

# Steuerstandort Deutschland: Einzelne Fortschritte - aber keine durchgreifende Entlastung für Unternehmen

ZEW, Mannheim

20.2.2004

Zum Ende des vergangenen Jahres einigten sich Koalition und Opposition im Vermittlungsausschuss auf einen vielbeachteten Kompromiss zur Steuerreform, der in der Folge auch im Bundestag beschlossen wurde. Der Kompromiss beinhaltet im Wesentlichen eine Absenkung des Einkommensteuertarifs und die Abschaffung von steuerrechtlichen Vergünstigungen. Für das laufende Jahr wirkt sich zudem das Auslaufen der befristeten Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes aus, die mit dem Flutopfersolidaritätsgesetz beschlossenen worden war. Darüber hinaus sind mit dem bereits im Jahre 2000 erlassenen Steuersenkungsgesetz für 2005 weitere Entlastungen in der Einkommensteuer beschlossen worden. Dies lässt eine Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen für Deutschland erwarten. Eine genauere Analyse zeigt aber, dass sich die Belastung am Standort nur geringfügig ändert.

## *Untersuchungsgegenstand und Methode*

Die steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland und einer Reihe von anderen Ländern werden am ZEW vor allem mit Blick auf die Unternehmensbesteuerung regelmäßig untersucht. Hierzu wird insbesondere der **European Tax Analyzer**, ein finanzplangestütztes Veranlagungsmodell, eingesetzt, der die für die Standortentscheidung bei Investitionsprojekten besonders bedeutsame effektive Gesamtbelastung anzeigt. Über die Unternehmensbesteuerung hinaus wird regelmäßig im Rahmen des **IBC-Taxation Index** die ebenfalls für die steuerliche Standortattraktivität wichtige Besteuerung des Personaleinsatzes von hoch qualifizierten Fach- und Führungskräften analysiert. Im Rahmen des «IBC BAK International Benchmark Club»® von BAK Basel Economics wird jährlich die wirtschaftliche Lage und die Standortattraktivität europäischer Regionen mit besonderem Fokus auf den Alpenraum analysiert. Der IBC-Taxation Index wird vom ZEW berechnet. Ausgehend von der Annahme, dass bei diesen vergleichsweise mobilen Arbeitskräften an den verschiedenen Standorten das gleiche verfügbare Einkommen nach Steuern und Abgaben gezahlt wird, wird hier die Summe der anfallenden Steuern und Abgaben inklusive der Arbeitgeberbeiträge ermittelt. Anhand der Belastungsmessung im Rahmen dieser beiden Analyseinstrumente kann die Auswirkung der für 2004 und 2005 beschlossenen Änderungen auf die steuerliche Standortattraktivität untersucht werden.

## **Wesentliche Änderungen in der Besteuerung**

### *Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung*

Die bedeutsamsten im Jahr 2004 in Kraft tretenden Änderungen für Kapitalgesellschaften betreffen die Absenkung des Körperschaftsteuertarifs von 26,5 Prozent auf den bereits im Jahr 2002 geltenden Satz von 25 Prozent, die Änderungen bei der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG), die Einführung eines pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbotes in Höhe von 5 Prozent auch für Dividenden und Veräußerungsgewinne aus inländischen Beteiligungen (§ 8b KStG Abs. 2-5) sowie die Abschaffung der so genannten Halbjahres-AfA.

Die Änderungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung und zur Ausweitung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots sind darin begründet, dass die vorher gültigen Regelungen durch die Bevorzugung von Inländern mit dem Europa-Recht nicht vereinbar waren. Die Neu-

regelung des § 8a KStG qualifiziert Vergütungen von wesentlich beteiligten Anteilseignern für eine langfristige Überlassung von Fremdkapital an eine Kapitalgesellschaft in eine verdeckte Gewinnausschüttung um. Diese Umqualifizierung findet aber nur bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen Anwendung: erstens müssen die Vergütungen die Freigrenze von €250.000 überschreiten und zweitens muss eine gewinn- oder umsatzabhängige Vergütung vereinbart sein oder das Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital muss 2 zu 3 überschreiten. Treffen die genannten Voraussetzungen zu, dürfen die Vergütungen weder bei der Körperschaftsteuer noch bei der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben abgezogen werden und sind beim Anteilseigner als Dividenden zu besteuern.

Die zweite durch das Europa-Recht bedingte Änderung führt dazu, dass bei prinzipiell steuerfreien Dividenden und Veräußerungsgewinnen aus inländischen Beteiligungen nun ein Anteil von 5 Prozent als steuerpflichtige Einnahme gilt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass künftig auch die mit diesen Einnahmen zusammenhängenden tatsächlichen Ausgaben abgesetzt werden dürfen, was bisher nicht möglich war.

Die Abschaffung der so genannten Halbjahres-AfA bezieht sich auf die vormals gewährte Vergünstigung, nach der bewegliche Wirtschaftsgüter bei Anschaffung in der ersten oder zweiten Jahreshälfte mit der vollen bzw. der halben Jahres-AfA abgeschrieben werden konnten. Künftig ist eine monatsgenaue Abschreibung vorzunehmen.

Die Regelungen bei der Einkommensteuer betreffen die Anteilseigner der Kapitalgesellschaften. Diese unterliegen im Rahmen ihrer Einkommensteuer nach den neuen Regelungen nun einem niedrigeren Steuertarif (§ 32a Abs. 1 EStG und § 50 Abs. 41 EStG). Der Eingangsteuersatz wird von 19,9 Prozent auf 16 Prozent in 2004 und 15 Prozent in 2005 gesenkt, der Spitzensteuersatz wird von 48,5 Prozent auf 45 Prozent in 2004 und dann auf 42 Prozent in 2005 gesenkt. Der Grundfreibetrag wird von €7.235 auf €7.664 bei Ledigen und von €14.470 auf €15.328 bei Verheirateten angehoben. Das Einkommen, ab welchem der Spitzensteuersatz greift, sinkt von €55.008 auf €52.152 für Ledige und von €110.016 auf €104.304 für Verheiratete. Außerdem entfällt ab dem Veranlagungszeitraum 2004 das Abrunden des zu versteuernden Einkommens nach § 32a Abs. 2 EStG alter Fassung.

Für Anteilseigner ebenfalls relevant ist die Kürzung des Sparerfreibetrags von €1.601 für Ledige bzw. €3.202 für Verheiratete auf nun €1.421 bzw. €2.842. Sie betrifft die Besteuerung von Beteiligungserträgen.

#### *Änderungen bei der Besteuerung des Personaleinsatzes hoch qualifizierter Arbeitskräfte*

Für die Besteuerung des Einsatzes hoch qualifizierter Arbeitskräfte bedeutsame Änderungen sind die bereits dargestellte Senkung des Einkommensteuertarifs und das Abschaffen des Abrundens des zu versteuernden Einkommens. Zusätzlich zu vermerken ist die Senkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags und der Entfernungspauschale. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Abs. 1 Nr. 1 EStG) wird von €1.044 auf €920 gesenkt. Die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) wird von €0,36 bzw. €0,40 auf €0,30 pro Kilometer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gesenkt, der Höchstbetrag fällt von €5.112 auf €4.500.

### **Entlastungswirkung**

Die genannten Änderungen wurden im Rahmen von Veranlagungssimulationen auf ihre Belastungswirkung untersucht. Die Ergebnisse sind im Folgenden gegliedert nach der Steuerbelastung der Unternehmen und des Einsatzes hoch qualifizierten Personals dargestellt.

### *Steuerbelastung der Unternehmen*

Die Auswirkungen wurden im Rahmen von Veranlagungssimulationen mit dem European Tax Analyzer untersucht. Für ein repräsentatives Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes ergibt sich nur eine geringe Senkung der Unternehmenssteuerbelastung um 1,3 Prozent (siehe Tabelle 1). Werden die Anteilseigner mit in die Betrachtung einbezogen, so reduziert sich die Steuerbelastung weiter. Die Entlastung auf der Gesamtebene, die die Steuerbelastung auf Unternehmens- und Anteilseignerebene umfasst, beträgt 1,9 %. In 2005 wirken sich die Steueränderungen nur beim Anteilseigner aus, weshalb sich lediglich eine Steuerentlastung auf der Gesamtebene von 0,7 % einstellt.

**Tabelle 1: Auswirkung der Änderungen bei Kapitalgesellschaften**

	Steuerentlastung 2004 im Vergleich zu 2003 in %	Steuerentlastung 2005 im Vergleich zu 2004 in %
Unternehmensebene	1,3	-
Gesamtebene (Unternehmen + Anteilseigner)	1,9	0,7

Quelle: ZEW

### *Steuerbelastung des Einsatzes von hoch qualifizierten Arbeitskräften*

Stärker fallen die Veränderungen bei der Steuerbelastung auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte aus. Die Simulationsrechnungen wurden für drei Einkommenshöhen jeweils am Beispiel eines Alleinstehenden ohne Kinder durchgeführt. Im Standardfall wird ein Alleinstehender mit einem verfügbaren Einkommen, bestehend aus Barvergütung, Nebenleistungen und Beiträgen zur Altersvorsorge, in Höhe von €100.000 betrachtet. Variationen umfassen eine Einkommenshöhe nach Steuern und Abgaben von €50.000 und €200.000. Die Entlastung ist abhängig vom verfügbaren Einkommen (siehe Tabelle 2). Die Entlastung für das Jahr 2004 beträgt im Standardfall eines verfügbaren Einkommens von €100.000 5,7 Prozent. Bei der Hälfte dieses verfügbaren Einkommens liegt sie bei 4 Prozent und beim doppelten verfügbaren Einkommen bei 6,6 Prozent. Im Jahr 2005 kommt es dann noch einmal zu einer substanziellen Entlastung von 5,1 Prozent im Standardfall.

In die quantitative Analyse gingen sowohl der geänderte Steuertarif als auch der geänderte Arbeitnehmer-Pauschbetrag ein. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag hat allerdings bei den hier betrachteten Größenordnungen des Einkommens wenig Einfluss auf die Steuerbelastung. Die Auswirkung der Senkung der Entfernungspauschale wurde nicht quantifiziert. Diese dürfte aber ebenfalls nur einen geringen Einfluss auf die Höhe der Steuerbelastung von hoch qualifizierten Arbeitskräften mit vergleichsweise hohen Einkünften haben.

**Tabelle 2: Auswirkung der Änderungen beim Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte**

Einkommen nach Steuern u. Abgaben	Steuerentlastung 2004 im Vergleich zu 2003 in %	Steuerentlastung 2005 im Vergleich zu 2004 in %
€50.000	4,0	3,2
€100.000	5,7	5,1
€200.000	6,6	5,9

Quelle: ZEW

## Konsequenzen für die steuerliche Standortattraktivität

Die relative Einordnung der Unternehmenssteuerbelastung am Standort Deutschland auf Ebene der Gesellschaft gemäß den Ergebnissen des European Tax Analyzer wird von den Änderungen nicht tangiert. Unter den fünf untersuchten Ländern hat Deutschland die zweithöchsten Belastungswerte hinter Frankreich und liegt in der Belastung noch über dem Belastungswert in den USA (vgl. Tabelle 3). Unter Berücksichtigung der Änderungen in Deutschland würde sich bei unveränderter Situation in den Vergleichsländern immer noch ein Wert knapp oberhalb dem für die USA einstellen. Allenfalls von der Tatsache, dass der Körperschaftsteuersatz auf den Wert von 25 % gesenkt wird, könnte eine positive Signalwirkung ausgehen. Allerdings handelt es sich hier nur um die Rückkehr zu dem schon im Jahre 2002 gültigen Tarif.

Bezüglich der Steuer- und Abgabenbelastung auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte zeigt sich demgegenüber eine Verbesserung. Unter den in Tabelle 3 aufgelisteten Ländern hatte Deutschland 2003 noch die höchste Belastung. Nach dem ermittelten Belastungswert hatte ein Arbeitgeber am Standort Deutschland im Jahr 2003 für den Einsatz eines hoch qualifizierten mit verfügbarem Einkommen von 100.000 Euro zusätzlich Steuern und Abgaben in Höhe von ca. 90.000 Euro zu leisten. Durch die beschlossenen Änderungen sinkt die Belastung deutlich, um mehr als 15.000 Euro. Entsprechend würde Deutschland bei gleichen Bedingungen in den Vergleichsländern durch die Steueränderungen in 2004 um einen Platz nach vorn vor Frankreich und in 2005 noch einen weiteren Platz nach vorn vor die Niederlande rücken.

**Tabelle 3: Steuerbelastungen im internationalen Vergleich**

	Effektive Steuerbelastung der Unternehmensebene in €	Rang der Standortattraktivität	Steuerbelastung des Einsatzes hoch qualifizierter Arbeitskräfte in €	Rang der Standortattraktivität
FR	2.714.641	5	89.753	4
D 2003	2.208.715	4	90.840	5
USA	2.112.490	3	61.812	1
NL	1.742.439	2	75.131	3
GB	1.316.842	1	64.474	2
D 2004	2.145.987	4	81.488	4
D 2005			74.216	3

Anmerkung: Steuerbelastung für ein repräsentatives Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes über zehn Jahre. Belastung für den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte bezogen auf den Standardfall eines Alleinstehenden mit verfügbarem Einkommen nach Steuern und Abgaben von 100.000 Euro.

Quelle: ZEW und IBC Taxation Index

Ansprechpartner:

PD Dr. Thiess Büttner

Telefon: 0621/1235-160, Fax: -223

E-Mail: [buettner@zew.de](mailto:buettner@zew.de)