

WISO

Januar 2013

Diskurs

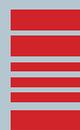
Expertisen und Dokumentationen
zur Wirtschafts- und Sozialpolitik

Für einen produktiven und solide finanzierten Staat

Determinanten der Entwicklung
der Abgaben in Deutschland

Teilstudie 1





Studie im Auftrag der Abteilung Wirtschafts-
und Sozialpolitik der Friedrich-Ebert-Stiftung

Für einen produktiven und solide finanzierten Staat

Determinanten der Entwicklung
der Abgaben in Deutschland

Margit Schratzenstaller

Teilstudie 1

Inhaltsverzeichnis

Abbildungs- und Übersichtsverzeichnis	3
Vorbemerkung	5
1. Einleitung und Problemstellung	7
2. Längerfristige Entwicklungstrends des deutschen Steuer- und Abgabensystems	12
2.1 Längerfristige Entwicklungstrends im deutschen Abgabensystem	12
2.2 Die jüngsten Steuerreformen im Überblick	16
2.2.1 Einkommensteuer inkl. Familienbesteuerung	18
2.2.2 Unternehmensbesteuerung	19
2.2.3 Verbrauchssteuern	20
2.2.4 Gesamtwirkung der Steuerreformen seit 1999	23
3. Entwicklung der effektiven Steuersätze wichtiger Einzelsteuern	25
3.1 Makroökonomische effektive Steuersätze	25
3.2 Mikroökonomische effektive Steuersätze	26
3.2.1 Besteuerung der Arbeitseinkommen	27
3.2.2 Unternehmensbesteuerung	30
4. Entwicklung der Aufkommenselastizität des deutschen Abgabensystems	35
4.1 Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizität	35
4.2 Entwicklung der Aufkommenselastizitäten für wichtige Steuer- und Abgabekategorien	38
4.3 Vergleich mit aktuellen empirischen Studien zur Entwicklung der Aufkommenselastizität des deutschen Abgabensystems	39
4.4 Determinanten der Entwicklung der Aufkommenselastizitäten	42
5. Überblick über steuerliche Ausnahmetatbestände im Bereich wichtiger Einzelsteuern	43
6. Internationale Einflussfaktoren auf inländische Steuerpolitik und Steuereinnahmen	47
6.1 Einfluss der Unternehmensbesteuerung auf unternehmerische Entscheidungen	48
6.2 Einfluss des internationalen Steuerwettbewerbs auf die Abgabenstruktur	49
Literaturhinweise	51
Die Autorin	55

Diese Studie wird von der Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik der Friedrich-Ebert-Stiftung veröffentlicht. Die Ausführungen und Schlussfolgerungen sind von der Autorin in eigener Verantwortung vorgenommen worden.

Abbildungs- und Übersichtsverzeichnis

Abbildung 1: Steuer- und Abgabenquoten Deutschland – EU15 1980 bis 2010	8
Abbildung 2: Entwicklung Steuer- und Abgabenquote Deutschland 1965 bis 2010	9
Abbildung 3: Entwicklung Steuer-, Sozialbeitrags- und Abgabenquote Deutschland in kassenmäßiger Abgrenzung ab 1974	10
Abbildung 4: Entwicklung Abgabekategorien in % der Gesamtabgaben, 1980 bis 2009	13
Abbildung 5: Sozialbeiträge, Arbeitnehmer und sozialversicherungspflichtig Beschäftigte ab 1970	13
Abbildung 6: Struktur des Steueraufkommens Deutschland 1950 bis 2010, Anteile in %	14
Abbildung 7: Anteile der direkten und indirekten Steuern sowie der Sozialversicherungsbeiträge am Gesamtabgabenaufkommen Deutschland 1974 bis 2011	16
Abbildung 8: Wichtige Eckpunkte des Einkommensteuertarifs 1958 bis 2012	18
Abbildung 9: Entwicklung Unternehmensbesteuerung	19
Abbildung 10: Spitzensteuersätze in der EU27, 1995/2012	27
Abbildung 11: Wachstumsraten Abgaben und BIP 1974 bis 2011	36
Übersicht 1: Steuerminder- und -mehreinnahmen im Entstehungsjahr durch Steueränderungen bei Einkommensteuer und Unternehmensbesteuerung 1999 bis 2011	17
Übersicht 2: Steuermehreinnahmen im Entstehungsjahr durch Änderungen bei den Verbrauchssteuern im Entstehungsjahr 1999 bis 2011	22
Übersicht 3: Gesamtaufkommenswirkungen der Steuerreformen seit 1999	23
Übersicht 4: Implizite Steuersätze auf Arbeit, Konsum, Energie und Kapital, EU27, 2000/2010	26
Übersicht 5: Persönlicher Grenzsteuersatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010	28

Übersicht	6: Persönlicher Grenzabgabensatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010	29
Übersicht	7: Persönlicher Durchschnittssteuersatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010	30
Übersicht	8: Persönlicher Durchschnittsabgabensatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010	31
Übersicht	9: Effektive Unternehmenssteuersätze in der EU27, Veränderung in Prozentpunkten	32
Übersicht	10: Effektive Unternehmenssteuersätze in der EU	33
Übersicht	11: Gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität 1974 bis 2010 im Jahresdurchschnitt	37
Übersicht	12: Geschätzte Aufkommenselastizitäten für wichtige Steuer- bzw. Abgabenkategorien	38
Übersicht	13: Studien zur gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizität des Steuersystems für Deutschland im Überblick	40
Übersicht	14: Studien zur Aufkommenselastizität bedeutender Einzelsteuern für Deutschland im Überblick	41
Übersicht	15: Indikatoren für die langfristige Entwicklung wichtiger makroökonomischer Bemessungsgrundlagen	42
Übersicht	16: Semi-Elastizitäten der Körperschaftsteuerbasis für fünf unternehmerische Entscheidungsbereiche	49

Vorbemerkung

Ausgangspunkt für das Projekt „Für einen produktiven und solide finanzierten Staat“ war der Eindruck, dass einerseits der deutsche Staat kontinuierlich Haushaltsdefizite aufweist, also mehr ausgibt als einnimmt, dass sich andererseits aber das Angebot an öffentlichen Gütern und Dienstleistungen verschlechtert – zumindest in der Wahrnehmung der Bevölkerung. Aus diesem Grund sollte ermittelt werden, warum die Staatseinnahmen nicht gleichmäßiger zunehmen, ob ein Anstieg der Menge oder der Preise der Leistungen des Staates für das Ausgabenwachstum verantwortlich ist und wie es um die Effizienz und die Effektivität der Leistungen des Staates bestellt ist.

Die hier vorliegende Studie zeigt deutlich, dass die Einnahmen des Staates aus Steuern und Abgaben gemessen an der Wirtschaftsleistung Deutschlands starken kurzfristigen Schwankungen unterliegen, aber im Trend konstant sind. Hierbei wurde der kontinuierliche Rückgang der Steuerquote durch den Anstieg der Sozialversicherungsabgaben kompensiert. Aber auch die Entwicklung innerhalb der Kategorie Steuern war sehr gegensätzlich. Bei der Lohn- und Einkommensteuer erfolgte in den letzten Dekaden eine deutliche Reduzierung der Spitzensteuersätze. Darüber hinaus wurde die Besteuerung von Kapitalerträgen massiv reduziert. Eine Kompensation der Ausfälle durch die Einschränkung bzw. Abschaffung von steuerlichen Vergünstigungen erfolgte nur teilweise.

Eine ähnliche Entwicklung ist bei der Besteuerung von Unternehmen – von Kapitalgesellschaften wie auch von Personengesellschaften – zu verzeichnen. Die deutliche Senkung der Steuersätze wurde nur partiell durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert.

Dem Verlust durch die Senkung der Besteuerung der Einkommen von Unternehmen und Individuen standen Mehreinnahmen durch die Erhöhung der Verbrauchssteuern entgegen. Die Einnahmen der Mehrwertsteuererhöhung und die höhere Besteuerung des Energieverbrauchs kamen nicht dem allgemeinen Haushalt zugute, sondern wurden größtenteils für die Stabilisierung der Sozialabgaben verwendet.

Seit 1999 verursachten die Reformen des Steuer- und Abgabensystems per Saldo Mindereinnahmen von ca. 71 Milliarden Euro – dies setzt sich aus Mindereinnahmen im Bereich Einkommens- und Unternehmensbesteuerung von 92 Milliarden Euro sowie von Mehreinnahmen aus Verbrauchssteuern in Höhe von 41 Milliarden Euro, von denen jedoch die Hälfte für die Senkung bzw. Stabilisierung der Sozialversicherungsbeiträge verwendet wurde, zusammen.

Vermittelt der Blick auf die Abgabenquote den Eindruck, dass für die Aufgaben des Staates ein unveränderter Anteil der Wertschöpfung zur Verfügung steht, wird bei der genaueren Betrachtung deutlich, dass für die Aufgaben der Sozialversicherung mehr Mittel vorhanden sind, für die steuerfinanzierten Aufgaben des Staates jedoch weniger. Einher geht dies mit einer Verschiebung weg von der progressiven Besteuerung der Einkommen hin zu einer regressiven Besteuerung des Verbrauchs. Die Finanzierung der Aufgaben des Staates erfolgt somit immer weniger nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit und vertieft somit die steigende Einkommensungleichheit in Deutschland.

Zugleich wurde mit dem Umbau des deutschen Abgabensystems die Aufkommenselastizität des Gesamtsystems merklich verringert – da Verbrauchsteuern und die Sozialabgaben eine

geringere Aufkommenselastizität als die progressive Lohnsteuer haben. Darüber hinaus haben die strukturellen Verschiebungen innerhalb des Bruttoinlandsprodukts – insbesondere der zunehmend langsamere Anstieg des durchschnittlichen Einkommens und die zunehmend ungleichere Verteilung der Einkommen und Vermögen – die Dynamik der Entwicklung der Verbrauchssteuern gebremst.

Die in den zurückliegenden Jahren vollzogenen Reformen in Deutschland – sowohl der Steuersätze als auch der Steuerstruktur – sind ein Nachvollziehen von Entwicklungen, die sowohl europäisch als auch weltweit seit längerem wirken. Auch wenn der Einfluss des internationalen Steuerwettbewerbs auf das Verhalten von Unternehmen bezüglich Standortwahl, Investitionen und regionale Allokation von Gewinnen innerhalb multinationaler Unternehmen nur schwer abgeschätzt werden kann, zeigen Schätzungen zur grenzüberschreitenden Gewinnverschiebung, dass es sich um ein quantitativ bedeutsames Phänomen handelt. Ein Ausweg aus diesem inter-

nationalen Steuerwettbewerb, der die Bereitstellung des vom Bürger gewollten Volumens an öffentlichen Gütern und Dienstleistungen unterminiert, besteht in einer verstärkten Kooperation und Harmonisierung auf europäischer und internationaler Ebene.

In dieser Studie wird somit gezeigt, dass – ausgelöst durch umfangreiche Reformen – dem Staat Einnahmen in beträchtlichem Umfang entgangen sind und dass die Staatseinnahmen zukünftig langsamer als das Bruttoinlandsprodukt ansteigen werden. Zugleich verdeutlicht das Gutachten, dass mit den seit Ende der 1990er Jahre verwirklichten Reformen des Steuer- und Abgabensystems die progressive, solidarische Finanzierung der öffentlichen Aufgaben zugunsten einer regressiven, zunehmend weniger umverteilenden Finanzierung geschwächt wurde.

René Bormann

Leiter Arbeitsbereich Steuerpolitik
Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik
der Friedrich-Ebert-Stiftung

1. Einleitung und Problemstellung

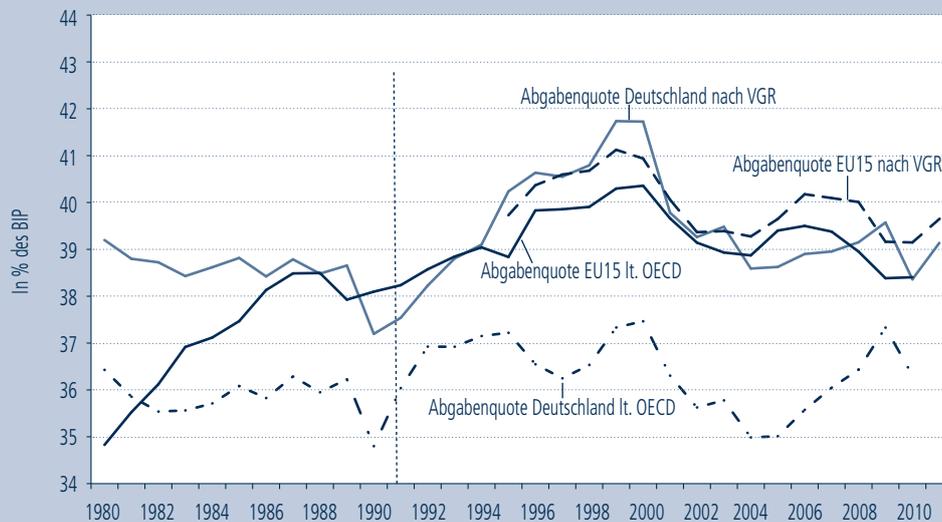
Die nach der Abgrenzung des Europäischen Systems der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (ESVG)¹ ermittelte Abgabenquote (Einnahmen der öffentlichen Hand aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt) betrug in Deutschland 1991 37,5 Prozent des BIP, um bis 1999/2000 auf 41,7 Prozent des BIP und damit ihren bisherigen Höchststand anzusteigen (vgl. Abbildung 1). Im vergangenen Jahrzehnt lag die Abgabenquote zwischen knapp 39 Prozent und 40 Prozent des BIP; 2010, im zweiten Jahr der Finanz- und Wirtschaftskrise, sank sie auf 38,4 Prozent des BIP und wird in den Folgejahren bis 2013 gemäß der aktuellen Frühjahrsprognose der Europäischen Kommission auf etwas über 39 Prozent steigen. Auch in Deutschland leisten Steuer- und Abgabenerhöhungen seit 2011 einen gewissen Beitrag zur Budgetkonsolidierung (11,4 Milliarden Euro bzw. 0,44 Prozent des BIP 2011, 12,4 Milliarden Euro bzw. 0,47 Prozent des BIP 2012²). Ebenso wie im Durchschnitt der EU27 sowie der alten EU15 wird die deutsche Abgabenquote zwischen 2010 und 2012 laut den aktuellen Prognosen der

Europäischen Kommission leicht steigen, dann aber – anders als im Durchschnitt der EU, wo eine Stagnation erwartet wird – 2013 wieder leicht zurückgehen. Mit einer erwarteten Höhe von 39,1 Prozent wird die Abgabenquote 2013 dem in Westdeutschland im Jahr 1980 erreichten Niveau (39,2 Prozent) entsprechen. Zwischen 1995 und 2000 war die gemäß ESVG ermittelte deutsche Abgabenquote mit Ausnahme von 1997 stets geringfügig höher als die durchschnittliche Abgabenquote für die alten Mitgliedsländer der EU (EU15), ab 2001 liegt sie in fast allen Jahren leicht darunter. 2013 wird sie um 1,3 Prozentpunkte unter dem für die EU15 erwarteten Durchschnitt (40,4 Prozent des BIP) liegen. Auch in der Abgrenzung der OECD ist für Deutschland in den vergangenen drei Jahrzehnten insgesamt eine praktisch konstante Abgabenquote zu beobachten. Sie lag 1980 bei 36,4 Prozent, 2010 bei 36,3. Im Durchschnitt der EU15 ist für diesen Zeitraum dagegen ein Anwachsen der Abgabenquote von 34,8 Prozent auf 38,4 Prozent (2010) zu konstatieren. Seit 1982 liegt die deutsche Abgabenquote stets unter dem EU15-Durchschnitt.³

-
- 1 Vgl. zu einer ausführlichen Darstellung der gängigen, international verwendeten Konzepte zur Abgrenzung der Abgabenquote und der wichtigsten Unterschiede o.V. 2010.
 - 2 Die wichtigsten Maßnahmen sind die Einführung einer Luftverkehrsabgabe, einer Kernbrennstoffsteuer und einer Bankenabgabe, der Abbau von Vergünstigungen bei Energie- und Stromsteuer sowie die Erhöhung von Tabaksteuer, Arbeitslosen- und Krankenversicherungsbeitrag (vgl. Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose 2011). Vgl. zu Details auch Kapitel 2.2.3 der Studie.
 - 3 Da die Abgabenquote nach OECD-Definition unter anderem deshalb von jener nach ESVG ermittelten abweicht, weil Steuererleichterungen teilweise anders verbucht werden und damit die Abgabenquote mindern, ist sie erstens geringer als die nach ESVG ermittelte und zweitens (weil bestimmte Förderzwecke in Deutschland mehr über Steuererleichterungen als über direkte Transfers verfolgt werden, beispielsweise im Rahmen der Familienpolitik) traditionell unter dem EU15-Durchschnitt. Für den internationalen Vergleich eignen sich daher die Abgabenquoten nach ESVG besser, sie sind allerdings nicht für so lange Zeiträume verfügbar wie jene nach OECD-Definition.

Abbildung 1:

Steuer- und Abgabenquoten Deutschland – EU15 1980 bis 2010



Quelle: OECD, Europäische Kommission.

Abbildung 2 zeigt die Entwicklung der Steuer- und Abgabenquote für Deutschland (gemäß Abgrenzung der OECD) seit 1965. Hier wird deutlich, dass die oben festgestellte Konstanz der Abgabenquote bei einem Niveau zwischen gut 35 Prozent und 37 Prozent erst seit Mitte der 1970er Jahre zu beobachten ist, nachdem sie zwischen 1965 und 1977 von 31,6 Prozent auf 36,7 Prozent gestiegen war. Abbildung 2 illustriert darüber hinaus, dass zwischen den beiden Komponenten der Abgabenquote – der Steuerquote einerseits und der Sozialbeitragsquote andererseits – zu differenzieren ist. Die Steuerquote (Einnahmen aus Steuern im engeren Sinne bezogen auf das BIP) war im Vergleich der Jahre 1965 und 2009 mit einem Niveau von etwa 23 Prozent praktisch identisch

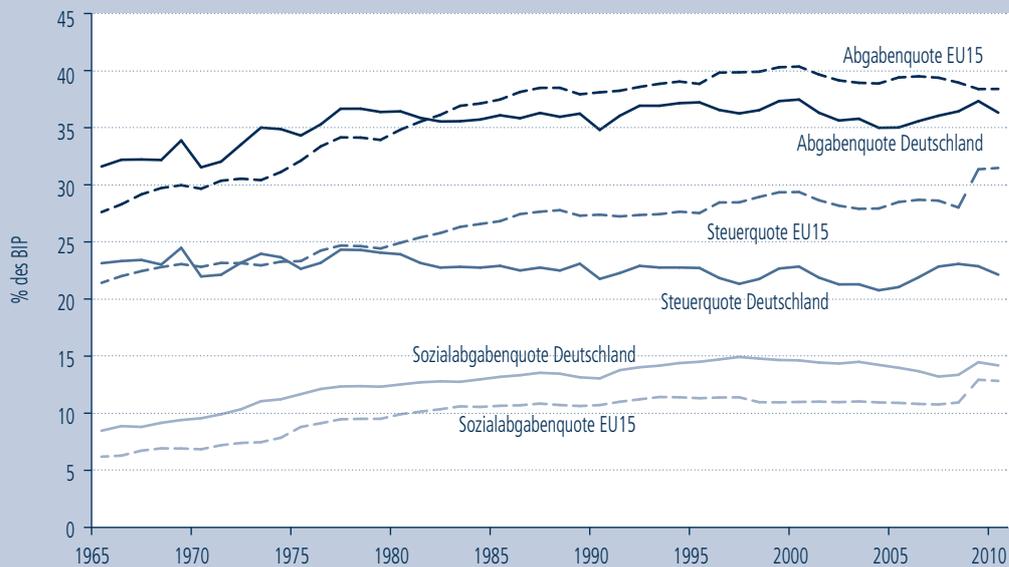
(2010 sank sie krisenbedingt auf 22,1 Prozent). Allerdings geht sie seit Ende der 1970er Jahre, als sie auf ihren Höchststand⁴ von gut 24 Prozent des BIP gestiegen war, tendenziell leicht zurück; 2004 erreichte sie mit 20,8 Prozent ihren niedrigsten Wert. Die Relation aus Sozialversicherungsbeiträgen und BIP stieg dagegen langfristig eindeutig an. Als Reflex des kontinuierlichen Ausbaus der weitgehend beitragsfinanzierten Sozialen Sicherungssysteme Mitte der 1970er Jahre sowie im Gefolge der deutschen Wiedervereinigung stieg die Sozialbeitragsquote ausgehend von 8,5 Prozent 1965 bis 1997 stetig an, wobei sich der Zuwachs ab der zweiten Hälfte der 1970er Jahre verlangsamte.⁵ Zwischen Anfang der 1990er Jahre und 2005 pendelte sich die Sozialbeitragsquote

4 Genau genommen erreichte die Steuerquote ihren Höchststand 1969 mit 24,5 Prozent des BIP.

5 Ganz grob kann für Westdeutschland bis Mitte der 1970er Jahre von einer sozialpolitischen Expansionspolitik gesprochen werden. Die Zeit danach, die der Konsolidierung und dem Umbau des Sozialstaats gewidmet war, ist eher als „Sozialpolitik der mageren Jahre“ (Windhoff-Héretier 1983) zu bezeichnen; allerdings mit punktuellen Ausbauswerpunkten, wie etwa im Bereich der Familienpolitik (was auch die Sozialversicherung belastete, wie etwa die Anerkennung von Kindererziehungszeiten) oder in Form der Einführung der beitragsfinanzierten Pflegeversicherung Mitte der 1990er Jahre.

Abbildung 2:

Entwicklung Steuer- und Abgabenquote Deutschland 1965 bis 2010



Quelle: OECD, WIFO-Berechnungen.

auf ein Niveau zwischen 14 Prozent und knapp 15 Prozent des BIP ein, mit einem Höchststand von 14,9 Prozent 1997. Nachdem sie zwischen 2006 und 2008 auf unter 14 Prozent zurückgeführt worden war, erreichte sie 2009 (primär aufgrund des krisenbedingten beträchtlichen BIP-Rückgangs) wieder 14,5 Prozent, 2010 sank sie ebenfalls krisenbedingt auf 14,2 Prozent.

Dass die deutsche Abgabenquote seit 1982 unter dem Durchschnitt der EU15 liegt, ist auf die seit 1975 unterdurchschnittliche Steuerquote zurückzuführen, die im Gegensatz zur tendenziell steigenden Steuerquote der alten Mitgliedsländer der EU praktisch stagniert. Die deutsche Sozialbeitragsquote liegt dagegen im gesamten Betrachtungszeitraum oberhalb des EU15-Durchschnitts, wobei sich der seit Beginn der 1990er Jahre vergrößerte Abstand erst in den letzten Jahren wieder verringert.

Die längerfristig konstanten Steuer- und Abgabenquoten sind nicht unbeträchtlichen kurzfristigen Schwankungen unterworfen. Nach Abgrenzung gemäß ESVG liegt die höchste Abgabenquote des Zeitraums 1980 bis 2013 (41,7 Pro-

zent im Jahr 2000) um 4,5 Prozent des BIP über der niedrigsten (37,2 Prozent im Jahr 1990). Bei Beschränkung auf die Entwicklung im wiedervereinigten Deutschland ab 1991 erreicht die Spannweite zwischen höchster (41,7 Prozent 2000) und niedrigster Abgabenquote (37,5 Prozent 1991) immerhin noch 4,2 Prozent des BIP.

In der OECD-Abgrenzung beträgt im Zeitraum 1980 bis 2010 der Abstand zwischen der höchsten (37,5 Prozent 2000) und der niedrigsten Abgabenquote (34,8 Prozent 1990) 2,7 Prozent des BIP, in den vergangenen zwei Jahrzehnten seit der deutschen Wiedervereinigung 2,5 Prozent des BIP. Dabei ist, wie Abbildung 2 veranschaulicht, der Verlauf der Sozialbeitragsquote im Vergleich zur Steuerquote weniger von kurzfristigen Schwankungen geprägt. In der Periode seit 1980 betrug die höchste Steuerquote 23,9 Prozent 1980 und damit 3,1 Prozent des BIP mehr als im Jahr mit der niedrigsten Steuerquote (20,8 Prozent 2004). Seit der Wiedervereinigung erreichte die Steuerquote ihren Höchststand 2009 mit 22,9 Prozent und lag damit um 2,1 Prozent des BIP über dem Tiefststand 2004. Die Sozial-

beitragsquote wies in der Periode seit 1980 ihr maximales Niveau mit 14,9 Prozent im Jahr 1997 auf. Am geringsten war sie 1980 mit 12,5 Prozent (Differenz von 2,4 Prozent des BIP) bzw. seit der Wiedervereinigung im Jahr 2007 mit 13,2 Prozent des BIP (Differenz von 1,7 Prozent des BIP).

Abbildung 3 enthält in kassenmäßiger Abgrenzung die Sozialbeitrags- und Abgabenquote für den Zeitraum 1974 bis 2011 sowie die Steuerquote bis 2016 (gemäß der jüngsten Steuerschätzung vom Mai 2012). Danach wird die Steuerquote, die 1974 23,3 Prozent des BIP betragen hatte, 2016 mit 23,2 Prozent auf nahezu identischem Niveau liegen; 2011 betrug sie 22,3 Prozent. Die Sozialbeitragsquote stieg von 13,3 Prozent 1974 bis zum Jahr 1987 auf 15,6 Prozent. Nach einem kurzen Rückgang in den Folgejahren folgte nach der Wiedervereinigung ein Anstieg bis auf 18,5 Prozent 1997; diesem Höchststand folgte ein Rückgang bis auf 15,9 Prozent bis 2,6 Prozent des BIP höher als 1974. Die Abgabenquote lag 1974 bei 36,6 Prozent, 2011 erreichte sie 38,2 Prozent.

Aus der Betrachtung der Entwicklung der deutschen Steuer- und Abgabenquoten im längerfristigen Verlauf wird somit Folgendes deutlich:

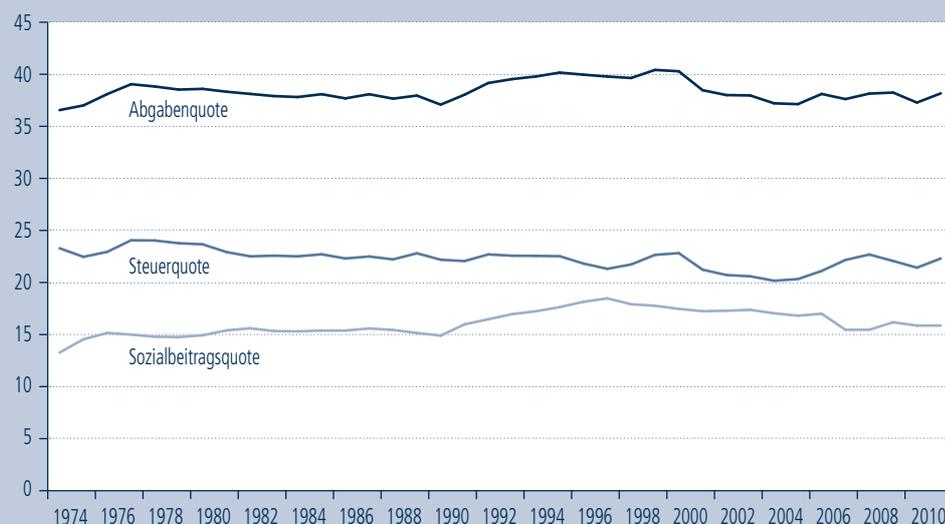
- Seit Ende der 1970er Jahre ist die Abgabenquote weitgehend konstant; dabei geht die Steuerquote tendenziell zurück, während die Sozialbeitragsquote steigt.
- Abgaben- und Steuerquote unterliegen beträchtlichen kurzfristigen Schwankungen.
- Die deutsche Abgabenquote liegt in der Abgrenzung nach ESVG seit Mitte der 1990er Jahre, in der Definition nach OECD seit Anfang der 1980er Jahre unter dem Durchschnitt der alten EU-Mitgliedsländer. Dabei ist die deutsche Sozialbeitragsquote traditionell deutlich höher als der EU15-Durchschnitt, wohingegen die Steuerquote seit Mitte der 1970er Jahre darunter liegt.

Die vorliegende Teilstudie beschäftigt sich vor diesem Hintergrund mit möglichen Erklärungen für die längerfristige schwache Dynamik der Steuerquote und der Konstanz der Abgabenquote in Deutschland. Die Entwicklung des Steuer- und Abgabenaufkommens – absolut und im Verhältnis zur Wirtschaftsleistung – wird von einer Reihe von möglichen Determinanten beeinflusst:

- diskretionäre Variationen von Steuersätzen und Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage;

Abbildung 3:

Entwicklung Steuer-, Sozialbeitrags- und Abgabenquote Deutschland in kassenmäßiger Abgrenzung ab 1974



Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Statistisches Bundesamt.

- Umfang und Entwicklung steuerlicher Ausnahmeregelungen;
- Konjunkturreakibilität (automatische Stabilisatorwirkung) einzelner Abgabekategorien und ihr Gewicht innerhalb des gesamten Steuer- und Abgabenaufkommens.

Diese Faktoren werden im Folgenden einer näheren Betrachtung unterzogen, um ihren Einfluss auf die längerfristige Entwicklung der Steuerquote zu identifizieren. Die finanzstatistischen Analysen beginnen je nach Verfügbarkeit der Daten teilweise schon mit den 1960er Jahren, ebenso wie die Darstellung der Eckpunkte der wichtigsten Einzelsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer); die detailliertere Betrachtung strukturell-diskretionärer Einflussfaktoren beginnt mit dem Jahr 1998, mit der ersten Amtszeit der von Ende 1998 bis Oktober 2005 amtierenden rot-grünen Bundesregierung. Seit diesem Jahr wurden in Deutschland – beginnend mit der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 45 Prozent auf 40 Prozent und dem Einstieg in die ökologische Steuerreform – wiederholt umfangreiche Steuerreformen umgesetzt. Verfolgten diese bis zur Überwindung des Tiefpunkts der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise 2010 primär das An-

liegen, die Steuern bzw. Abgaben für Unternehmen und persönliche Einkommen zu senken und die Struktur des Abgabensystems an wichtige wirtschaftspolitische Zielsetzungen anzupassen (z. B. Einstieg in die ökologische Steuerreform), so sollen ab 2011 auch Steuer- und Abgabenerhöhungen einen gewissen Beitrag zur Budgetkonsolidierung leisten.

Die Fragestellungen der Studie werden in folgenden Arbeitsschritten beantwortet:

- Darstellung der längerfristigen Entwicklungstrends des deutschen Steuer- und Abgabensystems und der seit 1998 umgesetzten Steuerreformen (Kapitel 2);
- Überblick über Ergebnisse einschlägiger Studien und Berechnungen zur Entwicklung der effektiven Steuersätze wichtiger Einzelsteuern (Kapitel 3);
- Erfassung der Entwicklung der Aufkommenselastizität des gesamten Steuersystems sowie wichtiger Einzelsteuern (Kapitel 4);
- Überblick über Steuervergünstigungen im Bereich wichtiger Einzelsteuern (Kapitel 5);
- Diskussion von internationalen Einflussfaktoren auf inländische Steuerpolitik und Steuereinnahmen (Kapitel 6).

2. Längerfristige Entwicklungstrends des deutschen Steuer- und Abgabensystems

2.1 Längerfristige Entwicklungstrends im deutschen Abgabensystem

Das Abgabensystem umfasst zwei Bereiche: Erstens das Steuersystem, das sämtliche Zwangsabgaben der Steuerpflichtigen beinhaltet, denen keine unmittelbare Gegenleistung der öffentlichen Hand gegenübersteht. Zweitens die Sozialversicherungsbeiträge, die auf der Grundlage eines kollektiven Versicherungsprinzips zur Finanzierung der Sozialen Sicherungssysteme (Unfall-, Arbeitslosen-, Kranken-, Renten- und Pflegeversicherung) von Arbeitnehmern und Arbeitgebern erhoben werden und grundsätzlich Leistungsansprüche bei Eintritt des Versicherungsfalls begründen.

Abbildung 4 verdeutlicht, dass in Deutschland das Gewicht der Sozialbeiträge im internationalen Vergleich mit 38,7 Prozent der Gesamtabgaben (2009) hoch und gegenüber 1980 (34,3 Prozent) deutlich gestiegen ist. In der EU15 haben die Sozialbeiträge 2009 mit 29,5 Prozent einen im Vergleich zu 1980 nur unwesentlich höheren Anteil am Gesamtabgabenaufkommen. Im Durchschnitt der OECD hat ihr Beitrag langfristig zugenommen, allerdings auf einem wesentlich geringeren Niveau: Die Sozialbeiträge machen 2009 in der OECD gut ein Viertel der Gesamtabgaben aus, 1980 waren es noch 22,1 Prozent.

Abbildung 5 enthält die Sozialbeitragssätze seit 1970. Sie sind zwischen 1970 und Anfang der 1980er Jahre insbesondere aufgrund eines steigenden Finanzierungsbedarfs von Kranken- und Arbeitslosenversicherung (vgl. *Bach* 2008) kontinuierlich gestiegen. Nach einer Verlangsamung

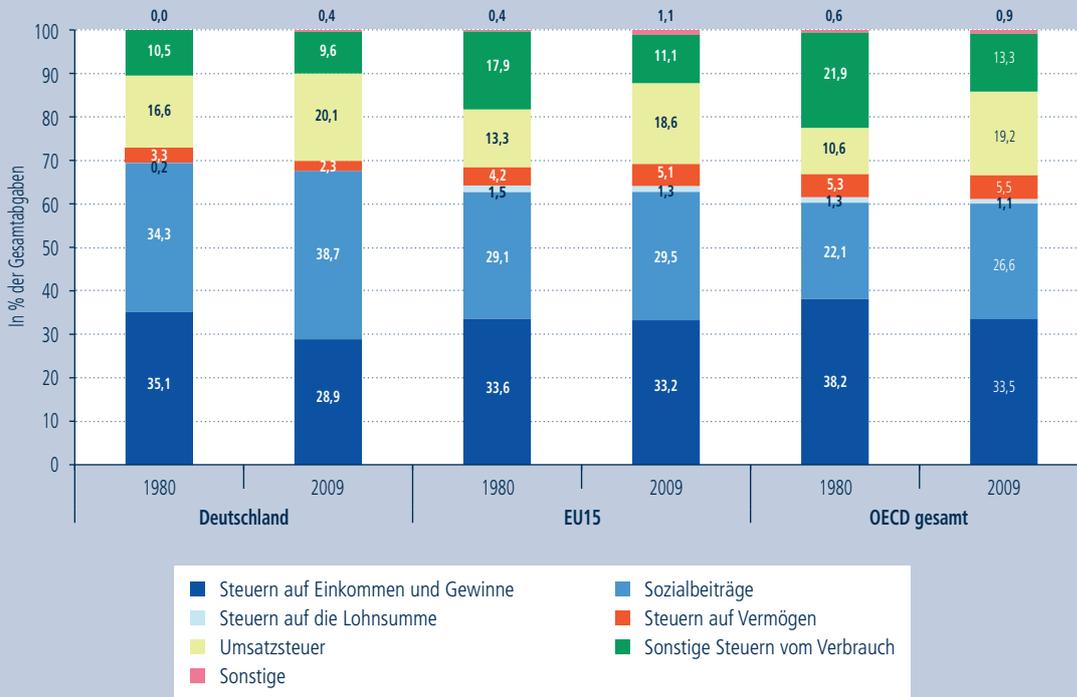
der Dynamik während der 1980er Jahre wurden die Sozialversicherungsbeiträge insbesondere zur Deckung des aufgrund der deutschen Wiedervereinigung wachsenden Finanzierungsbedarfs vor allem in der Arbeitslosen- und Rentenversicherung laufend angehoben. 1996 stiegen die Beitragssätze unter anderem aufgrund der Zusatzbelastung durch die Pflegeversicherung⁶ erstmals auf über 40 Prozent, um erst 2010 die 40 Prozent-Marke aufgrund von beträchtlichen wiederholten Aufstockungen der Bundeszuschüsse wieder zu unterschreiten. Auch die schwachen Lohnzuwächse der jüngeren Vergangenheit sowie die zu beobachtende Erosion der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung sind für die steigenden Sozialversicherungsbeiträge mit verantwortlich.

Die erforderliche Ausweitung der Bundeszuschüsse wurde durch zusätzliche Einnahmen aus der ab 1999 in mehreren Schritten umgesetzten ökologischen Steuerreform, der mehrfachen Erhöhung der Tabaksteuer sowie der Anhebung des Mehrwertsteuersatzes von 16 Prozent auf 19 Prozent (2007) finanziert (vgl. *Bach* 2008). Aufgrund der auch in den Sozialkassen gegebenen krisenbedingten Konsolidierungserfordernisse wurden zum 1. Juli 2010 der Arbeitslosenversicherungsbeitrag um 0,2 Prozentpunkte (auf drei Prozent) und zum 1. Januar 2011 der Krankenversicherungsbeitrag um 0,6 Prozentpunkte auf 15,5 Prozent erhöht, sodass seit 2011 der gesamte Beitragssatz wieder über 40 Prozent liegt: 2011 betrug er 40,4 Prozent, 2012 ging er (aufgrund eines gesunkenen Rentenversicherungsbeitrags) leicht zurück auf 40,1 Prozent.

6 1995 wurde die Pflegeversicherung mit einem Beitragssatz von einem Prozent eingeführt, der 1996 auf 1,7 Prozent erhöht wurde.

Abbildung 4:

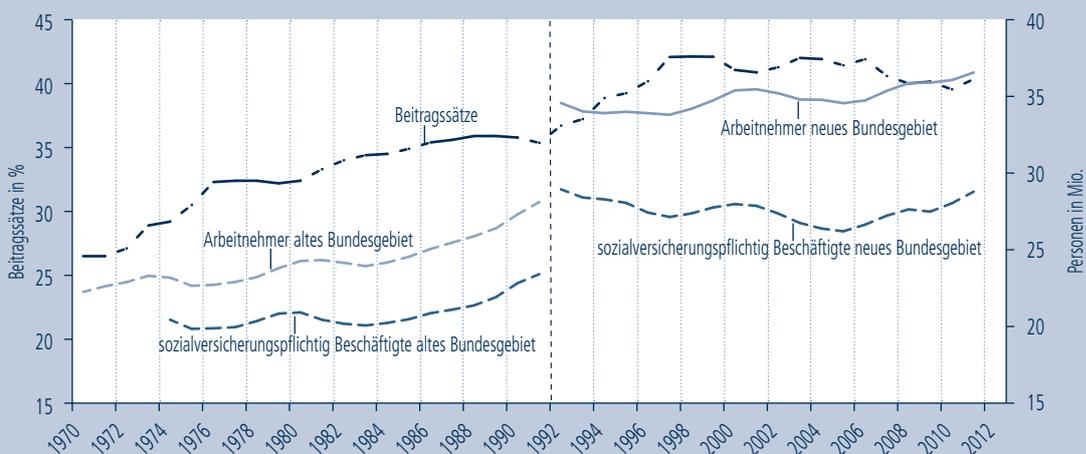
Entwicklung Abgabekategorien in % der Gesamtabgaben 1980 bis 2009



Quelle: OECD.

Abbildung 5:

Sozialbeiträge, Arbeitnehmer und sozialversicherungspflichtig Beschäftigte ab 1970



Quelle: Statistik der Deutschen Rentenversicherung, Bundesagentur für Arbeit, Statistisches Bundesamt Deutschland.

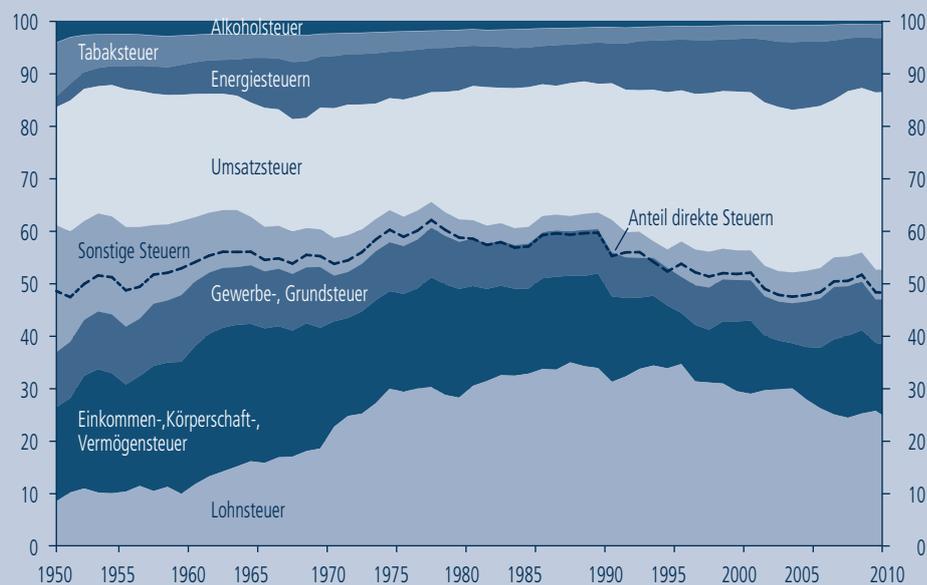
Zur insbesondere in den unteren und mittleren Einkommensbereichen anhaltend hohen und im EU15-Vergleich deutlich überdurchschnittlichen Belastung der Arbeitseinkommen mit arbeitsbezogenen Abgaben⁷ trägt neben den Sozialversicherungsbeiträgen die Lohnsteuer bei. Ihr Gewicht innerhalb des Steueraufkommens ist bis zur Mitte der 1990er Jahre tendenziell gestiegen; ausgehend von etwa einem Zehntel Anfang der 1950er Jahre ist ihr Anteil bis Mitte der 1990er Jahre auf über ein Drittel angewachsen. Auch infolge der umfangreichen Entlastungen durch die Steuerreformen des vergangenen Jahrzehnts hat sich der Anteil der Lohnsteuer an den Steuereinnahmen inzwischen wieder auf ein Viertel reduziert und wird auch bis 2016 nur unwesentlich ansteigen (vgl. Abbildung 6).

Langfristig deutlich verringert hat sich der Beitrag der Steuern auf Vermögensbestände und -einkünfte (Einkommen- und Körperschaftsteuer,

vermögensbezogene Steuern) zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte, bei gleichzeitiger Zunahme der Vermögensbestände und steigender Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen.⁸ Ab Anfang der 1980er Jahre lag ihr Anteil stets unter einem Fünftel des Steueraufkommens, bis Mitte der 1990er Jahre ging er auf ein Zehntel zurück. Seither schwankt er zwischen zehn Prozent und 15 Prozent des gesamten Steueraufkommens. 2016 wird mit einem leichten Anstieg auf gut 16 Prozent gerechnet. Zentrale Ursache dieser längerfristigen Entwicklung sind wiederholte Reduktionen der Einkommen- und Körperschaftsteuersätze sowie die schrittweise Abschaffung einzelner vermögensbezogener Steuern (allgemeine Vermögensteuer, Börsenumsatzsteuer, Gesellschaftsteuer, Gewerkekapitalsteuer) bzw. deren Erosion (Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer). In den 1990er Jahren wirkten sich auch Steuervergünstigungen in den neuen Bun-

Abbildung 6:

Struktur des Steueraufkommens Deutschland 1950 bis 2010, Anteile in %



Quelle: Bundesministerium für Finanzen, WIFO-Berechnungen.

7 Vgl. dazu im Detail Kapitel 3.1 der vorliegenden Studie.

8 Vgl. dazu Frick/Grabka 2009; Goebel/Grabka 2011.

desländern aufkommenssenkend aus (vgl. *Bach* 2008). Im internationalen Vergleich tragen vermögensbezogene Steuern in Deutschland wenig zur Finanzierung der Staatsaufgaben bei (vgl. Abbildung 4): Ihr Anteil am Gesamtabgabenaufkommen lag 2009 bei 2,3 Prozent; 1980 waren es noch 3,3 Prozent. In der EU15 stieg dagegen der Anteil der vermögensbezogenen Steuern an den Gesamtabgaben zwischen 1980 und 2009 von 4,2 Prozent auf 5,1 Prozent, in der OECD von 5,3 Prozent auf 5,5 Prozent.

Der Anteil der direkten Steuern hat sich im vergangenen Jahrzehnt bei etwa der Hälfte der Gesamtsteuereinnahmen und damit auf dem Niveau der ersten Hälfte der 1950er Jahre stabilisiert, nachdem er 2001 erstmals seit 1956 wieder die 50 Prozent-Marke unterschritten hatte. Er war ab Mitte der 1950er Jahre stetig gestiegen und hatte 1977 mit gut 62 Prozent seinen bisherigen Höchststand erreicht. Anschließend ist bis Ende der 1980er Jahre eine Stabilisierung bei knapp 60 Prozent der Gesamtsteuereinnahmen zu beobachten, gefolgt von einem allmählichen Rückgang in den Folgejahren und der erwähnten Stabilisierung seit 2001. Nach der krisenbedingten Delle in den Jahren 2009 und 2010 ist 2011 ein Anstieg des Anteils der direkten Steuern auf 49,3 Prozent zu beobachten, der sich laut der jüngsten Steuerschätzung vom Mai 2012 bis 2016 auf 52,8 Prozent weiter erhöhen wird.

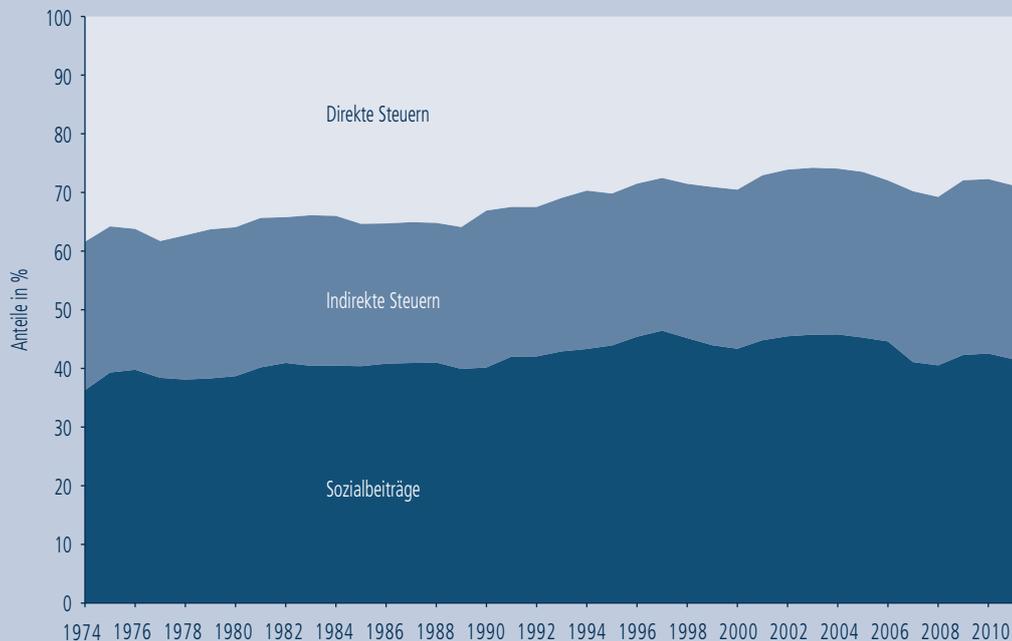
Der längerfristige Bedeutungsverlust der direkten Steuern geht mit einem zunehmenden Gewicht der indirekten Steuern einher. Die Umsatzsteuer ist seit Ende der 1990er Jahre die aufkommensstärkste Einzelsteuer. Ihr Anteil am Gesamtsteueraufkommen liegt seit 1997 bei über

30 Prozent und erreichte in den letzten Jahren etwa ein Drittel; laut Steuerschätzung vom Mai 2012 wird bis 2016 das Gewicht der Umsatzsteuer leicht zurückgehen. Da gleichzeitig insbesondere das Gewicht der Energiesteuern gestärkt wurde, erreichen die Verbrauchssteuern zusammen genommen in den letzten beiden Jahrzehnten jeweils mindestens 40 Prozent des Gesamtsteueraufkommens. Ihr Höchststand lag 2003 nach den mehrfachen Energiesteuererhöhungen in den 1990er Jahren zur Finanzierung der deutschen Wiedervereinigung sowie im Rahmen der ökologischen Steuerreform 1990 bis 2003 (vgl. *Bach* 2009) bei 47,8 Prozent des Steueraufkommens. In den letzten Jahren sinkt das Gewicht der Energiesteuern auch infolge des Verzichts auf eine Dynamisierung der mengenbezogenen Steuersätze tendenziell leicht; dieser Trend wird sich auch in den nächsten Jahren fortsetzen.

Abbildung 7 bildet die Anteile der direkten Steuern, der indirekten Steuern sowie der Sozialversicherungsbeitragseinnahmen am Gesamtabgabenaufkommen für den Zeitraum 1974 bis 2011 ab. Langfristig ist das Gewicht der Sozialversicherungsbeiträge deutlich gestiegen: Ausgehend von einem Anteil von 36,3 Prozent (1974) haben sie – mit kleineren Schwankungen – seit Anfang der 1990er Jahre ca. 45 Prozent des Gesamtabgabenaufkommens erbracht; seit 2007 sinkt ihr Anteil jedoch und erreichte 2011 41,6 Prozent. Der Beitrag der direkten Steuern ist zwischen 1974 und 2011 von 38,4 Prozent auf 28,8 Prozent zurückgegangen. Eine leichte Zunahme ist schließlich beim Anteil der indirekten Steuern zu konstatieren, der von 25,3 Prozent 1974 auf 29,6 Prozent 2011 gewachsen ist.

Abbildung 7:

Anteile der direkten und indirekten Steuern sowie der Sozialversicherungsbeitragseinnahmen am Gesamtabgabenaufkommen Deutschland 1974 bis 2011



Quelle: Bundesministerium der Finanzen, WIFO-Berechnungen.

2.2 Die jüngsten Steuerreformen im Überblick

Seit Ende der 1990er Jahre, insbesondere durch die Koalition von SPD und Bündnis 90/Die Grünen (Ende 1998 bis Oktober 2005), aber auch durch die Koalition von CDU, CSU und SPD (Oktober 2005 bis Oktober 2009), wurden innerhalb der Einkommensteuer, der Unternehmensbesteuerung sowie der Verbrauchsbesteuerung mehrere Steuerreformen umgesetzt, die einerseits erhebliche Volumina bewegten und andererseits auch auf strukturelle Veränderungen abzielten. Der folgende Kurzüberblick stellt die Eckpunkte der wichtigsten Maßnahmen dar.⁹ Wünschenswert wäre darüber hinaus eine umfassende Gesamtschau der längerfristig mit diesen Reformen verbundenen Minder- bzw. Mehreinnahmen. Die

vom Bundesministerium der Finanzen regelmäßig in den Finanzberichten veröffentlichten Angaben zu den finanziellen Auswirkungen von Steueränderungen haben allerdings aus mehreren Gründen nur begrenzte Aussagekraft.

Erstens handelt es sich um (teilweise sehr grobe) ex ante-Schätzungen; auch deshalb, weil die tatsächlichen Aufkommenswirkungen vielfach nur schwer ex post quantifizierbar sind, da die realisierten Steuereinnahmen nicht nur durch diskretionäre Maßnahmen und die vielfach nur schwer prognostizierbaren Reaktionen der Steuerpflichtigen hierauf, sondern auch von einer Reihe weiterer konjunktureller und struktureller Faktoren beeinflusst werden. Wie sehr ex ante geschätzte und ex post tatsächlich eingetretene Aufkommenswirkungen divergieren können, zeigt das Beispiel der von der rot-grünen Koa-

⁹ Vgl. zu einer ausführlichen Darstellung einschließlich der entsprechenden Steuerminder- und -mehreinnahmen Bundesministerium der Finanzen 2011.

lition umgesetzten Unternehmenssteuerreform 2000, die kurzfristig wesentlich höhere Ausfälle (und im Jahr 2001 sogar ein negatives Aufkommen¹⁰) bei der Körperschaftsteuer verursachte, als ursprünglich erwartet worden war. Zweitens entfalten steuerliche Maßnahmen häufig ihre volle Aufkommenswirkung erst mit zeitlicher Verzögerung, insbesondere im Rahmen der Veranlagungssteuern, bzw. wirken sich je nach Art der Maßnahme oder in Abhängigkeit der ökonomischen (veränderlichen) Rahmenbedingungen in einzelnen Jahren unterschiedlich aus; manche Maßnahmen haben gar nur Einmaleffekte, während andere eine Dauerwirkung entfalten. Schließlich werden mögliche Wechselwirkungen einzelner Steueränderungen nicht quantifiziert. Die hier (vgl. Übersichten 1 und 2) auf der Basis von regelmäßigen Veröffentlichungen des Bundesministeriums der Finanzen¹¹) vorgenommene Zusammenstellung und einfache Addition der Aufkommenseffekte der wichtigsten steuerlichen Maßnahmen seit Ende der 1990er Jahre, die die Steuermehr- bzw. Mindereinnahmen im Entstehungsjahr¹²) enthält, können daher nur als grobe Anhaltspunkte für die budgetären Wirkungen

verstanden werden und sind mit entsprechender Vorsicht zu behandeln.

Übersicht 1 zeigt jedenfalls, dass die seit Ende der 1990er Jahre umgesetzten Maßnahmen bei Einkommens- und Unternehmensbesteuerung mit erheblichen Aufkommenswirkungen verbunden waren. Die deutlichen Ausfälle durch die Senkung von Einkommen- und Körperschaftsteuersätzen wurden nur teilweise durch Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage kompensiert, sodass der Nettoeffekt der Einkommen- und Körperschaftsteuerreformen negativ war. Insgesamt führten die Steuerreformen des vergangenen Jahrzehnts im Bereich von Einkommen- und Körperschaftsteuer im Vergleich zu einem Szenario ohne Steueränderungen mit einem Nettovolumen von knapp 92 Milliarden Euro zu beträchtlichen Aufkommenseinbußen für die öffentlichen Haushalte¹³). Davon entfiel ein Nettovolumen von etwa 60 Milliarden Euro auf die „Steuerreform 2000“ sowie den Ausbau der steuerlichen Familienförderung und der Steuervergünstigungen für die private Altersvorsorge durch die rot-grüne Bundesregierung.

Übersicht 1:

Steuerminder- und -mehreinnahmen im Entstehungsjahr durch Steueränderungen bei Einkommensteuer und Unternehmensbesteuerung 1999 bis 2011

Gesetz	Steuermindereinnahmen Mio. €	Steuermehreinnahmen Mio. €	Per Saldo Entstehungsjahr Mio. €
Koalition SPD und Bündnis 90/Die Grünen von Ende 1998 bis Oktober 2005	-110.788	+50.468	-60.320
Koalition von CDU/CSU und SPD von Oktober 2005 bis Oktober 2009	-64.804	+42.147	-22.657
Koalition von CDU/CSU und FDP ab Oktober 2009	-8.677	-	-8.677
Gesamt	-184.269	+92.615	-91.654

Quelle: Bundesministerium der Finanzen 2011, WIFO-Zusammenstellung und -Berechnungen.

10 Vgl. dazu ausführlicher Schratzenstaller 2002.

11 Vgl. die regelmäßig aktualisierte Publikation „Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964“ sowie die jährlich erscheinenden Finanzberichte.

12 Das Entstehungsjahr wird vom Bundesministerium der Finanzen definiert als „voller (Veranlagungs-)Zeitraum von zwölf Monaten“.

13 Dabei sind die Mindereinnahmen durch die Senkung der Sozialversicherungsbeitragssätze nicht berücksichtigt.

Das übrige Drittel an Nettomindereinnahmen wurde durch die diversen steuerlichen Maßnahmen seit Mitte der letzten Dekade durch die Große Koalition (Oktober 2005 bis Oktober 2009) und die seit Oktober 2009 amtierende Koalition aus CDU/CSU und FDP verursacht.

2.2.1 Einkommensteuer inkl. Familienbesteuerung

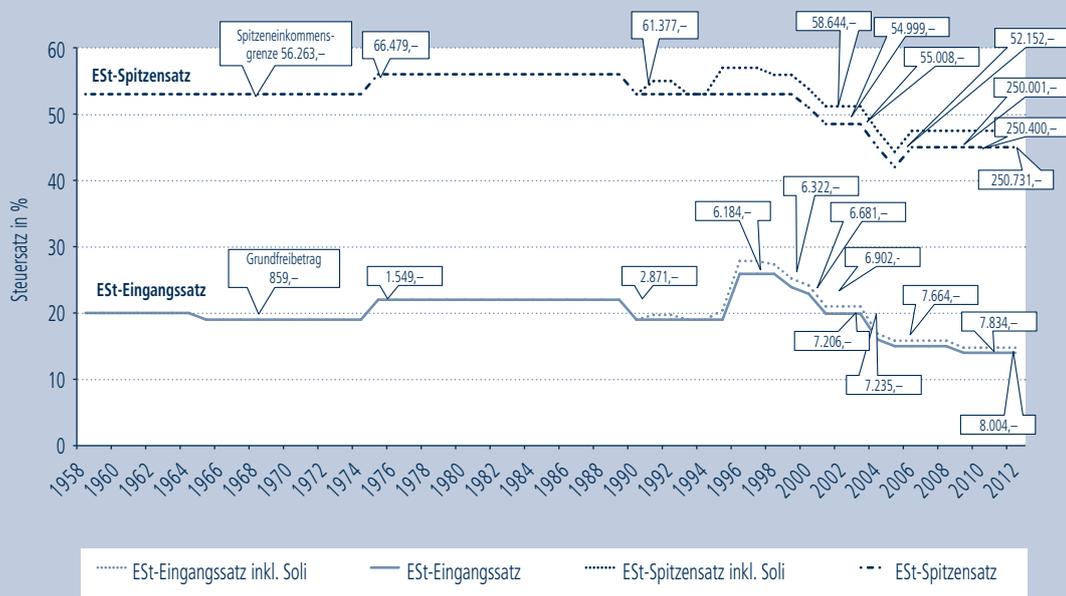
Mit der Steuerreform 2000 wurden unter anderem in mehreren Schritten der Einkommensteuerspitzensatz und der Eingangssatz gesenkt (vgl. Abbildung 8¹⁴). Der Spitzensteuersatz, der seit den 1950er Jahren zwischen 53 Prozent (bis 1974 und ab 1990) und 56 Prozent (1975 bis 1989) betragen hatte, wurde bis 2005 auf 42 Prozent reduziert. Gleichzeitig wurde zwischen 2000 und 2004 die Spitzeneinkommensgrenze, ab der dieser Spitzensteuersatz greift, von 58.643 Euro

auf 52.151 Euro (inzwischen leicht erhöht auf 52.882 Euro seit 2010) abgesenkt. 2007 wurde für zu versteuernde Einkommen über 250.000 Euro (so genannte zweite Proportionalzone – „Reichensteuer“) jährlich ein (zusätzlicher) Spitzensteuersatz von 45 Prozent eingeführt; diese zusätzliche Spitzeneinkommensgrenze beläuft sich aktuell auf 250.731 Euro.

Auch der Eingangssatz wurde seit Ende der 1990er Jahre in mehreren Schritten deutlich gesenkt. Bis 1994 hatte er stets zwischen 19 Prozent und 22 Prozent gelegen; für den Zeitraum 1995 bis 1998 war er auf 25,9 Prozent erhöht worden. Zwischen 1999 und 2005 wurde er schrittweise auf 15 Prozent reduziert, seit 2009 beträgt er 14 Prozent. Parallel wurde der Grundfreibetrag, der schon 1996 mehr als verdoppelt worden war (von 2.871 Euro auf 6.184 Euro), zur Erfüllung verfassungsrechtlicher Vorgaben zwischen 1998 bis 2004 in jährlichen Schritten bis

Abbildung 8:

Wichtige Eckpunkte des Einkommensteuertarifs 1958 bis 2012



Quelle: Bundesministerium der Finanzen 2012, WIFO-Darstellung.

14 Die folgende Darstellung bezieht sich nur auf die Steuersätze ohne Solidaritätszuschlag; Abbildung 8 weist die Steuersätze jeweils mit und ohne Solidaritätszuschlag aus. Dieser wurde vom 1. Juli 1991 bis zum 30. Juni 1992 und zwischen 1995 und 1997 mit einem Satz von 7,5 Prozent erhoben; 1998 wurde er auf sein geltendes Niveau von 5,5 Prozent verringert.

auf 7.664 Euro angehoben. 2009 und 2010 fanden weitere Anhebungen auf 7.834 Euro bzw. 8.004 Euro statt.

Die Steuersatzsenkungen wurden teilweise durch die Einschränkung oder vollständige Abschaffung von Steuervergünstigungen (u.a. diverse Sonderzahlungen für Arbeitnehmer, häusliches Arbeitszimmer, private Steuerberatungskosten, Eigenheimzulage, Sparerfreibetrag) gegenfinanziert. Insgesamt wurden jedoch die privaten Haushalte im Rahmen der Einkommensteuer erheblich entlastet.¹⁵ Neben der Reduzierung der tariflichen Einkommensbesteuerung im Rahmen des progressiven Einkommensteuertarifs bringen auch die Herausnahme der Kapitaleinkünfte aus der progressiven Einkommensbesteuerung im Jahr 2009 und die Einführung einer proportionalen Abgeltungssteuer von 25 Prozent steuerliche Entlastungen mit sich.

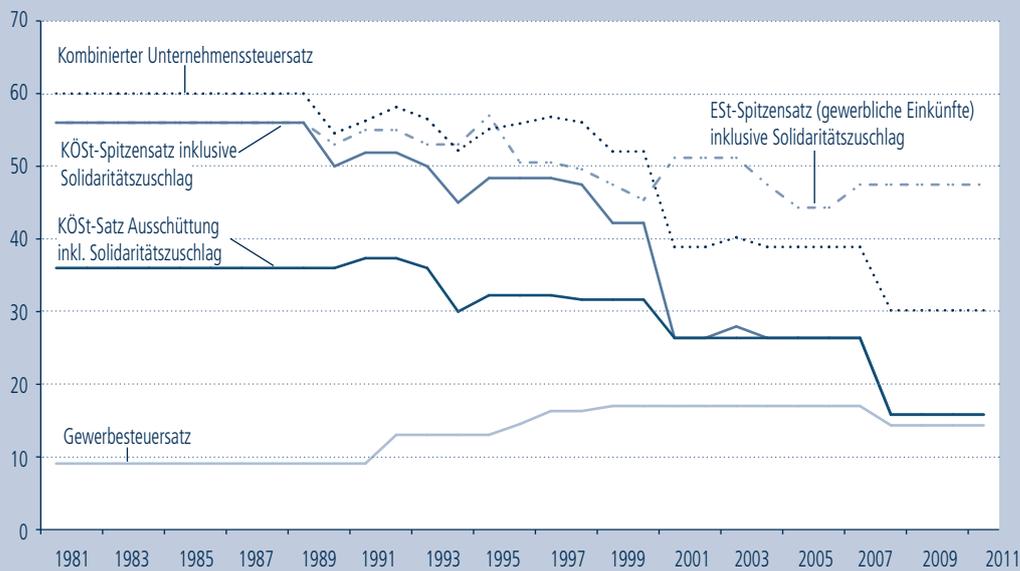
Nicht unerhebliche Einnahmeausfälle bei der Einkommensteuer verursachte der während des vergangenen Jahrzehnts forcierte Ausbau der steuerlichen Familienförderung. Inzwischen entgehen der öffentlichen Hand durch die steuerliche Familienförderung über 40 Milliarden Euro jährlich an Einkommensteuereinnahmen (*Bundesministerium der Finanzen, 2010B*). Schließlich bewirkt auch der Ausbau der steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge unter der rot-grünen Bundesregierung erhebliche Einnahmeausfälle bei der Einkommensteuer.

2.2.2 Unternehmensbesteuerung

Auch die Unternehmenssteuersätze wurden während des letzten Jahrzehnts stark gesenkt (vgl. Abbildung 9).

Abbildung 9:

Entwicklung Unternehmensbesteuerung



Quelle: Bundesministerium der Finanzen 2010B, WIFO-Berechnungen.

15 Vgl. zu einer ausführlichen Darstellung und Einschätzung Seidel 2001.

Der Körperschaftsteuersatz bei Gewinnthesaurierung, der seit 1977 bei 56 Prozent gelegen war, war bereits 1990 auf 50 Prozent und 1994 weiter auf 45 Prozent gesenkt worden. 1999 erfolgte eine Reduktion auf 40 Prozent (42 Prozent einschließlich Solidaritätszuschlag), 2001 auf 25 Prozent (26,4 Prozent einschließlich Solidaritätszuschlag). Für ausgeschüttete Gewinne wurde der Körperschaftsteuersatz 1994 auf 30 Prozent reduziert; 2001 wurde er an jenen für einbehaltene Gewinne (26,4 Prozent einschließlich Solidaritätszuschlag) angeglichen, auf Anteilseignerebene wurde das Halbeinkünfteverfahren eingeführt. Die rot-grünen Unternehmenssteuersenkungen¹⁶ beinhalteten neben der Reduktion des Körperschaftsteuersatzes weitere Entlastungsmaßnahmen: die Einführung der Körperschaft- und Gewerbesteuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen durch Kapitalgesellschaften sowie für Dividendenausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften bei wesentlichen Beteiligungen und die Erleichterung der Bildung körperschaft- und gewerbesteuerlicher Organisationsformen. Schon 1998 war durch die Vorgängerregierung im Rahmen des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform die Anwendung der Gewerkekapitalsteuer beendet worden, sodass die Gewerbesteuer zu einer größtenteils ertragsabhängigen und damit wesentlich stärker konjunkturabhängigen Steuer geworden ist.

2008 wurde der Körperschaftsteuersatz auf sein jetziges Niveau von 15 Prozent verringert und die Gewerbesteuermesszahl¹⁷ von fünf Prozent auf 3,5 Prozent reduziert. Für den kombinierten Unternehmenssteuersatz (Körperschaftsteuersatz für Gewinnthesaurierung bzw. allgemeiner Körperschaftsteuersatz einschließlich Solidaritätszuschlag sowie Gewerbesteuer) bedeutete dies eine Senkung von 60 Prozent Ende der 1970er Jahre auf 38,9 Prozent ab 2001 und etwa 30 Prozent ab 2008. Die Maßnahmen zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundla-

ge (u.a. Einführung einer Zinsschranke, Einschränkungen bei Abschreibungen, Verbreiterung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage durch diverse Hinzurechnungen) sorgten nur für eine partielle Gegenfinanzierung der steuersatzsenkungsbedingten Einnahmeausfälle.

Für den unternehmerischen Bereich ist auch der Einkommensteuerspitzensatz auf gewerbliche Einkünfte, der für Personenunternehmen gilt, relevant. Er wurde von 56 Prozent Ende der 1970er Jahre auf 47,5 Prozent (einschließlich Solidaritätszuschlag) gesenkt (seit 2007), wobei zwischen 1994 und 2001 ein ermäßigter Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkünfte gewährt wurde. Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde ein ermäßigter Steuersatz auf einbehaltene Gewinne in Höhe von 28,25 Prozent (bzw. 29,8 Prozent einschließlich Solidaritätszuschlag) eingeführt, Personenunternehmen zahlen also bei Einbehaltung der Gewinne statt eines Spitzensteuersatzes von 47,5 Prozent denselben Unternehmenssteuersatz wie Kapitalgesellschaften. Berücksichtigt man zudem, dass seit 2001 die Personenunternehmen die Gewerbesteuer de facto vollständig im Rahmen der Einkommensteuer anrechnen können,¹⁸ so fällt die Reduktion des Steuersatzes auf die Gewinne der Personenunternehmen somit ebenso deutlich aus wie bei der Körperschaftsteuer.

2.2.3 Verbrauchssteuern

Der Kern der Verbrauchssteuererhöhungen seit 1999 waren die mehrfachen Erhöhungen der Energiesteuersätze im Rahmen der ökologischen Steuerreform.¹⁹ Das Mehraufkommen erreichte sein Maximum 2003 mit 18,7 Milliarden Euro, die zum überwiegenden Teil in die Finanzierung der Leistungen des Bundes an die Gesetzliche Rentenversicherung flossen und somit eine Senkung des Rentenversicherungsbeitrags von bis zu 1,7 Prozentpunkten ermöglichten.

16 Vgl. zu Details Bach 2001 oder Schratzenstaller 2002.

17 Der Gewerbeertrag (nach Abzug des Freibetrages) wird mit der Gewerbesteuermesszahl multipliziert, um so die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer zu erhalten.

18 Durch die Einführung eines Anrechnungsfaktors für die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 1,8 2001, der 2008 auf 3,8 erhöht wurde.

19 Vgl. zu Details Bach 2009 B oder Truger 2001.

Ebenfalls zur Begrenzung der Lohnnebenkosten wurde daneben die Tabaksteuer 2003 und 2004 in drei Schritten erhöht: Die erwarteten Mehreinnahmen von etwa 2,5 Milliarden Euro sollten zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen in der Gesetzlichen Krankenversicherung verwendet werden. Die quantitativ bedeutendste Maßnahme war jedoch mit geschätzten Mehreinnahmen von knapp 23 Milliarden Euro die Anhebung des Normalsteuersatzes bei der Umsatzsteuer von 16 Prozent auf 19 Prozent 2007 sowie der Versicherungssteuer um 3 Prozentpunkte. Ein Drittel des zusätzlichen Umsatzsteueraufkommens war für die Senkung des Arbeitslosenversicherungsbeitrags um 2,3 Prozentpunkte 2007 und weitere 0,9 Prozentpunkte auf 3,3 Prozent 2008 vorgesehen, die übrigen Mehreinnahmen flossen in den Defizitabbau. Bereits zum 1. April 1998 hatte die Vorgänger-Regierung aus CDU/CSU und FDP den Normalsteuersatz von 15 Prozent auf 16 Prozent erhöht; die Mehreinnahmen von knapp 5,8 Milliarden Euro sollten in die Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur Rentenversicherung fließen,

um eine Erhöhung des Rentenversicherungsbeitrags zu verhindern.

Im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen des Bundes, die ab 2011 zur Rückführung des krisenbedingt gestiegenen Defizit- und Schuldenquote implementiert wurden, wurden auch diverse Verbrauchssteuern erhöht bzw. neu eingeführt: Neben dem Abbau von Vergünstigungen bei der Energie- und Stromsteuer sowie der Erhöhung der Tabaksteuer sind dies die neue Brennstoff- und Luftverkehrsteuer. Übersicht 2 bietet eine Übersicht über die Steuermehreinnahmen (im jeweiligen Entstehungsjahr) durch die Verbrauchssteuererhöhungen seit 1999, basierend auf den Finanzberichten des Bundesministeriums der Finanzen. Das Mehraufkommen belief sich insgesamt auf 40,7 Milliarden Euro. Davon flossen 20,4 Milliarden Euro oder die Hälfte in die Senkung bzw. Stabilisierung von Sozialversicherungsbeiträgen,²⁰ der Rest in die Budgetsanierung. Erhöhungen von Umweltsteuern machten insgesamt knapp 13,8 Milliarden Euro (gut ein Drittel der gesamten Verbrauchssteuererhöhungen seit 1999) aus.

20 Die Erhöhung des Arbeitslosenversicherungsbeitrages ab 2011 soll 2012 die entsprechenden Einnahmen um 1,9 Milliarden Euro, die Erhöhung des Krankenversicherungsbeitrages ebenfalls ab 2011 um 5,8 Milliarden Euro erhöhen.

Übersicht 2:

Steuermehreinnahmen im Entstehungsjahr durch Änderungen bei den Verbrauchssteuern im Entstehungsjahr 1999 bis 2011

Gesetz	Maßnahmen	Volumen Mio. €
Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24.3.1999	<ul style="list-style-type: none"> – Einführung Stromsteuer 1ct/kWh – Erhöhung Steuersatz für Kraftstoffe 3 ct/l – Erhöhung Steuersatz für Heizöl 2 ct/l – Erhöhung Steuersatz für Erdgas 0,16 ct/kWh 	6.212 Mehraufkommen dient der Senkung des RV-Beitrags von 20,3 % auf 19,5 %
Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16.12.1999	<ul style="list-style-type: none"> – jährliche Erhöhung Stromsteuer 2000 bis 2003 um je 0,25 ct/kWh – jährliche Erhöhung Steuersatz Kraftstoffe 2000 bis 2003 um je 3 ct/l 	3.245 Mehraufkommen dient Stabilisierung und weiteren Senkung des RV-Beitrags
Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform vom 23.12.2002	<ul style="list-style-type: none"> – Zurückführung Steuervergünstigungen für Produzierendes Gewerbe und Land- und Forstwirtschaft – Anhebung ermäßigter Steuersatz für Nachtspeicherstrom – Anhebung Steuersatz für Erdgas auf 5,50 €/MWh – Anhebung Steuersatz für Flüssiggas auf 60,60 €/1.000 kg – Anhebung Steuersatz für schweres Heizöl auf 25 €/1.000 kg 	1.420 Mehraufkommen dient der Stabilisierung und weiteren Senkung des RV-Beitrags
Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchssteuergesetze vom 23.12.2003	<ul style="list-style-type: none"> - Erhöhung Tabaksteuer in 3 Stufen 	2.508 Mehraufkommen dient der Finanzierung versicherungsfremder Leistungen in der GKV
Haushaltsbegleitgesetz 2006 vom 29.6.2006	<ul style="list-style-type: none"> – Anhebung Umsatzsteuer von 16 % auf 19 % – Anhebung Versicherungssteuer um 3 Prozentpunkte 	24.195 Mehraufkommen dient der Finanzierung der Senkung des ALV-Beitrags um insgesamt 3,2 Prozentpunkte (ein Drittel) und dem Defizitabbau (zwei Drittel)
Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8.12.2010	<ul style="list-style-type: none"> – Einführung einer Kernbrennstoffsteuer 	1.300
Haushaltsbegleitgesetz vom 9.12.2010	<ul style="list-style-type: none"> – Einführung einer Luftverkehrssteuer – Änderungen bei Contracting, Entlastungssätzen, Sockelbetrag – Streichung des Erlaubnisverfahrens 	1.620
Fünftes Gesetz zur Änderung von Verbrauchssteuergesetzen vom 21.12.2010		200 (ansteigend bis 2016 auf 1.010)
Mehreinnahmen brutto		40.700
<i>Davon Verwendung zur Senkung/ Stabilisierung von SV-Beiträgen[*]</i>		20.362
Mehreinnahmen netto		20.338

Quelle: Bundesministerium der Finanzen 2011, WIFO-Zusammenstellung und -Berechnungen.

^{*} Annahme: 90 % der Einnahmen aus der ökologischen Steuerreform fließen in die Rentenversicherung.

Übersicht 3:

Gesamtaufkommenswirkungen der Steuerreformen seit 1999

	Steuermehr-/mindereinnahmen in Mrd. €
Einkommen- und Unternehmensteuer (Körperschaft- und Gewerbesteuer)	-91,7
Verbrauchssteuern brutto	+40,7
Verwendung Verbrauchsteuermehreinnahmen zur Senkung/ Stabilisierung der SV-Beiträge	-20,4
Gesamt	-71,4

Quelle: WIFO-Zusammenstellung.

2.2.4 Gesamtwirkung der Steuerreformen seit 1999

Übersicht 3 enthält die Aufkommenswirkungen der Steuerreformen seit 1999 im Überblick. Mindereinnahmen aus Einkommen- und Unternehmenssteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer) in Höhe von knapp 92 Milliarden Euro stehen Mehreinnahmen aus Verbrauchssteuern von knapp 41 Milliarden Euro gegenüber; insgesamt erreichten somit die Steuersenkungen per Saldo 51 Milliarden Euro. Berücksichtigt man, dass die Hälfte der zusätzlichen Verbrauchssteuereinnahmen zur Senkung bzw. Stabilisierung der Sozialversicherungsbeiträge verwendet wurde, so führten die steuerlichen Änderungen seit 1999 zu Mindereinnahmen von etwa 71,4 Milliarden Euro.

Diese Volumina wurden durch die Addition der Steuer- bzw. Mindereinnahmen in den jeweiligen Entstehungsjahren ermittelt. Diese berücksichtigt nicht, wie oben dargelegt, dass Steuerreformen in den Folgejahren häufig nicht konstante Be- bzw. Entlastungsvolumina bewirken. Eine solche dynamische Betrachtung ist jedoch im Rahmen der vorliegenden Studie aus Ressourcengründen nicht möglich, zumal die Finanzberichte des Bundesministeriums der Finanzen die finanziellen Auswirkungen steuerlicher Maßnahmen lediglich jeweils für den unmittelbar folgenden Fünfjahreszeitraum auswei-

sen. Unter Verwendung der im Finanzbericht angegebenen finanziellen Wirkungen für die nächsten fünf Haushaltsjahre und ihrer (teilweisen) Fortschreibung kommen *Truger-Teichmann* (2010) für den Zeitraum 1999 bis 2010 (also noch ohne Berücksichtigung der steuerlichen Konsolidierungsmaßnahmen) zu dem (weitestgehend mit unserem Resultat übereinstimmenden) Ergebnis von Steuerausfällen von brutto 51 Milliarden Euro im Vergleich zum Rechtsstand 1998. Dabei ist die Weiterleitung eines Teils der zusätzlichen Ökosteuereinnahmen an die diversen Zweige der Sozialversicherung noch nicht berücksichtigt.

Es ist im Rahmen dieser Studie nicht möglich, detailliert die Wirkungen der seit Ende der 1990er Jahre umgesetzten Steuerreformen auf die funktionale sowie die personelle Einkommensverteilung darzustellen.²¹ Sie haben jedoch zu der oben dargestellten langfristigen Verschiebung der Struktur der Abgabeneinnahmen beigetragen. Die direkten Steuern, von denen ein beträchtlicher Anteil (im Rahmen der progressiven Einkommensbesteuerung) progressiv wirkt, haben tendenziell an Bedeutung verloren. Zugleich wurde durch die Einführung der proportionalen Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte ein Teil der persönlichen Einkommensteuer unterliegenden Einkommen aus der progressiven Besteuerung herausgelöst. Dies bedeutet die Abweichung von einem umfassenden, synthetischen Einkom-

21 Bislang liegt für Deutschland keine umfassende Studie der Verteilungswirkungen des gesamten Abgabensystems vor.

mensbegriff sowie den Verzicht auf eine gleichmäßige Besteuerung sämtlicher Einkunftsarten unabhängig von ihrer Quelle. Inwieweit die Tarifreformen innerhalb des progressiven Einkommensteuertarifes die Progressivität der dem regulären Einkommensteuertarif unterliegenden Einkommen beeinflusst haben, wäre auf der Grundlage von Progressionsmaßen zu analysieren, was allerdings im Rahmen dieser Studie nicht geleistet werden kann.

Die unternehmerischen Einkünfte sowie die Gewinne der Kapitalgesellschaften wurden deutlich entlastet. Das Gewicht der Einnahmen aus indirekten Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen steigt dagegen. Sie haben tendenziell eine

(indirekt) regressive Wirkung, belasten also geringe Einkommen überdurchschnittlich, höhere Einkommen dagegen unterdurchschnittlich stark. Der Bedeutungsgewinn indirekter Steuern und von Sozialversicherungsabgaben mit ihren (indirekt) regressiven Belastungsverläufen kann auch als Schwächung des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen werden.

Diese strukturellen Veränderungen in den Abgabeneinnahmen haben nicht nur verteilungspolitische Implikationen, sondern auch Auswirkungen auf kurzfristige Volatilität und langfristige Ergiebigkeit des gesamten Abgabensystems, auf die im Detail in Kapitel 3 eingegangen wird.

3. Entwicklung der effektiven Steuersätze wichtiger Einzelsteuern

Die steuerlichen Maßnahmen des vergangenen Jahrzehnts haben zu bedeutenden Veränderungen der effektiven Steuersätze geführt. Dieser Abschnitt gibt einen Überblick über die Höhe wichtiger effektiver Steuersätze in Deutschland und – wo möglich – ihre längerfristige Entwicklung sowie über die Stellung Deutschlands im internationalen Vergleich.

3.1 Makroökonomische effektive Steuersätze

In Kapitel 2.1 der vorliegenden Studie wurde darauf hingewiesen, dass die deutsche Abgabenstruktur in einigen Punkten recht deutlich vom europäischen Durchschnitt abweicht: insbesondere hinsichtlich des geringen Finanzierungsbeitrags vermögensbezogener Steuern einerseits und des hohen Gewichts von Abgaben auf die Arbeit andererseits. Strukturunterschiede im Abgabenaufkommen unterschiedlicher Länder im Querschnittvergleich oder Strukturveränderungen im Abgabenaufkommen eines gegebenen Landes in der Längsschnittbetrachtung können im Prinzip zwei Ursachen haben:

- länderspezifische Unterschiede bzw. Verschiebungen in der Zusammensetzung der gesamten makroökonomischen Bemessungsgrundlage (Arbeit, Konsum, Kapital) über die Zeit;
- länderspezifische Unterschiede bzw. diskretionäre Veränderungen im Gesamtabgabensystem (z.B. Unterschiede in den steuerlichen Regelungen bzw. Erhöhung oder Senkung einzelner Steuern).

Die Betrachtung nur der Struktur des Abgabenaufkommens und seiner längerfristigen Entwicklung in einem gegebenen Land sowie der Vergleich mit anderen Ländern haben hinsichtlich der effektiven Steuerbelastung einzelner makroökonomischer Steuerbasen nur begrenzte Aussagekraft, weil sie die Struktur der potenziellen makroökonomischen Steuerbasis und etwaige Veränderungen sowie etwaige länderspezifische Unterschiede nicht berücksichtigen.

Die so genannten makroökonomischen impliziten effektiven Steuersätze, die die Europäische Kommission in ihrer jährlichen Publikation „Taxation Trends in the European Union“ ermittelte, spiegeln die effektive durchschnittliche Belastung der wichtigsten makroökonomischen Steuerbasen (Arbeit, Kapital, Konsum, Energie) mit den dazugehörigen Steuern und Abgaben wider. Übersicht 4 zeigt, dass seit 2000 in Deutschland die impliziten Steuersätze auf Arbeit und besonders auf Kapital gesunken sind, während jener auf Konsum leicht gestiegen ist und jener auf Energie stagniert. Der implizite Steuersatz auf Bruttolöhne und -gehälter wurde in Deutschland seit Anfang des vergangenen Jahrzehnts um 1,7 Prozentpunkte (und damit stärker als im EU15-Durchschnitt) reduziert, liegt aber mit 37,4 Prozent immer noch um 2,4 Prozentpunkte über dem EU15-Durchschnitt (und um 4 Prozentpunkte über dem EU27-Durchschnitt). Der Kapitalsteuersatz ging um 6,3 Prozentpunkte und damit ein Mehrfaches im EU-Vergleich zurück; als Konsequenz liegt er mit 20,7 Prozent um 7 Prozentpunkte unter dem EU15-Durchschnitt. Welcher Anteil dieses deutlichen Rückgangs der Sen-

kung der Steuern auf Kapitalerträge und welcher dem Bedeutungsverlust der vermögensbezogenen Steuern geschuldet ist, kann allerdings anhand dieses aggregierten Mischindikators²² nicht quantifiziert werden. Die oben dargestellten Verbrauchssteuererhöhungen spiegeln sich in einem Anstieg des impliziten Steuersatzes auf Konsum wider, der sich in Deutschland im betrachteten Zeitraum um 0,6 Prozentpunkte erhöht hat, während er im Durchschnitt der EU15 um 0,4 Prozentpunkte reduziert wurde; damit liegt Deutschland um 1,9 Prozentpunkte unter dem EU15-Durchschnitt. Ebenfalls gegen den Trend stagniert die effektive Belastung der Energie in Deutschland, allerdings ist das Niveau immer noch merklich höher als in der EU15 und vor allem in der EU27.

3.2 Mikroökonomische effektive Steuersätze

Die im vorhergehenden Abschnitt betrachteten makroökonomischen effektiven Steuersätze sollen die Struktur der gesamten Abgabeneinnahmen und ihre Verteilung auf die einzelnen makroökonomischen Steuerbasen (ganze Gruppen von Steuerzahlern oder aggregierte besteuerbare Aktivitäten und Bestände) wiedergeben. Sie sind

jedoch nicht von Nutzen, wenn die Anreizeffekte oder die Verteilungswirkungen von individuellen Steuern auf der Mikroebene erfasst werden sollen. Zu diesem Zwecke sind mikroökonomische effektive Steuersätze besser geeignet. Diese können entweder vergangenheitsbezogen sein und beziehen dann tatsächliche Steuerzahlungen (die den Steuerstatistiken oder der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung entnommen werden) auf die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen (die ebenfalls aus diversen Statistiken stammen); sie werden daher auch als faktische effektive Steuersätze bezeichnet. Oder sie werden modellhaft auf der Basis der geltenden steuerlichen Regelungen für repräsentative individuelle Steuerzahler bzw. steuerlich relevante Aktivitäten als fiktive mikroökonomische Steuersätze errechnet. Es gibt inzwischen eine Vielzahl methodischer Ansätze zur Berechnung von mikroökonomischen effektiven Steuersätzen. Im Folgenden werden die gängigsten Indikatoren zur Ermittlung der effektiven Steuersätze für Unternehmensgewinne und Arbeitseinkommen vorgestellt. Sie sollen den Einfluss der jüngsten deutschen Steuerreformen auf die Entwicklung der effektiven Steuerlast von Unternehmen und unselbstständig Beschäftigten und die Position Deutschlands im internationalen Vergleich zeigen.

Übersicht 4:

Implizite Steuersätze auf Arbeit, Konsum, Energie und Kapital, EU27, 2000/2010

	Arbeit			Konsum			Energie			Kapital		
	2000	2010	Δ 2000-2010	2000	2010	Δ 2000-2010	2000	2009	Δ 2000-2009	2000	2010	Δ 2000-2010
DE	39,1	37,4	-1,7	19,2	19,8	0,6	191,8	191,8	0,0	27,0	20,7	-6,3
EU27	35,8	33,4	-2,4	20,8	21,3	0,5	122,0	138,7	16,7	24,9	23,3	-1,6
EU15	36,3	35,0	-1,3	22,1	21,7	-0,4	167,0	173,2	6,2	30,4	27,7	-2,7

Quelle: Europäische Kommission 2012, WIFO-Berechnungen.

²² Der implizite Steuersatz auf Kapital bezieht die Steuerzahlungen auf die Erträge, Bestände und Transaktionen im Zusammenhang mit Vermögen auf die weltweiten Gewinn- und Vermögenseinkommen von Unternehmen und privaten Haushalten.

3.2.1 Besteuerung der Arbeitseinkommen

Als erster Anhaltspunkt für die Steuerlast auf Arbeitseinkommen kann der Einkommensteuerspitzenersatz dienen. Er liegt 2012 in Deutschland mit 47,5 Prozent leicht unter dem Durchschnitt der EU15 und 9,4 Prozentpunkte über dem EU27-Durchschnitt (vgl. Abbildung 10). Abbildung 10 zeigt auch, dass die Spitzensteuersätze in den meisten EU-Ländern zwischen 1995 und 2012 teilweise deutlich gesenkt wurden.

Die Aussagekraft nomineller Spitzensteuersätze hinsichtlich der effektiven Belastung der Arbeitseinkommen ist allerdings begrenzt. Die effektive Steuerlast wird neben dem Spitzen-

steuersatz vom gesamten Tarifverlauf (Verlauf der Grenzsteuersätze, Breite der Tarifzonen), von der Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie von weiteren institutionellen Regelungen (Form der Haushaltsbesteuerung) beeinflusst. Darüber hinaus sind neben der Einkommensteuer auch die Sozialversicherungsbeitragszahlungen eine bedeutende Komponente der Gesamtabgabenbelastung der Unselbstständigeneinkommen.

Die Belastung der Arbeitseinkommen mit Steuern und Abgaben, ggf. unter Berücksichtigung von monetären Transfers (vor allem Familienleistungen), für repräsentative Haushaltstypen mit unterschiedlichen Einkommenshöhen und -konstellationen und differenziert nach Anzahl

Abbildung 10:

Spitzensteuersätze in der EU27, 1995/2012



Quelle: Eurostat.

der Kinder ermittelt modellhaft die OECD in ihrer jährlichen Veröffentlichung „Taxing Wages“. Von der Vielzahl der betrachteten Haushaltstypen können hier nur einige ausgewählte dargestellt werden: nämlich die Grenzabgabenbelastung²³ und Durchschnittsabgabenbelastung eines unselbstständig Beschäftigten ohne Kinder mit unterschiedlichen Einkommenshöhen (durchschnittliches Arbeitseinkommen sowie 67 Prozent, 133 Prozent und 167 Prozent eines Durchschnittseinkommens). Dabei wird zwischen der Lohnsteuerbelastung und der Gesamtabgabenbelastung (Lohnsteuerbelastung plus Belastung mit vom Arbeitnehmer zu entrichtenden Sozialversi-

cherungsbeiträgen) differenziert, um die persönliche Steuer- bzw. Abgabenbelastung bezogen auf das Bruttoeinkommen zu ermitteln.

Seit 2000 sind die Grenzabgabensätze in allen untersuchten Einkommensbereichen deutlich reduziert worden (vgl. Übersichten 5 und 6): Für einen Abgabepflichtigen mit 167 Prozent des Durchschnittseinkommens sank der Grenzsteuersatz um 7,1 Prozentpunkte, für einen Geringverdiener um 6,2 Prozentpunkte, für einen Durchschnittsverdiener um 7,5 Prozentpunkte. Dabei ist in allen Einkommensbereichen der Rückgang des letzten Jahrzehnts fast ausschließlich auf die Reduktion der Grenzbelastung mit Lohnsteuer

Übersicht 5:

Persönlicher Grenzsteuersatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010

	Grenzsteuersatz 2010							
	Gemessen am durchschnittlichen Bruttoverdienst							
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
	Steuer in % des Bruttoeinkommens*				Veränderung 2000/2010			
Belgien	40,8	40,8	45,3	46,7	-0,2	-0,6	-1,1	-2,0
Dänemark	32,9	34,3	48,1	48,1	-8,8	-7,4	-6,3	-6,3
Deutschland	26,2	31,3	40,5	44,3	-6,2	-7,4	-4,5	-7,1
Griechenland	0,0	15,1	20,2	21,8	0,0	2,5	7,5	-3,4
Spanien	22,5	26,2	26,2	37,0	-4,3	3,7	-0,3	8,7
Frankreich	18,0	18,0	30,1	30,1	-2,1	-7,8	3,4	-2,7
Irland	22,0	43,0	43,0	43,0	0,0	-1,0	-1,0	-1,0
Italien	29,2	29,2	39,1	38,7	5,2	-2,0	7,9	2,4
Luxemburg	21,9	34,7	34,7	34,7	-3,7	-1,9	-5,6	-5,6
Niederlande	11,1	41,7	50,1	50,1	2,6	-5,3	0,1	0,1
Österreich	25,6	30,1	30,1	37,0	3,2	7,0	0,2	-1,4
Portugal	24,1	24,1	34,9	34,9	9,1	-0,9	9,9	-0,1
Finnland	34,0	36,4	40,2	40,2	-1,2	-4,4	-6,3	-6,3
Schweden	21,5	24,5	51,5	56,5	-9,7	-21,5	1,1	1,1
Großbritannien	20,0	20,0	40,0	40,0	-2,0	-2,0	0,0	0,0
EU15	23,3	30,0	38,3	40,2	-1,2	-3,3	0,3	-1,6

Quelle: OECD 2011.

* Durchschnittliche Vollzeit-Bruttolöhne bzw. -gehälter von Arbeitnehmern und -nehmerinnen.

23 Die Grenzbelastung gibt die zusätzliche Belastung bei Hinzukommen einer zusätzlichen Einheit an Bemessungsgrundlage (Einkommen) an, die Durchschnittsbelastung die Gesamtbelastung bezogen auf die gesamte Bemessungsgrundlage. Der Grenzabgabensatz wird in Prozent der zusätzlichen Einheit an Bemessungsgrundlage, der Durchschnittsabgabensatz in Prozent der gesamten Bemessungsgrundlage ausgedrückt.

Übersicht 6:

Persönlicher Grenzabgabensatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010

	Grenzabgabensatz 2010							
	Gemessen am durchschnittlichen Bruttoverdienst							
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
	Arbeitnehmerabgaben (Steuer und Sozialbeiträge in % des Bruttoeinkommens [*])				Veränderung 2000/2010			
Belgien	54,9	54,9	59,4	60,9	0,9	-0,6	-1,1	-2,0
Dänemark	40,9	42,3	56,1	56,1	-9,8	-8,4	-7,3	-7,3
Deutschland	46,7	51,8	51,9	44,3	-6,2	-7,5	-6,1	-7,1
Griechenland	16,0	31,1	36,2	37,8	0,1	2,6	7,6	-3,3
Spanien	28,8	32,6	32,6	37,0	-4,3	3,7	-0,3	8,7
Frankreich	31,7	31,7	42,3	42,3	-1,8	-7,6	6,1	0,0
Irland	30,0	51,0	51,0	51,0	1,5	0,5	4,3	4,6
Italien	38,7	38,7	48,6	49,2	5,5	-1,7	8,2	2,7
Luxemburg	34,3	47,0	47,0	47,0	-3,1	-1,3	-5,0	-5,0
Niederlande	43,3	41,7	50,1	50,1	-2,5	-11,4	0,1	0,1
Österreich	43,6	48,2	48,2	37,0	3,1	7,1	0,3	-1,4
Portugal	35,1	35,1	45,9	45,9	9,1	-0,9	9,9	-0,1
Finnland	42,5	43,7	47,5	47,5	0,1	-4,3	-6,2	-6,2
Schweden	28,5	31,5	51,5	56,5	-9,7	-21,5	1,1	1,1
Großbritannien	31,0	31,0	41,0	41,0	-1,0	-1,0	1,0	1,0
EU15	36,4	40,8	47,3	46,9	-1,2	-3,5	0,8	-0,9

Quelle: OECD 2011.

^{*} Durchschnittliche Vollzeit-Bruttolöhne bzw. -gehälter von Arbeitnehmern und -nehmerinnen.

zurückzuführen. Für alle betrachteten Einkommenshöhen ist – als Resultat der weit überdurchschnittlichen Grenzbelastung mit Sozialversicherungsbeiträgen – der Grenzabgabensatz auch 2010 noch deutlich über dem EU15-Durchschnitt, mit Ausnahme des Gutverdieners mit einem Einkommen von 167 Prozent des Durchschnittseinkommens, der in Deutschland mit einem um 2,6 Prozentpunkte geringeren Grenzabgabensatz belastet wird als im Durchschnitt der EU15.

Die Durchschnittsabgabensätze wurden ebenfalls zwischen 2000 und 2010 in allen betrachteten Einkommensbereichen reduziert (vgl.

Übersichten 7 und 8). Auch die Reduktion der Durchschnittsabgabenlast ist primär das Resultat einer sinkenden Durchschnittsbelastung mit Lohnsteuer. Gleichzeitig ist bemerkenswert, dass alle einbezogenen Einkommenshöhen nach wie vor eine im Vergleich zum EU15-Durchschnitt deutlich überdurchschnittliche Belastung aufweisen, wobei die Abweichung am stärksten im unteren und mittleren Einkommensbereich ist; auch die überdurchschnittliche Durchschnittsabgabenlast beruht vorwiegend auf der im EU15-Vergleich deutlich höheren Durchschnittsbelastung mit Sozialversicherungsbeiträgen.

Übersicht 7:

Persönlicher Durchschnittssteuersatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010

	Durchschnittssteuersatz 2010							
	Gemessen am durchschnittlichen Bruttoverdienst							
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
	Steuer in % des Bruttoeinkommens*				Veränderung 2000/2010			
Belgien	21,5	28,1	32,3	34,9	-1,2	-1,0	-1,0	-1,1
Dänemark	25,1	27,9	31,6	34,9	-2,5	-4,4	-5,8	-5,9
Deutschland	13,7	18,7	23,2	27,1	-2,5	-4,0	-4,3	-4,5
Griechenland	0,0	2,8	6,8	9,7	0,0	1,6	2,8	3,4
Spanien	11,0	15,2	18,0	20,3	2,4	1,7	1,6	1,8
Frankreich	12,2	14,1	17,7	20,2	-0,1	-1,3	-0,5	-0,5
Irland	8,1	14,4	21,6	25,9	-5,6	-7,5	-5,9	-3,1
Italien	16,0	20,3	24,3	27,2	1,0	0,7	1,5	2,2
Luxemburg	7,0	14,2	19,3	22,4	-3,2	-2,9	-3,4	-3,8
Niederlande	5,3	16,4	23,4	28,8	0,1	7,5	4,8	3,9
Österreich	8,7	14,7	18,5	21,8	1,2	1,8	1,9	1,5
Portugal	5,9	11,9	15,6	19,4	-0,4	0,5	0,8	1,9
Finnland	15,1	22,0	26,4	29,2	-6,1	-5,2	-4,8	-5,1
Schweden	14,9	17,7	24,7	30,6	-9,7	-9,0	-7,5	-5,7
Großbritannien	14,5	16,3	18,6	22,8	-0,6	-1,1	-0,2	-0,2
EU15	11,9	17,0	21,5	25,0	-1,8	-1,5	-1,3	-1,0

Quelle: OECD 2011.

* Durchschnittliche Vollzeit-Bruttolöhne bzw. -gehälter von Arbeitnehmern und -nehmerinnen.

3.2.2 Unternehmensbesteuerung

Übersicht 9 gibt einen Überblick über die Ergebnisse der wichtigsten methodischen Ansätze zur Ermittlung der effektiven Unternehmenssteuerlast²⁴ für die Mitgliedsländer der EU. Für Deutschland zeigt sich, dass die deutliche Senkung des nominellen Unternehmenssteuersatzes um 27 Prozentpunkte seit Mitte der 1990er Jahre auch die effektiven Unternehmenssteuersätze deutlich reduziert hat, da nur ein Teil der steuersatzsenkungsbedingten Mindereinnahmen durch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage aufgefangen wurde. So sind nach Berechnungen von

Devereux et al. (2009) der effektive Grenzsteuersatz (EMTR) auf fiktive Investitionsprojekte von Kapitalgesellschaften zwischen 1998 und 2008 um 15,4 Prozentpunkte und der effektive Durchschnittssteuersatz (EATR) um 13 Prozentpunkte zurückgegangen. Das Institute for Fiscal Studies (IFS) berechnet eine Reduktion der effektiven Steuerbelastung von Modellinvestitionsprojekten um 18 Prozentpunkte (Grenzbelastung) bzw. 16 Prozentpunkte (Durchschnittsbelastung) zwischen 1982 und 2005; eine Berücksichtigung der letzten Unternehmenssteuerreform 2008 würde einen weiteren Rückgang bewirken.²⁵

24 Vgl. für eine detaillierte Darstellung der methodischen Grundlagen und die Interpretation der einzelnen Steuersätze Schratzenstaller 2004.

25 Die Berechnungen des IFS umfassen nur den Zeitraum 1982 bis 2005 und wurden seither nicht mehr aktualisiert.

Übersicht 8:

Persönlicher Durchschnittsabgabensatz für Arbeitnehmer und -nehmerinnen für unterschiedliche Einkommenshöhen, EU15, 2000/2010

	Durchschnittsabgabensatz 2010							
	Gemessen am durchschnittlichen Bruttoverdienst							
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
	Arbeitnehmerabgaben (Steuer und Sozialbeiträge in % des Bruttoeinkommens [*])				Veränderung 2000/2010			
Belgien	35,4	42,1	46,3	49,0	-0,4	-0,9	-1,0	-1,1
Dänemark	37,2	38,6	41,6	44,5	-3,7	-5,5	-6,9	-7,0
Deutschland	34,2	39,2	41,9	43,8	-2,6	-4,0	-5,0	-5,0
Griechenland	16,0	18,8	22,8	25,7	0,1	1,7	2,9	3,5
Spanien	17,3	21,6	24,3	26,3	2,4	1,7	1,6	1,9
Frankreich	25,9	27,8	31,0	33,3	0,2	-1,0	0,4	0,7
Irland	15,1	21,8	29,1	33,5	-3,5	-5,7	-3,7	-0,2
Italien	25,5	29,8	33,8	36,8	1,3	1,0	1,8	2,5
Luxemburg	19,1	26,4	31,6	34,7	-2,8	-2,4	-2,9	-3,3
Niederlande	27,2	31,9	35,1	38,1	-5,4	-1,3	-2,8	-2,2
Österreich	26,8	32,7	36,6	37,4	1,2	1,8	1,9	1,1
Portugal	16,9	22,9	26,6	30,4	-0,4	0,5	0,8	1,9
Finnland	22,1	29,1	33,6	36,3	-6,0	-5,2	-4,7	-5,0
Schweden	21,9	24,7	30,6	35,3	-9,7	-9,0	-7,5	-5,7
Großbritannien	22,8	25,5	27,6	30,2	0,1	-0,3	1,6	1,5
EU15	24,2	28,9	32,8	35,7	-2,0	-1,9	-1,6	-1,1

Quelle: OECD 2011.

^{*} Durchschnittliche Vollzeit-Bruttolöhne bzw. -gehälter von Arbeitnehmern und -nehmerinnen.

Gleichzeitig ist die Unternehmenssteuerquote – die Einnahmen aus der Besteuerung der Gewinne der Kapitalgesellschaften bezogen auf das BIP – in Deutschland langfristig um 0,9 Prozentpunkte gestiegen. Dieser scheinbare Gegensatz – sinkende nominelle und effektive Unternehmenssteuersätze und steigende Unternehmenssteuerquoten –, der kein Deutschland-spezifisches Phänomen ist, hat mehrere Ursachen (vgl. *Schratzstaller* 2011). Neben den bereits genannten Maßnahmen zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage dürften in vielen Ländern und auch in Deutschland die längerfristig zunehmende Gewinnquote, ein Bedeutungsgewinn profitabler Dienstleistungsbereiche wie Bank- und Finanzdienstleistungen, die Umwandlung von einkom-

mensteuerpflichtigen personen- in körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften (veranlasst durch die wachsende Spreizung der Steuersätze für Personen- und Kapitalgesellschaften) und nicht zuletzt auch die gute Gewinnsituation in den Vorkrisenjahren Mitte des vergangenen Jahrzehnts die Unternehmenssteuerquoten stabilisiert oder sogar erhöht haben.

Übersicht 10 zeigt, dass nach den beiden Unternehmenssteuersenkungsreformen des letzten Jahrzehnts der nominelle Unternehmenssteuersatz (Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer) in Deutschland mit knapp 30 Prozent etwas über dem Durchschnitt der EU15 (knapp 28 Prozent) liegt. Der EMTR für Modellinvestitionsprojekte gemäß den Berechnungen von *Devereux et al.*

Übersicht 9:

Effektive Unternehmenssteuersätze in der EU27, Veränderung in Prozentpunkten

	Nominell	EMTR ¹ (Devereux et al.)	EATR ² (Devereux et al.)	EMTR ¹ (IFS)	EATR ² (IFS)	Unternehmenssteuerquote (OECD)
	1995 - 2008	1998 - 2008	1998 - 2008	1982 - 2005	1982 - 2005	1995 - 2008
Belgien	-6,2	-26,3	-9,6	-9,0	-9,0	1,0
Dänemark	-9,0	-4,9	-7,5	k.A.	k.A.	1,1
Deutschland	-27,0	-15,4	-13	-18,0	-16,0	0,9
Finnland	1,0	-0,3	-1,4	-25,0	-24,0	1,2
Frankreich	-2,3	-1,9	-5,2	-5,0	-8,0	0,8
Griechenland	-15,0	-6,4	-8,6	-21,0	-15,0	0,6
Großbritannien	-5,0	0,7	-1,7	20,0	-2,0	0,8
Irland	-27,5	5,3	5,0	10,0	6,0	0
Italien	-21,8	10,3	-4,8	1,0	0	0,2
Luxemburg	-11,3	-5,2	-6,7	k.A.	k.A.	-1,5
Niederlande	-9,5	-7,6	-8,6	-14,0	-13,0	0,1
Österreich	-9,0	-1,8	-6,7	-5,0	-15,0	1,1
Portugal	-13,1	-8,4	-9,7	-33,0	-28,0	1,3
Schweden	0	0,7	0,8	-27,0	-24,0	0,2
Spanien	-5,0	-2,0	-3,7	-2,0	0	1,1
Durchschnitt EU15³	-10,8	-4,2	-5,4	-9,8	-11,4	0,6
Estland	-5,0	-9,8	-5,9	k.A.	k.A.	k.A.
Lettland	-10,0	-6,7	-8,9	k.A.	k.A.	k.A.
Litauen	-14,0	-0,2	-12,3	k.A.	k.A.	k.A.
Polen	-21,0	-11,7	-15,0	k.A.	k.A.	-0,1
Slowakei	-21,0	-19,5	-19,9	k.A.	k.A.	k.A.
Slowenien	-3,0	4,8	-0,9	k.A.	k.A.	2,0
Tschechien	-20,0	-11,2	-8,0	k.A.	k.A.	-0,4
Ungarn	1,7	-2,2	0,5	k.A.	k.A.	0,8
Malta	0	0	0	k.A.	k.A.	k.A.
Zypern	-15,0	-14,9	-16,9	k.A.	k.A.	k.A.
Bulgarien	-30,0	-15,4	-23,1	k.A.	k.A.	k.A.
Rumänien	-22,0	-14,1	-19,2	k.A.	k.A.	k.A.
Durchschnitt EU12³	-13,3	-8,4	-10,8	k.A.	k.A.	k.A.
Durchschnitt EU27³	-11,9	-6,1	-7,8	-	-	k.A.

Quelle: Leicht modifizierte Tabelle 2 in Schratzenstaller 2011.

1 EMTR: effektiver Grenzsteuersatz.

2 EATR: effektiver Durchschnittssteuersatz.

3 Teilweise nicht alle Länder enthalten.

Übersicht 10:

Effektive Unternehmenssteuersätze in der EU

	Nominell 2012	EMTR 2008	EATR 2008	Unternehmenssteuerquote (OECD) 2010
Belgien	34,0	-3,6	24,9	2,7
Dänemark	25,0	16,6	22,5	2,7
Deutschland	29,8	22,5	28,2	1,5
Finnland	24,5	21,2	24,5	2,5
Frankreich	36,1	34,9	34,6	2,1
Griechenland	30,0	14,1	21,8	2,4
Großbritannien	24,0	28,0	28,0	3,1
Irland	12,5	13,1	14,4	2,6
Italien	31,4	20,0	27,2	2,8
Luxemburg	28,8	17,2	25,9	5,3
Niederlande	25,0	19,6	23,7	2,0
Österreich	25,0	18,4	23,0	1,9
Portugal	31,5	17,1	23,7	2,8
Schweden	26,3	18,6	24,6	3,6
Spanien	30,0	33,4	32,8	1,8
Durchschnitt EU15	27,6	19,4	25,3	2,7
Estland	21,0	3,6	16,5	1,4
Lettland	15,0	10,8	13,8	k.A.
Litauen	15,0	6,5	12,7	k.A.
Polen	19,0	13,6	17,4	2,3
Slowakei	19,0	11,3	16,8	2,6
Slowenien	20,0	15,3	20,0	1,9
Tschechien	19,0	11,8	18,4	1,2
Ungarn	20,6	15,5	19,5	k.A.
Malta	35,0	26,9	32,2	k.A.
Zypern	10,0	9,5	10,6	k.A.
Bulgarien	10,0	5,8	8,9	k.A.
Rumänien	16,0	11,9	14,8	k.A.
Durchschnitt EU12	18,3	11,9	16,8	k.A.
Durchschnitt EU27	23,5	16,1	21,5	k.A.

Quelle: Devereux et al. 2009; European Commission 2012, OECD 2011.

(2008) ist im Jahr 2008 mit 22,5 Prozent ebenfalls leicht überdurchschnittlich (19,4 Prozent EU15), ebenso der EATR mit 28,2 Prozent (25,3 Prozent EU15). Simulationen mit dem finanzplangestützten Simulationsmodell European Tax Analyzer des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) für repräsentative Unternehmen (vgl. *Spengel et al.* 2007) ergeben, dass Kapitalgesellschaften sowohl auf der Unternehmensebene als auch auf der Gesamtebene (einschließlich der Anteilseigner) deutlich entlastet werden, während sich die effektive Gesamtsteuerbelastung für ein repräsentatives Personenunternehmen leicht erhöht; durch diese Belastungsveränderungen wird für das angenommene Musterunternehmen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft (anders als nach dem vorher geltenden Unternehmenssteuerrecht) die attraktivere Rechtsform. Unter insgesamt zwölf Ländern, für die der Steuerbelastungsvergleich für repräsentative Unternehmen durchgeführt wurde,²⁶ verbessert sich Deutschland nach der Unternehmenssteuerreform 2008 für

eine repräsentative Kapitalgesellschaft vom elften auf den neunten Rang auf der Unternehmensebene und vom zehnten auf den sechsten Rang auf der Gesamtebene; während es für ein repräsentatives Personenunternehmen vom sechsten auf den neunten Rang zurückfällt.

Die Unternehmenssteuerquote ist in der Gruppe der EU15-Länder in Deutschland mit 1,5 Prozent am geringsten; im Durchschnitt der EU15 ist sie mit 2,7 Prozent deutlich höher. Inwieweit dieser – für Deutschland traditionell geringe – Wert allerdings tatsächlich an einer geringen Körperschaftsteuerlast oder vielmehr am relativ niedrigen Gewicht der Kapitalgesellschaften innerhalb des gesamten Unternehmenssektors liegt, kann nicht beziffert werden, zudem die Aussagekraft eines Jahreswertes aufgrund der beträchtlichen konjunkturbedingten zeitlichen Schwankungen der Unternehmenssteuerquote beschränkt ist. Insofern sind internationale Vergleiche der Unternehmenssteuerquote mit Vorsicht zu betrachten.

²⁶ Irland, Polen, Slowakei, Niederlande, Finnland, Schweden, Ungarn, Großbritannien, Deutschland, Österreich, Italien, Frankreich.

4. Entwicklung der Aufkommenselastizität des deutschen Abgabensystems

Dieses Kapitel widmet sich der längerfristigen Entwicklung der Aufkommenselastizität des deutschen Abgabensystems, auch vor dem Hintergrund der jüngsten Steuerreformen. In einem ersten Schritt wird die gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität ermittelt, anschließend jene für wichtige Steuer- bzw. Abgabekategorien. Schließlich werden die Ergebnisse mit jenen aktueller empirischer Studien verglichen. Die in einigen jüngeren Arbeiten thematisierten Implikationen der jüngsten Steuerreformen auf die Stabilisierungswirkung des Abgabensystems (vgl. etwa *Kaluscha 2010* oder *Büttner/Fuest 2010*) können im Rahmen der vorliegenden Studie nicht weiter behandelt werden.

4.1 Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizität

Der Zusammenhang zwischen Wirtschaftswachstum und Entwicklung der öffentlichen Abgaben (Einnahmen aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen) wird durch die gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität ε wiedergegeben. ε ergibt sich als Verhältnis aus der relativen Veränderung der Abgaben und der relativen Veränderung des nominellen BIP und gibt an, um wie viel Prozent sich die Abgabeneinnahmen bei einer Veränderung des nominellen BIP um ein Prozent verändern.²⁷ Dabei fungiert das BIP als (grober) Indikator für die gesamtwirtschaftliche Steuerbasis.

Ein Wert von unter (über) 1 weist auf eine unter (über) der BIP-Wachstumsrate liegende Zunahme des Abgabenaufkommens hin; entsprechend sinkt (steigt) die Abgabenquote, wenn das BIP zunimmt. Beträgt die Elastizität 1, so weisen Abgabenaufkommen und BIP eine identische Wachstumsrate auf, die Abgabenquote bleibt bei einem steigenden BIP konstant. Ein negativer Wert ergibt sich, wenn bei einem positiven BIP-Wachstum das Abgabenaufkommen abnimmt bzw. wenn bei einem Rückgang des BIP das Abgabenaufkommen steigt.

Abbildung 11 zeigt die Wachstumsraten der Abgaben und des nominellen BIP für den Zeitraum 1974 bis 2011. Berechnet man zunächst einfache gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizitäten für das gesamte Abgabenaufkommen (Einnahmen aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen) für den Zeitraum 1974 bis 2011, indem die Wachstumsraten des Abgabenaufkommens ins Verhältnis zu den BIP-Wachstumsraten gesetzt werden, so zeigt sich Folgendes:

Erstens weisen die Aufkommenselastizitäten große jährliche Schwankungen auf: Sie reichen von 0,7²⁸ bis 2,0. Hier machen sich sowohl Konjunkturschwankungen (einschließlich der jüngsten Finanz- und Wirtschaftskrise) als auch die wiederholten umfangreichen Steuersenkungen bemerkbar.

Zweitens zeigt sich, dass die Aufkommenselastizität in den 1980er Jahren mit einem durchschnittlichen Wert von 0,9 etwa so hoch war wie im vergangenen Jahrzehnt (0,8). Am

²⁷ Vgl. zum Folgenden insbesondere Brümmerhoff 2007 und Homburg 2009.

²⁸ Ein einziges Mal – im Jahr 2001 – ergab sich steuersenkungsbedingt ein negativer Wert für die gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität.

höchsten war sie in der zweiten Hälfte der 1970er Jahre sowie in den 1990er Jahren, wo sie jeweils einen Wert von 1,1 bzw. 1,2 erreichte. Somit hat sich die gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität im vergangenen Jahrzehnt merklich verringert. Dies ist – auch wenn der jeweilige Einfluss der einzelnen Faktoren nicht quantifiziert werden kann – den diversen Steuersenkungen, der strukturell schwachen Entwicklung wichtiger Bemessungsgrundlagen sowie den krisenbedingten Einnahmeausfällen bei den konjunkturabhängigen Abgaben geschuldet.

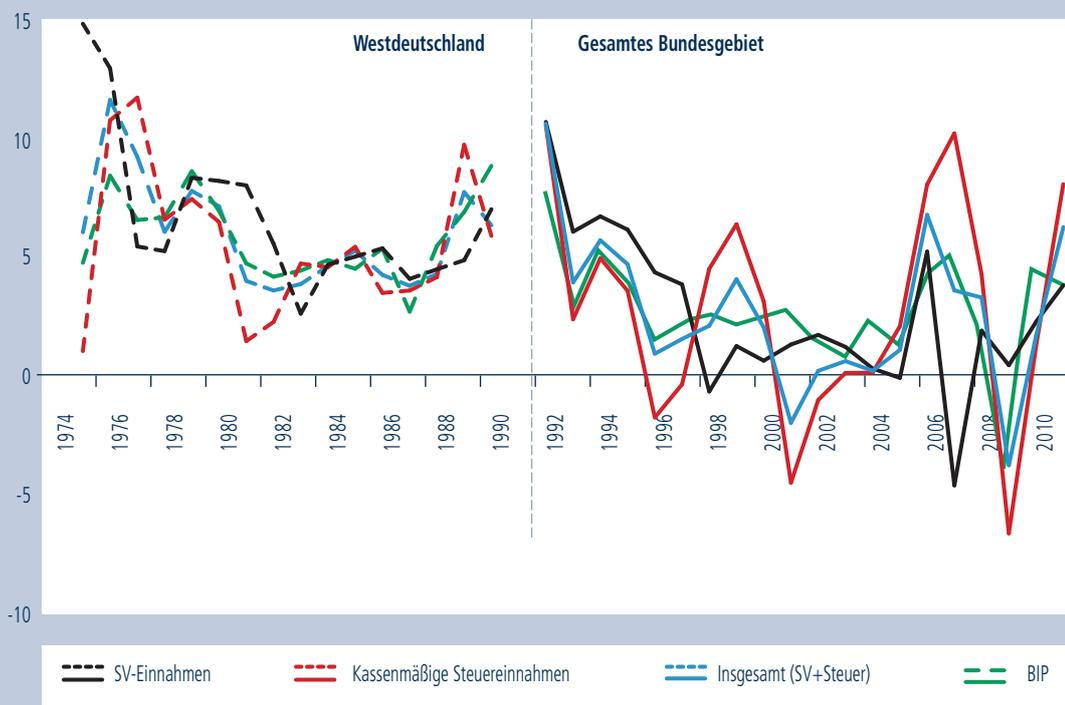
Drittens unterscheiden sich die Aufkommenselastizitäten der Steuereinnahmen von jenen der Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen insofern, als im betrachteten Zeitraum 1974 bis 2011 in jeweils vier einzelnen, jedoch unterschiedlichen Jahren negative Werte auftraten.

Viertens sind die Schwankungen bei den Steuereinnahmen vor allem während der letzten Dekade wesentlich ausgeprägter als bei den Sozialversicherungsbeitragseinnahmen, und sie zeigen keineswegs einen synchronen Verlauf.

Fünftens ist schließlich auch interessant, dass, gemessen an den längerfristigen durchschnittlichen Aufkommenselastizitäten, die Ertragskraft der Sozialversicherungsbeiträge jüngst stark zurückgegangen ist. Während die jahresdurchschnittliche Aufkommenselastizität der Steuern in allen betrachteten Perioden und damit im langfristigen Durchschnitt ungefähr gleich 1,0 ist, erreicht die Aufkommenselastizität der Sozialversicherungsbeitragseinnahmen in der zweiten Hälfte der 1970er Jahre und in den 1990er Jahren jeweils 1,3; in den 1980er Jahren fiel sie dagegen mit 0,9 und im letzten Jahrzehnt mit 0,5 deutlich gedämpfter aus.

Abbildung 11:

Wachstumsraten Abgaben und BIP 1974 bis 2011



Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Statistisches Bundesamt Deutschland, WIFO-Berechnungen.

Übersicht 11:

Gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität 1974 bis 2010 im Jahresdurchschnitt

	1974 bis 1980	1981 bis 1990	1991 bis 2000	2001 bis 2010
Sozialbeitrageinnahmen	1,3	0,9	1,3	0,5
Steuereinnahmen	1,0	0,9	1,1	1,1
Abgabeneinnahmen insgesamt	1,1	0,9	1,2	0,8

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Finanzbericht 2012), Statistisches Bundesamt Deutschland.

Dieser Verlauf der Aufkommenselastizität der Sozialversicherungsbeiträge dürfte wesentlich zum einen durch Variationen der Beitragssätze und zum anderen durch die Entwicklung der Bemessungsgrundlage (Beschäftigung, Bruttolöhne und -gehälter) beeinflusst sein.

Die gesamtwirtschaftliche Aufkommenselastizität ergibt sich, indem die Aufkommenselastizitäten der Einzelsteuern bzw. -abgaben aggregiert werden. Die Aufkommenselastizitäten von Einzelsteuern bzw. -abgaben wiederum resultieren aus der Elastizität der Bemessungsgrundlage in Bezug auf das BIP und der Steuersatzelastizität der Bemessungsgrundlage; prinzipiell wird somit die Aufkommenselastizität des Gesamtabgabensystems durch folgende Determinanten beeinflusst (vgl. auch *Schaft* 1998):

Erstens durch das Ausmaß, in dem die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Steuern bzw. Abgaben auf eine Veränderung des nominellen BIP reagieren, d. h. die Elastizität der Bemessungsgrundlage in Bezug auf das BIP.

Zweitens durch das Ausmaß der Progressivität einzelner Steuern bzw. Abgaben und damit die Steuersatzelastizität der Bemessungsgrundlage: Je höher diese ist, desto größer ist der Zuwachs an Abgabeneinnahmen aufgrund eines Anstiegs der steuerlichen Bemessungsgrundlagen. Progressive Steuertarife sind aufkommenselastisch (Aufkommenselastizität größer als 1), regressive Steuertarife sind aufkommensunelastisch (Aufkommenselastizität kleiner als 1).

Drittens durch das Gewicht, das die einzelnen Steuern bzw. Abgaben im Gesamtabgabensystem bzw. innerhalb des Gesamtabgabenaufkommens einnehmen: Je höher der Anteil von Steuern bzw. Abgaben mit einer hohen Reagibilität der steuerlichen Bemessungsgrundlage bezüglich von Veränderungen des nominellen BIP bzw. mit einer hohen Progressivität, desto größer ist die Aufkommenselastizität des gesamten Abgabensystems.

Freilich ist der gezeigte Verlauf der gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizitäten in Deutschland nicht nur das Ergebnis struktureller Faktoren (also Ausgestaltung einzelner Steuern, d. h. Tarife und Bemessungsgrundlagen sowie Struktur des Gesamtabgabenaufkommens), sondern wird auch von diskretionären Veränderungen beeinflusst (Mehr- bzw. Mindereinnahmen durch Variationen von Steuer- bzw. Sozialversicherungsbeitragssätzen oder Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage). Um den Einfluss von Steuerrechtsänderungen auszuschalten, müssten „bereinigte“ Aufkommenselastizitäten ermittelt werden, indem die Aufkommenswirkungen der diversen Abgabenreformen aus den Gesamtabgabeneinnahmen heraus gerechnet werden. Dies muss allerdings weiterführenden Untersuchungen überlassen bleiben.

4.2 Entwicklung der Aufkommens- elastizitäten für wichtige Steuer- und Abgabekategorien

Zunächst ist die Annahme plausibel, dass die Steuerreformen vor allem des vergangenen Jahrzehnts einen dämpfenden Einfluss auf die Aufkommenselastizität des gesamten Abgabensystems hatten: unmittelbar durch die entstehenden Minder- bzw. Mehreinnahmen, mittelbar durch ihre strukturellen Auswirkungen auf die betroffenen Einzelsteuern bzw. das gesamte Abgabensystem. So wurden durch die deutliche Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes sowie des Eingangssteuersatzes Progressivität und damit Aufkommenselastizität der Lohn- und Einkommensteuer gesenkt. Auch wurden mit der Einführung der Abgeltungsteuer 2009 bedeutende Einkommensteile – sämtliche Kapitaleinkünfte – aus der progressiven Einkommensbesteuerung herausgenommen und damit die Aufkommenselastizität der gesamten Einkommensbesteuerung verringert. Gleichzeitig gewannen indirekte Steuern sowie Sozialversicherungsbeiträge und damit Abgabenarten mit einer im Vergleich zur progressiven Einkommensteuer geringeren Aufkommenselastizität innerhalb des gesamten Abgabenaufkommens an Gewicht. Es würde allerdings den Rahmen dieser Studie sprengen, den Einfluss dieser Faktoren zu quantifizieren. Im Folgenden werden lediglich die Aufkommenselastizitäten der von den Steuerreformen des letzten Jahrzehnts betroffenen großen Steuern – Lohn- und Einkom-

mensteuer, Körperschaft- und Gewerbesteuer, Verbrauchssteuern (Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchssteuern) – ermittelt. In einem weiteren Schritt sollte versucht werden, den Einfluss diskretionärer Steueränderungen auszuschalten; dies kann allerdings im Rahmen dieser Studie nicht geleistet werden.

Für die Gesamtabgaben, die Sozialabgaben, die Verbrauchssteuern (Mehrwertsteuer und spezielle Verbrauchssteuern), Lohn- und Einkommensteuer sowie Körperschaftsteuer (einschließlich Gewerbesteuer) wurden die Aufkommenselastizitäten in Bezug auf das nominale BIP, in Bezug auf das reale BIP und BIP-Deflator sowie in Bezug auf die jeweils spezifische Bemessungsgrundlage geschätzt. Dabei ist die Basis für die Sozialabgaben die Zahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und die Inflationsrate (VPI), für die Verbrauchssteuern der private Konsum, für die Lohn- und Einkommensteuer die Bruttolohn- und Gehaltssumme und für die Körperschaftsteuer die Höhe der Unternehmens- und Vermögenseinkommen.

Übersicht 12 enthält die kurz- und langfristigen Aufkommenselastizitäten für die genannten Steuer- bzw. Abgabekategorien. Kurzfristige Elastizitäten geben die geschätzte Reagibilität auf jährliche Veränderungen, langfristige Elastizitäten die Reagibilität auf Veränderungen über den gesamten Schätzzeitraum (1970-2010) an. Aufgrund der Implausibilität der Ergebnisse für die Körperschaftsteuer wird auf ihre Darstellung verzichtet.

Übersicht 12:

Geschätzte Aufkommenselastizitäten für wichtige Steuer- bzw. Abgabekategorien

	Gesamtausgaben		Sozialbeiträge		Verbrauchssteuern		Lohn- und Einkommensteuer	
	kurzfristig	langfristig	kurzfristig	langfristig	kurzfristig	langfristig	kurzfristig	langfristig
BIP nominal	1,2**	1,2***	1,2**	1,5***	0,9**	0,9***	1,6***	1,3***
BIP real	1,1***	1,1***	0,7***	0,9***	0,8***	0,9***	1,5***	1,5***
BIP-Deflator	1,2***	1,2***	1,6***	1,7***	0,9***	0,9***	1,6***	1,3***
Spezifische Bemessungsgrundlage	–	–	0,7***	1,2***	0,9***	0,8***	1,6***	1,2***

Quelle: WIFO-Berechnungen. *** statistisch signifikant auf 1%-Niveau, ** 5%-Niveau.

Die BIP-Elastizität (nominales BIP) der Gesamtabgaben beträgt kurzfristig knapp 1,2; auch für die Sozialabgaben (1,2) sowie die Lohn- und Einkommensteuer (1,6) liegt sie kurzfristig über 1. Dagegen nimmt mit einer Aufkommenselastizität von 0,9 das Aufkommen aus Verbrauchssteuern schwächer zu als das nominale BIP. Die kurzfristige Aufkommenselastizität der Sozialbeiträge in Bezug auf die Zahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten liegt bei 0,7; bei den Verbrauchssteuern beträgt sie 0,9 in Bezug auf die privaten Konsumausgaben und bei Lohn- und Einkommensteuer 1,6 in Bezug auf die Brutto-lohnsumme.

Langfristig ist die BIP-Elastizität (nominales BIP) der Gesamtabgaben mit 1,2 etwa gleich ihrer kurzfristigen Aufkommenselastizität; jene der Sozialabgaben beträgt 1,5, der Verbrauchssteuern 0,9 und der Lohn- und Einkommensteuer 1,3. In Bezug auf die jeweils spezifische Bemessungsgrundlage weisen Sozialabgaben (1,2) sowie Lohn- und Einkommensteuer (1,2) eine langfristige Aufkommenselastizität von über 1 auf, während mit 0,8 die langfristige Aufkommenselastizität der Verbrauchssteuern unter 1 liegt.

Sowohl kurz- als auch langfristig wachsen somit die Gesamtabgabeneinnahmen ebenso wie die Einnahmen aus Sozialbeiträgen sowie Lohn- und Einkommensteuer stärker als das nominale BIP. Ein Anstieg des nominalen BIP lässt dagegen zwar auch die Einnahmen aus den Verbrauchssteuern steigen, allerdings mit geringeren Zuwächsen. Am stärksten reagiert das Aufkommen aus Lohn- und Einkommensteuer, gefolgt von den Einnahmen aus Sozialbeiträgen, während die Verbrauchssteuereinnahmen eine deutlich geringere Elastizität aufweisen.

Es zeigt sich im Vergleich der Elastizitäten bezüglich des nominalen BIP einerseits und des realen BIP andererseits, dass als Ergebnis der kal-

ten Progression beim gesamten Abgabenaufkommen ebenso wie bei den Sozialabgaben die Inflationseffekte stärker sind als die realen Wachstumseffekte, Gleiches gilt auch zumindest kurzfristig für die Lohnsteuer.

4.3 Vergleich mit aktuellen empirischen Studien zur Entwicklung der Aufkommenselastizität des deutschen Abgabensystems

Abschließend soll hier auch auf die Ergebnisse einiger empirischer Studien zur Entwicklung der Aufkommenselastizitäten des gesamten Steuersystems sowie wichtiger Einzelsteuern eingegangen werden. Übersicht 13 stellt die Ergebnisse wichtiger Studien zur gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizität des deutschen Steuersystems im langfristigen Durchschnitt dar. Dabei ist zu beachten, dass durch die Anwendung von (unterschiedlichen) statistischen Verfahren jeweils versucht worden ist, die Ergebnisse um den Einfluss von Steuerrechtsänderungen zu bereinigen. Unabhängig von den (unterschiedlichen) konkreten Werten zeigen sowohl die Schätzungen von Büttner *et al.* (2006) als auch des *Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (2007), dass für einen kürzeren, aktuelleren Betrachtungszeitraum (1980 bis 2004 bzw. 2005) die Aufkommenselastizität geringer ist als für einen längeren (1955 bzw. 1960 bis 2004 bzw. 2005). Während alle hier ausgewerteten Studien eine langfristige durchschnittliche Aufkommenselastizität von etwa 1 (oder höher) ermitteln, erreicht diese nach den Berechnungen des *Sachverständigenrates* (2007) in der Periode 1980 bis 2005 lediglich einen Wert von knapp 0,8. Die längerfristige (strukturelle) Ergiebigkeit des deutschen Steuersystems scheint also abzunehmen.

Übersicht 13:

Studien zur gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizität des Steuersystems für Deutschland im Überblick

Autoren	Betrachtungszeitraum	Aufkommenselastizität
Rürup et al. (1976)	1950 bis 1973	1,02
Körner (1983)	1950 bis 1980	1,02
Thöne (2005)	1972 bis 2003	0,96
Büttner et al. (2006)	1955 bis 2004	1,15
Büttner et al. (2006)	1980 bis 2004	1,05
Girouard/André (2005)	1980 bis 2003	1,34
Sachverständigenrat (2007)	1960 bis 2005	0,95
Sachverständigenrat (2007)	1980 bis 2005	0,78

Quelle: WIFO-Zusammenstellung auf Basis von *Sachverständigenrat* 2007.

Zu den Aufkommenselastizitäten für bedeutende Einzelsteuern liegt eine Reihe empirischer Studien vor, deren Ergebnisse in Übersicht 14 zusammengefasst sind. Die Resultate sind untereinander zumeist nicht direkt vergleichbar, da sich Betrachtungszeiträume, verwendete makroökonomische Bezugsgrößen, Schätzmethoden sowie Aufkommensdaten (kassenmäßiges Aufkommen versus Aufkommen in der Abgrenzung der VGR) unterscheiden; auch ermitteln einige Studien gesamte Aufkommenselastizitäten für gesamte Abgabekategorien, die jedoch unterschiedlich abgegrenzt sind (z. B. indirekte Steuern oder Ertragsteuern).

Insgesamt zeigen diese empirischen Studien, dass die Lohnsteuer aufgrund des progressiven Tarifverlaufs die vergleichsweise höchste Aufkommenselastizität aufweist. Auch wenn die Ergebnisse nicht direkt verglichen werden können, da einige das um diskretionäre Steuerrechtsänderungen bereinigte Aufkommen verwenden, andere das gesamte Lohnsteueraufkommen, so legt eine Gesamtschau der Ergebnisse nahe, dass die Aufkommenselastizität der Lohnsteuer zumindest in den vergangenen beiden Jahrzehnten nahe 2 lag und relativ stabil ist. Als ebenfalls aufkommenselastisch erweisen sich die Körperschaftsteuer sowie die Ertragsteuern insgesamt

(in unterschiedlicher Abgrenzung). Dabei ist zu betonen, dass der Zusammenhang zwischen den gewinnabhängigen Steuern und der dazugehörigen Bemessungsgrundlage unter anderem aufgrund des Auseinanderfallens des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld und der Steuerzahlung (wegen des Veranlagungsverfahrens und des intertemporalen Verlustausgleichs, d. h. der Nutzung von Verlustvor- und -rückträgen) wesentlich lockerer ist als bei den im Quellenabzugsverfahren eingehobenen Steuern; das Körperschaftsteueraufkommen sowie die kurzfristigen Elastizitäten sind daher auch von beträchtlichen Schwankungen geprägt. Die Aufkommenselastizität der Sozialversicherungsbeiträge liegt nach den Ergebnissen der vorliegenden Studien knapp bei 1, und auch das Aufkommen der indirekten Steuern verläuft insgesamt proportional zur Bemessungsgrundlage, wobei die Aufkommenselastizität der als Wertsteuer ausgestalteten Umsatzsteuer höher ist als jene der in der Regel als Mengensteuern konzipierten speziellen Verbrauchssteuern.

Bei aller angesichts der Heterogenität der ausgewerteten empirischen Studien gebotenen Vorsicht können somit folgende Schlussfolgerungen gezogen werden:

- Erstens weisen die mit einem proportionalen Tarif versehenen Verbrauchssteuern und Sozialversicherungsbeiträge die erwartete Aufkommenselastizität von (knapp) 1 auf.
- Zweitens gibt es keine eindeutigen Hinweise auf eine langfristige Abnahme der Aufkommenselastizität von Lohnsteuer und gewinnabhängigen Steuern, die ebenfalls erwartungsgemäß durch eine relativ hohe Aufkommenselastizität gekennzeichnet sind.
- Drittens kann ein allmählicher längerfristiger Rückgang der gesamtwirtschaftlichen Aufkommenselastizität des Steuersystems nicht aus-

geschlossen werden, wenn auch die bisherigen Hinweise noch durch vertiefende Untersuchungen zu unterfüttern wären.

Insgesamt bestätigen die vorliegenden empirischen Studien tendenziell die hier ermittelten Resultate bezüglich der Aufkommenselastizität des Gesamtabgabensystems sowie wichtiger Steuer- und Abgabekategorien, sowohl bezüglich der Größenordnungen als auch bezüglich der Rangordnung einzelner Steuer- und Abgabekategorien hinsichtlich des Ausmaßes ihrer Aufkommenselastizität.

Übersicht 14:

Studien zur Aufkommenselastizität bedeutender Einzelsteuern für Deutschland im Überblick

Abgabe(nkategorie)	1951 - 1960	1961 - 1970	1971 - 1980	1991 - 2000	2001 - 2010
Lohnsteuer Rürup et al. (1976) Körner (1983) Bouthevillain et al. (2001) Mohr (2001) André/Girouard (2005) Kremer et al. (2006) Bode et al. (2009) Kalusche (2010)	1,78 (1950-1973) 2,2	2,39	1,54	1,9 (1990-2000) 1,85 (1991-2001) 1,5 (1996) 1,7 (1991-2005)	2,3 (2003) 1,9 (1998-2004)
Sozialversicherungsbeiträge Bouthevillain et al. (2001) André/Girouard (2005) Kremer et al. (2006) Kalusche (2010)				1,0 (1990-2000) 0,8 (1996) 0,9 (1998)	0,8 (2003) 1,0 (1998-2004) 0,94 (2006)
Körperschaftsteuer Rürup et al. (1976) Körner (1983) Bouthevillain et al. (2001) Kremer et al. (2006)	0,79 (1950-1973) 1,1	0,39	0,76	1,3 (1990-2000)	1,2 (1998-2004)
Indirekte Steuern Rürup et al. (1976) Körner (1983) Bouthevillain et al. (2001) Mohr (2001) Kremer et al. (2006)	0,98 (Umsatz) (1950-1973) 0,98 (Umsatz)	0,94 (Umsatz)	1,01 (Umsatz)	1,0 (1990-2000) 1,0 (Umsatz)/0,8 (spez. Verbr.)	0,9 (1998-2004)
Ertragsteuern Mohr (2001) ¹ Kalusche (2010) ²				1,3 1,11 (1998)	1,22 (2006)

Quelle: WIFO-Zusammenstellung.

1 Veranlagte Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuern.

2 Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag und Körperschaftsteuer.

4.4 Determinanten der Entwicklung der Aufkommenselastizitäten

Die jüngsten Abgabenreformen scheinen zwar bislang die Aufkommenselastizität einzelner Abgabenarten nur begrenzt vermindert zu haben. Sie haben aber zu einer strukturellen Verschiebung des Abgabenaufkommens beigetragen, weg von relativ aufkommenselastischen hin zu weniger ergiebigen Steuern bzw. Abgaben. Darüber hinaus haben auch strukturelle Verschiebungen innerhalb des BIP die Dynamik der Abgabenquote gebremst. Eine Verlagerung hin zu steuerunergiebigen BIP-Komponenten wirkt sich automatisch dämpfend auf die Abgabenquote aus. Hierbei dürften im vergangenen Jahrzehnt insbesondere zwei strukturelle Entwicklungen eine Rolle spielen: Erstens der schwache Zuwachs der Bemessungsgrundlagen der Verbrauchssteuern, der mit dem Wachstum des nominellen BIP nicht ganz Schritt halten konnte (vgl. Übersicht 15). So sind die privaten Konsumausgaben nominell im Durchschnitt der Jahre 2000 bis 2010 um 1,8 Prozent und damit etwas weniger als das nominelle BIP, das im Jahresdurchschnitt um 1,9 Prozent zugenommen hat, gestiegen.

Zweitens der im Vergleich zu den Bruttolöhnen und -gehältern starke Anstieg der Unternehmens- und Vermögenseinkommen und die dadurch bewirkte Verschiebung weg von der Lohnsteuer (und den Sozialversicherungsbeiträgen)

hin zu den gewinnabhängigen Steuern. Die (unbereinigte) Lohnquote (Summe Arbeitnehmerentgelte im Verhältnis zum Volkseinkommen) war von 65,6 Prozent 1970 auf 73,6 Prozent 1981 gestiegen. Anschließend ging sie bis 1990 auf 67,8 Prozent zurück. 1993 erreichte sie mit 72,5 Prozent ihr zweithöchstes Niveau im betrachteten 40-Jahres-Zeitraum, um anschließend bis 1998 auf 70 Prozent zu sinken. Nach einer kurzen Erholung Anfang des vergangenen Jahrzehnts erreichte sie 2007 mit gut 63 Prozent ihren Tiefststand während des Zeitraums 1970 bis 2010. Die Unternehmens- und Vermögenseinkommen legten im letzten Jahrzehnt jahresdurchschnittlich um 4,3 Prozent zu, während die Bruttolohn- und -gehaltssumme mit 1,5 Prozent im Jahresdurchschnitt nur um 1,5 Prozent zulegen konnte. Die Bruttolohn- und -gehaltssumme je Arbeitnehmer²⁹ stagnierte praktisch, ebenso die Zahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten;³⁰ die Zahl der Arbeitnehmer wuchs im Jahresdurchschnitt um lediglich 1,2 Prozent. Somit weisen die für die Entwicklung der Einnahmen aus Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen entscheidenden Determinanten eine äußerst geringe Dynamik auf. Die tiefergehende Analyse und Quantifizierung des Beitrags, den die hier hypothesenhaft angedeuteten möglichen Ursachen leisten, muss jedoch weiteren vertiefenden Studien vorbehalten bleiben.

Übersicht 15:

Indikatoren für die langfristige Entwicklung wichtiger makroökonomischer Bemessungsgrundlagen

	BIP real	BIP nominell	Private Konsumausgaben	Unternehmens- und Vermögenseinkommen	Bruttolohn- und -gehaltssumme	Bruttolohn- und -gehaltssumme je Arbeitnehmer	Arbeitnehmer	Sozialversicherungspflichtig Beschäftigte
Ø 1970-1980	2,9	8,1	8,8	5,3	8,8	0,9	7,8	0,4
Ø 1980-1990	2,3	5,2	4,7	7,2	4,4	1,2	3,1	0,9
Ø 1990-2000	2,9	3,8	5,4	2,6	4,6	2,6	2,0	2,1
Ø 2000-2010	0,9	1,9	1,8	4,3	1,5	0,2	1,2	0,0

Quelle: Bundesagentur für Arbeit 2011; Statistisches Bundesamt 2011; eigene Berechnungen.

29 Arbeitnehmer umfassen laut der Definition der VGR Arbeiter, Angestellte, Beamte, geringfügig Beschäftigte und Soldaten.

30 Sozialversicherungspflichtig Beschäftigte sind alle Arbeitnehmer einschließlich der Auszubildenden, die kranken-, renten-, pflegeversicherungspflichtig und/oder -beitragspflichtig sind oder für die von den Arbeitgebern Beiträge zu entrichten sind.

5. Überblick über steuerliche Ausnahmetatbestände im Bereich wichtiger Einzelsteuern

Die Ergiebigkeit eines Steuersystems hängt auch vom Ausmaß der Ausnahmetatbestände ab, auf die daher an dieser Stelle ein notwendigerweise oberflächlicher Blick geworfen wird. Das deutsche Steuersystem ist mehr als viele andere traditionell durch umfangreiche steuerliche Ausnahmeregelungen im Bereich der direkten Steuern – Besteuerung der persönlichen Einkommen und der Unternehmensgewinne – geprägt. Diese Ausnahmeregelungen waren und sind durch unterschiedliche Zielsetzungen veranlasst: einerseits allokatiospolitische Zielsetzungen, in Form des Einsatzes von Steuererleichterungen zur Förderung von aus Sicht der öffentlichen Hand erwünschten Verhaltensweisen (Investitions-, Forschungs-, Familienförderung etc.); andererseits verteilungspolitische Zielsetzungen, um im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips eine durch bestimmte subjektive Umstände geminderte individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (z.B. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber nicht oder nur teilweise erwerbstätigem Ehepartner oder Kindern). Manchmal wird auch die Anerkennung von bestimmten Aufwendungen zur Einkunftserzielung (z.B. für Fahrten zur Arbeitsstätte, Ausgaben für Kinderbetreuung bei Erwerbstätigkeit) bzw. von Kosten im Rahmen der betrieblichen Aktivitäten (z.B. bestimmte Abschreibungsregelungen) zu den Steuervergünstigungen gezählt. Steuerliche Ausnahmen können auch gewährt werden, um bestimmte Härten abzumildern bzw. den Steuersubjekten Zeit für die Anpassung an Steuererhöhungen zu geben; ein Beispiel sind Energiesteuervergünstigungen, die an bestimmte Sektoren aus verteilungs- oder wettbewerbspolitischen Gründen gewährt werden. Schließlich können Steuervergünstigungen auch als indirekte Subventionen

zur Verbilligung bestimmter Leistungen beitragen, deren Inanspruchnahme der Gesetzgeber aufgrund von unterschiedlichen wirtschaftspolitischen Erwägungen fördern will, wie etwa die Umsatzsteuerermäßigung für den öffentlichen Personennahverkehr.

Auf die solchermaßen durch zahlreiche Ausnahmetatbestände geschmälerte steuerliche Bemessungsgrundlage der Unternehmen und privaten Haushalte/Individuen wurden auch im internationalen Vergleich relativ hohe nominelle Steuersätze angewendet. Die Kluft zwischen nominellen und effektiven (die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigenden) Steuersätzen war daher in Deutschland auch immer besonders hoch.

Dieses Charakteristikum des deutschen Steuersystems – schmale Bemessungsgrundlage kombiniert mit hohen nominellen Steuersätzen – ist von Seiten der Finanzwissenschaft schon länger aus einer Reihe von Gründen kritisiert worden. Abgesehen davon, dass zahlreiche Ausnahmeregelungen ein Steuersystem komplex und intransparent machen und damit auch demokratiepolitisch nicht unproblematisch sind sowie einem wachsenden Steuerwiderstand Vorschub leisten; dass die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung, die sich im Zusammenspiel von steuerlicher Bemessungsgrundlage und tariflichen Steuersätzen ergibt, kompliziert und für den normalen Steuerpflichtigen oft nur schwer möglich ist; und dass Steuervergünstigungen nicht selten weder steuersystematisch noch aus wirtschaftspolitischen Erwägungen gerechtfertigt, sondern lediglich das Ergebnis erfolgreicher Lobbying-Aktivitäten sind, gibt es zwei weitere entscheidende Kritikpunkte: Erstens ist eine Kombination relativer breiter steuerlicher Bemessungsgrundlagen

mit mäßigen nominellen Steuersätzen generell als effizienter einzuschätzen, da (negative) Anreizeffekte (Substitutionseffekte) der Besteuerung umso höher sind, je höher die Grenzsteuersätze sind. Dazu gehört auch, dass die (aus volkswirtschaftlicher Sicht ineffiziente) Suche nach legalen Steuervermeidungsmöglichkeiten bei geringeren nominellen Steuersätzen ebenso wie Anstrengungen zur Maximierung von Steuerersparnissen mithilfe der gewährten Steuervergünstigungen bei einer nur geringen Zahl von steuerlichen Ausnahmeregelungen weniger lohnend sind. Zweitens können Steuervergünstigungen auch eine Verteilungsproblematik aufweisen: Im Rahmen eines progressiven Steuertarifs begünstigen etwa Abzugsmöglichkeiten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage (Steuerfreibeträge) höhere Einkommen absolut und relativ gesehen überproportional (so genannte Degressivwirkung). Dagegen profitieren Steuerpflichtige mit geringen steuerlich relevanten Einkommen von solchen Steuervergünstigungen nicht oder nur wenig. Zudem kommen Steuervergünstigungen tendenziell den besser Informierten (und meistens auch höhere Einkommen beziehenden) Steuerpflichtigen zugute.

Erst mit der Zunahme des internationalen Steuerwettbewerbs und vor allem mit der schrittweisen Erweiterung der EU um Länder mit deutlich geringeren nominellen Unternehmens- und Einkommensteuersätzen rückten sowohl die hohen nominellen Steuersätze als auch die umfangreichen Ausnahmeregelungen des deutschen Einkommen- und Unternehmenssteuersystems zunehmend in den Fokus der steuerpolitischen Auseinandersetzung: erstere vorwiegend wegen der damit verbundenen ungünstigen „Optik“ im Rahmen internationaler Steuersatzvergleiche, zweitens aus fiskalischen Gründen, nämlich als Quellen zur Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen. Seit etwa Mitte der 1990er Jahre stehen Steuervergünstigungen verstärkt in der Kritik. Von verschiedenen Seiten werden seither die

Sinnhaftigkeit von Steuervergünstigungen zunehmend in Frage gestellt und Optionen zu ihrem Abbau diskutiert, so etwa wiederholt vom *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (2003, 2005): motiviert durch die oben skizzierten Kritikpunkte an steuerlichen Ausnahmen, zunehmend aber auch aus fiskalischen Gründen, da das erhebliche Aufkommenspotenzial aus der Einschränkung bzw. Abschaffung von steuerlichen Ausnahmen Spielraum zur Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen und/oder zur Haushaltskonsolidierung schaffe. Ähnlich steht in den letzten Jahren auch der umfangreiche Katalog von mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belegten Gütern und Dienstleistungen in der Kritik.³¹ Mit der Verringerung der Zahl der ermäßigt besteuerten Güter bzw. mit der völligen Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes werden ebenso wie mit der Einschränkung der steuerlichen Ausnahmen bei Einkommen- und Unternehmensbesteuerung Erwartungen an eine Vereinfachung und höhere Transparenz der Besteuerung verbunden. Nicht zuletzt werden bestimmten steuerlichen Erleichterungen auch unerwünschte Wirkungen (Stichwort ökologisch kontraproduktive Subventionen) zugeschrieben.

Die Schaffung eines Gesamtüberblicks über Bestand und Entwicklung von Steuervergünstigungen in Deutschland ist nicht einfach möglich.³² Die verschiedenen Publikationen und Berechnungen zum Umfang der Steuervergünstigungen verwenden unterschiedliche Abgrenzungen und Definitionen und decken daher jeweils unterschiedlich breite Teilbereiche ab. Ausgangspunkt ist dabei die wichtigste, jährlich aktualisierte Statistik zu Stand und Entwicklung der Steuervergünstigungen in Deutschland, der Subventionsbericht der Bundesregierung, der jedoch nicht alle bestehenden Steuervergünstigungen abdeckt. Nach der Definition des Subventionsberichtes liegt eine Steuervergünstigung vor, „wenn es sich um mittel- oder unmittelbar wir-

31 Vgl. beispielsweise Sachverständigenrat 2005 oder Bach 2011.

32 So kritisiert etwa die Deutsche Bundesbank, die sich dabei auch auf eine entsprechende Kritik des Rechnungshofs bezieht, die Defizite in der bestehenden Berichterstattung zu Umfang, Struktur und Zielsetzung der Steuervergünstigungen in Deutschland (vgl. o. V. 2008).

kende Begünstigungen einzelner Sektoren oder Teilbereiche der Wirtschaft handelt. Steuervergünstigungen sind auch unmittelbar wirkende Sonderregelungen, die die Wirtschaft allgemein gegenüber der Allgemeinheit begünstigen (*Deutscher Bundestag* 2011: 8). „Dagegen werden „Regelungen, die mittelbar die Wirtschaft im Allgemeinen begünstigen..., und ... Regelungen, die nicht die Wirtschaft, sondern – mittel- und unmittelbar – einen abgrenzbaren sonstigen gesellschaftlichen Bereich begünstigen...“ (*Deutscher Bundestag* 2011: 8), nicht als Subventionen gezählt, sondern separat in einem Anhang zum Subventionsbericht aufgeführt. Genereller Maßstab zur Klassifikation bestimmter steuerlicher Regelungen als Ausnahmeregelungen stellt bei der Einkommensteuer die synthetische Besteuerung (gleichmäßige ausnahmslose Erfassung sämtlicher Einkunftsarten durch den progressiven Einkommensteuertarif) dar, bei der Umsatzsteuer der Regelsteuersatz.

Das Kieler Institut für Weltwirtschaft hat es sich seit langem zur Aufgabe gemacht, ausgehend von den regelmäßigen Subventionsberichten der Bundesregierung eine umfassende, in einigermaßen regelmäßigen Abständen aktualisierte Liste der einnahmen- und ausgabenseitig gewährten Subventionen im Allgemeinen (vgl. jüngst *Boss/Rosenschon* 2010) und als deren wesentlicher Bestandteil der im deutschen Steuersystem anzutreffenden Vergünstigungen im Speziellen (vgl. *Boss* 2010) zu erstellen. Die Einstufung steuerlicher Regelungen als „Vergünstigungen“ ist sicherlich nicht in allen Fällen eindeutig und hängt entscheidend auch von der generellen Einschätzung bestimmter steuerlicher Regelungen bzw. der Steuerstruktur und ihrer Wirkungen insgesamt ab: So wird in der Zusammenstellung von *Boss* (2010) etwa der Sparerfreibetrag nicht als Steuervergünstigung eingestuft, da er lediglich dazu diene, die Diskriminierung des Sparens gegenüber dem Konsum durch das deutsche Steuersystem abzumildern.³³

Wie bereits in Kapitel 2.2 dargestellt, folgten die Einkommen- und Unternehmenssteuerreformen des vergangenen Jahrzehnts zumindest ansatzweise dem Prinzip, die Einnahmeausfälle durch Steuersatzsenkungen teilweise durch den Abbau von Steuervergünstigungen für private Haushalte/Individuen sowie Unternehmen und damit durch die Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage gegenzufinanzieren. Gleichzeitig sind aber andere Vergünstigungen ausgeweitet worden, etwa die diversen erweiterten Absetzmöglichkeiten von Ausgaben privater Haushalte für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen oder die Zunahme des Umfangs der Einnahmeausfälle durch die Anwendung des reduzierten Satzes in der Umsatzsteuer, die die Erhöhung des Regelsteuersatzes automatisch mit sich bringt.

In der Abgrenzung der Bundesregierung ist der Umfang der Steuermindereinnahmen durch Steuervergünstigungen bzw. sonstige im Subventionsbericht ausgewiesene steuerliche Regelungen in den letzten Jahren deutlich zurückgegangen: Waren es 2009 noch gut 61 Milliarden Euro, wird für 2012 nur noch mit 46 Milliarden Euro gerechnet; um etwa zehn Milliarden Euro weniger als noch im Jahr 2003.

In der weiten Abgrenzung des Kieler Instituts dagegen hat sich seit 2003 insgesamt das Volumen der Steuervergünstigungen kaum reduziert. Die Bemühungen der letzten Dekade um den Abbau von Steuervergünstigungen zeitigten wesentlich geringere Erfolge als bei den Finanzhilfen des Bundes. Im Verhältnis zur Wirtschaftsleistung belaufen sich die Steuervergünstigungen 2012 nach aktuellen Schätzungen mit knapp 51 Milliarden Euro auf 1,9 Prozent des BIP, verglichen mit einer absoluten Höhe von knapp 52 Milliarden Euro (2,4 Prozent des BIP) 2003. Allerdings waren die Steuervergünstigungen in den Jahren davor deutlich eingeschränkt worden: 1998 hatten sie in der Abgrenzung des Kieler Instituts noch knapp 74 Milliarden Euro (3,8 Prozent des BIP) betragen.

33 Vgl. zur Problematik der Abgrenzung von „tatsächlichen“ Steuervergünstigungen sowie zu weiteren Überlegungen zur praktischen Vorgehensweise beim Abbau von Steuervergünstigungen auch ausführlicher Sachverständigenrat 2005.

Zu den in der weiten Abgrenzung des Kieler Instituts aufgeführten Steuervergünstigungen des Kieler Instituts kommen weitere, die in der 2003 veröffentlichten Liste von *Koch/Steinbrück* (2003) enthalten sind und von *Boss* (2010) nicht als Steuervergünstigungen gezählt werden. Die steuerlichen Regelungen der *Koch/Steinbrück*-Liste, die auch im Subventionsbericht der Bundesregierung aufgeführt werden, belaufen sich 2012 auf weniger als drei Milliarden Euro; sie wurden gegenüber 2003 aufgrund der massiven Einschränkung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen ab dem Jahr 2010 erheblich reduziert. Die Steuervergünstigungen, die weder von *Boss* (2010) als Steuervergünstigungen eingestuft noch von der Bundesregierung im Subventionsbericht ausgewiesen werden, werden von *Koch/Steinbrück*

(2003) mit Stand 2002 auf gut 15 Milliarden Euro beziffert. Diese Liste, die von den beiden damaligen Ministerpräsidenten erstellt wurde, ist wohl die umfassendste Aufstellung der im deutschen Steuersystem enthaltenen Vergünstigungen. Für das Jahr 2002 erreichte das Volumen der aufgeführten Steuervergünstigungen 83,5 Milliarden Euro, wovon 38,9 Milliarden Euro als kürzbar eingeschätzt wurden.

Die Auswahl konkreter zu streichender Steuervergünstigungen ist eine politische Entscheidung, die auf der Grundlage fundierter Evaluierungen getroffen werden sollte³⁴ und die in bestimmten Fällen (Beispiel Entfernungspauschale oder Absetzbarkeit des häuslichen Arbeitszimmers) auch verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen zu beachten hat.

34 Vgl. zu entsprechenden Vorarbeiten für die volumenmäßig größten Steuervergünstigungen das Gutachten des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln in Zusammenarbeit mit Copenhagen Economics und dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung „Evaluierung von Steuervergünstigungen“ im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahr 2009.

6. Internationale Einflussfaktoren auf inländische Steuerpolitik und Steuereinnahmen

Die deutsche Steuerpolitik der letzten beiden Jahrzehnte ist nicht nur von steuersystematischen Erwägungen sowie binnenorientierten wirtschaftspolitischen Zielsetzungen (insbesondere Rechtsform- und Finanzierungsneutralität³⁵) beeinflusst worden, sondern im Bereich der direkten Besteuerung (Einkommensteuer und insbesondere Unternehmensbesteuerung) auch von Bemühungen um die Sicherstellung der steuerlichen Standortattraktivität für Unternehmen und private Kapitalanleger. Wie gezeigt (vgl. Kapitel 3), ist in sämtlichen Mitgliedsländern der EU ein deutlicher längerfristiger Rückgang der nominellen und effektiven Unternehmenssteuersätze sowie der Einkommensteuerspitzensätze zu beobachten. Ebenso besteht ein allgemeiner Trend zur Dualisierung der Einkommensteuersysteme, d. h. zu einer Herauslösung der Kapitaleinkommen aus der progressiven Einkommensbesteuerung und deren Besteuerung mit relativ geringen proportionalen Steuersätzen (vgl. *Schratzenstaller* 2003 und 2011).

Diese internationalen Entwicklungen sowie die sich häufenden empirischen Indizien für einen gewissen Einfluss internationaler Besteuerungsunterschiede auf die Standortentscheidung bezüglich von Investitionen, Niederlassungen von international tätigen Unternehmen und Steuerbasis (zu versteuernde Gewinne) ließen auf Dauer die deutsche Steuerdebatte und schließlich Steuerpolitik nicht unbeeindruckt. Die Senkung der Einkommen- und Unternehmenssteuersätze sowie strukturelle Veränderungen wie die Abschaffung des gespaltenen Körperschaftsteuer-

tarifs und der Gewerbesteuer, die Ersetzung des Vollertragsverfahrens in der Körperschaftsteuer durch ein klassisches Körperschaftsteuersystem mit Entlastung auf der Anteilseignerebene (zunächst Halbeinkünfteverfahren ab 2001, seit 2009 Abgeltungssteuer für Dividenden), die Maßnahmen zur Sicherung des Steuersubstrats in der Unternehmenssteuerreform 2008 sowie die Einführung der Abgeltungsbesteuerung für die Kapitaleinkünfte im Rahmen der Besteuerung der persönlichen Einkommen, wodurch die in praktisch allen anderen EU-Ländern bereits umgesetzte Dualisierung der Einkommensbesteuerung nachvollzogen wurde, sind nicht unwesentlich auch durch standortpolitische Erwägungen motiviert.

Insbesondere die wiederholten Steuersatzsenkungen bei der Körperschaftsteuer können als Reaktion auf eine auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung und in Hinblick auf steuerliche Aspekte intensiv geführte Standortdebatte gewertet werden. In der Tat liefern einige neuere empirische Studien Belege dafür, dass Regierungen, die miteinander im Wettbewerb stehen, ihre Steuersätze nicht unabhängig voneinander setzen (vgl. z. B. *Devereux/Lockwood/Redoano* 2008). Auch ist die Wahrscheinlichkeit, dass ein Land seinen Unternehmenssteuersatz senkt, umso höher, je höher sein Steuersatz ist und in je größerer Nähe es sich zu Nachbarländern mit geringen Steuersätzen befindet (vgl. *Heinemann/Overesch/Rincke* 2010). Empirisch unterlegt und damit auch befeuert wurde die Debatte um die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland durch

35 Vgl. dazu beispielsweise die Beiträge im Schwerpunktheft Nr. 2/2007 der DIW Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung „Reform der Unternehmensbesteuerung 2008“.

eine Reihe von Studien zur Steuerelastizität von Entscheidungen über die Ansiedlung von Investitionen, Unternehmenssitzen oder steuerlich relevanten Gewinnen. An dieser Stelle kann nicht ausführlich auf die insbesondere seit Anfang der 1990er Jahre entstandene enorme Fülle von theoretischen und empirischen Untersuchungen zum internationalen Unternehmenssteuerwettbewerb eingegangen werden. Lediglich einige wesentliche empirische Ergebnisse, die sich aus der umfangreichen Literatur herauskristallisieren lassen, sollen abschließend dargestellt werden; auch deshalb, weil sie die jüngere deutsche Steuerpolitik nachvollziehbarer machen.³⁶

6.1 Einfluss der Unternehmensbesteuerung auf unternehmerische Entscheidungen

Eine der am meisten untersuchten Fragen ist das Ausmaß, in dem Steuerbasen auf Steuersätze und internationale Steuersatzunterschiede reagieren. Die vorliegenden empirischen Analysen weisen eine große Bandbreite bezüglich der Höhe der Steuersatz-Elastizität von Steuerbasen auf. Es gibt im Wesentlichen zwei Metastudien, die eine Synthese aus den wichtigsten einschlägigen empirischen Studien unternehmen und zu dem Ergebnis kommen, dass Steuersätze einen auch quantitativ bedeutsamen Einfluss haben auf Entscheidungen von Unternehmen, wo sie Investitionen, Standorte und zu versteuernde Gewinne ansiedeln. So ermitteln *de Mooij/Ederveen* (2003) auf der Grundlage von 25 empirischen Untersuchungen einen Medianwert für die Semi-Elastizität³⁷ ausländischer Direktinvestitionen bezüglich des Unternehmenssteuersatzes im Gastland in Höhe von -3,3: Das Volumen ausländischer Direktinvestitionen in einem Gastland nimmt also um 3,3 Prozent zu, wenn das betreffende Land seinen Unternehmenssteuersatz um einen Prozentpunkt reduziert. In einer erweiterten und differenzierteren Metaanalyse leiten *de Mooij/Ederveen* (2008)

die Semi-Elastizitäten für fünf unternehmerische Entscheidungen, die auch von Unternehmenssteuersätzen beeinflusst werden, ab (vgl. Übersicht 16). Da vor allem in der letzten Unternehmenssteuerreform 2008 neben standortpolitischen Aspekten auch Bemühungen zur Verbesserung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität eine Rolle gespielt haben, werden hier auch die Ergebnisse zum Einfluss der Besteuerung auf letztere dargestellt.

Kurz zusammengefasst, können die ermittelten Semi-Elastizitäten wie folgt interpretiert werden: Am geringsten ist der Einfluss der Besteuerung auf die Finanzierungsstruktur von Unternehmen. Größeren Einfluss hat ein Körperschaftsteuer-Einkommensteuer-Differential auf die Rechtsformwahl: Ein um ein Prozentpunkt höherer Körperschaftsteuersatz für Kapitalgesellschaften (im Vergleich zum Einkommensteuersatz für Personenunternehmen) würde den Anteil von Kapitalgesellschaften (an der Gesamtzahl der Unternehmen, an Gesamtbeschäftigung und -umsätzen) um 0,7 Prozent senken.

Für den Zusammenhang zwischen effektiven Durchschnittssteuersätzen (EATR) und Standortentscheidungen gilt eine Semi-Elastizität von -0,65; weniger stark (mit einer Semi-Elastizität von -0,4) reagiert das Investitionsvolumen auf effektive Grenzsteuersätze (EMTR). Der Einfluss von Unternehmenssteuersätzen im Rahmen internationaler Investitions- bzw. Ansiedlungsentscheidungen ist am stärksten hinsichtlich der „Standortwahl“ von zu versteuernden Gewinnen. Die Semi-Elastizität von -1,2 legt nahe, dass die Veränderung von internationalen Differentials des nominellen Körperschaftsteuersatzes um ein Prozent Maße für die Profitabilität von Unternehmen (die einen indirekten Anhaltspunkt für das Ausmaß der grenzüberschreitenden Gewinnverschiebung geben) um 1,2 Prozent verändern.

Der Hauptkritikpunkt an dieser Metaanalyse ist, dass sie sich auf Arbeiten beschränkt, die isoliert den Einfluss von Steuern auf Unternehmens-

36 Vgl. zur folgenden knappen Darstellung auch Schratzenstaller 2011; hier finden sich auch die entsprechenden Literaturhinweise.

37 Die Semi-Elastizität gibt die Veränderung der abhängigen Variable in Prozentpunkten als Reaktion einer Veränderung der unabhängigen Variable um eine Einheit an.

entscheidungen untersuchen und andere wichtige Determinanten gerade von Investitionsentscheidungen – insbesondere die Ausstattung potenzieller Gastländer mit öffentlichen (Infrastruktur-)Leistungen – vernachlässigen. Eine weitere Metaanalyse, die auch eine Reihe von Studien umfasst, die einen möglichen kompensatorischen Effekt des Angebots an öffentlichen Gütern bzw. die Gesamtwirkung von Unternehmenssteuern und öffentlichen Inputs für Unternehmen untersuchen, kommt allerdings zu dem Ergebnis, dass letztere den negativen Einfluss der Unternehmenssteuern kaum abmildern (*Feld/Heckemeyer* 2011).

Im Vorfeld der Unternehmenssteuerreform 2008 gab es in Deutschland eine intensive Diskussion zum Ausmaß der internationalen Gewinnverlagerung zulasten der deutschen Unternehmenssteuereinnahmen, die letztlich in der Einführung der erwähnten Maßnahmen zur Sicherung des deutschen Steuersubstrats resultierte. Die Schätzungen zum Ausmaß der Gewinnverschiebung umfassen eine große Bandbreite: So schätzen *Bach/Dwenger* (2007), dass deutsche Unternehmen bis zu 100 Milliarden Euro ihrer Gewinne in das niedriger besteuerte Ausland verschieben. *Heckemeyer/Spengel* (2008) kommen zu wesentlich niedrigeren Verlagerungs-

volumina: Sie schätzen für das Jahr 2001, dass Gewinne in Höhe von höchstens 20 Milliarden Euro, und für das Jahr 2006, dass Gewinne von maximal 61 Milliarden Euro ins Ausland transferiert und somit der deutschen Besteuerung entzogen wurden. Immerhin weisen jedoch sämtliche Schätzungen auf eine quantitativ bedeutsame Dimension dieses Phänomens hin.³⁸

6.2 Einfluss des internationalen Steuerwettbewerbs auf die Abgabenstruktur

Interessant auch aus der deutschen steuerpolitischen Perspektive sind schließlich empirische Untersuchungen, die nahelegen, dass der internationale Steuerwettbewerb die Abgabenstruktur verändert. *Winner* (2005) kommt auf der Basis eines Sample von 23 OECD-Ländern für den Zeitraum 1965 bis 2000 zu dem Ergebnis, dass vor allem seit Mitte der 1980er Jahre eine Verlagerung der Abgabenlast weg vom Faktor Kapital hin zum Faktor Arbeit zu beobachten ist. Dieser Struktureffekt sei besonders ausgeprägt für kleine offene Volkswirtschaften; was eine Erklärung dafür sein kann, dass Deutschland mit den jüngsten Unternehmens- und Einkommensteuerreformen vielfach in einer Reihe von anderen Ländern bereits

Übersicht 16:

Semi-Elastizitäten der Körperschaftsteuerbasis für fünf unternehmerische Entscheidungsbereiche

Entscheidungsbereich	Relevante Steuer(-sätze)	Semi-Elastizität
Gesellschaftsform (Kapitalgesellschaft versus Personenunternehmen)	Körperschaft- versus Einkommensteuer	-0,70
Finanzierungsstruktur	steuerliche Diskriminierung von Fremd-/Eigenfinanzierung	-0,15
Gewinnverschiebung	nomineller Unternehmenssteuersatz	-1,20
Investitionsvolumen	EMTR	-0,40
Standortentscheidungen	EATR	-0,65

Quelle: *De Mooij /Ederveen* 2008; WIFO-Übersetzung.

38 Vgl. für einen Überblick auch *Leibrecht/Rixen* 2010.

teilweise schon seit längerem wirkende Entwicklungen (etwa der Trend zur Dualisierung der Einkommensteuersysteme oder die im Vergleich zu Deutschland lange Zeit unterdurchschnittlichen nominellen Steuersätze) erst nachvollzogen hat. Auch *Bretschger/Hettich* (2002) sowie *Schwarz* (2007) finden Belege für eine steuerwettbewerbsinduzierte Verschiebung der Abgabenbelastung weg vom mobilen Kapital hin zur weniger mobilen

Arbeit. *Loretz* (2008) zeigt einen Bedeutungsverlust der Körperschaftsteuer zugunsten der indirekten Steuern.

Dieser Einfluss des internationalen Umfelds und des internationalen Steuerwettbewerbs um mobiles Kapital auf die nationale Steuerpolitik kann nur durch eine verstärkte internationale Kooperation bzw. Harmonisierung abgemildert werden.³⁹

39 Vgl. Schratzenstaller 2007; zu einer ausführlichen Diskussion mit Fokus auf die Unternehmensbesteuerung siehe Rixen/Uhl 2011.

Literaturhinweise

- Bach, S. 2011: Der Mehrwertsteuer-Bonus: eine Alternative zu ermäßigten Mehrwertsteuersätzen, DIW Wochenbericht, 78(24), S. 12-18.
- Bach, S. 2009: Zehn Jahre ökologische Steuerreform: Finanzpolitisch erfolgreich, klimapolitisch halbherzig, DIW Wochenbericht, 76(14), S. 218-227.
- Bach, S. 2008: Steuerreform: Notwendige Anpassungen vorgenommen, der große Wurf blieb aus, DIW Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, 77(1), S. 65-89.
- Bach, S. 2001: Die Unternehmenssteuerreform, in: Truger, A. (Hrsg.): Rot-grüne Steuerreformen in Deutschland. Eine Zwischenbilanz, Marburg, S. 47-94.
- Bach, S.; Dwenger, N. 2007: Unternehmensbesteuerung: trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen, DIW Wochenbericht, 74(5), S. 57-65.
- Boss, A. 2010: Steuervergünstigungen in Deutschland, Kiel Working Paper, S. 1587.
- Boss, A.; Rosenschon, A. 2010: Subventionen in Deutschland: Der Kieler Subventionsbericht, Kieler Diskussionsbeiträge, S. 479-480.
- Bretschger, L.; Hettich, F. 2002: Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries, European Journal of Political Economy, 18(4), S. 695-716.
- Brümmerhoff, D. 2007: Finanzwissenschaft, 9. Auflage, München.
- Bundesagentur für Arbeit 2011: Arbeitsmarkt in Zahlen – Beschäftigungsstatistik, Sozialversicherungspflichtig beschäftigte Männer, Frauen, Deutsche und Ausländer – Zeitreihe.
- Bundesministerium der Finanzen 2012: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen 2011: Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen 2010A: Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen 2010B: Datensammlung zur Steuerpolitik 2010, Berlin.
- Büttner, Th.; Dehne, A.; Flaig, G.; Hülsewig, O.; Winker, P. 2006: Berechnung der BIP-Elastizitäten öffentlicher Ausgaben und Einnahmen zu Prognosezwecken und Diskussion ihrer Volatilität, München.
- Büttner, Th.; Fuest, C. 2010: The Role of the Corporate Tax as an Automatic Stabiliser, International Tax and Public Finance, 17(6), S. 686-698.
- Deutscher Bundestag 2011: Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2009 bis 2012 (23. Subventionsbericht), Drucksache 17/6795, Berlin.

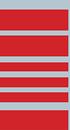
- De Mooij, R.; Ederveen, S. 2008: Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), S. 680-697.
- De Mooij, R.; Ederveen, S. 2003: Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research, *International Tax and Public Finance*, 10(6), S. 673-693.
- Devereux, M.P.; Elschner, Ch.; Endres, D.; Spengel, Ch.; Bartholmeß, A.; Dreßler, D.; Finke, K.; Heckemeyer, J.H.; Zinn, B. 2009: Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology, Mannheim/Oxford.
- Devereux, M.P.; Lockwood, B.; Redoano, M. 2008: Do Countries Compete over Corporate Tax Rates?, *Journal of Public Economics*, 92(5-6), S. 1210-1235.
- European Commission 2012: Taxation Trends in the European Union, 2012 Edition, Brüssel.
- European Commission 2005: New and Updated Budgetary Sensitivities for the EU Budgetary Surveillance, Brüssel.
- Feld, L.P.; Heckemeyer, J.H. 2011: FDI and Taxation: A Meta Study, *Journal of Economic Surveys*, 24(2), S. 233-272.
- Frick, J.R.; Grabka, M.M. 2009: Gestiegene Vermögensungleichheit in Deutschland, *DIW-Wochenbericht*, 76(4), S. 54-67.
- Girouard, N.; André, Ch. 2005: Measuring Cyclically-adjusted Budget Balances for OECD Countries, *OECD Economics Department Working Paper*, (434).
- Goebel, J.; Grabka, M.M. 2011: Zunehmende Einkommensungleichheit und wachsendes Armutsrisiko während des letzten Jahrzehnts, *DIW Vierteljahrshefte*, 80(4), S. 5-11.
- Heckemeyer, J.H.; Spengel, Ch. 2008: Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 9(1), S. 37-61.
- Heinemann, F.; Overesch, M.; Rincke, J. 2010: Rate-cutting Tax Reforms and Corporate Tax Competition in Europe, *Economics & Politics*, 22(3), S. 498-518.
- Homburg, S. 2010: *Allgemeine Steuerlehre*, 6. Auflage, München.
- Kalusche, J. 2010: Die Auswirkungen der Steuer- und Sozialreformen der Jahre 1999-2005 auf die automatischen Stabilisatoren Deutschlands, *BERG Working Paper*, (76).
- Koch, R.; Steinbrück, P. 2003: *Subventionsabbau im Konsens*, Wiesbaden.
- Körner, J. 1983: Probleme der Steuerschätzung, in: Hansmeyer, K.-H. (Hrsg.): *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, S. 215-252.
- Leibrecht, M.; Rixen, Th. 2010: Double Tax Avoidance and Tax Competition for Mobile Capital, in: Zagler, M. (Hrsg.): *International Tax Coordination. An Interdisciplinary Perspective on Virtues and Pitfalls*, London/New York, S. 61-97.
- Loretz, S. 2008: Corporate Taxation in the OECD in a Wider Context, *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), S. 639-660.

- o.V. 2010: Indikatoren der Steuer- und Abgabenbelastung, BMF Monatsbericht, (3), S. 67-71.
- o.V. 2008: Entwicklung der Steuereinnahmen in Deutschland und aktuelle steuerpolitische Fragen, Deutsche Bundesbank Monatsbericht, (10), S. 35-59.
- o.V. 1997: Neuere Entwicklung der Steuereinnahmen, Deutsche Bundesbank Monatsbericht, (8), S. 83-103.
- OECD 2011: Taxing Wages 2011 Edition, Paris.
- Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose 2011: Europäische Schuldenkrise belastet deutsche Konjunktur. Gemeinschaftsdiagnose Herbst 2011, München.
- Rixen, Th.; Uhl. S. 2011: Unternehmensbesteuerung europäisch harmonisieren! Was zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs in der EU nötig ist, FES Internationale Politikanalyse, Berlin.
- Rürup, B. et al. 1976: Die wichtigsten deutschen Steuern, WISU – Das Wirtschaftsstudium, 5, Studienblatt 8.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung 2007: Staatsverschuldung wirksam begrenzen, Jahresgutachten 2007/08, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung 2005: Die Chance nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/06, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung 2003: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/04, Wiesbaden.
- Schaft, W. 1998: Die Problematik struktureller Budgetdefizite, Wirtschaftsdienst, 78(3), S. 177-183.
- Schatzenstaller, M. 2011: Vom Steuerwettbewerb zur Steuerkoordinierung in der EU?, WSI-Mitteilungen, 64(6), S. 304-313.
- Schatzenstaller, M. 2007: Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Aktuelle Entwicklungen und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, DIW Vierteljahrshefte, 76(2), S. 21-38.
- Schatzenstaller, M. 2004: Zur Ermittlung der faktischen effektiven Unternehmenssteuerlast, in: Schratzenstaller, M.; Truger, A. (Hrsg.): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Marburg, S. 43-75.
- Schatzenstaller, M. 2003: Dualisierung der Einkommensteuersysteme: Stand und Perspektiven im internationalen Vergleich, DIW Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, 72(4), S. 535-550.
- Schatzenstaller, M. 2002: Rot-grüne Steuerpolitik 1998 bis 2002, in: Eicker-Wolf, K.; Kindler, H.; Schäfer, I.; Wehrheim, M.; Wolf, D. (Hrsg.): „Deutschland auf den Weg gebracht.“ Rot-grüne Wirtschafts- und Sozialpolitik zwischen Anspruch und Wirklichkeit, Marburg, S. 47-85.
- Schwarz, P. 2007: Does Capital Mobility Reduce the Corporate-Labor Tax Ratio?, Public Choice, 130 (3-4), S. 363-380.
- Seidel, B. 2001: Die Einkommensteuerreform, in: Truger, A. (Hrsg.): Rot-grüne Steuerreformen in Deutschland. Eine Zwischenbilanz, Marburg, S. 21-46.
- Spengel, Ch.; Elschner, Ch.; Grünewald, M.; Reister, T. 2007: Einfluss der Unternehmenssteuerreform 2008 auf die effektive Steuerbelastung, DIW Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, 76(2), S. 86-97.

- Statistisches Bundesamt 2011: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, Inlandsproduktberechnung, Lange Reihen ab 1970, Fachserie 18, Reihe 1.5, Wiesbaden.
- Thöne, M. 2005: Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungsbesteuerung, Köln.
- Truger, A. 2001: Der deutsche Einstieg in die ökologische Steuerreform, in: Truger, A. (Hrsg.): Rot-grüne Steuerreformen in Deutschland. Eine Zwischenbilanz, Marburg, S. 135-169.
- Truger, A.; Teichmann, D. 2010: IMK-Steuerschätzung 2010-2014 – Kein Spielraum für Steuersenkungen, IMK-Report Nr. 49.
- Windhoff-Héritier, A. 1983: Sozialpolitik der mageren Jahre. Politik- und verwaltungswissenschaftliche Aspekte des Sparprozesses, in: Mäding, H. (Hrsg.): Sparpolitik – Ökonomische Zwänge und politische Spielräume, Opladen, S. 77-99.
- Winner, H. 2005: Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data, *International Tax and Public Finance*, 12(5), S. 667-687.

Die Autorin

Dr. Margit Schratzenstaller
Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (WIFO)
Arsenal Objekt 20
A-1030 Wien
margit.schratzenstaller@wifo.ac.at



Neuere Veröffentlichungen der Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik

Wirtschaftspolitik

Deutschlands Industrie: Wachstumsmotor oder Wachstumsmythos?

WISO direkt

Wirtschaftspolitik

Ziele und Zielkonflikte der Wirtschaftspolitik und Ansätze für einen neuen sozial-ökologischen Regulierungsrahmen

WISO Diskurs

Wirtschaftspolitik

Die EU-Fiskalpolitik braucht gesamtwirtschaftlichen Fokus und höhere Einnahmen

WISO direkt

Wirtschaftspolitik

Wer wird Millionär? Erklärungsansätze steigender Top-Managergehälter

WISO direkt

Außenwirtschaft

Eurokrise: Die Ungleichheit wächst wieder in Europa

WISO direkt

Nachhaltige Strukturpolitik

Vom „Blauen Himmel“ zur Blue Economy Fünf Jahrzehnte ökologische Strukturpolitik

WISO Diskurs

Europäische Wirtschafts- und Sozialpolitik

Staatsgläubigerpanik ist keine Eurokrise!

WISO direkt

Steuerpolitik

Für einen produktiven und solide finanzierten Staat Determinanten der Entwicklung der Staatsausgaben

WISO Diskurs

Steuerpolitik

Für einen produktiven und solide finanzierten Staat Effizienz und Effektivität von Staatsausgaben

WISO Diskurs

Arbeitskreis Mittelstand

Wirtschaftliche Nachhaltigkeit statt Shareholder Value – Das genossenschaftliche Geschäftsmodell

WISO direkt

Gesprächskreis Verbraucherpolitik

Die Energiewende verbraucherfreundlich gestalten

WISO direkt

Arbeitskreis Innovative Verkehrspolitik

Frühzeitige Bürgerbeteiligung für eine effizientere Verkehrsinfrastrukturplanung

WISO Diskurs

Arbeitskreis Stadtentwicklung, Bau und Wohnen

Das Programm Soziale Stadt – Kluge Städtebauförderung für die Zukunft der Städte

WISO Diskurs

Gesprächskreis Sozialpolitik

Soziale Gesundheitswirtschaft – Impulse für mehr Wohlstand

WISO Diskurs

Gesprächskreis Arbeit und Qualifizierung

Organisation und Finanzierung von Qualifizierung und Weiterbildung im Lebensverlauf

WISO Diskurs

Gesprächskreis Arbeit und Qualifizierung

Wirkungen der Mindestlohnregelungen in acht Branchen

WISO Diskurs

Arbeitskreis Arbeit-Betrieb-Politik

Soziale Indikatoren in Nachhaltigkeitsberichten Freiwillig, verlässlich, gut?

WISO Diskurs

Arbeitskreis Dienstleistungen

Gesellschaftlich notwendige Dienstleistungen – soziale Innovationen denken lernen

WISO Diskurs

Gesprächskreis Migration und Integration

Muslimbilder in Deutschland Wahrnehmungen und Ausgrenzungen in der Integrationsdebatte

WISO Diskurs

Gesprächskreis Migration und Integration

Interkulturelle Öffnung in Kommunen und Verbänden

WISO Diskurs

Volltexte dieser Veröffentlichungen finden Sie bei uns im Internet unter

www.fes.de/wiso