



DEUTSCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG

SONDERHEFT 172 · 2001

Stefan Bach, Wolfgang Scheremet, Bernhard Seidel  
und Dieter Teichmann

**Internationale Entwicklungstendenzen  
nationaler Steuersysteme – von der  
direkten zur indirekten Besteuerung?**

DUNCKER & HUMBLOT · BERLIN

# **DEUTSCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG**

gegründet 1925 als INSTITUT FÜR KONJUNKTURFORSCHUNG von Prof. Dr. Ernst Wagemann  
Königin-Luise-Straße 5 · D-14195 Berlin (Dahlem)

## **VORSTAND**

Präsident Prof. Dr. Klaus F. Zimmermann · Vize-Präsident Prof. Dr. Bengt-Arne Wickström, Ph. D.  
Geschäftsführer Michael Herzog

## **Kollegium der Abteilungsleiter**

Dr. Gustav-Adolf Horn · Dr. Kurt Hornschild · Wolfram Schrettl, Ph. D. · Dr. Bernhard Seidel  
Prof. Dr. Gert G. Wagner · Dr. Hans-Joachim Ziesing

Stefan Bach u. a.

**Internationale Entwicklungstendenzen nationaler Steuersysteme –  
von der direkten zur indirekten Besteuerung?**



# **Internationale Entwicklungstendenzen nationaler Steuersysteme – von der direkten zur indirekten Besteuerung?**

**Von**

**Stefan Bach, Wolfgang Scheremet, Bernhard Seidel  
und Dieter Teichmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Internationale Entwicklungstendenzen nationaler Steuersysteme –  
von der direkten zur indirekten Besteuerung? / Stefan Bach ...**

– Berlin : Duncker und Humblot, 2001

(Sonderheft / Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung ; H. 172)

ISBN 3-428-10718-7

Herausgeber: Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Königin-Luise-Str. 5,  
D-14195 Berlin, Telefon (0 30) 8 97 89-0 – Telefax (0 30) 8 97 89 200

Alle Rechte vorbehalten

© 2001 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0720-7026

ISBN 3-428-10718-7

# Inhaltsverzeichnis

|  |     |
|--|-----|
| 1. Einleitung.....   | 9   |
| 2. Direkte und indirekte Steuern: Steuertechnische Konzepte und steuerpolitische Entwicklung..         | 12  |
| 2.1. Direkte versus indirekte Steuern .....  | 12  |
| 2.1.1. Begriffe.....   | 12  |
| 2.1.2. Indirekte Steuern.....  | 16  |
| 2.1.3. Direkte Steuern .....   | 24  |
| 2.2. Entwicklung der Steuersysteme .....   | 29  |
| 2.2.1. Änderung der Steuerstrukturen im Entwicklungsprozess .....                                      | 29  |
| 2.2.2. Quantitative Entwicklung in Deutschland und ausgewählten OECD-Ländern.....                      | 33  |
| 2.2.2.1. Vorbemerkung.....   | 33  |
| 2.2.2.2. Analyse der Steuerstatistik .....   | 34  |
| 2.2.2.3. Entwicklung der Einnahmestruktur bei Steuern und Sozialabgaben .....                          | 39  |
| 2.2.2.4. Fazit.....  | 41  |
| 3. Steuersysteme im internationalen Vergleich: Länderstudien .....                                     | 43  |
| 3.1. Deutschland.....  | 43  |
| 3.1.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuern und Abgaben, öffentliche Haushalte                   | 43  |
| 3.1.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 45  |
| 3.1.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 50  |
| 3.1.4. Bewertung.....  | 57  |
| 3.2. USA .....   | 58  |
| 3.2.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuern und Abgaben, öffentliche Haushalte                   | 58  |
| 3.2.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 59  |
| 3.2.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 65  |
| 3.2.4. Bewertung.....  | 72  |
| 3.3. Großbritannien .....  | 74  |
| 3.3.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuern und Abgaben, öffentliche Haushalte                   | 74  |
| 3.3.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 76  |
| 3.3.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 81  |
| 3.3.4. Bewertung.....  | 85  |
| 3.4. Frankreich .....  | 86  |
| 3.4.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuer- und Abgabenaufkommen,<br>öffentliche Haushalte ..... | 86  |
| 3.4.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 87  |
| 3.4.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 92  |
| 3.4.4. Bewertung.....  | 95  |
| 3.5. Italien .....   | 96  |
| 3.5.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuern und Abgaben, öffentliche Haushalte                   | 96  |
| 3.5.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 97  |
| 3.5.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 102 |
| 3.5.4. Bewertung.....  | 106 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.6. Niederlande .....   | 107 |
| 3.6.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuern und Abgaben, öffentliche Haushalte .....           | 107 |
| 3.6.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 108 |
| 3.6.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 112 |
| 3.6.4. Bewertung.....  | 114 |
| 3.7. Schweden .....  | 116 |
| 3.7.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuer- und Abgabenaufkommen, öffentliche Haushalte .....  | 116 |
| 3.7.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 118 |
| 3.7.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 123 |
| 3.7.4. Bewertung.....  | 125 |
| 3.8. Dänemark .....  | 128 |
| 3.8.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuer- und Abgabenaufkommen, öffentliche Haushalte.....   | 128 |
| 3.8.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 129 |
| 3.8.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 133 |
| 3.8.4. Bewertung.....  | 135 |
| 3.9. Österreich.....   | 136 |
| 3.9.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuer- und Abgabenaufkommen, öffentliche Haushalte .....  | 136 |
| 3.9.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....  | 137 |
| 3.9.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....   | 141 |
| 3.9.4. Bewertung.....  | 143 |
| 3.10. Japan .....  | 145 |
| 3.10.1. Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuer- und Abgabenaufkommen, öffentliche Haushalte ..... | 145 |
| 3.10.2. Grundzüge des Steuer- und Abgabensystems .....   | 146 |
| 3.10.3. Die Entwicklung des Steuersystems .....  | 151 |
| 3.10.4. Bewertung.....   | 155 |
| 4. Hypothesen zu künftigen Entwicklungstendenzen der Steuersysteme .....                             | 157 |
| 4.1. Strukturwandel in Wirtschaft und Gesellschaft.....  | 157 |
| 4.2. Längerfristige Leitlinien für die Steuerpolitik .....   | 158 |
| 5. Besteuerung und wirtschaftliche Entwicklung .....   | 163 |
| 5.1. Theorie der optimalen Besteuerung.....  | 163 |
| 5.1.1. Indirekte Steuern in der Theorie der optimalen Besteuerung.....                               | 164 |
| 5.1.2. Direkte Steuern in der Theorie der optimalen Besteuerung .....                                | 165 |
| 5.1.3. Verhältnis direkte/indirekte Steuern bzw. Einkommen-/Konsumsteuern .....                      | 166 |
| 5.1.4. Relevanz für die Steuerpolitik.....   | 168 |
| 5.2. Wachstum, Verteilung und Besteuerung.....   | 170 |
| 5.3. Arbeitslosigkeit und Besteuerung.....   | 177 |
| 5.3.1. Theoretische Ansätze.....   | 177 |
| 5.3.2. Empirische Untersuchungen .....   | 178 |
| 5.3.3. Konsequenzen für die Wirtschaftspolitik.....  | 180 |
| 5.4. Stabilisierung und Besteuerung.....   | 181 |
| 6. Fazit: Konsequenzen für die deutsche Steuerpolitik.....   | 186 |
| 6.1. Internationale Entwicklungstendenzen.....   | 186 |
| 6.1.1. Direkte Steuern .....   | 186 |
| 6.1.1.1. Unternehmensbesteuerung .....   | 186 |
| 6.1.1.2. Einkommensteuer.....  | 187 |
| 6.1.1.3. Vermögensbesteuerung .....  | 190 |

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| 6.1.2. Indirekte Steuern.....    | 190 |
| 6.1.3. Sozialbeiträge .....      | 191 |
| 6.2. Lehren für Deutschland..... | 192 |
| <br>                             |     |
| Literaturverzeichnis.....        | 197 |
| Tabellenanhang .....             | 205 |

## Verzeichnis der Tabellen und Abbildungen im Text

### Tabellen

|            |  |    |
|------------|--|----|
| Tab. 2.1-1 | Umsatzsteuer im internationalen Vergleich.....   | 17 |
| Tab. 3.1-1 | Die 15 aufkommensstärksten Steuern in Deutschland, 1999.....                                   | 46 |
| Tab. 3.2-1 | Anteile einzelner Steuern am Gesamtsteueraufkommen der Gebietskörperschaften im Jahr 1999..... | 60 |
| Tab. 3.2-2 | Steuergesetzänderungen in den USA seit 1981 .....  | 66 |

### Abbildungen

|            |   |    |
|------------|---|----|
| Abb. 3.1-1 | Der Einkommensteuertarif 2000 (Grenzsteuersätze)..... | 48 |
|------------|---|----|

### Übersichten

|               |   |     |
|---------------|---|-----|
| Übers. 3.10-1 | Ertragshoheit im japanischen Steuersystem nach Steuerquellen und gebietskörperschaftlichen Ebenen ..... | 147 |
|---------------|---|-----|

Eine Mischung „direkter“ und „indirekter“ Steuern ist für den modernen Staat unerlässlich. Das Mischungsverhältnis wird freilich wie in der Vergangenheit, so auch in der Zukunft nach Ort und Zeit Schwankungen unterliegen, die ihrerseits nicht zuletzt Konsequenzen von Änderungen sein werden, die wirtschaftliche und politische Faktoren und Ideologien aufweisen.

*Fritz Neumark<sup>1</sup>*

## 1. Einleitung

In vielen Ländern ist eine leichte Belastungsverschiebung innerhalb des Steueraufkommens zugunsten der indirekten (Verbrauchs-)Besteuerung zu beobachten. Traditionell strebt die Steuerpolitik ein ausgewogenes Verhältnis von direkter und indirekter Besteuerung an. Dabei spielen neben dem Entwicklungsstand der Volkswirtschaft auch sozio-ökonomische, kulturelle und politische Traditionen eine große Rolle. Direkte Steuern gelten als „moderner“, da sie die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen berücksichtigen können. Dafür sind sie aufwendiger zu erheben und sensibler im Hinblick auf den Schutz der Privatsphäre. In den angelsächsischen Ländern sind die direkten Steuern bedeutender, ebenso in Deutschland und Skandinavien, während in den romanischen Ländern oder in Österreich eher die indirekte Besteuerung dominiert.

Die zunehmende internationale Integration der Wirtschaft und die damit verbundene Faktormobilität können längerfristig spürbare Konsequenzen für die staatlichen Einnahmensysteme haben. Für international agierende Wirtschaftssubjekte entstehen Möglichkeiten zur Steuerarbitrage. Die Nationalstaaten verlieren tendenziell an Autonomie bei der Besteuerung relativ mobiler Produktionsfaktoren und deren Eigentümer. Dies kann tendenziell eine Verschiebung der Steuerlasten auf relativ immobile Besteuerungsobjekte wie kleine und mittlere Unternehmen, geringer qualifizierte Arbeit, Grundbesitz sowie den Verbrauch bedeuten.

Gewisse Anzeichen eines Steuerwettbewerbes zwischen den Nationalstaaten um mobile Produktionsfaktoren sind nicht zu übersehen: Viele OECD-Länder haben die Unternehmens- und Kapitaleinkommen sowie die hohen Arbeitseinkommen steuerlich entlastet. Teilweise wurde auch die Besteuerung der Kapitaleinkommen gezielt reduziert: etwa im Rahmen einer Dualen Einkommensteuer (Dual Income Tax), wie sie unter anderem in Norwegen, Schweden und Finnland realisiert wurde, andere Länder sind zu einer Abgeltungsbesteuerung für Kapitalerträge übergegangen (Österreich). Aber auch in anderen Ländern werden die Kapitalerträge der privaten Haushalte nur eingeschränkt zur Einkommensteuer herangezogen – in Deutschland etwa durch den Sparerfreibetrag oder durch Vollzugsdefizite bei der Besteuerung (Bankgeheimnis). Zudem locken einzelne Länder mit

---

<sup>1</sup> Der Aufstieg der Einkommensteuer. Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung. In: Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Besteuerung. Hrsg. v. U. Schulz. München 1986, 244.

gezielten Steuervergünstigungen Finanzkapital und zugehörige Dienstleistungen, hochqualifizierte Fachkräfte oder „reiche“ Privathaushalte an („unlauterer Steuerwettbewerb“).

Auch die indirekte Verbrauchsbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip wird von der zunehmenden internationalen Mobilität bedroht: Im Europäischen Binnenmarkt gilt seit 1993 das Ursprungslandprinzip bei Direktkäufen von privaten Haushalten, öffentlichen Körperschaften und bestimmten Unternehmen. Der sich abzeichnende Aufschwung beim „electronic commerce“ dürfte die globale Konsummobilität künftig beträchtlich erhöhen – vor allem dann, wenn die Endverbraucher neben Software künftig diverse Multimedia-Produkte (Musik, Video, Bezahl-Fernsehen etc.) unmittelbar in elektronischer Form per „download“ über die Datennetze beziehen. Auf OECD- und EU-Ebene wurde zwar vereinbart, hier grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip anzuwenden, dessen wirksame Durchsetzung ist aber weiterhin unklar.

Darüber hinaus gibt es in der nationalen deutschen Diskussion Anzeichen dafür, dass sich längerfristig die Gewichte weg von der direkten Besteuerung der Einkommensentstehung hin zur indirekten Besteuerung der Einkommensverwendung bzw. zur Konsumbesteuerung verschieben könnten.

- In Deutschland wurde in den letzten Jahren vor allem die direkte Besteuerung der Erwerbs- und Vermögenseinkommen als stark reformbedürftig empfunden. Neben der neutraleren und gleichmäßigeren Gestaltung der Besteuerungswirkungen wird eine Netto-Entlastung vor allem bei den Sozialabgaben, aber auch bei der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung angestrebt – nicht zuletzt, da eine durchgreifende Senkung der Steuersätze kaum durch eine Ausweitung der Bemessungsgrundlagen vollständig finanziert werden kann. Die schrittweise Senkung der Rentenversicherungsbeiträge im Zuge der ökologischen Steuerreform sowie die Verabschiedung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und insbesondere des Steuersenkungsgesetzes im Jahre 2000 stellen wichtige Meilensteine auf diesem Weg dar.
- Die Mehrwertsteuer als bedeutendste indirekte Verbrauchsteuer gilt dagegen grundsätzlich als „gute“ Steuer. Da sie wirtschaftlich weitgehend neutral ist und ihre Verteilungswirkungen nur in Maßen als ungerecht empfunden werden, ist sie in ihren wesentlichen steuersystematischen Funktionen weitgehend unbestritten. In Deutschland ist sie noch ausbaufähig, da sich der Normalsteuersatz mit 16 % am unteren Rand der EU-Skala bewegt. Daher werden immer wieder Mehrwertsteuererhöhungen als Gegenfinanzierungsvorschlag bei Steuerreformen in Spiel gebracht.
- Ebenfalls fiskalisch ausbaufähig sind die Mineralölsteuer sowie weitere umweltpolitisch motivierte Steuern und Abgaben („ökologische Steuerreform“). Im Mittelpunkt steht die Belastung des Energieverbrauchs, wobei vor allem auf den globalen Klimaschutz abgestellt wird. Inzwischen haben eine Reihe von EU-Ländern Schritte in diese Richtung unternommen; auch Deutschland hat zuletzt die Energiesteuern mit dieser Zielrichtung angehoben; weitere Schritte erfolgen bei Verkehrskraftstoffen in den nächsten Jahren. Die Einnahmen sind vor allem dazu vorgesehen, die Belastung der Arbeitseinkommen mit Einkommensteuer und Sozialabgaben zu senken, wovon man sich auch positive Be-

schäftigungsimpulse verspricht. Denkbar sind aufkommensstarke Umweltsteuern ferner in den Bereichen Abwasser, Abfall und Flächenverbrauch/Bodenversiegelung.

- Die Sonderverbrauchssteuern auf Alkoholika und Tabak sind hingegen fiskalisch weitgehend ausgereizt. Erhöhungen gehen zumeist mit niedrigeren Steuermehreinnahmen oder sogar -mindereinnahmen einher.
- Schließlich werden in der Wissenschaft weitergehende Konzepte für die Einkommens- und Unternehmensbesteuerung diskutiert, die letztlich auf eine „Konsumorientierung“ der direkten Besteuerung hinauslaufen: eine Cashflow-Besteuerung für Unternehmen, eine „sparbereinigte“ Einkommensteuer als persönliche Konsumsteuer oder eine „zinsbereinigte“ Gewinn- und Einkommensbesteuerung.

Die vorliegende Arbeit widmet sich der Frage, welche Entwicklungslinien im Vergleich der Steuersysteme wichtiger Konkurrenzländer Deutschlands zu erkennen sind und welche Motive sich für die Änderungen herauschälen lassen. In Absprache mit dem Auftraggeber wurden folgende Länder für den Vergleich mit Deutschland ausgewählt: Aus der Europäischen Union neben den großen Ländern Frankreich, Großbritannien und Italien auch die Niederlande, Schweden, Dänemark und Österreich, weil in diesen Ländern zum Teil bei der Besteuerung neue Wege beschritten worden sind, weiterhin die USA und Japan als die führenden außereuropäischen Industriestaaten, deren Politik häufig als Richtschnur, zumindest aber unter dem Aspekt der Wettbewerbsfähigkeit Aufmerksamkeit auf sich zieht.

Nach einer Klärung der Abgrenzungen von direkten und indirekten Steuern, der verschiedenen steuertechnischen Konzepte und der Beschreibung der Rahmenbedingungen für die Steuerpolitik, vor allem in den Staaten der Europäischen Union, werden für die ausgewählten Länder in einem weiteren Schritt die quantitativen Entwicklungstendenzen in den jeweiligen Steuersystemen analysiert. Dabei wird nicht nur auf die Steuern abgestellt, sondern auch die Sozialbeiträge werden in die Betrachtung einbezogen. Denn ein internationaler Vergleich ist nur für die Steuern und Sozialabgaben insgesamt tragfähig, weil in den Ländern in verschiedener Weise die Sozialsysteme durch Steuern und Sozialbeiträge finanziert werden und Unterschiede in der rein steuerlichen Belastung zwischen den Ländern vielfach diese Tatsache spiegeln.

In Länderkapiteln wird im Anschluss daran die konkrete Steuerpolitik der letzten beiden Jahrzehnte detaillierter nachgezeichnet. Dies ist notwendig, damit die Konzepte, die sich in der quantitativen Entwicklung niederschlagen, analysiert sowie die Beweggründe dafür herausgearbeitet werden können. Aus dieser Analyse werden im Folgenden Hypothesen abgeleitet, welche Perspektiven sich für die Steuersysteme im Zusammenhang mit dem Strukturwandel in Wirtschaft und Gesellschaft erwarten lassen. Schließlich werden die Auswirkungen der Entwicklung der Steuersysteme im Hinblick auf das fiskalische Ziel sowie auf andere wichtige wirtschafts- und finanzpolitische Ziele hin untersucht, und es werden die Konsequenzen für die deutsche Steuerpolitik abgeleitet.