

Grüske, Karl-Dieter

Article — Digitized Version

Erhebungs- und Folgekosten der Besteuerung

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Grüske, Karl-Dieter (1987) : Erhebungs- und Folgekosten der Besteuerung, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 67, Iss. 10, pp. 528-536

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/136331>

Standard-Nutzungsbedingungen:

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

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

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

Terms of use:

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

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

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

Karl-Dieter Gröske

Erhebungs- und Folgekosten der Besteuerung

In der finanzwissenschaftlichen Forschung haben die Erhebungs- und Folgekosten der Besteuerung bislang ein Schattendasein geführt. Dr. Karl-Dieter Gröske analysiert die Erhebungskosten der einzelnen Steuern und die damit verbundenen Wohlfahrtsverluste.

Die Finanzwissenschaft hat sich bereits sehr früh mit Steuerwirkungen auseinandergesetzt. Sie untersucht im wesentlichen die Zahllast und deren Verteilung im Überwälzungsprozeß, also die Traglast. Damit bleibt sie aber einseitig, da in Wirklichkeit von einer Steuer weit mehr Effekte ausgehen. Vernachlässigt wurden alle jene Wirkungen, die zusätzlich zur Abgabe entstehen. Sie führen zu Lasten, die nicht zu Einnahmen für den Staat werden, aber Ressourcen aufzehren und damit Wohlfahrtsverluste begründen.

Eine umfassende erweiterte Analytik der Steuerwirkungen¹ sollte deshalb die folgenden Kategorien an zusätzlichen Steuereffekten integrieren:

- die politischen und administrativen Erhebungs- und Folgekosten im öffentlichen Sektor,
- Ausweichlasten in Form von Steuervermeidung und -entzug,
- Zusatzlasten, ausgedrückt in Verlusten an Konsumenten- und Produzentenrente,
- tangible und intangible Folgekosten im privaten Sektor und
- Effizienzverluste in Form von Opportunitätskosten durch eine „falsche“ oder „ungeeignete“ Steuerpolitik (Stigler).

Alle diese Effekte beeinflussen schließlich Investitionen, Ersparnisse, Arbeitsanreize und -angebot und damit das gesamtwirtschaftliche Einkommen.

Während in jüngster Zeit die Steuervermeidung und die Zusatzlasten („excess burden“) in der Literatur über

die Schattenwirtschaft und im Rahmen der optimalen Besteuerung in das Zentrum finanzwissenschaftlicher Forschung gerückt sind, hat man insbesondere die Erhebungs- und Folgekosten der Abgaben fast völlig vernachlässigt. Zwar haben schon Lord Kames, Adam Smith und später Alfred Marshall diese Wirkungsphänomene erkannt und beschrieben, doch fehlen weitgehend gesicherte Einsichten, vor allem aber empirische Belege. Das erstaunt, zumal die zusätzlichen Belastungen und Widerstände der Unternehmen und Haushalte ständig zunehmen.

Die vorliegende Studie versucht, diese Lücke ein wenig zu schließen. Wir greifen dabei auf Untersuchungen zurück, die auf mikroökonomischer Basis detailliert die Erhebungs- und die Folgekosten einzelner Steuern zu erfassen suchen². In der Verbindung mit den „excess burden“ der Besteuerung geben sie erstmals ein umfassendes Bild über den Umfang der zusätzlichen Lasten und Wohlfahrtsverluste, die mit den Abgaben verknüpft sind. Zudem lassen sich Hinweise zur „Bürokratieüberwälzung“ für verschiedene Steuern empirisch prüfen.

Die Ergebnisse kann man indes nicht als einen Beleg für die genaue Höhe der Ineffizienz oder der Wohlfahrtsverluste heranziehen, da die Referenzbasis eines effizienten Systems fehlt. Sie dienen jedoch als Indikatoren, mit deren Hilfe man ein effizientes Steuersystem oder Ansätze für Steuerreformen diskutieren kann.

In einem ersten Schritt gehen wir auf die administrativen Kosten der Steuererhebung ein.

¹ Siehe dazu im einzelnen H. C. Recktenwald: Neue Analytik der Steuerwirkungen, in: WiSt, H. 8 (1984), S. 393 ff.; und K.-D. Gröske: Additional Losses of Taxation: Administrative and Compliance Costs, in: A. Chiancone (Hrsg.): Changes in Revenue Structures, Proceedings of the 42. IIPF Congress Athen, Detroit 1987.

² Die Analysen wurden im Rahmen eines umfassenden Forschungsprogrammes durchgeführt, das unter Leitung von H. C. Recktenwald an der Universität Erlangen-Nürnberg seit mehr als 4 Jahren computerunterstützt durchgeführt wird, gefördert von Finanzministerien und Oberfinanzdirektionen. Erste Ergebnisse liegen vor, über die hier berichtet wird.

Dr. habil. Karl-Dieter Gröske, 40, ist Privatdozent am Volkswirtschaftlichen Institut der Universität Erlangen-Nürnberg.

Um das empirische Vorgehen besser zu verstehen und die Ergebnisse einordnen zu können, charakterisieren wir zunächst grundsätzlich die administrativen Kosten im Steuerwesen, die eng mit dem Aufbau und der Organisation der Finanzverwaltung zusammenhängen.

Administrative Kosten

Die Finanzverwaltung der Bundesrepublik kann man nach Bundes- und Landesbehörden trennen. Da die Länder die Steuern erheben, konzentrieren wir uns auf diese Ebene, die man in drei Stufen unterteilen kann. Die oberste Behörde bildet der Landesfinanzminister und die mittlere Stufe die Oberfinanzdirektion (OFD), während die örtliche Behörde im wesentlichen den Finanzämtern entspricht. Der Anteil der reinen Steuerarbeiten in den Ministerien der Länder ist (wie in den Bundesbehörden) jedoch untergeordnet und schwer zu erfassen, so daß wir uns in der empirischen Analyse nur mit den mittleren und unteren Stufen beschäftigen.

Während die 16 Oberfinanzdirektionen übergreifende Funktionen wahrnehmen, führen die Finanzämter die Steuererhebung und -überwachung durch. Zu diesem Zweck gliedern sie sich in zehn Arbeitsbereiche mit entsprechenden Sach- und Arbeitsgebieten³.

Das Hauptproblem des empirischen Vorgehens besteht in der sinnvollen Zuordnung der Aufgaben auf die einzelnen Steuerarten. Entscheidend für eine solche Aufteilung der Verwaltungskosten sind die Ausgaben für Personal, die etwa 86 % ausmachen.

Die Daten wurden auf der Grundlage einer mikroökonomisch fundierten Primärerhebung (1983) ermittelt, die in zwei Ländern auf der Ebene der Finanzämter und Oberfinanzdirektionen durchgeführt wurde. Damit sind 44 % aller Finanzbeamten und fünf Oberfinanzdirektionen unmittelbar und detailliert erfaßt. Da die Strukturen in den restlichen Ländern kaum abweichen, spiegeln die Hochrechnungen ein valides Bild der Realität. Es gelingt mit dieser empirischen Studie erstmals, die Erhebungskosten für einzelne Steuern detailliert zu erfassen⁴. Bevor wir zu den Ergebnissen kommen, erläutern wir die sieben Schritte des methodischen Vorgehens.

(1) Zunächst werden die Zeiten des Personals in Finanzämtern in den verschiedenen Arbeitsgebieten so-

weit möglich mit Hilfe der tiefgegliederten und tätigkeitsbezogenen „Personalbedarfsberechnung“ jeweils den Einzelsteuern zugeordnet. Zum Teil können steuerspezifische Arbeiten direkt zugeteilt werden (z. B. die Kfz-Buchhaltung der Kfz-Steuer). In den wenigen Fällen, bei denen eine direkte Berechnung des Zuteilungsschlüssels nicht möglich ist (z. B. in der Veranlagungsstelle), wird mit Hilfe von Partialanalysen (Arbeitsstudien der Finanzverwaltung), detaillierten Expertenbefragungen und der Organisationsstruktur (etwa Fallzahlen, Anzahl der Einsprüche usw.) möglichst genau aufgeteilt. Übergeordnete Tätigkeiten (wie Aus- und Weiterbildung oder Schreibarbeiten im Schreibbüro) werden wie Gemeinkosten behandelt und nach dem ermittelten Verteilungsschlüssel den Steuerarten zugeordnet.

(2) Der tatsächliche Personalbestand wird entsprechend der Qualifikation und Vergütungshöhe (einschließlich der Sozialversicherung) mit den Strukturkriterien aus Stufe (1) kombiniert. Als Ergebnis erhalten wir die Personalausgaben je Steuerart für die beiden untersuchten Länder.

(3) Die EDV-Kosten können direkt den Steuern zugeteilt werden. Die Sachmittelkosten korrelieren mit den Personalschlüsseln und werden entsprechend zugeordnet.

(4) Die Oberfinanzdirektionen werden nach einem speziell angepaßten Verteilungsmodus für die einzelnen Steuern integriert.

(5) Die Kosten in den beiden getrennt berechneten Ländern werden durch gewichtete Schlüssel kombiniert.

(6) Auf der Basis von Stufe (5) wird auf die Bundesrepublik hochgerechnet, indem wir die amtlichen Gesamtausgaben heranziehen.

(7) Um kompatible Daten für einen Vergleich mit den Folgekosten des Jahres 1984 zu erhalten, haben wir schließlich auf 1984 hochgerechnet und dabei veränderte Steueraufkommen und -struktur berücksichtigt.

Auf dieser Grundlage können wir nun auf die empirischen Ergebnisse eingehen.

Erhebungskosten der Steuern

Die gesamten Erhebungskosten betragen entsprechend der Abgrenzung 6,5 Mrd. DM⁵. Gemessen am Steueraufkommen von 307 Mrd. DM entspricht das ei-

³ Zu einer detaillierten Beschreibung der Struktur, Organisation und Aufgaben der Steuerverwaltung siehe E.-R. Bauer: Was kostet die Steuererhebung? Eine kritische Analyse des Steuersystems. Göttingen 1987, S. 44 ff.

⁴ Die Studie wurde von E.-R. Bauer, a.a.O., durchgeführt. Auch im internationalen Schrifttum findet sich keine vergleichbar umfassende Arbeit. So wurden alleine in einem Land 110 Finanzämter mit ungefähr 18 000 Finanzbeamten direkt erfaßt. In einem Finanzamt werden ca. 1500 einzelne Tätigkeiten unterschieden und quantitativ ermittelt. Pro Finanzamt mußten zudem in etwa acht Statistiken ausgewertet und kombiniert werden.

⁵ Detailliertes Datenmaterial für das Jahr 1984 findet sich in K.-D. Grüske, a.a.O. Abweichungen gegenüber der umfassenden Studie von E.-R. Bauer, a.a.O., sind durch die Hochrechnung bedingt. Im übrigen sind dort alle relevanten Daten im einzelnen belegt und ausführlich erläutert.

Tabelle 1
Erhebungskosten und Steueraufkommen in der Bundesrepublik 1984
 (in %)

Steuerart	Anteil der Erhebungskosten je Steuer an den gesamten administrativen Kosten	Anteil des Steueraufkommens einer einzelnen Steuer am gesamten Steueraufkommen	Erhebungskosten bezogen auf das Steueraufkommen
Einkommensteuer	39,25	43,70	0,90
Mehrwertsteuer	17,57	18,07	0,97
Vermögensteuer	9,44	1,46	6,46
Gewerbsteuer	9,21	9,22	1,00
Lohnsteuer	6,96	9,27	0,75
Kfz-Steuer	5,75	2,37	2,43
Grundsteuer	4,09	2,31	1,77
Körperschaftsteuer	3,86	8,56	0,45
Grunderwerbsteuer	2,28	1,04	2,19
Sonstige	1,59	4,00	0,40

nem Anteil von 2,12%. Indes sagt dieser Wert nicht allzuviel aus, da er weder über die Effizienz der Erhebung noch über den Anteil einzelner Steuern oder die Zusammensetzung der Kosten Auskunft gibt. Dazu bedarf es einer differenzierten Analyse.

In der Tabelle 1 haben wir die Steuerarten nach ihrem Anteil an den Erhebungskosten geordnet und die Anteile der jeweiligen Abgaben am Gesamtsteueraufkommen direkt gegenübergestellt. Danach verursacht die veranlagte Einkommensteuer absolut und relativ die höchsten Erhebungskosten, die sonstigen Steuern die geringsten⁶. Vergleicht man die Reihenfolge der relativen Steueraufkommen mit der Rangfolge der Kosten, so sind einige Abweichungen erkennbar. Die Vermögen- und Kfz-Steuern fallen ebenso aus der Reihe wie die „sonstigen“ Steuern.

Entscheidend für eine Beurteilung der Kosten im Verhältnis zu dem Aufkommen ist jedoch die Relation der beiden Anteile. Sind Kosten- und Aufkommensanteile gleich, ergibt sich ein Wert von 1, liegen die Kostenanteile höher, steigt der Quotient über 1, sind die relativen Aufkommen größer, liegt die Relation unter 1. Das günstigste Verhältnis zwischen Kosten und Aufkommen weist demnach mit 0,40 die Gruppe der sonstigen Steuern auf, das ungünstigste die Vermögensteuer mit 6,46. Die Spanne beträgt damit immerhin 1 : 16.

Größere Anteile am Aufkommen als an den Kosten haben neben den sonstigen Steuern die Körperschaft-, Lohn-, veranlagte Einkommen-, Mehrwert- und Gewerbesteuer. Die Kostenanteile bei der Grund-, Grunderwerb-, Kfz- und Vermögensteuer hingegen liegen über den Aufkommensanteilen und sind damit überdurchschnittlich kostenintensiv.

Zieht man den Anteil der administrativen Kosten an dem Steueraufkommen der einzelnen Steuerarten

heran, so ergibt sich logischerweise die gleiche Reihenfolge und Spannweite. Mit 0,85% des Aufkommens haben die sonstigen Steuern das günstigste Verhältnis, während die Kfz-Steuer mit 5,2% und die Vermögensteuer mit 13,7% am kostenintensivsten sind.

Wie kann man nun diese Reihenfolge und die hohen Abweichungen erklären und interpretieren? Wir gehen hier nur auf einige grundsätzliche Argumente ein.

Interpretation der Kostenspannen

Wir teilen grob in drei Gruppen und unterscheiden „billige“, „neutrale“ und „teure“ Steuern:

- In die erste Gruppe fallen die sonstigen, die Körperschaft- und Lohnsteuern. Die sonstigen Steuern haben deshalb unterdurchschnittliche Erhebungskosten, weil die gesetzlichen Regelungen meist relativ einfach sind, häufig nur wenige Steuerpflichtige (bei gleichzeitig höherem Aufkommen je Steuerpflichtigen) existieren und Abgaben wie Kapitalertrag-, Versicherungs- oder Lotteriesteuern in Finanzämtern gleichsam „nebenher“ laufen, in wenigen Ämtern zentralisiert sind oder auch von anderen Stellen (Versicherungen, Postämtern) mitbetreut werden. Dennoch muß man im Einzelfalle differenzieren. So fällt insbesondere die Gesellschaftsteuer aus dem Rahmen. Sie hat zwar nur einen geringen Anteil (0,12%) am Gesamtsteueraufkommen, ist aber gleichzeitig mit 10,6% Kosten, gemessen am Aufkommen, eine der kostenintensivsten Steuern. Auf der anderen Seite erweist sich die Versicherungsteuer mit 0,01% Kostenanteil als die „billigste Steuer“. Verglichen mit der Vermögensteuer als teuerste Steuer erhöht sich die oben genannte Spannweite auf 1 : 1372, eine überraschend hohe Abweichung. Das bedeutet, daß die Steuerverwaltung für die Versicherungsteuer als „günstig-

ste" Abgabe mit 1 DM Aufwand ein Aufkommen von etwa 8650 DM erzielt, für die Vermögensteuer, dem anderen Extrem, aber nur 6,30 DM.

Die relativ geringen Kosten der Körperschaftsteuer beruhen darauf, daß wenige Steuerpflichtige zu einem hohen Aufkommen beitragen. Dennoch muß man auch dieses Ergebnis relativieren, da die Art der Erhebung (Gliederung des Eigenkapitals, Bewertung) umständlich und je Fall⁷ teuer ist. Die Lohnsteuer ist dagegen günstig, da nur die Nichtselbständigen (mit relativ geringem durchschnittlichen Aufkommen) einen Jahresausgleich durchführen, die Verfahren größtenteils automatisiert sind und der Staat Kosten an Private überwälzt (siehe nächster Abschnitt).

□ Zu den Steuern auf mittlerer Ebene zählen wir die veranlagte Einkommen-, Mehrwert- und Gewerbesteuer. Daß hier die relativen Kosten nicht höher sind, liegt neben den hohen Aufkommen zum einen an der Verlagerung von Aufgaben in den privaten Sektor, am hohen Automatisierungsgrad von Massensteuern (wie der Mehrwertsteuer) und schließlich an der Heterogenität der Kostenbestandteile und Steuerpflichtigen, so daß die Ergebnisse jeweils nur einen Durchschnittswert charakterisieren. So verursachen die Steuerzahler mit ausschließlichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geringe Kosten, erzielen aber ein hohes Aufkommen an veranlagter Einkommensteuer. Für die anderen Steuerpflichtigen verhält es sich genau umgekehrt, da

die komplizierten Vorschriften ihre Erhebung verteuern. Es kommt damit zu einem kompensierenden Effekt.

□ Wir kommen schließlich zu den „teuren“ Steuern, zu denen man die Grund-, Grunderwerb-, Kfz- und Vermögensteuern rechnen kann.

Die Gründe für die hohen Kosten der Grund- und Grunderwerbsteuer liegen in der großen Arbeitsintensität bei gleichzeitig geringem Aufkommen. Die Kosten entstehen vor allem durch die Prüfung des Grunderwerbs und die Beachtung von zahlreichen Vorschriften für Steuerbefreiungen.

Die Kfz-Steuer ist durch zahlreiche Bescheide für Steuerzahler mit geringem Aufkommen und durch die komplexen Vorschriften zwar kostenintensiv, ist in den letzten Jahren aber durch Automatisierung „billiger“ geworden. Ihre Kosten steigen derzeit jedoch wieder sprunghaft an, da umständliche Verordnungen zur Förderung „umweltfreundlicher“ Autos in Kraft traten.

Sie werden noch übertroffen durch die problematische und arbeitsintensive Bewertung und Prüfung der

⁶ Zu den „sonstigen Steuern“ zählen wir die Gesellschaft-, Erbschaft-, Kapitalertrag-, Rennwett-, Börsenumsatz-, Wechsel-, Versicherungs-, Feuerschutzsteuer sowie die Lotteriesteuern.

⁷ Mit 566 DM Kosten je Fall ist die Körperschaftsteuer am teuersten, mit 19 DM je Fall ist die Kfz-Steuer am billigsten, während die Vermögensteuer mit 482 DM je Fall auch nach diesem Indikator zu den extrem teuren Steuern zählt. Detailliert siehe E.-R. B a u e r, a.a.O., S. 125 ff., der diese Daten für das Jahr 1982 ermittelt hat.

VERÖFFENTLICHUNGEN DES HWWA-INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG-HAMBURG

Christian Langer

PRODUKTIONSVERFLECHTUNG IN DER EG

– Ein interregionales Input-Output-Modell –

Die vorliegende Studie befaßt sich mit der Schätzung einer interregionalen Input-Output-Tabelle für sieben EG-Länder und 13 Wirtschaftszweige. Die Studie erläutert den Schätzansatz, gibt eine Kritik der verwendeten Daten, beschreibt und vergleicht eine Reihe alternativer interregionaler Input-Output-Modelle und gibt einen Überblick über Größenordnung und Variation der Koeffizienten. Anhand der inversen Koeffizienten und der Produktions-Nachfrage-Elastizitäten werden die Interdependenzen zwischen den EG-Ländern analysiert.

DIN A4, 401 Seiten, 1987, brosch. DM 72,-

ISBN 3-87895-329-1

V E R L A G W E L T A R C H I V G M B H – H A M B U R G

Vermögensteuer, der relativ viele Steuerpflichtige unterliegen. Zudem tragen häufige Streitfälle mit Rechtsbehelfen zu den hohen Kosten bei.

Mögliche Erweiterungen der Analyse

So genau und detailliert die vorgelegten Ergebnisse auch sind, bilden sie dennoch nur eine Untergrenze, da zahlreiche Aufwendungen nicht enthalten sind, die unmittelbar mit dem öffentlichen Einnahmesystem zusammenhängen. Wir nennen nur stichwortartig einige Kosten, die fehlen: Kosten der Vorbereitung von Gesetzen im Abgabewesen; Finanzgerichte; Abteilungen in Finanzministerien, die sich mit Abgaben beschäftigen; kalkulatorische Kosten für Finanzämter; Aufwand der Gemeinden und Kirchen für Steuern; Kosten der Kontrolle der Finanzverwaltung auf allen Stufen; Kosten im Zusammenhang mit öffentlichen Schulden und Zöllen.

Der zukünftigen Forschung öffnen sich hier weite Felder. Insofern kann unsere Analyse nur erste Einblicke in den Umfang und die Gründe für Abweichungen der Erhebungskosten eröffnen. In einem weiteren Schritt muß man sich mit den Parametern beschäftigen, die die administrativen Kosten beeinflussen. Es handelt sich zum einen um Kriterien, die innerhalb der Finanzverwaltung liegen, wie beispielsweise die Anzahl der Mitarbeiter, Organisationsstrukturen oder die Ausstattung mit Hilfsmitteln (EDV). Zum anderen bestimmen Faktoren wie Gesetze und Verordnungen oder die Anzahl und Struktur der Steuerpflichtigen die Kosten. Erst aus solchen Korrelationen ergeben sich Ansätze zu einer effizienteren Gestaltung der Steuererhebung, die neben den quantitativen auch qualitative Elemente einbeziehen muß. Sie sollten auch die Verknüpfungen zwischen einzelnen Steuern und den Einfluß spezifischer Kontrollen für „Nettoeffekte“ prüfen. Umfassende theoretische Modelle oder gar empirische Versuche auf diesem Gebiet sind nicht bekannt.

Mit diesen Bemerkungen können wir uns der anderen Seite zuwenden, nämlich den Folgekosten der Abgaben im privaten Sektor. Bevor wir auf die empirischen Grundlagen und detaillierten Ergebnisse eingehen, ist es angesichts der vielfältigen Begriffe für Folgekosten notwendig, diese abzugrenzen und ihre Erscheinungsformen zu charakterisieren.

Abgrenzung der Folgekosten

Man kann unter Folgekosten der Steuern tangible und intangible Lasten verstehen, die aufgrund der Steuergesetze zusätzlich entstehen. Im privaten Sektor betreffen sie Haushalte und Unternehmen. Im folgenden klammern wir psychische Folgekosten in Form von Ärger,

Verdruß und Ängsten aus, die im Umgang mit Finanzbehörden oder Steuererklärungen entstehen, und konzentrieren uns auf jene Nebenkosten, die die Zahllast einer Abgabe begleiten⁸. Sie können einmalig (etwa bei einer Steueränderung) oder laufend (z. B. beim Abzug der Lohnsteuer) anfallen. Dazu gehören monetäre Lasten für Personal und Sachmittel, die mit den steuerlichen Hilfsdiensten zusammenhängen, ebenso wie die Kosten für externe Beratung (etwa Steuerberater) und Gemeinkosten. Daneben fällt zeitlicher Aufwand an, der insbesondere die privaten Haushalte trifft.

Gesetzlich bedingte Gemeinkosten können indes nicht erfaßt werden, da geeignete Schlüssel für die Zurechnung auf Folgekosten fehlen. Zudem muß man sich bei der Quantifizierung des zeitlichen Aufwandes mit Näherungslösungen begnügen.

In der empirischen Analyse erfassen wir die regulären Folgekosten der Steuern in Unternehmen und in Haushalten, wobei Überschneidungen eliminiert sind. Sonderlasten infolge spezieller Ereignisse (wie Todesfall, Erwerb von Grundstücken) oder besonderer Aktivitäten (wie Börsenumsätze) können zwar im Einzelfalle hohe Bürokratiekosten bewirken, müssen aber aus statistischen Erhebungsgründen vernachlässigt werden.

Normalkosten treten in Unternehmen im Zuge der Gewerbe-, Umsatz-, Körperschaft- und Kfz-Steuern auf. So erfordert die Gewerbesteuer umfangreiche Berechnungen des sogenannten Steuermeßbetrages und die Mehrwertsteuer infolge zahlreicher Rechtsverordnungen, Sondervorschriften und unterschiedlicher Steuergesetze erhebliche Bearbeitungskosten. Für die komplizierte Berechnung der Körperschaftsteuer sind in Großbetrieben eigene Steuerabteilungen notwendig; kleinere Unternehmen delegieren diese Arbeiten durchweg an Steuerberater.

Zu den Steuern in Haushalten und Unternehmen zählen die Grund-, Vermögen- und Einkommensteuern. Grund- und Vermögensteuern erfordern zum Teil komplizierte Bewertungsverfahren. Unternehmen sind darüber hinaus gezwungen, für steuerliche Zwecke eine gesonderte Bilanz zu erstellen, die neben den permanenten Änderungen der Gesetze besonders hohe administrative Kosten verursachen. Hilfsdienste im Sinne des komplexen und umfangreichen Einkommensteuergesetzes dienen vorrangig der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und werden, insbesondere in kleineren und mittleren Betrieben, durch Steuerberater

⁸ Zu einer ausführlichen Systematik der betrieblichen Folgekosten von Steuern siehe G. Täuber: Folgekosten der Besteuerung – Eine theoretische und empirische Analyse, Spardorf 1984, S. 100 ff.

Tabelle 2
Durchschnittliche Folgekosten der Steuern je Beschäftigten nach Betriebsgröße
in der Bundesrepublik 1984
 (in DM pro Jahr)

	Beschäftigte in Betrieben					total
	1-9	10-49	50-99	100-199	200 u. m.	
Beratungskosten	1651	474	191	144	101	767
sonstige Kosten	1354	532	182	81	69	692
Vollzugskosten	950	304	99	58	26	427

bewältigt. Die „Zubringerdienste“ obliegen den Steuerpflichtigen. Die Hauptlast der Lohnsteuer tragen die Unternehmen infolge der Berechnung und Abführung im Zusammenhang mit der Entlohnung. Die privaten Haushalte sind insbesondere mit dem Jahresausgleich oder der Einkommensteuererklärung beschäftigt, die mit entsprechenden zeitlichen und monetären Begleitkosten verbunden sind.

Methodisches Vorgehen

Wir trennen grundsätzlich nach Folgekosten, die zum einen in Unternehmen und zum anderen in privaten Haushalten entstehen. Die folgenden Ergebnisse beziehen sich auf das Jahr 1984⁹. Die Daten für Unternehmen wurden anhand dreier Untersuchungen erhoben und analysiert:

- In Zusammenarbeit mit einer Zeitschrift¹⁰ konnten 444 Fragebogen deutscher Unternehmen zu den Folgekosten ausgewertet werden. Auf die freien Berufe entfallen 27 Fragebogen, auf den Handel 123, die Dienstleistung 138 und die Industrie 156.
- In ausgewählten Großbetrieben wurden gesonderte Intensivanalysen durchgeführt.
- Eine Nacherhebung diente der Kontrolle.

Die privaten Haushalte wurden in einer repräsentativen Mehrthemen-Untersuchung befragt¹¹. Vier Aspekte waren relevant:

- Merkmale der Personen, die sich um steuerliche Angelegenheiten kümmern,
- Zeitaufwand für steuerliche Belange,

⁹ Die empirische Untersuchung führte Ch. Tiebel im Rahmen des erwähnten Forschungsprojektes durch. Zu Details siehe Ch. Tiebel: Überwälzte Kosten der Gesetze – Eine empirische Analyse der Folgekosten für den Markt, Göttingen 1986.

¹⁰ Es handelt sich um die Zeitschrift „Impulse“, die in der Bundesrepublik in Betrieben weitverbreitet ist.

¹¹ Die Erhebung erfolgte in 2000 Haushalten in enger Zusammenarbeit mit der Gesellschaft für Konsum- und Absatzforschung in Nürnberg. Eine Übersicht über die Merkmale der befragten Personen findet sich bei Ch. Tiebel, a.a.O., S. 126.

- entstehende Kosten,
- Aufschlüsselung nach einzelnen Steuerarten.

Im folgenden präsentieren wir jeweils die wichtigsten Ergebnisse und gehen zunächst auf die Primäruntersuchung ein, um schließlich eine Hochrechnung für die Bundesrepublik vorzulegen.

Folgekosten in Unternehmen

Das Steuerwesen belastet die Betriebe durchschnittlich mit 1886 DM pro Mitarbeiter. Die Durchschnittslast je Betrieb beträgt 30 500 DM im Jahr.

Tabelle 2 zeigt, daß die Steuerberatung mit 767 DM pro Mitarbeiter am kostenintensivsten ist, gefolgt von 692 DM Aufwand für sonstige und 427 DM für Vollzugskosten¹². Zudem kann man feststellen, daß für alle Kostenkategorien, bezogen auf die Anzahl der Mitarbeiter, eine eindeutig regressive Wirkung besteht¹³. Wenden Großbetriebe nur 197 DM pro Angestellten im Jahr auf, so muß die unterste Gruppe mit 3955 DM nahezu das Zwanzigfache für diese „betriebsfremden“ Zwecke ausgeben. Das behauptete Gleichheitsprinzip des Bundesverfassungsgerichts wird damit eindeutig widerlegt.

Vergleicht man diese Resultate mit früheren Studien¹⁴, so kann man folgende Entwicklung erkennen:

- Die Vollzugskosten der Steuergesetze innerhalb der Betriebe nehmen deutlich ab.
- Mit Ausnahmen der EDV-Kosten steigt der Sachaufwand (beispielsweise für Informationen und sonstige Kosten).
- Die Gesamtausgaben für Steuerberatung je Betrieb sowie die Kosten für die Betriebsprüfung sind ungefähr gleichgeblieben.

¹² Sonstige Kosten setzen sich zusammen aus den Personalkosten für die Betriebsprüfung und allgemeinen Hilfsarbeiten (Heraussuchen von Belegen, Inventur, Kosten für Gesetzestexte, Aufbewahrung, elektronische Speicher). Vollzugskosten entstehen als Bearbeitungskosten innerhalb der Betriebe (einschließlich des EDV-Einsatzes im Betrieb).

¹³ Das gleiche gilt für Umsatzgrößenklassen.

¹⁴ Siehe insbesondere G. Täuber, a.a.O.

□ Im Vergleich der Gruppen treten Unterschiede auf: Kleinere Unternehmen werden absolut und relativ stärker belastet, während größere Unternehmen im Zeitablauf entlastet werden. Dieser Schereneffekt dürfte auf den zunehmenden Einsatz der EDV in Großunternehmen zurückzuführen sein.

Insgesamt kann man feststellen, daß im Zeitablauf personalintensive Vollzugskosten durch Sachmittelkosten substituiert werden.

Prüft man die finanzielle Belastung der einzelnen Steuern durch die Vollzugskosten¹⁵, so liegt die Umsatzsteuer mit 1552 DM pro Betrieb an erster Stelle, gefolgt von der Lohn- (1488 DM) und Einkommensteuer (1179 DM). Begründen läßt sich das mit den monatlich anfallenden Arbeiten für diese Steuern. Gewerbe- (678 DM), Körperschaft- (665 DM), Vermögen- (532 DM) und sonstige Steuern (645 DM je Betrieb) belasten weniger stark.

Welche Folgelasten ergeben sich nun, wenn wir die Primärdaten für die Bundesrepublik hochrechnen? Wir gehen dazu von den Lasten eines durchschnittlichen Betriebes innerhalb der Größenklassen aus. Zugrunde gelegt wird die Statistik der Umsatzsteuer, die sich aus mehreren Gründen für eine Hochrechnung anbietet. Danach verursachen Steuern Folgekosten in Höhe von 37,22 Mrd. DM¹⁶.

Bevor wir auf die Grenzen und Schlußfolgerungen der empirischen Analyse eingehen, wenden wir uns noch den Folgekosten in privaten Haushalten zu, einem bisher nicht quantifizierten Phänomen.

Folgekosten für die privaten Haushalte

Zu den Merkmalen der befragten Haushalte können wir festhalten:

- 40 % aller Haushalte der Bundesrepublik holen Ratsschläge zur Erfüllung ihrer Steuerpflicht ein.
- In den Berufsgruppen gibt es größere Unterschiede. So fällt auf, daß Beamte sich zu 46 % selbst mit steuerlichen Angelegenheiten beschäftigen, aber nur 21,7 % der Selbständigen.
- Untere Einkommensklassen (bis 1500 DM mtl. Nettoeinkommen) nehmen genauso wie hohe Einkommensgruppen (über 4000 DM) mit je 45 % aller Befragten in der Gruppe am häufigsten Berater in Anspruch.

Wenden wir uns zunächst den zeitlichen Folgelasten der Zensiten zu. Danach benötigen die Haushalte

durchschnittlich 11,2 Stunden im Jahr für den Staat. 23 % entfällt auf die Zeit bei Beratern, gefolgt von der Steuererklärung und Informationsbeschaffung (je 21 % sowie „sonstigen“ Zeiten (20 %) und Behördengänge (15 %). Verteilt man die Gesamtzeit auf einzelne Stunden, fällt auf, daß 26 % der Haushalte zwischen 9 und 20 Stunden im Jahr für steuerliche Belange aufwenden müssen, immerhin 1,5 Mill. Haushalte aber mehr als 3 Stunden benötigen.

Infolge des komplexen Bewertungsgesetzes ist die Vermögensteuer mit 40 % des gesamten Zeitbedarf am zeitaufwendigsten. Sie erfordert bei über 30 % der Betroffenen mehr als 30 Stunden im Jahr. Weniger belastend ist mit einem Anteil von 20 % die Einkommensteuer und mit 13 % die Lohnsteuer. Für letztere benötigen 50 % der Befragten kaum 5 Stunden im Jahr. Hier entstehen die Zusatzlasten vor allem in den Unternehmen. Allerdings kann man in privaten Haushalten keine regressiven Wirkungen in bezug auf das Einkommen feststellen.

In einem weiteren Schritt ermitteln wir die monetären Folgekosten. Mit 69 % der Gesamtkosten dominieren die Ausgaben für Steuerberater eindeutig. Sie betragen für den einzelnen Haushalt durchschnittlich 270 DM pro Jahr, während die Kosten für Informationen bei 49 DM und die sonstigen Kosten (etwa für Gutachten, spezielle Bewertungsfragen) bei 74 DM liegen. Von einer Gleichverteilung kann man indes nicht ausgehen. Die Gesamtkosten steigen von 38 DM in der untersten Einkommensklasse (bis 1000 DM mtl. Haushalts-Nettoeinkommen) auf 512 DM in der höchsten Gruppe (über 4000 DM) an.

Auch beim Anteil der Steuerarten an den Folgekosten steht die Vermögensteuer mit 547 DM an der Spitze während die Lohnsteuer mit 182 DM am wenigsten belastet. Allerdings fällt die Vermögensteuer nur für sehr wenige Zensiten an. Im Durchschnitt wenden die privaten Haushalte insgesamt 217 DM auf. Überdurchschnittliche Kosten verursachen noch die Einkommen- (338 DM) und sonstigen Steuern (407 DM).

Welche Gesamtbelastung erhalten wir, wenn man die Folgekosten hochrechnet? Legt man die Verteilung der Haushalte nach Einkommensklassen zugrunde, so gelangt man auf dieser Basis zu einer Gesamtbelastung durch monetäre Kosten von 3,41 Mrd. DM. Eine Kontrollrechnung, die auf der Verteilung der Haushalte nach Berufsgruppen beruht, führt zu 3,99 Mrd. DM¹⁷.

¹⁶ Eine Kontrollrechnung auf der Basis der Rechtsformen der Betriebe bestätigt diese Größenordnung.

¹⁷ Die Folgekosten der Unternehmer sind hier nicht erfaßt, da wir diese bei den Betrieben berücksichtigt haben.

Wir verzichten vorläufig darauf, den zeitlichen Aufwand quantitativ einzubeziehen, da zum einen die Bewertung sehr problematisch ist¹⁸, zum anderen die Stundenangaben der befragten Personen relativ unsicher sind.

Grenzen der empirischen Analysen

Im folgenden weisen wir nur stichwortartig auf einige Grenzen hin, denen die empirische Analyse unterliegt. Gleichzeitig zeigen sie die Richtung, in der sich weitere Forschungen bewegen sollten.

□ Auf der einen Seite geben die Daten nur Untergrenzen an, da keine psychischen Kosten, keine Umstell- und Gemeinkosten, keine branchen- und tätigkeitsbestimmten Sonderlasten erfaßt sind und die Folgekosten der Steuerabführung des Staates für öffentlich Bedienstete (über 15 % aller Beschäftigten) fehlen. Ferner vernachlässigen wir dynamische Aspekte und Multiplikatoreffekte, verursacht durch Überwälzung der Folgekosten sowie Opportunitätskosten durch die gesetzliche Einschränkung der Vertragsfreiheit und Kosten der Fehlallokation, die durch Gesetze verursacht werden, also die „excess burden“ der Folgekosten.

□ Auf der anderen Seite könnte man argumentieren, daß die Gefahr der Überschätzung relativ groß ist, da in Befragungen gerne übertrieben wird, insbesondere wenn die Daten nicht direkt quantifiziert sind (wie etwa in der Beschaffung der Informationen). Hinzu kommt die problematische Aggregation, wenn die Primärerhebung nicht repräsentativ ist.

Die größte Schwäche scheint uns indes darin zu liegen, daß vor allem für die Unternehmen auch positive Effekte aufgrund der gesetzlichen Zwänge entstehen, die man den Folgekosten gegenüberstellen müßte. Sie reichen von besseren Informationen zur Kontrolle des Betriebsablaufs bis hin zu Senkungen der Steuerlast durch erkannte Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht und durch die Abzugsfähigkeit der Folgekosten von der Zahllast. Berücksichtigt man solche „Folgegewinne“, müßte man eher von „Nettfolgelasten“ ausgehen, die deutlich unter den ermittelten „Bruttolasten“ liegen dürften.

¹⁸ Kontrollrechnungen auf der Basis von Opportunitätskosten oder einer Bewertung des Freizeitnutzens (etwa nach J. F. Dwyer, J. R. Kelly, M. D. Bowes: Improved Procedures of the Contribution of Recreation to National Economic Development, Urbana 1977) kommen zu Beträgen zwischen 90 und 420 Mill. DM. In der Zusammenführung aller Folgekosten kommen wir darauf zurück.

¹⁹ Zu erwähnen sind vor allem die „excess burden“ der Besteuerung, die erhebliche Größenordnungen erreichen können. Dazu mehr in K.-D. Grüske, a.a.O. Ihre Minimierung ist das – etwas einseitige – Ziel der „Theorie der optimalen Besteuerung“.

□ Welcher der beiden angesprochenen Effekte überwiegt, ist beim derzeitigen Stand der Forschung nicht abzuschätzen. Trotz unseres kritischen Abstandes scheint es uns jedoch wichtig, wenigstens die Primäreffekte offenzulegen.

Aus diesem Grunde dürfte es auch vertretbar sein, im folgenden Abschnitt die ermittelten Erhebungs- und Folgekosten für Steuern zusammenzufassen.

Zusätzliche Kosten der Steuern

In Tabelle 3 haben wir die Erhebungs- und Folgekosten zusammengefaßt. Danach liegen die Gesamtbelastungen zwischen 47,25 und 48,73 Mrd. DM für das Jahr 1984. Das sind 2,7 % des Bruttosozialprodukts, 3,6 % des Volkseinkommens oder 15,6 % des entsprechenden Steueraufkommens.

Tabelle 3
Erhebungs- und Folgekosten der Steuern in der Bundesrepublik 1984

Zusätzliche Kosten von Steuern	Untergrenze ¹		Obergrenze ¹	
	in Mrd. DM	in %	in Mrd. DM	in %
Erhebungskosten	6,53	13,8	6,53	13,4
Folgekosten in Betrieben	37,22	78,8	37,79	77,5
Direkte Folgekosten in priv. Haushalten	3,41	7,2	3,99	8,2
Zeitliche Folgekosten in priv. Haushalten	0,09	0,2	0,42	0,9
Erhebungs- und Folgekosten insgesamt	47,25	100,0	48,73	100,0

¹ Die Ober- und Untergrenzen ergeben sich aus unterschiedlichen Methoden der Hochrechnung. Sie dürfen nicht mit den Grenzen verwechselt werden, die wir im Text diskutiert haben.

Wie die Ergebnisse zeigen, haben die Folgekosten der Steuern entscheidende Anteile, während die Erhebungskosten absolut und relativ eine kleinere Rolle spielen. Der Umfang der Belastungen ist insgesamt erheblich und darf keinesfalls vernachlässigt werden, insbesondere, wenn man berücksichtigt, daß es sich generell nur um Untergrenzen handelt, wenn man die eingangs erwähnten zusätzlichen Wohlfahrtsverluste der Steuern einbezieht¹⁹.

Wünschenswert wäre eine Zusammenführung der Erhebungs- und Folgekosten für einzelne Steuern. Da jedoch die externen Kosten der Unternehmen (etwa für Steuerberatung) und die „sonstigen Kosten“ nach den Steuerarten nicht zurechenbar sind, ist ein solcher Vergleich nur eingeschränkt möglich. Immerhin kann man für die Lohn- und Einkommensteuer, aber auch für die

Mehrwertsteuer eindeutig feststellen, daß einer relativ „billigen“ Erhebung hohe Kosten in den Unternehmen und privaten Haushalten (hier insbesondere für die Einkommensteuer) gegenüberstehen. Ganz offensichtlich ist die Verlagerung der Bürokratie vom öffentlichen in den privaten Sektor für diese Abgaben besonders ausgeprägt. Die theoretische Hypothese kann damit erstmals auf eine fundierte empirische Basis gestellt werden.

Vordergründig könnte man für die Vermögensteuer zu einem entgegengesetzten Beleg gelangen, da die reinen Vollzugskosten in Unternehmen verhältnismäßig günstig scheinen, die Erhebung aber relativ die höchsten Kosten verursacht. In der Realität dürften jedoch hohe externe Kosten für Steuerberatung entstehen, die man hier berücksichtigen müßte. Darauf weisen im übrigen auch die hohen Kosten der privaten Haushalte für Vermögensteuern hin, die damit in allen Sektoren zu den „teuersten“ Steuern zählt.

Am anderen Ende der Skala steht die Körperschaftsteuer, die aufgrund der einfachen Ausgestaltung im Staat und außerhalb relativ günstig abschneidet.

Abschließende Bemerkungen

Unsere Analyse zeigt, daß sowohl für die Erhebungskosten der Steuern als auch für die Folgekosten im privaten Sektor erhebliche Spielräume zur Steigerung der Effizienz vorhanden sind. Die hohen und ungleich verteilten zusätzlichen Wohlfahrtseinbußen durch das Steuersystem hemmen den Wettbewerb und behindern

den Marktzutritt insbesondere für kleine Unternehmen. In dynamischer Sicht sind Fehlallokationen über die reine Belastung hinaus nicht zu vermeiden.

Will man hier Abhilfe schaffen, muß man neben einer verbesserten administrativen Organisation zunächst die Methode zur ökonomischen Analyse der ausufernden Steuergesetze konsequent anwenden, wobei die Nutzen-Kosten-Analyse wesentliche Hilfen bietet²⁰. Wir können hier allerdings nicht weiter auf die zahlreichen Reformvorschläge eingehen. Sie reichen von partialen Ansätzen zur Terminologie, Ausgestaltung und Terminierung der Gesetzesvorlagen bis hin zur generellen Deregulierung (Stigler).

Die Finanzwissenschaft kann mit der „Theorie der öffentlichen Verschwendung“ entscheidend dazu beitragen, die Ursachen für Ineffizienz im öffentlichen Sektor aufzudecken. Setzt man hier an, so gelingt der Zwang zu effizientem Handeln nur über eine Koppelung von Eigen- und Gemeininteresse. Als entscheidendes Prinzip kann man auf den ökonomischen und politischen Verbund zurückgreifen, den H. C. Recktenwald entwickelt und analysiert hat²¹. Wo immer möglich, sollten dabei Nutzer, Zahler, Anbieter und Entscheider gekoppelt werden, wenn über Lasten und Nutzen des öffentlichen Angebots gleichzeitig entschieden wird. Es dient damit auch als Grundlage einer Theorie der effizienten Besteuerung, die nicht auf eine einseitig ausgerichtete optimale Besteuerung zielt, sondern auf eine Minimierung aller Zusatzlasten und damit auf eine erhöhte Effizienz.

Neben der Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Verhältnismäßigkeit rückt damit Adam Smiths vierte Regel im Kanon seiner Steuerprinzipien, nämlich die Wirtschaftlichkeit, in den Vordergrund. Auf der Basis unserer empirischen Analyse der Erhebungs- und Folgekosten mit ihren Ursachen kann man diesem Ziel ein wenig näher kommen.

²⁰ Zu eingehenden Vorschlägen zur Anwendung und Verbesserung der ökonomischen Gesetzesanalyse siehe H. D i c k e, H. H a r t u n g: Externe Kosten von Rechtsvorschriften – Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Gesetzesanalyse, Tübingen 1986.

²¹ Dazu mehr in H. C. R e c k t e n w a l d: Kritisches zur Theorie der optimalen Besteuerung, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Nr. 31, 1986.

HERAUSGEBER: HWWA – Institut für Wirtschaftsforschung – Hamburg (Präsident: Prof. Dr. Armin Gutowski, Vizepräsident: Prof. Dr. Hans-Jürgen Schmah)l)

Geschäftsführend: Dr. Otto G. Mayer

REDAKTION:

Dr. Klaus Kwasniewski (Chefredakteur), Dipl.-Vw. Rainer Erbe, Dipl.-Vw. Claus Hamann, Helga Lange, Dipl.-Vw. Ira Lanz, Helga Wenke, Dipl.-Vw. Irene Wilson, M.A.

Anschrift der Redaktion: Neuer Jungfernstieg 21, 2000 Hamburg 36, Tel.: (040) 35 62 306/307

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages Weltarchiv GmbH ist es nicht gestattet, die Zeitschrift oder Teile daraus auf photomechanischem Wege (Photokopie, Mikrokopie) oder auf eine andere Art zu vervielfältigen. Copyright bei Verlag Weltarchiv GmbH.

VERTRIEB:

manager magazin Verlagsgesellschaft mbH, Marketingabteilung, Postfach 11 1060, 2000 Hamburg 11, Tel.: (040) 3007 624

Bezugspreise: Einzelheft: DM 8,50, Jahresabonnement DM 96,- (Studenten: DM 48,-)

VERLAG UND HERSTELLUNG:

Verlag Weltarchiv GmbH, Neuer Jungfernstieg 21, 2000 Hamburg 36, Tel.: (040) 35 62 500

Anzeigenpreisliste: Nr. 13 vom 1. 1. 1983

Erscheinungsweise: monatlich

Druck: Wünsch-Druck GmbH, 8430 Neumarkt/Opf.