im Anhang). Die durchschnittliche Steuerlast auf Kapital lag in Deutschland und Frankreich seit Ende der achtziger Jahre unter 30%, während sie in Großbritannien, Japan und den USA bei durchschnittlich über 45% lag – teilweise sogar erheblich höher. Wiederum sank die Belastung in Deutschland durch verschiedene Steuerreformen (Einkommensteuerreform 1986/88/90, Standortsicherungsgesetz 1993) seit Beginn der achtziger Jahre kontinuierlich.

Als Zwischenfazit können wir festhalten, daß die behauptete hohe Kapitalsteuerbelastung in Deutschland nicht der Realität entspricht. Es ist zwar richtig, daß Deutschland im Vergleich zu anderen Ländern hohe gesetzliche Steuersätze und auch hohe effektive marginale Steuersätze aufweist.⁶ Wird die Steuerbelastung auf Kapital jedoch anhand effektiver Durchschnittssteuersätze ermittelt, so ergibt sich in jüngster Zeit eine vergleichsweise geringe Belastung. Deutschland ist angesichts der vielfältigen Befreiungen und Sonderregelungen, die sein komplexes Steuersystem enthält, kein Hochsteuerland mehr. Dagegen fallen beispielsweise in den angelsächsischen Ländern nominelle und effektive Steuersätze wesentlich weniger auseinander, was offensichtlich auf geringere Steuervergünstigungen in diesen Staaten zurückzuführen ist.

3.3 Effektive Arbeitssteuersätze

Neben der Kapitalsteuerbelastung besteht ein wesentlicher Einflußfaktor für die Attraktivität eines Standorts – und für das Muster unternehmerischer Aktivität bei gegebenem Standort – in den nationalen Arbeitskosten. Dies bringt nicht nur der Begriff der ‚verlängerten Werkbänke‘ plastisch zum Ausdruck, Arbeitskosten sind gerade auch im Hinblick auf die wachsende volkswirtschaftliche Bedeutung des Dienstleistungssektors ein wichtiger Standortfaktor. Da Arbeitskosten entscheidend von der Arbeitssteuerbelastung mit geprägt werden, ist auch hier steuerpolitischer Handlungsbedarf gegeben, wie die im folgenden dargestellten empirischen Befunde zeigen.

Der effektive durchschnittliche Arbeitssteuersatz, der die Lohn- und Einkommensteuer auf Arbeitseinkommen, die Sozialversicherungsbeiträge und den Solidaritätszuschlag berücksichtigt, ist im Zeitraum von 1980 bis 1996 in Deutschland von 37,9% auf 40,5% angestiegen (vgl. Abbildung 2 und Tabelle 3 im Anhang). Er liegt damit um über zehn Prozentpunkte höher als in Großbritannien, Japan und den USA. Nur Frankreich und Italien

⁶ Für einen internationalen Vergleich gesetzlicher Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersätze siehe beispielsweise Ifo (2000, Tab. 1 und 2), für aktuelle effektive Grenzsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten vgl. Schneider und Winner (2000, Tab. 1).

weisen um fünf Prozentpunkte höhere Arbeitssteuersätze auf. In dieser Hinsicht trifft das Bild vom Hochsteuerland Deutschland also zu.

*****hier Abbildung 2 einfügen*****

Gleichzeitig hat sich die deutsche Steuerbelastungsschere zwischen Arbeit und Kapital seit Anfang der achtziger Jahre immer weiter geöffnet. Während der effektive Steuersatz auf Arbeitseinkommen inklusive der gesetzlichen Sozialversicherung mit 37,9% im Jahre 1980 nur 2,3 Prozentpunkte über dem auf Kapitaleinkommen lag, ist dieser Unterschied bis 1996 kontinuierlich auf 14,2 Prozentpunkte angestiegen (vgl. Tabellen 2 und 3 im Anhang).

Interessanterweise ist der deutsche Arbeitssteuersatz hauptsächlich auf die hohen Sozialversicherungsbeiträge zurückzuführen. Betrug der Anteil der Sozialversicherungsabgaben an der Arbeitssteuerbelastung 1980 bereits beachtliche 61,4%, so stieg er bis 1996 sogar weiter auf 70,4% an. Gleichzeitig ging der durchschnittliche Einkommensteuersatz auf Arbeit ohne Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge zwischen 1980 und 1996 von 14,7% auf 12,0% zurück (vgl. Genser et al. 2000, Tabelle 7). Entlastende Reformen im Einkommensteuerrecht wie beispielsweise die große Steuerreform 1986/88/90 wurden demnach regelmäßig durch Erhöhungen bei den Sozialversicherungsbeiträgen mehr als ausgeglichen.

Grundsätzlich ist natürlich zwischen Versicherungsbeiträgen – auch wenn es sich dabei ebenfalls um Zwangsabgaben handelt – und Steuern zu unterscheiden. Denn während Sozialabgaben Anspruch auf eine Gegenleistung begründen, ist dies bei Steuern nicht der Fall. Die deutschen Sozialversicherungsabgaben haben derzeit jedoch nur einen geringen Versicherungscharakter und sind eher als zweckgebundene Steuern zu bezeichnen, da vielfach versicherungsfremde Leistungen gewährt werden. Nach Berechnungen des wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium liegt der implizite Steueranteil in der gesetzlichen Rentenversicherung mittlerweile bei knapp 50%.⁷ Die Kranken- und Pflegeversicherung hat sogar einen reinen Steuercharakter, da die Leistungen völlig unabhängig von den Beitragszahlungen gewährt werden. Auch wenn die Einbeziehung der gesamten Sozialversicherungsabgaben in den Arbeitssteuersatz die effektive steuerliche Belastung auf Arbeit etwas überschätzt, sind die obengenannten Sätze dennoch ein guter Indikator für die augenblickliche Abgabenbelastung.

Die obige Argumentation zugunsten einer Senkung der Steuerbelastung auf den Faktor Arbeit beruhte auf der Betrachtung effektiver durchschnittlicher Steuersätze und damit letztlich auf der Berücksichtigung von Arbeitskosten für unternehmerische Standortentscheidun-

⁷ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft (1998, S. 23).

gen. Für Steuerreformüberlegungen mindestens genauso wichtig ist die Betrachtung der Grenzabgabenbelastung auf den Faktor Arbeit, denn sie determiniert die individuellen Entscheidungen über Arbeitsangebot und -nachfrage. Vor allem aus dieser Perspektive ist eine Senkung der hohen Abgabenlast auf den Faktor Arbeit in Deutschland dringend geboten.⁸ Die beiden alternativen Konzepte zur Messung der effektiven Abgabenbelastung auf den Faktor Arbeit führen – im Gegensatz zum Faktor Kapital – demnach nicht zu abweichenden Ergebnissen, sie beziehen sich lediglich auf andere wirtschaftspolitische Zielsetzungen. An den Sozialabgaben ansetzende Reformen haben hier den zusätzlichen Vorteil, daß sie in einem Zuge sowohl die effektive durchschnittliche als auch die effektive marginale Abgabenbelastung auf Arbeit verringern.

4. Zusätzliche Belastungen durch das deutsche Steuersystem

Völlig verfehlt wäre es allerdings, aus den obigen Ausführungen den Schluß zu ziehen, eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung sei nicht notwendig. Die Begründung und Richtung der Reformen ist nur eine andere als die von Unternehmerseite propagierte. Die im internationalen Vergleich immer noch geringen ausländischen Direktinvestitionen nach Deutschland zeigen, daß nach wie vor dringender Handlungsbedarf besteht. Ein ganz wesentlicher Wettbewerbsnachteil für den Standort Deutschland ist die Komplexität und mangelnde Transparenz des deutschen Steuersystems. So läßt sich zwar durch Ausschöpfung aller steuerrechtlichen Kniffe die empirisch belegte niedrige effektive Steuerbelastung erreichen, aber natürlich nicht kostenlos. Selbst dort, wo steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nicht gegeben sind, mutet die deutsche Steuergesetzgebung und in ihrem Gefolge die Finanzverwaltung den Unternehmen durch komplizierte Detailregelungen hohe Kosten der Erfüllung ihrer Steuerpflicht zu. Das komplexe Regelungswerk führt außerdem dazu, daß Rechtssicherheit oft nur durch langwierige und kostspielige Verfahren vor den Finanzgerichten – bis hin zum Bundesverfassungsgericht und dem Europäischen Gerichtshof – zu erreichen ist. Und in vielen Fällen reagiert der Gesetzgeber auf höchstrichterliche Rechtsprechung mit gänzlich neuen Regelungen – eine zusätzliche Quelle der Rechtsunsicherheit mit abschreckender Wirkung für ausländische Anleger. Diese indirekten Belastungen können in den gängigen Steuerbelastungsanalysen – einschließlich der oben zitierten – nicht erfaßt werden, beeinflussen aber gleichwohl internationale Standortentscheidungen in erheblicher Weise.

⁸ So auch die Stellungnahme des Instituts für Wirtschaftsforschung zur geplanten Steuerreform (Ifo 2000).

Im folgenden sollen beispielhaft einige der komplexesten und am aufwendigsten zu administrierenden Elemente des deutschen Unternehmenssteuerrechts angesprochen werden. Hier ist zunächst das bisherige System des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens zu nennen. In einer Welt, in der nur inländisches Einkommen generiert wird, die Unternehmensgewinne vollständig ausgeschüttet werden und die Anteilhaber ausschließlich unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist das Anrechnungssystem ideal und bestechend elegant. Nur ist dies schon lange nicht mehr die Welt, in der deutsche Unternehmen ihre Aktivitäten entfalten. So sind beispielsweise die Unternehmen gezwungen, für die korrekte Besteuerung von zunächst einbehaltenen und später ausgeschütteten Gewinnen aufwendige Eigenkapitalkonten zu führen. Die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und seine Ablösung durch das sogenannte ‚Halbeinkünfteverfahren‘ im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2000/2001 ist von daher zu begrüßen, denn es bringt eine substantielle Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit sich. Viele Länder wie beispielsweise die USA, die Benelux-Staaten oder Österreich wenden dieses System mit Erfolg an. Es bleibt zu hoffen, daß weitere Vereinfachungen wie beispielsweise die (zur Einführung des allgemeinen Schachtelprivilegs systemkonforme) Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen innerhalb der Unternehmenssphäre nicht im weiteren politischen Entscheidungsprozeß wieder preisgegeben werden.

Ein weiterer schwerer Klotz am Bein der in Deutschland operierenden Unternehmen ist die deutsche Gewerbesteuer. Neben der zusätzlichen Steuerbelastung an sich existieren vielfältige Probleme der Steuerveranlagung und -gestaltung, weil die Gewinnermittlungsvorschriften für die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer differieren und beide Steuern nicht losgelöst voneinander betrachtet werden können. Die Abschaffung der Gewerbeertragsteuer bei gleichzeitiger Einführung einer kommunalen Hebesatzautonomie im Rahmen der Körperschaftsteuer verspräche erhebliche Kosteneinsparungen in der Administration bei gleichem fiskalischem Ergebnis. Die anstehende ‚große‘ Unternehmenssteuerreform läßt diesen Bereich weitgehend unangetastet und vergibt damit eine Chance zu einer weiteren erheblichen Vereinfachung des deutschen Unternehmenssteuerrechts.

Ebenfalls ein Dickicht an steuergesetzlichen Regelungen ist das Einkommensteuerrecht, das in vielfältiger Weise auch auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften ausstrahlt. Als prominente Beispiele seien hier nur die gerade erst mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführten und wegen ihrer Kompliziertheit gefürchteten Regelungen zur Beschränkung des Verlustausgleichs (§ 2 Abs. 3, § 2b EStG) genannt oder die Vorschrift über die „Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer“ (§ 19a EStG), die oft

als Paradebeispiel für eine mißlungene Steuernorm zitiert wird und deren Abschaffung im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes eigentlich schon beschlossene Sache war. Der fiskalische (oder möglicherweise politische) Nutzen derartiger Regeln steht in keinem Verhältnis zu den damit einhergehenden Kosten ihrer Anwendung. Auch hier hätte es der auf den Weg gebrachten Steuerreform gut angestanden, wenn sie die in vielen Bereichen gegebenen Chancen zur Vereinfachung des Steuerrechts wahrgenommen hätte.

Schließlich, und hiermit soll der Blick auf das Ziel transparenter steuerlicher Bemessungsgrundlagen gerichtet werden, ist eine Vereinfachung des (Unternehmens-) Steuerrechts nicht ohne eine drastische Reduzierung der gegenwärtig bestehenden Steuervergünstigungen und -subventionen denkbar. Es existieren so viele branchen-, standort- und einkommensspezifische Vergünstigungs- und Befreiungsvorschriften, daß deren profitable Ausnutzung ohne Hilfe von kompetenter Seite kaum möglich ist. Ein Blick in den alle zwei Jahre erscheinenden Subventionsbericht der Bundesregierung beseitigt jeden Zweifel. Entfielen zumindest ein Großteil dieser Vergünstigungen, könnten sich die Unternehmen auf ihre Kernkompetenzen konzentrieren und müßten nicht bei der Steuerminimierung ihre Wettbewerbsfähigkeit unter Beweis stellen. Gleichzeitig würde die effektive Steuerbelastung gerade auch für potentielle Investoren aus dem Ausland transparenter. Ein im internationalen Vergleich zu starkes Anwachsen der Steuerlast durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen ließe sich über entsprechende Steuersatzsenkungen auffangen.

Die Stoßrichtung der Reformen muß folglich sein, ökonomisch adäquate und transparente steuerliche Bemessungsgrundlagen festzulegen und auf die so ermittelten Steuerbasen wettbewerbskonforme, das heißt hinreichend niedrige Steuersätze zu erheben. Die gegenwärtig in Angriff genommene deutsche Unternehmenssteuerreform folgt diesem Ansatz nicht. Denn trotz Wegfall des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer wird es erhebliche Komplizierungen geben, die den Unternehmensstandort Deutschland nicht gerade einfacher durchschaubar und attraktiver machen. Die größten Schwierigkeiten wären in Verbindung mit dem sogenannten Optionsmodell zu erwarten. Dieses gibt Personenunternehmen die Möglichkeit, sich wahlweise wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen. So nachvollziehbar dieses Wahlrecht aus steuersystematischer Perspektive ist, so sehr geht es doch ins Leere, wenn laut Expertenmeinung nur circa drei Prozent der mittelständischen Unternehmen die Option in Anspruch nehmen werden, weil vielfältige Detailprobleme und Unwägbarkeiten bestehen. Weitere Verkomplizierungen und Schwachpunkte sind etwa die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer oder die unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen bei Kapital- und Personengesellschaften.

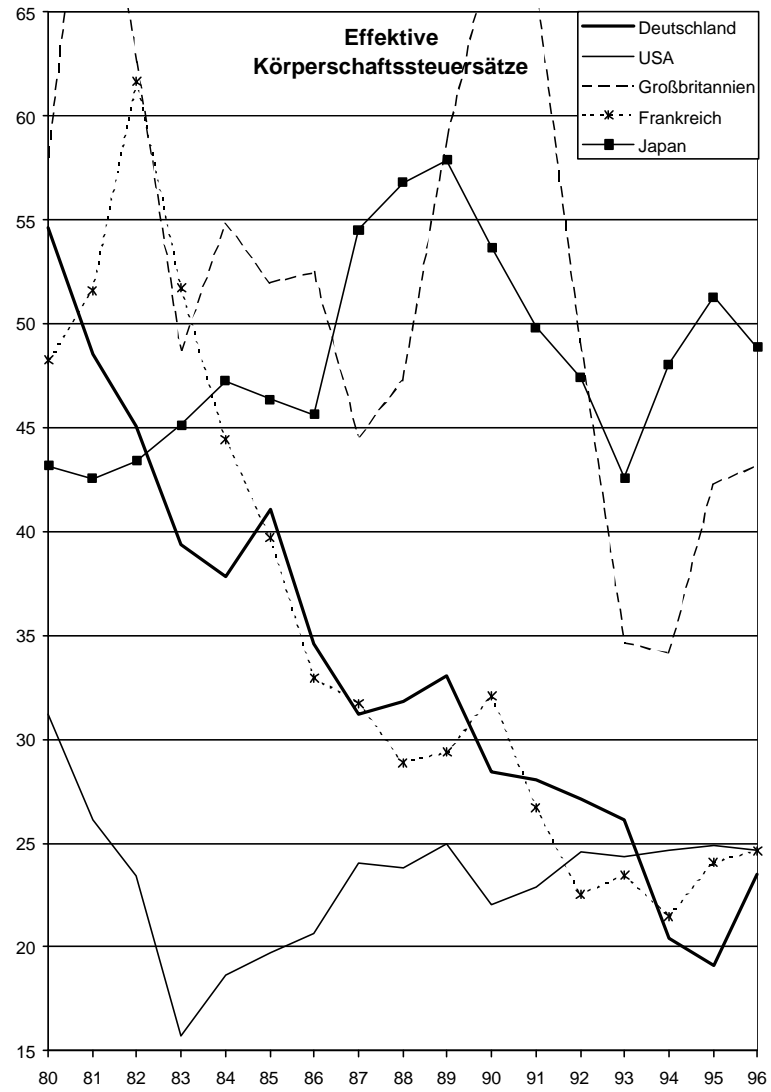
6. Zusammenfassung

Dieser Beitrag widmete sich der Frage, warum vor dem Hintergrund unternehmerischer Standortentscheidungen eine Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland erforderlich ist. Es wurde die vielfach in der Öffentlichkeit vertretene These widerlegt, daß eine Unternehmenssteuerreform vor allem die Verringerung der Steuerbelastung auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau zum Ziel haben müsse. Aktuelle empirische Befunde zeigen, daß die für Standortentscheidungen relevante effektive durchschnittliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland seit Beginn der achtziger Jahre um über 30 Prozentpunkte gesunken und mittlerweile so niedrig ist wie in kaum einem anderen westlichen Industrieland.

Internationale Wettbewerbsfähigkeit ist gleichwohl bei den indirekten Belastungen unternehmerischer Aktivität, die durch die Komplexität des deutschen Steuersystems verursacht werden, anzustreben. Reformpotentiale zur Vereinfachung des deutschen Steuersystems, die an den steuerlichen Bemessungsgrundlagen ansetzen, geraten durch eine einseitige Fokussierung auf die Senkung der gesetzlichen Steuersätze ins Hintertreffen. In dem Beitrag wurden beispielhaft einige Bereiche angesprochen, bei denen wesentliche Potentiale für eine Vereinfachung des Steuersystems und eine Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen existieren. Ferner wurde deutlich gemacht, daß eine nachhaltige Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Aktivitäten, aber auch für den Einsatz des Faktors Arbeit, ohne eine umfassende Reform des Systems der deutschen Sozialversicherung nicht möglich ist.

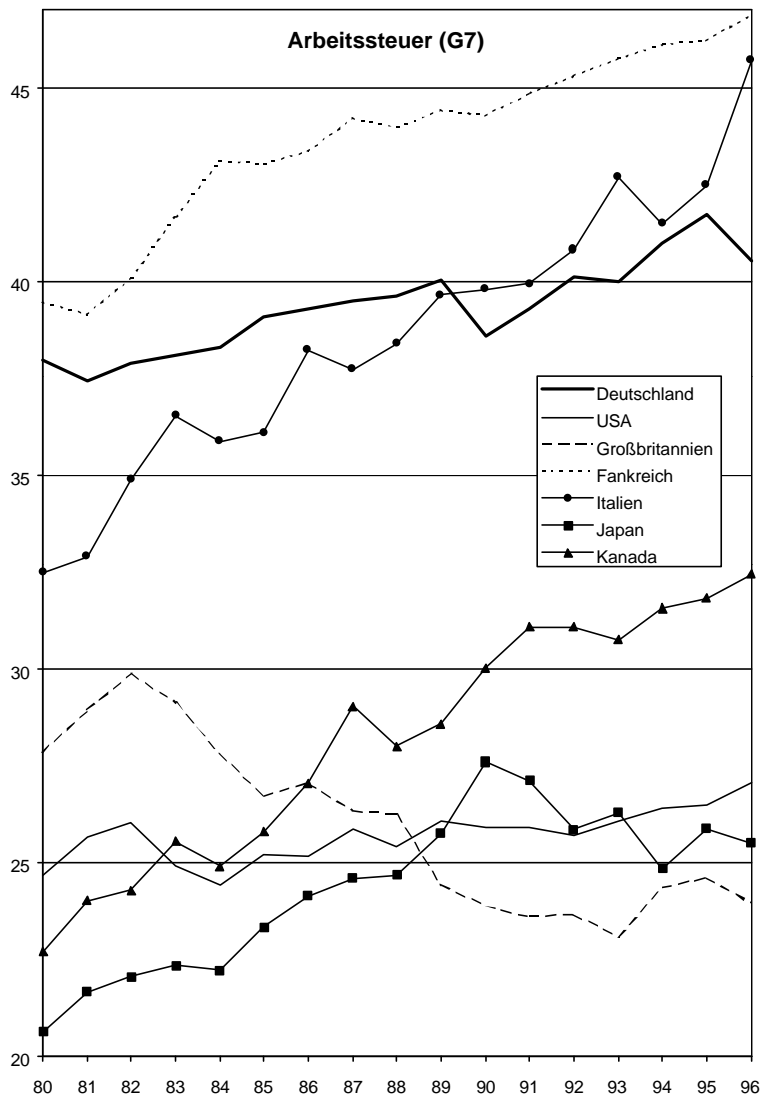
Die deutsche Unternehmenssteuerreform in der von der Bundesregierung auf den Weg gebrachten Form macht mit der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens einen wichtigen Schritt in die richtige Richtung. Andererseits sind viele Chancen zu einer nachhaltigen Vereinfachung des Steuersystems bisher nicht ergriffen worden, in einigen Bereichen wird sich die Komplexität sogar erhöhen. Dem Ziel, mit der geplanten Steuerreform den Unternehmensstandort Deutschland attraktiver zu machen, ist man daher insbesondere aus Sicht ausländischer Unternehmen nicht unbedingt näher gekommen. Es bleibt zu hoffen, daß die Politik in dem derzeit noch laufenden Gesetzgebungsverfahren die bestehenden Chancen ergreift und mutige Schritte unternimmt, um bisher versäumtes nachzuholen.

Abbildung 1: Effektive durchschnittliche Körperschaftsteuersätze



Quelle: Genser et al. (2000, Abb. 4.7)

Abbildung 2: Effektive durchschnittliche Arbeitssteuersätze



Quelle: Genser et al. (2000, Abb. 4.3)

Tabelle 1: Effektive durchschnittliche Körperschaftssteuersätze

| | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|-------|-------|-------|-------|
| AU | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| B | 43,58 | 46,86 | 41,06 | 35,01 | 33,74 | 26,46 | 26,83 | 26,63 | 25,15 | 23,61 | 22,19 | 24,12 | 23,11 | 26,59 | 28,38 | 29,62 | 29,09 |
| CH | | | | | | | | | | | 35,51 | 40,15 | 40,80 | 34,63 | 30,57 | 29,43 | 28,81 |
| D | 54,64 | 48,49 | 45,09 | 39,40 | 37,83 | 41,06 | 34,57 | 31,22 | 31,79 | 33,08 | 28,41 | 28,04 | 27,16 | 26,13 | 20,45 | 19,09 | 23,50 |
| F | 48,26 | 51,59 | 61,66 | 51,70 | 44,42 | 39,71 | 32,95 | 31,73 | 28,88 | 29,39 | 32,09 | 26,70 | 22,54 | 23,45 | 21,49 | 24,07 | 24,65 |
| GB | 58,06 | 76,65 | 62,61 | 48,70 | 54,82 | 51,97 | 52,47 | 44,57 | 47,27 | 58,94 | 68,12 | 66,23 | 49,11 | 34,65 | 34,13 | 42,25 | 43,21 |
| I | 40,16 | 49,69 | 65,60 | 70,24 | 55,01 | 47,32 | 53,20 | 54,16 | 47,43 | 53,01 | 63,80 | 76,29 | 101,63 | 85,57 | 63,68 | 60,46 | 64,96 |
| J | 43,16 | 42,55 | 43,40 | 45,13 | 47,23 | 46,35 | 45,64 | 54,51 | 56,80 | 57,89 | 53,67 | 49,83 | 47,40 | 42,58 | 48,06 | 51,26 | 48,86 |
| KAN | 20,98 | 20,29 | 17,75 | 16,19 | 17,49 | 16,68 | 19,51 | 19,46 | 18,35 | 19,89 | 18,40 | 17,88 | 19,83 | 20,99 | 22,82 | 24,26 | 27,72 |
| NL | 26,29 | 24,22 | 23,46 | 19,40 | 15,32 | 17,57 | 20,80 | 26,04 | 24,43 | 20,97 | 21,44 | 22,40 | 21,80 | 24,38 | 21,80 | 22,20 | 28,10 |
| NOR | 39,30 | 48,99 | 50,87 | 40,96 | 41,01 | 45,78 | 66,65 | 41,89 | 38,37 | 23,53 | 32,43 | 33,61 | 26,82 | 26,04 | 27,03 | 28,28 | 27,31 |
| S | 39,19 | 64,20 | 42,07 | 34,20 | 28,42 | 29,93 | 45,13 | 47,38 | 53,07 | 47,86 | 71,11 | 73,13 | 36,70 | 44,37 | 38,11 | 28,92 | 45,74 |
| USA | 31,24 | 26,10 | 23,41 | 15,73 | 18,69 | 19,73 | 20,67 | 24,02 | 23,78 | 24,98 | 22,07 | 22,89 | 24,60 | 24,34 | 24,67 | 24,89 | 24,64 |

Quelle: Genser et al. (2000, Tab. 9)

Tabelle 2: Effektive durchschnittliche Kapitalsteuersätze

| | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| AU | 23,92 | 25,47 | 23,42 | 22,47 | 24,23 | 25,33 | 25,16 | 24,40 | 24,50 | 24,39 | 25,31 | 26,74 | 29,25 | 29,99 | 26,37 | 27,84 | 30,73 |
| B | 39,02 | 39,32 | 40,67 | 38,74 | 38,87 | 38,06 | 37,42 | 37,49 | 35,75 | 33,77 | 34,47 | 34,66 | 35,12 | 36,33 | 38,41 | 38,47 | 38,11 |
| CH | | | | | | | | | | | 45,96 | 48,50 | 50,13 | 46,99 | 44,29 | 42,66 | 42,84 |
| D | 35,60 | 35,66 | 35,54 | 32,80 | 32,65 | 33,92 | 31,52 | 31,09 | 29,90 | 30,95 | 27,66 | 29,54 | 30,70 | 30,10 | 27,44 | 27,01 | 26,33 |
| F | 28,72 | 30,31 | 31,61 | 30,77 | 31,16 | 30,12 | 29,03 | 29,09 | 28,40 | 28,36 | 28,96 | 28,86 | 27,01 | 27,84 | 27,55 | 28,00 | 29,14 |
| GB | 63,08 | 73,36 | 70,87 | 60,92 | 62,66 | 60,83 | 66,11 | 60,05 | 59,67 | 61,76 | 55,33 | 55,32 | 45,67 | 42,72 | 43,21 | 46,62 | 48,82 |
| GR | 7,88 | 7,48 | 8,43 | 7,49 | 8,09 | 7,99 | 8,72 | 9,01 | 8,82 | 8,82 | 11,73 | 11,79 | 12,34 | 12,22 | 13,43 | 14,38 | |
| I | 20,68 | 23,85 | 26,15 | 28,26 | 26,71 | 26,52 | 26,10 | 26,71 | 26,52 | 29,09 | 30,83 | 31,80 | 37,47 | 40,52 | 34,97 | 34,31 | 35,39 |
| J | 36,66 | 38,13 | 39,23 | 41,42 | 42,63 | 42,55 | 44,28 | 49,46 | 50,82 | 51,66 | 50,28 | 48,24 | 45,21 | 44,28 | 44,20 | 47,08 | 44,92 |
| KAN | 39,54 | 42,32 | 43,90 | 39,78 | 38,78 | 38,20 | 43,09 | 43,61 | 43,23 | 47,57 | 52,57 | 56,94 | 57,42 | 54,88 | 52,31 | 52,17 | 55,23 |
| NL | 37,99 | 35,53 | 34,58 | 30,42 | 26,75 | 27,32 | 30,42 | 34,67 | 33,95 | 31,17 | 32,54 | 35,20 | 34,37 | 37,04 | 31,44 | 30,27 | 33,14 |
| NOR | 37,74 | 43,43 | 43,93 | 39,16 | 38,92 | 42,42 | 52,65 | 43,21 | 43,31 | 33,26 | 36,24 | 36,22 | 31,96 | 30,94 | 32,11 | 33,30 | 31,36 |
| S | 48,64 | 54,56 | 49,27 | 47,97 | 45,42 | 50,32 | 59,13 | 72,28 | 66,17 | 67,44 | 76,29 | 70,39 | 55,44 | 54,23 | 52,39 | 43,06 | 56,12 |
| USA | 45,44 | 42,54 | 42,97 | 37,57 | 35,43 | 36,34 | 37,70 | 39,85 | 38,35 | 39,98 | 39,82 | 41,13 | 41,27 | 41,69 | 41,18 | 41,16 | 40,97 |

Quelle: Genser et al. (2000, Tab. 8)

Tabelle 3: Effektive durchschnittliche Arbeitssteuersätze

| | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| AU | 40,98 | 41,81 | 41,46 | 41,39 | 42,41 | 43,26 | 43,22 | 42,73 | 42,94 | 41,21 | 41,57 | 41,92 | 43,21 | 44,33 | 44,84 | 45,43 | 46,31 |
| B | 39,40 | 39,46 | 41,49 | 42,21 | 43,99 | 44,88 | 44,77 | 45,75 | 44,94 | 43,98 | 44,28 | 43,56 | 43,67 | 43,94 | 44,58 | 44,99 | 45,03 |
| CH | | | | | | | | | | | 32,14 | 31,79 | 32,56 | 34,67 | 36,14 | 35,97 | 37,52 |
| D | 37,94 | 37,44 | 37,87 | 38,09 | 38,31 | 39,09 | 39,29 | 39,49 | 39,62 | 40,04 | 38,58 | 39,28 | 40,11 | 39,99 | 40,97 | 41,73 | 40,50 |
| F | 39,46 | 39,14 | 40,08 | 41,66 | 43,09 | 43,02 | 43,35 | 44,21 | 43,96 | 44,41 | 44,27 | 44,84 | 45,30 | 45,74 | 46,11 | 46,21 | 46,87 |
| GB | 27,82 | 28,92 | 29,87 | 29,11 | 27,81 | 26,69 | 27,04 | 26,32 | 26,23 | 24,41 | 23,87 | 23,58 | 23,66 | 23,08 | 24,34 | 24,60 | 23,93 |
| GR | 30,97 | 30,67 | 34,39 | 35,73 | 36,45 | 36,14 | 37,08 | 35,63 | 31,54 | 32,29 | 33,06 | 33,98 | 34,51 | 37,90 | 38,93 | 39,39 | |
| I | 32,48 | 32,89 | 34,86 | 36,52 | 35,87 | 36,09 | 38,22 | 37,72 | 38,38 | 39,65 | 39,79 | 39,93 | 40,81 | 42,68 | 41,48 | 42,48 | 45,69 |
| J | 20,62 | 21,64 | 22,04 | 22,32 | 22,21 | 23,32 | 24,13 | 24,58 | 24,67 | 25,75 | 27,59 | 27,10 | 25,84 | 26,27 | 24,82 | 25,86 | 25,49 |
| KAN | 22,68 | 24,00 | 24,27 | 25,54 | 24,89 | 25,77 | 27,03 | 29,02 | 27,98 | 28,57 | 30,01 | 31,07 | 31,08 | 30,75 | 31,56 | 31,81 | 32,43 |
| NL | 44,08 | 44,13 | 44,89 | 47,46 | 46,14 | 46,20 | 45,80 | 45,86 | 46,54 | 44,47 | 43,45 | 46,33 | 45,71 | 46,14 | 44,08 | 43,26 | 40,75 |
| NOR | 37,65 | 37,76 | 36,59 | 36,74 | 35,54 | 35,24 | 35,65 | 36,51 | 37,84 | 38,88 | 38,05 | 38,05 | 37,29 | 36,20 | 37,61 | 37,46 | 38,01 |
| S | 48,62 | 49,36 | 49,16 | 51,00 | 51,15 | 50,18 | 52,16 | 53,14 | 53,63 | 54,35 | 53,44 | 51,41 | 49,74 | 48,57 | 50,13 | 51,65 | 54,05 |
| USA | 24,66 | 25,64 | 26,02 | 24,92 | 24,39 | 25,18 | 25,17 | 25,86 | 25,39 | 26,04 | 25,90 | 25,88 | 25,69 | 26,07 | 26,40 | 26,48 | 27,05 |

Quelle: Genser et al. (2000, Tab. 6)

Literatur

- Bundesministerium der Finanzen (1999):** *Steuerbelastung deutscher Unternehmen- nationaler und internationaler Vergleich*, Volks- und Finanzwirtschaftliche Berichte, Volkswirtschaftliche Analysen Nr. 4, Bonn
- Bundesministerium für Wirtschaft (1998):** *Grundlegenden Reform der gesetzlichen Rentenversicherung*, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft, BMWi Studienreihe Nr.99, Bonn
- Chennells, Lucy und Rachel Griffith (1997):** *Taxing Profits in a Changing World*, London: The Institute for Fiscal Studies
- Devereux, Michael P. und Rachel Griffith (1998):** „Taxes and the Location of Production: Evidence of a Panel of US Multinationals“, *Journal of Public Economics*, Bd. 68, S. 335-367
- Genser, Bernd, Frank Hettich und Carsten Schmidt (2000):** *Messung der effektiven Steuerbelastung — eine vergleichende Analyse für Deutschland, Österreich und ausgewählte OECD-Staaten*, DFG-Projektbericht (unveröffentlichtes Manuskript), Universität Konstanz
- Ifo Institut für Wirtschaftsforschung (2000):** *Evaluierung des Steuerreformvorschlags der CDU/CSU vor dem Hintergrund der Erfahrungen mit fundamentalen Steuerreformen im Ausland*, Gutachten im Auftrag des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen (Kurzfassung), erscheint in: ‚ifo Studien zur Finanzpolitik‘, Bd. 70, München
- Mendoza, Enrique G., Assaf Razin und Linda L. Tesar (1994):** „Effective Tax Rates in Macroeconomics“, *Journal of Monetary Economics*, Bd. 34, S. 297-323
- Schneider, Friedrich und Hannes Winner (2000):** *Ein Vorschlag zur Reform der österreichischen Unternehmensbesteuerung*, unveröffentlichtes Manuskript, Universität Linz