

Boss, Alfred

Working Paper — Digitized Version

Zur Belastung der Arbeits- und Kapitaleinkommen in Deutschland

Kiel Working Paper, No. 934

Provided in Cooperation with:

Kiel Institute for the World Economy – Leibniz Center for Research on Global Economic Challenges

Suggested Citation: Boss, Alfred (1999) : Zur Belastung der Arbeits- und Kapitaleinkommen in Deutschland, Kiel Working Paper, No. 934, Kiel Institute of World Economics (IfW), Kiel

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/2283>

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.

Kieler Arbeitspapiere Kiel Working Papers

Kieler Arbeitspapier Nr. 934

**Zur Belastung der Arbeits- und
Kapitaleinkommen
in Deutschland**

von

Alfred Boss



Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel
The Kiel Institute of World Economics

ISSN 0342 - 0787

Institut für Weltwirtschaft
Düsternbrooker Weg 120, D-24105 Kiel

Kieler Arbeitspapier Nr. 934

**Zur Belastung der Arbeits- und
Kapitaleinkommen
in Deutschland**

von

Alfred Boss

349 057 168

Juni 1999

Für Inhalt und Verteilung der Kieler Arbeitspapiere ist der jeweilige Autor allein verantwortlich, nicht das Institut. Da es sich um Manuskripte in einer vorläufigen Fassung handelt, wird gebeten, sich mit Anregung und Kritik direkt an den Autor zu wenden und etwaige Zitate vorher mit ihm abzustimmen.

Abstract

The paper includes data on the taxation of wage income (labor income tax and contributions to social security) and capital income in the Federal Republic of Germany. Average tax rates and marginal tax rates for typical wage income earners are shown for the 1977–1999 period; average tax rates are also presented for the 1950–1999 period. The complex methods of calculating the comprehensive tax rate for corporate income are demonstrated. Data on the development of the tax rates for corporate income are likewise included. Finally, some considerations on the future development of the tax rates for corporate income are presented.

Keywords: Tax burden, labor income taxes, corporate income taxation

JEL Classification: H 24, H 25

Inhaltsverzeichnis

A.	Problemstellung	1
B.	Die gesamtwirtschaftliche Steuerquote	1
C.	Die Struktur des Steueraufkommens	2
D.	Die Belastung der Arbeitseinkommen	4
	1. Zur Aussagekraft der Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamt- rechnungen	4
	2. Die Belastung des Arbeitseinkommens typischer Haushalte	8
	3. Die Lohnsteuer- und Sozialabgabenbelastung der Facharbeiter- haushalte in historischer Perspektive	12
E.	Die Belastung der Unternehmensgewinne	20
	1. Ein Blick auf die Ergebnisse der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen	20
	2. Die Struktur der Gewinnsteuerpflichtigen	21
	3. Die Steuerbelastung in konkreten Fällen	23
	a) Zur Methodik	23
	b) Annahmen bei der Ermittlung der Steuerbelastung	24
	c) Die Belastung durch die Gewerbesteuer	24
	d) Die Belastung durch die Körperschaftsteuer	26
	e) Die Belastung durch den Solidaritätszuschlag	27
	f) Die Belastung durch die Vermögensteuer	29
	g) Die Belastung des zusätzlichen Gewinns einer Kapital- gesellschaft im früheren Bundesgebiet im Fall der Gewinn- thesaurierung	29
	h) Die Belastung zusätzlicher Gewinne einer Kapitalgesell- schaft im früheren Bundesgebiet im Fall der Ausschüttung des Gewinns an anrechnungsberechtigte Anteilseigner	30
	i) Die Belastung auf der Ebene des anrechnungsberechtigten Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundes- gebiet	31
	j) Die Belastung des zusätzlichen Gewinns eines Mitunter- nehmers im früheren Bundesgebiet	34
	4. Zur Entwicklung des durchschnittlichen Gewerbesteuerhebe- satzes	34

II

5. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer.....	36
6. Resümee	36
7. Die künftige Entwicklung der Steuersätze für Unternehmensgewinne	37
a) Die Steuerreform vom März 1999	37
b) Die aktuelle Diskussion zur Reform der Unternehmensbesteuerung.....	44
F. Literaturverzeichnis.....	46

A. Problemstellung

In der Steuerreformdebatte in der Bundesrepublik Deutschland werden seit Jahren sehr unterschiedliche Thesen zur Höhe der Steuerbelastung der Unternehmen vertreten. Umstritten ist ganz allgemein die Belastung der Kapitaleinkommen im Vergleich zu der der Arbeitseinkommen. Der vorliegende Beitrag präsentiert einige Fakten, die dazu dienen sollen, die Diskussion zu versachlichen. Außer einigen gesamtwirtschaftlichen Angaben enthält er Daten zur Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Arbeitseinkommen insgesamt und der Bruttolöhne ausgewählter Beschäftigtengruppen sowie Informationen zur Besteuerung der Unternehmensgewinne. Dabei wird auch die Belastung dargestellt, zu der es infolge der Reformbeschlüsse vom März 1999 kommen wird, soweit das Steuerrecht nicht durch eine — bislang nur angekündigte — Reform der Unternehmensbesteuerung korrigiert wird; es wird zudem aufgezeigt, wie sich infolge einer neuerlichen Reform die Besteuerung der Unternehmensgewinne wohl ändern wird.

B. Die gesamtwirtschaftliche Steuerquote

Die Steuerquote für die Bundesrepublik Deutschland (Steueraufkommen in Relation zum nominalen Bruttoinlandsprodukt) war in den siebziger und in den achtziger Jahren mit rund 24 vH fast konstant (Deutsche Bundesbank 1997: 84). Im Jahr 1990 ist die Quote infolge der Einkommensteuersatzsenkungen deutlich gesunken, mit Erhebung des Solidaritätszuschlags in der Zeit vom 1. Juli 1991 bis zum 30. Juni 1992 nahm sie freilich wieder kräftig zu.¹ Danach lag die Steu-

¹ Bei der Beurteilung ist zu berücksichtigen, daß die Steuerquote für die Jahre ab 1991 unter Zugrundelegung der (gemäß dem Konzept des Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG)) revidierten Daten für das Bruttoinlandsprodukt berechnet wird. Die Quote fällt um 0,24 Prozentpunkte (1998) bis 0,67 Prozentpunkte (1991)

erquote bis Ende 1995 — bereinigt um die Änderungen infolge der Revision der VGR — etwa auf ihrem Niveau in den achtziger Jahren. Mit Beginn des Jahres 1996 sank die Quote kräftig bis Anfang 1998 (Schaubild 1); vielfach wurde eine „Erosion der Steuerbasis“ konstatiert. Seit dem Frühjahr 1998 steigt die Steuerquote, sieht man von eher erratischen Veränderungen ab.

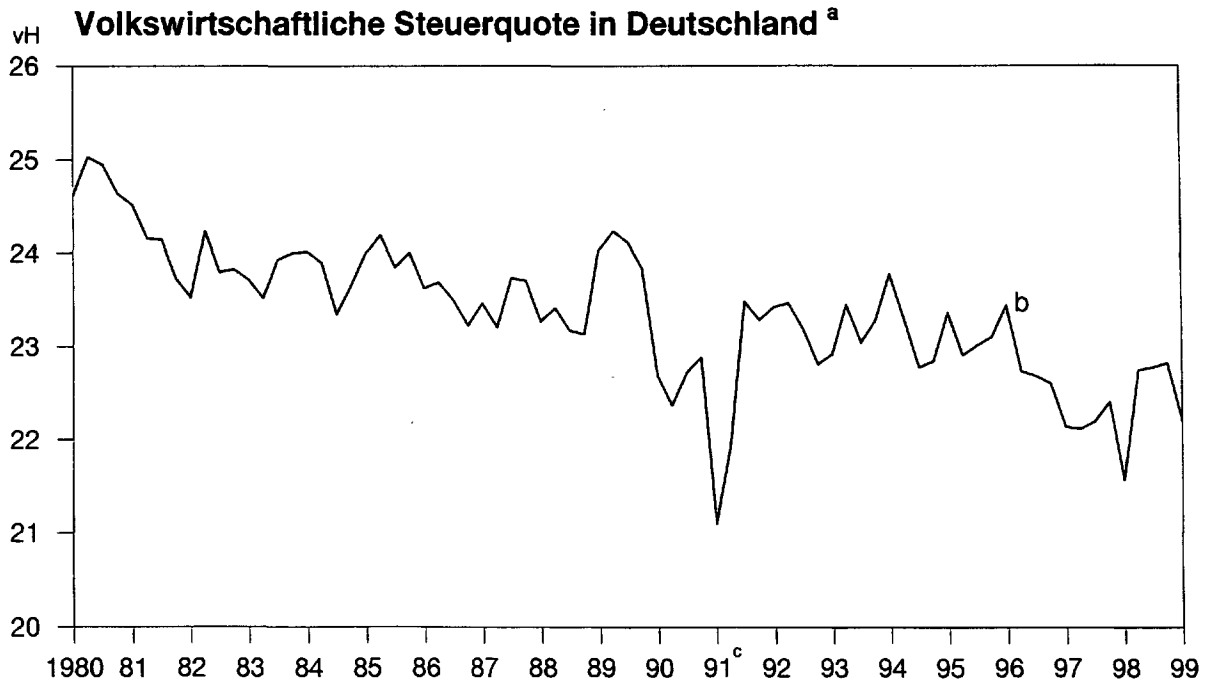
C. Die Struktur des Steueraufkommens

Fast die Hälfte des Steueraufkommens resultiert aus der Besteuerung des Einkommens und des Vermögens (Deutsche Bundesbank 1997: 89); im Jahr 1970 waren es 43,9 vH, im Jahr 1980 49,2 vH, im Jahr 1990 48,1 vH und im Jahr 1998 44,0 vH. Dabei werden zu den sogenannten direkten Steuern die Lohnsteuer, die veranlagte Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, der Zinsabschlag (ab 1993), die nicht veranlagten Steuern vom Ertrag, Zuschläge (wie z.B. die Ergänzungsabgabe und der Solidaritätszuschlag), die Vermögensteuer, die Erbschaftsteuer und die (bis Ende der siebziger Jahre erhobenen) Lastenausgleichsabgaben gezählt.² Auf die Steuern auf den Konsum entfielen 1970 45,1 vH, 1980 40,7 vH, 1990 42,1 vH und 1998 48,0 vH des gesamten Steueraufkommens. Der Rest der Steuereinnahmen umfaßt das Aufkommen der sogenannten Realsteuern (Gewerbsteuer und Grundsteuer).

geringer aus als bei einer Berechnung anhand des Bruttoinlandsprodukts nach dem bisherigen Konzept. Die (revidierte) Steuerquote für das Jahr 1998 beläuft sich auf 21,9 vH.

² Es sei erwähnt, daß die Unterscheidung in direkte und indirekte Steuern problematisch ist. So ist beispielsweise die Mehrwertsteuer im wesentlichen eine (fast proportionale) Lohnsteuer.

Schaubild 1



^a Steueraufkommen in Relation zum nominalen Bruttoinlandsprodukt (ab 1991 nach dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen). - ^b Ab 1996 bereinigt um die Auswirkungen der Umstellung bei der Kindergeldzahlung. - ^c Ab 1991 einschließlich neue Bundesländer und Ostberlin.

D. Die Belastung der Arbeitseinkommen

1. Zur Aussagekraft der Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen

Um den „Marsch in den Lohnsteuerstaat“ zu belegen, wird häufig auf den Anstieg der durchschnittlichen Belastung der Bruttolohn- und -gehaltsumme durch die Lohnsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag und ggf. anderer Zuschläge) hingewiesen. Diese Belastung hat von 1991 bis 1998 von 16,8 vH auf 18,1 vH zugenommen (Tabelle 1); 1970 belief sie sich im früheren Bundesgebiet (einschließlich des rückzahlbaren Konjunkturzuschlags) auf 11,8 vH, 1960 auf nur 6,4 vH.

Tabelle 1 — Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsbelastung in Deutschland (vH)

	Lohnsteuer ^a	Lohnsteuer ^b	Arbeitgeberbeiträge ^b	Arbeitnehmerbeiträge ^b	Zusammen ^b
1960	6,4	5,5	13,7	8,1	27,4
1970	11,8	10,1	14,6	9,2	33,8
1980	15,8	13,0	17,9	10,5	41,4
1990	16,2	13,2	18,8	11,6	43,5
1991	16,8	13,7	18,5	12,0	44,2
1992	17,8	14,5	18,6	12,2	45,2
1993	17,4	14,2	18,4	12,4	45,0
1994	17,9	14,4	19,3	12,9	46,6
1995	19,4	15,6	19,5	13,0	48,2
1996	17,9 ^c	14,4 ^d	19,8	13,3	47,5 ^d
1997	18,0	14,3	20,3	13,9	48,5
1998	18,1	14,4	20,2	13,9	48,5
1999	18,0	14,4	20,1	13,7	48,2

^aLohnsteuer (einschließlich Zuschläge; ohne Lohnsteuer auf Pensionen) in Relation zur Bruttolohn- und -gehaltsumme. — ^bLohnsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag etc.) und Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge) in Relation zum Bruttoeinkommen aus unselbständiger Arbeit. — ^cAb 1996 durch die veränderte Verbuchung des Kindergeldes niedriger als zuvor ausgewiesen (1996: 14,4 Mrd. DM bzw. 0,9 Prozentpunkte). — ^dIm Jahr 1996 um 0,8 Prozentpunkte zu niedrig ausgewiesen (vgl. Fußnote c); ähnlicher Effekt in den Jahren 1997 bis 1999.

Quelle: Statistisches Bundesamt (1997b); eigene Prognose für 1999.

Zur Belastung durch die Lohnsteuer kommt die durch die Sozialversicherungsbeiträge hinzu. Diesen Beiträgen stehen häufig Leistungen der Sozialversicherungsträger (z.B. der Gesetzlichen Krankenversicherung) gegenüber. Die Beiträge sind insofern anders als die Lohnsteuer zu werten. Es handelt sich aber um Zwangsbeiträge und auch insofern um steuerähnliche Abgaben, als über die Sozialversicherung in beträchtlichem Maße Einkommen umverteilt wird. Im folgenden werden die Sozialversicherungsbeiträge ganz als Abgaben eingestuft; die Ergebnisse für die Belastung der Arbeitseinkommen sind deshalb als Obergrenzen für die tatsächliche Belastung anzusehen.

Betrachtet man die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung als Teil des Lohns sowie als Teil der Abgaben und errechnet man eine Belastung, die ökonomisch wohl angemessener ist als die traditionell berechnete Belastung unter Ausschluß der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, so zeigt sich, daß die Lohnsteuerquote seit 1960 kräftig, aber etwas weniger rasch gestiegen ist als die konventionell berechnete Belastungsgröße. Zu bedenken ist aber, daß beide Kennziffern für die Lohnsteuerbelastung problematisch sind, weil das Lohnsteueraufkommen aus mehreren Gründen verzerrt ausgewiesen wird; die Belastung des Arbeitseinkommens der abhängig Beschäftigten wird nicht korrekt widerspiegelt. Dies wird im folgenden erläutert.

Die Höhe des Lohnsteueraufkommens hängt davon ab, ob Freibeträge oder erwartete negative Einkünfte bei anderen Einkunftsarten (z.B. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) bereits auf den Lohnsteuerkarten eingetragen und bei der Lohnsteuerzahlung berücksichtigt werden oder ob sie erst bei der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden. Im ersten Fall wird das Lohnsteueraufkommen, im zweiten Fall dagegen das Aufkommen aus der veranlagten Einkommensteuer vermindert. Den Einfluß dieses Effekts kann man kaum abschätzen. Auch deshalb eignen sich für Aussagen über die Verteilungs-

wirkungen der Einkommensbesteuerung der Vergleich der Entwicklung des Aufkommens der Lohnsteuer mit der des Aufkommens der veranlagten Einkommensteuer sowie die Gegenüberstellung der entsprechenden Relationen des jeweiligen Steueraufkommens zum Bruttoinlandsprodukt nicht (vgl. auch Sachverständigenrat 1997, Ziff. 193). Grundsätzlich spricht gegen eine entsprechende Vorgehensweise der Charakter der deutschen Einkommensteuer; sie belastet prinzipiell nicht einzelne Einkünfte, sondern das Einkommen, also die Summe der Einkünfte abzüglich bestimmter Aufwendungen.

Eine Verzerrung entsteht auch aus anderen Gründen. Seit 1991 werden (mit der Abschaffung des Lohnsteuerjahresausgleichs (Steuererstattung Ende der achtziger Jahre im früheren Bundesgebiet: 5 ½ Mrd. DM)) Erstattungen von Lohnsteuer an Lohnsteuerpflichtige³ im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer sowohl in der Steuerstatistik als auch in den VGR nicht zu Lasten des Lohnsteueraufkommens, sondern zu Lasten des Aufkommens der veranlagten Einkommensteuer verbucht; dieses ist von 1991 bis 1998 auch deswegen von 41,5 Mrd. DM auf 11,1 Mrd. DM gesunken.⁴ Die Erstattungen von Einkommensteuer an Veranlagte insgesamt, also nicht nur an Lohnsteuerpflichtige, sind in den vergangenen Jahren deutlich gestiegen (Tabelle 2).

³ Infolge (gegenüber den in die Lohnsteuertabellen eingearbeiteten Beträgen) erhöhter Werbungskosten oder Sonderausgaben.

⁴ Eine wesentliche Rolle bei der Erklärung des Rückgangs des Aufkommens der Einkommensteuer spielt zudem die Einführung des Zinsabschlags im Jahr 1993; dadurch wird ein Teil der Einkommensteuerschuld vorzeitig per Quellenabzug fällig (1993: 10,7 Mrd. DM, 1998: 11,9 Mrd. DM). Schließlich wurde der Sparerfreibetrag 1993 kräftig erhöht, der Steuersatz für gewerbliche Einkünfte wurde im Rahmen des Standortsicherungsgesetzes mit Wirkung ab 1994 verringert.

Tabelle 2 — Einkommensteuererstattungen an Veranlagte (nach § 46 EStG), Investitionszulagen an Einkommensteuerpflichtige, Eigenheimzulagen und (zu Lasten des Lohnsteueraufkommens verbuchte) Kindergeldauszahlungen in Deutschland (Mrd. DM)

	Erstattungen	Investitionszulagen	Eigenheimzulagen	Kindergeld
1991	21,1	1,1	.	.
1992	25,7	1,8	.	.
1993	30,3	1,8	.	.
1994	36,1	1,6	.	.
1995	39,5	1,3	.	.
1996	42,5	0,8	0,6	43,3
1997	42,4	0,7	3,5	49,8
1998	42,2	0,4	7,0	50,0
1999	44,0	0,4	10,2	56,4

Quelle: BMF (Ifd. Jgg.), Arbeitsunterlagen.

Zum Jahresbeginn 1996 wurde das System der Wohnungsbauförderung umgestellt. Bis dahin wurde bei Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs (nach § 10e Einkommensteuergesetz (EStG)) durch Lohnsteuerpflichtige in aller Regel ein Freibetrag auf den Lohnsteuerkarten eingetragen, das Lohnsteueraufkommen wurde per Quellenabzug gemindert. Seit 1996 erfolgt die Begünstigung neuer Förderfälle (bis zu bestimmten Einkommensgrenzen) über die sogenannte Eigenheimzulage (unabhängig vom Grenzsteuersatz des Einkommensteuerzahlers). Die Auszahlung dieser Zulage mindert das Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer. Das Lohnsteueraufkommen wird in dem Maße höher ausgewiesen, in dem Ermäßigungen infolge von Freibeträgen entfallen. Das Ausmaß der Verzerrung (schätzungsweise 6,5 Mrd. DM im Jahr 1998) wird von Jahr zu Jahr steigen, bis mit Wirkung ab dem Jahr 2004 alle „Altfälle“ (mit der bedeutsamen Förderung in den ersten acht Jahren der Wohnungsnutzung) abgewickelt sind. Von da an wird nur noch das Niveau, (fast) nicht mehr die Veränderungsrate des Lohnsteueraufkommens verzerrt ausgewiesen werden.

Ebenfalls im Jahr 1996 wurde die Familienförderung umgestellt. Das Kindergeld wird seither als negative Lohnsteuereinnahme verbucht. Bei der Berechnung der Steuerquote für die Jahre nach 1996 wurde der Effekt in Höhe der

Kindergeldzahlungen (rund 20 Mrd. DM) korrigiert (vgl. Anmerkung b zu Schaubild 1). In den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) mindert das (erhöhte) Kindergeld für die abhängig Beschäftigten für die Jahre ab 1996 die Einnahmen aus der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer; das Lohnsteueraufkommen wird seither zu niedrig, die sogenannte Nettolohn- und -gehaltssumme zu hoch nachgewiesen.

Das Lohnsteueraufkommen in Relation zur Lohnsumme ist nach 1995 (dem Jahr der Wiedereinführung des Solidaritätszuschlags) — auch infolge der verstärkten Entlastung der Familien mit Kindern sowie der Anhebung des steuerfreien Existenzminimums (1996 und 1997 für Einzelpersonen 12 095 DM je Jahr, 1998 12 365 DM je Jahr und 1999 13 067 DM je Jahr) — etwas niedriger als zuvor. Ließe sich das Aufkommen um die verzerrenden Effekte korrigieren, so würde dies wohl deutlicher. Alle Korrekturen sind indes deshalb fragwürdig, weil es im System der deutschen Einkommensbesteuerung eine Belastung einzelner Einkunftsarten grundsätzlich nicht gibt.

2. Die Belastung des Arbeitseinkommens typischer Haushalte

Will man die Lohnsteuer- und Beitragsbelastung adäquat darstellen, so muß man typische Gruppen von Beschäftigten untersuchen. In diesem Beitrag werden zunächst folgende vier Gruppen unterschieden:

1. Arbeitnehmer, ledig, niedriger Lohn (zwei Drittel des Lohnes, der etwa dem Lohn eines Facharbeiters in der Industrie bzw. im Produzierenden Gewerbe entspricht),
2. Arbeitnehmer, ledig, hoher Lohn (Lohn etwa in Höhe des Facharbeiterlohns),
3. Arbeitnehmer, verheiratet, hoher Lohn, zwei Kinder, erwerbstätiger Ehegatte mit ebenfalls hohem Lohn,

4. Arbeitnehmer, verheiratet, hoher Lohn, zwei Kinder, Alleinverdiener.

Bei der Berechnung der Abgabenbelastung werden für das Lohnniveau konkrete Werte mit Blick auf die Entwicklung des Facharbeiterlohns im produzierenden Gewerbe zugrunde gelegt (Tabelle 3).

Tabelle 3 — Annahmen bezüglich des Lohnniveaus bei der Berechnung der Abgabenbelastung für typische Beschäftigtengruppen im früheren Bundesgebiet (DM je Monat)

	„Niedriger“ Bruttolohn	„Hoher“ Bruttolohn	Nachrichtlich: Facharbeiterlohn im Produzierenden Gewerbe
1993	2 970	4 450	4 367
1994	3 029	4 538	4 545
1995	3 124	4 681	4 728
1996	3 187	4 775	4 767
1997	3 216	4 819	4 823
1998	3 266	4 894	4 958
1999	3 360	5 035	5 097

Quelle: Statistisches Bundesamt (1999); BMA (lfd. Jgg.); eigene Berechnungen.

Das Niveau der Belastung einzelner Gruppen der Beschäftigten durch die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge ist verschieden, für die Entwicklung ergibt sich allerdings ein recht ähnliches Bild (Tabelle 4).

Bei der Beurteilung ist zu berücksichtigen, daß zum Jahresbeginn 1996 die Familienförderung umgestellt wurde. Statt durch einen Kinderfreibetrag und durch das Kindergeld werden Familien durch einen (deutlich erhöhten) Kinderfreibetrag (6 264 DM je Jahr, ab 1997: 6 912 DM je Jahr), mindestens aber in Höhe des (ebenfalls deutlich angehobenen) Kindergeldes entlastet (1996: 200 DM je Monat für das erste Kind, 200 DM je Monat für das zweite Kind, 300 DM je Monat für das dritte Kind, ...; inzwischen 250 DM je Monat für das erste Kind, 250 DM je Monat für das zweite Kind, 300 DM je Monat für das dritte Kind, ...); dies ist bei der Berechnung der Lohnsteuerbelastung der verheirateten Arbeitnehmer mit Kindern nicht berücksichtigt worden.

Tabelle 4 — Durchschnittliche Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen in der Bundesrepublik Deutschland (früheres Bundesgebiet) 1977–1999 — in vH des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und	
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b	mit erwerbstätigem Ehegatten mit gleichem Bruttolohn	mit nicht erwerbstätigem Ehegatten
	Lohnsteuer			
1977	11,4	17,1	16,3	10,8
1982	11,9	16,5	15,8	10,3
1986	12,6	17,9	15,9	8,8
1988	12,9	17,4	15,7	9,1
1990	11,4	15,2	13,7	7,0
1991 ^c	12,5	16,3	14,8	7,9
1992 ^c	13,0	16,8	14,8	7,6
1993	12,3	16,3	14,3	7,2
1994	12,5	16,3	14,4	7,3
1995 ^d	13,8	17,8	15,8	8,2
1996 ^d	13,1	17,9	17,7	8,3
1997 ^d	13,1	17,9	17,7	8,3
1998 ^d	12,9	17,7	17,6	8,3
1999 ^d	12,9	17,9	17,8	8,2
	Sozialbeiträge			
1977	27,9	27,9	27,9	27,9
1982	29,1	29,1	29,1	29,1
1986	30,0	30,0	30,0	30,0
1988	30,4	30,4	30,4	30,4
1990	30,2	30,2	30,2	30,2
1991	30,7	30,7	30,7	30,7
1992	31,1	31,1	31,1	31,1
1993	31,1	31,1	31,1	31,1
1994	32,6	32,6	32,6	32,6
1995	32,8	32,8	32,8	32,8
1996	33,7	33,7	33,7	33,7
1997	34,6	34,6	34,6	34,6
1998	34,8	34,8	34,8	34,8
1999	34,3	34,3	34,3	34,3

^a1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns gemäß den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. — ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns gemäß den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. — ^c1991 und 1992: Einschließlich Solidaritätszuschlag von 3,75 vH auf die Steuerschuld; 7,5 vH für ein halbes Jahr. — ^d1995–1997: 7,5 vH Solidaritätszuschlag auf die Steuerschuld; ab 1998: 5,5 vH.

Quelle: Eigene Berechnungen anhand der Abzugstabellen; eigene Prognose.

Tabelle 5 — Marginale Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen in der Bundesrepublik Deutschland (früheres Bundesgebiet) 1977–1999 — in vH des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und	
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b	mit erwerbstätigem Ehegatten mit gleichem Bruttolohn	mit nicht erwerbstätigem Ehegatten
Lohnsteuer				
1977	18,1	32,7	29,1	15,3
1982	18,9	31,6	30,9	16,9
1986	23,3	32,9	31,5	16,9
1988	22,8	30,3	29,1	17,0
1990	22,7	24,8	23,2	18,0
1991 ^c	22,0	26,5	25,6	17,3
1992 ^c	22,6	27,2	26,1	18,3
1993	24,8	26,5	25,4	18,4
1994	23,3	26,5	25,5	17,7
1995 ^d	23,8	28,9	27,2	19,2
1996 ^d	26,5	29,5	29,4	24,1
1997 ^d	26,4	29,3	29,2	23,6
1998 ^d	26,1	29,2	29,1	23,2
1999 ^d	26,6	30,2	30,2	23,5
Sozialbeiträge				
1977	27,9	27,9	27,9	27,9
1982	29,1	29,1	29,1	29,1
1986	30,0	30,0	30,0	30,0
1988	30,4	30,4	30,4	30,4
1990	30,2	30,2	30,2	30,2
1991	30,7	30,7	30,7	30,7
1992	31,1	31,1	31,1	31,1
1993	31,1	31,1	31,1	31,1
1994	32,6	32,6	32,6	32,6
1995	32,8	32,8	32,8	32,8
1996	33,7	33,7	33,7	33,7
1997	34,6	34,6	34,6	34,6
1998	34,8	34,8	34,8	34,8
1999	34,3	34,3	34,3	34,3

^a1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns gemäß den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. — ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns gemäß den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. — ^c1991 und 1992: Einschließlich Solidaritätszuschlag von 3,75 vH auf die Steuerschuld; 7,5 vH für ein halbes Jahr. — ^d1995–1997: 7,5 vH Solidaritätszuschlag auf die Steuerschuld; ab 1998: 5,5 vH.

Quelle: Eigene Berechnungen anhand der Abzugstabellen; eigene Prognose.

Für die Leistungsanreize ist die marginale Belastung entscheidend. Sie bestimmt, inwieweit Mehrarbeit attraktiv ist, berufliche Qualifizierung vorteilhaft ist und das Ausweichen in die Schwarzarbeit (bei gegebenen Sanktionen bei Entlarvung) interessant ist. Die marginale Belastung aller vier Personengruppen durch die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge zusammen ist in dem untersuchten Zeitraum drastisch gestiegen. Sie beträgt im Jahr 1999 — je nach Gruppe — 58 bis 64 vH (Tabelle 5).

3. Die Lohnsteuer- und Sozialabgabenbelastung der Facharbeiterhaushalte in historischer Perspektive

Die bisher vorgelegten Daten beziehen sich auf vier ausgewählte Haushaltstypen im früheren Bundesgebiet im Zeitraum 1977 bis 1999. Für drei Typen von Facharbeiterhaushalten ist es möglich, die Abgabenbelastung im Zeitraum 1950 bis 1999 anhand der vom Bundesministerium für Arbeit und Sozialordnung zur Verfügung gestellten Daten (BMA lfd. Jgg.) darzustellen. Es handelt sich dabei um einen ledigen männlichen Facharbeiter in der Industrie bzw. im Produzierenden Gewerbe, um einen männlichen verheirateten Facharbeiter mit einem Kind und mit nichterwerbstätiger Ehefrau sowie um einen Facharbeiter mit drei Kindern und einer ebenfalls nichterwerbstätigen Ehefrau.

Für einen ledigen, männlichen Facharbeiter ergibt sich, daß die gesamte Abgabenbelastung seit 1950 kräftig gestiegen ist (Schaubild 2). Die Belastung liegt im Jahr 1999 bei 52,4 vH.

Auch für den männlichen, verheirateten Facharbeiter mit einem Kind resultiert eine trendmäßig deutlich gestiegene Abgabenbelastung (Schaubild 3). Auch Haushalte dieses Typs profitieren von der mehrmaligen Anhebung des Grundfreibetrages in den vergangenen Jahren, wirklich wichtig ist für diesen

Schaubild 2

**Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge eines ledigen, männlichen
Facharbeiters in der Industrie (vH des Bruttolohns einschließlich
Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) - Früheres Bundesgebiet**

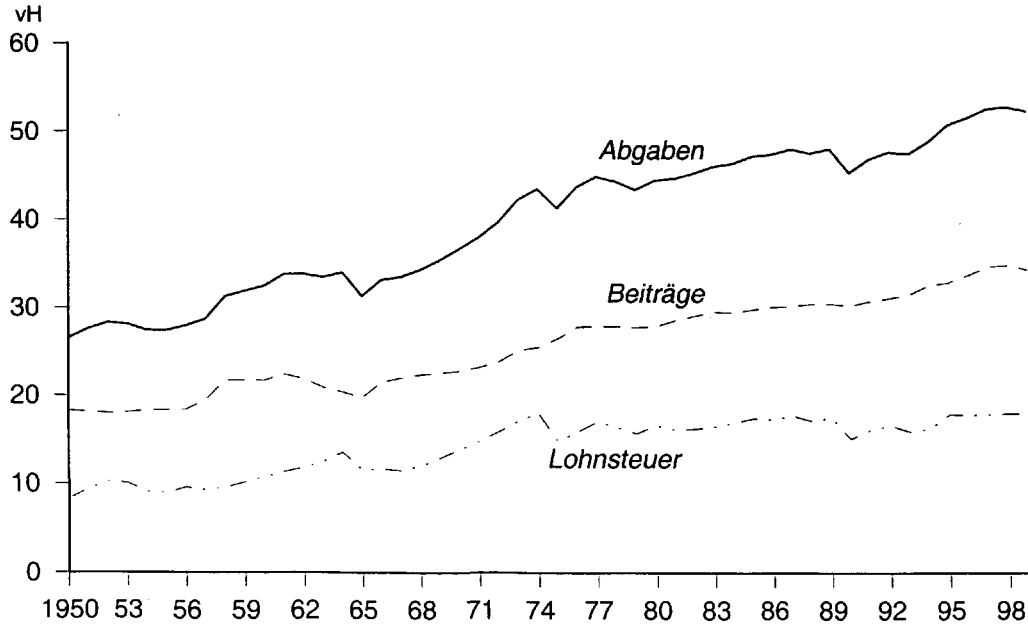
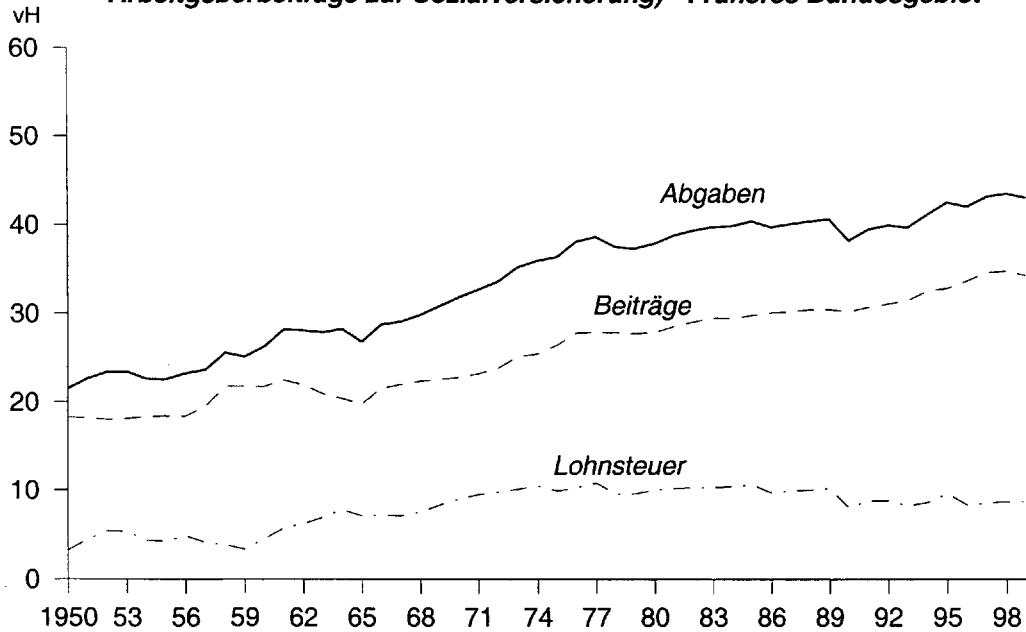


Schaubild 3

Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge eines verheirateten, männlichen Facharbeiters in der Industrie mit einem Kind (vH des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) - Früheres Bundesgebiet



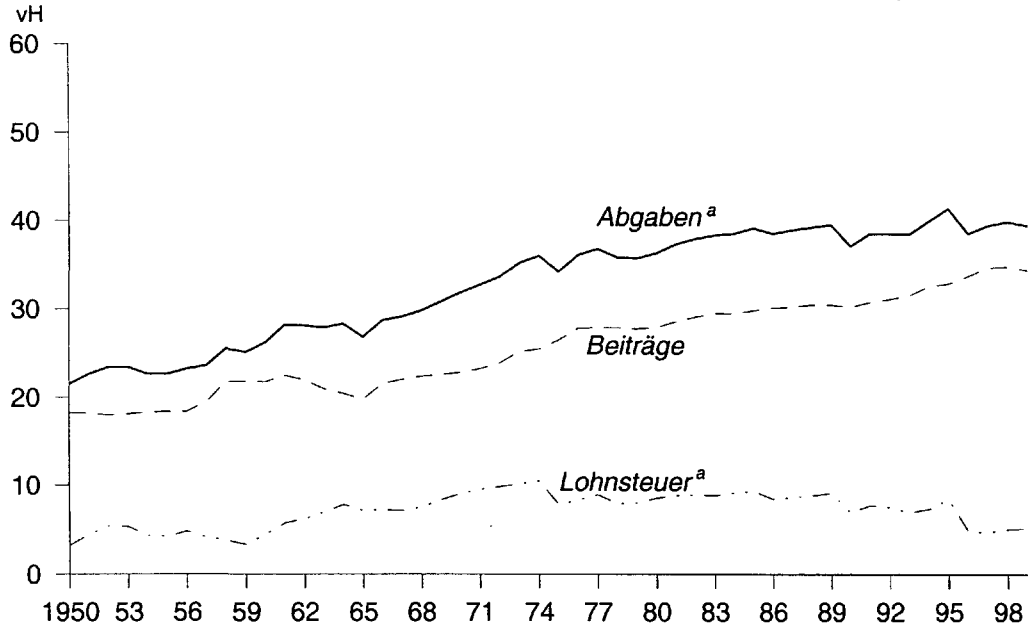
Haushaltstyp aber die Berücksichtigung des Kindergeldes, vor allem die Umstellung der Familienförderung im Jahr 1996. Unter Einschluß des Kindergeldes als negative Steuer zeigt sich, daß die Steuerbelastung im Jahr 1996 deutlich gesunken ist (Schaubild 4).

Die gesamte Abgabenbelastung eines verheirateten, männlichen Facharbeiters mit drei Kindern (und nichterwerbstätiger Ehefrau) ist seit 1950 ebenfalls kräftig gestiegen (Schaubild 5). Bei Berücksichtigung des Kindergeldes ist die Steuerbelastung in fast allen Jahren seit 1950 negativ, die Gesamtbelastung hat freilich auch dann zugenommen (Schaubild 6).

Insgesamt zeigt sich für alle drei Typen von Facharbeiterhaushalten, daß der Keil zwischen Bruttolohn (einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) und Nettolohn (auch bei Berücksichtigung des Kindergeldes als negative Steuer) langfristig gestiegen ist. Dabei hat sich die Zunahme der Belastung nach der Mitte der siebziger Jahre deutlich verlangsamt. Die jüngsten Steuer-senkungen (Anhebung des Grundfreibetrages bei der Einkommensbesteuerung in den Jahren 1998 und 1999 um zusammen 972 DM je Jahr, Erhöhung des Kinderfreibetrages und des Kindergeldes in den Jahren 1997 und 1999) haben an der langfristigen Tendenz nur für Haushalte mit Kindern etwas geändert (Schaubild 7). Die marginale Belastung ist für alle drei Haushaltstypen sehr groß mit der Folge, daß die Leistungsanreize stark beeinträchtigt sind.

Schaubild 4

Lohnsteuer^a und Sozialversicherungsbeiträge eines verheirateten, männlichen Facharbeiters in der Industrie mit einem Kind (vH des Bruttoloohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) - Früheres Bundesgebiet



^a Abzüglich Kindergeld.

Schaubild 5

Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge eines verheirateten, männlichen Facharbeiters in der Industrie mit drei Kindern (vH des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) - Früheres Bundesgebiet

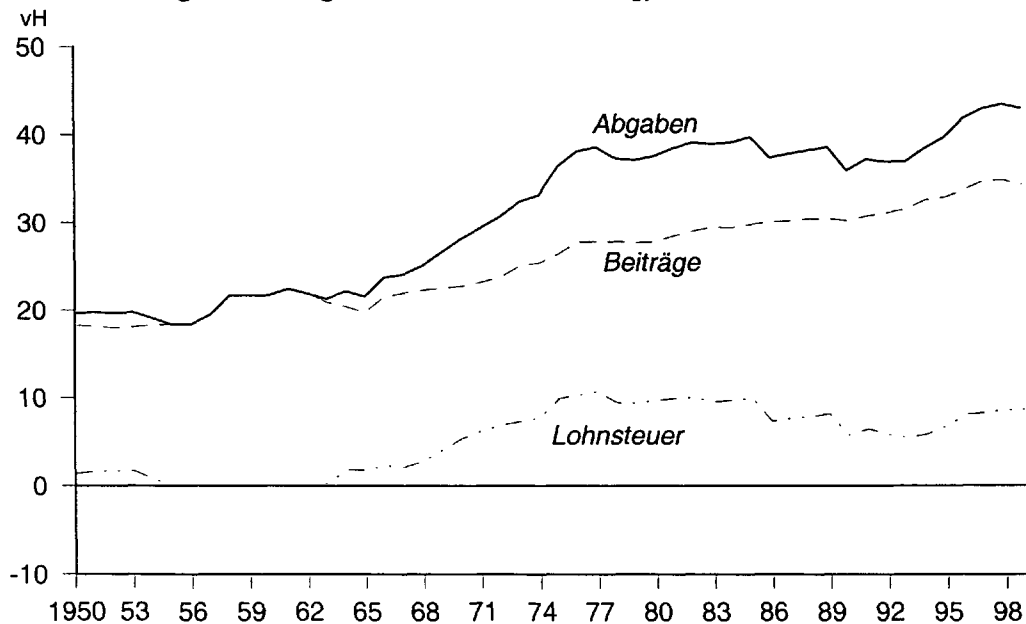
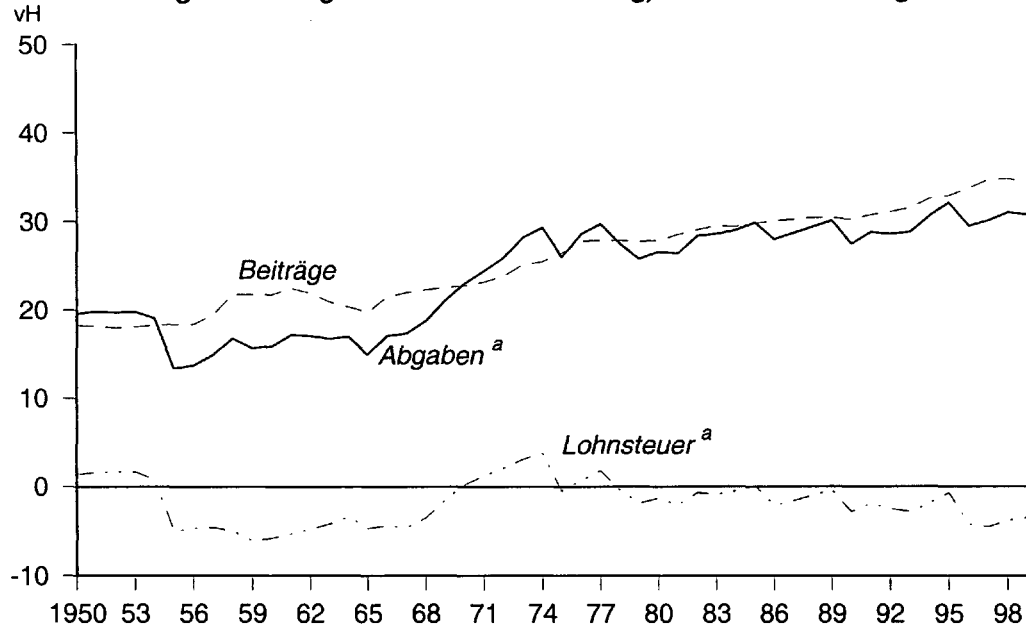


Schaubild 6

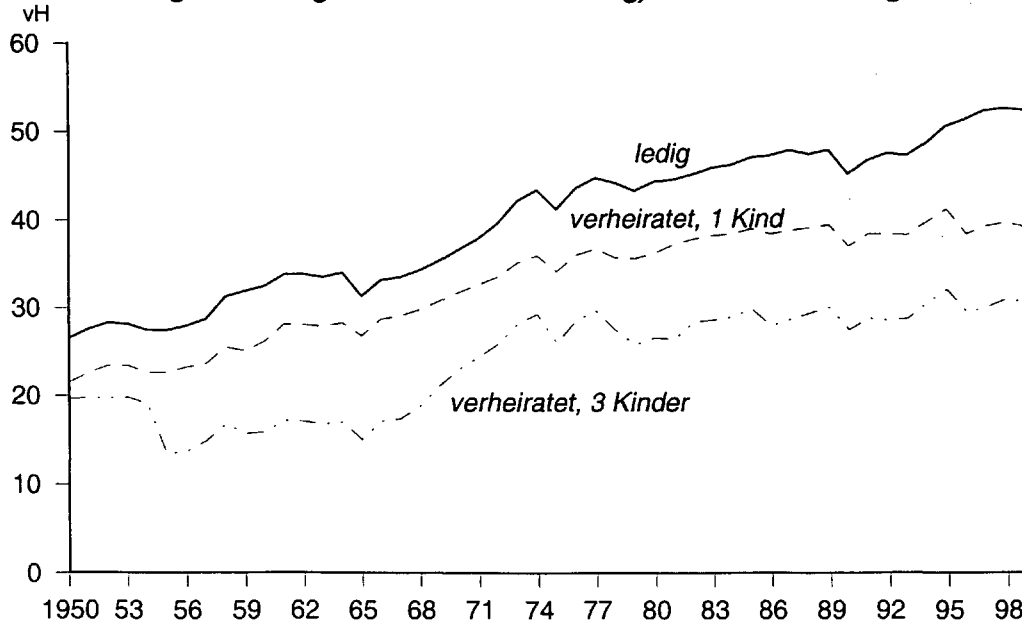
Lohnsteuer^a und Sozialversicherungsbeiträge eines verheirateten, männlichen Facharbeiters in der Industrie mit drei Kindern (vH des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) - Früheres Bundesgebiet



^a Abzüglich Kindergeld.

Schaubild 7

Abgaben^a eines männlichen Facharbeiters in der Industrie in Abhängigkeit von Familienstand und Kinderzahl (vH des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) - Früheres Bundesgebiet



^a Abzüglich Kindergeld.

E. Die Belastung der Unternehmensgewinne

1. Ein Blick auf die Ergebnisse der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen⁵

Nach den Ergebnissen der VGR haben die direkten Steuern (einschließlich ähnlicher Abgaben) in Relation zum Bruttoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen von 1960 bis 1990 von 21,2 vH auf 14,1 vH und von 1991 bis 1998 (für das jetzige Bundesgebiet) von 15,3 auf 10,1 vH abgenommen (Tabelle 6).

Tabelle 6 — Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen vor und nach Steuern (Mrd. DM)

	Bruttoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen	Direkte Steuern und ähnliche Abgaben			Nettoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen	Steuerbelastung (vH)
		Zusammen	Körperschaftsteuer	Sonstige Steuern u.ä. Abgaben		
1960	95,72	20,28	6,51	13,77	75,44	21,2
1970	169,76	32,48	8,72	23,76	137,28	19,1
1980	275,70	60,97	21,32	39,65	214,73	22,1
1990	575,10	80,92	30,09	50,83	494,18	14,1
1991 ^a	615,80	94,39	31,72	62,67	521,41	15,3
1992	632,54	99,45	31,18	68,27	533,09	15,7
1993	622,64	103,60	27,83	75,77	519,04	16,6
1994	685,88	89,52	19,57	69,95	596,36	13,1
1995	715,55	77,48	18,14	59,34	638,07	10,8
1996	754,49	77,03	29,46	47,57	677,46	10,2
1997	828,71	71,73	33,27	38,46	756,98	8,7
1998	900,35	90,79	36,20	54,59	809,56	10,1
1999	910,00	106,40	45,60	60,80	803,60	11,7

^a Ab 1991 gesamtes Bundesgebiet.

Quelle: Statistisches Bundesamt (1997b: 128; Arbeitsunterlage); eigene Berechnungen und eigene Prognose für 1999.

⁵ Es handelt sich um die Ergebnisse der VGR nach dem bisherigen System. Revidierte Zahlen gemäß dem ESVG 1995 liegen für die sogenannte Verteilungsrechnung noch nicht vor.

Die VGR-Daten liefern allerdings ein verzerrtes Bild der Belastung der Unternehmensgewinne. Sie sagen lediglich etwas über einen sehr heterogenen Durchschnitt der Unternehmen aus; dabei handelt es sich um Unternehmen mit Gewinnen und um solche mit Verlusten sowie um Unternehmen mit unterschiedlicher Rechtsform. Auch gibt es zahlreiche Abweichungen zwischen dem steuerrechtlich relevanten Gewinn und dem Bruttoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen im Sinne der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen; sie betreffen beispielsweise die Regelungen zur Festsetzung der Abschreibungen und der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Zudem gibt es Verzögerungen bei der Veranlagung der Unternehmen z.B. zur Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer; Zähler und Nenner der Gewinnsteuerrelation gemäß den VGR beziehen sich also nicht auf dieselbe Periode (dasselbe Jahr). Schließlich ist die — sehr begrenzt aussagekräftige⁶ — Belastung für den Durchschnitt der Unternehmen davon beeinflusst, inwieweit spezifische Steuerergünstigungen in Anspruch genommen worden sind. Eine niedrige Belastung im Durchschnitt besagt nicht, daß eine Reformnotwendigkeit nicht vorliegt, wenn die niedrige Belastung vor allem dadurch entsteht, daß Unternehmen auf die vielfältigen steuerlichen Anreize reagieren, dadurch aber ökonomisch ineffiziente Entscheidungen treffen.

2. Die Struktur der Gewinnsteuerpflichtigen

Die weit überwiegende Mehrzahl der deutschen Unternehmen bzw. Unternehmer ist einkommensteuerpflichtig. Im Jahr 1992⁷ gab es zwar rund 542 000 Körperschaftsteuerpflichtige (Tabelle 7), aber rund 2 000 000 einkommensteuer-

⁶ Vgl. auch die obigen Ausführungen zur Aussagekraft der gesamtwirtschaftlichen Lohnsteuerquote.

⁷ Aktuelle Angaben liegen nicht vor.

erpflichtige natürliche Personen mit Einkünften überwiegend aus den sogenannten Überschuß-Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit) sowie rund 443 000 Personengesellschaften, deren Anteilseigner einkommensteuerpflichtig sind.

Tabelle 7 — Körperschaft- und Einkommensteuerpflichtige und ihre Steuerschuld im Jahr 1992

	Anzahl	Festgesetzte Körperschaft- bzw. Einkommensteuer ^a (Mill. DM)
A. Körperschaftsteuerpflichtige		
– Steuerpflichtige mit positivem Einkommen		
-- Unbeschränkt Steuerpflichtige (ohne Steuerbefreite und Organgesellschaften)	260 990	43 350
-- Steuerbefreite mit Verpflichtung zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals	225	528
-- Organgesellschaften	8 018	308
– Steuerpflichtige mit negativem Einkommen darunter: Organgesellschaften	272 789	301
	4 432	24
– Sonstige	164	5
– Zusammen	542 186	44 491
B. Einkommensteuerpflichtige		
– Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Einkünften überwiegend aus		
-- Land- und Forstwirtschaft	217 871	1 359
-- Gewerbebetrieb	1 347 570	44 710
-- selbständiger Arbeit	438 213	19 076
– Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen	48 213	698
– Personengesellschaften/Gemeinschaften ^b	443 276	.
– Zusammen	2 495 143	.
^a Positive Steuer. — ^b Ohne solche mit einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte/Einnahmen.		

Quelle: Statistisches Bundesamt (1992a: 16–17, 1992b: 18).

Die weitaus meisten Körperschaftsteuerpflichtigen sind Kapitalgesellschaften (Tabelle 8). Unter diesen wiederum sind rund 505 000 Gesellschaften mit beschränkter Haftung; nur knapp 3 000 Kapitalgesellschaften waren im Jahr 1992 Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien.

Tabelle 8 — Körperschaftsteuerpflichtige und festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 1992

	Zahl der Steuerpflichtigen	Festgesetzte Körperschaftsteuer ^a (Mill. DM)
Kapitalgesellschaften		
– unbeschränkt steuerpflichtig mit positivem Einkommen (ohne steuerbefreite Gesellschaften und ohne Organgesellschaften)	244 614	35 256
-- Aktiengesellschaften, KGaA ^b	1 261	8 757
-- Gesellschaften mit beschränkter Haftung	243 353	26 499
– unbeschränkt steuerpflichtig mit negativem Einkommen (ohne steuerbefreite Gesellschaften und ohne Organgesellschaften)	250 602	249
-- Aktiengesellschaften, KGaA ^b	1 223	81
-- Gesellschaften mit beschränkter Haftung	249 379	168
– steuerbefreit	159	7
– Organgesellschaften	12 450	332
-- Aktiengesellschaften, KGaA ^b	249	223
-- Gesellschaften mit beschränkter Haftung	12 201	109
– Zusammen	507 825	35 843
Sonstige Körperschaftsteuerpflichtige	34 361	8 648
Zusammen	542 186	44 491

^aPositive Beträge. — ^bKommanditgesellschaften auf Aktien.

Quelle: Statistisches Bundesamt (1992b: 19–20).

3. Die Steuerbelastung in konkreten Fällen

a) Zur Methodik

Um die Gewinnsteuerbelastung der Unternehmen im konkreten Fall abschätzen zu können, sind zahlreiche vereinfachende Annahmen notwendig und zweckmäßig. Die folgenden Überlegungen stützen sich auf Schneider (1994). Es geht um die Belastung des jeweiligen Steuerzahlers im Sinne der formalen Inzidenz (Schneider 1994: 267), die Überwälzungsproblematik bleibt also unberücksichtigt. Außerdem werden Unterschiede der Bemessungsgrundlagen der einzelnen

Steuern auf den Gewinn oder auf das Vermögen ausgeklammert; es geht um die sogenannte rechtliche Steuerbelastung (Schneider 1994: 269).

b) Annahmen bei der Ermittlung der Steuerbelastung

In den folgenden Abschnitten wird die Änderung der Steuerzahlung ermittelt, die im Falle eines zusätzlichen Gewinns eines Unternehmens bei alternativer Verwendung (Gewinneinbehaltung bzw. Gewinnausschüttung) entsteht. Dabei wird unterstellt, daß infolge einer Investition der zusätzliche Gewinn 100 und der zusätzliche Einheitswert des Betriebsvermögens, also die Zunahme der Basis der betrieblichen Vermögensteuer, und (bei angenommener Gleichheit von Hinzurechnungen und Kürzungen) das zusätzliche Gewerbekapital jeweils 1000 betragen; die „Rendite“ wird also auf 10 vH festgesetzt.

Es wird durchgängig angenommen, daß (steuerbefreite) Einkünfte aus dem Ausland (Beteiligungserträge bei Gültigkeit des „internationalen Schachtelprivilegs“) nicht vorliegen, daß Tarifvergünstigungen bei der Körperschaftsteuer nicht bestehen und daß sich Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Gewerbeertragsteuer entsprechen. Es wird zudem angenommen, daß bei der Besteuerung der Personengesellschaften und der Einzelunternehmen nur gewerbliche Einkünfte vorliegen und der maximale Steuersatz für diese Einkünfte relevant ist (Schneider 1994: 273). Freibeträge bei der Vermögensteuer und gegebenenfalls bei der Gewerbeertragsteuer und der Gewerbekapitalsteuer werden als ausgeschöpft angesehen.

c) Die Belastung durch die Gewerbesteuer

Der Gewerbeertrag basiert auf dem Gewinn nach dem Einkommen- bzw. dem Körperschaftsteuerrecht (Schneider 1994: 269). Es gibt aber Hinzurechnungen und Kürzungen; beispielsweise werden 50 vH der Dauerschuldzinsen zum

Gewerbeertrag hinzugezählt und 1,2 vH des Einheitswerts der Grundstücke abgezogen (Schneider 1994: 187–189). Im folgenden wird der Einfachheit halber angenommen, daß die Hinzurechnungen den Kürzungen entsprechen.⁸ Bei der Berechnung der Gewerbesteuerschuld ist zu berücksichtigen, daß die Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer und damit ihre eigene Bemessungsgrundlage mindert (Schneider 1994: 191, 269).

Für Kapitalgesellschaften beträgt die sogenannte Steuermeßzahl 5 vH, bei einem Hebesatz von 400 vH ergibt sich eine Belastung des Gewinns nach Abzug der Gewerbesteuer von 20 vH. Die Steuerbelastung einer Personengesellschaft oder einer natürlichen Person (eines Einzelkaufmanns) wird im folgenden für den Teil eines Gewerbeertrages errechnet, der (nach Abzug der Gewerbeertragsteuer) den Betrag von 144 000 DM übersteigt; für geringere Gewerbeerträge gelten ein Freibetrag (48 000 DM) und eine Steuersatzstaffelung von 1 bis 5 vH (DATEV 1998). Bei einer Meßzahl von 5 vH und einem Hebesatz von 400 vH beträgt die Gewerbeertragsteuer bei Überschreiten der 144 000 DM-Grenze auch für Personengesellschaften und Einzelkaufleute 20 vH des Gewerbeertrags nach Abzug der Gewerbeertragsteuer.

Die Gewerbeertragsteuer in Relation zum Gewerbeertrag vor Abzug der Gewerbeertragsteuer beträgt weniger als 20 vH; sie läßt sich so errechnen: Bezeichnet E den Gewerbeertrag, das körperschaftsteuerpflichtige oder das einkommensteuerpflichtige Einkommen vor Abzug der Gewerbeertragsteuer, G die Gewerbeertragsteuer und H den Hebesatz, dann gilt bei einer Steuermeßzahl von 5 vH:

$$G = 0,05 \cdot H \cdot (E - G)$$

⁸ Tatsächlich sind die Hinzurechnungen (wegen der Einbeziehung der Hälfte der Dauerschuldzinsen) oft größer.

$$G (1 + 0,05 H) = 0,05 \cdot H \cdot E$$

$$G = \frac{0,05 \cdot H}{1 + 0,05 H} \cdot E$$

Für $H = 4$ (bzw. 400 vH) ergibt sich

$$G = \frac{0,20}{1,20} \cdot E = 0,1667 \cdot E$$

Im Jahr 1997 variierte der (gewogene) Gewerbesteuerdurchschnittssatz der einzelnen Bundesländer zwischen 302 vH in Brandenburg und 470 vH in Hamburg. Im gesamten Bundesgebiet betrug der Hebesatz 387 vH, dabei war er in den kreisfreien Städten (438 vH) deutlich höher als in den kreisangehörigen Gemeinden (347 vH). Im früheren Bundesgebiet belief sich der gewogene Durchschnittshebesatz im Jahr 1997 auf 389 vH, in den neuen Bundesländern und in Ost-Berlin zusammen auf 352 vH (Statistisches Bundesamt 1997a).

Die Gewerbekapitalsteuer wurde im früheren Bundesgebiet bis 1997 erhoben, in den neuen Bundesländern war sie — wie die Vermögensteuer — 1991 nicht eingeführt worden. Bei einer Steuermeßzahl von 0,2 vH und einem Hebesatz von 400 vH ergibt sich für die Gewerbekapitalsteuer unter der Annahme, daß mit einem zusätzlichen Gewinn von 100 ein zusätzlicher Kapitaleinsatz (ein zusätzliches Gewerbekapital) von 1000 verbunden ist, eine Steuerschuld von 8 bzw. 8 vH des Gewinns.

d) Die Belastung durch die Körperschaftsteuer

Die sogenannte Tarifbelastung bei der Körperschaftsteuer (der Steuersatz für Körperschaften bei Einbehaltung des Gewinns) betrug von 1994 bis 1998 45 vH im Regelfall und 42 vH für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und einige andere Steuerpflichtige; seit Jahresbeginn 1999 beläuft sich der Steuersatz in diesen Fällen auf einheitlich 40 vH. Daneben gibt es einige spezifische Steuersätze (Schneider 1994: 163–164).

Die Ausschüttungsbelastung beträgt seit 1994 statt 36 vH nur noch 30 vH. Die Tarifbelastung wird bei Ausschüttung von Gewinnen der Jahre 1994 bis 1998 von 45 auf 30 vH reduziert; die Entlastung beträgt somit 15/55 des bei einem Gewinn von 100 „für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals“. Damit ergeben sich bei Vernachlässigung anderer Steuern bei einem Gewinn von 100 eine Ausschüttung von 70 und eine Steuerschuld in Höhe von 30.

Ein inländischer Anteilseigner einer Körperschaft kann in der Regel die Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn auf seine Einkommensteuerschuld anrechnen; für ausländische Anteilseigner ist die Körperschaftsteuer dagegen eine „Definitivsteuer“, die freilich im Ausland je nach den Besteuerungsregeln auf die dortige Körperschaftsteuer (ggf. teilweise) angerechnet werden kann.⁹ Zur Anrechnung nicht berechtigt sind auch inländische Anteilseigner, deren Einnahmen nicht steuerpflichtig sind (z.B. Parteien und Stiftungen).

Die Rechenschritte zur Ermittlung der Steuerschuld und die dem Anrechnungsverfahren zugrundeliegende Idee werden deutlich, wenn man unterstellt, daß es die Gewerbesteuer, die Vermögensteuer und den Solidaritätszuschlag nicht gibt. Unter diesen Annahmen stellt sich das Ergebnis ein, welches das Integrationsverfahren bei der Dividendenbesteuerung eigentlich bewirken soll, nämlich eine Einkommensteuerbelastung entsprechend dem persönlichen marginalen Einkommensteuersatz des Anteilseigners. Allerdings wird dieses Ergebnis seit Einführung des Solidaritätszuschlags nur noch bedingt erreicht (Übersicht 1).

⁹ Zu den Regeln der internationalen Besteuerung vgl. Homburg (1997).

Übersicht 1 — Belastung durch die Körperschaftsteuer bei Gewinnausschüttung an anrechnungsberechtigte Anteilseigner

	1994	1995	1999
Einkommen	100,00	100,00	100,00
Tarifbelastung	-45,00	-45,00	-40,00
Zugang an tarifbelastetem Eigenkapital	55,00	55,00	60,00
Solidaritätszuschlag	0,00	-2,30	-1,67
Zur Ausschüttung verwendbares Eigenkapital	55,00	52,70	58,33
Ausschüttungsentlastung			
- Anteil	15/55	15/55	10/60
- Betrag	+15,00	+14,37	+9,72
Dividende	70,00	67,07	68,05
Kapitalertragsteuer (25 vH)	-17,50	-16,77	-17,01
Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer	0,00	-1,26	-0,94
Ausgezählte Dividende	52,50	49,04	50,10
Körperschaftsteuergutschrift (30/70 der Dividende)	+30,00	+28,74	+29,16
Kapitalertragsteuergutschrift	+17,50	+16,77	+17,01
Anrechenbarer Solidaritätszuschlag	0,00	+1,26	+0,94
Zu versteuerndes Einkommen auf Kapitalvermögen	100,00	95,81	97,21

Quelle: Schneider (1994: 168), eigene Berechnungen.

e) Die Belastung durch den Solidaritätszuschlag

Der Solidaritätszuschlag beträgt zur Zeit grundsätzlich 5,5 vH (von 1995 bis 1997: 7,5 vH) der Einkommensteuerschuld bzw. der Körperschaftsteuerschuld bei Einbehaltung des Gewinns. Bei Ausschüttungen einer Körperschaft entspricht der Zuschlag nicht 5,5 vH der Einkommensteuerschuld des Anteilseigners; vielmehr ist der Zuschlag auf die festzusetzende Körperschaftsteuer unabhängig vom Steuersatz des Anteilseigners (Schneider 1994: 165, 269–270). Dies bedeutet, daß auch ein Steuerpflichtiger, dessen zu versteuerndes Einkommen den Grundfreibetrag nicht übersteigt, Einkommensteuer in Form des Solidaritätszuschlags auf seine Dividende zahlen muß; generell ist die effektive Belastung um so höher, je niedriger das zu versteuernde Einkommen ist.

f) Die Belastung durch die Vermögensteuer

Die Vermögensteuer belastete im früheren Bundesgebiet bis zu ihrer Abschaffung im Jahr 1997 das Vermögen einer Kapitalgesellschaft und das der Anteilseigner (Schneider 1994: 251). Sie verringerte den Handelsbilanzgewinn einer GmbH, nicht aber deren Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn (Schneider 1994: 268). Eine Kapitalgesellschaft zahlte 0,6 vH auf 75 vH des Einheitswerts des Betriebsvermögens, der Anteilseigner (bei Vernachlässigung von Freibeträgen) 0,5 vH auf den gemeinen Wert des Anteils (und ab 1995 1 vH auf bestimmte andere Arten des Vermögens).

g) Die Belastung des zusätzlichen Gewinns einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet im Fall der Gewinnthesaurierung

Unter den dargestellten Annahmen wird eine Kapitalgesellschaft gegenwärtig bei Nichtausschüttung eines zusätzlichen Gewinns mit 51,8 vH belastet (Tabelle 9). Im Jahr 1993 — vor Inkrafttreten des Standortsicherungsgesetzes, vor der Wiedereinführung des Solidaritätszuschlags und vor der Abschaffung der Gewerbesteuer- und der Vermögensteuer — betrug die Steuerlast sogar 66,2 vH.¹⁰

Einige Aspekte sind bei der Berechnung der Belastung — abgesehen von den Folgen der obigen Annahmen — unberücksichtigt geblieben. Gewinne aus dem Ausland können aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerbefreit sein. Der Wert der Aktien kann sich infolge der Gewinnthesaurierung ändern. Die potentielle Besteuerung der Veräußerungsgewinne im Betriebs- oder im Privatvermögen wurde ebenso nicht berücksichtigt wie die Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer bei inländischen Anteilseignern.

¹⁰ Zur Entwicklung des Steuerrechts in den neunziger Jahren vgl. Deutsche Bundesbank (1997: 98–101).

Tabelle 9 — Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet bei Gewinnthesaurierung

	1993	1994	1995	1998	1999
Gewinn vor Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbekapitalsteuer: 0,2 vH des Gewerbekapitals (=1000 gesetzt) x Hebesatz von 400 vH ^a	8,00	8,00	8,00	0,00	0,00
Gewerbeertragsteuer 20:120 auf den Gewinn abzüglich Gewerbekapitalsteuer	15,33	15,33	15,33	16,67	16,67
Körperschaftsteuerliches Einkommen	76,67	76,67	76,67	83,33	83,33
Körperschaftsteuersatz (vH)	50	45	45	45	40
Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer	38,34	34,50	34,50	37,50	33,33
Vermögensteuer: 75 vH des Einheitswerts des Betriebsvermögens (gleich 1000 gesetzt) mal 0,6 vH Vermögensteuersatz	4,50	4,50	4,50	0,00	0,00
Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuer ^b	0,00	0,00	2,59	2,06	1,83
Selbstfinanzierungsbetrag	33,83	37,67	35,08	43,77	48,17
Rechtliche Steuerbelastung	66,17	62,33	64,92	56,23	51,83

^aDer (gewogene) durchschnittliche Hebesatz belief sich 1996 auf 383 und 1997 auf 387 vH (Statistisches Bundesamt 1996 und 1997a); der Vergleichbarkeit wegen wird durchgängig mit 400 vH gerechnet. — ^b1995–1997: 7,5 vH; danach 5,5 vH.

Quelle: Dieter Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden 1994; S. 275; eigene Berechnungen.

h) Die Belastung zusätzlicher Gewinne einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet im Fall der Ausschüttung des Gewinns an anrechnungsberechtigte Anteilseigner

Zur Anrechnung der auf Unternehmensebene gezahlten Körperschaftsteuer sind inländische Anteilseigner grundsätzlich berechtigt. Nicht berechtigt sind vor allem jene Anteilseigner, deren Einnahmen nicht steuerpflichtig sind.

Die Höhe des Solidaritätszuschlags (Schneider 1994: 277) bei Vollausschüttung berechnet sich als Produkt aus dem Steuersatz und der festzusetzenden Körperschaftsteuer. Diese bestimmt sich aus der Tarifbelastung abzüglich der Ausschüttungsentlastung von 15/55 (10/60) des 1995 (1999) tatsächlich für Ausschüttungen verwendeten tarifbelasteten Eigenkapitals. Tatsächlich für Ausschüttungen verwendet werden kann aber nur die Differenz zwischen dem Zugang an tarifbelastetem Eigenkapital vor Abzug des Solidaritätszuschlags und dem Solidaritätszuschlag. Der Solidaritätszuschlag x ergibt sich daher für die Jahre 1995, 1998 und 1999 aus folgenden Bestimmungsgleichungen:

$$1995: x = 0,075 (34,50 - 15/55 (37,67 - x))$$

$$1998: x = 0,055 (37,50 - 15/55 (45,83 - x))$$

$$1999: x = 0,055 (33,33 - 10/60 (50,00 - x))$$

Für 1995 beträgt $x = 1,85$; für 1998 ist $x = 1,40$, und für 1999 ist $x = 1,39$.

Die Steuerbelastung auf Unternehmensebene beträgt im Jahr 1999 bei Vollausschüttung des Gewinns rund 43 vH (Tabelle 10). Vor sechs Jahren belief sie sich auf knapp 57 vH.

i) Die Belastung auf der Ebene des anrechnungsberechtigten Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet

Im folgenden wird dargestellt, wie die Steuerbelastung eines Gewinns bei Ausschüttung auf der Ebene des anrechnungsberechtigten Anteilseigners gegebenenfalls korrigiert wird. Dabei wird zunächst angenommen, daß dieser Anteilseigner einer Grenzsteuerbelastung von 53 vH unterliegt, also im Jahr 1999 bei Besteuerung nach der Grundtabelle ein zu versteuerndes Einkommen von mindestens 120 042 DM und bei Besteuerung nach der Splittingtabelle eines von mindestens 240 084 DM hat.

Tabelle 10 — Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet für den Fall der Vollausschüttung an anrechnungsberechtigte Anteilseigner

	1993	1994	1995	1998	1999
Gewinn vor Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbekapitalsteuer: 0,2 vH des Gewerbekapitals (=1000 gesetzt) x Hebesatz von 400 vH	8,00	8,00	8,00	0,00	0,00
Gewerbeertragsteuer: 20:120 auf den Gewinn abzüglich Gewerbe- kapitalsteuer	15,33	15,33	15,33	16,67	16,67
Körperschaftsteuerliches Einkommen	76,67	76,67	76,67	83,33	83,33
Körperschaftsteuersatz (vH)	50	45	45	45	40
Tarifbelastung mit Körperschaft- steuer	38,34	34,50	34,50	37,50	33,33
Vermögensteuer: 75 vH des Einheitswerts des Betriebs- vermögens (gleich 1000 gesetzt) mal 0,6 vH Vermögensteuersatz	4,50	4,50	4,50	0,00	0,00
Zugang an tarifbelastetem Eigen- kapital vor Solidaritätszuschlag	33,83	37,67	37,67	45,83	50,00
Solidaritätszuschlag ^a bei Vollaus- schüttung	0,00	0,00	1,85	1,40	1,39
Zur Ausschüttung verwendbares Eigenkapital	33,83	37,67	35,82	44,43	48,61
Steuersatz bei Ausschüttung (vH)	36	30	30	30	30
Ausschüttungsentlastung					
Anteil	14/50	15/55	15/55	15/55	10/60
Betrag	9,47	10,27	9,77	12,12	8,10
Ausschüttung	43,30	47,94	45,59	56,55	56,71
Rechtliche Steuerbelastung	56,70	52,06	54,41	43,45	43,29
Körperschaftsteuer-Anrechnung					
Anteil	36/64	30/70	30/70	30/70	30/70
Betrag	24,36	20,55	19,54	24,24	24,30

^a1995: 7,5 vH; 1998 und 1999: 5,5 vH.

Quelle: Dieter Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden 1994, S. 277; eigene Berechnungen.

Die gesamte Belastung beträgt in diesem Fall im Jahr 1999 rund 63 vH (Tabelle 11); dabei errechnet sich der Solidaritätszuschlag auf die (positive) Differenz zwischen festzusetzender Einkommensteuer und anzurechnender Körperschaftsteuer. Im Jahr 1993 hatte die Belastung sogar rund 68 vH betragen. Zu beachten ist, daß bis zum Jahr 1997 die persönliche Vermögensteuer zur Belastung hinzukommen konnte.

Bei einem persönlichen Einkommensteuersatz von 30 vH beläuft sich die Belastung im Jahr 1999 auf rund 43 vH, bei einem Satz von Null auf 19 vH (1993: 32,3 vH). Auch ein Nicht-Einkommensteuerpflichtiger kann demnach eine Dividende nicht unbesteuert empfangen.

Tabelle 11 — Steuerbelastung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft in den alten Bundesländern

	1993	1994	1995	1998	1999
Ausschüttung	43,30	47,94	45,59	56,55	56,71
Kapitalertragsteuer (25 vH)	10,83	11,99	11,40	14,14	14,18
Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer	0,00	0,00	0,85	0,78	0,78
Barausschüttung	32,47	35,95	33,34	41,63	41,75
Körperschaftsteuer-Anrechnung	24,36	20,55	19,54	24,24	24,30
Kapitalertragsteuer-Anrechnung	10,83	11,99	11,40	14,14	14,18
Anzurechnender Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer	0,00	0,00	0,85	0,78	0,78
Zu versteuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen	67,66	68,49	65,13	80,79	81,01
Einkommensteuer ^a	35,86	36,30	34,52	42,82	42,94
Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuerschuld abzüglich der angerechneten Körperschaftsteuerzahlung	0,00	0,00	1,12	1,02	1,03
Versteuerter Ertrag vor Abzug der persönlichen Vermögensteuer	31,80	32,19	29,49	36,95	37,04
Rechtliche Steuerbelastung vor Berücksichtigung der persönlichen Vermögensteuer ^b	68,20	67,81	70,51	63,05	62,96

^aMaximaler Steuersatz (53 vH). — ^b1996 abgeschafft.

Quelle: Dieter Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden 1994, S. 278; eigene Berechnungen.

j) Die Belastung des zusätzlichen Gewinns eines Mitunternehmers im früheren Bundesgebiet

Es wird angenommen, daß sich die Hinzurechnungen zu den Einkünften und die Kürzungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kompensieren. Kurz: Die Bemessungsgrundlage der Gewerbebeertragsteuer entspricht der der Einkommensteuer. Es wird die Grenzsteuerbelastung für den Teil eines Gewerbeertrages berechnet, der nach Abzug der Gewerbebeertragsteuer über 144 000 DM liegt, so daß bei der Berechnung der Gewerbesteuerschuld der Freibetrag und die Eingangsstaffelung des Steuersatzes vernachlässigt werden können. Schließlich wird angenommen, daß nur gewerbliche Einkünfte vorliegen und daß der maximale Steuersatz für diese Einkünfte relevant ist.

Die Steuerbelastung des Mitunternehmers beträgt unter diesen Annahmen im Jahr 1999 rund 56 vH (Tabelle 12). Sie war im Jahr 1993 um reichlich 11 Prozentpunkte höher.

4. Zur Entwicklung des durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatzes

In den vergangenen Jahren sind die Steuersätze für Unternehmensgewinne in den untersuchten Fällen per saldo etwas gesunken (Tabellen 9 bis 12). Die Vermögensteuer und die Gewerbekapitalsteuer sind abgeschafft worden.¹¹ Gleichzeitig sind aber die Hebesätze der Gewerbesteuer im Durchschnitt erhöht worden (Tabelle 13).

¹¹ Eine Übersicht über die Rechtsänderungen bieten die Deutsche Bundesbank (1997: 83-103) sowie der Sachverständigenrat (Ifd. Jgg.).

Tabelle 12 — Steuerbelastung von Mitunternehmern in den alten Bundesländern

	1993	1994	1995	1998	1999
Gewinn vor Gewerbe- und Vermögensteuer	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbekapitalsteuer: 0,2 vH des Gewerbekapitals (=1000 gesetzt) x Hebesatz von 400 vH	8,00	8,00	8,00	0,00	0,00
Gewerbeertragsteuer 20:120 auf den Gewinn abzüglich Gewerbekapitalsteuer	15,33	15,33	15,33	16,67	16,67
Gewerbliche Einkünfte nach Gewerbesteuer	76,67	76,67	76,67	83,33	83,33
Spitzensatz der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte ^a	40,64	36,03	36,03	39,17	37,50
Vermögensteuer: 75 vH des Einheitswerts des Betriebsvermögens (gleich 1000 gesetzt) mal 0,5 vH Vermögensteuersatz	3,75	3,75	3,75	0,00	0,00
Solidaritätszuschlag	0,00	0,00	2,70	2,15	2,06
Verfügbares Einkommen	32,28	36,89	34,19	42,01	43,77
Rechtliche Steuerbelastung vor Berücksichtigung der persönlichen Vermögensteuer ^b	67,72	63,11	65,81	57,99	56,23

^a1993: 53 vH; 1994–1998: 47 vH; 1999: 45 vH. — ^b1996 abgeschafft.

Quelle: Dieter Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden 1994, S. 280; eigene Berechnungen.

Tabelle 13 — Gewogener Durchschnittshebesatz der Gewerbesteuer (vH)

	Früheres Bundesgebiet	Neue Länder und Ostberlin	Insgesamt
1991	364	298	363
1992	370	337	370
1993	372	337	371
1994	375	337	372
1995	378	343	376
1996	385	349	383
1997	389	352	387

Quelle: Statistisches Bundesamt (Ifd. Jgg.), Fachserie 14.

Der durchschnittliche Hebesatz im Westen ist von 364 vH im Jahr 1991 auf 389 vH im Jahr 1997 gestiegen. Die Entlastung der Gewinne ist demnach etwas geringer, als die obigen Ergebnisse (Tabellen 9 bis 12) nahelegen.

5. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer

Bei einer Beurteilung der Entwicklung der Steuerbelastung in den neunziger Jahren ist zu berücksichtigen, daß die Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer durch zahlreiche Maßnahmen verbreitert worden sind. Bedeutsam sind vor allem der Wegfall der staffeldegressiven Abschreibung für Betriebsgebäude, die Einschränkung des sogenannten Dividendenstrippings und die Einschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung (Funk 1997: 390).

Für nach dem 31. Dezember 1996 endende Wirtschaftsjahre wurde — zur Finanzierung der Abschaffung der Gewerbesteuer — die Zulässigkeit der Rückstellungen für drohende Verluste aus am Bilanzstichtag noch schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG) gestrichen; bestehende Rückstellungen müssen aufgelöst werden. Der halbe durchschnittliche Steuersatz für außerordentliche Einkünfte wurde ab 1. August 1997 auf einen geringeren Betrag als zuvor begrenzt (Verringerung des Kappungsbetrages von 30 auf 15 Mill. DM ab 1. August 1997 und 10 Mill. DM ab 1. Januar 2001). Zum Jahresbeginn 1999 kamen zahlreiche weitere Maßnahmen hinzu.

6. Resümee

Insgesamt zeigt sich, daß die Unternehmensgewinne infolge von Steuersenkungen gegenwärtig niedriger belastet werden als zu Beginn der neunziger

Jahre. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer, zu der es nach der Mitte der neunziger Jahre kam, führt dazu, daß die Entlastung insgesamt etwas kleiner ausfällt.

7. Die künftige Entwicklung der Steuersätze für Unternehmensgewinne

a) Die Steuerreform vom März 1999

Unternehmensgewinne werden unterschiedlich besteuert; viele Änderungen sind im März 1999 beschlossen worden. Im folgenden wird dargestellt, wie sich die Steuersätze in den bislang untersuchten Fällen infolge der Steuerreform vom März 1999 ändern werden (Tabelle 14). Es wird angesichts der andauernden Reformdiskussion auch dargestellt, welche Belastung sich bei alternativ gesenkten Körperschaftsteuersätzen und Steuersätzen für gewerbliche Einkünfte ergäbe (Tabellen 15 bis 18).

Einen Überblick über die tatsächliche und die potentielle Entwicklung der Steuerbelastung der Gewinne gibt Tabelle 19. Es sei darauf hingewiesen, daß sich bei Körperschaftsteuersatzsenkungen an der hohen Einkommensteuerbelastung von Dividenden nur wenig ändert.

Zusammen mit den Steuersatzsenkungen sind im März 1999 zahlreiche Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen beschlossen worden (Tabelle 20). Die effektive Gewinnsteuerbelastung in den kommenden Jahren wird dadurch deutlich beeinflußt.

Tabelle 14 — Belastung der Unternehmensgewinne durch Ertragsteuern^a (vH) 1998–2002

	1998	1999	2000	2001	2002
Körperschaften^b					
Einbehaltene Gewinne					
Körperschaftsteuer	45,0	40,0	40,0	40,0	40,0
Solidaritätszuschlag ^c	2,5	2,2	2,2	2,2	2,2
Zusammen	47,5	42,2	42,2	42,2	42,2
Ausgeschüttete Gewinne					
Körperschaftsteuer	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Kapitalertragsteuer ^d	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Solidaritätszuschlag ^c	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6
Zusammen ^e	50,1	50,1	50,1	50,1	50,1
Andere Unternehmen					
Einkommensteuer ^f	47,0	45,0	43,0	43,0	43,0
Solidaritätszuschlag ^c	2,6	2,5	2,4	2,4	2,4
Zusammen	49,6	47,5	45,4	45,4	45,4
Nachrichtlich:					
Maximaler Einkommensteuersatz	53,0	53,0	51,0	51,0	48,5
Solidaritätszuschlag ^c	2,9	2,9	2,8	2,8	2,7
Zusammen	55,9	55,9	53,8	53,8	51,2

^aOhne Gewerbeertragsteuer. — ^bVor allem Kapitalgesellschaften, Regelfall. — ^c5,5 vH auf die Steuerschuld. — ^d25 vH auf den Gewinn abzüglich der Körperschaftsteuer bei Ausschüttung an Inländer; in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedliche Belastung bei Ausschüttung an Ausländer. — ^eOhne Berücksichtigung der Anrechenbarkeit der gezahlten Steuern auf der Ebene der Anteilseigner, wenn diese Inländer sind. — ^fMaximaler Steuersatz für gewerbliche Einkünfte im Rahmen der Einkommensbesteuerung.

Quelle: Bundesgesetzblatt, Teil I (März 1999), eigene Berechnungen.

Tabelle 15 — Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet bei Gewinnthesaurierung bei alternativen Körperschaftsteuersätzen

	1999	2000 ^a	2000 ^a	2000 ^a
Gewinn vor Körperschaft- und Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbeertragsteuer 20:120 ^b auf den Gewinn	16,67	16,67	16,67	16,67
Körperschaftsteuerliches Einkommen	83,33	83,33	83,33	83,33
Körperschaftsteuersatz (vH)	40	35	30	25 ^c
Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer	33,33	29,17	25,00	20,83
Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer	1,83	1,60	1,38	1,15
Selbstfinanzierungsbetrag	48,17	52,56	56,95	61,35
Rechtliche Steuerbelastung	51,83	47,44	43,05	38,65

^aBei per Annahme oder gemäß Reformvorschlag gesenktem Körperschaftsteuersatz. — ^bDer (gewogene) durchschnittliche Hebesatz belief sich 1997 auf 387 vH (Statistisches Bundesamt 1997a); der Vergleichbarkeit wegen wird durchgängig mit 400 vH gerechnet. — ^cVorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 30. April 1999.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 16 — Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft im früheren Bundesgebiet für den Fall der Vollausschüttung an anrechnungsberechtigte Anteilseigner bei alternativen Körperschaftsteuersätzen

	1999	2000 ^a	2000 ^a	2000 ^a
Gewinn vor Körperschaft- und Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbeertragsteuer: 20:120 auf den Gewinn	16,67	16,67	16,67	16,67
Körperschaftsteuerliches Einkommen	83,33	83,33	83,33	83,33
Körperschaftsteuersatz (vH)	40	35	30	25 ^b
Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer	33,33	29,17	25,00	20,83
Zugang an tarifbelastetem Eigenkapital vor Solidaritätszuschlag	50,00	54,16	58,33	.
Solidaritätszuschlag bei Vollausschüttung	1,39	1,38	1,38	1,15
Zur Ausschüttung verwendbares Eigenkapital	48,61	52,78	56,95	.
Steuersatz bei Ausschüttung (vH)	30	30	30	25 ^b
Ausschüttungsentlastung	8,10	4,06	0,00	.
Ausschüttung	56,71	56,84	56,95	61,35
Rechtliche Steuerbelastung	43,29	43,16	43,05	38,65
Körperschaftsteuer-Anrechnung	24,30	24,36	24,41	0,00

^aBei per Annahme oder gemäß Reformvorschlag gesenktem Körperschaftsteuersatz. —
^bVorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 17 — Steuerbelastung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft in den alten Bundesländern bei alternativen Körperschaftsteuersätzen

	1999	2000 ^b	2000 ^b	2000 ^b
Ausschüttung	56,71	56,84	56,95	61,35
Kapitalertragsteuer (25 vH)	14,18	14,21	14,24	0,00 ^c
Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer	0,78	0,78	0,78	0,00 ^c
Barausschüttung	41,75	41,85	41,93	
Körperschaftsteuer-Anrechnung	24,30	24,36	24,41	0,00 ^c
Kapitalertragsteuer-Anrechnung	14,18	14,21	14,24	0,00 ^c
Anzurechnender Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer	0,78	0,78	0,78	0,00 ^c
Zu versteuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen	81,01	81,20	81,36	61,35
Einkommensteuer ^a	42,94	41,41	41,49	15,64 ^d
Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuerschuld abzüglich der angerechneten Körperschaftsteuerzahlung	1,03	0,94	0,94	0,86
Versteuerter Ertrag vor Abzug der persönlichen Vermögensteuer	37,04	38,85	38,93	44,85
Rechtliche Steuerbelastung vor Berücksichtigung der persönlichen Vermögensteuer	62,96	61,15	61,07	55,15

^aMaximaler Steuersatz (1999: 53 vH; 2000: 51 vH). — ^bBei gesenktem Körperschaftsteuersatz. — ^cVorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung. — ^d51 vH auf 50 vH der Ausschüttung.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 18 — Steuerbelastung von Mitunternehmern

	1999	2000	2000 ^a
Gewinn vor Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00
Gewerbeertragsteuer 20:120 auf den Gewinn	16,67	16,67	16,67
Gewerbliche Einkünfte nach Gewerbesteuer	83,33	83,33	83,33
Spitzensatz der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte ^b	37,50	35,83	21,25 ^c
Solidaritätszuschlag	2,06	1,97	1,17
Verfügbares Einkommen	43,77	45,53	60,91
Rechtliche Steuerbelastung	56,23	54,47	39,09

^aBei gesenktem Steuersatz. — ^b1999: 45 vH; 2000: 43 vH. — ^cVorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Variante der 50 %igen Befreiung der Einkünfte).

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 19 — Gewinnsteuerbelastung im früheren Bundesgebiet in Abhängigkeit von der Rechtsform und der Art der Gewinnverwendung (vH)

	1993	1994	1995	1998	1999	2000 ^a	2000 ^b
Kapitalgesellschaft							
– Gewinnthesaurierung	66,2	62,3	64,9	56,2	51,8	43,1	38,7
– Vollausschüttung an einem anrechnungsberechtigten Anteilseigner mit einem Steuersatz von							
-- 53 vH / 51 vH	68,2	67,8	70,5	63,1	63,0	61,1	55,2
-- 0 vH	32,3	31,5	34,9	19,2	19,0	18,8	38,9
Einzelunternehmen oder Mitunternehmer ^c	67,7	63,1	65,8	58,0	56,2	54,5 ^c	39,1 ^d

^aBei einem Körperschaftsteuersatz von 30 vH. — ^bVorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung. — ^cSteuersatz für gewerbliche Einkünfte 43 vH. — ^dVgl. Tabelle 18.

Quelle: Tabellen 9, 11, 12, 15, 17 und 18.

Tabelle 20 — Auswirkungen der Steuerreform auf die Einnahmen der öffentlichen Haushalte (Mill. DM)

	1999	2000	2001	2002
1. Verschärfung der Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung (Rückstellungsbildung, Teilwertabschreibung, Wertaufholung)	2 985	4 620	4 600	6 748
2. Streichung des ermäßigten Steuersatzes für außerordentliche Einkünfte	1 326	3 820	6 858	6 686
3. Halbierung des Sparerfreibetrages und Verlängerung der „Spekulationsfristen“ für private Veräußerungsgewinne	166	2 411	3 575	4 035
4. Verwendung aktueller Sterbetafeln	-734	-1 619	-6 475	0
5. Sonstige Maßnahmen	5 726	13 335	16 862	18 924
6. Zusammen	9 469	22 567	25 420	36 393
7. Erhöhung des Kindergeldes	-5 800 ^a	-5 800	-5 800	-5 800
8. Senkung des Eingangsteuersatzes	-1 370	-1 310	-1 330	-1 360
9. Senkung des Höchststeuersatzes für gewerbliche Einkünfte	-930	-1 120	-1 380	-1 500
10. Senkung des Körperschaftsteuersatzes	-1 365	-2 868	-3 815	-3 885
11. Anhebung des Grundfreibetrages	-	-4 060	-3 870	-3 900
12. Senkung des Eingangsteuersatzes	-	-620	-570	-600
13. Korrektur des Steuertarifs	-	-6 280	-6 280	-6 420
14. Senkung des Spitzensteuersatzes	-	-1 490	-1 630	-1 840
15. Senkung des Höchststeuersatzes für gewerbliche Einkünfte	-	-1 100	-1 340	-1 550
16. Anhebung des Grundfreibetrages	-	-	-	-5 220
17. Senkung des Eingangsteuersatzes	-	-	-	-1 860
18. Korrektur des Steuertarifs	-	-	-	-18 900
19. Senkung des Spitzensteuersatzes	-	-	-	-2 170
20. Erhöhung des Kindergeldes ^b	-	-	-	-1 900
21. Zusammen	-9 465 ^a	-24 648	-26 015	-56 905
22. Insgesamt (6. plus 21.)	4	-2 081	-595	-20 512

^aAusschließlich des Einmaleffekts infolge der Übertragung der Kindergeldauszahlung von den Unternehmen auf die Familienkassen (600 Mill. DM). — ^bNoch nicht beschlossen.

Quelle: Deutscher Bundestag; eigene Berechnungen.

b) Die aktuelle Diskussion zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Vor wenigen Tagen hat das Bundeskabinett die Grundzüge einer Reform der Unternehmensbesteuerung beschlossen. Alle Unternehmenseinkünfte sollen mit einem einheitlichen Steuersatz von höchstens 35 vH belegt werden.

Die Gewinne der Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) sollen bei Einbehaltung und bei Ausschüttung durch die Körperschaftsteuer mit 25 vH besteuert werden; zusammen mit der Belastung durch die Gewerbeertragsteuer ergäbe sich (ohne Solidaritätszuschlag) ein Steuersatz von 37 bis 38 vH. Die Möglichkeit inländischer Anteilseigner, die auf Unternehmensebene auf Dividenden gezahlte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen, soll beseitigt werden; allerdings sollen Dividenden nur zu 50 vH der persönlichen Einkommensteuer unterworfen oder auf andere Weise ermäßigt besteuert werden. Gewerbliche Einkünfte (der Einzelunternehmer und Mitunternehmer) sollen im Rahmen der Einkommensbesteuerung mit rund 25 vH besteuert werden; hinzu kommt die Gewerbesteuer. Es wird erwogen, Einkommensteuerpflichtigen das Recht einzuräumen, sich nach den Regeln für Körperschaften besteuern zu lassen.

Das Vorhaben, die Steuerbelastung der Unternehmensgewinne (ausschließlich der Gewerbeertragsteuer) auf 25 vH (ohne Solidaritätszuschlag) zu begrenzen, erscheint auf den ersten Blick attraktiv. Gleiches gilt für die Idee, eine Wahl zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer zuzulassen (Optionsmodell).

Tatsächlich würde bei Verwirklichung des Reformvorschlags die Belastung der Unternehmensgewinne sinken. Körperschaftsgewinne werden z.Zt. bei Einbehaltung mit 40 vH (bis 1998 45 vH), bei Ausschüttung mit 30 vH (zuzüglich Kapitalertragsteuer und veranlagter Einkommensteuer) besteuert. Gewerbliche Einkünfte werden im Rahmen der Einkommensbesteuerung ab 1. Januar 1999 mit maximal 45 vH, ab 1. Januar 2000 mit maximal 43 vH belastet; die durchschnittliche Belastung gewerblicher Einkünfte durch die Einkommensteuer ist

in den meisten Fällen aber weitaus geringer. Das Reformprojekt hat aber auch erhebliche Nachteile.

Eine Spreizung zwischen dem Steuersatz für Unternehmen von 25 vH (statt 40 vH für einbehaltene Gewinne der Körperschaften) und dem ab 1. Januar 2002 gültigen Einkommensteuerspitzensatz von 48,5 vH (statt 53 vH) bedeutet eine verstärkte Kapitalmarktspaltung, die zusätzliche allokativen Verzerrungen auslöst.

Ferner müßten entsprechende Steuersatzsenkungen — nach der vermuteten Einschätzung des Bundesverfassungsgerichts — mit einer deutlichen Verringerung des Einkommensteuerspitzensatzes einhergehen. Dies hätte drastische Steuermindereinnahmen zur Folge, denen Ausgabenkürzungen gegenüberstehen müßten, die politisch offenbar nicht gewollt sind, obwohl sie sich positiv auf Wachstum und Beschäftigung auswirken würden.

Auch verteilungspolitisch ist der Vorschlag einer Einheitssteuer von 25 vH für Unternehmensgewinne problematisch. Aktionäre mit niedrigem Grenzsteuersatz würden bei einer Definitivbesteuerung der Gewinne der Kapitalgesellschaften mehr als bisher besteuert — auch dann, wenn Dividenden bei der Einkommensbesteuerung bevorzugt behandelt werden.

Das Optionsmodell läßt Unternehmen die Wahl zwischen den Formen der Besteuerung. Unternehmen können aber nicht im voraus sinnvoll für z.B. fünf Jahre für eine bestimmte Form der Besteuerung optieren. Bei Personengesellschaften gibt es ein zusätzliches Problem. Gesellschafter mit unterschiedlicher Steuerbelastung präferieren unterschiedliche Besteuerungsregeln.

Wahrscheinlich wird eine Reform gemäß den obigen Vorstellungen im Jahr 2001 — und dann bei Steuersätzen, die (einschließlich Gewerbesteuer) höher als 35 vH sind — in Kraft treten. Zudem dürfte es für kleine Unternehmen begrenzte Entlastungen bei der Gewerbesteuer geben.

F. Literaturverzeichnis

- BGBI. (*Bundesgesetzblatt, Teil I*) (1999). März. Bonn.
- BMA (Bundesministerium für Arbeit und Sozialordnung) (lfd. Jgg.). *Statistisches Taschenbuch*. Bonn.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (lfd. Jgg.). *Arbeitsunterlagen*. Bonn.
- DATEV (Hrsg.) (lfd. Jgg.). *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*. Nürnberg.
- Deutsche Bundesbank (1997). *Monatsberichte* 49 (8). Frankfurt am Main.
- Funk, J. (1997). *Steuerliche Standortsicherung 1991–1996: Was bleibt zu tun?* Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag. Köln.
- Homburg, S. (1997). *Allgemeine Steuerlehre*. München.
- Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999). *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*. Brühl, 30. April.
- Luchterhand (lfd. Jgg.). *Gesamt-Abzugs-Tabellen*. Neuwied.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (1997). *Wachstum, Beschäftigung, Währungsunion — Orientierungen für die Zukunft. Jahresgutachten 1997/98*. Stuttgart.
- (lfd. Jgg.). *Jahresgutachten ...* Stuttgart.
- Schneider, D. (1994). *Grundzüge der Unternehmensbesteuerung*. 6., neu bearbeitete Auflage. Wiesbaden.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1992a). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Lohn- und Einkommensteuer*. Stuttgart.
- (1992b). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.2: Körperschaftsteuer*. Stuttgart.
- (1996). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 10.1: Realsteuervergleich*. Stuttgart.
- (1997a). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 10.1: Realsteuervergleich*. Stuttgart.

- (1997b). *Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1.3: Konten und Standardtabellen*. Stuttgart.
- (1999). *Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 3: 4. Vierteljahr 1998*. Stuttgart.
- (lfd. Jgg.). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 10.1: Realsteuervergleich — Realsteuern und kommunale Einkommensteuerbeteiligung*. Stuttgart.