

Clemens Esser

Klientelpolitik oder Steuerwettbewerb: Was beeinflusst die Steuerlastverteilung?

Angesichts der Globalisierung der Wirtschaft setzt sich bei den Ökonomen immer mehr die Auffassung durch, daß sich die Steuersysteme in einem Wettbewerb befinden.

Dabei haben vor allem Hochsteuerländer zunehmend Schwierigkeiten, mobile Einkunftsarten zu besteuern. Sind in der deutschen Gesetzgebung Tendenzen feststellbar, die Besteuerung stärker auf immobile Steuerquellen zu richten?

Welche Rolle spielt der Wettbewerb bei der Steuergesetzgebung?

In den letzten zwei Jahrzehnten hat sich in der Literatur zur „Globalisierung“ und zum „Wettbewerb der Systeme“¹ die Vorstellung durchgesetzt, daß der Wettbewerb der Staaten um mobile Steuerquellen, Direktinvestitionen und anderes mehr den Spielraum des Staates zu eigenständigem Handeln in zunehmendem Maße verringert hat. Innerstaatliche Akteure spielen daher in der Steuerwettbewerbstheorie kaum eine Rolle; der Staat wird vielmehr monolithisch modelliert, entweder als „benevolenter“ oder als „eigen-nutz-maximierender“ Diktator².

Kernthese der Steuerwettbewerbs-Theorie ist, daß mit fortschreitender Intensität des Steuerwettbewerbs die Besteuerung von mobilen Faktoren immer weniger gelingen kann, so daß es dem Staat zunehmend schwerer fällt, seine Ausgaben zu finanzieren und mittels des Steuersystems Umverteilungsziele zu erreichen. Für diese These scheint zu sprechen, daß Zinseinkünfte in Deutschland weitgehend unbesteuert bleiben, die effektive Ertragsteuerbelastung von Einkünften aus Unternehmertätigkeit deutlich unter den nominalen Sätzen liegt und die Belastung der Arbeitnehmereinkünfte im langfristigen Trend zunimmt. Jedoch werden die Einkunftsarten jenseits dieser drei Steuerquellen in den Untersuchungen zur effektiven Steuerbelastung und zum Steuerwettbewerb fast durchweg vernachlässigt. So entsteht der Eindruck, als würde die effektive Steuerbelastung – entsprechend der Theorie des Steuerwettbewerbs – mit dem Mobilitätsgrad der Einkunftsart monoton sinken. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Mobilitätsgrad der Einkunftsarten

Ordnet man die sieben Einkunftsarten des deutschen Einkommensteuergesetzes (§ 2 EStG) nach

ihrem Mobilitätsgrad, d.h. der Fähigkeit, durch buchungstechnische oder tatsächliche Verlagerung der Steuerquelle ins Ausland die deutsche Steuerlast zu vermindern, ist tendenziell von folgender Reihenfolge auszugehen:

- Einkünfte aus (Geld-)Kapitalvermögen,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (vorwiegend Freiberufler),
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- sonstige Einkünfte, von denen hier ausschließlich die mit dem Ertragsanteil (§ 22 EStG) besteuerten Alterseinkünfte aus der Sozialversicherung sowie aus Lebensversicherungen in die Analyse einbezogen werden (im folgenden vereinfachend unter dem Begriff Renten zusammengefaßt)³,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Unter dem Vorbehalt der sehr schlechten Datengelage für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung läßt sich die effektive Belastung der Einkunftsarten mit deutschen

¹ Aus der mittlerweile unüberschaubaren Literatur hier nur die Sinn-Kontroverse im Wirtschaftsdienst, begonnen mit H.-W. Sinn: Implikationen der vier Grundfreiheiten für eine nationale Fiskalpolitik, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 75. Jg. (1995), H. 5, S. 240 ff. und u.a. weitergeführt von L. P. Fels, G. Kirchgässner: Fiskalischer Wettbewerb in der EU: Wird der Wohlfahrtsstaat zusammenbrechen?, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 75. Jg. (1995), H. 10, S. 562 ff.

² So etwa in dem Modell von J. Edwards und M. Keen (Tax Competition and Leviathan, in: European Economic Review 1996, S. 113 ff.), in dem sich das als realistisch angesehene Staatsbild auf dem Kontinuum zwischen diesen beiden Extremen bewegt. Auch bei J. D. Wilson: The Tax Treatment of Imperfectly Mobile Firms, in: R. C. Fenstra et al. (Hrsg.): The Political Economy of Trade Policy, Cambridge und London 1999, S. 225 ff. wird der Einfluß von Interessensvertretern durch den Steuerwettbewerb insofern dominiert, als der Staat langfristig keine Finanzmittel von (ex ante) mobilen Steuerquellen erhalten kann.

Clemens Esser, 35, Dipl.-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter des Instituts „Finanzen und Steuern“ in Bonn.

Ertragsteuern stark vergrößernd mit Hilfe der Übersicht einschätzen; dabei wird je nachdem, ob die Einkunftsquelle typischerweise teilweise oder nur vollständig ins Ausland verlagert werden kann, bei der jeweiligen Einkunftsart einmal die Grenzbelastung (GS), das andere Mal die Durchschnittsbelastung (DS) in den Vordergrund gestellt.

Die Angaben in der Übersicht bleiben aufgrund des lückenhaften Datenmaterials sehr ungenau. Dabei ist aber zu beachten, daß angesichts des in Deutschland besonders ausgeprägten Umfangs an Steuervergünstigungen für unterschiedliche Gruppen auch innerhalb einer Einkunftsart jede Aussage über die einkünftebezogene Steuerbelastung ohnehin grob pauschalisierend ist.

Es zeigt sich insgesamt, daß eine klare Beziehung zwischen Mobilitätsgrad und effektiver Steuerlast auf der Ebene der Einkunftsarten nicht besteht. Einige als immobil anzusehende Steuerquellen werden deutlich niedriger als die keineswegs durchweg immobilen Arbeitnehmer und teilweise sogar niedriger als die Kapitaleinkünfte besteuert.

Konkurrierende Ansätze

Wie Mancur Olson gezeigt hat, ist der relative Einfluß einer gesellschaftlichen Gruppe um so größer, je spezieller ihr Interesse ist³. Während die Repräsentation allgemeiner Interessen unter dem Free-rider-Problem und der „rationalen Ignoranz“⁴ der Vertretenen leidet, können Verbände, die eng definierte Interessen vertreten, mit gezielten Anreizen ihre Anhängerschaft mobilisieren. Diese je nach Gruppengröße variierende Fähigkeit zur Organisation der Interessenvertretung wirkt sich auch auf die Steuerpolitik aus. Daraus kann eine zur Steuerwettbewerbstheorie alternative Erklärung der in Deutschland vorgefundenen Steuerlastverteilung abgeleitet werden.

Nimmt die Fähigkeit zu effektiver Lobby-Tätigkeit mit der Gruppengröße ab, so ist auf der anderen Seite das Wahlstimmenpotential von großen Gruppen erheblich. Daraus ergeben sich in einem repräsentativen System – das noch zusätzlich durch Gewaltenteilung und kooperativen Föderalismus verschachtelt ist – jedoch kaum Möglichkeiten zu gestaltender Einflußnahme, sondern allein ein Droh- und damit Vetopo-

³ Die formal ebenfalls zu den sonstigen Einkünften zählenden Veräußerungsgewinne nach § 23 EStG werden hier im Gegensatz zur Systematik des Einkommensteuergesetzes den Kapitaleinkünften bzw. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet.

⁴ M. Olson: The Rise and Decline of Nations, New Haven 1982; dt. Übersetzung: Aufstieg und Niedergang der Nationen, Tübingen 1985.

⁵ Der Begriff bezieht sich darauf, daß der Wähler angesichts des Öffentlichen-Guts-Charakters von Politik einen geringen Anreiz hat, sich über politische Vorgänge umfassend zu informieren.

Effektive Belastung der Einkommensarten

Einkunftsart	Effektive Steuerlast (Ertragsteuern) Mitte der 90er Jahre	Bemerkungen
Einkünfte aus privatem Kapitalvermögen	GS: 0% bis 6000 DM Freibetrag, danach 25/30% Quellensteuer, ansonsten bei Steuerehrlichkeit Tarif	Zudem meist keine Erfassung von Veräußerungsgewinnen
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (vorwiegend Freiberufler)	Im Schnitt mindestens 27% DS; auch effektiv starke Progression; keine Angaben über GS möglich	Die allgemein vermuteten Steuerspar-Aktivitäten von Freiberuflern laufen über andere Einkunftsarten (z.B. Vermietung und Verpachtung)
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	GS und DS im Schnitt über 35% einschließlich Gewerbesteuer	Einschließlich körper-schaftsteuerpflichtiger Unternehmen; in einigen Studien werden 35% bereits ohne Gewerbesteuer erreicht
Arbeitnehmer-einkünfte	Lohnsteuerquote rund 18%; GS um oder über 30%; zuzüglich Sozialversicherungen über 40% (DS) bzw. 50% (GS); auch effektiv starke Progression	Familienlastenausgleich schon enthalten; steuermindernde Regelungen für Arbeitnehmer wirken sich bei niedrigen Einkünften relativ stärker aus
Renteneinkünfte	Meist unversteuert, sonst unter 15% (GS und DS)	Ertragsanteilsbesteuerung mit Ertragsanteilen von in der Regel rund 25%; Verifikationsdefizit
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Sehr häufig negative DS	Hohe Abschreibungen, meist keine Erfassung von Veräußerungsgewinnen; aber: Grundsteuer
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Meist zwischen 20% und 40% DS	Durchschnittssatz-Besteuerung u.a.m.; aber: Grundsteuer

Quellen: Bundesministerium der Finanzen: Steuerbelastung deutsche Unternehmen (Volkswirtschaftliche Analysen Nr. 4), 1999; O. Lang, K.-H. Nöhrbaß, K. Stahl: On Income Tax Avoidance, ZEW Discussion Paper Nr. 93-05; Subventionsbericht 1997, Bundesratsdrucksache 598/97 und Subventionsbericht 1999, Bundestagsdrucksache 14/1500; OECD Economic Outlook Juni 1998: Forces Shaping Tax Policy, S. 157 ff.; B. Felderer, R. Koman: Perspektiven des Wirtschaftsstandortes Österreich aus der Sicht der Steuerpolitik, Institut für Höhere Studien, Wien 1998; DIW: Zur Einkommenslage in den freien Berufen, in: DIW-Wochenbericht, 2/99, S. 51 ff.; Bund der Steuerzahler: Belastung '99, Sonderinformation 35, Juli 1999.

tential bei unerwünschten Gesetzesvorhaben. Denn in repräsentativen Demokratien sind die Wahlmöglichkeiten auf eine geringe Zahl von Parteien beschränkt. Der Wähler kann also nur aus wenigen Paketlösungen wählen, ohne die Zusammensetzung dieses Pakets direkt beeinflussen zu können.

Die aus einer politisch-ökonomischen Betrachtung sich ergebende These lautet also, daß eine kleine, ho-

Besonderheiten bei der Besteuerung

Zu einigen Einkunftsarten sind weitere Anmerkungen erforderlich:

- Kapitalvermögen ist in Deutschland oberhalb des Freibetrags von 6000 DM wie andere Einkünfte steuerpflichtig. Allerdings übersteigt der Freibetrag bereits die Kapitaleinkünfte von schätzungsweise drei Vierteln der deutschen Steuerpflichtigen. Außerdem ist die Kontrolle, inwieweit darüber hinausgehende Kapitaleinkünfte dem Finanzamt gemeldet werden, sehr gering (nicht zuletzt aufgrund des sogenannten „Bankgeheimnisses“ nach § 30a Abgabenordnung) und die Tendenz zur Hinterziehung von Kapitaleinkünften wohl recht ausgeprägt. Immerhin werden über den Freibetrag hinausgehende Kapitaleinkünfte bei Inländern von den Quellensteuern (Kapitalertragsteuer bzw. Zinsabschlag) in Höhe von 25 bzw. 30% erfaßt. Veräußerungsgewinne sind in der Regel nicht steuerpflichtig, Veräußerungsverluste spiegelbildlich in der Regel nicht abzugsfähig.
- Die Belastung der Arbeitnehmer ist insofern schwer abzuschätzen, als den Sozialversicherungsbeiträgen je nach Situation des Arbeitnehmers teilweise steuerähnlicher Charakter zukommt, sofern eine Äquivalenz von Beitrag und erwarteter Gegenleistung nicht gegeben ist. In der Übersicht sind die familienbedingten Abzüge bei den Arbeitnehmern schon größtenteils berücksichtigt, die auf das Markteinkommen bezogene Steuerbelastung liegt also höher als der in der Übersicht ausgewiesene Betrag. Zudem verliert die Mehrzahl der steuermindernden Regelungen für Arbeitnehmer bei hohen Einkünften an Bedeutung, während sich bei anderen Einkunftsarten die Steuererleichterungen tendenziell stärker auch bei hohen Einkünften auswirken. Insgesamt weist die Übersicht die Belastung der Arbeitnehmer im Vergleich zu den anderen Einkunftsarten eher zu niedrig aus.
- Die Steuervergünstigung bei den Renten im oben definierten Sinne ergibt sich aus der Besteuerung des Ertragsanteils (§ 22 EStG), der für das Gros der Fälle deutlich zu niedrig angesetzt ist¹. Hinzu kommt, daß ein großer Teil der Renteneinkünfte bei der Steuererklärung nicht angegeben wird². Da es tatsächlich Kontrollmöglichkeiten gäbe, wenn die Finanzämter mit den Rentenversicherungsträgern zusammenarbeiten würden oder der Gesetzgeber eine Quellenbesteuerung der Renteneinkünfte beschließen würde, scheint das Interesse des Staates an weiteren Steuereinnahmen aus Renten nicht stark zu sein. Die Bedeutung der Renten läßt sich an der Höhe der Rentenzahlungen der gesetzlichen Rentenversicherung von über 350 Mrd. DM sowie der Lebensversicherungen von knapp 80 Mrd. DM ermessen. Dabei sind zumindest die Sozialversicherungsrenten mit Blick auf die Theorie des Steuerwettbewerb als weitgehend immobil anzusehen: Zum einen dürfte die Neigung des typischen Rentenempfängers zum Wohnsitzwechsel ins Ausland gering sein, zum anderen ist die Auswahl der Länder begrenzt, für die das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung nach dem Wohnsitzprinzip vorsieht.
- Die niedrige Belastung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde insbesondere in einer Studie des Rechnungshofs Baden-Württemberg von 1997 nachgewiesen³. Dabei stand allerdings die Steuervermeidungsmöglichkeit bei dieser Einkunftsart bei Steuerpflichtigen mit sehr hohen Einkünften aus anderen Quellen im Mittelpunkt. Ähnliche Beobachtungen hat das Finanzministerium von Nordrhein-Westfalen gemacht⁴. Keine Daten liegen bezüglich der effektiven Steuerlast auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei anderen Steuerpflichtigen vor. Generell besteht jedoch eine deutliche Vergünstigung durch die hohe degressive Abschreibung für alle vom Bauherren vermieteten Immobilien sowie durch die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns nach spätestens zwei Jahren bzw. ab 1999 nach zehn Jahren für nicht-gewerbliche Vermieter. Die letzte Einkommensteuerstatistik von 1992 weist als positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 24,3 Mrd. DM aus, als negative Einkünfte jedoch annähernd 35 Mrd. DM⁵.
- Vergünstigende Vorschriften für Land- und Forstwirte finden sich im EStG (und auch in anderen Steuergesetzen) an mehreren Stellen. Nicht-bilanzierende Landwirte – dies sind rund zwei Drittel der deutschen Höfe – können den Gewinn nach den Durchschnittssätzen des § 13a EStG ermitteln lassen, einer pauschalen, unter anderem am Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebs ansetzenden Gewinngröße. Der Gewinn nach Durchschnittssätzen soll nach der Intention des Gesetzgebers nur 50 bis 70% der tatsächlichen Gewinne erfassen, was auch laufend im Rahmen eines Testbetriebsnetzes überprüft wird. Hinzu kommen weitere Vergünstigungen, auch bei der Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Im Ergebnis beträgt die Summe dieser Steuervergünstigungen rund 1 Mrd. DM.

¹ Vgl. D. Knosp: Ökonomische Probleme der Besteuerung von Alterseinkünften, IFSt-Schrift 340, Institut "Finanzen und Steuern", Bonn 1995.

² Vgl. R. E. Keßler: Szenarien der künftigen Rentenbesteuerung, in: Betriebliche Altersversorgung, 4/99, S. 141.

³ Vgl. Denkschrift des Rechnungshofs Baden-Württemberg, Karlsruhe 1997, S. 27 ff.

⁴ Vgl. „Einkommensteuer: Ausfälle viel dramatischer als Bonn vorrechnet“ (Pressemitteilung vom Dezember 1997).

⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt: Fachserie 14, Reihe 7.1, Lohn- und Einkommensteuer 1992, S. 26 f.

⁶ Vgl. Subventionsbericht 1999, a.a.O., S. 28 und 36; Materialband zum Agrarbericht 1999 der Bundesregierung, Bundestags-Drucksache. 14/348, S. 59; Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 1995, Bundestags-Drucksache 13/2600, S. 108 ff.

mogene Lobbygruppe den Politiker direkt beeinflussen und somit sehr gezielt Änderungen im Steuerrecht bewirken kann, während sich die Signale der Wählerschaft im imperfekten politischen Wettbewerb nur ungenau und indirekt auf die politischen Maßnahmen auswirken. Als dritte erklärende Größe für die Gestaltung des Steuerrechts sind neben dem direkten Lobbyeinfluß und der Wahlentscheidung sachliche Argumente für oder gegen eine bestimmte Maßnahme bzw. Eigeninteressen der Politiker nicht ohne Einfluß. Sie werden zu den von einer bestimmten Gruppe gewünschten Maßnahmen einmal komplementär, das andere Mal gegenläufig sein.

Einflußprofile der einzelnen Einkunftsarten

Um die empirische Relevanz der beiden konkurrierenden Erklärungsansätze für die Steuerlastverteilung überprüfen zu können, müssen Plausibilitätsüberlegungen darüber angestellt werden, bei welcher Einkunftsart eine hohe Fähigkeit zu effektivem Lobbying zu erwarten ist, welche Gruppen über Vetopositionen verfügen und welche Komplementaritäten zu Sachargumenten und den Interessen des Politikers bestehen können. Diese Faktoren werden im folgenden unter dem Begriff des Einflußprofils einer Einkunftsart zusammengefaßt:

Die Bezieher von Kapitaleinkünften dürfen aufgrund ihrer Zahl und ihrer Inhomogenität als schwer mobilisierbare Gruppe angesehen werden, haben allerdings tendenziell ein hohes Vetopotential. Gleichzeitig werden ihre Interessen teilweise von den Banken geteilt, da eine höhere Besteuerung die Sparneigung der Bürger und damit das Geschäft der Banken einschränken würde. Die Banken sind als eine sehr einflußreiche Gruppe einzuschätzen.

Die beiden den Unternehmen im weiteren Sinne zuzuordnenden Einkunftsarten (Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit) können als gut organisiert gelten. Da ihnen auch die Verantwortung für die Schaffung von Arbeitsplätzen zugewiesen wird, unterstützen auch andere Gruppen ihre steuerliche Entlastung. Bei den Freiberuflern ist die Mobilisierbarkeit gut, da eine recht kleine Gruppe mit hohen Steuern belastet wird. Das Interesse der mittelständischen Wirtschaft dürfte jedoch schwerer zu organisieren sein, während einige große Konzerne sogar über einen direkten Einfluß auf die Politik verfügen.

Die Arbeitnehmerinteressen sind einerseits aufgrund der Größe der Gruppe und der damit verbundenen Free-rider-Problematik schwer mobilisierbar. Andererseits sind die Gewerkschaften Organisationen mit Mobilisierungs-Know-how, zudem ist das „Wählerstimmen-Argument“ natürlich für die Politiker von

großer Bedeutung. Insgesamt dürfte daher eine Politik für die Arbeitnehmer (also speziell oder vorrangig die Arbeitnehmer betreffende Steuererleichterungen) zwar schwer von „unten“ durchzusetzen sein, sichtbare Steuererhöhungen jedoch auf einen starken Widerstand stoßen.

Rentner sind für mindestens eine der großen Volksparteien eine wichtige Wählergruppe – und diese Partei war immerhin in den letzten 16 Jahren an der Regierung beteiligt. Aufgrund der Größe der Gruppe ist jedoch das Free-rider-Problem für die Organisation der Interessen von Bedeutung. Als eine Erklärung für die niedrige Rentenbesteuerung in den ersten Jahrzehnten der Bundesrepublik kann die soziale Situation der Rentner angesehen werden; diese hat sich aber erheblich verbessert. Allerdings besteht ein großes Interesse der Politik am individuellen Aufbau einer eigenen Altersvorsorge, um zukünftige Belastungen des sozialen Netzes durch Altersarmut zu vermeiden. Bezüglich der Alterseinkünfte aus Lebensversicherungen richtet sich der beträchtliche Einfluß, den Versicherungsgesellschaften und ihre Interessenvertretungen auf die Politik haben, auf den Erhalt von Steuervergünstigungen, die vor allem dadurch entstehen, daß der Ertragsanteil der Renten nach § 22 EStG niedrig bleibt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen häufig bei Beziehern höherer Einkünfte an, so daß sich möglicherweise die Interessen zugunsten des Erhalts der Steuervergünstigungen für diese Einkunftsart bündeln. Zudem hat die Wohnungswirtschaft im Bereich der nicht-gewerblichen Vermietung mit hohen Kosten aufgrund staatlicher Regulierungen (z.B. durch das Mietrecht) zu kämpfen; dies führt zu einer Komplementarität von Lobby- und Politikinteressen, wenn die Politik versucht, das durch die Regulierungen reduzierte Angebot an Mietwohnungen durch Steuererleichterungen wieder zu erhöhen. Allerdings müßte bei starkem Steuerwettbewerb auch die Regulierungsdichte zur Disposition gestellt werden, falls sich dadurch das Steueraufkommen steigern ließe.

Die Land- und Forstwirtschaft besitzt nach wie vor ein hohes Mobilisierungspotential und ist als kleine Gruppe wenig von der Free-rider-Problematik betroffen. Zudem gilt eine Einkommenspolitik zugunsten der Landwirtschaft aus Versorgungsaspekten (Sicherung einer Grundversorgung mit inländischen landwirtschaftlichen Produkten) sowie aus sozialen Gesichtspunkten (Abfederung der Umstrukturierung) als anerkanntes Ziel der Politik. Es kann jedoch gezeigt werden, daß die Steuersubventionen für die Landwirtschaft diesen gemeinwohlorientierten Zielen sogar zuwiderlaufen.

Vergleicht man die Einflußprofile mit den Ergebnissen der Übersicht, dann kann eine an der Mobilisierbarkeit der Interessen – anstatt der Mobilität der Steuerquelle – orientierte und um das Drohpotential großer Wählergruppen und komplementäre Interessenlagen erweiterte Analyse einige recht gute Erklärungen im Hinblick auf die Verteilung der effektiven Steuerlast liefern. Wenn die Theorie des Steuerwettbewerbs zusätzlich herangezogen wird, verbessert sich der Erklärungsgehalt. Allerdings ist auch festzustellen, daß einige dem Steuerwettbewerb zugeschriebene Beobachtungen ebenso auf das jeweilige Einflußprofil zurückzuführen sein könnten. So z.B.

- die niedrige Besteuerung von Kapitalvermögen auf das Interesse der Banken,
- die relativ niedrige Belastung der Unternehmen auf die effektive Interessenvertretung und die Bedeutung der Unternehmen als Anbieter von Arbeitsplätzen,
- die hohe Steuerbelastung der Arbeitnehmer durch Einkommensteuer und den Teil der Sozialabgaben, dem ein „steuerähnlicher“ Charakter beizumessen ist, auf deren primär indirekten Einfluß. Auf die Entwicklung dieser Belastung wird noch zurückzukommen sein.

Darüber hinaus ist die geringe Steuerbelastung der immobilien Einkunftsarten mit deren Einflußprofilen erklärbar, steht aber im direkten Widerspruch zur Theorie des Steuerwettbewerbs.

Es bleibt zu klären, wie die mit beiden Theorien kompatiblen Beobachtungen auf die konkurrierenden Erklärungsansätze aufzuteilen sind. Dazu bietet es sich an, auf eine dynamische Sichtweise überzugehen und zu untersuchen, wie und warum sich die Besteuerung der Einkunftsarten verändert hat.

Eine dynamische Sicht

Stimmt die These der Globalisierungstheorie, daß der Staat durch den Steuerwettbewerb zur Entlastung von mobilen Steuerquellen gezwungen ist und die Einnahmehinbußen durch eine höhere Besteuerung immobilier Steuerquellen auszugleichen versucht, dann muß in der Realität eine aktive Gesetzestätigkeit in dieser Richtung beobachtbar sein. Denn der Staat als „Opfer“ der Globalisierung wird zwar seiner Spielräume zur Umsetzung eigener Vorstellungen beraubt, er wird aber von den Notwendigkeiten des Systemwettbewerbs zum aktiven Handeln insbesondere in der Sozial-, Steuer- und Regulierungspolitik veranlaßt. Ist demgegenüber festzustellen, daß die Steuerlastverteilung weniger durch das aktive Handeln des Gesetzgebers als durch den kurz- und mittelfristig starren institutionellen Rahmen bestimmt wird, oder daß sich steuerrechtliche Veränderungen eher auf in-

nenpolitische Ereignisse wie z.B. Bundesverfassungsgerichtsurteile oder demographische Entwicklungen zurückführen lassen, könnte der Erklärungsgehalt der Globalisierungstheorie für das deutsche Steuersystem bezweifelt werden.

Insbesondere in dynamischer Sicht entfaltet die politik-ökonomische Sichtweise und hierbei die Trennung in das direkte und das indirekte Einflußpotential ihre Erklärungskraft. Denn der Gesetzgeber zeichnet sich in vielen politischen Bereichen im wesentlichen durch Handlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit aus. Betrachtet man die treibenden Kräfte der deutschen Steuerpolitik, dann sind diese schwer mit der Globalisierungstheorie in Einklang zu bringen: Die eigentlichen deutschen Steuergesetzgeber heißen Geldentwertung, Parafisci und Bundesverfassungsgericht.

Dies wird an der eigentlichen Ursache der Steuerlastverschiebung in den letzten Jahrzehnten sehr deutlich: Die kontinuierlich gestiegene Steuerbelastung der Arbeitnehmer ist tatsächlich nur ein einziges Mal (mit Wirkung ab 1975) durch einen Parlamentsbeschluß zur Erhöhung des Einkommensteuertarifs⁶ ausgelöst worden; ansonsten beruht sie allein auf „heimlichen Steuererhöhungen“. Die heimlichen Steuererhöhungen waren sogar so ausgeprägt, daß die Politik dem Wähler mehrere nominale Steuersenkungen, die die kalte Progression nur unzureichend kompensierten, als „Steuerentlastungen“ verkaufen konnte⁷.

Abgabenpolitik durch Parafisci

Die Sozialversicherungsbeiträge und damit die zweite wesentliche Ursache für den Belastungsanstieg bei den Arbeitnehmern werden nicht im Parlament beschlossen, sondern durch die Träger der Sozialversicherungen. Die Ausgaben der Sozialversicherungen werden zwar nicht zuletzt durch den gesetzlichen Rahmen bestimmt, aber gerade diese institutionelle Trennung von Ausgaben- und Einnahmenverantwortung führt dazu, daß der Staat bei den Sozialversicherungen in den letzten Jahrzehnten an den auch ohne Globalisierung existierenden Notwendigkeiten vorbeireformiert hat. So war und ist es für die Gewerkschaften vorteilhaft, Leistungserhöhungen für ihre Mitglieder durchzusetzen (z.B. Frühverrentungsregeln), ohne die daraus resultierenden Beitragserhöhungen ins Kalkül zu ziehen, die dann von den Sozialversicherungsträgern beschlossen werden.

⁶ Dreimal wurde zudem eine Ergänzungsabgabe eingeführt, die jedoch bis auf den noch gültigen Solidaritätszuschlag nur vorübergehend bestand.

⁷ Vgl. Bund der Steuerzahler, a.a.O.; C. Esser: Zur Notwendigkeit der Reform des Einkommensteuertarifs, IFSt-Schrift Nr. 323, Institut „Finanzen und Steuern“, Bonn 1994.

Denn die Arbeitnehmer rechnen aufgrund „rationaler Ignoranz“ die Leistungsausweitungen stärker den Gewerkschaften zu als die daraus resultierenden Beitragserhöhungen.

Es wäre daher vorschnell, den Belastungsanstieg bei den Arbeitnehmern als Beleg für die Intensität des Steuerwettbewerbs anzusehen. Denn angesichts der unvermindert hohen Steuervergünstigungen für Steuerquellen, die eindeutig immobil sind als die Arbeitnehmereinkünfte, sowie den durch den institutionellen Rahmen bedingten Belastungsanstieg ist es plausibler, die Belastungsentwicklung bei den Arbeitnehmern in erster Linie auf deren mangelnde politische Gestaltungsmacht zurückzuführen.

Die Rentenbesteuerung

Auch die Besteuerung der Alterseinkünfte hat sich in den letzten Jahrzehnten nicht durch Eingriffe des Gesetzgebers, die auf die Globalisierung zurückzuführen wären, geändert, sondern durch das Zusammenspiel von nominaler Gehaltsentwicklung und demographischen Veränderungen⁸. So führt die vollkommen unzureichende Anpassung der Höchstgrenzen der steuerlich absetzbaren Sozialversicherungsbeiträge zu einer zunehmenden Belastung der Arbeitnehmer und kommt einer heimlichen Steuererhöhung gleich. Auf der anderen Seite wurden die Leistungseinschränkungen der Rentenversicherung insbesondere ab 1992 und die Einführung der Krankenversicherungspflicht (sowie später der Pflegeversicherung) für Rentner nicht einmal der demographischen Entwicklung gerecht und können daher nicht als Umverteilung der Lasten infolge der Globalisierung interpretiert werden.

Die Untätigkeit des Gesetzgebers bezüglich der Steuerbegünstigung der Renteneinkünfte ist um so erstaunlicher, als er seit 1980 durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gehalten ist, eine stärkere Besteuerung der Renten ins Auge zu fassen⁹. Mit dem Bundesverfassungsgericht trat dem Interesse der Rentner an einer Beibehaltung der Steuerbegünstigung eine gewichtige Instanz entgegen, die die Legitimität dieser Begünstigungen in Frage stellte. Das Bundesverfassungsgericht wird zu dieser Frage in naher Zukunft erneut urteilen, wobei Fachleute von einem Urteilsspruch in Richtung einer stärkeren Besteuerung der Renten ausgehen¹⁰.

⁸ Dazu C. Esser: Läßt sich das Korrespondenzprinzip halbieren?, in: Steuer und Wirtschaft, 1997, Nr. 3, S. 244 ff.; R. Schnabel: Rates of Return of the German Pay-As-You-Go Pension System, in: Finanzarchiv, 1998, S. 374 ff. Der Gesetzgeber hat zwar einige Male geringfügige Änderungen an den Ertragsanteilen vorgenommen, diese haben aber allein dem Ausgleich der gestiegenen Lebenserwartung gedient.

Die Einnahmen aus einer höheren Besteuerung der Renten sind bei der geplanten Anhebung der Ertragsanteile auf 50% im Steuerreformpaket der alten Regierungskoalition („Petersberger Steuervorschläge“) auf rund 2,5 Mrd. DM geschätzt worden¹¹; ein noch höherer Ertragsanteil würde entsprechend höhere Steuermehreinnahmen bewirken. Allein die Besteuerung der Erträge aus Kapitallebensversicherungen würde dem Staat weitere 6 Mrd. DM einbringen. Allerdings sind in beiden Fällen Übergangsfristen einzuräumen¹².

Die Einkommensbesteuerung der Landwirte ist zwischen 1980 und 1998 nicht nennenswert geändert worden¹³.

Steuerpolitik des BVerfG

Die dritte treibende Kraft der Steuerpolitik war das Bundesverfassungsgericht. Es hat mit seinen Entscheidungen zum Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie¹⁴ ab 1996 wesentlich zur ersten Minderung der Steuereinnahmen seit Bestehen der Bundesrepublik Deutschland beigetragen, die Besteuerung der Zinseinkünfte erzwungen, mit dem Halbteilungsgrundsatz eine Obergrenze für die Steuerbelastung gezogen¹⁵ und in einer Vielzahl von Entscheidungen die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes (Art. 3 Grundgesetz) eingefordert.

Dabei geht vom „Zinsurteil“ vom 27. 6. 1991¹⁶ ein bedeutender Einfluß auf die Besteuerung der Kapitalerträge aus. Aufgrund des Urteils wäre eine höhere Steuerbelastung der Kapitalerträge zu erwarten gewesen, während die gesunkenen Transaktionskosten einer Geldanlage im Ausland aufgrund von Deregulierung und technischem Fortschritt einen stärkeren Steuerwettbewerb und somit eine niedrigere Steuerlast implizieren würden. Tatsächlich finden sich in der Steuerpolitik der 90er Jahre beide Entwicklungen: So wurde durch die Verzehnfachung des Sparer-Frei-

⁹ BVerfGE 54, 11 vom 26. 3. 1980.

¹⁰ Vgl. den Vortrag von P. Kirchhof vor dem Institut „Finanzen und Steuer“ am 18. 6. 1998.

¹¹ Die Steuerbefreiung für Feiertags- und Nachtzuschläge wird eingeschränkt und soll im Jahr 2003 fallen, in: Handelsblatt vom 12. 6. 1996. Im Fraktionsentwurf zur Steuerreform (BT-Drs. 13/7480) war allerdings ein niedrigerer Betrag angenommen worden.

¹² Vgl. „Bestehende Lebensversicherungen bleiben begünstigt“, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 22. 6. 1999.

¹³ Vgl. zum neuen Recht G. Hiller: Durchschnittsatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a EStG, Die Information 1999, Teil 1, Heft 15, S. 449 ff., Teil 2, Heft 16, S. 487 ff.

¹⁴ BVerfGE 87, 153 vom 25. 9. 1992; BVerfGE 82, 60 vom 29. 5. 1990, sowie zuletzt BVerfGE 99, 216 ff. vom 10. 11. 1998.

¹⁵ BVerfGE 93, 121 vom 22. 6. 1995.

¹⁶ BVerfGE 84, 239.

betrags ab 1993 formal die Steuerbelastung gesenkt, gleichzeitig aber durch die neu eingeführte Quellenbesteuerung und später durch die einsetzende Welle von Steuerfahndungen bei den Banken angesichts der weit verbreiteten Steuerhinterziehung die faktische Steuerbelastung der Zinseinkünfte verstärkt. Für Dividendeneinkünfte bestand eine Quellensteuer hingegen schon länger. Eine klare Tendenz ist daher für die Zinseinkünfte nicht zu erkennen, wohl aber für die Dividendeneinkünfte in Richtung einer Steuersenkung aufgrund des verzehnfachten Sparer-Freibetrags bei unveränderter Quellenbesteuerung. Ab dem Jahr 2000 wird der Sparer-Freibetrag auf 3000 DM halbiert.

Aktive Gestaltung des Steuerrechts

Auch dort, wo der Staat aktiv und initiativ das Steuerrecht gestaltet hat, ist dies zum Teil nur vordergründig als Reaktion auf die Globalisierung zu werten. Dies läßt sich z.B. bei der Abschaffung der Gewerbesteuer zeigen. Die Gewerbesteuer ist durch das Betriebsstättenprinzip und die intendierte Sollertragsbesteuerung weniger anfällig gegen die Verschiebung von Gewinnen etwa durch Verrechnungspreise oder „dünne Kapitalisierung“ als die Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Sie wäre somit keineswegs der erste Kandidat einer globalisierungsbedingten Steuersenkungspolitik – was freilich nicht bedeutet, daß die Gewerbesteuer eine gute Steuer war. Tatsächlich bestanden neben verfassungsrechtlichen Risiken wegen der Anwendung veralteter Einheitswerte erhebliche Probleme bei der Erhebung der Gewerbesteuer in den neuen Ländern. Da die Einbußen an Steuereinnahmen infolge der Abschaffung der Gewerbesteuer durch die zusätzlichen Steuereinnahmen infolge der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern einschließlich Gewerbeertragsteuer vermutlich sogar überkompensiert wurden, könnte durch diese Reform die Empfindlichkeit des Steuersystems gegenüber der Globalisierung insgesamt sogar zugenommen haben.

Mit den theoretischen Vorstellungen über den Einfluß der Globalisierung auf das Steuersystem vereinbar ist demgegenüber die Senkung der Körperschaftsteuersätze und des Einkommensteuerhöchstsatzes für gewerbliche Einkünfte (§ 32c EStG). Um einen „ruinösen“ Steuerwettbewerb handelt es sich dabei aber offensichtlich nicht, denn das Aufkommen sowohl der Gewerbe- als auch der Körperschaftsteuer erreicht 1999 oder 2000 historische Höchststände¹⁷. Dies liegt vor allem daran, daß auch diese Tarifsenkungen – wie dies Ökonomen aus allokativen Gründen immer gefordert haben – mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einhergehen.

Die Änderungen der Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung schließlich lassen sich im wesentlichen als Reaktion auf die Situation auf dem Wohnungsmarkt bzw. ab 1990 aus dem Ziel des Wiederaufbaus in den neuen Ländern erklären. Als Anhaltspunkt für die steuerliche Behandlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann die Höhe der degressiven Abschreibung für Bauherren von zu vermietenden Immobilien zugrunde gelegt werden. Betrachtet man die degressive Abschreibung im Zeitablauf als Barwert von 100 DM Anschaffungskosten bei einem Abzinsungsfaktor von 5%, so betrug dieser Wert 1973 nur knapp 50 DM und erhöhte sich dann 1981 auf etwa 54 DM und 1989 sogar auf über 60 DM. Erst seit 1995 ist der Barwert wieder auf etwa 54 DM, den Wert von 1981, gefallen, liegt aber immer noch über dem in den 70er Jahren erreichten Wert. Hinzu kam für die 90er Jahre die günstige Kostenpauschale des § 9a Nr. 2 EStG sowie die Sonderförderung für die neuen Länder.

Somit bestehen nach wie vor – mit Schwankungen – die Vergünstigungen für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zu berücksichtigen ist ferner, daß bis 1998 die Gewinne aus der Veräußerung von Mietwohnungen durch Private zwei Jahre nach dem Erwerb (bzw. bei Bauherren sogar grundsätzlich) steuerfrei waren und daß die Abschreibungen im Gegensatz zu den Gewinneinkunftsarten zu einer endgültigen Steuerminderung führten. Daher ist die erste substantielle Einschränkung der Steuervergünstigungen bei dieser Einkunftsart in der Neufassung des § 23 EStG einschließlich der Verlängerung der Frist für steuerpflichtige Veräußerungsgewinne von zwei auf zehn Jahren ab 1999 zu sehen; allerdings dürfte dies aufgrund des regelmäßig sehr langen Verbleibs von Wohneigentum in einer Hand für die meisten Steuerpflichtigen immer noch eine Zeitspanne sein, die der Steuerplanung keine unüberwindlichen Hürden entgegenstellt.

Globalisierung treibende Kraft?

Es zeigt sich, daß die Globalisierung nur in einigen wenigen Fällen als treibende Kraft der Steuerpolitik der letzten Jahrzehnte angesehen werden kann. Das heutige Steuerrecht ist im wesentlichen Ergebnis des Kräftespiels bzw. Vetopotentials der innenpolitischen Akteure. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Land- und Forstwirtschaft und Renten ist der Steuergesetzgeber im Grunde passiv geblieben und überließ insbesondere die unbequemen Entscheidungen über die Belastung der Arbeitnehmer der „kalten

¹⁷ Vgl. W. Fuest, B. Huber: Steuern als Standortfaktor im internationalen Wettbewerb, iw-Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialpolitik, Köln 1999, S. 21 ff.

Progression“ und den Parafisci. Dies erklärt auch, warum sich die Belastungen der Arbeitnehmer und der Rentner trotz eines ähnlichen Einflusses auf die Politik so unterschiedlich entwickelt haben: Während die Untätigkeit des Gesetzgebers bei den Beschäftigten über die kalte Progression und die Parafisci zu einer tendenziell steigenden Abgabenlast führte, profitieren die Rentner von einer ehemals aus sozialen Gründen eingeführten und bis heute nicht geänderten Steuerbegünstigung.

Der stärkste Widerspruch zur Theorie des Steuerwettbewerbs besteht jedoch darin, daß der Gesetzgeber noch nicht einmal dort die Belastung der immobilien Einkunftsarten erhöht hat, wo dies auch aus Gründen der Steuergerechtigkeit angezeigt wäre.

Mit der Vernachlässigung der politischen Akteure in der Literatur zum Steuerwettbewerb wird also ein wichtiger Teil der Realität ausgeblendet. Zudem zeigt Heinemann für die OECD-Länder anhand der Veränderung des Anteils der indirekten Steuern einerseits und der Körperschaftsteuer andererseits an den Gesamtsteuereinnahmen von 1970 bis 1990, daß der Zusammenhang zwischen Globalisierung und Struktur der Steuern schwach ist und der Zusammenhang zu anderen budgetären Größen noch geringer ist¹⁸. Die Strukturverschiebung von den direkten zu den indirekten Steuern ist dabei im Falle Deutschlands recht deutlich ausgeprägt und hat insbesondere zur Finanzierung der Wiedervereinigung im sich globalisierenden Umfeld beigetragen. Ein höheres Gewicht indirekter Steuern wird von den meisten Ökonomen begrüßt. Währenddessen sind die hier im Mittelpunkt stehenden Verwerfungen in der Steuerlastverteilung der Ertragsteuern sozial unerwünscht oder aber zumindest dem Leistungsfähigkeitsprinzip abträglich. Unerwünschte Effekte in der Steuerlastverteilung resultieren damit immer noch vorrangig aus der innenpolitischen Machtverteilung und nicht aus der Globalisierung.

Doch auch der Erklärungsansatz dieser Arbeit greift bezüglich der Zahl der steuerpolitisch bedeutsamen Akteure noch zu kurz. So wäre insbesondere die Rolle der politischen Parteien, der Staatsform und des Föderalismus in die Betrachtung einzubeziehen. Dann ließe sich z.B. die Zunahme von Steuerprüfungen bei den Banken in den letzten Jahren ansatzweise als Folge der veränderten Anreize durch den Länderfinanzausgleich erklären.

Fazit und Ausblick

Es wurde gezeigt, daß die Theorie des Steuerwettbewerbs die steuerpolitische Realität bei den Ertragsteuern nur sehr unvollständig beschreiben kann. So findet die Umschichtung von mobilen zu immobilien Steuerquellen nicht oder zumindest nicht in der prognostizierten Weise statt. Vielmehr wird die Ausgestaltung des Steuersystems nach wie vor von Interessen und Interessengruppen und dem nur langfristig veränderbaren institutionellen Rahmen geprägt. Nur einige Veränderungen im Bereich der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung sind vorrangig durch den Steuerwettbewerb bedingt. Das Risiko einer Zentralisierung oder auch Harmonisierung der Steuerpolitik auf europäischer Ebene, wo mittlerweile partikuläre Interessen erheblich an Einfluß gewinnen¹⁹, erscheint zumindest auf absehbare Zeit höher als das Risiko eines „ruinösen Steuerwettklaufs“²⁰.

¹⁸ Vgl. F. Heinemann: Does Globalization Restrict Budgetary Autonomy? A Multidimensional Approach, ZEW Discussion Paper, Nr. 99-29. Vgl. auch L. P. Feld, G. Kirchgässner, a.a.O.; C. A. de Kam et al.: Who pays the taxes? The distribution of effective tax burdens in four EU countries, in: EC Tax Review 1996, S. 175 ff.

¹⁹ Vgl. B. Kohler-Koch: Interessen und Integration. Die Rolle organisierter Interessen im westeuropäischen Integrationsprozeß, in: M. Kreile (Hrsg.): Die Integration Europas (PVS Sonderheft), Opladen 1992, S. 81.

²⁰ Vgl. auch S. Cnossen: The Case for Tax Diversity in the European Community, in: European Economic Review, 1990, S. 471 ff.

HERAUSGEBER: HWWA – Institut für Wirtschaftsforschung – Hamburg (Präsident: Prof. Dr. Thomas Straubhaar, Vizepräsident: Prof. Dr. Hans-Eckart Scharrer).
Internet: <http://www.hwwa.uni-hamburg.de>

Geschäftsführend: Dr. Otto G. Mayer

REDAKTION:

Dr. Klaus Kwasniewski (Chefredakteur), Dipl.-Vw. Susanne Erbe, Dipl.-Vw. Claus Hamann, Dipl.-Vw. Cora Wacker-Theodorakopoulos, Helga Wenke, Dipl.-Vw. Irene Wilson, M.A.

Anschrift der Redaktion: Neuer Jungfernstieg 21, 20347 Hamburg, Tel.: (0 40) 4 28 34 306/307

Verantwortlich für den Inhalt des HWWA-Konjunkturforums: Dr. Eckhardt Wohlers, Dr. Günter Weinert

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Namentlich gezeichnete Artikel müssen nicht die Meinung der Herausgeber/Redaktion wiedergeben. Unverlangt eingesandte Manuskripte – für die keine Haftung übernommen wird – gelten als Veröffentlichungsvorschlag zu den Bedingungen des Verlages. Es werden nur unverfälschte Originalarbeiten angenommen. Die Verfasser erklären sich mit einer nicht sinnentstellenden redaktionellen Bearbeitung einverstanden.

Verlag, Anzeigenannahme und Bezug:

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Waldseestraße 3-5, 76530 Baden-Baden, Tel. (0 72 21) 21 04-0, Telefax (0 72 21) 21 04 79. Internet: <http://www.nomos.de/nomos/zeitschr/wd/wd.htm>

Bezugsbedingungen: Abonnementpreis jährlich DM 118,- (inkl. MwSt.), Studentenabonnement DM 59,- zuzüglich Porto und Versandkosten (zuzüglich MwSt. 7%); Einzelheft DM 10,-; Abbestellungen vierteljährlich zum Jahresende. Zahlungen jeweils im voraus an: Nomos-Verlagsgesellschaft, Stadtparkasse Baden-Baden, Konto 5-002266

Anzeigenpreisliste: Nr. 1 vom 1. 1. 1993

Erscheinungsweise: monatlich

Druck: AMS Wünsch Offset-Druck GmbH, 92318 Neumarkt/Opf.