

Discussion Paper No. 97-21

Wettbewerb der Steuersysteme in Europa

-

eine vergleichende Analyse am Beispiel der
Region Oberrheingraben unter Einbeziehung
aktueller Reformvorschläge

Tobias H. Eckerle

Wettbewerb der Steuersysteme in Europa

-

**eine vergleichende Analyse am Beispiel der Region Oberrheingraben
unter Einbeziehung aktueller Reformvorschläge**

Tobias H. Eckerle

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)

November 1997

L 7, 1
Postfach 10 34 43
D-68034 Mannheim

Tel.: 0621 / 1235 - 164
Fax: 0621 / 1235 - 215
E-mail: eckerle@zew.de

Das Wichtigste in Kürze

Infolge der Globalisierung des Wettbewerbs und verstärkter Maßnahmen zum Abbau von Handelsbarrieren in der Europäischen Union tritt die Bedeutung von Ländergrenzen für unternehmerische Handlungen zunehmend in den Hintergrund. Dies kann zu einem erhöhten Wettbewerb in Grenzgebieten führen. Insbesondere dann wenn drei oder mehr Länder zusammentreffen steigt die Attraktivität von Regionen als Unternehmensstandort. Vor diesem Hintergrund war es Zielsetzung des Beitrags, die Region Oberrheingraben und die dahinter stehenden Steuersysteme Deutschlands, Frankreichs und der Schweiz zu untersuchen und zu überprüfen, inwieweit sie aus steuerlicher Sicht als einheitlicher Unternehmensstandort beurteilt werden kann.

Die Analyse hat gezeigt, daß die aufeinandertreffenden Steuersysteme sowohl in ihrer Struktur als auch von der Finanzverfassung her sehr heterogen sind. Anhand eines qualitativen und quantitativen Belastungsvergleichs konnte festgestellt werden, daß die Steuerbelastung in der Schweiz durchweg am geringsten ist. Betrachtet man die Steuerbelastung auf Unternehmensebene, so werden deutsche Kapitalgesellschaften am stärksten belastet. Bezieht man die Gesellschafter mit ein, so ist die Belastung in Frankreich am höchsten. Die deutschen Steuersenkungsmaßnahmen zum 1.1.98 reichen nicht aus, um den Wettbewerbsnachteil deutscher Unternehmen gegenüber schweizerischen auszugleichen. Dagegen wäre mit Umsetzung der Vorschläge zur „Großen Steuerreform 1999“ in Deutschland eine derartige Absenkung der Unternehmenssteuern möglich gewesen, so daß die deutsche Belastung im Drei-Länder-Vergleich erstmals am geringsten wäre, wodurch der Standort Deutschland erheblich an Attraktivität gewinnen würde. Die Erhöhung der Körperschaftsteuer in Frankreich zur Erfüllung der Euro-Kriterien bewirkt genau das Gegenteil.

Mit Blick auf die Region Oberrheingraben wurden auch die regionalen Unterschiede der Steuerbelastung untersucht. Es wurde gezeigt, daß die Belastung im deutschen Teil der Region überall weitgehend das gleiche Niveau aufweist. Dagegen können in Frankreich und der Schweiz je nach Gemeinde erhebliche Schwankungen auftreten. Dennoch ändert sich die Rangfolge der Steuerbelastung gegenüber der nationalen Betrachtung nicht.

Bezieht man aber die Auswirkungen regionalspezifischer Steuerbefreiungen in den Belastungsvergleich mit ein, welche für Unternehmensneugründungen nach französischem und schweizerischem Steuerrecht gewährt werden, dann verändert sich die steuerliche Standortattraktivität völlig. So gelingt es bei Neugründung von Unternehmen die Steuerbelastung in Colmar auf bis zu 5% abzusenken. In der Schweiz gelingt dies immerhin bis auf ein Niveau von ca. 10%. Unter Berücksichtigung dieser Maßnahmen verliert die deutsche Teilregion als Standort völlig an Attraktivität.

Inhalt

1 Problemstellung und Vorgehensweise	1
2 Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in Deutschland, Frankreich und der Schweiz	3
2.1 Besteuerung in Deutschland.....	3
2.1.1 <i>Ertragsabhängige Steuern</i>	3
2.1.1.1 Körperschaftsteuer und Einkommensteuer der Anteilseigner	3
2.1.1.2 Gewerbebeertragsteuer	4
2.1.2 <i>Ertragsunabhängige Steuern</i>	5
2.1.2.1 Gewerkekapitalsteuer	5
2.1.2.2 Grundsteuer	6
2.1.3 <i>Besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Region</i>	7
2.2 Besteuerung in Frankreich	7
2.2.1 <i>Ertragsabhängige Steuern - Körperschaftsteuer und Einkommensteuer der Anteilseigner</i>	7
2.2.2 <i>Ertragsunabhängige Steuern</i>	9
2.2.2.1 Taxe professionnelle.....	9
2.2.2.2 Arbeitgebersteuern.....	10
2.2.2.3 Grundsteuer	11
2.2.3 <i>Besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Region</i>	12
2.3 Besteuerung in der Schweiz	13
2.3.1 <i>Ertragsabhängige Steuern</i>	13
2.3.1.1 Nationale Gewinnsteuer und Einkommensteuer der Anteilseigner	13
2.3.1.2 Kantonale Gewinnsteuer und Einkommensteuer in Basel-Stadt	15
2.3.1.3 Kantonale Gewinnsteuer und Einkommensteuer in Basel-Landschaft.....	16
2.3.2 <i>Ertragsunabhängige Steuern</i>	17
2.3.2.1 Nationale Kapitalsteuer	17
2.3.2.2 Kantonale Kapitalsteuer in Basel-Stadt	17
2.3.2.3 Kantonale Kapitalsteuer in Basel-Landschaft.....	18
2.3.2.4 Kantonale Grundsteuern	18
2.3.3 <i>Besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Region</i>	18
2.4 Fazit	19

3 Quantitative Analyse der Steuerbelastung von Unternehmen in Deutschland, Frankreich und der Schweiz	22
3.1 Darstellung des Modellaufbaus.....	22
3.2 Gesamtsteuerbelastung in Deutschland, Frankreich und der Schweiz.....	24
3.2.1 <i>Gesamtbelastung auf Unternehmensebene</i>	24
3.2.2 <i>Gesamtbelastung auf Ebene des Unternehmens und der Anteilseigner (Gesamtebene)</i>	25
3.2.2.1 Ausgangsfall	25
3.2.2.2 Steueränderungen zum 1.1.98 in Deutschland	27
3.2.2.3 Große Steuerreform in Deutschland und geplante Steuerreformmaßnahmen in der Schweiz	28
3.2.2.4 Einbezug der Besteuerung auf Großunternehmen in Frankreich.....	31
3.2.2.5 Zusammenfassung der Ergebnisse.....	32
3.3 Veränderung der Gesamtsteuerbelastung unter Zugrundelegung regionalspezifischer Besteuerungstatbestände für das Drei-Länder-Eck.....	33
3.3.1 <i>Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastung in Mannheim, Freiburg, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Straßburg und Colmar</i>	33
3.3.2 <i>Veränderung der Steuerbelastung durch Inanspruchnahme regionaler steuerlicher Förderungsmaßnahmen</i>	35
3.4 Ergebnisse.....	37
Literaturverzeichnis	39

1 Problemstellung und Vorgehensweise

Mit zunehmender Internationalisierung von Unternehmen und wachsender Globalisierung der Absatz- und Beschaffungsmärkte kommt der Existenz von Ländergrenzen für den Austausch von Gütern und Dienstleistungen eine immer geringere Bedeutung zu. Gerade in der Europäischen Union ist dieses Phänomen spürbar. Der Wegfall von Zöllen und Grenzkontrollen zum 31.12.92 war der letzte bedeutende Schritt zur Vollendung des gemeinsamen Binnenmarktes. Daneben werden mit der voraussichtlichen Einführung einer gemeinsamen Währung zum 1.1.99 und der fortschreitenden Harmonisierung administrativer Regelungen zwischen den Mitgliedstaaten zunehmend einheitliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen für Unternehmen geschaffen. Als Folge dieser Entwicklung treten Nationen und Staatsgrenzen immer mehr in den Hintergrund, dagegen rücken Regionen mehr und mehr in den Vordergrund, denn der Wegfall von Binnengrenzen führt gerade im Grenzgebiet zu erhöhtem Wettbewerb. Infolge sinkender Transaktionskosten kann so beispielsweise im Saarland eine Ware günstiger aus Lothringen beschafft werden, als wenn diese aus Schleswig-Holstein bezogen werden müßte. Infolgedessen ist zukünftig eine wachsende Wirtschaftskraft verschiedener Grenzgebiete innerhalb Europas zu erwarten, weshalb es neben dem Wettbewerb von Nationen verstärkt zu einem Wettbewerb der Regionen als selbständige Wirtschaftsräume kommen kann. Inwieweit dabei die Gebietskörperschaften innerhalb der Regionen in der Lage sind, deren räumliche Entwicklung durch gezielte Strukturpolitik zu beeinflussen, hängt davon ab, in welchem Umfang ihnen eigene Rechtssetzungskompetenzen zustehen. Hier ist eine gegenläufige Entwicklung im Vergleich zu den Veränderungen des Wettbewerbs festzustellen. Denn wirtschaftspolitische Interventionsmöglichkeiten auf regionaler Ebene werden durch das Gebot der Wettbewerbsneutralität des EG-Vertrags zunehmend beschnitten, regionale Fördermaßnahmen werden verboten und direkte Subventionen dürfen nur noch in Ausnahmefällen eingesetzt werden.¹

Der vorliegende Beitrag beschränkt seine Betrachtung auf den Wettbewerb der Regionen aus steuerlicher Sicht und den damit verbundenen Wettbewerb der Steuersysteme von Nationen, die in der jeweiligen Region aufeinander treffen. Mit dem angesprochenen Absinken von Transaktionskosten und zunehmender Transparenz beginnt der ohnehin signifikante Einfluß des steuerlichen Umfelds² auf die Standort-

¹ Vgl. Färber, G., StuW 1996, S. 382-387.

² Zum Einfluß der Besteuerung auf das unternehmerische Entscheidungsverhalten vgl. Cummings, J.G./ Hasset, K.A./ Hubbard, R.G., Journal of Public Economics 1996, S. 252-260.

wahl zu steigen. Hat sich ein Unternehmen aus strategischen Gründen auf eine Region festgelegt, die ihm einen gezielten Eintritt in den europäischen Markt ermöglicht, dann wird es sich c.p. in dem Staat ansiedeln, der die günstigsten Standortbedingungen, also das geringste Steuerniveau hat, da es dort den höchsten Gewinn nach Steuern erzielen kann. Zulieferbetriebe werden diesem Beispiel folgen und sich in seiner nahen Umgebung ansiedeln. Durch Schaffung eines geringen Steuerniveaus kann der Ansässigkeitsstaat (respektive Gemeinde) Steuereinnahmen an sich ziehen, was zu entsprechenden Steuerausfällen bei seinen Nachbarn führt. Deutliche steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Anrainern einer Region können somit als Zeichen für deren Wettbewerb um Steuerbasen gewertet werden.

Mittelpunkt der Betrachtung des vorliegenden Beitrags ist die Region Oberrheingraben. Diese setzt sich aus den Teilgebieten Baden-Württemberg, Elsaß und Basel zusammen, d.h. es treffen hier die Steuersysteme Deutschlands, Frankreichs und der Schweiz aufeinander. Im Rahmen eines qualitativen Steuerbelastungsvergleichs werden zunächst die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen in dieser Region untersucht. Anhand der konkreten Betrachtung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften sowie deren Anteilseignern soll dabei herausgearbeitet werden, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede hier bestehen, und ob sich ein Wettbewerb der Steuersysteme erkennen läßt. Als Ergebnis dieser Analyse wird gezeigt, ob die Region aus steuerlicher Sicht als einheitliches Gebiet bzw. homogener Unternehmensstandort betrachtet werden kann oder ob sich hier vielmehr ein Zusammentreffen dreier völlig verschiedener Standorte infolge unterschiedlicher steuerlicher Belastungsstrukturen manifestiert. Bei der Betrachtung regionaler Verhältnisse interessiert dabei insbesondere, inwieweit die Länder und Gemeinden auf die Höhe der Steuerbelastung durch eigene Rechtsetzungsbefugnisse und Erhebungshoheiten Einfluß nehmen können. Darüber hinaus ist zu betrachten, inwieweit besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen bestehen, die ausgewählten Teilgebieten der Region besondere Standortattraktivität verleihen sollen und inwiefern sich für diese Maßnahmen aus deutscher und französischer Sicht aus dem Gebot der Wettbewerbsneutralität des EU-Vertrags Einschränkungen ergeben können, denen die schweizerische Teilregion nicht unterliegt. Anhand eines anschließenden quantitativen Belastungsvergleichs werden die so ermittelten Unterschiede bzw. Gemeinsamkeiten der Steuersysteme quantitativ ermittelt und verifiziert. Ergänzend wird die Veränderung der Steuerbelastung durch aktuelle Steuerreformvorschläge in den drei Teilgebieten der Region errechnet und überprüft, inwieweit sich die steuerlichen Rahmenbedingungen dadurch einander angleichen respektive ob es hierdurch zu (weiteren) Verschiebungen der Standortattraktivität kommen kann.

2 Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in Deutschland, Frankreich und der Schweiz

2.1 Besteuerung in Deutschland

2.1.1 Ertragsabhängige Steuern

2.1.1.1 Körperschaftsteuer und Einkommensteuer der Anteilseigner

Die wichtigste ertragsabhängige Steuer, die Kapitalgesellschaften in Deutschland auferlegt wird, ist die Körperschaftsteuer. Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.³ Die unbeschränkte Steuerpflicht erfaßt die Gesellschaft mit ihrem gesamten Welteinkommen. Gegenstand der Körperschaftsteuer ist der Gewinn aus gewerblicher Tätigkeit - kurz Betriebsgewinn. Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bilden die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz).

Der Körperschaftsteuertarif in Deutschland beträgt 45% für einbehaltene Gewinne (Thesaurierungstarif) und 30% für ausgeschüttete Gewinne (Ausschüttungstarif). Zusätzlich fällt noch ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 7,5%⁴ auf die Körperschaftsteuerschuld an. Weiterhin wird bei Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft noch Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% erhoben. Das deutsche Körperschaftsteuersystem ist ein Vollanrechnungssystem. Ist der Dividendenempfänger eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, dann kann dieser sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Kapitalertragsteuer in voller Höhe auf seine Einkommensteuerschuld anrechnen. Dasselbe gilt, wenn der Empfänger eine inländische Kapitalgesellschaft ist. Dadurch wird vermieden, daß eine körperschaftsteuerliche Doppelbelastung bei inländischen Beteiligungserträgen entsteht.⁵

Empfangene Dividenden unterliegen beim natürlichen Anteilseigner der Einkommensteuerpflicht. Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten, so werden die erhaltenen Gewinnausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt. Die steuerpflichtigen Beteiligungserträge umfassen dabei neben der tatsächlich zugeflossenen Nettobardividende auch die von der Gesellschaft einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% und Körperschaftsteuer in

³ § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

⁴ Zum 1.1.98 wird der Solidaritätszuschlag auf 5,5% gesenkt. Vgl. BT-Drucks. 774/97.

⁵ Vgl. Jacobs, O.H., Rechtsform, 1998.

Höhe von $\frac{3}{7}$ der Nettobardividende.⁶ Für Ausschüttungen von Eigenkapitalanteilen oder steuerfreie ausländische Erträge wird dagegen kein Anrechnungsanspruch gewährt. Daher sind diese nur in Höhe der Bruttobardividende in das steuerpflichtige Einkommen mit einzubeziehen. Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden die steuerpflichtigen Einnahmen noch um einen Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 100 DM⁷, einen Sparerfreibetrag von 6.000 DM⁸ und weitere Freibeträge in Abhängigkeit von den persönlichen Verhältnissen gekürzt. Der verbleibende Betrag wird dem deutschen Einkommensteuertarif unterworfen. Dieser ist mehrstufig proportional und progressiv ausgestaltet, und beginnt mit einem Steuersatz von 25,9% - bei Übersteigen des Grundfreibetrags vom 12.095 DM⁹ - bis hin zu einem Spitzensteuersatz vom 53%.¹⁰ Hinzu kommt ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 7,5% der Einkommensteuerschuld.¹¹ Der Anteilseigner erhält einen Anrechnungsanspruch in Höhe der von der Kapitalgesellschaft einbehaltenen Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag auf die persönliche Steuerschuld. Infolgedessen sind die ausgeschütteten Dividenden nur noch in Höhe seiner persönlichen Einkommensteuer und nicht mehr mit Steuern der Gesellschaft belastet (Vollanrechnungssystem).

2.1.1.2 Gewerbeertragsteuer

Die zweite ertragsabhängige Steuer sowohl auf Seiten von Kapitalgesellschaften als auch auf Seiten anderer gewerbetreibender Gesellschaften ist die Gewerbeertragsteuer als Bestandteil der Gewerbesteuer. Gewerbesteuerpflichtig sind alle inländischen Gewerbebetriebe.¹² Die Definition richtet sich dabei grundsätzlich nach den Qualifikationen des Einkommensteuergesetzes. Kapitalgesellschaften erfüllen aber stets in vollem Umfang diesen Begriff.¹³ Die Gewerbeertragsteuer knüpft an den für

⁶ Schüttet die Gesellschaft 100 GE aus, so gehen von diesem Betrag zunächst 30% (30 GE) Körperschaftsteuer und vom verbleibenden Betrag 25% Kapitalertragsteuer (17,5 GE) ab. Der Differenzbetrag nach diesem Abzügen (52,5 GE) ist die Nettobardividende, die dem Anteilseigner zufließt. Steuerpflichtig ist bei ihm aber die volle Bruttodividende, da er die einbehaltene Körperschaft- und Kapitalertragsteuer auf seine persönliche Einkommensteuerschuld anrechnen kann. § 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3, § 43 Abs. 1 Nr.1 i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

⁷ § 9a Nr. 2 EStG (Einzelveranlagung).

⁸ § 20 Abs. 4 EStG (Einzelveranlagung).

⁹ Bei Einzelveranlagung.

¹⁰ § 32a Abs. 1 EStG.

¹¹ Bei Erfüllung der Kirchensteuerpflicht fällt zudem noch Kirchensteuer in Höhe von 8% bzw. 9% der Einkommensteuerschuld an. § 51a Abs. 1 EStG.

¹² § 2 Abs. 1 GewStG.

¹³ § 2 Abs. 2 GewStG.

die Körperschaftsteuer ermittelten Gewinn an¹⁴ und modifiziert diesen durch spezielle Hinzurechnungen und Kürzungen.¹⁵ Das Ergebnis aus körperschaftsteuerlichem Gewinn und Modifikationen ist der Gewerbeertrag oder -verlust. Der Gewerbesteuerersatz leitet sich aus der Meßzahl und dem Hebesatz ab. Da der Gewerbesteuerhebesatz von den einzelnen Gemeinden festzulegen ist, kann kein einheitlicher Gewerbesteuerertrag für die Bundesrepublik angegeben werden, vielmehr ist dieser gemeindespezifisch zu ermitteln. Tabelle 1 zeigt beispielhaft die Ermittlung der Gewerbeertragsteuer aus den genannten Komponenten. Dabei ist berücksichtigt, daß die Steuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abzugsfähig ist.

Gewerbeertrag	100 DM
Hebesatz	416% ¹⁶
Steuermeßzahl	5%
=>Gewerbeertragsteuertarif: ¹⁷ $\frac{416 * 5}{10000 + 416 * 5}$	17,22%
Gewerbeertragsteuer	17,22 DM

Tabelle 1: Ermittlung der Gewerbeertragsteuer in Deutschland

2.1.2 Ertragsunabhängige Steuern

2.1.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Die Gewerbekapitalsteuer bildet neben der Gewerbeertragsteuer die zweite Komponente der Gewerbesteuer.¹⁸ Daher gilt für die Gewerbesteuerpflicht das zuvor Gesagte. Ausgangsgröße für die Steuerermittlung bildet hier der Einheitswert des Be-

¹⁴ § 7 GewStG.

¹⁵ Die bedeutsamsten Hinzurechnungen sind die Hinzurechnung der Hälfte der abgezogenen Zinsen für Dauerschulden sowie die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für nicht in Grundbesitz bestehende Wirtschaftsgüter. Die bedeutsamsten Kürzungen sind die Kürzungen um 1,2% des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes sowie Gewinnanteile an ausländischen Personengesellschaften. Vgl. §§ 8 und 9 GewStG.

¹⁶ Durchschnittlicher Gewerbesteuerhebesatz in Deutschland.

¹⁷ Der Tarif berücksichtigt die Abzugsfähigkeit der Gewerbeertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage. Vgl. u.a. Schneider, D., DB 1994, S. 542.

¹⁸ Nach den jüngsten Beschlüssen von Bundesregierung und Koalition wird die Gewerbesteuer vom Kapital jedoch zum 1.1.1998 abgeschafft. Vgl. o.V., FAZ v. 6.8.97, S. 1. In den später folgenden Vergleichsrechnung wird diese Veränderung berücksichtigt, indem die Steuerbelastung in Deutschland mit und ohne Gewerbekapitalsteuer ermittelt wird.

triebsvermögens für die Gesellschaft, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu ermitteln ist.¹⁹ Auch diese Größe wird wiederum durch spezifische Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert.²⁰ Das Ergebnis der Modifikationen ist das Gewerbekapital. Dieses wird noch um einen Freibetrag vom 120.000 DM gekürzt.²¹ Der Tarif der bei der Gewerbekapitalsteuer zur Anwendung kommt ist wiederum gemeindespezifisch zu ermitteln. Er errechnet sich aus der Steuermeßzahl 2‰ und dem Hebesatz der Gemeinde. Bei einem Hebesatz von 400% würde er 8‰ ($400\% * 2\%$) betragen.²² Für die Berechnungen im badischen Teil der Region Oberrhein werden beispielhaft die Gemeinden Mannheim und Freiburg herangezogen. Die Gewerbesteuerhebesätze betragen hier 430% bzw. 400%.²³

2.1.2.2 Grundsteuer

Die Grundsteuer in Deutschland wird auf alle Grundstücke im Inland erhoben (Steuerobjekt).²⁴ Steuerpflichtiger ist der Eigentümer des Grundstücks. Bemessungsgrundlage bildet der Einheitswert. Dieser wird auf Basis der Wertverhältnisse von 1964 durch die Finanzämter vom Amt wegen festgestellt. Die Grundsteuer ist wie die Gewerbesteuer eine Gemeindesteuer. Daher ist ihr Tarif auch vom dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde abhängig und ergibt sich aus Multiplikation von Steuermeßzahl 0,35% mit Hebesatz.²⁵ In den Gemeinden Mannheim und Freiburg betragen die Grundsteuerhebesätze 430% bzw. 500%.

¹⁹ § 12 Abs. 1 GewStG.

²⁰ Hinzugerechnet werden die Hälfte der Dauerschulden nach Kürzung um einen Freibetrag vom 50.000 DM und die Werte des gemieteten, nicht in Grundbesitz stehenden Vermögens. Die bedeutsamsten Kürzungen sind Kürzungen um die Einheitswerte des betrieblichen Grundvermögens, Beteiligungen an in- oder ausländischen Personengesellschaften, Schachtelbeteiligungen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften und die im Einheitswert enthaltenen Vermögenswerte ausländischer Betriebsstätten. § 12 Abs. 2 und Abs. 3 GewStG.

²¹ §13 Abs. 1 GewStG, vgl. auch Knobbe-Keuk, B., Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 973-979.

²² Der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz in Deutschland beträgt 416%. Dies ergibt einen Steuersatz von 8,3‰.

²³ Diese Hebesätze finden in den folgenden Vergleichsrechnungen Berücksichtigung (Kapitel 3). Es soll damit einerseits die Steuerbelastung in einer industriell hochentwickelten und einer kleineren, eher gering entwickelten, Gemeinde ermittelt und gegenübergestellt werden.

²⁴ § 2 Abs. 2 GrStG.

²⁵ Bei einem Hebesatz von 400% ergibt sich ein Tarif von 1,4% ($0,35\% * 400\%$). Der durchschnittliche Hebesatz in Deutschland beträgt 434%. Dies ergibt einen Steuersatz von 1,52‰.

2.1.3 Besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Region

Besondere regionale steuerliche Förderungsmaßnahmen bestehen in Deutschland nur für die neuen Bundesländer, nicht aber für Baden-Württemberg.²⁶ Es kommt lediglich die bundesweite Förderung für kleine und mittlere Betriebe in Betracht.²⁷ Diese Förderung erlaubt eine Sonderabschreibung von bis zu 20% zusätzlich zur regulären steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.²⁸ Sie wird Unternehmen mit einem Betriebsvermögen von höchstens 400.000 DM und einem Einheitswert von höchstens 240.000 DM gewährt. Als weitere Maßnahme dürfen diese Unternehmen für geplante Anschaffungen eine steuerfreie Rücklage (Ansparabschreibung) von bis zu 50% der zu erwartenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden.²⁹

2.2 Besteuerung in Frankreich

2.2.1 Ertragsabhängige Steuern - Körperschaftsteuer und Einkommensteuer der Anteilseigner

Die einzige ertragsabhängige Steuer auf Unternehmensebene in Frankreich ist die Körperschaftsteuer. Kapitalgesellschaften in Frankreich unterliegen kraft Rechtsform der Körperschaftsteuerpflicht.³⁰ Im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht werden aber nur die in Frankreich erzielten Gewinne als steuerpflichtig behandelt (Territorialitätsprinzip).³¹ Das steuerpflichtige Einkommen leitet sich dagegen, ähnlich wie in Deutschland, aus der Handelsbilanz ab. Der handelsrechtliche Gewinn wird aber durch steuerliche Korrekturen (z.B. steuerfreie Gewinne oder reduziert besteuerte Einkünfte) angepaßt.

Der Körperschaftsteuertarif beträgt in Frankreich einheitlich 33,33%. Hinzu kommt - ähnlich dem deutschen Solidaritätszuschlag - ein Zuschlag von 10%, so daß der Steuersatz letztendlich 36,67% beträgt. Gewinne, die innerhalb von drei Jahren das Grund- bzw. Stammkapital erhöhen, unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen einem ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 19% zuzüglich Zuschlag. Französische Großbetriebe mit einem Umsatz von mehr als 50 Mio. FF unterliegen ab 1997

²⁶ Vgl. u.a. Spanke, E., DB 1997, S. 1246-1247.

²⁷ § 7g EStG.

²⁸ § 7g Abs. 1 EStG.

²⁹ § 7g Abs. 3 EStG.

³⁰ Art. 206-1 CGI.

³¹ Art. 209 I CGI. Die Einkommensteuerpflicht erstreckt sich dagegen auf das Welteinkommen. Vgl. Tillmanns, W., Frankreich, 1997, S. 18.

einem Körperschaftsteuertarif von 41,67% (incl. Zuschlag).³² Daneben wird eine ertragsunabhängige Mindestkörperschaftsteuer (imposition forfaitaire annuelle, IFA) erhoben. Diese bemißt sich nach dem Vorjahresumsatz sowie den im Vorjahr vereinnahmten Zinsen und Dividenden und soll sicherstellen, daß in jedem Wirtschaftsjahr ein Mindestbetrag an Körperschaftsteuer gezahlt wird. Das französische Körperschaftsteuersystem ist grundsätzlich ein Vollanrechnungssystem. Bei Gewinnausschüttungen an inländische Anteilseigner erhalten diese eine Steuergutschrift (avoir fiscal) in Höhe von 50% der Nettodividende.³³ Letztendlich verhindert bei diesem System aber der Zuschlag von 10% auf Ebene der Gesellschaft, welcher beim Empfänger nicht angerechnet werden darf, die vollständige Entlastung der Dividenden beim Anteilseigner von den Steuern der Gesellschaft.³⁴

Die einkommensteuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen beim französischen Anteilseigner weist starke Parallelen zum deutschen Steuerrecht auf. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, gelten auch hier Dividenden und sonstige Wertpapiererträge beim Anteilseigner grundsätzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen.³⁵ Die steuerpflichtigen Einnahmen umfassen dabei neben der zugeflossenen Nettodividende auch den Körperschaftsteueranspruch (avoir fiscal) in Höhe von 50% der Nettodividende. Für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht ein Freibetrag von 8.000 FF. Dieser wird auch bei Dividenden gewährt, wenn die Beteiligung nicht mehr als 35% beträgt. Auf dem Weg zum steuerpflichtigen Einkommen des Anteilseigners werden in Abhängigkeit seiner persönlichen Verhältnisse ggf. noch weitere Freibeträge abgezogen. Der verbleibende Betrag unterliegt dem französischen Einkommensteuertarif. Dieser beginnt bei Über-

³² Der Tarif für diese Unternehmen soll 1999 auf 40% und dann wieder schrittweise auf das heutige Niveau zurückgeführt werden. Aus den zu erwartenden Steuermehreinnahmen verspricht sich die französische Regierung eine Senkung des Staatsdefizits zur Erreichung der Euro-Kriterien. Vgl. o.V., Handelsblatt v. 22.7.97, S. 1-2,9. Der ermäßigte Tarif von 19% auf Veräußerungsgewinne wurde für Großunternehmen auf 23,75% (nach Zuschlägen) erhöht. Vgl. o.V., BCF 1997, S. 2-4.

³³ Dies entspricht einer Gutschrift von 31,67% (50% von (100%-36,67%)). Damit kann der Anteilseigner maximal 95% des Gewinns der Gesellschaft erhalten. Zum Vergleich: in Deutschland beträgt die Steuergutschrift 3/7 der Bruttobardividende. Hier erhält der Anteilseigner bei Ausschüttung bis zu 100% des Gewinns. Vgl. Jacobs, O.H./ Spengel, C., Analyser, S. 90-95.

³⁴ Ohne Zuschlag beträgt die Körperschaftsteuer 33,33%. In diesem Fall bekommt der Anteilseigner eine Steuergutschrift von $50\% * (100\% - 33,33\%) = 33,33\%$ und damit die auf den Dividenden lastenden Körperschaftsteuer in vollem Umfang zurück. In diesem Fall würde also auch in Frankreich ein Vollanrechnungssystem bestehen. Vgl. auch Spengel, C., Steuerbelastungsvergleiche, 1995, S. 111-116, 139-140.

³⁵ Vgl. Lefebvre, F., Fiscal, 1997, Rz. 671, 673, 2200-2201.

schreiten des Existenzminimums von 25.610 FF mit einem Steuersatz von 12% und endet bei einem Spitzensteuersatz von 56,8%.³⁶ Auf die Einkommensteuerschuld wird dann das Anrechnungsguthaben aus den Dividenden (avoir fiscal) angerechnet. Von bestimmten Einkünften, worunter immer die Einkünfte aus Kapitalvermögen fallen, werden dann noch verschiedene Zuschlagsteuern erhoben. Diese sind die contribution complémentaire mit 1,0%, der prélèvement sociale mit 1,0%, die contribution sociale généralisée mit 3,4% und die contribution au remboursement de la dette sociale mit 0,5%.³⁷ Insgesamt betragen die Zuschlagsteuern damit 5,9% der Einkünfte aus Kapitalvermögen.

2.2.2 Ertragsunabhängige Steuern

2.2.2.1 Taxe professionnelle

Ähnlich wie in Deutschland unterliegen französische Kapitalgesellschaften einer Gewerbesteuer (taxe professionnelle), welche auf Ebene der Gemeinden erhoben wird.³⁸ Ihr unterliegen alle natürlichen und juristischen Personen, die in Frankreich gewohnheitsmäßig eine berufliche Tätigkeit ausüben (ohne in einem Arbeitsverhältnis zu stehen). Die Rechtsform eines Unternehmens allein löst dabei noch keine Gewerbesteuerpflicht aus. Bemessungsgrundlage für die taxe professionnelle bildet der Mietwert der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und 18% der gezahlten Bruttolöhne des Unternehmens. Das steuerpflichtige Sachanlagevermögen umfaßt alle inländischen materiellen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft. Dazu gehören auch gemietete Anlagegegenstände. Der Mietwert ermittelt sich aus dem grundsteuerpflichtigen Wert (Grundvermögen), 16% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (sonstiges steuerpflichtiges Vermögen) bzw. des eines Mietverhältnisses zugrunde gelegten Wertes (gemietetes Vermögen). Die so ermittelte Bruttobemessungsgrundlage wird noch um einen umsatzabhängigen Freibetrag, einen Faktor in Abhängigkeit der Steigerung des Lebenshaltungskostenindex und einem pauschalen Abschlag von 16% gekürzt.³⁹

³⁶ Zum Einkommensteuertarif in Frankreich vgl. ausführlich Tillmanns, W., IWB 1997, F. 5, Frankreich, Gr. 2, S. 1089-1092.

³⁷ Art. L 136-6-8 CGI; vgl. Lefebvre, F., Fiscal, 1997, Rz. 3450, 3470-3477.

³⁸ Art. 1447-1479, 1494-1518B CGI.

³⁹ Zur Ermittlung der taxe professionnelle vgl. ausführlich Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.), Gewerbesteuer, 1992, S. 29-35.

Der gewerbsteuerliche Tarif kann von Gemeinde zu Gemeinde stark variieren.⁴⁰ Für den elsässischen Teil der Region Oberrheingraben werden die Gemeinden Straßburg und Colmar herangezogen. Die Gewerbesteuersätze betragen hier 27,082% bzw. 13,18% (incl. Lastenausgleich). Um einen landesweiten Ausgleich der Steuersatzdifferenzen zu gewährleisten, ist die zu zahlende Gewerbesteuer darüber hinaus auf 3,5% (Umsatz <140 Mio. FF), 3,8% (Umsatz 140-500 Mio. FF) bzw. 4,0% (Umsatz >500 Mio. FF) des im Steuerjahr erwirtschafteten Mehrwerts (valeur ajoutée) begrenzt. Der Mehrwert ermittelt sich aus den produktionsbezogenen Einnahmen (insbesondere Umsatzerlösen) und dem Wertzuwachs des Vorratsvermögens abzüglich des Material- bzw. Wareneinsatzes und fremdbezogener Dienstleistungen.⁴¹ Bei Unternehmen, deren Vorjahresumsatz 50 Mio. FF übersteigt, wird eine Mindestgewerbesteuer in Höhe von 1,05% des Mehrwerts erhoben.⁴²

2.2.2.2 Arbeitgebersteuern

Alle französischen Kapitalgesellschaften, die Arbeitnehmer beschäftigen, unterliegen verschiedenen Arbeitgebersteuern. Die Steuerpflicht zur Zahlung der Lohnsummensteuer (taxe sur les salaires) knüpft an das Beschäftigungsverhältnis an. Bemessungsgrundlage bilden grundsätzlich die gezahlten Bruttolöhne und sonstigen Personalnebenkosten, nicht aber die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung. Der Steuersatz variiert in Abhängigkeit von der Bemessungsgrundlage zwischen 4,35% und 13,6%.⁴³ Unternehmen, die mit über 90% ihrer Umsätze mehrwertsteuerpflichtig sind, werden von der Lohnsummensteuer befreit.⁴⁴ Daher unterliegen ihr letztendlich nur die nicht umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen wie Banken oder Versicherungen. Die Lehrlingssteuer (taxe d'apprentissage) erfaßt alle Kapitalgesellschaften kraft Rechtsform.⁴⁵ Ihre Bemessungsgrundlage ist identisch mit jener der Lohnsummensteuer. Der Tarif der Lehrlingssteuer beträgt einheitlich 0,5%. Werden im entsprechenden Wirtschaftsjahr von dem Unternehmen Aufwendungen in Höhe der Steuer für die Ausbildung von Lehrlingen aufgewendet, dann entfällt die Pflicht zur Zahlung der Lehrlingssteuer. Alle französischen Arbeitgeber, die mindestens 10 Arbeitnehmer beschäftigen unterliegen darüber hinaus der Berufs-

⁴⁰ Der durchschnittliche Gewerbesteuersatz in Frankreich beträgt 22,0%.

⁴¹ Art. 1647 B sexies CGI. Vgl. auch Ernst & Young/ Invest in France Agency (Hrsg.), Frankreich, 1997, S. 69.

⁴² Regeltarif 0,35% mal Multiplikator 3 für 1997. Vgl. Tillmanns, W., Frankreich, 1997, S. 70.

⁴³ Art. 231-2 CGI.

⁴⁴ Art. 231-1 CGI.

⁴⁵ Art. 224-225 CGI.

ausbildungsabgabe (participation des employers à la formation professionnelle continue). Diese steuerähnliche Abgabe wird wiederum auf die Bruttolohnsumme erhoben. Der Tarif der Berufsausbildungsabgabe beträgt 1,5%.⁴⁶ Zuletzt sind französische Kapitalgesellschaften, die mindestens 10 Arbeitnehmer beschäftigen, ebenfalls verpflichtet, eine besondere Wohnungsbauabgabe (participation des employers à l'effort de construction) zu leisten. Auch die Wohnungsbauabgabe hat Steuercharakter und bemisst sich aus der Bemessungsgrundlage der Lohnsummensteuer. Der Steuersatz beträgt einheitlich 2%. Investiert die Kapitalgesellschaft 0,45% der Bruttolohnsumme in den Wohnungsbau, dann entfällt die Pflicht zur Zahlung der Wohnungsbauabgabe.⁴⁷ Daher kann in der Mehrzahl der Fälle davon ausgegangen werden, daß sie letztendlich nur mit 0,45% zu Buche schlägt.

Insgesamt knüpfen alle Arbeitgebersteuern an dieselbe Bemessungsgrundlage an. Deshalb können die Tarife der einzelnen Steuerarten in der Höhe, in der sie zwingend anfallenden, addiert werden. Der gemeinsame Steuersatz beträgt demnach 2,45%. Schließt man noch die taxe professionnelle mit ein, dann ergibt sich insgesamt ein kumulierter Steuertarif auf die Lohnsumme in Höhe von 6,2%.⁴⁸

2.2.2.3 Grundsteuer

Die Grundsteuer in Frankreich (taxe foncière) wird auf alle inländischen Grundstücke erhoben (Steuerobjekt).⁴⁹ Steuerpflichtiger ist der Eigentümer des Grundstücks. Bemessungsgrundlage bildet bei gewerblichen Eigentümern die Summe der Mietwerte für den Grund und Boden sowie eventueller Gebäude und Außenanlagen.⁵⁰ Die Grundsteuer ist wie die Gewerbesteuer eine Gemeindesteuer. Daher ist ihr Tarif auch von dem jeweiligen Steuersatz der Gemeinde abhängig. Leider sind für die Gemeinden Straßburg und Colmar keine Grundsteuersätze erhältlich, daher sei in diesem Zusammenhang auf den französischen Durchschnitt von 24% verwiesen.⁵¹

⁴⁶ Art. 235 ter C-D CGI.

⁴⁷ Art. 235 bis CGI.

⁴⁸ Vgl. Jacobs, O.H./ Spengel, C., DBW 1995, S. 435.

⁴⁹ § 2 Abs. 2 GrStG.

⁵⁰ Diese Mietwerte werden auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet und anschließend um einen Mietpreisfaktor korrigiert. Zur Ermittlung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage wird der korrigierte Mietwert pauschal um 50%, als Gegenwert für laufende Erhaltungsaufwendungen, gekürzt. Art. 1499 i.V.m. Art. 310 L Ann. II CGI.

⁵¹ Art. 1447-1450 CGI.

2.2.3 Besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Region

In Frankreich bestehen verschiedene steuerliche Förderungsmaßnahmen, die häufig von den strukturellen regionalen Verhältnissen abhängig sind. Als Ausgestaltungen kommen regelmäßig drei steuertechnische Varianten zur Anwendung: Steuerbefreiungen, -gutschriften und besondere Abschreibungsmöglichkeiten. Steuergutschriften oder Befreiungen führen stets in voller Höhe zu einer Entlastung beim Unternehmen. Dies gilt insbesondere für ertragsunabhängige Steuern, die auch dann anfallen, wenn das Unternehmen Verluste erzielt, wie dies häufig bei neu gegründeten Gesellschaften der Fall ist. Abschreibungen dagegen führen lediglich in Höhe des Steuersatzes zu einer Entlastung. Erzielt das Unternehmen keine Gewinne, so bleibt eine Sonderabschreibung wirkungslos.

Befreiungen bei der Körperschaftsteuer werden in folgenden Fällen gewährt:

[1] Neu gegründete Herstellungs- oder Handelsunternehmen in bestimmten Förderzonen sind während der ersten 5 Jahre vollständig bzw. partiell von der Körperschaftsteuer befreit. In den ersten beiden Jahren sind die laufenden Einkünfte vollständig, im dritten Jahr zu 75%, im vierten Jahr zu 50% und im fünften Jahr zu 25% befreit. Zu den Förderzonen gehören auch ausgewählte Gebiete des Elsaß. Im Bereich Bas-Rhin sind das die Départements bzw. Arrondissements Molsheim und Sélestat-Erstein, im Bereich Haut-Rhin sind das Colmar, Guebwiller, Ribeauvillé sowie Thann.

[2] Neu gegründete Kapitalgesellschaften in Fördergebieten mit besonders hoher Arbeitslosigkeit werden weiterhin bis zu 10 Jahre von der Körperschaftsteuer befreit.

[3] Zur Förderung der Bereitstellung von Risikokapital werden alle Gesellschaften, die solches Kapital bereitstellen, mit ihren Dividendenerträgen und bestimmten Veräußerungsgewinnen steuerbefreit. Schüttet diese Gesellschaft Gewinne aus, so unterliegen die Ausschüttungen darüber hinaus beim Empfänger einer ermäßigten Steuer von 18% (juristische Personen) bzw. 17% (natürliche Personen).

Steuergutschriften bei der Körperschaftsteuer werden für Forschungs- und Entwicklungskosten gewährt. Der Abzug beträgt 50% des Betrags, um den die F&E-Kosten den Durchschnitt der inflationierten F+E-Aufwendungen der beiden Vorjahre übersteigen, maximal 40 Mio. FF.

Befreiungen bei der taxe professionnelle werden in folgenden Fällen möglich:

[1] Als regionale Förderungsmaßnahme können neu gegründete Industrieunternehmen in den dargestellten Förderzonen bis zu 5 Jahre von der Gewerbesteuer befreit

werden.

[2] Daneben gibt es für Unternehmen, die neue Arbeitsplätze schaffen, ebenfalls bestimmte zeitlich befristete Steuerbefreiungen.

Als letzte Maßnahme werden bestimmte *steuerliche Sonderabschreibungen* gewährt:

[1] Für Investitionen in Umweltschutzmaßnahmen können Unternehmen eine Sonderabschreibung von 100% im Investitionsjahr in Anspruch nehmen.

[2] Weiterhin kann für Anlagegüter, die mit Hilfe von Investitionszulagen oder regionalen Förderprogrammen erworben wurden, eine Super-Afa geltend gemacht werden, indem die Bemessungsgrundlage für die geförderten Anlagegüter mit dem 1,5-fachen der Anschaffungskosten angesetzt wird.

[3] Für Wirtschaftsgüter, die für Forschungs- und Entwicklungszwecke eingesetzt werden, wird darüber hinaus eine erhöhte Abschreibung von 50% gewährt.

2.3 Besteuerung in der Schweiz

2.3.1 Ertragsabhängige Steuern

2.3.1.1 Nationale Gewinnsteuer und Einkommensteuer der Anteilseigner

Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, unterliegen der Gewinnsteuer auf Bundesebene.⁵² Der Steuertarif der Gewinnsteuer ist als progressiver Dreistufentarif ausgestaltet, der von der Rendite als Verhältnis von Reingewinn zu Kapital (Summe aus Gesellschaftskapital zuzüglich offenen und stillen Reserven) abhängig ist. Er umfaßt einen Grundtarif von 3,63% auf den gesamten Reingewinn, daneben einen Zuschlag von ebenfalls 3,63% auf den Teil des Reingewinns, der 4% Rendite übersteigt, sowie einen zweiten Zuschlag von 4,84% auf den Teil des Reingewinns, der 8% Rendite übersteigt. Der Spitzensteuersatz ist nach oben auf 9,8% des gesamten Reingewinns begrenzt.⁵³ Schüttet die Kapitalgesellschaft Dividenden an die Anteilseigner aus oder zahlt sie diesen Zinsen, so wird auf diese Zahlungen eine eidgenössische Verrechnungssteuer von 35% erhoben. Der Anteilseigner kann diese Steuer aber in vollem Umfang auf seine persönliche Einkommensteuerschuld anrechnen.⁵⁴ Diese Anrechnung umfaßt jedoch nicht die gezahlte Körperschaftsteuer der Gesellschaft. Insofern ist das

⁵² Art. 20 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 50 DBG.

⁵³ Vgl. Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (Hrsg.), Steuersystem, 1996, S. 15.

⁵⁴ Vgl. Neuhaus, M.R., Der Schweizer Treuhänder 1996, S. 312; Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (Hrsg.), Steuersystem, 1996, S. 15.

schweizerische Körperschaftsteuersystem ein klassisches System. Eine klassische Doppelbesteuerung wird nur vermieden, wenn der Dividendenempfänger ebenfalls eine Kapitalgesellschaft ist, indem die Dividenden bei dieser vom steuerpflichtigen Einkommen ausgenommen sind.⁵⁵

		Vollanrechnungssystem	klassisches System
<i>Kapitalgesellschaft</i>			
1	Gewinn vor Steuern	100	100
2	- Körperschaftsteuer 30%	30	30
3	= Gewinn nach Steuern	70	70
4	Ausschüttungsbetrag bei Vollausschüttung	70	70
<i>Anteilseigner</i>			
5	Nettodividende	70	70
6	+ Körperschaftsteueranrechnungsanspruch	30	0
7	= steuerpflichtiges Einkommen	100	70
8	- Einkommensteuer 50%	50	35
9	+ Anrechnungsanspruch auf die Einkommensteuerschuld	30	0
10	= Dividende nach Steuern (5-(8-9))	50	35
11	Gesamtbelastung des Gewinns mit Einkommen- und Körperschaftsteuer (1-10)	50	65

Abbildung 1: Gegenüberstellung der Wirkungsweisen des klassischen Körperschaftsteuersystems und des Vollanrechnungssystems⁵⁶

Hält der Anteilseigner die Anteile im Privatvermögen, dann sind empfangene Dividenden bei ihm als Einkommen aus beweglichem Vermögen einkommensteuerpflichtig.⁵⁷ Die steuerpflichtigen Einkünfte umfassen neben der zugeflossenen Nettodividende auch die eidgenössische Verrechnungssteuer, welche die ausschüttende Kapitalgesellschaft einbehalten hat. Von diesen Einnahmen kann der Steuerpflichti-

⁵⁵ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 453.

⁵⁶ Zu den grundsätzlichen Wirkungsweisen der unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme vgl. auch Schwarzkopf, O., Körperschaftsteuersysteme, 1993, S. 30-40.

⁵⁷ Diese Steuerpflicht entsteht auch auf kantonaler Ebene, wobei dort eine interkantonale Doppelbesteuerung dadurch vermieden wird, daß die Kapitaleinkünfte in dem Kanton der Einkommensteuer unterworfen werden, in dem sie erzielt worden sind. Vgl. Groos, H., Schweiz, 1997, S. 8.

ge die mit ihrem Erwerb in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abziehen, ein Freibetrag wird nicht gewährt. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens werden noch verschiedene Freibeträge in Abhängigkeit von Familienstand und Kinderzahl (Sozialabzüge) gewährt.⁵⁸ Der verbleibende Betrag wird schließlich dem Einkommensteuertarif unterworfen. Dieser ist progressiv ausgestaltet, beginnt bei Überschreiten der steuerfreien Nullzone mit einem Steuersatz von 0,77% und endet beim Spitzensteuersatz von 11,50%. Die Bundeseinkommensteuer wird in einem Zweijahresturnus festgesetzt, wovon jährlich die Hälfte als Vorauszahlung zu leisten ist. Vom festzusetzenden Steuerbetrag kann der Anteilseigner die auf den Dividenden lastende eidgenössische Verrechnungssteuer abziehen.⁵⁹ Dagegen erhält er keinen Anrechnungsanspruch auf die von der Gesellschaft gezahlte Gewinnsteuer (klassisches System).⁶⁰ Abbildung 1 zeigt beispielhaft die Wirkungsweise der bereits angesprochenen Ausgestaltungen von Körperschaftsteuersystemen als Vollanrechnungssystem und klassisches System. Auf die Darstellung des Teilanrechnungssystems, das eine Mischform aus beiden darstellt, wird dabei verzichtet.

Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaft bildet der weltweit erzielte Unternehmensgewinn. Dieser umfaßt den Betriebsgewinn, der aus den Gewinnen der laufenden Geschäftstätigkeit sowie aperiodischen Gewinnen besteht, und die betriebsneutralen Erträge, die sich weitgehend aus dem Finanzergebnis und den Gewinnen aus unbeweglichem Vermögen zusammensetzen.⁶¹ Werden die erzielten Kapitalgewinne vom Unternehmen nachweislich reinvestiert, dann werden diese von der Gewinnsteuer befreit. Im Rahmen der Gewinnermittlung zur Bundessteuer dürfen weiterhin sämtliche Steuern aller Ebenen, also auch die Gewinnsteuern der Kantone, als Betriebsausgabe abgezogen werden.⁶²

2.3.1.2 Kantonale Gewinnsteuer und Einkommensteuer in Basel-Stadt

Die Gewinnsteuer, die im Kanton Basel-Stadt erhoben wird, ist zugleich kantonale und gemeindliche Steuer. Sie knüpft sowohl bei der Steuerpflicht als auch bei der Bemessungsgrundlage grundsätzlich an die bundessteuerlichen Vorschriften an. Im Gegensatz zu den Verhältnissen in Deutschland und Frankreich sind selbst im Kanton Basel-Stadt alle direkten Steuern - auch diejenigen auf Bundesebene - im

⁵⁸ Vgl. Groos, H., Schweiz, 1997, S. 18-19.

⁵⁹ Vgl. Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (Hrsg.), Steuersystem, 1996, S. 16.

⁶⁰ Dies gilt nur, wenn der Anteilseigner eine natürliche Person ist. Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 453.

⁶¹ Vgl. Jäger, H.-J., Schweiz, 1996, S. 128.

⁶² Vgl. Groos, H., Schweiz, 1997, S. 24.

Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁶³ Die steuerliche Veranlagungsperiode beträgt lediglich 1 Jahr. Der Steuertarif der kantonalen Gewinnsteuer ist als progressiver Tarif, beginnend mit dem Eingangssteuersatz von 9% bis zum Spitzentarif von 27%, ausgestaltet. Analog zur Bundessteuer bemisst sich der Steuersatz nach der Rendite des Unternehmens.⁶⁴

Anteilseigner unterliegen mit ihren empfangenen Dividenden auch im Kanton Basel-Stadt der Einkommensteuer. Unter Anknüpfung an die steuerliche Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer des Bundes umfassen die steuerpflichtigen Kapitalerträge ebenfalls die zugeflossene Nettodividende und den Anrechnungsanspruch für die eidgenössische Verrechnungssteuer. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens werden Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Einkunftszielung entstanden sind sowie verschiedene Freibeträge in Abhängigkeit von Familienstand und Kinderzahl abgezogen. Der progressive Einkommensteuertarif beginnt nach Übersteigen einer steuerfreien Nullzone von 14.000 sfr mit einem Eingangssatz von 16,5% und endet beim Spitzensteuersatz von 29%.⁶⁵

2.3.1.3 Kantonale Gewinnsteuer und Einkommensteuer in Basel-Landschaft

Gewinnsteuern werden im Kanton Basel-Landschaft sowohl auf kantonaler als auch auf Gemeindeebene erhoben. Steuerpflicht und Bemessungsgrundlage knüpfen auch hier an die nationalen Vorschriften an. Dennoch bestehen einige Unterschiede gegenüber der Bundessteuer. Verfügt die Gesellschaft über Grundstücke, aus denen sie Erträge erzielt, dann unterliegen diese einer eigenständigen Steuer, der Grundstücksgewinnsteuer. Bemessungsgrundlage für die Grundstücksgewinnsteuer bilden die erzielten grundstücksbezogenen Erträge. Der Spitzentarif beträgt ab einem Gewinn von 120.000 sfr 25%. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen aus Grundstücken werden diese bei der kantonalen Gewinnsteuer steuerfrei gestellt. Analog zum Kanton Basel-Stadt werden alle direkten Steuern - auch diejenigen auf Bundesebene - im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die steuerliche Veranlagungsperiode beträgt ein Jahr. Der Steuertarif der kantonalen Gewinnsteuer ist als progressiver Tarif beginnend mit 6,5% und einem Spitzensatz von 20% ausgestaltet. Der Steuersatz bemisst sich ebenfalls nach der Rendite des Unternehmens. Kapitalgesellschaften sind darüber hinaus auf kantonaler Ebene auch kirchensteuerpflichtig. Die Kirchensteuer beträgt 5% der Ge-

⁶³ Vgl. Monstein, U., Rechtsform, 1994, S. 59.

⁶⁴ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 462.

⁶⁵ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 505-506.

winnsteuer.⁶⁶ Die Gewinnsteuern auf Ebene der Gemeinden ermitteln sich nach denselben Grundsätzen wie für die kantonale Steuer, wobei die Steuersätze je nach Gemeinde zwischen 3% und 4,5% variieren können.

Anteilseigner unterliegen mit ihren empfangenen Dividenden auch im Kanton Basel-Landschaft der Einkommensteuer. Unter Anknüpfung an die steuerliche Bemessungsgrundlage der Bundessteuer umfassen die steuerpflichtigen Kapitalerträge ebenfalls die zugeflossene Nettodividende und den Anrechnungsanspruch für die eidgenössische Verrechnungssteuer. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens werden Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Einkunftserzielung stehen und verschiedene Freibeträge abgezogen. Der progressive Einkommensteuertarif beginnt nach Übersteigen einer steuerfreien Nullzone von 13.314 sfr mit einem Eingangssatz von 0,5% und endet beim Spitzensteuersatz von 19%.⁶⁷ Damit liegt er deutlich unter dem Steuertarif für den Kanton Basel-Stadt.

2.3.2 Ertragsunabhängige Steuern

2.3.2.1 Nationale Kapitalsteuer

Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, unterliegen der Kapitalsteuer auf Bundesebene. Bemessungsgrundlage der Kapitalsteuer bildet der von den Gesellschaftern eingezahlte Teil des Grund- bzw. Stammkapitals zuzüglich offener und stiller Reserven der Gesellschaft (Reinvermögen).⁶⁸ Für die Ermittlung des Reinvermögens werden die Vermögensgegenstände grundsätzlich mit dem steuerbilanziellen Restbuchwert angesetzt. Grundstücke werden mit dem Verkehrswert unter Berücksichtigung des Ertragswerts angesetzt.⁶⁹ Der Tarif der Kapitalsteuer auf Bundesebene beträgt einheitlich 0,8‰ des steuerbaren Kapitals mit einer Freigrenze von 50.000 sfr.⁷⁰

2.3.2.2 Kantonale Kapitalsteuer in Basel-Stadt

Kapitalsteuern werden im Kanton Basel-Stadt zugleich für den Kanton und die Gemeinde erhoben. Analog zur Steuerpflicht auf Bundesebene sind Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Basel-Stadt

⁶⁶ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 461.

⁶⁷ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 502-504.

⁶⁸ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 454; Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (Hrsg.), Steuersystem, 1996, S. 15.

⁶⁹ Vgl. Monstein, U., Rechtsform, 1994, S. 75-82.

⁷⁰ Vgl. Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (Hrsg.), Steuersystem, 1996, S. 15.

haben, im Rahmen der kantonalen Kapitalsteuer steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage bildet also das Reinvermögen nach der oben dargestellten Definition. Der Steuertarif der Kantonssteuer beträgt 0,55%.⁷¹

2.3.2.3 Kantonale Kapitalsteuer in Basel-Landschaft

Im Kanton Basel-Landschaft werden Kapitalsteuern sowohl auf kantonaler Ebene und als auch auf Gemeindeebene erhoben. Bezüglich der Steuerpflicht gilt das für Basel-Stadt Gesagte. Bemessungsgrundlage bildet das Reinvermögen. Der Steuertarif beträgt 0,2%. Weiterhin knüpft eine Kirchensteuer mit 5% an die Kapitalsteuerschuld an. Die Kapitalsteuern auf Gemeindeebene werden nach denselben Grundsätzen wie für die kantonale Steuer ermittelt. Die Steuersätze variieren je nach Gemeinde zwischen 0,3% und 1%.⁷²

2.3.2.4 Kantonale Grundsteuern

Die Grundsteuer wird in der Schweiz auf Basis kantonaler Steuergesetze erhoben.⁷³ Steuerobjekt bilden die im jeweiligen Kanton belegenen Grundstücke. Steuerpflichtiger ist der Eigentümer oder Nutznießer des Grundstücks. Bemessungsgrundlage bildet der Wert des Grundstückes, der auch bei der Kapitalsteuer zum Ansatz gekommen ist, ohne Berücksichtigung darauf lastender Schulden. Der Tarif der Grundsteuer ist vom jeweiligen kantonalen Steuergesetz abhängig und variiert zwischen 0,3‰ und 3‰.⁷⁴

2.3.3 Besondere steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Region

Im Kanton Basel-Stadt werden keinerlei steuerliche Förderungsmaßnahmen angewendet. Dagegen können in Basel-Landschaft neu gegründete Industrieunternehmen, die eine besondere Bedeutung für den Kanton haben, während der Anlaufzeit ganz oder teilweise von den kantonalen und gemeindlichen direkten Steuern befreit werden. Der Umfang der Befreiung (bis zu 100%) hängt dabei von der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens für die Region ab und ist auf maximal 7 Jahre begrenzt. Grundsätzlich erfolgt während der ersten 4 Jahre eine vollständige Steuer-

⁷¹ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 463.

⁷² Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 461.

⁷³ Mit Blick auf ihre geringe Bedeutung für die Steuerbelastung von Unternehmen wird die kantonale Grundsteuer der Schweiz nicht en detail erläutert, sondern hier nur der Vollständigkeit halber aufgeführt.

⁷⁴ Vgl. Groos, H., Schweiz, 1997, S. 33-34.

erbefreiung, die dann während des 5. bis 7. Jahres auf den Regelsteuersatz hochgeschleußt wird.⁷⁵

2.4 Fazit

Anhand des qualitativen Vergleichs konnte ein Überblick über die bestehenden Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Steuersysteme in den Vergleichsländern im allgemeinen und der Region Oberrheingraben in besonderen gegeben werden. Auffallen ist dabei, daß den Unternehmen in der Schweiz die meisten Steuern auferlegt werden. Insbesondere verleiht die schweizerische Finanzverfassung den Gemeinden und Kantonen deutlich mehr Steuersetzungsbefugnisse als in Deutschland oder Frankreich. Es zeigt sich auch, daß das deutsche Steuersystem durch einen hohen Anteil an ertragsabhängigen Steuern gekennzeichnet ist, während in Frankreich zum überwiegenden Teil ertragsunabhängige Steuern erhoben werden. Ertragsunabhängige Steuern sind dadurch charakterisiert, daß sie unabhängig von der Erfolgslage des Unternehmens anfallen. Erzielt das Unternehmen Verluste, beispielsweise in Form von Anlaufverlusten bei neu gegründeten Unternehmen, dann werden trotzdem ertragsunabhängige Steuern erhoben. Dies führt c.p. langfristig zu einer substantiellen Auszehrung des betroffenen Unternehmens. Ertragsabhängige Steuern werden dagegen im Verlustfall nicht erhoben.

Die gewichtigste Steuer auf Unternehmensebene bildet in allen Ländern die Körperschaftsteuer. Ein Vergleich der Steuersätze zeigt, daß in der Schweiz mit 9,8% die mit Abstand geringste Belastung anfällt. Werden Gewinne beim Unternehmen thesauriert, dann fällt in Deutschland die höchste Körperschaftsteuerbelastung an (48,375% inkl. Solidaritätszuschlag), werden sie ausgeschüttet, dann ist dies in Frankreich der Fall (Regelfall 36,67% bzw. im Ausnahmefall 41,67% inkl. Zuschlagsteuern). Im Ausschüttungsfall muß ein Vorteilhaftigkeitsvergleich auch die Ebene des Gesellschafters berücksichtigen, der als Kapitalgeber von seiner Investition in die Gesellschaft den höchstmöglichen Nettozufluß erwartet. In Deutschland unterliegen die Anteilseigner einem Einkommensteuersatz von 53% zuzüglich 7,5% Solidaritätszuschlag von der Steuerschuld. In Frankreich dagegen beträgt der Spitzensteuersatz sogar 56,8% zuzüglich 5,9% Zuschlagsteuern. In der Schweiz fallen Einkommensteuern in Höhe von bis zu 40,5% (11,5% Bund und 29% Kanton Basel-Stadt) an. Der Einkommensteuertarif markiert dabei in Deutschland die Höhe der Besteuerung, die letztendlich auf die Unternehmensgewinne vor Körper-

⁷⁵ Vgl. International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Handbook, 1997, S. 461.

schaftsteuer⁷⁶ erhoben wird, da - wie gezeigt wurde - hier die Unternehmensgewinne vollständig von der Körperschaftsteuer entlastet werden. In Frankreich und der Schweiz, wo diese Entlastung nur teilweise bzw. gar nicht erfolgt, wird die Steuerbelastung zusätzlich durch nicht erstattete Körperschaftsteuer über den Einkommensteuersatz des Anteilseigners hinaus erhöht (vgl. Abbildung 1).

Als weitere ertragsabhängige Steuern werden bei den Unternehmen in Deutschland und der Schweiz Gewerbesteuern bzw. Gewinnsteuern erhoben. Beide Steuern knüpfen an die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage an, wodurch die dort bestehenden Unterschiede übernommen werden. Aufgrund der Modifikationen in Deutschland ist die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage häufig höher als die körperschaftsteuerliche.⁷⁷ Die Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer liegt dagegen in Höhe der nationalen Bemessungsgrundlage, da bei ihr selbst die Bundessteuern abgezogen werden können. Die höhere Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer wird durch den höheren Steuersatz der schweizer Gewinnsteuer von 27% (Gewerbsteuer 17,22%) aber zumindest wieder kompensiert.

Die Substanzsteuerbelastung von Unternehmen in den drei Ländern ist nur schwer vergleichbar, da ihre Bemessungsgrundlagen auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt werden. Das deutsche Gewerbekapital liegt aufgrund von Kürzungsvorschriften offensichtlich deutlich unter dem Eigenkapital der Gesellschaft, wohingegen die Bemessungsgrundlage zur schweizerischen Kapitalsteuer über diesem Wert liegt. Die Bemessungsgrundlage für die *taxe professionnelle* ist hier nur schwer einzuordnen, da sie noch von der gezahlten Lohnsumme abhängt. Der Steuersatz beträgt in Deutschland 0,83%, in Frankreich 22,0% (respektive 4,0% des Mehrwerts) und in der Schweiz 1,35% (0,55% Bundessteuer und 0,8% kantonale Steuer). Hinzu kommen noch die Arbeitgebersteuern, die ausschließlich in Frankreich von den gezahlten Löhnen erhoben werden. Der Steuersatz beträgt für diese 2,45%. In Abhängigkeit von der Lohnsumme des Unternehmens können somit alleine die Arbeitgebersteuern die gesamten ertragsunabhängigen Steuern in Deutschland und der Schweiz übersteigen. Auf eine genauere Gegenüberstellung der Grundsteuer wird in diesem Zusammenhang aufgrund ihrer Geringfügigkeit verzichtet.

Der Einbezug regionalspezifischer Fördermaßnahmen in der Region Oberrheingraben kann die Vorteilhaftigkeitsentscheidung auf Basis der laufenden Besteuerung

⁷⁶ D.h. Gewinne nach Abzug von Grund- und Gewerbesteuer.

⁷⁷ Dies ist überwiegend auf das Gewicht der Hinzurechnungsvorschrift für Dauerschuldzinsen zurückzuführen.

völlig verändern. Während in Baden und Basel-Stadt keinerlei Fördermaßnahmen vorgesehen sind, besteht im Elsaß die Möglichkeit, neu gegründete Unternehmen bis zu 10 Jahre vollständig von der Körperschaftsteuer und bis zu fünf Jahre von der taxe professionnelle zu befreien. Damit können Unternehmen über diese Zeiträume nahezu⁷⁸ steuerfrei in der Region investieren. Dies ist ein Vorteil, bei dessen Ausnutzung die Region Elsaß im Vergleich als Investitionsstandort mit Abstand die geringste Steuerbelastung aufweist.⁷⁹ Darüber hinaus bestehen für das Elsaß noch zahlreiche weitere steuerliche Förderungsmaßnahmen wie Steuergutschriften und Sonderabschreibungen. Tabelle 2 faßt die wesentlichen Ergebnisse des qualitativen Steuerbelastungsvergleichs in den betrachteten Ländern zusammen.

Vergleichskriterium	Deutschland	Frankreich	Schweiz ⁸⁰
Körperschaftsteuersystem	Vollanrechnung	Teilanrechnung	Klassisch
Körperschaftsteuerspitzensatz	45%/30%	36,67%/41,67%	9,8%
Gemeindliche Ertragsteuern	17,22%	-	27%
Gemeindliche Substanzsteuern	0,83%	22%	0,55%
Einkommensteuerspitzensatz	53%	56,8%	11,5%
Zuschlagsteuern	7,5%	5,9%	-
Gemeindliche Einkommensteuer	-	-	29%
Umfang stl. Investitionsförderung	gering	hoch	gering/hoch ⁸¹

Tabelle 2: Gegenüberstellung der Unterschiede bei den Unternehmens- und Einkommensteuern in Deutschland, Frankreich und der Schweiz

Will man nun den Umfang der einzelnen Steuerarten und regionalen Fördermaßnahmen sowie ihre Bedeutung bzw. Einfluß auf die Gesamtsteuerbelastung näher bestimmen, so muß dies anhand von konkreten Beispielen erfolgen. Es ist jedoch zu erwarten, daß je nach ökonomischer Struktur des zugrunde gelegten Unternehmens und je nach Ausübung steuerlicher Wahlrechte unterschiedliche Belastungsumfänge

⁷⁸ Abgesehen von den Arbeitgebersteuern.

⁷⁹ Wie dargestellt wurde, besteht auch im Kanton Basel-Landschaft eine steuerliche Fördermöglichkeit für neu gegründete Unternehmen, indem diese für bis zu 7 Jahre von den regionalen Steuern befreit werden können. Die Wirkung dieser Maßnahme liegt jedoch deutlich unter den Effekten, die durch Ausnutzung der Förderungsalternativen im Elsaß erreicht werden.

⁸⁰ Die aufgeführten Steuersätze gelten beispielhaft für den Kanton Basel-Stadt.

⁸¹ In Abhängigkeit des betrachteten Kantons.

entstehen. Eine quantitative Analyse darf sich daher nicht nur auf einen Beispielfall beschränken, sondern muß durch systematische Datenvariation (z.B. Ausschüttungsfall und Thesaurierungsfall) die Besonderheiten und Wirkungsweisen der Steuerarten und -systeme herausarbeiten. Durch schrittweise Eliminierung der einzelnen Steuerarten unter Berücksichtigung ihrer Interdependenzen kann darüber hinaus deren Gewicht im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung aufgezeigt werden. Diese Zielsetzung soll im folgenden Kapitel mit der Quantifizierung der dargestellten steuerlichen Regelungen erreicht werden.

3 Quantitative Analyse der Steuerbelastung von Unternehmen in Deutschland, Frankreich und der Schweiz

3.1 Darstellung des Modellaufbaus

Im folgenden soll anhand eines Berechnungsmodells für verschiedene Beispielfälle die Steuerbelastung von Unternehmen und deren Anteilseignern in Deutschland, Frankreich und der Schweiz ermittelt werden. Die Ermittlung der (sog. rechtlichen) Steuerbelastung wird dabei anhand der kasuistischen Veranlagungssimulation erfolgen. Bei der kasuistischen Veranlagungssimulation werden die steuerlichen Bemessungsgrundlagen und Steuerzahlungen unter Berücksichtigung ihrer Interdependenzen so ermittelt, wie dies bei der steuerlichen Veranlagung durch die Finanzämter erfolgt. Der Steuerbelastungsvergleich wird über den Zeitraum einer Periode durchgeführt. Damit intertemporale Wirkungen unterschiedlicher Bestandteile der Gewinnermittlung - wie etwa unterschiedliche degressive Abschreibungsverläufe - im Rahmen der einperiodigen Betrachtung nicht zu Verzerrungen führen, wird der Gewinn vor Steuern für alle Länder normiert.

Ausgangspunkt der Betrachtung bildet eine Investition von DM 1.000 in eine Kapitalgesellschaft, die eine Rendite vor Steuern von DM 100 (10%) erwirtschaftet. Weiterhin wird eine Lohnsumme von DM 200 (Verhältnis Kapitalrendite zu Lohnsumme 1:2) und eine Wertschöpfung von DM 500 (Verhältnis Kapitalrendite zu Wertschöpfung 1:5) unterstellt. Der Anteil der materiellen inländischen Wirtschaftsgüter am investierten Kapital beträgt DM 400 (40%). Die Investition wird als Grenzinvestition betrachtet, d.h. es wird angenommen, daß alle Freibeträge ausgeschöpft sind und daß als Grenzsteuersatz der Spitzensteuersatz zur Anwendung kommt. Das eingesetzte Kapital bildet die Bemessungsgrundlage für die Substanz-

steuern in Deutschland und der Schweiz.⁸² Im Ausschüttungsfall wird der Gewinn der Gesellschaft ohne Zeitverzögerung an die Anteilseigner durchgeleitet. Als Anteilseigner werden in diesem Fall nur natürliche Personen betrachtet, d.h. Beziehungen innerhalb des Konzerns sind nicht Gegenstand dieser Analyse.⁸³ Weiterhin werden nur die Steuern betrachtet, die auch zwangsläufig anfallen, also denen sich die Steuerpflichtigen nicht entziehen können. Für die Berechnung der Steuerzahlungen wird daher angenommen, daß die Anteilseigner in Deutschland nicht kirchensteuerpflichtig sind. Tabelle 3 zeigt abschließend die Steuerarten der einzelnen Länder, die dem Belastungsvergleich zugrunde gelegt wurden.

Steuerart ⁸⁴	Deutschland	Frankreich	Schweiz
<i>Kapitalgesellschaft</i>			
GewSt. v. K.	Gewerbekapitalsteuer	Taxe professionnelle	Kapitalsteuer Kanton
GewSt. v. E.	Gewerbeertragsteuer	-	Gewinnsteuer Kanton
ArbGSt.	-	Taxes assises sur les salaries	-
KapSt.	-	-	Kapitalsteuer Bund
KSt.	Körperschaftsteuer	Impôt sur les sociétés + IFA	Gewinnsteuer Bund
SolZ	Solidaritätszuschlag	Contribution de 10%	-
KapESt.	Kapitalertragsteuer	-	Verrechnungssteuer
<i>Anteilseigner</i>			
ESt.	Einkommensteuer	Impôt sur le revenu	Einkommenst. Bund
ESt. Gde.	-	-	Einkommenst. Kanton
SolZ	Solidaritätszuschlag	Prélèvements fiscaux	-

Tabelle 3: *Umfang der in den Belastungsvergleich einbezogenen Steuerarten*

⁸² Zur Ermittlung der rechtlichen Steuerbelastung anhand einperiodiger Modelle und den Modellannahmen vgl. Schneider, D., DB 1994, S. 541-545; Jacobs, O.H./ Spengel, C., Besteuerungskonzeptionen, 1992.

⁸³ Zur Analyse der Steuerbelastung im Konzernverbund vgl. Jacobs, O.H./ Spengel, C., Besteuerung, 1992; Jacobs, O.H./ Spengel, C., Besteuerungskonzeptionen, 1992.

⁸⁴ Die Bezeichnung der Steuerarten wurde aus deutscher Sicht gewählt. Beispielsweise GewSt. v. K. (Gewerbsteuer vom Kapital) als Synonym für Substanzsteuern, die auf Gemeindeebene erhoben werden. Diese Einteilung ermöglicht es die Steuerarten in den Ländern zu typisieren und so vergleichend gegenüberzustellen.

3.2 Gesamtsteuerbelastung in Deutschland, Frankreich und der Schweiz

3.2.1 Gesamtbelastung auf Unternehmensebene

Betrachtet man ausschließlich die Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft, dann ist diese in Deutschland mit 60,82% am höchsten. Die Steuerbelastung in Frankreich beträgt 51,48% und ist damit um 9,34 Prozentpunkte niedriger als der deutsche Wert, in der Schweiz beträgt sie sogar nur 32,81% mit einem Differenzbetrag von 28,01 Punkten bezogen auf Deutschland. Die Ursache für das schlechte Abschneiden des deutschen Unternehmens ist dabei vor allem in der hohen Belastung mit Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag zu sehen, die hier etwa 61% der Steuerzahlungen ausmacht. In Frankreich sind die Körperschaftsteuerzahlungen um rund 25% niedriger, in der Schweiz sogar um rund 46% (Gewinnsteuern auf Bundesebene). Dagegen sind die Steuern auf Ebene der schweizerischen Gemeinden deutlich höher als jene in Deutschland und Frankreich. Als Sekundäreffekt mindert die hohe Gemeindesteuer die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Somit ist dort neben dem geringsten Körperschaftsteuertarif auch die niedrigste Bemessungsgrundlage zu verzeichnen. Dadurch erklärt sich die mit Abstand geringste körperschaftsteuerliche Belastung, die dem Effekt der hohen kantonalen Gewinnsteuer entgegenwirkt. Abbildung 2 faßt die Ergebnisse noch einmal graphisch zusammen.

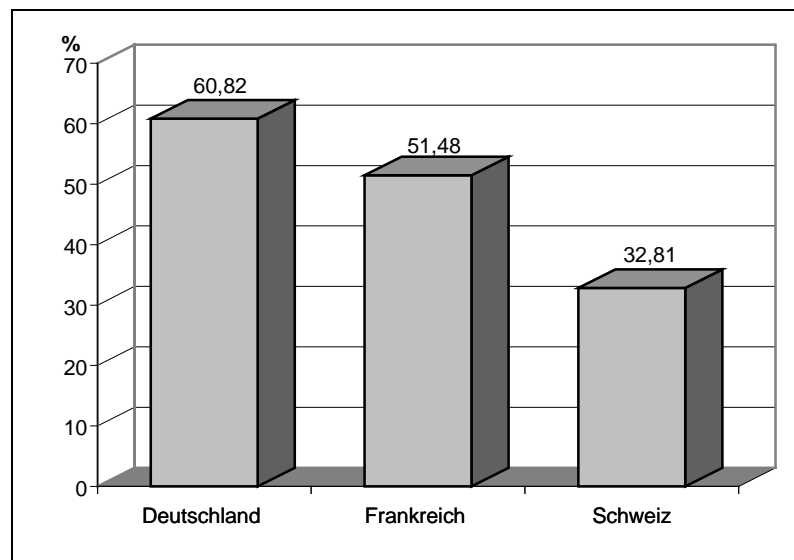


Abbildung 2: Effektive Steuerbelastung in Deutschland, Frankreich und der Schweiz (Thesaurierungsfall)

3.2.2 Gesamtbelastung auf Ebene des Unternehmens und der Anteilseigner (Gesamtebene)

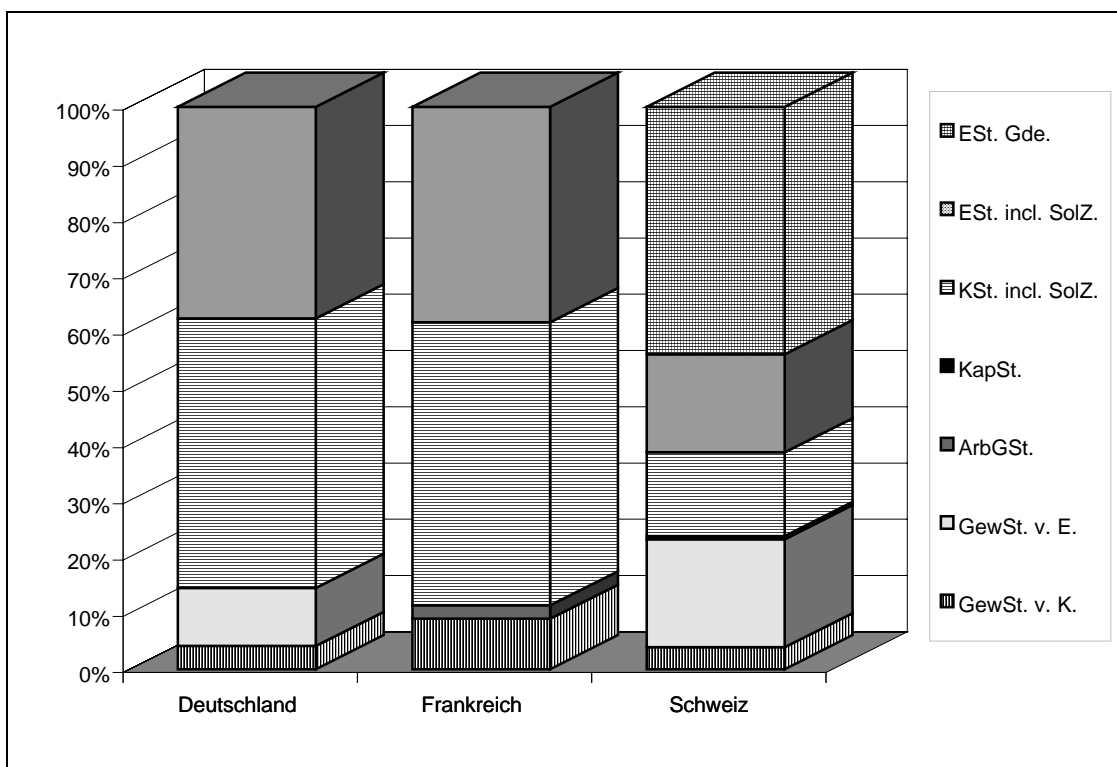
3.2.2.1 Ausgangsfall

Unterstellt man einen Investor, der aus den Rückflüssen seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft den Lebensunterhalt bestreitet, so wird dieser an einer höchstmöglichen Gewinnausschüttung der Gesellschaft interessiert sein. Wird ausgeschüttet, dann ist Voraussetzung für eine exakte Ermittlung der Steuerbelastung, daß die Ebene des Anteilseigners mit in den Belastungsvergleich einbezogen wird (Ausschüttungsfall). Im Fall der Vollausschüttung beträgt die Gesamtsteuerbelastung der Investition mit Steuern der Gesellschaft und des Anteilseigners in Deutschland 68,71%. In Frankreich beträgt die Steuerbelastung 72,85% und liegt damit um 4,15 Punkte höher als jene in Deutschland. Dagegen unterschreitet die Belastung in der Schweiz mit 60,02% weiterhin den deutschen Wert um 8,69 Punkte. Betrachtet man den Einfluß der einzelnen Steuerarten, so zeigt sich unter den Prämissen des Ausgangsmodells, daß der Einfluß der ertragsunabhängigen Steuern in Deutschland mit 2,84% und in der Schweiz mit 2,69% zum einen nahezu identisch und zum anderen in bezug auf die Gesamtsteuerbelastung relativ gering ist. In Frankreich beträgt der Anteil der ertragsunabhängigen Steuern an der Gesamtbelastung dagegen mit 8,28% etwa das dreifache des deutschen bzw. schweizerischen Betrages. Bei Betrachtung der ertragsabhängigen Steuern auf Unternehmensebene zeigen sich sehr deutliche Unterschiede in der Steuerstruktur als auch im Gewicht der Gemeinde- bzw. Regionalsteuern. Während in Frankreich keine Ertragsteuern auf Gemeindeebene erhoben werden, übersteigt die kantonale Gewinnsteuer in der Schweiz mit 11,52% den Betrag der nationalen Gewinnsteuer um rund 30%. In Deutschland hat die Gewerbeertragsteuer mit 7,10% im Vergleich zur Körperschaftsteuer (32,92%) dagegen ein relativ geringes Gewicht. Umgekehrt ist die Körperschaftsteuer in Frankreich mit 36,67% sowohl relativ als auch absolut bedeutsamer als ihr deutsches Pendant mit 32,92% und die nationale Gewinnsteuer in der Schweiz mit 8,93%. Bei Betrachtung der Einkommensteuer auf Ebene des Anteilseigners zeichnet sich ein ähnliches Bild ab. Die Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag in Deutschland liegt mit 25,85% leicht unter der französischen Steuer (inkl. Zuschlagsteuern) von 27,90%, aber deutlich über der nationalen schweizerischen Einkommensteuer mit 10,47%. Dagegen schlägt die zusätzliche Einkommensteuer des Kantons mit 26,41% zu Buche. Damit ist die Einkommensteuer auf Gemeindeebene, die in der Schweiz einzigartig ist, bereits höher als die gesamte Einkommensteuer in Deutschland und nur leicht geringer als jene in Frankreich. Beim

schweizerischen Anteilseigner ergibt sich damit eine Gesamtbelastung mit Einkommensteuer von 36,88%.

Steuerart (%)	Deutschland	Frankreich	Schweiz
GewSt. v. K.	2,84	6,55	2,35
GewSt. v. E.	7,10	-	11,52
ArbGSt.	-	1,73	-
KapSt.	-	-	0,34
KSt. incl. SolZ.	32,92	36,67	8,93
ESt. Incl. SolZ. ⁸⁵	25,85	27,90	10,47
ESt. Gde.	-	-	26,41
Gesamtbelastung	68,71	72,85	60,02

Tabelle 4: *Einfluß der einzelnen Steuerarten auf die effektive Gesamtsteuerbelastung in den ausgewählten Ländern (Ausschüttungsfall)*



⁸⁵ Die Kapitalertragsteuer in Deutschland bzw. die eidgenössische Verrechnungssteuer wurden der Einkommensteuer des Anteilseigners (auf Bundesebene) zugerechnet.

Abbildung 3: Einfluß der einzelnen Steuerarten (%) auf die effektive Gesamtsteuerbelastung in den ausgewählten Ländern (Ausschüttungsfall)

Infolgedessen wird der Vorteil der vergleichsweise geringen Steuertarife in der Schweiz durch den Nachteil der klassischen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Dividenden überkompensiert. D.h. obwohl in Deutschland und Frankreich höhere Einkommensteuersätze und Zuschlagsteuern erhoben werden, führen die Anrechnungssysteme dort zu einer deutlich geringeren Endbelastung der Dividenden mit Körperschaft- und Einkommensteuer. In Tabelle 4 und Abbildung 3 werden die Ergebnisse noch einmal abschließend zusammengefaßt.

3.2.2.2 Steueränderungen zum 1.1.98 in Deutschland

Im folgenden soll die Veränderung der Gesamtsteuerbelastung im internationalen Vergleich nach den bereits beschlossenen Steueränderungen in Deutschland betrachtet werden. Gemäß den Vorschlägen des Vermittlungsausschusses im Bundestag wurde Anfang August 1997 unter Zustimmung von Koalition und Opposition die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer im Rahmen der ersten Stufe der „Großen Steuerreform“ zum 1.1.98 beschlossen.⁸⁶ Mit ihrer Abschaffung wird das deutsche Steuersystem um die größte Substanzsteuer auf Unternehmensebene bereinigt. Außer der Grundsteuer werden dann ab 1998 keine ertragsunabhängigen Unternehmenssteuern erhoben. Weiterhin wurde im Oktober die Absenkung des Solidaritätszuschlags zum 1.1.98 von derzeit 7,5% auf 5,5% beschlossen.⁸⁷ Bei der Betrachtung bleiben die Unternehmen in Frankreich und der Schweiz unverändert.

Das Ergebnis ist in Abbildung 4 dargestellt. Infolge der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer sinkt die Steuerbelastung in Deutschland gegenüber dem Ausgangsfall um 3,97 Punkte auf 64,74% ab. Damit kann das deutsche Unternehmen seinen relativen steuerlichen Vorteil gegenüber Frankreich ausbauen und verbessert seinen relativen Nachteil gegenüber dem schweizerischen Unternehmen. Dennoch ist der Einfluß der Reformmaßnahmen '98 auf die Gesamtsteuerbelastung nicht hoch genug, um die Vorteilhaftigkeit zugunsten des deutschen Unternehmens umzukehren. Denn neben dem Entlastungseffekt, der durch die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer entsteht, wirkt ein gegenläufiger Belastungseffekt der Gewerbeertrag- und Körperschaftsteuer, da die gewinnmindernde Wirkung durch die Abzugsfähigkeit von deren Bemessungsgrundlagen entfällt. Dieser Belastungseffekt zieht weiterhin

⁸⁶ Vgl. o.V., FAZ v. 6.8.97, S. 1.

⁸⁷ Vgl. BT-Drucks. 774/97.

eine Erhöhung des Solidaritätszuschlags nach sich, der an die Körperschaftsteuer-schuld anknüpft, wodurch der Entlastungseffekt aus dessen Tarifsenkung wiederum teilweise kompensiert wird.

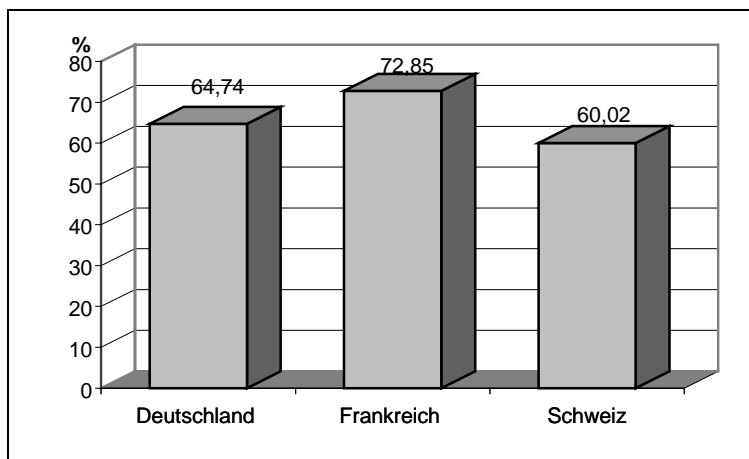


Abbildung 4: Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastung in den drei Ländern nach den Veränderungen in Deutschland zum 1.1.1998

3.2.2.3 Große Steuerreform in Deutschland und geplante Steuerreformmaßnahmen in der Schweiz

Am 17.10.97 hat der Bundesrat die Vorschläge der Regierung zur großen Steuerreform 1999 endgültig abgelehnt.⁸⁸ Bis dahin beherrschte die Diskussion um die Steuerreform 1999 das Tagesgeschehen. Die große Steuerreform zielte ab auf eine Senkung der Steuertarife bei einer Verbreiterung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen mit der Zielsetzung, die steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in Deutschland zu verbessern, damit bestehende Arbeitsplätze gesichert bzw. neue Arbeitsplätze geschaffen werden. Weiterhin sollte das Steuerrecht transparenter und einfacher gestaltet werden.

Nach den sog. „Petersberger Steuervorschlägen“⁸⁹ ergeben sich für die im Ausgangsfall betrachtete Kapitalgesellschaft zum Jahre 1999 folgende Steueränderungen, deren Konsequenzen in dem Modell berücksichtigt werden können: [1] Senkung der körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung von 45% auf 35% und der Ausschüttungsbelastung von 30% auf 25%, [2] Senkung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden von 25% auf 15%, [3] Abschaffung der Gewerbesteuer vom Kapital und

⁸⁸ Vgl. o.V., FAZ v. 18.10.97, S. 1.

⁸⁹ Vgl. Steuerreform-Kommission (Hrsg.), Petersberger Steuervorschläge, 1997.

[4] Reduktion des Solidaritätszuschlags von 7,5% auf 5,5%. Im Bereich der Einkommensteuer sollte das Tarifniveau ebenfalls deutlich gesenkt werden. Der sog. „Zukunftstarif ´99“, der für alle Einkunftsarten gelten sollte, beginnt mit einem Eingangstarif von 15% und hat einen Spitzensteuersatz von lediglich 39%.⁹⁰ Damit läge der Spitzensteuersatz unter dem in der Schweiz angewendeten Satz von 40,5% (einschließlich Kanton Basel-Stadt). Die Absenkung des Solidaritätszuschlages würde für die Einkommensteuer analog vorgenommen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß im Rahmen der Steuerreform 1999 weitere Gegenfinanzierungsmaßnahmen vorgesehen waren - insbesondere die Absenkung der degressiven Abschreibung, Wertaufholungsgebot sowie Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen - welche die Nettoentlastung auf der Unternehmensebene in Deutschland wieder vermindern würden, im Rahmen der vorliegenden Simulation jedoch nicht erfaßt sind. Daher wird die Veränderung der Steuerbelastung in Deutschland u.U. positiver dargestellt als dies durch die Steuerreformvorschläge überhaupt möglich wäre.

Ebenso wie in Deutschland werden auch in der Schweiz seit einigen Jahren verschiedene Steuerreformvorschläge diskutiert. Zielsetzung dieser Maßnahmen ist es, den Standortvorteil eines geringen Steuerniveaus wieder herzustellen, der nach Auffassung von Experten infolge Steuersenkungs- und -umstrukturierungsmaßnahmen zahlreicher anderer europäischer Staaten in den letzten Jahren verloren gegangen zu sein scheint. Insbesondere soll der Standort Schweiz für den Dienstleistungs-, Finanz- und Logistikbereich attraktiv gemacht werden.⁹¹ Die aktuellen Reformvorschläge basieren auf der sog. „Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ vom März 1997⁹² und umfassen Maßnahmen, die den Holdingstandort Schweiz verbessern sollen, wie etwa die Freistellung von Beteiligungsgewinnen von der Gewinnsteuer für Holdinggesellschaften und die Absenkung der damit verbundenen Mindestbeteiligung von 20% auf 5% sowie die Halbierung der Emissionsabgabe. Die bedeutsamsten Maßnahmen, die im Rahmen des hier durchgeführten Steuerbelastungsvergleichs Berücksichtigung finden müssen, sind die Abschaffung der nationalen Kapitalsteuer und die Neugestaltung der Gewinnsteuer mit einem Propor-

⁹⁰ Vgl. auch Dziadkowski, D., BB 1997, S. 1020.

⁹¹ Vgl. Neuhaus, M.R., Der Schweizer Treuhänder 1996, S. 303-304; Ebner, F., Der Schweizer Treuhänder 1996, S. 325-326.

⁹² Vgl. Bundesrat, Bundesblatt II/1997, S. 1164-1170.

tionaltarif von 8,5%⁹³, welche der Nationalrat bereits im April 1997 beschlossen hat.⁹⁴

Unter Berücksichtigung der Ausgangsdaten zeigt sich, daß die Steuerreform 1999 die Belastungssituation aus deutscher Sicht deutlich verbessert. Dagegen führen die schweizerischen Steuerreformvorschläge nur zu einer vergleichsweise geringen Reduktion der Steuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung sinkt in Deutschland von 68,71% auf 52,02%⁹⁵ und in der Schweiz von 60,02% auf 59,19%. Damit würde sich aus deutscher Sicht gegenüber Frankreich ein signifikanter Belastungsvorteil von 20,83 Punkten ergeben und auch im Vergleich zur Schweiz wäre die Belastung um 7,17 Punkte geringer (siehe Abbildung 5). Unter diesen Voraussetzungen wäre aus steuerlicher Sicht also erstmals eine Investition in Deutschland vorzuziehen.

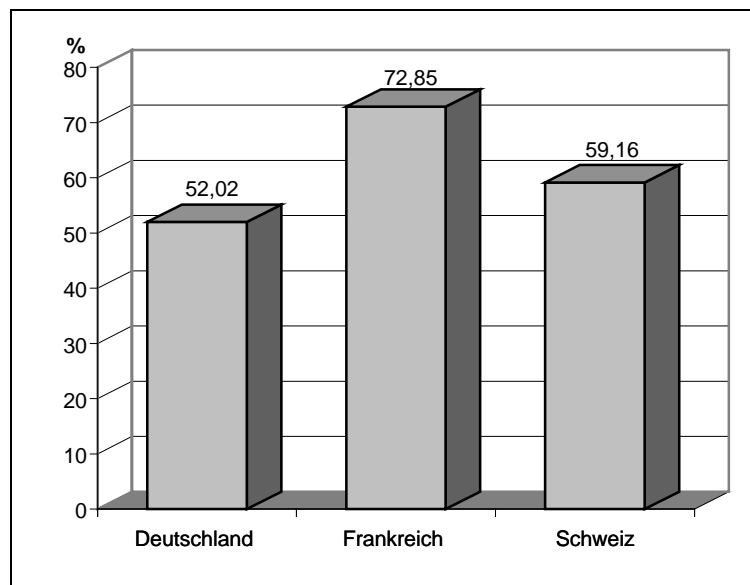


Abbildung 5: *Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastung in den drei Ländern nach den Steuerreformen in Deutschland und der Schweiz*

Signifikant für diese Veränderung der steuerlichen Wettbewerbsposition ist die Tatsache, daß die Entlastungsmaßnahmen in Deutschland sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene des Anteilseigners wirken und darüber hinaus vom Umfang her sehr deutlich ausfallen (Körperschaftsteuertarifreduktion um 5 bzw. 10

⁹³ Vgl. Landolf, U., Der Schweizer Treuhänder 1997, S. 2.

⁹⁴ Vgl. Beilstein, W., IWB 1997, F. 5, Schweiz, Gr. 2, S. 476.

⁹⁵ Zu den Auswirkungen der Großen Steuerreform auf die Steuerbelastung deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich (Unternehmensebene) vgl. auch Jacobs, O.H./ Spengel, C./ Wünsche, A., IStR 1997, S. 419-422, 455-457.

Prozentpunkte und Einkommensteuerspitzensatzreduktion um 14 Punkte). Dagegen bewirken der Wegfall der Kapitalsteuer, die ohnehin nur geringe Bedeutung hat, sowie die Reduktion der Gewinnsteuer in der Schweiz (von 9,8% auf 8,5%)⁹⁶ im betrachteten Fall nur eine unwesentliche steuerliche Entlastung auf Ebene der Gesellschaft.

3.2.2.4 Einbezug der Besteuerung auf Großunternehmen in Frankreich

Mit Blick auf die Einführung des Euro innerhalb der Europäischen Union und der damit verbundenen Kriterien beschloß die französische Regierung Ende Juli diesen Jahres neben drastischen Haushaltseinsparungen, die Körperschaftsteuer anzuhöhen.⁹⁷ Die Steuererhöhungen betreffen ausschließlich Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 50 Mio. FF pro Jahr und umfassen die Anhebung des Körperschaftsteuertarifs von derzeit 36,67% auf 41,67% (jeweils inkl. Zuschlagsteuern) für die Jahre 1997 und 1998. Im Jahre 1999 soll der Tarif zunächst auf 40% und in den darauffolgenden Jahren auf das bisherige Niveau abgesenkt werden.

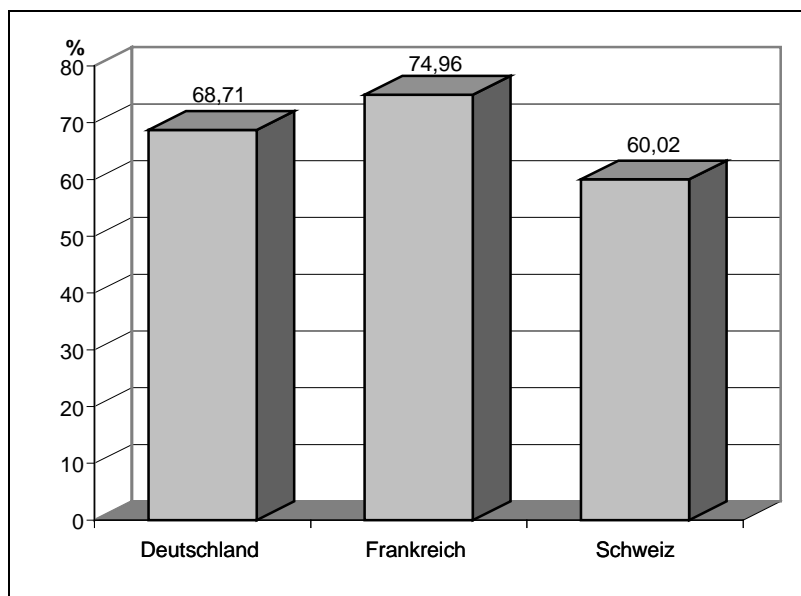


Abbildung 6: Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastung in den betrachteten Ländern nach Erhöhung des Körperschaftsteuertarifs in Frankreich

⁹⁶ Wobei der Effekt der Tarifsenkung durch den Effekt der dadurch geminderten Abzugsfähigkeit der Gewinnsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage konterkariert wird

⁹⁷ Vgl. Viegener, J., IWB 1997, F. 5, Frankreich, Gr. 2, S.1099; o.V., FAZ v. 22.7.97, S. 1.

Bei Einführung eines Körperschaftsteuertarifs von 41,67% in Frankreich erhöht sich c.p. die Gesamtsteuerbelastung von 72,85% um 2,11 Punkte auf 74,96%. Gleichzeitig verschlechtert sich die steuerliche Wettbewerbsposition französischer Unternehmen gegenüber jenen in Deutschland und der Schweiz. Aus Sicht des deutschen Investors steigt der relative Vorteil gegenüber Frankreich auf 6,25 Prozentpunkte an (siehe Abbildung 6).

3.2.2.5 Zusammenfassung der Ergebnisse

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß die Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleichs in Abhängigkeit vom Untersuchungsobjekt stark voneinander abweichen können. Betrachtet man eine Kapitalgesellschaft, die Selbstfinanzierung durch vollständige Gewinneinbehaltung betreibt (Thesaurierungsfall), dann ist die Steuerbelastung der schweizerischen Gesellschaft am geringsten und beträgt zugleich nahezu die Hälfte jener des deutschen Unternehmens, das die höchste Steuerbelastung aufweist. Frankreich nimmt eine Mittelposition ein. Die Hauptursache für diese Belastungsreihenfolge ist in der massiven Belastung durch ertragsabhängige Steuern in Deutschland zu sehen. Insbesondere der hohe Thesaurierungstarif bei der Körperschaftsteuer wirkt hier nachteilig.

Szenario		Deutschland	Frankreich	Schweiz
<i>Thesaurierungsfall</i>				
1	<i>Ausgangssituation</i>	60,82	51,48	32,81
	Diff. zu Deutschland (absolut)	-	-9,34	-28,01
	Ranking	3	2	1
<i>Ausschüttungsfall</i>				
2	<i>Ausgangssituation</i>	68,71	72,85	60,02
	Diff. zu Deutschland (absolut)	-	+4,15	-8,69
	Ranking	2	3	1
3	<i>Deutschland 1998</i>	64,74	72,85	60,02
	Diff. zu Deutschland (absolut)	-	+8,11	-4,72
	Ranking	2	3	1
4	<i>Aktuelle Steuerreformvorschläge</i>	52,02	72,85	59,16
	Diff. zu Deutschland (absolut)	-	+20,83	+7,17
	Ranking	1	3	2
5	<i>Großunternehmen in Frankreich</i>	68,71	74,96	60,02
	Diff. zu Deutschland (absolut)	-	+6,26	-8,69

Ranking	2	3	1
---------	---	---	---

Tabelle 5: Effektive Gesamtsteuerbelastung (%) in Deutschland, Frankreich, und der Schweiz in Abhängigkeit der unterschiedlichen Szenarien

Weitet man dagegen die Betrachtung auf die Ebene der Anteilseigner aus und unterstellt eine vollständige Gewinnausschüttung seitens der Kapitalgesellschaft, dann ergibt sich ein völlig anderes Ergebnis. Zwar ist die Steuerbelastung des schweizerischen Unternehmens weiterhin am geringsten, dennoch hat sich die Gesamtbelastung hier nahezu verdoppelt und liegt nur noch leicht unter jener der deutschen Gesellschaft. Das französische Unternehmen schneidet dagegen am schlechtesten ab. Die Ursachen für diese Veränderungen liegen überwiegend im schweizerischen Körperschaftsteuersystem. Lediglich die geringeren Steuertarife auf Ebene der Gesellschaft und auch auf Ebene der Anteilseigner können hier die steuerliche Wettbewerbsposition vor Deutschland sichern, wo ein Vollanrechnungssystem und ein deutlich verringerter Körperschaftsteuertarif zur Anwendung kommen. In Frankreich ist die höchste Gesamtsteuerbelastung dagegen im wesentlichen auf den hohen Einkommensteuertarif (zzgl. Zuschlagsteuern) und in geringem Umfang auch auf das Teilanrechnungssystem zurückzuführen.

Die kürzlich gescheiterte Große Steuerreform 1999 hätte c.p. in Deutschland zu einer deutlichen steuerlichen Entlastung sowohl für Kapitalgesellschaften als auch deren Anteilseigner führen können. Im Vergleich mit den beiden anderen Ländern wäre erstmals Deutschland als Investitionsstandort steuerlich vorteilhafter gewesen. Die Einführung eines erhöhten Körperschaftsteuertarifs für Großunternehmen in Frankreich erhöht deren im Vergleich ohnehin hohe Steuerbelastung zusätzlich. Die Ergebnisse der einzelnen Szenarien sind in Tabelle 5 noch einmal gegenübergestellt.

3.3 Veränderung der Gesamtsteuerbelastung unter Zugrundelegung regionalspezifischer Besteuerungstatbestände für das Drei-Länder-Eck

3.3.1 Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastung in Mannheim, Freiburg, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Straßburg und Colmar

Für die Betrachtungen im Kapitel 3.2 wurden grundsätzlich die Steuerarten, die auf Ebene der Gemeinde oder Region erhoben werden, mit durchschnittlichen Tarifen

angesetzt.⁹⁸ Damit die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen in der Region Oberrheingraben genauer analysiert werden können, werden den Berechnungen nun die regionalen bzw. gemeindlichen Tarife zugrunde gelegt. Wie bereits dargestellt, tangiert dies in Deutschland die Gewerbesteuer vom Ertrag und vom Kapital in Frankreich die *taxe professionnelle* und in der Schweiz die Gewinnsteuer, Kapitalsteuer sowie die Einkommensteuer des Anteilseigners. Für die Region Baden wurden dabei die Tarife in Mannheim und Freiburg, für das Elsaß diejenigen von Straßburg und Colmar und für die Region Nordschweiz die Tarife der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft gegenübergestellt. Die Betrachtung beschränkt sich auf den Ausgangsfall bei Vollausschüttung und Thesaurierung (Szenarien 1 und 2).

Gesamtsteuerbelastung (%)	Thesaurierungsfall	Ausschüttungsfall
<i>Region Baden</i>		
Mannheim	61,16	68,98
Freiburg	60,42	68,39
<i>Region Elsaß</i>		
Straßburg	52,44	73,39
Colmar	46,78	70,23
<i>Region Nordschweiz</i>		
Basel-Stadt	32,81	60,02
Basel-Landschaft	36,79	56,07

Tabelle 6: Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastung in ausgewählten Gemeinden der Region Oberrheingraben

Es zeigt sich, daß unter Einbeziehung der regionalen Besonderheiten die Steuerbelastung zwischen den schweizerischen und den französischen Gemeinden untereinander teilweise deutlich voneinander abweichen kann. In der Schweiz ist dies darauf zurückzuführen, daß nicht nur unterschiedliche Steuertarife, sondern auch unterschiedliche Steuerarten in den einzelnen Kantonen zur Anwendung kommen. Im Vergleich zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Landschaft sind hier insbesondere die stark unterschiedlichen Einkommensteuertarife ursächlich. Dieser Einfluß

⁹⁸ Mit Ausnahme der Schweiz, da hier das gesamte Steuersystem in Abhängigkeit von der betrachteten Teilregion (Kanton) variieren kann. Mit Blick auf das Untersuchungsobjekt Oberrheingraben wurde hier auch in den nationalen Belastungsvergleich die Steuerarten des Kantons Basel-Stadt mit einbezogen.

zeigt sich bei Vergleich der Differenzen der Belastungen bei Ausschüttung und bei Thesaurierung (Differenz Thesaurierungsfall zu Ausschüttungsfall Basel-Landschaft: 19,28 Punkte, Basel-Stadt: 27,21 Punkte). In Frankreich ist die Variation der Steuerbelastung auf die hohen Bandbreiten der Steuertarife bei der *taxe professionnelle* zurückzuführen (Colmar: 13,18%, Straßburg: 27,082%). Der Tarif in Colmar beträgt weniger als die Hälfte des Tarifs in Straßburg. In Deutschland weichen die einzelnen Gewerbesteuerhebesätze dagegen nur geringfügig vom nationalen Durchschnittswert ab.

3.3.2 Veränderung der Steuerbelastung durch Inanspruchnahme regionaler steuerlicher Förderungsmaßnahmen

Die bisher gewonnenen Ergebnisse sprechen in den meisten Fällen aus steuerlicher Sicht für eine Investition in der Schweiz. Selbst unter Berücksichtigung regionaler Besonderheiten bleibt diese Aussage unverändert. Lediglich bei Einbezug der Reformvorschläge für die Große Steuerreform 1999 in Deutschland verändert sich die steuerliche Vorteilhaftigkeit einer Investition zugunsten eines deutschen Unternehmens. Dagegen schnitt bei nahezu allen Szenarien die französische Kapitalgesellschaft als die schlechteste Alternative ab.

Im Rahmen dieses Abschnitts soll die Veränderung der Steuerbelastung im internationalen Vergleich unter Einbezug regionaler steuerlicher Förderungsmaßnahmen betrachtet werden. Wie bereits dargestellt, bestehen in Frankreich, insbesondere auch für ausgewählte Gebiete des Elsaß (z.B. Colmar), Vorschriften, die außerordentliche steuerliche Investitionsförderung vorsehen. Die bedeutendsten dieser Maßnahmen stellen die temporäre Befreiung für neu gegründete Unternehmen von der Körperschaftsteuer und der *taxe professionnelle* dar. Vergleichbare Vorschriften bestehen in der Schweiz für den Kanton Basel-Landschaft. Auch hier können neu gegründete Industrieunternehmen für einen gewissen Zeitraum vollständig von den direkten Unternehmenssteuern auf kantonaler Ebene befreit werden. Für die folgenden Berechnungen werden diejenigen regionalen steuerlichen Förderungsmaßnahmen betrachtet, die in Form von Steuerbefreiungen oder Steuersatzreduktionen durchgeführt werden. Eine Berücksichtigung von Sonderabschreibungen ist anhand des zugrunde gelegten Berechnungsmodells nicht möglich. Damit die Auswirkungen der Förderungen besser herausgearbeitet werden können, wird die Analyse wiederum auf die sechs zuvor gewählten Gemeinden bzw. Kantone bezogen und jeweils der Fall der Thesaurierung und der Vollausschüttung unterstellt. Letztendlich kommen Steuererleichterungen aber nur in Colmar und im Kanton Basel-Landschaft zur Anwendung. Die Ergebnisse der Berechnungen sind in Tabelle 7 (Thesaurierungsfall) und Tabelle 8 (Ausschüttungsfall) wiedergegeben.

Im Thesaurierungsfall sinkt die Steuerbelastung der Gesellschaft in Colmar von 46,78% auf 4,90%. Damit ist die Belastung dort am geringsten, gefolgt von dem Unternehmen in Basel-Landschaft, wo die Steuerbelastung von 36,79% auf 9,65% sinkt. Es zeigt sich deutlich, daß die Befreiung von einer oder mehreren Steuern den internationalen Vorteilhaftigkeitsvergleich deutlich zugunsten der geförderten Standorte verändern kann. Dies gilt insbesondere deshalb, weil in beiden Fällen gerade auf die Erhebung der gewichtigsten Steuern verzichtet wird (Körperschaftsteuer und taxe professionnelle in Frankreich bzw. kantonale Gewinn- und Kapitalsteuer in der Schweiz). Beide Standorte Colmar bzw. Basel-Landschaft weisen bei Inanspruchnahme der Fördermaßnahmen sowohl national als auch international eine unerreicht geringe Steuerbelastung auf.

Gesamtsteuerbelastung (%)	Region Baden		Region Elsaß		Region Nordschweiz	
	Mannheim	Freiburg	Straßburg	Colmar	Basel-Stadt	Basel-Landsch.
ohne stl. Förderung	61,16	60,42	52,44	46,78	32,81	36,79
mit stl. Förderung	61,16	60,42	52,44	4,90	32,81	9,65
Veränderung	-	-	-	-41,88	-	-27,14
Ranking: vorher	6	5	4	3	1	2
nachher	6	5	4	1	3	2

Tabelle 7: Vergleich der effektiven Steuerbelastung in ausgewählten Gemeinden der Region Oberrheingraben unter Berücksichtigung regionaler steuerlicher Förderungsmaßnahmen (Thesaurierungsfall)

Im Ausschüttungsfall sinkt die Steuerbelastung in Colmar dagegen nur von 70,23% auf 64,53%. Ursache hierfür ist wiederum die hohe Belastung auf Ebene des Anteilseigners mit Einkommensteuer und Zuschlagsteuern, über die die Entlastung auf Ebene der Gesellschaft zu einem großen Teil wieder nachgeholt wird. In Basel-Landschaft sinkt die Gesamtsteuerbelastung von 56,07% auf 37,21%, wodurch dieser Investitionsstandort vor wie nach steuerlicher Förderung die geringste Belastung aufweist.

Gesamtsteuerbelastung (%)	Region Baden		Region Elsaß		Region Nordschweiz	
	Mannheim	Freiburg	Straßburg	Colmar	Basel-Stadt	Basel-Landsch.
ohne stl. Förderung	68,98	68,39	73,39	70,23	60,02	56,07

mit stl. Förderung	68,98	68,39	73,39	64,53	60,02	37,21
Veränderung	-	-	-	-5,7	-	-18,86
Ranking: vorher	4	3	6	5	2	1
nachher	5	4	6	3	2	1

Tabelle 8: Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastung in ausgewählten Gemeinden der Region Oberrheingraben unter Berücksichtigung regionaler steuerlicher Förderungsmaßnahmen (Ausschüttungsfall)

Für den geringeren Umfang der Entlastung gegenüber dem Thesaurierungsfall gilt das zu Frankreich Gesagte, wenngleich die schweizerische Einkommensteuer auf nationaler Ebene eine eher untergeordnete Bedeutung hat. Weiterhin gleicht die klassische Doppelbelastung der Dividenden mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in der Schweiz den Vorteil der steuerlichen Entlastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft ebenfalls teilweise wieder aus.

3.4 Ergebnisse

Der qualitative und der quantitative Steuerbelastungsvergleich zwischen Deutschland, Frankreich und der Schweiz haben gezeigt, daß in nahezu allen Fällen die Steuerbelastung in der Schweiz am geringsten ist. Im Thesaurierungsfall ist die deutsche Steuerbelastung am höchsten, im Ausschüttungsfall die französische. Lediglich bei Umsetzung der diskutierten Steuerreformvorschläge in Deutschland und der Schweiz fällt die Belastung für deutsche Unternehmen am geringsten aus. Diese Rangfolgen gelten auch unter Berücksichtigung der regionalen Besonderheiten des jeweiligen Steuerrechts. Bezieht man dagegen steuerliche Investitionsförderungsmaßnahmen in Form von Steuerbefreiungen für ausgewählte Gebiete der Region Oberrheingraben mit in die Betrachtung ein, dann sinkt die Steuerbelastung in Frankreich und der Schweiz sehr deutlich auf ein Niveau ab, das sowohl national als auch im Drei-Länder-Vergleich außerordentlich gering ist. Es kann weiterhin festgehalten werden, daß die Besteuerung in der Region sehr heterogen ausgestaltet ist. Dies gilt sowohl für Anzahl, Art und Umfang der erhobenen Steuern als auch für die Erhebungskompetenzen der regionalen Gebietskörperschaften. Insoweit stellt sich der Oberrheingraben nicht als einheitlicher Unternehmensstandort dar.

Mit Blick auf die beträchtlichen Steuerentlastungen, die insbesondere junge und forschungsintensive Unternehmen in den Regionen Colmar und Basel-Landschaft genießen, kann davon ausgegangen werden, daß die regionalen steuerlichen Förderungsmaßnahmen einen erheblichen Einfluß auf die Standortwahl im Oberrheingra-

ben nehmen. Ein solcher Wettbewerb der Steuersysteme um Investitionen kann aus Wettbewerbsgesichtspunkten jedoch dazu führen, daß Investitionen und Investitionsstandorte nicht mehr nach ökonomischen Kriterien, sondern nach ihrer steuerlichen Vorteilhaftigkeit beurteilt werden. Auch im Kontext der Europäischen Union sind insbesondere die Steuerbefreiungen in zahlreichen französischen Teilgebieten kritisch zu betrachten, da sie zu derartigen Wettbewerbsverzerrungen führen können, die den Grundprinzipien des Europäischen Binnenmarktes zuwider laufen.

Literaturverzeichnis

- Beilstein, W. (IWB 1997, F. 5, Schweiz, Gr. 2): Änderungen im Steuerrecht der Schweiz, in: IWB 1997, F. 5, Schweiz, Gr. 2, S. 471-476
- Bundesrat (Bundesblatt II/1997): Botschaft zur Unternehmenssteuerreform, in: Bundesblatt II/1997, S. 1164-1170
- Cummings, J.G./ Hasset, K.A./ Hubbard, R.G. (Journal of Public Economics 1996): Tax reforms and investment: A cross-country comparison, in: Journal of Public Economics 1996, S. 237-273
- Deutscher Bundestag (BT-Drucks. 774/97): Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags, BT-Drucks. 774/97 v. 17.10.97
- Dziadkowski, D. (BB 1997): Zur Tarifdiskussion im Rahmen der geplanten „Jahrhundertreform“, in: BB 1997, S. 1018-1023
- Ebner, F. (Der Schweizer Treuhänder 1996): Anforderungen an den Steuerstandort Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder 1996, S. 325-330
- Ernst & Young/ Invest in France Agency (Hrsg.) (Frankreich, 1997): Unternehmerische Betätigung in Frankreich, Le Mans 1997
- Färber, G. (StuW 1996): Regionen in der Finanzverfassung der Europäischen Union - Probleme und Reformvorschläge, in: StuW 1996, S. 379-394
- Groos, H. (Schweiz, 1997): Schweiz, in: Mennel A. (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Bd. 2, Stand: 32. Erg.lfg./ Mai 1997, Herne/ Berlin 1980
- Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.) (Gewerbsteuer, 1992): Die Gewerbesteuer im internationalen Vergleich, in: Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern, Heft 306, Bonn 1992
- Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (Hrsg.) (Steuersystem, 1996): Die Vorteile des Schweizerischen Steuersystems, Teil I, Zürich 1996
- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) (Hrsg.) (Handbook, 1997): European Tax Handbook 1997, 8. Aufl., Amsterdam 1997
- Jacobs, O.H. (Rechtsform, 1998): Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., München 1998 (in Vorbereitung)

- Jacobs, O.H./ Spengel, C. (Besteuerung, 1992): Besteuerung verbundener Unternehmen und Finanzierung - Die steuerliche Behandlung der nationalen und grenzüberschreitenden Beteiligungs- und Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, ZEW Discussion Paper No. 92-04, Mannheim 1992
- Jacobs, O.H./ Spengel, C. (Besteuerungskonzeptionen, 1992): Unternehmensbesteuerung und Finanzierung - Eine vergleichende Analyse der Besteuerungskonzeptionen für Kapitalgesellschaften in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, ZEW Discussion Paper No. 92-03, Mannheim 1992
- Jacobs, O.H./ Spengel, C. (DBW 1995): Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich, in: DBW 1995, S. 431-451
- Jacobs, O.H./ Spengel, C. (Analyzer, 1996): European Tax Analyzer, in: ZEW (Hrsg.), Schriftenreihe des ZEW, Bd., 11, Baden-Baden, 1996
- Jacobs, O.H./ Spengel, C./ Wünsche, A. (IStR 1997): Auswirkungen der Steuerreform 1999 auf die Belastung von Unternehmen im internationalen Vergleich (Teil I und II), in: IStR 1997, S. 416-422, 455-460
- Jäger, H.-J. (Schweiz, 1996) Der Unternehmensstandort Schweiz aus der steuerlichen Sicht standortungebundener Unternehmen. Eine Bestandsaufnahme und Vergleich zu ausgewählten europäischen Ländern, St. Gallen 1996
- Knobbe-Keuk, B. (Unternehmenssteuerecht 1993): Bilanz- und Unternehmenssteuerecht, 9. Aufl., Köln 1993
- Landolf, U. (Der Schweizer Treuhänder 1997): Zur Reform der Unternehmensbesteuerung - eine Zwischenbilanz, in: Der Schweizer Treuhänder 1997, Heft 3, Internet: <http://www.treuhaender.ch/03-97/steuern/00dlando/00dlando.html>, S. 1-6
- Lefebvre, F. (Fiscal, 1997): Mémento Pratique Francis Lefebvre - Fiscal 1997, Paris 1997
- Monstein, U. (Rechtsform, 1994): Wahl der Rechtsform eines Unternehmens unter steuerlichen Gesichtspunkten, Bern/ Stuttgart/ Wien 1994
- Neuhaus, M.R. (Der Schweizer Treuhänder 1996): Die unternehmenssteuerlichen Rahmenbedingungen in der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder 1996, S. 301-316
- O.V. (BCF 1997): Actualité du mois - Modification des taux d'imposition des sociétés, in: BCF 8-9/97, S. 2-5

- O.V. (FAZ v. 18.10.97): Es war einmal eine Steuerreform - Der Bundesrat lehnt endgültig ab, in: FAZ v. 18.10.97, S. 1
- O.V. (FAZ v. 22.7.97): Frankreich will für die Euro-Teilnahme das Defizit um 32 Milliarden Franc senken, in: FAZ v. 22.7.97, S. 1-2
- O.V. (FAZ v. 6.8.97): Die Gewerbesteuer wird abgeschafft Koalition beharrt auf ihren Reformplänen, in: FAZ vom 6.8.97, S. 1
- O.V. (Handelsblatt v. 22.7.97): Jospin bittet Firmen für den Euro zur Kasse, in: Handelsblatt v. 22.7.97, S. 1-2,9
- Schneider, D. (DB 1994): Hochsteuerland Deutschland 1994/95, in: DB 1994, S. 541-549
- Schwarzkopf, O. (Körperschaftsteuersysteme, 1993): Die Problematik unterschiedlicher Körperschaftsteuersysteme innerhalb der EG, in: Albers, W./ Krause-Junk, G./ Littmann, K. u.a. (Hrsg.), Finanzwissenschaftliche Schriften, Bd. 53, Frankfurt/ Berlin/ Bern u.a. 1993
- Spanke, E. (DB 1997): Die geplante Verlängerung der steuerlichen Förderung der neuen Bundesländer, in: DB 1997, S. 1246-1247
- Spengel, C. (Steuerbelastungsvergleiche, 1995): Europäische Steuerbelastungsvergleiche, Düsseldorf 1995
- Steuerreform-Kommission (Hrsg.) (Petersberger Steuervorschläge, 1997): Reform der Einkommensbesteuerung. Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997 - „Petersberger Steuervorschläge“, ohne Ortsangabe 1997
- Tillmanns, W. (Frankreich, 1997): Frankreich, in: Mennel A. (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Bd. 1, Stand: 32. Erg.lfg./ Mai 1997, Herne/ Berlin 1980
- Tillmanns, W. (IWB 1997, F. 5, Frankreich, Gr. 2.): Steueränderungen in Frankreich, in: IWB 1997, F. 5, Frankreich, Gr. 2, S. 1089-1092
- Viegner, J. (IWB 1997, F. 5, Frankreich, Gr. 2): Körperschaftsteuererhöhung in Frankreich, in: IWB 1997, F. 5, Frankreich, Gr. 2, S. 1099-1102