

## Die Konvergenz von Steuersystemen: Zur Rolle von Modernisierungs- und Globalisierungsprozessen\*

Steffen Ganghof

### 1. Einleitung

Dieser Beitrag behandelt Konvergenzmuster in den Steuersystemen von EU- und OECD-Ländern. Er verfolgt zwei Ziele. Erstens will er zur methodischen Diskussion über Konvergenzanalysen beigetragen. Ich will zeigen, wie wichtig *theoretische Annahmen* darüber sind, *was* konvergiert und *wie* es konvergiert. Zweitens sollen spezifische Ergebnisse steuerpolitischer Konvergenzanalysen vorgestellt und interpretiert werden. Ein Ergebnis ist, dass die Konvergenz von *Steuerstrukturen* durch das *Niveau* der Besteuerung bedingt wird. Ein weiteres Ergebnis ist, dass die Konvergenz von *Steuerstrukturen* dann klarer zum Vorschein kommt, wenn man nicht den Mix unterschiedlichen Steuerarten (Einkommensteuern, Verbrauchsteuern etc.) betrachtet, sondern die relativen Steuerlasten von Arbeit, Kapital und Konsum. Es wird auch gezeigt, dass bei der kausalen Interpretation von Konvergenzmustern nicht vorschnell auf den vermeintlichen Einfluss der ökonomischen Globalisierung abgestellt werden sollte. Vielmehr spiegelt sich in den Konvergenzmustern auch eine Rationalisierung und Modernisierung der Steuerpolitik wider, die unabhängig von internationalen Anpassungszwängen ist. Der Rest der Einleitung führt diese Punkte aus.

#### 1.1 Was konvergiert wie?

Ob man in einem Politiksektor Konvergenzmuster entdeckt oder nicht, hängt in großem Maße davon ab, ob man eine angemessene substanzielle Theorie des jeweiligen Politiksektors besitzt. Zwei Fragen sind dabei von besonderer Bedeutung (vgl. zum Folgenden Ganghof 2005a).

Die *Wie-Frage* fragt danach, wie etwas konvergiert. Dabei geht es insbesondere um den Unterschied zwischen absoluter und bedingter Konvergenz. *Absolute Konvergenz* von Steuersätzen liegt vor, wenn sich die Steuersätze angleichen. Dies entspricht weitgehend dem Alltagsverständnis von Konvergenz und kann durch die Standardabweichung oder den Variationskoeffizienten gemessen werden. Eine bestimmte Form von Steuerwettbewerb könnte z. B. zu einer absoluten Konvergenz von Steuersätzen führen.

---

\* Für hilfreiche Kommentare und Kritik danke ich neben einem anonymen Gutachter den Teilnehmern und Teilnehmerinnen des Workshops zu diesem Sonderheft, insbesondere Achim Kemmerling, Thomas Sommerer und den Herausgebern dieses Bandes. David Carey (Organisation for Economic Development and Cooperation [OECD], Paris) hat mir freundlicherweise Daten über effektive Steuerbelastungen von Arbeit, Kapital und Konsum überlassen. Für ausgezeichnete Forschungsassistenz danke ich Jenny Braun und Ellen Schneider.

Unterschiedliche Länder würden dann mit ganz unterschiedlichen Steuersätzen in den Wettbewerb eintreten, im Extremfall aber bei gleichen Steuersätzen landen. Dieses Szenario setzt indes voraus, dass der einzig wichtige Unterschied zwischen den Ländern ihr Steuersatz ist.

Dies muss aber nicht sein. Andere Faktoren können beeinflussen, wie ein Land am Steuerwettbewerb teilnimmt. Die ökonomische Theorie des Steuerwettbewerbs hat hier vor allem die Größe eines Landes betont: kleinere Länder sollten im Steuerwettbewerb niedrigere Steuersätze für Kapital wählen. Diese Theorie würde deshalb eine *bedingte Konvergenz* erwarten, d. h. dass sich die Kapitalsteuersätze stärker *an der Ländergröße ausrichten*. Wichtig ist, dass dieses Ausrichten nicht unbedingt mit einer Angleichung der Steuersätze einhergeht. Im konkreten Beispiel würde man vor allem erwarten, dass kleine Länder mit hohen Kapitalsteuersätzen diese senken. Für große Länder mit niedrigen Steuersätzen mag es dagegen gar keinen Handlungsbedarf geben, oder sie könnten den Kapitalsteuersatz sogar erhöhen. Hat man eine starke theoretische Vermutung, welche Variable den Konvergenzprozess beeinflusst – hier die Ländergröße –, so kann man ein Muster bedingter Konvergenz mit Hilfe des Korrelationskoeffizienten entdecken.

Die *Was-Frage* fragt danach, was konvergieren sollte. Auch diese Frage ist häufig nicht leicht zu beantworten. Bei den Unternehmensteuersätzen etwa könnte man entweder die nominalen Steuersätze betrachten, wie sie im Gesetzblatt stehen, oder die effektiven Sätze, die sich ergeben, wenn man verschiedene Möglichkeiten zur Senkung der Steuerlast berücksichtigt hat.

Werden unangemessene Annahmen über das Wie oder Was der Konvergenz getroffen, können Konvergenzmuster übersehen werden. Darüber hinaus müssen die beiden Fragen manchmal *gleichzeitig* „richtig“ beantwortet werden, um Konvergenzmuster deutlich zu erkennen. Um diesen Punkt zu erläutern, müssen wir uns etwas genauer mit der Literatur zur Konvergenz von Steuersystemen beschäftigen.

## 1.2 Absolute oder bedingte Konvergenz?

Diese Literatur zeichnet sich durch einen starken Fokus auf die Auswirkungen der Globalisierung aus, und sie behandelt vor allem drei Dimensionen von Steuersystemen (vgl. Hallerberg/Basinger 1998; Olewiler 1999; Bernauer 2000: Kap. 2, 5, 6; Drezner 2001; Messere u. a. 2003; Slemrod 2004; Ganghof 2005a; Wagschal 2005: 56-59, 137-139):

1. das *Steuerniveau*, gemessen durch die Steuer- und Abgabenquote (Einnahmen in Prozent des Bruttoinlandsprodukts [BIP])<sup>1</sup>,
2. die *Steuerstruktur*, gemessen durch die relativen Anteile unterschiedlicher Steuerarten, und

<sup>1</sup> Wenn ich im Folgenden von Steuerniveau spreche, sind immer auch andere Zwangsabgaben, insbesondere Sozialabgaben, gemeint.

3. die *Steuersätze* der Einkommensteuer. Mit „Einkommensteuer“ ist dabei die persönliche Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer (als Einkommensteuer der Kapitalgesellschaften) gemeint.<sup>2</sup>

Da das Steuerniveau Gegenstand des Beitrags von Seils zu diesem Band ist, liegt der Fokus im Folgenden auf der Steuerstruktur und den Einkommensteuersätzen. Das Steuerniveau ist dennoch von Bedeutung, und zwar als *unabhängige Variable*, durch die Konvergenzprozesse bei der Steuerstruktur und den Einkommensteuersätzen konditioniert werden.

Diesem Punkt schenkt die Literatur über Konvergenz in der Steuerpolitik häufig wenig Beachtung. Die Steuerexperten der OECD meinen z. B. mit Konvergenz „tax levels, structures, rates and systems of countries ... coming closer together“ (Messere u. a. 2003: 220). Der Fokus liegt also generell auf Mustern absoluter Konvergenz. Deshalb erscheint es häufig auch nahe liegend, die unterschiedlichen Dimensionen von Steuersystemen *isoliert* voneinander zu betrachten. Die theoretische Literatur über Steuersysteme ist sich jedoch weitgehend einig darin, dass solch eine Unabhängigkeitsannahme unplausibel ist. Vielmehr stehen Steuerniveau und Steuerstruktur in einem systematischen Wechselverhältnis (vgl. Przeworski/Wallerstein 1988; Hettich/Winer 1999; Becker/Mulligan 2003; Lindert 2004; Ganghof 2006a, 2006b). Die Grundidee ist dabei, dass es mehr und weniger effiziente Steuerstrukturen gibt und *dass das Steuerniveau mit der Effizienz der Steuerstruktur zunimmt*.

Dieser Punkt muss etwas genauer erläutert werden (vgl. zum Folgenden Hettich/Winer 1999; Ganghof 2000: 599–603). Die Erhebung von Steuern bringt für Politiker zwei Arten von Kosten mit sich: ökonomische Kosten durch Effizienzverluste und politische Kosten in der Form negativer Wählerreaktionen. Aber die Erhebung von Steuern ist auch mit ökonomischem und politischem Nutzen verbunden, und zwar durch die Ausgaben, die mit den Steuermitteln ermöglicht werden. Es ist plausibel anzunehmen, dass Politiker versuchen, Kosten und Nutzen in ein Gleichgewicht zu bringen; sie wollen möglichst viel Nutzen für möglichst wenig Kosten. Genauer gesagt geht es um die *Grenzkosten* und den *Grenznutzen*, d. h. die Kosten-Nutzen-Bilanz eines zusätzlichen Steuereuros.

Um eine optimale Kosten-Nutzen-Bilanz zu erreichen, werden die Politiker auch nach einer effizienten *Struktur* der Steuereinnahmen suchen.<sup>3</sup> Gibt es z. B. zwei Steuerarten, von denen die eine zu geringeren Kosten führt als die andere, dann wird der Staat in größerem Maße auf die günstigere Steuer zurückgreifen. Das perfekte Verhältnis der beiden Steuern ist dann erreicht, wenn sie dieselben Grenzkosten mit sich bringen; die Steuerstruktur wäre dann effizient. Müsste unser Beispielstaat dagegen auf beide Steuern gleichermaßen zurückgreifen – z. B. weil ihm dies ein Verfassungsgericht auferlegt – dann würden sich die Kosten der Besteuerung insgesamt erhöhen und das Gleichgewichtsniveau der Besteuerung würde sich absenken. Aufgrund der ineffizienteren Steuerstruktur müsste der Staat die Ausgaben soweit absenken, bis die Grenzkosten der Besteuerung wieder dem Grenznutzen der Staatsausgaben entsprechen.

<sup>2</sup> Für einen umfassenderen Überblick über Dimensionen und Indikatoren der Steuerpolitik siehe Wagschal (2005).

<sup>3</sup> Dasselbe gilt natürlich auch für die Struktur der Ausgaben.

Da es sich um einen Gleichgewichtszusammenhang handelt, wirkt dieser freilich in beide Richtungen. Einerseits führt eine effizientere Steuerstruktur *ceteris paribus* zu einem höheren Steuerniveau. Andererseits erzeugt aber auch das Streben nach einem hohen Steuerniveau für die Entscheidungsträger starke Anreize, möglichst effiziente Steuerstrukturen zu finden. Diese Einsicht ist wichtig, weil aus ihr eine Erwartung von *bedingter* Konvergenz folgt: Konvergenzmuster bei Aspekten der Steuerstruktur sollten deutlicher werden, wenn der Einfluss des Steuerniveaus berücksichtigt wird.

### 1.3 Formale oder ökonomische Steuerstruktur?

Die Berücksichtigung bedingter Konvergenz ist aber nicht unbedingt ausreichend, um vorhandene Konvergenzmuster zu entdecken. Wir müssen auch die „richtigen“ Aspekte der Steuerstruktur betrachten. Wichtig ist dabei die Unterscheidung zwischen den formalen und den ökonomischen Aspekten der Steuerstruktur. Um diesen Unterschied zu verdeutlichen, mag ein Beispiel helfen: Wir könnten untersuchen, ob es eine Konvergenz gibt beim relativen Einnahmeanteil derjenigen Steuerarten, deren Anfangsbuchstaben im Alphabet relativ weit hinten stehen, z. B. Sozialabgaben und *Vermögensteuern* (im Gegensatz zu *Einkommensteuern* und *Mehrwertsteuern*). Aber die theoretische Annahme, dass Anfangsbuchstaben in Konvergenzprozessen eine Rolle spielen, wäre offensichtlich unsinnig. Es gibt keine plausiblen Kausalmechanismen, die Anfangsbuchstaben mit beobachtbaren Konvergenzmustern verknüpfen könnten.

Aber dieses Beispiel ist gar nicht so weit hergeholt. Denn auch die Standardklassifikation von Steuern der OECD (2004b) bezieht sich zum Teil auch auf rechtliche Kategorien – und damit auf die *Namen* von Steuern – anstatt auf ihre ökonomischen Charakteristika. Die OECD unterscheidet vier Hauptarten von Steuern und Zwangsabgaben:

1. Einkommensteuern für Personen und Unternehmen,
2. Sozialabgaben,
3. Vermögensteuern und
4. Verbrauchsteuern.<sup>4</sup>

Die Anteile dieser Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen werden üblicherweise als Steuermix bezeichnet. Ich spreche im Folgenden von *formaler Steuerstruktur*, um deutlich zu machen, dass der Steuermix nicht unbedingt von ökonomischer Bedeutung ist. Der Grund liegt darin, dass zwei Steuern, die sich formal unterscheiden, in ihren ökonomischen Charakteristika und Wirkungen sehr ähnlich oder identisch sein können. Zum Beispiel kann man eine „Einkommensteuer“ auf Kapital so ausgestalten, dass sie ökonomisch einer „Vermögensteuer“ entspricht, und auch die Übergänge zwischen einer „Einkommensteuer“ auf Arbeitseinkommen und einer „Sozialabgabe“ sind fließend. Aus theoretischer Sicht kommt es im Folgenden vor allem auf die relativen Steuerlasten von Arbeit, Kapital und Konsum an, unabhängig davon, durch welche Steuerarten die-

<sup>4</sup> Die Klassifikation der OECD kennt auch die Kategorien „Lohnsummensteuern“ und „sonstige Steuern“. Da diese quantitativ kaum von Bedeutung sind, werden sie hier der Einfachheit halber vernachlässigt.

se Belastungen ausgelöst werden. Wenn es um die relative Bedeutung oder Höhe von Arbeitssteuern, Kapitalsteuern und Konsumsteuern geht, spreche ich deshalb im Folgenden von *ökonomischer Steuerstruktur*.

#### 1.4 Modernisierung oder Globalisierung?

Die folgende Analyse der ökonomischen Steuerstruktur wird auch zeigen, dass man bei der Suche nach den Ursachen von Konvergenzprozessen nicht vorschnell auf die ökonomische Globalisierung verweisen sollte. Ich werde argumentieren, dass die Konvergenzmuster in der Steuerpolitik einen Prozess steuerpolitischer Modernisierung und Rationalisierung widerspiegeln, der im großen Maße unabhängig von internationalen Anpassungszwängen ist. Wichtige Länder sind in dieser Hinsicht nicht nur steuerpolitische Vorreiter wie die USA und Großbritannien (auf der „neoliberalen“ Seite) oder die skandinavischen Ländern (auf der „sozialdemokratischen“ Seite), sondern auch Nachzügler wie Spanien und Italien. Diese Länder haben seit Mitte der 1970er Jahre nicht nur ihr *Steuerniveau* stark angehoben, sondern gleichzeitig ihre *Steuerstrukturen* deutlich verändert und ihre Steuerverwaltungen modernisiert.

Ich werde darüber hinaus zeigen, dass man auch die Veränderungen von Einkommensteuersätzen in großem Maße als Ergebnis von Rationalisierungs- und Modernisierungsprozessen verstehen kann. Die Senkung von Grenzsteuersätzen und die Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage spiegeln in großem Maße Lernprozesse der Akteure wider. Allerdings können die innerstaatlichen Lernprozesse in der Einkommensbesteuerung durchaus in Konflikt geraten mit den Anpassungszwängen des Steuerverwettbewerbs.

Der Beitrag ist folgendermaßen gegliedert. Abschnitt 2 behandelt die Konvergenz von Steuerstrukturen. Abschnitt 3 analysiert Konvergenzmuster bei Steuersätzen für Personen und Unternehmen. Der letzte Abschnitt fasst die wesentlichen Ergebnisse zusammen.

## 2. Die Konvergenz von Steuerstrukturen

Beginnen wir mit der Analyse der absoluten Konvergenz formaler Steuerstrukturen. Eine weit verbreitete Annahme in der sozialwissenschaftlichen Literatur ist, dass die Besteuerung von Einkommen und Vermögen mit hohen politischen und ökonomischen Kosten verbunden ist (z. B. Wilensky 2002; Kato 2003). Aus dieser Annahme kann man die Hypothese ableiten, dass der Anteil von Einkommen- und Vermögensteuern am Gesamtsteueraufkommen im Zeitverlauf konvergieren sollte (vgl. Olewiler 1999). Insbesondere sollten Länder mit einem hohen Anteil diesen senken.<sup>5</sup>

Tabelle 1 stellt eine einfache Konvergenzanalyse für 21 fortgeschrittene OECD-Staaten dar. Da Steuereinnahmen kurzfristige Fluktuationen aufweisen, zeigt die Tabel-

---

<sup>5</sup> Es sei an dieser Stelle angemerkt, dass die Konvergenzhypothese in den Arbeiten von Wilensky und Kato eher implizit ist. Eine genauere Darstellung sowie ausführliche Kritik der Argumente dieser Autoren findet sich in Ganghof (2006b, 2007).

*Tabelle 1:* Konvergenz des Anteils von Einkommen- und Vermögensteuern am Gesamteueraufkommen in 21 OECD-Ländern, 1973–2002

Periode	Durchschnitt	Standard- abweichung	Minimum	Maximum	N
1973–1977	44,2	15,9	21,7	76,8	21
1978–1982	43,8	14,6	21,7	76,9	21
1983–1987	43,4	14,4	20,0	72,7	21
1988–1992	43,8	13,5	22,3	65,7	21
1993–1997	43,5	12,8	23,9	64,9	21
1998–2002	44,4	12,1	30,0	65,5	21

Ungewichtete Periodendurchschnitte.

Quelle: OECD (2004b).

le die Entwicklung der formalen Steuerstruktur nicht anhand jährlicher Daten, sondern für sechs Fünfjahresperioden. In der Tabelle ist absolute Konvergenz sichtbar.<sup>6</sup> Denn während der durchschnittliche Anteil der Einkommen- und Vermögensteuern keinen Trend aufweist, geht die Standardabweichung kontinuierlich zurück. Der Vergleich von Minimum- und Maximumwerten im Zeitverlauf legt darüber hinaus nahe, dass der Konvergenzprozess mehr oder weniger „symmetrisch“ ist: Nicht nur Länder mit besonders hohem Anteil haben diesen gesenkt, sondern Länder mit besonders niedrigem Anteil haben diesen erhöht. Die Konvergenz ist jedoch nicht besonders stark. Auch in der letzten Periode (1998–2002) ist die Standardabweichung recht hoch, und der maximale Anteil von Einkommen- und Vermögensteuern von 65,5 Prozent ist mehr als doppelt so hoch wie der minimale Anteil von 30 Prozent. Hielte man an den Annahmen fest, dass es auf die *formale* Steuerstruktur ankommt und nur *absolute* Konvergenz in Betracht kommt, könnte man die Analyse hier beenden. Dies wäre jedoch voreilig.

## 2.1 Die Wie-Frage

Beschäftigen wir uns zunächst mit der Wie-Frage und geben die Annahme absoluter Konvergenz auf. Wie oben erläutert, gibt es eine starke theoretische Erwartung, dass die Konvergenz von Steuerstrukturen durch die Unterschiede in den Steuerniveaus bedingt wird. Wir können dies nun konkretisieren. Wenn die Effizienz des Steuersystems mit dem Anteil der Einkommen- und Vermögensteuern abnimmt, dann folgt daraus *nicht* automatisch ein Prozess von absoluter Konvergenz. Dies wäre nur der Fall, wenn die Effizienz des Steuersystems überall gleich bedeutsam wäre. Wir haben jedoch bereits gesehen, warum dies unplausibel ist: die Bedeutung einer effizienten Steuerstruktur nimmt mit dem Steuerniveau zu.

Der Kausalpfeil kann dabei in beide Richtungen zeigen. Einerseits stehen demokratische Regierungen, die hohe Staatsausgaben und somit eine hohe Steuerlast anstreben,

<sup>6</sup> Zur Unterscheidung unterschiedlicher Arten von Konvergenz, siehe die einleitenden Beiträge dieses Bandes sowie Ganghof (2005a).

unter besonders starkem Druck, eine effiziente Steuerstruktur zu finden (*höheres Steuerniveau* → *effizientere Steuerstruktur*). Lindert nennt dies das „budget-stakes principle“: „The higher the budget, the higher the marginal cost of choosing the wrong fiscal design, both economically and politically“ (Lindert 2004: 297). Andererseits ist es möglich, dass Steuerstrukturen ohne umfassende Kenntnis ihrer Effizienzeigenschaften gewählt werden (Kato 2003), anschließend aber einen eigenständigen Effekt auf das Wachstum des Staatssektors ausüben (*effizientere Steuerstruktur* → *höheres Steuerniveau*). Andernorts habe ich argumentiert, dass die erstgenannte Richtung der Kausalität die wichtigere ist (Ganghof 2006b). Es ist aber in beiden Fällen zu erwarten, dass die mittel- und langfristige Konvergenz von Steuerstrukturen durch das Steuerniveau bedingt wird.

Linderts (2004) „budget-stakes principle“ impliziert nicht nur, dass Steuerstrukturen und Steuerniveaus miteinander korrelieren sollten. Es impliziert auch, dass die Korrelation *im Zeitverlauf stärker werden sollte*, so dass es zu konditionaler Konvergenz kommt. Der Grund ist, dass das Steuerniveau in den OECD-Staaten seit Mitte der 1970er Jahre generell gestiegen ist und sich somit in allen Ländern der „Effizienzdruck“ auf die Steuerstruktur erhöht hat. Die Entscheidungsträger haben also stärkere Anreize erhalten, nach effizienten Steuerstrukturen zu suchen und dabei den ökonomischen Beschränkungen Rechnung zu tragen. Das „budget-stakes principle“ ist somit eng verbunden mit dem hier betonten Interpretationsmuster einer Modernisierung und Rationalisierung der Steuerpolitik. Ein Trend zu effizienteren Steuerstrukturen ergibt sich nicht nur daraus, dass politische Akteure generell lernen, sondern dass *steigende Steuerniveaus die Lernanreize systematisch erhöhen*.

## 2.2 Die Was-Frage

In der Einleitung wurde bereits argumentiert, dass die ökonomische Steuerstruktur wichtiger sein kann als die formale. Diese Argumentation kann nun präzisiert werden. Entscheidend ist dabei die Steuerlast des Produktionsfaktors Kapital. Eine formale Steuerstruktur, die sich durch Einkommens- und Vermögensteuern auszeichnet, wird häufig als problematisch angesehen, weil sie in der Regel zu einer hohen Belastung des Kapitals führt. Dies hat tendenziell negative Auswirkungen auf Ersparnis, Investitionen und Wachstum. Diesen Punkt heben z. B. Autoren wie Wilensky (2002: 392) und Kato (2003: 199) besonders hervor.<sup>7</sup> Ein Fokus auf die formale Steuerstruktur übersieht jedoch, dass die Belastung des Faktors Kapital auch *innerhalb* der Einkommensteuer reduziert werden kann. Politiker können die Steuerlast von Arbeit und Kapital innerhalb der Einkommensteuer weitgehend unabhängig voneinander regulieren – sowohl über unterschiedliche Steuersätze als auch über die Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Es kommt also auf die Steuerlast des Faktors Kapital an und somit auf die ökonomische Steuerstruktur.

<sup>7</sup> Sie behandeln auch andere Charakteristika von Einkommen- und Vermögensteuern, wie z. B. ihre relative Sichtbarkeit. Die Bedeutung dieser Charakteristika ist jedoch zweifelhaft. Siehe Ganghof (2006b).

Boadway (1999: 386) betont in seinem Kommentar zu einer Konvergenzanalyse von Olewiler (1999) letztlich denselben Punkt: „I would be tempted ... to downplay the importance of the tax mix ... There is a very large overlap in base among the major taxes – income, sales and payroll.“ Die Steuerbasis von Einkommensteuern, Sozialabgaben und Konsumsteuern ist teilweise identisch, und sie besteht in großem Maße aus den Arbeitseinkommen.<sup>8</sup> Es ist deshalb sinnvoll, die Steuerlast auf Kapital in Beziehung zu setzen zur Steuerlast auf Arbeit und Konsum.

Das theoretische Argument für eine Betrachtung der ökonomischen Steuerstruktur wird durch eine einfache Korrelationsanalyse für die letzte der oben betrachteten Perioden (1998–2002) gestützt. Der Anteil der Einkommen- und Vermögensteuern am Gesamtsteueraufkommen korreliert zwar wie erwartet negativ mit der Steuer- und Abgabenquote, aber der Zusammenhang ist nicht besonders stark ( $r = -0,27$ ,  $N = 19$ ).<sup>9</sup> Betrachtet man dagegen den effektiven Kapitalsteuersatz in Prozent des effektiven Steuersatzes der Faktoren Arbeit und Konsum ( $t_{\text{Kapital}}/t_{\text{Arbeit+Konsum}} \times 100$ ), so ergibt sich ein deutlich stärkerer Zusammenhang ( $r = -0,42$ ,  $N = 19$ ).<sup>10</sup>

Der Hauptgrund für diesen Unterschied lässt sich am Beispiel Dänemarks verdeutlichen (Ganghof 2006a, 2007). Obwohl Dänemark ein Hochsteuerland ist, ist der Anteil der Einkommensteuer extrem hoch. Dänemark ist im Hinblick auf die formale Steuerstruktur ein Ausreißer und widerspricht der These, dass eine hohe Steuerlast mit niedrigen Einkommensteuern einhergeht. Daraus folgt aber nicht, dass Kapital in Dänemark relativ hoch besteuert wird. Vielmehr hat Dänemark nur einen anderen Weg zur Reduzierung der Kapitalsteuerlast gewählt: Diese erfolgt zu einem großen Teil *innerhalb* der Einkommensteuer. Die sehr hohe dänische Einkommensteuer ist in erster Linie eine Steuer auf Arbeitseinkommen, weshalb das Verhältnis von Arbeits- und Kapitalbesteuerung dem anderer Hochsteuerländer entspricht.<sup>11</sup> Betrachtet man also die ökonomische Steuerstruktur, verschwindet der Ausreißerstatus des dänischen Falls.

8 Damit soll freilich nicht suggeriert werden, dass die Unterschiede zwischen unterschiedlichen Formen der Besteuerung von Arbeitseinkommen unbedeutsam wären. So sind z. B. Einkommensteuern in der Regel progressiver als Konsumsteuern und Sozialabgaben. Einige Autoren halten die progressive Besteuerung von Arbeitseinkommen für relativ effizient, andere für relativ ineffizient. Siehe z. B. Becker/Mulligan (2003), Kemmerling (2005) sowie Ganghof (2006b).

9 Von den bisher betrachteten 21 OECD-Ländern werden Irland und Neuseeland hier vernachlässigt, weil keine Daten für die ökonomische Steuerstruktur vorliegen.

10 Die Daten stammen von Carey und Rabesona (2002). Der Kapitalsteuersatz ist derjenige für das Brutto-Kapital. Für einen Überblick über Probleme und Ansätze der Berechnung von Steuerlastquoten siehe Sørensen (2004).

11 Die von Carey und Rabesona (2002) dargestellten OECD-Daten sind aus zwei Gründen nicht optimal für eine Analyse der ökonomischen Steuerstruktur. Zum einen liegen die Steuerlasten von Kapital, Arbeit und Konsum nur in der Form effektiver Steuersätze vor und nicht – wie bei Eurostat (2005) – als Anteile am Bruttoinlandsprodukt. Zum anderen ist die Qualität der Schätzungen aufgrund einer beschränkten Datenbasis wahrscheinlich schlechter als die in Eurostat (2005). Die Eurostat-Daten erlauben jedoch keine angemessene Konvergenzanalyse, da sie nur für den Zeitraum 1995–2003 vorliegen. Für diesen Zeitraum entsprechen jedoch die hier relevanten empirischen Muster denen der OECD-Daten. Für die Schnittmenge der jeweils betrachteten Ländergruppen ( $N = 14$ ) ist der Unterschied zwischen formaler und ökonomischer Steuerstruktur sogar noch drastischer. Der Anteil von Einkommen- und Vermögensteu-



### 2.3 Bivariate Analyse

Betrachten wir nun die Konvergenz der ökonomischen Steuerstruktur ( $\frac{t_{\text{Kapital}}}{t_{\text{Arbeits}} + \text{Konsum}} \times 100$ ) über einen längeren Zeitraum. Für 15 der von Carey/Rabesona (2002) analysierten OECD-Länder liegen vollständige Zeitreihen für den Zeitraum 1975–2000 vor. Auf diese Länder konzentriert sich die folgende Analyse, deren Ergebnisse in Tabelle 2 dargestellt werden.<sup>12</sup> Um die Vergleichbarkeit der Ergebnisse zu erhöhen, werden dieselben Fünfjahresperioden betrachtet wie in Tabelle 1. Dies bedeutet allerdings, dass die Anfangs- und Endperioden nur Zwei- bzw. Dreijahresdurchschnitte widerspiegeln. Insbesondere die Ergebnisse der Endperiode sind deshalb mit Vorsicht zu interpretieren.

Tabelle 2 zeigt für die ökonomische Steuerstruktur ein ähnliches Muster absoluter Konvergenz, wie wir es in Tabelle 1 für die formale Steuerstruktur gesehen haben: der Durchschnitt zeigt keine systematische Entwicklung, aber die Standardabweichung nimmt im Zeitverlauf ab. Auch für die ökonomische Steuerstruktur ist also in der betrachteten Ländergruppe absolute Konvergenz festzustellen. Darüber hinaus sehen wir aber auch ein deutliches Muster bedingter Konvergenz, mit dem Steuerniveau (d. h. der Steuer- und Abgabenquote) als Konditionierungsvariable. Der Regressionskoeffizient und die erklärte Varianz ( $R^2$ ) nehmen von Mitte der 1970er bis Anfang der 1990er Jahre kontinuierlich zu und fluktuieren danach auf relativ hohem Niveau.

*Tabelle 2:* Konvergenz der effektiven Kapitalbesteuerung in Prozent der effektiven Arbeits- und Konsumbesteuerung in 15 OECD-Ländern, 1973–2002

Periode	Durchschnitt	SA	Beta	R <sup>2</sup>	Minimum	Maximum	N
1973–1977	70,4	27,5	−0,88	6%	31,9	117,5	15
1978–1982	69,2	24,9	−1,11	11%	29,6	109,7	15
1983–1987	69,3	23,0	−1,34	19%	36,3	116,9	15
1988–1992	70,9	24,1	−2,04**	38%	45,4	112,9	15
1993–1997	67,6	21,4	−1,94***	45%	39,5	96,9	15
1998–2002	71,7	20,5	−1,55**	32%	46,9	105,7	15

Ungewichtete Periodendurchschnitte. SA = Standardabweichung. Beta = Beta-Koeffizient der OLS-Regression des Quotienten auf die Gesamtsteuerquote; \*\*\* =  $p < 0,01$ ; \*\* =  $p < 0,05$ .

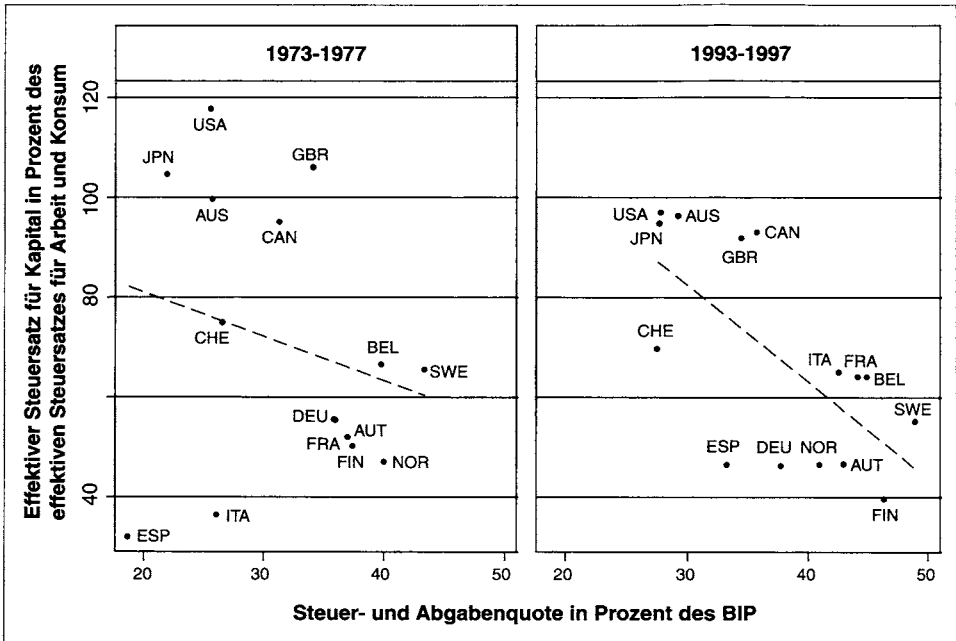
Quelle: Carey/Rabesona (2002).

Angesichts der geringen Fallzahl bietet sich eine zusätzliche grafische Analyse der Konvergenzmuster an. Dazu stellt Abbildung 1 die Streudiagramme für die Perioden 1973–77 und 1993–97 einander gegenüber. Die Abbildung verdeutlicht den Zusammenhang zwischen absoluter und bedingter Konvergenz sowie das Zusammenspiel zweier Entwicklungen. Die eine Entwicklung ist eine generelle *Rechtsverschiebung* der Verteilung, da sich das Steuerniveau generell erhöht hat. Die andere Entwicklung ist eine *Schrumpfung* der Verteilung, also absolute Konvergenz. Länder mit besonders ho-

ern am Gesamtsteueraufkommen korreliert sogar positiv mit der Gesamtsteuerquote ( $r = 0,28$ ), der Anteil der Kapitalsteuern dagegen – wie erwartet – stark negativ ( $r = -0,78$ ).

<sup>12</sup> Zu beachten ist, dass die sechs fehlenden Länder relativ gleichmäßig über unterschiedliche Sozialstaats- und Kapitalismustypen verteilt sind. Es fehlen Griechenland und Portugal, Irland und Neuseeland sowie Dänemark und die Niederlande.

Abbildung 1: Bedingte Konvergenz der ökonomischen Steuerstruktur



Ungewichtete Durchschnitte der Jahreswerte.

Quelle: Carey/Rabesona (2002), OECD (2004b).

hen relativen Kapitalsteuersätzen haben diese gesenkt (USA, Japan, Großbritannien), Länder mit besonders niedrigen relativen Kapitalsteuersätzen haben diese erhöht (Spanien, Italien). Die Kombination von Schrumpfung und Rechtsverschiebung nimmt jedoch in unterschiedlichen Abschnitten der Verteilung unterschiedliche Formen an, wodurch es zu bedingter Konvergenz kommt. Die Fälle Italien und Spanien sind dabei von großer Bedeutung: Die Entscheidungsträger in diesen Ländern haben nicht nur das Steuerniveau erhöht, sondern sie haben im Zuge dessen auch die relative Steuerbelastung des Faktors Kapital erhöht.

Die große Bedeutung dieser beiden Nachzügler für das Muster bedingter Konvergenz zeigt auch, dass der Verweis auf Globalisierung und Steuerwettbewerb kein besonders aussichtsreicher Erklärungsansatz für den Konvergenzprozess ist. Denn Spanien und Italien haben genau das Gegenteil von dem getan, was schlichte Globalisierungshypothesen erwarten ließen. Vielmehr scheint sich in dem Konvergenzmuster nicht zuletzt eine Modernisierung und Rationalisierung der Steuerpolitik widerzuspiegeln (Castellucci 1998; Lasheras/Menendez 1998; Joumard/Varoudakis 2000). So schreibt z. B. Messere (1998: 31) für Italien: „[F]rom the mid-1970s, Italy moved in a very rational way from a typical Third World to an industrialized country tax structure ...“ Eine Voraussetzung für diese Rationalisierung der Steuerstruktur, insbesondere für die Erhöhung der Kapitalsteuerbelastung, war auch eine Modernisierung der Steuerverwaltung – auch wenn diese keineswegs abgeschlossen ist (Messere 1998: 31).

## 2.4 Multivariate Analyse

Die soeben dargestellte Analyse ist X-zentriert (Ganghof 2005b). D. h. es ging *nicht* darum, die Varianz der ökonomischen Steuerstrukturen möglichst vollständig zu erklären. Vielmehr sollte untersucht werden, ob die Unterschiede in den Steuerniveaus tatsächlich den theoretisch erwartbaren Einfluss ausüben. Aber es ist natürlich möglich, dass die in Abbildung 1 sichtbare Korrelation zwischen Gesamtsteuerquote und ökonomischer Steuerstruktur zumindest zum Teil auf andere Faktoren zurückzuführen ist. Zwei andere Faktoren sollen deshalb im Folgenden berücksichtigt werden.

1. Der eine Faktor sind *Lohnverhandlungssysteme*. Summers u. a. (1993) argumentieren, dass „korporatistische“ Institutionen die ökonomischen Kosten der Arbeitsbesteuerung verringern und so den relativen Anteil der Besteuerung von Arbeitseinkommen – durch direkte und indirekte Steuern – erhöhen (vgl. auch Cusack/Beramendi 2006). Es könnte also sein, dass die Zentralisierung und/oder Koordination von Lohnverhandlungen ein noch grundlegenderer Faktor ist, der sowohl die relative Bedeutung der Kapitalbesteuerung reduziert als auch das Steuerniveau erhöht. Ich kontrolliere deshalb anhand eines Indizes der OECD (2004a: 151) den Einfluss der Koordinierung von Lohnverhandlungen, der von 1 (nicht koordiniert) bis 5 (stark koordiniert) variiert.
2. Der andere potenzielle Einfluss ist die bereits erwähnte *Ländergröße*. Es könnte sein, dass sich kleinere Länder sowohl durch höhere Steuerlasten als auch durch niedrigere relative Kapitalsteuern auszeichnen. Der erste potenzielle Zusammenhang gehört seit langem zum Hypothesenbestand der Vergleichenden Politischen Ökonomie (Cameron 1978; Katzenstein 1985; vgl. auch Seils in diesem Band), der zweite folgt, wie erwähnt, aus der Literatur zum Steuerwettbewerb (Bucovetsky 1991; Dehejia/Genschel 1999). Wenn alle Länder weitgehend offen sind – was für die hier betrachteten Länder und die letzten Perioden der Fall ist –, dann sollte der Gleichgewichtssteuersatz für Kapital in kleineren Ländern niedriger sein als in großen. Ich kontrolliere deshalb im Folgenden für die Bevölkerungszahl (natürlicher Logarithmus).

Wichtig ist, dass wir auch für diese beiden Kontrollvariablen einen *im Zeitverlauf zunehmenden Effekt* auf die relative Kapitalsteuerlast annehmen können. Ein Grund dafür ist das generell steigende Steuerniveau in der OECD-Welt und die damit zunehmenden Anreize, nach effizienteren Steuerstrukturen zu suchen. Für die Ländergröße kommt hinzu, dass auch der Steuerwettbewerb im Zeitverlauf schärfer geworden sein könnte, so dass das Gewicht der Ländergröße als Rahmenbedingung wichtiger wird (vgl. Ganghof 2005a).

Um die Darstellung zu erleichtern und Redundanz zu verringern, stellt Tabelle 3 nur die Ergebnisse für die beiden Perioden dar, die in Abbildung 1 betrachtet wurden. Die Schlussfolgerungen blieben aber unverändert, wenn auch die anderen Perioden dargestellt würden. Sie sind wie folgt.

**Tabelle 3:** Regressionsanalyse für den effektiven Kapitalsteuersatz in Prozent des effektiven Steuersatzes der Faktoren Arbeit und Konsum in 15 OECD Ländern

	Periode 1973–1977		Periode 1993–1997	
	1	2	3	4
Steuer- und Abgabenquote	-0,57 (0,97)	-0,41 (1,15)	-1,40** (0,47)	-1,40** (0,53)
Lohnkoordinierung	-8,58 (5,46)	-7,15 (8,00)	-8,82*** (2,60)	-8,83** (3,13)
Ländergröße	-	2,44 (9,62)	-	-0,02 (3,57)
Bereinigtes R <sup>2</sup>	0,08	0,01	0,67	0,64
N	15	15	15	15

Kleinste-Quadrate-Schätzung. Y-Achsenabschnitt nicht dargestellt. Standardfehler in Klammern. Abhängige Variable =  $t_{Kapital}/t_{Arbeits+Konsum} \times 100$ . Zur Operationalisierung der unabhängigen Variablen siehe Text. Signifikanzniveaus: \*\* p < 0,05, \*\*\* p < 0,01.

Quelle: Carey/Rabesona (2002), OECD (2004a, 2004b), World Bank (2004).

1. Die Ländergröße trägt in keiner der Perioden zur Erklärung bei (Spalten 2 und 4). Dies stützt die oben formulierte Skepsis in Bezug auf die Einflüsse der ökonomischen Globalisierung.<sup>13</sup>
2. Der Einfluss der Lohnkoordinierung wird wie erwartet im Zeitverlauf deutlicher (Spalten 1 und 3). Zwar ist die geschätzte Stärke des Effekts in beiden Perioden ungefähr gleich hoch, jedoch besitzt der Lohnkoordinierungsindex Mitte der 1990er Jahre eine größere „Erklärungskraft“.
3. Am wichtigsten ist: Obwohl der Lohnkoordinierungsindex offenbar wichtige Länderunterschiede einfängt, die mit dem Steuerniveau nichts zu tun haben, wird dadurch der geschätzte Effekt des Steuerniveaus lediglich etwas abgeschwächt (vgl. Spalte 3 in Tabelle 3 mit Tabelle 2). Gemeinsam erklären Steuer- und Abgabenquote und Lohnkoordinierung fast 70 Prozent der Varianz.

Insgesamt zeigt sich somit in Bezug auf die ökonomische Steuerstruktur (d. h. die relative Kapitalsteuerlast) folgendes Bild: Es ist sowohl absolute als auch bedingte Konvergenz sichtbar. Eine wichtige Konditionierungsvariable ist wie erwartet das Steuerniveau. Somit spiegelt sich in dem Muster bedingter Konvergenz wahrscheinlich eine Rationalisierung und Modernisierung der Steuerpolitik wider. Diese Interpretation wird auch durch die multivariate Analyse gestützt. Einerseits gibt es wenig Anzeichen, dass der Steuerwettbewerb eine Rolle spielt. Andererseits scheint es weitere Faktoren – hier das Lohnverhandlungssystem – zu geben, die einen Einfluss auf die relativen Kosten der Kapitalbesteuerung haben und deren Einfluss im Zeitverlauf auch in den Daten sichtbar wird.

<sup>13</sup> Diese Skepsis wird auch durch umfassende Tests mit einer Vielzahl von Kontrollvariablen gestützt. Siehe z. B. Dreher (2006).

Es schließt sich die Frage an, ob sich auch die Konvergenzmuster bei den Einkommensteuersätzen in das Interpretationsmuster der steuerpolitischen Rationalisierung und Modernisierung einbetten lassen. Um diese Frage geht es im nächsten Abschnitt.

### 3. Die Konvergenz von Einkommensteuerstrukturen

In diesem Abschnitt zeige ich zunächst, dass es bei den Spitzensteuersätzen der persönlichen Einkommensteuer ein Konvergenzmuster gibt, welches sich ebenfalls als Ergebnis steuerpolitischer Rationalisierung verstehen lässt. Ein Ziel der Einkommensteuerreformen war es, in den Spitzensteuersätzen stärker die tatsächlichen Steuerlasten zum Ausdruck zu bringen. Daraus folgt, dass die Steuersatzsenkungen *ceteris paribus* dort besonders hoch ausfallen sollten, wo die Kluft zwischen Spitzensteuersatz und effektiver Steuerlast besonders groß war. Aus dem Ziel einer rationaleren Steuerpolitik ergibt sich also wiederum die Erwartung eines Musters konditionaler Konvergenz.

Im zweiten Schritt zeige ich, dass sich indes das Konvergenzmuster bei den Unternehmensteuersätzen nicht ohne weiteres in die Interpretation innerstaatlicher Modernisierung und Rationalisierung einbetten lässt. Hier zeigt sich vielmehr ein deutlicher Einfluss der ökonomischen Globalisierung. Ich argumentiere zum einen, dass dieser Einfluss einer rationalen Einkommensbesteuerung nicht unbedingt zuträglich ist. Zum anderen zeige ich, dass er jüngst auch zu einem Konvergenzprozess bei den Systemen der Unternehmensbesteuerung geführt hat.

#### 3.1 Die Konvergenz von Spitzensteuersätzen

Die folgende Analyse schließt an Ganghof (2005a) an, verfolgt aber den Konvergenzprozess noch weiter zurück: bis zum Jahr 1978. Die Analyse wird zeigen, dass die Gesamtsteuerlast der OECD-Länder in einem systematischen Zusammenhang mit den Spitzensteuersätzen der Einkommensteuer steht. Das Steuerniveau beeinflusst also nicht nur die Steuerstruktur (Abschnitt 2), sondern auch die Einkommensteuersätze.

Es werden im Folgenden *gesamtstaatliche* Steuersätze für 21 OECD-Länder betrachtet.<sup>14</sup> Da Steuersätze weniger stark fluktuieren als volkswirtschaftliche Steuerquoten, können wir jährliche Daten betrachten. Aus demselben Grund bietet sich eine einfache grafische Konvergenzanalyse für den Zeitraum von 1978 bis 2003 an. Abbildung 2 zeigt die Entwicklung dreier Variablen:<sup>15</sup>

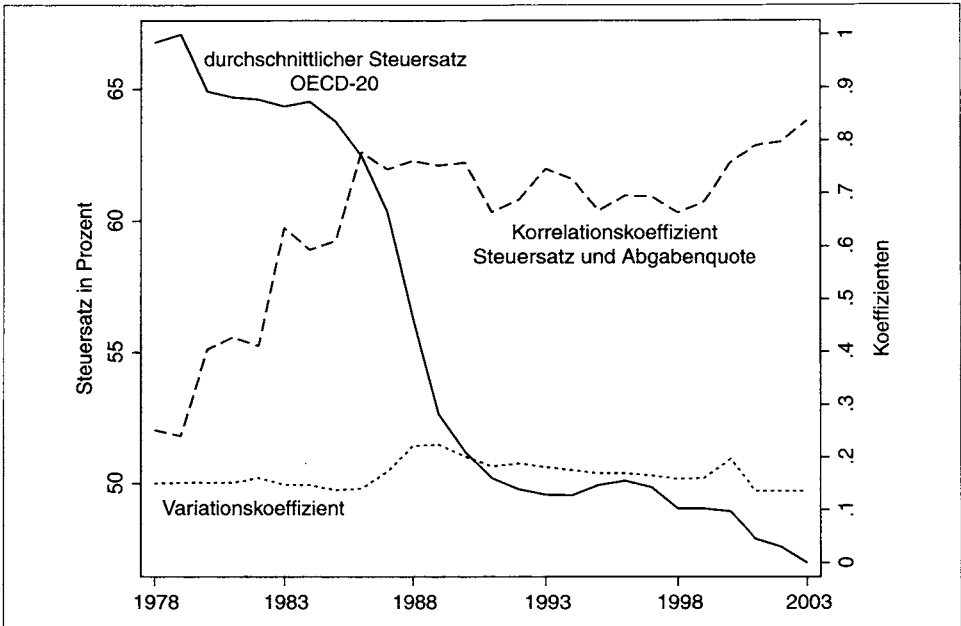
1. des ungewichteten Mittelwerts der Spitzensteuersätze der Einkommensteuer,
2. des Variationskoeffizienten (Standardabweichung/Mittelwert) sowie
3. der Korrelation zwischen Spitzensteuersatz und Gesamtsteuerquote (Pearsons  $r$ ).

Abbildung 2 zeigt ein deutliches Muster bedingter Konvergenz. Es gab einen fast kontinuierlichen Abwärtstrend bei den Spitzensteuersätzen, der zwischen Mitte der 1980er

<sup>14</sup> Die Daten und ihre Quellen sind in Ganghof (2004: Anhang) näher beschrieben.

<sup>15</sup> Um die Konvergenzmuster möglichst klar zu sehen, wird der japanische Fall zunächst ausgeschlossen.

Abbildung 2: Trend und Konvergenz von Spitzensteuersätzen in 20 OECD-Ländern, 1978–2003



Ungewichteter Durchschnitt.

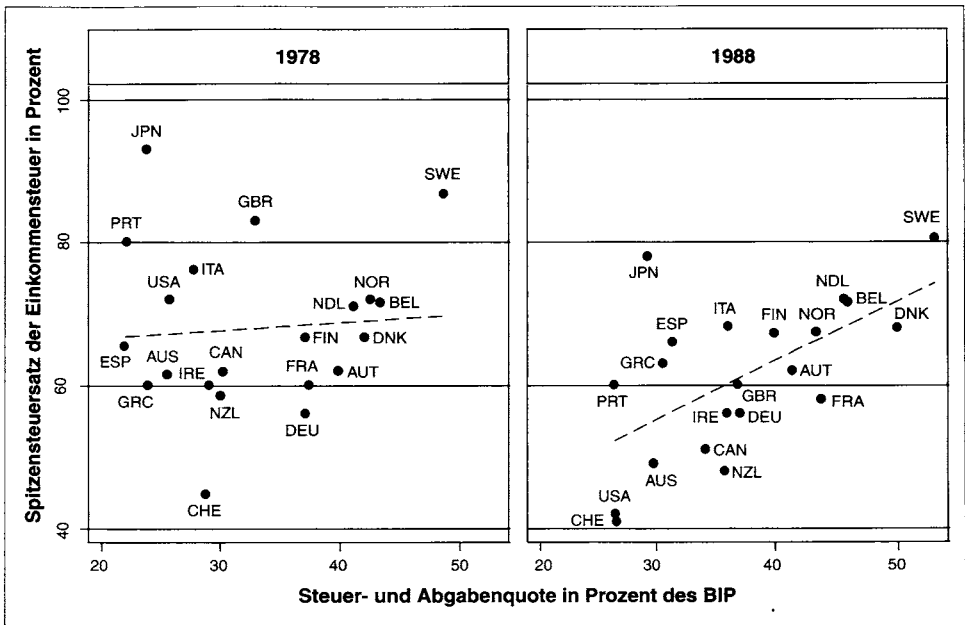
Quelle: Ganghof (2004, 2006a).

und Anfang der 1990er Jahre besonders stark war. Gemessen am Variationskoeffizient ist indes *keine* absolute Konvergenz sichtbar. Stattdessen hat sich aber eine starke Korrelation zwischen Steuerniveau und Spitzensteuersätzen herausgebildet. Der Korrelationskoeffizient steigt zwischen Ende der 1970er und Mitte der 1980er Jahre stark an und fluktuiert anschließend auf relativ hohem Niveau. Es zeigt sich also eine Form bedingter Konvergenz.

Besonders bemerkenswert ist im Hinblick auf die Globalisierungsdiskussion zweierlei. Erstens hat die Konvergenz bereits stattgefunden, *bevor* das „race towards the bottom“ bei den Spitzensteuersätzen richtig in Gang gekommen war (vgl. Hallerberg/Basinger 1998; Ganghof 1999; Hallerberg/Basinger 1999; Wagschal 1999). Zweitens ist der Zusammenhang zwischen Steuerniveau und Spitzensteuersätzen trotz fortgesetztem Abwärtstrend bei den Spitzensteuersätzen bisher robust geblieben.

Um den Konvergenzprozess besser zu verstehen, können wir – analog zu Abbildung 1 – die Streudiagramme aus den Jahren 1978 und 1988 vergleichen (Abbildung 3). In der Abbildung wird das Muster bedingter, statt absoluter, Konvergenz besonders gut deutlich. Absolute Konvergenz hätte bedeutet, dass der für 1978 sichtbare schwache Zusammenhang zwischen Steuersätzen und Steuerniveaus bestehen bleibt, die Länder aber näher an die Regressionslinie heranrücken. Eine Vorhersage absoluter Konvergenz wäre mit der Erwartung verbunden gewesen, dass z. B. Schweden und das Ver-

Abbildung 3: Bedingte Konvergenz der Spitzensteuersätze zwischen 1978 und 1988



Quelle: Ganhof (2004, 2006a), OECD (2004b).

einige Königreich ähnlich starke Steuersatzsenkungen beschließen und dass die Schweiz vielleicht sogar ihren sehr niedrigen Steuersatz erhöht.

Tatsächlich sehen wir jedoch, dass Niedrig- und Hochsteuerländer ihre Steuersätze ganz unterschiedlich gesenkt haben. 1978 hatten Niedrig- und Hochsteuerländer im Durchschnitt ähnlich hohe Spitzensteuersätze, so dass die *Kluft* zwischen Durchschnitts- und Spitzenbelastung der Einkommen, insbesondere der Arbeitseinkommen, in den Niedrigsteuerländern größer war. Es entspricht deshalb der Logik einer Rationalisierung der Steuerpolitik, dass auch die Senkungen der Spitzensteuersätze in diesen Ländern größer waren. Unter den Niedrigsteuerländern geht es dabei einerseits um die bekannten Beispiele der Steuerreformvorreiter, allen voran die USA und Großbritannien. Ebenso bedeutsam sind aber andererseits wiederum die südeuropäischen Länder, neben Italien und Spanien hier auch Portugal und Griechenland. Diese haben zwar ihre Spitzensteuersätze nicht ganz so stark gesenkt wie die USA oder Großbritannien, aber sie haben – wie wir bereits wissen – parallel zur Steuersatzsenkung ihr Steuer- und Abgabenquoten teilweise deutlich erhöht. Ein Niedrigsteuerland wie die Schweiz, dessen Steuersatz bereits 1978 relativ niedrig war, musste den Steuersatz dagegen gar nicht verändern. Ähnliches gilt für die Hochsteuerländer: Diese haben in der betrachteten Zehnjahresperiode die Gesamtsteuerlast erhöht *ohne* die Steuersätze sehr stark zu senken. In einigen Ländern, z. B. Dänemark, sind sie sogar geringfügig angehoben worden.

Ein Grund, warum dieses deutliche Muster bedingter Konvergenz in früheren Studien nicht erkannt wurde, liegt in der isolierten Betrachtung der *zentralstaatlichen* Ebe-

ne. Vergleicht man nämlich nur die Senkungen der zentralstaatlichen Spitzensteuersätze, so *scheint* es, als hätten auch Hochsteuerländer – allen voran Schweden und Norwegen – ihre Spitzensteuersätze drastisch gesenkt. Im Datensatz von Hallerberg und Basinger (1998: 328) haben Norwegen und Schweden zwischen 1986 und 1990/91 sogar die größten Steuersatzsenkungen von allen Ländern durchgesetzt – Senkungen von 50 bzw. 60 Prozent. Die Stärke dieser Senkung im Vergleich zu den anderen Ländern ist jedoch ein Artefakt. Dies wird deutlich wenn man sich die absoluten Zahlen ansieht. Im Jahr 1986 hatte Norwegen einen zentralstaatlichen Spitzensteuersatz von 40 Prozent, was zu dieser Zeit äußerst niedrig war. Trotzdem ist der zentralstaatliche Spitzensteuersatz bis 1992 auf nur 13 Prozent gefallen. Vergleicht man also Norwegen mit Ländern, die keine gliedstaatlichen oder lokalen Einkommensteuern kennen, so scheint es als habe sich Norwegen innerhalb weniger Jahre in ein Einkommensteuerparadies verwandelt.<sup>16</sup> Aber dies stimmt natürlich nicht. Der Grund ist, dass Norwegen und Schweden die Einkommensbesteuerung stärker auf die lokale Ebene verschoben haben. Der *gesamtstaatliche* Spitzensteuersatz für Arbeitseinkommen ist z. B. in Norwegen zwischen 1986 und 1992 nur von 67,1 auf 48,8 Prozent gefallen – und damit „nur“ um 27 Prozent. Die starken relativen Steuersatzsenkungen für Norwegen und Schweden im Datensatz von Hallerberg und Basinger sind also ein Artefakt des Vergleichs von Äpfeln und Birnen.

Die bedingte Konvergenz der gesamtstaatlichen Spitzensteuersätze folgt dagegen logisch aus dem Ziel einer rationaleren Einkommensbesteuerung. Die OECD-Länder haben sich von viel zu hohen, teils nur „symbolischen“ Spitzensteuersätzen verabschiedet, um die tariflichen Steuersätze in bessere Übereinstimmung mit den durchschnittlichen Steuerlasten zu bringen. Und daraus folgt, dass *die Steuersatzsenkungen dort am stärksten ausfielen, wo zuvor die Kluft zwischen Schein und Wirklichkeit am stärksten gewesen war.*

Nicht unmittelbar einsichtig ist freilich, warum die „Wirklichkeit“ der Einkommensbesteuerung durch die Steuer- und Abgabenquote repräsentiert werden kann, obwohl doch der Spitzensteuersatz nur für die Einkommensteuer gilt. Dies soll kurz erläutert werden, weil dadurch wiederum deutlich wird, dass ein zu starker Fokus auf die formale Steuerstruktur (d. h. den Steuermix) irreführend sein kann. Wir hatten oben im Anschluss an Boadway (1999: 386) festgestellt, dass die wichtigsten Steuerarten in OECD-Ländern – Einkommen- und Konsumsteuern sowie Sozialabgaben – in großem Maße Steuern auf den Faktor Arbeit darstellen. Es verwundert deshalb nicht, dass es in diesen Ländern einen starken Zusammenhang gibt zwischen dem effektiven Steuersatz auf Arbeitseinkommen und der Steuer- und Abgabenquote. Im Jahr 2000 – dem letzten Jahr, für das die Daten von Carey/Rabesona (2002) verfügbar sind – betrug der Korrelationskoeffizient 0,9.<sup>17</sup> Die Steuer- und Abgabenquote kann also als eine Proxy-Variable für die effektive Durchschnittsbelastung der Arbeitseinkommen verstanden werden.

16 Zum Vergleich: Selbst die USA und Großbritannien hatten 1993 – nach ihren drastischen Steuersatzsenkungen – föderale bzw. zentralstaatliche Spitzensteuersätze von 40 bzw. 39,6 Prozent. Sie scheinen also dort angekommen zu sein, wo Norwegen 1986 *gestartet* ist.

17 Für den effektiven Steuersatz auf Arbeit und Konsum war die Korrelation noch höher ( $r = 0,95$ ).



Dazu kommt, dass Einkommensteuern und Sozialabgaben in einer Art Komplementärverhältnis zueinander stehen. Dies lässt sich anhand des französischen Beispiels verdeutlichen.<sup>18</sup> Die progressive französische Einkommensteuer hatte im Jahr 2002 einen Spitzensatz von 53 Prozent, erbrachte aber nur Einnahmen in Höhe von etwa 2,5 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (OECD 2005: 57, 85). Dies erscheint zunächst vollkommen irrational. Ginge es nur um die Einnahmen, böte sich in Frankreich eine niedrige Flat Tax an, wie sie auch in Deutschland intensiv diskutiert wurde.<sup>19</sup> Es geht aber bei der Einkommensbesteuerung nicht nur um die Einnahmen, sondern die Einkommensteuer dient auch als progressive *Ergänzung* der regressiven Sozialabgaben, die einen Großteil der französischen „Arbeitsbesteuerung“ ausmachen.<sup>20</sup> Einkommensteuer und Sozialabgaben sind also nicht unabhängig voneinander. In den Niederlanden sind Teile der beiden Systeme sogar explizit verschmolzen worden (de Kam 1998). Die Einsicht in das Komplementärverhältnis zwischen Einkommensteuern und Sozialabgaben macht besser verständlich, warum der Spitzensteuersatz, obwohl er nur für die persönliche Einkommensteuer gilt, tendenziell die Gesamtbelastung der Arbeitseinkommen widerspiegelt.<sup>21</sup>

### 3.2 Die Konvergenz von Unternehmensteuersätzen und -systemen

Abschließend soll auf Konvergenzmuster bei Unternehmensbesteuerung eingegangen werden, genauer gesagt bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Auch in diesem Bereich zeigen sich deutliche Konvergenzmuster, die sich allerdings nur teilweise als Ergebnis von innerstaatlichen Lernprozessen verstehen lassen. Der Druck des Steuerwettbewerbs spielt in diesem Bereich eine größere Rolle.

18 Für andere Beispiele siehe Ganghof (2004: 143-144; 2005: 18).

19 In der Tat hat Frankreich seit 1991 eine Art zweite Einkommensteuer (genannt CSG), die mit einem Proportionalsteuersatz von 7,7 Prozent mittlerweile etwa doppelt so viel einbringt, wie die progressive Einkommensteuer (OECD 2005: 57).

20 Diese Ergänzung ist freilich nur möglich, weil ein Großteil der Kapitaleinkommen gar nicht der progressiven Einkommensbesteuerung unterliegt.

21 Diese Einsicht macht darüber hinaus besser verständlich, warum wir im vorigen Abschnitt für die ökonomische Steuerstruktur (die relative Kapitalbesteuerung) klarere empirische Muster gesehen haben als für den Steuermix (die relative Einkommen- und Vermögensbesteuerung). Wäre nämlich die interne Struktur einzelner Steuern vollkommen unflexibel, dann wäre der Steuermix die einzige Stellschraube zur Rationalisierung des Steuersystems. Der Konvergenzdruck auf den Steuermix wäre dann entsprechend höher. Tatsächlich ist aber die interne Struktur der Einkommensteuer hochgradig flexibel: das Niveau und die Progressivität der Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen können in großem Maße unabhängig voneinander festgelegt werden, und der progressive Teil der Einkommensteuer betrifft in den meisten Hochsteuerländern nur oder fast nur die Arbeitseinkommen. Dies hilft zu verstehen, warum der Steuermix von OECD-Ländern hochgradig pfadabhängig ist: Die Veränderung der Einkommensteuerstruktur ist teilweise eine *Alternative* zu Veränderungen im Steuermix, und sie ist häufig politisch weniger kostenreich oder riskant. Anpassungen der Einkommensteuerstruktur verringern somit für die Entscheidungsträger den Druck, den Steuermix zu verändern, und verstärken somit dessen Pfadabhängigkeit (siehe Ganghof 2007).

Beginnen wir mit den nominalen Unternehmensteuersätzen.<sup>22</sup> Hier zeigt sich ein deutliches Muster bedingter Konvergenz, das sich aber in zweierlei Hinsicht von dem bei den Spitzensteuersätzen der persönlichen Einkommensteuer unterscheidet. Zum einen bildete sich das Muster erst *im Zuge* des generellen Abwärtstrends bei den Unternehmensteuersätzen heraus, zum anderen ist die relevante Konditionierungsvariable nicht die Steuer- und Abgabenquote, sondern die Ländergröße (Ganghof 2004, 2005a). Beide Beobachtungen lassen – zusammen mit einer Fülle qualitativer Evidenz – auf die große Bedeutung des Steuerwettbewerbs schließen. Dies entspricht der verbreiteten Diagnose, dass in bestimmten *Teilbereichen* der Besteuerung die Auswirkungen der ökonomischen Globalisierung sehr wohl eine wichtige Rolle spielen (z. B. Ganghof 2000; Genschel 2000; Swank/Steinmo 2002; Wagschal 2005).

Der Wettbewerbsdruck auf die Unternehmensteuersätze stand aber einer durchgreifenden Rationalisierung der Einkommensbesteuerung zum Teil *entgegen*. Der Grund ist folgender: Hinreichend hohe Unternehmensteuersätze fungieren als eine Art Schutzwall gegen Steuervermeidung in der persönlichen Einkommensteuer. Liegt der Steuersatz für Kapitalgesellschaften stark unter dem Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer, dann werden gut verdienende Steuerzahler versuchen, einen möglichst großen Anteil ihrer ökonomischen Aktivitäten über Kapitalgesellschaften abzuwickeln und so Steuern zu sparen. Entspricht der Körperschaftsteuersatz dagegen dem Spitzensteuersatz für Personen, dann werden entsprechende Einkommensverschiebungen weniger lohnend.

Ohne den Steuerwettbewerb wären deshalb wahrscheinlich viele Länder zu einem System gekommen, das sich diese Schutzwallfunktion zu Nutze macht. Sie hätten wahrscheinlich den Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer deutlich abgesenkt und auf den Steuersatz für Kapitalgesellschaften abgestimmt. Dadurch wäre für Personen mit hohem Einkommen der Anreiz reduziert worden, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft als Steuervermeidungsinstrument zu benutzen. Deutschland hatte ein solches System schon 1977 eingeführt, und in den 1980er und 1990er Jahren versuchten so unterschiedliche Länder wie Australien, Dänemark, Italien oder Neuseeland sich einem entsprechenden System anzunähern.<sup>23</sup> Diese Versuche waren jedoch zum Scheitern verurteilt, weil der Steuerwettbewerb bei den Kapitalgesellschaften zu stark war. Die Unternehmensteuersätze mussten an den Erfordernissen des Steuerwettbewerbs ausgerichtet werden, was unter anderem in dem Zusammenhang zwischen Steuersätzen und Ländergröße zum Ausdruck kommt. Die Spitzensteuersätze der Einkommensteuer spiegeln dagegen stärker das Steuerniveau eines Landes wider. Daraus folgt, dass vor allem kleine Länder mit hohem Steuerniveau keine Möglichkeit mehr haben, die beiden

22 Auch hier werden *gesamtstaatliche* Steuersätze betrachtet. Berücksichtigt werden Körperschaftsteuern sowie lokale Steuern, die Körperschaftsteuern ähnlich sind wie z. B. die deutsche Gewerbebeitragsteuer. Siehe Ganghof (2004: Anhang) für ausführlichere Erläuterungen.

23 Ein Einwand gegen diese Sicht lautet, dass hohe Unternehmensteuersätze trotz ihrer „Schutzwallfunktion“ nicht wünschenswert sind, weil sie in der Regel eine ineffiziente Verengung der steuerlichen Bemessungsgrundlage mit sich bringen. Aber dieser Einwand verkennt, dass Verengungen der Bemessungsgrundlage keineswegs immer ineffizient sind. Im Idealfall gelten die Unternehmensteuersätze nur für „übernormale“ Gewinne, deren Besteuerung in weiten Teilen der finanzwissenschaftlichen Literatur als vergleichsweise effizient angesehen wird. Vgl. dazu Ganghof (2004: 105, 2006a).

Steuersätze aneinander auszurichten. In Schweden beträgt die Kluft zwischen den beiden Steuersätzen im Jahr 2005 etwas weniger, in Dänemark sogar etwas mehr als 30 Prozentpunkte.

Somit wird der steuerrechtliche Grenzbereich zwischen Unternehmens- und Personenbesteuerung zu einem fortwährenden politischen Konfliktfeld zwischen internationalen Anpassungszwängen und innerstaatlichen Gerechtigkeitserwägungen. Dies hat zwei wichtige Konsequenzen. Zum einen wird der direkte Wettbewerbsdruck auf die Unternehmensteuersätze in einen indirekten Druck auf die Steuersätze der persönlichen Einkommensteuer übersetzt (Ganghof 2006a). Dieser Umstand hilft zu erklären, warum es auch in der persönlichen Einkommensbesteuerung einen fortwährenden Trend zu niedrigeren Grenzsteuersätzen gibt, obwohl große Teile der persönlichen Einkommen nach wie vor wenig mobil sind (vgl. Abbildung 2). Zweitens entsteht auch ein Druck zur Konvergenz der *Systematik* der Unternehmensbesteuerung. Dieses Thema soll abschließend kurz behandelt werden.

Bei der Systematik der Unternehmensbesteuerung geht es unter anderem um die Behandlung von Unternehmensgewinnen, die in der Form von Dividenden an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Es lassen sich zwei Grundsysteme unterscheiden.

1. *Anrechnungssystem*: Die Anteilseigner versteuern die Dividenden zusammen mit ihrem anderen persönlichen Einkommen, erhalten aber eine volle oder teilweise Steuergutschrift für die auf Unternehmensebene bereits bezahlte Steuer. Dieses System wurde auch in Deutschland lange angewandt.
2. *Klassisches System*: Die Anteilseigner erhalten keine Gutschrift, so dass die Dividenden doppelt belastet werden. Eine modifizierte Form des klassischen Systems existiert, wenn die Dividenden beim Anteilseigner zu einem ermäßigten Steuersatz versteuert werden müssen, so dass die Doppelbesteuerung abgeschwächt wird.

Eine Auswertung der Unternehmensteuersysteme von 20 OECD-Ländern auf der Grundlage der Publikation „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich“ des Bundesfinanzministeriums (verschiedene Jahre) sowie nationaler Quellen ergibt nun folgendes Bild. Mitte der 1970er Jahre hielten sich klassische Systeme und andere die Waage. Bis Mitte der 1980er Jahre gab es dann eine Entwicklung weg vom klassischen System. Im Zuge dieser Entwicklung führte auch Deutschland 1977 das Vollarrechnungssystem ein (Ganghof 2004: 62-66). 1986 gab es nur noch in einem Viertel der Länder das klassische System: in der Schweiz, den Niederlanden, Luxemburg, Schweden und den USA. In den 1990er Jahren drehte sich der Trend jedoch um, und in den letzten Jahren gab es einen deutlichen Trend hin zum *klassischen System mit Steuersatzermäßigung*. Im Jahr 2006 hat sich das Verhältnis zwischen klassischen und nicht-klassischen Systemen fast umgedreht: nur Kanada, Großbritannien, Italien, Spanien und Japan halten an Formen des Anrechnungssystems fest, und Griechenland besteuert Dividenden gar nicht. Auch Deutschland ist mit der Steuerreform 2000 zu einem modifizierten klassischen System übergegangen, und die meisten der neuen Mitgliedsstaaten der EU haben ebenfalls dieses System gewählt (BMF 2005: 11-16).

Für diesen Trend (zurück) zu einem System der teilweisen Doppelbesteuerung von Dividenden gibt es eine ganze Reihe von Gründen, zu denen auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gehört. Zwei Gründe sind hier jedoch von besonderer

Bedeutung, weil sie unmittelbar aus den unterschiedlichen Restriktionen folgen, denen sich die Regierungen bei der Besteuerung von Personen und Unternehmen gegenüber sehen. Erstens verschieben klassische Systeme die Steuerlast von der Ebene des Unternehmens auf die Ebene der Anteilseigner. Die höhere Besteuerung der Anteilseigner hilft deshalb dabei, einen niedrigeren Steuersatz auf *einbehaltene* Gewinne zu finanzieren. Es ist dieser Steuersatz auf einbehaltene Gewinne, der vom Steuerwettbewerb am stärksten betroffen ist und um den sich tagespolitische Konflikte drehen. Diese Verschiebung der Steuerlast von der Unternehmensebene zu den Anteilseignern war auch ein Ziel der deutschen Steuerreform 2000 (Ganghof 2004: 105).<sup>24</sup> Zweitens sind Dividenden ein besonders sichtbarer und politisch bedeutsamer Typ von Kapitaleinkommen. Die höhere Besteuerung von Dividenden kann deshalb die oben beschriebene Kluft zwischen den niedrigen Unternehmensteuersätzen und den höheren Spitzensteuersätzen der persönlichen Einkommensteuer für die Wähler *politisch* erträglicher machen. Im kleinen Hochsteuerland Dänemark wurde z. B. der Steuersatz für Dividenden so festgelegt, dass er zusammen mit der Körperschaftsteuer ungefähr den Spitzensteuersatz für Arbeitseinkommen ergibt (Ganghof 2006a).

Die Konvergenzmuster in der Unternehmensbesteuerung lassen sich also in großem Maße auf die Anpassungszwänge der Globalisierung und des Steuerwettbewerbs zurückführen. Dies gilt nicht nur für die Steuersätze sondern auch für die Steuersysteme.

#### 4. Schluss

Die wesentlichen Argumente dieses Beitrags lassen sich in vier Punkten zusammenfassen:

1. *Was konvergiert wie?* Jede Konvergenzanalyse macht explizite oder implizite Annahmen darüber, *was* genau konvergieren könnte (die Was-Frage) und *wie* es konvergieren könnte (die Wie-Frage). Manchmal reichen unstrittige Hintergrundannahmen aus, um diese Fragen angemessen zu beantworten. Manchmal benötigt man jedoch eine spezifischere Theorie. Ich habe versucht zu zeigen, dass dies jedenfalls für die Analyse steuerpolitischer Konvergenz der Fall ist.
2. *Absolute versus bedingte Konvergenz.* Bei der Wie-Frage geht es vor allem um die Möglichkeit bedingter Konvergenz. Ich habe argumentiert, dass es in Bezug auf Steuerstrukturen eine starke theoretische Erwartung bedingter Konvergenz gibt: die Konvergenz von Steuerstrukturen und Steuersätzen sollte zumindest teilweise durch Unterschiede im Steuerniveau konditioniert werden. Die empirischen Ergebnisse bestätigen diese Erwartung.
3. *Formale versus ökonomische Steuerstruktur.* Bei der Was-Frage geht es vor allem darum, wie Steuerstrukturen empirisch am besten analysiert werden sollten. Ich habe argumentiert, dass ein ausschließlicher Fokus auf die formale Steuerstruktur, d. h.

<sup>24</sup> Die höhere Besteuerung der Anteilseigner hat dabei nicht unbedingt negative Effekte, weil ausländische Anteilseigner von den Gutschriften des Anrechnungssystems in der Regel ohnehin nicht profitieren konnten. Ein klassisches System passt deshalb besser zu einer offenen Volkswirtschaft. Im Idealfall erhöht sich nur der Anteil ausländischer Aktionäre, ohne dass die inländischen Investitionen zurückgehen (vgl. Fuest/Huber 2001).

den Steuermix, irreführend sein kann. Beim Fokus auf die ökonomische Steuerstruktur, d. h. die relativen Steuerlasten von Arbeit, Kapital und Konsum, können Konvergenzmuster klarer zum Vorschein kommen.

4. *Modernisierung versus Globalisierung.* Die Konvergenz von Steuerstrukturen und Steuersätzen lassen sich in weiten Teilen als Ergebnis eines steuerpolitischen Modernisierungs- und Rationalisierungsprozesses verstehen. Die Unternehmensteuersätze und -systeme sind jedoch auch von den Auswirkungen des Steuerwettbewerbs betroffen. In der Einkommensteuerpolitik kann deshalb ein Konflikt entstehen zwischen der Suche nach einer rationaleren Steuerpolitik und den Anpassungszwängen des Steuerwettbewerbs. Eine große Schwierigkeit rationaler Steuerpolitik besteht darin, diejenigen Teile des Steuersystems, die einem starken Wettbewerb ausgesetzt sind, von den anderen Teilen abzuschirmen.

### Literatur

- Becker, Gary S./Mulligan, Casey B., 2003: Deadweight Costs and the Size of Government, in: *Journal of Law and Economics* 46 (2), 293-340.
- Bernaer, Thomas, 2000: Staaten im Weltmarkt. Opladen.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen), verschiedene Jahre: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich. Bonn.
- Boadway, Robin, 1999: National Tax Policy for an International Economy. Comments, in: *Courchene, Thomas J. (Hrsg.), Room to Maneuvre? Globalization and Policy Convergence.* Kingston, Canada, 383-389.
- Bucovetsky, Sam, 1991: Asymmetric Tax Competition, in: *Journal of Urban Economics* 30 (2), 167-181.
- Cameron, David, 1978: The Expansion of the Public Economy. A Comparative Analysis, in: *American Political Science Review* 72 (4), 13-61.
- Carey, David/Rabesona, Josette, 2002: Tax Ratios on Labour and Capital Income and on Consumption, in: *OECD Economic Studies* 35 (2), 129-174.
- Castellucci, Laura, 1998: Italy, in: *Messere, Ken (Hrsg.), The Tax System of Industrialized Countries.* Oxford, 159-213.
- Cusack, Thomas R./Beramendi, Pablo, 2006: Taxing Work. Some Political and Economic Aspects of Labour Income Taxation, in: *European Journal of Political Research* 45, 43-73.
- De Kam, Flip, 1998: The Netherlands, in: *Messere, Ken (Hrsg.), The Tax System of Industrialized Countries.* Oxford, 259-301.
- Dehejia, Vivek H./Genschel, Philipp, 1999: Tax Competition in the European Union, in: *Politics and Society* 27 (3), 304-430.
- Dreher, Axel, 2006: The Influence of Globalization on Taxes and Social Policy – an Empirical Analysis for OECD Countries, in: *European Journal of Political Economy* 22, 179-201.
- Drezner, Daniel W., 2001: Globalization and Policy Convergence, in: *International Studies Review* 3 (1), 53-78.
- Eurostat, 2005: Structures of the Taxation System in the European Union. Data 1995–2003. Luxembourg.
- Fuest, Clemens/Huber, Bernd, 2001: Can Corporate-Personal Tax Integration Survive in Open Economies? Lessons from German Tax Reform, in: *Finanzarchiv* 57 (4), 514-523.
- Ganghof, Steffen, 1999: Steuerwettbewerb und Vetospieler. Stimmt die These der blockierten Anpassung? in: *Politische Vierteljahresschrift* 40 (3), 458-472.
- Ganghof, Steffen, 2000: Adjusting National Tax Policy to Economic Internationalization: Strategies and Outcomes, in: *Scharpf, Fritz W. Scharpf/Schmidt, Vivien A. (Hrsg.), Welfare and Work in the Open Economy. Volume II: Diverse Responses to Common Challenges.* Oxford, 597-645.

- Ganghof, Steffen*, 2004: Wer regiert in der Steuerpolitik? Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten. Frankfurt a.M.
- Ganghof, Steffen*, 2005a: Konditionale Konvergenz. Ideen, Institutionen und Standortwettbewerb in der Steuerpolitik von EU- und OECD-Ländern, in: *Zeitschrift für internationale Beziehungen* 11 (1), 7-40.
- Ganghof, Steffen*, 2005b: Kausale Perspektiven in quantitativer und qualitativer Politikwissenschaft. X-zentrierte versus Y-zentrierte Forschungsdesigns, in: *Kropp, Sabine/Minkenber, Michael* (Hrsg.), *Vergleichen in der Politikwissenschaft*. Wiesbaden, 76-93.
- Ganghof, Steffen*, 2006a: The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis. Colchester.
- Ganghof, Steffen*, 2006b: Tax Mixes and the Size of the Welfare State. Causal Mechanisms and Policy Implications, in: *Journal of European Social Policy* 16 (4), 360-373.
- Ganghof, Steffen*, 2007: The Political Economy of High Income Taxation. Capital Taxation, Path Dependence and Political Institutions in Denmark, in: *Comparative Political Studies*, i. E.
- Genschel, Philipp*, 2000: Der Wohlfahrtsstaat im Steuerwettbewerb, in: *Zeitschrift für internationale Beziehungen* 7 (2), 267-296.
- Hallerberg, Mark/Basinger, Scott*, 1998: Internationalization and Changes in Tax Policy in OECD Countries. The Importance of Domestic Veto Players, in: *Comparative Political Studies* 31 (3), 321-352.
- Hallerberg, Mark/Basinger, Scott*, 1999: Globalization and Tax Reform. An Updated Case for the Importance of Veto Players, in: *Politische Vierteljahresschrift* 40 (4), 618-627.
- Hettich, Walter/Winer, Stanley L.*, 1999: Democratic Choice and Taxation. A Theoretical and Empirical Analysis. Cambridge.
- Joumard, Isabelle/Varoudakis, Aristromène*, 2000: Options for Reforming the Spanish Tax System. OECD Working Paper No. 249. Paris.
- Kato, Junko*, 2003: Regressive Taxation and the Welfare State. Path Dependence and Policy Diffusion. Cambridge.
- Katzenstein, Peter J.*, 1985: Small States in World Markets. Industrial Policy in Europe. Ithaca.
- Kemmerling, Achim*, 2005: Tax mixes, Welfare States and Employment. Tracking Diverging Vulnerabilities, in: *Journal of European Public Policy* 12 (1), 1-22.
- Lasheras, Miguel A./Menendez, Isabel*, 1998: Spain, in: *Messere, Ken* (Hrsg.), *The Tax Systems of Industrialized Countries*. Oxford, 302-326.
- Lindert, Peter H.*, 2004: Growing Public. Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century. Volume One. The Story. Cambridge.
- Messere, Ken*, 1998: An Overview, in: *Messere, Ken* (Hrsg.), *The Tax Systems of Industrialized Countries*. Oxford, 1-38.
- Messere, Ken/de Kam, Flip/Headly, Christopher*, 2003: Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries. Oxford.
- OECD*, 2004a: Employment Outlook. Paris.
- OECD*, 2004b: Revenue Statistics 1965-2003. Paris.
- OECD*, 2005: Economic Surveys. France. Paris.
- Olewiler, Nancy*, 1999: National Tax Policy for an International Economy: Divergence in a Converging World?, in: *Courchene, Thomas J.* (Hrsg.), *Room to Manoeuvre? Globalization and Policy Convergence*. Kingston, Canada, 345-394.
- Przeworski, Adam/Wallerstein, Michael*, 1988: The Structural Dependence of the State on Capital, in: *American Political Science Review* 82 (1), 11-29.
- Slemrod, Joel*, 2004: Are Corporate Tax Rates, or Countries, Converging?, in: *Journal of Public Economics* 88 (6), 1169-1186.
- Sørensen, Peter Birch* (Hrsg.), 2004: Measuring Taxes on Capital and Labor. An Overview of Methods and Issues. Cambridge, MA.
- Summers, Lawrence/Gruber, Jonathan/Vergara, Rodrigo*, 1993: Taxation and the Structure of Labor Markets: The Case of Corporatism, in: *The Quarterly Journal of Economics* 108 (2), 385-411.
- Swank, Duane/Steinmo, Sven*, 2002: The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies, in: *American Journal of Political Science* 46 (3), 642-655.

- Wagschal, Uwe*, 1999: Blockieren Vetospieler Steuerreformen? in: *Politische Vierteljahresschrift* 40 (4), 628-640.
- Wagschal, Uwe*, 2005: *Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich*. Münster.
- Wilensky, Harold*, 2002: *Rich Democracies. Political Economy, Public Policy, and Performance*. Berkeley.
- World Bank*, 2004: *World Development Indicators*. Washington, D. C.