

Vergleiche zur Unternehmenssteuerlast – ein kritischer Überblick

Margit Schratzenstaller

Der vorliegende Aufsatz gibt einen Überblick über Methoden zur Erfassung der Unternehmenssteuerbelastung für internationale Vergleiche sowie für Vergleiche zwischen unterschiedlich mobilen Unternehmenstypen. Diese Methoden sollen auf ihre Tauglichkeit zur Beantwortung derjenigen Fragen untersucht werden, die im Kontext des sich durch die zunehmende internationale Kapitalmobilität verschärfenden Unternehmenssteuerwettbewerbs häufig gestellt werden: Findet langfristig ein Bedeutungsverlust der Unternehmensbesteuerung statt? Ist eine Verschiebung der Steuerbelastung weg von mobilen hin zu immobilien Unternehmen zu beobachten? Und wie ist die Position eines Landes im internationalen Steuerwettbewerb? Auch sollen die aus den einzelnen Steuerbelastungsindikatoren resultierenden empirischen Ergebnisse für Deutschland und die EU-Mitgliedsstaaten miteinander verglichen werden.

1 Zur Einführung

Versuche, die effektive steuerliche Belastung von Unternehmen zu erfassen, knüpfen an seit etwa zwei Jahrzehnten intensiv geführte Diskussionen an, die zum einen die steigende internationale Mobilität von Unternehmen bzw. deren Aktivitäten und zum anderen einen sich verschärfenden zwischenstaatlichen Unternehmenssteuerwettbewerb zum Thema haben. In diesem Kontext werden insbesondere die folgenden drei Fragen diskutiert: Ist erstens ein langfristiges Sinken bzw. gar Verschwinden der Unternehmensbesteuerung aufgrund des sich intensivierenden Unternehmenssteuerwettbewerbs zu erwarten, gilt also die Hypothese vom „race to the bottom“ (vgl. z.B. Frey 1990; Sinn 1997)? Bildet sich zweitens eine systematische steuerliche Bevorzugung von international mobilen Unternehmen gegenüber Unternehmen heraus, deren Aktivitäten auf ihr Sitzland beschränkt sind. Sind also auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung Anhaltspunkte für die Hypothese der Steuerlastverschiebung weg von mobilen hin zu immobilien Steuerbasen bzw. -subjekten zu finden? Und drittens interessiert – ausgehend von der Hypothese, dass Steuern einen wichtigen Standortfaktor darstellen –, welche Position ein Land hinsichtlich der Unternehmenssteuerbelastung im internationalen Vergleich einnimmt.

Damit stehen im Mittelpunkt von Unternehmenssteuerlastvergleichen zwei Aspekte: Der erste Aspekt ist die Gegen-

überstellung der steuerlichen Belastung von Unternehmen im internationalen Vergleich. Der zweite Aspekt bezieht sich auf den Vergleich der Steuerbelastung unterschiedlich mobiler Unternehmenstypen auf nationaler Ebene. Bei Letzterem stellt sich das Problem, dass es kein eindeutiges Merkmal gibt, auf dessen Grundlage mobile von immobilien Unternehmen abgegrenzt werden können. Eine Möglichkeit ist, von der Rechtsform der Unternehmen auf die Mobilität ihrer (Investitions-)Aktivitäten zu schließen: Danach wird davon ausgegangen, dass Kapitalgesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen, einen relativ hohen Mobilitätsgrad aufweisen, während Personenunternehmen, deren Gewinne im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer versteuert werden, als vergleichsweise immobil einzustufen sind. Dieses Unterscheidungskriterium findet im Folgenden Anwendung; einschränkend muss vorweg allerdings darauf aufmerksam gemacht werden, dass innerhalb der in der Realität höchst heterogenen Gruppe der Kapitalgesellschaften nicht von einem einheitlich hohen Mobilitätsgrad ausgegangen werden kann, sondern dass vielmehr die Mobilität eines Unternehmens positiv mit seiner Größe korreliert sein dürfte. Für die Gruppe der Personenunternehmen kann dagegen eine relativ ausgeprägte Immobilität angenommen werden.

In den vergangenen beiden Jahrzehnten wurde eine Reihe von theoretischen und empirischen Konzepten zur Bestimmung der effektiven steuerlichen Belastung von Unternehmen entwickelt. Prinzipiell gibt es zwei unterschiedliche Herangehensweisen zur Ermittlung der effektiven

Unternehmenssteuerlast (Napp/Rahmann 1989): Fiktive Indikatoren versuchen auf der Basis des Unternehmenssteuerrechts die Steuerlast für fiktive Investitionen oder fiktive Unternehmen abzubilden, während sich faktische Steuerbelastungsvergleiche auf empirische Daten über tatsächliche Steuerzahlungen der Unternehmen stützen. Fiktive Maße sind immer ex-ante-Indikatoren, mit deren Hilfe die künftige Steuerbelastung abgeschätzt wird, um die Entscheidungswirkungen der Unternehmensbesteuerung beurteilen zu können. Dagegen geben faktische Maße als ex-post-Indikatoren Auskunft über die Steuerbelastung in der Vergangenheit (Spengel 2003). Der vorliegende Aufsatz gibt einen Überblick über Indikatoren für die steuerliche Belastung von Unternehmen und greift aus der Fülle der vorliegenden empirischen Studien einige aktuelle Untersuchungen heraus, um Möglichkeiten und Grenzen von Steuerlastvergleichen deutlich zu machen.

2 Fiktive Steuerbelastungsvergleiche

Fiktive Steuerbelastungsvergleiche analysieren die nationalen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen. Die Steuerlast wird

Margit Schratzenstaller, Dr., Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung Wien.
e-mail: schratz@wifo.ac.at

Tabelle 1: Körperschaftsteuersätze (1980 bis 2002) und Einkommensteuerspitzensätze (1985 bis 2002) in der EU-15 (Durchschnitt) und in Deutschland (in %)

	Körperschaftsteuersatz				Einkommensteuer-Spitzensatz			
	1980	1990	2002	1980–2002 ¹⁾	1985	1990	2002	1985–2002 ¹⁾
Deutschland	56 ²⁾	50 ²⁾	26,4 ³⁾	–29,6	56	53	51,2 ³⁾	– 4,8
EU-Durchschnitt	44,8	37,7	31,7	–13,1	65,5	54,8	49,1	–16,4
Deutschland/EU ⁴⁾	+11,2	+12,3	–5,3	–	–9,5	–1,8	+2,1	–

1) Veränderung in Prozentpunkten. 2) Für einbehaltene Gewinne. 3) Einschließlich Solidaritätszuschlag.
4) Positive (negative) Werte: Höherbelastung (Minderbelastung) in Deutschland in Prozentpunkten.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen 2002; Institut der deutschen Wirtschaft (verschiedene Jahrgänge); KPMG 2002.

WSI Hans Böckler Stiftung

Tabelle 2: Kombinierte nominale Unternehmenssteuersätze in Deutschland 2002 und 2005

	Kapitalgesellschaft 2002 und 2005	Personenunternehmen 2002	2005
Vorsteuergewinn	100	100	100
	Kapitalgesellschaft 2002 und 2005	Personenunternehmen 2002	2005
Vorsteuergewinn	100	100	100
Gewerbsteuer ¹⁾	16	16	16
Körperschaftsteuer ^{2)/Einkommensteuer³⁾}	21	40,7	35,3
Solidaritätszuschlag ⁴⁾	1,2	2,2	1,9
Steuerzahlung gesamt	38,2	42,9	37,2
Nettogewinn	61,8	57,1	62,8
Kombinierter nominaler Steuersatz (%)	38,2	42,9	37,2

1) 16 % des Vorsteuergewinns. 2) 25 % des Vorsteuergewinns abzüglich Gewerbesteuer.

3) 48,5 % (42 %) des Vorsteuergewinns abzüglich Gewerbesteuer 2002 (2005).

4) 5,5 % der Körperschaft-/Einkommensteuerschuld.

Quelle: Eigene Berechnungen.

WSI Hans Böckler Stiftung

also indirekt auf der Grundlage der Unternehmenssteuergesetze geschätzt, indem nominale Steuersätze betrachtet, die Einzelregelungen des nationalen Unternehmenssteuerrechts untersucht oder effektive fiktive mikroökonomische Steuersätze für hypothetische Investitionen bzw. Unternehmen berechnet werden.

2.1 NOMINALE STEUERSÄTZE

Die einfachste fiktive Methode stützt sich auf die nominalen Unternehmenssteuersätze. *Tabelle 1* zeigt, dass der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz (die Steuer der Kapitalgesellschaften) in der EU-15 zwischen 1980 und 2002 von 44,8 % auf 31,7 % gesunken ist. Der deutsche Körperschaftsteuersatz wurde von 56 % (einbehaltene Gewinne) 1980 auf 26,4 % (inklusive Solidaritätszuschlag) ab 2001 reduziert. Eine ähnliche Tendenz nach unten – wenn auch auf höherem absolutem Niveau und weniger ausgeprägt – charakterisiert die langfristige Entwicklung der Spitzensätze der Einkommensteuer (die Steuer der Personenunternehmen), die im Durchschnitt der EU-15 von 65,5 % (1985) auf 49,1 % (2002) zurückgegangen sind. Der deutsche Einkommensteuerspitzen-

satz betrug 2002 51,2 % (inklusive Solidaritätszuschlag), gegenüber 56 % im Jahr 1985; bis 2005 soll er auf 44,3 % (einschließlich Solidaritätszuschlag) abgesenkt werden.

Auf der Grundlage der tariflichen Einkommen- und Körperschaftsteuersätze können folgende vorläufige Schlussfolgerungen gezogen werden: Erstens deutet der Rückgang der Unternehmenssteuersätze auf einen langfristigen Bedeutungsverlust der Unternehmensbesteuerung hin. Zweitens werden Kapitalgesellschaften in Deutschland ebenso wie im Durchschnitt der EU-15 deutlich geringer besteuert als Personengesellschaften; zudem nimmt der relative Abstand zwischen den Körperschaftsteuersätzen und den Einkommensteuer-Spitzensätzen im Zeitablauf zu. Dieser Befund untermauert die Hypothese von der Verschiebung der Steuerbelastung weg von mobilen Kapitalgesellschaften hin zu immobilien Personenunternehmen. Drittens steht Deutschland im EU-Vergleich relativ gut da: Der deutsche Körperschaftsteuersatz liegt bereits jetzt unter dem EU-Durchschnitt; ab dem Jahr 2005 wird auch der Einkommensteuer-Spitzenatz den EU-Durchschnittswert unterschreiten.

Zur Körperschaft- bzw. Einkommensteuer kommt in Deutschland die Gewerbeertragsteuer als kommunale Gewinnsteuer der Unternehmen hinzu. Auch einige andere EU-Staaten erheben lokale Unternehmenssteuern auf Gewerbeertrag, Lohnsumme oder Wertschöpfung (vgl. im Einzelnen Spengel 2003). Die alleinige Betrachtung der tariflichen Körperschaft- und Einkommensteuersätze ergibt daher ein unvollständiges Bild der gesamten nominalen Steuerlast im internationalen Vergleich, aber auch für einen Vergleich von deutschen Personen- und Kapitalgesellschaften. Die deutsche Gewerbesteuer ist eine Kostensteuer, weshalb der durchschnittliche Steuersatz von 16 % nicht einfach zum nominalen Körperschaft- bzw. Einkommensteuersatz hinzu addiert werden darf: Denn die gezahlte Gewerbesteuer wird von der Bemessungsgrundlage der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer abgezogen und mindert so den zu versteuernden Gewinn. Personengesellschaften können allerdings – anders als Kapitalgesellschaften – die Gewerbesteuer im Regelfall komplett mit ihrer Einkommensteuerschuld verrechnen, so dass sie für die meisten Personenunternehmen nur einen durchlaufenden Posten darstellt.

Größere Aussagekraft als die in *Tabelle 1* aufgeführten Werte haben Vergleiche, die für einen hypothetischen Vorsteuergewinn auf der Basis der geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuersätze (einschließlich Solidaritätszuschlag) und des durchschnittlichen Gewerbesteuersatzes die gesamte Steuerschuld ermitteln. Diese Steuerschuld wird auf den hypothetischen Vorsteuergewinn bezogen und so ein kombinierter nominaler Steuersatz errechnet. *Tabelle 2* gibt für die Jahre 2002 und 2005 die kombinierten nominalen Unternehmenssteuersätze für Personenunternehmen (Einkommensteuer-Spitzensatz inklusive Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuersatz 16 %) und Kapitalgesellschaften (Körperschaftsteuer inklusive Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuersatz 16 %) in Deutschland an.

Es zeigt sich, dass gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaften im Spitzeneinkommensbereich im Jahr 2002 mit einem kombinierten nominalen Steuersatz von 42,9 % und damit merklich höher als Kapitalgesellschaften (38,2 %) besteuert werden. Diese Höherbelastung verkehrt sich allerdings ab dem Jahr 2005 aufgrund der vorgesehenen massiven Senkung des Ein-

kommensteuer-Spitzensatzes in das Gegenteil; der kombinierte nominale Steuersatz ist dann für gewerbesteuerpflichtige Personenunternehmen niedriger als für Kapitalgesellschaften.

Allerdings muss dieses Ergebnis insofern relativiert werden, als aufgrund der gewährten Freibeträge für einen großen Teil der Gewerbebetriebe überhaupt keine Gewerbesteuerzahlungen anfallen. Nach der Gewerbesteuerstatistik 1995 waren nur 1,1 der insgesamt 2,1 Mio. Gewerbebetriebe in Deutschland gewerbesteuerpflichtig. Weil außerdem gewerbliche Einkünfte dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen und erst ab einer Höhe von ca. 55 000 € mit dem Einkommensteuer-Spitzensatz versteuert werden (die Gewinne von 80 % der deutschen Personenunternehmen liegen unterhalb des Spitzeneinkommensbereichs) und auch der Familienstand des besteuerten Personenunternehmers eine Rolle spielt, weisen die ermittelten kombinierten nominalen Steuersätze die tatsächliche Steuerlast für einen beträchtlichen Anteil der Personenunternehmen zu hoch aus. Zu beachten ist außerdem, dass dieser Vergleich, der vom zu versteuernden Vorsteuergewinn ausgeht, eventuelle Unterschiede in den Regelungen zur Ermittlung des Vorsteuergewinns nicht berücksichtigt; aus diesem Grunde sind auch Zeitreihenanalysen von kombinierten nominalen Unternehmenssteuersätzen problematisch. Hierzu wären Annahmen über die quantitativen Auswirkungen der Veränderungen von Abschreibungsregeln etc. auf die steuerliche Bemessungsgrundlage erforderlich, die jedoch wiederum mit Unsicherheiten behaftet sind.

Nominale Steuersätze werden in theoretischen Beiträgen, insbesondere jedoch in der politischen Debatte sehr häufig verwendet. Dies wird mit einer negativen psychologischen, also einer Abschreckungswirkung hoher Steuersätze und mit der Signalfunktion nominaler Steuersätze für ausländische Investoren, die mit den Detailregelungen des Steuerrechts im Gastland nicht vertraut sind, gerechtfertigt. Nicht zuletzt ist die Erfassung nominaler Steuersätze sehr einfach – ein nicht unerheblicher Vorteil, wie die folgenden Ausführungen zeigen werden.

Allerdings gibt es ernsthafte methodische Einwände gegen diesen Indikator. Die tatsächlichen Steuerzahlungen von Unternehmen hängen nicht nur vom nominalen Steuersatz, sondern auch von der Steuerbe-

Tabelle 3: Kombinierte nominale Unternehmenssteuersätze 2002 für Kapitalgesellschaften nach Ausschüttungsquoten und persönlichem Einkommensteuersatz des Anteilseigners in Deutschland

Ausschüttungsquote (%)	100		50		0	
Einkommensteuersatz des Anteilseigners (%)	0	51,2 ¹⁾	0	51,2 ¹⁾	0	51,2 ¹⁾
Vorsteuergewinn	100	100	100	100	100	100
Steuerzahlung auf Unternehmensebene	38,2	38,2	38,2	38,2	38,2	38,2
Ausgeschüttete Dividende	61,8	61,8	30,9	30,9	0	0
Einkommensteuerzahlung	0	15,8	0	7,9	0	0
Gesamte Steuerzahlung	38,2	54	38,2	46,1	38,2	38,2
Nettogewinn	61,8	46	61,8	53,9	61,8	61,8
Kombinierter nominaler Steuersatz (%)	38,2	54	38,2	46,1	38,2	38,2

1) Einschließlich Solidaritätszuschlag.

Quelle: Eigene Berechnungen.

WSI Hans Böckler Stiftung

messungsgrundlage ab: Ein identischer Steuersatz führt bei differierenden Bemessungsgrundlagen zu entsprechenden Unterschieden in der steuerlichen Effektivbelastung. Auf der Grundlage der nominalen Steuersätze wird die effektive steuerliche Belastung der Unternehmen regelmäßig und zum Teil erheblich überschätzt, da Möglichkeiten zur Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt werden. Schließlich ist auch zu bedenken, dass die Körperschaftsteuer eine Proportionalsteuer ist, während die Einkommensteuer in der Regel einen progressiven Verlauf aufweist; ein Vergleich des Körperschaftsteuersatzes mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer ist mithin wenig aussagekräftig hinsichtlich der tatsächlichen Steuerbelastung beider Unternehmenstypen.

Hinzu kommt, dass die effektive Gesamtsteuerlast auf Gewinne von Kapitalgesellschaften auch durch die Besteuerung von Dividenden im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer auf Ebene des Anteilseigners beeinflusst wird. Für einen aussagekräftigen Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften müssen daher kombinierte nominale Steuersätze für unterschiedliche Ausschüttungsquoten von Kapitalgesellschaften bei unterschiedlichen Einkommensteuersätzen der Anteilseigner ermittelt werden. *Tabelle 3* zeigt, dass die gesamte Belastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften von der Ausschüttungsquote und dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anteilseigners abhängt. Sie ist in Deutschland vergleichsweise am höchsten bei einer Ausschüttungsquote von 100% an einen Anteilseigner mit Spitzensteuersatz und wird relativ minimiert bei vollständiger Gewinnthesaurierung bzw. einem Einkommensteuersatz von Null.

Genau genommen muss allerdings danach differenziert werden, ob es sich um eine Publikumsgesellschaft handelt oder um eine vergleichsweise kleine Kapitalgesellschaft mit nur einem oder wenigen Gesellschaftern. Nur im letzteren Falle ist der Teilhaber auch als Unternehmer aufzufassen, dessen Einkommensteuerzahlungen auf Ausschüttungen als steuerliche Belastung des Unternehmens zu interpretieren sind. Einkommensteuerzahlungen von Aktionären an Publikumsgesellschaften auf Dividenden, deren Anteile einen Teil des privaten Vermögensportfolios darstellen, sind den privaten Haushalten, nicht den Unternehmen zuzurechnen und können daher bei der Ermittlung der gesamten Steuerlast auf Gewinne von Kapitalgesellschaften vernachlässigt werden.

2.2 VORSCHRIFTEN ZUR ERMITTLUNG DER STEUERLICHEN BEMESSUNGSGRUNDLAGE

Aufgrund der beschränkten Aussagekraft nominaler Steuersätze wird in der Literatur gelegentlich der Vergleich der nationalen Vorschriften zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage als sinnvolle Ergänzung vorgeschlagen. In den Ländern der EU-15 wurden die steuerlichen Bemessungsgrundlagen in den vergangenen zwei Jahrzehnten tendenziell ausgedehnt; in der Regel in weit größerem Umfang als in Deutschland. Wie entsprechende Übersichten über die Detailregelungen zur steuerlichen Behandlung von Verlustvor- und rückträgen, Abschreibungsregelungen, zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, zu Bewertungsvorschriften, zur Bildung von Rückstellungen etc. zeigen (vgl. etwa European Commission 2001 oder Spengel 2003), sind die steuerlichen Regelungen in den Mitgliedsstaaten der EU sehr unter-

schiedlich. Zudem gibt es einen Trade-Off zwischen einer möglichst detaillierten und wirklichkeitstgetreuen Analyse und deren Übersichtlichkeit. Die Handhabbarkeit solcher Vergleiche wird noch schwieriger, wenn Veränderungen der einzelnen steuerlichen Regelungen im Zeitablauf untersucht werden, um die Gültigkeit der race-to-the-bottom-Hypothese zu überprüfen, oder wenn versucht wird, eventuelle Unterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften herauszuarbeiten, um Anhaltspunkte für die Hypothese von der Steuerlastverschiebung zwischen unterschiedlich mobilen Unternehmenstypen zu finden. Schließlich können die unterschiedlichen Belastungs- und Entlastungswirkungen der einzelnen steuerlichen Vorschriften nicht quantifiziert werden. Insgesamt kann demnach das Fazit gezogen werden, dass die Betrachtung von Gewinnermittlungsvorschriften für die Beantwortung der drei Ausgangsfragen wenig hilfreich ist. Ein solcher qualitativer Vergleich kann allerdings eine sinnvolle Ergänzung der im Folgenden dargestellten mikro- und makroökonomischen Indikatoren sein, da er Anhaltspunkte für die Ursachen von Abweichungen zwischen nominalen und effektiven Steuersätzen liefern kann.

2.3 MIKROÖKONOMISCHE FIKTIVE EFFEKTIVE STEUERSÄTZE

Die Entwicklung von Methoden zur Berechnung von mikroökonomischen fiktiven effektiven Steuersätzen für hypothetische Investitionen oder Unternehmen entspringt dem Bemühen, die Belastungswirkungen von nominalen Steuersätzen und Gewinnermittlungsvorschriften zu quantifizieren.

Die Berechnung effektiver fiktiver Steuersätze für hypothetische Investitionsprojekte wurde durch den Ansatz von *King/Fullerton* (1984) inspiriert, der in der Literatur als Kapitalkostennutzungsansatz bekannt ist. Auf der von *Devereux/Griffith* (1998) erweiterten *King-Fullerton-Methode* basieren die Berechnungen der effektiven Steuersätze für hypothetische Investitionen von Kapitalgesellschaften des Verarbeitenden Gewerbes in einigen aktuellen Studien, deren Ergebnisse im Folgenden kurz referiert werden.¹

Effektive Grenzsteuersätze (effective marginal tax rates – EMTR) legen ein marginales hypothetisches Investitionsprojekt

zugrunde, d.h. ein Investitionsprojekt mit einem Kapitalwert von Null, und ermitteln dessen steuerliche Grenzbelastung. EMTR werden nach der folgenden Formel errechnet (Sachverständigenrat zur Begutachtung der wirtschaftlichen Entwicklung 2001):

$$\text{EMTR} = \frac{p^c - s}{p^c}$$

Hierbei steht p^c für die Kapitalkosten aus Sicht des Investors, d.h. diejenige Vorsteuerrendite, bei der sich die Durchführung des Investitionsprojektes im Vergleich zu einer risikolosen Alternativinvestition gerade noch lohnt. s bezeichnet die vom Kapitalgeber geforderte Nachsteuerrendite. Die Unternehmensbesteuerung beeinflusst die Kapitalkosten des Investors und hat so Einfluss auf das Investitionsvolumen; effektive Grenzsteuersätze weisen also auf die Investitionswirkungen von Unternehmenssteuersystemen bzw. von deren Reformen hin.

Effektive Durchschnittssteuersätze (effective average tax rates – EATR) werden dagegen für inframarginale hypothetische Investitionen errechnet, die ökonomische Renten erwirtschaften, d.h. einen positiven Kapitalwert aufweisen. Die Formel zu ihrer Ermittlung lautet wie folgt (Sachverständigenrat zur Begutachtung der wirtschaftlichen Entwicklung 2001):

$$\text{EATR} = \frac{R^* - R}{\frac{p}{1+r}}$$

Dabei repräsentiert R^* den Kapitalwert des Investitionsprojektes vor, R den Kapitalwert nach Steuern (die Differenz entspricht also dem Gegenwartswert der erwarteten Steuerzahlungen);

$\frac{p}{1+r}$ ist gleich der abdiskontierten Vorsteuerrendite. EATR erlauben Aussagen über die durchschnittliche steuerliche Belastung von Investitionsprojekten an einzelnen Standorten, sind mithin also Indikatoren für die Standortattraktivität.

Für jedes Land wird für jede Finanzierungsform (Selbst-, Beteiligungs- und Fremdfinanzierung) sowie für jede Investitionsart (Gebäude, Maschinen, Finanzanlagen, Vorräte, immaterielle Wirtschaftsgüter) je ein fiktiver Steuersatz ermittelt. Anschließend wird – auf der Grundlage der anteilmäßigen Zusammensetzung der

gesamten Investitionen bzw. des Finanzierungsvolumen eines Landes – je ein landesdurchschnittlicher EMTR und EATR errechnet.

Die Methodik zur Errechnung mikroökonomischer EATR für hypothetische Unternehmen (der so genannte European Tax Analyser ETA) wurde von der Universität Mannheim in Zusammenarbeit mit dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) entwickelt (Jacobs/Spengel 2001). Dabei handelt es sich um ein EDV-gestütztes Simulationsprogramm, das EATR für identische hypothetische Unternehmen (ein typisches mittelständisches Unternehmen aus dem Verarbeitenden Gewerbe) für derzeit sechs Länder (Irland, Großbritannien, Niederlande, Frankreich, Deutschland und USA) bestimmt. Auf der Grundlage des Finanzplans des hypothetischen Unternehmens werden für einen zehnjährigen Zeitraum die Vorsteuerrendite r und die Nachsteuerrendite r_s des Unternehmens ermittelt und auf die Vorsteuerrendite r bezogen; EATR ergeben sich also gemäß folgender Formel:

$$\text{EATR} = \frac{r - r_s}{r}$$

EATR für hypothetische Unternehmen geben Auskunft über die durchschnittliche Steuerbelastung von Unternehmen im betrachteten Land und sind damit ebenso wie EATR für hypothetische Investitionen Indikatoren für dessen Attraktivität als Unternehmensstandort.

Tabelle 4 führt die effektiven Steuersätze für hypothetische Investitionen gemäß der Studien der Europäischen Kommission (EMTR^{EK} und EATR^{EK}), der Unternehmensberatung *Baker&McKenzie* (EMTR^{BM}) und des Sachverständigenrates zur Begutachtung der wirtschaftlichen Entwicklung (EMTR^{SVR} und EATR^{SVR}) für das Jahr 2001 auf. Dabei handelt es sich um die Steuersätze auf inländische Investitionen von im Verarbeitenden Gewerbe tätigen Kapitalgesellschaften. Auch sind, ebenfalls bezogen auf das Jahr 2001, die EATR^{ETA} für hypothetische Unternehmen nach Simulationen auf der Grundlage des ETA aufgeführt. Ein Vergleich der Ergeb-

¹ Zu einer ausführlichen Darstellung der Herleitung und Interpretation effektiver fiktiver Steuersätze vgl. z.B. Göppfarth (2001) und Treier (2002).

nisse zeigt zunächst, dass die effektive fiktive Steuerbelastung in Deutschland nach allen ausgewerteten Studien überdurchschnittlich hoch ist. Auch ist festzustellen, dass die in den einzelnen Studien ermittelten effektiven Steuersätze für Kapitalgesellschaften von einander abweichen. Dies weist auf ein großes Problem dieser Ansätze hin: Sie beruhen auf einer Vielzahl von Annahmen, etwa zur Vorsteuerrendite der Investitionsprojekte, zum Marktzinssatz oder zur künftigen Inflationsrate. Darüber hinaus können fiktive mikroökonomische Steuersätze keine Informationen über die Gesamtsteuerlast des Unternehmenssektors bzw. einzelner Unternehmenstypen liefern. Sie sind (und dieses Defizit teilen sie mit den bereits erläuterten fiktiven Methoden) außerdem ex definitione fiktiv. Die tatsächlichen Steuerzahlungen können aufgrund von Steuervermeidung der Unternehmen beträchtlich von den fiktiven Steuerzahlungen abweichen. Wie eng der Zusammenhang zwischen tatsächlichen Steuerzahlungen und steuerlichen Vorschriften ist, hängt schließlich auch von der Durchsetzung der Besteuerung durch die Finanzbehörden ab.

Im Gutachten 2001/2002 des Sachverständigenrates werden außerdem effektive Steuersätze für Investitionen von Personen- und Kapitalgesellschaften für drei verschiedene Zeitpunkte errechnet. Hierbei wird differenziert nach Finanzierungsformen und danach, ob der Teilhaber der Personengesellschaft mit dem Nullsteuer- oder dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer versteuert wird. *Tabelle 5* gibt die Belastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften in Prozentpunkten an. Es zeigt sich bei Betrachtung der durchschnittlichen EMTR und EATR, dass Investitionen von Personengesellschaften in allen betrachteten Jahren niedrigere effektive Steuersätze tragen als Kapitalgesellschaften. Allerdings darf auch bei diesen Ergebnissen nicht vergessen werden, wie sehr sie von den getroffenen Annahmen hinsichtlich der zugrunde gelegten hypothetischen Investition abhängen.

3 Faktische Steuerlastvergleiche

Faktische Steuerlastvergleiche setzen an der Kritik der begrenzten Aussagefähigkeit fik-

Tabelle 4: Mikroökonomische effektive Steuersätze für Kapitalgesellschaften im Verarbeitenden Gewerbe in der EU-15 2001
(in % bei Investitionen im Inland)

Land	EATREK hypothetische Investition	EMTR ^{EK} hypothetische Investition	EATR ^{SVR} hypothetische Investition	EMTR ^{SVR} hypothetische Investition	EMTR ^{BM} hypothetische Investition	EATR ^{ETA} hypothetisches Unternehmen
Belgien	34,5	22,4	–	–	18,9	–
Dänemark	27,3	21,6	–	–	18,8	–
Deutschland	34,9	26,1	36,0	29,8	25,2	30,1
Finnland	26,6	21,3	–	–	18,1	–
Frankreich	34,7	31,8	35,8	34,7	30,1	37,6
Griechenland	28,0	16,9	–	–	6,8	–
Großbritannien	28,3	24,8	29,1	27,5	20,8	21,0
Irland	10,5	11,7	10,8	12,7	9,4	8,3
Italien	27,6	–15,9	28,8	–6,3	13,7	–
Luxemburg	32,2	20,7	–	–	19,0	–
Niederlande	31,0	22,7	32,9	29,0	20,7	23,7
Österreich	27,9	12,6	–	–	18,3	–
Portugal	37,0	21,0	–	–	18,2	–
Schweden	22,9	14,3	23,6	17,2	15,7	–
Spanien	31,0	22,8	32,0	26,1	18,3	–
EU-15 Durchschnitt	29,0	18,3			18,1	

Quelle: BakerMcKenzie 2001; European Commission 2001; Lammersen/Spengel 2001; Sachverständigenrat zur Begutachtung der wirtschaftlichen Entwicklung 2001; eigene Zusammenstellung.

WSI Hans Böckler Stiftung

Tabelle 5: Belastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bei EMTR und EATR¹⁾

	2000	EMTR 2001/2002	2005	2000	EATR 2001/2002	2005
Nullsteuersatz	3,1	14,7	14,4	2,3	19	19
Spitzensteuersatz	3,6	3,9	5,4	6,4	3,4	6,6

1) Positive Werte: Höherbelastung von Kapitalgesellschaften in Prozentpunkten.
Quelle: Eigene Zusammenstellung.

WSI Hans Böckler Stiftung

tiver Indikatoren an. Sie verwenden Daten über tatsächliche Steuerzahlungen der Unternehmen. Zwei Arten von Indikatoren für die faktische Steuerlast können unterschieden werden: mikroökonomische und makroökonomische faktische Steuersätze. Faktische Steuersätze sind für Verteilungsanalysen relevant, d.h. für Untersuchungen, die sich für die Verteilung der Gesamtsteuerlast interessieren.

3.1 MIKROÖKONOMISCHE FAKTISCHE EFFEKTIVE STEUERSÄTZE

Mikroökonomische faktische effektive Durchschnittssteuersätze (EATR) erfassen die Steuerbelastung von Unternehmen an einem bestimmten Standort und haben Einfluss auf die Standortentscheidung von Unternehmen. Zu ihrer Berechnung wird die Steuerschuld eines Unternehmens in einer Periode auf seinen bilanziellen Vorsteuergewinn bezogen.

In einer Langzeitstudie der Universität Mannheim werden beginnend mit 1988

fortlaufend die Konzernsteuerquoten für Deutschland, Frankreich, Großbritannien, die Niederlande und die USA für die im jeweiligen Börsenindex enthaltenen Unternehmen sowie für die den europäischen DJ STOXX 50 repräsentierenden Konzerne errechnet (Spengel 2003). *Tabelle 6* gibt die durchschnittlichen Konzernsteuerquoten für die betrachteten Länder bzw. die EU an.² Für die im EU-Index enthaltenen Unternehmen ist ein eindeutig sinkender Trend bei der durchschnittlichen Steuerbelastung festzustellen, der mit Ausnahme von Frankreich mehr oder weniger deutlich auch für die übrigen betrachteten Länder – und am stärksten für Deutschland – gilt. Diese Untersuchung lässt sich also als Beleg für die Gültigkeit der race-to-the-bottom-Hypothese heranziehen. Was die Stellung im internationalen Vergleich anbelangt, so

² Genau genommen handelt es sich um den Median, der weniger schwankungsanfällig ist als der Durchschnitt.

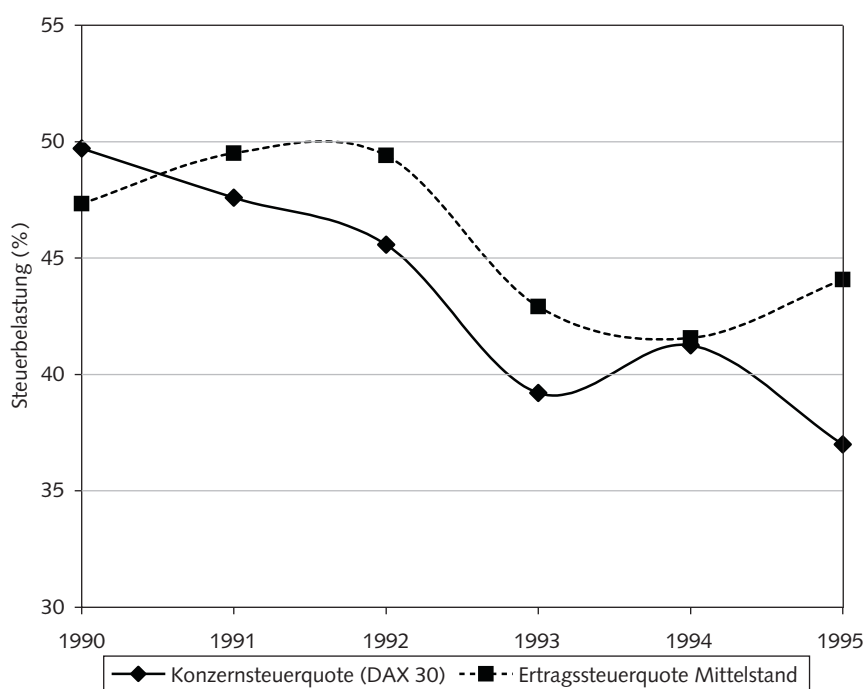
Tabelle 6: Konzernsteuerquoten (Median) für Deutschland, Frankreich, Großbritannien, die Niederlande, die USA und die EU 1988 bis 2000 (in %)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Deutschland (DAX 30)	52,1	50,1	49,7	47,6	45,6	39,2	41,3	37,0	39,9	40,7	40,8	37,4	36,5
Frankreich (CAC 40)	31,6	32,4	32,9	31,4	30,8	28,7	31,0	30,3	30,5	30,8	33,7	33,7	35,0
Großbritannien (FTSE 100)	33,5	30,4	30,6	30,7	31,2	31,0	30,6	31,5	30,5	30,6	29,5	28,7	28,3
Niederlande	31,5	33,2	29,2	27,5	25,2	21,7	26,8	28,1	28,0	28,9	26,7	31,3	28,0
USA (DJ Comp 65)	35,0	35,1	35,6	33,3	34,2	36,3	36,2	36,1	36,3	35,5	34,9	34,7	34,3
EU (DJ STOXX 50)	36,5	35,7	34,5	34,5	33,7	32,4	31,2	30,8	31,6	30,3	33,9	32,6	31,4

Quelle: Spengel 2003.

WSI Hans Böckler Stiftung

Abb. 1: Ertragssteuerquoten von Konzernen und mittelständischen Unternehmen in Deutschland 1990 bis 1995 - in % -



Quelle: Spengel 2003.

WSI Hans Böckler Stiftung

tragen trotz des massiven Rückgangs der Konzernsteuerquote die im deutschen DAX-30 vertretenen Unternehmen nach wie vor die höchste Steuerbelastung.

Die Ergebnisse sind allerdings insoweit zu relativieren, als jeweils nur die größten Unternehmen der in die Studie einbezogenen Länder (insgesamt handelt es sich um 310 Konzerne) berücksichtigt werden, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie aufgrund ihrer ausgedehnten internationalen Geschäftstätigkeit über überdurchschnittlich große Möglichkeiten zur Steuervermeidung (z.B. mit Hilfe von Transferpreis- oder Unterkapitalisierungsstrategien) verfügen und damit eher eine unterdurchschnittliche Steuerlast tragen. Die durchschnittliche faktische Unternehmenssteuerbelastung aller Unternehmen

dürfte also insgesamt höher sein. Ein weiterer Kritikpunkt ist die Verwendung von Konzernabschlüssen als Datengrundlage, die sowohl die weltweiten Steuerzahlungen als auch die weltweit erwirtschafteten Gewinne enthalten. Daher können Konzernsteuerquoten keine Informationen über die Steuerbelastung an einzelnen Standorten geben. Dennoch sind diese faktischen EATR aufschlussreiche Indikatoren für die steuerliche Belastung der großen Kapitalgesellschaften in den untersuchten Ländern.

Das letzt genannte Problem, die Nicht-erfassung der steuerlichen Belastung an einzelnen Standorten, vermeidet eine Untersuchung von *Nicodème*, der sich auf die „Bank for the Accounts of Companies Harmonised“-Datenbank der Europäischen

Kommission stützt (*Nicodème* 2001). Diese enthält die Bilanzdaten von Einzelunternehmen aus 11 Mitgliedsstaaten, die nach Sektoren und Unternehmensgröße differenziert werden können. Hier zeigen sich zunächst erhebliche Streuungen der EATR zwischen den Mitgliedsstaaten sowie nach Sektoren und Unternehmensgröße, ebenso wie teilweise beträchtliche Differenzen zwischen nominalen Steuersätzen und EATR. Darüber hinaus ergibt sich, abweichend von den oben dargestellten Ergebnissen für die großen börsennotierten Unternehmen, nach einem Rückgang der faktischen Durchschnittssteuersätze zwischen 1983 und Anfang der 1990er Jahre deren anschließender Wiederanstieg. Danach scheint sich also ein für die 1980er Jahre durchaus zu beobachtender Bedeutungsverlust der Unternehmenssteuerlast in den 1990er Jahren ins Gegenteil zu verkehren.

Zur Beantwortung der Frage nach einer möglichen steuerlichen Diskriminierung von Personen- gegenüber Kapitalgesellschaften können diese Studien nichts beitragen, da sie nur Kapitalgesellschaften berücksichtigen. Lediglich *Spengel* untersucht dies, indem er die in der erwähnten Langzeitstudie ermittelten Ertragssteuerquoten der DAX-30-Unternehmen den von *Baetge* (1997) berechneten Ertragssteuerquoten für mittelständische Unternehmen gegenüberstellt (*Abbildung 1*).

Das Abgrenzungskriterium zwischen mobilen und eher immobilien Unternehmen ist hier nicht die Rechtsform, sondern die Größe der Unternehmen, gemessen an den Umsatzerlösen: Große, umsatzstarke Unternehmen werden demnach tendenziell eher als mobil, kleine und mittelständische Unternehmen eher als immobil eingeschätzt. *Abbildung 1* zeigt, dass in dem betrachteten, aufgrund des Mangels an verfügbaren Daten allerdings nur kurzen, Zeitraum von 1990 bis 1995 beinahe in allen Jahren die Konzernsteuer- geringer als die mittelständische Ertragssteuerquote ist.

3.2 MAKROÖKONOMISCHE MAßE DER EFFEKTIVEN STEUERBELASTUNG

Makroökonomische Indikatoren für die Steuerbelastung setzen die gesamten Steuerzahlungen, die auf eine makroökonomische Größe entfallen (Arbeit, Kapital, privater Konsum, Energieverbrauch) ins Verhältnis zu dieser oder zu anderen makroökonomischen Größen. Sie erfassen die tatsächliche, in der Vergangenheit angefallene Steuerlast. Zwei Gruppen von Indikatoren können hier unterschieden werden: Erstens Steuerquoten, die die mit einer makroökonomischen Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerzahlungen auf das gesamte Steueraufkommen oder das BIP beziehen, und zweitens implizite (oder makroökonomische durchschnittliche effektive) Steuersätze, bei denen Steuerzahlungen ins Verhältnis zu der dazugehörigen makroökonomischen Steuerbasis gesetzt werden.

Bereits vorweg muss auf ein gemeinsames Defizit aller makroökonomischen Belastungsindikatoren hingewiesen werden. Ihre Anwendbarkeit beschränkt sich auf die Analyse der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften, während die faktische Steuerbelastung von Personengesellschaften aufgrund von methodischen Problemen nicht ermittelt werden kann: Die Einkommensteuerzahlungen auf gewerbliche Einkünfte können vom gesamten Einkommensteueraufkommen nicht isoliert werden.

3.3 STEUERQUOTEN

Die Anteile der gesamten Körperschaftsteuerzahlungen am BIP und am gesamten Steueraufkommen sind ein einfacher und daher häufig verwendeter Indikator für die langfristige Entwicklung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. *Tabelle 7* zeigt, dass seit Mitte der 1960er Jahre die Anteile der Körperschaftsteuerzahlungen am BIP und am gesamten Steueraufkommen in der EU-15 deutlich gestiegen sind. Der scheinbare Widerspruch zu den kontinuierlich sinkenden nominalen Körperschaftsteuersätzen wird häufig damit erklärt, dass die Reduzierung der tariflichen Steuersätze durch die Ausweitung der steuerlichen Bemessungsgrundlage („tax cuts cum base broadening“) überkompensiert wird. Dass dieser Trend für Deutschland nicht gilt, wird darauf zurückgeführt, dass hier zwar schrittweise die Körperschaftsteuersätze

Tabelle 7: Körperschaftsteuerzahlungen in der EU-15 (Durchschnitt) und in Deutschland 1990 bis 2000 (in % des BIP und des gesamten Steueraufkommens)

Jahr	Deutschland		EU-15 (Durchschnitt)	
	Körperschaftsteuer/BIP	Körperschaftsteuer/Steueraufkommen	Körperschaftsteuer/BIP	Körperschaftsteuer/Steueraufkommen
1965	2,5	7,8	1,9	6,7
1970	1,8	5,7	2,1	6,9
1980	2,0	5,5	2,1	5,8
1985	2,3	6,1	2,6	6,4
1990	1,7	4,8	2,6	6,8
1995	1,1	2,8	2,7	6,9
2000	1,8	4,8	3,8	9,2

Quelle: OECD 2002.

WSI Hans Böckler Stiftung

gesenkt worden, die resultierenden Steuerausfälle jedoch nur unzureichend durch den Abbau von Vergünstigungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgeglichen worden seien. Dieses Argument ist aber nur teilweise gerechtfertigt. In der Tat wird die Höhe der Körperschaftsteuerzahlungen durch nominale Steuersätze und die Bemessungsgrundlage determiniert. Die Höhe der Bemessungsgrundlage – der zu versteuernde Gewinn – hängt von den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, aber auch von der Höhe der Gewinne der Kapitalgesellschaften ab. Ein Anstieg der steuerlichen Bemessungsgrundlage kann daher nicht nur auf einer Verschärfung der steuerlichen Regelungen, sondern auch auf einem Anstieg der Gewinne beruhen. Daher ist nicht eindeutig festzustellen, ob Veränderungen der Steuerquoten das Ergebnis der Änderung steuerlicher Vorschriften oder einer relativen Änderung der Gewinnhöhe der Kapitalgesellschaften sind.

Darüber hinaus sind Steuerquoten für internationale Querschnittsvergleiche zur gesamten Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften ungeeignet, weil ihre absolute Höhe vom Anteil der Kapitalgesellschaften an der Gesamtzahl der Unternehmen abhängt. Der im internationalen Vergleich geringe Anteil von Kapitalgesellschaften ist einer der Gründe für die im EU-Vergleich niedrigen deutschen Steuerquoten. Sinnvoll sind makroökonomische Steuerquoten nur für internationale Längsschnittsvergleiche. Nimmt man eine langfristige Stabilität der Struktur des Unternehmenssektors – d.h. des relativen Anteils von Kapital- und Personengesellschaften – an, dann zeigen die Steuerquoten eine tendenziell steigende Belastung von Kapitalgesellschaften in der EU-15, während sie sich in Deutsch-

land insgesamt kaum verändert hat. Die Hypothese von der Steuerlastverschiebung kann mit Hilfe der Steuerquoten ebenfalls nicht untersucht werden: Weil aus dem gesamten Einkommensteueraufkommen die Einkommensteuerzahlungen für gewerbliche Einkünfte nicht isoliert werden können, können Steuerquoten für der Einkommensteuer unterliegende Personenunternehmen nicht ermittelt werden.

3.4 MAKROÖKONOMISCHE DURCHSCHNITTliche EFFEKTIVE STEUERSÄTZE

Makroökonomische durchschnittliche effektive Steuersätze werden ermittelt, indem die gesamte Steuerlast einer makroökonomischen Größe einer Volkswirtschaft auf eben diese Größe bezogen wird. Für die Berechnung länderspezifischer makroökonomischer effektiver Steuersätze werden Daten aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, üblicherweise aus Statistiken der OECD (Revenue Statistics, National Accounts), verwendet. Ein wichtiger Vorzug makroökonomischer Steuersätze ist die Einfachheit ihrer Ermittlung. Darüber hinaus können Berechnungen der makroökonomischen Steuersätze auf international vergleichbare und konsistente empirische Daten zurückgreifen, so dass die Methode für internationale, viele Länder umfassende Vergleiche der Unternehmenssteuerlast gut geeignet ist.

Hettich/Schmidt berechnen makroökonomische Steuersätze für Kapitalgesellschaften, indem das gesamte Aufkommen aus Körperschaftsteuern, Gewerbesteuern und Vermögensteuern der Kapitalgesellschaften auf deren gesamte Gewinne bezogen wird. Die Ergebnisse dieser Studie beziehen sich auf ausgewählte EU-Mitglieds-

Tabelle 8: Effektive makroökonomische Steuersätze für Kapitalgesellschaften in ausgewählten EU-Ländern 1980 bis 1996 (in %)

Land	1980	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Belgien	43,6	26,5	26,8	26,6	25,2	23,6	22,2	24,1	23,1	26,6	28,4	29,6	29,1
Deutschland	54,6	41,1	34,6	31,2	31,8	33,1	28,4	28,0	27,2	26,1	20,5	19,1	23,5
Frankreich	48,3	39,7	33,0	31,7	28,9	29,4	32,1	26,7	22,5	23,5	21,5	24,1	24,7
Großbritannien	58,1	52,0	52,5	44,6	47,3	58,9	68,1	66,2	49,1	34,7	43,1	42,3	43,2
Italien	40,2	47,3	53,2	54,2	47,4	53,0	63,8	76,3	101,6	85,6	63,7	60,5	65,0
Niederlande	26,3	17,6	20,8	26,0	24,4	21,0	21,4	22,4	21,8	24,4	21,8	22,2	28,1
Schweden	39,2	29,9	45,1	47,4	53,1	47,9	71,1	73,1	36,7	44,4	38,1	28,9	45,7
Durchschnitt	28,7	36,3	38,0	37,4	36,9	38,1	43,9	45,3	40,3	37,9	33,9	32,4	37,0

Quelle: Hettich/Schmidt 2001; eigene Berechnungen.

WSI Hans Böckler
Stiftung

staaten im Zeitraum 1980 bis 1996; sie sind in *Tabelle 8* aufgeführt. In Deutschland ist ein massiver Rückgang der effektiven makroökonomischen Steuersätze zu beobachten, die seit 1986 erheblich unter dem Durchschnitt der betrachteten EU-Länder liegen. Ein generelles race to the bottom kann anhand der vorliegenden Ergebnisse nicht bestätigt werden: Zwar gehen die impliziten Steuersätze auch für Belgien, Frankreich und Großbritannien zurück; in den Niederlanden hat jedoch ein leichter, in Italien und Schweden ein starker Anstieg bei Gegenüberstellung der Jahre 1996 und 1980 stattgefunden. Zudem ist festzustellen, dass in einigen Ländern die makroökonomischen Steuersätze im Zeitablauf stark schwanken.

Auch hier kann ein Vergleich der Steuerbelastung von Kapital- und Personen- gesellschaften wegen der nicht möglichen Separierbarkeit der Einkommensteuerzah-

lungen auf Gewinne der Personenunter- nehmen nicht vorgenommen werden.

4 Fazit

Abschließend ist zunächst festzuhalten, dass es „die“ Methode zur Durchführung von Steuerlastvergleichen nicht gibt. Je nach verwendetem Ansatz ergeben sich unterschiedliche Hinweise für die Beantwortung der eingangs gestellten Fragen. Einige Steuerlastindikatoren weisen auf einen langfristigen Bedeutungsverlust der Unternehmenssteuern hin, während andere wiederum der These eines race to the bottom klar widersprechen. Die wenigen verfügbaren Daten bezüglich der steuerlichen Belastung von Personenunternehmen erlauben keine fundierten Aussagen hinsichtlich

der Relevanz der Hypothese von der Steuerlastverschiebung hin zu weniger mobilen Steuerbasen. Und schließlich kann auch die oft geäußerte Behauptung, Deutschland sei im internationalen Vergleich ein Hochsteuerland, auf der Basis der präsentierten empirischen Ergebnisse nur wenig überzeugen. Grundsätzlich bleibt abschließend zweierlei festzuhalten: Erstens ist die Verbesserung der Datenbasis ein Desideratum; ansonsten werden auch Erweiterungen der bisher angewendeten Ansätze keine verlässlicheren und fundierteren Ergebnisse liefern können. Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass Steuerlastvergleiche auch nach der Beseitigung der bestehenden methodischen und Datenprobleme insofern von nur beschränkter Bedeutung sind, als Unternehmenssteuern lediglich einer von vielen Faktoren ist, die unternehmerische Investitions- und Standortentscheidungen beeinflussen.

- Baetge, J.** (1997): Vergleich der Steuerlast von international tätigen Unternehmen und eher standortgebundenen kleinen und mittleren Betrieben, Münster
- Baker&McKenzie** (2001): The Effective Tax Burden of Companies in the Member States of the EU – the Perspective of a Multinational Investor, Amsterdam
- Bundesministerium der Finanzen** (2002): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Berlin
- Devereux, M.P./Griffith, R.** (1998): Taxation and the Location of Production: Evidence from a Panel of US Multinationals, in: Journal of Public Economics 68
- European Commission** (2001): Towards an Internal Market without Tax Obstacles, COM (2001) 582 final, Brüssel
- Frey, B.S.** (1990): Intergovernmental Tax Competition, in: McLure, Ch. u.a. (Hrsg.), Influences of Tax Differentials on International Competitiveness, Deventer
- Göpffarth, D.** (2001): Die Besteuerung multinationaler Unternehmen aus europäischer Perspektive, Baden-Baden
- Hettich, F./Schmidt, C.** (2001): Die deutsche Steuerbelastung im internationalen Vergleich: Warum Deutschland (k)eine Steuerreform braucht, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2
- Institut der deutschen Wirtschaft** (verschiedene Jahrgänge): Internationale Wirtschaftszahlen, Köln
- Jacobs, O.-H./Spengel, Ch.** (2001): Effective Tax Burden in Europe, Heidelberg/New York
- King, M.A./Fullerton, D.** (1984): The Taxation of Income from Capital, Chicago
- KPMG** (2002): Corporate Tax Rates Survey – January 2002, KPMG International Tax Centre, Amsterdam
- Lammersen, L./Spengel, Ch.** (2001): Unternehmensbesteuerung in der EU, in: ZEW news 11
- Napp, H.-G./Rahmann, B.** (1989): Probleme eines internationalen Vergleichs der steuerlichen Belastung von Unternehmen, in: WSI-Mitteilungen 6
- Nicodème, G.** (2001): Computing Effective Corporate Tax Rates: Comparisons and Results, Directorate General for Economic and Financial Affairs Economic Paper 153, Brüssel
- OECD** (2002): Revenue Statistics 1965–2001, Paris
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der wirtschaftlichen Entwicklung** (2001): Jahresgutachten 2001/02: Für Stetigkeit – gegen Aktionismus, Stuttgart
- Sinn, H.-W.** (1997): The Selection Principle and Market Failure in Systems Competition, in: Journal of Public Economics 66
- Spengel, Ch.** (2003): Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Düsseldorf 2003
- Treier, V.** (2002): Fiskalwettbewerb in Mittel- und Osteuropa: Realität oder Fiktion?, Bamberg

Gemeinsames „Special Seminar“

des Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Instituts (WSI) in der Hans Böckler Stiftung und des Instituts der deutschen Wirtschaft (IW)

auf dem

13. Weltkongress der International Industrial Relations Association (IIRA)

vom 8.–12. September 2003 in Berlin

Thema:

The Future of Collective Bargaining in Germany

am Dienstag, 9. September 2003, 16.00–17.30 Uhr

Beiträge:

Hagen Lesch (IW): Aging Societies and Challenges for Collective Bargaining Policy

Thorsten Schulten (WSI): Decentralisation of Collective Bargaining – What Future for the German Model?

Weitere Informationen zum 13. IIRA Congress unter: <http://www.fu-berlin.de/iira2003/>

Die WSI-Mitteilungen legen zu diesem Kongress ein **Sonderheft in englischer Sprache** vor mit dem Titel: „Industrial Relations in Germany – An Empirical Survey“. Es kann ab September über die Redaktion auf Anfrage bezogen werden.