

Einkommensteuer in der globalen Arena

In Deutschland steht die Einkommensteuer seit längerem im Mittelpunkt politischer Debatten. Immer häufiger wird auf die Zwänge der Globalisierung und des Steuerwettbewerbs verwiesen. In seinem Beitrag beleuchtet **STEFFEN GANGHOF** vom **MAX-PLANCK-INSTITUT FÜR GESELLSCHAFTSFORSCHUNG** in Köln die Hintergründe der Diskussion und beschreibt zwei unterschiedliche Reformmodelle.

Welche Auswirkungen hat der Prozess der Globalisierung auf die Einkommensteuer? Wie hängen diese Auswirkungen mit den steuerpolitischen Konflikten zusammen? Solche und ähnliche Fragen beschäftigen die Experten seit geraumer Zeit. Im Verlauf der Diskussion über die Einkommensteuer – sie meint hier sowohl die Besteuerung von Personen als auch von Kapitalgesellschaften (Körperschaftsteuer) – haben sich zwei mittlerweile klar konturierte Reformmodelle herauskristallisiert. Sie bilden gleichsam die Pole des Konflikts.

► Die *Flat Tax*: Alle Einkommensarten werden mit einem niedrigen proportionalen Steuersatz – zum Beispiel 25 Prozent – belegt.

► Die *duale Einkommensteuer*: Nur Kapitaleinkommen werden mit einem einheitlichen niedrigen Satz besteuert, für Arbeitseinkommen gibt es weiterhin einen progressiven Tarif mit höherem Spitzensteuersatz.

Am offensichtlichsten ist der vom Steuerwettbewerb ausgehende Anpassungsdruck bei der Körperschaftsteuer. Bis Mitte der 1980er-Jahre waren die Körperschaftsteuersätze auf einbehaltene Unterneh-

mensgewinne in entwickelten Industriestaaten relativ hoch, sie lagen im Durchschnitt bei etwa 50 Prozent. Gleichzeitig förderten die Länder Investitionen durch steuerliche Anreize wie etwa eine beschleunigte Abschreibung der Wirtschaftsgüter. Dadurch wurde die Steuerbasis zwar investitionsfreundlicher, aber auch schmaler und unsystematischer.

Ab Mitte der 80er-Jahre zeigte sich, dass dieses System der Besteuerung im internationalen Wettbewerb nicht überlebensfähig war. Hohe Körperschaftsteuersätze können ausländische Direktinvestitionen – insbesondere von profitablen Unternehmen – abschrecken, und sie geben internationalen Konzernen einen starken Anreiz, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern. Steuerreformen in Großbritannien (1984) und in den USA (1986) gaben den Startschuss für einen Wettlauf um niedrigere Körperschaftsteuersätze, der bis heute anhält. Der Durchschnitt der Steuersätze ist seitdem um mehr als ein Drittel gefallen; im Jahr 2003 lag er bei etwa 32 Prozent (Abbildung 1).

Es gibt wenige Anzeichen dafür, dass sich diese Abwärtsspirale ab-

schwächt. Österreich bietet dafür ein gutes Beispiel: Ende der 80er- und Anfang der 90er-Jahre wurde dort der Unternehmenssteuersatz (Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer) innerhalb weniger Jahre drastisch gesenkt – von über 60 auf 34 Prozent. Nachdem dieser Satz lange Zeit zu den niedrigsten in Europa gehörte und somit stabil war, kündigte die österreichische Regierung kürzlich eine neuerliche Senkung auf 25 Prozent an – nicht zuletzt als Reaktion auf die relativ niedrigen Körperschaftsteuern in den neuen EU-Mitgliedsländern.

DER ABWÄRTSTREND HAT VIELE URSACHEN

Natürlich ist der Steuerwettbewerb nicht die alleinige Ursache für den Abwärtstrend. Viele Regierungen hatten auch andere Gründe, die Steuersätze zu senken und im Gegenzug die steuerliche Bemessungsgrundlage zu verbreitern. Die großzügigen Investitionsanreize, die in Kombination mit hohen Steuersätzen gewährt worden waren, griffen tief in die Struktur der Investitionen ein und verzerrten somit Marktprozesse. Diese Verzerrungen

sollten abgebaut werden. Dass der Steuerwettbewerb indes tatsächlich eine zentrale Triebkraft hinter den Steuersatzsenkungen darstellt, zeigt sich an Folgendem: Im Zuge der Abwärtsentwicklung hat sich zwar die Variation der Steuersätze in den fortgeschrittenen Industriestaaten nicht verkleinert – schwanken sie vor der Reformwelle zwischen 62 und 42 Prozent, so variieren sie heute zwischen 33 und 13 Prozent –, aber die Position einzelner Länder innerhalb der Steuersatzverteilung hat sich zunehmend an der Ländergröße ausgerichtet (Abbildung 1). Genau dies hat die ökonomische Theorie des asymmetrischen Steuerwettbewerbs vorhergesagt. Einem kleinen Land fällt es leichter, die Steuersätze zu senken, weil die eigene Steuerbasis relativ klein ist im Vergleich zu der, die es durch einen niedrigen Steuersatz importieren kann. Anders formuliert: Hebt ein großes Land den Steuersatz

unilateral an, so entstehen ihm weniger Kosten als einem kleinen Land, weil es gemessen in Pro-Kopf-Einheiten weniger Kapital aus dem Land treibt.

Dies bestätigt sich nicht nur für die fortgeschrittenen Industrieländer, sondern für die 74 Länder, die im Rahmen des weltweiten Corporate Tax Survey der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft KPMG nach einheitlichen Kriterien erfasst werden (Abbildung 2). Während große Länder wie Indien oder die USA relativ hohe Körperschaftsteuersätze von um die 40 Prozent haben, bewegen sich die Steuersätze vieler kleiner Länder zwischen 10 und 20 Prozent. Im neuen EU-Mitgliedsland Estland wird auf einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften sogar überhaupt keine Steuer erhoben.

Das Problem dieses Wettlaufs um niedrigere Steuersätze bestand für die Nationalstaaten – zumindest bisher –

nicht so sehr darin, dass die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer drastisch gesunken sind. Die meisten Regierungen konnten Einnahmeausfälle durch die Verringerung oder Abschaffung von Investitionsanreizen und Steuervergünstigungen vermeiden. Das eigentliche Dilemma ergab sich aus den indirekten Auswirkungen, die niedrigere Körperschaftsteuersätze für die persönliche Einkommensteuer haben: Liegt der Körperschaftsteuersatz nämlich stark unter dem Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer, so kann dies nicht nur zu einer unerwünschten Verzerrung ökonomischer Entscheidungen führen, sondern auch dazu, dass Steuerzahler die Form der Kapitalgesellschaft benutzen, um einen Teil ihrer Kapitaleinkommen von der höheren und progressiven Besteuerung in der persönlichen Einkommensteuer abzuschirmen. Zugespitzt formuliert: Ein immer niedrigerer



Foto: MAURITUS

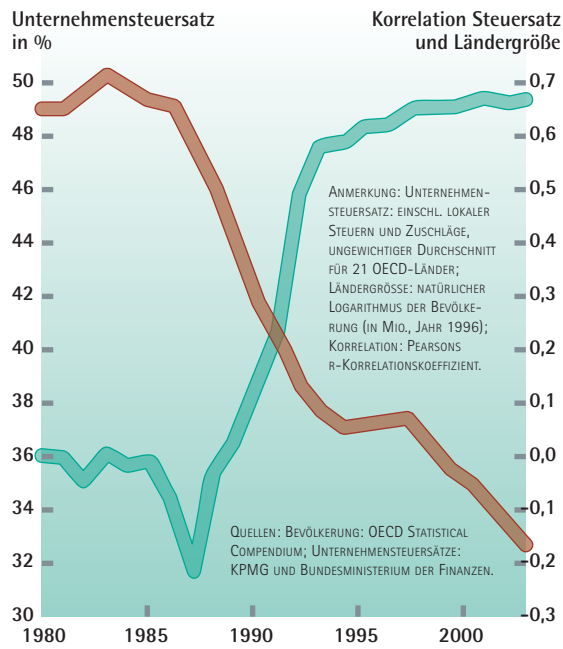


Abb. 1: Entwicklung der Unternehmenssteuersätze (Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer) und der Korrelation zwischen diesen Sätzen und der Ländergröße (natürlicher Logarithmus der Bevölkerung) 1980 bis 2003 in 21 Ländern.

Körperschaftsteuersatz kann gleichsam zum Loch im Eimer werden, durch das ein Teil der Kapitaleinkommen der progressiven Besteuerung verloren geht.

Ideal wäre es deshalb aus innerstaatlicher Perspektive, wenn der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer mit dem Körperschaftsteuersatz übereinstimmt. Genau dies war lange Zeit ein zentrales Prinzip der Steuerpolitik in Deutschland und in einigen anderen Ländern. Die Angleichung der beiden (Spitzen-)Steuersätze wurde als notwendig angesehen, um sich dem Ideal einer „synthetischen“ Einkommensteuer anzunähern. Gemäß diesem Ideal sollen alle Einkommen gemeinsam und gleichmäßig besteuert werden. Bestimmte Einkunftsarten sollen nicht gegenüber anderen steuerlich bevorzugt werden – und dementsprechend sollen auch (einbehaltene) Gewinne von Kapitalgesellschaften nicht geringer besteuert werden als etwa die Gewinne von Personengesellschaften, aus Bankzinsen oder Arbeitseinkommen.

Der Steuerwettbewerb hat die Durchsetzung des Prinzips gleicher

(Spitzen-)Steuersätze für Kapitalgesellschaften und Personen für die meisten Länder unmöglich gemacht oder zumindest stark verteuert. Wird nämlich der Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer auf das im Steuerwettbewerb verträgliche Niveau der Körperschaftsteuer herabgesetzt, so schwappt der Steuerwettbewerb gleichsam in die Besteuerung der weniger mobilen Einkommensarten über. Dieses Problem betrifft insbesondere die Löhne, die für die Steuerbasis des Sozialstaats von viel größerer Bedeutung sind als die Kapitaleinkommen. Eine starke Absenkung des Spitzensteuersatzes würde in vielen Ländern entweder zu großen Einnahmeausfällen oder einer reduzierten Steuerprogression führen – oder zu beidem.

Für den erwähnten Sonderfall Estland ist dies am offensichtlichsten: Senkt man auch den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer auf null, fiele das Steueraufkommen der Einkommensteuer von etwa 8,5 Prozent des Bruttoinlandsprodukts ganz weg. Dies entspricht etwa einem Viertel des estnischen Gesamtaufkommens aus Steuern und Abgaben. Weniger hypothetisch stellt sich das Problem für Länder wie Irland oder Dänemark dar.

AGIEREN IN ENGEN SPIELRÄUMEN

Irland verfolgt seit Jahrzehnten eine offensive Strategie steuerpolitischer Anreize für ausländische Investitionen und hat den Körperschaftsteuersatz auf 12,5 Prozent gesenkt. Würde sich der Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer ebenfalls auf diesem Niveau bewegen, wäre es unmöglich, das Aufkommen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer (in den vergangenen Jahren 13 bis 14 Prozent des Bruttoinlandsprodukts) aufrecht zu erhalten. Irlands Spitzensteuersatz wurde deshalb zwar in den letzten beiden Jahrzehnten deutlich abgesenkt – aber doch nur auf 42 Prozent.

Noch enger sind die Spielräume in einem Land wie Dänemark, dessen Einkommensteueraufkommen mit

fast 30 Prozent mehr als doppelt so groß ist wie das von Irland. Auch hier sah sich die Politik gezwungen, den Körperschaftsteuersatz auf 30 Prozent festzulegen, ohne dass eine entsprechende Absenkung des Spitzensteuersatzes auch nur denkbar gewesen wäre. Auch bei drastischer Bereinigung der Steuerbasis und vollständiger Abschaffung jeglicher Steuerprogression wäre eine aufkommensneutrale Absenkung des Spitzensteuersatzes für Arbeitseinkommen auf 30 Prozent unmöglich gewesen; derzeit beträgt er 59 Prozent.

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass sich die Spitzensteuersätze der persönlichen Einkommensteuer in den fortgeschrittenen Industriestaaten nicht an der Ländergröße ausgerichtet haben. Es zeigt sich vielmehr ein statistisch signifikanter Zusammenhang zwischen dem Niveau der direkten Besteuerung von Arbeitseinkommen (persönliche Einkommensteuer und Sozialabgaben in Prozent des Bruttoinlandsprodukts) und den Spitzensteuersätzen (Abbildung 3). Hinter diesem Zusammenhang stehen zwei verschiedene Mechanismen.

In Staaten wie Dänemark, die Arbeitseinkommen hauptsächlich über die Einkommensteuer belasten, ergibt sich aus einem höheren Niveau der Lohnbesteuerung in der Regel auch ein höherer Spitzensteuersatz. In „Sozialversicherungsländern“ wie Deutschland oder den Niederlanden werden Arbeitseinkommen dagegen weniger über die Einkommensteuer und zusätzlich durch Sozialabgaben belastet. In diesen Ländern wären niedrigere Spitzensteuersätze leichter zu erreichen, weil das Aufkommen aus der Einkommensteuer vergleichsweise gering ist. Gleichzeitig werden die Löhne aber in viel größerem Maße außerhalb der Einkommensteuer durch die Sozialabgaben belastet. Diese sind vom ersten Euro an zu zahlen, werden aber häufig oberhalb einer bestimmten Beitragsbemessungsgrenze nicht mehr fällig. Als Steuer betrachtet sind Sozialabgaben also proportional und teils regressiv ausgestaltet. Wohl auch des-

halb ist in den meisten Sozialversicherungsländern die Besteuerung der Arbeitseinkommen innerhalb der Einkommensteuer vergleichsweise progressiv ausgestaltet – mit höheren Spitzensteuersätzen als Folge.

LOGIK IM SCHNITTFELD DER KRÄFTE

Am Ideal der synthetischen Einkommensteuer wird also gleichsam aus zwei unterschiedlichen Richtungen gezerrt. Die Festlegung der Körperschaftsteuersätze folgt in großem Maße der ökonomischen Logik des internationalen Steuerwettbewerbs. Die Festlegung der (Spitzen-)Steuersätze der persönlichen Einkommensteuer folgt dagegen viel stärker einer innerstaatlichen, eher politisch bestimmten Logik, für die das historisch gewachsene Niveau sozialstaatlicher Absicherung und somit auch das Niveau der Steuer- und Abgabenbelastung des Faktors Arbeit von zentraler Bedeutung ist.

Im Schnittpunkt dieser Kräfte haben anspruchsvolle Formen einer synthetischen Einkommensbesteuerung kaum eine Chance. Am ehesten ist die Angleichung von Körperschaft- und Spitzensteuersatz in großen Ländern mit niedriger Steuer- und Abgabenbelastung möglich. In den USA etwa lagen beide Steuersätze im Jahr 2003 – unter Einbeziehung variierender Steuersätze in den Einzelstaaten – bei durchschnittlich etwa 39 Prozent. Umgekehrt ist eine Satzangleichung in kleinen Ländern mit hoher Steuer- und Abgabenbelastung in weite Ferne gerückt. In Dänemark beträgt die Spanne 29 Prozentpunkte, in Schweden 28, in Österreich demnächst 25, in Finnland 24, in Belgien 22,5 und in den Niederlanden 17,5 Prozentpunkte. Nicht zuletzt deshalb haben sich diese und andere Länder vom Ideal einer synthetischen Einkommensteuer verabschiedet. Viele von ihnen orientieren sich stattdessen am Modell einer dualen Einkommensteuer, das in den skandinavischen Ländern entwickelt wurde.

Dieses Modell erkennt an, dass die Besteuerung von Kapital- und Arbeitseinkommen unterschiedlichen

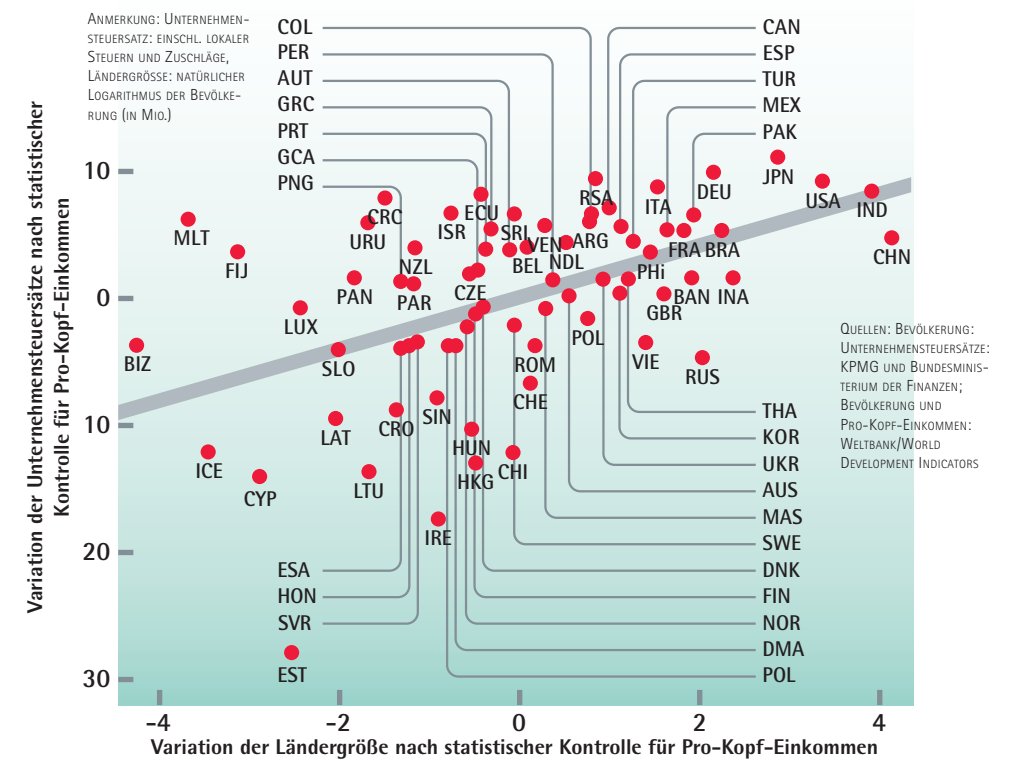


Abb. 2: Partiieller Zusammenhang zwischen Ländergröße und Körperschaftsteuersatz, 2003.

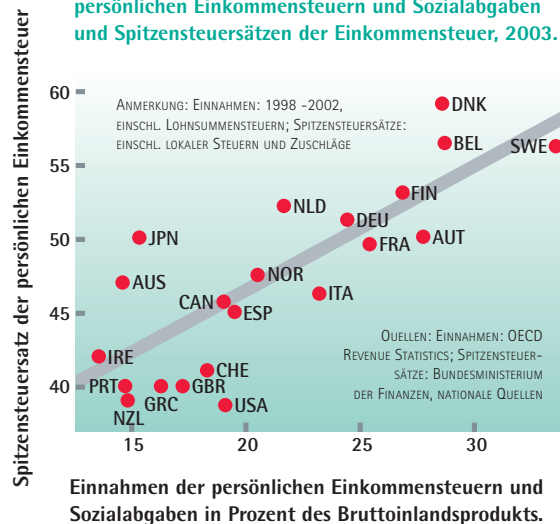
Anforderungen und Beschränkungen unterliegt und versucht deshalb, eine möglichst systematische Trennlinie zwischen den beiden Bereichen der Einkommensteuer zu ziehen. Alle Kapitaleinkommen werden mit einem niedrigen, proportionalen Steuersatz belegt, der dem Körperschaftsteuersatz entspricht. So wird zumindest innerhalb der Kapitalbesteuerung am Ideal einer gleichmäßigen Besteuerung festgehalten, vor allem um ineffiziente Eingriffe in die dezentralen Prozesse an den Kapitalmärkten zu vermeiden. Arbeitseinkommen werden dagegen progressiv und mit einem höheren Spitzensteuersatz besteuert. Dies erleichtert den Regierungen die Verfolgung ihrer verteilungs- und haushaltspolitischen Ziele, führt jedoch zu neuen administrativen Problemen bei der Unterscheidung von Arbeits- und Kapitaleinkommen, beispielsweise bei Personengesellschaften.

Aber natürlich ergibt sich die Struktur der Einkommensbesteuerung nicht allein aus Variablen wie Ländergröße oder Abgabenquote. Diese Faktoren stellen Anreizstruk-

turen dar, die von politischen Akteuren erst in kollektiv verbindliche Entscheidungen übersetzt werden müssen. Statistische Analysen zeigen, dass in diesem Prozess vor allem zwei Variablen eine Rolle spielen: die ideologische Ausrichtung der Regierungen auf nationaler oder föderalstaatlicher Ebene und das Ausmaß der Machtteilung in politischen Systemen – das Ausmaß also, in dem Regierungen gezwungen sind, die Präferenzen weiterer Akteure wie Oppositionsparteien, Verfassungsgerichten oder gliedstaatlicher Regierungen einzubeziehen.

Bei der Festlegung der Körperschaftsteuersätze sind politisch-institutionelle Faktoren mittlerweile von untergeordneter Bedeutung. Die durch den Steuerwettbewerb gesetzten Anreize sind so stark, dass sich die Positionen rechter und linker Parteien deutlich angleichen. Es ist deshalb vergleichsweise unbedeutend, welche Parteien regieren und wie stark sie auf Kompromisse mit anderen Akteuren angewiesen sind. Linksgerichteten Regierungen, wie in Skandinavien oder in Deutschland,

Abb. 3: Zusammenhang zwischen Einnahmen der persönlichen Einkommensteuern und Sozialabgaben und Spitzensteuersätzen der Einkommensteuer, 2003.



fiel es häufig sogar leichter, den Körperschaftsteuersatz stark zu senken, da sie das Ideal einer synthetischen Einkommensteuer mit angeglichenen Spitzensteuersätzen gar nicht mehr verfolgten.

PARTEIEN SUCHEN DEN WÄHLER IN DER MITTE

Bei der Festlegung der Grenzsteuersätze der progressiven Einkommensteuer sind politisch-institutionelle Variablen bedeutender. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass die Höhe der Steuer- und Abgabenbelastung zumindest mittelfristig politisch veränderbar ist. Konservative und liberale Parteien verfolgen deshalb in einigen Ländern die Senkung und Abflachung der progressiven Einkommensteuer als Teil einer Gesamtstrategie zur Zurückdrängung des Staatssektors. Trotzdem sind die Auswirkungen von Regierungswechseln auf das Niveau und die Struktur der Einkommensbesteuerung in den fortgeschrittenen westlichen Industrieländern häufig begrenzt. Dies liegt daran, dass die Politik in den meisten dieser Länder eine stark „zentripetale“ Tendenz hat: Regiert wird zumeist in Koalitionen mehrerer Parteien, deren Politik sich an der Mitte des Wählerspektrums (dem „Median-Wähler“) ausrichtet. So haben sich etwa in den Niederlanden oder in Österreich auch Mitte-Rechts-Koalitionen dafür

entschieden, den Spitzensteuersatz bei 50 Prozent oder mehr zu belassen und somit eine starke Spreizung zum Körperschaftsteuersatz zu akzeptieren.

Deutlicher treten parteipolitische Unterschiede immer dann hervor, wenn Regierungen aus nur einer Partei bestehen, eine absolute Mehrheit im Parlament besitzen und sich keinen starken Vetoakteuren gegenüber sehen. So haben etwa linksgerichtete Einparteienregierungen in Spanien und Griechenland an vergleichsweise hohen Einkommensteuersätzen festgehalten, während rechtsgerichtete Einparteienregierungen in Großbritannien und Neuseeland die Spitzensteuersätze stark abgesenkt haben. Neuseeland ist auch das Land, das trotz des Steuerwettbewerbs und seiner geringen Größe viele Jahre am Ideal einer synthetischen Einkommensteuer festgehalten hat. Gegen gesellschaftlichen Widerstand senkte die Regierung den Spitzensteuersatz innerhalb kurzer Zeit von 66 auf 33 Prozent, um ihn an einem wettbewerbsfähigen Körperschaftsteuersatz auszurichten. Auch in Neuseeland war dies jedoch auf Dauer nicht durchzuhalten. Eine linksgerichtete Koalitionsregierung erhöhte den Spitzensteuersatz im Jahr 2000 auf 39 Prozent, und eine weitere Absenkung des Körperschaftsteuersatzes ist wohl nur eine Frage der Zeit.

Die Befunde des internationalen Vergleichs zeigen, dass die kontroverse Diskussion über die Zukunft der Einkommensteuer in Deutschland nicht außergewöhnlich ist. Wie in anderen Ländern geht es um die Grundentscheidung zwischen den zwei eingangs erwähnten Reformpfaden.

► **Flat Tax:** Hält die Politik am Ideal der synthetischen Einkommensteuer fest, dann muss sie bereit sein, die Einkommensteuerprogression deutlich abzusenken oder das Aufkommen aus der Einkommensteuer deutlich zu reduzieren – entweder durch Ausgabenkürzungen oder durch eine weitere Verlagerung der Steuerlast auf Sozialabgaben und Konsumsteuern. Letztlich muss sie zu

einer Flat Tax überzugehen, bei der jeder Steuerzahler denselben niedrigen Grenzsteuersatz zahlt, der dem Körperschaftsteuersatz entspricht.

► **Duale Einkommensteuer:** Entscheidet sich die Regierung dagegen für eine Variante der dualen Einkommensteuer, kann sie flexibler auf den Steuerwettbewerb reagieren. Sie muss aber im Gegenzug die administrativen Schwierigkeiten akzeptieren und bewältigen, die eine Trennung von Arbeits- und Kapitaleinkommen in der Praxis mit sich bringt.

Im internationalen Vergleich durchaus außergewöhnlich sind allerdings die institutionellen Bedingungen, unter denen die deutsche Politik diese Entscheidung treffen muss. Denn Deutschland gehört zu den politischen Systemen mit der größten institutionellen Machtteilung. Eine systematische und durchgreifende Reform der Einkommensteuer benötigt im verflochtenen deutschen Föderalismus zum einen breite und schwer zu findende Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat; zum anderen gibt es in Deutschland enge verfassungsrechtliche Beschränkungen für die Steuerpolitik, die von einem mächtigen Verfassungsgericht interpretiert und durchgesetzt werden.

Welchen Weg die Bundesrepublik bei der Gestaltung der Einkommensteuer im Prozess der Globalisierung einschlägt, ist deshalb schwer vorherzusagen. Sicher ist nur: Es wird ein beschwerlicher Weg sein.



DR. STEFFEN GANGHOF (Jahrgang 1971) ist seit 1998 wissenschaftlicher Mitarbeiter und seit 2003 Mitglied der Forschungsgruppe „Politik und politische Ökonomie“ am Max-Planck-Institut für

Gesellschaftsforschung. Er studierte Politikwissenschaft, Volkswirtschaftslehre und Soziologie an der Universität Göttingen, der Freien Universität Berlin und der Stanford University und promovierte im Jahr 2003 an der Universität Bremen. Seine Forschungsinteressen gelten der politischen Ökonomie fortgeschrittener Industriestaaten und der vergleichenden Analyse politischer Institutionen.

Foto: MPI für Gesellschaftsforschung

Überstrahlt

Überzeugt

ApoTome. Die Revolution in der Fluoreszenzmikroskopie.



Axiomvert 200

Gemacht zur Erstellung überstrahlungsfreier optischer Schnitte – ApoTome bringt entscheidende Vorteile in die Fluoreszenzmikroskopie dickerer Proben: Ein deutliches Plus an Bildqualität, Bildschärfe, Kontrast und Auflösung in axialer Richtung. Dazu mehr Freiraum in der Wahl der Farbstoffe. Der innovative Schieber für die Leuchtfeldblende hebt Ihre Digital Imaging Systemumgebungen auf ein neues Niveau. Revolutionär einfach, schnell und wirtschaftlich.



We make it visible.

Carl Zeiss Lichtmikroskopie Tel.: 0551-5060 660 www.zeiss.de/apotome