

Standort Deutschland: Steuroase oder Hochsteuerland?

ZEW-Stellungnahme zur OECD Revenue Statistics vom 10.10.2002 und zur Pressemitteilung des BMF „Deutschland ist kein Hochsteuerland!“ vom 20.1.2003

I. Positive Beurteilung der Ergebnisse der OECD Revenue Statistics durch das Bundesfinanzministerium

Die OECD ermittelt in ihren regelmäßig erscheinenden Revenue Statistics durchschnittliche Abgabenquoten für ihre Mitglieder. Im Einzelnen sind dies:

- Steuer- und Abgabenquote (einschließlich Sozialversicherungen),
- Gesamtsteuerquote aus direkten und indirekten Steuern sowie
- Ertragsteuerquote (nur Einkommen- und Gewinnsteuern).

Gemäß den am 10.10.2002 von der OECD für das Jahr 2001 veröffentlichten Kennzahlen rangiert Deutschland sowohl hinsichtlich der Steuer- und Abgabenquote (36,4%), der Gesamtsteuerquote (21,7%) als auch der Ertragsteuerquote (10,1%) am unteren Ende der Belastungsskala. Innerhalb der Europäischen Union weist Deutschland gar die niedrigste Gesamt- und Ertragsteuerquote auf, bei der Steuer- und Abgabenquote wird der deutsche Wert nur von Irland, Portugal und Spanien unterboten (vgl. Angaben in der Tabelle).

In seiner Pressemitteilung vom 20.1.2003 hebt das Bundesfinanzministerium (BMF) die relativ gute Position Deutschlands bei der Steuer- und Abgabenlast hervor und geht offensichtlich von einer verbesserten Stellung Deutschlands im internationalen Steuerwettbewerb aus. Möglicherweise soll hiermit künftigen Steuererhöhungen der Weg geebnet werden, die durch die Maßnahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes bereits in diesem Jahr zu erwarten sind.

Das ZEW teilt die positive Einschätzung der steuerlichen Standortbedingungen durch die Bundesregierung nicht. Zweifel sind aus zweierlei Gründen angebracht. Zum einen weisen die OECD-Zahlen methodisch bedingt zu geringe Werte auf und unterschätzen überdies die Steuerbelastung in Deutschland im Vergleich zu anderen Ländern. Zum anderen erlauben die OECD-Zahlen keine Rückschlüsse auf die steuerliche Attraktivität von Investitionsstandorten.

II. Steuerquoten der OECD keine geeignete Maßgröße zur Beurteilung der steuerlichen Standortattraktivität

Aus der Sicht von Unternehmen ist in erster Linie die Gewinnsteuerbelastung die relevante Größe zur Beurteilung der Steuerbelastung von Investitionen. Vordergründig ließe sich die steuerliche Standortattraktivität demnach anhand der Ertragsteuerquote beurteilen. Dagegen sind Abgaben- bzw. Steuerquoten, die neben den Gewinnsteuern noch die indirekten Steuern (vor allem Umsatzsteuer) oder die Sozialversicherungsbeiträge einschließen, von vornherein nicht entscheidungserheblich.

Die OECD ermittelt die Ertragsteuerquoten, indem die Einnahmen aus Einkommen- und Gewinnsteuern auf das Bruttoinlandsprodukt bezogen werden. Abgrenzungsfragen stellen sich somit hinsichtlich der Werte im Zähler und im Nenner der Belastungsziffer.

Das Bruttoinlandsprodukt im Nenner der Belastungsziffer ist ein Indikator für die Wertschöpfung einer Volkswirtschaft eines Jahres und steht in keinem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Gewinnen. Vielmehr übersteigt das Bruttoinlandsprodukt, das beispielsweise Löhne und staatliche Leistungen einschließt, die Unternehmensgewinne um ein Vielfaches.

In den Zähler der Belastungsziffer geht das gesamtwirtschaftliche Aufkommen aus Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer einschließlich Zuschlagsteuern wie dem Solidaritätszuschlag ein. Dabei handelt es sich um die kassenmäßigen Steuereinnahmen, die um Verlustvor- und Verlustrückträge gemindert sind. Das Bruttoinlandsprodukt wird von diesen Tatbeständen hingegen nicht berührt.

Im Ergebnis ist die Ertragsteuerquote laut Berechnung der OECD somit eine statische Größe, bei der das Ertragsteueraufkommen auf eine sehr umfassende Größe bezogen wird. Daraus erklären sich die durchweg verhältnismäßig geringen Effektivbelastungen. Für zwischenstaatliche Standortvergleiche ist diese Belastungsziffer auch nach Einschätzung der OECD nur von begrenztem Nutzen. Dies liegt daran, dass das gesamtwirtschaftliche Aufkommen von vielfältigen Faktoren bestimmt wird, die mit der Belastung von konkreten unternehmerischen Entscheidungen nichts zu tun haben. Die Wertschöpfung steuerbefreiter Institutionen – wie staatliche Einrichtungen, Kirchen, Gewerkschaften und gemeinnützige Unternehmen – trägt erheblich zum Bruttoinlandsprodukt bei, wodurch die Steuerquote sinkt. Ebenso senken zahlreiche Subventionstatbestände rechnerisch die Steuereinnahmen anstatt die Staatsausgaben zu erhöhen. So führt die Verrechnung des Kindergeldes mit der Lohnsteuer zu einem Rückgang der kassenmäßigen Steuereinnahmen. Schließlich muss ein niedriges Aufkommen keineswegs das Ergebnis einer moderaten Gesetzgebung sein. Vielmehr ist zu fürchten, dass das Steueraufkommen insbesondere in Deutschland aufgrund der enttäuschenden wirtschaftlichen Entwicklung in den letzten Jahren so gering ausgefallen ist.

Im Ergebnis stellen die OECD-Berechnungen aus verschiedenen Gründen keine geeignete Maßgröße für die Höhe der Unternehmenssteuerbelastung und somit zur Beurteilung der steuerlichen Standortattraktivität dar (vgl. bereits Spengel C./Eckerle T., 1999a; 1999b):

- Aufgrund der Berücksichtigung persönlicher Einkommensteuern einschließlich der Lohnsteuer gehen in den Zähler der Maßgröße Steuerzahlungen ein, die keinen Bezug zu den Unternehmenssteuern aufweisen.
- Entsprechendes gilt für den Nenner der Maßgröße, das Bruttoinlandsprodukt, der keinen Bezug zu den Unternehmensgewinnen aufweist.
- Sofern die Unternehmenssteuerbelastung isoliert werden soll, dürften in den Zähler der Maßgröße ausschließlich die Unternehmenssteuern eingehen, welche zu den Gewinnen aus Unternehmertätigkeit im Nenner der Maßgröße in Beziehung gesetzt werden müssten. Aus den Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung können die entsprechenden Größen allerdings nicht zweifelsfrei isoliert werden. Diese Abgrenzungsprobleme sind hinreichend bekannt und treten insbesondere in Deutschland in verstärktem Maße auf.

Ein weiterer bedeutsamer Grund der mangelnden Relevanz der OECD-Berechnungen für unternehmerische Entscheidungsprobleme wie die Standortwahl liegt im Vergangenheitsbezug der Daten. Die in die Maßgröße eingehenden Steuerzahlungen und das Bruttoinlandsprodukt betreffen abgeschlossene Zeiträume. Unternehmen legen ihren Entscheidungen dagegen die erwarteten Steuerbelastungen noch zu realisierender Investitionsvorhaben zugrunde.

III. Beurteilung der steuerlichen Standortattraktivität anhand effektiver Steuerbelastungen auf geplante Investitionen

Aussagekräftige Steuerbelastungsvergleiche zur Beurteilung der steuerlichen Standortattraktivität sind deshalb generell zukunftsorientiert und geben die zu erwartende effektive Steuerbelastung geplanter Investitionen wider. In solche Vergleiche sind zum einen alle bedeutsamen Unterschiede zwischen den nationalen Steuersystemen, Steuerarten, Bemessungsgrundlagen und Tarifen einzubeziehen, was bei den OECD-Berechnungen gerade nicht der Fall ist. Zum anderen sind die Steuerzahlungen auf aussagekräftige unternehmerische Zielgrößen zu beziehen, wie beispielsweise den Kapital- oder den Vermögensendwert einer Investition (mit den Methoden internationaler Steuerbelastungsvergleiche beschäftigen sich Jacobs/Spengel, 2000; Spengel/Lammersen, 2001; Gutekunst/Hermann/Lammersen, 2003, Spengel, 2003).

Umfangreiche Berechnungen zur effektiven Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in der EU und eine Abschätzung der von Besteuerungsunterschieden ausgehenden Konsequenzen für Standortentscheidungen präsentierte die Europäischen Kommission

im Herbst 2001 in ihrem Bericht „Company Taxation in the Internal Market“ (Europäische Kommission, 2001). An dieser Untersuchung waren das ZEW und die Universität Mannheim maßgeblich beteiligt.

Die Belastungsanalysen basieren zum einen auf dem mikroökonomischen Modell von „Devereux und Griffith“ und zum anderen auf dem Simulationsprogramm „European Tax Analyzer“, das seit 1991 als Kooperationsprojekt zwischen dem ZEW und der Universität Mannheim besteht und derzeit sechs Staaten umfasst. Die damaligen Berechnungen basierten auf dem Rechtsstand von 1999. Für die Zwecke dieser Stellungnahme wurden die Ergebnisse für den Rechtsstand 2001 neu ermittelt, um einen direkten Vergleich mit den OECD-Berechnungen zu gewährleisten.

Da dem Modell von „Devereux und Griffith“ und dem „European Tax Analyzer“ unterschiedliche Unternehmensstrukturen zugrunde liegen, unterscheiden sich die ermittelten Belastungsziffern. Dennoch lassen die Ergebnisse aber ausgeprägte gemeinsame Tendenzen erkennen (siehe Tabelle).

Einen ersten Eindruck über die Unternehmenssteuerbelastung bietet ein Vergleich der kumulierten tariflichen Spitzensteuersätze, der Interdependenzen zwischen den einzelnen Steuerarten wie die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei der Körperschaftsteuer in Deutschland berücksichtigt. Danach streuen innerhalb der EU die Tarifbelastungen für Gewinne von Kapitalgesellschaften zwischen 10% in Irland und 40,3% in Italien. Deutschland weist im EU-Vergleich mit 39,4% die dritthöchste Tarifbelastung auf.

Die großen Unterschiede bei den tariflichen Steuersätzen machen sich auch bei den effektiven Durchschnittssteuersätzen bemerkbar. Diese reichen 2001 von 36% in Deutschland bis zu 10,8% in Irland. Auch hinsichtlich der Effektivbelastung belegt somit Deutschland gemeinsam mit Frankreich innerhalb Europas eine Spitzenposition. Die Untersuchung mit dem „European Tax Analyzer“ bestätigt diesen Befund.

Auffallend ist, dass die Rangfolge der Länder durch die Unterschiede zwischen den tariflichen Steuersätzen sehr gut wiedergegeben wird. Im Ergebnis sind die Höhe und die Unterschiede der effektiven Steuerbelastungen von Unternehmen im internationalen Vergleich somit in erster Linie auf das unterschiedliche Niveau der Steuersätze zurückzuführen. Dagegen ist der Einfluss unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften und Steuerarten eher gering. Eine Verallgemeinerung dieses Befunds ist allerdings nicht zulässig. So zeigt das Beispiel Frankreichs, dass im Einzelfall den unterschiedlichen Steuerarten eine erhebliche Bedeutung beizumessen ist, was die nur geringfügigen Differenzen zwischen dem tariflichen Steuersatz und der Effektivbelastung erklärt. Zudem wurde die Betrachtung auf die für Standortentscheidungen relevante Unternehmensebene beschränkt. Bezieht man die Besteuerung der Anteilseigner ein und stellt somit auf die für den Mittelstand relevantere Gesamtsteuerbelastung ab, wirken

sich auch die Unterschiede zwischen den nationalen Körperschaftsteuersystemen und Einkommensteuertarifen aus.

Zwischen den OECD-Berechnungen und den ermittelten effektiven Steuerbelastungen ist kein Zusammenhang erkennbar. Zurückzuführen ist dies auf Unterschiede zwischen der Datenbasis, dem Umfang der einbezogenen steuerlichen Regelungen sowie den gewählten Bezugsgrößen für die Ermittlung der Belastungsziffern.

IV. Fazit

- Die von der OECD ermittelten Abgaben- und Steuerquoten sagen nichts über die effektive Steuerbelastung von Unternehmen aus. Sie informieren höchstens darüber, wie sich die Abgaben- und Steuerbelastung im zwischenstaatlichen Vergleich verteilt, wobei die Ergebnisse mit erheblichen Abgrenzungsproblemen behaftet sind.
- Die OECD-Berechnungen sind kein Indikator für die steuerliche Attraktivität von Unternehmensstandorten. Die für Deutschland ausgewiesene niedrige Ertragsteuquote von 10% lässt deshalb keinerlei Rückschlüsse auf eine vergleichsweise vorteilhafte Position Deutschlands im internationalen Steuerwettbewerb zu.
- Entgegen der OECD-Untersuchung weist Deutschland derzeit neben Frankreich auf Unternehmensebene die höchste effektive Steuerbelastung innerhalb der EU auf, wenn man die Ergebnisse aussagekräftiger internationaler Steuervergleiche zugrunde legt. Dies ist gleichzeitig ein Indikator für die vergleichsweise unattraktiven steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland.
- Die Ergebnisse der OECD-Untersuchung liefern keine Rechtfertigung dafür, weitere Steuerentlastungen für Unternehmen in Deutschland aufzuschieben. Mit Blick auf die geplanten Maßnahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes ist vielmehr mit einem weiteren Anstieg der effektiven Steuerbelastung und somit einer Verschlechterung der Investitions- und Standortbedingungen zu rechnen.

Ansprechpartner:

Gerd Gutekunst, Telefon 0621/1235-282, Email gutekunst@zew.de

Robert Schwager, Telefon 0621/1235-160, Email schwager@zew.de

Christoph Spengel, Email spengel@zew.de

Weiterführende Literatur:

- Europäische Kommission (2001): Company Taxation in the Internal Market, Brüssel.
- Gutekunst G./ Hermann R.A./ Lammersen L. (2003): Deutschland ist kein Niedrigsteuerland, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2003, Heft 1.
- Jacobs O.H./ Spengel C. (2000): Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies - An Overview and International Comparison, in: Intertax 2000, S. 334-352.
- Spengel C. (2003): Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Steuerbelastungsanalysen, Empirische Relevanz, Reformüberlegungen, IDW-Verlag, Düsseldorf, im Erscheinen.
- Spengel C./ Eckerle T. (1999a): Meinungsstreit über die effektive Steuerbelastung von Unternehmen, in: ZEW-News, Mai 1999, S. 1-4.
- Spengel C./ Eckerle T. (1999b): Deutschland ist keine Steueroase für Unternehmen, in: Handelsblatt vom 25.5.1999, S. 63.
- Spengel C./ Lammersen L. (2001): Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen, in: Steuer und Wirtschaft 2001, S. 222-238.

Staat	Abgaben- und Steuerquoten gem. OECD-Studie (2001) ¹								Tarifliche und effektive Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften (2001) ²							
	Abgaben- und Steuerquote	Rang	Gesamt- steuerquote	Rang	Ertrag- steuerquote	Rang	Sozial- abgaben- quote	Rang	Tariflicher Steuersatz	Rang	Grenz- steuer- belastung	Rang	Durch- schnitts- belastung (Devereux/ Griffith)	Rang	Durch- schnitts- belastung (European Tax Analyzer)	Rang
Belgien	45,3	10	31,1	12	17,9	12	14,2	10	40,2	14	26,8	11	35,6	13		
Dänemark	49,0	14	46,8	15	28,9	15	2,2	1	30,0	4	23,2	6	27,8	4		
Deutschland	36,4	4	21,7	1	10,0	1	14,7	12	39,4	13	29,8	14	36,0	15	30,1	4
Finnland	46,3	13	33,9	13	19,1	13	12,4	8	29,0	3	24,1	7	27,4	3		
Frankreich	45,4	11	28,9	6	11,6	5	16,5	15	36,4	10	34,7	15	35,8	14	37,6	5
Griechenland	40,8	7	29,4	7	13,9	7	11,4	5	37,5	11	16,2	3	27,8	4		
Großbritannien	37,4	5	31,0	11	14,9	9	6,4	3	30,0	4	27,5	12	29,1	8	21,6	2
Irland	29,2	1	24,9	3	12,7	6	4,3	2	10,0	1	12,7	2	10,8	1	8,3	1
Italien	41,8	8	29,6	8	14,9	9	12,2	7	40,3	15	-6,3	1	28,8	6		
Luxemburg	42,4	9	30,8	10	15,2	11	11,6	6	37,5	11	24,8	9	33,2	12		
Niederlande	39,9	6	25,6	4	10,7	4	14,3	11	35,0	7	29,0	13	32,9	11	23,7	3
Österreich	45,7	12	30,7	9	14,4	8	15,0	13	34,0	6	17,7	5	29,0	7		
Portugal*	34,5	2	25,6	5	10,3	3	8,9	4	35,2	9	24,6	8	31,7	9		
Schweden	53,2	15	37,3	14	22,2	14	15,9	14	28,0	2	17,2	4	23,6	2		
Spanien	35,2	3	22,6	2	10,0	1	12,6	9	35,0	7	26,1	10	32,0	10		

1 OECD Revenue Statistics 1965 – 2001, Paris, 2002

2 Eigene Berechnungen

3 Stand 2000