

Elschner, Christina; Overesch, Michael

**Research Report**

## Der IBC Taxation Index 2003: Eine geographische Erweiterung. Zusammenfassung vom September 2004

ZEW Gutachten/Forschungsberichte

**Provided in Cooperation with:**

ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research

Suggested Citation: Elschner, Christina; Overesch, Michael (2004) : Der IBC Taxation Index 2003: Eine geographische Erweiterung. Zusammenfassung vom September 2004, ZEW Gutachten/Forschungsberichte, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/110483>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

**Der IBC Taxation Index 2003**  
-  
**Eine geographische Erweiterung**

Zusammenfassung vom September 2004

für  
«IBC BAK International Benchmark Club»®  
von BAK Basel Economics, Basel

von  
Christina Elschner und Michael Overesch (ZEW)

Im Rahmen des «IBC BAK International Benchmark Club»® der BAK Basel Economics ermittelt und analysiert das ZEW die effektive Unternehmenssteuerbelastung und die effektive Steuerbelastung auf den Personaleinsatz Hochqualifizierter in europäischen Regionen und den USA. Der IBC Taxation Index fasst die zentralen Kennzahlen dieser Analyse zusammen. Er wird im Zweijahresrhythmus aktualisiert und erfährt permanent eine geographische Erweiterung um zusätzliche Regionen Europas. In der vorliegenden Studie wird der IBC Taxation Index 2003 um Regionen in zehn europäischen Ländern erweitert. Die Studie baut auf den früheren Studien des ZEW von Gutekunst/Schwager (2002), Lammersen/Schwager (2003) und Elschner/Schwager (2003) auf.<sup>1</sup>

Mit der EU-Osterweiterung am 1. Mai diesen Jahres haben die zehn neuen Mitgliedsstaaten deutlich an Attraktivität für Investitionen internationaler Konzerne gewonnen. Im Hinblick hierauf wird der IBC Taxation Index auf Standorte in Tschechien, Ungarn, Polen, der Slowakei und in Slowenien ausgeweitet. Diese Beitrittsstaaten dürften die größten Wettbewerber für die bisher im IBC Taxation Index abgedeckten Regionen darstellen. Die vorliegende Studie bezieht außerdem Belgien, Finnland, Luxemburg und Schweden mit ein und schließt damit eine Lücke der früheren Studien. Während bisher der Fokus bei deutschen Regionen auf Süd-

---

<sup>1</sup> Siehe Gutekunst, G. und R. Schwager, Steuerbelastung von Unternehmen im Alpenraum, Baden-Baden 2002; Lammersen, L. und R. Schwager, The Effective Tax Burden of Companies in the Extended Alpine Space, Abschlussbericht eines Forschungsprojekts für «IBC BAK International Benchmark Club»® der BAK Basel Economics, Mannheim 2003; Elschner, C. und R. Schwager, The Effective Tax Burden on Highly Qualified Employees, Abschlussbericht eines Forschungsprojekts für «IBC BAK International Benchmark Club»® der BAK Basel Economics, Mannheim 2003; letztere beiden Studien erscheinen in Kürze als ZEW Economic Studies, Heidelberg 2005.

deutschland lag, wird die regionale Differenzierung nun um die wichtigsten wirtschaftlichen Zentren aller deutschen Bundesländer erweitert. Im Folgenden werden die effektiven Durchschnitts- und Grenzsteuerbelastungen von Unternehmen sowie die effektiven Steuerbelastungen auf den Personaleinsatz Hochqualifizierter in den zusätzlichen Regionen dargestellt, analysiert und mit den bisherigen Ländern des IBC Taxation Index 2003 verglichen.

Um die steuerliche Standortattraktivität einer Region bewerten zu können, reicht es nicht aus, nur die jeweiligen tariflichen Steuersätze zu betrachten. Die Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Steuern unterscheiden sich international und haben einen nicht unerheblichen Einfluss auf die effektive Steuerbelastung eines Unternehmens bzw. auf den Personaleinsatz Hochqualifizierter. Des Weiteren sind die Tarife der Einkommensteuer regelmäßig progressiv ausgestaltet, so dass sich der tarifliche Spitzensteuersatz regelmäßig von der tatsächlichen Steuerbelastung unterscheidet. Die hierbei verwendeten Methoden zur Messung der effektiven Steuerbelastung beziehen sämtliche relevanten Steuern inklusive der wichtigsten Regelungen zur Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlagen in die Untersuchung mit ein. Gleichwohl hängen die ermittelten Steuerbelastungen von den getroffenen Modellannahmen ab. Sie spiegeln jedoch jeweils die effektive Steuerbelastung auf typische Investitionen bzw. auf den Einsatz von Hochqualifizierten mit typischer Gehaltsstruktur wider.

### **Die effektive Steuerbelastung von Unternehmen**

Analog zu früheren Studien basiert die Methode zur Messung der effektiven Steuerbelastung von Investitionen eines Unternehmens auf dem Ansatz von Devereux und Griffith.<sup>2</sup> Es wird damit zum einen die effektive Durchschnittssteuerbelastung (EATR) und zum anderen die effektive Grenzsteuerbelastung (EMTR) berechnet. Während die EATR die effektive Steuerbelastung von sehr profitablen Investitionen ausweist, stellt die EMTR die Steuerbelastung einer gerade noch vorteilhaften Investition dar. Die EATR ist für profitable, unteilbare Investitionsprojekte wie z.B. die Standortentscheidung multinationaler Unternehmen relevant. Der IBC Taxation Index für die Unternehmensbesteuerung basiert deshalb auf der EATR. Die EMTR dagegen ist bedeutend für die Ausdehnung des Investitionsumfangs an einem Standort.

Bei der Berechnung der effektiven Steuerbelastungen wird eine Investition einer Kapitalgesellschaft des verarbeitenden Gewerbes betrachtet. Die Berechnung berücksichtigt alle relevanten Unternehmenssteuern auf Einkommen und Kapital, die auf nationaler, regionaler und lokaler Ebene erhoben werden, sowie die wichtigsten Determinanten ihrer Bemessungsgrundlagen. Es wird eine Investition in die fünf Wirtschaftsgüter Industriegebäude, Maschinen, immaterielle Wirtschaftsgüter, Finanzanlagen und Vorratsvermögen sowie die Finanzierung der Investition mit Beteiligungskapital, einbehaltenen Gewinnen und Fremdkapital angenommen. Die Steuerbelastungen, die im IBC Taxation Index ausgewiesen werden, beruhen auf einem Mix dieser Wirtschaftsgüter und Finanzierungswege.

Die effektive Steuerbelastung von Unternehmen wird in dieser Studie für drei unterschiedliche Gruppen neu einbezogener Regionen berechnet. Die erste Gruppe umfasst die Hauptstädte der fünf ausgewählten EU-Beitrittsstaaten, die zweite Gruppe die Hauptstädte der neu aufgenommenen westeuropäischen und skandinavischen Länder. Die dritte Gruppe bilden die wichtigsten Wirtschaftsregionen der noch nicht abgedeckten Bundesländer Deutschlands.

---

<sup>2</sup> Für eine ausführliche Erklärung der verwendeten Methodik zur Berechnung der effektiven Unternehmenssteuerbelastung siehe Devereux, M. und R. Griffith, *The Taxation of Discrete Investment Choices*, IFS Working Paper 98/16 (Revision 2), London 1999.

Der IBC Taxation Index 2003 basiert auf dem steuerlichen Rechtsstand im Jahr 2003. Der Körperschaftsteuersatz der neu einbezogenen Länder bewegt sich im Jahr 2003 zwischen 18% in Ungarn und 33% in Belgien. Luxemburg und Belgien erheben zudem Zuschläge auf die Körperschaftsteuer. Ungarische und luxemburgische Unternehmen unterliegen zusätzlich lokalen Steuern auf Gemeindeebene. Als Besonderheit ist anzumerken, dass in Tschechien auf die Körperschaftsteuerschuld auf Unternehmensebene die Hälfte der Quellensteuer, die auf ausgeschüttete Gewinne erhoben wird, angerechnet werden kann.

Neben den kombinierten tariflichen Ertragsteuersätzen sind für die Berechnung der EATR und insbesondere auch für die EMTR die Ermittlungsvorschriften für die Bemessungsgrundlage der jeweiligen Steuern bedeutsam. Nachfolgend sind einige erklärungsbedürftige Vorschriften dargestellt, die zur Berechnung der effektiven Steuerbelastung berücksichtigt werden. Zuerst sei die Möglichkeit für schwedische Unternehmen genannt, 25% des Vorsteuerertrags in eine steuerfreie Rücklage einzustellen. Diese steuerfreie Rücklage muss innerhalb von sechs Jahren erfolgswirksam aufgelöst werden. Zweitens wird in Belgien eine steuerliche Zusatzabschreibung in Höhe von 13,5% der Anschaffungskosten gewährt. Ähnliches gibt es in Tschechien mit einer Sonderabschreibung in Höhe von 10% der Anschaffungskosten für Sachanlagevermögen wie z.B. Maschinen. Drittens gewährt Luxemburg eine Steuergutschrift in Höhe von 2% der Investitionskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter wie z.B. Maschinen. Andere Sonderregelungen werden hingegen nicht in der Berechnung des Standardfalls berücksichtigt, da sie nur unter bestimmten Voraussetzungen anwendbar sind. Allerdings werden die folgenden drei Regelungen in zusätzlichen Ergänzungsrechnungen berücksichtigt. Dabei handelt es sich zum einen um die Möglichkeit für slowenische Unternehmen, 10% des zu versteuernden Gewinns in eine steuerfreie Rücklage einzustellen, welche für Investitionen in Anlagevermögen innerhalb der nachfolgenden zwei Jahre aufgelöst werden muss. Ebenfalls in Slowenien gibt es eine Zusatzabschreibung in Höhe von 40% bei bestimmten Wirtschaftsgütern jedoch verbunden mit einem Ausschüttungsverbot für die folgenden drei Jahre. Eine weitere spezielle Regelung stellt die Erhöhung der oben beschriebenen luxemburgischen Steuergutschrift auf 12% im Falle von Erweiterungsinvestitionen dar.

Die steuerliche Bemessungsgrundlage für die lokale ungarische Gewerbesteuer ist der modifizierte Umsatz der Unternehmung anstelle des Gewinns. Für Zwecke dieser Studie wird die ungarische Gewerbesteuer als Gewinnsteuer modelliert, allerdings ohne Berücksichtigung von Abzügen für Zinszahlungen und Abschreibungen. Mit Ausnahme Sloweniens wird in jedem der ausgewählten Länder eine Grundsteuer erhoben. Die Grundsteuersätze variieren – abgesehen von Schweden – von Gemeinde zu Gemeinde. In Luxemburg wird zusätzlich eine Vermögensteuer erhoben. Ein Unternehmen kann diese Steuerbelastung jedoch vollständig vermeiden, falls es eine Rücklage in fünffacher Höhe der Vermögensteuerschuld bildet und diesen Betrag während der folgenden fünf Jahre nicht ausschüttet. Aus diesem Grund wird die Vermögensteuer in Luxemburg hier im Endeffekt nicht berücksichtigt.

Die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen (EATR) in den ausgewählten Regionen Osteuropas bewegen sich in einem Bereich zwischen 19,4% in Ungarn und 23,7% in Polen. Eigentlich gibt es im Hinblick auf die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene keinen Unterschied zwischen Selbstfinanzierung und der Finanzierung mit Beteiligungskapital. Dennoch ist im Falle Tschechiens die EATR bei Eigenkapitalfinanzierung geringer. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Hälfte der Quellensteuer, die auf ausgeschüttete Gewinne erhoben wird, mit der Körperschaftsteuerschuld auf Unternehmensebene verrechnet wird. Daher ist es aus steuerlicher Sicht vorteilhafter, Gewinne auszuschütten und neue Investitionen durch Eigenkapitalaufnahme anstatt durch einbehaltene Gewinne zu finanzieren. In Belgien, Finnland, Luxemburg und Schweden unterliegen rentable Investitionen einer EATR zwischen 22,5% in Schweden und 28,7% in Belgien. Die neun neu einbezogenen Standorte in Deutsch-

land zeigen die erwartete hohe effektive Durchschnittssteuerbelastung zwischen 35,3% und 36,7%.

Ein Vergleich der neuen Ergebnisse mit den 143 Standorten Westeuropas und der USA, die von Lammersen und Schwager (2003) untersucht wurden, zeigt, dass die EATRs in den fünf neuen EU-Mitgliedsstaaten, insbesondere in Ungarn, im internationalen Vergleich niedrig sind (siehe Abbildung 2 und Tabelle). Auch die berechneten EATRs für Unternehmen in Belgien, Luxemburg, Finnland und Schweden sind niedrig im Vergleich zu den EU-Ländern der früheren Studien. Diese Länder bilden zusammen mit Großbritannien eine Gruppe, die sich durch eine mittlere Effektivsteuerbelastung bei einer gleichzeitig hoch entwickelten Volkswirtschaft auszeichnet.

Die effektiven Grenzsteuerbelastungen (EMTR) in den EU-Beitrittsstaaten reichen von 10% in Slowenien bis zu 18,9% in Ungarn. Die EMTRs, die für die neu berechneten westeuropäischen und skandinavischen Länder berechnet werden, reichen von 14,7% in Luxemburg bis zu 21,2% in Finnland. Die Vorschriften zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage und gewinnunabhängige Steuern haben einen stärkeren Einfluss auf die EMTR als auf die EATR. Dieser starke Einfluss der Bemessungsgrundlage auf die EMTR zeigt sich beispielsweise am Unterschied von 6,1 Prozentpunkten zwischen der effektiven Grenzsteuerbelastung in Schweden und Finnland, obwohl die tariflichen Körperschaftsteuersätze in diesen beiden Ländern nur geringfügig um einen Prozentpunkt voneinander abweichen. Investitionen in Slowenien unterliegen einer relativ engen Bemessungsgrundlage, und dies führt – zusätzlich begünstigt durch das Fehlen einer Grundsteuer – zur niedrigsten EMTR aller neu betrachteten Regionen. Die zusätzlich aufgenommenen deutschen Standorte weisen eine nur geringfügige Streuung der EMTR von 1,7 Prozentpunkten auf. Die Variation ist auf die unterschiedlichen Hebesätze bei Gewerbe- und Grundsteuer zurückzuführen. Gleichwohl ist die EMTR mit 26,1% bis 27,8% vergleichsweise hoch, wie auch ein Vergleich mit den Ergebnissen der Vorgängerstudie von Lammersen und Schwager zeigt (siehe Abbildung 3).

Falls ein slowenisches Unternehmen die Option nutzt, 10% seiner Gewinne in eine steuerfreie Rücklage einzustellen, und die Sonderabzüge für Investitionen zur Anwendung kommen, sinkt die EATR auf nur 15% und die EMTR wird mit -11% sogar negativ. Letzteres bedeutet, dass die Kapitalkosten unter dem realen Marktzins liegen. Eine weitere besondere steuerliche Regelung, welche nicht in den Standardfall der Berechnung miteinbezogen wird, ist die erhöhte Steuergutschrift für Erweiterungsinvestitionen für Unternehmen, die in Luxemburg ansässig sind. Die EATR sinkt für diesen Fall auf 23,6 % und die EMTR auf 4,5%.

Zusammenfassend ergibt sich eine vergleichsweise geringe effektive Steuerbelastung in den ausgewählten neuen EU-Mitgliedsstaaten. Im Jahr 2003 weisen nur wenige schweizerische Kantone und Irland eine geringere effektive Durchschnittssteuerbelastung auf als Ungarn, Slowenien und die Slowakei. Obwohl die EATRs in Tschechien und Polen im direkten Vergleich mit den anderen osteuropäischen Ländern höher sind, sind sie im Gesamtvergleich mit allen Regionen vergleichsweise niedrig. Zusammen mit Großbritannien, einigen schweizerischen Kantonen, Belgien, Finnland, Luxemburg und Schweden bilden sie eine Gruppe, die sich insgesamt durch eine im internationalen Vergleich mittlere effektive Durchschnittssteuerbelastung auszeichnet.

In Tschechien, Ungarn, Polen und der Slowakei erfolgten umfangreiche Unternehmenssteuerreformen zum Jahr 2004. Diese Studie umfasst deshalb zusätzlich Berechnungen der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen in den ausgewählten Beitrittsstaaten basierend auf dem Rechtsstand 2004 (siehe Abbildungen 4 und 5). Insbesondere die tariflichen Körperschaftsteuersätze wurden gesenkt, aber auch Gewinnermittlungsvorschriften wurden teilweise modi-

fiziert. Die effektive Steuerbelastung für Unternehmen in Polen und der Slowakei ist – im Vergleich zu 2003 – sehr deutlich gesunken. Zusätzlich ist die ungarische Steuerbelastung geringfügig zurückgegangen, während die Belastung in Slowenien unverändert blieb. Trotz der Senkung des Körperschaftsteuersatzes in Tschechien ist die EATR dort leicht angestiegen, weil gleichzeitig die Steuergutschrift in Höhe der Hälfte der Ausschüttungssteuer abgeschafft wurde. Die tschechische EMTR sinkt dagegen, da hier die tarifliche Steuersatzsenkung größere Auswirkungen hat und die steuerliche Begünstigung der Ausschüttung nicht so bedeutsam gewesen ist. Kurz gesagt, die Veränderungen in den Steuersystemen führen – mit Ausnahme von Tschechien – zu einer Verringerung der effektiven Steuerbelastung. Im direkten Vergleich mit den Ergebnissen von 2003, haben die Slowakei und Polen nun niedrigere EATRs als viele schweizerische Kantone.

### **Die effektive Steuerbelastung auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte**

Für die Messung der effektiven Steuerbelastung auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte wurde ein vom ZEW neu entwickeltes Simulationsmodell verwendet.<sup>3</sup> Die Grundidee dieses Modells ist, dass Arbeitgeber international miteinander um hoch qualifiziertes Personal konkurrieren. Um im Wettbewerb bestehen zu können, müssen sie die Steuern und Abgaben, denen die Arbeitskräfte am jeweiligen Standort unterliegen, kompensieren. Die Steuerbelastung auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte berechnet also, wie viel ein Unternehmen aufwenden muss, um ein verfügbares Einkommen des Hochqualifizierten nach Steuern und Abgaben gewähren zu können. Die effektive Steuerbelastung misst sich als die Differenz zwischen Gesamtaufwendungen des Unternehmens und dem verfügbaren Einkommen, dividiert durch die Gesamtaufwendungen. Steuern sind in diesem Zusammenhang Lohnsummensteuern auf Arbeitgeberseite und Einkommensteuern und Zuschläge auf Arbeitnehmerseite. Zu den Abgaben zählen sämtliche Beiträge zu Sozialversicherungen, denen keine adäquate Leistung gegenüber steht. Das Modell trägt unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkten von einzelnen Gehaltsbestandteilen Rechnung. Im Simulationsmodell kann zwischen verschiedenen Einkommenshöhen und Gehaltsbestandteilen sowie zwischen Alleinstehenden und Familien differenziert werden.

In die Analyse gingen drei Einkommensstufen mit unterschiedlichen Gehaltszusammensetzungen ein. Das niedrigste betrachtete verfügbare Einkommen in Höhe von 50.000 € besteht aus 75% Barvergütung und 25% Beiträgen zur Altersvorsorge. Die beiden höheren Einkommensstufen betragen 100.000 € und 200.000 € und setzen sich aus je 75% Barvergütung, 20% Beiträgen zur Altersvorsorge und 5% Nebenleistungen zusammen. Es werden sowohl Alleinstehende als auch Familien mit zwei Kindern betrachtet. Der Fall des alleinstehenden Hochqualifizierten mit einem verfügbaren Einkommen von 100.000 € nach Steuern und Abgaben wird im IBC Taxation Index abgebildet.

Im Gegensatz zur regionalen Differenzierung bei der Messung der Unternehmenssteuerbelastung werden die effektiven Steuerbelastungen auf den Personaleinsatz auf nationaler Ebene berechnet, da es mit Ausnahme von Belgien, Schweden und Finnland keine speziellen zusätzlichen regionalen Steuern gibt. Bei Vorhandensein von Regionalsteuern wurde wie bei der Unternehmenssteuerbelastung auf die Steuersätze der Hauptstädte zurückgegriffen.

Bei dem in den IBC Taxation Index eingehenden verfügbaren Einkommen von 100.000 € hat Polen die geringste Steuerbelastung von 38,6%, gefolgt von Luxemburg mit 39,2% (siehe

---

<sup>3</sup> Siehe Elschner, C. und R. Schwager, A Simulation Method to Measure the Tax Burden on Highly Skilled Manpower, ZEW Discussion Paper 04-59, Mannheim 2004.

Abbildung 6). Die Slowakei, Tschechien und Ungarn weisen Effektivbelastungen zwischen 40,7% und 45,2% auf. Steuerbelastungen über 50% treten in den restlichen neu berechneten Ländern Slowenien, Schweden, Belgien und Finnland auf. Finnland hat die höchste Steuerbelastung mit 56,6%. Drückt man die Effektivbelastungen als notwendige Gesamtaufwendungen des Unternehmens aus, so muss ein Unternehmen in Finnland 230.415 € aufwenden, um seiner hoch qualifizierten Arbeitskraft ein Einkommen nach Steuern und Abgaben von 100.000 € zu ermöglichen. In Polen sind dies dagegen nur 162.866 €

Die maßgeblichen Einflussfaktoren auf die Steuerbelastung sind der Tarif der Einkommensteuer auf Arbeitseinkommen sowie der Beitragssatz und die Beitragsbemessungsgrenzen der Sozialversicherung. In Tschechien, der Slowakei, Luxemburg und Ungarn bewegt sich der kombinierte tarifliche Steuersatz zwischen 32% und 40%. In Slowenien, Finnland, Belgien und Schweden beträgt er zwischen 50% und 56%. Die Einkommenshöhen, ab welchen der tarifliche Spitzensteuersatz greift, variieren. In Ungarn, Tschechien, der Slowakei und Polen ist der Spitzensteuersatz mit Einkommen unter 17.000 € erreicht, in Belgien, Luxemburg, Slowenien, Schweden und Finnland greift der Spitzensteuersatz zum ersten Mal bei Einkommen zwischen 29.000 € und 55.000 €. Die Beiträge der Arbeitnehmer und Arbeitgeber zur Sozialversicherung liegen in Luxemburg und Finnland unter 30%, in Polen, Belgien und Schweden zwischen 30% und 40% sowie in Slowenien, Ungarn, Tschechien und der Slowakei zwischen 43% und 51%. Mit Ausnahme von Luxemburg, Polen und Slowenien ist der Arbeitgeberanteil in den übrigen Ländern überproportional hoch. Auch die Beitragsbemessungsgrenzen unterscheiden sich. In der Slowakei und Polen werden Beiträge nur auf Einkommensteile unter 15.000 € gezahlt, in Luxemburg beträgt die Grenze rund 80.000 €. In den anderen untersuchten Ländern gibt es zumindest für Teile der Sozialversicherungsbeiträge keinerlei Beitragsbemessungsgrenze.

Länder mit einem hohen tariflichen Steuersatz sowie hohen Sozialversicherungsbeiträgen, die als Abgabe qualifiziert werden, weisen auch eine hohe effektive Steuerbelastung auf den Einsatz von hoch qualifizierten Arbeitskräften auf. Bei Ländern mit Beitragsbemessungsgrenze der Sozialversicherung sind die effektiven Steuerbelastungen tendenziell bei sehr hohen Einkommen auf ähnlichem Niveau wie die tariflichen Spitzensteuersätze. Länder, die keine Beitragsbemessungsgrenze kennen, haben tendenziell eine höhere Effektivbelastung verglichen mit dem Spitzensteuersatz. Variiert man die Höhe des verfügbaren Einkommens, so ergibt sich ein nur geringer Anstieg der Steuerbelastungen in Polen, der Slowakei, Tschechien und Ungarn. In diesen Ländern sind die Einkommensstufen, ab welchen der Spitzensteuersatz gilt, mit den hier betrachteten Einkommensgrößen schon lange erreicht, sodass die Progression des Steuertarifs kaum mehr einen Einfluss auf die Höhe der Effektivbelastung hat. Anders sieht es in den anderen betrachteten Ländern aus. Hier ändert sich die Steuerbelastung bei steigendem Einkommen von 50.000 € bis 200.000 € zwischen 6,8 Prozentpunkten in Finnland und 8,2 Prozentpunkten in Slowenien. Die Progression des Einkommensteuertarifs ist für die analysierten vergleichsweise hohen Einkommensniveaus noch deutlich erkennbar.

In den meisten Ländern werden Ehepaare einzeln veranlagt und es gibt nur geringe Abzüge für Kinder und nicht arbeitende Ehepartner. Dies gilt insbesondere für die analysierten osteuropäischen Staaten. Eine Zusammenveranlagung von Ehepaaren mit gleichzeitigem Einkommenssplitting besteht nur in Luxemburg und Polen. Während der dadurch entstehende Progressionsvorteil bei Einverdienerfamilien in Polen eine eher untergeordnete Rolle spielt, da bei den betrachteten Einkommenshöhen der Progressionseffekt kaum einen Einfluss mehr hat, ist er in Luxemburg deutlich erkennbar. Verlangt eine verheiratete, hoch qualifizierte Arbeitskraft mit zwei Kindern in Luxemburg ein verfügbares Einkommen von 100.000 €, so muss der Arbeitgeber nur zwei Drittel des Betrags aufwenden, den er im Fall eines Alleinstehenden aufwenden müsste.

Vergleicht man die effektiven Steuersätze der neu hinzu gekommenen Länder des IBC Taxation Index mit den Ergebnissen der letzten Studie, zeigt sich, dass die meisten Länder nicht mit den schweizerischen Kantonen konkurrieren können (vgl. Abbildung 6). Für ein verfügbares Einkommen von 100.000 € stehen Polen und Luxemburg an 13. und 14. Stelle hinter fast allen der analysierten Kantone und den USA. Lediglich in Waadt ist die Effektivbelastung auf den Personaleinsatz höher. Die Slowakei, Tschechien und Ungarn reihen sich im oberen Mittelfeld noch vor Frankreich, Deutschland und Italien ein. Slowenien, Schweden, Belgien und Finnland liegen mit effektiven Steuerbelastungen von mehr als 50% im Gesamtranking ganz hinten. Italien, welches in der vergangenen Studie das Schlusslicht war, ist nur noch auf dem fünftletzten Platz.

### **Zusammenfassende Betrachtung der effektiven Steuerbelastungen auf Investitionen und den Personaleinsatz Hochqualifizierter**

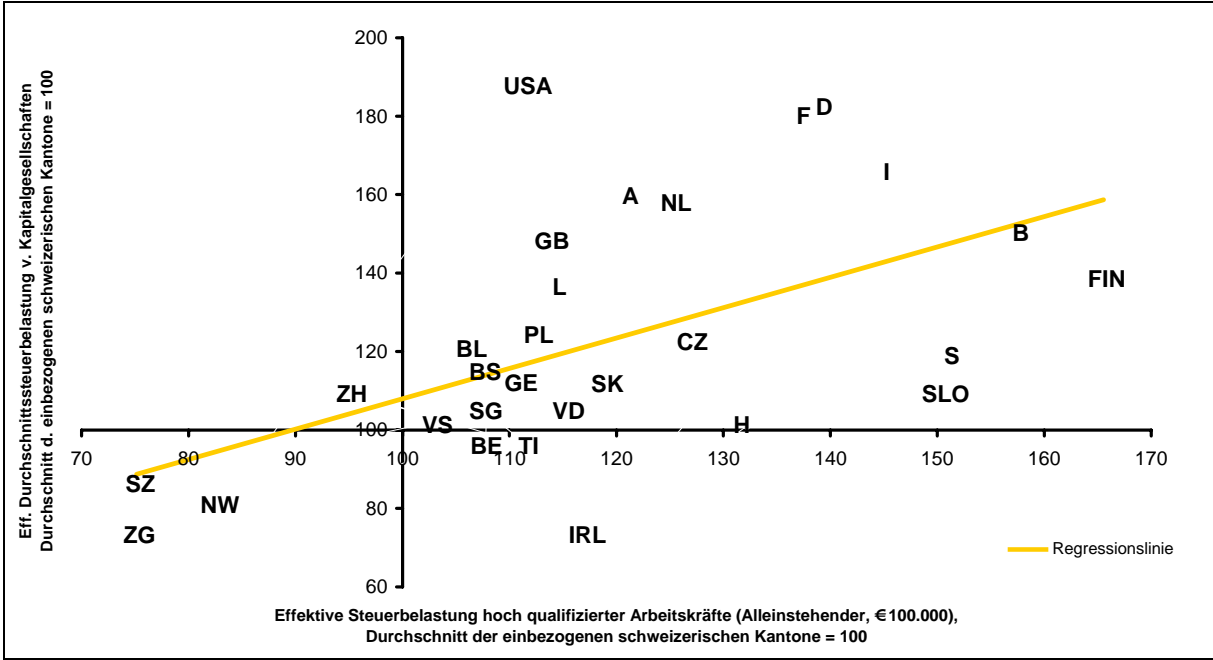
Aufgrund der verschiedenen methodischen Ansätze bei der Messung der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen und auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte können die beiden Kennzahlen des IBC Taxation Index nicht direkt miteinander verglichen werden. Allerdings kann man durchaus die Rangfolgen der Standorte und die relativen Unterschiede der Effektivsteuerbelastungen miteinander vergleichen. Abbildung 1 zeigt eine Zusammenschau der zwei Kennzahlen. Hierfür wurden die Effektivbelastungen jeweils für Unternehmen und den Einsatz Hochqualifizierter indexiert, wobei der Durchschnitt der einbezogenen schweizerischen Kantone den Wert 100 darstellt. Der vertikale/horizontale Abstand vom jeweiligen Datenpunkt zu den Achsen zeigt, um wie viel niedriger/höher die Steuerbelastung eines Standortes bezüglich der Unternehmen (vertikal Achse) und Hochqualifizierten (horizontale Achse) relativ zum schweizerischen Mittel ist. Die ebenfalls abgebildete Regressionslinie macht die positive Korrelation zwischen der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen und auf den Personaleinsatz Hochqualifizierter deutlich.

Abgesehen von Irland im Fall der Unternehmenssteuerbelastung gibt es kein Land, das eine niedrigere Steuerbelastung als der Durchschnitt der schweizerischen Kantone hat. Trotzdem gibt es Länder, die durchaus mit der Schweiz im steuerlichen Standortwettbewerb stehen. Bezüglich der Unternehmen sind dies insbesondere Ungarn, Slowenien, die Slowakei und Schweden. Bezüglich des Personaleinsatzes Hochqualifizierter sind Polen und Luxemburg die einzigen Konkurrenten für die Schweiz. Trotz teilweise niedrigen Unternehmenssteuerbelastungen fällt auf, dass aber die Steuerbelastung von hoch qualifizierten Arbeitskräften in keinem Land mit der günstigen Steuerbelastung von fast allen schweizerischen Standorten konkurrieren kann.

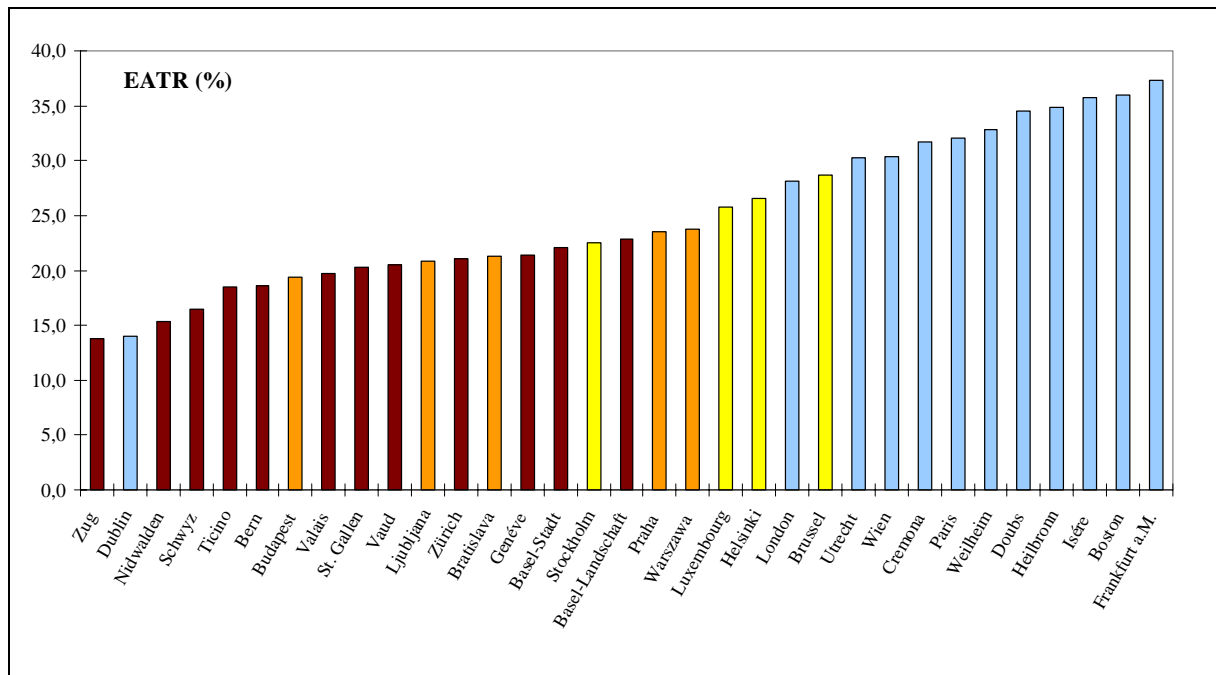
In der Vorgängerstudie konnte noch eine relativ eindeutige Korrelation zwischen der Steuerbelastung von Unternehmen und hoch qualifizierten Arbeitskräften identifiziert werden. Mit Ausnahme der USA und Irland hatten die betrachteten Standorte bei beiden Kennzahlen jeweils einen ähnlichen Rangplatz inne. Länder mit hohen Effektivbelastungen auf Unternehmen wiesen meist auch eine vergleichsweise hohe Steuerbelastung auf den Personaleinsatz Hochqualifizierter auf. Bei Einbezug der neu analysierten Länder gibt es nun mehr Länder, die hoch qualifizierte Arbeitskräfte relativ hoch besteuern und gleichzeitig Unternehmen nur mäßig oder gering besteuern. Dies fällt insbesondere bei Ungarn und Slowenien auf. Gleiches gilt für die beiden skandinavischen Staaten Schweden und Finnland, die beide ein Dual Income Tax System haben und explizit Kapital gering und den Faktor Arbeit höher besteuern. Die relativ enge Korrelation zwischen Steuerbelastung auf Unternehmen und auf den Personaleinsatz Hochqualifizierter ist mit Einbezug der neu analysierten Länder daher nicht mehr feststellbar.



**Abbildung 1: Effektivbelastungen bei der Unternehmensbesteuerung und bei hoch qualifizierten Arbeitskräften 2003**



**Abbildung 2: IBC Taxation Index 2003 Unternehmen**



**Abbildung 3: Unternehmensbesteuerung: Internationaler Vergleich der EMTRs 2003**

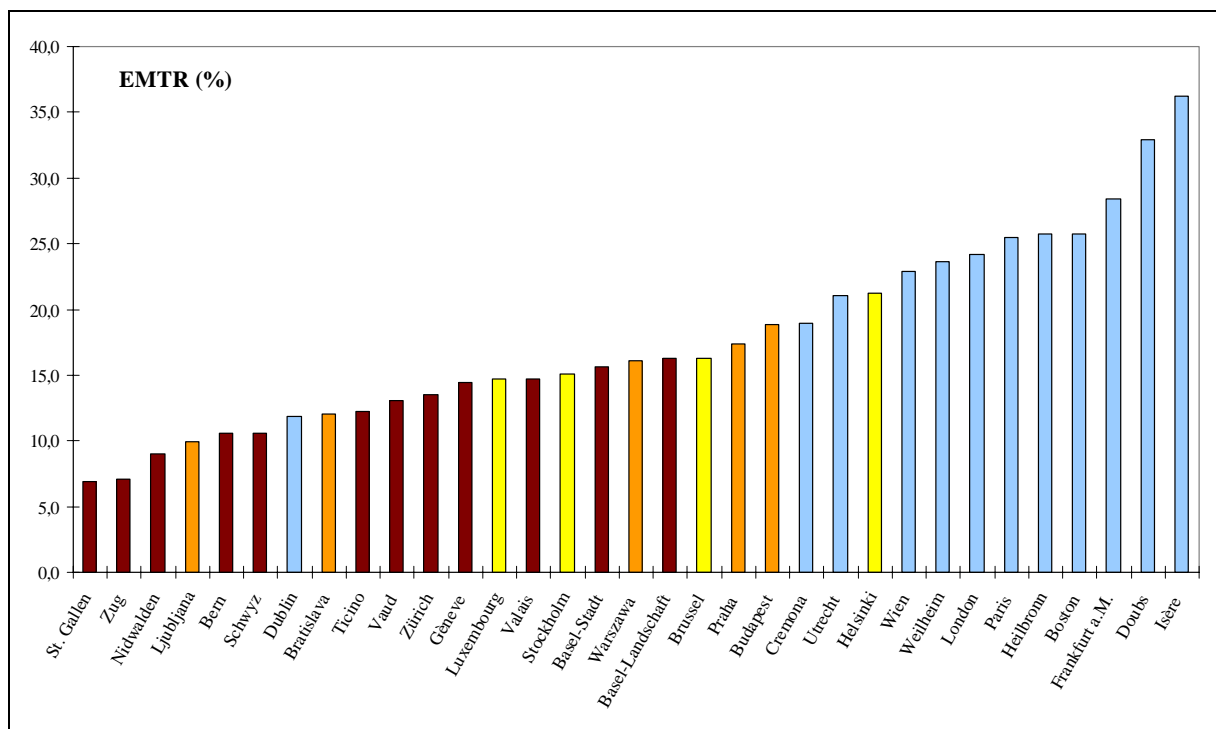


Abbildung 4: Unternehmensbesteuerung: EATRs der EU-Beitrittsstaaten 2003 und 2004

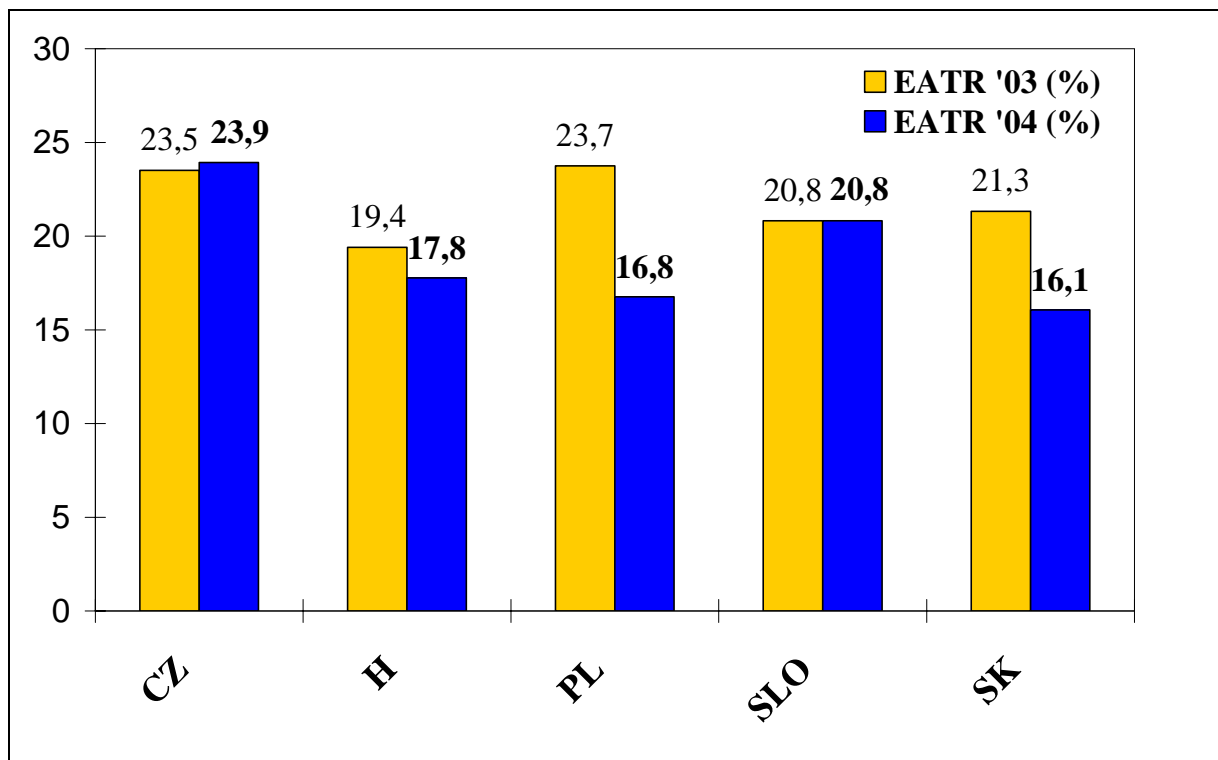


Abbildung 5: Unternehmensbesteuerung : EMTRs der EU-Beitrittsstaaten 2003 und 2004

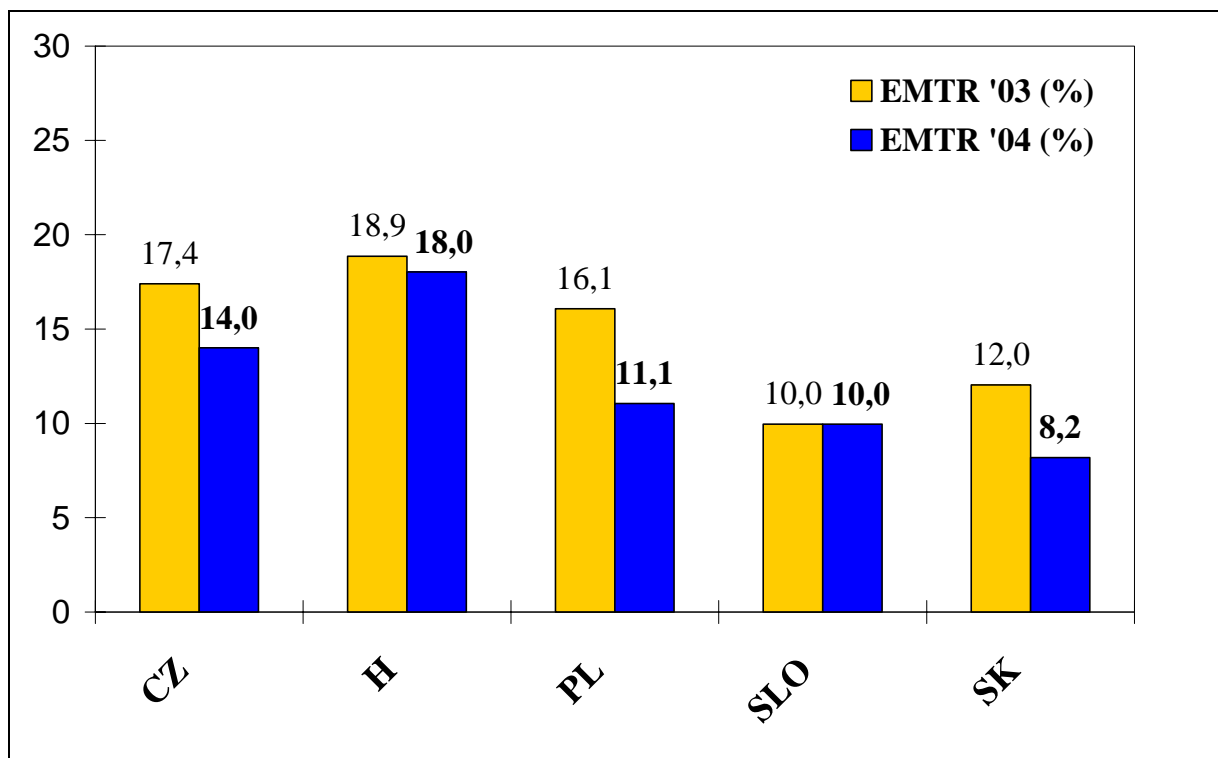
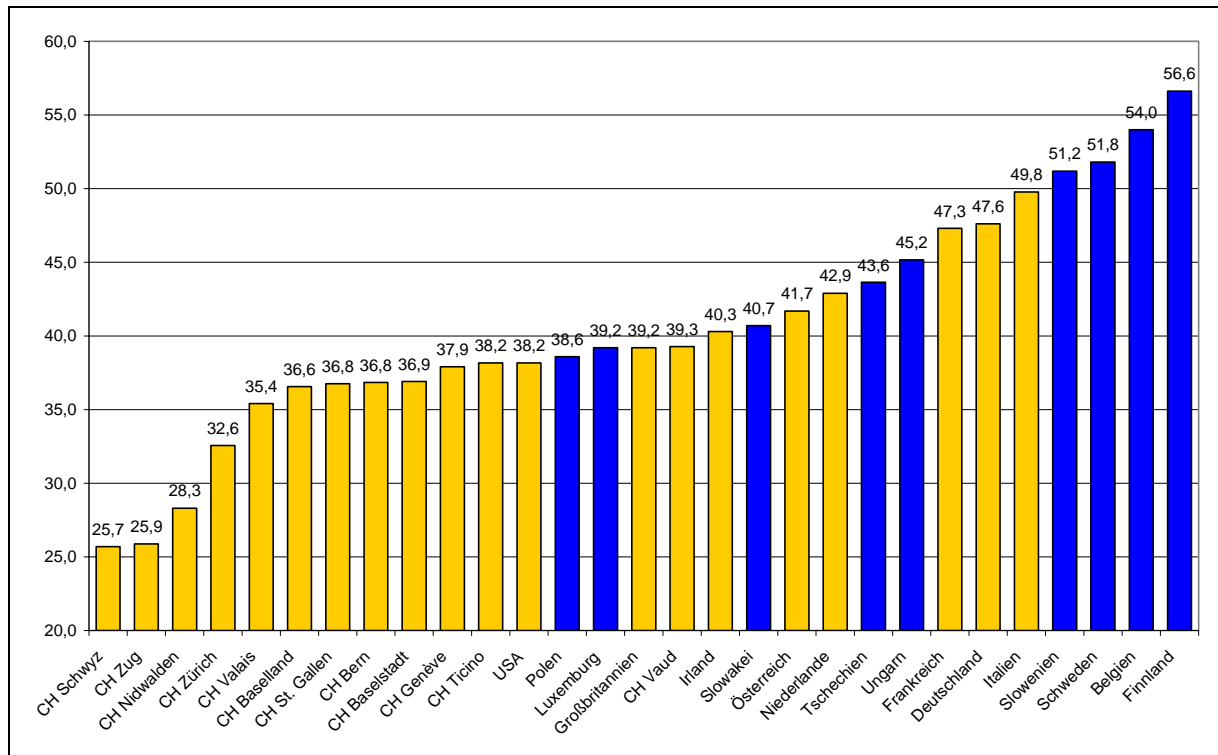


Abbildung 6: IBC Taxation Index 2003 Hochqualifizierte



## Detaillierte Ergebnisse

Tabelle : IBC Taxation Index 2003 für Unternehmen (EATR (%) auf Unternehmensebene)

Rang	Land	Region	EATR	Rang	Land	Region	EATR	Rang	Land	Region	EATR	Rang	Land	Region	EATR
1	CH	Zug	13,8	42	I	Brescia	31,7	83	F	Moselle	34,1	124	F	Ardèche	35,0
2	IR	Dublin	14,0	42	I	Sondrio	31,7	84	D	Waiblingen	34,1	125	F	Savoie	35,0
3	CH	Nidwalden	15,4	44	I	Bergamo	31,7	85	D	Weiden	34,1	126	D	Bamberg	35,1
4	CH	Schwyz	16,5	44	I	Varese	31,7	86	D	Schwandorf	34,1	127	D	Heidelberg	35,1
5	CH	Ticino	18,5	46	I	Bolzano	31,7	87	D	Reutlingen	34,1	128	F	Meurthe-et-Moselle	35,1
6	CH	Bern	18,6	46	I	Gorizia	31,7	88	D	Aalen	34,1	<b>129</b>	<b>D</b>	<b>Erfurt</b>	<b>35,3</b>
7	<b>H</b>	<b>Budapest</b>	<b>19,4</b>	46	I	Trento	31,7	89	D	Deggendorf	34,1	130	D	Ingolstadt	35,3
8	CH	Valais	19,7	46	I	Vercelli	31,7	90	D	Donauwörth	34,1	131	D	Landshut	35,3
9	CH	St. Gallen	20,3	46	I	Vicenza	31,7	91	D	Nagold	34,1	132	D	Rosenheim	35,3
10	CH	Vaud	20,5	51	I	Padova	31,7	91	D	Vill.-Schwenningen	34,1	133	D	Freiburg	35,4
<b>11</b>	<b>SLO</b>	<b>Ljubljana</b>	<b>20,8</b>	52	I	Biella	31,7	93	F	Ain	34,2	134	F	Territoire-de-Belfort	35,5
12	CH	Zürich	21,0	53	I	Cremona	31,8	94	F	Jura	34,2	135	D	Karlsruhe	35,5
<b>13</b>	<b>SK</b>	<b>Bratislava</b>	<b>21,3</b>	53	I	Cuneo	31,8	95	D	Göppingen	34,2	136	D	Mannheim	35,7
14	CH	Genève	21,4	53	I	Lodi	31,8	96	F	Haut-Saône	34,2	137	D	Berlin	35,7
15	CH	Basel-Stadt	22,1	53	I	Pavia	31,8	97	F	Drôme	34,3	138	F	Isère	35,7
<b>16</b>	<b>S</b>	<b>Stockholm</b>	<b>22,5</b>	53	I	Torino	31,8	98	D	Ludwigsburg	34,3	139	D	Landau	35,8
17	CH	Basel-Landschaft	22,8	53	I	Treviso	31,8	99	D	Konstanz	34,3	140	D	Würzburg	35,8
<b>18</b>	<b>CZ</b>	<b>Praha</b>	<b>23,5</b>	59	I	Como	31,8	100	D	Ansbach	34,3	<b>141</b>	<b>D</b>	<b>Rostock</b>	<b>35,8</b>
<b>19</b>	<b>PL</b>	<b>Warszawa</b>	<b>23,7</b>	60	I	Novara	31,8	100	D	Lörrach	34,3	142	D	Stuttgart	35,8
<b>20</b>	<b>L</b>	<b>Luxembourg</b>	<b>25,8</b>	60	I	Verona	31,8	102	D	Ludwigshafen	34,4	<b>143</b>	<b>D</b>	<b>Bremen</b>	<b>35,8</b>
<b>21</b>	<b>FIN</b>	<b>Helsinki</b>	<b>26,5</b>	62	I	Lecco	31,8	103	D	Ulm	34,4	144	D	Regensburg	35,9
22	GB	London	28,1	63	I	Alessandria	31,8	104	F	Meuse	34,4	<b>145</b>	<b>D</b>	<b>Saarbrücken</b>	<b>36,0</b>
<b>23</b>	<b>BE</b>	<b>Brussel</b>	<b>28,7</b>	63	I	Asti	31,8	105	F	Haut-Rhin	34,4	146	US	Boston	36,0
24	NL	Amsterdam	30,2	63	I	Belluno	31,8	106	F	Rhône	34,5	<b>147</b>	<b>D</b>	<b>Kiel</b>	<b>36,0</b>
25	NL	Utrecht	30,2	63	I	Mantova	31,8	107	D	Traunstein	34,5	148	D	Mainz	36,2
26	NL	Den Haag	30,3	63	I	Rovigo	31,8	108	F	Doubs	34,5	148	D	Offenbach	36,2
27	NL	Rotterdam	30,3	63	I	Trieste	31,8	109	D	Rastatt	34,6	150	D	Augsburg	36,3
28	A	Burgenland	30,4	63	I	Venezia	31,8	110	F	Bas-Rhin	34,6	151	D	Nürnberg	36,4
28	A	Kärnten	30,4	70	F	Paris	32,1	111	D	Passau	34,6	<b>152</b>	<b>D</b>	<b>Halle</b>	<b>36,5</b>
28	A	Niederösterreich	30,4	71	D	Weilheim	32,9	112	D	Bayreuth	34,6	<b>153</b>	<b>D</b>	<b>Dresden</b>	<b>36,5</b>
28	A	Oberösterreich	30,4	72	D	Coburg	32,9	113	D	Schweinfurt	34,6	<b>153</b>	<b>D</b>	<b>Potsdam</b>	<b>36,5</b>
28	A	Salzburg	30,4	73	D	Waldorf b. Heidel-	33,1	114	D	Schwäbisch-Hall	34,7	155	D	Köln	36,5
28	A	Steiermark	30,4	74	D	Landkreis Mannheim	33,6	115	F	Vosges	34,8	156	D	Düsseldorf	36,6
28	A	Tirol	30,4	75	D	Tauberbischofsheim	33,6	116	F	Loire	34,8	<b>157</b>	<b>D</b>	<b>Hannover</b>	<b>36,7</b>
28	A	Vorarlberg	30,4	76	D	Memmingen	33,6	117	D	Freising	34,8	158	D	Hamburg	36,9
28	A	Wien	30,4	76	D	Pfarrkirchen	33,6	118	D	Heilbronn	34,8	159	D	Essen	36,9
37	I	Valle d'Aosta	31,6	78	D	Ravensburg	33,6	119	D	Hof	34,8	160	D	München	37,3
38	I	Milano	31,7	79	D	Rottweil	33,8	120	D	Offenburg	34,8	161	D	Frankfurt	37,3
38	I	Udine	31,7	80	D	Kempten	33,8	120	D	Pforzheim	34,8				
40	I	Pordenone	31,7	81	D	Balingen	33,9	122	F	Haute-Savoie	34,9				
40	I	Verbano-cusio-ossola	31,7	82	D	Weißenburg i. Bayern	33,9	123	D	Aschaffenburg	34,9				

Erläuterung: Die EATR beträgt im Einzelfall bei Gewährung steuerlicher Sonderregelungen in Österreich 26,1 %, in Slowenien 15 % und in Luxemburg 23,6 %.