ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Hansen, Ute

Book — Digitized Version

Überwälzte Leistungen der Administration: Eine empirische und theoretische Analyse

Finanzwissenschaftliche Schriften, No. 95

Provided in Cooperation with:
Peter Lang International Academic Publishers

Suggested Citation: Hansen, Ute (1999) : Überwälzte Leistungen der Administration: Eine empirische und theoretische Analyse, Finanzwissenschaftliche Schriften, No. 95, ISBN 978-3-631-75240-1, Peter Lang International Academic Publishers, Berlin, https://doi.org/10.3726/b13799

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/182807

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.

https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Ute Hansen

Überwälzte Leistungen der Administration

PETER LANG

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Ute Hansen

Überwälzte Leistungen der Administration

Der Staat überwälzt administrative Leistungen vom öffentlichen auf den privaten Sektor. Im Personal- und Sozialbereich, Steuer- und Abgabenbereich, im Betriebsbereich sowie durch Statistiken und Meldungen entstehen dem privaten Sektor administrative Kosten. Die Kostenanalyse steht im Mittelpunkt der empirischen Untersuchung. Es werden Ergebnisse zur Verbesserung der Schätzmethodik erzielt. Informationsdefizite der Leistungserbringer bezüglich Leistungsumfang und Kostenbelastung werden empirisch nachgewiesen. Die Ergebnisse der finanzwissenschaftlichen Wirkungsanalyse sind die Basis für die Entscheidungsanalyse, die den politischen Prozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistung auf den privaten Sektor erklärt. Das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit der am politischen Prozeß Beteiligten bestimmt die politische Überwälzbarkeit administrativer Leistungen vom öffentlichen auf den privaten Sektor.

Ute Hansen, 1966 in Kiel geboren, studierte von 1987-1992 Volkswirtschaftslehre an den Universitäten Passau und Kiel. Während ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin beim Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein von 1992 bis 1995 konzentrierte sich ihre wissenschaftliche Arbeit auf Themenbereiche der Finanzwissenschaft, insbesondere der Steuerwissenschaft. Promotion 1998. Seit 1998 ist sie in der Landesverwaltung Schleswig-Holstein beschäftigt. Ihr Aufgabengebiet umfaßt die Konzeption und Durchführung von Modernisierungsprojekten zur Reform der öffentlichen Verwaltung.

Retrodigitization in 2018

Überwälzte Leistungen der Administration

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Herausgegeben von den Professoren
Albers, Krause-Junk, Littmann, Oberhauser, Pohmer, Schmidt

Band 95

PETER LANG
Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Wien

Ute Hansen

Überwälzte Leistungen der Administration

Eine empirische und theoretische Analyse

PETER LANG
Europäischer Verlag der Wissenschaften

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Hansen, Ute:

Überwälzte Leistungen der Administration : eine empirische und theoretische Analyse / Ute Hansen. - Frankfurt am Main ; Berlin ; Bern ; Bruxelles ; New York ; Wien : Lang, 2000
(Finanzwissenschaftliche Schriften ; Bd. 95)
Zugl.: Paderborn, Univ., Diss., 1998
ISBN 3-631-34561-5

Open Access: The online version of this publication is published on www.peterlang.com and www.econstor.eu under the international Creative Commons License CC-BY 4.0. Learn more on how you can use and share this work: http://creativecommons.org/licenses/by/4.0.

This book is available Open Access thanks to the kind support of ZBW – Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft.

Gedruckt auf alterungsbeständigem,
säurefreiem Papier.

D 466
ISSN 0170-8252
ISBN 3-631-34561-5
ISBN 978-3-631-75240-1 (eBook)

© Peter Lang GmbH
Europäischer Verlag der Wissenschaften
Frankfurt am Main 2000

Printed in Germany 1 3 4 5 6 7

Vorwort

Die Analyse der überwälzten Leistungen der Administration ist sowohl aus wissenschaftlicher, als auch aus politischer Sicht von Bedeutung. Es ist diese Schnittstelle zwischen Wissenschaft und Politik, der immer mein besonderes Interesse gegolten hat.

Im Rahmen meiner Tätigkeit beim Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein habe ich die Gelegenheit gehabt, in 1992 eine empirische Studie zu den Kosten der überwälzten Leistungen zu veröffentlichen. Zudem ist mir das umfangreiche Datenmaterial einer Umfrage des Bundes der Steuerzahler bei schleswig-holsteinischen Unternehmen aus dem Jahr 1989 für wissenschaftliche Zwecke zur Verfügung gestellt worden. Diese empirischen Ergebnisse sind für mich der Anlaß gewesen, die überwälzten Leistungen der Administration als Thema meiner Dissertation zu wählen. Ich danke dem Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein daher ausdrücklich für Ihre Unterstützung. Insbesondere gilt mein Dank Herrn Professor Wolfgang Kitterer für seine vielfältigen Anregungen im Zusammenhang mit der empirischen Datenanalyse. Seine Studie „Kosten der Bürokratieüberwälzung“ ist die Basis für die multivariate Regressionsanalyse in meiner Untersuchung gewesen.

Herr Professor Bernd Rahmann hat mir wegweisende Hilfestellung bei der theoretischen Analyse des Überwälzungsprozesses der administrativen Leistungen gegeben und hat mir während meiner Zeit als seine externe Doktorandin mehrfach die Gelegenheit zum wissenschaftlichen Austausch im Forschungsseminar geboten. Für seine wissenschaftliche und persönliche Unterstützung möchte ich ihm meinen ganz besonderen und herzlichen Dank aussprechen. Dieser gilt auch Herrn Dr. Manfred Kraft, der mich mit wertvollen Hinweisen bei der empirischen Analyse unterstützt hat.

Herrn Professor Dr. Horst Gräfer und Herrn Professor Dr. Otto Roloff danke ich für Ihre Hinweise und Anregungen.

Ohne das persönliche Engagement von Frau Dr. Isa Scheunpflug und meiner Familie hätte meine Dissertation nicht entstehen können. Dafür möchte ich Ihnen besonders danken.

Kiel, im Juni 1999 Ute Hansen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis 15
Abbildungsverzeichnis 16
Tabellenverzeichnis 17
Symbolverzeichnis 20

1. **Die Bedeutung der überwälzten Leistungen in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion** 23

2. **Bürokratie, Bürokratisierung und Bürokratie-überwälzung** 29

2.1. Definitionen 29

2.2. Zur Überwälzung administrativer Leistungen 31

2.2.1. Begriffliche Abgrenzungen 31
2.2.2. Arten der Leistungserbringung 32

2.3. Zu den Kosten der Administration im privaten Sektor 35

2.3.1. Interne und externe Kosten 35
2.3.2. Steuererbringungskosten 36

2.3.3. Administrative Kosten im Arbeits- und Sozialbereich 38

3. Schätzmethoden und ihre Ergebnisse 39

3.1. Zur Notwendigkeit der Verbesserung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse 39

3.2. Möglichkeiten und Grenzen der Kostenmessung 43

3.2.1. Zur Bedeutung der Umfragemethode 43

3.2.2. Stärken und Schwächen der Methoden 44

3.2.2.1. Allgemeine Probleme der Schätzmethoden 44

3.2.2.2. Was können Schätzmethoden auf der Basis von großen Stichproben leisten? 47

3.2.2.3. Vor- und Nachteile der Fallstudien-Methode 50

3.3. Überblick über die empirischen Studien zu den Kosten der überwälzten Leistungen 53

3.3.1. Schätzmethoden und Ergebnisse der internationalen Untersuchungen 53

3.3.1.1. Zielsetzung 53

3.3.1.2. Vereinigte Staaten 53

3.3.1.3. Kanada 64

3.3.1.4. Großbritannien 68

3.3.1.5. Australien 72

3.3.1.6. Neuseeland 77

3.3.1.7. Sonstige empirische Untersuchungen 80

3.3.1.8. Beurteilung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse 81

3.3.2. Über die nationalen Schätzmethoden und Ergebnisse seit 1963 82

3.3.2.1. Überblick über die empirischen Studien 82

3.3.2.2. Beurteilung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse 89

3.4. Kosten der Administration im Unternehmenssektor: Eine multivariate lineare Regressionsanalyse 91

3.4.1. Die Umfragemethode 91

3.4.2. Zu den Ergebnissen der Studie von Kitterer 92

3.4.3. Eine multivariate lineare Regressionsanalyse 96

3.4.3.1. Funktionaler Zusammenhang zwischen den Kosten der Administration und der Unternehmensgröße 96

3.4.3.2. Schätzung der Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße nach der KQ-Methode 104

3.4.3.3. Test der Annahmen des linearen Regressions-modells 109

3.4.3.4. Auswertung der Ergebnisse 143

3.5. Kosten der Administration im Unternehmenssektor: Eine Fallstudie für Schleswig-Holstein 147

3.5.1. Anlaß für die Umfrage zu den Kosten der Administration 147
3.5.2. Ziele der Untersuchung 147
3.5.3. Zur Umfragemethode 149
3.5.4. Umfrageergebnisse der einzelnen Unternehmen 152
3.5.4.1. Unternehmen A 152
3.5.4.2. Unternehmen B 155
3.5.4.3. Unternehmen C 159
3.5.4.4. Unternehmen D 162
3.5.4.5. Unternehmen E 166
3.5.4.6. Unternehmen F 169
3.5.5. Ein Vergleich der Ergebnisse 172
3.5.5.1. Anzahl der erfaßten Leistungen für jedes Unternehmen 172
3.5.5.2. Bewertung der Verwaltungsleistungen 182
3.5.5.3. Zur Kostenzurechnung 184
3.5.6. Konnten die Ziele der Untersuchung verwirklicht werden? 186

4. **Bestimmungsfaktoren der Kosten der Administration** 191

4.1. Über die steuersystematischen und steuerrechtlichen Bestimmungsfaktoren 191

4.2. Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen und Verrechtlichung 203

4.2.1. Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen und Verrechtlichung als Kostenfaktoren 203
4.2.2. Zur Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen 203
4.2.2.1. Gebot zur Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit 203
4.2.2.2. Mängel öffentlicher Verwaltungsstrukturen 204
4.2.2.3. Fallbeispiel: Ineffizienz der Hamburger Steuerverwaltung 206
4.2.3. Zur Verrechtlichung 208
4.2.3.1. Verrechtlichung als Kostenfaktor 208
4.2.3.2. Ursachen und Typen der Verrechtlichung 208
4.2.3.3. Komplizierte Steuergesetze erschweren die Mitwirkung der Steuerpflichtigen: Eine Indikatorenanalyse 211

5. Erklärungsansätze für die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor 229

5.1. Die öffentliche und private Leistungserbringung sind substituierbar 229

5.2. Anforderungen an die Steuertechnik einer Besteuerung nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit 233

5.2.1. Zurück zum Steuereintreiber? Steuertechnik gestern und heute 233

5.2.2. Entwicklung der direkten Besteuerung im 19. Jahrhundert 234

5.2.2.1. Steuergeschichtliche Eckpunkte in Preußen bis 1891 234

5.2.2.2. Anforderungen an eine moderne Einkommens-besteuerung 236

5.2.3. Was ist aus dem Schutz der Privatheit geworden? 245

5.2.3.1. Zur Steuerpolitik eines Leistungs-, Lenkungs- und Planungsstaates 245

5.2.3.2. Fallbeispiel: Kindergeldauszahlungsverordnung 246

5.2.3.3. Zur Frage der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen 249

5.3. Der politische Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor 251

5.3.1. Problemstellung 251

5.3.2. Zu den Ansätzen der Neuen Institutionenökonomik 252

5.3.2.1. Grundannahmen und -aussagen des neoklassischen Modells 252

5.3.2.2. Eingeschränkte Rationalität, unvollständige Information und Informationsasymmetrie 254

5.3.2.3. Auf der Suche nach einer neuen Modellwelt 257

5.3.3. Das politische Wettbewerbsmodell und seine Bedeutung für den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen 262

5.3.3.1. Grundannahmen und –aussagen des politischen Wettbewerbsmodells 262

5.3.3.2. Zu den Verhaltensannahmen der Akteure im politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen 264
5.3.4. Ein Erklärungsansatz für das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit 269
5.3.5. Illusionserzeugung der politischen Vertreter 280
5.3.5.1. Illusionserzeugung als optimale Strategie der Politiker im politischen Prozeß 280
5.3.5.2. Fiskalillusion aus traditioneller Sicht 282
5.3.5.3. Die Kostenillusion 284
5.3.6. Zum Einfluß des privaten Sektors auf den politischen Entscheidungsprozeß 286
5.3.6.1. Der Wähler 286
5.3.6.2. Auch die Unternehmen haben politischen Einfluß 290
5.3.6.3. Zum illusorischen Aspekt des politischen Verhaltens der Wähler und der Unternehmensverbände 297
5.3.7. Szenarien über die Interaktion der Akteure im politischen Entscheidungsprozeß 298
5.3.8. Design des Informationspotentials 302
5.3.8.1. Zielsetzung 302
5.3.8.2. Zum Informationsbedarf 303
5.3.8.3. Die Bedeutung der empirischen Ergebnisse im Unternehmenssektor für den politischen Entscheidungs-prozeß 305
5.3.8.4. Die Zusatz- und Ausweichlast 311
5.3.8.5. Die Effizienz der Leistungserbringung als Entscheidungskriterium 324

6. **Fiskalische Begrenzungen: Zusammenfassung und Einordnung der empirischen und theoretischen Ergebnisse** 327

Literaturverzeichnis 333

Abkürzungsverzeichnis

AO	=	Abgabenordnung
ATO	=	Australian Taxation Office
CEP	=	Co-ordinated Examination Program
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
FBT	=	Fringe Benefits Tax
GewStDV	=	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	=	Gewerbesteuergesetz
GewStR	=	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	=	Grundgesetz
GNOFÄ	=	Grundsätze zur Neuordnung der Finanzämter
GST	=	Goods And Services Tax
HGrG	=	Haushaltsgrundsätzegesetz
IFA	=	International Fiscal Association
KStDV	=	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
KStR	=	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
PPS	=	Prescribed Payments System
UStDV	=	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
UStR	=	Umsatzsteuer-Richtlinien
VAT	=	Value Added Tax
WST	=	Wholesale Sales Tax

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 3.4.1:	Stichprobenergebnis bezüglich des Zusammenhangs zwischen Kosten und Beschäftigtenzahl
Abbildung 5.3.1:	Kosten der Informationsbeschaffung und Kosten der Unkenntnis
Abbildung 5.3.2:	Gesamtkosten der Information
Abbildung 5.3.3:	Grenz- und Durchschnittskosten der Informationen, die die Alternative Y begünstigen und nicht begünstigen
Abbildung 5.3.4:	Grenzkosten und -erträge der gesamten Informationen
Abbildung 5.3.5:	Diskontierung subventionierter Informationen
Abbildung 5.3.6	Beziehungen zwischen den politischen Akteuren
Abbildung 5.3.7:	Proportionale Besteuerung und regressive Kosten der Administration
Abbildung 5.3.8:	Zusatzlast der Kosten im Unternehmenssektor
Abbildung 5.3.9:	Die normale und kompensierte Nachfragekurve
Abbildung 5.3.10:	Die normale und kompensierte Angebotskurve

Tabellenverzeichnis

Tabelle 3.3.1:	Brutto- und Netto-Steuererbringungskosten im Verhältnis zum Umsatz in Abhängigkeit der Unternehmensgröße
Tabelle 3.3.2:	Steuererbringungskosten in Großbritannien 1986/87
Tabelle 3.3.3:	Studien von Pope zur Schätzung der Steuererbringungskosten in Australien 1988-1992
Tabelle 3.3.4:	Selbsteinschätzung der Unternehmen bezüglich der Opportunitätskosten pro Stunde Zeitaufwand für die Steuererbringung
Tabelle 3.3.5:	Steuererbringungskosten in Neuseeland 1990/91
Tabelle 3.3.6:	Durchschnittliche Steuererbringungskosten der Quellenabzugsverfahren im Vergleich zu deren Zinsgewinnen in Neuseeland 1990/91
Tabelle 3.3.7:	Kosten der Administration im Steuerbereich 1984: Die Studie von Rappen
Tabelle 3.4.1:	Einteilung der Stichprobe nach Beschäftigtengrößenklassen
Tabelle 3.4.2:	Einteilung der Stichprobe nach Umsatzgrößenklassen
Tabelle 3.4.3:	Einteilung der Stichprobe nach Wirtschaftsbereichen
Tabelle 3.4.4:	Kosten der Administration je Beschäftigten: Die Kitterer-Studie
Tabelle 3.4.5:	Durchschnittliche Kosten nach Beschäftigtengrößenklassen: Die Kitterer-Studie
Tabelle 3.4.6:	Durchschnittliche interne und externe Kosten nach Beschäftigtengrößenklassen: Die Kitterer-Studie
Tabelle 3.4.7:	Schätzergebnisse
Tabelle 3.4.8:	Schätzergebnisse

Tabelle 3.4.9: Schätzergebnisse

Tabelle 3.4.10: Schätzergebnisse

Tabelle 3.5.1: Kostenbelastung der befragten Unternehmen

Tabelle 3.5.2: Kostenbelastung nach Verwaltungsbereichen

Tabelle 3.5.3: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens A

Tabelle 3.5.4: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens B

Tabelle 3.5.5: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens C

Tabelle 3.5.6: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens D

Tabelle 3.5.7: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens E

Tabelle 3.5.8: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens F

Tabelle 3.5.9: Anzahl der erfaßten Verwaltungsleistungen

Tabelle 3.5.10: Verwaltungsleistungen im Vergleich der Unternehmen

Tabelle 3.5.11: Informationsdefizit

Tabelle 3.5.12: Administrative Kosten der Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung

Tabelle 3.5.13: Inanspruchnahme einer externen Beratung

Tabelle 4.1.1: Volkswirtschaftliche Steuerquote 1991-1998

Tabelle 4.1.2: Anteile der wichtigsten Steuern an den gesamten kassenmäßigen Steuereinnahmen von 1991 bis 1998 nach dem Gebietsstand ab dem 3.10.1990

Tabelle 4.2.1: Entwicklung der Staatsquote 1990-1997

Tabelle 4.2.2: Rechtsvorschriften des Bundes

Tabelle 4.2.3: Umfang der wichtigsten Vorschriften nach Paragraphen, Abschnitten, Druckseiten in 1994

Tabelle 4.2.4: Entwicklung der Steuervergünstigungen in den Jahren 1991 bis 1994

Tabelle 4.2.5: Geschäftsentwicklung beim Bundesfinanzhof 1988-1995

Tabelle 4.2.6: Geschäftsentwicklung bei den Finanzgerichten

Tabelle 4.2.7: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 1996

Tabelle 4.2.8: Steuernachforderungen

Tabelle 4.2.9: Sonderausgaben "Steuerberaterkosten" der unbeschränkt Steuerpflichtigen in Schleswig-Holstein nach der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte (ohne Verlustfälle) 1980 und 1986

Tabelle 4.2.10: Anteil der Einkommensteuerpflichtigen mit Steuerberatung an der Gesamtzahl der Einkommensteuerpflichtigen

Tabelle 4.2.11: Steuerberaterkosten der Einkommensteuerpflichtigen 1980-1986

Tabelle 4.2.12: Zuwachs der Steuerberaterkosten 1986 gegenüber 1980 und Anteil der Steuerberaterkosten an der Summe der positiven Einkünfte

Tabelle 5.2.1: Steuerreformen 1818-1891

Tabelle 5.3.1: Organisationsgrad der Unternehmen nach Wirtschaftsbereichen in v.H.

Tabelle 5.3.2: Organisierte Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklassen in v.H.

Tabelle 5.3.3: Steuererbringungskosten im Jahr 1984

Symbolverzeichnis

Kapitel 3.3.1

$U(\cdot)$:	Nutzenfunktion
C:	Konsum des zusammengesetzten Gutes
L:	Arbeitseinsatz
H:	Zeiteinsatz für Steuerangelegenheiten
B:	Zeiteinsatz der Steuerberater
I:	Dummy Variable mit I=0 für keine Einzelaufgliederung der Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage und I=1 für die Einzelaufgliederung der Absetzbeträge
γ:	Arbeits-Äquivalent für eine Stunde, die für Steuerangelegenheiten verwendet wird
A:	Autonomes Einkommen
wL:	Arbeitseinkommen
$T(\cdot)$:	Steuerfunktion
S:	Standard-Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage
D:	Einzeln aufgegliederte Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage
E:	Nicht zu versteuerndes Einkommen
R:	Freibeträge
$P_B B$:	Steuerberaterkosten
G:	Einkunftsarten
N:	Persönliche Merkmale, wie Alter, Ausbildung, Familienstand
Ω:	Steuersystem

Kapitel 3.4.3

K:	Kosten der Administration
N:	Beschäftigtenzahl (Mitarbeiter einschl. Inhaber)
A:	Niveauparameter
f:	Funktionsparameter mit $f<1$
Y:	ln(K)
X:	ln (N)
U:	Störgröße
β, α, δ ε, ϕ, η, φ, κ, ω, ρ, o, υ, ζ, ψ:	Regressionskoeffizienten
I:	Stichprobenumfang
S:	Zielfunktion
R^2:	Bestimmtheitsmaß

F_{emp}:	Empirischer F-Wert
$F_{theoretisch}$:	Theoretischer F-Wert
k:	Anzahl der Regressoren
D:	Dummy-Variable
σ^2:	Varianz
σ:	Standardabweichung

Kapitel 5.3.4

Iu:	Für die Alternative Y ungünstige Informationen
Ig:	Für die Alternative Y günstige Informationen
p:	Wahrscheinlichkeit, daß die Alternative X die richtige Entscheidung ist
C1:	Kosten der Unkenntnis
C2:	Kosten der Informationsbeschaffung
MCu:	Marginale Kosten der Informationen, die für die Alternative Y ungünstig sind
MCg:	Marginale Kosten der Informationen, die für die Alternative Y günstig sind
ACu:	Durchschnittliche Kosten der Informationen, die für die Alternative Y ungünstig sind
ACg:	Durchschnittliche Kosten der Informationen, die für die Alternative Y günstig sind
d:	Diskontierungsfaktor

Kapitel 5.3.6

epd:	"expected party differential"
cpd:	"current party differential"
U:	Nutzeneinkommen
E(U):	Erwartetes Nutzeneinkommen

Kapitel 5.3.8

Z:	Zusatzlast der administrativen Kosten
c:	Kostensatz je Mengeneinheit
e_n:	Preiselastizität der Nachfrage
P_0:	Preis des Gutes ohne administrative Kosten
Q_0:	Menge des Gutes ohne administrative Kosten

1. Die Bedeutung der überwälzten Leistungen in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion

Die Unternehmen und privaten Haushalte werden nicht nur mit Steuern und Abgaben belastet, sondern der Staat verlangt zusätzlich vom privaten Sektor die Erfüllung administrativer Leistungen. Gesetze verpflichten die Privaten, diese Verwaltungsarbeiten zu erfüllen. Durch die Überwälzung von Verwaltungsleistungen entstehen dem privaten Sektor im Steuer- und Abgabenbereich, Personal- und Sozialbereich, Statistikbereich und im Betriebsbereich administrative Kosten (Wittkämper, 1984, 97).

Es war Adam Smith (Smith, 1990 (1789)), der im 18. Jahrhundert die Wirtschaftlichkeit der Besteuerung postulierte. Im darauffolgenden Jahrhundert galt das Hauptinteresse der steuerwissenschaftlichen und -politischen Diskussion der Gleichheit bzw. Gleichmäßigkeit der Besteuerung, so daß die administrativen Kosten im Steuerbereich nicht untersucht wurden und auch politisch keine Bedeutung hatten. Im 20. Jahrhundert wurden diese Steuererbringungskosten durch die Studie von Haig (Haig, 1935) wiederentdeckt. Sie stellt den ersten Versuch einer Kostenmessung dar, und zwar für die Vereinigten Staaten.

Die Wirtschaftlichkeit als ein Grundprinzip der Besteuerung und damit die Steuererbringungskosten haben in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion aus verschiedenen Gründen an Bedeutung gewonnen (Sandford, 1995, 1-11).

- Administrative Leistungen werden verstärkt vom öffentlichen auf den privaten Sektor überwälzt.

- Die überwälzten Leistungen im Steuerbereich führen zu Kosten, die die Verwaltungskosten im öffentlichen Sektor um ein Vielfaches übersteigen.

- Es wird von negativen Folgen für die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmenssektors ausgegangen. Zudem ergeben die empirischen Untersuchungen, daß die Kosten in ihrer Inzidenz regressiv sind, das heißt, kleinere und mittlerer Unternehmen sind relativ mehrbelastet.

- Die Steuererbringungskosten sollen einen negativen Effekt auf das Steuererbringungsverhalten haben. Es wird eine erhöhte Gefahr der Steuervermeidung bzw- hinterziehung vermutet.

- Eine zunehmende Komplizierung der Steuergesetze, ein entscheidender Bestimmungsfaktor der Steuererbringungskosten, ist festzustellen.

- Die empirische Analyse der Kosten wird durch die technologische Entwicklung erleichtert. Die Auswertung repräsentativer Daten auf der Basis von großen Stichproben ist technisch durch den Einsatz elektronischer Datenverarbeitungssysteme möglich.

Während international, so beispielsweise in Großbritannien, USA, Kanada und Australien, das Hauptinteresse der wissenschaftlichen und politischen Diskussion dem Steuer- und Abgabenbereich gilt, schließen die Untersuchungen für die Bundesrepublik Deutschland auch die administrativen Kosten im Personal-, Sozial-, Statistik- und Betriebsbereich ein.

Die vorliegenden Forschungsergebnisse zu den administrativen Kosten sind dadurch gekennzeichnet, daß sie einen Bezug zum politischen Bereich herstellen. Ein Ziel der jüngsten wissenschaftlichen Untersuchungen ist, die Methoden zur Schätzung und Bewertung der Kosten zu verbessern. Es sollen den politischen Entscheidungsträgern verläßliche und operationale Daten für den politischen Prozeß zur Verfügung gestellt werden.

Aus diesem Grund soll die Kostenmessung unter besonderer Berücksichtigung der Schätzmethode einen Schwerpunkt bei der Analyse der überwälzten Leistungen darstellen.

Die Messung der administrativen Kosten erfolgt in der Regel auf der Grundlage von Umfragen bei den Leistungserbringern im privaten Sektor. Die Ergebnisse dieser empirischen Erhebungen und Untersuchungen legen offen, daß mit der Erfassung der Kosten erhebliche Probleme verbunden sind. Da die Kostenmessung im allgemeinen auf Schätzungen beruht, zeigen die erhobenen Daten Mängel bezüglich der Zuverlässigkeit und damit Operationalität auf. Diese Probleme der Datenermittlung betreffen nicht nur den Haushaltssektor, sondern auch den Unternehmenssektor. Die Angaben der Unternehmen sind Schätzungen, weil die Kosten der überwälzten Verwaltungsleistungen nicht durch das Rechnungswesen im einzelnen ermittelt werden. Die Unternehmen erfassen durch die innerbetriebliche Kosten- und Leistungsrechnung zwar die entsprechenden Kostenarten, sie werden den administrativen Leistungen aber nicht zugerechnet.

Es sind verschiedene Schätzmethoden, insbesondere in Abhängigkeit des Stichprobenumfangs, zu unterscheiden.

Eine Umfragemethode auf der Basis einer großen Stichprobe hat den Vorteil, repräsentative Daten zu erzeugen. Es stellen repräsentative Ergebnisse Informationen dar, die das Verhalten der am steuerpolitischen Entscheidungsprozeß Beteiligten beeinflussen können. Die Nachteile einer solchen Umfragemethode sind, daß zum einen ihr Inhalt und Umfang sehr begrenzt sind und daß zum anderen von einer Fehlerhaftigkeit der Antworten auszugehen ist.

Die Fallstudien-Methode ermöglicht in einer Umfrage Antworten auf spezielle Fragestellungen, dem Anspruch der Repräsentativität kann allerdings nicht entsprochen werden.

Da zum einen die empirischen Ergebnisse einer Umfrage auf der Basis einer großen Stichprobe sowohl für die wissenschaftliche, als auch politische Diskussion hinsichtlich der Kosten der Administration unerläßlich sind, und zum anderen nur mit Hilfe einer Fallstudie Probleme der Kostenschätzung und damit der Information der Leistungserbringer empirisch nachzuweisen sind, sollen mit diesen beiden empirischen Umfrage- bzw. Analysemethoden die Kosten der Administration untersucht werden.

Zunächst wird mit einem umfassenden Überblick über die empirischen Ergebnisse unter besonderer Berücksichtigung der Schätzmethode der Stand der wissenschaftlichen Diskussion entwickelt.

Daran anschließend werden durch eine multivariate Regressionsanalyse die Ergebnisse einer Umfrage auf der Basis einer großen Stichprobe ausgewertet. Mit Hilfe einer deduktiven Datenanalyse soll die Abhängigkeit der Kosten von bestimmten Erklärungsvariablen, wie der Unternehmensgröße, geschätzt werden. Das Datenmaterial beruht auf den Ergebnissen einer Umfrage von Kitterer (Kitterer, 1989) bei schleswig-holsteinischen Unternehmen im Jahr 1988. Es handelt sich hierbei um eine große Stichprobe, denn es können die Daten von ca. 2.000 Unternehmen in die Analyse einbezogen werden.

Um die Defizite einer Schätzmethode auf der Basis einer großen Stichprobe, wie die Ungenauigkeit der Informationen, zu vermeiden, wird mit Hilfe der Fallstudien-Methode versucht, detailliert die Kosten für einzelne Verwaltungsleistungen zu erfassen. Hierzu wurden sechs schleswig-holsteinische Handwerks- und mittelständische Handelsunternehmen im Jahr 1992 durch Semmler (Semmler, 1994)[1] in persönlichen Interviews befragt. Durch die jeweilige Erfassung der einzelnen Verwaltungsleistungen und ihrer Kosten für die sechs Unternehmen wird deutlich, daß zum einen erhebliche Informationsdefizite bezüglich der Verwaltungsleistun-

[1] Es handelt sich hierbei um die Verfasserin.

gen vorliegen, und daß zum anderen die Kostenzurechnung aufgrund der fehlenden Kostenermittlung durch das betriebliche Rechnungswesen ohne fundierte Datenbasis unvollkommen erfolgt. Die Existenz von Informationsdefiziten wird empirisch nachgewiesen. Es werden zudem Ergebnisse geliefert, die die Grundlage für die Entwicklung von Verfahren darstellen könnten, die eine Prognose der Kosten im politischen Entscheidungsprozeß ermöglichen würden.

Die empirischen Ergebnisse werfen die Frage nach der rechtlichen und institutionellen Ausgestaltung der Rahmenbedingungen, die für die Leistungserbringung relevant sind, auf. Es wird herausgearbeitet, daß diese einen Bestimmungsfaktor für die Kostenbelastung im privaten Sektor darstellen können. Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang die Verrechtlichung, so daß mittels einer Indikatorenanalyse die Kompliziertheit des Steuerrechts als ein kostentreibender Faktor untersucht wird.

Die Schätzung der administrativen Kosten und die Ableitung von Bestimmungsfaktoren verdeutlichen, welche Effekte die Überwälzung administrativer Leistungen für die einzelnen Leistungserbringer, ob für den privaten Haushalt oder das Unternehmen, haben. Die empirischen Ergebnisse geben Aufschluß darüber, in welcher Höhe Kosten entstehen und welche Faktoren, das heißt marktwirtschaftliche oder auch rechtlich-institutionelle, diese administrativen Kosten beeinflussen können.

Als zweiter Schwerpunkt sollen Erklärungsansätze für die Überwälzung von Verwaltungsleistungen formuliert werden.

In der empirische Untersuchung geht es um die administrativen Leistungen, die durch einen politischen Prozeß auf den privaten Sektor bereits überwälzt wurden. Die Kostenanalyse steht hierbei im Mittelpunkt. In einem weiteren Schritt soll erklärt werden, durch welche Faktoren die politische Überwälzbarkeit administrativer Leistungen bestimmt sein könnte.

Zunächst ist das Ziel, mit Hilfe der Darstellung der steuertechnischen Entwicklung seit dem 19. Jahrhundert die Mitwirkung der Privaten bei der Steuererhebung als notwendige Voraussetzung für die Sicherstellung einer gerechten und wirtschaftlichen Besteuerung herauszuarbeiten. Die geschichtliche Entwicklung der Besteuerung verdeutlicht, daß die steuertechnischen Anforderungen an eine moderne Einkommensbesteuerung die Mitwirkungspflicht der Steuerzahler bei der Steuererhebung erfordert. Es sind die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Besteuerung, die als gesellschaftspolitische Zielsetzung die Überwälzung administrativer Leistungen auf die Steuerpflichtigen erklären und rechtfertigen können. Zudem erfordert das Postulat einer wirtschaftlichen Besteue-

rung, das heißt die Minimierung der Kosten der Steuererhebung, daß die Steuererhebung technisch effizient erfolgt. Auch dieser Grundsatz rechtfertigt die Mitwirkung der Steuerpflichtigen.

Die Leistungserbringung im privaten Sektor ist somit nicht aus wohlfahrtstheoretischer Sicht zu analysieren. Es ist vielmehr von Bedeutung und somit auch Gegenstand der Untersuchung, wie der Überwälzungsprozeß, das heißt der gesellschaftliche und politische Entscheidungsprozeß, erklärt werden kann.

Mit Hilfe einer positiven Analyse sollen Erklärungsansätze für den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung formuliert werden. Die Ausgangshypothese dieser finanzwissenschaftlichen Entscheidungsanalyse ist, daß die politischen Vertreter durch die Überwälzung administrativer Leistungen im privaten Sektor eine Kostenillusion erzeugen wollen, und zwar mit dem Ziel der Stimmenmaximierung. Es gilt die Eigennutzannahme.

Die empirischen Ergebnisse verdeutlichen, das der private Sektor unvollkommen über seine administrative Kostenbelastung informiert ist. Dieses empirische Ergebnis der unvollkommenen Information ist auch theoretisch nachzuweisen. Da das Informations- und Entscheidungsverhalten der Individuen unter Unsicherheit erfolgt und Informationskosten existieren, ist von einer eingeschränkten Information der Wirtschaftssubjekte auszugehen. Dies ist der Ansatzpunkt dafür, den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistung zu erklären. Es erfolgt die Erklärung der Verhaltens der am politischen Prozeß Beteiligten, und zwar der Konsumenten in ihrer Funktion als Wähler, der Unternehmen, die ihren politischen Einfluß durch Mitgliedschaften in Verbänden ausüben, und der politischen Vertreter. Die politischen Akteure handeln im politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistung aus Eigeninteresse: Die Konsumenten maximieren ihren Nutzen, die Unternehmen verfolgen das Ziel der Gewinnmaximierung und die Politiker das der Stimmenmaximierung. Dem Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit kommt hinsichtlich der Frage der politischen Überwälzbarkeit einer administrativen Leistung eine Schlüsselfunktion zu.

Da die Information als solches im politischen Prozeß eine zentrale Bedeutung hat, soll abschließend ein Informationspotential entworfen werden. Es ist das Ziel dieser Wirkungsanalyse, die Zusatz- und Ausweichlast der administrativen Kosten als reale Zusatzsteuer abzuleiten. Solche Informationen können den politischen Entscheidungsprozeß beeinflussen. Es soll damit die Verbindung zwischen der Entscheidungsanalyse und der Wirkungsanalyse hergestellt werden. Die Wirkungsanalyse liefert Informationen, die in den politischen Prozeß eingehen und damit den Grad der Unsicherheit im politischen Verfahren verringern.

2. Bürokratie, Bürokratisierung und Bürokratieüberwälzung

2.1 Definitionen

Der Staat überwälzt per Gesetz und Recht Verwaltungsarbeiten auf den privaten Sektor. Die Unternehmen und privaten Haushalte werden daher nicht nur mit Steuern und Abgaben belastet, der Staat verlangt zusätzlich die für ihn kostenlose Erfüllung zahlreicher administrativer Leistungen. Dieser Vorgang wird in der Literatur im allgemeinen als Bürokratieüberwälzung bezeichnet (Wittkämper, 1984, 95).

Der Begriff "Bürokratieüberwälzung" steht in einem direkten Zusammenhang mit den Begriffen "Bürokratie" und "Bürokratisierung", so daß die folgenden Definitionen der begrifflichen Abgrenzung bzw. der Einordnung der Bürokratieüberwälzung dienen sollen.

Nach Max Weber[1] bedeutet Bürokratie die Herrschaft der Verwaltung, wobei diese durch Charakteristika wie Spezialisierung, Hierarchie, abstrakten Regelungen, formaler Unpersönlichkeit, Aktenmässigkeit, Fachbeamtentum und wie der Berechenbarkeit des Verwaltungshandelns geprägt ist.

Die Qualität von bürokratischen Organisationen kann mit Hilfe der Kriterien Effektivität, Effizienz, Flexibilität und durch die Zufriedenheit der Mitarbeiter und Bürger gemessen werden (Timmermann, 1988, 284).

Als Bürokratisierung bezeichnet Wittkämper (Wittkämper, 1984, 95) die Entwicklung von einer gesunden Bürokratie zu einer kranken. Diese Entwicklung führt er auf den Bürokratismus zurück, der gleichbedeutend mit den Begriffen "Amtsschimmel" bzw. "Bürgerferne" ist. Timmermann begründet die zunehmende Bürokratisierung:

> "Erst der Wandel von der klassischen Hoheitsverwaltung zur Leistungsverwaltung und von der ausführenden zur planenden Verwaltung in einer Zeit des Strukturwandels ohne Wachstum und gleichzeitiger Zunahme der Internationalisierung und veränderten instabilen Umweltbedingungen begründen zusammen mit organisatorischer Eigendynamik die ständige Zunahme der Bürokratisierung (Timmermann, 1988, 288)."

---

[1] Vgl. hierzu die Arbeiten von Weber (Weber, 1956, 1960, 1966, 1971 (1918)).

Die organisatorische Eigendynamik als Ursache der Bürokratisierung bedeutet im Sinne des Parkinsonschen Gesetzes, daß sich eine Bürokratie unabhängig von der tatsächlich vorhandenen Arbeit im Laufe der Zeit vergrößert. Diese Entwicklung kann nur durch wirtschaftlichen und politischen Druck gebremst werden.[2]

Neben der organisatorischen Eigendynamik ist die Flut hoheitlicher Normen eine Ursache für den Prozeß der Bürokratisierung.[3]

Da die Gefahr besteht, daß die Begriffe "Bürokratie" und "Bürokratisierung" die Bürokratieüberwälzung definitorisch und inhaltlich nicht sachgerecht prägen, soll im Folgenden die Überwälzung administrativer Leistungen als ein Ausdruck für den beschriebenen Vorgang der Bürokratieüberwälzung verwendet werden. Damit sind Interpretationsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Bürokratie und der Bürokratisierung ausgeschlossen.

---

[2] Vgl. hierzu die Arbeiten von Parkinson (Parkinson, 1978 (1957) und 1982 (1980)).

[3] Gesellschafts-, Politik- und Rechtsversagen sowie die ausgeweiteten Allokations-, Redistributions- und Stabilisierungsfunktionen des Staates sind weitere Bestimmungsfaktoren für die zunehmende Bürokratisierung. Diese sollen allerdings im Zusammenhang mit der Ableitung von Bestimmungsfaktoren der administrativen Kosten untersucht werden und bleiben daher an dieser Stelle unberücksichtigt.

2.2 Zur Überwälzung administrativer Leistungen

2.2.1 Begriffliche Abgrenzungen

Die Überwälzung von Verwaltungsleistungen ist inhaltlich von dem versteckten öffentlichen Bedarf, von Steuern- und Abgaben, von Leistungen aufgrund von staatlichen Auflagen sowie von einer Privatisierung abzugrenzen (Wittkämper, 1984, 96-97).

Schmölders definiert den versteckten öffentlichen Bedarf als "die Gesamtheit aller derjenigen Leistungen, die die Staatsbürger auf Grund gesetzlicher Bestimmungen oder Verwaltungsanordnungen für Zwecke der öffentlichen Hand unentgeltlich zu erbringen haben, wozu Militär- und Arbeitsdienst ebenso rechnen wie die Tätigkeit als Schöffe und Geschworener und die vom Steuerpflichtigen in jeglicher Form zu leistende Mitwirkung bei der Steuerveranlagung (Schmölders, 1970, 67)". Damit umfaßt der Begriff "versteckter öffentlicher Bedarf" zwar den definierten Vorgang der Leistungsüberwälzung und damit auch die Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung, allerdings ist der von Schmölders verwendete Begriff in seiner inhaltlichen Bedeutung weiter gefaßt.

Trotzdem die Kosten der Administration als reale Zusatzsteuer interpretiert werden können, sind diese Kosten von den direkten Finanzleistungen der Steuerzahler an den Staat, das heißt von Steuern, Gebühren und Finanzbeiträgen, zu unterscheiden. Die Kosten, die die Privaten zu tragen haben, sind ein Realtransfer, aber keine Finanzleistung an den Staat.

Die Privatwirtschaft hat zahlreiche Leistungen zu erfüllen, die auf staatlichen Auflagen, z.B. Umweltschutzauflagen, beruhen. Diese Leistungserbringung ist keine Belastung des privaten Sektors bei einer gleichzeitigen Entlastung des öffentlichen Sektors.

Die Privatisierung öffentlicher Leistungen bedeutet, daß eine öffentliche Aufgabe, das heißt, ihre Produktion und Bereitstellung, auf private Leistungserbringer bzw. -anbieter übertragen wird. Die Ausgliederung von Produktion und Bereitstellung einer Leistung bei einer Privatisierung heißt, daß Private für Aufwand und Ertrag die Verantwortung übernehmen. Bei der Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung findet keine Aufgabenverlagerung statt, sondern die Privaten werden zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe, so z.B. die Aufgabe "Steuererhebung bzw. -veranlagung", für eine bestimmte Leistung herangezogen. Diese Leistungen könnten auch vom öffentlichen Sektor erbracht werden, so daß der

Private im Auftrag und unter Anweisung des Staates, das bedeutet ohne Entscheidungskompetenz, tätig wird.

2.2.2 Arten der Leistungserbringung

Es ist zwischen verschiedenen Leistungsarten, die auf den privaten Sektor überwälzt werden, zu unterscheiden. Zunächst ist eine Unterteilung in Normal- und Sonderleistungen möglich (Klein-Blenkers, 1980, 9).

Zu den Normalleistungen zählen diejenigen, die der Art nach von allen Unternehmen zu erbringen sind. Bei den Sonderleistungen handelt es sich hingegen zum einen um branchenbedingte Leistungen, und zum anderen um welche, die an bestimmte Tätigkeiten geknüpft sind.

Branchenbedingte Leistungen sind solche, die nur von einer bzw. wenigen Branchen zu erbringen sind. Betätigungsbedingte Verwaltungsleistungen resultieren aus besonderen betrieblichen Aufgaben, wie einer Außenhandelstätigkeit, oder aus bestimmten betrieblichen Ereignissen, wie einer Unternehmensgründung.

Klein-Blenkers (Klein-Blenkers, 1980, 13) unterteilt die Normalleistungen in weitere fünf Bereiche:

1. Personalbereich,
2. Steuer- und Abgabenbereich,
3. Statistikbereich,
4. Beschaffen und Durcharbeiten neuer staatlicher Vorschriften sowie die mit diesen verbundenen Einarbeitungszeiten im Betrieb,
5. Kosten für Steuerberater- und anwälte sowie für außerbetriebliche Datenverarbeitung.

Hamer (Hamer, 1979, 24) hingegen unterscheidet nur vier Verwaltungsbereiche. Analog zu der Einteilung von Klein-Blenkers erfolgt eine Einteilung in den sozialrechtsbedingten-, den steuerbedingten und den statistikbedingten Verwaltungsaufwand. Als vierten Aufwand wählt Hamer den betriebsbedingten. In den einzelnen vier Verwaltungsbereichen lassen sich nach Hamer weitere vier Leistungsarten identifizieren:

1. Personalverwaltungsarbeiten,
2. Verwaltungsarbeiten für Boden und Kapital,
3. Verwaltungsleistungen für den Unternehmensbestand,
4. Verwaltungsarbeiten für den Betriebsablauf.

Die Einteilung der Verwaltungsarbeiten nach Hamer erscheint deswegen sinnvoll, weil sowohl die Umstellungskosten der Unternehmen infolge rechtlicher Veränderungen, als auch die Kosten für externe Beratungen und Dienstleistungen den entsprechenden Verwaltungsbereichen "Steuern und Abgaben", "Personal" sowie "Statistik" zugeordnet werden können. Die vierte Unterscheidung von Hamer "Betriebsbedingter Bürokratieaufwand" ist erforderlich, weil eine Vielzahl von Verwaltungsleistungen nur dadurch entstehen, daß das Unternehmen einen laufenden Betrieb hat. Leistungen, wie "Lohnpfändungsberechnung und Abführung", "Arbeits- und Verdienstbescheinigungen" sowie "Beiträge zur Berufsgenossenschaft", können nicht sachgerecht dem Steuer-, Personal- und Statistikbereich zugeordnet werden.[4]

[4] Die Ergebnisse der Fallstudie, die im Kapitel 3.5 dargestellt werden, beruhen auf einer Erfassung der Verwaltungsleistungen für den Staat nach der Systematik von Hamer.

2.3 Zu den Kosten der Administration im privaten Sektor

2.3.1 Interne und externe Kosten

Durch die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor entstehen Kosten. Diese Verwaltungskosten lassen sich hinsichtlich verschiedener Kostenarten unterscheiden.

Klein-Blenkers (Klein-Blenkers, 1980, 10-12) wählt eine Abgrenzung zwischen internen und externen Kosten im Unternehmenssektor.

Die internen Kosten erfassen die betrieblichen Einzel- und Gemeinkosten. Die betrieblichen Einzelkosten setzen sich zusammen aus den Personal- und Sachkosten. Bei den Personalkosten ist nicht nur das Angestelltenentgelt zu berücksichtigen, sondern auch der Unternehmerlohn[5]. Insbesondere für kleine Unternehmen gilt, daß der Unternehmer selbst für die Erfüllung der Verwaltungsarbeiten verantwortlich ist. Die innerbetrieblichen Sachkosten entstehen z.B. durch Kosten für Büromaterial. Die Gemeinkosten stellen Kosten dar, die den Kostenträgern, in diesem Fall den Verwaltungsleistungen, nicht direkt zugerechnet werden können, wie Raum- und Stromkosten.

Bei den externen Kosten handelt es sich hauptsächlich um Kosten für Steuerberater bzw. -anwälte. Es können auch Kosten für die Nutzung externer elektronischer Datenverarbeitungssysteme, wie der DATEV[6], enstehen. Klein-Blenkers begründet die Anerkennung der externen Kosten als Bestandteil der Kosten der Administration.

> "...; denn die Hinzuziehung eines Steuerberaters ist heute für jeden gewerblichen Steuerpflichtigen eine absolute Notwendigkeit angesichts der dem Steuerpflichtigen durch Gesetz übertragenen Verwaltungsarbeiten und unter Berücksichtigung von Umfang sowie Kompliziertheit der Steuergesetzgebung. Die Honorare für Steueranwälte sind mit der gleichen Begründung der administrativen Belastung zuzurechnen (Klein-Blenkers, 1980, 11)."

Zu den Kosten der Administration zählen auch diejenigen, die durch die gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, das heißt die steuerlichen Buch- und Betriebsprüfungen, entstehen. Die Auskunftspflicht ist mit internen und externen Kosten ver-

---

[5] Es handelt sich hierbei um eine kalkulatorische Kostenart.

[6] Die DATEV ist die Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland eG.

bunden, denn nicht nur der Unternehmer und seine Mitarbeiter müssen dem Prüfer für Auskünfte zur Verfügung stehen, sondern auch der Steuerberater.

2.3.2 Steuererbringungskosten

Als Steuererbringungskosten sollen die administrativen Kosten im Steuerbereich bezeichnet werden. Sie umfassen die realen und psychischen Aufwendungen, die Private ohne staatliche Entschädigung aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen zur Einziehung der eigenen oder fremden Steuern leisten müssen (Recktenwald, 1984, 268).

Zu den Aufwendungen zählen u.a. das Sammeln von Belegen, das Studieren der steuerrechtlichen Bestimmungen, die Datenerfassung und -auswertung als Basis für die Berechnung der Steuerschuld, Kosten für Steuerberatung oder auch Lohnsteuerhilfevereine, Sachaufwendungen in Form von Porto- und Telefonkosten.

Steuererbringungskosten können in Form eines monetären, eines zeitlichen oder in Form eines psychischen Aufwandes, wie die Angst vor Nichteinhaltung der steuerrechtlichen Bestimmungen, auftreten. Die Träger der Steuererbringungskosten sind die privaten Haushalte, die Unternehmen sowie freiwillige Helfer (Sandford et al., 1989a, 10-14).[7]

Es ist zudem eine Unterscheidung zwischen vermeidbaren und unvermeidbaren Steuererbringungskosten erforderlich. Im Zuge der Steuerplanung und -gestaltung entstehen der Privatwirtschaft Kosten, die als vermeidbare bzw. freiwillige Aufwendungen zur Reduzierung der Steuerschuld dienen. So kann ein Unternehmen durch die zeitliche Verschiebung einer Investition oder auch durch die Ausschöpfung von Freibeträgen Steuern vermeiden. Die freiwilligen Steuerplanungskosten sind den Steuererbringungskosten zuzurechnen, weil es sich hierbei um Kosten, wenn auch um vermeidbare, handelt, die ohne die Besteuerung nicht anfallen würden.

Zudem ist zwischen Brutto- und Netto-Steuererbringungskosten zu unterscheiden.[8] Die Verwaltungsleistungen für den Staat verursachen im Unternehmen nicht nur Kosten, sondern auch einen Nutzen. Um zur effektiven Belastung der Unternehmen zu gelangen, sind Brutto-Steuererbringungskosten um einen positiven

---

[7] Vergleiche zur Systematisierung der Steuererbringungskosten auch Sandford (Sandford, 1973, 8-9 und 1981b, 163-167).

[8] Im Folgenden handelt es sich immer um Brutto-Steuererbringungskosten, es sei denn, es erfolgt ein besonderer Hinweis.

Effekt zu reduzieren. Die Differenz aus Brutto- und Netto-Steuererbringungskosten ergibt sich aus Zinsgewinnen durch Liquiditätseffekte und aus Geschäftsführungsvorteilen (Sandford et al., 1981a, 75).

Zinsgewinne und -verluste entstehen zum einen, so bei der Umsatzbesteuerung, durch das zeitliche Auseinanderfallen der Steuerzahlung und der Entstehung der Steuerschuld, und zum anderen, wie bei der Veranlagung zur Einkommensteuer, durch das zeitliche Auseinanderfallen der Steuerzahlung und der endgültigen Festsetzung der Steuerschuld. Zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen bestehen Kreditbeziehungen, woraus Zinsgewinne bzw. -verluste resultieren können. Steuervorauszahlungen reduzieren die öffentlichen Verwaltungskosten[9], erhöhen aber die Steuererbringungskosten. Steuernachzahlungen erhöhen entsprechend die öffentlichen Kosten und reduzieren die Steuererbringungskosten (Sandford et al., 1981a, 19).

Da im Fall der Umsatzbesteuerung zwischen der Umsatzsteuerzahlung und der Entstehung der Umsatzsteuerschuld eine zeitliche Frist liegt, kann der Steuerpflichtige als Schuldner einen Zinsgewinn infolge des Liquiditätseffektes realisieren: Sandford (Sandford, et al., 1981a, 77) beziffert unter bestimmten Annahmen[10] für Großbritannien den positiven Saldo aus Zinsgewinnen - und verlusten in den Jahren 1977/78 auf 73 Millionen Pfund, das heißt auf fast 1,7% des Umsatzsteueraufkommens. Die Privatwirtschaft kann demnach durch das Verfahren bei der Umsatzsteuererhebung einen Nettogewinn realisieren, um welchen die Umsatzsteuererbringungskosten zu kürzen sind.

Durch die Anforderungen an die Steuerveranlagung sind die Unternehmen gezwungen, erweiterte Buchhaltungssysteme einzurichten sowie die betriebswirtschaftlichen Daten des Unternehmens zu erfassen und auszuwerten. Das Unternehmen verfügt somit über innerbetriebliche Informationen, die für das Manage-

---

[9] Die Kosten im öffentlichen Sektor sind die Kosten, die durch das Verwalten eines bestehenden Steuersystems, durch das Gesetzgebungsverfahren, durch die Klagen bei den Finanzgerichten sowie durch die Zinsverluste verursacht werden. Als Steuerverwaltungskosten werden diejenigen Kosten bezeichnet, die beim Vollzug der bestehenden Steuergesetzgebung in den öffentlichen Verwaltungen des Bundes, der Länder und der Gemeinden entstehen. Zu den Anpassungskosten zählen hingegen die Kosten in Zusammenhang mit dem Gesetzgebungsverfahren, den Klagen bei den Finanzgerichten sowie die Zinsverluste der Finanzverwaltung als Folge der Gewährung von Abgabefristen. Die Zinsverluste sind deswegen den Steuerverwaltungskosten nicht zuzurechen, da diese außerhalb der Kontrollmöglichkeit der Verwaltung liegen (Sandford et al., 1989a, 5).

[10] Die Annahmen sind: Die Abgabefrist ist innerhalb eines Monats nach Ende des Quartals, in welchem die Umsatzsteuerschuld entsteht, wobei alle Steuerpflichtigen am letzten Tag der zulässigen Frist die Steuerschuld begleichen. Es liegt ein linearer Cash-Flow vor. Die Bestände sind konstant. Der Zinssatz ist 7%.

ment unentbehrlich sind. Die Brutto-Steuererbringungskosten sind ebenfalls um diese Geschäftsführungsvorteile zu reduzieren, wobei allerdings das Problem auftritt, diese Vorteile zu messen (Sandford et al., 1981a, 90-96).

Ein weiterer Kostenfaktor im privaten Sektor sind die Umstellungskosten infolge von rechtlichen Veränderungen. Bei der Einführung einer neuen Steuer oder auch bei steuerrechtlichen Änderungen ist zwischen einmaligen, temporären und regulären Steuererbringungskosten zu unterscheiden. Bevor eine Steuerrechtsänderung gesetzlich in Kraft tritt, entstehen im Ankündigungszeitraum Umstellungskosten im privaten Sektor. Diese Umstellungskosten resultieren aus der Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit den neuen rechtlichen Bestimmungen oder der Umstellung der elektronischen Datenverarbeitungssysteme. Nach der Einführung der Steuer sinken die Steuererbringungskosten durch den Lerneffekt langsam auf das Niveau der regulären Belastung (Sandford et al., 1989a, 17).

2.3.3 Administrative Kosten im Arbeits- und Sozialbereich

Es werden im Arbeits- und Sozialbereich Leistungen und somit Kosten auf den privaten Sektor überwälzt.[11] Die administrativen Kosten im Arbeits- und Sozialbereich entstehen analog zu den Steuererbringungskosten durch einen realen und psychischen Aufwand, der aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen im Rahmen des Sozialsystems ohne staatliche Entschädigung, insbesondere im Unternehmenssektor, zu tragen ist. Diese Kosten können monetärer, zeitlicher und psychischer Art sein.

---

[11] Die Kosten im öffentlichen Sektor entstehen durch das Verwalten des bestehenden Sozialsystems, durch das Gesetzgebungsverfahren sowie durch die Klagen bei den Sozialgerichten.

3. Schätzmethoden und ihre Ergebnisse

3.1 Zur Notwendigkeit der Verbesserung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse

Die internationalen und nationalen Schätzmethoden und ihre Ergebnisse werden im Folgenden eingehend untersucht. Sie stehen im Mittelpunkt der wissenschaftlichen Diskussion.

Im September 1994 fand eine Konferenz zu dem Thema "Tax Compliance Costs: Measurement and Policy" am St. John´s College in Oxford statt. Cedric Sandford, der Herausgeber des zur genannten Konferenz erschienenen Buches, erläutert in seinem Vorwort, warum es sich bei der Konferenz um eine besondere handelt.

> "The conference, for the first time, brought together leading researchers on tax compliance costs from around the world. They were asked to present a summary of their research findings but, in particular, they were requested to concentrate on the methodology - for the main object of the conference was to consider how methods of measuring compliance costs might be improved and made more relevant and useful for tax policy-making (Sandford, 1995, xv)."

Im Mittelpunkt der internationalen wissenschaftlichen Analyse steht damit die Methode, die Steuererbringungskosten zu messen. Hauptziel der Konferenz war die Betrachtung und Bewertung der Schätzmethoden, und zweitrangig ging es um einen weltweiten Überblick über die aktuellen empirischen Forschungsergebnisse bezüglich der Kostenhöhe (Sandford, 1995, 7).

Der wissenschaftliche Stand der Diskussion in Deutschland unterscheidet sich von dem im internationalen Raum. Im Zentrum der deutschen Untersuchungen stehen die empirischen Ergebnisse zur Kostenbelastung, und zwar nicht, wie bei den internationalen Studien, nur im Steuerbereich, sondern auch in den anderen Verwaltungsbereichen. Eine Verbesserung der Schätzmethoden mit dem Ziel, den politischen Entscheidungsträgern verläßliche und operationale Daten zu liefern, ist nicht ausdrückliches Ziel bisheriger deutscher Studien.[1]

---

[1] Es ist zu vermuten, daß nicht allein die abweichenden wissenschaftlichen Diskussionen dafür verantwortlich sind, daß es keine deutsche Teilnahme an der genannten Konferenz gab. Da die deutschen Studien bisher nicht in englischer Sprache veröffentlicht wurden, hat sich eine Abkoppelung von der internationalen Diskussion über die Kosten der Administration auch aus sprachlichen Gründen ergeben.

Von Bedeutung ist, daß eine Verbesserung der Methode zur Schätzung der Steuererbringungskosten deswegen angestrebt wird, um einen steuerpolitischen Entscheidungsprozeß auf der Grundlage fundierter und repräsentativer Daten zu ermöglichen. Es besteht damit international, insbesondere in Großbritannien, USA, Kanada, Australien und Neuseeland, eine wissenschaftliche und politische Diskussion über die administrativen Kosten im privaten Sektor.

Es können nach Pope (Pope, 1993a, 71-72) sechs Entwicklungsphasen der politischen Auseinandersetzung mit den Kosten im privaten Sektor unterschieden werden.

Die erste Phase ist dadurch gekennzeichnet, daß die Verwaltungskosten, die die Privaten zu tragen haben, in der politischen Diskussion keine Berücksichtigung finden. Die zweite Phase zeichnet sich durch eine Kenntnisnahme dieser Kosten aus, ohne daß jedoch ein politischer Handlungsbedarf erkannt und umgesetzt wird. Die Schätzung und Bewertung der Kosten erfolgt in der dritten Entwicklungsphase, die dazu führt, daß in der vierten Phase die politischen Entscheidungsträger die gesellschaftliche und politische Bedeutung der administrativen Kosten anerkennen und daraus einen politischen Handlungsbedarf ableiten. Es werden dann Maßnahmen ergriffen, wie zur Steuervereinfachung, die zu einer Verringerung der Kostenbelastung im privaten Sektor führen sollen. Da diese Maßnahmen nicht unbedingt zu einer Kostenentlastung beitragen, wird eine weitere fünfte Phase unterschieden. Diese ist dadurch gekennzeichnet, daß infolge der Maßnahmen tatsächlich eine Verringerung der Kostenbelastung im privaten Sektor eintritt. Die Endphase sechs ist erreicht, wenn die administrativen Kosten kontinuierlich in der politischen Diskussion Berücksichtigung finden, so daß sie bei jeder Gesetzesinitiative quantifiziert und veröffentlicht werden.

Da in der Bundesrepublik Deutschland die Schätzung und Bewertung der Kostenhöhe im Mittelpunkt des wissenschaftlichen Interesses stehen, ist davon auszugehen, daß sich die wissenschaftliche und politische Auseinandersetzung in der dritten Entwicklungsphase befindet.

Es können Schätzmethoden in Abhängigkeit des Stichprobenumfangs unterschieden werden. Die Entscheidung für eine bestimmte Art der Datenerhebung ist von der Zielsetzung abhängig. Hierzu stellt Sandford fest:

> "Where a government needs to be convinced of the importance of tax compliance costs, a large scale survey may be the best starting point (Sandford, 1995, 402)."

Sobald die politischen Entscheidungsträger von der Notwendigkeit einer Kostenentlastung überzeugt sind, haben die empirischen Studien zu den Kosten der

Administration nicht nur die Aufgabe, die absolute Höhe der Kosten zu schätzen, sondern auch ihre Verteilungswirkungen und Bestimmungsfaktoren zu analysieren. Nur so besteht die Möglichkeit, Aktionsparameter für politische und rechtlichen Entscheidungen abzuleiten (Allers, 1995, 192).

Für den Fall, daß Umfrageergebnisse, die auf großen Stichproben beruhen, zu den administrativen Kosten vorliegen und in politischen Entscheidungsprozessen Berücksichtigung finden, ist die Durchführung von intensiven Umfragemethoden, das heißt Fallstudien-Methoden, erforderlich. Durch die Anwendung dieser Schätzmethode ist es möglich, den Einfluß potentieller steuerrechtlicher Veränderungen auf die Steuererbringungskosten zu messen (Sandford, 1995, 403).

Doch noch ein weiterer Grund fordert nach Allers den Einsatz von Fallstudien-Methoden.

> "Usually, compliance costs are measured by means of surveys and interviews. These methods depend heavily on the assumption that respondents may be trusted to give reasonably accurate answers. However, as soon as firms have a direct interest in the results of cost studies, strategic behaviour is to be expected, and respondents are bound to exaggerate. Thus compliance costs will probably have to be measured differently, e.g. by case study analysis (Allers, 1995, 192)."

Das Ziel des 3. Kapitels ist die Darstellung und Analyse der internationalen und nationalen Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse. Zudem sollen für die deutsche Kostenanalyse sowohl Lücken in der deduktiven Datenanalyse, als auch in der Schätzung und Bewertung der administrativen Kosten aufgeschlossen werden.

Zum einen werden mit Hilfe einer multivariaten Regressionsanalyse die Daten einer großen Stichprobe dahingehend ausgewertet, die Abhängigkeit der Kosten von bestimmten Variablen zu schätzen. Die deduktive Datenanalyse soll somit Aufschluß über Wirkungszusammenhänge geben. Die Datenbasis entstammt der Kitterer-Studie (Kitterer, 1989), die sich auf die Ergebnisse einer Umfrage bei rund 20.000 schleswig-holsteinischen Unternehmen[2] zu den Kosten der Administration bezieht. Auf der Grundlage dieser Stichprobenergebnisse wird durch eine Regressionsanalyse der Verlauf und die funktionale Form der Kostenhöhe in Abhängigkeit der Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl) geschätzt. Damit sind statistisch geprüfte Aussagen über die Abhängigkeit der Kosten von bestimmten Erklärungsvariablen möglich.

---

[2] Die Rücklaufquote betrug 10%.

Zum anderen soll die Umfrage bei sechs schleswig-holsteinischen Unternehmen nicht nur Ergebnisse über die Kosten liefern, sondern auch Möglichkeiten und Grenzen dieser Fallstudien-Methode als Schätzmethode aufzeigen. Die Fallstudie bedeutet eine Ergänzung und Fortsetzung der Stichprobenergebnisse der Kitterer-Studie, und zwar mit dem Ziel, die Genauigkeit der Informationen zu verbessern und die Gefahr einer Über- oder Unterschätzung der Kosten einzuschränken. Durch die Erfassung der einzelnen Leistungen und ihrer Kosten sollen die pauschalen Kostenansätze für die Verwaltungsbereiche inhaltlich gefüllt werden. Es ist der Versuch, durch eine Methode, die auf einer sehr intensiven Kostenermittlung beruht, Erfahrungen zu sammeln, inwieweit die Unternehmen zum einen in der Lage sind, Verwaltungsleistungen für den Staat als solche zu erkennen, und zum anderen, inwieweit die Kosten den einzelnen Leistungen zugerechnet werden können. Zudem ist die Fallstudie ein erster Ansatz, Umstellungskosten für einzelne Verwaltungsleistungen zu erfassen. Ziel dieser Methode zur Messung der Kosten ist zudem herauszufinden, ob sie geeignet ist, Ergebnisse für eine Kostenprognose im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens zu liefern.

3.2 Möglichkeiten und Grenzen der Kostenmessung

3.2.1 Zur Bedeutung der Umfragemethode

Die privaten Haushalte und Unternehmen haben als Folge des Überwälzungsprozesses von Verwaltungsleistungen Kosten zu tragen, die im Regelfall weder berechnet, noch offen ausgewiesen werden.

Die privaten Haushalte, die in ihrer Freizeit der Steuererklärungspflicht, wie im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensbesteuerung, nachkommen, führen im allgemeinen keine Kostenkalkulation für diese Leistung durch. Sie werden für den zeitlichen Aufwand nicht entschädigt. Für den Fall der Inanspruchnahme einer externen Beratung hingegen erfolgt eine Bewertung der überwälzten Leistung mit dem Marktpreis. Diese externen Kosten werden in Höhe des Grenzsteuersatzes den privaten Haushalten in Form einer Steuerrückzahlung vom Staat erstattet.

Obwohl die überwälzten Verwaltungsleistungen des Unternehmenssektors im allgemeinen Wirtschaftsprozeß eingebettet sind, erfolgt für sie keine gesonderte Kostenrechnung. Entscheidet sich ein Unternehmen für eine externe Beratung, so werden die überwälzten Leistungen im Einklang mit der Steuerberatergebührenverordnung bewertet und haben dementsprechend einen Marktpreis. Für die innerbetrieblichen Leistungen erfolgt keine Kosten- und Leistungsrechnung, so daß, wie bei den privaten Haushalten, eine Kostenermittlung bzw.- messung nur auf der Grundlage von Schätzungen erfolgen kann.

Da die Messung der Kosten von Schätzungen des privaten Sektors abhängig ist, hat die Umfragemethode eine entscheidende Bedeutung bei der Kostenbewertung und -analyse.

Umfragemethoden können grundsätzlich hinsichtlich der Größenordnung der Stichprobe unterschieden werden. Die Messung der administrativen Kosten erfolgte überwiegend auf der Basis von großen Stichproben.

Ist die Entscheidung für eine große Stichprobe getroffen, so besteht die Wahl, eine postalische Umfrage oder eine Interview-Umfrage durchzuführen. Die Interview-Umfragen werden hierbei regelmäßig von kommerziellen Meinungsforschungsinstituten durchgeführt. Es ist auch möglich, die beiden Umfragemethoden miteinander zu kombinieren. Um die Rücklaufquoten der postalischen Umfragen zu er-

höhen, können diese durch telefonische Nachfaßaktionen oder auch persönlichen Interviews ergänzt werden.

Die intensiven Umfragemethoden, die auf kleinen Stichproben beruhen, verwenden im allgemeinen zur Datenermittlung persönliche Interviews.

Anläßlich der Konferenz am St. John´s College in Oxford wurden die Teilnehmer aufgefordert, zu verschiedenen Fragestellungen, ihre Umfragemethode betreffend, Stellung zu nehmen. Ziel war, die Vor- und Nachteile der einzelnen Schätzmethoden herauszuarbeiten, um somit Ansatzpunkte für eine Verbesserung der Kostenmessung zu finden.

3.2.2 Stärken und Schwächen der Methoden

3.2.2.1 Allgemeine Probleme der Schätzmethoden

Um die Vor- und Nachteile der verschiedenen Schätzmethoden, die zur Messung der Kosten der Administration angewendet wurden, herauszuarbeiten und einander gegenüberzustellen, sollten die Teilnehmer der Konferenz "Tax Compliance Costs: Measurement And Policy" zu den folgenden Punkten Stellung nehmen (Sandford, 1995, 8).

- Ziele der Studie und Gründe für die Wahl der Schätzmethode,
- Zielgruppe, Quelle der Stichprobe, Stichprobengröße, Rücklaufquote und
- Repräsentativität,
- Charakteristika der Nicht-Anworter,
- Prüfung der Zuverlässigkeit bzw. Richtigkeit der Ergebnisse.

Denn es ging dem Leiter der Konferenz, Cedric Sandford, um die Beantwortung der Fragen, wie die Methoden zur Kostenmessung verbessert werden können und welche Methoden für welche Ziele am besten geeignet sind (Sandford, 1995, 10).

Allgemeine Probleme der Schätzmethoden sind die Abgrenzung der administrativen Kosten und die Bewertung der Zeit.

Unabhängig von der Wahl der Schätzmethode ist ein grundsätzliches Problem der Kostenmessung, welche Kosten, insbesondere Steuererbringungskosten, zu den administrativen Kosten gezählt werden sollen.

Die theoretische Definition bezüglich der Kosten im steuerlichen Verwaltungsbereich ist hierbei wenig hilfreich.

> "...: those costs, which would not exist but for the tax - and which would disapear if the tax was abolished (Sandford, 1995, 394)."

Es stellt sich somit in diesem Zusammenhang die Frage, ob die Kosten der Steuerplanung und -vermeidung zu den Kosten der Steuererbringung zu zählen sind. Ist eine Unterscheidung zwischen unvermeidbaren und vermeidbaren Steuererbringungskosten zulässig? Für Sandford ist "the reasonable man" und sein Steuererbringungsverhalten die Antwort auf die Frage.

> "If a distinction needs to be made it is perhaps best drawn between tax planning which is a normal part of commercial activity (and which would be undertaken by the "reasonable man") and purely artificial transactions, with no commercial relevance but evolved solely to reduce tax (Sandford, 1995, 397)."

Die Bewertung des zeitlichen Aufwandes kann auf der Basis verschiedener Ansätze erfolgen, so daß keine eindeutige und allgemein gültige Regel für den Faktor Zeit abgeleitet werden kann. In Abhängigkeit der Fragestellung fällt die Entscheidung für einen bestimmten zeitlichen Maßstab (Pope, 1995, 114-118).

Der Teilnehmer an der Umfrage kann die Möglichkeit erhalten, selbst zu bestimmen, mit welchem Stundensatz er seinen zeitlichen Aufwand für administrative Leistungen ansetzt. Diese individuelle Bewertung der Zeit kann dadurch modifiziert werden, daß eine Obergrenze bestimmt wird, mit dem Ziel, unrealistische Überbewertungen zu vermeiden. Zudem ist es möglich, den Median aus den angegebenen individuellen Bewertungen als Grundlage für die Datenanalyse zu verwenden. Soll der zeitliche Aufwand des Inhabers eines Unternehmens bewertet werden, so ist in der Regel auf diese Methode der Selbsteinschätzung zurückzugreifen.

Ein weiterer Ansatz, den zeitlichen Aufwand zu bewerten, ist die Anwendung des Konzepts der Kompensatorischen Variation. Slemrod und Sorum (Slemrod und Sorum, 1984) stellten den Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Umfrage zu den Steuererbringungskosten der persönlichen Einkommensteuer in den Vereinigten Staaten im Jahr 1982 die Frage:

> "If you could have avoided <u>all</u> the time and effort on your 1982 income tax returns, how much more would you have been willing to pay? (Assume the amount of income tax paid would <u>not</u> have changed.) (Slemrod und Sorum, 1984, 14)."

Doch das Konzept der Kompensatorischen Variation zur Bewertung der Zeit bewährte sich nicht. Die Angaben der Steuerzahler zeigten deutlich, daß der Sinn der Frage mißverstanden wurde.

Zudem kann als Maßstab zur Bewertung des zeitlichen Aufwandes der Stundenlohnsatz herangezogen werden. Ob der Stundenlohnsatz vor oder nach Steuern Anwendung finden sollte, ist davon abhängig, ob die administrativen Kosten, insbesondere die Steuererbringungskosten, der Unternehmen oder der Haushalte erfaßt werden sollen.

Für den Fall der Bewertung des zeitlichen Aufwandes im Unternehmenssektor wird in der Regel die Leistung der angestellten Mitarbeiter, die zur Erfüllung der überwälzten Verwaltungsarbeiten verpflichtet sind, mit dem Bruttostundenlohnsatz, das heißt dem Stundenlohnsatz vor Steuern, bewertet. Die Bewertung anhand des Bruttostundensatzes bedeutet keine Ermittlung der tatsächlich anfallenden Kosten je Stunde, das heißt der Lohn- und Lohnnebenkosten je Stunde. Es stellt sich daher die Frage, welche Lohnnebenkosten in die Kalkulation einbezogen werden müßten. Neben den gesetzlichen Personalzusatzkosten, wie die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitgeber oder auch die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, existieren tarifliche und betriebliche Personalzusatzkosten, wie Urlaub einschließlich Urlaubsgeld oder die betriebliche Altersversorgung.

Das Institut der Deutschen Wirtschaft kommt für das Jahr 1996 zu dem Ergebnis, daß in Westdeutschland der Anteil der Personalzusatzkosten im Produzierenden Gewerbe[3] am Entgelt für geleistete Arbeit bei 80,7% und in Ostdeutschland bei 71,2% lag (Hemmer, 1996, 55).

Es ist deutlich, daß eine Messung der Verwaltungskosten auf der Basis nicht nur der Bruttolohnkosten, sondern auch der Zusatzkosten erfolgen sollte, weil sonst eine Unterschätzung der Kosten für die Verwaltungsleistungen die Folge ist.

Aus Gründen der Operationalität ist im allgemeinen diesem Anspruch nicht gerecht zu werden. Um die Lohnnebenkosten im Rahmen einer Umfrage zu ermitteln, ist es aus Gründen der Einfachheit und Durchführbarkeit sinnvoll, wenn nur die Sozialversicherungsbeiträge als Personalzusatzkosten angegeben werden sollen. Es ist hierbei allerdings zu berücksichtigen, daß mit dieser Methode die Kosten unterschätzt werden können.

Für den anderen Fall, daß die Steuererbringungskosten der persönlichen Einkommensteuer bei den privaten Haushalten bzw. Steuerzahlern geschätzt werden sol-

---

[3] Es handelt sich hierbei um Unternehmen mit 10 und mehr Beschäftigten.

len, besteht die Möglichkeit, den Nettostundenlohnsatz als Faktor heranzuziehen. Damit gilt die Annahme, daß die Opportunitätskosten der Steuererbringung regelmäßig ein Verzicht auf Freizeit sind. Die Anwendung des Bruttostundensatzes ist dann sinnvoll, wenn der zeitliche Aufwand von Freiberuflern bewertet werden soll, und die Opportunitätskosten nicht Freizeit, sondern Arbeitszeit sind.

3.2.2.2 Was können Schätzmethoden auf der Basis von großen Stichproben leisten?

Die Schätzung der Kosten der Administration erfolgte in der Mehrzahl der Fälle auf der Basis von großen Stichproben. Ein Vergleich der internationalen Studien zeigt die Vor- und Nachteile dieser Kostenmessung (Sandford, 1995, 402-403).

Um die politischen Entscheidungsträger von der Kostenbelastung des privaten Sektors als Folge des Überwälzungsprozesses zu überzeugen, sind Daten, die eine große Stichprobe erzeugt und die dem Anspruch der Repräsentativität genügen, notwendig. Das Durchdringen in den politischen Raum ist somit ein wichtiges Ziel und ein entscheidender Vorteil von diesen Umfragen. Werden sie in zeitlichen Abständen durchgeführt, so können sie die Entwicklung der Kosten und ihre Verteilung, das heißt die regressive Inzidenz, aufzeigen. Dynamische Apekte der Kostenmessung sind damit auf der Basis von großen und repräsentativen Stichproben möglich. Zudem können grobe Problembereiche aufgedeckt werden.

Da diese Umfragen nicht ins Detail gehen können, bezeichnet Sandford sie nicht als das geeignete Instrument "for discovering the actual or potential effect of changes of detail (Sandford, 1995, 403)".

Der eingeschränkte Umfang und Inhalt solcher Befragungen ist damit insbesondere für spezielle und komplizierte Fragestellungen ungeeignet.

Zudem ist ein Nachteil dieser Umfragemethode, daß sie dem Interviewer nicht die Gelegenheit zu Erklärungen gibt. Es können somit Fragen von den Teilnehmern mißverstanden werden. Zudem nennt Allers (Allers, 1995) das Problem eines Bias, der aus falschen Erinnerungen der Befragten resultieren kann.

> "Moreover, recall-bias might be a problem, if a long period of time has elapsed between the activities asked for and the moment of questioning (Allers, 1995, 174)."

Als weitere Nachteile sind die geringe Rücklaufquote und die Schwierigkeit, die Zielgruppe zu erreichen, zu nennen. Für die Schätzung der Kosten der Administration ist von Bedeutung, daß die Zielpersonen den Fragebogen beantworten, das

heißt diejenigen, die die zu bewertende Leistung erfüllen. Ansonsten besteht die erhöhte Gefahr von Fehleinschätzungen.

Sandford leitet aus dem internationalen Vergleich der Schätzmethoden elementare Anforderungen an diese ab, und zwar, Repräsentativität, Recherche bei Nicht-Antwortern und Prüfung der Daten auf Richtigkeit und Zuverlässigkeit.

Von entscheidender Bedeutung ist die Repräsentativität einer Stichprobe (Sandford, 1995, 376-377). Es können nur Daten zu den Kosten der Administration, die dieser Anforderung genügen, auch als Basis für politische Entscheidungsprozesse verwendet werden. Um dem Anspruch der Repräsentativität in bestmöglicher Weise zu entsprechen, ist eine enge Kooperation zwischen Wissenschaftlern, das heißt denjenigen, die für die Vorgaben der Datenerhebung und die folgende Datenanalyse verantwortlich sind, und den öffentlichen Finanzbehörden unerläßlich.

Die in Großbritannien und Neuseeland angewandten Umfragetechniken belegen, daß der Datenschutz sichergestellt werden kann. Es waren die Finanzbehörden, die die von den Wissenschaftlern entwickelten Umfragebögen verschickten und die Antworten an diese zurückleiteten. Die Antworten waren ohne Name und Adresse nur mit einer Nummer versehen, so daß die Anonymität der Teilnehmer an der Umfrage sichergestellt war. Nur diejenigen, die ausdrücklich ihre Identifikation zuließen, wurden den Wissenschaftlern mit Name und Adresse bekannt gegeben. Dies war insofern von Bedeutung, da aufgrund der Wahrung des Datenschutzes die Wissenschaftler nicht die Möglichkeit hatten durch Nachfaßaktionen bei den Nicht-Antwortern nach gemeinsamen Charakteristika und Gründen für die Nicht-Teilnahme an der Umfrage zu recherchieren. Warum die Nicht-Antworter und ihre Berücksichtigung bei der Auswertung der Daten von Bedeutung sind, soll im Folgenden betrachtet werden.

Besteht die Möglichkeit, Gemeinsamkeiten und Besonderheiten von Nicht-Antwortern herauszufinden, so können Datenverzerrungen aufgedeckt werden. Doch die empirischen Studien, die eine entsprechende Recherche bei Nicht-Antwortern durchführten, kommen zu ganz konträren Ergebnissen. Tait (Tait, 1988, 352) zieht hinsichtlich der Steuererbringungskosten im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung das Fazit, daß diejenigen, die die Fragebögen beantworten, eine vergleichsweise höhere Kostenbelastung aufweisten. Allers hingegen argumentiert anders:

> "It appears that non-respondents perceive a significantly higher compliance burden than respondents do...In order roughly to estimate the magnitude of the bias, mean costs per firm have been re-weighted by the estimated relative compliance burden of non-respondents: this results in a 10 per cent higher cost level (Allers, 1995, 182)."

Demnach lassen sich nicht eindeutige Aussagen über eine Datenverzerrung machen. Es ist die Durchführung eines entsprechenden Tests zu empfehlen, um für die einzelne Stichprobe mögliche Datenverzerrungen bei der Auswertung der Ergebnisse berücksichtigen zu können.

Die Prüfung der Angaben der Teilnehmer hinsichtlich Richtigkeit und Zuverlässigkeit ist bei einer Umfrage, die auf einer großen Stichprobe beruht, unerläßlich.

Fehlerhafte Daten haben verschiedene Gründe. Es können Verständnisprobleme bei der Beantwortung der Fragen oder auch eine mangelnde Sorgfältigkeit die Ursache sein. Zudem kann nicht ausgeschlossen werden, daß vorsätzlich falsche Angaben gemacht werden.

> "..., presumably, those responding have an interest in assigning as much cost as possible to tax compliance. If the respondents think the results will be published, and presumably they cooperate in the hope that their complaints will encourage changes in the tax, then it is possible they think that the more they complain and the higher are the apparent compliance costs, the greater will be their impact on policy. So not only is the sample selection likely to be biased, the replies themselves are likely to include a further bias (Tait, 1988, 353)."

Eine Prüfung der Daten kann mit Hilfe entsprechender "check questions" bereits auf dem Umfragebogen gelöst werden. Hasseldine (Hasseldine, 1995) führte eine interne Prüfung der von den Unternehmen in Neuseeland im Rahmen einer Umfrage angegebenen Steuererbringungskosten durch.

> "An internal check for reasonableness and consistency was included in the GST questionnaire which read "If you could have claimed from Inland Revenue for the time and money spent on accounting for GST in the last completed 12 month period, how much would you have claimed as fair compensation?" ...Overall, the mean claim amounts were actually 16 per cent lower than the recorded costs (Hasseldine, 1995, 130)."

Die Verläßlichkeit der Daten ist entscheidend, soll auf deren Grundlage im politischen Bereich Überzeugungsarbeit hinsichtlich der Notwendigkeit der Reduzierung der Belastung im privaten Sektor geleistet werden.

Es besteht grundsätzlich die Möglichkeit, zwischen postalischen und Interview-Umfragen zu wählen.

Die Interview-Umfragen, die häufig in Form von "Omnibus-Umfragen" durch kommerzielle Meinungsforschungsinstitute durchgeführt werden, haben im Vergleich zu den postalischen Umfragen vor allem den Vorteil einer besseren Rücklaufquote. Zudem ist von einer vergleichsweisen besseren Datenqualität auszugehen, da die Interviewer im Rahmen der persönlichen Gespräche die korrekte

Handhabung des Umfragebogens und damit der Antworten kontrollieren können. Zudem kann die Besetzung jeder sozio-ökonomischen Kategorie sichergestellt werden, da im Falle von Nicht-Antwortern diese entsprechend ersetzt werden (Sandford, 1995, 382).

Sandford (Sandford, 1995, 383) fügt zu den relativen Vorteilen der Interview-Umfragen durch Meinungsforschungsinstitute kritisch an, daß die besseren Rücklaufquoten das Resultat des Ersatzes von Nicht-Antwortern durch Antworter ist. Dies geschieht im Einklang mit den Vorgaben des Auftraggebers, jede sozio-ökonomische Gruppe zu besetzen.

Die Entscheidung für eine postalische Umfrage und gegen eine Interview-Umfrage hat Vorteile (Sandford, 1995, 384). Im Gegensatz zu einer Omnibus-Umfrage können die Wissenschaftler die Datenbasis frei wählen und damit auch die Stichprobengröße und -struktur. Zudem haben die Teilnehmer die Gelegenheit, über Ort und Zeit der Bearbeitung des Fragebogens zu entscheiden, und können somit vergleichsweise mehr Zeit für die Beantwortung verwenden. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, daß bei der entsprechenden Ausgestaltung einer Interview-Umfrage dieser Vorteil verschwindet.

> "On the other hand, the Netherlands survey, carried out through a government research institute, took the form of a dual visit by the interviewer, who left the questionnaire on his first visit and collected it two weeks later, when he was able to check for correct completion (Sandford, 1995, 385)."

Ein weiterer Vorteil postalischer Umfragen ist die Sicherstellung der Anonymität, die oftmals von den Teilnehmern an einer Umfrage gefordert wird. Sandford (Sandford, 1995, 385) bezeichnet diesen Vorteil als bedeutsam.

3.2.2.3 Vor- und Nachteile der Fallstudien-Methode

Die Fallstudien-Methode ist eine Alternative zu den Schätzmethoden auf der Grundlage großer Stichproben, deren Nachteile, wie vermeidbare fehlerhafte Antworten, die auf Mißverständnisse beruhen, offensichtlich sind. Allers begründet den notwendigen Einsatz der Fallstudien-Methode bei der Schätzung der administrativen Kosten:

> "The obvious alternative would be the use of case studies: in-depth interviews and time and motion studies of selected firms or taxpayers. Although this method would undoubtedly produce more accurate estimates of compliance costs of the selected firms or taxpayers,....(Allers, 1995, 174)."

In diesem Zusammenhang warnt Allers vor einer Verallgemeinerung der Ergebnisse, da die empirischen Studien bezüglich der Kostenhöhe und -verteilung eine erhebliche Varianz, so in Abhängigkeit der Unternehmensgröße oder der Einkommenshöhe, nachweisen.

Um die Kosten der Administration durch eine Interview-Umfrage auf der Grundlage von kleinen Stichproben durchführen zu können, müssen die Interviewer fachgerecht ausgebildet sein. Tiefgehende und detaillierte Fragestellungen können aufgrund des erhöhten Schwierigkeitsgrades nur mit einer kompetenten Unterstützung des Interviewers beantwortet werden. Die Gefahr eines Interviewer-Bias ist evident und kann die Qualität und Zuverlässigkeit der Ergebnisse gefährden.

Die australische Untersuchung von zwölf kleinen Unternehmen (Wallschutzky, 1995) veranschaulicht die Probleme, die mit einer Kostenmessung verbunden sind.

> "As an initial introduction to some of the problems raised by the need to comply with taxation and as an insight into the psychology of small firms, the study is excellent. It provides us with salutory warnings about the problems of getting reliable data - even the diaries were not always well kept - and highlights the definitional problem of what constitutes compliance costs and the appropriate value to put on time (Sandford, 1995, 391)."

Sandford (Sandford, 1995, 393) beurteilt die Fallstudien-Methode als "innovative and pioneering", weil sie neue Wege der Kostenmessung geht und zur Aufdekkung der Natur und Bestimmungsfaktoren der Kosten beiträgt.

Die kritische Darstellung der verschiedenen Methoden zur Schätzung der administrativen Kosten ist der Ausgangspunkt dafür, einen Überblick über die empirischen Ergebnisse im internationalen und nationalen Raum, und zwar unter besonderer Berücksichtigung der Schätzmethoden, zu geben.

3.3 Überblick über die empirischen Studien zu den Kosten der überwälzten Leistungen

3.3.1 Schätzmethoden und Ergebnisse der internationalen Untersuchungen

3.3.1.1 Zielsetzung

Gegenstand der internationalen Untersuchungen zu den Kosten der Administration sind die Steuererbringungs- und verwaltungskosten.[4] Die Kosten in den anderen Verwaltungsbereichen sind in den Studien im allgemeinen ausgeklammert. Um den Stand der wissenschaftlichen Diskussion herauszuarbeiten, wird jeweils ein kurzer Überblick über die Schätzmethoden und Ergebnisse der Studien in den Vereinigten Staaten, Kanada, Großbritannien, Australien, Neuseeland, in den Niederlanden und in Spanien gegeben. Die Ergebnisse werden abschließend beurteilt, wobei ein internationaler Vergleich nur hinsichtlich der Schätzmethode und nicht auf der Grundlage der absoluten bzw. relativen Kosten erfolgen kann. Die unterschiedlichen steuerrechtlichen und -systematischen Rahmenbedingungen würden nur sehr begrenzte vergleichende Aussagen zulassen, deren Validität zudem fraglich wären.

3.3.1.2 Vereinigte Staaten

Zur Darstellung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse wird zum einen auf die empirischen Studien und den ökonometrischen Ansätzen von Slemrod eingegangen, und zum anderen erfolgt ein allgemeiner Überblick über die empirischen Ergebnisse für die Vereinigten Staaten seit 1934.

Die Umfragen und Studien von Slemrod (Slemrod und Sorum, 1984, Blumenthal und Slemrod, 1995, Slemrod und Blumenthal 1993, 1996) stehen aufgrund ihrer Methoden und qualitativen Ergebnisse im Mittelpunkt der Betrachtungen.

Ausgangspunkt für die ersten Studien war die große Steuerreform des Jahres 1986 in den Vereinigten Staaten, die Tax Reform Act of 1986, deren ausdrückliches Ziel auch war, die Steuererbringungskosten zu senken. Es wurden zahlreiche Aus-

---

[4] Die Steuerverwaltungskosten sind nicht Gegenstand der Analyse, so daß auf die Darstellung der empirischen Ergebnisse verzichtet wird.

nahmeregelungen abgeschafft und damit eine Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage realisiert.[5] [6]

Um empirisch zu überprüfen, ob die Einkommensteuerreform zu einer Reduzierung der administrativen Belastung der Steuerzahler führte, wurde jeweils vor und nach der Steuerreform eine Umfrage zu den Steuererbringungskosten im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensbesteuerung durchgeführt (Slemrod und Sorum, 1984, Blumenthal und Slemrod, 1995). Mit Hilfe der Daten aus dem Jahr 1982 formulierten und schätzten Slemrod und Sorum (Slemrod und Sorum, 1984) ein ökonometrisches Modell.

Pitt und Slemrod (Pitt und Slemrod, 1989) verwendeten Daten aus Einkommensteuererklärungen, um ein Entscheidungsmodell zu schätzen.

Zudem erfolgte eine Umfrage zu den Kosten der Einkommensbesteuerung (Körperschaftsteuer) großer Unternehmen (Slemrod und Blumenthal, 1993, 1996).

Zunächst sollen die empirischen Ergebnisse zur persönlichen Einkommensteuer 1982 und 1989 dargestellt werden.

Ziel der Umfrage vor der großen Steuerreform von 1986 war, die Struktur und Höhe der Steuererbringungskosten im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensbesteuerung in den Vereinigten Staaten zu schätzen. Hierzu wurden Steuerpflichtige aus Minnesota im Jahr 1984 befragt. In der sich im Jahr 1990 anschließenden Umfrage zu den Kosten der Administration ging es Blumenthal und Slemrod um Folgendes.

> "The primary objective of the later survey was to perform a "natural experiment" in order to assess the impact of the Tax Reform Act of 1986 on the compliance costs of Minnesota households (Blumenthal und Slemrod, 1995, 143)."

In beiden Studien wurde die postalische Umfragemethode gewählt, wobei jeweils die entsprechenden Fragebögen an 2.000 Steuerpflichtige aus Minnesota verschickt wurden, und zwar direkt nach dem Ablauf der Frist für die Steuererklärung. Das heißt, in der ersten Studie erfolgte die Versendung der Fragebögen kurz nach dem 15. April 1983 und in der zweiten Studie nach dem 15. April 1990. Die Zufallsstichprobe wurde mit Hilfe eines kommerziellen Meinungsforschungsin-

---

[5] Rahmann und Napp (Rahmann und Napp, 1987) untersuchen die amerikanische Einkommensteuerreform unter dem Aspekt, ob sie für die Bundesrepublik Deutschland eine Vorbildfunktion einnehmen könnte. Die wichtigsten Regelungen werden erörtert und beurteilt.

[6] Eine Analyse der ökonomischen Effekte dieser Steuerreform erfolgt bei Auerbach und Slemrod (Auerbach und Slemrod, 1997, 589-632).

stitutes, welches mit Telefon- und Wählerlisten arbeitete, gebildet. Die beiden Stichproben genügten nicht dem Anspruch der Repräsentativität, so daß eine entsprechende Gewichtung der Daten erfolgen mußte (Blumenthal und Slemrod, 1995, 143-145). Den beiden Umfragen gingen keine Pilot-Studien voraus, sondern vielmehr hatte die erste Umfrage auch die Funktion einer Pilot-Studie für die Umfrage nach der Steuerreform. So wurde der Umfragebogen der ersten Studie in wenigen Punkten modifiziert und auch in der zweiten Erhebung eingesetzt (Blumenthal und Slemrod, 1995, 148).

In der Umfrage vor der Steuerreform wurde kein Erinnerungsschreiben verschickt, und es konnte eine Rücklaufquote von 32,65% verwirklicht werden. In der zweiten Studie wurde ein Mahn- bzw. Erinnerungssystem eingesetzt, und zwar mit dem Ergebnis, daß die Rücklaufquote sich auf 43,2% erhöhte (Blumenthal und Slemrod, 1995, 145-147). Die Charakteristika von Nicht-Antwortern wurden nicht ermittelt und damit auch nicht in der Datenanalyse berücksichtigt.

Die Autoren sahen drei wesentliche Schwachpunkte ihrer Umfragemethoden. Blumenthal und Slemrod bemängelten den geringen Stichprobenumfang, die fehlende Repräsentativität der Stichprobe und die Tatsache, daß die Steuerpflichtigen nur aus einer bestimmten Region, das heißt Minnesota, stammten (Blumenthal und Slemrod, 1995, 155).

Ein zentrales Ergebnis der beiden Studien zu den Steuererbringungskosten der Einkommensbesteuerung war, daß sich durch die Steuerreform 1986 die Kostenbelastung der Steuerpflichtigen nicht verringerte. Während in 1982 jeder Steuerzahler aus Minnesota im Durchschnitt 21,7 Stunden für seine Steuererbringung einsetzte, erhöhte sich dieses Stundenzahl in 1989 auf 27,4. Auch die Höhe der Steuerberaterkosten, die jeder Steuerpflichtige im Durchschnitt zahlte, stieg um 47% im Jahr 1989 gegenüber 1982. Die gesamten Steuererbringungskosten blieben im Durchschnitt je Haushalt gleich, da der Stundensatz nach Steuern, mit welchem die Zeit bewertet wurde, im Betrachtungszeitraum um 20% sank (Blumenthal und Slemrod, 1995, 152).

Hinsichtlich der Beziehung zwischen Steuererbringungskosten und Einkommenshöhe kamen Blumenthal und Slemrod zu dem folgenden Ergebnis:

> "Disaggregating the data by income, the highest time averages were recorded by the highest income classes, although there was a somewhat U-shaped pattern, with more time being spent by taxpayers at the lowest income classes than in the middle (Blumenthal und Slemrod, 1995, 152)."

In einem ökonometrischen Ansatz modelliert Slemrod (Slemrod, 1989, 3-27) das Steuererbringungsverhalten der privaten Haushalte. Mit Hilfe der Schätzung und Simulation des Modells wird die Veränderung der Steuererbringungskosten im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensteuer bei einer Veränderung des Steuersystems, das heißt bei einer Steuervereinfachung, bestimmt. Die für die Schätzung notwendigen Daten entstammen der Umfrage bei den Steuerpflichtigen aus Minnesota im Jahr 1982 (Slemrod und Sorum, 1984).

Ausgangspunkt des ökonometrischen Ansatzes ist, daß das System der persönlichen Einkommensteuer über Absetzbeträge individuelles Verhalten, welches die persönliche Leistungsfähigkeit einschränkt, subventioniert. Eine Steuervereinfachung bedeutet demnach, daß diese indirekte Form der Subventionierung durch direkte Transfers ersetzt wird. Die Aktionsparameter bei der Steuervereinfachung sind damit die Absetzbeträge.

Im Rahmen des theoretischen Modells werden mit Hilfe eines Nutzenmaximierungsansatzes die wichtigsten Bestimmungsfaktoren des Steuererbringungsverhaltens modelliert. Zur Schätzung der Ressourcenersparnis durch Steuervereinfachung wird ein ökonometrisches Modell formuliert: In dem Entscheidungsmodell erfolgt auf der ersten Stufe die diskrete Entscheidung der Steuerpflichtigen, ob Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage zum Ansatz gebracht werden oder nicht. Unter der Bedingung dieser diskreten Entscheidung wird dann auf der zweiten Stufe durch die privaten Haushalte entschieden, welcher Zeitaufwand und welcher finanzielle Aufwand bei der Steuererbringung eingesetzt wird.

Im Rahmen des Nutzenmaximierungsansatzes ergibt sich das folgende Entscheidungsproblem für einen repräsentativen Haushalt.

$$\text{(3.3.1)} \quad \max_{I,C,L,H,B} U(C, L + gH)$$

mit

C: Konsum des zusammengesetzten Gutes

L: Arbeitseinsatz

H: Zeiteinsatz für Steuerangelegenheiten

B: Zeiteinsatz der Steuerberater

I: Dummy Variable mit I=0 für keine Einzelaufgliederung der Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage und I=1 für die Einzelaufgliederung der Absetzbeträge

γ: Arbeits-Äquivalent für eine Stunde, die für Steuerangelegenheiten verwendet wird.

Der Optimierungsansatzes erfolgt unter der folgenden Nebenbedingung.

(3.3.2) $C = A + wL - T(A + wL - E - R - (1 - I)S - I(D + P_B B)) - P_B B$

mit

A: Autonomes Einkommen
wL: Arbeitseinkommen
T(•): Steuerfunktion
S: Standard-Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage
D: Einzeln aufgegliederte Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage
E: Nicht zu versteuerndes Einkommen
R: Freibeträge
$P_B B$: Steuerberaterkosten

Die Höhe des Konsums des zusammengesetzten Gutes entspricht damit dem autonomen Einkommmen und dem Arbeitseinkommen abzüglich deren Besteuerung und der Steuerberaterkosten.

Für die Entscheidung I=1, das heißt für die Entscheidung der Einzelaufgliederung der Absetzbeträge, ergibt sich die folgende Steuerfunktion.

(3.3.3) $T=T(A+wL-E-R-(D+P_B B))$

Das heißt, nicht die Standard-Absetzbeträge, sondern die einzeln aufgegliederten Absetzbeträge reduzieren die Steuerbemessungsgrundlage, wobei die Abzugsfähigkeit der Steuerberaterkosten von der Bemessungsgrundlage zum Tragen kommt.

Für die Entscheidung I=0, und zwar für den Ansatz der Standard-Absetzbeträge, ergibt sich die nachstehende Steuerfunktion.

(3.3.4) $T=T(A+wL-E-R-S)$

Die Inanspruchnahme der Standard-Absetzbeträge bedeutet gleichfalls der fehlende Abzug der Steuerberaterkosten.

Für das Steuererbringungsverhalten wird ein funktionaler Zusammenhang zwischen der Höhe der Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage, der Freibeträge und jeweils verschiedener Inputs angenommen: Zeiteinsatz für Steuerangelegenheiten (H), Zeiteinsatz der Steuerberater (B), Einkunftsarten (G), persönliche Merkmale, wie z.B. Alter, Ausbildungsniveau, Familienstand (N), sowie das Steuersystem (Ω).

(3.3.5) $R = R(H, B, \overline{G}, \overline{N}, \Omega)$

(3.3.6) $D = D(H, B, \overline{G}, \overline{N}, \Omega)$

Verursacht die Steuerplanung keine Kosten, so wird sich die Entscheidung bezüglich des Verzichts auf die Standard-Absetzbeträge am Vergleich der Standardabsetzbeträge (S) mit der Summe aus Absetzbeträgen und Steuerberaterkosten ($D+P_B B$) orientieren. Für den Fall, daß $S<(D+P_B B)$ ist, wird sich der private Haushalt für die nähere Spezifikation seiner Absetzbeträge entscheiden.

Da aber Steuererbringungskosten zu berücksichtigen sind, ist die Entscheidung der Haushalte von verschiedenen Faktoren abhängig: Die Nutzenfunktion des Haushalts, seine Einkommenssituation sowie seine persönlichen Merkmale und seine Einkunftsarten, die einen Einfluß auf die Steuererbringungskosten haben.

Die Schätzergebnisse sind:

- Bei Einzelaufgliederung der Absetzbeträge liegt der Stundenaufwand des Haushalts um 8,8 Stunden und die Steuerberaterkosten um 24,3$ über dem entsprechenden Aufwand bei dem Ansatz von Standard-Absetzbeträgen.

- Mit zunehmenden Alter der Steuerpflichtigen steigen die Steuererbringungskosten.

- Verheiratete Steuerpflichtige haben höhere Steuererbringungskosten als Ledige.

- Mit der Verschiedenartigkeit der Einkünfte wird mehr Zeit für Steuerangelegenheiten aufgebracht.

- Mit steigendem Grenzsteuersatz steigt die Wahrscheinlichkeit der Einzelaufgliederung der Absetzbeträge.

- Unter der Bedingung der Entscheidung für die Einzelaufgliederung der Absetzbeträge steigen mit erhöhtem Grenzsteuersatz die Aufwendungen für den Steuerberater.

Die Schätzergebnisse für die Strukturparameter dienen als Grundlage für die Simulation der Ressourcenersparnis bei einer Steuervereinfachung. Als Steuervereinfachung wird angenommen, daß keine Möglichkeit zur Einzelaufgliederung der Absetzbeträge besteht, sondern nur ein pauschaler Standard-Absetzbetrag.

Die Ergebnisse der Simulation ergeben, daß die Steuererbringungskosten um 39% sinken und daß der Anteil der Steuerpflichtigen, die einen Berater beanspruchen, um 12,6 % sinkt.

Ausgangspunkt des ökonometrischen Ansatzes von Pitt und Slemrod (Pitt und Slemrod, 1989, 1224-1232) ist ebenfalls, daß das Einkommensteuersystem der Vereinigten Staaten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bietet, sich bei seiner Steuererklärung entweder für eine Einzelaufgliederung der steuerlichen Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage zu entscheiden, oder einen Pauschbetrag in Anspruch zu nehmen.

Nach einer Schätzung von Pitt und Slemrod für das Jahr 1982 führt der Verzicht auf den Pauschbetrag, das heißt die Einzelaufgliederung der Absetzbeträge, zu Steuererbringungskosten von $1,44 Bill.. Die Kosten je Steuerzahler betragen somit im Durchschnitt $43. Eine Anhebung des Pauschbetrags für Absetzbeträge führt einerseits zu einer Reduzierung der Steuererbringungskosten[7], andererseits zu einer Verschärfung der Progression des Steuertarifs und zu einer Verringerung der horizontalen Gerechtigkeit.

Pitt und Slemrod formulieren ein ökonometrisches Modell, welches einer "Probit-Analyse" entspricht. Es handelt sich hierbei um ein Modell, das ein dichotomisches Wahlverhalten, das heißt Einzelaufgliederung der steuerlichen Absetzbeträge versus Ansatz des Pauschbetrages, erklärt. Mit Hilfe des binären Choice-Modells wird die Wahrscheinlichkeit für den Eintritt bzw. Nichteintritt einer Entscheidung unter der Bedingung gegebener erklärender Variablen untersucht. Zudem wird erklärt, wie diese bedingte Wahrscheinlichkeit mit den erklärenden Variablen variiert.

Die Modellformulierung beruht auf der grundlegenden Annahme, daß die Steuerzahler, die durch eine detaillierte Auflistung der steuerlichen Absetzbeträge anstelle der Inanspruchnahme des Pauschbetrages eine Steuerersparnis verwirklichen könnten, den Pauschbetrag dann in Anspruch nehmen, wenn die Steuererbringungskosten die mögliche Steuerersparnis überschreiten. Laut Annahme von Pitt und Slemrod wird damit die Wahlentscheidung des Steuerzahler durch den Vergleich der möglichen Steuerersparnis bei einer Einzelaufgliederung der Absetzbeträge und den daraus folgenden Steuererbringungskosten bestimmt.

---

[7] Nach der Schätzung von Pitt und Slemrod würde eine Erhöhung des Pauschbetrags um $1000 bzw. $2000 zu einer Verringerung der Steuererbringungskosten um $180 bzw. $370 Mill. führen.

Die Modellierung der Steuerersparnis erfolgt so, daß diese zum einen von der Nachfrage des Steuerzahlers nach absetzbaren Beträgen, und zum anderen von der Steuerfunktion abhängt. Das heißt, die Steuerersparnis ist die Funktion eines Vektors exogener, beobachtbarer Variablen, die einerseits die Nachfrage nach absetzbaren Beträgen, und andererseits die Steuerfunktion unter der Bedingung dieser Nachfrage beeinflusssen. Als exogene Variablen kommen die persönlichen Lebensumstände und Charakteristika des Steuerzahlers, wie Einkommen, Alter und Familienstand, in Betracht. Analog werden die Steuererbringungskosten modelliert, wobei die exogenen Variablen, die die Steuererbringungskosten beeinflussen, nicht auf die Höhe bzw. den Wert der Absetzbeträge zurückgehen, sondern immer auf die Komplexität des Prozesses der Steuererbringung im Zusammenhang mit der Auflistung und Dokumentation der Beträge.

Zur Schätzung der Parameter des "Probit-Modells" werden Maximum-Likelihood-Schätzer herangezogen. Die Daten für die Schätzungen entstammen den Steuererklärungen und gehen damit nicht auf eine Umfrage zurück. Die Schätzung basiert auf einer Stichprobe von 13.304 Steuererklärungen mit einem Bruttoeinkommen, das zwischen $5.000 und $100.000 liegt.

Die Schätzergebnisse zeigen, daß

- die Steuererbringungskosten für den Fall der Einzelaufgliederung signifikant sind,

- die Steuererbringungskosten in Abhängigkeit der persönlichen Lebensumstände und der Charakteristika der Steuerzahler variieren und daß

- die Steuerersparnis in Abhängigkeit der persönlichen Lebensumstände und der Charakteristika der Steuerzahler schwankt.

Ein höheres Einkommen ist mit einer höheren Steuerersparnis, aber auch mit höheren Steuererbringungskosten verbunden.

Ein weiteres Ergebnis ist, daß 679.300 Steuerzahler auf den Ansatz des Pauschbetrages verzichtet hätten, wenn die Steuererbringungskosten gleich Null gewesen wären. Die Steuerersparnis dieser Steuerzahler würde einem Volumen von $196,2 Mill. entsprechen.

Die Studie zur Körperschaftsteuer 1991/92 ermittelt die Erbringungskosten der Körperschaftsteuer der großen Unternehmen in den Vereinigten Staaten, und zwar mit Hilfe einer postalischen Umfrage im Jahr 1992. Die Konzentration auf die

Belastung der großen Unternehmen resultierte aus der Tatsache, daß diese in den vorhandenen empirischen Untersuchungen wenig Berücksichtigung fanden.

Durch die Kooperation mit der öffentlichen Behörde "Internal Revenue Service" konnte eine Stichprobe aus großen Unternehmen der Vereinigten Staaten gebildet werden, und zwar mit Hilfe der Unternehmensliste des "Co-ordinated Examination Program (CEP)".[8] Um die Repräsentativität der Stichprobe festzustellen, mußte zum einen geprüft werden, ob die Unternehmen, die an der Umfrage teilnahmen für die Unternehmensstruktur des CEP repräsentativ waren, und zum anderen, inwiefern die Unternehmen des CEP, das heißt die Quelle der Stichprobe als solches, repräsentativ für die großen Unternehmen in den Vereinigten Staaten waren. Aufgrund der festzustellenden fehlenden Repräsentativität mußten die Daten gewichtet werden, um annähernd repräsentative Aussagen treffen zu können.

Es wurden insgesamt 1.329 Unternehmen des CEP angeschrieben, und es schickten 365 Unternehmen den ausgefüllten Fragebogen zurück. Dies entsprach einer Rücklaufquote von 27,5%. (Blumenthal und Slemrod, 1995, 161-162). Eine Nachfaßaktion bei Nicht-Antwortern erfolgte nicht.

Der Anteil der Steuererbringungskosten an dem Aufkommen der Bundeseinkommensteuer im Jahr 1989 wurde auf 2,6% geschätzt. Das Kosten-Ertrag-Verhältnis bezüglich der staatlichen Einkommensteuern betrug 5,6%, so daß sich insgesamt eine Quote von 3,2% ergab (Blumenthal und Slemrod, 1995, 167).

Weiter wurde als wichtiges Ergebnis die Abhängigkeit der Steuererbringungskosten von der Unternehmensgröße festgestellt. Die Regressivität der Kosten wurde zurückgeführt auf Skalenerträge.

> "While larger firms (measured by assets, sales or employment) experience larger compliance costs, there are clear economies of scale since the average cost per unit of size decreases as size increases (Blumenthal und Slemrod, 1995, 168)."

Eine andere Erklärung für die regressive Inzidenz konnte nach Blumenthal und Slemrod (Blumenthal und Slemrod, 1995, 169) bisher nicht gefunden werden.

In einem Überblick sollen die empirischen Studien und ihrer Ergebnisse zu den Steuererbringungskosten in den Vereinigten Staaten seit 1934 dargestellt werden. Die Studie von Haig (Haig, 1935) im Jahr 1935 ist der zeitliche Ausgangspunkt. Sie stellt weltweit den ersten Versuch einer Kostenmessung dar und führte zu einer Wiederentdeckung der Steuererbringungskosten.

---

[8] "Firms in the CEP have tax affairs which are complex enough to require annual audit by a team of examiners (Blumenthal und Slemrod, 1995, 157)".

Mit Hilfe einer postalischen Umfrage in den Vereinigten Staaten im Jahr 1934 ermittelte Haig (Haig, 1935) die Steuererbringungskosten der bundes- und einzelstaatlichen sowie der kommunalen Steuern. Bei einer Rücklaufquote von 10% konnten 163 Antworten in der Datenanalyse berücksichtigt werden. Haig quantifizierte den Anteil der Steuererbringungskosten am gesamten Steueraufkommen der betrachteten Steuern mit 2,3%. Dieser Anteil lag bei den einzelstaatlichen Steuern bei 2,85% und bei den bundesstaatlichen und kommunalen Steuern bei 1,99%. Die Belastung der befragten Unternehmen mit den Kosten im Steuerbereich variierte erheblich (Haig, 1935, 325-327).

May und Thompson (May und Thompson, 1950) ermittelten durch eine postalische Umfrage im Jahr 1950 bei 61 bis 74 Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes in den Vereinigten Staaten die Steuererbringungskosten der bundes- und einzelstaatlichen sowie der kommunalen Steuern. Der Anteil der Steuererbringungskosten am Umsatz betrug je Unternehmen bis zu 0,1%. Mehr als die Hälfte von 61 befragten Unternehmen schätzten den Anteil der Steuererbringungskosten an der Steuerschuld höher als 1,5% ein (May und Thompson, 1950, 130).

Oster und Lynn (Oster und Lynn, 1955, 209-214) befragten in einer Fallstudie 11 Speditionsunternehmen in Ohio in persönlichen Interviews zu den Kosten der einzelstaatlichen Steuer "Ohio Axle Mile Tax" und konnten eine Rücklaufquote von 61% verwirklichen. Der Anteil der Steuererbringungskosten an der effektiven Steuerschuld schwankte zwischen 2% und 10,3% im Jahr 1953. Der gewichtete Durchschnitt des Verhältnisses lag bei 18,6% (Oster und Lynn, 1955, 209-211).

Matthews (Matthews, 1957) konnte mit Hilfe von Interviews bei 7 Einzelhändlern im Staat Utah in den Monaten August bis November 1956 die Steuererbringungskosten der Einzelhandelsumsatzsteuer (Sales Tax) messen. Die Auswertung der Daten erfolgte im Rahmen einer Fallstudie. Der Anteil der Steuererbringungskosten an der Steuerschuld variierte je nach befragten Einzelhandel zwischen 2,8% und 12,6%. Das durchschnittliche Kosten-Ertrag-Verhältnis lag bei 5,4% (Matthews, 1957, 2-4 und 11).

Yocum (Yocum, 1961) führte in der zweiten Hälfte des Jahres 1959 mit Hilfe von persönlichen Interviews eine repräsentative Umfrage bei 525 Einzelhändlern in Ohio, die aus einer Zufallsstichprobe ermittelt wurden, durch. Der ursprüngliche Stichprobenumfang wird nicht angegeben. Es wurden 8 verschiedene Branchen des Einzelhandels in der Stichprobe berücksichtigt. Ziel der Umfrage war die Ermittlung der Steuererbringungskosten der Einzelhandelsumsatzsteuer des Einzelhandels in Ohio. Der durchschnittliche Anteil der Steuererbringungskosten der Einzelhandelsumsatzsteuer an ihrem Steueraufkommenen wurde auf 14,84% geschätzt (Yocum, 1961, 19-21).

In einer postalischen Umfrage bei 127 bis 150 Unternehmen schätzten Mathes und Thompson (Mathes und Thompson, 1959, 384-385) die Steuererbringungskosten der bundes- und einzelstaatlichen sowie der kommunalen Steuern für das Jahr 1959. Der Anteil der Steuererbringungskosten am Umsatz wurde bei 150 Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes ermittelt: Bei 83 der befragten Unternehmen lag dieser Anteil über 0,1%, wobei davon 27 Unternehmen einen Anteil von über 0,3% angaben. 127 Unternehmen machten Angaben zu dem Verhältnis der Steuererbringungskosten zur Steuerschuld. 40 Unternehmen bezifferten das Kosten-Ertrag-Verhältnis auf über 3% und insgesamt 101 Unternehmen gaben ein Verhältnis von über 1% an (Mathes und Thompson, 1959, 384-385).

Johnston (Johnston, 1963) ermittelte bei 6 Kapitalgesellschaften in den Vereinigten Staaten die Steuererbringungskosten der Bundeskörperschaftsteuer für das Jahr 1960. In persönlichen Interviews konnten jeweils 2 kleine, mittlere und große Kapitalgesellschaften entsprechende Angaben machen (Johnston, 1963, 2-3). Das Verhältnis der Steuererbringungskosten zur Körperschaftsteuerschuld schwankte zwischen 0,1% und 3,24% (Johnston, 1963, 72).

Mueller (Mueller, 1963) erhob in 250 kleineren Unternehmen aus Washington die Steuererbringungskosten im Jahr 1963, und zwar durch eine postalische Umfrag. Diese wurde durch persönliche Interviews ergänzt. Die Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der bundesstaatliche Lohnsummensteuer (Payroll Tax) schwankte bei den befragten Unternehmen zwischen 1,5 Stunden und 11,2 Stunden. Der durchschnittliche Zeitaufwand je Beschäftigten betrug 9,3 Stunden. Der zeitliche Aufwand zur Erbringung der Warenumsatzsteuer (Sales Tax) variierte je nach Unternehmen zwischen 3 Stunden und 11,3 Stunden. Der gewichtete durchschnittliche Zeitaufwand im Jahr betrug 8,1 Stunden (Mueller, 1963, 5, 52).

Wicks (Wicks, 1965, 309-315) schätzte die Veränderung der Steuererbringungskosten der einzelstaatlichen persönlichen Einkommensbesteuerung der Steuerpflichtigen in Montana durch der Steuerreform des Jahres 1955. Ziel der Steuerreform war, die Struktur der einzelstaatlichen persönlichen Einkommensteuer in Montana der der bundesstaatlichen anzupassen (z.B. Angleichung der Absetzbeträge von der Steuerbemessungsgrundlage). Hierfür wurde bei den Eltern von 106 Studenten der University of Montana eine schriftliche Umfrage durchgeführt. Der von den Eltern angegebene Zeitaufwand für die Steuererbringung durch die einzelstaatliche bzw. bundesstaatliche persönliche Einkommensbesteuerung wurde mit $2 je Stunde bewertet. Die durchschnittlichen Steuererbringungskosten betrugen damit je Steuerpflichtigen $18.20, wobei diese Kosten im Durchschnitt einen Anteil von 31,8% an der Steuerschuld des Steuerzahlers hatten. Die Steuererbringungskosten der einzelstaatlichen Einkommensteuer hatten einen Anteil von 23,9% an den Kosten der bundesstaatlichen Einkommensteuer. Damit stellte

Wicks fest, daß durch die Steuerreform des Jahres 1955 die Steuererbringungskosten der einzelstaatlichen Einkommensteuer in Montana reduziert werden konnten (Wicks, 1965, 38-41).

Wicks und Killworth (Wicks und Killworth, 1967, 309-315) ermittelten die Steuererbringungs- und -verwaltungskosten der einzelstaatlichen Steuern sowie der Kommunalsteuern in Montana für die Jahre 1963 bzw. 1965. Es wurden bis zu 1.000 Steuerzahler nach den Aufwendungen für Steuerangelegenheiten befragt: Einkommensteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, spezielle Verbrauchsteuern und spezielle Konzessionssteuern. Der Anteil der Steuererhebungskosten am Steueraufkommen war für die persönliche Einkommensteuer 29% und für die Vermögensteuer 9,5%. Als Ergebnis stellten Wicks und Killworth die ungleiche Inzidenz der Steuererbringungskosten fest. Die Steuererbringungskosten der Steuerzahler wiesen für die meisten Steuerarten eine erhebliche Varianz auf (Wicks und Killworth, 1967, 314-315).

Barker (Barker, 1972, 75-79) ermittelte bei 7 Unternehmen, die ihren Sitz in der Umgebung des Staates Indiana hatten, den Zeitaufwand für die Steuererbringung im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung (Mehrwertsteuer). Mit Hilfe einer Modellrechnung wurde anhand von Fallbeispielen für jedes einzelne Unternehmen die Belastung berechnet. Die Steuererbringungskosten je Dollar Umsatz schwankte zwischen $ 0,0004 und $0,0068 im Jahr 1972 (Barker, 1972, 78).

Parker (Parker, 1976, 369-380) berechnete mit Hilfe der Befragung von 6 Unternehmen (ohne Einzelhandel) modellhaft die unterschiedlichen Steuererbringungskosten zweier Formen der Umsatzbesteuerung, und zwar der direkten und der indirekten substraktiven Methode. Zum einen ermittelte Parker die Steuererbringungskosten der Umsatzbesteuerung (Mehrwertsteuer) bei der direkten substraktiven Methode: Die einmaligen Kosten lagen danach zwischen $1289 und $402 und die regulären Kosten zwischen $542 und $948 je nach Unternehmen. Bei der indirekten substraktiven Methode variierten die einmaligen Kosten zwischen $682 und $2795 und die regulären Kosten zwischen $172 und $228 (Parker, 1976, 377).

3.3.1.3 Kanada

Es stehen die Ergebnisse der Umfragen und Studien von Bryden (Bryden, 1961) und Vaillancourt (Vaillancourt, 1989, 1995) im Mittelpunkt der Untersuchung.

Bryden (Bryden, 1961) schätzte mit Hilfe einer Umfrage für das Jahr 1961 die Steuererbringungskosten der Unternehmen, die durch die Veranlagung mit den Unternehmensteuern und durch die Abführung von Steuern für die Arbeitnehmer

(Quellenabzugsverfahren) entstanden. Zur Auswertung der administrativen Kosten der Steuerveranlagung wurden 116 Antworten der Umfrage einbezogen, und 120 Antworten konnten bei der Quantifizierung der Kosten durch das Quellenabzugsverfahren verwertet werden. Die gesamten Steuererbringungskosten lagen je Unternehmen im Durchschnitt bei C$75.500 jährlich. Durchschnittlich wurden 11,5 wurden 11,5 Mitarbeiter für Steuerangelegenheiten eingesetzt. Der Anteil der Kosten an der veranlagten Steuerschuld bzw. an der abzuführenden Steuerschuld Dritter betrugen 0,74% bzw. 0,56% (Bryden, 1961, 30).

Vaillancourt (Vaillancourt, 1989, 1995) führte eine Umfrage zu den Steuererbringungskosten der kanadischen Haushalte (persönliche Einkommensteuer und Lohnsummensteuer (Payroll Tax)) und der Unternehmen (Quellenabzugsverfahren) durch.

Vaillancourt (Vaillancourt, 1987, 395-414) schätzte erstmalig für Kanada die Steuererbringungskosten der persönlichen Einkommensteuer und der Lohnsummensteuer. Zur Ermittlung der Kosten der privaten Haushalte erfolgte eine repräsentative Umfrage, und zwar eine Interview-Umfrage (Omnibus-Umfrage) mit Hilfe eines kommerziellen Meinungsforschungsinstituts, in 10 kanadischen Provinzen in den Monaten Mai bis Juni des Jahres 1986. Von 2.040 durchgeführten persönlichen Interviews konnten die Antworten von 1.673 Steuerpflichtigen in einem Alter von über 18 Jahren, die im Steuerjahr 1985 eine Steuererklärung abgaben, ausgewertet werden. Dies entsprach einer Rücklaufquote von 82%. Es wurde bei den Nicht-Antwortern keine zusätzliche Recherche durchgeführt.

Zur Berechnung der Steuererbringungskosten wurde der zeitliche Aufwand der Steuerpflichtigen mit dem Bruttostundenlohnsatz von C$15.30 bewertet (Vaillancourt, 1989, 21). Die durchschnittlichen Steuererbringungskosten pro Steuerzahler betrugen C$122,50 im Steuerjahr 1986.[9] Die Gesamtbelastung der kanadischen Haushalte entsprach damit 2,5% des entsprechenden Steueraufkommens (Vaillancourt, 1989, 83-84).

Zudem führte eine multivariate Regressionsanalyse u.a. zu den beiden folgenden Ergebnissen (Vaillancourt, 1989, 37-38):

- Die Kosten waren am höchsten, wenn eine externe Beratung gegen Entgelt in Anspruch genommen wurde und am geringsten, wenn die Kosten allein durch den zeitlichen Aufwand des Steuerpflichtigen entstanden.

---

[9] Auf der Datenbasis des Jahres 1985 erfolgt eine Hochrechnung für das folgende Jahr. Im Jahr 1985 betrugen die entsprechenden Kosten im Durchschnitt $117,20 je Steuerzahler (Vaillancourt, 1989, 37).

- Die Kosten stiegen, wenn die Kompliziertheit der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen zunahm.

Um die administrativen Kosten der Quellenabzugsverfahren zur Abführung der Einkommens- und Lohnsummensteuer zu schätzen, führte Vaillancourt (Vaillancourt, 1989) eine postalische Umfrage in den Monaten März bis Mai des Jahres 1987 bei insgesamt 4.196 Unternehmen durch, wobei 385 Antworten zurückgeschickt wurden. Dies entsprach einer Rücklaufquote von 9,2%. Der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit dem Quellenabzugsverfahren der Einkommens- und Lohnsummensteuer verursachte Kosten von 0,1% der Geschäftseinkünfte vor Abzug der Steuern. Die Gesamtbelastung der Unternehmen im Jahr 1986 erreichte ein Volumen von C$2,75 Bill. und damit 3,5% des Steueraufkommens (Vaillancourt, 1989, 83-84).

Zudem wurde mit Hilfe einer multivariaten Regressionsanalyse der funktionale Zusammenhang zwischen den Steuererbringungskosten und der Unternehmensgröße geschätzt. Die Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße, gemessen an den Geschäftseinkünften vor Steuern oder an der Zahl der Beschäftigten, war signifikant. Zudem ist der funktionale Zusammenhang kein linearer, sondern ein exponentieller, womit die regressive Inzidenz der Steuererbringungskosten bestätigt wurde (Vaillancourt, 1989, 53).

Den Anlaß für die im Folgenden als "Plamondon Study" bezeichnete Studie erläutert Wurts (Wurts, 1995).

> "In Canada, the introduction of the GST raised the profile of tax compliance costs. The former manufacturers sales tax had some 75,000 taxpayers. In contrast, there are almost two million GST registrants, mostly small businesses. It was to obtain a better understanding of the impact of the GST on small businesses´ compliance costs that the Government commissioned Plamondon and Associates Inc. to undertake the compliance cost study, which was released in December 1993 (Wurts, 1995, 299)."

In diesem Sinn wurde mit der Studie das Ziel verfolgt, zum einen die zusätzlichen Steuererbringungskosten durch die Einführung der Umsatzsteuer (GST) zu messen, und zum anderen herauszufinden, welche Faktoren die Steuererbringungskosten bestimmen (Wurts, 1995, 300). Es wurde eine Pilot-Studie eingesetzt. Im September 1992 wurden 15 Steuerpflichtige in persönlichen Interviews zu den Steuererbringungskosten der "Goods And Services Tax" befragt.

> "Based on the pilot study, it was concluded that personal interviews would be an effective method for obtaining detailed information about GST incremental compliance costs, their nature and their specific sources (Wurts, 1995, 301)."

Da eine erfolgreiche Durchführung der persönlichen Interviews den Einsatz von steuerfachkompetenten Interviewern bedingt, wurden Buchhalter bzw. Wirtschaftsprüfer ausgewählt. Diese stellten eine Liste ihrer Kunden zusammen, die die Stichprobe für die Umfrage bildete. Aus dieser Liste wurden 200 Unternehmen als Zufallsstichprobe ausgewählt und befragt, so daß die Rücklaufquote in diesem Fall 100% betrug. Eine etwaige Datenverzerrung als Folge bestimmter Charakteristika von Nicht-Antwortern war damit ausgeschlossen. Diesem Vorteil stand der Nachteil gegenüber, daß es sich nicht um eine repräsentative Stichprobe handelte.

In der Tabelle 3.3.1 wird das Verhältnis der Brutto- bzw. Netto-Steuererbringungskosten[10] zum Umsatz in Abhängigkeit der Unternehmensgröße dargestellt.

Tabelle 3.3.1: Brutto- und Netto-Steuererbringungskosten im Verhältnis zum Umsatz in Abhängigkeit der Unternehmensgröße

Umsatzgrößenklasse in C$	Brutto-Steuererbringungskosten in v.H. des Umsatzes	Netto-Steuererbringungskosten in v.H. des Umsatzes
unter 100.000	0,34	0,33
100.000-199.000	0,44	0,39
200.000-299.000	0,25	0,21
300.000-499.000	0,16	0,11
500.000-999.000	0,10	0,06
mehr als 1 Mio.	0,06	0,04

Quelle: Wurts, 1995, 310.

Die in der Tabelle dargestellten Ergebnisse zeigen deutlich, daß mit steigender Umsatzgrößenklasse das Verhältnis der Kosten zum Umsatz abnimmt. Es zeigt sich zudem, daß der Anteil der Netto-Steuererbringungskosten am Umsatz mit steigender Umsatzgrößenklasse relativ stärker abnimmt.

Es sollte weiter durch die Umfrage ermittelt werden, in welchen Bereichen die Umsatzsteuerpflichtigen Probleme hatten, die Steuerzahlung als solche zu erkennen. Diese Informationsdefizite waren ein wichtiger Betimmungsfaktor für die

---

10 "The calculation of net compliance costs required the inclusion of labour and other costs less the cash-flow benefit (or loss) that registrants enjoyed by holding cash on account of GST before it was remitted to the government (Wurts, 1995, 308-309)."

Höhe der Kostenbelastung und somit ein Ansatzpunkt für Reformen (Wurts, 1995, 311-313).

3.3.1.4 Großbritannien

Unter der Leitung von Cedric Sandford wurden in dem Zeitraum 1977-1987 an der Bath University Centre for Fiscal Studies verschiedene Umfragen zur Analyse und Bewertung der Steuererbringungskosten in Großbritannien durchgeführt. Die Ergebnisse des Forschungsprogramms veröffentlichten Sandford et al. im Jahr 1989 (Sandford et al., 1989a). Es wurden alle Schätzergebnisse auf das Basisjahr 1986/87 hochgerechnet, um eine Bewertung der Kosten des Steuersystems für diesen Zeitraum insgesamt zu erhalten.

Die ursprüngliche Studie zur Schätzung der Erbringungskosten der Umsatzsteuer im Jahr 1977/78 (Sandford et al., 1981a) bezeichnet Godwin als eine "innovative empirical study".

> "Firstly, it was an innovative empirical study on a scale never previously attempted in this field; secondly, the techniques developed acted as a template for the methodology used in subsequent studies; and thirdly, many of the methodological issues arose again during later studies (Godwin, 1995, 76-77)."

Der gewählte methodische Ansatz, das heißt die postalische Umfrage auf der Basis einer großen Stichprobe, schloß eine Pilot-Studie, Nachfaßaktionen, und zwar telefonische und persönliche Interviews, und eine Überprüfung der Daten ein. Zudem konnte durch die Zusammenarbeit mit den öffentlichen Finanzbehörden eine ideale Stichprobe realisiert werden. Mit einem Stichprobenumfang von knapp 9.100 Umsatzsteuerpflichtigen und einer Rücklaufquote von 31% war die Auswertung der 2.799 Daten mit Hilfe von statistischen Analysemethoden möglich.

Die Ziele der Untersuchungen waren

- die Erfassung der gesamten Erhebungskosten, also auch der Steuerverwaltungskosten, der Umsatzbesteuerung in Großbritannien,

- die Aufdeckung von Bereichen bzw. Leistungen, die im öffentlichen und privaten Sektor zu hohen Kosten der Administration führen und

- die Analyse und Bewertung von Erträgen der Steuererhebung, das heißt Zinsgewinnen und Geschäftsführungsvorteilen.

Obwohl die Umfragemethode einen Maßstab für die Messung der Steuererbringungskosten setzte, hatte sie Schwachstellen (Godwin, 1995, 93-98).

Die Zusammenarbeit mit den öffentlichen Finanzbehörden war einerseits ein Vorteil bezüglich des Stichprobenumfangs und der Stichprobenstruktur, andererseits mußte dadurch die Anonymität der Teilnehmer an der Umfrage sichergestellt werden. Damit war eine Befragung von Nicht-Antwortern nicht möglich. Eine Datenverzerrung als Folge spezifischer Merkmale von Nicht-Antwortern konnte somit in der Datenanalyse nicht berücksichtigt werden.

Godwin (Godwin, 1995, 95) würde zudem die Umfragemethode dahingehend modifizieren, mehr persönliche Interviews vor Ort in der Befragung einzusetzen, um das Arbeitsumfeld der Steuerpflichtigen in der Analyse berücksichtigen und damit Rückschlüsse auf deren allgemeine Einstellung zur Steuererbringung bzw. Buchhaltung ziehen zu können.

Da die technologischen Voraussetzungen für eine qualitative Datenanalyse zum Zeitpunkt der Umfrage nicht gegeben waren, beschränkte sich die Umfrage hauptsächlich auf die Ermittlung von Kosten. Dennoch hatten die Teilnehmer an der Umfrage die Gelegenheit auch qualitative Angaben zu machen. So konnten sie beispielsweise die Frage beantworten, ob nach ihrer Meinung die Verwaltungsleistungen im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung zu viel Zeit und Kosten beansprucht hätten (Godwin, 1995, 95).

Die Grundsätze und Struktur der Umfragemethode zur Schätzung der Steuererbringungskosten der Umsatzbesteuerung in 1977/78 fanden auch in den folgenden Studien Anwendung. Doch die Prüfung der Daten auf Zuverlässigkeit wurde eingeschränkt, und der Stichprobenumfang war geringer. Der methodische Ansatz, postalische Umfragen, denen eine Pilot-Studie vorausgeht, mit persönlichen Interviews zu ergänzen, bewährte sich.

Das "Bath Survey Programme" unter der Leitung von Cedric Sandford umfaßte insgesamt sechs Umfragen, die in dem Zeitraum von 1977 bis 1987 durchgeführt wurden und gemeinsam das Ziel hatten, die Erhebungskosten des Steuersystems in Großbritannien zu quantifizieren. Im Folgenden werden die empirischen Ergebnisse zu den Steuererbringungskosten der einzelnen Studien zusammengefaßt.

Sandford et al. (Sandford et al., 1981a, 147-158) ermittelten in den Jahren 1977 und 1978 die Steuererbringungskosten der Umsatzbesteuerung (VAT). Bei einem Stichprobenumfang von knapp 9.100 Umsatzsteuerpflichtigen und einer Rücklaufquote von 31% konnten 2.799 Antworten in die Auswertung einbezogen werden. Die postalische Umfrage, die in enger Zusammenarbeit mit den Finanzbehör-

den durchgeführt wurde, wurde ergänzt durch 220 telefonischen und 44 persönlichen Interviews sowie durch Gespräche mit professionellen Beratern und Diskussionen mit Vertretern der öffentlichen Finanzbehörden. Bei einem Brutto-Volumen von 392 Mio. Pfund hatten die Steuerbringungskosten einen 9,26%-igen Anteil am Steueraufkommen. Sandford berücksichtigte weiter die Zinsgewinne bei der Umsatzsteuerveranlagung, so daß sich die Brutto-Steuererbringungskosten von 392 Mio. Pfund um 73 Mio. Pfund auf 319 Mio. Pfund reduzierten. Damit verringerte sich der Anteil der Steuererbringungskosten bereinigt um die Zinsgewinne von über 9% auf 7,5%. Die regressive Inzidenz der Steuererbringungskosten verschärfte sich unter Einbeziehung der Liquiditätseffekte.

> "However, costs remained positive and substantial for small firms; and in some cases cash flow effects actually increase the regressive impact of the system (Godwin, 1995, 76)."

Weiter wurden die Geschäftsführungsvorteile quantifiziert, und zwar mit dem Ergebnis, daß sich der Kostenanteil zusätzlich um einem Prozentpunkt von 7,5% auf 6,5% verringerte.

Sandford et al. (Sandford et al., 1989a, 56) rechneten für die Jahre 1986-1987 die gesamten Erbringungskosten des Steuersystems Großbritanniens hoch. Die Daten hierzu stammten zum einen aus der VAT-Studie 1977/78 und zum anderen aus weiteren Umfragen bei privaten Haushalten und Unternehmen in den Folgejahren.

In den Jahren 1981/82 wurden bei 783 Unternehmen die Kosten des Quellenabzugsverfahrens sowie der Abführung der Sozialversicherungsbeiträge mit Hilfe einer postalischen Umfrage ermittelt. Die Rücklaufquote betrug 29% bei einem Stichprobenumfang von insgesamt 3.039 Steuerpflichtigen. Die postalische Umfrage wurde ergänzt durch 17 persönliche Interviews. Es folgte eine Umfrage zu den Steuererbringungskosten der Verbrauchsbesteuerung, das heißt der Alkohol- und Tabakbesteuerung in den Jahren 1982/83. Es konnten 99 Antworten zu den Kosten der Alkoholbesteuerung und 7 Antworten zu den Kosten der Tabakbesteuerung ausgewertet werden. In den darauffolgenden beiden Jahren wurde eine Umfrage auf der Basis einer großen Stichprobe zu den administrativen Kosten der persönlichen Einkommensbesteuerung, der Kapitalbesteuerung und der Abführung der Sozialversicherungsbeiträge durchgeführt. Es konnten 1.776 Antworten und damit eine Rücklaufquote von 43% realisiert werden.

In den Jahren 1986/87 quantifizierte Sandford et al. im Rahmen eines "Follow-up sample" die Steuererbringungskosten der Umsatzbesteuerung (VAT) (680 Befragungen), des Quellenabzugsverfahrens (318 Antworten) und der Körperschaftsteuer (139 Antworten), um einen Vergleich zu den Ergebnissen der voran-

gegangenen Studien ziehen zu können. Ziel war, mit Hilfe einer Hochrechnung die Kosten des Steuersystems Großbritanniens für die Jahre 1986/87 zu quantifizieren. Die Umfrage der Jahre 1986/87 ergab, daß das Quellenabzugsverfahren sowie die Abführung der Sozialversicherungsbeiträge in den Unternehmen zu Kosten von 1,8% des Steueraufkommens, welches im Rahmen des Quellenabzugsverfahrens erhoben wurde, führte. Unter Einbeziehung der Summe der Sozialversicherungsbeiträge hatten die Kosten einen Anteil von 1%. (Sandford et al., 1989a, 83). In den Jahren 1986/87 lag der Anteil der Brutto-Steuererbringungskosten der Umsatzsteuer am Umsatzsteueraufkommen bei 3,69% (Sandford et al., 1989a, 135).

In der Tabelle 3.3.2 wird ein Überblick gegeben über die Steuererbringungskosten Großbritanniens für die Jahre 1986/87.

Tabelle 3.3.2: Steuererbringungskosten in Großbritannien 1986/87

Steuer/Steuergruppe	Anteil der Steuererbringungskosten am Steueraufkommen in v.H.
Einkommensteuer, Kapitalsteuer und Sozialversicherungsbeiträge	3,40
Umsatzsteuer (VAT)	3,69
Körperschaftsteuer	2,22
Verbrauchsteuern (Alkohol, Tabak, Öle)	0,20
Sonstige	1,48
insgesamt	2,79

Quelle: Sandford et al., 1989a, 192.

Sandford (Sandford, 1990, 1-20) verglich die Steuererbringungskosten der Umsatzsteuer (VAT), die durch eine Umfrage und veröffentlichten Daten 1977/78 und 1986/87 gemessen wurden. Der Vergleich ergab, daß die Steuererbringungskosten 1986/87 gegenüber 1977/78 sanken. Das Verhältnis der Kosten zur Steuerschuld im privaten Sektor verringerte sich in diesem Zeitraum von 9,26% auf 3,69% (Sandford, 1990, 15). Als Gründe für diese Entwicklung führte Sandford den Lernkurveneffekt, die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens durch die Einführung eines Steuersatzes von 15% anstelle der beiden Steuersätze von 8% und 12,5% sowie die Abschaffung verschiedener Ausnahmeregelungen an (Sandford, 1990, 17).

3.3.1.5 Australien

Das Forschungsprogramm von Pope (Pope, 1995) zu den Steuererbringungskosten in Australien ist aufgrund des Umfanges und der Qualität der empirischen Studien und Analysen näher zu untersuchen. Da die Fallstudien-Methode in der vorliegenden empirischen Analyse einen zentralen Stellenwert hat, sollen zudem die Ergebnisse der Fallstudie von Wallschutzky (Wallschutzky, 1995) für Australien dargestellt werden.

Pope (Pope, 1995, 101-102) führte für Australien insgesamt fünf Umfragen zur Schätzung der Steuererbringungskosten durch. Ziele dieser Studien waren

- die Schätzung der Steuererbringungskosten der wichtigsten Steuern in Australien, insbesondere der Steuern des Commonwealth,
- die Analyse der Struktur und Verteilung der Kosten,
- die Hochrechnung der Steuererbringungskosten der Steuern des Commonwealth auf das Basisjahr 1990/91,
- die Ableitung von politischen Implikationen sowie, wenn möglich,
- ein internationaler Vergleich der Ergebnisse.

Die Tabelle 3.3.3 gibt einen Überblick über die zeitliche Einordnung und Inhalte der Umfragen (Pope, 1995, 124).[11]

In allen Studien wurde der methodische Ansatz einer postalischen Umfrage mit einer vorausgehenden Pilotstudie gewählt.

Da die öffentlichen Finanzbehörden eine Kooperation aus Gründen u.a. des Datenschutzes ablehnten, mußten andere Quellen, so z.B. die gelben Seiten in den letzten drei Umfragen, für die Stichprobe genutzt werden. Trotzdem somit auf eine optimale Stichprobe verzichtet werden mußte, beurteilte Pope die Ergebnisse der Studien seit 1991 als repräsentativ (Pope, 1995, 112-114).

In den letzten drei Umfragen wurde ein Mahn- bzw. Erinnerungssystem eingesetzt, um die Rücklaufquote zu erhöhen. Aus Kostengründen wurde darauf in den ersten beiden Studien verzichtet. Nach Pope stellte eine postalische Umfrage, er-

---

[11] Einen ausführlichen Überblick über das Forschungsprogramm ist bei Pope (Pope, 1992) zu finden.

gänzt durch eine Pilot-Studie sowie ein Mahn- bzw. Erinnerungssystem, den Erfolg einer Schätzung der Steuererbringungskosten sicher (Pope, 1995, 121).

Zudem kam Pope zu dem folgenden Ergebnis.

> "Such surveys may usefully be supplemented by more in-depth interviews with respondent taxpayers. The relevance of a "check" question on respondents` cost estimates remains debatable (Pope, 1995, 111)."

Es blieben in der Umfrage und damit auch in der späteren Datenanalyse die Charakteristika der Nicht-Antworter unberücksichtigt. Zudem wurden Antworten, die offensichtlich falsch waren, aus dem Datensatz gestrichen.

Tabelle 3.3.3: Studien von Pope zur Schätzung der Steuererbringungskosten in Australien 1988-1992

Zeitraum der Umfrage	Gegenstand der Umfrage bzw. Verwaltungsleistung im Steuerbereich	Steuerjahr der Erbringungskosten
April-Mai 1988	Persönliche Einkommensteuer	1986/87
August-Oktober 1988	Einkommensteuer der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften)	1986/87
April-Juni 1991	Lohnabzugsverfahren, Abführung der Sozialversicherungsbeiträge, Besteuerung Betriebsrente (FBT), PPS[12]	1989/90
November-Dezember 1991	Umsatzsteuer	1990/91
Oktober-November 1992	Einkommensteuer der Unternehmen	1990/91

Die Finanzausstattung zur Durchführung einer Umfrage ist für Pope von entscheidender Bedeutung, denn nur eine angemessene finanzielle Basis kann eine hohe Rücklaufquote sicherstellen (Pope, 1995, 121).

Die wichtigsten Ergebnisse der Studien sollen zusammengefaßt werden.

---

12 "PPS is a method of collecting tax in advance from providers of prescribed work or services, not being employees as such, and therefore outside the PAYE system (Pope, 1995, 103)."

Pope und Fayle (Pope und Fayle, 1990) führten eine Umfrage zur Ermittlung der Steuererbringungskosten in Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensbesteuerung in Australien für das Steuerjahr 1986/87 durch. Bei einer Rücklaufquote von 16,3% konnten insgesamt 1.098 verwertbare Antworten in die Datenanalyse einbezogen werden. 32% der befragten Steuerpflichtigen gaben an, Schwierigkeiten bei ihrer Steuererklärung zu haben (Pope und Fayle, 1990, 15). Der Anteil derjenigen, die sich für eine externe Beratung entschieden, lag bei 62%. Von diesen gaben 38% als Grund für ihre Entscheidung die Komplexität der Steuergesetze an. Die Erbringungskosten der persönlichen Einkommensteuer wurden auf A$ 3.809 Mio. beziffert. Dies entsprach einem Anteil von 10,8% am entsprechenden Steueraufkommen. An den Gesamtkosten hatte der zeitliche Aufwand einen Anteil von 65,1%, die externen Kosten einen Anteil von 32,1%, und die sonstigen Kosten hatten den Restanteil von 2,8% (Pope und Fayle, 1990, 20-21).

Es wurde festgestellt, daß zum einen absolut die Steuererbringungskosten mit dem Einkommen stiegen und daß zum anderen der durchschnittliche Anteil der Steuererbringungskosten am zu versteuernden Einkommen bei 2,6% lag.

Pope und Fayle (Pope und Fayle, 1991) schätzten die Steuererbringungskosten im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung (Körperschaftsteuer) der Aktiengesellschaften in Australien für die Jahre 1986/87. Die Grundlage für die Schätzung bildete eine postalische Umfrage bei 1.858 Aktiengesellschaften mit einer Rücklaufquote von 16,9% in den Monaten August bis Oktober 1988. Damit wurden 314 Antworten ausgewertet. Die befragten Aktiengesellschaften verschiedener Größenordnung entstammten überwiegend den Wirtschaftsbereichen Bergbau und Verarbeitendes Gewerbe. Um eine Hochrechnung anhand der Umfrageergebnisse durchführen zu können, wurden zusätzliche Daten der "Australian Taxation Office - Statistik" verwendet. Bei der Schätzung der Steuererbringungskosten der Aktiengesellschaften im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer wurde zwischen den rechnerischen und den durch die Steuerplanung bedingten Kosten unterschieden. Die rechnerischen Kosten betrugen je Aktiengesellschaft im Durchschnitt A$ 114.558, die durch die Steuerplanung bedingten Kosten A$ 157.096 (Pope und Fayle, 1991, 27). 90% der befragten Aktiengesellschaften nahmen einen Steuerberater in Anspruch. Der Anteil der Steuererbringungskosten am Umsatz variierte je nach Umsatzgrößenklasse zwischen 0,035% und 1,72%. Mit Hilfe der Daten des Australian Taxation Office erfolgte eine Hochrechnung der Umfrageergebnisse für Australien. Danach enstanden durch die Körperschaftsteuer den australischen Aktiengesellschaften Kosten in einer Spannbreite von A$ 646 Mio. und A$ 1.341 Mio. Der Anteil der Kosten am entsprechenden Steueraufkommen schwankte damit zwischen 11,4% und 23,7%. Bei einer Berücksichtigung des Zinsgewinns infolge des zeitlichen Auseinanderfallens der Entstehung und der Zahlung der Steuerschuld waren die Brutto-Steuererbringungskosten um A$ 954 Mio. zu kür-

zen. Die um den Zinsgewinne gekürzten Netto-Steuererbringungskosten hatten ein Volumen von A$ 387 Mio. bzw. einen Anteil von 6,8% am Steueraufkommen (Pope und Fayle, 1991, 59).

Es folgten bis 1991 drei weitere Umfragen zum Quellenabzugsverfahren, der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer der Unternehmen.[13] Die Schätzergebnisse der fünf Umfragen wurden auf die Basisjahre 1990/91 hochgerechnet (Pope, 1995, 102-105).

Die Erbringungskosten der Einkommens- und Umsatzbesteuerung hatten nach den Umfrageergebnissen ein Volumen von insgesamt A$ 7.981 Mio. in 1990/91. Damit betrug das Verhältnis der Kosten zum Steueraufkommen 12,1%. Während diese Quote für die Einkommensbesteuerung bei 13,8% lag, hatten die Kosten der Umsatzbesteuerung nur einen 1,9%-igen Anteil am Steueraufkommen. Dementsprechend hatten die Erbringungskosten der Einkommensteuer einen Anteil von 97,8% an den gesamten Steuererbringungskosten, und die der Umsatzsteuer entsprechend nur 2,2%.

Desweiteren stellte Pope fest:

> "Overall, costs as a percentage decreased as tax remittance and business size increases, confirming the regressive nature of the compliance costs of business taxes (Pope, 1995, 105)."

Damit werden Ergebnisse anderer Studien, wie die von Sandford für Großbritannien, auch für Australien bestätigt.

> "Senior ATO staff had, however, expressed some doubts about the reliability of these results. Also, the research had not identified specific items which could be targeted to reduce compliance costs (Wallschutzky, 1995, 275)."

Obwohl durch die Studien von Pope bereits fundierte Ergebnissse zu den Steuererbringungskosten vorlagen, gab es damit Anlaß zur Durchführung einer weiteren Umfrage auf der Basis einer Fallstudie.

Aus diesem Grund wählte Wallschutzky (Wallschutzky, 1995) die Fallsudie als Umfragemethode. Das Ziel war, Möglichkeiten der Kostenreduzierungen aufzudecken. Die Grenzen dieser Methode werden durch den "researcher bias" und

---

[13] Da Pope die Ergebnisse der fünf Studien auf die Basisjahre 1990/91 hochrechnet, soll nach der Darstellung detaillierter Ergebnisse der ersten beiden Studien darauf verzichtet werden, die Ergebnisse der drei folgenden Studien im einzelnen zu erläutern. Diese sind zu finden bei Pope et al. (Pope et al. , 1993b, 1993c, 1994).

durch die fehlende Repräsentativität gesetzt. Dem hält Wallschutzky entgegen, daß, wie in anderen Studien, auch in einer Fallstudie die Datenverzerrung, ausgelöst durch den Interviewer, minimiert werden kann. So führten die Befragung zwei Interviewer durch, um den potentiellen Bias zu reduzieren. Zudem verhindert die fehlende Repräsentativität nicht eine wissenschaftliche Verallgemeinerung.

> "However, knowledge may also develop by expanding and analysing general propositions without recourse to often dubious statistical processes. Such analytic generalisation follows from case study investigation (Wallschutzky, 1995, 284)."

Es nahmen insgesamt 12 Unternehmen als Freiwillige an der Umfrage, die über den Zeitraum von 12 Monaten lief, teil. Bei den befragten Unternehmen handelte es sich um kleine Unternehmen.

Zusätzlich zu den persönlichen Interviews sollten die Unternehmen ein Tagebuch führen, um für jede einzelne Aktivität im Zusammenhang mit der Steuererbringung täglich den zeitlichen Aufwand festzuhalten und zu dokumentieren. Dieser methodische Ansatz bewährte sich nicht, denn "diary records were not faithfully kept (Wallschutzky, 1995, 286)".

Um den zeitlichen Aufwand zu bewerten, wurden die Opportunitätskosten mit Hilfe der Selbsteinschätzung der Unternehmen erfaßt.

> "On two occasions during the year participants were asked how much per hour would be reasonable if firms like theirs were to be reimbursed for the cost of complying with tax laws (Wallschutzky, 1995, 280)."

Die in der folgenden Tabelle 3.3.4 dargestellten Ergebnisse verdeutlichen, inwieweit die von den einzelnen Unternehmen angegebenen Stundensätze im November 1992 gegenüber des Monats März desselben Jahres variierten.

Die Probleme, die aus einer Selbsteinschätzung zur Bewertung des zeitlichen Aufwandes resultieren, sind offensichtlich. Wallschutzky gibt Gründe für die Abweichungen der Angaben bis zu 120% nicht an. Damit bleibt offen, ob z.B. fehlende Sorgfalt oder Kenntnis die Ursachen hierfür sind.

Mithilfe der Fallstudie wurden verschiedene Ursachen herausgearbeitet, warum die Schätzung der Steuererbringungskosten mit erheblichen Problemen verbunden war (Wallschutzky, 1995, 292-294). Die genaue Abgrenzung der steuerbedingten Leistungen war schwierig.

Zudem war festzustellen, daß die Effizienz bei der Leistungserbringung variierte.

> "It was evident that some firms were efficient at handling things whether that involved taxation matters or other matters. Other firms were inefficient. Sometimes this was a function of the technology used, for example whether systems were computerised. More often it related to personal characteristics of individuals. Some were efficient, others were not (Wallschutzky, 1995, 293)."

Auch für die Leistung der Steuererbringung gilt Arbeitsteilung. Diese Aufgabe ist regelmäßig in einem Unternehmen auf verschiedene Beschäftigte verteilt. Dies hat zur Folge, daß bei einer Umfrage, die nur von einem Beschäftigten beantwortet wird, dieser den zeitlichen und finanziellen Aufwand der anderen Leistungserbringer schätzen muß. Fehler der Kostenmessung sind damit nicht zu vermeiden.

Tabelle 3.3.4: Selbsteinschätzung der Unternehmen bezüglich der Opportunitätskosten pro Stunde Zeitaufwand für die Steuererbringung

	März 1992	November 1992	Veränderung
Unternehmen	A$	A$	in v.H.
A	65	20	69,2 (-)
B	20	35	75,0 (+)
C	25	14	44,0 (-)
D	15	20	33,3 (+)
E	25	55	120,0 (+)
F	60	100	66,6 (+)
G	60	-	-
H	14	30	114,2 (+)
I	55	65	18,2 (+)
J	27	20	25,9 (-)
K	42	10	76,2 (-)
L	20	20	0,0

Quelle: Wallschutzky, 1995, 280. Eigene Berechnungen.

3.3.1.6 Neuseeland

Auch für Neuseeland liegen empirische Ergebnisse zu den administrativen Kosten im privaten Sektor vor. Es sollen die Kernelemente der Studien von Hasseldine (Hasseldine, 1995) dargestellt werden.[14]

---

[14] Auf die Darstellung der Schätzergebnisse von Prebble (Prebble, 1995, 321-352) soll aufgrund seiner speziellen Fragestellung verzichtet werden Es geht um die Schätzung der Steuerer-

Auf der Basis von zwei postalischen Umfragen in Neuseeland in den Jahren 1990/91 wurden die Steuererbringungskosten der Quellenabzugsverfahren (u.a. des Lohnabzugsverfahrens), der Besteuerung der Betriebsrenten (FBT) im Unternehmenssektor, der Unternehmenssteuern sowie die administrativen Kosten der Umsatzbesteuerung geschätzt (Hasseldine, 1995).

Mit Hilfe einer Kooperation mit der öffentlichen Finanzbehörde (Inland Revenue Department) konnte eine optimale Zufallsstichprobe realisiert werden. Zur Wahrung des Datenschutzes wickelte das Inland Revenue Department die Umfrage so ab, daß die Anonymität der Steuerpflichtigen sichergestellt wurde. Nachforschungen bei Nicht-Antworten waren damit ausgeschlossen, ebenso wie entsprechende Nachfaß-Aktionen. Um den Rücklauf zu erhöhen, wurden zwei Erinnerungsschreiben versandt, die auch das Ziel hatten, die Adressaten zu motivieren, ihre Identität freiwillig zu offenbaren. Den Umfragen ging jeweils eine Pilot-Studie voraus. Die Zuverlässigkeit der Angaben wurde durch eine "check question" geprüft.[15]

Es wurden zwei Umfragen für die Jahre 1990/91 durchgeführt, wobei die erste Umfrage zu den Quellenabzugsverfahren, genannt als "employer survey", auf einer Stichprobengröße von 4.743 Steuerpflichtigen beruhte. Die zweite Umfrage zu den Unternehmenssteuern und der Umsatzsteuer, als "GST survey" bezeichnet, hatte einen Stichprobenumfang von 9.541 Unternehmen. Während in der Umfrage "employer survey" eine Rücklaufquote von 40% realisiert werden konnte, wurde in der Umfrage "GST survey" nur eine Quote von 31% erreicht (Hasseldine, 1995, 128). Zusätzlich zu den Steuererbringungskosten wurden auch die Zinsgewinne geschätzt.

In der Tabelle 3.3.5 wird ein Überblick über die gesamten Steuererbringungskosten gegeben.

Aus der Tabelle 3.3.5 ist ersichtlich, daß insbesondere für die Verwaltungsleistungen im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung der Unternehmen eine externe Beratung in Anspruch genommen wurde. Während hier der Anteil der externen Beratungskosten an den gesamten Steuererbringungskosten bei 42% lag, war der entsprechende Kostenanteil der Quellenabzugsverfahren 9%. Es handelt sich bei den Quellenabzugsverfahren wie bei dem Lohnabzugsverfahren um typische innerbetriebliche Leistungen.

---

bringungskosten "of the controlled foreign company regime of the New Zealand Income Tax Act 1976".

15 Die Fragestellung und das Ergebnis der "check question" wurden bereits im Kapitel 3.2 behandelt.

Die Tabelle 3.3.6 gibt einen Überblick über die durchschnittlichen Steuererbringungskosten der Quellenabzugsverfahren im Vergleich zu deren Zinsgewinnen, und zwar in Abhängigkeit der Unternehmensgröße, gemessen an der Beschäftigtenzahl.

Tabelle 3.3.5: Steuererbringungskosten in Neuseeland 1990/91

Steuern	Steuererbringungskosten insgesamt in Mio. NZ$	Anteil der innerbetrieblichen Kosten an den Kosten in v.H.	Anteil der externen Beratungskosten an den Kosten in v.H.	Anteil der sonstigen Kosten in v.H.
Quellenabzugsverfahren	194,9	0,88	0,09	0,03
Betriebsrentensteuer	8,2	0,76	0,24	-
Umsatzsteuer	453,0	0,80	0,15	0,05
Einkommensbesteuerung der Unternehmen	1.881,9	0,54	0,42	0,04

Quelle: Hasseldine, 1995, 131. Eigene Berechnungen.

Tabelle 3.3.6: Durchschnittliche Steuererbringungskosten der Quellenabzugsverfahren im Vergleich zu deren Zinsgewinnen in Neuseeland 1990/91

Unternehmensgröße gemessen an der Beschäftigtenzahl	Durchschnittliche Steuererbringungskosten in NZ $	Durchschnittliche Zinsgewinne in NZ $	Ertrag-Kosten-Verhältnis
1-2	929	63	0,067
3-5	1.394	206	0,148
6-10	1.795	394	0,219
11-20	2.425	494	0,204
21-50	4.019	1.049	0,261
51-100	1.409	2.507	1,779
101-500	7.618	7.608	0,999
> 500	9.539	92.152	9,661

Quelle: Hasseldine, 1995, 133. Eigene Berechnungen.

Es wird anhand der Tabelle 3.3.6 deutlich, daß die Zinsgewinne, insbesondere der Unternehmen ab 51 Beschäftigte die Kosten kompensierten oder sogar überkompensierten. Während in der Beschäftigtengrößenklasse "1-2 Beschäftigte" das durchschnittliche Ertrag-Kosten-Verhältnis bei knapp 0,07 lag, war dieser Wert in der Beschäftigtengrößenklasse ">500 Beschäftigte" fast 9,7.

3.3.1.7 Sonstige empirische Untersuchungen

In einem kurzen Überblick sollen weitere Studien der Niederlanden und Spaniens hervorgehoben werden. Es handelt sich hierbei um Studien, die sich durch ihre Methode und Schätzergebnisse auszeichnen.

Allers (Allers, 1994, 1995) führte für die Niederlanden zwei Umfragen zur Schätzung der Steuererbringungskosten des Unternehmenssektors und der privaten Haushalte durch.[16]

Zur Schätzung der administrativen Kosten der Unternehmenssteuern für das Jahr 1989 erfolgte eine postalische Umfrage bei 5.252 niederländischen Unternehmen[17] in den Monaten April bis Juni 1990. Um die Rücklaufquote zu erhöhen, wurde ein Erinnerungssystem, eine Info-Hotline sowie das Angebot zur Wahrung der Anonymität eingesetzt. Von den 1.116 Antworten, konnten 1.053 verwendet werden. Dies entsprach einer Rücklaufquote von 20% (Allers, 1995, 180). Es wurde bei den Nicht-Antwortern mit dem Ziel recherchiert, einen möglichen Bias in der Datenanalyse zu berücksichtigen. Allers (Allers, 1995, 182) stellte fest, daß die Nicht-Antworter eine höhere Kostenbelastung empfanden als Antworter, so daß die Daten entsprechend gewichtet werden mußten. Das Kostenniveau stieg damit um 10%. Die Umfrage führte zu dem Ergebnis, daß die gesamten Unternehmenssteuern mit Kosten der Administration in Höhe von 4% in 1989 belastet waren. Zudem kam Allers bezüglich der Kostenverteilung zu dem folgenden Ergebnis.

> "Compliance costs per employee, or as a proportion of turnover, decrease sharply with firm size. Differences between economic sectors, however, must for a large part be attributed to differences in average firm size per sector. Only the trade sector incurs relatively high compliance costs across the size classes (Allers, 1995, 181)."

---

16 Die Umfrage bezog sich ebenfalls auf die überwälzten Kosten öffentlicher Transfers. Auf die Darstellung derErgebnisse soll aus systematischen Gründen verzichtet werden.

17 Die ursprüngliche Stichprobengröße betrug 5.393 Unternehmen, wobei jedoch ein Teil der Befragten nicht der Zielgruppe entsprachen (Allers, 1995, 179).

Um die Steuererbringungskosten der nierderländischen privaten Haushalte zu messen, wurde ein kommerzielles Meinungsforschungsinstitut beauftragt, in den Monaten September bis Dezember 1991 eine postalische Umfrage bei 13.129 Haushalten durchzuführen. Eine Rücklaufquote von 44% konnte realisiert werden. Das Verhältnis der Kosten der Einkommensbesteuerung zum Aufkommen betrug 32%, wobei dieses Verhältnis sich auf 1,4% reduziert, werden die Steuern, die durch das Quellenabzugsverfahren erhoben werden, berücksichtigt (Allers, 1995, 186). Das Kostenverhältnis der Vermögensteuer betrug 17%.

Für Spanien schätzten Díaz und Delgado (Díaz und Delgado, 1995) die Steuererbringungskosten der persönlichen Einkommensbesteuerung des Jahres 1990. Der geschätzte Anteil der Steuererbringungskosten am Steueraufkommen betrug 3,3%.

Hervorzuheben ist, daß auch Ziel dieser Studie die Ermittlung der psychologischen Kosten der Steuererbringung war.

> "The evaluation of the psychological cost to Spanish taxpayers that presenting the tax declaration involves was performed using four indicators: how they perceive the time dedicated to this task, what part of this fiscal obligation is most disliked, the state of mind upon finishing the complete process and the conversational time occupied by the topic of filing tax returns (Diáz und Delgado, 1995, 220)."

Der Anteil derjenigen, die die Steuererbringung als zivile Pflicht akzeptierten, lag bei 50,6%. Die Ablehnung der Steuerpflichtigen richtete sich hauptsächlich gegen die Steuerbelastung als solches (31%) und die Verwendung der Steuergelder (27,8%). 51% der Befragten empfanden die Steuererbringung als "heavy burden". 61,9% gaben an, daß sie sich häufig mit dem Thema der Steuererklärung beschäftigten und auch mit anderen darüber diskutierten (Díaz und Delgado, 1995, 220-221).

3.3.1.8 Beurteilung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse

Die Bewertung der Steuererbringungskosten steht im Mittelpunkt der internationalen Kostenanalyse. Ziel ist, die Schätzmethode und die Ergebnisse zu verbessern, um den politischen Entscheidungsträgern verläßliche und operationale Daten zur Höhe und Verteilung der überwälzten Kosten im Steuerbereich zu liefern.

Die Entscheidung für eine postalische Umfrage auf der Basis einer großen Stichprobe hat den entscheidenden Vorteil, eine Datenanalyse auf der Grundlage von repräsentativen Daten durchführen zu können. Um die Repräsentativität einer Umfrage und damit ihren Erfolg sicherstellen zu können, ist eine enge Zusammenarbeit mit den öffentlichen Institutionen, insbesondere der Finanzbehörde, sinnvoll.

Zur Erreichung einer hohen Rücklaufquote ist der Einsatz eines Erinnerungssystems unerläßlich. Zudem bewährte sich die Durchführung einer Pilot-Studie.

Die Anwendung statistischer Analyseverfahren, wie zur Schätzung des funktionalen Zusammenhangs zwischen Kosten und Unternehmensgröße oder auch des Einflusses bestimmter Merkmale, wie z.B. Einkommen, Familienstand oder Alter, auf die administrativen Kosten im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung, ist ein wesentlicher Baustein in der Kostenanalyse.

Die empirischen Ergebnisse belegen, daß auf eine Schätzung der Erträge der Steuererbringung, das heißt die Zinsgewinne und die Geschäftsführungsvorteile, nicht zu verzichten ist. Die Schätzung der psychologischen Kosten gibt einen Einblick in die subjektive Einschätzung des privaten Sektors und kann somit Erklärungsansätze für das Steuererbringungsverhalten liefern. Hierzu liegen bisher wenige empirische Ergebnisse vor.

Ist das Ziel der Umfragen auf der Basis großer Stichproben erreicht, das heißt, die politischen Entscheidungsträger sind sich der Bedeutung der Kosten bewußt und berücksichtigen diese bei ihren Entscheidungen, so erfordern die Nachteile dieser Methode, das heißt der Mangel an detaillierten Informationen, Fehleinschätzungen etc., den Einsatz der Fallstudien-Methode.

Die empirischen Ergebnisse dieser intensiven Kostenermittlung legen die Schwierigkeiten offen, die mit der Kostenmessung verbunden sind. Die Schwachstellen sind die Bewertung der Zeit und die Abgrenzung und vollständige Erfassung der administrativen Leistungen. Die unterschiedliche Effizienz bei der Leistungserbringung, eine wesentliche Ursache der regressiven Kosteninzidenz, kann nur mit Hilfe von Fallstudien herausgefiltert werden.

3.3.2 Über die nationalen Schätzmethoden und Ergebnisse seit 1963

3.3.2.1 Überblick über die empirischen Studien

Strümpel (Strümpel, 1966, 70-71) schätzte den "versteckten öffentlichen Bedarf"[18] des Jahres 1963 mit Hilfe einer Umfrage, für die das Meinungsforschungsinstitut EMNID den Auftrag erhielt. Das Seminar für Finanzwissenschaft

---

[18] Es wird an dieser Stelle auf die im Kapitel 2.2.1 dargestellte begriffliche Abgrenzung zwischen dem versteckten öffentlichen Bedarf und den überwälzten Kosten der Administration hingewiesen.

an der Universität Köln führte 1958 eine Pilot-Studie durch. Es wurden 1.009 Selbständige, das heißt Unternehmer und Freiberufler, zu den Kosten befragt. Die Rücklaufquote ist unbekannt. Als Ergebnis stellte Strümpel fest, daß der zeitliche Aufwand monatlich 22 Stunden pro Unternehmen war, und die externen Kosten pro Monat DM 60,00 betrugen. Die Kosten hatten eine regressive Wirkung (Strümpel, 1966, 75).

Die Industrie- und Handelskammer zu Koblenz (Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, 1976) ermittelte 1976 durch eine bei 29 Industrie- und Handelsunternehmen[19] verschiedener Größenordnung und Branchenzugehörigkeit den Zeitaufwand und die Kosten für Tätigkeiten, die auf Gesetzen, Verordnungen oder Erlassen beruhen. Die Unternehmen waren im Durchschnitt mit DM 60.200,00 im Jahr belastet, dies entsprach einer Kostenbelastung je Mitarbeiter von DM 167,00. Die Kosten verteilten sich mit 46% auf den Personalbereich, mit 35% auf den steuerlichen Bereich und mit 19% auf die Statistiken und sonst. Meldungen. Es wurde weiter als Ergebnis festgehalten, daß die notwendigen Arbeitsstunden je Mitarbeiter mit zunehmender Unternehmensgröße abnahmen. Es wurden zwei wesentliche Forderungen entwickelt. Zum einen sollen im Gesetzgebungsverfahren die Kosten der Administration quantifiziert werden, und zum anderen soll den Unternehmen mit weniger als 100 Mitarbeitern ein Steuerbonus zur Entlastung eingeräumt werden (Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, 1976, 3-10).

Hamer (Hamer, 1979, 109-138) führte bei 434 Handwerksunternehmen 1979 zu der Kostenbelastung durch den sozialrechts-, steuer-, statistik- und betriebsbedingten Bürokratieaufwand eine Umfrage durch. Diese Befragung dauerte ein Jahr, wovon sieben Monate Feldarbeit in den Unternehmen waren. Es konnte eine Rücklaufquote von 84% realisiert werden, so daß in die Auswertung 365 Antworten eingingen. Es wurden insgesamt 187 verschiedene, auf Handwerksbetriebe überwälzte Leistungen erfaßt, für die jeweils der zeitliche Aufwand und die Kosten geschätzt wurden. Die durchschnittliche Belastung je Unternehmen betrug DM 49.723,74. Der sozialrechtsbedingte Aufwand hatte an der Gesamtkostenbelastung einen durchschnittlichen Anteil von 48,3%, der steuerbedingte Bürokratieaufwand einen Anteil von 16,4%, der statistikbedingte Aufwand einen Anteil von 10,3% und der betriebsbedingte Bürokratieufwand einen Anteil von 25%. Als Ergebnis stellte Hamer eine relative Mehrbelastung von Kleinunternehmen gegenüber relativ abnehmender Belastung mit Verwaltungsarbeiten bei zunehmender Unternehmensgröße fest. Das Handwerk war als Branche aufgrund seiner kleinbetrieblichen Struktur und der geringen Erfahrung bei der Ausübung dieser Tätigkeiten besonders stark belastet.

---

[19] Zu der Rücklaufquote und der Umfragemethode, z.B. postalisch oder persönlich, liegen keine Angaben vor.

Eine persönliche Intensiverhebung wurde von Klein-Blenkers (Klein-Blenkers, 1980, 22ff.) im Jahr 1979 durchgeführt, um die Kostenbelastung von 100 Industrieunternehmen verschiedener Größenordnung und Branchenzugehörigkeit zu messen. Die Umfrage erfolgte in drei Abschnitten. Zunächst wurden die Unternehmen nach ihrer Einschätzung bezüglich der Belastung mit den überwälzten Leistungen befragt. Darauf folgte eine genaue Erhebung des zeitlichen Aufwandes und der Kosten für die Verwaltungsleistungen in den Unternehmen, und zwar auf der Basis persönlicher Interviews und des Rechnungswesens. Schließlich sollten die Unternehmen im dritten Abschnitt Angaben zu Möglichkeiten der Entlastung machen. Von den 100 an der Umfrage beteiligten Unternehmen schätzten 77 die Belastungsquote mittelständischer Industrieunternehmen relativ zu den größeren Unternehmen höher ein. Die Kostenanalyse ergab, daß die durchschnittliche Belastung 1979 je Unternehmen DM 142.056,00 betrug, woraus pro Beschäftigten eine Belastung von DM 1.466,00 resultierte. Der Anteil des Personalbereichs an der Gesamtbelastung war 40% und der des Steuer- und Abgabenbereichs 20%. Der Statistikbereich sowie sonstige Hilfsdienste (Beschaffen, Durcharbeiten und Einführen neuer Gesetze) hatten jeweils einen Anteil von 10% an der Gesamtbelastung. Der externe Kostenanteil war 20% (Klein-Blenkers, 1980, 47). Die Analyse der Kosten in Abhängigkeit der Größenordnung der Unternehmen führte zu dem Ergebnis der regressiven Kosteninzidenz. Klein-Blenkers verweist in diesem Zusammenhang auf die Wettbewerbsnachteile und konzentrationsfördernden Wirkungen (Klein-Blenkers, 1980, 96). Als Möglichkeit der Kostenentlastung nannten 64% der Unternehmen eine Vereinheitlichung und Vereinfachung des Formular- und Berichtswesens. 56% der Befragten sahen im Abbau von Statistiken und Erhebungen potentielle Kostenentlastungen (Klein-Blenkers, 1980, 89). Nach der Hochrechnung von Klein-Blenkers hatte der Wirtschaftsbereich Industrie im Jahr 1979 eine Gesamtbelastung von 7 bis 8 Mrd. DM zu tragen (Klein-Blenkers, 1980, 92).

Die Handelsunternehmen und ihre Belastung mit den Kosten der Administration im Steuerbereich stehen im Mittelpunkt der Studie von Täuber (Täuber, 1984). Zur Schätzung der Kosten wurde eine Umfrage mit Hilfe der Veröffentlichung eines Fragebogens in den Fachzeitschriften "Der Einzelhandelsberater" und "Cheftelegramm" veröffentlicht, und zwar in der Mai- und Juniausgabe 1983. Bei einer Rücklaufquote von 3,7% wurden 440 ausgefüllte Umfragebögen zurückgeschickt. In der Untersuchung konnten die Antworten von 373 Handelsunternehmen verwertet werden. Die Befragung bezog sich auf die Steuererbringungskosten sowie auf die administrativen Kosten der Quellenabzugsverfahren. Da eine Beteiligung von größeren Unternehmen, die ab 500 Mio. DM Umsatz erwirtschafteten, in der Stichprobe nicht vertreten waren, gelten die Stichprobenergebnisse für kleine und mittelständische Handelsunternehmen. Die durchschnittliche Gesamtbelastung der Unternehmen war DM 41.886,00. An dieser Belastung waren die Infor-

mationskosten mit DM 5.209,00, die EDV-Kosten mit DM 9.306, die Beratungskosten mit DM 10.214,00, die Vollzugskosten mit DM 16.330,00 und die Kosten der Betriebsprüfung mit dem 827,00 beteiligt (Täuber, 1984, 133). Die durchschnittliche Belastung je Beschäftigten betrug DM 1.269,00. Mit Hilfe der Umsatzsteuerstatistik führte Täuber eine Hochrechnung durch, die die Gesamtbelastung des Handels auf 39,1 Mrd. DM, das heißt auf 16% des Aufkommens der in die Untersuchung einbezogenen Steuern, schätzte. Zur Reduzierung der Steuererbringungskosten führte Täuber die Erhöhung der Effizienz in den öffentlichen Verwaltungen sowie Maßnahmen zur Steuervereinfachung an.

Tiebel (Tiebel, 1986) schätzte für das Jahr 1984 die administrativen Kosten im Haushalts- und Unternehmenssektor.

Den privaten Haushalten entstehen Kosten durch die Lohnsteuer-, Einkommensteuer- und Vermögensteuerveranlagung sowie durch sonstige Steuern. In Zusammenarbeit mit der Gesellschaft für Konsum- und Absatzforschung in Nürnberg wurden die Daten mit Hilfe einer repräsentativen Mehrthemen-Untersuchung erhoben. Die Stichprobe bestand aus 2.000 deutschen Männern und Frauen im Alter von 16-69 Jahren, und zwar aus der damaligen Bundesrepublik einschließlich Westberlin (Tiebel, 1986, 110). Die Interview-Umfrage wurde in dem Zeitraum vom 4. bis zum 18. Oktober durchgeführt. In der Auswertung konnten 1.933 Antworten berücksichtigt werden. An der Gesamtbelastung hatten die administrativen Kosten durch die Lohnsteuer einen Anteil von 13%, durch die Einkommensteuer von 20%, durch die Vermögensteuer von 40% und durch die sonstigen Steuern von 28%. Hieraus wurde anhand einer Hochrechnung die Spannweite für die Gesamtbelastung zwischen 3,5 Mrd. DM und 4,41 Mrd. DM geschätzt. Um die Verwaltungskosten der Unternehmen im Steuer-, Personal- und Statistikbereich zu schätzen, erfolgten drei Befragungen. Erstens wurde mit Hilfe der Zeitschrift "Impulse" ein Fragebogen veröffentlicht. Zweitens erfolgte eine Intensiverhebung, das heißt persönliche Interviews, in ausgewählten großen Unternehmen. Drittens fand bei diesen eine Kontrolluntersuchung statt. Es wurden insgesamt 444 Fragebögen ausgewertet. Es handelte sich um Antworten von Unternehmen jeder Größenordnung und Branchenzugehörigkeit, wobei allerdings die unteren Unternehmensgrößenklassen den Schwerpunkt bildeten. Die Verwaltungsbereiche Steuern, Personal und Statistik trugen jeweils zu 65%, 28% und 7% zur Gesamtbelastung bei. Laut Hochrechnung ergab sich für den Unternehmenssektor eine Gesamtbelastung in Höhe von 70,49 Mrd. DM bis 71,16 Mrd. DM im Jahr.

Bannock und Albach (Bannock und Albach, 1987, 22-25) befragten 1987 kleine Unternehmen in Großbritannien und Deutschland mit Hilfe einer postalischen Umfrage zu den Steuererbringungskosten der Umsatzbesteuerung. Es konnten 262

Antworten aus Großbritannien bei einer Rücklaufquote von 44% und 197 Antworten aus Deutschland bei einer Rücklaufquote von 25% in die Auswertung einbezogen werden. Im Durchschnitt brauchte ein deutsches Unternehmen für seine Umsatzsteuerangelegenheiten 16,1 Tage, während die englischen Betriebe lediglich im Durchschnitt 10,1 Tage hierfür aufwendeten. Ein weiteres Ergebnis war, daß nur 20,2% der englischen Unternehmen sich im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung für einen Steuerberater entschieden, während in Deutschland der Anteil bei 32,5% lag. Zudem kamen die Autoren zu dem Ergebnis einer regressiven Kosteninzidenz und begründeten diese wie folgt:

> "Die Ursachen liegen in den Economies of Scale begründet, die auch bei steuerlich bedingten Verwaltungskosten gegeben sind, vor allem, weil in den Kleinstunternehmen viele Arbeiten vom Eigentümer bewältigt werden müssen, dessen Opportunitätskosten relativ hoch sind (Bannock und Albach, 1987, 30)."

Die administrativen Kosten im Sozialbereich schätzte Harders (Harders, 1988) durch eine postalische Umfrage bei 250 Industrieunternehmen von unterschiedlicher Größenordnung und Branchenzugehörigkeit in dem Zeitraum zwischen April 1986 und des gleichen Monats im Jahr 1987. Die Rücklaufquote betrug 12,5%, so daß 31 Antworten in der Analyse berücksichtigt werden konnten. Nach Harders hatte die Studie den Charakter einer Pilotstudie (Harders, 1988, 228). Der Anteil der Verwaltungskosten an den im Durchschnitt gezahlten Löhnen und Gehälter war ca. 3%. Laut Hochrechnung entstanden dem produzierenden Gewerbe administrative Kosten im Sozialbereich von 8,9 Mrd. DM.

Kitterer[20] (Kitterer, 1989) schätzte durch eine Befragung von 20.000 schleswig-holsteinischen Unternehmen verschiedener Größenordnung und Branchenzugehörigkeit die Bürokratiebelastung im Personal-, Steuer- und Abgaben- und Statistikbereich für 1989. Es konnten bei einer Rücklaufquote von 11% 2.002 bis 1.979 Antworten verwertet werden. Die jährlichen durchschnittlichen Gesamtkosten je Unternehmen betrugen DM 21.725,00, woraus sich pro Beschäftigten im Durchschnitt eine Belastung von DM 477,00 ergab. Die Anteile des Personal-, Steuer- und Abgaben- und Statistikbereich betragen jeweils 43,8%, 49,1% und 7,1%. Die Hochrechnung mit Hilfe der Anzahl der Erwerbstätigen (ohne Erwerbstätige beim Staat) ergab eine Gesamtbelastung für die Bundesrepublik Deutschland (vor der Wiedervereinigung) von 10,5 Mrd. DM. Ein weiteres Ergebnis der Studie war die regressive Inzidenz der Kosten.

Durch die Anwendung des Opportunitätskostenprinzips kalkulierte Rappen (Rappen, 1989, 221-245) die Steuererbringungskosten. Es wurden die Steuererhe-

---

[20] Da die Daten der Kitterer-Studie die Basis für die multivariate Regressionsanalyse im Kapitel 3.4 bilden, soll an dieser Stelle eine kurze Zusammenfassung der Ergebnisse genügen.

bungskosten im privaten und öffentlichen Sektor sowie die öffentlichen Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den Sozialtransfers quantifiziert. Die Schätzung der Steuererbringungskosten[21] erfolgte auf der Grundlage des Marktpreises, das heißt Rappen kalkulierte die Kosten auf der Grundlage der Steuerberatergebührenverordnung für das Jahr 1984. Nach dieser Schätzung hatten die Steuererbringungskosten einen Umfang von 13,72 Mrd. DM. Dies entsprach einem 3,3%-igen Anteil am entsprechenden Steueraufkommen. In der Tabelle 3.3.7 werden die einzelnen Ergebnisse zusammengefaßt (Rappen, 1989, 232).

Tabelle 3.3.7: Kosten der Administration im Steuerbereich 1984: Die Studie von Rappen

	Kosten der Administration 1984	
	in Mio. DM	in v.H. der Steuereinnahmen
Lohnsteuer	5.314	4,4
Veranlagte Einkommensteuer	1.531	3,8
Körperschaftsteuer	737	2,8
Umsatzsteuer (einschl. Einfuhrumsatzsteuer)	2.602	2,4
Gewerbesteuer	1.536	5,4
Vermögensteuer	551	12,3
Kfz-Steuer	50 (grobe Schätzung)	0,7
Grundsteuer A und B	50 (grobe Schätzung)	0,7
Grunderwerbsteuer	150 (grobe Schätzung)	4,7
Sonstige Steuern	1.200 (grobe Schätzung)	1,9
Steuern insgesamt	13.721	3,3

Quelle: Rappen, 1988, 232.

Semmler (Semmler, 1994)[22] setzte die Fallstudien-Methode ein, um die Kosten für einzelne Verwaltungsleistungen für 1991 zu schätzen. Mit Hilfe eines standardisierten Fragebogens wurden in 6 schleswig-holsteinischen Handels- und Handwerksunternehmen persönliche Interviews durchgeführt. Die Ergebnisse der Fallstudie werden im Kapitel 3.5 im einzelnen dargestellt.

---

21 Hierbei erfolgt keine Unterscheidung zwischen dem Unternehmens- und Haushaltssektor.

22 Es handelt sich hierbei um die Verfasserin.

Die Belastung der mittelständischen Unternehmen, und zwar der Wirtschaftsbereiche Industrie, Handel, Dienstleistungen und Handwerk, wurde im Auftrag des Instituts für Mittelstandsforschung von Clemens und Kokalj (Clemens und Kokalj, 1995) unter Mitarbeit von Hans-Eduard Hauser untersucht. Ziel war die empirische Erhebung der Kosten in den drei Verwaltungsbereichen Arbeit und Soziales, Steuern und Abgaben sowie Statistiken und Umweltschutz. Es wurde in den Monaten Oktober und Dezember 1994 ein Fragebogen an 6.799 Unternehmen verschickt, wovon 270 Fehlläufer waren. Die Autoren konnten Antworten von insgesamt 542 Unternehmen in die Auswertung einbeziehen. Es wurde somit eine Rücklaufquote von 8,4% realisiert. Die Datenbasis erfüllte nach Clemens und Kokalj (Clemens und Kokalj, 1995, 26) einem Anspruch der Mindestrepräsentativität. Die Umfrage bezog sich auf qualitative Fragen zum subjektiven Belastungsgefühl, zu den Ursachen der Belastung sowie zu dem zeitlichen und finanziellen Aufwand für die überwälzten Leistungen. Bezüglich der Belastungsentwicklung und des Belastungsgefühl kamen die Autoren zu dem folgenden Ergebnis.

> "Die Belastung der deutschen Unternehmen mit administrationsbedingten Leistungen ist in den letzten fünf Jahren gestiegen und wird generell als hoch empfunden (Clemens und Kokalj, 1995, 31)."

Als mögliche Ursachen für diese Entwicklung konnten die Teilnehmer Angaben zu den folgenden Faktoren machen:

- Anzahl der Gesetze/Verordnungen/Richtlinien,
- Häufigkeit von Gesetzesänderungen,
- Detaillierungsgrad der Regelungen,
- Verständlichkeit der Gesetzessprache,
- Vielzahl behördlicher Zuständigkeiten.

60,9% der Befragten gaben an, daß der Faktor "Anzahl der Gesetze/Verordnungen/Richtlinien" eine hohe Unternehmensbelastung bedeutete. 34,4% gaben eine mittlere Unternehmensbelastung an, und 4,7% der Befragten sahen in diesem Faktor eine geringe Belastung für ihr Unternehmen. 85,2 % der Befragten nannten diesen Faktor auch als Ursache für die gestiegene Kostenbelastung in den letzten fünf Jahren. 71,3% der Umfrageteilnehmer führten die steigende Kostenentwicklung auf häufige Gesetzesänderungen zurück. Die durchschnittlichen Gesamtkosten je Unternehmen betrugen im Erhebungsjahr DM 62.211,00. Der Anteil der internen Kosten war 72,3%, und der Anteil der externen Kosten entsprechend 27,7%. Die durchschnittlichen Kosten je Beschäftigten hatten im Dienstleistungsbereich einen Wert von DM 5.323,00, im Handel von DM 4.912,00, im Handwerk von DM 2.140,00 und in der Industrie einen Wert von DM 2.004,00. Die Verteilung der Kosten auf die einzelnen Verwaltungsbereiche

wurde nur für das Handwerk ermittelt. Der Kostenanteil für Arbeit und Soziales lag bei 33,9%, für Steuern und Abgaben bei 40,1%, für Statistiken bei 15,5% und für den Verwaltungsbereich Umweltschutz bei 10,5%. Die Höherbelastung kleinerer Unternehmen war offensichtlich und bestätigte sich, wenn relative Belastungsquoten auf der Basis des Umsatzes berechnet wurden (Clemens und Kokalj, 1995, 63). Hinsichtlich der Akzeptanz der Unternehmen, die überwälzten Leistungen im Auftrag des Staates zu erfüllen, kam die Studie zu dem Ergebnis, daß die Unternehmen zu Leistungen bereit waren, "wenn es sich um Leistungen handelt, die von diesen am zweckmäßigsten durchzuführen sind und auch überwiegend im unternehmenseigenen Interesse liegen (Clemens und Kokalj, 1995, 76)".

Eine Fallstudie zu den administrativen Belastungen von Handwerksbetrieben gab das Staatsministerium Baden-Württemberg dem Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim in Auftrag (Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim, 1996). Die Studie wurde 1996 veröffentlicht. Mit Hilfe der Fallstudie-Methode wurden 21 ausgewählte kleine und mittlere Unternehmen im Handwerksbereich zu den Belastungen durch sozialrechtliche Leistungen, personalbedingten Steueraufwand, statistikbedingten Aufwand und durch den Aufwand für den Umweltschutz und Arbeitssicherheit befragt. Im Durchschnitt entstanden in den befragten Unternehmen Gesamtkosten in den genannten Bereichen von DM 27.760,00. Ohne den Bereich Umweltschutz und Arbeitssicherheit entstanden administrative Kosten von DM 12.650,00, woran die internen Kosten einen Anteil von 82% und die externen Kosten entsprechend einen Anteil von 18% hatten. Die internen Kosten verteilten sich zu 54% auf den sozialen Bereich, zu 43% auf den personalbedingten Steuerbereich und zu 3% auf den Statistikbereich. 57% der Befragten gaben Steuerberaterkosten an, woraus die durchschnittliche Belastung je Unternehmen mit den externen Kosten von DM 3.970,00 folgte.

3.3.2.2 Beurteilung der Schätzmethoden und ihrer Ergebnisse

Die Analyse der Kosten der überwälzten Leistungen konzentriert sich auf die Kostenmessung, wobei allerdings die Umfragemethode im Gegensatz zu den jüngsten internationalen Studien nicht im Vordergrund steht.
Die empirischen Ergebnisse erfolgen hauptsächlich auf der Grundlage von deskriptiven Datenanalysen, die das Ziel haben, die absolute und relative Höhe der Kosten zu schätzen. Trotzdem Umfrageergebnisse großer Stichproben vorliegen, mangelt es an Ergebnissen von Analyseverfahren, die statistisch geprüfte Aussagen über Wirkungszusammenhänge zulassen.

Hervorzuheben ist, daß sich die deutschen Studien im allgemeinen nicht nur auf die Analyse der überwälzten Leistungen im Steuerbereich beschränken, sondern auch die anderen Verwaltungsbereiche einbeziehen.

Es ist festzustellen, daß die empirischen Ergebnisse erhebliche Unterschiede aufweisen, so daß bezüglich der Höhe der Kosten allgemein gültige Aussagen nur eingeschränkt möglich sind. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage nach der Verläßlichkeit der Daten.

Inwiefern Schätzfehler als Folge der gewählten Umfragemethode Ursache für die Belastungsunterschiede sind, muß offen bleiben. Festzuhalten ist, daß die vorliegenden Studien während des Zeitraums von 1963 bis 1996 durchgeführt wurden, so daß dynamische Aspekte für Kostenunterschiede verantwortlich sein können. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang rechtliche und systematische Veränderungen der gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, Umfang der überwälzten Leistungen und Anforderungen an die Leistungserbringung oder auch der technologische Fortschritt im Verwaltungsbereich.

Zudem weichen die Studien hinsichtlich ihres Untersuchungsgegenstandes voneinander ab.

So beschränkt sich die neueste Untersuchung des Instituts für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim auf die Schätzung der Kosten im Handwerksbereich, ebenso wie schon Hamer 1976. Für den Unternehmenssektor liegen nur vier Untersuchungen (Tiebel, 1986, Bannock und Albach, 1987, Kitterer, 1989, Clemens und Kokalj, 1995) vor, die die Kosten der Unternehmen aller Wirtschaftsbereiche messen. Trotzdem weichen die Ergebnisse auch dieser Studien erheblich voneinander ab. Kitterer, (Kitterer, 1989) schätzte für das Jahr 1988 die durchschnitlichen Kosten je Unternehmen in den Bereichen "Arbeit und Soziales", "Steuern und Abgaben" sowie "Statistiken" auf DM 21.725,00 je Unternehmen, während Clemens und Kokalj (Clemens und Kokalj, 1995) sechs Jahre später unter zusätzlicher Berücksichtigung des Bereichs Umweltschutz einen entsprechenden Betrag von DM 62.211,00 je Unternehmen schätzten. Ob allein dynamische Aspekte oder auch der Bereich Umweltschutz für diesen Kostenunterschied verantwortlich sind, ist fraglich. Deutlich ist, daß eine einheitliche Definition der überwälzten Leistungen sowie eine Standardisierung der Umfragemethode wichtig wäre, um einen Vergleich der Ergebnisse zu ermöglichen.

Alle Studien, die die Verteilung der Kosten untersuchen, kommen bezüglich der Belastung im Unternehmenssektor zu dem Ergebnis, daß sie von der Unternehmensgröße abhängig ist. Es wird als Ergebnis der deskriptiven Datenanalysen eine regressive Kosteninzidenz festgestellt.

3.4 Kosten der Administration im Unternehmenssektor: Eine multivariate lineare Regressionsanalyse

3.4.1 Die Umfragemethode

Die Umfrageergebnisse einer Studie aus den Jahren 1988/89 zu den Kosten der Administration im Steuer- und Abgabenbereich, im Sozial- und Personalbereich sowie im Statistikbereich stellen die Basis für eine multivariate lineare Regressionsanalyse dar. Mit Hilfe dieser Methode zur Messung der administrativen Kosten im Unternehmenssektor soll geprüft werden, welche Variablen die Kosten signifikant beeinflussen. Im Vordergrund steht die Prüfung der regressiven Kosteninzidenz, ein zentrales Ergebnis zahlreicher empirischer Studien. Desweiteren soll anhand statistischer Analysemethoden getestet werden, ob auch andere unabhängige Variablen, wie der Wirtschaftsbereich, auf die Kosten Einfluß nehmen.

Die vorliegenden Umfrageergebnisse werden in der Studie von Kitterer (Kitterer, 1989) deskriptiv ausgewertet und analysiert. Diese Ergebnisse sind der Ausgangspunkt für die Formulierung von Regressionsmodellen. Mittels der entsprechenden Schätz- und Testverfahren soll(en) die Modellvariante(n) herausgefiltert werden, die die bestmögliche Datenbeschreibung liefert bzw. liefern.

Kitterer (Kitterer, 1989) führte im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. im Jahr 1988 bei 20.000 schleswig-holsteinischen Unternehmen der Wirtschaftsbereiche Industrie, Handel, Handwerk und Dienstleistung eine schriftliche Fragebogenaktion durch.

Die Umfrage bezog sich auf die Kosten der Administration im Personal- und Sozialbereich, im Steuer- und Abgabenbereich sowie auf die Kosten durch Überprüfungen, Statistiken und sonstige Meldungen. Die Rücklaufquote betrug knapp 11%.

Die Entwicklung des Fragebogens erfolgte in Zusammenarbeit mit dem Institut für Finanzwissenschaft der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, mit dem Wirtschaftsverband Handwerk Schleswig-Holstein e.V. sowie der Industrie- und Handelskammer zu Kiel. Die Wirtschaftsverbände waren hierbei für die Organisation der Umfrage verantwortlich. Kitterer bezog 2.002 bis 1.979 Unternehmen je nach Auswertungsgegenstand in die Untersuchung ein. Antworten, die unvollständig oder offensichtlich fehlerhaft waren, wurden in der Auswertung nicht berücksichtigt (Kitterer, 1989, 12-13).

3.4.2 Zu den Ergebnissen der Studie von Kitterer

Die Ermittlung der administrativen Kosten erfolgte mit Hilfe eines Fragebogens, der im ersten Teil Fragen zur allgemeinen Klassifizierung des Unternehmens, und zwar zur Branchenzugehörigkeit, Beschäftigtenzahl, Umsatzgrößenklasse und zur Rechtsform, beinhaltete. Im zweiten Teil des Fragebogens konnten die Unternehmen Angaben zu den Aufwendungen im Personal- und Sozialbereich, im Steuer- und Abgabenbereich sowie zu den Aufwendungen durch Überprüfungen, Statistiken und sonstigen Meldungen machen. Die Fragen bezogen sich dabei sowohl auf den innerbetrieblichen Zeitaufwand sowie auf die Lohn- und Lohnnebenkosten, als auch auf die externen Beratungskosten.

Die Einteilung der in die Auswertung einbezogenen Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklasse, Umsatzgrößenklasse und nach Wirtschaftsbereichen geben die folgenden Tabellen wider (Kitterer, 1989, 12-13).

Tabelle 3.4.1: Einteilung der Stichprobe nach Beschäftigtengrößenklassen

Beschäftigte	Einteilung der Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklassen in v.H.
1 - 10	48,7
10 - 50	37,0
50 - 100	6,7
100 - 500	6,3
500 - 1000	0,7
1000 - 5000	0,7

Quelle: Kitterer, 1989, 12.

Tabelle 3.4.2: Einteilung der Stichprobe nach Umsatzgrößenklassen

Jahresumsatz in Mio. DM	Einteilung der Unternehmen nach Umsatzgrößenklassen in v.H.
bis 0,5	20,8
1 - 2	18,5
2 - 5	19,6
5 - 10	18,7
10 - 50	9,1
50 - 100	9,4
100 und mehr	2,6

Quelle: Kitterer, 1989, 12.

Tabelle 3.4.3: Einteilung der Stichprobe nach Wirtschaftsbereichen

Wirtschaftsbereiche	Einteilung der Unternehmen nach Wirtschaftsbereichen in v.H.
Industrie	11,7
Handel	31,6
Handwerk	38,6
Dienstleistungsbereich	18,1

Quelle: Kitterer, 1989, 12-13.

Der Anteil der befragten Unternehmen, die bis zu 50 Beschäftigte haben, liegt im Erhebungsjahr bei 85,7%. Es handelt sich damit um eine Stichprobe, die hauptsächlich aus Unternehmen kleiner bis mittlerer Größenordnung nach dem Kriterium der Beschäftigtenzahl besteht. Wird die Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einer bestimmten Umsatzgrößenklasse als ein Maßstab für die Unternehmensgröße herangezogen, so bestätigt sich dieses Ergebnis. 77,6% der Unternehmen haben einen Jahresumsatz bis zu 10 Mio. DM. Der Anteil der Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 100 Mio. DM und mehr beträgt nur 2,6%. Damit läßt sich als Ergebnis für die Unternehmensstruktur in der Stichprobe feststellen, daß überwiegend Unternehmen kleiner und mittlerer Größenordnung an der Befragung teilnahmen.

Die Unternehmen der Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk sind in der Stichprobe mit einem Anteil von 70,2% vertreten, so daß zu prüfen ist, ob die beiden anderen Wirtschaftsbereiche Industrie und Dienstleistung in der Stichprobe relativ zu wenig repräsentiert sind.

Die Verteilung der Unternehmen hinsichtlich Größenordnung (Beschäftigtenzahl) und Wirtschaftsbereich in der Stichprobe kann auf eine mögliche Schwachstelle des Datensatzes hindeuten. Es sind in der Stichprobe Handels- und Handwerksunternehmen kleiner und mittlerer Größenordnung stark repräsentiert, so daß eine Verzerrung der Daten zu den der Administration vermutet werden könnte.

Es ist zu prüfen, ob diese Unternehmensstruktur für das Land Schleswig-Holstein als repräsentativ anzusehen ist.

Die Verteilung des Handels, des verarbeitenden Gewerbes und des Baugewerbes in Schleswig-Holstein im statistischen Erhebungsjahr 1987 weicht von der Datenverteilung in der Stichprobe aus dem Jahr 1989 ab. Für das Stichprobenjahr 1989

liegen keine Daten des Statistischen Landesamtes Schleswig-Holstein vor (Statistisches Landesamt, 1993, 77-78).

Im Erhebungsjahr 1987 des Statistischen Landesamtes wurden in Schleswig-Holstein 26.859 Arbeitsstätten im Handelsbereich, 11.915 Arbeitsstätten im Wirtschaftsbereich "Verarbeitendes Gewerbe" und 8.487 Arbeitsstätten im Baugewerbe gezählt. Die Gesamtzahl der schleswig-holsteinischen Arbeitsstätten beträgt 100.903, so daß knapp 47% der gesamten Arbeitsstätten den Wirtschaftsbereichen Handel, Verarbeitendes Gewerbe und Baugewerbe zuzuordnen sind. In der Stichprobe ist der vergleichbare Anteil der Handels- und Handwerksbetriebe 70,2%. Damit sind Handels- und Handwerksunternehmen in der Stichprobe deutlich zu stark repräsentiert, wenn die Unternehmensstruktur in Schleswig-Holstein des Jahres 1987 als Referenz genommen wird.

Weiter ist als Ergebnis festzuhalten, daß in 1987 der Anteil der Arbeitsstätten mit bis zu 50 Beschäftigten bei 97,4% in Schleswig-Holstein liegt. In der Stichprobe ist der entsprechende Anteil 85,7%. Somit läßt sich feststellen, daß die Verteilung der Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklasse in der Stichprobe der Verteilung der Arbeitsstätten in Schleswig-Holstein sehr nahe kommt. Daher soll das Problem einer schiefen Datenverteilung hinsichtlich der Größenordnung (Beschäftigtenzahl) der befragten Unternehmen vernachlässigt werden.

Das Problem einer etwaigen Verzerrung in Hinblick auf die Verteilung der Wirtschaftsbereiche in der Stichprobe bleibt bestehen und muß bei der Regressionsanalyse Berücksichtigung finden. Ergeben die Testverfahren, daß die Variable "Wirtschaftsbereich" für die Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße nicht signifikant ist, so könnte die vorliegende Datenverzerrung zugunsten der Handels- und Handwerksunternehmen vernachlässigt werden.

Im Durchschnitt entstehen Kosten der Administration von DM 21.725,00 je Unternehmen, wobei der Personalbereich mit 43,8%, der Steuer- und Abgabenbereich mit 49,1% und der Statistikbereich mit 7,1% zur Gesamtbelastung beitragen. Die innerbetrieblichen Lohn- und Lohnnebenkosten haben einen Anteil von 64% an den Gesamtkosten, die externen Beratungskosten entsprechend 36%. Die durchschnittliche Gesamtbelastung im Industriebereich beträgt DM 39.987,00, im Handelsbereich DM 16.754,00, im Handwerksbereich DM 18.608,00 und im Dienstleistungsbereich DM 23.584,00. Die Kostenbelastung schwankt je nach Wirtschaftsbereich, wobei ebenfalls das Verhältnis der innerbetrieblichen Kosten zu den externen Kosten variiert. Der Anteil der externen Beratungskosten an den Gesamtkosten beträgt im Industriebereich 32,3%, im Handelsbereich 45%, im Handwerksbereich 37,4% und im Dienstleistungsbereich 27,3%. Bezogen auf die Beschäftigtenzahl sind der Handel bzw. das Handwerk mit DM 669,00 bzw. DM

677,00 Kosten je Beschäftigten im Vergleich zur Industrie (DM 263,00) und Dienstleistung (DM 490,00) stark belastet (Kitterer, 1989, 14-18).

Tabelle 3.4.4: Kosten der Administration je Beschäftigten: Die Kitterer-Studie

Wirtschaftsbereich	Kosten je Beschäftigten in DM			
	insgesamt	Personal- und Sozialbereich	Steuer- und Abgabenbereich	Statistik-bereich
Industrie	263	121	113	29
Handel	669	298	334	38
Handwerk	677	284	341	51
Dienstleistung	490	213	258	19
insgesamt	476	208	234	34

Quelle: Kitterer, 1989, 18.

Kitterer (Kitterer, 1989, 19-21) stellt für die Stichprobe fest, daß die administrativen Kosten von der Unternehmensgröße abhängig sind. In der Größenklasse "1 bis 10 Beschäftigte" liegen die durchschnittlichen Kosten je Beschäftigten bei DM 2.067,00, in der Klasse "1.000 bis 5.000 Beschäftigte" allerdings nur bei DM 173,00. Mit zunehmender Beschäftigtenzahl sinkt damit die Belastung je Beschäftigten. Mit zunehmender Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl) nimmt ebenfalls der Anteil der externen Beratungskosten an den Gesamtkosten ab, wobei die absolute Gesamtbelastung zunimmt. In der Größenklasse "1 bis 10 Beschäftigte" ist der Anteil der Beratungskosten an den Gesamtkosten 46,1%, der entsprechende Anteil in der Größenklasse "1.000 bis 5.000 Beschäftigte" ist 14,4%.

Tabelle 3.4.5: Durchschnittliche Kosten nach Beschäftigtengrößenklassen: Die Kitterer-Studie

Beschäftigte	Kosten in DM je Unternehmen	Kosten in DM je Beschäftigten
1-10	10.923	2.067
10-50	20.367	875
50-100	36.495	503
100-500	55.396	280
500-1000	115.129	168
1000-5000	334.353	173
insgesamt	21.725	477

Quelle: Kitterer, 1989, 19.

Tabelle 3.4.6: Durchschnittliche interne und externe Kosten nach Beschäftigtengrößenklassen: Die Kitterer-Studie

Beschäftigte	Anteil der Lohn- und Lohnnebenkosten an den Gesamtkosten in v.H	Anteil der Beratungskosten an den Gesamtkosten in v.H
1-10	53,9	46,1
10-50	60,0	40,0
50-100	65,0	35,0
100-500	72,0	28,0
500-1000	73,0	27,0
1000-5000	85,6	14,4
Insgesamt	64,0	36,0

Quelle: Kitterer, 1989, 20.

Die Ergebnisse der statistischen Analyseverfahren sollen Aufschluß darüber geben, welche Variablen die Kosten der Administration erklären. Von Bedeutung ist hierbei die Prüfung der Hypothese der Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße und der regressiven Kosteninzidenz. Weiter ist von Interesse, ob die Kosten vom Wirtschaftsbereich abhängig sind. Mit Hilfe statistischer Tests wird dieses Ergebnis der deskriptiven Datenanalyse geprüft. Die empirischen Ergebnisse lassen die Hypothese zu, daß die Entscheidung für bzw. gegen eine externe Beratung für die Kosten der Unternehmen im administrativen Bereich relevant sind. Aus diesem Grund wird getestet, ob diese Entscheidung die Kosten der Administration signifikant beeinflußt.

3.4.3 Eine multivariate lineare Regressionsanalyse

3.4.3.1 Funktionaler Zusammenhang zwischen den Kosten der Administration und der Unternehmensgröße

Die Umfrageergebnisse des Jahres 1988 zu den "Kosten der Bürokratieüberwälzung", so der Titel der Studie von Kitterer, stellen die Basis für die Regressionsanalyse zur Überprüfung der folgenden Arbeitshypothesen dar.[23] [24]

[23] Die Daten wurden der Verfasserin freundlicherweise vom Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. für wissenschaftliche Zwecke zur Verfügung gestellt.

Die Arbeitshypothesen sind:

- Die Kosten der überwälzten Leistungen sind von der Unternehmensgröße abhängig.
- Die Überwälzung von administrativen Leistungen vom öffentlichen auf den Unternehmenssektor führt zur einer regressiven Kosteninzidenz, das heißt, kleinere Unternehmen sind relativ stärker belastet.
- Die Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk sind vergleichsweise mehr mit den Kosten belastet als andere Wirtschaftsbereiche.
- Die Unternehmensentscheidung für oder gegen die Inanspruchnahme einer externen Beratung ist eine Erklärungsvariable für die administrativen Kosten.

Diesen Arbeitshypothesen wird durch entsprechende Modellformulierungen Rechnung getragen.[25]

Um die Abhängigkeit der Verwaltungskosten von der Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl) schätzen und testen zu können, soll mit Hilfe einer Regressionsanalyse der Verlauf und die funktionale Form der Höhe der Kosten in Abhängigkeit von der Beschäftigtenzahl spezifiziert werden.[26]

---

[24] Die Vorgehensweise bei einer linearen Regressionsanalyse wird u.a. erläutert bei Hansen (Hansen, 1993, 51-109), Backhaus et al. (Backhaus et al., 1990, 1-42), Johnston (Johnston, 1984, 12-47) und Stier (Stier, 1996, 237-253).

[25] Die Rechtsform als erklärende Variable wird vernachlässigt, weil ein Einfluß nur auf die Kosten der überwälzten Leitungen im Steuerbereich zu erwarten wäre. Da das Ziel der Untersuchung ist, die Abhängigkeit der gesamten Kosten von bestimmten erklärenden Variablen festzustellen, muß aus systematischen Gründen auf diese spezielle Fragestellung verzichtet werden.

[26] Als Erklärungsvariable wird zunächst die "Unternehmensgröße", und zwar gemessen an der Beschäftigtenzahl, gewählt. Da die Ergebnisse der empirischen Studien verdeutlichen, daß die Kosten der Administration im Unternehmenssektor von der Unternehmensgröße abhängig sind, soll diese empirische Hypothese als Rechtfertigung dafür dienen, vor der Modellevaluation keine Modellentwicklung anhand von Methoden der Variablen-Selektion (Stier, 1996, 248-249) durchzuführen. Zudem werden im Verlauf der Regressionsanalyse, das heißt bei den Tests der Annahme der Strukturkonstanz, zusätzliche erklärende Variablen ins Regressionsmodell aufgenommen. Es werden hierbei die Möglichkeiten des zur Verfügung stehenden Datensatzes ausgeschöpft. Da heißt, daß die potentiellen erklärenden Variablen, zu denen in der Befragung Daten erhoben wurden, bei der Formulierung des Regressionsmodells berücksichtigt werden.

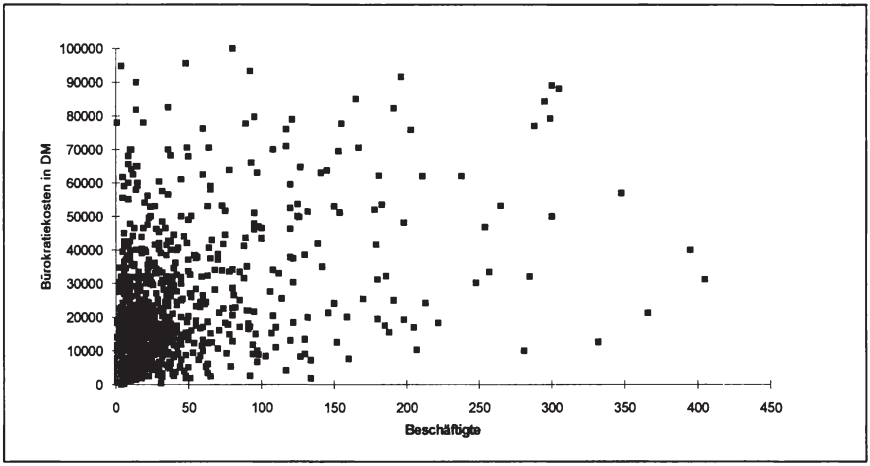
Es wird für jedes Unternehmen der folgende funktionale Zusammenhang zwischen der Beschäftigtenzahl und den Kosten der überwälzten Leistungen angenommen:

(3.4.1) $K_i = f(N_i)$

mit N_i: Anzahl der Beschäftigten des Unternehmens i
K_i: Kosten der Administration des Unternehmens i

Die Abbildung 3.4.1 veranschaulicht das Stichprobenergebnis bezüglich des Beziehung zwischen der Anzahl der Beschäftigten und die Höhe der administrativen Kosten eines befragten Unternehmens, indem die Stichprobenwerte beider Variablen auf zwei Koordinatenachsen abgetragen sind.

Abbildungen 3.4.1: Stichprobenergebnis bezüglich des Zusammenhangs zwischen Kosten und Beschäftigtenzahl[27]



Da überwiegend Unternehmen bis zu 50 Beschäftigten in der Stichprobe vertreten sind, ist in diesem Bereich der Abbildung 3.4.1 eine sehr stark verdichtete Punktwolke festzustellen. Die Abbildung der empirischen Punkteverteilung kann nur ein erster Ausgangspunkt für Annahmen über den funktionalen Zusammenhang der Verwaltungskosten und der Unternehmensgröße sein.

---

[27] Die Abbildung 3.4.1 kann aufgrund der Skalierung und Besetzungszahlen nur einen groben Eindruck des Stichprobenergebnisses vermitteln.

Das allgemeine Ergebnis der deskriptiven Datenanalysen ist, daß zwischen der abhängigen Variablen "Kosten" und der unabhängigen Variablen "Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl)" kein linearer Zusammenhang besteht. Mit zunehmender Unternehmensgröße steigen die Kosten unterproportional, so daß von einer regressiven Kosteninzidenz gesprochen wird. Sandford faßt bezüglich der regressiven Wirkung der Kosten der Administration im Steuerbereich die Forschungsergebnisse für Großbritannien zusammen.

> "Tax compliance costs have undesirable distributional effects. They are capricious in their incidence and, especially for businesses, regressive - i.e. falling with disproportionate severity on small firms. Moreover this regressiveness is very pronounced, as is clear from all the studies in this volume where comparisons can be made between different sizes of firm. As the regressiveness applies to every tax, its effect is cumulative. Small firms competing with large firms therefore suffer a state-created disadvantage (Sandford, 1995, 4-5)."

Unter Berücksichtigung der in der Abbildung 3.4.1 dargestellten empirischen Punkteverteilungen und der empirischen Hypothese einer regressiven Kosteninzidenz wird der folgende nicht lineare funktionale Zusammenhang zwischen Kosten und Unternehmensgröße angenommen.

(3.4.2) $K = A\,N^{f}$

mit K: Kosten der Administration
N: Beschäftigtenzahl (Mitarbeiter einschl. Inhaber)
A: Niveauparameter
f: Funktionsparameter mit $f<1$

Mit zunehmender Beschäftigtenzahl N steigen die absoluten Kosten K unterproportional. Der konvexe Kurvenverlauf ($f<1$) beginnt im Ursprung. Dies bedeutet, daß die Kosten der überwälzten Leistungen keinen Fixkostenanteil haben: Bei einer Beschäftigung von Null entstehen keine Kosten im administrativen Bereich. Die Beschäftigtenzahl ist in der Stichprobe als Summe aus der Anzahl der Mitarbeiter und des Inhabers erfaßt, so daß davon ausgegangen werden kann, daß ohne Beschäftigung auch keine wirtschaftliche Transaktion, die zu einer administrativen Leistungserbringung im Auftrag des Staates führt, erfolgt.

Der konstante Parameter A spezifiziert das allgemeine Kostenniveau. Bei gegebener Unternehmensgröße variiert die absolute Höhe der administrativen Kosten in Abhängigkeit der Werte des Niveauparameters A.

Um die Abhängigkeit der administrativen Kosten von der Unternehmensgröße zu schätzen, ist die Anwendung einer nicht-linearen Schätzmethode naheliegend. Da

allerdings eine monotone Transformation der nicht-linearen Funktion (3.4.2) die Anwendung eines linearen Schätzverfahrens erlaubt, wird die Schätzmethode nach dem Prinzip der Methode der kleinsten Quadrate (KQ-Methode) gewählt.[28] Gilt die Annahme des weißen Rauschens für das lineare Regressionsmodell, so liefert die KQ-Schätzung die beste lineare unverzerrte Schätzung (Hansen, 1994, 79-80).

Um mit der KQ-Methode ein lineares Schätzverfahren durchführen zu können, muß zwischen der abhängigen Variablen "Kosten der Administration" (y_i) und der unabhängigen Variablen "Anzahl der Beschäftigten" (x_i) ein funktionaler linearer Zusammenhang bestehen. Dies bedeutet, daß sich die Kosten und die Beschäftigtenzahl in einer konstanten Relation verändern. Die Linearisierung des nicht-linearen funktionalen Zusammenhangs (3.4.2) wird durch die logarithmisch lineare Funktionsform erzielt.

Es gilt für jedes Unternehmen i die folgende Regressionsfunktion:

(3.4.3) $y_i = \beta_0 + \beta_1 x_i + u_i$

mit	y_i	=	$\ln(K_i)$
	x_i	=	$\ln(N_i)$
	β_0 und β_1	:=	Regressionskoeffizienten
	u_i	:=	Störgröße

Da insgesamt I Beobachtungen vorliegen, existiert ein System von I Gleichungen, das sich in der folgenden Matrizenschreibweise darstellen läßt.

(3.4.4) $Y = \beta_0 + \beta_1 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	β_0 und β_1	:=	Regressionskoeffizienten
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)

[28] Es wurden nicht-lineare Schätzverfahren durchgeführt. Da sich die Ergebnisse qualitativ nicht von denen der linearen Schätzung unterscheiden, soll aus Gründen der einfacheren Darstellung die Schätzung mit Hilfe der KQ-Methode gewählt werden.

Durch die Schätzung der Regressionskoeffizienten β_0 und β_1 im Regressionsmodell (3.4.4) kann die Lage der Regressionsgeraden determiniert werden. Es gilt anschließend zu prüfen, ob das Modell eine geeignete Datenbeschreibung liefert.

Eine Schätzung der Regressionskoeffizienten nach der KQ-Methode basiert auf der Eigenschaft des arithmetischen Mittels der abhängigen Variablen, daß die Summe der Abweichungsquadrate minimal ist. Nach der KQ-Methode werden bedingte Mittelwerte geschätzt, mit der Folge, daß die Regressionskoeffizienten so bestimmt werden, daß die Summe der Abweichungsquadrate minimal wird. Damit lautet die Zielfunktion bei der Schätzung der Regressionskoeffizienten.

$$(3.4.5) \quad \sum_{i=1}^{I} (y_i - \bar{y})^2 \quad \text{Min!} \qquad \text{mit } \bar{y}_i = x_i\, \beta$$

Es gilt für die Zielfunktion S

$$(3.4.6) \quad S = \sum_{i=1}^{I} (y_i - x_i\, \beta)^2 = \sum_{i=1}^{I} u_i^2$$

Die Zielfunktion in Gleichung (3.4.6) ist bezüglich der Regressionskoeffizienten β zu minimieren. Aus den Normalgleichungen

$$(3.4.7) \quad X'Y = X'X\,\hat{\beta}$$

werden die Regressionskoeffizienten wie folgt geschätzt.

$$(3.4.8) \quad \hat{b} = (X'X)^{-1}\, X'Y$$

mit

$$\hat{b}' = (\hat{b}_0, \hat{b}_1)$$
$$X' = (1, x_1, \ldots, x_I)$$

Die Varianz der Störgröße u (σ_u^2) wird im Rahmen der KQ-Methode geschätzt.

$$(3.4.9) \quad \hat{\sigma}_u^2 = \frac{\hat{u}'\hat{u}}{I - k - 1}$$

mit k: Anzahl der Freiheitsgrade

$\hat{u}'\hat{u}$: Streuung der Beobachtungswerte um die Regressionskurve (Reststreuung)

Das Bestimmtheitsmaß R^2 basiert auf dieser Streuungszerlegung und stellt das Verhältnis von erklärter Streuung zur Gesamtstreuung dar.

$$(3.4.10) \quad R^2 = \frac{\sum_{i=1}^{I}(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{\sum_{i=1}^{I}(y_i - \bar{y})^2}, \text{ mit } 0 \leq R^2 \leq 1$$

Die geschätzten Parameter müssen mit Hilfe von Testverfahren überprüft werden, um Aussagen über Schätzfehler treffen zu können:

> "Fehleraussagen sind prinzipiell nur dadurch möglich, daß wir eine Annahme treffen, wie die Beobachtungen von y zustande gekommen sind. Dabei wird im allgemeinen angenommen, das jeweilige lineare Regressionsmodell sei richtig, d.h. es hat die Daten von y erzeugt (Hansen, 1994, 61-62)."

Es können Testverfahren nur dann ohne Fehler angewendet werden, wenn die Annahmen des Regressionsmodells erfüllt sind. Es werden die folgenden Annahmen für das lineare Regressionsmodell getroffen.

a) Der Erwartungswert der Störgröße u_i ist gleich Null

Da der bedingte Mittelwert von y bei gegebenem x, das heißt $E(y_i \setminus x_i)$, gleich (x_i ß) sein soll, muß der Erwartungswert der Störgröße den Wert Null haben.

$$(A\ 3.4.1) \qquad E(u_i \setminus x_i) = E(u_i) = 0$$

Die Abweichungen zwischen Modell und Beobachtungen heben sich im Mittel auf.

b) Homoskedastizität

Die Störgrößen u_i besitzen bei unterschiedlichen Werten der unabhängigen Variablen x_i die gleiche Varianz ($\sigma_u{}^2$):

$$(A3.4.2) \qquad E(u_i{}^2) = \sigma_u{}^2$$

c) Fehlende Autokorrelation

Die Störgrößen u_i sind im Mittel unabhängig voneinander:

(A3.4.3) $E(u_1/u_2) = E(u_1)$

Diese drei Annahmen des Regressionsmodells definieren das "weiße Rauschen" der Störgrößen, das heißt, daß die Modellfehler unsystematisch sind und daß in den Störgrößen keine weitere Information über den Zusammenhang Y = f (X) enthalten ist. Das "weiße Rauschen" ist die entscheidende Annahme, die eine beste Schätzung garantiert (Hansen, 1994, 65).

d) Schwache Exogenität von X

Im Rahmen der Regressionsanalyse wird nur die bedingte Verteilung $f(y/x_i)$ untersucht, mit der Folge, daß X als unabhängig von Y angesehen wird. Damit ist eine eindeutige Kausalrichtung von den Regressoren X zu der endogenen Variablen Y festgelegt. Das heißt, daß die Regressoren, wie in der Regressionsfunktion (3.4.4) die Anzahl der Beschäftigten, nicht von der endogenen Variablen, und zwar der Höhe der überwälzten Kosten der Administration, abhängen. Die schwache Exogenität von X bedeutet, daß die Störgrößen unabhängig von den Regressoren sind.

(A3.4.4) $E(u_i\, x_i) = x_i\, E(u_i) = 0$

Diese Annahme erlaubt die Anwendung der KQ-Schätzung.

e) Lineare Unabhängigkeit

Für eine fehlende vollständige Abhängigkeit zwischen den exogenen Variablen muß gelten:

(A3.4.5) $\det (X'X) > 0$

Für jede exogene Variable liegt eine gewisse Unabhängigkeit der Beobachtungen vor.

f) Normalverteilungsannahme

Die Normalverteilungsannahme für die Störgröße u_i ist für die Anwendung der Signifikanztests erforderlich.

(A3.4.6) $u_i \sim N(0, \sigma_u^{2})$

Nachdem die KQ-Methode als Verfahren zur Schätzung des funktionalen Zusammenhangs zwischen administrativen Kosten und Unternehmensgröße sowie die Annahmen des linearen Regressionsmodells dargestellt und erläutert wurden, sollen im Folgenden verschiedene Regressionsmodelle geschätzt werden. Die Schätz- und Testergebnisse sollen schließlich zu einer Modellformulierung führen, die eine beste Datenbeschreibung liefert.

Zunächst geht es um die Prüfung der Arbeitshypothese, daß die Kosten der überwälzten Leistungen von der Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl) abhängig sind. Zur Spezifikation dieser Beziehung wurde das Regressionsmodell (3.4.4) formuliert.

3.4.3.2 Schätzung der Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße nach der KQ-Methode

Die Schätzung der Regressionsfunktion (3.4.4) mit Hilfe der KQ-Schätzung führt zu der folgenden Schätzgleichung.

$$(3.4.11) \quad \hat{Y} = 8{,}21 + 0{,}47X$$

Der Wert des Bestimmtheitsmaßes R^2 ist 0,34, das heißt, 34% der Gesamtstreuung ist auf die unabhängige Variable "Beschäftigtenzahl" zurückzuführen. 66% der Gesamtstreuung werden nicht durch die Regressionsgleichung erklärt.

Die Prüfung des Bestimmtheitsmaßes und der geschätzten Regressionskoeffizienten ist erforderlich, um festzustellen, ob sich deren Werte nur aufgrund zufälliger Einflüsse in der Stichprobe ergeben und damit in der Grundgesamtheit kein Einfluß der unabhängigen Variablen (Beschäftigtenzahl) auf die abhängige Variable (Kosten der Administration) besteht.

Zur Prüfung des Bestimmtheitsmaßes R^2 findet der F-Test Anwendung. Es gilt zu testen, ob die Hypothese H_0: $R^2=0$ versus der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% verworfen werden kann. Die Statistik

$$(3.4.12) \quad F_{emp} = \frac{R^2/k}{(1-R^2)/(I-k-1)} = \frac{0{,}34/1}{0{,}66/1658} = 876{,}6$$

mit F_{emp} := Empirischer F-Wert
k := Anzahl der Regressoren (k=1)

I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)[29]
R^2	:=	Bestimmtheitsmaß

ist unter Ho: $R^2=0$ F-verteilt mit (k) - und (I-k-1) - Freiheitsgraden. Der empirische F-Wert ist 876,6 und übersteigt damit den theoretischen F-Wert 6,63.

(3.4.13) $F_{empirisch} = 876{,}6 > F_{theoretisch} = 6{,}63.$

Die Hypothese H_0 kann daher mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden. Es handelt sich nicht um einen zufälligen Zusammenhang, den das Bestimmtheitsmaß in der Stichprobe ausdrückt. Nachdem die Signifikanz des Bestimmtheitsmaßes getestet wurde, stellt sich die Frage nach dessen Güte, und zwar danach, ob der Wert von 0,34 als zufriedenstellend beurteilt werden kann.

In einer vergleichbaren Untersuchung von Pope und Dongling (Pope und Dongling, 1993d, 10) wurde der funktionale Beziehung zwischen dem Zeitaufwand für überwälzte Leistungen der Administration im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensbesteuerung in Australien und verschiedener unabhängiger Variablen, wie das Einkommen, Alter, Familienstand, geschätzt. Der Wert des Bestimmtheitsmaßes war 0,402, so daß knapp 40% der Gesamtstreuung auf die unabhängigen Variablen zurückzuführen waren. Trotzdem es sich hierbei lediglich um einen Vergleich mit einer einzelnen Schätzung handelt, soll die durch den Signifikanztest bewiesene Güte der Schätzgleichung (3.4.11) nicht durch den absoluten Wert des Bestimmtheitsmaßes von 0,34 minder beurteilt werden.

Zur Prüfung der Regressionskoeffizienten findet der T-Test Anwendung. Die Hypothesen

(3.4.14) $H1_0: \hat{b}_0 = 0$ versus $H1_1: \hat{b}_0 \neq 0$

(3.4.15) $H2_0: \hat{b}_1 = 0$ versus $H2_1: \hat{b}_1 \neq 0$

sollen mit Hilfe der Statistiken

(3.4.16) $$T1_{empirisch} = \frac{\hat{\beta}_0}{\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_0}} = \frac{8{,}21}{0{,}05} = 177{,}2$$

und

[29] Für die Schätzung ist der Datensatz um Daten bereinigt worden, die offensichtlich fehlerhaft oder unvollständig waren.

$$(3.4.17) \quad T2_{empirisch} = \frac{\hat{\beta}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1}} = \frac{0,47}{0,04} = 29,6,$$

mit $\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_0}$ und $\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1}$: Geschätzte Standardabweichungen der Regressionskoeffizienten,

die T-verteilt mit (I-k-1)-Freiheitsgraden sind, mit Hilfe des T-Tests getestet werden. $T1_{empirisch}$ hat den Wert 177,2 und $T2_{empirisch}$ hat den Wert 29,6. Da

$$(3.4.18) \quad T1_{empirisch} = 177,2 > T_{theoretisch} = 2,576 \quad \text{und}$$

$$(3.4.19) \quad T2_{empirisch} = 29,6 > T_{theoretisch} = 2,576 \quad \text{sind,}$$

können die Hypothesen $H1_0$ und $H2_0$ mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden. Das bedeutet, daß der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten der Administration signifikant von Null verschieden ist. Bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl steigen die überwälzten Kosten um 0,47%.[30] Das konstante Glied bzw. der Niveauparameter ist ebenfalls signifikant von Null verschieden. Damit bestätigt sich die Annahme, daß die administrativen Kosten von der Unternehmensgröße, das heißt von der Anzahl der Beschäftigten, abhängig sind. Damit wäre die erste Arbeitshypothese bestätigt.

Zudem wird die zweite Arbeitshypothese bestätigt, daß mit steigender Unternehmensgröße die Kosten unterproportional steigen und somit eine regressive Kosteninzidenz vorliegt.

Mit Hilfe des Konfidenzintervalls für die Regressionskoeffizienten β_0 und β_1 wird angegeben, inwieweit die wahren Regressionskoeffizienten von den in der Stichprobe ermittelten Werten abweichen können. Die Konfidenzintervalle werden wie folgt berechnet (Hansen, 1994, 76):

$$(3.4.20) \quad P(\hat{\beta}_0 - a\,\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_0} \le \beta_0 \le \hat{\beta}_0 + a\,\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_0}) = F_t(a) - F_t(-a)$$

$$(3.4.21) \quad P(\hat{\beta}_1 - a\,\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1} \le \beta_1 \le \hat{\beta}_1 + a\,\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1}) = F_t(a) - F_t(-a)$$

---

30 Zu beachten hierbei ist, daß es sich bei den geschätzten Regressionskoeffizienten um Elastizitäten handelt.

mit $\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_0}$ und $\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1}$: Geschätzte Standardabweichungen der Regressionskoeffizienten

Für ein 99%-iges Konfidenzintervall ist Ft(a) = 0,995 und damit der Prozentpunkt a:

$a=t_{(0,005)}(I-k-1)=2,576.$

Das 99%-ige Konfidenzintervall lautet für das konstante Glied β_0

(3.4.22) $P\ (8,09 \leq \beta_0 \leq 8,33) = 0,99$

und für den Regressionskoeffizienten β_1

(3.4.23) $P\ (0,43 \leq \beta_1 \leq 0,51) = 0,99.$

Das Ergebnis ist, daß mit einer 99%-igen Wahrscheinlichkeit, der wahre Parameter β_0 zwischen den Werten 8,09 und 8,33 zu erwarten ist. Der wahre Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten der Administration liegt mit einer Wahrscheinlichkeit von 0,99 zwischen den Werten 0,43 und 0,52, das heißt, bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl wird der entsprechende Kostenanstieg zwischen 0,43% und 0,51% liegen.

Nachdem die Schätzergebnisse der statistischen Analyseverfahren den angenommenen funktionalen Zusammenhang zwischen administrativen Kosten und Beschäftigtenzahl bestätigt haben, stellt sich die Frage nach den Ursachen für die regressive Kosteninzidenz. Warum sind Unternehmen kleiner und mittlerer Größenordnung relativ stärker mit den Kosten der Administration belastet?

Zum einen könnte der Einsatz der Computertechnologie im Verwaltungsbereich für die regressive Kosteninzidenz verantwortlich sein. Wenn Unternehmen mit einer größeren Anzahl von Beschäftigten relativ mehr computerunterstützte Arbeitsplätze im Verwaltungsbereich aufweisen, so könnte dies ein Nachteil für kleinere Unternehmen darstellen.

Es ist auch denkbar, daß das Ausbildungsniveau und damit die Qualifikation der Mitarbeiter, die für die Erfüllung der administrativen Leistungen verantwortlich sind, den Zusammenhang zwischen Kosten und Unternehmensgröße beeinflussen. Wenn es insbesondere die größeren Unternehmen sind, die durch interne und externe Fortbildungsmaßnahmen in das Humankapital ihrer Beschäftigten investieren, so wäre es möglich, daß die Unternehmen kleinerer Größenordnung nicht in

dem Ausmaß wie größere Unternehmen Kosteneinsparungen als Folge einer erhöhten Arbeitsproduktivität realisieren können. Insbesondere im Steuerbereich ist die Qualifikation der Beschäftigten ein Kostenfaktor.

Hamer begründet eine Mehrbelastung für Handwerksunternehmen mit dem Sachverhalt, daß die Verwaltungsarbeiten nach den Ergebnissen seiner Studie in der Regel von dem Handwerksmeister selber und seiner Familie erfüllt werden.

> "Folglich muß der Handwerksmeister, der die übliche Arbeitsstundenzahl mit seinen Gesellen in der Werkstatt oder an der Baustelle verbringt, diese Arbeiten in Nacht- oder Feiertagsarbeit zusätzlich erledigen. Alle auf diese Weise nebenher zu erledigenden Büroarbeiten dauern aber schon wegen der Anlaufzeit länger, als wenn ein Mitarbeiter ständig diese Arbeiten hauptamtlich erledigt oder - wie in den Großbetrieben - ausschließlich für diese Arbeiten da ist (Hamer, 1979, 137)."

Für die Regressivität der Kosten der Administration könnte auch die Entscheidung des Unternehmens für eine externe Beratung von Bedeutung sein. Die Ergebnisse der Stichprobe belegen, daß mit steigender Beschäftigtenzahl der Anteil der Beratungskosten an den gesamten administrativen Kosten abnimmt. Beträgt dieser Anteil in der Größenklasse "1-10 Beschäftigte" noch 46,1%, so sinkt dieser Anteil in der Größenklasse "1.000 bis 5.000 Beschäftigte" auf 14,4% (Kitterer, 1989, 20).

Die dargestellten Schätz- und Testverfahren gelten unter den Annahmen (A3.4.1) bis (A3.4.6) des linearen Regressionsmodells.

Hansen beurteilt den Anspruch an ein Regressionsmodell wie folgt:

> "Es geht nicht primär darum, ein Modell zu suchen, daß sämtliche Annahmen erfüllt, weil es ein solches Modell vermutlich nicht gibt oder weil es den ökonomischen Sachverhalt nicht angemessen beschreibt. Wohl aber geht es darum, unter ökonomisch plausiblen Modellvarianten das **relativ beste** auszuwählen (Hansen, 1994, 91)."

Mit dem Ziel ein "relativ bestes" Modell formulieren zu können, sollen die Annahmen der Homoskedastizität und der Autokorrelation geprüft werden, weil bei Erfüllung der idealtypischen Annahme des "weißen Rauschens" eine beste Schätzung sichergestellt wäre. Da die Testverfahren von der Wahrscheinlichkeitsverteilung der Störvariablen abhängig sind, wird die Normalverteilungsannahme geprüft. Zudem ist von entscheidender Bedeutung für die Formulierung des Regressionsmodells der Test der Annahme der Strukturkonstanz der Regressionskoeffizienten. Bei einem etwaigen Strukturbruch können sich neue Modellvarianten ergeben.

3.3.3.3 Test der Annahmen des linearen Regressionsmodells

Im Folgenden soll geprüft werden, ob die Annahmen des linearen Regresionsmodells erfüllt sind.

a) Annahme der Homoskedastizität

Um die Annahme der Homoskedastizität zu überprüfen, soll ein F-Test anhand von KQ-Residuen durchgeführt werden. So kann ein Vergleich der KQ-Residuen zweier getrennter Regressionen Aufschluß über die Erfüllung der Annahme der Homoskedastizität geben. Im Rahmen von Zeitreihenanalysen wird in der Regel der Betrachtungszeitraum in Teilperioden unterteilt. Da es sich im vorliegenden Fall um eine Querschnittsanalyse handelt, sollen getrennte Regressionen für die einzelnen Wirtschaftsbereiche Industrie, Handel, Handwerk und Dienstleistung erfolgen, um einen Vergleich der KQ-Residuenvarianzen zu ermöglichen und damit eine etwaige Hetereoskedastizität aufdecken zu können (Hansen, 1994, 95).

(3.4.24) $Y_{Industrie} = \beta_{0Industrie} + \beta_{1Industrie} X_{Industrie} + U_{Industrie}$

(3.4.25) $Y_{Handel} = \beta_{0Handel} + \beta_{1Handel} X_{Handel} + U_{Handel}$

(3.4.26) $Y_{Handwerk} = \beta_{0Handwerk} + \beta_{1Handwerk} X_{Handwerk} + U_{Handwerk}$

(3.4.27) $Y_{Dienstl.} = \beta_{0Dienstl.} + \beta_{1Dienstl.} X_{Dienstl.} + U_{Dienstl.}$

Die KQ-Methode führt zu den folgenden Schätzgleichungen für die einzelnen Wirtschaftsbereiche:

(3.4.28) $\hat{Y}_{Industrie} = 8{,}3 + 0{,}47 X_{Industrie}$

(3.4.29) $\hat{Y}_{Handel} = 8{,}1 + 0{,}5 X_{Handel}$

(3.4.30) $\hat{Y}_{Handwerk} = 8{,}4 + 0{,}42 X_{Handwerk}$

(3.4.31) $\hat{Y}_{Dienstl.} = 8{,}2 + 0{,}45 X_{Dienstl.}$

Ein Vergleich der KQ-Residuenvarianzen der Schätzungen (3.4.28) bis (3.4.31) gibt Aufschluß darüber, ob die Annahme der Homoskedastizität erfüllt sein könnte.

Die Statistik

$$(3.4.32)\quad FH1 = \frac{\hat{U}'_{Industrie}\,\hat{U}_{Industrie}}{\hat{U}'_{Handel}\,\hat{U}_{Handel}} \times \frac{(I_{Handel} - k - 1)}{(I_{Industrie} - k - 1)} = \frac{146{,}9 \times 494}{457{,}9 \times 194} = 0{,}82$$

ist unter der Hypothese H_0: $\hat{\sigma}^2_{Industrie} = \hat{\sigma}^2_{Handel}$ F-verteilt mit ($I_{Industrie}$-k-1)-und (I_{Handel}-k-1)- Freiheitsgraden. Da

$$(3.4.33)\qquad FH1 = 0{,}82 < F_{theoretisch} = 1$$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% nicht verworfen werden.

Die Statistik

$$(3.4.34)\quad FH2 = \frac{\hat{U}'_{Handwerk}\,\hat{U}_{Handwerk}}{\hat{U}'_{Industrie}\,\hat{U}_{Industrie}} \times \frac{(I_{Industrie} - k - 1)}{(I_{Handwerk} - k - 1)} = \frac{274{,}8 \times 194}{146{,}9 \times 681} = 0{,}53$$

ist unter der Hypothes H_0: $\hat{\sigma}^2_{Handwerk} = \hat{\sigma}^2_{Industrie}$ F-verteilt mit ($I_{Handwerk}$-k-1)-und ($I_{Industrie}$-k-1)- Freiheitsgraden. Da

$$(3.4.35)\qquad FH2 = 0{,}53 < F_{theoretisch} = 1$$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% nicht verworfen.

Die Statistik

$$(3.4.36)\quad FH3 = \frac{\hat{U}'_{Industrie}\,\hat{U}_{Industrie}}{\hat{U}'_{Dienstl}\,\hat{U}_{Dienstl}} \times \frac{(I_{Dienstl} - k - 1)}{(I_{Industrie} - k - 1)} = \frac{149{,}9 \times 283}{297{,}1 \times 194} = 0{,}72$$

ist unter der Hypothes H_0: $\hat{\sigma}^2_{Industrie} = \hat{\sigma}^2_{Dienstl}$ F-verteilt mit ($I_{Industrie}$-k-1)-und ($I_{Dienstl}$-k-1)- Freiheitsgraden. Da

(3.4.37) $FH3 = 0{,}72 < F_{theoretisch} = 1$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% nicht verworfen werden.

Die Statistik

$$(3.4.38)\quad FH4 = \frac{\hat{U}'_{Handwerk}\,\hat{U}_{Handwerk}}{\hat{U}'_{Handel}\,\hat{U}_{Handel}} \times \frac{(I_{Handel} - k - 1)}{(I_{Handwerk} - k - 1)} = \frac{274{,}8 \times 494}{457{,}9 \times 681} = 0{,}44$$

ist unter der Hypothese H_0: $\hat{\sigma}^2_{Handwerk} = \hat{\sigma}^2_{Handel}$ F-verteilt mit ($I_{Handwerk}$-k-1)-und (I_{Handel}-k-1)- Freiheitsgraden. Da

(3.4.39) $FH4 = 0{,}44 < F_{theoretisch} = 1$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% nicht verworfen werden.

Die Statistik

$$(3.4.40)\quad FH5 = \frac{\hat{U}'_{Handel}\,\hat{U}_{Handel}}{\hat{U}'_{Dienstl}\,\hat{U}_{Dienstl}} \times \frac{(I_{Dienstl} - k - 1)}{(I_{Handel} - k - 1)} = \frac{457{,}9 \times 283}{297{,}1 \times 494} = 0{,}88$$

ist unter der Hypothese H_0: $\hat{\sigma}^2_{Handel} = \hat{\sigma}^2_{Dienstl}$ F-verteilt mit (I_{Handel}-k-1)- und ($I_{Dienstl}$-k-1)- Freiheitsgraden. Da

(3.4.41) $FH5 = 0{,}88 < F_{theoretisch} = 1$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% nicht verworfen werden.

Die Statistik

$$(3.4.42)\quad FH6 = \frac{\hat{U}'_{Handwerk}\,\hat{U}_{Handwerk}}{\hat{U}'_{Dienstl}\,\hat{U}_{Dienstl}} \times \frac{(I_{Dienstl} - k - 1)}{(I_{Handwerk} - k - 1)} = \frac{274{,}8 \times 283}{297{,}9 \times 681} = 0{,}38$$

ist unter der Hypothese H_0: $\hat{\sigma}^2_{Handwerk} = \hat{\sigma}^2_{Dienstl}$ F-verteilt mit ($I_{Handwerk}$-k-1)-und ($I_{Dienstl}$-k-1)- Freiheitsgraden. Da

(3.4.43) $FH6 = 0{,}38 < F_{theoretisch} = 1$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% nicht verworfen werden.

Trotzdem die Ergebnisse auf die Erfüllung der Annahme der Homoskedastizität schliessen lassen, ist zu beachten, daß die Ergebnisse je nach Einteilung der Beobachtungen und damit Regressionen variieren können. Es können sich auch unterschiedliche Ergebnisse in Abhängigkeit der Bildung der Teststatistik ergeben (Hansen, 1994, 96)

b) Annahme der fehlenden Autokorrelation

Bei Zeitreihenanalysen ist das Problem der Autokorrelation der Störvariablen offensichtlich. Die Autokorrelationstests prüfen, ob die Kovarianzen aufeinanderfolgenden Störvariablen gleich null sind und damit keine Autokorrelation vorliegt (Hansen, 1994, 97-103).

Da es sich bei der vorliegenden Regressionsanalyse um eine Querschnittsanalyse handelt, stellt sich die Frage, wie eine fehlende Autokorrelation zu rechtfertigen wäre.

Bezüglich der Schätzung des funktionalen Zusammenhangs zwischen den Kosten der Administration und der Anzahl der Beschäftigten (Unternehmensgröße) könnte Autokorrelation bedeuten, daß die Störvariable der Regressionsgleichung für das Unternehmen A mit der Störvariablen der Regressionsgleichung für das Unternehmen B im Erhebungsjahr 1988 korreliert wäre. Eine solche Abhängigkeit wäre denkbar, wenn beide Unternehmen der gleichen Branche angehören würden. Könnte Unternehmen A aufgrund der regressiven Kosteninzidenz gegenüber dem Unternehmen B einen Wettbewerbsvorteil erreichen, so müßte unter Umständen Unternehmen B einen Beschäftigungsverlust in 1988 hinnehmen und damit wegen der regressiven Kosteninzidenz auch eine relative Mehrbelastung. Wettbewerbsbeziehungen könnten somit zu autokorrelierten Störgrößen führen.

Desweiteren muß im Rahmen einer Querschnittsanalyse auch dann mit Autokorrelation gerechnet werden, wenn eine falsche Kurvenform angenommen wurde (Hansen, 1994, 64).

Sandford stellt zur Inzidenz der Steuererbringungskosten in diesem Zusammenhang fest:

> "But because of differences in compliance costs between firms, in particular the differences between small and large firms, where competitive conditions exist in a particular market small firms are unlikely to be able to pass on to the consumer the whole of their net compliance costs. In other words, the differential incidence of compliance costs must have the effect of reducing the profitability of firms with high compliance costs, namely the small firms, thus adding to the pressures tending to squeeze small firms out of existence (Sandford, 1981b, 171)."

Die von Sandford dargestellten Wirkungszusammenhänge sind empirisch nicht eindeutig bewiesen. Für die Schätzung des funktionalen Zusammenhangs zwischen den Kosten der überwälzten Leistungen und der Beschäftigtenzahl soll eine Autokorrelation der Störvariablen aufgrund der regressiven Kosteninzidenz und damit der Nutzung von Wettbewerbsvorteilen für Unternehmen der gleichen Branche ausgeschlossen werden, weil dieser Kausalzusammenhang empirisch nicht belegt, sondern nur vermutet wird.

Bezüglich der gewählten Kurvenform, die in Gleichung (3.4.2) formal dargestellt wird, ist festzustellen, daß diese zwar zum einen aus der empirischen Punkteverteilung abgeleitet wurde und damit falsch sein könnte, zum anderen spiegelt die gewählte Kurvenform aber die allgemeinen Forschungsergebnisse zur Beziehung zwischen den Kosten und der Unternehmensgröße wider.

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß mit Einschränkungen aufgrund des Mangels eines plausiblen Tests von einer Erfüllung der Annahme der fehlenden Autokorrelation aufgrund der dargestellten Zusammenhänge ausgegangen werden soll.

c) Normalverteilungsannahme

Nach dem Zentralen Grenzwertsatz hat die Annahme der Normalverteilung von u_i nur bei kleinen Stichproben eine Bedeutung:

> "Wir können den zentralen Grenzwertsatz in zweierlei Weise zur Rechtfertigung der Normalverteilung verwenden:
>
> 1) Entweder die Störgrößen u_t unseres Modells sind das Mittel einer sehr großen Zahl kleinerer Fehler, so daß u_t deshalb normalverteilt ist oder
>
> 2) die KQ-Schätzer sind als gewogenes Mittel von Beobachtungen der y_t bei großem Stichprobenumfang auch dann normalverteilt, wenn die Verteilung $f(y_t \backslash x_t)$ keine Normalverteilung ist (Hansen, 1994, 68)."

Die Regressionsanalyse zur Schätzung des funktionalen Zusammenhangs zwischen den Kosten und der Unternehmensgröße verwendet einen Datensatz, der auf Angaben von 1.660 schleswig-holsteinsichen Unternehmen zurückgeht. Es handelt sich hierbei um eine große Stichprobe. Die Annahme normalverteilter Störgrößen wäre somit erfüllt.

d) Test auf Strukturkonstanz

In dem linearen Regressionsmodell (3.4.4) wird unterstellt, daß die Regressionskoeffizienten konstant sind. Die Annahme (A3.4.1) des Regressionsmodells, das heißt, die Annahme, daß sich die Abweichungen zwischen Modell und Beobachtungen im Mittel aufheben, impliziert Strukturkonstanz.

Um die Annahme der Strukturkonstanz zu testen, soll zunächst der Frage nachgegangen werden, ob die Zugehörigkeit der Unternehmen jeweils zu einem bestimmten Wirtschaftsbereich einen Einfluß auf die Regressionskoeffizienten haben könnte. Wäre dies der Fall, so würde ein Strukturbruch vorliegen. Gleiches gilt es zu prüfen bezüglich der Umsatzgrößenklasse, der die einzelnen Unternehmen zuzuordnen sind. Weiter ist von Interesse, ob die Unternehmensentscheidung für eine externe Beratung zur Erfüllung der Verwaltungsarbeiten die Kosten der Administration beeinflussen könnte.

Zunächst soll die Strukturkonstanz bezüglich des Wirtschaftsbereichs getestet werden.

Um die Annahme der Strukturkonstanz zu testen, werden drei Modellvarianten formuliert, die bezüglich der Beziehung zwischen der Kostenhöhe und der Beschäftigtenzahl eine Unterscheidung nach Wirtschaftsbereichen berücksichtigen.
Es wird in der ersten Modellvariante angenommen, daß der konstante Parameter je nach Wirtschaftsbereich Handel, Handwerk, Dienstleistung und Industrie variiert. Die Steigung der Regressionsgeraden bzw. die Veränderung der Kosten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße bleibt von dieser Annahme unberührt. Es stellt sich die Frage nach den möglichen Ursachen für Unterschiede des Parameters. Es könnte eine Variation des Niveauparameters vermutet werden, wenn überwälzte Leistungen des Staates nur von einem bestimmten Wirtschaftsbereich zu erbringen sind. Dies würde vor allem Leistungen im Statistikbereich betreffen, wie z.B. der vierteljährliche Handwerksbericht.

Es wird getestet, ob die Annahme der Variation der Niveauparameter in Abhängigkeit der Zugehörigkeit zu einem Wirtschaftsbereich signifikant ist.

Mit Hilfe der Einführung von Dummy-Variablen wird dieser Annahme in dem folgenden Regressionsmodell Rechnung getragen.

(3.4.44) $Y = \alpha_1 D_1 + \alpha_2 D_2 + \alpha_3 D_3 + \alpha_4 D_4 + \beta X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\alpha_1 ..... \alpha_4, \beta$	:=	Regressionskoeffizienten.
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)

Für die Dummy-Variablen D_1, D_2, D_3 und D_4 gelten die folgenden Bedingungen (B3.4.1) bis (B3.4.4).[31]

(B3.4.1)	D_1	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Handel.
	D_1	=	0	sonst.
(B3.4.2)	D_2	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Handwerk.
	D_2	=	0	sonst.
(B.3.4.3)	D_3	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Dienstleistung.
	D_3	=	0	sonst.
(B3.4.4)	D_4	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Industrie.
	D_4	=	0	sonst.

Um die Standard-KQ-Schätzung[32] durchführen zu können, wird das Regressionsmodell (3.4.44) wie folgt umformuliert:

(3.4.45) $Y = \delta_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \beta X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$

---

[31] Der Wirtschaftsbereich Handel wird als Kontrollgruppe gewählt.

[32] Die Regressionsgleichung (3.4.44) wäre sonst bei Unterdrückung des absoluten Gliedes zu schätzen (Johnston, 1984, 226).

$\delta_1 ... \delta_4, \beta$:= Regressionskoeffizienten.
I := Stichprobenumfang (I=1.660)

Die Dummy-Variablen D_2, D_3 und D_4 erfüllen die Voraussetzungen (B3.4.2), (B3.4.3) und (B3.4.4).

Zwischen den Regressionskoeffizienten δ und α bestehen die folgenden Beziehungen:

(3.4.46) $\delta_1 = \alpha_1 \Rightarrow \alpha_1 = \delta_1$

(3.4.47) $\delta_1 + \delta_2 = \alpha_2 \Rightarrow \alpha_2 - \alpha_1 = \delta_2$

(3.4.48) $\delta_1 + \delta_3 = \alpha_3 \Rightarrow \alpha_3 - \alpha_1 = \delta_3$

(3.4.49) $\delta_1 + \delta_4 = \alpha_4 \Rightarrow \alpha_4 - \alpha_1 = \delta_4$

Daraus ergibt sich für die Regressionsfunktion (3.4.45) der folgende Zusammenhang.

(3.4.50) $Y = \alpha_1 + (\alpha_2 - \alpha_1)D_2 + (\alpha_3 - \alpha_1)D_3 + (\alpha_4 - \alpha_1)D_4 + \beta X + U$

Die KQ-Schätzung des Regressionsmodells (3.4.45) führt zu der folgenden Schätzgleichung:

(3.4.51) $\hat{Y} = 8{,}19 + 0{,}09D_2 - 0{,}01D_3 + 0{,}16D_4 + 0{,}45X$

Das Bestimmtheitsmaß R^2 ist 0,34, so daß 34% der Gesamtstreuung durch die Regressionsgleichung erklärt werden. Die Hypothese H_0: $R^2 = 0$ kann versus der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% verworfen werden, da

(3.4.52) $F_{empirisch} = 221{,}7 > F_{theoretisch} = 3{,}32$

ist. Weiterhin sind die Regressionskoeffizienten hinsichtlich ihrer Signifikanz zu testen, so daß die Formulierung der Hypothesen (3.4.53) bis (3.4.57) erforderlich ist.

(3.4.53) $H1_0$: $\hat{\delta}_1 = 0$ versus $H1_1$: $\hat{\delta}_1 \neq 0$,

(3.4.54) $H2_0$: $\hat{\delta}_2=0$ versus $H2_1$: $\hat{\delta}_2\neq 0$,

(3.4.55) $H3_0$: $\hat{\delta}_3=0$ versus $H3_1$: $\hat{\delta}_3\neq 0$,

(3.4.56) $H4_0$: $\hat{\delta}_4=0$ versus $H4_1$: $\hat{\delta}_4\neq 0$,

(3.4.57) $H5_0$: $\hat{\beta}=0$ versus $H5_1$: $\hat{\beta}\neq 0$.

Ein Vergleich der Teststatistiken

(3.4.58) $$T1_{empirisch} = \frac{\hat{\delta}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\delta}_1}} = \frac{8,19}{0,05} = 151,8,$$

(3.4.59) $$T2_{empirisch} = \frac{\hat{\delta}_2}{\hat{\sigma}_{\hat{\delta}_2}} = \frac{0,09}{0,05} = 1,9,$$

(3.4.60) $$T3_{empirisch} = \frac{\hat{\delta}_3}{\hat{\sigma}_{\hat{\delta}_3}} = \frac{-0,01}{0,06} = -0,19,$$

(3.4.61) $$T4_{empirisch} = \frac{\hat{\delta}_4}{\hat{\sigma}_{\hat{\delta}_4}} = \frac{0,16}{0,08} = 2,1,$$

(3.4.62) $$T5_{empirisch} = \frac{\hat{\beta}}{\hat{\sigma}_{\hat{\beta}}} = \frac{0,45}{0,02} = 27,2,$$

mit	T1empirisch,..,T5empirisch	:=	Empirische Teststatistiken
	$\hat{\delta}_1, \hat{\delta}_2, \hat{\delta}_3, \hat{\delta}_3, \hat{\beta}$	:=	Geschätzte Regressionskoeffizienten
	$\hat{\sigma}_{\hat{\delta}_1}, \hat{\sigma}_{\hat{\delta}_2}, \hat{\sigma}_{\hat{\delta}_3}, \hat{\sigma}_{\hat{\delta}_4}, \hat{\sigma}_{\hat{\beta}}$	:=	Geschätzte Standardabweichungen der Regressionskoeffizienten

die unter $H1_0$, $H2_0$, $H3_0$, $H4_0$ und $H5_0$ T-verteilt mit (I-k-1)-Freiheitsgraden sind, mit dem theoretischen T-Wert von 2,576 bei einem Signifikanzniveau von 99% führt zu den folgenden Ergebnissen.

(3.4.63) $T1_{empirisch} = 151{,}8 > T_{theoretisch} = 2{,}576,$

(3.4.64) $T2_{empirisch} = 1{,}9 < T_{theoretisch} = 2{,}576,$

(3.4.65) $T3_{empirisch} = -0{,}19 \Rightarrow |-0{,}19| < T_{theoretisch} = 2{,}576,$

(3.4.66) $T4_{empirisch} = 2{,}1 < T_{theoretisch} = 2{,}576,$

(3.4.67) $T5_{empirisch} = 27{,}2 > T_{theoretisch} = 2{,}576.$

Die Hypothesen $H1_0$ und $H5_0$ können mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden. Der Niveauparameter des Wirtschaftsbereichs Handel ist signifikant von Null verschieden. Der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten der Administration ist ebenfalls signifikant. Bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl steigen die Kosten um 0,45%. Dies gilt für alle Wirtschaftsbereiche. Die Tests ergeben weiter, daß sich der Niveauparameter des Wirtschaftsbereichs Handwerk nicht signifikant von dem Niveauparameter des Wirtschaftsbereichs Handel unterscheidet. Die Hypothese $H2_0$ kann mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit nicht verworfen werden.

Beim Testverfahren ist zu beachten, daß infolge der Formulierung der Hypothesen $H1_0$, $H2_0$, $H3_0$ sowie $H4_0$ getestet wird, ob jeweils der Niveauparameter der Wirtschaftsbereiche Handwerk, Dienstleistung und Industrie signifikant von dem Niveauparameter des Wirtschaftsbereichs Handel abweicht. So lautet z.B. die umformulierte Hypothese $H2_0$

(3.4.68) $H2_0: \hat{\alpha}_2 - \hat{\alpha}_1 = 0.$

Die Testergebnisse zeigen weiter, daß die Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}_3$ und $\hat{\delta}_4$ nicht signifikant sind. Damit unterscheidet sich weder der Niveauparameter des Wirtschaftsbereichs Dienstleistung, noch derjenige des Wirtschaftsbereichs Industrie signifikant von dem des Wirtschaftsbereichs Handel.

Es läßt sich als Ergebnis festhalten, daß die Annahme der Strukturkonstanz bezüglich des Niveauparameters in der Regressionsfunktion (3.4.4) bzw. (3.4.11) erfüllt ist. Es läßt sich nicht nachweisen, daß sich z.B. für einen bestimmten Wirt-

schaftsbereich deswegen ein höheres Kostenniveau ergibt, weil bestimmte Leistungen vom Staat speziell auf die Unternehmen des betroffenen Wirtschaftsbereichs überwälzt werden.

In der zweiten Modellvariante gilt die Annahme, daß der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die administrativen Kosten je nach Wirtschaftsbereich schwankt. Es soll gelten, daß nicht der Niveauparameter in Abhängigkeit des Wirtschaftsbereichs variiert, sondern daß sich der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten der Administration je nach Wirtschaftsbereich verändert. So wäre z.B. denkbar, daß bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl im Handel die Kosten um 0,67% steigen, während in der Industrie die Kostensteigerung nur 0,5% beträgt. Es wäre dann weiter zu prüfen, ob dieser Unterschied auch statistisch signifikant ist und damit einen Strukturbruch im Sinne der Annahmen des linearen Regressionsmodells bedeutet.

Es ist mit der folgenden Modellvariante diese Annahme zu prüfen.

(3.4.69) $Y = \alpha + \beta_1 D_1 X + \beta_2 D_2 X + \beta_3 D_3 X + \beta_4 D_4 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\alpha, \beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)

Die Dummy-Variablen erfüllen die Bedingungen B(3.4.1), B(3.4.2), B(3.4.3) und B(3.4.4).

Zur Anwendung der Standard-KQ-Schätzung läßt sich das Modell (3.4.69) wie folgt formulieren.

(3.4.70) $Y = \alpha + \varepsilon_1 X + \varepsilon_2 D_2 X + \varepsilon_3 D_3 X + \varepsilon_4 D_4 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	$\alpha, \varepsilon_1, \varepsilon_2, \varepsilon_3, \varepsilon_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)

Die Dummy-Variablen sind an die Voraussetzungen B(3.4.2), B(3.4.3) und B(3.4.4) geknüpft.

Zwischen den Regressionskoeffizienten r und β bestehen die folgenden Zusammenhänge:

(3.4.71) $\varepsilon_1 = \beta_1 \Rightarrow \beta_1 = \varepsilon_1$

(3.4.72) $\varepsilon_1 + \varepsilon_2 = \beta_2 \Rightarrow \beta_2 - \beta_1 = \varepsilon_2$

(3.4.73) $\varepsilon_1 + \varepsilon_3 = \beta_3 \Rightarrow \beta_3 - \beta_1 = \varepsilon_3$

(3.4.74) $\varepsilon_1 + \varepsilon_4 = \beta_4 \Rightarrow \beta_4 - \beta_1 = \varepsilon_4$

Somit ergibt sich für die Regressionsgleichung (3.4.70) die folgende Schätzgleichung:

(3.4.75) $\hat{Y} = 8{,}23 + 0{,}45X + 0{,}02D_2X - 0{,}01D_3X + 0{,}03D_4X.$

Der Anteil der erklärten Streuung an der Gesamtstreuung liegt bei 35%. Es ist zu prüfen, ob die Hypothese H_0: $R^2=0$ versus der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden kann.

Die Teststatistik

(3.4.76) $$F_{empirisch} = \frac{R^2/k}{(1-R^2)/(T-k-1)} = \frac{0{,}35/4}{0{,}65/1655} = 221{,}7$$

ist unter H_0: $R^2=0$ F-verteilt mit (k)- und (I-k-1)-Freiheitsgraden. Da

(3.4.77) $F_{empirisch} = 221{,}7 > F_{theoretisch} = 3{,}32$

gilt, kann die Hypothese H_0 mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden.

Hinsichtlich der Regressionskoeffizienten $\hat{\alpha}, \hat{\varepsilon}_1, \hat{\varepsilon}_2, \hat{\varepsilon}_3$ und $\hat{\varepsilon}_4$ sind die folgenden Hypothesen zu testen.

(3.4.78) $H1_0$: $\hat{\alpha}=0$ versus $H1_1$: $\hat{\alpha}\neq 0$

(3.4.79) $H2_0$: $\hat{\varepsilon}_1=0$ versus $H2_1$: $\hat{\varepsilon}_1\neq 0$

(3.4.80) $H3_0$: $\hat{\varepsilon}_2=0$ versus $H3_1$: $\hat{\varepsilon}_2\neq 0$

(3.4.81) $H4_0$: $\hat{\varepsilon}_3=0$ versus $H4_1$: $\hat{\varepsilon}_3\neq 0$

(3.4.82) $H5_0$: $\hat{\varepsilon}_4=0$ versus $H5_1$: $\hat{\varepsilon}_4\neq 0$

Ein Vergleich der Teststatistiken

(3.4.83) $$T1_{empirisch} = \frac{\hat{\alpha}}{\hat{\sigma}_{\hat{\alpha}}} = \frac{8,23}{0,05} = 170,56,$$

(3.4.84) $$T2_{empirisch} = \frac{\hat{\varepsilon}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_1}} = \frac{0,45}{0,23} = 19,8,$$

(3.4.85) $$T3_{empirisch} = \frac{\hat{\varepsilon}_2}{\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_2}} = \frac{0,02}{0,02} = 1,$$

(3.4.86) $$T4_{empirisch} = \frac{\hat{\varepsilon}_3}{\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_3}} = \frac{-0,01}{0,02} = -0,47,$$

(3.4.87) $$T5_{empirisch} = \frac{\hat{\varepsilon}_4}{\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_4}} = \frac{0,03}{0,02} = 1,59,$$

mit	T1empirisch,..,T5empirisch	:	Empirische Teststatistiken
	$\hat{\alpha},\hat{\varepsilon}_1,\hat{\varepsilon}_2,\hat{\varepsilon}_3,\hat{\varepsilon}_4$	:	Geschätzte Regressionskoeffizienten
	$\hat{\sigma}_{\hat{\alpha}},\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_1},\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_2},\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_3},\hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_4}\ \hat{\sigma}_{\hat{\varepsilon}_4}$	:	Geschätzte Standardabweichungen der Regressionskoeffizienten

die unter $H1_0$, $H2_0$, $H3_0$, $H4_0$ und $H5_0$ T-verteilt mit (I-k-1)-Freiheitsgraden sind, mit dem theoretischen T-Wert von 2,576 bei einem Signifikanzniveau von 99% führt zu den folgenden Ergebnissen:

(3.4.88) $T1_{empirisch} = 170,56 > T_{theoretisch} = 2,576,$

(3.4.89) $T2_{empirisch} = 19,8 > T_{theoretisch} = 2,576,$

(3.4.90) $T3_{empirisch} = 1 < T_{theoretisch} = 2{,}576,$

(3.4.91) $T4_{empirisch} = -0{,}47 \Rightarrow |-0{,}47| < T_{theoretisch} = 2{,}576,$

(3.4.92) $T5_{empirisch} = 1{,}58 < T_{theoretisch} = 2{,}576.$

Die Hypothesen $H1_0$ und $H2_0$ können mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden. Der Niveauparameter ist signifikant. Der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die administrativen Kosten im Wirtschaftsbereich Handel ist ebenfalls signifikant. Bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl steigen die Kosten im Wirtschaftsbereich Handel um 0,45%. Die Hypothesen $H3_0$, $H4_0$ und $H5_0$ können hingegen nicht verworfen werden. Das heißt, daß der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten im Wirtschaftsbereich Handwerk nicht signifikant von dem entsprechenden Einfluß im Handelsbereich abweicht. Analog gibt es weder einen signifikanten Unterschied der Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße im Dienstleistungsbereich, noch im Industriebereich jeweils zum Handelsbereich.

Diese Ergebnisse zeigen, daß die Annahme der Strukturkonstanz bezüglich des Regressionskoeffizienten β_1 in dem Regressionsmodelll (3.4.4) bzw. in der Schätzgleichung (3.4.11) erfüllt ist.

Mit Hilfe von Schätz- und Testverfahren wurde die dritte Arbeitshypothese, daß die Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk im Vergleich zu den anderen Wirtschaftsbereichen relativ stärker mit den Kosten der Administration belastet sind, widerlegt.

Trotzdem ist offensichtlich, daß die Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk hinsichtlich der Kosten je Beschäftigten relativ mehr belastet sind als die Wirtschaftsbereiche Industrie und Dienstleistung.

> "Der Handel und das Handwerk tragen die höchste zeitliche und finanzielle Belastung je Beschäftigten, während sich bei den Industriebetrieben mit deutlichem Abstand die niedrigste Belastung je Beschäftigten ergibt (Kitterer, 1989, 32)."

Dieses Ergebnis ist nicht auf handels- und handwerksspezifische Merkmale bzw. Strukturen zurückzuführen, so die vorangegangenen Schätz- und Testergebnisse. Die scheinbar relative Mehrbelastung hat allein ihre Ursache in der regressiven Kosteninzidenz. Es handelt sich bei den Handels- und Handwerksunternehmen hauptsächlich um Unternehmen der kleinen und mittleren Größenordnung. So beträgt die Anzahl der Beschäftigten je Handelsunternehmen in der Stichprobe durchschnittlich 25 Beschäftigte und je Handwerksunternehmen 27 Beschäftigte.

Dagegen weist der Wirtschaftsbereich Industrie eine entsprechende Quote von 152 Beschäftigten und der Dienstleistungsbereich eine von 48 Beschäftigten auf. Aufgrund der Unternehmensgrößenstruktur in den Bereichen Handel und Handwerk liegt je Beschäftigten eine vergleichsweise hohe Belastung mit den Kosten der Administration vor.

In der dritten Modellvariante wird getestet ob der Niveauparameter und der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten der Administration je nach Wirtschaftsbereich schwanken.

Die folgende Modellvariante soll sowohl eine Unterscheidung des Niveauparameters je nach Wirtschaftsbereich, als auch einen unterschiedlichen Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten berücksichtigen. Hierfür wird die Modellvariante (3.4.93) formuliert.

$$(3.4.93) \quad Y = \alpha_1 D_1 + \alpha_2 D_2 + \alpha_3 D_3 + \alpha_4 D_4 + \beta_1 D_1 X + \beta_2 D_2 X + \beta_3 D_3 X + \beta_4 D_4 X + U$$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4, \beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)

Die Dummy-Variablen erfüllen die Bedingungen B(3.4.1), B(3.4.2), B(3.4.3) und B(3.4.4).

Das Modell (3.4.93) läßt sich wie folgt neu formulieren:

$$(3.4.94) \quad Y = \delta_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \varepsilon_1 X + \varepsilon_2 D_2 X + \varepsilon_3 D_3 X + \varepsilon_4 D_4 X + U$$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	$\delta_1, \delta_2, \delta_3, \delta_4, \varepsilon_1, \varepsilon_2, \varepsilon_3, \varepsilon_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.660)

Die Beziehungen zwischen α und δ bzw. zwischen β und ε sind wie folgt:

(3.4.95) $\delta_1 = \alpha_1 \Rightarrow \alpha_1 = \delta_1$

(3.4.96) $\delta_1 + \delta_2 = \alpha_2 \Rightarrow \alpha_2 - \alpha_1 = \delta_2$

(3.4.97) $\delta_1 + \delta_3 = \alpha_3 \Rightarrow \alpha_3 - \alpha_1 = \delta_3$

(3.4.98) $\delta_1 + \delta_4 = \alpha_4 \Rightarrow \alpha_4 - \alpha_1 = \delta_4$

(3.4.99) $\varepsilon_1 = \beta_1 \Rightarrow \beta_1 = \varepsilon_1$

(3.4.100) $\varepsilon_1 + \varepsilon_2 = \beta_2 \Rightarrow \beta_2 - \beta_1 = \varepsilon_2$

(3.4.101) $\varepsilon_1 + \varepsilon_3 = \beta_3 \Rightarrow \beta_3 - \beta_1 = \varepsilon_3$

(3.4.102) $\varepsilon_1 + \varepsilon_4 = \beta_4 \Rightarrow \beta_4 - \beta_1 = \varepsilon_4$

Die KQ-Schätzung des Regressionsmodells (3.4.94) führt zu der folgenden Schätzgleichung:

(3.4.103) $$\hat{Y} = 8{,}09 + 0{,}28D_2 + 0{,}1D_3 + 0{,}21D_4 + 0{,}5X - 0{,}08D_2X - 0{,}05D_3X - 0{,}03D_4X$$

Das Bestimmtheitsmaß R^2 hat einen Wert von 0,35, wobei die Hypothese H_0: $R^2=0$ entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% verworfen werden kann. Es gilt:

(3.4.104) $F_{empirisch} = 127{,}1 > F_{theoretisch} = 2{,}64.$

Für die Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}_1, \hat{\delta}_2, \hat{\delta}_3, \hat{\delta}_4, \hat{\varepsilon}_1, \hat{\varepsilon}_2, \hat{\varepsilon}_3, \hat{\varepsilon}_4$ werden die folgenden Hypothesen formuliert, die mit Hilfe des T-Tests geprüft werden:

(3.4.105) $H1_0$: $\hat{\delta}_1=0$ versus $H1_1$: $\hat{\delta}_1 \neq 0$

(3.4.106) $H2_0$: $\hat{\delta}_2=0$ versus $H2_1$: $\hat{\delta}_2 \neq 0$

(3.4.107) $H3_0$: $\hat{\delta}_3=0$ versus $H3_1$: $\hat{\delta}_3 \neq 0$

(3.4.108) $H4_0$: $\hat{\delta}_4=0$ versus $H4_1$: $\hat{\delta}_4\neq 0$

(3.4.109) $H5_0$: $\hat{\varepsilon}_1=0$ versus $H5_1$: $\hat{\varepsilon}_1\neq 0$

(3.4.110) $H6_0$: $\hat{\varepsilon}_2=0$ versus $H6_1$: $\hat{\varepsilon}_2\neq 0$

(3.4.111) $H7_0$: $\hat{\varepsilon}_3=0$ versus $H7_1$: $\hat{\varepsilon}_3\neq 0$

(3.4.112) $H8_0$: $\hat{\varepsilon}_4=0$ versus $H8_1$: $\hat{\varepsilon}_4\neq 0$

In der Tabelle 3.4.7 sind die Schätzergebnisse für die Regressionskoeffizienten dargestellt:

Damit ist der Regressionskoeffizient $\hat{\delta}_1$ signifikant, das heißt der Niveauparameter des Wirtschaftsbereichs Handel ist signifikant von Null verschieden. Die Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}_2, \hat{\delta}_3$ und $\hat{\delta}_4$ sind nicht signifikant, das heißt, die Hypothesen, daß der Unterschied der jeweiligen Niveauparameter der Wirtschaftsbereiche Handwerk, Dienstleistung und Industrie im Vergleich zu dem des Wirtschaftsbereichs Handel gleich Null ist, kann mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit nicht verworfen werden. Der Regressionskoeffizient $\hat{\varepsilon}_1$ ist signifikant, so daß der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten im Wirtschaftsbereich Handel signifikant von Null verschieden ist. Die Koeffizienten $\hat{e}_2, \hat{e}_3$ und $\hat{e}_4$ sind allerdings nicht signifikant. Damit unterscheidet sich der Einfluß der Anzahl der Beschäftigten auf die administrativen Kosten im Handwerksbereich nicht von dem im Handelsbereich. Analog ist das Ergebnis für den Dienstleistungs- und Industriebereich. Die Annahme der Strukturkonstanz des Regressionsmodells (3.4.4) ist erfüllt. Die Schätzungen und Tests ergeben, daß sowohl der Niveauparameter, als auch die Veränderung der Kosten der Administration in Abhängigkeit der Beschäftigtenzahl konstant für alle Wirtschaftsbereiche sind.

Die vorangegangenen Schätz- und Testverfahren ergeben, daß der Wirtschaftsbereich als solches keinen signifikanten Einfluß auf die administrativen Kosten Ad-

hat. Es gilt weiter, daß allein die Unternehmensgröße der Bestimmungsfaktor für die Kosten ist.[33]

Tabelle 3.4.7: Schätzergebnisse

Regressions-koeffizient	KQ-Schätzung	Geschätzte Standardabweichung	Empirische T-Statistik	Theoretischer T-Wert bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit
δ_1	8,09	0,09	92,5	2,576
δ_2	0,28	0,12	2,36	2,576
δ_3	0,1	0,13	0,79	2,576
δ_4	0,2	0,18	1,13	2,576
ε_1	0,5	0,03	14,53	2,576
ε_2	-0,08	0,04	-1,72	2,576
ε_3	-0,05	0,05	-1,03	2,576
ε_4	-0,03	0,05	-0,58	2,576

Der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten ist konstant. Es sollte allerdings geprüft werden, ob die Annahme der Strukturkonstanz hinsichtlich der Wirtschaftsbereiche auch dann gilt, wenn getrennte Schätzungen jeweils für die Beschäftigtengrößenklassen "1 bis einschließlich 50 Beschäftigte" und "51 Beschäftigte und mehr" erfolgen. Es wurde bereits bei der deskriptiven Stichprobenanalyse darauf hingewiesen, daß die Stichprobe zu 85,7% aus Unternehmen besteht, die bis zu 50 Beschäftigte haben. Trotzdem diese Unternehmensstruktur in der Stichprobe sich mit der in Schleswig-Holstein vergleichen läßt, soll eine etwaige Datenverzerrung mit den folgenden Schätz- und Testverfahren berücksichtigt werden.

Es werden zwei getrennte Regressionen für die genannten Beschäftigtengrößenklassen derart durchgeführt, daß der Zugehörigkeit der befragten Unternehmen zu unterschiedlichen Wirtschaftsbereichen Rechnung getragen wird.

Als Kontrollgruppe wird der Wirtschaftsbereich "Industrie" gewählt.[34] Da sich in der Stichprobe 234 Industrieunternehmen mit einer Beschäftigtenzahl je Unternehmen von durchschnittlich 152 befinden, handelt es sich hierbei um relativ größere Unternehmen. Im Handelsbereich liegt die durchschnittliche Anzahl der Be-

[33] Damit ist nachgewiesen, daß die Datenschiefe hinsichtlich der zu starken Repräsentanz der Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk in der Datenanalyse für den Zusammenhang zwischen Kosten und Unternehmensgröße nicht weiter berücksichtigt werden muß.

[34] Die Auswahl der Kontrollgruppe kann willkürlich erfolgen und hat auf die Qualität der Ergebnisse keinen Einfluß.

schäftigten je Unternehmen bei 25. Aus diesem Grund wird der Industriebereich als Kontrollgruppe gewählt, um signifikante Unterschiede bezüglich der Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße zwischen den einzelnen Wirtschaftsbereichen besser herausstellen zu können.

Um zu testen, ob die Annahme der Strukturkonstanz bezüglich der Wirtschaftsbereiche in den beiden Beschäftigtengrößenklassen Gültigkeit besitzt, werden zwei Modellvarianten formuliert.

Die Regressionsgleichung (3.4.113) gilt für alle Unternehmen der Stichprobe, die der Beschäftigtengrößenklasse "1 bis einschließlich 50 Beschäftigte" angehören:

$$(3.4.113)\quad Y = \alpha_1 D_1 + \alpha_2 D_2 + \alpha_3 D_3 + \alpha_4 D_4 + \beta_1 D_1 X + \beta_2 D_2 X + \beta_3 D_3 X + \beta_4 D_4 X + U$$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4, \beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.412)

Die Dummy-Variablen erfüllen die folgenden Bedingungen B(3.4.5), B(3.4.6), B(3.4.7) und B(3.4.8).

(B3.4.5)	D_1	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Industrie.
	D_1	=	0	sonst.
(B3.4.6)	D_2	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Handel.
	D_2	=	0	sonst.
(B3.4.7)	D_3	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Handwerk.
	D_3	=	0	sonst.
(B3.4.8)	D_4	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt dem Wirtschaftsbereich Dienstleistung.
	D_4	=	0	sonst.

Das Modell (3.4.113) läßt sich folgendermaßen darstellen.

(3.4.114) $Y = \delta_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \varepsilon_1 X + \varepsilon_2 D_2 X + \varepsilon_3 D_3 X + \varepsilon_4 D_4 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\delta_1, \delta_2, \delta_3, \delta_4, \varepsilon_1, \varepsilon_2, \varepsilon_3, \varepsilon_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.412)

Die KQ-Schätzung der Modellvariante (3.4.114) ergibt die Schätzgleichung (3.4.115).

(3.4.115) $\hat{Y} = 8{,}68 - 0{,}22 D_2 - 0{,}51 D_3 - 0{,}64 D_4 + 0{,}3 X + 0{,}07 D_2 X + 0{,}16 D_3 X + 0{,}21 D_4 X$

Das Bestimmtheitsmaß R^2 hat einen Wert von 0,20, wobei die Hypothese H_0: $R^2=0$ entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% verworfen werden kann. Es gilt:

(3.4.116) $F_{empirisch} = 51{,}1 > F_{theoretisch} = 2{,}64.$

Die Signifikanztests der Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}_1, \hat{\delta}_2, \hat{\delta}_3, \hat{\delta}_4, \hat{\varepsilon}_1, \hat{\varepsilon}_2, \hat{\varepsilon}_3, \hat{\varepsilon}_4$ werden in der Tabelle 3.4.8 dargestellt.

Tabelle 3.4.8 Schätzergebnisse

Regressions-koeffizient	KQ-Schätzung	Geschätzte Standardabweichung	Empirische T-Statistik	Theoretischer T-Wert bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit
δ_1	8,68	0,26	33,48	2,576
δ_2	-0,22	0,28	-0,79	2,576
δ_3	-0,51	0,28	-1,81	2,576
δ_4	-0,64	0,28	-2,29	2,576
ε_1	0,31	0,09	3,39	2,576
ε_2	0,07	0,1	0,7	2,576
ε_3	0,16	0,11	1,55	2,576
ε_4	0,21	0,1	2,1	2,576

Die geschätzten Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}$ und $\hat{\varepsilon}$ des Wirtschaftsbereichs Industrie und der Beschäftigtengrößenklasse "1 bis einschließlich 50 Beschäftigte"

sind bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit signifikant. Weder der Niveauparameter, noch die Veränderung der administrativen Kosten in Abhängigkeit der Beschäftigtenzahl der anderen Wirtschaftsbereiche Handel, Handwerk und Dienstleistung unterscheiden sich signifikant von denen des Wirtschaftsbereichs Industrie. Damit ist bestätigt, daß für die Unternehmen der Beschäftigtengrößenklasse "1 bis einschließlich 50 Beschäftigte" die Annahme der Strukturkonstanz bezüglich des Wirtschaftsbereichs gilt.

Die Regressionsgleichung (3.4.117) gilt für alle Unternehmen der Stichprobe, die der Beschäftigtengrößenklasse "51 Beschäftigte und mehr" angehören:

$$(3.4.117)\quad Y = \alpha_1 D_1 + \alpha_2 D_2 + \alpha_3 D_3 + \alpha_4 D_4 + \beta_1 D_1 X + \beta_2 D_2 X + \beta_3 D_3 X + \beta_4 D_4 X + U$$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4, \beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=248)

Die Dummy-Variablen erfüllen die Bedingungen B(3.4.5) bis B(3.4.8).

Das Modell (3.4.117) läßt sich wie folgt formulieren:

$$(3.4.118)\quad Y = \delta_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \varepsilon_1 X + \varepsilon_2 D_2 X + \varepsilon_3 D_3 X + \varepsilon_4 D_4 X + U$$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	$\delta_1, \delta_2, \delta_3, \delta_4, \varepsilon_1, \varepsilon_2, \varepsilon_3, \varepsilon_4$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=248)

Die KQ-Schätzung des Modells (3.4.118) führt zu der folgenden Schätzgleichung:

$$(3.4.119)\quad \hat{Y} = 8{,}28 - 0{,}41 D_2 - 2{,}1 D_3 - 0{,}24 D_4 + 0{,}48 X + 0{,}06 D_2 X + 0{,}35 D_3 X + 0{,}01 D_4 X$$

Das Bestimmtheitsmaß R^2 hat einen Wert von 0,24, wobei die Hypothese H0: $R^2=0$ entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% verworfen werden kann. Es gilt:

(3.4.120) $F_{empirisch} = 10{,}98 > F_{theoretisch} = 2{,}64.$

Für die Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}_1, \hat{\delta}_2, \hat{\delta}_3, \hat{\delta}_4, \hat{\varepsilon}_1, \hat{\varepsilon}_2, \hat{\varepsilon}_3, \hat{\varepsilon}_4$ werden Signifikanztests durchgeführt, die zu den folgenden, in der Tabelle 3.4.9 dargestellten Schätzergebnissen führen.

Die geschätzten Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}$ und $\hat{\varepsilon}$ des Wirtschaftsbereichs Industrie und der Beschäftigtengrößenklasse "51 Beschäftigte und mehr" sind signifikant bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit. Es besteht allerdings kein signifikanter Unterschied zu den jeweiligen Niveauparametern der anderen Wirtschaftsbereiche Handel, Handwerk und Dienstleistung. Auch die Veränderung der administrativen Kosten bei einer Erhöhung der Beschäftigtenzahl ist für alle Wirtschaftsbereiche konstant, das heißt, es tritt im Vergleich zur Industrie diesbezüglich kein signifikanter Unterschied auf.

Tabelle 3.4.9: Schätzergebnisse

Regressions-koeffizient	KQ-Schätzung	Geschätzte Standardabweichung	Empirische T-Statistik	Theoretischer T-Wert bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit
δ_1	8,28	0,57	14,52	2,576
δ_2	-0,41	0,88	-0,47	2,576
δ_3	-2,1	1,0	-2,1	2,576
δ_4	-0,24	1,19	-0,29	2,576
ε_1	0,48	0,11	4,48	2,576
ε_2	0,06	0,18	0,35	2,576
ε_3	0,35	0,2	1,77	2,576
ε_4	0,01	0,24	0,04	2,576

Es gilt, daß auch für die Unternehmen der Beschäftigtengrößenklasse "51 Beschäftigte und mehr" die Annahme der Strukturkonstanz bestätigt ist. Die Schätz- und Testverfahren zeigen, daß spezifische Strukturen der einzelnen Wirtschaftsbereiche keinen signifikanten Einfluß auf die Abhängigkeit der überwälzten Kosten von der Unternehmensgröße haben.

Nachdem die Strukturkonstanz hinsichtlich des Wirtschaftsbereichs getestet und festgestellt wurde, soll nun geprüft werden, ob auch die Veränderung der Kosten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße für alle Umsatzgrößenklassen konstant ist. Es ist zu prüfen, ob der Niveauparameter und die regressive Kosteninzidenz, die für die Abhängigkeit der administrativen Kosten von der Anzahl der Beschäftigten signifikant sind, für alle Umsatzgrößenklassen als konstante Parameter gelten. Hierfür ist das folgende Modell zu formulieren.

(3.4.121) $$Y = a_1D_1 + a_2D_2 + a_3D_3 + a_4D_4 + a_5D_5 + a_6D_6 + a_7D_7 + a_8D_8 + b_1D_1X + b_2D_2X + b_3D_3X + b_4D_4X + b_5D_5X + b_6D_6X + b_7D_7X + b_8D_8X + U$$

mit

Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$	
X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$	
U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$	
$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4, \alpha_5, \alpha_6, \alpha_7, \alpha_8,$ $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_6, \beta_7, \beta_8$	:=	Regressionskoeffizienten	
I	:=	Stichprobenumfang (I=1.642)[35]	

Die Dummy-Variablen erfüllen die folgenden Bedingungen:

(B3.4.9)	D1	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "bis 500.000 DM Jahresumsatz"
	D1	=	0	sonst.
(B3.4.10)	D2	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "500.000 DM bis 1 Mio. DM Jahresumsatz".
	D2	=	0	sonst.
(B3.4.11)	D3	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "1 Mio. DM bis 2 Mio. DM Jahresumsatz".
	D3	=	0	sonst.

[35] Da im Folgenden Angaben zu der Umsatzgrößenklasse verwendet werden, wurde der Datensatz um Daten zur Umsatzgrößenklasse, die unvollständig oder offensichtlich falsch waren, bereinigt. Somit wird ein Datensatz, der aus Angaben von 1.642 Unternehmen besteht, in die Regressionsanalyse einbezogen.

(B3.4.12)	D4	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "2 Mio. DM bis 5 Mio. DM Jahresumsatz".
	D4	=	0	sonst.
(B3.4.13)	D5	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "5 Mio. DM bis 10 Mio. DM Jahresumsatz".
	D5	=	0	sonst.
(B3.4.14)	D6	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "10 Mio. DM bis 50 Mio. DM Jahresumsatz".
	D6	=	0	sonst.
(B3.4.15)	D7	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "50 Mio. DM bis 100 Mio. DM Jahresumsatz".
	D7	=	0	sonst.
(B3.4.16)	D8	=	1	für den Fall, das Unternehmen i entstammt der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz".
	D8	=	0	sonst.

Das Modell (3.4.121) läßt sich wie folgt formulieren:

(3.4.122)
$$Y = d_1 + d_2D_2 + d_3D_3 + d_4D_4 + d_5D_5 + d_6D_6 + d_7D_7 + d_8D_8 + e_1X + e_2D_2X + e_3D_3X + e_4D_4X + e_5D_5X + e_6D_6X + e_7D_7X + e_8D_8X + U$$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	$\delta_1, \delta_2, \delta_3, \delta_4, \delta_5, \delta_6, \delta_7, \delta_8,$ $\varepsilon_1, \varepsilon_2, \varepsilon_3, \varepsilon_4, \varepsilon_5, \varepsilon_6, \varepsilon_7, \varepsilon_8$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.642)

Die KQ-Schätzung der Regressionsgleichung (3.4.122) führt zu dieser Schätzgleichung:

$$(3.4.123)\quad Y = 8{,}18 + 0{,}18D_2 + 0{,}21D_3 + 0{,}27D_4 + 0{,}7D_5 + 0{,}75D_6 + 1{,}65D_7 - 1{,}46D_8 + 0{,}48X$$
$$- 0{,}1D_2X - 0{,}1D_3X - 0{,}1D_4X - 0{,}19D_5X - 0{,}15D_6X - 0{,}3D_7X + 0{,}26D_8X$$

Das Bestimmtheitsmaß R^2 hat einen Wert von 0,36, wobei die Hypothese H_0: $R^2=0$ entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 1% verworfen werden kann. Es gilt:

$$(3.4.124)\qquad F_{empirisch} = 60{,}62 > F_{theoretisch} = 2{,}03.$$

Für die Regressionskoeffizienten $\delta_1, \delta_2, \delta_3, \delta_4, \delta_5, \delta_6, \delta_7, \delta_8, \varepsilon_1, \varepsilon_2, \varepsilon_3, \varepsilon_4, \varepsilon_5, \varepsilon_6, \varepsilon_7, \varepsilon_8$ werden die Schätz- und Testergebnisse in der Tabelle 3.3.10 widergegeben.

Tabelle 3.4.10: Schätzergebnisse

Regressions-koeffizient	KQ-Schätzung	Geschätzte Standardabweichung	Empirische T-Statistik	Theoretischer T-Wert bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit
δ_1	8,17	0,1	79,6	2,576
δ_2	0,18	0,19	0,95	2,576
δ_3	0,21	0,20	1,05	2,576
δ_4	0,27	0,21	1,26	2,576
δ_5	0,7	0,31	2,29	2,576
δ_6	0,75	0,31	2,39	2,576
δ_7	1,65	0,99	1,65	2,576
δ_8	-1,46	0,45	-3,24	2,576
ε_1	0,48	0,07	6,61	2,576
ε_2	-0,1	0,12	-0,9	2,576
ε_3	-0,1	0,1	-1,0	2,576
ε_4	-0,1	0,1	-1,0	2,576
ε_5	-0,19	0,11	-1,76	2,576
ε_6	-0,15	0,1	-1,53	2,576
ε_7	-0,3	0,2	-1,48	2,576
ε_8	0,26	0,11	2,45	2,576

Der Niveauparameter sowie der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten der Administration der Unternehmen, die der Umsatzgrößenklasse "bis 500.000 DM Jahresumsatz" angehören, sind bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit signifikant von Null verschieden. Weiter ergeben die Signifikanztests, daß der Unterschied zwischen dem Niveauparameter der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" und dem entsprechenden Parameter der als Kontrollgruppe gewählten Umsatzgrößenklasse "bis 500.000 DM Jahresumsatz" signifi-

kant von Null verschieden ist. Es handelt sich um den geschätzten Regressionskoeffizienten $\hat{\delta}_8$. Als Ergebnis läßt sich festhalten, daß hinsichtlich des Niveauparameters ein Strukturbruch vorliegt und somit eine Anpassung des Regressionsmodells erforderlich ist.

Die Tests ergeben weiter, daß zwischen den Niveauparametern der übrigen Umsatzgrößenklassen und der der Kontrollgruppe, das heißt die Umsatzgrößenklasse "bis 500.000 DM Jahresumsatz", jeweils kein signifikanter Unterschied besteht.

Zudem läßt sich als Ergebnis festhalten, daß jeweils kein signifikanter Unterschied zwischen der Veränderung der administrativen Kosten in Abhängigkeit der Beschäftigtenzahl der einzelnen Umsatzgrößenklassen im Vergleich zur Kontrollgruppe vorliegt. Es handelt sich um die geschätzten Regressionskoeffizienten $\hat{\varepsilon}_2, \hat{\varepsilon}_3, \hat{\varepsilon}_4, \hat{\varepsilon}_5, \hat{\varepsilon}_6, \hat{\varepsilon}_7, \hat{\varepsilon}_8$.

Die Schätzung und die Tests zeigen, daß die Umsatzgrößenklasse auf die Kosten der Administration Einfluß nimmt. Es muß demzufolge das ursprüngliche Modell (3.4.4) neu formuliert werden, um den dargestellten Ergebnissen Rechnung tragen zu können.

Es stellt sich die Frage, warum die Variable "Umsatzgrößenklasse" einen Strukturbruch in der Beziehung zwischen Kosten der Administration und Beschäftigtenzahl erzeugt.

Die unabhängige Variable "Umsatzgrößenklasse" ist hierbei genau wie die unabhängige Variable "Beschäftigtenzahl" ein Maßstab für die Größenordnung eines Unternehmens. So läßt sich für die Stichprobe feststellen, daß grundsätzlich mit steigendem Umsatz auch eine Erhöhung der durchschnittlichen Beschäftigung je Unternehmen verbunden ist. So beträgt in der Umsatzgrößenklasse "bis 500.000 DM Jahresumsatz" die Zahl der erfaßten Beschäftigten im Durchschnitt je Unternehmen 4. In der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" sind durchschnittlich 619 Beschäftigte je Unternehmen zu zählen (Kitterer, 1989, 12). Beide Variablen "Beschäftigtenzahl" und "Umsatzgrößenklasse" sind infolgedessen eindeutig in ihrer Funktion als Maßstab für die Unternehmensgröße und in diesem Sinne auch austauschbar, ohne daß sich die Ergebnisse grundlegend ändern müssen. Wird ein Unternehmen aufgrund seiner Beschäftigtenzahl einer bestimmten Größenordnung zugeordnet, so würde auch anhand der Umsatzgrößenklasse im Durchschnitt die gleiche Zuordnung erfolgen.

Die Ursache für den Strukturbruch kann daher nicht darauf zurückgeführt werden, daß die Umsatzgrößenklasse an anderer Maßstab für die Unternehmensgröße ist als die Beschäftigtenzahl, und somit der Strukturbruch doch auf die Größenordnung der Unternehmen zurückgeführt werden müßte.

Der Strukturbruch muß eine andere Ursache haben. Denkbar wäre, daß sich z.B. in Abhängigkeit der Umsatzgrößenklasse die unternehmerische Entscheidung für oder gegen eine externe Beratung unterschiedlich auf die Beziehung zwischen überwälzten Kosten der Administration und Beschäftigtenzahl auswirkt. Da die Berücksichtigung der Variablen "Umsatzgrößenklasse" lediglich einen Strukturbruch hinsichtlich des Niveauparameters als statistisch signifikant festgestellt wurde, variiert das allgemeine Kostenniveau. Die deskriptive Stichprobenanalyse ergibt, daß mit steigender Umsatzgrößenklasse der Anteil der Beratungskosten an den durchschnittlichen Gesamtkosten je Beschäftigten sinkt. Beträgt dieser Anteil in der Umsatzgrößenklasse "bis 500.000 DM Jahresumsatz" noch 39,9 %, so verringert sich dieser in der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" auf 18,3% (Kitterer, 1989, 20).[36]

Aufgrund des Strukturbruchs werden im folgenden zwei Modellvarianten formuliert. Ein Regressionsmodell soll für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" gelten. Eine zweite Modellierung für die Abhängigkeit der Kosten von der Beschäftigtenzahl erfolgt für die Unternehmen, die der Umsatzgrößenklasse "über 100 Mio. DM Jahresumsatz" angehören.
Für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" gilt die folgende Regressionsgleichung (3.4.125) sowie die entsprechende Schätzfunktion (3.4.126).

(3.4.125) $Y_1 = \phi + \eta X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	ϕ, η	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.599)

(3.4.126) $\hat{Y}_1 = 8{,}24 + 0{,}46X.$

---

[36] Die Vergütung von Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatergesellschaften erfolgt nach der Steuerberatergebührenverordnung. So gilt für die Umsatzsteuererklärungen als Gegenstandswert für die Berechnung der Steuerberatergebühren anteilig der Entgeltbetrag zuzüglich Eigenverbrauch.

Das Bestimmtheitsmaß R^2 hat den Wert 0,31, wobei die Hypothese H_0: $R^2=0$ entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden kann. Es gilt:

(3.4.127) $F_{empirisch} = 709{,}9 > F_{theoretisch} = 6{,}63.$

Der Signifikanztest der Regressionskoeffizienten ergibt, daß sowohl der Niveauparameter als auch der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit signifikant von Null abweichen. Bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl steigen die administrativen Kosten um 0,46%.

Die zweite Regressionsgleichung (3.4.128) gilt für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz".

(3.4.128) $Y_2 = \varphi + \kappa X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 \ldots y_I)$
	X'	=	$(x_1 \ldots x_I)$
	U'	=	$(u_1 \ldots u_I)$
	φ, κ	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=43)

Die KQ-Methode führt zu der Schätzgleichung:

(3.4.129) $\hat{Y}_2 = 6{,}72 + 0{,}74X.$

Das Bestimmtheitsmaß R^2 hat den Wert 0,59, und die Hypothese H_0: $R^2=0$ entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ kann mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden, denn es gilt

(3.4.130) $F_{empirisch} = 58{,}0 > F_{theoretisch} = 7{,}68.$

Der Signifikanztest der Regressionskoeffizienten ergibt, daß sowohl der Niveauparameter, als auch der Regressionskoeffizient κ bei einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit signifikant von Null verschieden sind. Bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl steigen die Kosten um 0,74%.

Weiter ist festzustellen, daß der Wert des Bestimmtheitsmaßes der ursprünglichen Schätzgleichung (3.4.11) von 34% mit einer geringen Abweichung von der geschätzten Regressionsfunktion (3.4.126) eingehalten wird, aber deutlich unter dem Bestimmtheitsmaß der Schätzfunktion (3.4.129) von 59% liegt.

Die Formulierung der zwei Modellvarianten in Abhängigkeit der Umsatzgrößenklassen hat somit auf die Güte der Schätzung der Abhängigkeit der Kosten der Administration einen positiven Effekt.

Ein Vergleich der Schätzungen (3.4.126) und (3.4.129) ergibt, daß der geschätzte Niveauparameter für die Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" den der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM Jahresumsatz" übersteigt. Somit liegt das allgemeine Kostenniveau bei den Unternehmen, die einen Jahresumsatz bis 100 Mio. DM erwirtschaften deutlich über dem entsprechenden Kostenniveau der umsatzstärkeren Unternehmen. Es könnte daher der vermutete Zusammenhang mit der unternehmerischen Entscheidung für die Inanspruchnahme einer externen Beratung im Rahmen der Analyse des Strukturbruchs bestätigt sein. Es sind die kleineren und mittleren Unternehmen, die hauptsächlich eine externe Beratung zur Erfüllung der überwälzten Leistungen heranziehen. Damit sind die externen Beratungskosten und insbesondere ihre Bemessung ein entscheidender Faktor für die administrativen Kosten der Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz". Diese Kostenstruktur, das heißt der hohe Anteil der externen Kosten an den Gesamtkosten, scheint auf das allgemeine Kostenniveau der betroffenen Unternehmen einen negativen Einfluß zu haben.

Im vorangegangen Abschnitt wurden zwei Regressionsmodelle zur Schätzung der Abhängigkeit der Kosten der Administration von der Beschäftigtenzahl formuliert. Ein Strukturbruch hinsichtlich der Umsatzgrößenklasse erforderte die Schätzung der beiden Modellvarianten, die jeweils für die Umsatzgrößenklassen "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" und "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" formuliert wurden.

Die abhängige Variable der geschätzten Regressionsfunktionen (3.4.125) und (3.4.128) sind die Gesamtkosten, die durch die Überwälzung der administrativen Leistungen vom Staat auf die befragten Unternehmen entstehen. Diese Kosten der Administration sind die Summe aus den innerbetrieblichen Kosten und den externen Beratungskosten, die durch die Ausführung der Verwaltungsarbeiten in den einzelnen Verwaltungsbereichen entstehen. Kitterer stellt fest, daß der Anteil der externen Kosten an den Gesamtkosten mit zunehmender Betriebsgröße geringer wird (Kitterer, 1989, 14-18).

Es soll deswegen untersucht werden, ob sich der funktionale Zusammenhang zwischen Beschäftigtenzahl und administrativen Kosten verändert, je nachdem ob zur Erfüllung der Verwaltungsarbeiten eine externe Beratung in Anspruch genommen wird oder nicht. Demnach geht es um die Frage, ob die Entscheidung der Unternehmen, eine externe Beratung in Anspruch zu nehmen, einen Einfluß auf die Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl) hat.

Die Existenz von externen Beratungskosten wird hierbei als Entscheidung für die Inanspruchnahme eines Steuerberaters gewertet. Es wird für die zwei Regressionsmodelle (3.4.125) und (3.4.128) jeweils eine Modellvariante formuliert, die der dargestellten Problemstellung Rechnung trägt.

Der funktionale Zusammenhang der Regressionsfunktion (3.4.125), der für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" gilt, ist wie folgt zu modifizieren:

(3.3.131) $Y_1 = \phi_1 D_1 + \phi_2 D_2 + \eta_1 D_1 X + \eta_2 D_2 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\phi_1, \phi_2, \eta_1, \eta_2$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.599)

bzw.

(3.4.132) $Y_1 = \omega_1 + \omega_2 D_2 + \rho_1 D_1 X + \rho_2 D_2 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\omega_1, \omega_2, \rho_1, \rho_2$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.599)

Für die Dummy-Variablen gelten die folgenden Bedingungen:

(B3.4.17)	D_1	=	1	für den Fall, daß kein Steuerberater gegen ein Honorar in Anspruch genommen wird.
	D_1	=	0	sonst.
(B3.4.18)	D_2	=	1	für den Fall, daß ein Steuerberater gegen ein Honorar in Anspruch genommen wird.
	D_2	=	0	sonst.

Die KQ-Schätzung des linearen Regressionsmodells (3.4.132) führt zu der folgenden Schätzgleichung:

(3.4.133) $\hat{Y}_1 = 7{,}12 + 1{,}25D_2 + 0{,}59D_1X - 0{,}15D_2X$

Das Bestimmtheitsmaß R^2=0,41 ist signifikant von Null verschieden, da die Hypothese H_0: R^2=0 entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden kann. Es gilt:

(3.4.134) $F_{empirisch} = 382{,}7 > F_{theoretisch} = 3{,}78$

Die Teststatistiken bezüglich der Regressionskoeffizienten sind unter der Hypothese H_0, die Parameter seien nicht signifikant, T-verteilt mit (I-k-1)-Freiheitsgraden.

(3.4.135) $T1 = \frac{\hat{\omega}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\omega}_1}} = 62{,}4 \rangle T_{theoretisch} = 2{,}576$

(3.4.136) $T2 = \frac{\hat{\omega}_2}{\hat{\sigma}_{\hat{\omega}_2}} = 10{,}1 \rangle T_{theoretisch} = 2{,}576$

(3.4.137) $T3 = \frac{\hat{\rho}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\rho}_1}} = 16{,}84 \rangle T_{theoretisch} = 2{,}576$

(3.4.138) $T4 = \frac{\hat{\rho}_2}{\hat{\sigma}_{\hat{\rho}_2}} = -3{,}82 \Rightarrow \left|-3{,}82\right| \rangle T_{theoretisch} = 2{,}576$

Damit weicht der Niveauparameter für den Fall, daß kein Steuerberater in Anspruch genommen wird, mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit signifikant von Null ab. Ebenso ist der Unterschied zwischen dem Niveauparameter für den Fall, daß ein Steuerberater in Anspruch genommen wird, und dem Niveauparameter ohne eine externe Beratung signifikant. Der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die gesamten Kosten der Administration ist ohne die Inanspruchnahme einer externen Beratung signifikant. Gleichfalls besteht ein signifikanter Unterschied dieses Einflusses bei einer externen Beratung zu dem Einfluß ohne externe Beratung.

Damit wird deutlich, daß der funktionale Zusammenhang zwischen Beschäftigtenzahl und Kosten der überwälzten Leistungen für Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" berücksichtigen muß, ob ein Steuerberater in Anspruch genommen wird oder nicht. Es variiert nicht nur das Kosten-

niveau, sondern auch die regressive Kosteninzidenz in Abhängigkeit der Entscheidung, eine externe Beratung zur Erfüllung der überwälzten Leistungen in Anspruch zu nehmen.

Demnach gilt die Modellvariante (3.4.131) bzw. (3.4.132) sowie die Schätzgleichung (3.4.133) für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz".

(3.4.132) $Y_1 = \omega_1 + \omega_2 D_2 + \rho_1 D_1 X + \rho_2 D_2 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\omega_1, \omega_2, \rho_1, \rho_2$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=1.599)

D_1	=	1	für den Fall, daß kein Steuerberater gegen ein Honorar in Anspruch genommen wird.
D_1	=	0	sonst.
D_2	=	1	für den Fall, daß ein Steuerberater gegen ein Honorar in Anspruch genommen wird.
D_2	=	0	sonst.

bzw.

(3.4.133) $\hat{Y}_1 = 7{,}12 + 1{,}25 D_2 + 0{,}59 D_1 X - 0{,}15 D_2 X$

Entsprechend ist die Vorgehensweise für das Regressionsmodell, daß die Unternehmen brücksichtigt, die der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" zuzuordnen sind. Der funktionale Zusammenhang der Regressionsfunktion (3.4.128) ist unter Berücksichtigung der genannten Fragestellung wie folgt:

(3.4.139) $Y_2 = o_1 D_1 + o_2 D_2 + \vartheta_1 D_1 X + \vartheta_2 D_2 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$o_1, o_2, \vartheta_1, \vartheta_2$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=43)

(3.4.140) $Y_2 = \varsigma_1 + \varsigma_2 D_2 + \psi_1 D_1 X + \psi_2 D_2 X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	$\varsigma_1, \varsigma_2, \psi_1, \psi_2$	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=43)

Für die Dummy-Variablen gelten die Bedingungen (B3.4.17) und (B3.4.18).

Nach der KQ-Methode wird des lineare Regressionsmodell (3.4.140) geschätzt.

(3.4.141) $\hat{Y}_2 = 5{,}43 + 2{,}05 D_2 + 0{,}95 X - 0{,}33 D_2 X$

Das Bestimmtheitsmaß R^2=0,62 ist signifikant von Null verschieden, da die Hypothese H_0: R^2=0 entgegen der Hypothese H_1: $R^2 \neq 0$ mit einer 1%-igen Irrtumswahrscheinlichkeit verworfen werden kann. Es gilt:

(3.4.142) $F_{empirisch} = 62{,}0 > F_{theoretisch} = 4{,}325$

Die Teststatistiken bezüglich der Regressionskoeffizienten sind unter der Hypothese H_0, die Parameter seien nicht signifikant, T-verteilt mit (I-k-1)-Freiheitsgraden.

(3.4.143) $T1 = \frac{\hat{\varsigma}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\varsigma}_1}} = 6{,}22 \; \rangle \; T_{theoretisch} = 2{,}576$

(3.4.144) $T2 = \frac{\hat{\varsigma}_2}{\hat{\sigma}_{\hat{\varsigma}_2}} = 1{,}86 \; < \; T_{theoretisch} = 2{,}576$

(3.3.145) $T3 = \frac{\hat{\psi}_1}{\hat{\sigma}_{\hat{\psi}_1}} = 6{,}14 \; \rangle \; T_{theoretisch} = 2{,}576$

(3.4.146) $T4 = \frac{\hat{\psi}_2}{\hat{\sigma}_{\hat{\psi}_2}} = -1{,}68 \Rightarrow \left|-1{,}68\right| \; < \; T_{theoretisch} = 2{,}576$

Der Niveauparameter ist für den Fall, daß kein Steuerberater in Anspruch genommen wird, signifikant. Es besteht allerdings kein signifikanter Unterschied zu dem Parameter für den Fall, daß eine externe Beratung in Anspruch genommen wird.

Der Einfluß der Beschäftigtenzahl auf die Kosten bei den Unternehmen, die ohne Steuerberater ihre Verwaltungsleistungen erfüllen, ist signifikant. Widerum besteht zum entsprechenden Regressionskoeffizienten für den Fall der Inanspruchnahme einer externen Beratung kein signifikanter Unterschied.

Damit wird deutlich, daß für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" die folgende Modellvariante (3.4.128) und Schätzfunktion (3.4.129) gilt:

(3.4.128) $Y_2 = \varphi + \kappa X + U$

mit	Y'	=	$(y_1 ... y_I)$
	X'	=	$(x_1 ... x_I)$
	U'	=	$(u_1 ... u_I)$
	φ, κ	:=	Regressionskoeffizienten
	I	:=	Stichprobenumfang (I=43)

bzw.

(3.4.129) $\hat{Y}_2 = 6,72 + 0,74X + U.$

Die vorangegangenen Schätz- und Testverfahren führen zu dem Ergebnis, daß die beiden Regressionsmodelle (3.4.128) und (3.4.132) eine bestmögliche Datenbeschreibung liefern. Es ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, daß die Werte der Bestimmtheitsmaße, das heißt 0,41 für das Modell (3.4.128) und 0,62 für das Modell (3.4.132), eine Verbesserung der Güte der Schätzung im Vergleich zum ursprünglichen Modell (3.4.4) bedeuten. Im geschätzten Modell (3.4.11) beträgt der Anteil der erklärten Streuung an der Gesamtstreuung 0,34.

Die Ergebnisse verdeutlichen, daß die Inanspruchnahme einer externen Beratung ein entscheidender Faktor für die Kosten der Administration ist. Für die Unternehmen, die bis zu 100 Mio. DM Jahresumsatz erzielen, verändert sich der funktionale Zusammenhang, je nachdem ob ein Steuerberater für die Erfüllung der Verwaltungsleistungen engagiert wird oder nicht. Die Schätzgleichung (3.4.133) zeigt, daß der Niveauparameter für den Fall, daß ein Steuerberater verpflichtet wird, über dem entsprechenden Parameter liegt ohne externe Beratung. Somit ist

die Existenz von externen Beratungskosten verantwortlich für ein allgemein höheres Kostenniveau der Unternehmen. Hinsichtlich der regressiven Kosteninzidenz, daß heißt der Veränderung der Kosten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße, ist festzustellen, daß diese Veränderung relativ geringer ausfällt für den Fall der Verpflichtung eines externen Beraters durch die Unternehmen. Wenn eine externe Beratung erfolgt, steigen die Kosten der Administration bei einer 1%-igen Erhöhung der Beschäftigtenzahl um 0,45%, im umgekehrten Fall um 0,59%.

Ein Strukturbruch in dem funktionalen Zusammenhang zwischen Kosten und Unternehmensgröße als Folge der Entscheidung für oder gegen die Verpflichtung einer externen Beratung liegt für die Modellvariante, die für die Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "100 Mio. DM und mehr Jahresumsatz" gilt, nicht vor. Dies bedeutet, daß die Variable "Entscheidung für eine externe Beratung" für die Abhängigkeit der Kosten von der Beschäftigtenzahl irrelevant ist. Es ist möglich, daß sich betroffene Unternehmen für die dauerhafte Beschäftigung von z.B. Steuerfachexperten nicht aus Kostengründen entscheiden, sondern vielmehr dadurch positive Effekte erzielen wollen, daß die festen Mitarbeiter im Vergleich zu externen Fachleuten über umfassendere und speziellere Informationen über das Unternehmen und seine Strukturen verfügen sowie sich mit diesem persönlich identifizieren.

3.4.3.4 Auswertung der Ergebnisse

Informationen über die Variablen bzw. Faktoren, die Einfluß auf die Kosten der Administration nehmen, sind von entscheidender Bedeutung für ihre Bewertung und Analyse. Nur mit Hilfe umfassender Kenntnisse über Kostenhöhe und Wirkungszusammenhänge können Grundlagen und Ansätze geschaffen werden, die Folgen des Überwälzungsprozesses politisch kalkulierbarer zu machen und damit die Möglichkeit zur Vermeidung ungewünschter Effekte zu schaffen.

Die vorhandenen Daten zu den administrativen Kosten entstammen einer Befragung schleswig-holsteinischer Unternehmen aus dem Jahre 1988/89. Die Schätz- und Testergebnisse der linearen multivariaten Regressionsanalyse lassen für die Stichprobe Aussagen über die Abhängigkeit der Kosten von der Unternehmensgröße, vom Wirtschaftsbereich sowie von der Entscheidung der Unternehmen für oder gegen eine externe Beratung zu.

Die regressive Kosteninzidenz ist für die Stichprobe signifikant und steht somit im Einklang mit den vorliegenden Forschungsergebnissen. Die Regressivität der Kosten der Administration ist deswegen ein zentrales Ergebnis, weil diese nicht im Einklang mit den Grundsätzen des Besteuerung steht. Die relativ stärkere Bela-

stung kleiner und mittlerer Unternehmen mit den Kosten der überwälzten Leistungen von dem öffentlichen auf den privaten Sektor widerspricht vor allem den Grundsätzen einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung. Die Anwendung dieser Grundsätze auf die Kosten der Administration ist deswegen erforderlich, weil es sich bei diesen Kosten um eine Art Zusatzsteuer handelt. Anstelle eines monetären Transfers erfolgt ein realer Transfer vom privaten auf den öffentlichen Sektor. Die Nachteile einer regressiven Kosteninzidenz und der damit verbundenen Lastverteilung sind evident. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage nach den Ursachen für die Regressivität. Es können nur Vermutungen über die Gründe erfolgen, da die für die statistischen Testverfahren notwendigen Angaben nicht erhoben wurden. So könnte der Einsatz von Computertechnologie im Verwaltungsbereich, die Qualifikation der Mitarbeiter oder auch die Unternehmensentscheidung für oder gegen die Inanspruchnahme einer externen Beratung zu einer Mehrbelastung kleiner und mittlerer Unternehmen führen.

Ein weiteres Ergebnis der Regressionsanalyse ist, daß die spezifischen Merkmale und Strukturen der Wirtschaftsbereiche Handel, Handwerk, Industrie und Dienstleistung keinen signifikanten Einfluß auf die Kosten der Administration haben. Wird von einer relativen Mehrbelastung der Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk gesprochen, so ist diese allein die Folge der regressiven Kosteninzidenz. Es sind insbesondere die Handels- und Handwerksunternehmen, die eine kleine und mittlere Größenordnung haben.

Desweiteren ergab die deduktive Stichprobenanalyse daß bei der Formulierung des Regressionsmodells zur Beschreibung des funktionalen Zusammenhangs zwischen Kosten der Administration und Unternehmensgröße (Beschäftigtenzahl) berücksichtigt werden muß, welcher Umsatzgrößenklasse die Unternehmen angehören. Es wurden zwei Modellvarianten für den genannten funktionalen Zusammenhang formuliert, und zwar eine, die für alle Unternehmen der Stichprobe "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" gilt und eine entsprechende Modellvariante, die alle Unternehmen einbezieht, die einen Jahresumsatz über 100 Mio. DM erzielen. Als Ursache für diese notwendige Unterscheidung könnten differierende Unternehmensentscheidungen bezüglich der Verpflichtung eines externen Beraters sein.

Für die zwei Modellvarianten, die jeweils für die Unternehmen der Umsatzgrößenklassen "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" und "über 100 Mio. DM Jahresumsatz" formuliert werden, wird schließlich geprüft, ob die unabhängige Variable "Entscheidung für oder gegen eine externe Beratung" einen signifikanten Einfluß auf die Beziehung zwischen Kosten der Administration und Beschäftigtenzahl hat.

Für die Unternehmen der Stichprobe, die einen Jahresumsatz bis 100 Mio. DM erwirtschaften, verändert sich die Beziehung zwischen Kosten und Beschäftigten-

zahl signifikant, wenn ein Steuerberater zur Erfüllung der Verwaltungsleistungen in Anspruch genommen wird. Die Veränderung der Kosten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße fällt bei der Verpflichtung eines Beraters geringer aus. Steigt die Anzahl der Beschäftigten der Unternehmen, die eine externe Beratung beanspruchen, um 1%, so steigen die Kosten um 0,44%. Für die Unternehmen ohne externe Hilfe liegt der entsprechende Kostenanstieg bei 0,59%.

Für die Beziehung zwischen Kosten und Beschäftigtenzahl der Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "über 100 Mio. DM Jahresumsatz" ist es ohne Bedeutung, ob ein externer Berater engagiert wird oder nicht.

Abschließend läßt sich feststellen, daß für Unternehmen der Umsatzgrößenklasse "bis 100 Mio. DM Jahresumsatz" die Entscheidung für oder gegen eine externe Beratung die überwälzten Kosten beeinflußt. Die im folgenden Kapitel dargestellten Ergebnisse einer Fallstudie zeigen deutlich auf, daß die Verpflichtung einer externen Beratung hauptsächlich für die Erfüllung der steuerbedingten Verwaltungsleistungen erfolgt. Die komplizierte Ausgestaltung des Steuersystems bzw. -rechts und damit die mangelnde Operationalität können als Gründe angeführt werden, warum die Unternehmen sich für eine externe Hilfe entscheiden.

Die Datenanalyse auf der Basis einer großen Stichprobe ermöglicht somit statistisch geprüfte Aussagen über den funktionalen Zusammenhang zwischen administrativen Kosten und erklärenden Variablen, wie der Unternehmensgröße. Doch der Datensatz verfügt nur über pauschale Kostenansätze in den einzelnen Verwaltungsbereichen. Dies war der Anlaß dafür, als Fortführung dieser Studie auf der Basis einer großen Stichprobe eine Umfrage mit dem Ziel durchzuführen, die einzelnen Verwaltungsleistungen zu erfassen und ihnen Kosten zuzurechnen. Aus diesem Grund wurden 6 schleswig-holsteinische Handels- und Handwerksunternehmen im Rahmen von persönlichen Interviews zu den überwälzten Leistungen und Kosten befragt.

3.5 Kosten der Administration im Unternehmenssektor: Eine Fallstudie für Schleswig-Holstein

3.5.1 Anlaß für die Umfrage zu den Kosten der Administration

Als Fortsetzung und Ergänzung der Umfrage des Bundes der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. im Jahr 1989 (Kitterer, 1989) wurde in den Monaten August bis Oktober 1992 eine Befragung in 6 mittelständischen Handels- und Handwerksunternehmen in Schleswig-Holstein durchgeführt.

Kitterer (Kitterer, 1989) ermittelte für Schleswig-Holstein, daß die Belastung des Handels und Handwerks im Vergleich zur Industrie und Dienstleistung sehr hoch ist. Die durchschnittlichen Kosten je Beschäftigten der Handelsunternehmen liegen im Erhebungsjahr mit 40,5% und der Handwerksunternehmen mit 42,2% über der durchschnittlichen Kostenbelastung je Beschäftigten aller Wirtschaftsbereiche (Handel, Handwerk, Industrie, Dienstleistung). Die Industrie ist mit durchschnittlichen Kosten von DM 263,00 je Beschäftigten sogar mit 44,7% unterdurchschnittlich. Wegen der relativen Mehrbelastung der Wirtschaftsbereiche Handel und Handwerk, die eine Folge der regessiven Kosteninzidenz ist,[37] untersucht Semmler (Semmler, 1994) im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. unter Berücksichtigung der im folgenden Kapitel erläuterten Zielsetzungen die Struktur der Kostenbelastung in diesen Wirtschaftsbereichen. Die Ergebnisse der Umfrage wurden in der Studie "Gesetzliche Folgekosten: Eine Fallstudie für Schleswig-Holstein" vom Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. als Herausgeber im Jahr 1994 veröffentlicht.

3.5.2 Ziele der Untersuchung

Es ist das Ziel der Umfrage, durch eine detaillierte Erfassung der Kosten für einzelne Verwaltungsleistungen im Personal- und Sozialbereich, Steuer- und Abgabenbereich, Statistikbereich sowie im Unternehmensbereich die Struktur der Kosten näher zu spezifizieren. Damit soll im einzelnen nachgewiesen werden, durch welche Leistungen in den befragten Unternehmen Kosten entstehen. Aus dieser

---

[37] Vergleiche die entsprechenden Ergebnisse der multivariaten linearen Regressionsanalyse.

übergeordneten Zielsetzung ergaben sich weitere Ziele, die im Folgenden kurz erläutert werden sollen.

a) Verbesserung der Genauigkeit der Informationen und Vermeidung der Überschätzung

Durch die Auflistung der einzelnen Verwaltungsleistungen und ihrer Kosten sollen die pauschalen Kostenansätze für die einzelnen Verwaltungsbereiche inhaltlich gefüllt werden. Anstelle der Schätzung der Gesamtkosten, z.B. für den Steuer- und Abgabenbereich, sollten die befragten Unternehmen die Kosten für die einzelnen Leistungen in diesem Verwaltungsbereich angeben.

b) Ermittlung der innerbetrieblichen Sach- und Personalkosten sowie der externen Beratungskosten für einzelne Verwaltungsarbeiten

Mit der Fallstudie wird versucht, für die einzelnen Verwaltungsleistungen sowohl die innerbetrieblichen Sach- und Personalkosten, als auch die externen Beratungskosten zu ermitteln. Ziel ist herauszufinden, inwieweit eine solche Kostenzurechnung und damit Kostenschätzung durch die befragten Unternehmen möglich ist.

c) Schätzung von Umstellungskosten als Folge rechtlicher Veränderungen

Eine weitere Zielsetzung der Studie ist, Umstellungskosten zu erfassen. Die Dynamik nicht nur des Steuerrechts erfordert unternehmensinterne Anpassungen, die mit Kosten, das heißt Umstellungskosten, verbunden sind. Ob und in welchem Umfang diese Kosten einzelnen Verwaltungsarbeiten zurechenbar sind, soll mit Hilfe der Umfrage und ihrer Ergebnisse herausgefunden werden. Es ist der Versuch, einen Ansatz zu finden, wie im Rahmen von Gesetzgebungsverfahren Kosten der rechtlichen Umgestaltung quantifiziert werden können.

d) Sammlung von Erfahrungen über den Informationsstand der Unternehmen über Verwaltungsleistungen

Neben einer detaillierten Kostenermittlung ist Ziel herauszufinden, ob und in welchem Ausmaß die betroffenen Unternehmen über die einzelnen Verwaltungsleistungen als Leistungen, die vom Staat überwälzt werden, Kenntnis haben. Somit sollen im Rahmen der persönlichen Interviews Erfahrungen gesammelt werden, inwieweit die Unternehmen in der Lage sind, überwälzte Leistungen als solche zu identifizieren. Ein Vergleich der Angaben der Unternehmen soll über etwaige Informationslücken Aufschluß geben.

3.5.3 Zur Umfragemethode

Der Wirtschaftsverband Handwerk Schleswig-Holstein e.V. sowie die Industrie- und Handelskammer zu Kiel haben dem Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. die an der Umfrage beteiligten Handwerks- und Handelsunternehmen vermittelt. Der Fragebogen für die Interviews wurde mit der Unterstützung von Prof. Dr. W. Kitterer, Institut für Finanzwissenschaft und Sozialpolitik an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, und Jürgen Karrock, Industrie- und Handelskammer zu Kiel, entwickelt.

In persönlichen Interviews wurden die Unternehmen zu den Kosten der einzelnen Verwaltungsleistungen, die für den Staat per Gesetz und ohne Entschädigung zu erbringen sind, befragt.

Bei der Ermittlung der Gesamtbelastung der Unternehmen werden die innerbetrieblichen Kosten, die externen Beratungskosten sowie Umstellungskosten infolge rechtlicher Veränderungen berücksichtigt.

Die innerbetrieblichen Kosten entstehen durch den Zeitaufwand des Betriebsinhabers und der Beschäftigten für die einzelnen Verwaltungsleistungen. Der Zeitaufwand wird jeweils mit dem vom befragten Unternehmen angegebenen Stundenlohnssatz (Lohn und Lohnnebenkosten) bewertet. Intangible Kosten, wie Verdruß und Ärger, werden hierbei aufgrund der schwierigen Meßbarkeit nicht berücksichtigt. Zusätzlich zum innerbetrieblichen Zeitaufwand werden die Sachkosten, wie Porto und Überweisungsgebühren, erhoben. Die Gemeinkosten, wie Büroeinrichtungen, sind bei der Kostenermittlung ausgeklammert.

Bestimmte Verwaltungsleistungen, so auch die Meldungen gemäß Mutterschutzgesetz, sind unregelmäßig zu erbringen. In der Untersuchung werden bei der Ermittlung der Gesamtbelastung der Unternehmen auch diese unregelmäßigen Leistungen im Jahr 1992 berücksichtigt.

Die Steuererbringungskosten werden brutto ausgewiesen, das heißt, daß sie nicht durch Zinserträge, die aus dem zeitlichen Auseinanderfallen der Steuerzahlung und der Entstehung der Steuerschuld folgen, gekürzt sind.

Bei den externen Beratungskosten handelt es sich um Steuerberaterkosten.

Um die Kosten der Unternehmen infolge von rechtlichen Änderungen bestimmen zu können, werden die Umstellungskosten, das heißt, die Kosten, die durch eine

Veränderung der rechtlichen Rahmenbedingungen entstehen, in die Kostenkalkulation einbezogen.

Für jede einzelne Verwaltungsleistung konnten die Unternehmen zu den entsprechenden Fragen Angaben auf einem standardisierten Umfragebogen machen. Die Auswertung der Umfrageergebnisse erfolgt im Rahmen einer Fallstudie, bei der die insgesamt 6 Unternehmen eingehend untersucht werden.

Es wurden jeweils 3 Handwerks- und Handelsunternehmen befragt, wobei die Beschäftigtenzahl bei 5 der befragten Unternehmen zwischen 1 und 50 Beschäftigten liegt. Ein Unternehmen gehört mit 53 Beschäftigten der Beschäftigtengrößenklasse "50 bis 100 Beschäftigte" an. Es handelt sich demnach um Unternehmen der gleichen Größenordnung.

Jeweils 2 der Unternehmen gehören den Umsatzgrößenklassen "1 bis 2 Mio. DM Jahresumsatz", "2 bis 5 Mio. DM Jahresumsatz" und "5 Mio. DM Jahresumsatz und mehr" an.

Um die Kostenstruktur ermitteln zu können, wird der Verwaltungsaufwand der Unternehmen in den folgenden Verwaltungsbereichen erhoben:

- Steuer- und Abgabenbereich,
- Personal- und Sozialbereich,
- Statistikbereich,
- Betriebsbereich.

Im Durchschnitt der befragten Unternehmen entstehen Gesamtkosten von DM 31.107,00, die eine Belastung je Beschäftigten von DM 1.003,00 bedeuten. Der durchschnittliche Anteil des Sozialbereichs an der Gesamtbelastung ist 18,5%, des Steuerbereichs 68,2%, des Statistikbereichs 0,9% und des Betriebsbereichs 12,4%. An den Gesamtkosten haben die externen Beratungskosten einen durchschnittlichen Anteil von 53,4%.

Die Tabellen 3.5.1 und 3.5.2 dienen der Darstellung der Umfrageergebnisse bezüglich der Kosten der Administration für die einzelnen Unternehmen. Sie wurden mit Hilfe des folgenden Fragebogens ermittelt.

Fragebogen für jede einzelne überwälzte Verwaltungsleistung

Verwaltungstätigkeit für den Staat

Nummer: _____
Titel: _____

Häufigkeit der Verwaltungstätigkeit

Täglich	0	Wöchentlich	0	Monatlich	0
Vierteljährlich	0	Halbjährlich	0	Jährlich	0
Sonstiges	0	_____			

Interne Leistung 0

Zeitaufwand für diese Tätigkeiten: _____
Lohn- und Lohnnebenkosten
für diese Tätigkeiten pro Stunde: _____
Sachkosten (Porto, Schreibmaterial) im Jahr: _____

Externe Leistung 0

Steuerberater 0 Kosten im Jahr: _____
Steueranwalt 0 Kosten im Jahr: _____

Umstellungskosten durch rechtliche Veränderungen im Jahr: _____

Es wurden insgesamt 82 verschiedene Verwaltungsleistungen erfaßt.

Tabelle 3.5.1: Kostenbelastung der befragten Unternehmen

Unternehmen	Beschäftigte einschl. Inhaber	Umsatzgrößenklasse in Mio. DM	Gesamtbelastung in DM	Belastung je Beschäftigten in DM
A	19	1 - 2	19.679,00	1.035,00
B	24	2 - 5	15.705,00	654,00
C	27	1 - 2	24.521,00	908,00
D	30	5 - 10	35.875,00	1.195,00
E	33	10 - 50	31.746,00	962,00
F	53	10 - 50	59.121,00	1.115,00

Tabelle 3.5.2: Kostenbelastung nach Verwaltungsbereichen

Unternehmen	Steuer- u. Abgabenbereich in DM	Sozial- u. Personalbereich in DM	Statistikbereich in DM	Betriebsbereich in DM
A	16.409,00	2.705,00	315,00	250,00
B	10.945,00	4.083,00	85,00	592,00
C	22.136,00	2.065,00	40,00	280,00
D	23.339,00	7.975,00	490,00	4.071,00
E	26.935,00	4.421,00	200,00	190,00
F	27.450,00	13.296,00	580,00	17.795,00

3.5.4 Umfrageergebnisse der einzelnen Unternehmen

3.5.4.1 Unternehmen A

Das Unternehmen A ist ein Einzelunternehmen der Branche "Ausbaugewerbe" und erzielt mit 19 Beschäftigten, einschließlich des Inhabers, einen Umsatz der Umsatzgrößenklasse "1 bis 2 Mio. DM Jahresumsatz".

In der Tabelle 3.5.3 sind die Kosten der einzelnen Verwaltungsleistungen detailliert widergegeben.

Tabelle 3.5.3: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens A

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Sozial- und Personalbereich			
Lohnfortzahlung	300,00	0,00	0,00
Rentenversicherung Krankenversicherung Arbeitslosenversicherung	950,00	0,00	0,00
Ärztliche Überprüfungen/ Impfaktionen	6,25	0,00	0,00
Bescheinigungen für Wehrbeihilfen	37,50	1,70	0,00
Bearbeitung Kurbescheinigungen	100,00	0,00	0,00
Betriebsprüfung Krankenkasse	25,00	0,00	0,00
Auszubildende	125,00	10,00	0,00
Jahresmeldung Rentenversicherung, Berufsgenossenschaft, Innung	550,00	0,00	0,00
Bauplanungsvorschriften	600,00	0,00	0,00
Steuer -und Abgabenbereich			
Berechnung von Lohnsteuer und Zuschlägen Berechnung Kirchensteuer Berechnung von vermögenswirksamen Anlagen[38]	950,00	0,00	0,00
Ausfüllen der Steuerkarten	275,00	0,00	0,00

[38] Das Unternehmen A gibt Kosten von DM 1.900 zum einen für den steuerbedingten Verwaltungsaufwand für Berechung von Lohnsteuer und Zuschlägen, Berechung der Kirchensteuer und der Berechung der vermögenswirksamen Anlagen sowie für den sozialrechtsbedingten Verwaltungsaufwand für Renten-, Arbeitslosen- und Krankenversicherung an. Um die Kosten von DM 1.900 den beiden Verwaltungsbereichen aus systematischen Gründen zuordnen zu können, wurden die Kosten zu 50% auf die betroffenen Bereiche verteilt.

Fortsetzung Tabelle 3.5.3:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Steuer- und Abgabenbereich			
Steuerberechnung bei Nettolohnvereinbarungen	350,00	12,00	0,00
Lohnsteuerprüfung	1200,00	0,00	0,00
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer Berechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer	0,00	0,00	485,00
Vermögensaufstellung	0,00	0,00	500,00
Umsatzsteuer	0,00	0,00	424,70
Erklärung und Berechnung der Einkommensteuer	0,00	0,00	613,00
Kfz-Steuer	50,00	0,00	0,00
Steuerliche Jahresabschlußarbeiten	0,00	0,00	3838,90
Vorsteuer aus Reiseabrechnung	1300,00	0,00	0,00
Bearbeitungsgebühr Steuerberater	0,00	0,00	6410,40
Statistikbereich			
Vierteljährlicher Handwerksbericht	240,00	0,00	0,00
Jahreserhebung zum Handwerksbericht	75,00	0,00	0,00
Betriebsbereich			
Arbeits- und Verdienstbescheinigungen	25,00	0,00	0,00
Berufsgenossenschaft (Berechnung und Abführung der Beiträge)	75,00	0,00	0,00
Lohnpfändungsberechnung und Abführung	150,00	0,00	0,00

Das Unternehmen ist mit administrativen Kosten von insgesamt DM 19.679,00 belastet, woraus sich je Beschäftigten eine Belastung von DM 1.035,00 ergibt. Der Anteil der externen Beratungskosten liegt bei 62%, wobei nur für die Leistungen im Steuerbereich ein Steuerberater in Anspruch genommen wird.

Im Sozialbereich entstehen Kosten in Höhe von DM 2.705,00 durch einen innerbetrieblichen Aufwand. Der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung führt zu Kosten von DM 950,00, die Jahresmeldungen an die Rentenversicherung, Berufsgenossenschaft und Innung sind mit Kosten von DM 550,00 verbunden. Je Beschäftigten ergeben sich im Sozialbereich Kosten der Administration von DM 142,00.

Der Verwaltungsaufwand im Steuerbereich hat Kosten von DM 16.409,00 zur Folge, wobei 74,8% dieser Kosten externe Steuerberaterkosten sind, das heißt DM 12.272,00. Der innerbetriebliche Aufwand für die Berechnung und die Abführung der Lohnsteuer und Zuschläge und der Kirchensteuer sowie die Berechnung der vermögenswirksamen Anlagen trägt mit DM 950,00 zu dem gesamten Verwaltungsaufwand im Steuerbereich bei. Der Verwaltungsaufwand verbunden mit der Lohnsteuerprüfung erhöht die Steuererbringungskosten um DM 1.200,00. Für die steuerlichen Jahresabschlußarbeiten ist ein Steuerberaterhonorar von rund DM 3.838,00 zu entrichten. Je Beschäftigten ergibt sich eine Belastung mit den Steuererbringungskosten von DM 863,00.

Durch den vierteljährlichen Handwerksbericht und für die Jahreserhebung zum Handwerksbericht entstehen dem Unternehmen A im Statistikbereich innerbetriebliche Kosten von DM 315,00.

An den betriebsbedingten Kosten der Administration von DM 250,00 sind die Verwaltungskosten der Lohnpfändungsberechnung und -abführung mit DM 150,00 beteiligt.

An den gesamten Kosten der Administration hat der Sozialbereich einen Anteil von 13,7%, der Steuerbereich von 83,4%, der Statistikbereich von 1,6% und der Betriebsbereich einen Anteil von 1,3%.

Das Unternehmen A konnte keine Angaben zu Umstellungskosten machen.

3.5.4.2 Unternehmen B

Das Unternehmen B, eine GmbH&Co. KG, gehört zum "Ausbaugewerbe", und erwirtschaftet mit seinen 24 Beschäftigten, einschließlich des Inhabers, einen Jahresumsatz, der der Umsatzgrößenklasse "2 bis 5 Mio. DM Jahresumsatz" zuzuordnen ist.

Tabelle 3.5.4: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens B

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Sozial- und Personal-Bereich			
Kindergeldbescheinigungen	3,00	0,00	0,00
Lohnfortzahlung	60,00	0,00	0,00
Rentenversicherung Krankenversicherung Arbeitslosenversicherung	240,00	120,00	0,00
Schwerbehinderten-Bestimmungen	5,00	0,00	0,00
Bescheinigungen für Wehrbeihilfen	15,00	0,00	0,00
Auszubildende	20,00	0,00	0,00
Betriebsprüfung Krankenkasse	80,00	0,00	0,00
Jahresmeldung: Rentenversicherung, Berufsgenossenschaft, Innung, Kammer	200,00	10,00	0,00
Bauplanungsvorschriften	300,00	30,00	0,00
Steuer- und Abgabenbereich			
Berechnung von Lohnsteuer und Zuschlägen Berechnung der Kirchensteuer Berechnung von Vermögenswirksamen Anlagen Lohnsteuereintragungen auf der Personalkarte	480,00	6,00	0,00
Ausfüllen der Steuerkarten	60,00	0,00	0,00
Ausfüllen der Steuervoranmeldungen	40,00	0,00	0,00
Berechnung der Mehrarbeitsfreibeträge	120	0,00	0,00
Jahreslohnsteuer-Bescheinigung	3,34	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.4:

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Steuer- und Abgaben-Bereich			
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer	0,00	0,00	141,25
Körperschaftsteuererklärung	0,00	0,00	208,39
Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	0,00	0,00	741,68
Umsatzsteuer	240,00	21,60	953,84
Berechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer	0,00	0,00	687,42
Erklärung und Berechnung der Einkommensteuer	0,00	0,00	876,89
Kfz-Steuer	20,00	26,40	0,00
Steuerliche Jahresaschlußarbeiten	0,00	0,00	5522,67
Ermittlung des Überschusses aus Vermietung und Verpachtung	0,00	0,00	330,60
Auslagenersatz des Steuerberaters	0,00	0,00	459,02
Unbedenklichkeitsbescheinigungen	6,66	0,00	0,00
Statistikbereich			
Statistik der Abfallbeseitigung	40,00	0,00	0,00
Umsatzstatistik - Monatserhebung -	40,00	0,00	0,00
Umsatzstatistik - Jahreserhebung -	5,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.4:

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Betriebsbereich			
Lohnpfändungsberechnung und Abführung	40,00	24,00	0,00
Arbeits- und Verdienstbescheinigungen	100,00	0,00	0,00
Formualarbeit für Einarbeitungszuschuß	20,00	5,00	0,00
Betrieblicher Aufwand für Lesen und Ausarbeitung gesetzlicher Bestimmungen	400,00	0,00	0,00
Meldung Rundfunkgebühren der Betriebsfahrzeuge	1,30	1,70	0,00

Im Sozialbereich entstehen innerbetriebliche Kosten von DM 1.083,00. Die gesetzlichen Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung verursachen Personal- und Sachkosten von DM 360,00. Die Jahresmeldungen an die Rentenversicherung, Berufsgenossenschaft, Innung und Kammer kosten DM 200,00. Zusätzlich zu dem innerbetrieblichen Aufwand von insgesamt DM 1.083,00 fallen Umstellungskosten durch rechtliche Veränderungen im Zusammenhang mit der Rentenversicherung von DM 3.000,00 an, so daß Kosten der überwälzten Leistungen im Sozialbereich von insgesamt DM 4.083,00 von dem Unternehmen B zu tragen sind. Je Beschäftigten entspricht dies einer Belastung von DM 170,00.

Das Unternehmen B hat Steuererbringungskosten von DM 10.945,00, wobei der Anteil der externen Beratungskosten bei 90,6% liegt. So haben die Berechnung und Abführung der Lohnsteuer und Zuschläge und der Kirchensteuer, die Berechnung der vermögenswirksamen Anlagen sowie die Lohnsteuereintragungen in die Personalkarte einen innerbetrieblichen Personalaufwand von DM 480,00 zur Folge. Für die steuerlichen Jahresabschlußarbeiten sind an den Steuerberater Gebühren von DM 5.522,00 zu zahlen. Der Steuerbereich verursacht Kosten von DM 456,00 je Beschäftigten.

Die Statistik der Abfallbeseitigung sowie die Monats- und Jahreserhebung der Umsatzstatistik führen zu Personalkosten im Statistikbereich von DM 85,00. Sachkosten können diesen Verwaltungsarbeiten nicht zugerechnet werden.

Das Unternehmen B gibt Verwaltungskosten im Betriebsbereich von DM 592,00 an, die ausschließlich auf innerbetriebliche Sach- und Personalkosten zurückzuführen sind. Allein der betriebliche Aufwand für das Lesen und die Ausarbeitung gesetzlicher Bestimmungen ist mit Kosten von DM 400,00 verbunden.

Für das Unternehmen B enstehen demnach Gesamtkosten von DM 15.705,00, woraus je Beschäftigten ein Aufwand von DM 654,00 resultiert. Der Sozialbereich hat einen Anteil von 26% an den Gesamtkosten, der Steuerbereich einen Anteil von 69,7%, der Statistikbereich einen Anteil von 0,5% und der Betriebsbereich einen Anteil von 3,8%. Der Anteil der externen Beratungskosten an den Gesamtkosten ist 63,2%.

3.5.4.3 Unternehmen C

Das Unternehmen C hat 27 Beschäftigte und erwirtschaftet einen Jahresumsatz der Größenklasse "1 bis 2 Mio. DM Jahresumsatz". Das Einzelunternehmen gehört zur Branche des Einzelhandels.

Die Leistungen im Sozialbereich führen zu Kosten von DM 1.417,00. Der innerbetriebliche Verwaltungsaufwand für die Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung bedeutet Kosten von DM 606,00. Die Jahresmeldungen für die Rentenversicherung und die Berufsgenossenschaft sind mit Kosten von DM 81,00 verbunden. Zudem verursacht die Rentenversicherung Umstellungskosten von DM 648,00, so daß die Kosten der Administration sich von DM 1.417,00 auf DM 2.065,00 im Sozialbereich erhöhen. Jeder Beschäftigte ist damit mit DM 76,00 belastet.

Im Steuerbereich fallen insgesamt Kosten von DM 22.136,00 an, die zu 98,4% aus dem Honorar für den Steuerberater bestehen. Die Steuerberaterkosten für die steuerlichen Jahresabschlußarbeiten betragen allein DM 6.800,00 und für die Buchhaltung über DATEV DM 2.200,00. Die externen Beratungskosten für die Berechnung und Abführung der Umsatzsteuer sind DM 1.900,00. Die Steuererbringungskosten von DM 22.136,00 verteilen sich auf die einzelnen Beschäftigten mit DM 819,00.

Die Monats- und Jahreserhebung der Umsatzstatistik "Großhandelsstatistik" führen zu Personalkosten im Statistikbereich von DM 40,00.

Im Betriebsbereich entstehen Kosten von DM 280,00 durch die Arbeits- und Verdienstbescheinigungen, die Berechnung und Abführung der Beiträge für die Arbeitnehmerkammern sowie für die Berufsgenossenschaft.

Die Kosten der Administration in den einzelnen Bereichen summieren sich auf insgesamt DM 24.521,00, woraus eine Belastung je Beschäftigten von DM 908,00 resultiert. Der Anteil der Kosten im Sozialbereich an den Gesamtkosten ist 8,4% und der entsprechende Anteil der Kosten im Steuerbereich 90,3%. Der Anteil der Steuerberaterkosten an den Gesamtkosten liegt bei 88,8%.

Tabelle 3.5.5: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens C

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Personal- und Sozialbereich			
Lohnfortzahlung	40,50	0,00	0,00
Rentenversicherung Krankenversicherung Arbeitslosenversicherung	486,00	120,00	0,00
Schwerbehinderten-bestimmungen	40,50	1,70	0,00
Meldung gem. Mutterschutzgesetz	20,60	0,00	0,00
Sammlung d. ärztlichen Personalatteste	459,00	0,00	0,00
Betriebsprüfung Krankenkasse	121,00	0,00	0,00
Auszubildende	27,00	0,00	0,00
Jahresmeldung Renten-ver-sicheung, Berufsge-nossen-schaft	81,00	1,70	0,00
Bearbeitung Kurbescheinigung	13,50	0,00	0,00
Steuer- und Abgabenbereich			
Berechnung v. Lohnsteuer und Zuschlägen	81,00	0,00	0,00
Jahreslohnsteuerbescheinigung	27,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.5:

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Steuer- und Abgabenbereich			
Lonsteuerprüfung	162,00	0,00	0,00
Steuereinspruchs- und Säumnisverfahren	0,00	0,00	525,00
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer	0,00	0,00	590,00
Prüfung der Gewerbekapitalsteuer	0,00	0,00	50,00
Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	0,00	0,00	800,00
Umsatzsteuer	27,00	0,00	1900,00
Berechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer	0,00	0,00	611,00
Prüfung Gewerbeertragsteuer	50,00	0,00	0,00
Erklärung und Berechnung der Einkommensteuer	0,00	0,00	3000,00
Vorauszahlungsüberweisung der Einkommensteuer	0,00	0,00	800,0
Kfz-Steuer	13,00	0,00	0,00
Steuerliche Jahresabschlußarbeiten	0,00	0,00	6800,00
Vermögensaufstellung	0,00	0,00	3000,00
Steuerberatung allgemein	0,00	0,00	1500,00
Buchhaltungskosten (DATEV)	0,00	0,00	2200,00
Statistikbereich			
Umsatzstatistik Großhandelsstatistik - Monatserhebung -	27,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.5:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Statistikbereich			
Umsatzstatistik Großhandelsstatistik - Jahreserhebung -	13,00	0,00	0,00
Betriebsbereich			
Arbeits- und Verdienstbescheinigungen	13,00	0,00	0,00
Arbeitnehmerkammern (Berechnung und Abführung der Beiträge)	18,00	0,00	0,00
Berufsgenossenschaft (Berechnung und Abführung der Beiträge)	249,00	0,00	0,00

3.5.4.4 Unternehmen D

Das Unternehmen D ist eine GmbH der Branche "Einzel- und Großhandel". Die Zahl der Beschäftigten, einschließlich des Inhabers, ist 30, und es wird ein Jahresumsatz der Umsatzgrößenklasse "5 bis 10 Mio. DM Jahresumsatz" erzielt.

Die Kosten, die im Sozialbereich entstehen, haben ein Volumen von DM 7.975,00 und resultieren zum einen aus einem Personal- und Sachaufwand, und zum anderen aus Umstellungskosten: Die Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung haben Kosten von DM 1.680,00 zur Folge, wobei zusätzlich durch rechtliche Veränderungen im Zusammenhang mit der Krankenversicherung Umstellungskosten von DM 1.000,00 zu tragen sind. Die Jahresmeldungen an die Rentenversicherung und Berufsgenossenschaft sind mit einem finanziellen Aufwand von DM 120,00 verbunden. Die Gesamtbelastung von DM 7.975,00 bedeutet eine Belastung je Beschäftigten von DM 265,00.

Die Kostenbelastung im Steuerbereich beträgt insgesamt DM 23.339,00, woran die externen Beratungskosten von DM 9.028,00 mit 38,7% beteiligt sind. Die Berechnung und Abführung der Lohnsteuer und Zuschläge und der Kirchensteuer sowie die Berechnung der vermögenswirksamen Anlagen haben innerbetriebliche

Kosten von DM 2.740,00 zur Folge. Für die Steuereinspruchs- und Säumnisverfahren, die Berechnung und Abführung der Gewerbesteuer und der Kapitalertragsteuer, für die Berechnung und Vorauszahlung der Körperschaftsteuer, für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte sowie für die steuerlichen Jahresabschlußarbeiten enstehen ein innerbetrieblicher Personal- und Sachaufwand von DM 5.700,00 und externe Beratungskosten von DM 9.028,00.

Die Kosten der Administration im Steuerbereich von insgesamt DM 23.339,00 verteilen sich auf die Beschäftigten mit jeweils DM 777,00.

Im Statistikbereich fallen Kosten von DM 490,00 an, die u.a. durch die Verzollungsmeldungen (Ausfuhrerklärung und -meldung) mit einem Aufwand von DM 225,00 verursacht werden.

Das Unternehmen D gibt für die Verwaltungsleistungen im Betriebsbereich Kosten von DM 4.071,00 an, die je Beschäftigten eine Belastung von DM 135,00 bedeuten. Der hauptsächliche Kostenfaktor sind die Kosten im Zusammenhang mit den Wartezeiten bei den Ämtern und Behörden in Höhe von DM 3.500,00.

Der Anteil der Kosten im Sozialbereich an der Gesamtbelastung liegt bei 22,2%, der steuerbedingten Verwaltungskosten bei 65,1%, der statistikbedingten Kosten bei 1,4% und der betriebsbedingten Kosten der Administration bei 11,3%.

Der Anteil der externen Beratungskosten an den Gesamtkosten von DM 35.875,00 liegt bei 25,2%

Tabelle 3.5.6: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens D

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Sozial- und Personalbereich			
Lohnfortzahlung	90,00	33,00	0,00
Rentenversicherung	900,00	0,00	0,00
Krankenversicherung Arbeitslosenversicherung	720,00	60,00	0,00
Schwerbehinderten-bestimmungen	60,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.6:

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Personal- und Sozialbereich			
Meldung gem. Mutterschutzgesetz	30,00	0,00	0,00
Sammlung der ärztlichen Personalatteste	540,00	0,00	0,00
Auszubildende	120,00	7,00	0,00
Jahresmeldung: Rentenversicherung, Berufsgenossenschaft	120,00	5,00	0,00
Bearbeitung Kurbescheinigung	90,00	25,00	0,00
Bescheinigungen für Wehrbeihilfen	15,00	0,00	0,00
Betriebsprüfung Krankenkasse	760,00	0,00	0,00
Bauplanungsvorschriften	3400,00	0,00	0,00
Steuer- und Abgabenbereich			
Berechnung von Lohnsteuer und Zuschlägen Berechnung von Kirchensteuer	684,00	1200,00	0,00
Berechnung von vermögenswirksamen Anlagen	456,00	400,00	0,00
Ausfüllen der Steuerkarten	76,00	0,00	0,00
Ausfüllen der Steuervoranmeldungen	912,00	0,00	0,00
Steuerberechnung bei Nettolohnvereinbarungen	684,00	0,00	0,00
Lohnsteuerbescheinigungen	1900,00	0,00	0,00
Lohnsteuerprüfung	456,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.6:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Steuer- und Abgabenbereich			
Änderungen der Lohnsteuerkarten	437,00	0,00	0,00
Steuereinspruchs- und Säumnisverfahren Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer Errechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer Errechnung und Abführung der Kapitalertragsteuer Berechnung und Vorauszahlung der Körperschaftsteuer Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte Steuerliche Jahresabschlußarbeiten	5700,00	0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00	9028,00
Umsatzsteuer	494,00	0,00	0,00
Vorsteuer aus Reiseabrechnung	456,00	0,00	0,00
Sonderkontierung der Steuerbuchhaltung	456,00	0,00	0,00
Statistikbereich			
Schwerbehindertenverzeichnis	15,00	0,00	0,00
Landeshauptstellenstatistik (Umsatz, Personalstärke)	120,00	0,00	0,00
Einzelhandelsstatistik	100,00	0,00	0,00
Ergänzungserhebung im Einzelhandel	30,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.6:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Betriebsbereich			
Verzollungsmeldungen Ausfuhrerklärung/ Ausfuhrmeldung	225,00	0,00	0,00
Lohnpfändungsberechnung und -abführung	30,00	0	0,00
Arbeits- und Verdienstbescheinigungen	15,00	1,00	0,00
Berufsgenossenschaft (Berechnung und Abführung der Beiträge)	30,00	1,00	0,00
Mehrkostenzuschuß Arbeitsamt	150,00	0,00	0,00
Formulararbeit für Einarbeitungszuschuß Arbeitsamt	15,00	0,00	0,00
Führung des Abfallbeseitigungsbuches	19,00	0,00	0,00
Kfz-Anmeldung, TÜV, Abmeldung	180,00	0,00	0,00
Meldung Rundfunkgebühren der Betriebsfahrzeuge	30,00	0,00	0,00
Wartezeiten bei Ämtern und Behörden	3500,00	100,00	0,00

3.5.4.5 Unternehmen E

Das Unternehmen E, eine GmbH & Co.KG, hat 33 Beschäftigte und ist dem Großhandel zuzuordnen. Es wird ein Jahresumsatz innerhalb der Größenklasse "10 bis 50 Mio. DM Jahresumsatz" erwirtschaftet.

Es entstehen administrative Kosten von insgesamt DM 31.746,00. An den Gesamtkosten sind der Sozialbereich mit 13,9%, der Steuerbereich mit 84,9%, der Statistikbereich mit 0,6% und der Betriebsbereich mit 0,6% beteiligt. Bei der

Verteilung der Gesamtkosten auf die Beschäftigten ergibt sich je Beschäftigten eine Belastung von DM 962,00.

Die Kosten im Sozialbereich haben einen Betrag von DM 4.421,00, die sich aus einem innerbetrieblichen Aufwand von DM 4.121,00 und aus Umstellungskosten im Zusammenhang mit der Rentenversicherung von DM 300,00 zusammensetzen. Der innerbetriebliche Aufwand wird maßgeblich von dem Verwaltungsaufwand durch die Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung in Höhe von DM 3.120,00 bestimmt. Die Meldungen gemäß Mutterschutzgesetz verursachen Kosten von DM 300,00. Jeder Beschäftigte ist mit DM 133,00 mit den Verwaltungskosten im Sozialbereich belastet.

Im Steuerbereich sind Steuerberaterkosten von DM 23.385,00 zu entrichten, die an den gesamten Kosten im Steuerbereich von DM 26.935,00 einen Anteil von DM 88,5% haben. Der innerbetriebliche Aufwand für die Berechnung und Abführung der Lohnsteuer und Zuschläge, der Kirchensteuer, für die Berechnung der vermögenswirksamen Anlagen sowie für das Ausfüllen der Steuervoranmeldungen führt zu Kosten von DM 2.520,00. Die Steuererbringungskosten von DM 26.935,00 verteilen sich auf die Beschäftigten mit jeweils DM 816,00.

Die jährliche Kostenstrukturstatistik verursacht im Statistikbereich einen innerbetrieblichen Aufwand von DM 200,00. Im Betriebsbereich fallen insgesamt Kosten von DM 190,00 an.

An den gesamten Kosten der Administration haben die externen Beratungskosten einen Anteil von 75,1%.

Tabelle 3.5.7: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens E

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungs-kosten in DM**
Sozial- und Personalbereich			
Rentenversicherung Krankenversicherung Arbeitslosenversicherung	3000,00	120,00	0,00
Schwerbehinderten-bestimmungen	100,00	1,00	0,00
Meldungen gem. Mutterschutzgesetz	300,00	0,00	0,00
Auszubildende	200,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.7:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Steuer- und Abgabenbereich			
Betriebsprüfung Krankenkasse	400,00	0,00	0,00
Berechnung von Lohnsteuer und Zuschlägen Berechnung Kirchensteuer Berechnung von vermögenswirksamen Anlagen Ausfüllen der Steuervoranmeldungen	2400,00	120,00	0,00
Ausfüllen der Steuerkarten-Jahreslohnsteuerbescheinigungen	100,00	0,00	0,00
Lohnsteuerprüfung	400,00	0,00	0,00
Steuereinspruchs- und Säumnisverfahren	0,00	0,00	525,00
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer	0,00	0,00	330,00
Prüfung der Gewerbekapitalsteuer	0,00	0,00	50,00
Errechnung der Kapitalertragsteuer	0,00	0,00	230,00
Berechnung und Erklärung zur Ermittlung des Einheitswertes	0,00	0,00	3000,00
Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	0,00	0,00	1200,00
Umsatzsteuer	80,00	0,00	1200,00
Berechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer	0,00	0,00	900,00
Prüfung der Gewerbeertragsteuer	0,00	0,00	50,00
Steuerliche Jahresabschlußarbeiten	0,00	0,00	12000,00
Ergänzungsbilanzen	0,00	0,00	2800,00
Umsatzsteuerprüfung	0,00	0,00	50,00
Steuerberatung allgemein	0,00	0,00	1500,00

Fortsetzung: Tabelle 3.5.7:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Statistikbereich			
Jährliche Kostenstrukturstatistik	200,00	0,00	0,00
Betriebsbereich			
Anträge auf Investitionszuschüsse beim Arbeitsamt Mehrkostenzuschuß Arbeitsamt Formulararbeit für Einarbeitungszuschuß	100,00	0,00	0,00
Kfz-Anmeldung, TÜV, Abmeldung	70,00	20,00	0,00

3.5.4.6 Unternehmen F

Das Unternehmen F ist eine GmbH und gehört zum "Metallgewerbe". Der Jahresumsatz liegt in der Umsatzgrößenklasse "10 bis 50 Mio. DM Jahresumsatz" bei einer Beschäftigtenzahl von 53.

Die Gesamtkosten der Verwaltungsleistungen belaufen sich auf DM 59.121,00. An den Kosten insgesamt sind der Sozialbereich mit 22,5%, der Steuerbereich mit 46,4%, der Statistikbereich mit 1% und der Betriebsbereich mit 30,1% beteiligt. Die Belastung je Beschäftigten des Unternehmens F ist DM 1.115,00.

Das Unternehmen F hat im Sozialbereich Kosten von DM 13.296,00, die z.B. durch den innerbetrieblichen Aufwand für die Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung von DM 560,00 verursacht werden. Die Jahresmeldungen für die Rentenversicherung und Berufsgenossenschaft sind mit Kosten von DM 278,00 verbunden. Je Beschäftigten ergibt sich eine Belastung mit den sozialrechtsbedingten Verwaltungskosten von DM 250,00.

Im Steuerbereich verursachen die verschiedenen Verwaltungsleistungen Kosten von insgesamt DM 27.450,00, die hauptsächlich durch das Steuerberaterhonorar bestimmt sind: Der Anteil ist 83,2%. Für die steuerlichen Jahresabschlußarbeiten

entstehen Steuerberaterkosten von DM 20.000,00. Je Beschäftigten beträgt die Kostenbelastung DM 517,00.

Im Statistikbereich führen der vierteljährliche Handwerksbericht und die Jahreserhebung zum Handwerksbericht sowie die statistische Erhebung der Gehalts- und Lohnstruktur zu Kosten von DM 580,00 für das Unternehmen F.

Das Unternehmen F gibt vergleichsweise erhebliche Kosten im Betriebsbereich von DM 17.795,00 an, die zum einen durch den betrieblichen Aufwand für die Abstimmung mit der Gewerbeaufsicht (DM 6.078,00), und zum anderen durch den betrieblichen Aufwand für das Lesen und die Ausarbeitung gesetzlicher Bestimmungen (DM 8.208,00) determiniert sind. Somit sind die Beschäftigten mit Kosten im Betriebsbereich mit jeweils DM 335,00 belastet.

Tabelle 3.5.8: Verwaltungsleistungen und Kosten des Unternehmens F

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Sozial- und Personalbereich			
Kindergeldbescheinigungen	30,00	0,00	0,00
Lohnfortzahlung	37,00	5,00	0,00
Rentenversicherung Krankenversicherung Arbeitslosenversicherung	360,00	200,00	0,00
Schwerbehindertenbestimmungen	60,00	0,00	0,00
Ärztliche Überprüfungen/ Impfaktionen	9234,00	0,00	0,00
Meldung Mutterschutzgesetz	270,00	0,00	0,00
Sammlung der ärztlichen Personalatteste	180,00	0,00	0,00
Auszubildende	2407,00	100,00	0,00
Betriebsprüfung Krankenkasse	135,00	0,00	0,00
Jahresmeldung: Rentenversicherung, Berufsgenossenschaft	228,00	50,00	0,00
Steuer- und Abgabenbereich			
Berechnung von vermögenswirksamen Anlagen Berechnung von Kirchensteuer	180,00	100,00	0,00
Ausfüllen der Steuerkarten	397,50	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.8:

Verwaltungsleistungen	**Personalkosten in DM**	**Sachkosten in DM**	**Externe Beratungskosten in DM**
Steuer- und Abgabenbereich			
Ausfüllen der Steuervoranmeldungen	180,00	12,00	0,00
Änderung der Lohnsteuerkarten	75,00	0,00	0,00
Lohnsteuerbescheinigungen für andere Zwecke	15,00	0,00	0,00
Lohnsteuer für sonstige Bezüge	2,50	0,00	0,00
Verrechnung mit einbehaltener Lohnsteuer	120,00	0,00	0,00
Lohnsteuerprüfung	1899,00	0,00	0,00
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer	0,00	0,00	95,00
Errechnung der Kapitalertragsteuer	0,00	0,00	123,00
Berechnung und Erklärung der Vermögensteuer	0,00	0,00	700,00
Berechnung und Vorauszahlung der Körperschaftsteuer	0,00	0,00	830,00
Umsatzsteuer	180,00	0,00	275,00
Berechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer	0,00	0,00	413,00
Kfz-Steuer	720,00	0,00	0,00
Steuerl. Jahresabschlußarbeiten	0,00	0,00	20000,00
Feststellung des Eigenkapitals	0,00	0,00	413,00
Berechnung der Mehrarbeitsfreibeträge	720,00	0,00	0,00
Statistikbereich			
Vierteljährlicher Handwerksbericht	40,00	0,00	0,00
Jahreserhebung zum Handwerksbericht	240,00	0,00	0,00
Erhebung der Gehalts- und Lohnstruktur	300,00	0,00	0,00

Fortsetzung Tabelle 3.5.8:

Verwaltungsleistungen	Personalkosten in DM	Sachkosten in DM	Externe Beratungskosten in DM
Betriebsbereich			
Arbeits- und Verdienstbescheinigungen	150,00	0,00	0,00
Berufsgenossenschaft (Berechnung und Abführung der Beiträge)	11,00	0,00	0,00
Führung des Abfallbeseitigungsbuches	3120,00	0,00	0,00
Kfz-Anmeldung, TÜV, Abmeldung	228,00	0,00	0,00
Betrieblicher Aufwand für Abstimmung mit Gewerbeaufsicht	6078,00	0,00	0,00
Betrieblicher Aufwand für Lesen und Ausarbeitung gesetzlicher Bestimmungen	8208,00	0,00	0,00

Die Umfrageergebnisse, die bei den einzelnen Unternehmen erzielt wurden, sollen anhand verschiedener Fragestellungen verglichen werden. Von besonderem Interesse sollen hierbei die möglichen Ursachen für Unterschiede, so z.B. hinsichtlich der Anzahl der erfaßten Leistungen, sein. Der Umfang der Stichprobe und damit die Möglichkeit einer detaillierten Erfassung der Umfrageergebnisse für die sechs Unternehmen erleichtern diesen Vergleich.

3.5.5 Ein Vergleich der Ergebnisse

3.5.5.1 Anzahl der erfaßten Leistungen für jedes Unternehmen

Es konnten für die Stichprobe insgesamt 82 verschiedene Verwaltungsleistungen erfaßt und mit Kosten bewertet werden.

Es ist festzustellen, daß die Zahl der Verwaltungsleistungen, für die die einzelnen Unternehmen Angaben auf einem Fragebogen machten, je nach Unternehmen variiert. Die folgende Tabelle 3.5.9 gibt für jedes Unternehmen einen Überblick

über die Anzahl der erfaßten Leistungen im Personal- und Sozialbereich, Steuer- und Abgabenbereich, Statistikbereich und im Betriebsbereich wider.

Die Tabelle 3.5.9 veranschaulicht, wie je nach Unternehmen in den einzelnen Verwaltungsbereichen die Anzahl der von den Unternehmen angegebenen Verwaltungsleistungen schwankt, und zwar sowohl im Vergleich zu den anderen Unternehmen, als auch zu der Anzahl der insgesamt erfaßten Leistungsarten in den einzelnen Verwaltungsbereichen. Wurden im Personal- und Sozialbereich insgesamt 15 verschiedene Leistungsarten erfaßt, so gab das Unternehmen E beispielsweise nur 7 Verwaltungsleistungen an. Gleiches gilt für die übrigen Verwaltungsbereiche und Unternehmen.

Tabelle 3.5.9: Anzahl der erfaßten Verwaltungsleistungen

Unternehmen	Personal- und Sozialbereich	Steuer- und Abgabenbereich	Statistikbereich	Betriebsbereich	insgesamt
A	11	15	2	3	31
B	11	19	3	5	38
C	12	17	4	3	36
D	13	19	5	9	46
E	7	20	1	4	32
F	12	19	3	6	40
Leistungsarten insgesamt	15	40	14	13	82

Bevor auf die potentiellen Ursachen für diese Unterschiede eingegangen werden soll, ist zunächst das grundsätzliche Problem bei der Abgrenzung und damit Erfassung der administrativen Leistungen zu nennen. So bewertet das Unternehmen E den betrieblichen Aufwand im Zusammenhang mit der Kfz-Anmeldung und -abmeldung als eine überwälzte Leistung der Administration und berechnet infolgedessen für diese Leistung im Rahmen der Umfrage Kosten. Es stellt sich die Frage, ob diese Leistung den überwälzten Leistungen der Administration zuzurechnen ist. Im genannten Beispiel der An- und Abmeldung der Kraftfahrzeuge oder auch im Fall der Abstimmung mit der Gewerbeaufsicht, wofür das Unternehmen F administrative Kosten von DM 6.078,00 angibt, kann diese Frage nicht eindeutig beantwortet werden. Es handelt sich um Kosten, die aus der Interaktion zwischen Staat und dem Unternehmenssektor resultieren. Doch wie im Kapitel 2.2.1 erläutert wird, sind begriffliche Abgrenzungen, z.B. zum versteckten öffentlichen Bedarf oder zu den Leistungen aufgrund staatlicher Auflagen, notwendig.

Danach könnte die Abstimmung mit der Gewerbeaufsicht als Leistung aufgrund einer staatlichen Auflage eingestuft werden und wäre somit nicht sachgerecht den überwälzten administrativen Leistungen zuzuordnen. Da eine allgemeingültige Regel für die Abgrenzung der einzelnen Leistungen, insbesondere im Betriebsbereich, nicht möglich ist, wurden auch die von den Befragten angegebenen Leistungen berücksichtigt, deren Zuordnung zu den administrativen Leistungen nicht eindeutig geklärt ist.

Unabhängig von diesem allgemeinen Problem der Abgrenzung der Verwaltungsleistungen, könnten die folgenden Ursachen für Unterschiede bezüglich der erfaßten Leistungen verantwortlich sein:

- Der gesetzliche Auftrag variiert.
- Die Unternehmen waren bei der Umfrage unterschiedlich engagiert.
- Es existiert eine Informationslücke.

Ein naheliegender Grund für dieses Ergebnis könnte sein, daß nicht von allen Unternehmen die gleichen Verwaltungsarbeiten erfüllt werden müssen, das heißt, der gesetzliche Auftrag variiert. So muß das Unternehmen D als Unternehmen der Branche "Einzel- und Großhandel" die Einzelhandelsstatistik bearbeiten, während dies nicht Aufgabe des Unternehmens A, welches der Branche "Ausbaugewerbe" angehört, ist. Dieses Unternehmen muß wiederum für den Handwerksbericht alle notwendigen Angaben zusammentragen. Es ist offensichtlich, daß bestimmte Verwaltungsleistungen branchenabhängig sind.

Weiter sind Leistungen an bestimmte Tätigkeiten der Unternehmen geknüpft. Das Unternehmen A hat nur deswegen Verwaltungsarbeiten im Zusammenhang mit Bauplanungsvorschriften zu erfüllen, weil ein entsprechendes Bauvorhaben vorliegt. Desweiteren sind Kurbescheinigungen auch nur dann zu bearbeiten, wie bei den Unternehmen A, C und D, wenn die Beschäftigten wegen der Inanspruchnahme einer Kurleistung vom Arbeitgeber die Bestätigung des Arbeitsverhältnisses und der Pflichtbeiträge benötigen.

Es ist zusammenfassend festzustellen, daß der gesetzliche Auftrag zur Erfüllung von administrativen Leistungen nicht für alle Unternehmen gleich ist, sondern, z.B. in Abhängigkeit der Branchenzugehörigkeit, variieren kann.

Als zweite Ursache könnte herangezogen werden, daß das Engagement der Unternehmen bei der Umfrage unterschiedlich gewesen ist.

Die Umfrage war für die betroffenen Unternehmen sehr zeit- und damit auch kostenintensiv. Dies bedeutet, daß jeder zusätzliche Fragebogen, auf welchem jeweils zu jeder Leistung verschiedene Angaben gemacht werden sollten, auch mehr Zeit beanspruchte. Es wurde für den Verlauf der Umfrage festgestellt, daß die Bereitschaft zur Mitarbeit mit zunehmender Zahl der bereits erfaßten Verwaltungsleistungen abnahm. Dieser Sachverhalt könnte eine Ursache dafür sein, warum zu Lasten der Vollständigkeit Angaben von Unternehmen zu bestimmten Leistungen nicht gemacht wurden. Als mögliches Beispiel hierfür könnte angeführt werden, daß das Unternehmen A keine Angaben zu den Verwaltungsarbeiten im Zusammenhang mit den Schwerbehindertenbestimmungen machte. Trotzdem diese Ursache nicht vernachlässigt werden kann, ist hervorzuheben, daß es sich bei den an der Umfrage beteiligten Unternehmen um welche handelt, die ein besonderes Interesse an der Studie und der damit verbundenen Umfrage hatten. Die Motivation für ihre Teilnahme war insbesondere die Einsicht für die Notwendigkeit, die von ihnen als stark empfundene Belastung mit den überwälzten Kosten der Administration durch Publikationen weiter zu verdeutlichen. Aus diesem Grund, soll ein fehlendes bzw. abnehmendes Engagement als Ursache für eine offensichtlich unvollständige Erfassung von Verwaltungsleistungen ausgeklammert werden.

Als dritte Ursache sind mögliche Informationsdefizite zu nennen. Während der Umfrage bei den einzelnen Unternehmen konnten Erfahrungen gesammelt werden, inwieweit die Unternehmen in der Lage waren, Verwaltungsleistungen als solche zu erkennen, die der Staat per Gesetz und ohne Entschädigung auf die Unternehmen überwälzt. Die Ergebnisse spiegeln diese Erfahrung wider. Für die unvollständige Ermittlung von Verwaltungsleistungen in den befragten Unternehmen könnte auch eine Informationslücke verantwortlich sein. Die Unternehmen haben nicht umfassend darüber Kenntnis, in welchem Umfang der Staat sie per Gesetz zur Mitarbeit verpflichtet.

Nur die Unternehmen A, C, D und F gaben z.B. die Leistung "Berechnung und Abführung der Beiträge für die Berufsgenossenschaft" an und machten die notwendigen Angaben auf dem Fragebogen. Das Unternehmen C vernachlässigte die Leistungen "Berechnung von Kirchensteuer" und "Berechnung von vermögenswirksamen Anlagen", und es ist zu vermuten, daß dieses aus Unkenntnis erfolgte. Das Einzelhandelsunternehmen hat 27 Beschäftigte, so daß nicht davon auszugehen ist, daß für keinen der Beschäftigten Kirchensteuer und vermögenswirksame Anlagen zu berechnen sind. Fraglich ist weiter, ob das Großhandelsunternehmen E tatsächlich im Statistikbereich nur die jährliche Kostenstrukturstatistik zu bearbeiten hat.

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß Informationsdefizite eine Ursache dafür sein können, daß die Erhebung nicht dem Anspruch der Vollständigkeit hinsichtlich der erfaßten Leistungen erfüllen kann.

In der folgenden Tabelle 3.5.10 soll für die einzelnen Verwaltungsleistungen dargestellt werden, ob sie von den jeweiligen Unternehmen angegeben wurden und wenn nicht, welcher Grund, das heißt in Anlehnung an die obige Gliederung entweder die Ursache (a) oder (c), hierfür zu vermuten ist.

Tabelle 3.5.10: Verwaltungsleistungen im Vergleich der Unternehmen

Verwaltungsleistungen	Unternehmen					
	A	B	C	D	E	F
Kindergeldbescheinigungen	(a)	+	+	(a)	(a)	+
Lohnfortzahlung	+	+	+	+	(a)	+
Rentenversicherung	+	+	+	+	+	+
Innungs-, Ersatz- und Ortskrankenkassen	+	+	+	+	+	+
Arbeitslosenversicherung	+	+	+	+	+	+
Schwerbehindertenbestimmungensetz	(c)	+	+	+	+	+
Betriebsprüfungen (Krankenkassen)	+	+	+	+	+	+
Bearbeitung Kurbescheinigung	+	(a)	+	+	(a)	(a)
Ärztliche Überprüfungen und Impfaktionen	+	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Bescheinigungen für Wehrbeihilfen	+	+	(a)	+	(a)	(a)
Meldungen gem. Mutterschutzgesetz	(a)	(a)	+	+	+	+
Sammlung der ärztlichen Personalatteste	(c)	(c)	+	+	(a)	+
Auszubildende	+	+	+	+	+	+
Jahresmeldung Rentenversicherung, Berufsgenossenschaften	+	+	+	+	(c)	+
Bauplanungsvorschriften	+	+	(a)	+	(a)	(a)

Fortsetzung Tabelle 3.5.10:

Verwaltungsleistungen	Unternehmen					
	A	B	C	D	E	F
Berechnung von Lohnsteuer und Zuschlägen	+	+	+	+	+	(c)
Berechnung der Kirchensteuer	+	+	(c)	+	+	+
Berechnung der vermögenswirksamen Anlagen	+	+	(c)	+	+	+
Ausfüllen der Steuerkarten	+	+	(c)	+	+	+
Ausfüllen der Steuervoranmeldungen	(c)	+	(c)	+	+	+
Lohnsteuereintragungen auf der Personalkarte	(a)	+	(a)	(a)	(a)	(a)
Berechnung der Mehrarbeitsfreibeträge	(a)	+	(a)	(a)	(a)	+
Änderung der Lohnsteuerkarten	(a)	(a)	(a)	+	+	(a)
Steuerberechnung bei Nettolohnvereinbarungen	+	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Jahreslohnsteuerbescheinigungen, Lohnsteuerjahresausgleich	(c)	+	+	(c)	+	(c)
Lohnsteuerbescheinigung für andere Zwecke	(a)	(a)	(a)	+	(a)	+
Lohnsteuer für sonstige Bezüge	(a)	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Verrechnungen (Sparzulagen u.a.) mit einbehaltener Lohnsteuer	(a)	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Steuereinspruchs- und Säumnisverfahren	(a)	(a)	+	+	+	(a)
Erklärung und Berechnung der Einkommensteuer	+	+	+	(c)	(c)	(c)
Vorauszahlungsüberweisung der Einkommensteuer	(a)	(a)	+	(a)	(a)	(a)
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer	+	+	+	+	+	+

Fortsetzung Tabelle 3.5.10:

Verwaltungsleistungen	Unternehmen					
	A	B	C	D	E	F
Prüfungen der Gewerbekapitalsteuer	(a)	(a)	+	(a)	+	(a)
Lohnsteuerprüfungen	+	(a)	+	+	+	+
Steuereinspruchs- und Säumnisverfahren	(a)	(a)	+	+	+	(a)
Erklärung und Berechnung der Einkommensteuer	+	+	+	(c)	(c)	(c)
Vorauszahlungsüberweisung der Einkommensteuer	(a)	(a)	+	(a)	(a)	(a)
Errechnung und Abführung der Gewerbekapitalsteuer	+	+	+	+	+	+
Prüfungen der Gewerbekapitalsteuer	(a)	(a)	+	(a)	+	(a)
Errechnung und Abführung der Gewerbeertragsteuer	+	+	+	+	+	+
Prüfung Gewerbeertragsteuer	(a)	(a)	+	(a)	+	(a)
Errechnung der Kapitalertragsteuer	(c)	(c)	(c)	+	+	+
Berechnung und Erklärung der Vermögensteuer	+	(c)	(c)	(c)	(c)	+
Vermögensaufstellung	(a)	(a)	+	(a)	(a)	(a)
Berechnung und Erklärung zur Ermittlung des Einheitswertes	(a)	(a)	(a)	(a)	+	(a)
Berechung und Vorauszahlung der Körperschaftsteuer	(a)	+	(a)	+	(c)	+
Einheitliche und Gesonderte Feststellung der Einkünfte	(c)	+	+	+	+	(c)

Fortsetzung Tabelle 3.5.10:

Verwaltungsleistungen	Unternehmen					
	A	B	C	D	E	F
Umsatzsteuer (Voranmeldung, monatliche Meldung, jährliche Erklärung)	+	+	+	+	+	+
Umsatzsteuerprüfung	(a)	(a)	(a)	(a)	+	(a)
Kfz-Steuer (An- u. Abmeldung und Überwachung)	+	+	+	(c)	(c)	+
Monatsabrechung der Vorsteuer aus Reiseabrechnungen	+	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Sonderkontierungen für Steuerbuchhaltung	(a)	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Steuerliche Jahresabschlußarbeiten	+	+	+	+	+	+
Vorbereitungsarbeiten für Steuerberater	+	(c)	(c)	(c)	(c)	(c)
Steuerberatung allgemein	(c)	(c)	+	(c)	+	(c)
Ergänzungsbilanzen	(a)	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Ermittlung des Überschusses aus Vermietung und Verpachtung	(a)	+	(a)	(a)	+	(a)
Buchhaltung	(c)	(c)	+	(c)	(c)	(c)
Feststellung des Eigenkapitals	(a)	(a)	(a)	(a)	(a)	
Unbedenklichkeitsbescheinigungen	(a)		(a)	(a)	(a)	(a)
Schwerbehindertenverzeichnis	(c)	(c)	(c)	+	(c)	(c)
Vierteljährliche Handwerksberichterstattung	+	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Jahreserhebung zum Handwerksbericht	+	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Großhandelsstatistik, Monatserhebung	(a)	(a)	+	(a)	(a)	(a)
Großhandelsstatistik, Jahreserhebung	(a)	(a)	+	(a)	(a)	(a)
Umsatzstatistik, Monatserhebung	(a)	+	+	(a)	(a)	(a)

Fortsetzung Tabelle 3.5.10:

Verwaltungsleistungen	Unternehmen					
	A	B	C	D	E	F
Umsatzstatistik, Jahreserhebung	(a)	+	+	(a)	(a)	(a)
Landeshauptstellenstatistik (Umsatz, Personalstärke)	(a)	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Statistik der Abfallbeseitigung	(a)	+	(a)	(a)	(a)	(a)
Erhebung der Gehalts- und Lohnstruktur	(a)	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Jährliche Kostenstrukturstatistik	(a)	(a)	(a)	(a)	+	(a)
Ergänzungserhebungen im Einzelhandel	(a)	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Einzelhandelsstatistik	(a)	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Verzollungsmeldungen	(a)	(a)	(a)	+	(a)	(a)
Arbeits- und Verdienstbescheinigungen	+	+	+	+	(c)	+
Berufsgenossenschaft	+	(c)	+	+	(c)	+
Anträge auf Investitionszuschüsse beim Arbeitsamt	(a)	(a)	(a)	(a)	+	(a)
Mehrkostenzuschuß Arbeitsamt	(a)	(a)	(a)	+	+	(a)
Formulararbeit für Einarbeitungszuschuß	(a)	+	(a)	+	+	(a)
Betrieblicher Aufwand für Lesen und Ausarbeitung gesetzlicher Bestimmungen	(c)	+	(c)	(c)	(c)	+
Führung des Abfallbeseitigungsbuches	(a)	(a)	(a)	+	(a)	+
Kfz- Anmeldung, TÜV, Abmeldung	(c)	(c)	(c)	+	+	+
Meldung Rundfunkgebühren der Betriebsfahrzeuge	(c)	+	(c)	+	(c)	(c)
Wartezeiten bei Ämtern und Behörden	(c)	(c)	(c)	+	(c)	(c)

Fortsetzung Tabelle 3.5.10:

Verwaltungsleistungen	Unternehmen					
	A	B	C	D	E	F
Betrieblicher Aufwand für Abstimmung mit Gewerbeaufsicht	(a)	(a)	(a)	(a)	(a)	+
Lohnpfändungsberechnung und -abführung	+	+	(a)	+	(a)	(a)
Arbeitnehmerkammern (Berechnung und Abführung der Beiträge)	(c)	(c)	+	(c)	(c)	(c)

+	Angabe der Verwaltungsleistung durch das Unternehmen
(a)	Keine Angabe der Verwaltungsleistung durch das Unternehmen: Die Leistung wurde nicht erbracht (z.B. aufgrund eines fehlenden gesetzlichen Auftrages).
(c)	Keine Angabe der Verwaltungsleistung durch das Unternehmen: Eine Informationslücke als Grund wird vermutet

Aus der Tabelle 3.5.10 wird deutlich, daß die Unternehmen nicht vollständig über die Leistungen informiert sind, die der Gesetzgeber auf sie überwälzt. Zu beachten hierbei ist, daß die Tabelle nur mögliche Informationslücken hinsichtlich der ermittelten Leistungen aufzeigt. Verwaltungsabeiten, die aus Unwissenheit von allen befragten Unternehmen nicht angegeben wurden, sind also in der Analyse nicht berücksichtigt.

Um ein Maß für das Informationsdefizit abzuleiten, sollen für jedes Unternehmen die Leistungen, die offensichtlich aus Unwissenheit nicht angegeben wurden, als Anteil an den gesamten ermittelten Leistungen berechnet werden.

Die einzelnen Ergebnisse gibt die folgende Tabelle 3.5.11 wider.

Tabelle 3.5.11: Informationsdefizit

Unternehmen	Anteil der Leistungen, die vermutlich aus Unkenntnis nicht angegeben wurden, an der Gesamtzahl für jedes Unternehmen ermittelten Leistungen in v.H.
A	41,9
B	28,9
C	33,3
D	19,6
E	50,0
F	27,5

Anhand der voranstehenden Tabelle wird deutlich, daß der Anteil der von den Unternehmen nicht angegebenen an den genannten Verwaltungsleistungen zwischen knapp 20% und 50% variiert. Die Informationslücke hat damit ein beachtliches Niveau und muß bei der Analyse der überwälzten Kosten der Administration, insbesondere hinsichtlich der Frage der politischen Überwälzbarkeit der Verwaltungsleistungen, Berücksichtigung finden. Die empirisch aufgezeigten Informationsdefizite werden im Kapitel 5.3 theoretisch nachgewiesen und stellen einen Bestimmungsfaktor im politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen dar.

3.5.5.2 Bewertung der Verwaltungsleistungen

Da auch die Kostenermittlung im Mittelpunkt der Untersuchung steht, ist ein Kostenvergleich hinsichtlich der einzelnen Verwaltungsleistungen naheliegend.

Wie im vorangegangen Abschnitt erläutert wurde, liegen nur für wenige Verwaltungsleistungen Angaben von allen an der Umfrage beteiligten Unternehmen vor, so daß ein umfassender Kostenvergleich unmöglich ist. Am Beispiel der gesetzlichen Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherungen sollen die Kosten der Administration verglichen werden. Die Bewertung der Leistung "Abführung der gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge" erfolgt nicht getrennt nach den jeweilgen gesetzlichen Versicherungen, da ein entsprechende Zurechnung der Kosten von den Unternehmen nicht erfolgte. Um die Vergleichbarkeit zu erhöhen, werden in der nachstehenden Tabelle neben den absoluten Kosten auch die Kosten je Beschäftigten angegeben.

Tabelle 3.5.12: Administrative Kosten der Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung

Unternehmen	Kosten der Administration der Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung in DM	Kosten der Administration der Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung je Beschäftigten in DM
A	950,00	50,00
B	240,00	10,00
C	486,00	18,00
D	1.620,00	54,00
E	3.000,00	91,00
F	360,00	6,80

Die unterschiedliche Kostenbelastung ist evident. Während das Unternehmen F nur absolute Kosten von DM 360,00 für die Verwaltung der Renten-, Kranken und Arbeitslosenversicherung angibt, sind die entsprechenden Kosten des Unternehmens E DM 3.000,00. Je Beschäftigten bedeutet dies ein Kostenunterschied von DM 84,20. Im Durchschnitt der befragten Unternehmen betragen die Kosten der gesetzlichen Sozialversicherungen je Beschäftigten DM 35,80.

Verschiedene Ursachen können zu diesen Kostenunterschieden führen.

Zum einen sind die Verwaltungsleistungen und ihre Kosten nicht Gegenstand der Kosten- und Leistungsrechnungen der Unternehmen, so daß ihre Angaben nur auf Schätzungen beruhen. Es sind daher Schätzfehler bei der Kostenermittlung durch die Unternehmen zu erwarten und auch bei einer solchen intensiven Umfrage im Rahmen von persönlichen Interviews nicht vollständig zu vermeiden. Für den Verlauf der Umfrage muß festgestellt werden, daß die Kostenermittlung seitens der Unternehmen sehr sorgfältig und nach bestem Wissen erfolgte. Schätzfehler sollen daher allein auf die fehlende Kosten- und Leistungsrechnung für die überwälzten Leistungen der Administration zurückgeführt werden.

Zum anderen könnte eine unterschiedliche Effizienz bei der Leistungserbringung ein divergierender Kostenfaktor sein. Da laut Angaben der Unternehmen die Tätigkeiten im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung ohne eine externe Beratung ausgeübt werden, handelt es sich ausschließlich um innerbetriebliche Kosten. Dies bedeutet, daß die Unternehmen zur Erfüllung der betrachteten Verwaltungsleistung nicht die gleiche Zeit benötigen. So wäre denkbar, daß z.B. durch Datenverarbeitungssysteme die Bearbeitungszeiten verkürzt werden, so daß die

Kostenbelastungen der Unternehmen durch unterschiedlichen Computereinsatz im Verwaltungsbereich variieren können.

Im Folgenden geht es um den Vergleich, ob zur Erfüllung von bestimmten Verwaltungsleistungen eine externe Beratung in Anspruch genommen wird. Es sollen hierbei die vier Verwaltungsbereiche von Interesse sein, so daß in der folgenden Tabelle ein entsprechender Überblick gegeben wird.

Tabelle 3.5.13: Inanspruchnahme einer externen Beratung

Unternehmen	Personal- und Sozialbereich		Steuer- und Abgabenbereich		Statistiken		Betriebsbereich	
	Externe Beratung							
	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
A		x	x			x		x
B		x	x			x		x
C		x	x			x		x
D		x	x			x		x
E		x	x			x		x
F		x	x			x		x

Aus der Tabelle 3.5.13 geht hervor, daß alle Unternehmen nur für den Steuer- und Abgabenbereich eine externe Beratung beanspruchen, mit der Folge, daß in diesem Verwaltungsbereich die Steuerberaterkosten die Kosten für die einzelnen Verwaltungsleistungen maßgeblich bestimmen. Bezüglich der Genauigkeit der Kostenbemessung ist festzuhalten, daß die Kosten aufgrund vorhandener Gebührenrechnungen der Steuerberater detailliert ermittelt werden können und somit Schätzfehler nahezu auszuschließen sind.

3.5.5.3 Zur Kostenzurechnung

Eine wesentliche Fragestellung bei der Untersuchung ist, inwieweit Kosten, das heißt Personal- und Sachkosten sowie externe Beratungskosten, einzelnen Verwaltungsleistungen zugerechnet werden können.

Als allgemeines Ergebnis läßt sich feststellen, daß die Kostenzurechnung nach Identifikation bzw. Ermittlung einer Leistung grundsätzlich auf der Grundlage

entweder von Schätzungen der Unternehmen oder von Steuerberatergebühren erfolgen kann.

Ein Vergleich der Ergebnisse zeigt allerdings auch auf, daß die Unternehmen in wenigen Fällen nur Kosten für ein Bündel von Leistungen angeben konnten. So mußte z.B. im Fall des Unternehmens A eine willkürliche Kostenaufteilung erfolgen,[39] weil es Gesamtkosten von DM 1.900,00 für den steuerbedingten Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Berechnung von Lohnsteuer und Zuschlägen, der Berechnung der Kirchensteuer und der vermögenswirksamen Anlagen sowie für den sozialrechtsbedingten Verwaltungsaufwand für die sozialgesetzlichen Versicherungen angibt.

Damit wird deutlich, daß nicht in jedem Fall für die Verwaltungsleistungen getrennt Kosten ermittelt werden konnten. Als Ursache hierfür ist anzunehmen, so auch die Erfahrung während der persönlichen Interviews, daß eine Aufsplittung der Kosten für die Unternehmen einen Aufwand bedeutet hätte, der für diese Untersuchung nicht zu rechtfertigen war.

Das Ziel, Sachkosten den Verwaltungsleistungen zuzurechnen, konnte vereinzelt verwirklicht werden. Die Ermittlung von Sachkosten stellt für die Unternehmen eine große Schwierigkeit dar und konnte deswegen auch nur unzureichend erfolgen. Es ist als Ergebnis für die Umfrage festzuhalten, daß Sachkosten, wie z.B. Porti, Kopierkosten, ohne einen allgemeinen Sachkostenschlüssel nicht zurechenbar sind.

Desweiteren wurde mit Hilfe der Umfrage der Versuch unternommen, Umstellungskosten infolge von rechtlichen Veränderungen zu erfassen. Es sind zum einen die Unternehmen B, C und E, die Umstellungskosten im Zusammenhang mit der gesetzlichen Rentenversicherung angeben, und es ist zum anderen das Unternehmen E, das Umstellungskosten für die gesetzliche Krankenversicherung nennt. Wodurch diese Kosten verursacht werden, war nicht Ziel der Untersuchung und damit auch nicht Inhalt des Fragebogens. Es sollten Erfahrungen gesammelt werden, ob die Unternehmen in der Lage sein können, entsprechende Kosten zu quantifizieren. Die Ergebnisse belegen, daß die Erfassung von Umstellungskosten nicht Nebenziel einer Umfrage sein sollten. Dieser Fragestellung ist mehr Bedeutung beizumessen. Es besteht offensichtlich die Möglichkeit, Kosten der rechtlichen Veränderungen in den Unternehmen zu erfassen, so daß im Hinblick auf Ko-

---

[39] Die Verteilung der Kosten zu 50% erfolgte aus systematischen Gründen, um eine Einteilung in Verwaltungsbereiche zu ermöglichen.

stenprognosen im Gesetzgebungsverfahren Methoden entwickelt werden müssen, diese Schätzungen zu ermöglichen.

3.5.6 Konnten die Ziele der Untersuchung verwirklicht werden?

Es ist herauszuarbeiten, inwieweit die Ziele der Untersuchung erfüllt werden konnten. Es sollen dabei die Möglichkeiten und Grenzen der gewählten Schätz- bzw. Umfragemethode aufgezeigt werden.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Genauigkeit der Informationen verbessert und eine Überschätzung vermieden werden konnte.

Mit Hilfe der gewählten intensiven Umfragemethode konnten für die einzelnen Unternehmen die Verwaltungsleistungen und ihre Kosten ermittelt werden. Das Ziel der Verbesserung der Genauigkeit der Informationen und Vermeidung der Überschätzung konnte grundsätzlich erreicht werden. Trotzdem insbesondere für den innerbetrieblichen Aufwand Schätzungen der Unternehmen die Basis für die Kostenermittlung darstellen, bedeutet die Angabe von Kosten für die jeweiligen Leistungen im Vergleich zur Schätzung der Kosten für jeweils der vier Verwaltungsbereiche, das heißt für den Sozial- und Personalbereich, Steuer- und Abgabenbereich, Statistikbereich und Betriebsbereich, eine Verringerung von Schätzfehlern.

Die Reduzierung von Schätzfehlern ist das Ergebnis einer sowohl für das befragte Unternehmen, als auch für den Träger der Umfrage sehr kostenintensiven Methode zur Messung der Kosten der Administration. Es stellt sich hierbei die Frage, inwiefern der erhebliche Aufwand zur Erzielung dieser genauen Umfrageergebnisse zu rechtfertigen ist.

Die von Pope (Pope, 1993a, 71-72) untersuchten sechs Entwicklungsphasen der politischen Auseinandersetzung mit den überwälzten Kosten der Administration verdeutlichen ein allgemeines Ziel der Analysen in diesem Themenbereich. Es soll mit Hilfe empirischer Untersuchungen über die Höhe, Struktur und Wirkungen der administrativen Kosten die politischen Entscheidungsprozesse beeinflußt werden, und zwar dahingehend, daß die Kosten der Überwälzung von Leistungen im politischen Entscheidungskalkül Berücksichtigung finden. Um zu erreichen, daß die überwälzten Kosten tatsächlich Gegenstand politischer Entscheidungsprozesse werden, müssen genaue Informationen über sie vorliegen. Sowohl Unter- als auch Überschätzungen der Belastungen des Unternehmenssektors haben negative

Effekte auf die politische Akzeptanz der Kosten als zusätzliche Belastungen. Unterschätzungen bedeuten eine Verharmlosung des Problems und Überschätzungen beinhalten eine Gefahr für die Glaubwürdigkeit der Ergebnisse. Aus diesen Gründen ist es wichtig, möglichst genaue und zuverlässige Ergebnisse zur den Kosten der Administration zu liefern. Mit Hilfe einer Fallstudie kann diesem Ziel stärker Rechnung getragen werden. Diese Art der Umfragemethode muß ein Baustein in der Kostenanalyse sein.

Weiter ist zu klären, inwieweit eine Zurechnung der innerbetrieblichen und externen Kosten zu den einzelnen Verwaltungsleistungen erfolgen konnte.

Am Anfang der Untersuchung entstand die Frage, ob die Unternehmen überhaupt in der Lage sind, den einzelnen Verwaltungsleistungen, die im Unternehmen erfüllt werden, Kosten zuzurechnen. Für den Fall, daß ein externer Berater für die Erfüllung der überwälzten Leistungen verpflichtet wird, ist eine Kostenermittlung ohne Probleme möglich, und zwar nach den Grundsätzen der Steuerberatergebührenverordnung. Es ist die fehlende Kosten- und Leistungsrechnung für die Verwaltungsleistungen, die eine innerbetriebliche Leistungsbewertung erschwert. Es kann für die Umfrage bzw. Stichprobe festgestellt werden, daß die Ermittlung der Personalkosten zwar aufwendig, aber nicht unmöglich war. Es wurden zwar in einigen Fällen Kosten für ein Bündel von Leistungen angegeben, aber dennoch läßt sich als allgemeines Ergebnis festhalten, daß mit einem vertretbaren Aufwand festgestellt werden kann, welche Kosten eine bestimmte Leistung verursacht. Dieses Ergebnis gilt für die Ermittlung der Personalkosten. Hinsichtlich der Zurechnung von Sachkosten konnten keine vergleichbaren Ergebnisse erzielt werden.

Die Schätzmethode stellt einen Ansatz dar, um Kostenprognosen in Gesetzgebungsverfahren durchzuführen. Da durch die Steuerberatergebühren Marktpreise insbesondere für Leistungen im Steuer- und Abgabenbereich existieren, ist eine entsprechende Prognose der Kosten der Administration in Steuergesetzgebungsverfahren durchführbar.

Schließlich ist die Frage zu beantworten, ob Umstellungskosten als Folge rechtlicher Veränderungen geschätzt werden konnten.

Rechtliche Veränderungen und die daraus resultierenden Umstellungskosten in den Unternehmen betreffen einzelne oder ein sehr begrenztes Bündel von Verwaltungsleistungen. Es bedarf daher einer entsprechenden detaillierten Kostenermittlung. Neben den innerbetrieblichen Personalkosten sowie externen Beratungskosten sind auch EDV-Kosten, die durch eine notwendige Umstellung der Daten-

verarbeitungssysteme entstehen können, der von einer rechtlichen Veränderung betroffenen Leistung zuzurechnen. Die angewandte Schätzmethode beweist, daß eine entsprechende Erfassung von Umstellungskosten grundsätzlich möglich ist.

Weiter ist von Interesse, ob Ergebnisse über den Kenntnisstand der Unternehmen über den Umfang der überwälzten Leistungen erzielt werden konnten.

Die Methode zur Schätzung der administrativen Kosten und ihre Ergebnisse können Aufschluß darüber geben, inwieweit die Unternehmen Kenntnis über das Ausmaß der Überwälzung von Tätigkeiten im Verwaltungsbereich haben. Die Entdeckung einer möglichen Informationslücke kann nur auf der Basis einer detaillierten Erfassung der einzelnen Verwaltungsleistungen erfolgen. Da die Unternehmen hierfür umfangreiche Angaben machen müssen, das heißt z.B. im Fall des Unternehmens D Angaben auf 46 Fragebögen, kann eine Umfrage mit dieser Zielsetzung nur auf einer kleinen Stichprobe basieren.

Kenntnisse über die vorhandene Informationslücke, so das Ergebnis der Studie, zu erlangen, ist deswegen von zentraler Bedeutung, weil die Unkenntnis über das tatsächliche Ausmaß der Belastung, das bedeutet in der Regel deren Unterschätzung, den politischen Überwälzungsprozeß forcieren kann. Die Frage der politischen Überwälzbarkeit wird im Kapitel 5.3 eingehend mit Hilfe der Formulierung eines positiven Modells untersucht.

Es sind die folgenden Ergebnisse festzuhalten:

- Die Fallstudie zeigt auf, daß die Belastung der Unternehmen mit den überwälzten Kosten der Administration sehr hoch ist. Die Belastung je Beschäftigten schwankt zwischen DM 654,00 und DM 1.195,00. Die durchschnittliche Gesamtbelastung beträgt DM 31.107,00. Da es sich um keine repräsentative Umfrage handelt, kann eine Hochrechnung für die Gesamtbelastung der schleswig-holsteinischen Handwerks- und Handelsbetriebe nicht erfolgen. Die Ergebnisse dieser Fallstudie werden durch frühere Umfragen bestätigt. Kitterer hebt neben der hohen absoluten Belastung der schleswig-holsteinischen Betriebe besonders auch die relative Mehrbelastung des Handwerks und des Handels hervor. Im Vergleich zu dem Ergebnis von Kitterer (Kitterer, 1989, 15) ist die jährliche Belastung gegenüber 1989 in 1992 um rund DM 10.000,00 gestiegen.

- Es konnten insgesamt 82 verschiedene Verwaltungsleistungen erfaßt werden, und zwar 15 Leistungen im Personal- und Sozialbereich, 40 im Steuer- und

Abgabenbereich, 14 im Statistikbereich und 13 Verwaltungsleistungen im Betriebsbereich. Die Anzahl der von den Unternehmen jeweils angegebenen Leistungen schwankt. Zwei wesentlichen Gründe sind hierfür verantwortlich. Zum einen variiert der gesetzliche Auftrag zur Erfüllung von Leistungen. Es sind bestimmte Leistungen branchenabhängig oder an spezielle Tätigkeiten geknüpft. Zum anderen konnte eine Informationslücke festgestellt werden. Die Unternehmen haben nicht vollständig Kenntnis über das Ausmaß der überwälzten Leistungen der Administration.

- Hinsichtlich der Bewertung der einzelnen Leistungen durch die Unternehmen ist festzustellen, daß die Höhe der Kosten für bestimmte Leistungen je nach Unternehmen schwankt. Eine Ursache hierfür könnte sein, daß die Ermittlung der Kosten zum Teil auf Schätzungen der Unternehmen beruhen und somit mit Schätzfehlern gerechnet werden muß. Auch eine unterschiedliche Effizienz bei der Leistungserbringung kann differierende Kosten zur Folge haben.

- Hinsichtlich der Möglichkeiten der Kostenzurechnung ist als Ergebnis festzuhalten, daß diese für die Personalkosten und externen Beratungskosten durchführbar ist. Eine Ermittlung von Sachkosten für einzelne Verwaltungsleistungen konnte im Rahmen der Studie nur in Einzelfällen erfolgen.

- Die Fallstudie zeigt weiter, daß insbesondere durch rechtliche Änderungen im Personalbereich, das heißt durch Änderungen in Zusammenhang mit der Sozialversicherung Umstellungskosten entstehen. Die Umstellungskosten sind ein bedeutender Kostenfaktor, so ist das Ergebnis der Fallstudie. Das Unternehmen B gibt Umstellungskosten von DM 3.000,00 an, das Unternehmen C von DM 648,00, das Unternehmen D von DM 1.000,00, und das Unternehmen E schätzt die Umstellungskosten im Sozial- und Personalbereich auf DM 300,00. Im Durchschnitt entstehen damit Kosten von knapp DM 1.240,00 als Folge von rechtlichen Veränderungen.

- Die Ergebnisse legen offen, daß mit Hilfe der gewählten Schätzmethode die Zielsetzungen der Studie verwirklicht werden konnten. Durch die detaillierte Zurechnung von innerbetrieblichen und externen Kosten konnten genaue Schätzergebnisse erzielt werden. Daß eine solche Kostenzurechnung überhaupt möglich ist, belegt die Fallstudie. Ein weiteres wichtiges Ziel der Studie war herauszufinden, inwieweit die Unternehmen in der Lage sind, die überwälzten Leistungen der Administration als solche zu identifizieren. Die Umfrageergebnisse zeigen Informationslücken auf. Für die Frage der politischen

Überwälzbarkeit der administrativen Leistungen ist diese Informationslücke von Bedeutung.

Doch bevor der politische Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen im 5. Kapitel analysiert wird, sollen zunächst die rechtlichen und institutionellen Bestimmungsfaktoren der Kosten im privaten Sektor entwickelt werden. Es soll insbesondere die Verrechtlichung als kostentreibender Faktor herausgearbeitet werden.

4. Bestimmungsfaktoren der Kosten der Administration

4.1 Über die steuersystematischen und steuerrechtlichen Bestimmungsfaktoren

Die Steuererbringungskosten tragen hauptsächlich zur Gesamtbelastung im privaten Sektor bei. Es sind damit steuersystematische und -rechtliche Faktoren, die die Kosten der Leistungserbringung beeinflussen können. Die Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens soll hierbei besonders berücksichtigt werden.

Das Finanzwesen der Bundesrepublik Deutschland ist im Grundgesetz, und zwar in den Artikeln 104a GG bis 115 GG geregelt. Artikel 105 GG bestimmt die Gesetzgebungskompetenzen. Danach hat der Bund für alle wichtigen Steuern die Gesetzgebungskompetenz, während gemäß Artikel 105 Abs. 2a GG die Länder diese nur über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, sofern sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, besitzen. Artikel 108 GG bezieht sich auf die Finanzverwaltungen und sieht eine Teilung der Verwaltungshoheit der Steuern zwischen Bund und Ländern vor.

Für alle Steuern und alle steuerlichen Nebenleistungen gilt die Abgabenordnung (AO) als ein allgemeines Steuergesetz. Es stellt die Grundlage für das Besteuerungsverfahren dar.

Die für alle Steuern geltenden Regeln des Besteuerungsverfahrens, wie der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, der Erhebung der Steuern, der Vollstrekkung sowie des steuerlichen Straf- und Bußgeldrechts, sind in der Abgabenordnung enthalten. Während die einzelnen Steuergesetze regeln, welche Steuern in welchen Fällen zu leisten sind, bestimmt die Abgabenordnung das Verfahren. Neben den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen, vor allem des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sind die Durchführung des Besteuerungsverfahrens sowie die Festsetzung der Steuer geregelt. Hierbei sind die Rechte und Pflichten der Finanzbehörden sowie der Steuerpflichtigen bestimmt. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang mit Blick auf die Kosten der überwälzten Leistungen insbesondere die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Steuererklärungspflichten sowie das Recht der Finanzbehörden zu Betriebsprüfungen.

Nach § 140 AO und § 141 Abs. 1 AO besteht eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht. Gewerbetreibende sind nach § 141 Abs. 1 AO unter den folgenden

Voraussetzungen zu einer Buchführung verpflichtet. Für den einzelnen Gewerbebetrieb besteht die Buchführungspflicht, wenn dieser

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze von mehr als DM 500.000 im Kalenderjahr oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als DM 48.000 im Wirtschaftsjahr

hat. Für freiberufliche Tätigen gilt die Buchführungspflicht nicht. Bei diesen Steuerpflichtigen wird der Überschuß aus Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn angesetzt. Es existiert allerdings keine gesetzliche Pflicht, die Betriebseinnahmen und -ausgaben für die Gewinnermittlung nach der Überschußrechnung aufzuzeichnen.

Die Aufbewahrungspflicht der Steuerpflichtigen ist in § 147 AO geregelt. Die Aufbewahrungsfrist beträgt nach § 147 Abs. 3 AO für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare und Bilanzen 10 Jahre und z.B. für Buchungsbelege nach § 147 Abs. 1 AO 6 Jahre. Während die Bilanzen im Original aufbewahrt werden müssen, können nach § 147 Abs. 2 AO die anderen Unterlagen mit Hilfe von elektronischen Datenträgern wiedergegeben werden.

Der § 146 AO beinhaltet u.a. die folgenden Ordnungsvorschriften:

- Die Buchungen und die Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO).
- Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht so verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (§ 146 Abs. 4 AO).

Die Betriebsprüfung dient der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in einem bestimmten Steuerfall und findet in dem Unternehmen statt. Betriebsprüfungen sind ohne Einschränkungen nur bei denjenigen Steuerpflichtigen zulässig, die einen Gewerbebetrieb, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, oder die eine freiberufliche Tätigkeit ausüben. Die Betriebsprüfung erfolgt für alle Steuerarten, und zwar mit der Ausnahme der Lohnsteuer. Die Lohnsteuer wird regelmäßig von Lohnsteuerprüfern der Lohnsteuerstelle geprüft.

Die Steuerrechtsprechung ist Aufgabe der Finanzgerichtsbarkeit und gewährt den Steuerpflichtigen steuerlichen Rechtschutz. Damit besteht die Möglichkeit, gegen eine Entscheidung der Finanzbehörde in einem gerichtlichen Verfahren vorzugehen. Neben diesem steuerlichen Rechtschutz hat die Finanzgerichtsbarkeit die Aufgabe, die richtige Anwendung des Steuerrechts durch die Verwaltung zu kon-

trollieren. Die Steuerrechtsprechung wird durch die Finanzgerichte und den Bundesfinanzhof ausgeübt.

Es wird zwischen außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren.unterschieden.

Das außergerichtliche Rechtsverfahren ist ein Verwaltungsverfahren, das dem gerichtlichen Verfahren vorausgeht. Es sind die Vorschriften der Abgabenordnung maßgeblich. Um gegen eine Entscheidung der Finanzbehörde vorzugehen, besteht zunächst die Möglichkeit zu einem Einspruch nach § 347 AO.

Die Finanzgerichtsordnung ist ein Gesetz, in dem das gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren geregelt ist. Ist der Steuerpflichtige mit seinem Rechtsbehelf im außergerichtlichen Verfahren ganz oder teilweise erfolglos geblieben, so hat er die Möglichkeit, gerichtlich gegen den Verwaltungsakt der Finanzbehörde vorzugehen. Die Klage bei dem Finanzgericht ist somit erst dann zulässig, wenn der außergerichtliche Rechtsbehelf ohne Erfolg gewesen ist. Ist der Steuerpflichtige mit dem Urteil eines Finanzgerichts nicht einverstanden, so hat er unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, in die Revision beim Bundesfinanzhof zu gehen. Rechts- und Verfahrensfehler des finanzgerichtlichen Urteils werden mit der Revision geprüft.

Fristen spielen im Steuerrecht eine wichtige Rolle. Es wird unterschieden zwischen gesetzlichen Fristen und behördlichen Fristen.

Gesetzliche Fristen sind in den gesetzlichen Vorschriften festgelegt. Als Beispiele sind zu nennen die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung nach § 18 Abs. 1 UStG und die fünfmonatige Frist zur Abgabe der Jahressteuererklärungen nach § 149 Abs. 2 AO.

Die Finanzbehörde selber hat die Möglichkeit, Fristen zu setzen, wie die Frist zur Einreichung von Belegen.

Die folgenden statistischen Tabellen geben einen Überblick über die Steuerstruktur und sollen die Bedeutung der einzelnen Steuerarten im System verdeutlichen.

Die volkswirtschaftliche Steuerquote (Verhältnis der kassenmäßigen Steuereinnahmen eines Jahres zum nominalen Bruttoinlandsprodukts in v.H.) gilt als allgemeines Maß für das Niveau der gesamten Steuereinnahmen.

Tabelle 4.1.1: Volkswirtschaftliche Steuerquote 1991-1998[1]

Jahr	Volkswirtschaftliche Steuerquote in v.H.
1991	23,20
1992	23,79
1993	23,74
1994	23,68
1995	23,55
1996	22,59
1997	22,21
1998	22,09

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 115.

Deutlich ist, daß die Steuerquote in 1992 den Höchststand von 23,79% hatte und ab 1996 erheblich zurückgeht und schließlich auf 22,09% in 1998 sinken soll. Dieses Absinken der Steuerquote spiegelt nicht die Entwicklung des Steuerniveaus wider, sondern ist die Folge aus der Neuordnung des Familienleistungsausgleichs. Dieser sieht die Buchung des Kindergeldes nicht über die Staatsausgaben, sondern über die Steuereinnahmen vor.

Die Anteile der kassenmäßigen Einnahmen der wichtigsten Steuern an den gesamten Steuereinnahmen in dem Zeitraum von 1991 bis 1998 gibt die Tabelle 4.1.2 wider.

Die Lohnsteuer, veranlagte Einkommensteuer und die Umsatzsteuer werden in 1998 laut Schätzung einen Anteil von 58% an den gesamten Steuereinnahmen haben. Sie stellen damit die bedeutendsten Steuereinnahmequellen dar. Der Anteil der Lohnsteuer an den Steuereinnahmen betrug in 1991 32,4%, und nach Erreichen seines Höchstwertes in 1995 von 34,7% soll dieser auf 31,5% in 1998 sinken. Somit sind geringe Schwankungen des Anteils der Lohnsteuer an den Gesamteinnahmen festzustellen. Die Entwicklung des Anteils der veranlagten Einkommensteuer an den Gesamteinnahmen zeigt ab 1991 einen abnehmenden Verlauf. Betrug der Anteil in 1991 noch 6,3%, so sinkt dieser bis 1998 auf 1,3% ab. Bei der Umsatzsteuer liegt hingegen eine steigende Entwicklung des Anteils an den Steuereinnahmen vor. Während in 1991 die Umsatzsteuer einen Anteil von 14,9% hatte, stieg dieser in 1996 auf 25,0% an und soll in 1998 einen Wert von

[1] Die Ergebnisse der Jahre 1997 und 1998 stammen vom Arbeitskreis "Steuerschätzungen" vom Mai 1997 (Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 115).

25,1% erreichen. Damit hat die Umsatzsteuer im Steuersystem erheblich an Bedeutung gewonnen.

Tabelle 4.1.2: Anteile der wichtigsten Steuern an den gesamten kassenmäßigen Steuereinnahmen von 1991 bis 1998 nach dem Gebietsstand ab dem 3.10.1990

	Anteile der kassenmäßigen Steuereinnahmen an den Gesamteinnahmen in v.H.							
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997[2]	1998[3]
Lohnsteuer	32,4	33,8	34,4	33,9	34,7	31,4	31,0	31,5
Veranlagte Einkomensteuer	6,3	5,7	4,4	3,2	1,7	1,5	1,3	1,3
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	1,7	1,5	1,6	2,3	2,1	1,7	1,8	1,8
Zinsabschlag	-	-	1,4	1,7	1,6	1,5	1,4	1,4
Körperschaftsteuer	4,8	4,3	3,7	2,5	2,2	3,7	4,1	4,2
Umsatzsteuer	14,9	16,0	23,3	24,8	24,4	25,0	25,3	25,1
Einfuhrumsatzsteuer	12,2	11,0	5,6	5,1	4,4	4,6	4,6	4,5
Gewerbesteuer	6,2	6,1	5.6	5,6	5,2	5,7	6,0	6,0
Grundsteuer A	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Grundsteuer B	1,4	1,4	1,5	1,5	1,6	1,8	1,8	1,8

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 240-245.
Eigene Berechnungen.

Die systematische und rechtliche Ausgestaltung der Besteuerung sind Faktoren, die den Aufwand der Steuerpflichtigen bei der Steuererbringung beeinflussen können. Daher sollen die wichtigsten Steuern, das heißt die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer aus systematischer und rechtlicher Sicht dargestellt werden.

Gegenstand der Einkommensteuer ist das Einkommen der natürlichen Personen. Die Einnahmen aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer betragen laut Schätzung in 1998 276,7 Mrd. DM, womit diese mit einem Anteil von 32,8% an den Gesamtsteuereinnahmen eine bedeutende Einnahmequelle der öffentlichen

[2] Es handelt sich um eine Schätzung.

[3] Es handelt sich um eine Schätzung.

Haushalte darstellen. Bei Hinzurechnung der Einnahmen aus der Kapitalertragsteuer und des Zinsabschlags, das heißt von 27,3 Mrd. DM, steigen die Einnahmen aus der Besteuerung des Einkommens auf rund 304 Mrd. DM in 1998 (Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 245).

Kennzeichnend für die Einkommensteuer ist, daß sie eine persönliche und direkte Steuer ist. Die Bemessungsgrundlage ist das Gesamteinkommen, wobei die Abzugsfähigkeit der Kosten der Einkommenserzielung von der Bemessungsgrundlage besteht. Der steuerrechtliche Einkommensbegriff umfaßt Gewinneinkünfte (Einnahmen abzüglich Betriebsausgaben) und Überschußeinkünfte (Einnahmen abzüglich Werbungskosten).[4] Die Rechtsgrundlagen der Einkommensteuer sind das Einkommensteuergesetz (EStG), die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) und die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) als Verwaltungsanweisungen.

Im deutschen Einkommensteuerrecht sind zwei Verfahren der Steuererhebung, das Quellenabzugs- und das Veranlagungsverfahren, geregelt.

Das Quellenabzugsverfahren gilt bei Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (Lohnsteuer) und bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen (Kapitalertragsteuer, Zinsabschlag).

Die Lohnsteuer ist nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Sie wird durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Der Arbeitnehmer übergibt seine Lohnsteuerkarte dem Arbeitgeber. Dieser hat die Lohnsteuerkarte aufzubewahren und für seinen Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Die Eintragungen und Merkmale der Lohnsteuerkarte müssen auf dem Lohnkonto vermerkt werden. Nach der Lohnsteuertabelle ist durch den Arbeitgeber die Lohnsteuer zu ermitteln und auf dem Lohnkonto einzutragen. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer einzubehalten und für den Arbeitnehmer an das Finanzamt abzuführen.

Die Lohnsteuer-Anmeldung über die einbehaltene und übernommene Lohnsteuer ist bis zum 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums dem Finanzamt einzureichen. Wenn die abzuführende Lohnsteuer im vergangenen Kalenderjahr nicht mehr als DM 6.000, aber über DM 1.600 betrug, so besteht die Möglichkeit, die Lohnsteuer vierteljährlich abzuführen. Der Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum verlängert sich auf ein Jahr, wenn die Lohnsteuer des vor-

---

[4] Die Quellentheorie, die auf die Regelmäßigkeit des Zuflusses abstellt, und die Reinvermögenszugangstheorie, die Einkommen als Zuwachs ökonomischer Dispositionsfähigkeit definiert, liefern theoretische Einkommensbegriffe, die beim steuerrechtlichen Einkommensbegriff je nach Tatbestand der Besteuerung Berücksichtigung finden.

angegangenen Kalenderjahres nicht mehr als DM 1.600 betrug. Sonst ist der Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ein Kalendermonat.

Der Arbeitnehmer ist der Steuerschuldner. Es haftet allerdings der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er im Rahmen seiner Aufgabe einzubehalten und abzuführen hat. Es handelt sich um einen vorläufigen Steuereinzug.

Mit der Einführung des Quellenabzugsverfahrens hat der öffentliche Sektor hohe Kosten der Steuerfestsetzung und -einziehung auf die Privatwirtschaft überwälzt (Albers, 1980, 211). Rappen (Rappen, 1989, 227-229) schätzt die Kosten des Quellenabzugsverfahrens für die privaten und öffentlichen Arbeitgeber auf 3,4 Mrd. DM im Jahr 1984. Der Lohnsteuerjahresausgleich bzw. die Einkommensteuererklärung der privaten Haushalte führen zu Steuererbringungskosten von 1,9 Mrd. DM.

Die endgültige Festsetzung der Steuerschuld erfolgt durch die Antragsveranlagung bzw. der Einkommensteuererklärung. Durch die Antragsveranlagung bekommt der Arbeitnehmer, dessen einbehaltene und an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer die Jahreslohnsteuer übersteigt, die Steuer entsprechend erstattet. Der Antrag auf Durchführung dieser Veranlagung wird durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gestellt. Zudem besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit oder gesetzliche Verpflichtung für den Arbeitgeber, einen Lohnsteuer-Jahresausgleich für seinen Arbeitnehmer durchzuführen.

Beim Veranlagungsverfahren ist der Steuerpflichtige zu einer jährlichen Einkommensteuererklärung verpflichtet. Das Veranlagungsverfahren umfaßt die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sowie die Festsetzung der Steuerschuld. Bei der veranlagten Einkommensteuer sind die Vorauszahlungen am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember zu leisten, wobei nach der Veranlagung die Abschlußzahlungen erfolgen.

Rappen (Rappen, 1989, 227-229) quantifiziert unter Einbeziehung der gesonderten Gewinnermittlung für Personengesellschaften die Steuererbringungskosten der veranlagten Einkommensteuer auf 1,5 Mrd. DM in 1989.

Die Körperschaftsteuer[5] entspricht einer Einkommensteuer der nicht-natürlichen Personen. Sie gehört zu den direkten Steuern und ist eine Personensteuer. Für 1998 werden Einnahmen aus der Körperschaftsteuer auf 35,6 Mrd. DM geschätzt. Dies entspricht einem Anteil von 4,2% an den Gesamtsteuereinnahmen (Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 245). Die Rechtsgrundlagen der Körper-

[5] Vgl. hierzu Fecht (Fecht, 1980, 218-240) und Schneider (Schneider, 1980, 509-563).

schaftsteuer sind das Körperschaftsteuergesetz (KStG), die Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV) und als Verwaltungsanweisung die Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR).

Der Tarif der Körperschaftsteuer hat zwei Steuersätze: Einbehaltene Gewinne werden mit 45%, ausgeschüttete Gewinne mit 30% versteuert.

Um eine steuerliche Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne zu vermeiden, existiert ein Anrechnungsverfahren. Für das deutsche Vollanrechnungssystem[6] ist die Kombination zweier Entlastungsmethoden kennzeichnend. Die Entlastungen erfolgen zum einen auf der Ebene der Körperschaft, und zum anderen auf der Ebene der Anteilseigner. Auf der Ebene der Körperschaft wird zunächst die Tarifbelastung vor Anwendung des Anrechnungsverfahrens ermittelt. Darauf erfolgt eine Vereinheitlichung der Tarifbelastung für Ausschüttungen auf eine einheitliche Ausschüttungsbelastung von 30% des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer. Auf der Ebene der Anteilseigner wird die bei der ausschüttenden Körperschaft verbleibende Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuerschuld angerechnet. Somit werden letztendlich die ausgeschütteten Gewinne mit der persönlichen Einkommensteuer des Anteilseigners belastet. Alle Gewinne der Körperschaft werden demnach mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz belastet. Dabei wird der Teil der Steuer, der den ausgeschütteten Dividenden zuzurechnen ist, als Quellenabzug für die Einkommensteuer des Anteilseigners betrachtet.

Die Körperschaft hat zur Sicherstellung der Grundlagen für die Minderung bzw. Erhöhung der tariflichen Körperschaftsteuer in einer fortlaufenden Gliederungsrechnung festzuhalten, ob und in welcher Höhe ihr für die Ausschüttung bestimmtes Eigenkapital mit Körperschaftsteuer belastet ist. Hierfür gibt es eine besondere Steuererklärung der Körperschaftsteuer, die Körperschaft erhält einen besonderen Feststellungsbescheid.

Die Vorauszahlungen der Körperschaftsteuer erfolgen am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember; Die Abschlußzahlungen sind in der Regel 8 bis 16 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums zu entrichten. Für die Veranla-

---

[6] Es gibt verschiedene Anrechnungssysteme. Beim Klassischen System werden die Gewinne der Körperschaften werden mit einem einheitlichen Tarif ohne Anrechnung besteuert. Beim Gespaltener Steuersatz wird der Steuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne ohne Anrechnung gespalten. Beim Teilanrechnungssystem besteht die Möglichkeit der teilweisen Anrechnung der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne auf die Einkommensteuer des Anteilseigners. Bei der Teilhabersteuer werden die gesamten Gewinne dem Anteilseigner zugerechnet und von der Einkommensteuer erfaßt.

gung und Erhebung der Körperschaftsteuer gelten die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren ist infolge der Eigenkapitalgliederung, insbesondere bei unterschiedlicher Tarifbelastung, bei der Verlustverrechnung und bei der Behandlung nicht abzugsfähiger Ausgaben, kompliziert und damit mit hohen administrativen Kosten verbunden (Raupach, 1985, 123).

Die Umsatzsteuer[7] ist eine Verkehrsteuer und in ihrer wirtschaftlichen Wirkung eine allgemeine Verbrauchsteuer, die den gesamten privaten und öffentlichen Verbrauch belastet. Die Rechtsgrundlagen der Umsatzsteuer sind das Umsatzsteuergesetz (UStG), die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) und die Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR).

Die Steuerlast hat der Verbraucher zu tragen, Steuerschuldner ist das Unternehmen, das einen Umsatz ausführt. Das Unternehmen muß damit die Umsatzsteuer auf die Empfänger seiner Leistungen als Bestandteil der Preise abwälzen, das heißt, die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer.

Die Umsatzsteuereinnahmen sollen laut Schätzung in 1998 211,7 Mrd. DM betragen und damit einen Anteil von 25,1% an den gesamten Steuereinnahmen erreichen. Dieser Anteil erhöht sich auf 29,6%, wenn auch die Einnahmen der Einfuhrumsatzsteuer berücksichtigt werden (Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 245).

Die Umsatzsteuer belastet bei gleichem Steuersatz alle Waren und Dienstleistungen, wenn sie den Endverbraucher erreichen, durch den Vorsteuerabzug in gleicher Höhe, unabhängig davon, wieviele Wirtschaftsstufen eine Ware oder Dienstleistung durchläuft. Es handelt sich damit um eine Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug.

Die Verrechnung der Vorsteuern aus den Vorumsätzen mit den Steuern aus den ausgeführten Umsätzen erfolgt im Rahmen der monatlichen bzw. vierteljährlichen Voranmeldungen. Durch die Verrechnung der Vorsteuer hat das Finanzamt erst dann eine endgültige Einnahme, auf die kein Erstattungsanspruch mehr besteht, wenn die Einzelhandelsstufe an den Letztverbraucher umgesetzt hat.

Unter der Annahme einer vollständigen Überwälzung erhält jede Stufe die Steuer im Preis zurück. Die Netto-Umsatzsteuer ist für die Unternehmen damit ein

---

[7] Vgl. hierzu Xaver (Xaver, 1977, 27-40) und Pohmer (Pohmer, 1980, 650-707).

durchlaufender Posten. Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, Eigenverbrauch sowie die Einfuhr (Einfuhrumsatzsteuer).

Das Umsatzsteuergesetz kennt zwei Steuersätze: der allgemeine Steuersatz von 15% und der ermäßigte Steuersatz von 7%. Die umsatzsteuerliche Freigrenze beträgt für Kleinunternehmen DM 32.500 Bruttoumsatz.

Der Steuerpflichtige hat für die Umsatzsteuer-Voranmeldung und die Umsatzsteuererklärung die Steuer selbst zu berechnen. Es muß bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums eine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt eingereicht werden. Der Voranmeldungszeitraum ist im allgemeinen das Kalendervierteljahr. Beträgt jedoch die Umsatzsteuer des vorangegangenen Kalenderjahres mehr als DM 120.000, so ist monatlich die Umsatzsteuer-Voranmeldung abzugeben. Ein Unternehmen mit entsprechend weniger als DM 1.000 Umsatzsteuer kann von der Abgabe einer Voranmeldung befreit werden. Nach Ablauf eines Kalenderjahres haben die Unternehmen bis zum 31. Mai des folgenden Jahres eine Umsatzsteuererklärung einzureichen. Es ist in der Jahreserklärung die Steuer bzw. der Erstattungsanspruch selbst zu berechnen.

Die Gewerbesteuer[8] gehört zu den Objektsteuern. Der Steuergegenstand ist der Gewerbebetrieb, seine objektive Ertragskraft und sein Kapital. Als Rechtsgrundlagen gelten das Gewerbesteuergesetz (GewStG), die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) und als Verwaltungsanweisung die Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR).

Die Gewerbesteuer ist eine Gemeindesteuer und erzielt nach einer Schätzung für 1998 Einnahmen von 51,1 Mrd. DM; dies entspricht einem Anteil von 6,0% am Gesamtsteuereinnahmen von 843,5 Mrd. DM (Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 245).

Die Gewerbesteuer setzte sich bis zum 01.01.1998 aus der Gewerbeertrags- und der Gewerbekapitalsteuer zusammen. Ab 1998 ist die Gewerbekapitalsteuer abgeschafft. Die Besteuerungsgrundlage ist demnach der Gewerbeertrag. Dieser ist der nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn, der um Hinzurechnungen und Kürzungen korrigert wird.

Die Berechnung der Steuerschuld ist wie folgt: Der Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag ergibt sich durch Anwendung der Steuermeßzahl, die als Staffeltarif gestaltet ist, auf den Gewerbeertrag. Die Summe der Steuermeßbeträge ergibt den einheitlichen Steuermeßbetrag, wobei die Anwendung des Hebesatzes auf

---

[8] Vgl. hierzu Hansmeyer (Hansmeyer, 1981, 617-633) und Littmann (Littmann, 1980, 609-632).

diesen zur Gewerbesteuerschuld führt. Der gewogene Durchschnittshebesatz betrug in 1995 im früheren Bundesgebiet 378% und in den neuen Ländern und Berlin Ost 343% (Statistisches Bundesamt, 1997, 556).

Durch die Existenz von Freibeträgen wird nicht nur eine gewerbesteuerliche Entlastung erwirkt, sondern auch eine Entlastung von Verwaltungsarbeiten im öffentlichen und privaten Bereich. Der Freibetrag bei der Gewerbeertragsteuer beträgt DM 48.000 für Einzel- und Personenunternehmen. Für Gewerbeerträge bis DM 144.000 DM werden ermäßigte Steuermeßzahlen angewendet.

Die Entrichtung der Gewerbesteuer erfolgt im Rahmen von vierteljährlichen Vorauszahlungen jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November. Nachdem die Jahressteuer festgesetzt wurde, sind die Abschlußzahlungen fällig. Zudem haben die gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmen und Personengesellschaften eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, und zwar wenn der Gewerbeertrag den Freibetrag von DM 48.000 übersteigt.

4.2 Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen und Verrechtlichung

4.2.1 Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen und Verrechtlichung als Kostenfaktoren

Die Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen und die Verrechtlichung können die Kosten der Leistungserbringung beeinflussen.

Da der öffentliche Sektor trotz Überwälzung einer bestimmten Leistung seine Kontrollfunktion wahrnehmen muß, ist die Funktionsfähigkeit der Interaktion zwischen öffentlichem und privatem Sektor von Bedeutung. Ineffiziente Verwaltungsstrukturen können die Wirtschaftlichkeit und Effektivität der Zusammenarbeit beeinträchtigen und damit als kostentreibende Faktoren wirken.

Die Kostenentwicklung ist abhängig von der Operationalität der gesetzlichen Rahmenbedingungen. Sind die für eine überwälzte Leistung relevanten gesetzlichen Bestimmungen unklar und schwer verständlich, so kann dem zur Leistung Verpflichteten ein zusätzlicher Aufwand, z.B. durch die Beschaffung von Informationen oder durch die Notwendigkeit der Inanspruchnahme einer externen Beratung, entstehen.

4.2.2 Zur Ineffizienz öffentlicher Verwaltungen

4.2.2.1 Gebot zur Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit

Das Gebot zur Wirtschaftlichkeit ist verfassungsrechtlich und haushaltsrechtlich verankert. Der öffentliche Sektor ist bei seiner Aufgabenerfüllung verpflichtet, den Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit Rechnung zu tragen. Nach Art. 114 Abs. 2 GG hat der Bundesrechnungshof das Recht zu prüfen, ob die Wirtschafts- und Haushaltsführung des öffentlichen Sektors nach den genannten Prinzipien erfolgte. Das Wirtschaftlichkeitsgebot der Verfassung ist in der Bundeshaushaltsordnung näher bestimmt. Nach § 90 BHO wird der Inhalt der Prüfung des Bundesrechnungshofes weiter spezifiziert. Danach hat der Bundesrechnungshof zu prüfen, ob nach § 90 Nr. 3 BHO wirtschaftlich und sparsam verfahren wurde und ob nach § 90 Nr. 4 BHO die Aufgabe mit geringerem Personal- und Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer hätte erfüllt werden können.

Die verfassungsrechtliche Verankerung der Kontrolle von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit ist damit auch Bestandteil der Bundeshaushaltsordnung.

Die Prinzipien von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sind in der Bundeshaushaltsordnung rechtlich fixiert. Nach § 7 Abs. 1 BHO sind bei der Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten. Diese Prinzipien sind auch im Haushaltsgrundsätzegesetz geregelt, und zwar gleichlautend im § 6 HGrG.

Damit stellt sich die Frage nach einer inhaltlichen Definition von Wirtschaftlichkeit. Grundsätzlich sind Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit dann gegeben, wenn ein bestimmter Output mit einem möglichst geringem Input erzielt wurde oder mit einem bestimmten Input ein bestmöglicher Output erreicht wurde (Frankfurter Institut, 1991, 15).

Bei der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von öffentlichen Verwaltungen sind zwei Fragestellungen zu unterscheiden. Zum einen geht es um die Frage, inwieweit der Staat zusätzliche Aufgaben, die nicht der Sicherstellung seiner Hoheits- und Kontrollfunktion dienen, erfüllt.[9] Zum anderen ist festzustellen, welche Mängel der öffentlichen Verwaltungsstrukturen wirtschaftliches Handeln in der Hoheitsverwaltung begrenzen.

Ein kurzer Überblick über die Mängel der öffentlichen Verwaltungsstrukturen soll die Ursachen für die Ineffizienz des Verwaltungshandelns aufzeigen.[10]

4.2.2.2 Mängel öffentlicher Verwaltungsstrukturen

Die strukturellen Merkmale der öffentlichen Verwaltungen sind dafür verantwortlich, daß nicht hinreichend genug Anreize zu wirtschaftlichem Handeln bestehen (Frankfurter Institut, 1991, 9-13).
Es handelt sich hierbei um

- mangelnden Wettbewerbs- und Existenzdruck,
- mangelndes Eigeninteresse zur Wirtschaftlichkeit,

---

[9] Die Frage der Privatisierung öffentlicher Aufgaben bzw. Leistungen soll im Folgenden nicht näher untersucht werden, weil diese nicht in einem direkten Zusammenhang mit den Kosten der überwälzten Leistungen steht.

[10] Die Theorie der Bürokratie liefert zahlreiche Analysen zur Struktur und Eigendynamik öffentlicher Verwaltungen. Ein Überblick über die theoretischen Ansätze ist zu finden bei Roppel (Roppel, 1979).

- Fehlmotivation der öffentlich Bediensteten,
- hochgradige Zentralisierung,
- Input- statt Outputorientierung und
- unzureichende Kontrolle des Verwaltungshandelns.

Der Wettbewerbsdruck im privaten Sektor erfordert effiziente Organisationsstrukturen. In der öffentlichen Verwaltung mangelt es an diesem Druck, und zwar mit der Folge, daß kein Anreiz für eine Leistungsverbesserung besteht. Hätte der Steuerpflichtige z.B. die Möglichkeit, eine Steuerverwaltung zur Bearbeitung seiner Steuersachen auszuwählen, so würde zwischen den Steuerverwaltungen ein Wettbewerb um die Steuerpflichtigen entstehen. Die Kriterien wie Bearbeitungszeit, Bearbeitungsgüte, Bürgerfreundlichkeit, Service etc. wären dann bei der Entscheidung der Steuerpflichtigen für eine Steuerbehörde von Bedeutung. Der fehlende Wettbewerbs- und Existenzdruck der öffentlichen Verwaltung verhindert Anpassungsvorgänge, die mehr Wirtschaftlichkeit bei der Leistungserbringung ermöglichen würden.

Trotzdem Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgeschrieben werden, wird sparsames und wirtschaftliches Handeln in den öffentlichen Verwaltungen nicht belohnt. Es existiert hierfür kein Anreizsystem. Eine sparsame Haushaltsführung, die dazu führt, daß der Mittelansatz nicht voll ausgeschöpft wird, wird vielmehr durch eine drohende Mittelkürzung im folgenden Haushaltsjahr bestraft.

Die erfolgreiche Motivation der öffentlich Bediensteten mit dem Ziel, die Leistungsfähigkeit und -bereitschaft zu erhöhen, ist ein entscheidender Faktor für die Effizienz der öffentlichen Leistungserbringung. Das Leistungsprinzip fehlt in den öffentlichen Verwaltungen, so daß die Motivation der öffentlich Bediensteten den Rahmen für wirtschaftliches Handeln begrenzt. Leistungsabhängige Gehälter, Regelbeförderung in Abhängigkeit von Dienstjahren und eine fehlende Erfolgsverantwortlichkeit der Bediensteten sind Kennzeichen und damit Mängel der Verwaltungsstrukturen.

Die öffentlichen Verwaltungen sind hierarchisch strukturiert, wodurch die Wirtschaftlichkeit eingeschränkt werden kann. Hierarchische Strukturen erfordern zwischen den einzelnen hierarchischen Ebenen Informations-, Abstimmungs- und Entscheidungsprozesse, die mit dem Wirtschaftlichkeitsprinzip konfligieren können.

Die inputorientierte Steuerung des Verwaltungshandelns verhindert eine Mittelzuweisung, die sich an Zielvorgaben orientiert. Die Titelbewirtschaftung entspringt der zentralen Steuerung des Verwaltungshandelns ohne eigenverantwortli-

che Entscheidungsstrukturen. Durch die inputorientierte Titelbewirtschaftung lassen sich die Kosten einer Leistung nicht ermitteln.

Es besteht in den öffentlichen Verwaltungen kein Kontrollsystem, das einen Vergleich des angestrebten Ergebnisses und dem realisierten Ergebnis erlaubt (Frankfurter Institut, 1991, 31). Die für einen Soll-Ist-Vergleich erforderlichen Systeme bedürfen eines umfassenden Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung. Den öffentlichen Verwaltungen mangelt es sowohl an einer laufenden Buchführung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung mit Bilanzierung und Erfolgsrechnung, als auch an einer Kosten- und Leistungsrechnung.

Diese grundlegenden Mängel öffentlicher Verwaltungsstrukturen können für eine Nichteinhaltung des Sparsamkeits- und Wirtschaftlichkeitsgebotes bei der Erfüllung staatlicher Aufgaben und Leistungen verantwortlich sein. Die Ineffizienz des öffentlichen Verwaltungshandelns ist somit ein Bestimmungsfaktor für die überwälzten Kosten der Administration. Ineffizientes Verwaltungshandeln erschwert die Interaktion zwischen dem privaten und öffentlichen Sektor, so daß hieraus für den privaten Sektor eine zusätzliche Belastung, wie durch Wartezeiten bei den Ämtern, resultieren kann.

4.2.2.3 Fallbeispiel: Ineffizienz der Hamburger Steuerverwaltung

Die Bearbeitungszeit und -güte von Steuerverwaltungen ist für die Funktionsfähigkeit der Steuererhebung und damit für den Aufwand der Steuerpflichtigen von Bedeutung. Die Steuerverwaltung als Hoheitsverwaltung muß hohen Anforderungen an Verwaltungslenkung und -leitung gerecht werden (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1995, 40).

Die Prüfung der Effizienz der Steuerverwaltungen der Freien und Hansestadt Hamburg durch den Rechnungshof zeigt auf, inwieweit strukturelle Mängel der Steuerverwaltungen die Qualität der Steuererhebung beeinträchtigen.
Der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg nennt in seinem Jahresbericht 1995 als Ursachen für die Ineffizienz von Verwaltungshandeln das Auseinanderfallen von Ressourcenverantwortung und fachlicher Verantwortung, unklare und fehlende politische Vorgaben, eine mangelhafte Leistungs- und Kostentransparenz sowie Defizite im Führungsverhalten (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1995, 32).

Der Rechnungshof stellt für die Hamburger Steuerverwaltungen erhebliche Vollzugsdefizite fest, die neben der Ineffizienz des Verwaltungshandelns auf die Zunahme der Arbeitsfallzahlen sowie auf die Komplizierung des Steuerrechts zu-

rückgeführt werden. Die wachsenden Arbeitsrückstände beeinträchtigen die Rechtzeitigkeit und Vollständigkeit der Besteuerung (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994, 18).

In seinem Bericht über die Lage der Steuerverwaltung kritisiert daher der Rechnungshof die Personalausstattung der Hamburger Steuerverwaltung.

> "Seit Anfang der 80er Jahre zeichnet sich bei der Personalausstattung der Hamburger Steuerverwaltung ein zunehmender Mangel ab, der sich zu einem erheblichen Personaldefizit - vor allem in der Betriebsprüfung, aber auch in den Veranlagungsstellen - entwikkelt hat. Trotz nennenswerter Anstrengungen ist eine nachhaltige Verbesserung der Verhältnisse nicht absehbar (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994, 10)."

Der Rechnungshof fordert ein Controlling-orientiertes Berichtswesen für die Steuerverwaltung, um einen flexiblen Personaleinsatz in Abhängigkeit der Fallzahlen- und Aufgabenentwicklungen der einzelnen Finanzämter sicherzustellen (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1995, 32).

Die Forderung des Rechnungshofes ist auch die Folge eines internationalen Vergleiches mit der Praxis von Großbritannien, wo jährlich ein Bericht über die britische Steuerverwaltung vorgelegt wird.

Der Rechnungshof hebt das britische Berichtswesen als Vorbild hervor.

> "In diesen jährlichen Berichten wird über Organisation und Ziele, "Kundenservice", Einhaltung von Steuervorschriften, Effektivität und Effizienz der Verwaltung, Personalwesen und -vorsorge, Steuerfestsetzung und -erhebung, Steuerpolitik u.a. berichtet. Das Bewußtsein, welche Kosten die Steuerverwaltung verursacht, scheint dadurch ausgeprägt, daß die Verwaltungskosten wesentlicher Steuern in Pence pro Pfund ausgewiesen werden (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994, 30)."

Damit wird deutlich, daß der Rechnungshof ein Controlling-orientiertes Berichtswesen als notwendig betrachtet, um Ineffizienzen der Steuerverwaltung und damit der Steuererhebung aufzudecken.

Die Ermittlung der Verwaltungskosten wesentlicher Steuern ist erforderlich um Kosten-Ertrag-Verhältnisse für einzelne Steuern bilden zu können und um somit die Wirtschaftlichkeit der Erhebung einzelner Steuern beurteilen zu können.

4.2.3 Zur Verrechtlichung

4.2.3.1 Verrechtlichung als Kostenfaktor

Die Verrechtlichung im Steuer- und Sozialbereich ist für den privaten Sektor ein Kostenfaktor. Durch die rechtliche Ausgestaltung des Steuer- und Sozialsystems kann die Erfüllung der überwälzten Leistungen durch die Privaten erschwert werden. Sind die Normen weder eindeutig, noch transparent formuliert, so müssen die Privaten sich vermehrt informieren, um den gesetzlichen Anforderungen gerecht werden zu können. Aufgrund der mangelnden Operationalität der Gesetze entsteht den Privaten ein erhöhter Aufwand durch Informationskosten, die bei einem transparenten und verständlichen Rechtssystem nicht entstanden wären. Die Verrechtlichung kann damit ein bedeutender Bestimmungsfaktor für die Kostenentwicklung im privaten Sektor darstellen.

4.2.3.2 Ursachen und Typen der Verrechtlichung

Das Problem der Verrechtlichung kann sowohl aus rechtswissenschaftlicher Sicht, als auch aus politikwissenschaftlicher Sicht betrachtet werden (Voigt, 1980, 16-17).

Verrechtlichung aus rechtswissenschaftlicher Sicht bedeutet zum einen eine kontinuierliche Vermehrung des geschriebenen Rechts, um neue und damit nicht normierte Lebensbereiche gesetzlich zu regeln. Zum anderen entsteht Verrechtlichung durch das Ziel des Gesetzgebers, bereits normierte Lebensbereiche genauer zu bestimmen. Voigt begründet diese Form der Verrechtlichung.

> "Vor allem die Notwendigkeit, schnell auf nationale und internationale Veränderungen der ökonomischen Gegebenheiten reagieren zu müssen, führte zu einer Abkehr von den Grundsätzen der Allgemeinheit und Abstraktheit des Gesetzes und zu einer Zunahme von Maßnahme- und Einzelfallgesetzen. Denn gerade die neuen Aufgaben des Sozialstaates, Sozialleistungen und Subventionen zu erbringen sowie Finanzplanung, Global- und Konjunktursteuerung zu betreiben, erfordern nicht nur immer mehr, sondern auch immer *speziellere* gesetzliche Regelungen (Voigt, 1981, 6)."

Aus politikwissenschaftlicher Sicht wird Verrechtlichung verstanden als eine Folge der Machtverschiebung zwischen Parlament, Verwaltung und Justiz.

Es sollen drei wesentliche Ursachen für die zunehmende Verrechtlichung und folglich für eine verstärkte Belastung der Privaten mit den Kosten der Administration im Steuer- und Sozialbereich herausgearbeitet werden: Staatliches Han-

deln braucht Regeln, der politischen Entscheidungskompetenz fehlt die Stärke und Perfektionismus des Gesetzgebers.

Eine steigende Staatsquote führt zu einem Anstieg der Bürokratie und damit zu einer verstärkten Kostenbelastung im privaten Sektor (Dickertmann, 1982, 157). Der wachsende Anteil des Staates am Sozialprodukt ist die Folge der Übernahme einer ausgeweiteten Risikoträger- und Lenkungsfunktion durch den Staat. Diese Entwicklung, erfordert neue Gesetze, Veränderung von bestehenden Gesetzen, Richtlinien und Verordnungen. Zusätzlich zu den gesetzlichen Erfordernissen steigt der Finanzbedarf als Folge der Ausweitung der Staatsaufgaben.

Fiskalische und nicht-fiskalische Ziele kennzeichnen das Steuersystem bzw. -recht, so daß es in seiner Ausgestaltung kompliziert und nicht mehr transparent ist. Die Kompliziertheit des Steuersystems ist ein wesentlicher Bestimmungsfaktor für die administrativen Kosten im Steuer- und Abgabenbereich. Die Staatsquote hat sich seit 1990 wie folgt entwickelt.

Tabelle 4.2.1: Entwicklung der Staatsquote 1990-1997

Staatsausgaben in v.H. des Bruttoinlandsprodukts				
1990	1994	1995	1996	1997
46,1	50,1	50,6	50,2	49,5

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 344

Die Zunahme der Staatsquote seit 1990 ist auf die Wiedervereinigung und die damit verbundenen erhöhten Staatsausgaben zurückzuführen. Die steigenden Staatsausgaben resultieren dabei u.a. aus der Übernahme westdeutscher Leistungsgesetze, wie z.B. des Wohngeldes und der Sozialhilfe sowie der Regelungen der Sozialversicherung. Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung fordert dringend eine Einschränkung der Risikoträgerfunktion des Staates durch einen Subventionsabbau, die Reform der sozialen Sicherung sowie durch den Abbau von Steuervergünstigungen.[11]

Die Risikoüberwälzung vom privaten auf den öffentlichen Sektor ist verbunden mit einem Überwälzungsprozeß in entgegengesetzter Richtung. Die genannten Bereiche "Subventionen", "Soziale Sicherung" und "Steuervergünstigungen" sind von einer Regeldichte gekennzeichnet.

---

[11] Vgl. Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, Jahresgutachten 1994/95 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Drucksache 13/26, Wiesbaden 1994, 192-195.

Doch nicht nur eine Ausweitung der Risikoträgerfunktion des Staates führt zu einer notwendigen Anpassung der rechtlichen Rahmenbedingungen. In seiner Lenkungsfunktion verändert der Staat seine bestehenden Aufgaben und vorhandenen Ziele, und zwar in Anpassung an die Veränderung der gesamtwirtschaftlichen Eckdaten oder auch des politischen Meinungsbildes (Dickertmann, 1982, 158). So erfolgen immer wieder staatliche Interventionen bzw. Reformen, um einer veränderten politischen Zielsetzung Rechnung zu tragen.

Damit ist nicht nur die Ausweitung der Risikoträgerfunktion des Staates, sondern auch die Ausdehnung der Lenkungsfunktion für eine zunehmende Regeldichte und folglich für eine erschwerte Leistungserbringung des privaten Sektors verantwortlich.

Auch der Mangel an politischer Entscheidungskompetenz kann die Kostenentwicklung im privaten Sektor bestimmen.

Komplizierte Gesetze, Verordnungen und Richtlinien sind häufig das Ergebnis von politischen Entscheidungen, die hinsichtlich der Sache nicht eindeutig und konsequent sind. Der Mangel an sachgerechten politischen Entscheidungen führt dazu, daß mit Hilfe von gerichtlichen Entscheidungen Klarheit über einen Sachverhalt herbeigeführt werden muß (Dickertmann, 1982, 160).[12]

Eine weitere Ursache für die Regeldichte ist der Perfektionismus der Gesetzgebung. Dickertmann spricht von einer Dilemma-Situation des Rechtsstaates.

> "...:Generalklauseln und Pauschalierungen würden zu weite Interpretationsspielräume bis zur Willkür der Verwaltung erlauben. Das wäre mit den rechtsstaatlichen Prinzipien, vor allem mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung gleichgelagerter Fälle, nicht vereinbar; neuerliche Verfahren zur gerichtlichen Klärung wären die Folge. Eine zu starke Einzelfallregelung hat aber mangelnde Transparenz und dementsprechend letztlich Ungleichbehandlung zur Folge (Dickertmann, 1982, 161)."

Die Analyse der Ursachen für eine zunehmende Verrechtlichung zeigt, daß sich drei Grundtypen der Verrechtlichung unterscheiden lassen, und zwar die Vergesetzlichung, die Bürokratisierung und die Justizialisierung (Voigt, 1981, 5-7).

Eine Verrechtlichung in Form der Vergesetzlichung bedeutet eine quantitative Zunahme der rechtlichen Vorschriften.

---

[12] Der Umfang der Geschäftstätigkeit z.B. des Bundesfinanzhofes bzw. der Finanzgerichte belegen diesen Sachverhalt. In dem folgenden Kapitel zur Kompliziertheit der Steuergesetze wird diese Entwicklung zahlenmäßig belegt.

Bürokratisierung im Sinne einer Verrechtlichung bedeutet, daß durch die Verwaltung eigenes Recht geschaffen wird, z.B. in Gestalt von Verwaltungsvorschriften und - grundsätzen.[13]

Justizialisierung ist die Verrechtlichung in Form von Akten der Rechtsprechung. Es werden politische Entscheidungsfunktionen auf die Justiz verlagert. Für den Fall des Bundesverfassungsgerichts liegt nach Gralher nur dann eine Verrechtlichung im Sinne einer Justizialisierung vor, "wenn das Gericht den Gesetzgeber *zum Handeln auffordert*, indem es ihn auf Versäumtes hinweist (Gralher, 1980, 224)". Wenn der Gesetzgeber dann tatsächlich aktiv wird, und die Aufforderung des Gerichts zu zusätzlichen rechtlichen Vorschriften führt, kann von einer Verrechtlichung durch das Bundesverfassungsgericht gesprochen werden.

4.2.3.3 Komplizierte Steuergesetze erschweren die Mitwirkung der Steuer pflichtigen: Eine Indikatorenanalyse

Die Kompliziertheit und Dynamik des Steuerrechts und damit die mangelhafte Operationalisierung führen zu steigenden Verwaltungskosten im privaten und öffentlichen Bereich. Die Forderung nach einer Reduzierung der Steuererbringungskosten steht daher in einem direkten Zusammenhang mit der Forderung nach einer Vereinfachung des Steuersystems bzw. des Steuerrechts.

Die International Fiscal Association wählte 1989 als Thema ihres Kongresses in Rio de Janeiro "Administrative and compliance costs of taxation". In Landesberichten verschiedener Nationen wurde eine Bestandsaufnahme zu den administrativen Kosten gegeben. In diesem Zusammenhang wurde eine eindeutige Beziehung zwischen der Kompliziertheit der Steuergesetze und den Erhebungskosten herausgearbeitet. Sandford stellt hierzu fest:

> "The pursuit of stabilitiy in legislation ist an important way to minimise temporary compliance and administrative costs; "frequent legislative changes" was a reason for high compliance costs given by several national reporters.....It was frequently mentioned that legislation is complex and difficult for the taxpayer to understand. The Netherlands reporter recorded a survey result that only 35 per cent of Netherlands personal income tax payers do their own tax returns and over half of the other 65 per cent have paid help. In the U.S.A. as many as 47 per cent of income tax payers use paid tax preparers....In Germany 63 per cent of those questioned believed the income tax form to be incomprehensible to the average taxpayer,....(Sandford, 1989b, 34)."

---

[13] Die Bürokratisierung im Sinne einer Verrechtlichung ist begrifflich zu unterscheiden von der Bürokratisierung definiert nach Timmermann (vgl. S. 29).

Die Ursachen für die Kompliziertheit des Steuerrechts liegen in der Vielzahl der Steuerarten sowie in der komplizierten Ausgestaltung der steuerlichen Vorschriften. Eine Bestandsaufnahme des Abgabenwesens führt zu dem Ergebnis, daß dieses infolge von schwierigen Detailregelungen und Sonderbestimmungen, zahlreichen Verwaltungsanordnungen und Urteilen sowie infolge von häufigen Änderungen und Ergänzungen sehr kompliziert gestaltet ist (Borell und Schemmel, 1986, 33).

Die Vereinfachung des Steuerrechts ist eine notwendige Voraussetzung für die Reduzierung der Kosten im privaten Sektor.

So fordert der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 1994/95 dringend die Vereinfachung des Steuersystems mit Blick auf die Kosten im öffentlichen und privaten Sektor.

> "Nicht zu bestreiten ist, daß unser Steuersystem inzwischen so kompliziert ist, daß es von den einzelnen Bürgern nicht mehr durchschaut wird und deshalb auch nicht mehr ohne fachkundige Hilfe gehandhabt werden kann. Aus Unkenntnis nutzen viele Bürger die legalen Steuererleichterungen nicht mehr; im Gestrüpp verworrener Steuerregelungen mag der eine oder andere auch neue Hinterziehungsmöglichkeiten finden. Zudem entstehen für die Steuerzahler, aber auch für die ohnehin überlastete Steuerverwaltung zusätzliche Kosten; gesamtwirtschaftlich ist das Ressourcenverschwendung. Das alles ist unter den Prinzipien der Besteuerung - sie soll allgemein, gleich, gerecht und effizient sein - nicht mehr zu vertreten (Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, 1994, 197)."

Auch der Bundesrechnungshof und die Landesrechnungshöfe erwarten nicht nur eine spürbare Entlastung der Steuerverwaltung, sondern auch der Steuerpflichtigen von einer deutlichen Vereinfachung des Steuerrechts. Der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg stellt in seiner Zusammenfassung des Berichts über die Lage der Steuerverwaltung fest:

> "Das immer kompliziertere Steuerrecht führt zu einer nicht mehr handhabbaren Belastung der Verwaltung. Es überfordert auch die Steuerpflichtigen (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994, 1)."

Die Kompliziertheit und Dynamik der Steuergesetze verursachen im privaten eine Erhöhung der Bearbeitungszeiten und damit des Arbeitsaufwandes. Das Steuerrecht stellt damit einen wesentlichen Bestimmungsfaktor für die Entwicklung der administrativen Kosten im Steuerbereich dar (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994, 22-23). Aus diesem Grund soll die zunehmende Komplizierung des Steuerrechts anhand verschiedener Indikatoren herausgearbeitet werden.

a) Indikator "Anzahl der Steuerarten"

Eine Ursache für die Kompliziertheit des deutschen Steuersystems sind die Vielzahl und Vielfalt der Steuerarten. Aus Gründen der Steuervereinfachung wurden bereits Steuern, insbesondere Bagatellsteuern, abgeschafft. Nach der Auffassung der Bundesministeriums der Finanzen handelt es sich hierbei um Regelungen mit erheblicher Vereinfachungswirkung, die sowohl eine Entlastung der Steuerverwaltung, als auch der Steuerzahler bedeuten (Bundesministerium der Finanzen, 1992, 3).

Seit 1991 sind die folgenden Steuern abgeschafft:

- Börsenumsatzsteuer (zum 1. Januar 1991),
- Gesellschaftsteuer (zum 1. Januar 1992),
- Wechselsteuer (zum 1. Januar 1992),
- Leuchtmittelsteuer, Salzsteuer, Zuckersteuer, Teesteuer (zum 1. Januar 1993)
- Steuern auf Schmierstoffe, Zigarettenpapier, Kau- und Schnupftabak (zum 1. Januar 1993).

Das Bundesministerium der Finanzen bewertet die Vereinfachungswirkung.

> "Durch die Abschaffung dieser Steuern wurden bzw. werden hunderte von Gesetzes- und Verordnungsvorschriften sowie von Verwaltungsregelungen überflüssig (Bundesministerium der Finanzen, 1992, 3)."

Damit wird deutlich, daß ein verstärkter Abbau von Steuern zu einer Vereinfachung des Steuersystems und damit zu einer Entlastung der Steuerpflichtigen beitragen soll.

Hervorzuheben ist die Abschaffung der Vermögensteuer zum 1. Januar 1997. Da das Bundesverfassungsgericht eine teilweise Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer in seiner Entscheidung vom 22.06.1995 feststellt,[14] enthält das Jahressteuergesetz 1997 keine Bestimmungen zur Vermögensteuer. Als Begründung für den Wegfall der Vermögensteuer führt das Bundesministerium der Finanzen in seinem Finanzbericht 1998 u.a. die hohen Erhebungskosten, und zwar einschließlich der Steuererbringungskosten, der Vermögensteuer an.

Nach einer Schätzung sollen die Steuerverwaltungskosten der Vermögensteuer der Länder bei ca. 300 Mio. DM jährlich gelegen haben (Bundesministerium der Finanzen, 1997a, 124).

---

[14] Vgl. BVerfGE, Band 93, 165.

b) Indikator "Verrechtlichung"

Ein Indikator für die Kompliziertheit des Steuerrechts ist die Regeldichte, das heißt die Vielzahl und Vielfalt der steuerlichen Vorschriften. Der Indikator "Verrechtlichung" beschreibt die Quantität der rechtlichen Vorschriften, das heißt der Gesetze und Rechtsverordnungen.

Die Tabelle 4.2.2 gibt einen Überblick über die Entwicklung der gesamten Rechtsvorschriften des Bundes seit der 9. Wahlperiode.
In dem Zeitraum 1980 bis 1995 sind insgesamt 1.351 Gesetze des Bundes zustandegekommen. Während die Zahl der Gesetze in der 9. Wahlperiode noch 136 war, stieg diese in der 12. Wahlperiode um 289% auf 529 zustandegekommene Gesetze an. Das Phänomen der Verrechtlichung ist deutlich erkennbar.

Tabelle 4.2.2: Rechtsvorschriften des Bundes

	Wahlperiode			
	9. (1980-1983)	10. (1983-1987)	11. (1987-1991)	12. (1991-1995)
Zustandegekommene Gesetze	136	320	366	529
Rechtsverordnungen	853	1.229	1.330	1.695
insgesamt	989	1.549	1.696	2.224

Quelle: Statistisches Bundesamt, 1992, 102 und Statistisches Bundesamt, 1997, 95. Eigene Berechnungen.

Die zunehmende Regeldichte wird noch klarer bei der Betrachtung der Entwicklung der Rechtsverordnungen des Bundes. In den Jahren 1980 bis 1995 wurden insgesamt 5.107 Rechtsverordnungen des Bundes erlassen. In der 12. Wahlperiode stieg gegenüber der 9. Wahlperiode die Zahl der Rechtsverordnungen um 98,7% auf 1.695 Rechtsverordnungen an.

Die Entwicklungen der Rechtsverordnungen in den federführenden Ressorts zeigt, daß die Ressorts Finanzen, Arbeit und Sozialordnung und Wirtschaft insgesamt einen Anteil von 25,4% an den gesamten Rechtsvorschriften, die in der 12. Wahlperiode verabschiedet wurden, hatten. Damit wird deutlich daß diese Bereiche von einer zunehmenden Regeldichte und damit Kompliziertheit geprägt sind.

Insgesamt stieg die Zahl der Rechtsvorschriften des Bundes, das heißt die Gesetze und die Rechtsverordnungen von 989 in der 9. Wahlperiode auf 2.224 in der 12. Wahlperiode, das heißt um 125%.

Um einen weiteren Einblick in die Regeldichte des Finanzbereichs zu geben, wird ein Überblick über den Umfang der wichtigsten steuerlichen Vorschriften anhand der Anzahl der Paragraphen bzw. Abschnitte sowie Druckseiten gegeben. In der Tabelle 4.2.3 wird der Umfang der steuerlichen Vorschriften der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1994 dargestellt.

Tabelle 4.2.3: Umfang der wichtigsten Vorschriften nach Paragraphen, Abschnitten, Druckseiten in 1994

	Paragraphen/ Abschnitte	Druck-seiten
Einkommensteuergesetz	147	232
Einkommensteuer-Durchführungsverordnung	56	49
Lohnsteuer-Durchführungsverordnung	8	7
Einkommensteuer-Richtlinien	246	540
Lohnsteuer-Richtlinien	147	328
Einkommensteuer insgesamt	604	1.156
Körperschaftsteuergesetz	57	50
Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung	6	2
Körperschaftsteuer-Richtlinien	102	196
Körperschaftsteuer insgesamt	165	248
Umsatzsteuergesetz	50	62
Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung	75	37
Umsatzsteuer-Richtlinien	282	446
Umsatzsteuer insgesamt	407	545
Gewerbesteuergesetz	36	26
Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung	21	7
Gewerbesteuer-Richtlinien	102	10
Gewerbesteuer insgesamt	159	143

Quelle: Präsidium des Bundes der Steuerzahler e.V., 1994, Anlage 2, 1

Es läßt sich feststellen, daß der Umfang der rechtlichen Vorschriften, das heißt die Anzahl der Gesetze und schließlich deren Umfang gemessen an den Paragraphen/Abschnitten und Druckseiten erheblich ist. Von einer besonderen Regeldichte sind die jeweiligen steuerlichen Richtlinien betroffen.

Nach Raupach (Raupach, 1985, 121) hat die Lohnsteuer für den Arbeitgeber in zunehmenden Umfang die Züge einer Objektsteuer: Die Lohnsteuer wird verstärkt zu einer Betriebsteuer wegen der steigenden Zahl der Pauschalierungsfälle, wegen der durch die wachsende Komplizierung des Lohnsteuerrechts steigenden Nachforderungen in den Außenprüfungsverfahren, wegen der Arbeitgeberhaftung und schließlich wegen der Grenzen der Überwälzbarkeit.

Nach Rappen (Rappen, 1989, 233) tragen hauptsächlich die Kosten der Umsatzbesteuerung zur Gesamtbelastung der Unternehmen im Steuerbereich bei. Als Ursachen hierfür werden die Spaltung der Mehrwertsteuersätze und der Charakter der Mehrwertsteuer als Netto-Allphasen-Umsatzsteuer genannt. Daher ist die Regeldichte der Umsatzbesteuerung ein bedeutender Bestimmungsfaktor für die Entwicklung der Steuererbringungskosten.

Die Verrechtlichung wird verschärft durch zahlreichen steuerrechtliche Änderungen. Das Steuerrecht ist von einer Dynamik gekennzeichnet.

Allein in den Jahren 1993 und 1994 haben drei große Steueränderungsgesetze, das heißt das Standortsicherungsgesetz, das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms und das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, die Dynamik im Steuerecht verstärkt. Im Jahr 1994 wurden insbesondere die Vorschriften des Standortsicherungsgesetzes wirksam. Ziel des Gesetzes ist die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze am Wirtschaftsstandort Deutschland.

In den Jahren 1994 bis 1995 standen die parlamentarischen Beratungen des Jahressteuergesetzes 1996 im Mittelpunkt der steuerpolitischen bzw. -rechtlichen Entwicklung. Das Ziel des Jahressteuergesetzes 1996 war die Neuregelung der Steuerfreistellung des Existenzminimums und des Familienleistungsausgleichs, Erleichterungen des Generationenwechsels im unternehmerischen Bereich, die Verlängerung und Straffung der Investitionsförderung in den neuen Ländern sowie Maßnahmen zur Steuervereinfachung und Rechtsbereinigung.

Mit dem Jahressteuergesetz 1997 erfolgten insbesondere Änderungen bei der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer und bei der Vermögensteuer, die abgeschafft wurde.

Hinsichtlich der Steuerrechtsänderungen ist zudem festzustellen, daß der Zeitraum zwischen der Verkündigung und des Inkrafttretens der Neuregelung kürzer wird, so daß die daraus resultierende Rechtsunsicherheit zu mit hohen Kosten verbundenen Fehlentwicklungen führen kann. Ein Beispiel hierfür ist das Steueränderungsgesetz 1992, das größtenteils zum 1.1.92 in Kraft getreten ist, allerdings erst

am 27.2.92 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde. Dies führte dazu, daß bei Arbeitnehmern mit Kindern ein zu hoher Lohnsteuerbetrag einbehalten wurde, das Lohnsteuerrückzahlungsverfahren allerdings erst nach der Verkündigung eingeleitet werden konnte.

Doch nicht nur die Quantität der steuerrechtlichen Normen und deren Dynamik erschweren den Steuerpflichtigen das Verständnis und damit die Befolgung der gesetzlichen Vorschriften, sondern auch die Gesetzestechnik stellt an die Mitwirkung des Steuerpflichtigen hohe Anforderungen.

Raupach (Raupach, 1985, 25-38) kritisiert die formale Qualität der Steuergesetze. Als Mängel der Gesetzgebungstechnik nennt er u.a. die Paragraphengliederung, den Paragraphenaufbau, die Technik der doppelten und dreifachen Verneinung, die unheitliche Verwendung von Begriffen in derselben Vorschrift und die Verwendung vager Tatbestandsmerkmale.

Der Indikator "Verrechtlichung" verdeutlicht, daß die Kompliziertheit der Steuergesetze einerseits an der Quantität und der Dynamik des rechtlichen Vorschriften erkennbar ist, und daß andererseits die mangelhafte Gesetzestechnik die Kompliziertheit verstärkt.

c) Indikator "Steuervergünstigungen"

Ein weiterer Grund für die zunehmende Komplizierung des Steuerrechts ist, daß dieses verstärkt nicht-fiskalische Zielsetzungen zu erfüllen hat: Die Subventionen im Steuerrecht führten in den Jahren 1995 bis 1998 zu den folgenden Steuermindereinnahmen:

Die Steuervergünstigungen erfolgen u.a. in den Aufgabenbereichen "Ernährung, Landwirtschaft und Forsten", "Gewerbliche Wirtschaft", "Verkehr", "Wohnungswesen und Städtebau", "Sparförderung und Vermögensbildung".

90,7% der gesamten Steuermindereinnahmen durch Steuervergünstigungen entfallen in 1998 auf 20 Arten von Subventionen im Steuerrecht. Hierzu zählen der Sonderausgabenabzug für eigengenutztes Wohnungseigentum (§ 10e Abs. 1 EStG) mit Steuermindereinnahmen von 6,95 Mrd. DM oder auch die Sonderabschreibungen zur Förderung kleinerer und mittlerer Betriebe einschließlich der Ansparabschreibung (§ 7g EStG) mit Steuermindereinnahmen von 860 Mio. DM.[15]

---

[15] Vgl. Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen gemäß § 12 des Geset-

Tabelle 4.2.4: Entwicklung der Steuervergünstigungen in den Jahren 1991 bis 1994

Jahr	Steuermindereinnahmen in Mio. DM
1995	43 072
1996	43 463
1997	40 412
1998	40 215

Quelle: Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, 1997, 18.

Im Rahmen der dreistufigen Steuerreform wurden 61 Steuervergünstigungen und steuerlichen Sonderregelungen in einem Ausmaß von ca. 14 Mrd. DM abgeschafft. Auch die beiden ersten Stufen der Unternehmenssteuerreform (Steueränderungsgesetz 1992 und Standortsicherungsgesetz) sind von einem Abbau steuerlicher Vorteile und damit einer Erweiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage gekennzeichnet (Bundesministerium der Finanzen, 1994, 4-5).

Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung fordert eine Bereinigung des Einkommensteuerrechts von nicht-fiskalischen Zielsetzungen und schlägt vor, über die Gewährung von Prämien und Zulagen, z.B. bei der Investitionsförderung, die entsprechenden politischen Ziele zu verfolgen.

Wachstumspolitische- und verteilungspolitische Gründe sprechen dafür, so der Sachverständigenrat, daß Steuervergünstigungen nicht immer als Abzüge von der Bemessungsgrundlage zu gestalten sind (Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, 1994, 197).

d) Indikator "Entwicklung der Verfahren beim Bundesfinanzhof und den Finanzgerichten"

Der Steuerpflichtige kann seine Rechte im gerichtlichen Verfahren geltend machen. Die Steuerrechtsprechung ist Aufgabe der Finanzgerichtsbarkeit. Die Klage beim Finanzgericht ist allerdings erst dann zulässig, wenn das Verfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf erfolglos geblieben ist. Die Geschäftsabwicklung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes verdeutlichen die Folgen eines zu Rechtsunsicherheit führenden komplizierten Steuerrechts.

---

zes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 für die Jahre 1995 bis 1998 (Sechzehnter Subventionsbericht). Drucksache 13/8420, Bonn 1997, 19.

Die Geschäftsentwicklung beim Bundesfinanzhof und bei den Finanzgerichten, das heißt die Entwicklung der Verfahren und der Neuzugänge, kann als ein Indikator für die Kompliziertheit der Steuergesetze herangezogen werden.

Tabelle 4.2.5: Geschäftsentwicklung beim Bundesfinanzhof 1988-1995

Klagen	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Unerledigte Verfahren zu Jahresbeginn	5.223	4.781	4.443	4.472	4.062	3.537	3.367	3.465
Neuzugänge	3.394	3.341	3.984	3.288	3.573	3.779	3.702	3.574
Unerledigte Verfahren am Jahresende	4.781	4.443	4.472	4.062	3.537	3.367	3.465	3.465

Quelle: Statistisches Bundesamt, 1992, 396 und Statistisches Bundesamt, 1997, 369.

Die unerledigten Verfahren des Bundesfinanzhofes zu Jahresbeginn betrugen in 1988 5.223 und sanken kontinuierlich bis 1995 auf 3.465 Verfahren. Im Durchschnitt erfolgten 3.579,4 Neuzugänge, wobei die Neuzugänge der einzelnen Jahre geringfügig um diesen Mittelwert schwanken. Die Entwicklung der unerledigten Verfahren am Jahresende von 1988 bis 1995 ist rückläufig. Waren in 1988 noch 4.781 Verfahren am Jahresende unerledigt, so waren es in 1995 vergleichsweise nur noch 3.465.

Die Geschäftsentwicklung beim Bundesfinanzhof ist damit kein eindeutiger Indikator für eine zunehmende Komplizierung des Steuerrechts, dennoch legen die absoluten Zahlen in ihrer Größenordnung eine Rechtsunsicherheit offen.

Tabelle 4.2.6: Geschäftsentwicklung bei den Finanzgerichten

	Bundesgebiet		
Klagen	1993	1994	1995
Unerledigte Verfahren zu Jahresbeginn	90.650	83.827	78.439
Neuzugänge (ohne Abgaben innerhalb des Gerichts)	50.083	50.576	54.962
Unerledigte Verfahren am Jahresende	83.827	76.796	76.039

Quelle: Statistisches Bundesamt, 1997, 369.

Die unerledigten Klagen der Finanzgerichte im Bundesgebiet betrugen zu Jahresbeginn 1993 90.650 und 1995 78.439. Die Neuzugänge stiegen von 50.083 in

1993 auf 54.962 in 1995. Es konnten bei den Finanzgerichten im Bundesgebiet 56.906 Klagen in 1993 und 57.362 Klagen in 1995 erledigt werden, so daß die Anzahl der unerledigten Klagen am Jahresende auf 83.827 in 1993 und auf 76.039 in 1995 sanken. Während für die Neuzugänge ein Aufwärtstrend festzustellen ist, sinken die unerledigten Verfahren zu Jahresbeginn und -ende. Die Entwicklung der Neuzugänge sowie die absoluten Zahlen können die zunehmende Verrechtlichung im Steuerbereich belegen.

c) Indikator "Lage der Steuerverwaltungen"

Die zunehmende Detaillierung und Komplizierung des Steuerrrechts haben qualitative und quantitative Bearbeitungsdefizite der Steuerverwaltungen zur Folge. Zu diesem Ergebnis kommen der Bundesrechnungshof in seiner Stellungnahme zur Lage der Steuerverwaltungen (Bundesrechnungshof, 1993) und die Landesrechnungshöfe, insbesondere der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg in seinem Bericht über die Lage der Steuerverwaltung (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994).[16]

Die Vollzugsdefizite in den Steuerverwaltungen sind ein Indikator für die Kompliziertheit und mangelnde Operationalität des deutschen Steuerrechts.

Hauptaufgabe des Innendienstes der Steuerverwaltung ist die Festsetzung der Veranlagungssteuern. Der Bundesrechnungshof stellt in seiner Stellungnahme fest, daß die Erledigungsquote, das heißt die Anzahl der im Betrachtungsjahr erledigten Steuerfälle v.H. der Gesamtzahl der Fälle, rückläufig ist. Die Erledigungsquote, z.B. der Einkommensteuer- und Lohnsteuerjahresausgleichsfälle, beträgt bundesweit im Veranlagungszeitraum 1990 75,3% und ist damit gegenüber des Veranlagungszeitraums 1985 von 84,4% um 9,1 Prozentpunkte gefallen (Bundesrechnungshof, 1993, 11).

Es zeigen sich bei den Steuerverwaltungen Vollzugsdefizite durch wachsende Arbeitsrückstände und eine abnehmende Arbeitsqualität (Bundesrechnungshof, 1993, 10).

Der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg stellt Mängel bei der Veranlagung, insbesondere bei der Bearbeitung von Vorauszahlungen und Abschlußzahlungen, fest (Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, 1994, 4-6).
Es sind auf die nach Ablauf eines Veranlagungszeitraums festzusetzende Jahressteuerschuld schon während des Veranlagungszeitraums Vorauszahlungen auf

---

[16] Vgl. zur Lage der Steuerverwaltungen auch Egge (Egge, 1994, 272-277).

die Steuerschuld zu zahlen. Das Ergebnis des Rechnungshofs ist, daß Vorauszahlungen verspätet bzw. in unzureichender Höhe festgesetzt wurden.

Abschlußzahlungen entstehen, wenn die festgesetzte Jahressteuer eines Steuerpflichtigen höher ist, als die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Vorauszahlungen. Auch bezüglich der Abschlußzahlungen beanstandet der Rechnungshof die Qualität, indem er die Leistung der Abschlußzahlungen durch die Steuerpflichtigen als verspätet beurteilt.

Auch andere Rechnungshöfe kritisieren die Bearbeitungsgüte der Steuerverwaltungen, wie z.B. der Landesrechnungshof Schleswig-Holstein, der in seinen "Bemerkungen 1993" Mängel bei der Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen des §10d Einkommensteuergesetz und des §10a Gewerbesteuergesetz feststellt (Landesrechnungshof Schleswig-Holstein, 1993, 91-93).

Den normativen Anforderungen an die Steuererhebung, das heißt die rechtzeitige und vollständige Erhebung der Einnahmen und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, werden angesichts der Prüfungsergebnisse der Rechnungshöfe die Steuerverwaltungen nicht gerecht.

Aufgabe des Außendienstes der Steuerverwaltung, das heißt der Betriebsprüfung, ist, den Teil der vom Innendienst unzureichend und nur unter Vorbehalt einer Nachprüfung durchgeführten Veranlagung und Feststellung zu prüfen.[17]

Der Bundesrechnungshof sieht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dadurch veletzt, daß zum einen zwischen den einzelnen Betriebsgößenklassen unterschiedliche Prüfungsabstände festzustellen sind, und daß zum anderen auch je nach Bundesland die Prüfungsabstände variieren (Bundesrechnungshof, 1993, 12-13).

Tabelle 4.2.7: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 1996

	1993	1996
Großbetriebe Prüfungsturnus	29.764 4.6	31.971 4.9
Mittelbetriebe Prüfungsturnus	51.197 12,4	51.240 13,9
Zahl der Prüfungen bei Klein- und Kleinstbetrieben	94.287	90.212

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, 1997b, 4.

[17] Für die Aufgabenverteilung gelten die GNOFÄ-Regelungen.

Das Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 1996 zeigt, daß der Prüfungsturnus von Großbetrieben (4,9 Jahre) erheblich von dem Prüfungsturnus von Mittelbetrieben (13,9 Jahre) abweicht. Weiter läßt sich feststellen, daß sich der Prüfungsturnus 1996 gegenüber dem Prüfungsturnus 1993 verlängert hat. Für die Mittelbetriebe hat sich der zeitliche Abstand zwischen zwei Betriebsprüfungen um 1,3 Jahre verlängert, für die Großbetriebe allerdings nur um 3 Monate.

Für Fischer (Fischer, 1989, 150-151) ist ein Ausdruck für die Kompliziertheit der Steuergesetze die Entwicklung der Steuernachforderungen, die durch die Betriebsprüfung entstehen.

Tabelle 4.2.8: Steuernachforderungen

	Steuernachforderungen in Mio. DM			
	1993	1994	1995	1996
Großbetriebe	11.130	12.424	11.673	12.694
Mittelbetriebe	1.474	1.585	1.678	1.800
Kleinbetriebe	588	655	701	746
Kleinstbetriebe	436	515	518	738

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, 1997b, 4.

Die Höhe der Steuernachforderungen kann ein Indikator für die Schwierigkeiten, die die Steuerpflichtigen bei Anwendung der Steuervorschriften haben, sein. Unabhängig von der Betriebsgröße ist eine zunehmende Entwicklung der Steuernachforderungen festzustellen. Für Großbetriebe sind die Steuernachforderungen 1996 gegenüber 1993 um 14,1% gestiegen, für Mittelbetriebe um 22,1%, für Kleinbetriebe um 26,9%, und für Kleinstbetriebe liegt eine Steigerungsrate von 69,3% vor.

d) Indikator "Nachfrage der Steuerpflichtigen nach einer externen Beratung"

Die empirischen nationalen und internationalen Untersuchungen belegen, daß die externen Beratungskosten einen bedeutenden Anteil an den Steuererbringungskosten der privaten Haushalte und der Unternehmen haben. Nach den Ergebnissen des Kongresses der IFA in Rio de Janeiro besteht ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Kompliziertheit der Steuergesetze und der Entscheidung des Steuerpflichtigen, für seine Steuererbringung einen Steuerberater in Anspruch zu nehmen.

Die Fallstudie für Schleswig-Holstein schätzt für das Jahr 1992 den durchschnittlichen Anteil auf 53,4% für Handels- und Handwerksunternehmen (Semmler,

1994, 3). Die Studie von Kitterer beziffert den Anteil der externen Beratungskosten auf 36% in 1989 (Kitterer, 1989, 20).

Es soll die Nachfrage der Steuerpflichtigen nach einer externen Steuerberatung als ein Indikator für die Kompliziertheit der Steuergesetze abgeleitet werden: Der Steuerpflichtige nimmt verstärkt eine externe Beratung in Anspruch, um den Anforderungen in Zusammenhang mit der Steuererbringung gerecht werden zu können. Da die beiden Studien für Schleswig-Holstein im Mittelpunkt der empirischen Analyse stehen, soll am Beispiel des Landes Schleswig-Holstein die Nachfrage der Einkommensteuerpflichtigen nach einer Steuerberatung quantifiziert werden.

Tabelle 4.2.9: Sonderausgaben "Steuerberaterkosten" der unbeschränkt Steuerpflichtigen in Schleswig-Holstein nach der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte (ohne Verlustfälle) 1980 und 1986

Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte von...bis.. DM"	Einkommensteuerpflichtige insgesamt		Einkommensteuerpflichtige mit Sonderausgaben "Steuerberaterkosten"	
	1980	1986	1980	1986
1-4.000	3.860	3.279	67	83
4.000-8.000	12.956	13.396	472	536
8.000-12.000	15.756	19.526	889	1.286
12.000-16.000	16.546	19.529	1083	1.668
16.000-25.000	44.784	45.601	3.765	4.587
25.000-32.000 (30.000)[18]	62.166	44.537	5.228	4.254
32.000 (30.000)[19]-50.000	133.282	194.438	15.837	20.494
50.000-75.000	90.274	137.500	15.074	22.048
75.000-100.000	23.792	50.162	4.794	10.157
100.000-250.000	17.560	33.585	4.254	9.718
250.000-500.000	2.800	3.567	782	1.373
500.000 - 1 Mio.	638	879	200	412
1 Mio. und mehr	267	406	92	187
Summe	424.682	566.420	52.537	76.803

Quelle: Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1984, 9 und 20-21.
Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1991, 8 und 20-21.

[18] Die Obergrenze für "Gesamtbetrag der Einkünfte" in Klammern gilt für das Jahr 1986.

[19] Die Untergrenze für "Gesamtbetrag der Einkünfte" in Klammern gilt für das Jahr 1986.

Der Einkommensteuerstatistik für Schleswig-Holstein ist zu entnehmen, wieviele Einkommensteuerpflichtige in den Jahren 1980 bis 1986 einen Steuerberater für ihre Steuererbringung in Anspruch nahmen und in welcher Höhe dafür Steuerberaterkosten entstanden. Es stehen diese Daten nur für die Jahre 1980, 1983 und 1986 zur Verfügung, das heißt, daß das Statistisches Landesamt ab 1989 diese Zahlen nicht gesondert ausweist. Aus diesem Grund ist auf das vorhandene Datenmaterial zurückzugreifen, spiegelt es doch die Beziehung zwischen zunehmender Komplizierung des Steuerrechts und der Notwendigkeit, eine externe Beratung in Anspruch zu nehmen, wider.

In der Tabelle 4.2.9 wird für die einzelnen Größenklassen "Gesamtbetrag der Einkünfte von ...bis...DM" die Anzahl der Einkommensteuerpflichtigen insgesamt sowie die Zahl der Einkommensteuerpflichtigen mit Steuerberatung für die Jahre 1980 und 1986 dargestellt.

Die Zahl der Einkommensteuerpflichtigen, die Steuerberaterkosten als Sonderausgaben ansetzten, stieg 1986 gegenüber 1980 um 46,2% auf 76.803 Steuerpflichtige an. Die Zahl der Einkommensteuerpflichtigen insgesamt nahm in dem betrachteten Zeitraum um 33,4% zu.

In der Tabelle 4.2.10 geht es um die Entwicklung des Anteils der Einkommensteuerpflichtigen mit dem Ansatz der Sonderausgaben "Steuerberaterkosten" an den Einkommensteuerpflichtigen insgesamt in den Jahren 1980 und 1986.

Während die Anzahl der Einkommensteuerpflichtigen 1986 gegenüber 1980 um 33,4% stieg, erhöhte sich die Zahl der Steuerpflichtigen, die Steuerberaterkosten als Sonderausgaben in ihrer Einkommensteuererklärung geltend machten, um 46,2%. Der Anteil dieser Steuerpflichtigen an den gesamten Einkommensteuerpflichtigen stieg damit von 12,4% in 1980 auf 13,6% in 1986.

Es gilt für jede Größenklasse, daß der Anteil derjenigen Steuerpflichtigen, die einen Steuerberater in Anspruch nahmen, 1986 gegenüber 1980 stieg. Zudem ist festzustellen, daß mit der Zunahme der Einkünfte der Anteil der Steuerpflichtigen mit Steuerberatung an den Einkommensteuerpflichtigen insgesamt stieg. Betrug dieser Anteil in der Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 bis 4.000 DM" in 1986 2,5%, so erreichte dieser Anteil in der Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte 1 Mio. DM und mehr" einen Wert von 46,1%.

Tabelle 4.2.10: Anteil der Einkommensteuerpflichtigen mit Steuerberatung An der Gesamtzahl der Einkommensteuerpflichtigen

Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte von...bis.. DM"	Anteil der Einkommensteuerpflichtigen mit Steuer-beratung an der Gesamtzahl der Einkommen-steuerpflich-tigen in v.H.	
	1980	1986
1-4.000	1,7	2,5
4.000-8.000	3,6	4,0
8.000-12.000	5,6	6,6
12.000-16.000	6,5	8,5
16.000-25.000	8,4	10,1
25.000-30.000 (32.000)[20]	8,4	9,6
30.000 (32.000)[21]-50.000	11,8	10,5
50.000-75.000	16,7	16,0
75.000-100.000	20,1	20,2
100.000-250.000	24,2	28,9
250.000-500.000	27,9	38,5
500.000 - 1 Mio.	31,3	46,9
1 Mio. und mehr	34,5	46,1
Summe	12,4	13,6

Quelle: Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1984, 9 und 20-21/Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1991, 8 und 20-21.
Eigene Berechnungen.

Es wird deutlich, daß der Zuwachs des Anteils der Steuerpflichtigen mit Steuerberatung an der Gesamtzahl der Einkommensteuerpflichtigen 1986 gegenüber 1980 besonders groß in den Größenklassen "Gesamtbetrag der Einkünfte von 250.000 DM bis 500.000 DM" mit 7,6 Prozentpunkten, "Gesamtbetrag der Einkünfte von 500.000 DM bis 1 Mio. DM" 8,1 Prozentpunkten sowie in der Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte 1 Mio DM und mehr" mit 11,6 Prozentpunkten war.

Als Ursache hierfür ist zu vermuten, daß die Steuerberaterkosten der Steuerpflichtigen als Sonderausgaben die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Die Entlastung erfolgt damit in Höhe der Grenzsteuersätze der Steuerpflichtigen. Somit realisieren die Steuerpflichtigen mit höheren Einkünfte eine vergleichsweise

[20] Die Obergrenze in Klammern für "Gesamtbetrag der Einkünfte" gilt für das Jahr 1986.

[21] Die Untergrenze in Klammern für "Gesamtbetrag der Einkünfte" gilt für das Jahr 1986.

stärkere steuerliche Entlastung als diejenigen mit vergleichsweise geringeren Einkünfte, und zwar im Einklang mit dem Tarifverlauf.

In der Tabelle 4.2.11 wird die Entwicklung der positiven Einkünfte und der Steuerberaterkosten in Schleswig-Holstein in den Jahren 1980 und 1986 dargestellt.

Tabelle 4.2.11: Steuerberaterkosten der Einkommensteuerpflichtigen

Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte von...bis.. DM"	Summe der positiven Einkünfte in 1000 DM		Steuerberaterkosten in 1.000 DM	
	1980	1986	1980	1986
1-4.000	16.443	13.202	26	36
4.000-8.000	109.102	109.702	177	265
8.000-12.000	210.113	248.609	336	571
12.000-16.000	301.953	346.463	419	764
16.000-25.000	1.139.077	1.155.011	1.165	2.075
25.000-30.000 (32.000)[22]	1.980.211	1.392.661	1.192	1.348
30.000 (32.000)[23]-50.000	5.801.016	8.115.975	3.315	6.353
50.000-75.000	5.736.496	8.855.359	3.337	7.118
75.000-100.000	2.134.943	4.503.509	1.680	4.290
100.000-250.000	2.669.149	4.888.058	2.850	7.547
250.000-500.000	1.001.157	1.273.842	998	2.213
500.000 - 1 Mio.	450.174	615.837	462	1.079
1 Mio. und mehr	702.280	1.101.788	246	945
Summe	22.252.112	32.620.016	16.203	34.604

Quelle: Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1984, 13 u. 20-21/Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1991, 9 u. 20-21.
Eigene Berechnungen.

Die als Sonderausgaben angesetzten Steuerberaterkosten der Steuerpflichtigen erhöhten sich in dem Zeitraum von 1980 bis 1986 von 16,2 Mio. DM in 1980 auf 34,6 Mio. DM in 1986. Dies bedeutet eine Erhöhung um 113% im betrachteten Zeitraum. Der Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. die Summe der positiven Einkünfte steigerte sich im gleichen Zeitraum um 47,8% bzw. 45%. Die Vergütung (Gebühren und Auslagenersatz) von Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatergesellschaften für selbständig ausgeübte Berufstätigkeit bemißt sich

[22] Die Obergrenze für "Gesamtbetrag der Einkünfte" in Klammern gilt für das Jahr 1986.
[23] Die Untergrenze in Klammern für "Gesamtbetrag der Einkünfte" gilt für das Jahr 1986.

nach der geltenden Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV). Die Gebührenberechnung für Einkommensteuererklärungen (Erklärung oder Ermittlung der Einkünfte; Gesonderte Feststellung der Einkünfte oder Ermittlung der Einkünfte) erfolgt auf der Grundlage einer Wertgebühr. Nach StBGebV ist der Gegenstandswert, die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Steuerberatergebühren, die Summe der positiven Einkünfte, wobei der Mindestgegenstandswert 12.000 DM beträgt.

Damit wird deutlich, daß sich der Zuwachs der Steuerberaterkosten um 113% zum einen mit dem Anstieg der positiven Einkünfte erklären ließe, zum anderen könnte dieser Anstieg auf eine vermehrte Inanspruchnahme einer Steuerberatung durch die Steuerpflichtigen zurückzuführen sein.[24]

Aus der Tabelle 4.2.12 wird deutlich, daß der Anteil der Steuerberaterkosten an der Summe der positiven Einkünfte in jeder Größenklasse 1986 gegenüber 1980 stieg. Auffällig ist zudem, daß mit steigender Größenklasse der Anteil der Steuerberaterkosten an den positiven Einkünften sank.

Die Zuwachsrate der Steuerberaterkosten nahm mit steigender Größenklasse bis auf eine Ausnahme der 13,1%-igen Steigerungsrate der Größenklasse "Summe der positiven Einkünfte von 25.000 bis 30.000 DM" zu. Während die Steuerberaterkosten 1986 gegenüber 1980 in der Größenklasse "Summe der positiven Einkünfte von 1 bis 4.000 DM" um 38,5% sich erhöhte, betrug die Steigerungsrate in der Größenklasse "Summe der positiven Einkünfte 1 Mio. DM und mehr" im Betrachtungszeitraum 284,1%.

---

24 Die Steuerberatergebührenverordnung gilt seit dem 17. Dezember 1981 und wurde erstmals und einmalig am 20. Juni 1988 geändert. Damit ist die Art der Gebührenberechnung kein Grund für die Zunahme der Steuerberaterkosten in dem Zeitraum von 1980 bis 1986.

Tabelle 4.2.12: Zuwachs der Steuerberaterkosten 1986 gegenüber 1980 und Anteil der Steuerberaterkosten an der Summe der positiven Einkünfte

Größenklasse "Gesamtbetrag der Einkünfte von...bis.. DM"	Anteil der Steuerberaterkosten an der Summe der positiven Einkünfte in v.H.		Zuwachsrate der Steuerberaterkosten 1986 gegenüber 1980 in v.H.
	1980	1986	
1-4.000	0,16	0,27	38,5
4.000-8.000	0,16	0,24	49,7
8.000-12.000	0,16	0,23	69,9
12.000-16.000	0,14	0,22	82,3
16.000-25.000	0,10	0,18	78,1
25.000-32.000 (30.000)[25]	0,06	0,10	13,1
32.000 (30.000)[26]-50.000	0,06	0,08	91,6
50.000-75.000	0,06	0,08	113,3
75.000-100.000	0,07	0,10	155,4
100.000-250.000	0,11	0,15	164,8
250.000-500.000	0,10	0,17	121,7
500.000 - 1 Mio.	0,10	0,17	133,5
1 Mio. und mehr	0,04	0,090	284,1
Summe	0,07	0,10	113,6

Quelle: Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1984, 13 u. 20-21/Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein, 1991, 9 u. 20-21.
Eigene Berechnungen.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß zum einen der Anteil der Steuerpflichtigen mit Steuerberatung an den Einkommensteuerpflichtigen, und daß zum anderen die Steuerberaterkosten 1986 gegenüber 1980 erheblich stiegen.

---

25 Die Obergrenze für "Gesamtbetrag der Einkünfte" in Klammern gilt für das Jahr 1986.

26 Die Untergrenze in Klammern für "Gesamtbetrag der Einkünfte" gilt für das Jahr 1986.

5. Erklärungsansätze für die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor

5.1 Die öffentliche und private Leistungserbringung sind substituierbar

Das Rechts- und Wirtschaftssystem einer Gesellschaft fordert sowohl vom öffentlichen, als auch vom privaten Sektor die Erfüllung bestimmter Aufgaben. Nach Richter und Furubotn ist ein Gemeinschaftsleben sogar "ohne ein Mindestmaß an freiwilliger Kooperation der Mitglieder der Gemeinschaft praktisch unmöglich (Richter und Furubotn, 1996, 453)".

Eine Substitutionsbeziehung zwischen öffentlicher und privater Leistungserbringung ist eine hinreichende Bedingung für die Überwälzung einer administrativen Leistung vom öffentlichen auf den privaten Sektor. Es stellt sich die Frage nach den Anforderungen an die Substituierbarkeit bzw. an die Überwälzbarkeit einer Verwaltungsleistung.

Die überwälzte Leistungserbringung muß der Staat erzwingen und kontrollieren können. Es kann damit die Verlagerung auf den privaten Sektor nur auf einer gesetzlichen Grundlage erfolgen, die eine klare Festlegung des Leistungsumfangs und Handlungsanweisungen beinhaltet. Daraus ergibt sich, daß bei Nichterfüllung der gesetzlichen Verpflichtung eine Strafe droht.

Soll der private Sektor per Gesetz zu einer bestimmten Leistungserbringung herangezogen werden, so muß die Leistung von diesem grundsätzlich erfüllbar sein. Das heißt, daß die Privaten im Rahmen ihrer eigenen Möglichkeiten oder durch Hilfe Dritter diese Leistung mit einem vertretbaren zeitlichen bzw. finanziellen Aufwand zu erbringen in der Lage sein müssen. Eine Voraussetzung für die Überwälzung einer administrativen Leistung ist damit, daß eine technische Substitutionsbeziehung zwischen der öffentlichen und privaten Leistungserbringung vorliegen muß. Eine Grenze dieser privaten Leistungsfähigkeit könnte durch die öffentliche Hoheits- und Kontrollfunktion oder durch gesellschaftspolitische Zielsetzungen bestimmt sein.

Vorausgesetzt, eine technische Substitutionsbeziehung bezüglich einer bestimmten Verwaltungsleistung wäre gegeben, so ist zu prüfen, wodurch die Verlagerung einer Leistungserbringung auf den privaten Sektor politisch durchsetzbar ist. Es

wird hierbei davon ausgegangen, daß die Überwälzung einer administrativen Leistung das Ergebnis eines politischen Entscheidungsprozesses ist.

Die Mitglieder einer demokratischen Gesellschaft haben die Möglichkeit, mit Hilfe des Widerspruchs auf politische Entscheidungen, die nicht gewünscht sind, zu reagieren (Frey, 1977, 21 und 25).

Die Abstimmung als demokratischer Entscheidungsprozeß eröffnet dem Steuerzahler oder Bürger auf den Überwälzungsprozeß Einfluß zu nehmen. Zusätzlich zur Wahlentscheidung als Möglichkeit der politischen Einflußnahme kann ein politisches Engagement durch die Organisation in Interessenvertretungen erfolgen.

Die Frage der Überwälzbarkeit von Verwaltungsleistungen auf den privaten Sektor und damit die Frage der Substitutionsbeziehung zwischen öffentlicher und privater Leistungserbringung läßt sich infolgedessen aus technischer und politischer Sicht deuten.

Bezieht sich die technische Substituierbarkeit einer administrativen Leistung allein darauf, ob die Privaten über eine Leistungsfähigkeit verfügen, so zielt die politische Überwälzbarkeit auf die Leistungsbereitschaft der Privaten ab. Der Erfolg einer Gesetzesinitiative der politischen Vertreter, eine administrative Leistung auf den privaten Sektor zu überwälzen, ist von verschiedenen Faktoren abhängig. Er kann dadurch bestimmt sein, mit welchem Einfluß die Privaten als politische Einflußnehmer im Entscheidungsprozeß agieren können. Die Grenzen der Leistungsüberwälzung wären daher nicht nur technisch zu interpretieren, sondern könnten davon abhängen, ob die politischen Einflußnehmer sich für oder gegen eine private Leistungserbringung entscheiden und dementsprechend politischen Einfluß nehmen. Und die Einflußmöglichkeiten sind widerum abhängig von der Ausgestaltung der politischen Institutionen. Die Substitutionsbeziehung zwischen öffentlicher und privater Leistungserbringung sollte aus diesem Grund auch aus der Sicht einer politischen Überwälzbarkeit interpretiert werden.

An den Überwälzungsprozeß in einer repräsentativen Demokratie sind damit Bedingungen geknüpft. Das Kennzeichen einer demokratischen Wirtschaftsgesellschaft ist, daß die Überwälzung von Leistungen der Administration das Ergebnis eines politischen Entscheidungsprozesses und nur per Gesetz möglich ist.

Inwieweit das Ergebnis des politischen Entscheidungsprozesses zur Überwälzung einer Leistung die Präferenzen der Vertretenen widerspiegelt, ist von der Funktionsfähigkeit der politischen Institutionen abhängig. Hamer stellt in diesem Zusammenhang fest:

> "Diese staatsrechtlich eine Demokratie theoretisch auszeichnende Hemmschwelle zugunsten des Freiheitsbereichs der einzelnen Bürger ist allerdings in den letzten zwanzig Jahren bei fast allen Demokratien durch eine Flut von "Überwälzungsermächtigungsgesetzen" unterspült oder überflutet worden, so daß in der Praxis oft kein Unterschied hinsichtlich des Bürokratieüberwälzungsgrades in den privaten Sektor mehr zwischen diktatorischen und demokratischen Systemen erkennbar ist (Hamer, 1979, 9)."

Diese Entwicklung bestätigen die folgenden Zahlen: Die Belastung der Privatwirtschaft steigt bei einer Verringerung des Aufwandes in der öffentlichen Verwaltung. Das Verhältnis zwischen Steuererbringungs- und -verwaltungskosten wird in Großbritannien auf 2,2 zu 1, in Schweden auf 1,2-1,7 zu 1, in Norwegen auf 2,5 zu 1 und in der Bundesrepublik Deutschland (vor der Wiedervereinigung) auf 4 zu 1 geschätzt (Sandford, 1989b, 81).

Die Akteure im politischen Entscheidungsprozeß sind die Wähler, die Interessenvertretungen sowie die politischen Vertreter. Zwischen den Politikern und den Vertretenen besteht eine Principal-Agent-Beziehung. Der politische Einflußnehmer erteilt einen Auftrag, den der Politiker bzw. Gesetzgeber erfüllen sollte, um seine Wiederwahl sicherzustellen. Die politische Überwälzbarkeit ist von diesem Auftrag abhängig. Die Vertretenen fordern, daß die Überwälzung einer Leistung der Administration im Rahmen dieses Auftrages, der eindeutig zu formulieren ist, erfolgt. Die Minimierung der Steuerbelastung, und zwar einschließlich der überwälzten Kosten, für ein gegebenes öffentliches Leistungsangebot könnte z.B. ein Inhalt des Auftrages sein. Die Politiker können nur dann außerhalb der Rahmenbedingungen entscheiden, wenn dies von dem politischen Einflußnehmer nicht zu beobachten ist. Der politische Überwälzungsprozeß ist durch einen Auftrag bestimmt und kann nur durch Ausnutzung von Informationsasymmetrien verletzt werden. Es wird deutlich, daß die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhaltens ein entscheidender Faktor für die politische Überwälzbarkeit administrativer Leistungen darstellen könnte.

Die vorangehenden Überlegungen führen zu der Formulierung zweier Erklärungsansätze für die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor.

Zunächst wird durch die Entwicklung der Steuertechnik seit dem 19. Jahrhundert erklärt, warum die Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung, das heißt vor allem einer modernen Einkommensbesteuerung, erforderlich ist. Es soll damit verdeutlicht werden, daß die Frage der privaten Leistungserbringung nicht normativ anhand wohlfahrtstheoretischer Überlegungen beantwortet werden soll. Ziel ist, die Verteilung der notwendigen administrativen Leistungen als Ergebnis gesellschaftspolitischer Prozesse zu erklären. Aus diesem Grund soll ein zweiter positiver Erklärungsansatz für den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung

administrativer Leistungen formuliert werden. Es ist das Verhalten der am politischen Prozeß Beteiligten, das die Überwälzung administrativer Leistungen als Ergebnis eines politischen Entscheidungsprozesses erklären soll.

5.2 Anforderungen an die Steuertechnik einer Besteuerung nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit

5.2.1 Zurück zum Steuereintreiber? - Steuertechnik gestern und heute

In den Anforderungen an ein modernes Steuersystem liegt eine wesentliche Ursache für die Überwälzung von administrativen Leistungen auf die Privatwirtschaft. Ein Blick in die geschichtliche Entwicklung der Besteuerung und der Steuertechnik legt offen, warum die Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung erforderlich ist.

Die Steuertechnik hat grundsätzlich zwei Möglichkeiten, die für die Besteuerung notwendigen Tatsachen zu ermitteln. Zum einen kann sie selbst die Aufgabe übernehmen, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Zum anderen kann sie diese auf den Steuerpflichtigen oder einen Dritten übertragen.

Noch zu Beginn der Einkommensbesteuerung am Anfang des 19. Jahrhunderts hatte man versucht, den ersten Weg, das heißt die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch die Steuerbehörde selbst, zu gehen. Die Feststellung bzw. Schätzung des Einkommens ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen führte dazu, daß aufgrund der fehlerhaften Ergebnisse einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, das Prinzip der Einkommensbesteuerung, nicht Rechnung getragen werden konnte.

Eine Steuererhebung durch die Steuerbehörde ist bei den alten Ertragsteuern, wie bei der Steuer von Grund und Boden und von Gebäuden, möglich. Die Besteuerung knüpft an ein bestimmtes Steuerobjekt und seinen Ertrag an, so daß die Besteuerungstatbestände für die Steuerbehörde leicht zu ermitteln sind. Knüpft hingegen die Besteuerung an wirtschaftliche Vorgänge bzw. deren Ergebnisse an, wie z.B. bei der Besteuerung des Umsatzes oder des Einkommens eines Gewerbetreibenden, so ist die Steuertechnik auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen.

Da die persönlichen Steuern im Laufe des 19. Jahrhunderts immer mehr an Bedeutung gewannen, hat sich die Steuertechnik entsprechend anpassen müssen. Der Steuerpflichtige wurde verpflichtet, bei der Ermittlung seiner Besteuerungsgrundlagen mitzuwirken. Dies zeigte sich durch die Einführung des Veranlagungsverfahrens mit Erklärungspflicht oder auch durch die Einführung des Ab-

zugs der Steuer an der Quelle. Diese Entwicklung ging mit einer verstärkten Leistungsüberwälzung vom Staat auf den privaten Sektor einher.

Durch die Darstellung der geschichtlichen Entwicklung der Besteuerung, insbesondere der Steuertechnik, soll herausgearbeitet werden, warum die Indienstnahme des Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung angesichts der Anforderungen an eine moderne Besteuerung, die den Grundsätzen einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung Rechnung tragen soll, gesellschaftspolitisch notwendig ist.

5.2.2 Entwicklung der direkten Besteuerung im 19. Jahrhundert

5.2.2.1 Steuergeschichtliche Eckpunkte in Preußen bis 1891

Die preußische Finanzwirtschaft im 19. Jahrhundert zeichnete sich durch zwei Charakteristika aus. Zum einen war sie geprägt durch den steuerlichen Dualismus zwischen Stadt und Land, der auf das Jahr 1667[1] zurückreichte und mit Veränderungen bis 1873 erhalten blieb. Zum anderen war kennzeichnend, daß es Preußen nicht gelang, sein Steuersystem nach den Vorbildern der englischen Einkommensteuer und des französischen Ertragsteuersystems neu zu strukturieren.[2]

Trotzdem in Preußen die direkte Besteuerung im Laufe des 19. Jahrhunderts immer mehr an Bedeutung gewann, konnte sich eine persönliche, nach der Leistungsfähigkeit ausgerichtete direkte Besteuerung erst im Jahr 1891 mit der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer durchsetzen.

Ein Grund für den Vormarsch der persönlichen und auch objektbezogenen direkten Besteuerung ist die Verbesserung der Veranlagungs- und Erhebungstechnik. Die direkten Steuern setzen im Gegensatz zu den indirekten Steuern die Erfassung

---

[1] Dieses Strukturmerkmal des preußischen Steuersystems ist das Ergebnis der Reformen der Großen Kurfürsten (1640-1688) in den Jahren 1641 und 1667.

[2] Mit der erfolgreichen Einführung einer allgemeinen persönlichen Einkommensteuer im Jahr 1842 war England Vorreiter bei der Konstruktion einer modernen Besteuerung aus heutiger Sicht. Die bürgerlichen Grundrechte von Gleichheit, Freiheit und Brüderlichkeit bildeten in Frankreich den steuerpolitischen Anknüpfungspunkt. Zur Sicherstellung der Steuergerechtigkeit, des Schutzes vor Willkür der Obrigkeit sowie des Schutzes der Privatheit des Bürgers wurde in Frankreich ein ausgereiftes Ertragsteuersystem im 19. Jahrhundert etabliert (Schremmer, 1994b, 210).

der persönlichen bzw. der sachlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und somit die genaue Ermittlung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen voraus.[3] Nur eine effiziente und ausgereifte Erhebungstechnik kann technisch die z.B. auf die steuerliche Leistungsfähigkeit von Personen zielenden Steuern, wie die Einkommen-, Vermögens- oder Erbschaftsteuer, realisieren.

Die indirekten Steuern sind nach Häuser "zwar grobschlächtiger und primitiver, aber eben darum auch einfacher und leichter zu verordnen, zu handhaben und zu erheben (Häuser, 1986, 19)".

Das preußische Steuersystem bestand bis 1806 hauptsächlich aus der Akzise und der Kontribution.[4] In den Jahren 1810 bis 1820 erfolgte eine Straffung der indirekten Steuern in Preußen, so daß ab 1820 nur noch wenige Akzisen, so auf Branntwein, Braumalz und Salz, bestehen blieben (Schremmer, 1994b, 123-124).

Die direkte Besteuerung erfolgte bis 1891, das heißt bis zur Einführung der allgemeinen Einkommensteuer, zum einen durch die alten Ertragsteuern und zum anderen durch die im Jahr 1820 eingeführte personale Klassensteuer auf dem flachen Land und ihre Ergänzung durch die klassifizierte Einkommensteuer für ein Teil der wohlhabenen Bevölkerung auf dem flachen Land und in der Stadt im Jahr 1851 (Schremmer, 1994b, 126 ff.).

Es waren die wirtschaftliche Situation sowie die steuertechnischen Möglichkeiten, die dazu führten, Grund und Boden sowie Gebäude zu besteuern. Im 18. Jahrhundert waren diese Ertragsteuern die Hauptsäule der preußischen direkten Steuern. Mit zunehmender wirtschaftlicher Entwicklung von Handel und Handwerk wurde eine neue Ertragsteuerquelle entdeckt, die Gewerbesteuer.[5] Damit war die klassische Dreiheit der alten Ertragsteuern vollständig.

Die Wandlung der direkten Besteuerung im 19. Jahrhundert bestand in der Betonung der personalen Besteuerung zu Lasten der dinglichen. Die Ertragsteuern

---

[3] Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern kann anhand der Kriterien der Überwälzbarkeit und der Leistungsfähigkeit erfolgen (Schmidt, 1980, 124). Neumark (Neumark, 1986, 233) gibt dem Kriterium der Leistungsfähigkeit den Vorzug. Danach ist die direkte Besteuerung durch die unmittelbare Erfassung der persönlichen oder sachlichen Leistungsfähigkeit gekennzeichnet, während die indirekte Besteuerung auf die mittelbare Erfassung derselben abzielt.

[4] Die Akzise bedeutete ein Besteuerung der Güter des Massenkonsums, trat aber auch in Form von Grund-, Vieh- und Kopfsteuern auf. Die Kontribution war eine auf das Steuerobjekt gerichtete und zum Teil nach dem Ertrag ermittelte Grundsteuer (Burger, 1995, 4).

[5] Die Gewerbesteuer wurde in Preußen 1810 eingeführt und mit dem Gewerbesteuergesetz von 1820 reformiert.

wurden zu Ergänzungsteuern. Die Grund- und Gebäudesteuer wurden zur Ergänzungsteuer der ländlichen direkten Klassensteuer, und die Gewerbesteuer ergänzte die städtische Schlacht- und Mahlsteuer[6] (Schremmer, 1994b, 127). Der folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geschichtlichen Eckpunkte der Besteuerung im 19. Jahrhundert.

Tabelle 5.2.1: Steuerreformen 1818 - 1891

Jahr	Reform
1820	Festigung des Steuerdualismus zwischen Stadt und Land sowie Stärkung der Ertrag- und Verbrauchsteuern bei gleichzeitiger Einführung der personalen Klassensteuer für die Landbevölkerung
1851	Schwächung des steuerlichen Dualismus: Ergänzung der personalen Klassensteuer durch eine klassifizierte Einkommensteuer für einen Teil der höherverdienenden Bevölkerung.
1861	Beibehaltung der klassischen Dreiheit der Ertragsteuern, allerdings ohne Kapitalertragsteuer
1873 1891	Nach der Reichsgründung Aufhebung des Steuerdualismus sowie Änderungen bei der personalen Klassensteuer, die schließlich zur Einführung der allgemeinen Einkommensteuer im Jahr 1891 führte.

Quelle: Schremmer, 1994b, 121-122.

5.2.2.2 Anforderungen an eine moderne Einkommensbesteuerung

Die moderne Einkommensteuer aus heutiger Sicht und somit die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen stellt hohe Anforderungen an das Steuerrecht und die Steuertechnik.

> "Die Einkommensbesteuerung stellt von allen Besteuerungsmöglichkeiten an die Effizienz der Steuertechnik und der Steuerbehörden und an die Mitwirkung der Steuerpflichtigen und ihre Steuermoral die höchsten Anforderungen (Vogel, 1980, 290)."

Diese Anforderungen konnte die Steuertechnik bis zum Ende des 19. Jahrhunderts nicht erfüllen. Die direkte Besteuerung wurde zwar zur Hauptsäule des preußischen Steuersystems, jedoch erfolgte dies in Form der klassischen Dreiheit der Ertragsteuern.

---

[6] Die Schlacht- und Mahlsteuern waren indirekte Staatssteuern auf Grundnahrungsmittel.

Die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer nach englischem Vorbild scheiterte mehrfach[7] bis zu ihrem Erfolg im Jahr 1891 (Schremmer, 1994b, 132). Timm verdeutlicht die Hintergründe.

> "So hätte erwartet werden können, daß mit der von *J. Mill* formulierten und auf die Verteilungsneutralität zielenden Edinburgher "leave-them-as-you-find-them-rule-of-taxation" vor mehr als eineinhalb Jahrhunderten der Weg in Großbritannien für eine (proportionale) Einkommensteuer freigemacht und die (rohe) Besitzbesteuerung sowie die Verbrauchsbesteuerung mit ihrer Regressionswirkung zurückgedrängt worden wären. Daß sich eine solche Steuerstruktur jedoch erst viel später - und dann auch nur teilweise - entwickelte, war wohl weniger darin begründet, daß Zweifel an der gerechten Einkommensverteilung in der liberalen Wirtschaftsordnung als Voraussetzung einer Verteilungsneutralität der Besteuerung bestanden hätten, als vielmehr einmal in den festeingewurzelten Widerständen gegen die "fiskalische Inquisition" bei der Ermittlung und Erhebung einer Einkommensteuer, zum anderen aber auch in der einfacheren, billigeren und für den Einzelnen weniger merklichen Erhebung der Verbrauchsteuern und der an äußere Merkmale anknüpfenden Besitz- und Aufwandsteuern (Timm, 1987, 19)."

Die Anforderungen an eine moderne Einkommensbesteuerung sind unter den folgenden Gesichtspunkten zu untersuchen:

- Möglichkeiten der Steuertechnik,
- Anspruch und Wirklichkeit einer gerechten Besteuerung,
- Privatheit in Steuersachen und das Leistungsfähigkeitsprinzip.

a) Zu den Möglichkeiten der Steuertechnik

Wichtigste Voraussetzung und damit zugleich das Hauptproblem der Besteuerung ist, die für die Steuererhebung erforderlichen Grundlagen festzustellen. Zur Ermittlung der steuerlichen Tatsachen, die den Steueranspruch bestimmen, stehen der Steuertechnik zwei Möglichkeiten offen.

Zum einen kann die Steuerbehörde selbst, in der Regel durch Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen ermitteln. Zum anderen besteht die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen per Gesetz zu zwingen, die erforderlichen Informationen der Steuerbehörde mitzuteilen. Die zweite Möglichkeit bedeutet eine aktive und mit Kosten verbundene Mitarbeit des Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung (Vogel, 1980, 270).

Bis zur Einführung der allgemeinen Einkommensteuer im Jahr 1891 wurde die erste Möglichkeit der Steuertechnik gewählt. Die Ermittlung der Besteuerungs-

---

[7] Zwischen 1808 und 1820 gab es drei vergebliche Versuche der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer.

grundlagen erfolgte durch die Steuerbehörde. So wurde die Stellung der klassischen Dreiheit der Ertragsteuern bis Mitte des 19. Jahrhunderts im preußischen Steuersystem gestärkt, waren die Grundlagen, an die der Steueranspruch knüpfte, durch die Steuerbehörde doch leicht feststellbar (Vogel, 1980, 270).

Als Maß für die sachliche Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Objekts wurden die Erträge aus den drei Quellen besteuert.

Zur Ermittlung der Grundsteuerpflicht mußten die Grundstücke bewertet werden. Mithilfe der Grundstückskatastrierung erfolgte die Bewertung in der Weise, daß eine Parzelle vermessen und der Reinertrag des Grundstücks festgelegt wurde. Der durch die Steuerbehörde ermittelte Wert, der Katasterwert, wurde zusammen mit der Nennung des Eingentümers in die Kataster (Verzeichnisse) eingetragen. Die Anwendung des Steuersatzes zur Berechnung der Steuerschuld entsprach somit einer einfachen Steuertechnik ohne Mitwirkung des Eigentümers bzw. des Steuerpflichtigen und auch ohne Berücksichtigung seiner persönlichen Leistungsfähigkeit. Das Problem dieser objektbezogenen Steuertechnik, die in ähnlicher Form auch zur Ermittlung der Gebäude- und Gewerbesteuer angewendet wurde, bestand in der Fortschreibung bzw. Aktualisierung der Kataster (Vogel, 1980, 280-281).

Über- und Unterbewertungen der Grundstücke, Gebäude und Gewerbebetriebe führten zu einer Besteuerung, die nicht auf den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen beruhte. Desweiteren mangelte es den Katastern und damit den Ertragsteuern an Flexibilität, um sich den strukturellen Veränderungen des 19. Jahrhunderts anpassen zu können.

Daher traten die alten Ertragsteuern im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts immer mehr in den Hintergrund und wurden zu Ergänzungsteuern der neuen personalen direkten Besteuerung (Vogel, 1980, 271).

Die Steuertechnik mußte sich der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Entwicklung anpassen.

> "Wenn die Besteuerung nicht mehr, wie noch bei den Ertragsteuern, an ein bestimmtes Steuerobjekt und dessen Ertrag, sondern an *wirtschaftliche Vorgänge oder Ereignisse* anknüpft, z.B. bei der Besteuerung des Umsatzes oder des Einkommens eines Gewerbetreibenden, ist die selbsttätige Feststellung der Besteuerungsgrundlagen durch die Steuerbehörden im allgemeinen nicht mehr möglich (Vogel, 1980, 270)."

Die Steuertechnik sah dennoch bei der Einführung der personalen Klassensteuer für die Landbevölkerung und ihre spätere Ergänzung durch die klassifizierte Einkommensteuer für einen Teil der höher verdienenden Bevölkerung auf dem Land und in der Stadt keine Mitwirkung der Steuerpflichtigen vor. Es war die Steuerbe-

hörde selbst, die durch grobe Schätzungen die Besteuerungsgrundlagen ermittelte. Sie konnte nur anhand von äußeren Merkmalen versuchen, das Vermögen und Einkommen des Steuerpflichtigen und damit seine persönliche Leistungsfähigkeit als Hauptanknüpfungspunkt der personalen direkten Besteuerung zu schätzen.
So sah die Steuertechnik bei der Einführung der ländlichen Klassensteuer von 1820 eine Einteilung der Steuerpflichtigen nach ihrer Standeszugehörigkeit in der Gesellschaft in 5 Steuerklassen vor. In jeder Klasse wurde ein fixer Steuerbetrag für die Steuerpflichtigen festgelegt, und zwar ohne Berücksichtigung der Höhe und Zusammensetzung des tatsächlich erzielten Einkommens (Schremmer, 1994b, 133-134).

In 1821 wurden vier Hauptklassen, wobei die 5. Klasse von 1820 in die 4. Klasse des Klassensteuersystems von 1821 integriert wurde, jeweils in drei zusätzliche Subklassen unterteilt. Es entstand ein 12-stufiger Steuertarif, wobei der geringste Steuerbetrag 1/2 Taler[8] im Jahr betrug.

Die Klassensteuer von 1820/21 wurde im Jahr 1851 modifiziert und ergänzt durch die klassifizierte Einkommensteuer für die städtische und ländliche höherverdienende Bevölkerung.

Die alte ländliche Klassensteuer betraf Personen, die ein Einkommen bis zu 1000 T hatten. Diese wurden nach ihrem durch die Steuerbehörde geschätzten Einkommen in drei Klassen eingeteilt. Diese Klasseneinteilung wurde weiter differenziert, indem eine Klasse nochmals in fünf Subklassen und die anderen beiden Klassen jeweils in vier Subklassen unterteilt wurden. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte wieder allein durch die Steuerbehörde zum Schutz der Privatheit der Steuerpflichtigen. Das gleiche galt für die neue klassifizierte Einkommensteuer. Ein Eindringen in die privaten Einkommens- und Vermögensverhältnisse war der Steuerbehörde verboten. Somit wurden auch bei der klassifizierten Einkommensteuer die steuerpflichtigen Personen mit einem geschätzten Einkommen von 1000 T und mehr, und zwar auf dem Land und in der Stadt, 30 Einkommensstufen zugeordnet (Schremmer, 1994b, 144-145).[9]

Die Feststellung des Steuergegenstandes durch Schätzungen führte zu erheblichen Fehlern, da es nach Vogel "allgemein zutreffende, äußerlich erkennbare Kriterien für das individuell vorhandene Vermögen oder erzielte Einkommen und damit für die steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen nicht gibt (Vogel, 1980, 286)".

---

[8] In Preußen entsprach in den Jahren 1794 bis 1821 1 Taler (T) 24 Groschen bzw. 28 Pfennig. Ab 1821 war ein Taler 30 Groschen bzw. 360 Pfennig wert.

[9] Damit wurde der steuerliche Dualismus zwischen Stadt und Land deutlich geschwächt.

Nach der Reichsgründung von 1871 kam es nach 1873 zu einer Änderung des Steuersystems. Der Steuerdualismus wurde durch die Aufhebung der städtischen indirekten Mahl- und Schlachtsteuer als Staatssteuer abgeschafft, während allerdings die personale Klassensteuer und die klassifizierte Einkommensteuer erhalten blieben. Zudem erfolgte weiter eine ergänzende Besteuerung durch die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer (Schremmer, 1994b, 149-150).

Der Durchbruch kam schließlich im Jahr 1891 mit der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer, worauf im folgenden Kapitel eingegangen wird.

b) Gerechte Besteuerung: Anspruch und Wirklichkeit

Ein Grundprinzip der Besteuerung ist ihre Gleichmäßigkeit bzw. Gerechtigkeit. Die Idee der steuerlichen Gerechtigkeit entwickelte sich aus der liberalen Grundlagenphilosophie von 1789. Die Freiheit und Gleichheit der Bürger wurden zu den wichtigsten Werten und Rechten, so daß die Ausgestaltung der Steuerordnung entscheidend von diesen Grundwerten bestimmt wurde.

> "Mit dem Aufkommen und dem Durchsetzen der neuen Grundlagenphilosophie von 1789 wurden die Abgaben- und Fron-Systeme der Feudalzeit aufgehoben und ersetzt durch moderne Steuer-Systeme der liberalen Staaten - bei mannigfachen Kontinuitäten zur Vorperiode (Schremmer, 1994a, 10)."

So formulierte Adam Smith (Smith, 1990 (1789), 703-705) im Jahr 1789 sein Kanon der Steuerprinzipien, welches vier Grundregeln der Besteuerung enthält.

1. Bestimmtheit

Jeder Steuerzahler soll über die Steuern, die er zu zahlen hat, in Kenntnis sein. Die Bestimmtheit bezieht sich hierbei auf den Steuertermin, die Zahlungsform sowie die Höhe der Steuerzahlung.

2. Bequemlichkeit

Für den Steuerzahler dürfen keine unnötigen Erschwernisse im Rahmen des Besteuerungsverfahrens und des Steuertermins auftreten.

3. Billigkeit

Die Steuererhebungskosten im privaten und öffentlichen Sektor sollten minimiert werden. Zudem sollte zur Vermeidung von Effizienzverlusten die Besteuerung die Entscheidungen der Wirtschaftseinheiten nicht beeinflussen bzw. verzerren.

4. Gleichmäßigkeit

Jeder Steuerzahler sollte entsprechend seinem Vermögen und seinem Einkommen belastet werden.

Die Umsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in der Steuerordnung sollte bereits im 19. Jahrhundert durch eine Besteuerung nach der persönlichen und sachlichen Leistungsfähigkeit erfolgen (Schremmer, 1994a, 10-15).

Der Anspruch, gerecht zu besteuern, führte zu dem Vormarsch der direkten Besteuerung im 19. Jahrhundert. Schremmer stellt hierzu fest:

> "Im 19. Jahrhundert setzte sich deshalb die Ansicht durch, ein Steuersystem nähere sich um so mehr dem Gerechtigkeitspostulat, je höher der Anteil der direkten Steuern an der Gesamtsumme aller Steuern sei (Schremmer, 1994a, 16)."

Es ist zu prüfen, ob dem Anspruch der Gerechtigkeit, das heißt einer Besteuerung nach der persönlichen bzw. sachlichen Leistungsfähigkeit, im 19. Jahrhundert durch die direkte Besteuerung in Form der alten Ertragsteuern und der personalen Klassensteuer bzw. der klassifizierten Einkommensteuer Rechnung getragen wurde.

Die Erträge als Steuerbemessungsgrundlage bei der Besteuerung von Grund und Boden, Gebäuden und von Gewerbebetrieben galten als Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit des zu besteuernden Objekts. Ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bzw. Nutznießers wurde nach äußeren Merkmalen die sachliche Leistungsfähigkeit, das heißt der dauerhaft und durchschnittlich erzielbare Reinertrag der drei Ertragsquellen, ermittelt. Das Problem der Steuergerechtigkeit war für den Gesetzgeber damit gelöst. Die mangelnde Flexibilität und Aktualität der Kataster führten allerdings entgegen der Intention des Gesetzgebers zu einer Steuerbelastung, die nicht der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerobjekts entsprach (Schremmer, 1994a, 10 ff.).

Mit der Einführung der personalen Klasssensteuer und der späteren klassifizierten Einkommensteuer glaubte der Gesetzgeber zwei Besteuerungsarten gefunden zu haben, die dem Gerechtigkeitspostulat genügten.

Doch die gesellschaftlichen Strukturen prägten stark die Ausgestaltung der auf die persönliche Leistungsfähigkeit abzielenden Besteuerung.

Die ländliche Klassensteuer von 1820/21 sah eine Einteilung der Bevölkerung in Einkommensklassen vor, für die ein fester Steuerbetrag galt. Schremmer faßt zusammen:

> "Vom *Stand* wird auf den *Beruf* geschlossen, von dem Beruf auf die *Wohlhabenheit*, von der Wohlhabenheit auf die *Steuerleistungsfähigkeit*, von der Steuerleistungsfähigkeit auf die *Steuerpflicht* und damit die Steuerschuldigkeit (Schremmer, 1994b, 133-134)."

Die Einstufung in Klassen und die Besteuerung nach äußeren Merkmalen waren auch Kennzeichen der klassifizierten Einkommensteuer von 1851.

Die Entrichtung eines festen Steuerbetrages je nach Klassenzugehörigkeit entspricht keiner Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, wird diese doch bestimmt durch das tatsächlich erzielte Einkommen bzw. das Vermögen. So kommt Schremmer bezüglich der beiden personalen Steuern zu dem Schluß, daß diese nicht den Grundsätzen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprachen (Schremmer, 1994b, 146).

Die Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit anhand äußerer Merkmale ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen erwies sich damit als ein ungeeignetes Instrument. So wurde der Schutz der Privatheit bis 1891 zu Lasten einer gerechten Besteuerung fast ein Steuerprinzip.

c) Privatheit in Steuersachen - ein Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprin zip?

Die Freiheit des Bürgers sollte auch ein Recht bzw. Wert bei der Steuererhebung sein, so daß der Schutz der Privatheit sich bei der Ausgestaltung der Steuertechnik zu eine Art Besteuerungsprinzip entwickelte. Dieser nach Schremmer "unabdingbare Schutz des Bürgers vor staatlichem Eindringen in seine Privatsphäre (Schremmer, 1994a, 18)" führte dazu, daß allein die Steuerbehörde durch Schätzungen die sachliche bzw. persönliche Leistungsfähigkeit ermittelte.

> "Der Staat hatte zwar das Recht, die Merkmale zu bestimmen, im Verlauf einer Begehung zu sehen, zu zählen und zu gewichten, aber er hatte kein Recht, von dem Bürger eine Steuer-Erklärung über sein Einkommen zu verlangen (Schremmer, 1994a, 18)."

Dieses galt sowohl für die alten Ertragsteuern, als auch für die personale Klassensteuer und die klassifizierte Einkommensteuer.

Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist nur möglich, wenn diese auch genau ermittelt werden kann. Ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen und ohne Möglichkeit der Kontrolle seitens der Steuerbehörde ist damit eine auf die per-

sönliche bzw. sachliche Leistungsfähigkeit ausgerichtete Besteuerung nicht möglich.

Die Entwicklung der Steuertechnik zeigt, zu welchen Verzerrungen eine auf äußere Merkmale beruhende Ermittlung der steuerlichen Tatsachen führte. Die Folge war das Scheitern dieser Steuertechnik.

Schließlich kam 1891 mit der Einführung der preußischen Einkommensteuer der Durchbruch und gleichzeitig die teilweise Aufgabe des Schutzes der Privatheit. Dies bedeutet bis heute die aktive und mit Kosten verbundene Mitwirkung der Steuerpflichtigen an dem Verfahren der Steuererhebung.

Mit der Einführung der preußischen Einkommensteuer im Jahr 1891 konnte sich schließlich der Idealtyp einer Personensteuer durchsetzen. Die Besteuerung des Einkommens einer steuerpflichtigen Person als Maß für seine steuerliche Leistungsfähigkeit erfüllt die Anforderungen an eine gerechte Besteuerung. Notwendig ist eine Besteuerungsmethode, die auf den eigenen Angaben des Steuerpflichtigen beruht. Daher müssen die steuertechnischen Erhebungsformen der Personensteuern das Veranlagungsverfahren bzw. das Steuerabzugsverfahren sein (Vogel, 1980, 286 und 289).

Das Veranlagungsverfahren erfordert eine enge Zusammenarbeit zwischen der Steuerbehörde und dem Steuerpflichtigen. Dabei hat der Steuerpflichtige die Aufgabe, seine Besteuerungsgrundlagen, die schließlich zur Ermittlung seiner Steuerpflicht und Steuerschuld führen, der Steuerbehörde offenzulegen und ihr mit Hilfe der Steuererklärung auch mitzuteilen. Nach der Überprüfung der Angaben in der Steuererklärung durch die Steuerbehörde erfolgt die Festsetzung der Steuerschuld, das heißt die Veranlagung (Vogel, 1980, 287).

Nach Vogel kann das Veranlagungsverfahren "als die am weitesten entwickelte Form der Steuererhebung bezeichnet werden. Sie erfordert eine vollendete Steuertechnik und steht deshalb am Ende einer längeren Entwicklung (Vogel, 1980, 300)".

Im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren wird beim Steuerabzugsverfahren direkt an der Quelle besteuert. Damit erfolgt zunächst die Steuererhebung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen und auch der Steuerbehörde. Es ist der Steuerschuldner, so z.B. das Unternehmen, das verpflichtet ist, für seine Angestellten die Steuer von den Lohnbezügen an die Steuerbehörde abzuführen. Dieses Verfahren der Steuererhebung, das die Steuerentrichtung deutlich erleichtert, beschleunigt und auch sichert, wurde in Großbritannien bereits 1803 praktiziert (Vogel, 1980, 301).

Die Aufgabe des Schutzes der Privatheit und die Überwälzung von steuerbedingten Verwaltungsarbeiten vom Staat auf die Privaten kennzeichnete die preußische Einkommensteuer von 1891.

Im Rahmen der preußischen Einkommensbesteuerung wurden die Steuerpflichtigen erstmals gesetzlich verpflichtet, ihre Geschäftsbücher gegenüber der Steuerbehörde offenzulegen. Die Finanzbehörde bekam das Recht, in die privaten Einkommens- und Vermögensverhältnisse einzudringen. Der Rechtschutz und damit auch der Schutz des Bürgers manifestierte sich nunmehr in dem ordentlichen Rechtsweg der Beschwerde. In der Steuerordnung wurde die Rechtstaatlichkeit zu einem tragenden Prinzip, Entscheidungen nach Ermessen und damit die Gefahr der Willkür wurden eingeschränkt. Es wurde sowohl der Tatbestand der Steuerhinterziehung bestraft als auch ein Vergehen der Steuerbehörde. Dieser Rechtschutz korrelierte mit der Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen (Schremmer, 1994b, 151-152).

Die Pflicht zu einer persönlichen, jährlichen Einkommensteuererklärung hatten nur Personen mit einem Einkommen über 3000 Mark. Diese Regelung sollte die Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung erhöhen. Steuerpflichtige mit einem Einkommen unter 3000 Mark hatten Steuerbeträge zu entrichten, die von der Steuerbehörde festgelegt wurden (Schremmer, 1994b, 153).

Im Jahr 1893 wurde die preußische Einkommensteuer durch die Vermögensteuer ergänzt. So führten die Reformen von 1891 und 1893 zu einem fast vollständigen Zurückdrängen der alten Ertragsteuern in Preußen zugunsten einer einheitlichen Einkommensbesteuerung, die sich aus eines Einkommensteuer und einer eigenständigen und neuen Ergänzungsteuer, der Vermögensteuer, zusammensetzte.

Damit wurde das Grundprinzip der Steuergerechtigkeit in der preußischen Steuerordnung verwirklicht.

> "Die ganz auf das einzelne Individuum zugeschnittene steuerliche Leistungsfähigkeit, gemessen am individuellen Einkommen (aus welchen Quellen auch immer), und die daran ausgerichtete Steuerlastverteilung galten als das Höchstmaß an erreichbarer Gerechtigkeit (Schremmer, 1994a, 21)."

Unter Finanzminister Miquel wurde eine Einkommensteuer mit Erklärungspflicht und Progression in Preußen geschaffen, die den Beginn einer modernen direkten Besteuerung in Deutschland darstellte. Diesem Vorbild folgten bis zum ersten Weltkrieg alle deutschen Bundesstaaten.[10] Im Zuge der Erzbergerschen Finanzre-

---

[10] Die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer erfolgte in Hessen bereits 1869 und in Sachsen 1874.

form zu Beginn der Weimarer Republik trat 1920 an die Stelle von 27 Landeseinkommensteuern eine einheitliche Reichseinkommensteuer, die bei den Steuerreformen von 1925 und 1934 fortentwickelt wurde.

5.2.3 Was ist aus dem Schutz der Privatheit geworden?

5.2.3.1 Zur Steuerpolitik eines Leistungs-, Lenkungs- und Planungsstaates

Die Schaffung einer einheitlichen Reichsfinanzverwaltung sowie eines einheitlichen Steuerrechts war das Ergebnis der Erzbergerschen Finanzreform in den Jahren 1919/20. Die wichtigsten Reichssteuern waren neben der bereits 1918 eingeführten Umsatzsteuer die Einkommensteuer einschließlich der Lohnsteuer, die neu geschaffenen Körperschaftsteuer, die Vermögensteuer, die Erbschaftsteuer sowie eine Vielzahl von Verkehrs- und Verbrauchsteuern. Dieses in der Weimarer Republik geschaffene einheitliche deutsche Steuersystem ist in seinen grundlegenden Wesenszügen bis heute erhalten geblieben.

Der Schutz der Privatheit im 19. Jahrhundert bedeutete, daß der Staat bzw. die Steuerbehörde nicht das Recht hatte, die privaten Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bürgers näher zu erkunden. Mit der Einführung der allgemeinen Einkommensteuer wurde bei der Aufgabe der Privatheit des Bürgers dem Staat das Recht gewährt, die privaten Verhältnisse genau zu erforschen und dies mit Hilfe der Indienstnahme der Steuerpflichtigen. Dieses Recht des Staates und damit der Verlust der Privatheit des Einzelnen sind bis heute erhalten geblieben, und durch zahlreiche gesetzliche Bestimmungen sind die Mitwirkungspflichten der Steuerzahler erweitert worden.

Der Staat hat sich im Laufe des 20. Jahrhunderts zu einem Planungs-, Lenkungs- und Leistungsstaat entwickelt, der auch seine Steuerpolitik und Steuergesetzgebung prägt. Immer stärker werden nicht-fiskalische Zielsetzungen im Steuersystem verwirklicht.

So wurde bereits im Jahr 1967 mit dem "Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft" die Basis geschaffen für eine Steuerpolitik, die sich an konjunkturpolitische Zielsetzungen orientiert. Im Hinblick auf die Mitwirkungspflichten der Privaten, insbesondere des Unternehmenssektors, ist die Verwirklichung sozialpolitischer Interessen in der Steuergesetzgebung von Bedeutung.

Zahlreiche sozialpolitisch motivierte Gesetze verpflichten den Unternehmenssektor zur Mitarbeit. So beinhalten beispielsweise das Mutterschutzgesetz und das Schwerbehindertengesetz Bestimmungen, die Verwaltungsleistungen des Unternehmens im Auftrage des Staates zur Folge haben. Die empirischen Ergebnisse beweisen, daß aus dieser Entwicklung eine erhebliche Kostenbelastung resultiert.

Die gesetzliche Entwicklung im Rahmen des Familienleistungsausgleichs belegt einen Trend von einer Entlastung des Staates zu Lasten des privaten Sektors. Das Jahressteuergesetz von 1996 sieht eine neue Verordnung zur Auszahlung des Kindergeldes durch die Arbeitgeber vor.

Nachdem durch die Entwicklung der Steuertechnik aufgezeigt wurde, daß die Mitwirkung der Steuerpflichtigen zur Sicherstellung einer gerechten und wirtschaftlichen Besteuerung erforderlich ist, soll durch die Darstellung des Fallbeispiels "Kindergeldauszahlungsverordnung" die Frage nach einer politischen Durchsetzbarkeit der Überwälzung administrativer Leistungen aufgeworfen werden.

5.2.3.2 Fallbeispiel: Kindergeldauszahlungsverordnung

Die Kindergeldauszahlungsverordnung (KAV) steht in einem direkten Zusammenhang mit der Neuregelung der Familienbesteuerung im Jahresteuergesetz 1996, ist jedoch keine zwingende Folge aus der Neuordnung des Familienleistungsausgleichs. Diese Verordnung verpflichtet die Privatwirtschaft zur Auszahlung des Kindergeldes und damit zur Übernahme einer Leistung, die bis Ende 1995 die Kindergeldkasse und damit der Staat erfüllte. Für die Kosten, die durch diese gesetzliche Verpflichtung der Privatwirtschaft entstehen, erfolgt keine Entschädigung.

Durch den Familienleistungsausgleich soll erreicht werden, daß Familien mit Kindern gegenüber den Ledigen oder den kinderlos Verheirateten nicht steuerlich benachteiligt sind. Ausgangspunkt hierbei ist der Gedanke, daß das verfügbare Einkommen eines Steuerpflichtigen als Maßstab für seine steuerliche Leistungsfähigkeit um diejenigen Aufwendungen zu kürzen ist, die für die Sicherung des Existenzminimums und des Familienunterhalts zu erbringen sind.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat eine Schutzfunktion. Das Grundprinzip der Besteuerung erfordert, daß der zwangsläufige Unterhaltsaufwand für Kinder vom Einkommen abgezogen wird, damit die Besteuerung auf der Grundlage des verfügbaren Einkommens erfolgt. Die Zwangsläufigkeit der Unterhaltsaufwednungen für Kinder ist hierbei offensichtlich. Sie ergibt sich aus dem bürgerlich-rechtlichen

Vorschriften über die Unterhaltspflichten der Eltern sowie aus der Verfassungspflicht der Eltern zur Pflege und Erziehung der Kinder. Der verfassungsmäßige Schutz von Ehe und Familien erfordert, daß die Besteuerung nicht nur eheneutral, sondern auch familienneutral zu sein hat.

Bis zum Ende des Jahres 1995 erfolgte der Familienleistungsausgleich durch die Gewährung eines Kinderfreibetrages, durch die Auszahlung von Kindergeld sowie unter Umständen eines Kindergeldzuschlages[11].

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 29.5.1990[12] hatte bis 1995 einschließlich das Kindergeld die Aufgabe, die steuerliche Mehrbelastung der Familie auszugleichen, solange der Kinderfreibetrag gringer bemessen war als das Existenzminimum des Kindes.[13]

Das Bundesverfassungsgericht ermöglicht mit seinem Urteil allerdings dem Gesetzgeber auch, die Steuerfreiheit des Kindes-Existenzminimums nicht nur durch das duale System von Kinderfreibetrag und Kindergeld sicherzustellen, sondern auch durch die alleinige Gewährung eines Kinderfreibetrages bzw. von Kindergeld. Damit ist die reine Kindergeldlösung verfassungsrechtlich zulässig. Es muß jedoch sichergestellt sein, daß die steuerliche Mehrbelastung, die durch den Wegfall des Kinderfreibetrages entsteht, durch ein entsprechendes Kindergeld ausgeglichen wird.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 wurde die Familienbesteuerung neu geregelt. Das Kindergeld ist nicht länger eine Ergänzung des Kinderfreibetrages, sondern wird alternativ zum Kinderfreibetrag angeboten.[14]

Dies bedeutet, daß der Ergänzungscharakter des Kindergeldes sich gewandelt hat, und das Kindergeld zur Hauptsäule der Familienbesteuerung geworden ist. Diese

---

[11] Konnte der steuerliche Kinderfreibetrag aufgrund eines niedrigen Einkommens nicht oder nur teilweise genutzt werden, wurde als Ausgleich hierfür ein Kindergeldzuschlag gezahlt.

[12] Vgl. BVerfGE, Band 82, 60.

[13] Im Jahr 1993 war z.B. der Kinderfreibetrag bei zusammenveranlagten Ehegatten von DM 4.104 gemessen am Existenzminimum von DM 5.940 um etwa DM 1.800 zu niedrig veranschlagt. Damit hatte das Kindergeld (DM 70 für das erste Kind, DM 130 für das zweite Kind, DM 220 für das dritte Kind und DM 240 für das vierte und jedes weitere Kind) die Aufgabe, die steuerliche Mehrbelastung auszugleichen.

[14] Im Jahr 1996 existiert allein die Kindergeldlösung. Ab 1997 besteht schließlich das Wahlrecht zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag. Das Kindergeld beträgt ab 1997 DM 220 jeweils für das erste und zweite Kind, DM 300 für das dritte Kind und ab dem vierten Kind jeweils DM 350. Der Kinderfreibetrag ist ab 1997 in der Höhe von DM 6.912 veranschlagt.

Entwicklung ist für die Frage der Überwälzung von Verwaltungsarbeiten deswegen von entscheidender Bedeutung, da im Zusammenhang mit dem Jahressteuergesetz die Kindergeldauszahlungsverordnung verabschiedet wurde. Diese Verordnung regelt das Verfahren der Auszahlung des Kindergeldes durch private Arbeitgeber. Die Notwendigkeit zur Neuregelung des Verfahrens ist nicht evident und wird auch nicht in der Begründung zur Kindergeldauszahlungsverordnung erläutert. Es handelt sich um die Überwälzung einer administrativen Leistung und damit von Kosten auf den Unternehmenssektor. Die Kindergeldkasse bzw. die Familienkasse[15] ist nunmehr für die Ausstellung von Kindergeldbescheinigungen verantwortlich und zahlt zudem weiterhin Kindergeld an bestimmte Anspruchsberechtigte aus.

Die einzelnen Regelungen der Kindergeldauszahlungs-Verordnung verdeutlichen, in welchem Umfang die Indienstnahme der Arbeitgeber erfolgt.

Die Neuregelung sieht vor, daß die Familienkasse Kindergeldbescheinigungen ausstellt, nach dessen Maßgabe der Arbeitgeber Kindergeld an diejenigen anspruchsberechtigten Arbeitnehmer auszahlt, die für den Lohnsteuerabzug eine Lohnsteuerkarte oder eine entsprechende Bescheinigung vorlegen. Den Arbeitnehmern, die von ihrem Arbeitgeber kein Kindergeld erhalten, zahlt weiterhin die Familienkasse das Kindergeld aus. Dies ist dann der Fall, wenn für den Arbeitgeber eine Befreiung von der Auszahlungspflicht vorliegt. So heißt es in §3 KAV:

> "Beschäftigt der Arbeitgeber auf Dauer nicht mehr als 50 Arbeitnehmer, die eine Lohnsteuerkarte vorzulegen haben, so befreit ihn die Familienkasse auf Antrag von der Pflicht zur Auszahlung des Kindergeldes. Das gleiche gilt, wenn sich auf Grund der Auszahlung des Kindergeldes in den Lohnsteueranmeldungen auf Dauer ein Erstattungsbetrag ergibt...".

In der KAV sind zahlreiche Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Bescheinigungspflichten geregelt, die nicht nur zu einem laufenden Verwaltungsaufwand führen, sondern auch Investitionen, insbesondere in elektronische Datenverarbeitungssysteme, erfordern. So ist der Arbeitgeber verpflichtet, die für die Kindergeldzahlung maßgeblichen Merkmale aus der Kindergeldbescheinigung in das Lohnkonto zu übertragen. Bei jeder Auszahlung ist das Kindergeld im Lohnkonto des Kalenderjahres einzutragen, zu dem der Arbeitslohn gehört, mit dem zusammen das Kindergeld ausgezahlt wird. Ist ein Lohnkonto nicht zu führen, sind entsprechende Aufzeichnungen zu machen. Weiterhin ist die Kindergeldbescheinigung als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und dort aufzubewahren.

---

[15] Es erfolgte ab 1996 ebenfalls eine Umbenennung der Kindergeldkasse in Familienkasse.

Die Indienstnahme des Unternehmenssektors ist keine notwendige Konsequenz der Neuordnung des Familienleistungsausgleichs. In der Kindergeldauszahlungsverordnung finden die überwälzten Kosten keine Berücksichtigung. Es sind daher die Ursachen zu untersuchen, die die Überwälzung administrativer Leistungen im politischen Entscheidungsprozeß ermöglichen.

5.2.3.3 Zur Frage der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen

Die Darstellung der steuergeschichtlichen Eckpunkte im 19. Jahrhundert und damit der Entwicklung von der indirekten zur direkten Besteuerung zeigt, daß die Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei einer gerechten und wirtschaftlichen Besteuerung unerläßlich ist.

Die persönliche bzw. sachliche Leistungsfähigkeit als Anknüpfungspunkt der Besteuerung genügt dem Gerechtigkeitspostulat, so daß auch hinsichtlich der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen von einer Anforderung an eine gerechte Besteuerung gesprochen werden kann.

Die Feststellung der Notwendigkeit der Indienstnahme der Privaten bei der Steuererhebung erfolgt unberücksichtigt der Kostenfrage, das heißt unbeachtet der Fragestellung, ob die aus der Mitwirkungspflicht resultierenden Kosten den Privaten erstattet und damit über das Steuersystem finanziert werden sollten.

Das Fallbeispiel der Kinderauszahlungs-Verordnung zeigt, daß der Gesetzgeber die Überwälzung der administrativen Leistungserbringung "Auszahlung des Kindergeldes" nicht rechtfertigt. Es fehlt in der Kinderauszahlungs-Verordnung die Bgründung, warum die Mitwirkung der Arbeitgeber erforderlich ist. Zudem werden bezüglich der Kosten, die diese Neuregelung bei den Arbeitgebern verursacht, keine Angaben gemacht.

Hinsichtlich der Ursache für die Kinderauszahlungsverordnung können daher nur Vermutungen angestellt werden, wie z.B. die der Entlastung des öffentlichen Sektors. Diese Gesetzesinitiative verdeutlicht, daß die Überwälzung administrativer Leistungen nicht immer in einem ziel- und ergebnisorientiertem Sachzusammenhang stehen muß.

Dieses Ergebnis ist der Ausgangspunkt dafür, den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistung zu untersuchen. Es soll das Verhalten der politischen Akteure, das heißt der politischen Vertreter, der Wähler und der Interessenverbände, im Mittelpunkt des positiven Erklärungsansatzes ste-

hen. Da sich aus den Anforderungen an eine moderne Einkommensbesteuerung, das heißt aufgrund gesellschaftspolitischer Zielsetzungen, die Mitwirkung der Steuerpflichtigen ergibt, soll im folgenden positiven Ansatz für die Politiker strategisches Verhalten angenommen werden. Da das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit erfolgt, verfolgen die politischen Vertreter das Ziel, durch die Überwälzung administrativer Leistungen im privaten Sektor eine Fiskal- bzw. Kostenillusion zu erzeugen. Es soll sich zeigen, daß das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit und die Möglichkeiten, dieses zu beeinflussen, die politische Überwälzbarkeit administrativer Leistungen erklären könnten.

5.3 Der politische Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor

5.3.1 Problemstellung

Für den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistung auf den privaten Sektor soll ein positiver Erklärungsansatz formuliert werden.

Der positive Ansatz soll das Verhalten der am politischen Prozeß Beteiligten, die aktiv das Entscheidungsverfahren zur Verlagerung einer administrativen Leistung auf den privaten Sektor beeinflussen können, erklären. Zum einen ist die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhalten ein wesentlicher Bestimmungsfaktor. Zum anderen ist das Phänomen der Fiskal- bzw. Kostenillusion bei der Verhaltensanalyse der Akteure im politischen Entscheidungsprozeß zu berücksichtigen.

Das Verhalten der politischen Vertreter, der Wähler und der in Interessengruppen organisierten Unternehmen ist die Basis für die Analyse der Interaktion dieser Akteure im politischen Entscheidungsverfahren.

Die Bürokraten, die ebenfalls auf politische Entscheidungen Einfluß nehmen können, bleiben in der positiven Analyse nicht nur aus Gründen der Vereinfachung unberücksichtigt. Da die Überwälzung einer Verwaltungsleistung nur auf der Grundlage einer gesetzlichen Regelung, die eine politische Entscheidung voraussetzt, erfolgen kann, ist für die Frage der Überwälzbarkeit vor allem die Interaktion zwischen den Wählern bzw. Unternehmensverbänden und den politischen Vertretern von Bedeutung. Somit wird für das Verhalten der Bürokraten angenommen, daß sie die von der Politik vorgegebenen Ziele ohne Berücksichtigung ihrer eigenen Interessen im Rahmen ihrer Kompetenzen und innerhalb einer hierarchischen Ordnung verwirklichen.[16]

Für die politische Überwälzbarkeit einer administrativen Leistung ist die Interaktion der am politischen Prozeß Beteiligten entscheidend. Sie ist dadurch bestimmt, inwieweit insbesondere die in Verbänden organisierten Unternehmen durch eine

---

[16] Vgl. zu dem Verhalten der Bürokraten Niskanen (Niskanen, 1971), Downs (Downs, 1965) und Roppel (Roppel, 1979). Entgegen der traditionellen Annahme ist davon auszugehen, daß auch die Bürokraten aus Eigeninteresse handeln. Durch ihr Fachwissen, das ihnen im Vergleich zu den Politikern einen Informationsvorsprung sichert, können Bürokraten als Budgetmaximierer, eigene Ziele verfolgen.

Erweiterung ihrer Informationsbasis politischen Einfluß nehmen. Das strategische Instrument der Politiker, durch die Überwälzung einer Leistungserbringung eine Kostenillusion zu erzeugen, könnte durch den Informationsvorsprung der Interessenvertretungen und damit durch ihren politischen Einfluß an Wirkung verlieren. Die Interessenvertretungen engagieren sich im politischen Prozeß für oder gegen die Überwälzung einer bestimmten Leistung, und zwar im Einklang mit dem Gewinnmaximierungskalkül ihrer Mitglieder, den Unternehmen.

5.3.2 Zu den Ansätzen der Neuen Institutionenökonomik

5.3.2.1 Grundannahmen und -aussagen des neoklassischen Modells[17]

Ausgangspunkt für die neoklassische Analyse des Wirtschaftsprozesses ist das individuelle Verhalten. Um dieses erklären zu können, finden zwei Grundprinzipien, das heißt das Optimierungsprinzip und das Gleichgewichtsprinzip, Anwendung.

Nach dem Optimierungsprinzip ist das Verhalten bzw. die Entscheidung des Individuums dadurch bestimmt, daß es unter gegebenen Umständen versucht, seine Bedürfnisbefriedigung zu maximieren. Dies bedeutet, daß gemäß der neoklassischen Haushaltstheorie sich ein Wirtschaftssubjekt für dasjenige Güterbündel entscheidet, daß seinen Nutzen maximiert. Durch die Bestimmung der als stabil angenommenen Präferenzen der Wirtschaftssubjekte ist es möglich, das individuelle Verhalten zu beobachten und schließlich zu erklären. In der Unternehmenstheorie gilt das Optimierungsprinzip, daß ein Unternehmen den Periodengewinn, das heißt die Differenz zwischen Erlösen und Kosten in der laufenden Periode, maximieren will. Während in der Haushaltstheorie der Preis, den der Konsument für ein bestimmtes Gut zu zahlen bereit ist, durch den Grenznutzen des betrachteten Gutes bestimmt ist, und damit eine subjektive Wertlehre gilt, handelt es sich in der Unternehmenstheorie um eine objektive. Dies besagt, daß der Wert eines Gutes durch die Kosten der Produktion determiniert ist.

Das Gleichgewichtsprinzip bedeutet, daß sich der Preis so lange anpaßt, bis die nachgefragte Menge gleich der angebotenen ist. In der neoklassischen Theorie stellt das Preissystem das einzige Instrument zur Koordinierung der wirtschaftlichen Aktivitäten dar (Richter und Furubotn, 1996, 12). Ein Marktgleichgewicht

---

17 Vgl. zu den neoklassischen Analysemethoden Richter und Furubotn (Richter und Furubotn, 1996, 1-44), Musgrave und Musgrave (Musgrave und Musgrave, 1989, 60-72), Varian (Varian, 1989).

unter vollständiger Konkurrenz ist dadurch gekennzeichnet, daß für alle Anbieter gilt, daß der Gleichgewichtspreis gleich den Grenzkosten ist.

Im Mittelpunkt der neoklassischen Analyse steht das Allokationsproblem. Ein Vergleich der Ergebnisse unterschiedlicher ökonomischer Situationen erfolgt mit dem Konzept der Pareto-Effizienz. Pareto-Effizienz bedeutet, daß eine gegebene ökonomische Situation dann effizient ist, wenn keine Änderung möglich ist, die jemanden besser stellt, ohne die Position anderer zu verschlechtern.[18]

Die dargestellten Grundzüge bzw. -aussagen des neoklasssichen Ansatzes basieren auf den folgenden fundamentalen Annahmen.

Das Individuum in der neoklassischen Theorie bezeichnen Richter und Furubotn (Richter und Furubotn, 1996, 11) als ein "hyperrationales Wesen", gilt doch die Annahme, daß die Entscheidungssubjekte über vollkommene Information und Voraussicht verfügen.

Es ist die neoklassische Annahme kostenloser Transaktionen, die dazu führt, daß die institutionellen Rahmenbedingungen in der Analyse keine Berücksichtigung finden.

> "Man beachte, daß die Annahme kostenloser Transaktionen von großer Bedeutung für die neoklassische Sicht der Institutionen ist. Diese vermittelt generell den Eindruck, daß die institutionellen Rahmenbedingungen für den Wirtschaftsablauf unerheblich sind. Sie nimmt das Vorhandensein politischer, rechtlicher, moralischer und anderer Institutionen zur Kenntnis, behandelt sie aber - was ihren Effekt auf die Wirtschaftsleistung angeht - als *neutral* und ignoriert sie weitgehend (Richter und Furubotn, 1996, 10)."

In diesem Sinn argumentiert auch Wiggins.

> "Traditional economic analysis has long been a-institutional. Firms are treated as black boxes. Individual consumers transact costlessly with markets, individual workers sell their labor services in frictionless labor markets, and capital is allocated equivalently in rental and purchase markets. The prototypical transaction takes place instantaneously, and parties do not have a particular interest in continued trade (Wiggins, 1991, 603)."

Kostenlose Transaktionen implizieren im neoklassischen Modell, daß die Wirtschaftssubjekte vollkommen informiert sind und eine vollkommene Voraussicht haben (Richter und Furubotn, 1996, 11).

---

[18] Bator (Bator, 1957, 22-59) gibt eine Überblick über die Analysetechnik der Wohlfahrtsökonomik.

Vollkommene Voraussicht bedeutet, daß die Individuen über die Wahrscheinlichkeiten zukünftiger wirtschaftlicher Zustände Kenntnis haben. Für die neoklassische Haushaltstheorie heißt dies, daß die Präferenzen eines Konsumenten durch eine Funktion des erwarteten Nutzens dargestellt werden können. Eine bekannte Funktion des erwarteten Nutzen ist die Neumann-Morgenstern-Nutzenfunktion.

Mit dem Ansatz, die Institutionen in den Mittelpunkt der Analyse zu stellen, soll die Modellierung des Wirtschaftsprozesses im Rahmen der Neuen Institutionenökonomik der Realität näher kommen. Denn ohne den Einsatz von realen Ressourcen sind die Bereitstellung und der Betrieb von Institutionen und Organisationen nicht möglich.[19]

Zentrale Begriffe in der Neuen Institutionenökonomik sind "eingeschränkte Rationalität", "unvollständige Information" und "Informationsasymmetrie".

5.3.2.2 Eingeschränkte Rationalität, unvollständige Information und Informationsasymmetrie

Eingeschränkte Rationalität, unvollständige Information und Informationsasymmetrie spielen in den Ansätzen der Neuen Institutionenökonomik eine entscheidende Rolle und stehen in einem eindeutigen Widerspruch zu den Annahmen des neoklassischen Modells.

Das in der neoklassischen Theorie als vollkommen rational angenommene Verhalten der Individuen, läßt sich aus verschiedener Sicht in Frage stellen.

Zunächst kann davon ausgegangen werden, daß das Wirtschaftssubjekt reale Ressourcen aufwenden muß, um sich zu informieren und um sein gewonnenes Wissen zu verarbeiten. Ist beispielsweise der Steuerzahler an seiner effektiven Steuerbelastung interessiert, so müßte er neben seiner Einkommensteuerbelastung, die durch seine Einkommensteuererklärung und -festsetzung relativ einfach festzustellen ist, zusätzlich auch seine Belastungen durch die Mehrwertsteuer, Mineralölsteuer, Tabaksteuer etc. ermitteln. Desweiteren müßte der Steuerzahler seinen Aufwand schätzen, der durch die Überwälzung von administrativen Leistungen im Rahmen der Steuererhebung entsteht. Um vollständig über die Höhe der Steuerbelastung

---

[19] Varian (Varian, 1993) argumentiert in seinem Artikel "What Use is Economic Theory", warum auf die neoklassische Theorie trotz sehr vereinfachender Annahmen, wie z.B. die Institutionenneutralität, als Analysetechnik nicht verzichtet werden sollte. Er kommt zu dem Schluß: "No one knows how to develop good models of economic dynamics, or taste change, and careful theoretical and empirical studies of economic institutions are very difficult to do (Varian, 1993, 1)."

informiert zu sein, müßte der Steuerzahler daher Zeit und Kosten investieren, die nicht unabhängig von dem Nutzen des erzielten Informationsstandes zu betrachten sind. Verzichtet der Einzelne auf Informationen, weil er die Kosten einer zusätzlichen Information höher einschätzt als den Nutzen, den sie ihm stiftet, so würde sich das Wirtschaftssubjekt gegen ein Verhalten entscheiden, das dem Anspruch der vollkommenen Rationalität entsprechen würde.

Doch nicht nur die realen Ressourcen, die das Individuum aufwenden müßte, um eine vollkommene Kenntnis zu erlangen, ist für das Konzept der eingeschränkten Rationalität von Bedeutung. Die eingeschränkte Rationalität könnte zudem aus der Sicht interpretiert werden, daß natürliche, das heißt menschliche, Kapazitätsgrenzen hinsichtlich der Informationsaufnahme und -verarbeitung bestehen, so daß das Individuum psychisch nicht in der Lage ist, vollkommen informiert zu sein.

Scott (Scott, 1994, 315) faßt die beiden dargestellten Interpretationsmöglichkeiten des Konzepts der eingeschränkten Rationalität im Rahmen eines Kommentars zu den Ergebnissen einer Konferenz zu diesem Thema zusammen und nennt eine dritte Ursache für die unvollkommene individuelle Rationalität.

> "As I listened to the various presentations and discussions, it seemed to me that the concept of bounded rationality was being employed in at least three reasonably distinct ways. (1) Some authors were referring to the consequences of the fact that there can be significant costs to acquiring and processing information. (2) Some were referring to capacity constraints - to the limits of the present stock of scientific knowledge or of the unaided information storage and reasoning capacity of the human mind. (3) Some were referring to the asserted existence of systematic distortions in human perception or thinking (Scott, 1994, 315)."

Schmölders (Schmölders, 1959/60, 26) führt im Zusammenhang mit der Diskussion über die "Unmerklichkeit" der Besteuerung[20] diese nicht nur auf Informationsdefizite als Folge der Existenz von Informationskosten zurück, sondern auch darauf, daß der Steuerzahler die Steuer nicht beachtet oder akzeptiert oder sich an sie gewöhnt hat. Dieses individuelle Verhalten könnte ein Beispiel für "systematic distortions in human perception or thinking" sein.

Wie dargestellt, impliziert das Konzept der eingeschränkten Rationalität der Individuen, daß Transaktionen, wie die der Beschaffung von Informationen, nicht kostenlos sind. Der Versuch eines Entscheidungsträgers, ein vollkommen rationales Verhalten sicherzustellen, hat Transaktionskosten zur Folge. Der individuelle Kosten-Nutzen-Vergleich bestimmt demzufolge den Informationsstand des Wirtschaftssubjektes. Es ist davon auszugehen, daß die Berücksichtigung von Trans-

---

[20] Es handelt sich hierbei um das Phänomen der Fiskalillusion.

aktionskosten bei der Analyse des Wirtschaftsprozesses mit der Annahme verbunden ist, daß die Individuen nicht vollständig informiert sind. Dies soll heißen, daß bereits die Existenz von Transaktionskosten zu einer Unvollkommenheit führt. Das Ausmaß dieser unvollständigen Rationalität ist zusätzlich von anderen Faktoren, so auch die menschlichen Grenzen der Informationsaufnahme, abhängig.

Um die Unkenntnis der Wirtschaftssubjekte näher zu spezifizieren, betont Wiseman (Wiseman, 1991), daß die individuellen Entscheidungen immer eine Dimension haben, die die Zukunft betrifft. Es ist unbestritten, daß das Wirtschaftssubjekt über zukünftige Ereignisse nicht informiert sein kann. Wiseman geht weiter und spricht von einer "black box" der Unkenntnis. Er faßt die aus seiner Sicht für das Entscheidungsproblem der Einzelnen charakteristischen Merkmale zusammen.

> "People take decisions on the basis of historical information, embracing information about the actual outcome of past plans, and "opinion" about possible futures. Through time, the input to the planning (decision) process is modified by emergent information, both from the ongoing outcomes of plans and from other sources. This "learning process" modifies human decisions (influences the choice-process). But learning does not make the future more "knowable". There is no known nexus between the past, the continuous present and the future, and the bearing of new learning on adaptation to the emergent unknowable future is thus itself uncertain. Further, "the future" is not something which exists independently of human action. The plans which emerge from human imagination and inventiveness themselves create the future, though not simply in the ways expected by the decision-takers (Wiseman, 1991, 152-153)."

Die Darstellungen verdeutlichen, daß die neoklassische Annahme der vollständigen Information und Voraussicht der Wirtschaftssubjekte nicht nur aufgrund der Existenz von Transaktionskosten bei der Modellierung des individuellen Entscheidungsverhaltens nicht aufrechtzuerhalten ist.

Eine unvollkommene individuelle Rationalität impliziert, daß zwischen den einzelnen Wirtschaftssubjekten Informationsasymmetrien auftreten können.

> "Da die Menschen nur begrenzt fähig sind, Informationen zu erlangen und zu verarbeiten, muß es Unsicherheit und asymmetrische Information geben, und diese Bedingungen stellen für die "vollkommene" Gestaltung von Institutionen unüberwindliche Hindernisse dar (Richter und Furubotn, 1996, 18)."

Informationsasymmetrien gewinnen dann an Bedeutung, wenn es sich um das Entscheidungsverhalten von Vertragsparteien handelt. Um an das obige Beispiel anzuknüpfen, soll angenommen sein, daß der Steuerzahler nur deswegen an seiner effektiven Steuerbelastung interessiert und Informationskosten bereit zu tragen ist, um für seine politische Willensbildung eine erweiterte Informationsbasis zu erzielen.

Der Steuerzahler entscheidet sich für diejenigen politischen Vertreter, die ihm glaubhaft machen, seine Bedürfnisse vergleichsweise am besten zu befriedigen. Angenommen sei, daß die gewählte Partei den Wählern und Steuerzahlern vor der Wahl versprach, die effektive Steuerbelastung ohne Einschränkung des öffentlichen Angebots zu senken.[21] Für den Wähler stellt sich nach der Wahl die Frage, ob die Zusagen der gewählten Partei eingehalten werden, ist doch das Verhalten der politischen Vertreter während der Wahlperiode entscheidend für seine zukünftige Wahlentscheidung. Für den Fall, daß die Regierungspartei und der Wähler bzw. Steuerzahler über unterschiedliche Informationen hinsichtlich des Steuerpreises und des öffentlichen Leistungsangebotes verfügen, hat der Steuerzahler Probleme, die Regierungspartei zu überwachen. Es wäre zum Beispiel denkbar, daß die Regierungspartei ihr Wahlversprechen so einzuhalten versucht, daß es dem Steuerzahler eine Entlastung glaubhaft macht, indem sie z.B. verstärkt Leistungen der Administration überwälzt oder auch direkte durch indirekte Steuern ersetzt. Diese politischen Maßnahmen könnten dazu führen, den für den Steuerzahler erkennbaren Steuerpreis zu senken, ohne daß das öffentliche Leistungsangebot tatsächlich eingeschränkt werden müßte. Dieses Verhalten ist Opportunismus in dem Sinne, daß die Partei versucht, den Wähler irrezuführen, um seine Wiederwahl sicherzustellen.

Trotzdem in der Neuen Institutionenökonomik die unvollkommene individuelle Rationalität anerkannt ist, findet die neoklassische Annahme bezüglich des Entscheidungsverhaltens u.a. in der Principal-Agent-Theorie Anwendung. Der Transaktionskostenansatz hingegen beruht auf der Annahme, daß sich die Wirtschaftssubjekte unvollkommen rational verhalten.

5.3.2.3 Auf der Suche nach einer neuen Modellwelt

Trotzdem auf den ersten Blick die Neue Institutionenökonomik eine Erweiterung der Neoklassischen Theorie zu sein scheint, ist diese als Referenzsystem für die Neue Institutionenökonomik vollkommen ungeeignet. In diesem Sinn argumentiert Furubotn (Furubotn, 1994), um deutlich zu machen, daß es sich bei der Analyse im Rahmen der Neuen Institutionenökonomik um einen "jump to a fundamentally different type of analysis" handeln muß.

Es sind die Annahmen des neoklassischen Modells, und zwar die Institutionenneutralität bei vollkommener Information und Voraussicht sowie die damit ver-

---

[21] Ohne die Notwendigkeit, den Umfang des öffentlichen Leistungsangebots zu reduzieren, könnte eine Verringerung der Steuerlast z.B. durch mehr Wirtschaftlichkeit und Effizienz im öffentlichen Sektor erzielt werden.

bundene Annahme kostenloser Transaktionen, die einen Einstieg in die Neue Institutionenökonomik über das Neoklassiche Modell als Referenz nahelegen. Die Ansätze zahlreicher Vertreter der Neuen Institutionenökonomik, Transaktionskosten und eingeschränkte Rationaliät der Individuen im Rahmen des neoklassischen Modells zu berücksichtigen, finden sich vor allem in den Untersuchungen zu den Transaktionskosten und den Property-Rights.[22] [23]

Die Autoren Posner (Posner, 1993a, 1993b), De Alessi (De Alessi, 1983), Varian (Varian, 1993) wollen das neoklassische Modell als Referenzsystem nicht aufgeben, weil aus ihrer Sicht die Annahme von Transaktionskosten und eingeschränkter Rationaliät nur eine Modellerweiterung bedeutet.[24] De Alessi sieht in dieser eine neue Perspektive für die neoklassische Theorie.

> "In Sum, recent theoretical and empirical work suggests that the usefulness of economic theory has been increased dramatically by taking transaction costs and the system of property rights into account. These advances are resolving apparent failures of accepted theory ro explain satisfactorily certain classes of observed phenomena . More important, however, they open entirely new areas of analysis and promise to yield a new and deeper understanding of economic realities (De Alessi, 1983, 68)."

Nach Richter und Furubotn führt die Erweiterung des neoklassischen Ansatz zu hybriden Modellen.

> "That is, the models are composite in the sense that they are based on assumptions drawn from two disparate universes. Some traditional neoclassical assumptions are rejected but others are retained. Thus, while useful new concepts are introduced (e.g., non-zero transaction costs), the resulting mix of new and the old leads to structures that are internally inconsistent. In the so-called "hybrid" models that are found so widely in the literature, a consistent point of view is not maintained (Furubotn, 1994, 10)."

Die Neoklassiche Modellwelt verliert ihre Eigenschaft als Referenzsystem, weil die Erfüllung der Annahme der vollständigen Information wegen der Existenz von Transaktionskosten einen Ressourceneinsatz bedingt, der eine optimale Ressourcenallokation aus wohlfahrtstheoretischer Sicht verhindert.

---

22 Furubotn und Pejovich (Furubotn und Pejovich, 1972, 1137-1162) geben einen Überblick über die Theorie der Property Rights.

23 Furubotn (Furubotn, 1991, 662-686) untersucht kritisch die für eine Berücksichtigung von Transaktionskosten und Property Rights notwendige Veränderung der Annahmen des neoklassischen Modells.

24 Vgl. hierzu die Diskussion von Posner (Posner, 1993a, 73-87 und 1993b, 119-121), Scott (Scott, 1993, 92-95), Coase (Coase, 1993, 96-98), Williamson (Williamson, 1993, 99-118), die im Journal of Institutional and Theoretical Economics 1993 veröffentlicht wurde.

Nach Furubotn ist nicht Ziel und Aufgabe der Neuen Institutionenökonomik, wohlfahrtstheoretiscche Optimalitätsbedigungen abzuleiten. Es geht vielmehr darum, neue theoretische Ansätze zu finden, die Transaktionskosten und die eingeschränkte Rationalität der Wirtschaftssubjekte berücksichtigen und auf dieser Basis das individuelle Verhalten erklären.

Aus diesem Grund sollte der Begriff der Effizienz neu betrachtet werden. Ein denkbarer Ansatz ist eine vergleichende Institutionenanalyse oder eine Neufassung der Effizienz nach qualitativen Gesichtspunkten, wie die Beurteilung einer Wirtschaftssituation dann als effizient, wenn sie innovative Kräfte freisetzt.

Die Neue Institutionenökonomik beschäftigt sich im Kern mit der Endogenisierung von Institutionen. Die Merkmale von Institutionen, wie die von ihr erzeugten Transaktionskosten, sollen als integrierende Bestandteile modelliert werden (Richter und Furubotn, 1996, 8).

Die Unvollständigkeit von Institutionen ist eine notwendige Folge der eingeschränkten Rationalität. Ein perfektes Regelwerk würde die vollkommene Kenntnis über alle Kontingenzen bedingen, die allerdings aufgrund der Informationsdefizite und Transaktionskosten nicht vollkommen sein kann. Damit besteht auch ein Problem mit den Durchsetzungsregeln, denn ihre Wirksamkeit ist in einer unvollständigen Institution begrenzt. Zusätzlich zu den rechtlichen Durchsetzungsregeln müssen deswegen außerrechtliche Absicherungen, wie z.B. Image, Reputation, existieren. Dann ist das Problem der Durchsetzung mit Hilfe formeller und informeller Durchsetzungsregeln lösbar (Williamson, 1990 (1985), 54).

Deutlich wird, daß es der Neuen Insitutionenökonomik an einer modelltheoretischen Fundierung nach dem Maßstab der neoklassischen Analysetechnik mangelt.

> "To recognize that a new paradigm may be needed is one thing, to actually formulate a comprehensive neoinstitutionalist model is another. If the objective is to create a "grand design" comparable in scope and detail to the general equilibrium models we are familiar with from neoclassical theory, a major task lies before us (Furubotn, 1994, 38)."

Der Transaktionskostenansatz, die Vertretungstheorie und die Theorie der relationalen Verträge stellen Kernansätze der Neuen Institutionenökonomik dar.

Es war Coase (Coase, 1937, 1960), der erstmalig die Verbindung zwischen Institutionen, Transaktionskosten und der neoklassischen Theorie herstellte.

Die Untersuchung der Transaktionskosten stellt bis heute keinen in sich geschlossenen Ansatz dar. Es findet allerdings allgemeine Akzeptanz, so Williamson

(Williamson, 1979, 234), daß das opportunistisches Verhalten[25], die vergleichende Institutionenanalyse sowie die Informationsökonomik[26] Kernelemente der Transaktionskostenanalyse sind. Hierbei sind der Opportunismus und die eingeschränkte Rationalität Annahmen über das individuelle Verhalten, auf denen der Transaktionskostenansatz beruht.[27]

Als Transaktionskosten werden diejenigen Kosten bezeichnet, die durch den Betrieb eines Wirtschaftssystems entstehen. Ganz allgemein definiert North (North, 1994, 361) die Transaktionskosten als "the costs of specifying what is being exchanged and of enforcing the consequent agreements".[28]

Es kann unterschieden werden zwischen Markttransaktionskosten, Unternehmenstransaktionskosten und politischen Kosten (Richter und Furubotn, 1996, 50-56).

Da im Folgenden der politische Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistungen Sektor näher untersucht werden soll, sind die politischen Transaktionskosten von besonderem Interesse.

Es handelt sich hierbei um die Kosten, die sich aus der Beziehung zwischen Politikern und Wählern bzw. Steuerzahlern ergeben. Es handelt sich um ein Principal-Agent-Verhältnis (Richter und Furubotn, 1996, 54-56).

Die Principal-Agent-Beziehung ist ein Ansatz, um das Verhältnis zwischen dem Wähler und dem Staat zu erklären. Es wird von zwei Wirtschaftssubjekten ausgegangen, und zwar dem Auftraggeber (Principal) und den Beauftragten (Agent). Der Steuerzahler als politischer Einflußnehmer ist der Principal, die Regierungspartei der Agent. In einer Demokratie wählen die Staatsangehörigen Vertreter zur Ausübung der politischen Macht. Somit besteht zwischen dem Principal und dem Agenten ein Vertragsverhältnis.

> "Der **demokratische Rechtsstaat** läßt sich verstehen als **ein relationaler** (impliziter) **PA-Vertrag zwischen** den Staatsangehörigen und ihrem Herrscher (ihren Repräsentanten) (Richter und Furubotn, 1996, 457)."

---

25 Eigeninteresse, List, Täuschung, Unehrlichkeit etc. kennzeichnen opportunistisches Verhalten.

26 Zur Informationsökonomik siehe insbesondere Stigler (Stiglitz, 1961), Demsetz (Demsetz, 1969) und Alchian und Demsetz (Alchian und Demsetz, 1972).

27 Vgl. hierzu ausführlicher Williamson (Williamson, 1979, 1993, 1994).

28 Vgl. auch Demsetz (Demsetz, 1968), der die Transaktionskosten des New York Stock Exchange analysiert.

Relationale Verträge sind dadurch gekennzeichnet, daß sie informell und nicht rechtsverbindlich sind. Es sind Transaktionskosten und die eingeschränkte Rationalität der Individuen, die den Abschluß vollkommener Verträge verhindern. Vertragliche Vereinbarungen über alle zukünftigten Ereignisse, die die Beziehung zwischen den Vertragsparteien beeinflussen könnten, sowie über die vollständigen Informationen, die der Gerichtsbarkeit unterlägen, können nicht getroffen werden. Relationale Verträge weisen daher explizit Lücken auf, so daß ihrer Selbstdurchsetzung eine erhebliche Bedeutung zukommt (Richter und Furubotn, 1996, 173-174).

Die Parteien veröffentlichen vor der Wahl ihre politischen Programme, die einen Einfluß auf die Wahlentscheidung der Staatsangehörigen haben. Während der Wahlperiode ist u.a. entscheidend, inwieweit die gewählte Regierungspartei ihre Wahlversprechen einhält. Weichen die politischen Entscheidungen von dem Wahlprogramm ab, so hat der Wähler die Möglichkeit durch eine Änderung seiner Wahlentscheidung die Wiederwahl der Politiker zu verhindern. Er kann allerdings nicht die Realisation der Versprechen vor der Wahl auf dem Rechtsweg erzwingen.

Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Wähler und Politiker haben keinen rechtsverbindlichen Charakter. Um seine Kontrollfunktion wahrnehmen zu können, muß der Wähler über die Handlungen der Regierungspartei sowie über die sie betreffenden Ereignisse informiert sein. Deutlich ist, daß nach Vertragsabschluß der Wähler aufgrund von Transaktionskosten und seiner eingeschränkten Rationalität nicht in der Lage ist, vollständig informiert zu sein. Es besteht eine Informationsasymmetrie insofern, als daß die Aktivitäten und Entscheidungen der Regierungspartei vom Wähler nicht unmittelbar beobachtet werden können. Moral-Hazard entsteht. Nach Vertragsabschluß sind die Informationen asymmetrisch. Das Handeln des Agenten wird zudem von exogenen Schocks beeinflußt.

Es entstehen Such-und Informationskosten, Verhandlungs- und Entscheidungskosten sowie Überwachungs- und Durchsetzungskosten. Der Steuerzahler und Wähler muß sich vor der Wahl über die Programme der politischen Parteien informieren, um sich schließlich für eine bestimmte Partei am Wahltag entscheiden zu können. Während der Wahlperiode ist für den Wähler die Einhaltung der Wahlversprechen von Bedeutung, so daß für den Vertretenen Überwachungskosten entstehen.

North (North, 1994) beurteilt die Bewertung und Durchsetzung von Vereinbarungen auf politischen Märkten als wesentlich schwieriger als auf Wettbewerbsmärkten.

> "What is being exchanged (between constituents and legislators in a democracy) is promises for votes. The voter has little incentive to become informed because the likelihood that one's vote matters is infinitesimal; further, the complexity of the issues produces genuine uncertainty. Enforcement of political agreements is beset by difficulties. Competition is far less effective than in economic markets (North, 1994, 361)."

Wie North herausstellt, ist der Steuerzahler und Wähler nicht vollständig darüber informiert, ob das Wahlversprechen eingehalten wird. Ist die Regierungspartei nach der Wahl nicht interessiert, ihr Wahlversprechen zu verwirklichen, so könnte sie durch opportunistisches Verhalten, und zwar durch Täuschung oder Irreführung, versuchen, daß der Wähler die tatsächliche Motivation und Entscheidungen der Regierungspartei nicht erkennt. Doch auch der Wähler bzw. Steuerzahler kann im Rahmen des Principal-Agent-Verhältnisses opportunistisches Verhalten durch Steuerhinterziehung zu seinem eigenen Nutzen, das heißt zur Reduzierung seiner Steuerlast, einsetzen.

5.3.3 Das politische Wettbewerbsmodell und seine Bedeutung für den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen

5.3.3.1 Grundannahmen und -aussagen des politischen Wettbewerbsmodells

In Analogie zu den marktwirtschaftlichen Wettbewerbsmodellen wird bei dem politischen Wettbewerbsmodell die Beziehung zwischen Nachfrager und Anbieter auf das Verhältnis zwischen Wählern und Politikern übertragen. Die Wähler haben eine Nachfrage nach öffentlichen Leistungen, die die Politiker anbieten. Nach Schumpeter (Schumpeter, 1950, 428) ist der politische Wettbewerb ein Konkurrenzkampf um Wählerstimmen. Er dient als Mechanismus zur Koordination von Angebot und Nachfrage.

Der Ausgangspunkt des politischen Wettbewerbsmodells ist das individualistische Konzept. Es ist Downs (Downs, 1957), der in seiner ökonomischen Theorie der Demokratie herausstellt, daß politisches Handeln rational ist und daß die Entscheidungen der Wähler und Politiker jeweils auf der Grundlage eines Nutzenmaximierungskalküls erfolgen.

Das heißt, daß bei beiden die Motivation Eigeninteresse lautet.[29]

---

[29] Eine vergleichende Analyse der marktwirtschaftlichen Entscheidungen und der individuellen Wahlentscheidungen führen Buchanan (Buchanan, 1967) sowie Buchanan und Tullock

> "Throughout our model, we assume that every agent acts in accordance with this view of human nature. Thus, whenever we speak of rational behavior directed primarily towards selfish ends (Downs, 1957, 27)."

Trifft das Wirtschaftssubjekt eine rationale Entscheidung, so soll dies bedeuten, daß er eine Handlungsalternative wählt, die nach seiner Einschätzung ihm am besten ermöglicht, sein persönliches Ziel zu erreichen. Es soll dabei nicht vernachlässigt werden, daß der Einzelne auch ein Interesse an dem Wohl anderer haben könnte. Doch annahmegemäß soll dieser Faktor das individuelle Entscheidungsverhalten nur dann beeinflussen, wenn dadurch dem Entscheidungsträger nur relativ geringe Kosten entstehen. Die Annahme der Rationalität ist somit eng verbunden mit der Motivation der Wähler und Politiker aus Eigeninteresse zu entscheiden und zu handeln (Bartlett, 1973, 23-24).

Zusätzlich zu den Annahmen der Rationalität und des Eigeninteresses müssen die Individuen im Modellrahmen ihre Entscheidungen unter Unsicherheit treffen. Es sind die Informationskosten und die Grenze der menschlichen Aufnahmefähigkeit, die dazu führen, daß "the amount of information it is rational for an agent to acquire is even less than the amount he is capable of absorbing (Bartlett, 1973, 25)".

Der Wähler gibt seine Stimme denjenigen Bewerbern um das politische Amt, von denen er sich erhofft, daß sie seinen persönlichen Nutzen maximieren. Downs (Downs, 1957) spricht von einem Nutzeneinkommen und definiert es wie folgt.

> "Using this broad concept of utility, we can speak of a *utility income* from government activity. This income includes benefits which the recipient does not realize he is receiving. It also includes benefits he knows he is receiving but the exact source of which he does not know (Downs, 1957, 37)."

Damit maximiert der Entscheidungsträger seinen Nettoüberschuß, das heißt, die Differenz aus dem Nutzen, den er aus den öffentlich bereitgestellten Leistungen zieht, und seinen Steuerkosten.

Der Wähler trifft seine Wahlentscheidung auf der Basis von Informationen, und zwar nach Downs auf der Basis unvollständiger Informationen. Um eine Entscheidung treffen zu können, müssen dem Wirtschaftssubjekt die Ziele, die Handlungsalternativen sowie die Eintrittswahrscheinlichkeiten der Ergebnisse dieser Handlungsalternativen bekannt sein (Downs, 1957, 208). Downs geht von

---

(Buchanan und Tullock, 1962) durch. Mit Blick auf den Hauptgegenstand der Untersuchung, den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen zu analysieren, soll auf eine Darstellung der Ergebnisse an dieser Stelle verzichtet werden.

einem hohen Grad fiskalischer Ignoranz und Fehleinschätzung aus. Die Theorie der rationalen Ignoranz des Wählers basiert auf der Annahme, daß in einer Massendemokratie selbst bei einer geringen Wahlbeteiligung die Wahrscheinlichkeit, die wahlentscheidende Stimme abzugeben, kaum von Null verschieden ist. Daher lohnt es sich unter Umständen für den Wähler nicht, sich für seine Wahlentscheidung zu informieren, wenn ihm dadurch Kosten entstehen (Downs, 1957, 244 f.).

Auch die politischen Vertreter entscheiden und handeln aus Eigeninteresse, das heißt, sie wollen ihren persönlichen Nutzen maximieren.

> "We assume that they act solely in order to attain the income, prestige, and power which come from being in office....They treat policies purely as means to the attainment of their private ends, which they can reach only by being elected (Downs, 1957, 28)."

Das Maximierungskalkül entspricht einer Stimmenmaximierung. Aus diesem Grund müssen die Politiker in ihren politischen Programmen die Präferenzen der Wähler berücksichtigen, um die Macht zu gewinnen oder eine Wiederwahl sicherzustellen. Die Programme, die den Interessen der Wähler am besten entsprechen, erhalten ihre Stimme. Somit ist im politischen Wettbewerb von entscheidender Bedeutung, inwieweit die Bewerber über die Präferenzen der Wähler Kenntnis haben und diese in ihren politischen Zielen umsetzen.

Wären die Bedingungen der wettbewerblichen Konkurrenz erfüllt, das bedeutet, die Annahme der vollkommenen Information wäre gültig, so ergäbe sich ein öffentliches Leistungsangebot, das einem pareto-optimalen Angebot entsprechen und den Wählern einen maximalen Nutzen bieten würde. Dieses würde den Politikern das Stimmenmaximum sicherstellen (Roppel, 1979, 47).

5.3.3.2 Zu den Verhaltensannahmen der Akteure im politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen

In einer repräsentativen Demokratie wählen die Individuen nach bestimmten Abstimmungsregeln, wie z.B. nach der Mehrheitsregel, ihre Vertreter zur Ausübung der Souveränität. Die gewählten politischen Vertreter haben für einen fixierten Zeitraum, die Wahlperiode, die politische Macht. Im Rahmen ihres Entscheidungs- und Gestaltungsspielraums bestimmen sie über die öffentlichen Einnahmen und Ausgaben. Die direkte Demokratie stellt hingegen ein soziales Entscheidungsverfahren dar, das die finanzpolitischen Entscheidungen unmittelbar von

den Wählern treffen läßt. Durch die Wahl von Repräsentanten werden die politischen Entscheidungskosten und damit Transaktionskosten[30] reduziert.

Da die repräsentative Demokratie eine allgemein praktizierte Staatstheorie ist, soll der politische Überwälzungsprozeß der administrativen Leistungen auf den privaten Sektor in einer repräsentativen Demokratie untersucht werden. Das Ziel ist, die Überwälzung administrativer Leistungen mit Hilfe einer Entscheidungsanalyse zu erklären, so daß die Frage der politischen Institutionen zwar Berücksichtigung finden soll, aber nicht im Mittelpunkt der Untersuchung steht.[31]

Das politische Wettbewerbsmodell ist der Ausgangspunkt für die Formulierung der Hypothese, daß der politische Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor durch das Informations- und Entscheidungsverhalten der Konsumenten, der in Verbänden organisierten Unternehmen, der politischen Vertreter und durch die Möglichkeiten, dieses durch informationspolitische Maßnahmen zu beeinflussen, bestimmt ist.

Als eine Erklärung für die Motivation der Politiker, administrative Leistungen auf den privaten Sektor zu überwälzen, soll das Phänomen der Fiskalillusion bzw. Kostenillusion untersucht werden.

Die politischen Vertreter verfolgen das Ziel der Stimmenmaximierung. Dieses Ziel ist für den Politiker dann zu erreichen, wenn das vom Steuerzahler beobachtete Nutzeneinkommen, als Differenz zwischen dem Nutzen aus dem öffentlichen Leistungsangebot und dem Steuerpreis, maximiert wird. Ist die beobachtete Gesamtbelastung als Summe aus Steuerlast, überwälzten Kosten und Zusatzlast geringer als die effektive, so könnte der Politiker durch Ausnutzung von Informationsasymmetrien dem Ziel der Stimmenmaximierung näherkommen.

Die Finanzierung der Staatsausgaben für ein gegebenes öffentliches Leistungsangebot erfolgt unter den Bedingungen des politischen Wettbewerbs. Die Politiker müssen daher ihr Leistungsangebot so finanzieren, daß sie Stimmen gewinnen können bzw. nicht die Gefahr laufen, Stimmen zu verlieren. Sie sind wegen des politischen Wettbewerbs mit der Oppositionspartei gezwungen, mangelhafte Informationen der Steuerzahler zu ihrem Vorteil auszunutzen. Diese sind nicht vollständig über die Leistungen, die sie im Auftrag des Staates zu erfüllen haben, informiert. Die empirischen Ergebnisse belegen, daß erhebliche Informationsdefizite

---

30 Die politischen Transaktionskosten werden bei Richter und Furubotn (Richter und Furubotn, 1996, 54-56) u.a. als die Betriebskosten eines Gemeinwesens definiert.

31 Im 6. Kapitel wird im Rahmen eines Ausblicks die vergleichende Institutionenanalyse als notwendige Weiterentwicklung des Erklärungsansatzes herausgearbeitet.

bezüglich der administrativen Leistungserbringung im privaten Sektor existieren. Die hohen Informationskosten, insbesondere im steuerlichen Bereich, sind hierfür verantwortlich.

Durch die Überwälzung administrativer Leistungen und damit Kosten auf den privaten Sektor vermeiden die politischen Vertreter eine Steuerfinanzierung. Die Erzeugung von Illusion, das heißt einer Kostenillusion, als ein strategisches Instrument hat in diesem Zusammenhang eine besondere Bedeutung. Durch die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhaltens und der Existenz von Informationskosten entsteht eine Lücke zwischen dem effektiven und der von den Steuerzahlern beobachtbaren Gesamtbelastung, das heißt dem Steuerpreis, und zwar einschließlich der überwälzten Kosten, für ein bestimmtes öffentliches Leistungsangebot. Es soll die Annahme gelten, daß die Politiker diese Lücke vergrößern wollen.

Durch die Überwälzung von administrativen Leistungen auf den privaten Sektor schafft der Politiker einer fiskalische Institution, die eine Illusion bezüglich des tatsächlichen Steuerpreises erzeugen könnte und somit ihrem Maximierungskalkül dienen würde. Es ist daher für die Analyse des politischen Entscheidungsprozesses wichtig, inwiefern diese fiskalische Institution, das heißt die private Leistungserbringung im Auftrag des Staates, Wirkungen auf die Erzeugung einer Illusion hat. Das heißt, es ist die Hypothese einer Kostenillusion im privaten Sektor zu formulieren.

Bezüglich des Verhaltens der politischen Vertreter ist weiter zu berücksichtigen, daß sie nicht vollständig über die Präferenzen der Wähler und auch der Unternehmen sowie über die Wirkungen ihrer Maßnahmen informiert sind. Es muß daher davon ausgegangen werden, daß die Politiker nicht vollkommen darüber Kenntnis haben können, ob sie mit Erfolg eine Illusion hinsichtlich des tatsächlichen Steuerpreises erzeugen. Daher hat die Information, inwieweit die politischen Einflußnehmer tatsächlich durch die Überwälzung administrativer Leistungen einer Steuer- bzw. Kostenillusion unterliegen, für die Vertreter einen Wert. Sie entscheiden unter Unsicherheit auf der Basis eines eingeschränkten Informationsstandes.

Es stellt sich die Frage nach der Motivation der Steuerzahler, den politischen Prozeß zu beeinflussen.

Die traditionelle Steuerlehre bezieht sich hauptsächlich auf die Marktanpassungen an Änderungen steuerliche Tatbestände[32]. Doch die Steuerzahler sind nicht nur passive Steueranpasser. Sie haben die Möglichkeit, aktiv den steuerpolitischen Entscheidungsprozeß zu beeinflussen und damit auch fiskalische Institutionen zu verändern. Als Beispiel einer aktiven Mitgestaltung der Steuerzahler am politischen Prozeß ist der Steuerzahlerprotest in Kalifornien Ende der 70-er Jahre zu nennen. Das Votum für die "Proposition 13" erzwang direkt eine Veränderung der Steuerstruktur.[33]

Die Entscheidungssituationen der Steuerzahler in ihrer Funktion als politische Einflußnehmer sind ganz individuell: Der Konsument verfolgt das Ziel der Nutzenmaximierung. Das Unternehmen nimmt politischen Einfluß, um sein Ziel der Gewinnmaximierung zu realisieren.

Die Konsumenten und die Unternehmen sind daran interessiert, jeweils ihre individuelle Steuerlast für ein gegebenes öffentliches Leistungsangebot zu minimieren. Es geht ihnen also nicht um die soziale Last, sondern in erster Linie um ihren persönlichen distributiven Vorteil. Die individuelle Steuerlast soll als Summe aus der Steuerlast, den administrativen Kosten und der Zusatzlast definiert sein.

Es wird der Konsument als Wähler identifiziert, der durch seine Teilnahme an der Wahl den politischen Entscheidungsprozeß beeinflussen und kontrollieren kann. Doch nicht nur durch die Wahlentscheidungen der Konsumenten können politische Entwicklungen verändert werden. Sowohl die Konsumenten, als auch die Unternehmen können, unabhängig von der Wahl, individuell oder durch Mitgliedschaften in Interessenvertretungen, auf politische Entscheidungen, z.B. durch Information und Beratung, einwirken.

In der positiven Analyse soll allerdings die politische Einflußnahme der Konsumenten beschränkt sein auf ihre Wahlentscheidung. Ein politisches Engagement von Interessengruppen der Konsumenten in Bezug auf die Leistungserbringung im Auftrag des Staates ist empirisch nicht zu beobachten. Wenn sich ihre Wahlentscheidung aber auf ein ganzes Parteiprogramm, und nicht auf spezielle Fragestellungen, wie der der Überwälzung einer bestimmten Leistung auf den privaten Sektor, bezieht, ist der politische Einfluß des Konsumenten-Wählers bezüglich einer privaten oder öffentlichen Leistungserbringung eingeschränkt.

---

32 Marktanpassungen an die überwälzten Kosten der Administration als eine reale Zusatzsteuer werden allerdings in der traditionellen Steuerlehre nicht untersucht.

33 Auf eine ausführliche Darstellung der Steuerzahlerrevolte in Kalifornien muß an dieser verzichtet werden. Eine Analyse dieser Bewegung findet sich bei Folkers (Folkers, 1982b).

Bartlett kommt in diesem Zusammenhang zu dem folgenden Ergebnis:

> "The election of a candidate or party may be regarded as an expression of overall approval for the programs of that party, but it cannot be regarded as an expression of preferences with regard to any one issue (Bartlett, 1973, 55-56)".

Die Wahlentscheidung der Konsumenten kann somit nur dann als Ausdruck einer Präferenz für oder gegen eine private Leistungserbringung herangezogen werden, wenn die politische Institution plebiszitäre Elemente hat. Dann könnte der Wähler direkt im Einklang mit seiner Nutzenmaximierung politischen Einfluß nehmen.

Es soll daher die Annahme gelten, daß der Wähler in Abhängigkeit der institutionellen Rahmenbedingungen ein Anreiz hat, sich für seine politische Willensbildung über die Kosten zu informieren.

Der politische Einfluß der in Vertretungen organisierten Unternehmen soll in der positiven Analyse des politischen Entscheidungsprozesses zur Überwälzung einer administrativen Leistung eine entscheidende Bedeutung haben.

Das gewinnmaximierende Unternehmen, das annahmegemäß Nicht-Wähler ist, kann individuell oder durch die Mitgliedschaft[34] in Interessenverbänden im politischen Bereich aktiv werden. So sind es überwiegend die Vertretungen des Unternehmenssektors, die mit empirischen Studien zu den überwälzten Kosten der Administration das Ziel verfolgen, die politischen Vertreter über die von den Unternehmen zu tragenden Kosten zu informieren und auf eine Entlastung im administrativen Bereich hinzuwirken.

Die Möglichkeit der individuellen Einflußnahme der Unternehmen soll allerdings aufgrund der relativ geringeren Bedeutung in diesem Zusammenhang nicht weiter berücksichtigt werden.

Die Ursache der potentiellen Einflußnahme ist, daß die Unternehmensverbände über einen Informationsvorsprung, z.B. hinsichtlich der Höhe der Kostenbelastung im Unternehmenssektor, verfügen. Da auch das Informations- und Entscheidungsverhalten der Politiker unter Unsicherheit erfolgt, haben die Verbände ein Instrument, den Grad der Unsicherheit politischer Entscheidungen zu verringern.

Die Interessenvertretung nutzt ihren Informationsvorsprung nicht als strategisches Instrument. Es wird davon ausgegangen, daß das Ziel der Organisationen ist, den

---

[34] Diese Mitgliedschaft kann freiwillig sein, wie z.B. in Unternehmensverbänden, oder auch eine Pflichtmitgliedschaft bedeuten, wie die bei den Industrie- und Handelskammern sowie den Handwerkskammern.

politischen Entscheidungsträgern verläßliche und operationale Daten über die Kosten der Administration im Unternehmenssektor zu liefern. Diese Annahme steht im Einklang mit den Zielen und Ergebnissen der empirischen Studien zur Schätzung der Kosten.

Es ist folglich von Interesse, welche Informationen für die finanzpolitische Willensbildung in Zusammenhang mit der Überwälzung administrativer Leistungen relevant sein könnten. Im Vordergrund stehen hierbei neben der Zahl- und Traglast die Zusatz- und Ausweichlast der administrativen Kosten. Es ist zudem die Frage einer effizienten Leistungserbringung von Bedeutung. Die Informationsniveaus der politischen Akteure sind die Grundlage für das Entscheidungsverhalten und haben somit eine Schlüsselfunktion, wenn es um die Frage der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen geht.

5.3.4 Ein Erklärungsansatz für das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit

Das Wirtschaftssubjekt informiert und entscheidet sich unter Unsicherheit. Die unvollkommene Information bei Entscheidungen hat in verschiedener Hinsicht eine Bedeutung für den politischen Prozeß.

Zum einen mangelt es den politischen Vertretern an Informationen über die Auswirkungen und das gewünschte Ergebnis bestimmter Maßnahmen. Zum anderen haben sie eine unzureichende Kenntnis über die Präferenzen der auf den politischen Bereich Einfluß nehmenden Wirtschaftssubjekte. Das heißt, es besteht Unsicherheit bezüglich der Bewertung der Wirkungen ihrer politischen Instrumente durch den Einflußnehmer.

Desweiteren besteht eine Unsicherheit bei den Vertretenen. Es ist von einer mangelnden Information bezüglich der Frage, welche politischen Aktionen erfolgen und welche Effekte diese haben, auszugehen.

Der Informationsbeschaffung und -verarbeitung kommt somit im politischen Prozeß eine zentrale Bedeutung zu.

> "An agent who is constrained by the assumption of uncertainty and who is faced with the necessity of making a decision needs to consider the possible costs involved in making an incorrect decision, i.e., one which he would not make with perfect information. On the other hand, he also needs to consider the real costs involved in acquiring information with which to reduce or eliminate this uncertainty (Bartlett, 1973, 27)."

Da eine Entscheidung unter Berücksichtigung eines Ausgleichs zwischen diesen beiden Kostenarten zu treffen ist, muß sich das rationale Wirtschaftssubjekt auf der Basis unvollkommener Information entscheiden. Dieser eingeschränkte Informationsstand ist für das Individuum Ausgangspunkt, subjektive Wahrscheinlichkeiten zu entwickeln. Es sind daher Wahrscheinlichkeitsverteilungen, die den erwarteten Nutzen[35], den der Entscheidungsträger maximieren will, definieren.

Die Informationsbeschaffung und -verarbeitung ist als ein dynamischer Prozeß zu interpretieren, so daß sich die subjektiven Wahrscheinlichkeiten der Ergebnisse unsicherer Entscheidungen verändern können. Daher kann es auch für Externe von Interesse sein, durch eine zielorientierte Informationspolitik die Informationsbeschaffung und -verarbeitung des betrachteten Wirtschaftssubjektes zu beeinflussen und damit dessen Entscheidungsverhalten zu verändern (Bartlett, 1973, 27-28).

In diesem Sinn könnten beispielsweise die politischen Vertreter durch eine offensive Informationspolitik mit der Botschaft "Wirtschaftliche Spielräume durch weniger Steuern schaffen" erreichen, daß durch geringere Informationskosten die Interessenvertretungen der Unternehmen relativ mehr Informationen zur Steuerentlastung verarbeiten, als zu den damit verbundenen Mehrbelastungen in anderen Bereichen, z.B. ausgelöst durch die Überwälzung administrativer Leistungen. An die notwendigen Informationen über die Gegenfinanzierung der Steuerentlastungen könnten die Vertretungen nur mit vergleichsweisen höheren Kosten gelangen. Damit hat der Externe, und zwar der politische Vertreter, die Möglichkeit, sowohl das Informationsverhalten, als auch das Entscheidungsverhalten zu beeinflussen, und zwar mit dem Ziel der Stimmenmaximierung.

Das Informationsverhalten der Entscheidungsträger soll daher unter den folgenden vier Annahmen untersucht werden (Bartlett, 1973, 28-31).

1. Ein Individuum B ist nicht in der Lage, vollkommen informiert zu sein, so daß er Entscheidungen unter Unsicherheit zu treffen hat. Dies könnte bedeuten, daß B nicht vollständig über die effektive Steuerlast, das heißt der Summe aus Trag- und Zusatzlast der Steuern und der administrativen Kosten, Kenntnis hat. Das Individuum B läßt sich auch als eine Interessenvertretung der Unternehmen interpretieren.

2. B hat die Wahl zwischen den Alternativen X und Y. So könnte es um die Frage einer öffentlichen oder privaten Leistungserbringung, z.B. im Zusammen-

---

35 Der Erwartungswert $E(\cdot)$ einer diskreten Zufallsvariable X ist definiert als $E(X)=\sum x_i f_X(x_i)$, wobei $f_X(x_i)$ die Dichtefunktion ist. Für eine stetige Zufallsvariable X gilt $E(X)=\int x f_X(x)dx$ (Mood et al., 1987, 64-67).

hang mit der Auszahlung des Kindergeldes, gehen. Die Alternative X würde eine Beibehaltung der öffentlichen Leistungserbringung bedeuten, während die Alternative Y eine Überwälzung auf den Unternehmenssektor vorsehen würde.

3. Wäre eine vollständige Information sichergestellt, so wäre Alternative X, das heißt die öffentliche Leistungserbringung, die korrekte Entscheidung.[36]

4. Es existieren Informationskosten, und zwar mit steigenden Durchschnittskosten.

Das Informationsverhalten der Steuerzahler und politischen Einflußnehmer wird in den folgenden beiden Abbildungen illustriert. Es werden die beiden Kostenarten der Information in Abhängigkeit von Informationseinheiten, die für die Alternative Y ungünstig (I_u) und günstig (I_g) sind, dargestellt.

Wie bereits erläutert, muß sich der optimale Informationsstand aus einem Ausgleich der Informationskosten und derjenigen Kosten, aufgrund mangelnder Information eine falsche Entscheidung zu treffen, ergeben.

Die Kosten einer falschen Entscheidung in Abhängigkeit der Information, die in Einheiten gemessen werden soll, ist in der Abbildung 5.3.1 durch die Kurve C_1 abgebildet.

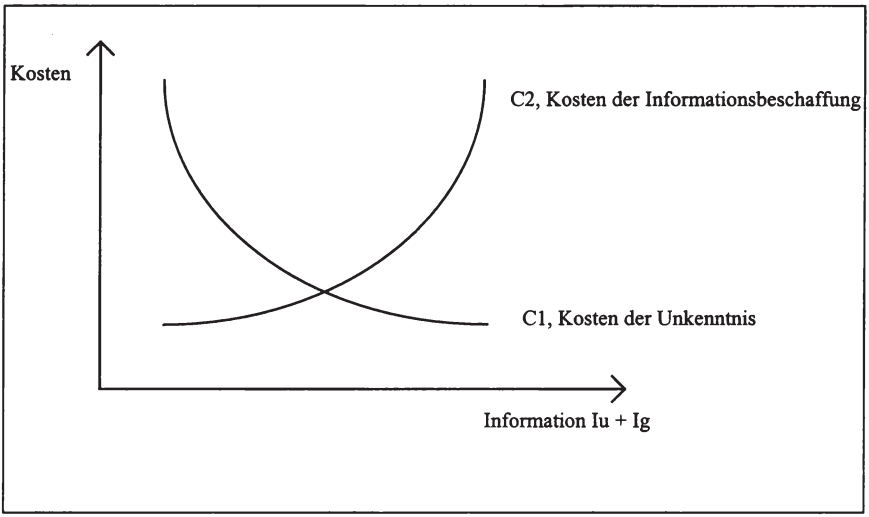
Mit zunehmenden Informationseinheiten, die auf der Abzisse abgetragen sind, sinken die Kosten des Entscheidungsträgers, sich aufgrund mangelnder Kenntnis falsch zu entscheiden. Annahmegemäß korreliert ein höherer Informationsstand positiv damit, die richtige Entscheidung zu treffen. Somit sind diese Kosten am höchsten, wenn geringe Informationseinheiten als Entscheidungsgrundlage dienen und haben einen abnehmenden, aber positiven Verlauf mit zunehmender Information.

Die Informationskosten hingegen steigen mit einer zunehmenden Informationsmenge. Das Wirtschaftssubjekt muß reale Ressourcen aufwenden, um Informationen zu beschaffen und zu verarbeiten. Quellen dieser Informationen können Medien, Literatur, Veranstaltungen, Gespräche etc. sein.

---

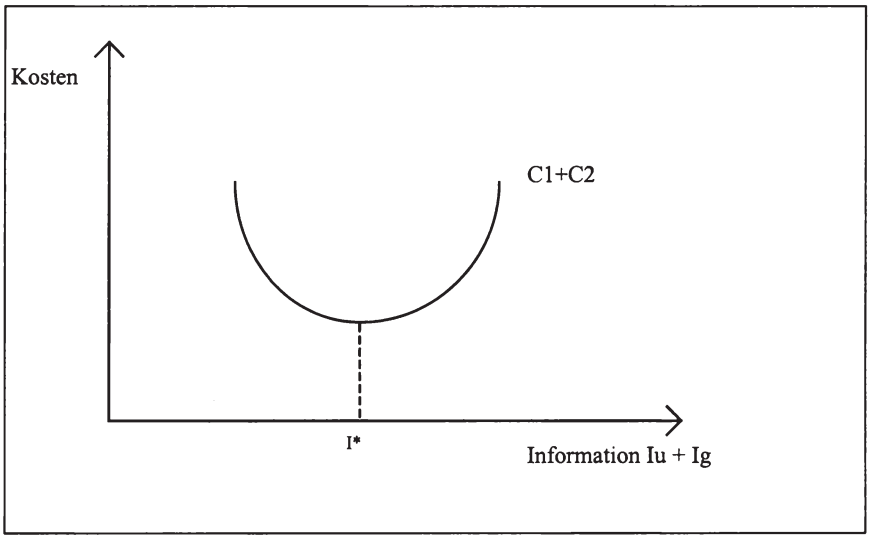
[36] Da der politische Vertreter das Ziel hat, administrative Leistungen zu überwälzen, soll in der Analyse des Informations- und Entscheidungsverhaltens das Beispiel für die Alternative X, die bei vollständiger Information die richtige Entscheidung wäre, die öffentliche Leistungserbringung sein. Normative Überlegungen haben demnach bei der Wahl des Beispiels keine Bedeutung.

Abbildung 5.3.1: Kosten der Informationsbeschaffung und Kosten der Unkenntnis



Quelle: Bartlett, 1973, 30.

Abbildung 5.3.2: Gesamtkosten der Information



Quelle: Bartlett, 1973, 30.

Die Kurve C_2 in der Abbildung 5.3.1 stellt den Zusammenhang zwischen den Kosten und den Informationseinheiten dar, wobei die gewählte Kurvenform einen steigenden Verlauf hat, das heißt, es liegen steigende Grenzkosten und damit steigende Durchschnittskosten vor.

Bartlett stellt hierzu fest:

> "Some information is readily available at minimal cost, but as the amount acquired increases, successive bits may be attained only at increasing marginal, and hence increasing average, cost (Bartlett, 1973, 29)."

Die Kurven C_1 und C_2 lassen sich vertikal mit dem Ergebnis addieren, eine Funktion der Gesamtkosten, das heißt der Summe aus den Kosten einer falschen Entscheidung und den Informationskosten, in Abhängigkeit der Informationseinheiten zu erhalten. Solange die Kurve einen abnehmenden Verlauf hat, das bedeutet, die marginalen Gesamtinformationskosten sinken bei steigenden Informationseinheiten, wird das Individuum B weitere Informationseinheiten nachfragen. Ab einem Volumen von I^* verläuft die Gesamtkostenkurve in der Abbildung 5.3.2 steigend, so daß B aufhört, sich weiter zu informieren. Denn bei Informationseinheiten größer als I* liegen steigende Grenzkosten vor. Der optimale Informationsstand I^* wird durch den Schnittpunkt der Kostenkurven C_1 und C_2 bestimmt, das heißt, in diesem Punkt haben die beiden Kostenkurven die gleiche Steigung, und zwar $-dC_1/dI=dC_2/dI$. Damit entsprechen die Grenzkosten der Information ihrem Grenzertrag, der aus der Vermeidung einer falschen Entscheidung resultiert.

Auf der Grundlage dieses Informationsstandes I* bildet das Individuum seine subjektiven Wahrscheinlichkeitsverteilungen. Diese nutzt er, um seine Wahl zwischen den Alternativen X und Y zu treffen.

Die Wahrscheinlichkeit, daß X die richtige Entscheidung ist, soll als "p" bezeichnet werden, und entsprechend die Gegenwahrscheinlichkeit, das heißt, daß Y die korrekte Entscheidung ist, soll "1-p" sein. Diese Wahrscheinlichkeiten werden subjektiv vom Entscheidungsträger B geschätzt. Die Wahrscheinlichkeit, daß es eine richtige Entscheidung ist, das Kindergeld durch den öffentlichen Sektor auszuzahlen, ist gleich "p". Die Wahrscheinlichkeit hingegen, daß eine private Leistungserbringung die richtige Entscheidung ist, ist gleich "1-p".

Es folgt, daß

$$(5.3.1) \quad p = p\left(\frac{I_u}{I_g}\right)$$

gilt, wobei I_u für die Alternative Y ungünstige und I_g günstige Infomationen darstellen. Die subjektive Wahrscheinlichkeit, daß die Alternative X die korrekte Entscheidung ist, hängt damit von der Zusammensetzung des Informationsstandes von B ab. Es geht um das Verhältnis der Informationen, die Y nicht begünstigen zu den Informationen, die diese Alternative begünstigen. Angenommen soll sein, daß die Kosten der Informationsbeschaffung und -verarbeitung für beide Informationsarten gleich sind und daß B von beiden die gleichen Mengeneinheiten nachfragt. Dies bedeutet nicht, daß das Individuum die beiden Informationsarten identisch gewichtet bei der Entwicklung seiner subjektiven Wahrscheinlichkeiten. Es soll gelten, daß

$$(5.3.2) \quad p\left(\frac{I_u}{I_g}\right) > \frac{1}{2}$$

ist, so daß B die Alternative X wählt. Die subjektive Wahrscheinlichkeit, daß die Kindergeldauszahlung eine öffentliche Leistung sein soll, ist größer als 50%. Es trifft damit eine Entscheidung, die es auch unter der Annahme der Sicherheit getroffen hätte.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß Externe das Informationsverhalten- und damit auch das Entscheidungsverhalten des Individuums B beeinflussen können. Soll die Beziehung z.B. zwischen der Interessengruppe und dem politischen Vertreter untersucht werden, so kann dieser externe Einfluß eine entscheidende Bedeutung haben. Der Politiker möchte seine politischen Entscheidungen im Einklang mit den Unternehmensinteressen gestalten, und versucht diese durch gezielte Informationen zu verändern. Das Modell soll daher um die folgenden Annahmen erweitert werden (Bartlett, 1973, 31-34).

5. Es existiert ein zweites Individuum A, welches von der Entscheidung des B betroffen ist.

6. A stellt sich besser, wenn die Entscheidung des B für Y anstelle für X ausfällt. Im Beispiel ist der Politiker daran interessiert, daß die Verwaltungsleistung der Auszahlung des Kindergeldes auf den privaten Sektor übertragen wird.

7. A verfügt über Informationen, die für die Entscheidung von B von Bedeutung sind. Der externe Agent ist zudem in der Lage, diese Informationen zu trennen, das heißt in für die Entscheidung Y günstige und ungünstige Informationen.

8. A hat nicht die Möglichkeit, B zu der Entscheidung für Y zu zwingen, aber er kann die Informationsbeschaffung des B subventionieren.

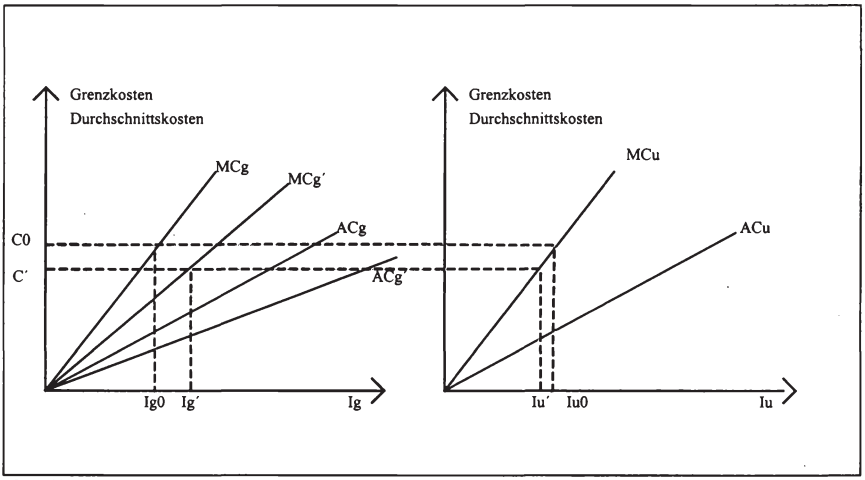
9. B kann ex ante die Qualität subventionierter und nicht subventionierter Informationen nicht unterscheiden.

Um den optimalen Informationsstand zu erreichen, muß B wieder die beiden Kostenarten der Information gegeneinander abwägen und einen notwendigen Ausgleich finden. Es gilt daher die gleiche Optimalitätsbedingung, daß die Kosten einer zusätzlichen Informationseinheit ihrem Grenzertrag entspricht.

Laut Annahme hat A ein Interesse, daß Informationsverhalten des B zu beeinflussen. Der Externe will zum einen auf die Höhe des Informationsstandes von B Einfluß nehmen, und zum anderen auch auf die Zusammensetzung des Informationspools einwirken. Wie bereits erläutert, wird zwischen Informationen unterschieden, die die Alternative Y begünstigen und nicht begünstigen. Die Analyse erfolgt nach dem Ansatz des Verhaltens eines diskriminierenden Monopolisten.

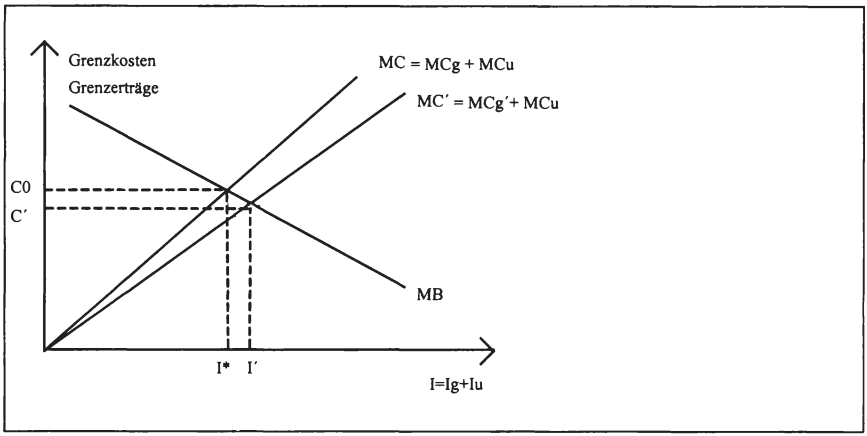
Anhand der folgenden Abbildungen 5.3.3 und 5.3.4 erfolgt die Analyse des Informationsverhaltens des B unter der Annahme, daß ein Externer Einfluß auf dieses nimmt.

Abbildung 5.3.3: Grenz- und Durchschnittskosten der Informationen, die die Alternative Y begünstigen und nicht begünstigen



Quelle: Bartlett, 1973, 32.

Abbildung 5.3.4: Grenzkosten und -erträge der gesamten Informationen



Quelle: Bartlett, 1973, 32.

In der Abbildung 5.3.3 sind die Grenzkosten (MC) und die Durchschnittskosten (AC) der Informationen, die die Entscheidungsalternative Y begünstigen (I_g) und nicht begünstigen (I_u), dargestellt. Es handelt sich hierbei um die marginalen und durchschnittlichen Informationskosten, das heißt die Kosten, die durch die Informationsbeschaffung und -verarbeitung dem Entscheidungsträger B entstehen. Wie aus der Abbildung 5.3.3 ersichtlich ist, werden für beide Informationstypen die gleichen Grenzkosten- und Durchschnittskostenkurvenverläufe angenommen. In der Abbildung 5.3.4 werden die gesamten Grenzkosten als horizontale Addition der beiden Grenzkostenkurven MC_g und MC_u illustriert. Um eine optimale Informationsbeschaffung im Rahmen seines Kosten-Nutzen-Kalküls sicherzustellen, wird B solange zusätzliche Informationseinheiten nachfragen, bis die Grenzkosten dem Grenzertrag einer zusätzlichen Einheit entsprechen. In der Abbildung 5.3.4 ergibt sich diese Informationsmenge als Schnittpunkt zwischen der Grenzkostenkurve $\sum MC$ und der Grenzertragskurve MB. Das heißt, B entscheidet sich für einen Informationsstand im Ausmaß von I*, der die Summe aus Informationen, die Y favorisieren (I_g) und nicht favorisieren (I_u), ist.

Der Externe A will das Informationsverhalten des B dahingehend beeinflussen, relativ mehr Informationen, die die Alternative Y begünstigen, zu erlangen. Er kann dieses dadurch erreichen, daß er die Kosten der Informationsbeschaffung und -verarbeitung für B senkt.

Im Beispiel würde diese Subventionierung bedeuten, daß der Politiker die Kosten der Informationen, die für eine Überwälzung der administrativen Leistungserbrin-

gung im Zusammenhang mit der Auszahlung des Kindergeldes sprechen, reduziert. So könnte er durch gezielte Veröffentlichungen, z.B. in den allgemeinen Medien, dafür sorgen, daß Informationen über die Vorteile dieser Überwälzung, wie die Sicherstellung einer effizienten Leistungserbringung durch den privaten Sektor und damit einer potentiellen Netto-Entlastung des Unternehmenssektors, für die Betroffenen mit einem relativ geringem Aufwand zugänglich sind. Informationen hingegen über die notwendigen Verwaltungskosten im öffentlichen Sektor, das heißt der Familienkasse, die Auszahlung des Kindesgeldes durch den Arbeitgeber zu kontrollieren, sind nur, wenn überhaupt, mit relativ höheren Kosten zu erlangen. Das Individuum bzw. der Interessenverband B müßte bei den zuständigen öffentlichen Stellen nach dieser Information recherchieren. Für den Fall, daß keine entsprechenden Daten vorliegen bzw. zur Veröffentlichung freigegeben werden, wäre trotz Informationskosten die Recherche für B ergebnislos.

Die Subventionierung der Y begünstigenden Informationen (I_g) führt in der Abbildung 5.3.3 zu einer Drehung der Grenzkosten- und Durchschnittskostenkurve nach unten, denn die Grenz- und Durchschnittskosten je Informationseinheit sind im Vergleich zur Ausgangssituation geringer. Entsprechend verlagert sich die Grenzkostenkurve der gesamten Informationen $I_g + I_u$ in der Abbildung 5.3.4. Es ergibt sich ein neuer Schnittpunkt mit der Grenzertragskurve und damit ein neuer optimaler Informationsstand im Ausmaß von I'. Es ist aus der Abbildung ersichtlich, daß sich zum einen der Umfang der Informationsbasis erhöht, das heißt $I^* < I'$, und daß zum anderen sich die Zusammensetzung der Informationsbasis verändert. Im Vergleich zur ursprünglichen Situation erhöht sich der Anteil derjenigen Informationen, die die Alternative Y begünstigen zu Lasten des anderen Informationstyps. Es gilt, daß $I' = I'_g + I'_u$ ist, wobei $I'_g > I_{g0}$ und $I'_u < I_{u0}$ sind. Dies bedeutet, daß B nicht nur relativ, sondern auch absolut mehr Informationen, die von A subventioniert werden, nachfragt.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß der Externe, und zwar der politische Vertreter, das Informationsverhalten des Wähler-Konsumenten oder der Interessengruppe der Unternehmen zu seinem Gunsten verändert. Durch seine Informationspolitik erreicht er, daß sich der Anteil der Informationen, die für eine Überwälzung der Auszahlung des Kindergeldes auf den privaten Sektor sprechen, in der Informationsbasis erhöht. Da der Politiker nur das Informationsverhalten beeinflussen kann, stellt sich die Frage, inwiefern dieser Einfluß auf das Entscheidungsverhalten des Wähler-Konsumenten oder der Unternehmensgruppe wirkt.

Die subjektiven Wahrscheinlichkeiten werden nun auf der Grundlage der veränderten Informationshöhe und -struktur geschätzt. Es gelten die folgenden Bedingungen:

$$(5.3.3) \quad p\left(\frac{I_{u_0}}{I_{g0}}\right) > p\left(\frac{I'_u}{I'_g}\right), \quad \text{mit} \quad \frac{dp}{dI_u} > 0 \quad \text{und} \quad \frac{dp}{dI_g} < 0.$$

Wenn das Verhältnis der Informationen, die Y nicht begünstigen, zu den Informationen, die Y begünstigen, genügend reduziert wird, sinkt die subjektive Wahrscheinlichkeit, das X die richtige Entscheidung ist, unter 50%, so daß die Gegenwahrscheinlichkeit "1-p" den Wert von 1/2 übersteigt. B wird sich somit für die Alternative Y entscheiden. Die Überwälzung der administrativen Leistung "Auszahlung des Kindergeldes" auf den Unternehmenssektor ist allerdings unter Berücksichtigung aller Informationen laut Annahme die falsche Entscheidung. Somit kann der öffentliche Sektor durch eine gezielte Informationspolitik, das heißt genauer durch die Subventionierung der Informationen, erreichen, daß der Wähler-Konsument oder die Interessenvertretung von der Notwendigkeit der privaten Leistungserbringung überzeugt ist und entsprechend politischen Einfluß nimmt.

Um die Möglichkeit der Diskontierung subventionierter Informationen in den Ansatz zu integrieren, wird die Annahme (9) verändert (Bartlett, 1973, 34-35).

Es soll nun nicht länger gelten, daß B ex ante nicht in der Lage ist, subventionierte und nicht subventionierte Informationen zu unterscheiden. Die Annahme wird wie folgt modifiziert.

9′. B diskontiert mit einem konstanten Faktor d alle Informationen, die subventioniert werden von A. Der Wert des Diskontierungsfaktors d ist von verschiedenen Faktoren abhängig, aber er ist immer kleiner als 1. Er ist z.B. durch die Erfahrung und Persönlichkeit des B bestimmt sowie durch seine Einschätzung, inwiefern A an seiner Entscheidung interessiert ist.

Durch die Anwendung des Diskontierungsfaktors wird die effektive Informationsbasis, die die Alternative Y begünstigt, und zwar I_g, reduziert. Trotz der Subventionierung der Informationen, die die Überwälzung der Verwaltungsleistung begünstigen, führt die Diskontierung dieser Informationen durch den Entscheidungsträger B dazu, daß die effektive, das heißt die für die Entscheidung relevante Informationsbasis, geringer ist als die aktuelle. Somit muß der Externe, der das Informationsverhalten zu seinem Gunsten beeinflussen möchte, mehr Ressourcen einsetzen, um diesen Effekt der Diskontierung kompensieren zu können. Die effektive Informationsbasis, die die Alternative Y begünstigt, ist definiert als

$$(5.3.4) \quad I^e_g = d\, I_g \qquad \text{mit } d < 1.$$

Die Entscheidung des B hängt von dem Verhältnis der für die Alternative Y ungünstigen Informationen zu den günstigen ab.

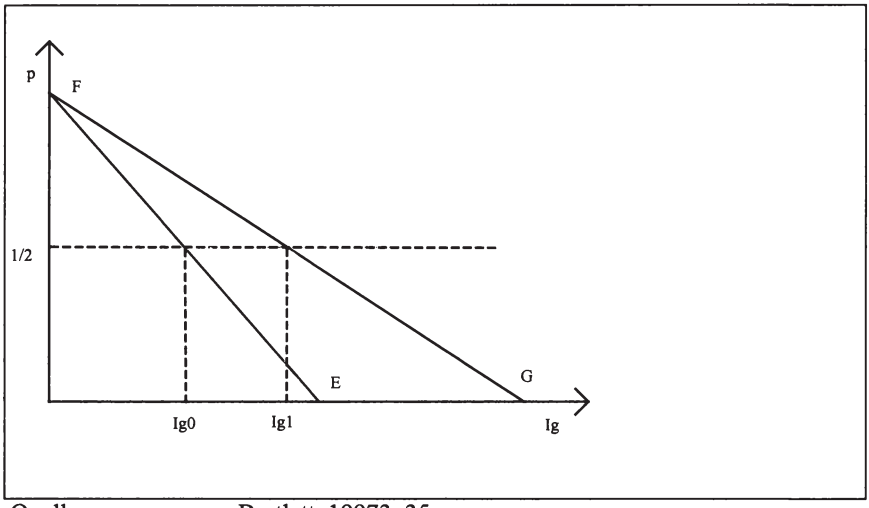
Für die subjektive Wahrscheinlichkeit, daß die Alternative X die richtige Entscheidung ist, ergibt sich

$$(5.3.5) \quad p = p\left(\frac{I_u}{I_g^e}\right) = p\left(\frac{I_u}{dI_g}\right).$$

In der Abbildung 5.3.5 wird die Wahrscheinlichkeit, daß X die richtige Entscheidung ist, in Abhängigkeit der Informationseinheiten, die die Alternative Y begünstigen (I_g), dargestellt.

Bei gegebenen Informationen, die die Alternative Y nicht begünstigen, sind ohne Diskontierung Informationseinheiten mindestens im Ausmaß von I_{g0} erforderlich, damit die Wahrscheinlichkeit, daß X die richtige Entscheidung ist, unter 50% sinkt. Die Anwendung des Diskontierungsfaktors durch B führt dazu, daß sich die Gerade FE nach FG dreht. Damit sind mindestens Informationen von I_{g1} notwendig, um zu erreichen, daß trotz Anwendung eines Diskontierungsfaktors durch B die Wahrscheinlichkeit p kleiner als 1/2 ist.

Abbildung 5.3.5: Diskontierung subventionierter Informationen



Quelle: Bartlett, 19973, 35

Somit ist der Externe A gezwungen, zusätzlich subventionierte Informationen anzubieten. Dies bedeutet für ihn mehr Kosten, wenn davon ausgegangen wird, daß die Subvention vermehrter Informationseinheiten mit steigenden Kosten verbunden ist. A wird solange versuchen, durch Subventionierung der Informationen die Entscheidung des B zu seinem Gunsten zu beeinflussen, bis er den Ertrag der Beeinflussung höher einschätzt als die Kosten.

5.3.5 Illusionserzeugung der politischen Vertreter

5.3.5.1 Illusionserzeugung als optimale Strategie der Politiker im politischen Prozeß

Nach Downs handeln die politischen Vertreter aus Eigeninteresse. Das Maximierungskalkül entspricht dem der Stimmenmaximierung. Die politischen Entscheidungen basieren auf unvollständigen Informationen bezüglich der Auswirkungen ihrer Maßnahmen oder auch hinsichtlich der Präferenzen und Reaktionen der Wähler und der Unternehmen, die in Interessenvertretungen organisiert sind.

Da die Finanzierung der Staatsausgaben für eine bestimmtes öffentliches Leistungsangebot im Rahmen eines politischen Wettbewerbs erfolgt, richtet sich für die Politiker die Art und Weise der Finanzierung danach, möglichst wenige Stimmen zu verlieren bzw. Stimmen zu gewinnen (Bernholz und Breyer, 1984, 394).

In diesem Sinn stellen Bernholz und Breyer bezüglich des Politikerverhaltens fest:

> "Schließlich sind die Wähler über die Höhe der Ausgaben für die einzelnen Zwecke nur schlecht informiert und haben ebensowenig genaue Vorstellungen über die Einnahmen aus den verschiedenen Steuern, über Zahl und Art der Steuern, über die Höhe des öffentlichen Kredits und über den Zusammenhang von Steuereinnahmen und Krediten mit den öffentlichen Ausgaben. Die Regierungspartei kann und muß wegen des Wettbewerbs mit der Oppositionspartei diese mangelhafte Information ausnutzen, und es wird sich zeigen, daß die große Zahl der Steuern, die Kompliziertheit ihrer Regelungen und die fehlende Zweckbindung für bestimmte Staatsaufgaben vermutlich zum großen Teil eine Folge dieser Bestrebungen der Parteien ist (Bernholz und Breyer, 1984, 395.)"

Durch die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhaltens und der Existenz von positiven Informationskosten entsteht eine Lücke zwischen dem effektiven und dem von den politischen Einflußnehmern beobachtbaren Steuerpreis für ein bestimmtes öffentliches Leistungsangebot (Bartlett, 1973, 92-93).

Die Möglichkeit der Einschätzung des Steuerpreises durch die politischen Einflußnehmer ist in der vorliegenden positiven Analyse insofern erschwert, als daß laut Annahme die überwälzten Kosten der Administration bei der Erfassung des Steuerpreises zu berücksichtigen sind. Dieser Realtransfer als eine Art Zusatzsteuer und Bestandteil des Steuerpreises findet in den traditionellen Ansätzen zur Fiskalillusion keine Berücksichtigung.

Nutzen die politischen Vertreter die Illusionserzeugung als Strategie im politischen Wettbewerb, so bedeutet dies, daß sie mit dem Ziel der Stimmenmaximierung die mangelhaften Informationen der Wähler und auch der Unternehmensverbände ausnutzen wollen.

Im Vordergrund der Analyse steht demnach nicht die Untersuchung einer gegebenen Fiskalillusion, sondern es geht um die Illusionserzeugung als Aktion der politischen Vertreter.

Zum Zweck der Illusionserzeugung können die politischen Vertreter beispielsweise die möglichen Nachteile der Leistungsüberwälzung, wie die regressive Kosteninzidenz, bagatellisieren oder auch abstreiten. Zudem kann die Motivation der Politiker, eine Kostenillusion mit dem Ziel der Stimmenmaximierung zu erzeugen, dadurch verschleiert werden, daß übergeordnete gesamtwirtschaftliche bzw. gesellschaftspolitische Ziele als Ursache für die Überwälzung der Leistungserbringung in der politischen Auseinandersetzung hervorgehoben werden. Die politischen Vertreter haben somit die Möglichkeit, verschiedene Maßnahmen zur Informationsbeeinflussung einzusetzen, damit ihr tatsächliches Interesse an der Erzeugung einer Kostenillusion für die politischen Einflußnehmer nicht vollständig zu beobachten ist.

So wäre es für die Politiker besonders vorteilhaft, verstärkt Verwaltungsaufgaben auf die Unternehmen als Nicht-Wähler zu überwälzen. Die Vertreter informieren die Wähler über die nominale Belastung der Unternehmen, das heißt über den distributiven Vorteil der Konsumenten. Diese nominale Belastung kann aber geringer sein als die effektive, denn die Unternehmen versuchen ihrerseits die Kosten, z.B. auf den Konsumentenpreis, zu überwälzen. Durch eine solche Verteilung der administrativen Last wird die Merklichkeit der Kosten der überwälzten Leistungen weiter eingeschränkt (Bartlett, 1973, 117).

Zu berücksichtigen hierbei ist, daß die strategische Informationsbeeinflussung für den politischen Vertreter mit Kosten verbunden ist. Wie in der Analyse des Informations- und Entscheidungsverhaltens unter Unsicherheit deutlich wird, werden Informationen durch den Politiker nur dann subventioniert, wenn der Ertrag der Informationsbeeinflussung die Kosten übersteigt. Somit stellen die Kosten der

Informationsbeeinflussung im Prozeß der Illusionserzeugung einen begrenzenden Faktor dar.

Bezüglich der Beziehung zwischen dem Konsumenten-Wähler und den Politikern stellt Bartlett daher fest:

> "Since governments are elected on the basis of consumers'expected utility over the future, and since a lower perceived tax burden increases this expected utility a political party should attempt to reduce the level of perceived burdens as long as the expected gain in votes exceeds the costs of influence. Voters should be susceptible to this influence since it reduces uncertainty, though they may discount the subsidized information (Bartlett, 1973, 95)."

Gleiches gilt für die Interessenvertretungen. Auch die Unternehmen informieren und entscheiden sich unter Unsicherheit und sind damit Zielgruppe der Illusionserzeugung der Politiker.

Welchen Einfluß die Motivation der Politiker, durch die Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung eine Kostenillusion zu erzeugen, auf das Verhalten der Wähler und der in Interessenvertretungen organisierten Unternehmen in ihrer Funktion als aktive politische Einflußnehmer haben könnte, ist somit von Interesse. Zunächst soll das Phänomen der Fiskalillusion aus traditioneller Sicht dargestellt werden, um schließlich das Phänomen einer Kostenillusion näher spezifizieren zu können.

5.3.5.2 Fiskalillusion aus traditioneller Sicht

Die Idee der Fiskalillusion geht auf die Arbeiten von Puviani (Puviani, 1903) und Buchanan (Buchanan, 1967) zurück.

Der Ansatz von Puviani (Puviani, 1903), daß insbesondere die Verbrauchsteuern zu einer Lücke zwischen der von den Steuerzahler beobachtbaren Steuerlast und der tatsächlichen führen, wird von Schmölders (Schmölders, 1959/60) empirisch bestätigt. Nach seinen Ergebnissen wird die Verbrauchsbesteuerung umso stärker unterschätzt, "je höher das Einkommen ist, so daß mit steigendem Einkommen immer weniger richtige Antworten gegeben werden (Schmölders, 1959/60, 30)".

In der modernen Diskussion bedeutet Fiskalillusion die systematische Fehleinschätzung der Steuer- und Abgabenlast[37] durch den einzelnen Steuerzahler bzw. Bürger (Engelhardt et al., 1994 , 128-129).

---

[37] Bei dessen Bemessung bleiben die überwälzten Kosten der Administration unberücksichtigt.

Aus traditioneller Sicht wird mit einem typischen Muster argumentiert.

> "Inflation, public debt, tariffs, the corporation income tax and the complexity of the tax structure were thought to promote an underestimation of individual fiscal burdens and, in the median-voter framework, to generate an undue expansion of the public sector (Carter, 1982, 344)."

Es werden demnach verschiedene Hypothesen für das Phänomen der Fiskalillusion formuliert.[38] Dieses traditionelle Argumentationsmuster wird bei Pommerehne und Schneider (Pommerehne und Schneider, 1978) kritisch untersucht. Die Ausgestaltung des Steuersystems, das heißt die Erhebungsart, die Bemessungsgrundlage, der Erhebungszeitpunkt sowie die Komplexität des Steuersystems bestimmen die Informationskosten (Pommerehne und Schneider, 1978, 384-385). Das traditionelle Ergebnis ist, daß das Individuum positive und steigende Informationskosten zur Erfassung der Steuerbelastung realisiert, wobei diese Kosten von der Komplexität des Steuersystems abhängig sind. Aus diesem Grund entscheidet sich das rationale Wirtschaftssubjekt gegen eine vollständige Information. Daraus folgt eine systematische Unterschätzung des Steuerpreises öffentlicher Leistungen. Entsprechend der traditionellen Überausdehnungshypothese ergibt sich in demokratischen Systemen ein relativ zur Präferenz des Medianwählers überhöhtes Budget (Pommerehne und Schneider, 1978, 386).

Doch weder die systematische Unterschätzung des Steuerpreises, noch der funktionale Zusammenhang zwischen dieser und der Budgetgröße ist so eindeutig wie in der traditionellen Sichtweise angenommen. Bereits Buchanan stellt fest, daß Fiskalillusionen sowohl "optimistic", als auch "pessimistic" sein können (Buchanan, 1967, 139).

Ansätze zur kritischen Auseinandersetzung mit dem traditionellen Argumentationsmuster finden sich bei Pommerehne und Schneider (Pommerehne und Schneider, 1978), Marshall (Marshall, 1989 und 1991) und West und Winer (West und Winer, 1980).

Einen Überblick über die ökonometrischen Ansätze liefert Oates (Oates, 1988). Um das Phänomen der Fiskalillusion testen zu können, wird in den ökonometrischen Modellen die Erklärungsvariable "Komplexität des Steuersystems" durch den Herfindahl-Index der Steuereinnahmequellen operationalisiert. Oates (Oates, 1988, 71) kommt zu dem Ergebnis, daß die traditionelle Argumentation hinsicht-

---

38 Vgl. zu den Hypothesen der Fiskalillusion auch den ausführlichen Überblick bei Goetz (Goetz,1977).

lich des funktionalen Zusammenhangs zwischen Fiskalillusion und Komplexität des Steuersystems empirisch nicht aufrechtzuerhalten ist.[39]

Aus institutionenökonomischer Perspektive "hängen Existenz und Wirkung von Fiskalillusion von der institutionellen Einbettung zweier Gruppen ab, der Wähler bzw. Steuerzahler einerseits und der politischen Entscheidungsträger andererseits (Engelhardt et al., 1994, 135)". Es geht um die Frage der Funktionsfähigkeit demokratischer Institutionen, wenn die Wähler einer Fiskalillusion unterliegen und sich im politischen Prozeß entscheiden müssen.

In der vorliegenden positiven Analyse des politischen Entscheidungsprozesses zur Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung geht es nicht um die Beziehung zwischen der systematischen Fehleinschätzung des Steuerpreises und der Budgetgröße. Es ist vielmehr von Relevanz, inwiefern das Phänomen der Fiskal bzw. Kostenillusion das Verhalten der politischen Entscheidungsträger und -einflußnehmer im Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung beeinflussen könnte.

5.3.5.3 Die Kostenillusion

Die Analyse der Illusionserzeugung gewinnt bei Berücksichtigung der Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor eine neue Dimension. Es geht in Erweiterung zur traditionellen Sicht nicht nur um die Erzeugung einer Fiskalillusion. Durch die Überwälzung von Verwaltungsleistungen wollen die Politiker annahmegemäß eine Kostenillusion im privaten Sektor erzeugen.

In Analogie zum Phänomen der Fiskalillusion ist die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhalten der Wähler und auch der Interessenverbände eine notwendige Voraussetzung für die Erzeugung einer Kostenillusion. In diesem Sinn argumentiert Oates.

> "Imperfect information is not, however, synonymous with fiscal illusion. It is a necessary, but not a sufficient, condition for its existence (Oates, 1988, 67).

Durch die Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung vermeidet der Staat eine Steuerfinanzierung. Es handelt sich um einen Realtransfer, der zu Kosten im privaten Sektor führt. Diese werden als Daten weder in den privaten Haushalten, noch in den Unternehmen erfaßt, so daß davon auszugehen ist, daß

---

39 Einen umfassenden Überblick über die empirischen Analysen liefern auch Dollery und Worthington (Dollery und Worthington, 1996).

der Realtransfer im Vergleich zu einer steuerfinanzierten Leistungserbringung für die politischen Einflußnehmer weniger spürbar und beobachtbar ist. Die empirischen Ergebnisse belegen, daß die Schätzung und Bewertung der Kosten im privaten Sektor auf erhebliche Probleme stößt.[40]

Drei Faktoren bestimmen nach Bartlett die Merklichkeit einer Steuer. Es wird die Merklichkeit hinsichtlich der Besteuerungsart, der zeitlichen Aspekte der Besteuerung und schließlich bezüglich der Beiträge einzelner Steuern zur Gesamtbelastung unterschieden (Bartlett, 1973, 93-95).

Diese die Merklichkeit einer Besteuerung bestimmenden Faktoren lassen sich auch auf die Kosten der Administration übertragen. Die Beobachtung der administrativen Kostenbelastung durch die Leistungserbringer ist damit abhängig von den folgenden charakteristischen Merkmalen.

a) Leistungserbringung als realer Transfer

Da es sich bei der Überwälzung einer administrativen Leistungserbringung auf den privaten Sektor um einen realen anstelle eines monetären Transfers an den Staat zur Finanzierung seiner Aufgaben handelt, ist die Merklichkeit der überwälzten Kosten im Vergleich zu einer direkten oder indirekten monetären Besteuerung sehr viel geringer.

b) Zeitlicher Aspekt der Merklichkeit

Inwieweit die Kostenbelastung für den privaten Sektor merklich ist, hängt zum einen davon ab, wie lange die Privaten bereits gesetzlich zu einer bestimmten Leistungserbringung verpflichtet sind. Ab dem Zeitpunkt der gesetzlichen Initiative zur Überwälzung einer Verwaltungsleistung sinkt die für die Privaten beobachtbare Belastung im Zeitablauf. Es ist davon auszugehen, daß die für die Unternehmen spürbare Belastung im Zeitablauf abnimmt. Zum anderen ist für die Merklichkeit von Bedeutung, ob es sich um eine regelmäßige oder unregelmäßige Leistungserbringung handelt. So wird die Belastung durch das regelmäßige Lohnabzugsverfahren weniger beobachtet als unregelmäßige Kosten, die zum Beispiel durch die Meldungen gemäß Mutterschutzgesetz entstehen.

c) Zusammensetzung der administrativen Gesamtkosten

Der Staat überwälzt verschiedene Leistungen in den einzelnen Verwaltungsbereichen auf die Privaten, wobei der Kostenbeitrag der einzelnen Leistungen zur Ge-

---

[40] Vgl. Kapitel 3.3.2.

samtbelastung sehr gering ausfällt. Die Folge ist, daß die Gesamtbelastung als Summe der Kosten für zahlreiche Einzelleistungen nur schwer zu ermitteln ist. In der empirischen Erhebung zur Fallstudie von Semmler wurden insgesamt 82 unterschiedliche Leistungen und deren Kosten erfaßt.[41]

Das subjektive Belastungsgefühl hinsichtlich der administrativen Belastung ist also zum einen durch die Beobachtbarkeit bestimmt, und zum anderen durch die Existenz von Informationskosten. Diese Kosten der Information stellen für die Merklichkeit der administrativen Kosten einen begrenzenden Faktor dar.

Es wird demnach die Hypothese formuliert, daß die Kosten der Administration im privaten Sektor zu einer Kostenillusion führen können. Das Phänomen der Kostenillusion ist insofern von Bedeutung, als daß die politischen Vertreter dadurch motiviert sind, das strategische Instrument der Illusionserzeugung einzusetzen. Es ist nicht Ziel, die Auswirkungen einer Kostenillusion in Hinblick auf die traditionellen Ansätze auf die Budgetgröße zu untersuchen. Es soll daher für die positive Analyse genügen, die Kosten als Hypothese für eine Kostenillusion zu formulieren, um daraus das Verhalten der politischen Vertreter erklären zu können.

5.3.6 Zum Einfluß des privaten Sektors auf den politischen Entscheidungsprozeß

5.3.6.1 Der Wähler

In der Darstellung der Grundannahmen und -aussagen des politischen Wettbewerbsmodells nach Downs wurde der Wähler als Wirtschaftssubjekt nicht näher spezifiziert.

Die Individuen entscheiden und handeln sowohl im privaten, als auch im öffentlichen Bereich. Im öffentlichen Sektor agieren Wähler, im privaten Konsumenten.

Die Begriffe Wähler und Konsument sollen im Folgenden synonym verwendet werden, das heißt, der positiven Analyse liegt die Annahme zugrunde, daß nur die Konsumenten an der Wahl der politischen Vertreter in einer repräsentativen Demokratie teilnehmen können.

Bartlett rechtfertigt den "Konsumenten-Wähler".

---

[41] Vgl. Kapitel 3.5.

> "To be sure producers, bureaucrats, and government officials all vote, but this is not their primary means of influencing public decisions. Nothing more is lost in the use of this assumption than is lost by ignoring the fact that producers also consume goods and services (Bartlett, 1973, 42)."

Der Konsument kann durch seine Wahlentscheidung auf finanz- und steuerpolitische Entwicklungen Einfluß nehmen. Daß die Willensbildung auf der Grundlage bestimmter Präferenzen für Steuersysteme oder -strukturen erfolgt, ist in der Literatur nicht eindeutig belegt.

> "In konkreten individuellen Entscheidungssituationen sind die Präferenzen somit nicht in bezug auf das gesamte Steuersystem, sondern auf die individuelle Steuerlast definiert (Folkers, 1982a, 191)."

Es soll also davon ausgegangen werden, daß der Konsument in seiner Funktion als Steuerzahler und Wähler seine individuelle Steuerlast als Summe aus Steuern, überwälzten Kosten und der individuellen Zusatzlast minimieren will.

Downs (Downs, 1957, 38-45) beschreibt die Wahlentscheidung der Konsumenten auf zwei Weisen, und zwar mit dem sogenannten "expected party differential" und dem "current party differential". Zwei Wahlperioden sind für den Wähler von entscheidender Bedeutung, das heißt zum einen die Wahlperiode, die nach der kommenden Wahl einsetzt, und zum anderen diejenige, die am Wahltag endet. Diese Wahlperioden werden entsprechend mit t+1 und t bezeichnet. Da der Konsument sein Nutzeneinkommen maximieren will, wählt er diejenige Partei in der Wahlperiode t, von der er sich das höchste Nutzeneinkommen verspricht. Damit der Wähler sich für eine Partei entscheiden kann, vergleicht er jeweils seine Erwartung bezüglich des Nutzeneinkommens der Parteien A und B in der Folgeperiode t+1. Dieser Vergleich bzw. das "expected party differential" läßt sich in einem Zwei-Parteiensystem als

$$(5.3.6) \quad \text{epd} = E(U^A_{t+1}) - E(U^B_{t+1})$$

formulieren, wobei $E(\cdot)$ das erwartete Nutzeneinkommen jeweils der Parteien A und B in der Periode nach der Wahl, das heißt in t+1, bedeutet. Für den Fall, daß epd > 0 ist, entscheidet sich der Konsument für die Partei A, und wenn epd < 0 ist, trifft er seine Wahlentscheidung entsprechend für die Partei B.

Downs entwickelt das "current party differential" als zweites Maß, um den Grad der Unsicherheit der Wahlentscheidung zu verringern. Der Wähler vergleicht sein Nutzeneinkommen, das er tatsächlich durch die regierende Partei im Wahlzeit-

raum t realisiert mit dem Nutzeneinkommen, daß er erwartet, könnte die zweite Partei ihr politisches Programm in der gleichen Wahlperiode verwirklichen.

Es gilt

$$(5.3.7) \quad cpd = U_t^A - E(U_t^B),$$

wobei A die Regierungspartei darstellt und B die Partei ohne politische Macht. Wieder bestimmt der Wert des "party differential" die Wahlentscheidung.

Für den Fall, daß cpd > 0 ist, wird die Partei A wiedergewählt. Umgekehrt, ist der Wert kleiner Null, so gewinnt die Partei B die politische Macht.

Beide Möglichkeiten, das Entscheidungsverhalten der Wähler zu beschreiben, erfordern Schätzungen des erwarteten Nutzens.

> "It is a central feature of this estimation that it is highly subjective, i.e., it is not based upon objective probabilities. The voting decision, like all decisions in our uncertain world, depends upon the stock of relevant information possessed at the time of choice. In the case of expected utilities from government action, it implies that voters must have some information on future actions of each party and on the effects of these actions. (Bartlett, 1973, 52-53)."

Der Wähler-Konsument nimmt durch seine Wahl politischen Einfluß und hat gleichzeitig die Möglichkeit, durch seine Entscheidung Kontrolle auszuüben. Wenn allerdings die Wahlentscheidung nur allgemeine politische Programme betrifft, kann sie nicht Ausdruck individueller Präferenzen bezüglich bestimmter politischer Fragestellungen sein. Damit wäre der Einfluß der Wähler im politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer bestimmten Leistung als sehr gering einzuschätzen und zu vernachlässigen. So ist auch die Argumentation von Downs, der von der rationalen Ignoranz des Wählers spricht. Da der Wähler die Wahrscheinlichkeit sehr gering beurteilt, eine wahlentscheidende Stimme abzugeben, entspricht es dem Nutzen-Kosten-Kalkül seine Wahlentscheidung auf der Basis eines sehr eingeschränkten Informationsstandes zu treffen.

Je mehr der Wähler, auch in Massendemokratien, die Gelegenheit erhält, über spezielle steuerpolitische Fragestellungen entscheiden zu können, desto mehr muß das Konzept der rationalen Ignoranz des Wählers an Bedeutung verlieren. Pommerehne und Schneider (Pommerehne und Schneider, 1978, 396) kommen zu dem Ergebnis, daß der Anreiz für den Wähler bzw. Steuerzahler sich zu informieren, von der Ausgestaltung der politischen Institutionen abhängig ist.

Das Beispiel der Vereinigten Staaten zeigt, daß in einer Repräsentativen Demokratie die Bürger die Möglichkeit haben, über politische Fragen in Referenden direkt zu entscheiden. Das Referendum bedeutet, daß eine Maßnahme der Legislative nur dann wirksam wird, wenn die Wähler sie bestätigen. Zusätzlich zum Referendum als Institution einer direkten Demokratie besteht die Initiative als Möglichkeit für Einzelne oder Gruppen, ein Gesetz oder eine Verfassungsänderung vorzuschlagen und unter bestimmten Bedingungen eine direkte Entscheidung der Wähler herbeizuführen (Folkers, 1982b, 1).

> "Die Instrumente der direkten Demokratie erlauben eine sehr viel unmittelbarere und nicht gegen den Staat und seine Institutionen gerichtete Durchsetzung von nichtberücksichtigten Bürgerwünschen (Folkers, 1982b, 4)."

Es sind in den Vereinigten Staaten insbesondere Fragen der öffentlichen Finanzwirtschaft Gegenstand des politischen Engagements der Wähler. Folkers stellt für die Steuerzahlerrevolte in Kalifornien fest:

> "Ohne diese generelle Unzufriedenheit der Bürger mit der finanzwirtschaftlichen Tätigkeit des Staates sind der große Widerhall, den Proposition 13 in ganz Amerika fand, und das Entstehen der fiscal limitation movement nicht zu erklären (Folkers, 1982b, 4)."

Institutionen der direkten Demokratie erlauben einen direkten Einfluß der Wähler auf die politischen Entscheidungsprozesse. Damit besteht für den Wähler ein vergleichsweise höherer Anreiz, sich zu informieren.

Für die Motivation der politischen Vertreter, eine Kostenillusion im privaten Sektor zu erzeugen, könnte dieser Sachverhalt von Bedeutung sein. Die Wähler hätten durch eine verstärkte Möglichkeit der politischen Mitwirkung, das heißt der Entscheidung über spezielle Fragestellungen, Einfluß auf das Verhalten der Politiker und damit der Illusionserzeugung durch die Überwälzung administrativer Leistungen. Die Wähler würden sich für ihre finanzpolitische Willensbildung hinsichtlich der Frage der Überwälzung administrativer Leistungen informieren, um dann auf dieser Informationsbasis ihre Entscheidung treffen zu können.

Pommerehne und Schneider ziehen aus ihrer Analyse des Phänomens Fiskalillusion entsprechend die folgende Schlußfolgerung.

> "The empirical estimates indicate that the occurrence and influence of fiscal burden illusion on public spending does not depend only on the complexity of the revenue system, the timing of public revenue burden, and the assessment and arrangement of the single revenue items alone...but is also strongly and systematically correlated with the type of democratic decision-making practiced (Pommerehne und Schneider, 1978, 404)".

Da die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhaltens eine notwendige Voraussetzung für die Erzeugung einer Illusion ist, könnte die Stärkung der politischen Einflußnahme des Wählers und damit ein erhöhter Anreiz, sich für die Wahlentscheidung zu informieren, einen negativen Effekt für die Illusionserzeugung der politischen Vertreter bedeuten.

Aus diesem Grund sollte auch der potentielle politische Einfluß der Wähler berücksichtigt werden, wenn es um die Frage der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen geht.

Die Möglichkeit der politischen Einflußnahme ist auch unabhängig von einer Wahlentscheidung gegeben. Sie gewinnt bei der Analyse der politischen Mitwirkung der Unternehmen und damit im Rahmen des Modells der Nicht-Wähler an Bedeutung.

Bartlett (Bartlett, 1973, 56) kommt zu dem Ergebnis, daß "governmental decisions, once the government has been elected, will be almost exclusively the result of non-voting influence".

5.3.6.2 Auch die Unternehmen haben politischen Einfluß

Die politischen Entscheidungsträger sind unvollständig über die Wirkungen ihrer Maßnahmen im privaten Sektor informiert.

> "Complete uncertainty is undoubtedly undesirable since it decreases the chances of election and so we would expect government to engage in the acquisition of at least limited amounts of information. Given the costs of such action government will be susceptible to the subsidization of this process as well as to the implicit or explicit offer of real resources in trade for favorable tax policies (Bartlett, 1973, 114)."

Wenn diese Informationen, zum Beispiel durch Organisationen der Unternehmen zur Verfügung gestellt, die Einschätzung der Politiker hinsichtlich des möglichen Stimmengewinns verändern, so würden die politischen Vertreter ihr Verhalten an die neue Beurteilung anpassen. Dieser Einfluß, den eine Interessenvertretung durch ihren Informationsvorsprung ermöglichen kann, muß nicht das tatsächliche Stimmenergebnis betreffen, sondern nur die Wahrnehmung der Politiker. Somit hat die Interessenvertretung die Aufgabe, die Einschätzung der Politiker hinsichtlich des Stimmenergebnisses und der Präferenzen der Wähler-Konsumenten zu Gunsten des Unternehmenssektors zu beeinflussen.

Die Unternehmen sind Gewinnmaximierer und wollen daher ihr Nutzeneinkommen, die Differenz aus ihrem Nutzen des öffentlichen Leistungsangebots und dem

Steuerpreis, maximieren. Angenommen wird ein gegebenes öffentliches Leistungsangebot, so daß das Ziel des Unternehmens ist, seine effektive Steuerbelastung, das heißt die Summe aus Steuern, Kosten und seiner Zusatzlast, zu reduzieren.[42]

Da sie annahmegemäß nicht die Möglichkeit haben, durch die Teilnahme an der Wahl politischen Einfluß zu nehmen, müssen die Unternehmen andere Wege gehen, um das Informations- und schließlich auch Entscheidungsverhalten sowohl der politischen Vertreter, als auch der Wähler-Konsumenten zu ihrem Vorteil zu verändern.

> "For this reason we would expect to see a firm shifting its tax burden onto other taxpaying units whenever the *ex ante* estimation of the gain in terms of reduced taxes is greater than the *ex ante* estimation of the costs of causing change (Bartlett, 1973, 105)."

Die politische Einflußnahme soll annahmegemäß nicht individuell, sondern durch die Organisation in Interessengruppen erfolgen. Wie im vorangegangenen Kapitel zum Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit deutlich wird, können Externe, in diesem Fall die Interessenverbände der Unternehmen, durch informationspolitische Maßnahmen das Informationsverhalten der Politiker und das der Konsumenten in ihrer Funktion als Wähler verändern.

> "Taxes are still imposed through the political process by elected representatives of consumers. However, the costs of information and the presence of uncertainty combine to isolate effectively these representatives from the real preferences of the electorate. As a result there arises an opportunity for producers to affect their tax liability by using resources to create political influence (Bartlett, 1973, 105)."

Die Besteuerung der Unternehmen hat somit nicht nur Marktwirkungen[43], sondern auch politische Effekte. Die Unternehmen können sich in Gruppen organisieren, die im politischen Prozeß zur Förderung der gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder wirken. Es soll die Annahme gelten, daß die Ziele der einzelnen Inter-

---

[42] Hettich und Winer (Hettich und Winer, 1997, 481-505) modellieren einen spieltheoretischen Ansatz, um die Beziehungen zwischen privaten und öffentlichen Agenten im steuerpolitischen Entscheidungsprozeß zu analysieren. Das individuelle Entscheidungskalkül der Steuerzahler hinsichtlich einer Steuerreform erfolgt auf der Basis, die individuelle Gesamtbelastung als Summe aus Steuerlast und individueller Zusatzlast zu minimieren für ein gegebenes öffentliches Leistungsangebot. Der Begriff der Gesamtbelastung beinhaltet in der vorliegenden Analyse auch die überwälzten Kosten der Administration.

[43] Die Inzidenz-, Überwälzungs- und Substitutionswirkungen der Besteuerung sind an dieser Stelle nicht weiter von Interesse und sollen daher nicht näher erläutert werden.

essenverbände entweder komplementär oder neutral zueinander sind.[44] Hinsichtlich der Einflußnahme der Interessenvertretung der Unternehmen ergeben sich zwei wesentliche Fragestellungen:

- Unter welchen Bedingungen organisiert sich eine Interessengruppe?
- Wie erfolgt die Einflußnahme auf die politischen Entscheidungsprozesse?

Der Verband arbeitet für die gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder, denn individuelle Ziele lassen sich am besten durch individuelles Engagement fördern. Zu diesem Ergebnis kommt Olson (Olson, 1985), der eine grundlegende Analyse der Bildung von Interessengruppen liefert.

> "Organisationen können also eine Funktion erfüllen, wenn es gemeinsame oder Gruppeninteressen gibt, und obwohl Organisationen oft auch rein persönlichen, individuellen Interessen dienen, besteht ihre charakteristische und primäre Funktion doch darin, die einer Gruppe von Individuen gemeinsamen Ziele zu fördern (Olson, 1985, 6)."

Durch politischen Druck will eine Interessenvertretung der Unternehmen einen gruppenspezifischen Vorteil erlangen. Dieser Vorteil läßt sich nicht durch individuelles Auftreten am Markt sichern, sondern nur gemeinschaftlich im politischen Prozeß. Das gemeinsame Interesse soll in der vorliegenden Analyse darin bestehen, die Gesamtbelastung der Unternehmen bei gegebenem öffentlichen Leistungsangebot zu minimieren. Sofern dieser gruppenspezifische Vorteil auch nicht organisierten Unternehmen zugute kommt, hat dieser Vorteil den Charakter eines Kollektivgutes. Von der Nutzung dieser Begünstigung ist demnach niemand auszuschließen. Olson folgert, "daß die Bereitstellung von öffentlichen oder Kollektivgütern die grundlegende Funktion von Organisationen darstellt (Olson, 1985, 15)".

Daraus ergibt sich, daß das allgemeine Interesse nur dann organisierbar ist, wenn die Mitglieder den Nutzen aus der Bereitstellung des Kollektivgutes höher einschätzen als die notwendigen Kosten der Organisation. Das Problem des Freifahrerverhaltens könnte durch Pflichtmitgliedschaften, wie z.B. die in den Industrie- und Handelskammern oder auch den Handwerkskammen, gelöst werden.

---

[44] Es sollen die potentiellen Beziehungen der Verbände untereinander nicht Gegenstand der Analyse sein. Im Mittelpunkt des Interesses steht die grundsätzliche Frage, inwiefern Interessenvertretungen im politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer Verwaltungsleistung Einfluß nehmen können. Im Rahmen einer Modellerweiterung könnten allerdings auch die Effekte einbezogen werden, die z.B. aus einer Konkurrenz von Verbänden resultieren würden. Es soll an dieser Stelle verwiesen werden auf die grundsätzliche Analyse der Konkurrenz von Verbänden, wie sie z.B. bei Bernholz und Breyer (Bernholz und Breyer, 1994, 172-181) erfolgt.

Es sind die Institute für Mittelstandsforschung, die mit einigen Studien zur Schätzung der Kosten im Unternehmenssektor die politischen Entscheidungsprozesse beeinflussen wollen.[45] Es können in diesem Zusammenhang auch die Studie der Industrie- und Handelskammer zu Koblenz und die Untersuchungen des Bundes der Steuerzahler angeführt werden.[46] Gemeinsames Ziel dieser auf die Unternehmensinteressen gerichteten empirischen Analysen ist, über die Höhe und Verteilung der überwälzten Kosten im Unternehmenssektor zu informieren und Maßnahmen zur Entlastung abzuleiten. Die Vorschläge reichen von der Abschaffung bestimmter Leistungen, Rückverlagerung auf den öffentlichen Sektor bis hin zur Rechts- und Steuervereinfachung.

Um die Bedeutung des politischen Einflusses von Interessenvertretungen der Unternehmen beurteilen zu können, kann als Maß der Organisationsgrad der Unternehmen herangezogen werden.

Das Institut für Mittelstandsforschung (Institut für Mittelstandsforschung, 1997, 30-33) führte eine Befragung bei 1.082 Unternehmen durch, um die Möglichkeit der Berücksichtigung der mittelständischen Unternehmen bei tarifpolitischen Entscheidungen zu erfassen und ermittelte in diesem Zusammenhang auch den Organisationsgrad der befragten Unternehmen.

Hinsichtlich des Organisationsgrades der befragten Unternehmen ist festzustellen, daß 653 Unternehmen Mitglied in einem Arbeitgeberverband sind, während 426 der Befragten nicht in dieser Interessenvertretung organisiert sind. Es wurden von 3 Unternehmen keine Angaben gemacht.

Das Institut für Mittelstandsforschung kommt zu dem folgenden Ergebnis:

> "Im Organisationsgrad weisen die untersuchten Unternehmen wirtschaftsbereichsspezifische signifikante Unterschiede auf. So sind Handwerksunternehmen überwiegend organisiert, während Dienstleistungsunternehmen insgesamt eher selten Mitglied in einem Arbeitgeberverband sind (Institut für Mittelstandsforschung, 1997, 31)."

In der Tabelle 5.3.1 werden die Ergebnisse zum Organisationsgrad der Unternehmen nach Wirtschaftsbereichen widergegeben.

---

45 Vgl. hierzu die Studien von Hamer (Hamer, 1979), Klein-Blenkers et al. (Klein-Blenkers et al., 1980), Clemens und Kokalj (Clemens und Kokalj, 1995) sowie vom Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim (Institut für Mittelstandsforschung, 1996), deren Ergebnisse im Kapitel 3.3.2 dargestellt werden.

46 Vgl. hierzu die Studien der Industrie- und Handelskammer zu Koblenz (Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, 1976), von Kitterer (Kitterer, 1989) und Semmler (Semmler, 1992).

Tabelle 5.3.1: Organisationsgrad der Unternehmen nach Wirtschaftsbereichen in v.H.

Wirtschaftsbereich	Anteil der organisierten Unter-nehmen an den befragten Unternehmen der einzelnen Wirtschaftsbereiche in v.H.
Baugewerbe	49,5
Produzierendes Gewerbe	42,6
Großhandel	47,7
Einzelhandel und Kreditinstitute	55,3
Dienstleistungen	28,5
Handwerk	88,2
insgesamt	60,5

Quelle: Institut für Mittelstandsforschung, 1997, 31.

Aus der Tabelle 5.3.1 wird deutlich, daß der Wirtschaftsbereich Handwerk den höchsten Organisationsgrad von 88,2% aufweist. Im Bereich "Einzelhandel und Kreditinstitute" sind 55,3%, im Baugewerbe 49,5%, im Großhandel 47,7%, im produzierenden Gewerbe 42,6% und im Dienstleistungbereich nur 28,5% der befragten Unternehmen in Arbeitgeberverbänden organisiert. Den geringen Organisationsgrad des Dienstleistungsbereichs begründet das Institut für Mittelstandsforschung damit, "daß der Dienstleistungssektor aufgrund seiner Hetereogenität und eines dynamischen Strukturwandels am schwierigsten den nach einer klassischen sektoralen Gliederung organisierten Arbeitgeberverbänden zuzuordnen ist und daß für bestimmte Dienstleistungen keine Arbeitgeberverände bestehen (Institut für Mittelstandsforschung, 1997, 32)". Insgesamt ergibt sich ein durchschnittlicher Organisationsgrad von 60,5%.

Tabelle 5.3.2: Organisierte Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklassen in v.H.

Unternehmen mit "..." Beschäftigten	Anteil der organisierten Unternehmen an den befragten Unternehmen der einzelnen Beschäftigtengrößenklassen in v.H.
1-9	48,7
10-19	61,0
20-99	70,7
100 und mehr	77,4

Quelle: Institut für Mittelstandsforschung, 1997, 32.

Auch bezüglich der Unternehmensgrößenklasse ergeben sich signifikante Unterschiede, wie aus der Tabelle 5.3.2 deutlich wird.

Als allgemeines Ergebnis kann festgehalten werden, daß mit zunehmender Unternehmensgröße der Organisationsgrad steigt. Während 48,7% der Unternehmen mit 1-9 Beschäftigten in Arbeitgeberverbänden organisiert sind, beträgt der Organisationsgrad in der Größenklasse "100 und mehr Beschäftigte" 77,4%.

Die empirischen Ergebnisse zum Organisationsgrad der Unternehmen verdeutlichen die potentielle Bedeutung des politischen Einflusses der Unternehmensverbände.

b) Wie erfolgt die Einflußnahme auf die politischen Entscheidungsprozesse?

Die Einflußnahme einer Interessengruppe auf den politischen Prozeß kann verschiedene Ursachen haben.

Da die beteiligten Agenten, das heißt die politischen Vertreter und die Wähler-Konsumenten, sich unter Unsicherheit informieren und entscheiden müssen, hat der Verband die Möglichkeit, Informationen anzubieten, um den Grad der Unsicherheit der am politischen Prozeß Beteiligten zu reduzieren.

Es sind die Interessenvertretungen, die in der Regel auf bestimmten Gebieten über spezielle Informationen verfügen, die weder den politischen Vertretern, noch der Masse der Wähler wenn überhaupt nur mit einem erheblichen Aufwand zugänglich sind (Bernholz und Breyer, 1994, 169-171).
Die Unternehmen verfügen direkt über die für die Marktwirtschaft relevanten Daten, wie Gewinne, Umsätze, Wettbewerbssituation oder auch Steuerbelastung. Zudem beurteilen sie die Auswirkungen steuer- und finanzpolitischer Maßnahmen auf ihre eigene Situation, ebenso wie auf die zu ihnen direkt in Beziehung stehenden Marktteilnehmern, wie Konkurrenten, Arbeitnehmern, Lieferanten etc.. Somit haben die Unternehmen Daten, die ihnen die Beurteilung der Effekte einer politischen Maßnahme im Vergleich zu denjenigen, die diese Maßnahme politisch entscheiden, sehr viel besser und zu geringeren Kosten ermöglichen. Die relevanten Informationen können die Unternehmen mit vergleichweise geringen Kosten an die Verbände weiterleiten, die ihrerseits dadurch die Möglichkeit haben, diese den politischen Vertretern anzubieten.

So sind es die Unternehmen, die im Gegensatz zu den politischen Vertretern in der Lage sind, ihre Kosten der Administration zu erfassen. Wenn auch die Kostenschätzung mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist, so haben die politischen Vertreter überhaupt keinen Zugang zu entsprechenden Daten. Die Politiker kön-

nen ohne die Mitwirkung der Unternehmen daher die Kostenbelastung als Folge der Überwälzung einer administrativen Leistung nicht zuverlässig quantifizieren. Zudem haben sie keine Kenntnis darüber, wie hoch z.B. die Belastung von den Unternehmen eingeschätzt wird und welche Auswirkungen diese auf unternehmerische Entscheidungen, wie z.B. der der Preiskalkulation, haben.

Der Einwand, daß der Informationsvorsprung als Möglichkeit der politischen Einflußnahme einer Interesssengruppe insofern unwirksam sein kann, als daß auch die politischen Vertreter über einen Informationsapparat verfügen (Bernholz und Breyer, 1994, 170), ist hinsichtlich der Kosten nicht aufrechtzuerhalten.

Informationen über die Wirkungen von alternativen finanzpolitischen Instrumenten und deren Bewertung sind gleichermaßen für die politischen Vertreter, die Konsumenten-Wähler, aber auch für die Gruppenmitglieder von Interesse. Dieser Informationsvorsprung könnte die Grundlage für einen Tausch gegen Sondervorteile sein oder auch zu einer einseitigen Beeinflussung der Adressaten eingesetzt werden.

Hat eine Interessenvertretung der Unternehmen das Ziel, den Konsumenten in seiner Funktion als Wähler zugunsten des Gruppeninteresses zu beeinflussen, so könnte er durch Informationen über die Überwälzung der administrativen Kosten der Unternehmen auf den Konsumentenpreis versuchen, die Überwälzung einer Leistung, wie die der Auszahlung des Kindergeldes, zu verhindern. Diese einseitige Beeinflussung könnte dazu führen, daß sich das Informationsverhalten der Wähler-Konsumenten zugunsten der Unternehmen und zu Lasten des politischen Willens, die Leistung auf den Unternehmenssektor zu überwälzen, verändert.
Desweiteren haben die Interessengruppen mit einer Fachkenntnis die Möglichkeit der politischen Einflußnahme durch aktive Mitgestaltung und -entscheidung bei Gesetzesvorlagen.

Es stellt sich die Frage, inwieweit die Interessengruppen die Informationsasymmetrien strategisch ausnutzen, um im politischen Bereich die Ziele der Unternehmen durchsetzen zu können. Bernholz und Breyer stellen hierzu fest:

> "Findet demnach zwar eine einseitige Auswahl unter den zur Verfügung stehenden Daten statt, so wird es sich für die Verbände andererseits nicht lohnen, auf die Dauer unwahre Informationen zu geben, da sie sonst nur zu bald unglaubwürdig würden (Bernholz und Breyer, 1994, 170)."

Das erklärte Ziel der empirischen Studien zur Messung der administrativen Kosten ist die Verbesserung der Schätzmethodik, um verläßliche Daten erzeugen zu können. Annahmegemäß soll daher strategisches Verhalten der Interessenvertre-

tungen der Unternehmen unter Ausnutzung von Informationsasymmetrien ausgeschlossen werden.

Es existieren zwei weitere mögliche Ursachen für die politische Durchsetzbarkeit von Unternehmensinteresssen.

Verfügen zum einen die in einer Interessenvertretung organisierten Unternehmen über Marktmacht, dies muß nur für ein einzelnes Unternehmen gelten, so könnten durch die Ausnutzung einer Machtstellung politische Ziele erreicht werden. Zum anderen besteht die Möglichkeit der Parteienfinanzierung, um politischen Druck im Eigeninteresse auszuüben (Bernholz und Breyer, 1984, 170-171). Diese beiden Formen der politischen Einflußnahme sollen in Bezug auf die Frage der Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor ausgeklammert werden. Es ist davon auszugehen, daß die Kosten des politischen Einflusses den hieraus zu erwartenden Ertrag übersteigen.

5.3.6.3 Zum illusorischen Aspekt des politischen Verhaltens der Wähler und der Unternehmensverbände

Gegenstand der positiven Analyse ist, inwiefern die politischen Einflußnehmer auf den Entscheidungsprozeß zur Überwälzung einer administrativen Leistung Einfluß nehmen können. Da die Konsumenten und Unternehmen Verwaltungsleistungen im Auftrag des Staates erfüllen und damit einer Kostenillusion unterliegen können, müßte das politische Verhalten der Wähler-Konsumenten und der Interessenvertretungen der Unternehmen auch unter illusorischen Aspekten betrachtet werden. Sie erfüllen zahlreiche Leistungen im Auftrag des Staates, so daß, wie empirisch und auch theoretisch nachgewiesen, eine Fehleinschätzung der administrativen Kostenbelastung vorliegt.

Es stellt sich die Frage, ob sich das Verhalten der politischen Einflußnehmer, das heißt der Wähler und der Interessenvertretung ändert, je nachdem ob es unter Unsicherheit oder einer Illusion erfolgt. Hierzu stellt Buchanan fest:

> "Differences between behavior in the face of ignorance and/or uncertainty and behavior in the presence of illusion are subtle. In either case, behavior would not be the same in the absence of the phenomena. If the chooser does not possess adequate information about alternatives and if he is uncertain, he conceptualizes the alternatives *imperfectly*. If he is affected by an illusion, he conceptualizes the alternatives *falsely* (Buchanan, 1967, 126)."

Buchanan kommt allerdings weiter zu dem Ergebnis, daß die Wirkungen der Unsicherheit und der Illusion auf das Entscheidungsverhalten identisch sein können. Und diese Annahme soll in der vorliegenden Analyse gelten.

Es geht um den Akt der Illusionserzeugung der Politiker, durch die politische Maßnahme der Überwälzung von Verwaltungsleistungen eine Kostenillusion hervorzurufen. Die Wähler und Verbände beobachten die Gesetzesinitiative der politischen Vertreter zur Überwälzung einer Verwaltungsleistung, so daß durch einen Informationsvorsprung der Unternehmensverbände im politischen Prozeß zur Überwälzung einer Leistung Einfluß genommen wird. Erlauben die politischen Institutionen einen direkten Einfluß der Wähler auf spezielle Fragestellungen, wie auf solche Gesetzesinitiativen, so sind auch die Wahlentscheidungen zu berücksichtigen.

Es ist demnach das Informationsverhalten der politischen Einflußnehmer, das für den politischen Prozeß entscheidend ist. Aus diesem Grund sollen illusorische Aspekte des Verhaltens gleichbedeutend behandelt werden wie die Unsicherheit des Informations- und Entscheidungsverhaltens im politischen Verfahren. Es werden infolgedessen illusorische Aspekte des Verhaltens der politischen Einflußnehmer vernachlässigt, so daß allein das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit einen Schlüsselfaktor hinsichtlich der Frage der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen darstellen soll.

5.3.7 Szenarien über die Interaktion der Akteure im politischen Entscheidungsprozeß

Ein relationaler Vertrag, das heißt ein Gesellschaftsvertrag, besteht zwischen den politischen Vertretern und den Vertretenen. Es handelt sich um eine Principal-Agent-Beziehung, wobei die Politiker die Agenten und die politischen Einflußnehmer die Prinzipalen sind.

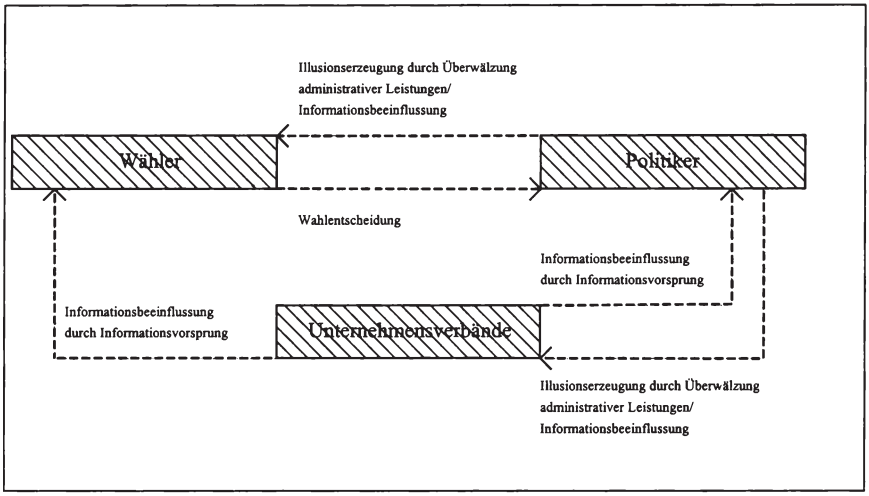
Die Agenten verfolgen das Ziel der Stimmenmaximierung, so daß sie zu ihrem Vorteil Informationsasymmetrien ausnutzen. Durch die Überwälzung von administrativen Leistungen können sie eine Kostenillusion bei den politischen Einflußnehmern, den Prinzipalen, erzeugen. Es ist unterstellt, daß das strategische Ziel die Illusionserzeugung ist und daß die Überwälzung von Verwaltungsleistungen und damit Kosten das strategische Instrument hierzu darstellt.

Infolgedessen werden andere Ziele der Agenten, die mit einer Leistungsüberwälzung erreicht werden könnten, nicht berücksichtigt.[47]

---

[47] Die Überwälzung von administrativen Leistungen aufgrund von gesellschaftspolitischen Zielsetzungen, das heißt der Sicherstellung einer gerechten Besteuerung, wurde im vorangegangen Kapitel 5.2 untersucht.

Abbildung 5.3.6: Beziehungen zwischen den politischen Akteuren



Die Agenten verfolgen das Ziel der Stimmenmaximierung, so daß sie zu ihrem Vorteil Informationsasymmetrien ausnutzen. Durch die Überwälzung von administrativen Leistungen können sie eine Kostenillusion bei den politischen Einflußnehmern, den Prinzipalen, erzeugen. Es ist unterstellt, daß das strategische Ziel die Illusionserzeugung ist und daß die Überwälzung von Verwaltungsleistungen und damit Kosten das strategische Instrument hierzu darstellt. Infolgedessen werden andere Ziele der Agenten, die mit einer Leistungsüberwälzung erreicht werden könnten, nicht berücksichtigt.[48]

Durch Maßnahmen der Informationsbeeinflussung versuchen die Agenten, die politische Überwälzbarkeit von Verwaltungsleistungen zu erreichen. Die Voraussetzung hierfür ist, daß das Informations- und Entscheidungsverhalten der Prinzipalen unter Unsicherheit erfolgt. Die Agenten subventionieren die Informationen, die für eine private Leistungserbringung im Auftrag des Staates günstig sind. Durch diese offensive Informationspolitik, z.B. durch entsprechende Veröffentlichungen in den Medien, soll Einfluß auf das Informations- und damit Entscheidungsverhalten der Prinzipalen, das heißt der politischen Einflußnehmer, genommen werden.

---

[48] Die Überwälzung von administrativen Leistungen aufgrund von gesellschaftspolitischen Zielsetzungen, das heißt der Sicherstellung einer gerechten Besteuerung, wurde im vorangegangen Kapitel 5.2 untersucht.

Um die Wähler und die in Interessengruppen organisierten Unternehmen von der Notwendigkeit einer privaten Leistungserbringung zu überzeugen, bieten die Agenten Informationen an, die grundsätzlich eine öffentliche Leistungsbereitschaft, aber eine fehlende Leistungsfähigkeit beinhalten. Somit soll davon ausgegangen werden, daß das Argumentationsmuster der politischen Vertreter so ist, daß sie zwar bereit wären die betreffende Verwaltungsleistung zu erbringen, daß sie allerdings aus bestimmten Gründen hierzu nicht in der Lage sind. So wäre es für die Agenten sinnvoll, z.B. Informationen über die Sicherstellung einer effizienten Leistungserbringung in den politischen Entscheidungsprozeß einzubringen. Auch die Rechtfertigung der Überwälzung einer Verwaltungsleistung mit gesellschaftspolitischen Zielen könnten Informationen darstellen, die die Agenten einsetzen, um die Leistungsüberwälzung politisch zu rechtfertigen und durchzusetzen.

Aus Sicht der politischen Vertreter wird das Instrument der Informationsbeeinflussung im Entscheidungsprozeß zur Überwälzung administrativer Leistungen dadurch begrenzt, daß der Ertrag der Informationsbeeinflussung die Kosten übersteigen muß. Somit können die Kosten der Informationsbeeinflussung aus der Perspektive der Agenten einen begrenzenden Faktor bezüglich der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen und Kosten darstellen.

Zusätzlich zu den Kosten Informationsbeeinflussung existieren im politischen Prozeß weitere Einflußfaktoren, die die politische Überwälzbarkeit administrativer Leistungen bestimmen.

Die Entscheidung der politischen Agenten, eine Leistung auf den privaten Sektor zu überwälzen, ist eindeutig. Ihre Gesetzesinitiative ist der Anlaß dafür, daß die politischen Einflußnehmer sich informieren und schließlich darüber entscheiden müssen, ob sie sich für oder gegen ein private Leistungserbringung im politischen Prozeß engagieren. Die Konsumenten-Wähler und die in Verbänden organisierten Unternehmen werden zu ihrem eigenen Vorteil als Nutzenmaximierer und als Gruppe von Gewinnmaximierern im politischen Prozeß aktiv.

Die Konsumenten und Wähler nehmen auf den politischen Entscheidungsprozeß durch ihre Wahlentscheidung Einfluß, wobei hierbei die Annahme gilt, daß diese sich auch auf spezielle Fragestellungen, wie der einer Leistungsüberwälzung, beziehen kann.

Die Unternehmensverbände nutzen ihren Informationsvorsprung und wollen die Wähler und politischen Vertreter beeinflussen.

Aus diesem Grund kann die gewünschte Leistungsüberwälzung der Agenten zur Erzeugung einer Kostenillusion davon abhängig sein, ob die Wähler und die organisierten Unternehmen sich für oder gegen eine private Leistungserbringung entscheiden und entsprechenden politischen Einfluß nehmen.

Für den Fall, daß sich der politische Einflußnehmer für eine private Leistungserbringung entscheidet, so ist seine subjektive Wahrscheinlichkeit, daß die private Leistungserbringung die richtige Entscheidungsalternative ist, größer als 50%. Die Bildung dieser subjektiven Wahrscheinlichkeit basiert auf die Höhe und Zusammensetzung seines Informationspools. Trotzdem der Prinzipal subventionierte Informationen der Politiker diskontiert, ist zu berücksichtigen, daß eine Informationsbeeinflussung zugunsten einer privaten Leistungserbringung durch den Agenten erfolgt. Das heißt, daß Verhältnis der Informationen, die eine private Leistungserbringung befürworten, zu denen, die dagegen sprechen, führt dazu, daß sich der Prinzipal für eine Überwälzung der Verwaltungsleistung entscheidet.

Es sind bezüglich dieser Entscheidung zwei Fälle zu unterscheiden. Zum einen kann die Entscheidung des politischen Einflußnehmers für eine private Leistungserbringung derjenigen entsprechen, die er auch bei vollständiger Information getroffen hätte. Zum anderen besteht die Möglichkeit, daß bei vollständiger Information dieser Prinzipal sich gegen eine Leistungsüberwälzung auf den privaten Sektor entschieden hätte.

Durch die Entscheidung des politischen Einflußnehmers für eine private Leistungserbringung ergibt sich ein positiver Effekt auf die politische Durchsetzbarkeit einer Leistungsüberwälzung. Als Ergebnis für diesen Fall bedeutet dies, daß sich der Prinzipal für eine Überwälzung auf den privaten Sektor politisch einsetzt, obwohl bei vollständiger Information die subjektive Entscheidung des politischen Einflußnehmers, für eine private Leistungserbringung zu stimmen, die falsche sein könnte.

Für den anderen Fall soll gelten, daß sich der Prinzipal auf der Basis seiner Informationen gegen die Gesetzesinitiative entscheidet. Damit ist seine subjektive Wahrscheinlichkeit, daß die private Leistungserbringung die richtige Alternative ist, kleiner als 50%. Auch in diesem Fall besteht die Möglichkeit, daß bei vollständiger Information, der Prinzipal die gegensätzliche Enscheidung hätte treffen können.

Da sich der politische Einflußnehmer gegen die Gesetzesinitiative der politischen Agenten entscheidet und sich entsprechend politisch einsetzt, entsteht ein negativer Effekt auf die politische Durchsetzbarkeit einer Leistungsüberwälzung. Im politischen Prozeß können Informationen über die regressive Kosteninzidenz oder

über die Einschätzung der Unternehmen, wie hoch die Kostenbelastung ist, das Entscheidungsverhalten der politischen Vertreter beeinflussen. Es ist auch in diesem Fall nicht von Bedeutung, ob sich der Prinzipal, wäre er vollständig informiert, für eine Überwälzung entscheiden und engagieren würde.

Es wird deutlich, daß das politische Engagement der Einflußnehmer für oder gegen die Überwälzung einer administrativen Leistung von ihrer subjektiven Entscheidung, die unter Unsicherheit erfolgt, abhängig ist. Somit ist das Informationsverhalten der Konsumenten-Wähler und der in Verbänden organisierten Unternehmen sowie die Möglichkeiten, dieses zu beeinflussen, ein Schlüsselfaktor bezüglich der Frage einer politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen.[49]

Aus diesem Grund ist ein Informationspotential zu entwerfen, um ableiten zu können, welche Informationen die Überwälzung einer Leistungserbringung begünstigen könnten und welche nicht. Es ist die Entscheidungsanalyse mit einer Wirkungsanalyse, deren Ergebnisse als Informationen in den politischen Prozeß eingehen, zu verbinden.

5.3.8 Design des Informationspotentials

5.3.8.1 Zielsetzung

Da der Information als solches im politischen Entscheidungsprozeß eine besondere Bedeutung zukommt, soll eine potentielle Informationsbasis in Zusammenhang mit der Überwälzung administrativer Leistungen und Kosten erarbeitet werden. Es geht nicht darum, Entscheidungsregeln abzuleiten. Es ist vielmehr Ziel herauszuarbeiten, welche Informationen die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor begünstigen könnten und welche nicht.

Es liegen umfassende empirische Ergebnisse hinsichtlich der Kostenbelastungen im Unternehmenssektor vor. Meist sind die Interessenvertretungen die Auftraggeber dieser Studien und verfolgen mit diesen das Ziel, die politischen Entscheidungen zugunsten der Unternehmen mitzugestalten. Bei der Entwicklung einer potentiellen Informationsbasis soll daher der Unternehmenssektor im Mittelpunkt der Untersuchung stehen. Die Informationen, wie z.B. über die Höhe der Kostenbelastung in diesem Sektor, haben ebenfalls eine Relevanz für den Wähler-

---

[49] Gleiches gilt für die Informationsbeeinflussung der Konsumenten durch die Unternehmensverbände.

Konsumenten, können die Verwaltungskosten doch auf den Konsumentenpreis überwälzt werden.

5.3.8.2 Zum Informationsbedarf

Um eine sachgerechte Entscheidung treffen zu können, benötigt der Steuerzahler Informationen über die Höhe, Struktur, Verteilung und die Wirkung der Verwaltungskosten.

Es soll ein bestimmtes Leistungsvolumen, z.B. für die Auszahlung des Kindergeldes, als gegeben angenommen werden. Offen soll hingegen sein, wer, das heißt der Staat oder die Privaten, für die Leistungserbringung verantwortlich sein soll. Es geht daher um die Frage, in welchem Umfang der Staat Leistungen auf die Privaten überwälzt.

Es wird davon ausgegangen, daß die öffentliche Leistungserbringung über Steuern finanziert wird und daß die private Leistungserbringung als Realtransfer zu interpretieren ist. Die Finanzierung des gesamten notwendigen administrativen Leistungsumfangs, entweder durch Steuern oder durch einen zeitlichen und finanziellen Aufwand der privaten Haushalte oder Unternehmen, erfolgt demnach durch den Bürger-Steuerzahler.[50]

Die politischen Vertreter entscheiden über die Überwälzung administrativer Leistungen, die Konsumenten-Wähler nehmen über ihre Wahlentscheidung und die Interessengruppen vor allem durch ihren Informationsvorsprung Einfluß auf diesen politischen Entscheidungsprozeß.

Um sein Nutzeneinkommen maximieren zu können, muß der Wähler Kenntnis zum einen über den Nutzen aus dem öffentlichen Leistungsangebot und zum anderen über seinen Steuerpreis haben. Gleiches gilt für das Gruppeninteresse. Es soll angenommen werden, daß für ein gegebenes öffentliches Leistungsangebot, dessen Nutzen dem privaten Sektor bekannt ist, der Steuerpreis minimiert werden soll. Unter dem Steuerpreis soll die Gesamtbelastung des Steuerzahlers als die Summe aus Steuerlast, Kosten der Administration und der individuellen Zusatzlast verstanden werden. Bei der Willensbildung der Steuerzahler spielen distributive Ziele eine entscheidende Rolle.

---

[50] Die geltende steuerliche Abzugsfähigkeit von Steuerberaterkosten soll aus Gründen der Einfachheit unberücksichtigt bleiben.

Es stellt sich die Frage, welche Informationen zur Quantifizierung des Steuerpreises und damit für eine Wahlentscheidung und dem politischen Einfluß der Interessenvertretungen bzw. Wähler relevant sein könnten. Auf die potentielle Informationsbasis hinsichtlich der Steuerbelastung wird an dieser Stelle aufgrund des thematischen Rahmens nicht detailliert eingegangen. Es soll der Hinweis auf die zahlreichen finanzwissenschaftlichen Publikationen zur Steuerhöhe und -struktur sowie zur Systematik der Steuerwirkungen[51] genügen.

Da Downs in seinem Konzept die Kosten als Bestandteil der Steuerkosten unberücksichtigt läßt, sollen in diesem Zusammenhang zum einen die Kostenhöhe, -struktur und -verteilung, und zum anderen die Kostenwirkung als für die Steuerzahler wichtige Informationen im Mittelpunkt der Analyse stehen.

Die Leistungserbringung der Unternehmen verursacht Kosten, die in ihrer Inzidenz willkürlich und regressiv sind, so sind die Ergebnisse der empirischen Studien. Die Finanzierung einer öffentlichen Leistung erfolgt durch die Besteuerung. Damit kann der Vergleich zwischen Kosten- und Steuerpreis einer administrativen Leistung für die Willensbildung der Interessenvertretung wichtig sein. Wenn distributive Ziele das Entscheidungsverhalten der politischen Einflußnehmer bestimmen, so gewinnen Informationen über Verteilungswirkungen an Bedeutung.

Daher werden die empirischen Ergebnisse zur Kostenhöhe, -struktur und -verteilung aufgegriffen, um eine potentielle Informationsbasis der politischen Einflußnehmer zu bilden. Es geht zudem um die Frage der Zusatz- und Ausweichlast der Verwaltungskosten. Da diese als reale Zusatzsteuer interpretiert werden können, sollen analog zur Systematik der Steuerwirkungen Wirkungszusammenhänge aufgezeigt werden.

Bei der Präferenzbildung für oder gegen eine private Leistungserbringung können zudem Effizienzaspekte wichtig sein. Es wäre denkbar, daß, unbeachtet z.B. der distributiven Effekte, der politische Einflußnehmer sich gegen eine öffentliche Leistungserbringung aus Effizienzgründen entscheiden könnte: Wäre der Private nach seiner Einschätzung im Gegensatz zum öffentlichen Sektor in der Lage, eine technische Effizienz bei der Leistungserbringung sicherzustellen, so würde ein minimaler Ressourceneinsatz das Entscheidungskriterium bezüglich öffentlicher oder privater Leistungserfüllung sein.

---

[51] Im folgenden Kapitel 5.3.8 wird ein kurzer Überblick über die Systematik der Steuerwirkungen gegeben. Denn diese stellen den Anknüpfungspunkt dar, um für die Kosten eine Wirkungsanalyse durchzuführen.

5.3.8.3 Die Bedeutung der empirischen Ergebnisse im Unternehmenssektor für den politischen Entscheidungsprozeß

Auf erhebliche methodische und technische Probleme stößt die Schätzung der administrativen Kosten im privaten Sektor. Zu diesem Ergebnis kommen die nationalen und internationalen Untersuchungen. So läßt bereits die Anwendung unterschiedlicher Schätzmethoden sowie die nicht einheitliche Abgrenzung des Kostenbegriffs einen aussagekräftigen Vergleich der empirischen Ergebnisse zur Kostenbelastung nur mit Einschränkungen zu. Es existieren keine vom öffentlichen Sektor statistisch erfaßte Daten zur Höhe und Struktur der Verwaltungskosten im privaten Sektor.

Es ist naheliegend, daß die Einflußnehmer, ob die Wähler oder die Unternehmensverbände, ein Interesse an Informationen haben, wie hoch die Kostenbelastung effektiv und auch relativ zur Steuerbelastung ist. Für die Willensbildung wichtig könnte zudem sein, in welchem Verhältnis die administrativen Kosten der Privaten zu den öffentlichen Kosten stehen.

Um solche Kennziffern entwickeln zu können, soll auf die Untersuchung von Rappen (Rappen, 1989) zurückgegriffen werden, der für das Jahr 1984 die Kosten der überwälzten Leistungen sowie die öffentlichen Kosten der Erhebung einzelner Steuerarten quantifiziert.[52]

Die Tabelle 5.3.3 enthält Daten zu den Steuererhebungskosten der Lohnsteuer, veranlagten Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer, die sich auf das Jahr 1984 beziehen. Für die einzelnen Steuerarten werden die absoluten Kosten, ihr Verhältnis zu den Steuereinnahmen sowie zu den öffentlichen Steuerverwaltungskosten angegeben.

Aus der Tabelle 5.3.3 ist ersichtlich, daß das Verhältnis der öffentlichen zu den Kosten der überwälzten Leistungen bei der Lohnsteuer 1 zu 2,3, bei der veranlagten Einkommensteuer 1 zu 0,72, bei der Körperschaftsteuer 1 zu 2 und bei der Umsatzsteuer 1 zu 1,5 beträgt. Inwieweit Informationen über diese Daten und Kennziffern einen Einfluß auf die Willensbildung nehmen könnten, läßt sich nicht genau bestimmen.

Das Ziel ist zu verdeutlichen, daß die Willensbildung hinsichtlich einer privaten oder öffentlichen Leistungserbringung von der Information über das Verhältnis der öffentlichen zu den Kosten im privaten Sektor beeinflußt sein könnte.

---

[52] Es wird auf die Studie von Rappen im Kapitel 3.3.2 ausführlicher eingegangen.

Denn die Entscheidung für oder gegen eine öffentliche Leistungserbringung könnte von der individuellen Einschätzung der politischen Einflußnehmer abhängen, inwieweit eine bestimmte Leistung als originär öffentliche bzw. private angesehen wird.

Tabelle 5.3.3: Steuererbringungskosten im Jahr 1984

	Kosten der Administration 1984		
	in Mio. DM	in v.H. der Steuereinnahmen	in v.H. der öffentlichen Steuerverwaltungskosten
Lohnsteuer	5 314	4,4	232,4
Veranlagte Einkommensteuer	1 531	3,8	72,4
Körperschaftsteuer	737	2,8	200,3
Umsatzsteuer (inkl. Einfuhrumsatzsteuer)	2 602	2,4	155,4

Quelle: Rappen, 1989, 232. Eigene Berechnungen.

Es wird im Zusammenhang mit den Anforderungen an einer moderne Einkommensbesteuerung herausgearbeitet, daß sich eine private Leistungserbringung mit gesellschaftspolitischen Zielsetzungen rechtfertigen läßt. Das Ergebnis ist, daß zur Sicherstellung einer steuerlichen Gerechtigkeit bei einer pesönlichen Besteuerung die Mitwirkung der Steuerpflichtigen unerläßlich ist. Es ist das auf der Grundlagenphylosophie von 1789 basierende Kanon der Steuerprinzipien von Smith, das die Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung postuliert. Die Mitwirkung der Steuerpflichtigen ab 1891, die sich konsequent aus der Entwicklung einer modernen Einkommensbesteuerung mit den entsprechenden Anforderungen an die Steuertechnik ergab, verdeutlicht, daß auf eine private Leistungserbingung bei der Steuererhebung nicht verzichtet werden kann. Verfügen die Steuerzahler über Informationen, die eine Beziehung zwischen der Mitwirkungspflicht und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit als gerechte Form der Besteuerung herstellen, so könnte sich eine Willensbildung zugunsten einer privaten Leistungserbringung ergeben.

Ebenso wie die Mitwirkung der Steuerpflichtigen zur Sicherstellung einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit als eine originär private Aufgabe angesehen werden könnte, sind Verwaltungsaufgaben im Zusammenhang mit der öffentlichen Hoheits-und Kontrollfunktion als vorwiegend öffentliche einzustufen.

So gehören die Finanzbehörden zur ausführenden Gewalt und ergreifen hoheitliche Maßnahmen auf dem Gebiet des Steuerrechts. Nach der Abgabenordnung kann die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt als hoheitliche Maßnahme erlassen. Es sind u.a. Fristverlängerungen (§109 AO), Stundungen (§222 AO), Steuerbescheide (§ 155 Abs. 1 AO) Verwaltungsakte.

Weiter ist eine Unterscheidung hinsichtlich derjenigen Leistungen zu treffen, die weder als öffentliche noch als private Hauptaufgabe eingestuft werden können.

Die Steuerverwaltungsreform in Großbritannien zeigt deutlich, daß bestimmte administrative Leistungen, sowohl öffentlich, als auch privat erbracht werden können. Durch die Einführung des Selbstveranlagungsverfahrens im Steuerjahr 1996/97 haben die Einkommensteuerpflichtigen in Großbritannien nicht nur ihre Einkünfte, wie in der Bundesrepublik Deutschland, zu erklären, sondern müssen auch ihre Steuerschuld selbst errechnen und ohne Aufforderung begleichen. Großbritannien überwälzt damit eine, so scheint es zunächst, originäre öffentliche Leistung auf die Steuerzahler.

Trotzdem der Versuch unternommen wird, die Verwaltungsleistungen dahingehend abzugrenzen,

- ob sie aufgrund gesellschaftspolitischer Ziele, wie z.B. die Sicherstellung einer gerechten persönlichen Besteuerung, als eine originär private gelten könnte, oder

- ob sie der öffentlichen Hoheits- und Kontrollfunktion zugeordnet werden könnte, oder

- ob sowohl eine öffentliche, als auch eine private Leistungserbringung je nach Beurteilung der politischen Einflußnehmer möglich wäre,

kann eine eindeutige Abgrenzung der administrativen Leistungen nach diesen Kriterien nicht erfolgen. Für die Wähler-Konsumenten und die Interessenvertretungen können allerdings Informationen, die eine Unterscheidung zwischen Leistungen, die z.B. aus Gründen der Steuergerechtigkeit, privat erfüllt werden sollten, und solchen bei denen die Frage einer öffentlichen bzw. privaten Leistungserbringung offen ist, von Interesse sein.

Daher könnte die Bereitschaft der Konsumenten-Wähler und auch der Interessenvertretungen der Unternehmen zur Leistungserbringung von dem staatlichen Leistungsumfang, z.B. zur Lohnsteuererhebung, abhängen. Es würde hierbei um eine subjektive Einschätzung des Verhältnisses der Leistungserbringung hinsichtlich

einer speziellen Aufgabe gehen. Würde z.B. die Lohnsteuererhebung als eine primär staatliche Aufgabe angesehen, so daß der privaten Leistungserbringung nur eine unterstützende Funktion zukäme, so könnte die Information über das Kostenverhältnis von 1 zu 2,3 die Wahlentscheidung dahingehend beeinflussen, die private Leistungserbringung zu reduzieren oder zumindest nicht weiter auszubauen. Wird hingegen die Kindergeldauszahlung als Hauptaufgabe der Privaten eingeschätzt und dem Staat nur eine Kontrollfunktion zugesprochen, so würde eine verstärkte Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor mit dessen Zielen konform gehen.

Der Anteil der Kosten an den Steuereinnahmen, das heißt das Kosten-Ertrag-Verhältnis, liegt je nach Besteuerungsart zwischen 2,4% und 4,4%. Diese Kennziffer ist ein Ausdruck für die Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung im privaten Sektor. Da die Frage einer effizienten Leistungserbringung im folgenden Kapitel 5.3.8.5 untersucht werden soll, genügt an dieser Stelle der Hinweis, daß die technische Effizienz als Informationsfaktor im politischen Entscheidungsprozeß für oder gegen einer private Leistungserbringung eingesetzt werden könnte.

Die empirische Schätzung der Kosten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße zeigt, daß die Kosten der Unternehmen in ihrer Inzidenz regessiv sind. Mit steigender Unternehmensgröße, z.B. gemessen an der Anzahl der Beschäftigten, steigen die administrativen Kosten unterproportional. Über die Ursachen der Regressivität können nur Vermutungen angeführt werden, da hierzu keine empirischen Ergebnisse vorliegen. Es könnten der Einsatz von Computertechnologie, die Qualifikation der Beschäftigten oder auch die unternehmerische Entscheidung für oder gegen eine externe Beratung für die regressive Inzidenz verantwortlich sein. Die genannten Ursachen liegen alle im Bereich der Art der Leistungserbringung, wobei die Gesichtspunkte der Wirtschaftlichkeit und Effizienz im Vordergrund stehen. Die Regressivität und ihre Bedeutung für die politische Einflußnahme der Interessenvertretungen sind daher zu untersuchen.

Die regressive Kosteninzidenz steht nicht im Einklang mit den Grundprinzipien der Besteuerung, so daß die Finanzierung einer Verwaltungsleistung durch Kosten im Unternehmenssektor im Vergleich zu einer Steuerfinanzierung zu unterschiedlichen Belastungen führen müßte.

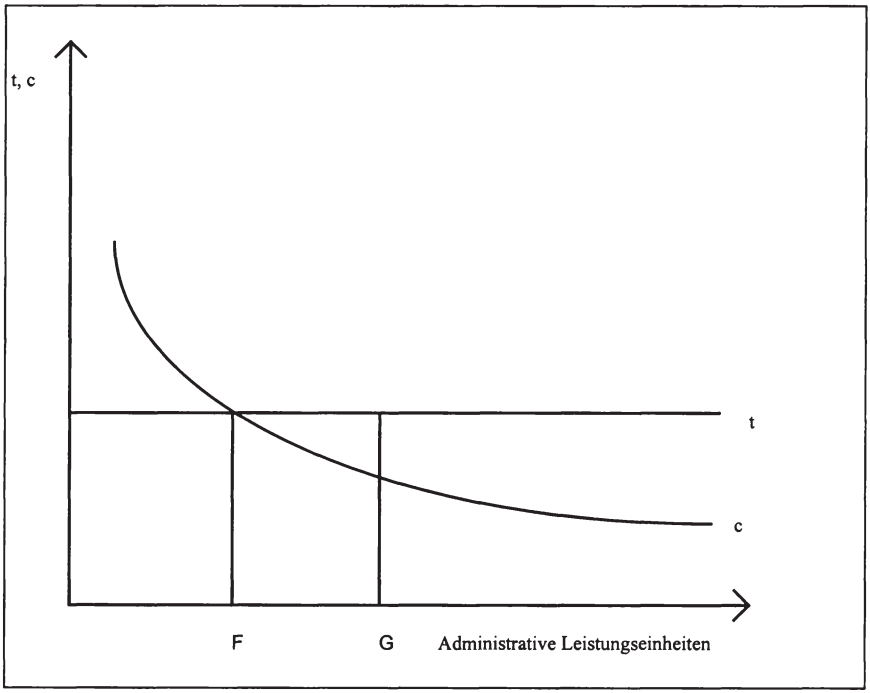
Es sei eine proportionale Besteuerung angenommen. Damit wird jede zusätzliche administrative Leistungseinheit des öffentlichen Sektors durch einen konstanten Steuersatz finanziert, und zwar unabhängig von der Unternehmensgröße.

Da die empirischen Ergebnisse eine regressive Kosteninzidenz mit den oben genannten möglichen Ursachen aufzeigen, soll gelten, daß mit einem zunehmenden

Leistungsumfang, der positiv von der Unternehmensgröße abhängig ist, die Grenzproduktivität der Leistungserbringung steigt. Ein Ansteig des administrativen Aufwandes könnte, z.B. durch einen Beschäftigungszuwachs und damit Mehraufwand beim Lohnsteuerabzugsverfahren oder auch durch die gesetzliche Verpflichtung der Übernahme einer neuen Leistung, wie die Auszahlung des Kindergeldes durch den Arbeitgeber anstelle durch die Familienkasse, ausgelöst sein. Die Grenzkosten eines kleinen oder mittelständischen Unternehmens sind relativ höher als bei einem größeren Unternehmen. Dies soll im Folgenden bedeuten, daß positive, aber sinkende Grenzkosten mit zunehmendem Umfang der Verwaltungsleistungen, gemessen in Mengeneinheiten, vorliegen. Es gilt damit die Annahme, daß die administrativen Leistungseinheiten positiv von der Unternehmensgröße abhängig sind und zu Belastungen führen, die in ihrer Wirkung regressiv sind.

In der nachstehenden Abbildung 5.3.7 soll für jede Verwaltungseinheit der Steuerpreis im Vergleich zu den Kosten der Unternehmen dargestellt werden.

Abbildung 5.3.7: Proportionale Besteuerung und regressive Kosten der Administration



Auf der Abzisse sind die administrativen Mengeneinheiten im privaten Sektor, auf der Ordinate die Grenzkosten und der Grenzsteuersatz der Leistungseinheiten abgetragen. Mit steigender Beschäftigtenzahl nehmen die privaten Verwaltungskosten unterproportional zu, und zwar angenommen aus Gründen der Nutzung von Effizienzvorteilen bzw. Skalenerträgen. So lauten die Schätzergebnisse des linearen Regressionsmodells. Anstelle der Beschäftigtenzahl werden die Verwaltungsleistungen in Mengeneinheiten als unabhängige Variable gewählt. Es ergibt sich auch hier ein positiver, aber abnehmender Grenzkostenverlauf. Damit liegt eine zunehmende Grenzproduktivität der administrativen Leistungserbringung vor. Eine Erklärung hierfür wäre, daß ein zunehmender Verwaltungsaufwand, z.B. durch einen Anstieg der Beschäftigtenzahl, dazu führt, das verstärkt durch Computereinsatz die Verwaltungsabläufe automatisiert werden. Denkbar wäre auch, daß qualifizierten Mitarbeitern die Verwaltungsleistungen übertragen werden und diese nicht, wie meist bei kleineren und mittleren Unternehmen üblich, von dem Unternehmer, das heißt z.B. dem Handwerker selbst, erfüllt werden.

Da eine proportionale Besteuerung angenommen wird, verläuft die Grenzsteuersatzkurve parallel zur Abzisse. Diese soll als Kontroll- und Vergleichskurve dienen, denn es geht bei der politischen Willensbildung des Unternehmers und Steuerzahlers um die Frage, ob durch eine private oder öffentliche Leistungserbringung die Gesamtbelastung reduziert werden könnte.

Aus der Abbildung 5.3.7 wird deutlich, daß bei Verwaltungseinheiten in Höhe von F die Grenzkosten gleich dem Grenzsteuersatz sind. Dies soll heißen, daß die Unternehmen mit einem Verwaltungsaufwand von F Mengeneinheiten indifferent sind bezüglich der Entscheidung einer privaten oder öffentlichen Leistungserbringung. Ihre Gesamtbelastung würde sich nicht ändern, wenn sie sich für oder gegen die Überwälzung einer administrativen Aufgabe entscheiden würden. Für alle Unternehmen, deren Leistungseinheiten geringer als F sind, gilt, daß die Grenzkosten der privaten Leistungserbringung dem Grenzsteuersatz der öffentlichen Aufgabenerfüllung übersteigen. Es wäre naheliegend, wenn diese Unternehmen eine verstärkte öffentliche Leistungserbringung präferieren würden, um ihre Gesamtbelastung reduzieren zu können. Umgekehrt ist die Situation im Punkt G. Aufgrund des steigenden Verwaltungsaufwandes liegt eine steigende Grenzproduktivität und damit fallende Grenzkosten vor, so daß die Unternehmen mit Verwaltungseinheiten von G Grenzkosten unterhalb des Grenzsteuersatzes realisieren. Aus diesem Grund erscheint es wahrscheinlich, wenn diese im Einklang mit ihrem Gewinnmaximierungskalkül sich für eine verstärkte Überwälzung administrativer Leistungen entscheiden und politisch einsetzen würden.

Die Abbildung 5.3.7 soll veranschaulichen, daß rein distributive Ziele die Entscheidung beeinflussen können. Somit kann ein Informationsvorsprung hinsicht-

lich der Höhe des Grenzsteuersatzes[53] und der Grenzkosten der administrativen Leistungen den Interessenvertretungen der Unternehmen die Möglichkeit bieten, auf den politischen Entscheidungsprozeß entsprechenden Einfluß zu nehmen.

5.3.8.4 Die Zusatz- und Ausweichlast

Die mikroökonomischen Effekte der Besteuerung wirken auf die Einkommensverteilung und die Effizienz der Ressourcenverwendung, während die makroökonomischen Effekte auf das Niveau der Kapazitätsauslastung, der Beschäftigung, der Preise sowie das Wachstum Einfluß nehmen.

In der finanzwissenschaftlichen Diskussion über die Belastungen, die in Zusammenhang mit der Besteuerung entstehen, werden die administrativen Kosten im privaten und öffentlichen Sektor wenig berücksichtigt. Im Mittelpunkt der Steuerwirkungslehre stehen die Ausweich- oder Substitutionsbeziehungen, Preis- und Überwälzungswirkungen, das heißt die Zahl- und Traglast, sowie die Einkommenswirkungen.

Die Substitutionswirkungen sind eine Folge der Steuerausweichung, die sachlicher, zeitlicher, räumlicher, persönlicher als auch rechtlicher Form sein können. Die Substitutionseffekte der Besteuerung resultieren aus dem Versuch des Steuerpflichtigen, den Steuertatbestand einzuschränken oder zu vermeiden. Das Ziel ist, die Steuerlast zu reduzieren.

Der Anknüpfungspunkt für Preis- und Überwälzungswirkungen ist, daß Wirtschaftseinheiten, wie Unternehmen, die durch Steuern als Steuerpflichtige belastet werden, dann ihre Zahllast verringern können, wenn es ihnen gelingt, die Steuerlast auf andere Wirtschaftseinheiten über Preisänderungen weiterzugeben. Infolge dieses Preiseffektes unterscheiden sich Steuerzahler (-pflichtiger) und Steuerträger und damit formale und ökonomische Inzidenz. Dieser Prozeß wird als Steuerüberwälzung bezeichnet, die eine Änderung der Güter- und Faktorpreise zur Folge hat. Die Preiserhöhungen selber führen zu einer Veränderung von Angebot und Nachfrage und damit kurzfristig zu Beschäftigungsänderungen und langfristig zu Kapazitätsanpassungen.

Eine weitere Folge der Besteuerung sind Einkommenswirkungen: Der Steuerträger, ob er selbst steuerpflichtig ist oder nicht, erleidet einen Einkommensverlust. Bei der Analyse der Steuerinzidenz geht es um die Frage, wie der Steuerträger auf

---

[53] Es wurde eine proportionale Besteuerung und damit eine konstante Grenzsteuersatzkurve angenommen. Die Ergebnisse sind analog für andere Tarifverläufe herzuleiten.

die Einkommensminderung reagiert. Incentive-, als auch Desincentive-Effekte sind möglich. Steuerlich bedingte Einkommensverluste beeinflussen die Einkommensverteilung. Inwieweit der Konsum und die Ersparnis vom verfügbaren Einkommen abhängig sind, führt die Besteuerung zu einer Nachfrageänderung der privaten Haushalte, wovon eine Wirkung auf das Volkseinkommen, die Beschäftigung und die Preise ausgehen kann.

Recktenwald (Recktenwald, 1984, 265-269) entwickelt eine "Neue Analytik der Steuerwirkungen", um die Effekte der Besteuerung, die zu Wohlfahrtsverlusten führen, zu analysieren. Die Anpassungsvorgänge beeinflussen nicht nur die Steuerlastverteilung, sondern auch die Effizienz der Ressourcenverwendung und damit das Niveau der Gesamtbelastung. Zusätzliche Wohlfahrtsverluste entstehen durch die Ausweichlast, Excess Burden, Steuererhebungskosten im privaten und öffentlichen Sektor sowie durch Effizienzverluste einer falschen Steuerpolitik:

- Ausweichlast: Die Mehrbelastung durch die Besteuerung entsteht durch Substitutionsmöglichkeiten: Gegenwartskonsum versus Zukunftskonsum, Arbeit versus Freizeit, etc.. Eine Veränderung der wirtschaftlichen Aktivitäten soll die Belastung im Zusammenhang mit der Besteuerung reduzieren. Die Besteuerung kann zudem eine Ausweichlast durch Steuervermeidung und Steuerhinterziehung induzieren.

- Excess Burden: Die Besteuerung führt zu einem Wohlfahrtsverlust als Folge der Verzerrung der Konsum- und Produktionsentscheidungen der Wirtschaftseinheiten. Die Gesamtkosten der Besteuerung übersteigen damit die Steuereinnahmen des öffentlichen Sektors. Eine Ineffizienz der Ressourcenallokation ergibt sich immer dann, wenn die Besteuerung zu einer Störung von effizienten Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte führt. Ein Zustand ist dann effizient, wenn der Ressourceneinsatz so erfolgt, daß bei einer Veränderung desselben kein Wirtschaftssubjekt besser gestellt werden würde, ohne ein anderes schlechter zu stellen.

- Steuererhebungskosten: Die Steuererbringungskosten entstehen durch Ressourcenverluste infolge der realen und psychischen Aufwendungen der Privatwirtschaft zur Erfüllung der Verwaltungsarbeiten für den Staat. Die Steuerverwaltungskosten im öffentlichen Sektor sind die Kosten, die bei dem Gesetzgebungsverfahren sowie dem Vollzug der Besteuerung in den öffentlichen Verwaltungen entstehen.

- Effizienzverluste durch eine falsche Steuerpolitik: Ineffiziente Maßnahmen bzw. unterlassene Maßnahmen, die die Allokation, Verteilung und Stabilisierung in der Marktwirtschaft beeinflussen.

Demnach unterscheidet Recktenwald bei der Analyse der Steuerwirkungen zwischen der Zahl und Traglast einerseits und den zusätzlichen Wohlfahrtsverlusten andererseits.

Die von Recktenwald gewählte Form der systematischen Einordnung der Steuererhebungskosten in die Steuerwirkungslehre soll der Ausgangspunkt sein, für die überwälzten Kosten der Administration im privaten Sektor analog zur Systematik der Steuerwirkungen Wohlfahrtseffekte durch die Zusatz- und Ausweichlast abzuleiten. Damit stellen die überwälzten Kosten zum einen nach Recktenwald eine Zusatzlast der Besteuerung dar. Zum anderen sollen sie als eine reale Zusatzsteuer mit den entsprechenden Wohlfahrtswirkungen interpretiert werden (Dickertmann, 1982, 156-157).

In der folgenden Analyse wird die Zusatzlast der Verwaltungskosten im Unternehmenssektor im Mittelpunkt stehen. Die Unternehmen verfolgen annahmegemäß das Ziel der Gewinnmaximierung und wollen somit ihre Gesamtbelastung, die Summe aus Traglast, administrativen Kosten und Zusatzlast (Excess Burden), reduzieren.

a) Excess Burden der realen Zusatzsteuer

Es liegt die Vermutung nahe, daß die Kosten im Unternehmenssektor zu Preis- bzw. Überwälzungswirkungen führen. Eine indirekte Inzidenz der Steuererbringungskosten erwartet Sandford.

> "Whilst the outcome would vary with demand and supply conditions and other factors the expectation would be that the bulk of compliance cost would be passed on to the consumer (Sandford, 1989b, 31)."

Hätten die administrativen Kosten im Unternehmenssektor eine Veränderung der relativen Preise von Gütern und Produktionsfaktoren und damit einen Einfluß der ökonomischen Wahlhandlungen zur Folge, träten Wohlfahrtsveränderungen ein. Eine Mehrbelastung würde dadurch entstehen, daß die Verwaltungskosten den Anbieter oder auch den Konsumenten zwingen würden, die Produktions- und Konsumgewohnheiten oder die Präferenzstruktur nachteilig zu verändern, so daß über die Zahllast hinaus infolge des induzierten Substitutionseffektes ein Verlust entstehen würde (Huber, 1989, 570).

Für den Fall, daß keine Überwälzungswirkungen, z.B. aus Gründen der Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit, eintreten, würde der Grad der Angebotselastizität den Umfang und die Aufteilung der Gesamtlast auf die Zahl- und Zusatzlast der Ko-

sten im Unternehmenssektor bestimmen. Ist das Angebot vollkommen unelastisch, so würde keine Mehrbelastung entstehen.

Aus einzelwirtschaftlicher Sicht geht es wohlfahrtstheoretisch um die Frage, welchen Betrag ein Unternehmen zusätzlich zu den administrativen Kosten zu zahlen bereit wäre, um nicht mehr für die Verwaltungsleistungen herangezogen zu werden. Hierbei gilt die implizite Annahme, daß die Leistungserbringung in den einzelnen Verwaltungsbereichen einen positiven Wohlfahrtseffekt, der genau der Höhe der Verwaltungskosten entspricht, hat. Die Leistungserbringung im Auftrag des Staates führt damit zu einer Gesamtbelastung des Unternehmens, die sich aus der Summe der betrieblichen Verwaltungskosten und der Zusatzlast ergibt. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ist allerdings allein der Effizienzverlust von Bedeutung (Dicke und Hartung, 1986, 34-37).

Da die Kosten der Administration ein reales Steueräquivalent darstellen, kann die Mehrbelastung durch die Überwälzung administrativer Leistungen in Analogie zu den entsprechenden Berechnungen der Zusatzlast einer Besteuerung gemessen werden

Die Messung der Wohlfahrtsveränderung als Folge der Überwälzung administrativer Leistungen auf den Unternehmenssektor kann zum einen mit Marshall´s Konzept der Konsumenten- und Produzentenrente, und zum anderen mit den Variationsmaßen von Hicks erfolgen.

Zunächst soll untersucht werden, welche Wohlfahrtsveränderung eintritt, wenn die administrativen Kosten des Unternehmenssektor vollständig auf den Konsumentenpreis überwälzt werden.

Das wichtigste Instrument zur Messung dieser Wohlfahrtsveränderung ist die Nachfragekurve. Es ist für die Anwendung dieses Instruments erforderlich, daß der Preis als ein monetäres Maß für den Grenznutzen der von dem Konsumenten nachgefragten Gütermenge interpretiert werden kann.
Das Konzept der Konsumentenrente als Wohlfahrtsindikator geht auf J. Dupuit (Dupuit, 1934 (1844)) und A. Marshall (Marshall, 1922 (1890) zurück. Im Gegensatz zu seinem Vorgänger J. Dupuit trifft A. Marshall die Annahme der Konstanz des Grenznutzen des Geldes und definiert die Konsumentenrente wie folgt:

> "The excess of the price which he would be willing to pay rather than go without the thing, over that which he actually does pay, is the economic measure of this surplus satisfaction (Marshall, 1922 (1890), 842)."

Es handelt sich demnach bei der Konsumentenrente um einen Alles-oder-Nichts-Vergleich, und zwar um den Vergleich, das Gut nicht zu kaufen oder die gewählte Menge des Gutes zum gegebenen Preis zu erwerben (NG, 1979, 85).

Aus der Definition der Konsumentenrente folgt das Theorem, daß sie der Fläche unterhalb der Nachfragekurve, die als Kurve marginaler Zahlungsbereitschaften zu interpretieren ist, und oberhalb der Preislinie entspricht (Auerbach, 1985, 63).

In der Abbildung 5.3.8 wird veranschaulicht, wie zusätzlich zu den administrativen Kosten ein Wohlfahrtsverlust entstehen kann.[54] [55]

Die Abbildung zeigt das Angebot S und die Nachfrage D eines Gutes X. Ohne überwälzte Kosten ergibt sich die Angebotskurve S_0, die vollkommen preiselastisch ist. Im ursprünglichen Gleichgewicht wird die Menge X_0 zum Preis von P_0 nachgefragt und angeboten.

Da annahmegemäß die überwälzten Kosten auf den Preis überwälzt werden, ergibt sich eine Preiserhöhung um den administrativen Kostensatz c, das heißt von $(P_1-P_0)/P_0$. Da ein vollkommen preiselastisches Angebot gilt, erhöht sich der Preis genau um diesen Kostensatz. Jede Mengeneinheit wird mit Kosten von P_0P_1 belastet. Die ursprüngliche Angebotskurve S_0 verschiebt sich parallel um diesen Kostenbetrag nach S_1.

Ohne die Verwaltungskosten hätten die Konsumenten die Menge X_0 zum Preis von P_0 nachgefragt und damit Ausgaben in Höhe von $0P_0CX_0$ geleistet. Die Zahlungsbereitschaft der Verbraucher hätte allerdings der Fläche $0ECX_0$ entsprochen. Die Differenz aus Zahlungsbereitschaft und Ausgaben, das heißt die Fläche P_0EC, ist die Konsumentenrente.

Die durch die administrativen Kosten verursachte Preiserhöhung führt zu einem Rückgang der nachgefragten Menge. Es werden Ausgaben in der Höhe von $0P_1BX_1$ geleistet. Die Folge ist ein Verlust an Konsumentenrente in Höhe von P_0P_1BC. Ein Teil dieses Verlustes, und zwar P_0P_1BA, gehen als Realtransfer an den Staat. Die Differenz, das Dreieck ABC, entspricht der Zusatzlast, dem Effizienzverlust. Für die Messung dieser Zusatzlast ist die Kenntnis der Nachfrageela-

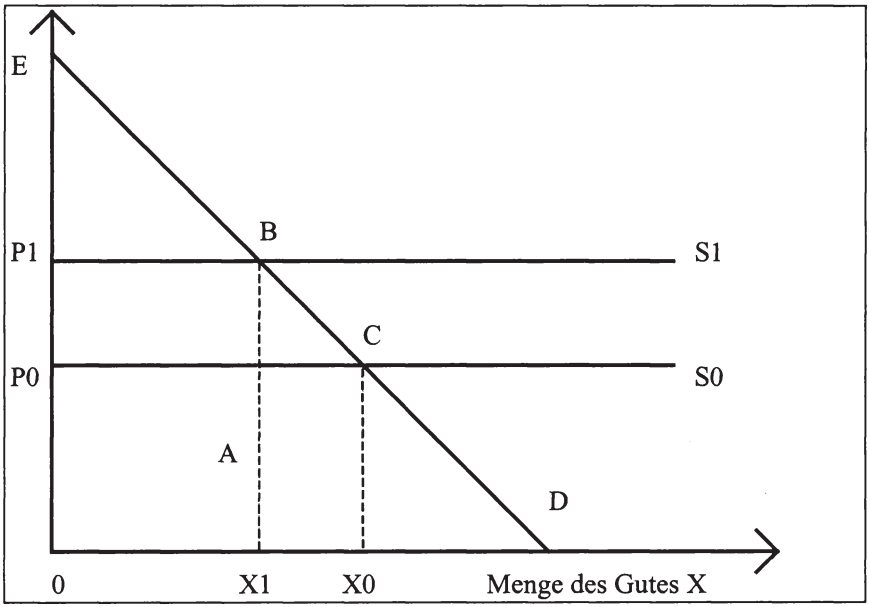
---

[54] Dieser Ansatz zur Messung der Zusatzlast wurde von Harberger (Harberger, 1964) entwickelt und wird auf die überwälzten Kosten der Administration übertragen.

[55] Die Darstellung der Konsumentenrente erfolgt unter der Annahme, daß nur ein Wirtschaftssubjekt nur ein Gut nachfragt, dessen Preis infolge der überwälzten Kosten im Unternehmenssektor variiert, während die Preise der anderen Güter fixiert sind. Ein Überblick über die Problematik der Aggregation hinsichtlich der Wirtschaftssubjekte und der Güter ist bei Currie et al. (Currie et al., 1971) zu finden.

stizität, der Preise und der Mengen vor oder nach der Überwälzung administrativer Leistungen auf den Unternehmenssektor erforderlich. Einen umfassenden Überblick über die Maße der Zusatzlast liefert Mayshar (Mayshar, 1990, 263-289).

Abbildung 5.3.8: Zusatzlast der Kosten im Unternehmenssektor



Formal läßt sich die Zusatzlast des Steueräquivalents, das heißt die Fläche ABC, wie folgt bestimmen (Musgrave und Musgrave, 1973, 456).[56]

(5.3.8) $Z = 0{,}5 * c^2 * e_n * P_0 * Q_0$

mit:
- Z: Zusatzlast der Kosten der überwälzten Leistungen
- c: Kostensatz je Mengeneinheit
- e_n: Preiselastizität der Nachfrage
- P_0: Preis des Gutes ohne Kosten der überwälzten Leistungen
- Q_0: Menge des Gutes ohne Kosten der überwälzten Leistungen

[56] Es handelt sich hierbei um den ursprünglichen Ansatz zur Berechnung der Zusatzlast von Harberger (Harberger, 1964).

Aus der Gleichung wird deutlich, daß die Zusatzlast der administrativen Kosten im Unternehmenssektor von der Preiselastizität abhängig ist. Je preisunelastischer die Nachfrage ist, desto geringer ist die Zusatzlast. Bei einer Preiselastizität von Null, verursachen die Kosten der überwälzten Leistungen keinen Effizienzverlust.

Die wichtigste Kritik an dem Ansatz von Marshall ist die Annahme der Konstanz des Grenznutzen des Geldes, weil diese empirisch nicht aufrechtzuerhalten ist. Marshall selbst hat dieses Problem erkannt. Er begründet sein Vorgehen mit dem Argument, daß das Wirtschaftssubjekt nur einen Bruchteil seines Einkommens für den Konsum des betrachteten Gutes verwendet. Daher hat eine Veränderung des Preises für dieses Gut nur einen geringen und approximativ zu vernachlässigen Einfluß auf den Grenznutzen des Geldes (Marshall, 1922 (1890), 842).

Das Problem des Konzeptes der Konsumentenrente als Wohlfahrtsmaß ist, daß die Präferenzen der Konsumenten keine Berücksichtigung finden.

> "The path-dependence problem does not arise from surplus measures based on compensated commodity demands, for which the symmetry property holds (Auerbach, 1985, 65)."

Hicks (Hicks, 1956) formuliert seine Variationsmaße auf der Grundlage der ordinalen Nutzentheorie.[57] Der Konsument trifft seine Entscheidung auf der Basis ihm bewußter Indifferenzmengen, wobei das Ziel ist, die Abstände zwischen diesen Indifferenzen in Einkommenseinheiten zu messen.

Hicks (Hicks, 1956, 99) definiert als Wohlfahrtsmaße die "Compensating Variation" und die "Equivalent Variation" einer Preisänderung wie folgt:[58]

Die "Compensating Variation" einer Preisänderung ist der Einkommensbetrag, den ein Konsument erhalten muß, um auch nach der Preisänderung sein ursprüngliches Nutzenniveau realisieren zu können.

Es geht bei der "Equivalent Variation" einer Preisänderung um die Kompensationszahlung, die sicherstellt, daß der Konsument zum ursprünglichen Preis das Nutzenniveau nach der Preisänderung erreichen kann.

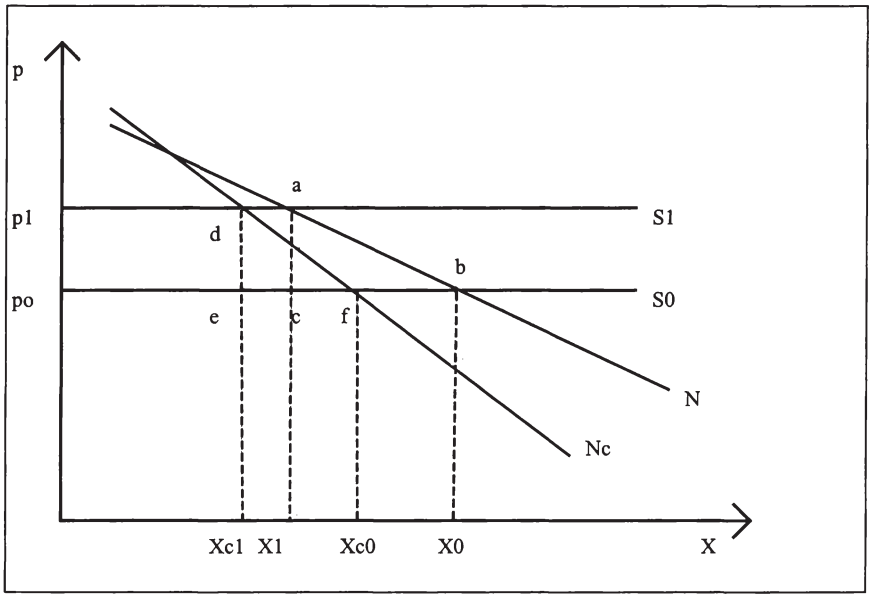
---

[57] In der Literatur besteht allerdings keine Einigkeit darüber, ob das Marshall-Maß auf der ordinalen oder der kardinalen Nutzentheorie beruht (Ahlheim und Rose, 1989, 59).

[58] Mit Hilfe des Konzepts der Ausgabenfunktion, die sich aus der Minimierung der Ausgaben bei gegebenen Preisen zur Erfüllung eines gegebenen Nutzenniveaus ergibt, läßt sich sowohl die "Compensating Variation", als auch die "Equivalent Variation" formal herleiten (Auerbach, 1985, 65-67).

Mit Hilfe der kompensierten Nachfragefunktion[59] wird die "Compensating Variation" der Preiserhöhung durch die administrativen Kosten dargestellt (Auerbach, 1985, 66).

Abbildung: 5.3.9: Die normale und kompensierte Nachfragekurve



In der Abbildung 5.3.8 wird von einem vollkommen elastischen Angebot S ausgegangen. Zudem findet neben der normalen Nachfragekurve N die kompensierte Nachfragekurve Nc Berücksichtigung. Die kompensierte Nachfragekurve ist ein Ausdruck der Substitutionseffekte infolge einer Preisänderung.

Infolge der Preiserhöhung von P_0 auf P_1 um die Verwaltungskosten reduziert sich die Konsumentenrente nach Marshall um die Fläche P_0baP_1, wobei ein Netto-Wohlfahrtsverlust im Ausmaß der Fläche abc entsteht.

Die "Compensating Variation" infolge der Preiserhöhung von P_0 auf P_1 entspricht der Fläche P_0fdP_1 bei einem Netto-Wohlfahrtsverlust im Ausmaß der Fläche def.

Das Marshall-Maß und die "Compensating Variation" stimmen dann überein, wenn sich die kompensierte und die normale Nachfragekurve entsprechen. Dies ist

[59] Die Ableitung der Ausgabenfunktion nach dem Preis ergibt die kompensierte Nachfrage.

der Fall, wenn der Einkommenseffekt gleich Null ist, das heißt, die Indifferenzkurven besitzen bei den verschiedenen Mengen von X die gleiche Steigung und verlaufen somit parallel (Currie et al., 1971, 750).

Angenommen sei im Folgenden, daß das Unternehmen die administrativen Kosten nicht auf den Konsumentenpreis überwälzen kann. Diese Kosten führen dann zu einer Reduzierung des Unternehmerlohns.

Das Konzept der Produzentenrente nach Marshall bzw. die Variationsmaße nach Mishan sind in diesem Fall geeignet, um die Wohlfahrtsveränderung infolge der überwälzten Kosten zu messen (Marshall, 1922 (1890), 141 und 811).

Laut Definition handelt es sich bei der Produzentenrente um den Überschuß über den minimalen Geldbetrag (Unternehmerlohn), der dafür notwendig ist, daß der Einsatz des Produktionsfaktors (Arbeit) aufrechterhalten werden kann. Die Idee hierbei ist, daß dem Unternehmer ein negativer Nutzen entsteht, wenn er seine Freizeit aufgibt, um seine Arbeitskraft einzusetzen. Somit bedarf es eines Mindestlohns, damit er seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (Marshall, 1922 (1890), 141). Im Einklang mit dieser Definition wird hergeleitet, daß die Produzentenrente der Fläche oberhalb der Angebotskurve und unterhalb der Preislinie entspricht (Marshall, 1922 (1890), 811).

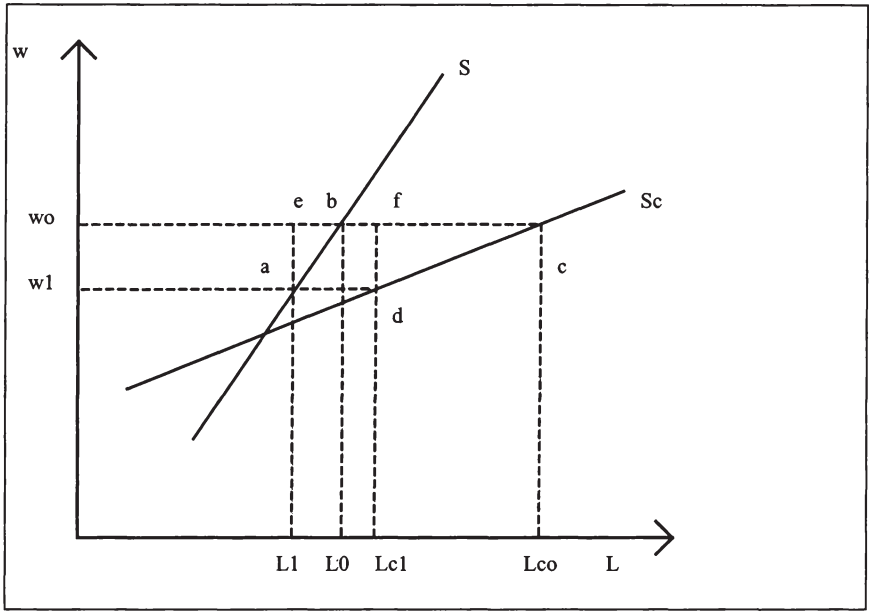
J.E. Mishan (Mishan, 1959) definiert die "Compensating Variation" einer Preisveränderung des Produktionsfaktors Arbeit als den Kompensationsbetrag, der gewährleistet, daß der Besitzer des Produktionsfaktors seine ursprüngliche Wohlfahrtssituation im Einklang mit der Preis- bzw. Lohnänderung beibehalten kann (Mishan, 1959, 388-390).

Analog zur Konsumentenrente bzw. der "Compensating Variation" soll die Wohlfahrtsveränderung infolge der Senkung des Unternehmerlohns anhand der normalen und kompensierten Angebotskurve des Produktionsfaktors Arbeit illustriert werden (Boadway und Wildasin, 1984, 253).

Es sei in der Abbildung 5.3.10 S_0 die normale Angebotskurve und Sc die kompensierte. Durch die administrativen Kosten sinkt der Unternehmerlohn von w_0 auf w_1, und zwar um den Kostensatz c. Dies bedeutet für den Unternehmer ein Verlust an Produzentenrente im Ausmaß der Fläche w_1abw_0. Der Netto-Wohlfahrtsverlust entspricht der Fläche aeb. Die "Compensating-Variation" der Senkung des Unternehmerlohns von w_0 auf w_1 um den Kostensatz ergibt sich aus der Fläche w_0cdw_1, wobei der Netto-Wohlfahrtsverlust die Fläche fdc ist. Deutlich ist, daß die "Compensationg Variation" als Wohlfahrtsmaß dieser durch die

Verwaltungskosten induzierte Veringerung des Unternehmerlohns höher ausfällt als die Produzentenrente.

Abbildung 5.3.10: Die normale und kompensierte Angebotskurve



Die Bedingung dafür, daß das Maß nach A. Marshall und das nach E.J. Mishan übereinstimmen, ist, daß der Wohlfahtseffekt der Reduzierung des Unternehmerlohns gleich Null ist (Mishan, 1968, 1275).

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß die administrativen Kosten im Unternehmenssektor zu einer Veränderung der Konsumenten- und Produzentenrente und zu einem Wohlfahrtsverlust führen können. Als Wohlfahrtsindikatoren können je nach Fragestellung die Konsumenten- bzw. Produzentenrente nach Marshall oder auch die Variationsmaße nach Hicks bzw. Mishan herangezogen werden.

b) Zur Ausweichlast (Steuervermeidung)

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist die illegale Form, die aufgrund von wirtschaftlichen Aktivitäten effektiv entstandene Steuerschuld zu kürzen. Dies

kann zum einen passiv durch Unterlassen, und zum anderen aktiv durch direkte Einflußnahme erfolgen.

Steuervermeidung bedeutet den legalen Versuch des Steuerpflichtigen, entgegen der Intention des Gesetzgebers die Steuerschuld zu verringern.[60] Der steuerbare Tatbestand wird sachlich, zeitlich, persönlich oder räumlich vermieden, um die Zahllast ganz oder teilweise zu vermeiden (Recktenwald, 1994, 267).[61]

Um die Beziehung zwischen den Steuererbringungskosten im privaten Sektor, das heißt im Unternehmens- und Haushaltssektor, und der Steuerausweichung, das heißt der Steuervermeidung bzw. -hinterziehung, herstellen zu können, ist eine definitorische Abgrenzung bezüglich der Steuererbringungskosten erforderlich.

Im Kapitel 2.3.2 wurde zwischen vermeidbaren und unvermeidbaren Steuererbringungskosten unterschieden, wobei der vermeidbare Aufwand laut Definition als Kostenfaktor bei der Messung der administrativen Kosten im privaten Sektor berücksichtigt ist.[62] Im Folgenden soll allerdings eine definitorische Abgrenzung erfolgen:

- Als Steuererbringungskosten im engeren Sinn (i.e.S.) sollen die unvermeidbaren Steuererbringungskosten im privaten Sektor bezeichnet werden.

- Als Steuererbringungskosten im weiteren Sinn (i.w.S.) wird die Summe aus unvermeidbaren und vermeidbaren Steuererbringungskosten definiert.

Steuererbringungskosten, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung stehen in folgenden Beziehungen zueinander:

- Hohe Steuererbringungskosten i.e.S. können einen Anreiz zur Steuervermeidung und -hinterziehung darstellen (Sandford, 1980, 155).

- Durch Steuervermeidung enstehen freiwillige, das heißt vermeidbare Steuererbringungskosten und führen damit zu einer Erhöhung der Steuererbringungskosten i.w.S. (Alm, 1988, 33).

Da nicht nur ein direkter Einfluß der Steuererbingungskosten i.e.S. auf die Steuerhinterziehung vermutet wird, sondern auch die Steuerhinterziehung und die Steu-

---

60 Vgl. hierzu Sandford (Sandford, 1980, 151) und Kay (Kay, 1980, 136).

61 Vgl. zur Theorie der Steuervermeidung Stiglitz (Stiglitz, 1985, 325-337).

62 Sandford unterscheidet freiwillige Steuerplanungskosten, soziale Kosten und psychische Kosten der Steuervermeidung (Sandford, 1973, 109-112).

ervermeidung in einer Komplementär- und Substitutionsbeziehung zueinander stehen (Cross und Shaw, 1982, 36), könnte bei der Analyse der Ausweichlast sowohl der Steuererbringungskosten i.e.S., als auch der Steuererbingungskosten i.w.S. der Aspekt der Steuerhinterziehung von Interesse sein. Da allerdings in der Literatur für diese vermuteten Zusammenhänge weder empirische, noch theoretische Belege zu finden sind, soll der Hinweis auf diese Beziehungen an dieser Stelle genügen und damit auf eine Darstellung der theoretischen Ansätze zur Steuerhinterziehung verzichtet werden.[63]

Durch die Steuererbringungskosten i.e.S. kann ein Anreiz zur Steuervermeidung und damit eine Ausweichlast entstehen. Zusätzlich zu dieser Ausweichlast entstehen vermeidbare Steuererbringungskosten, so daß die Steuervermeidung zu einer Erhöhung der Steuererbingungskosten i.w.S. führt.

Die Steuervermeidung hat zudem eine Veringerung der Steuerbemessungsgrundlage und damit höhere Grenzsteuersätze zur Folge. Die Steuervermeidungsmöglichkeiten sind ungleich verteilt, so daß dieses auch für die aus der Steuervermeidung resultierende Steuerersparnis gilt.[64]

Steuervermeidung tritt im wesentlichen in drei Formen auf (Recktenwald, 1994, 267).

- Steuervermeidung durch zeitliche Verschiebung der Steuerzahlung in die Zukunft.

- Steuervermeidung durch Arbitrage zwischen Individuen, die steuerlich unterschiedlich behandelt werden.

- Steuervermeidung durch Arbitrage zwischen verschiedenen Einkommensströmen, die steuerlich unterschiedlich behandelt werden.

Alm (Alm, 1988) formuliert in einem modelltheoretischen Ansatz das Verhalten eines Individuums.

---

63 Da die steuerpolitischen Aktionsparameter zur Reduzierung der Steuerhinterziehung neben dem marginalen Steuersatz die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung des Straftatbestandes sowie dessen Bestrafung sind, wird u.a. in theoretischen Ansätzen versucht, Optimalitätsbedingungen für das Niveau der Steuereintreibung abzuleiten.Vergleiche hierzu Allingham und Sandmo (1972, 323-338), Sandmo (Sandmo, 1981, 265-288), Slemrod und Yitzhaki (Slemrod und Yitzhaki, 1987, 182-192), Dubin und Wilde (Dubin und Wilde, 1988, 61-74), Skinner und Slemrod (Skinner und Slemrod, 1985, 345-353), Mayshar (Mayshar, 1991, 75-88).

64 Vgl. hierzu Sandford (Sandford, 1980, 151) und Kay (Kay, 1980, 136).

> "The individual is allowed to choose the amounts of a fixed endowment of income to allocate among taxable, avoidance, and evasion income, where taxable income is subject to taxes, evasion to penalties if detected, and avoidance to tax shelter, or compliance, costs (Alm, 1988, 33)."

Es wird das Entscheidungsproblem des Individuums bezüglich des Anteils des durch Steuervermeidung realisierten Einkommens am Gesamteinkommen (s) untersucht. Unter bestimmten Voraussetzungen wird die folgende Optimalbedingung abgeleitet.

> "The optimal value of s is therefore chosen so that the marginal tax rate on an additional dollar of taxable income is equal to the marginal shelter cost of an additional dollar of avoidance income (Alm, 1988, 38)."

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die Steuererbringungskosten im privaten Sektor zu Wohlfahrtsverlusten in Form der Ausweichlast führen. Daß die Steuererbringungskosten den Anreiz zur Steuervermeidung erhöhen, ist ein vermuteter Zusammenhang. Eindeutig ist hingegen, daß durch Steuervermeidung zusätzlich Kosten entstehen und damit die Steuererbringungskosten i.w.S. ansteigen. Da die Steuervermeidung mit Kosten verbunden ist, orientiert sich nach Alm die Entscheidung des Steuerpflichtigen, zusätzlichen Aufwand zur legalen Reduzierung seiner Steurschuld zu leisten, grundsätzlich an dem Vergleich zwischen den Grenzkosten der Steuervermeidung und dem Grenzsteuersatz.

Informationen über die Zusatz- und Ausweichlast der administrativen Kosten sind für die am politischen Entscheidungsprozeß Beteiligten von Bedeutung. Sie zeigen auf, mit welchen Wohlfahrtsveränderungen und -verlusten gerechnet werden muß, wenn auf die Privaten Leistungen überwälzt werden.

So können die Unternehmensverbände ihren Informationsvorsprung dahingehend nutzen, die Konsumenten in ihrer Funktion als Wähler zu informieren, inwieweit die Kosten auf den Konsumentenpreis überwälzt werden und welche Wohlfahrsveränderung für sie damit verbunden sind.

Für Interessenvertretungen der kleinen und mittelständischen Unternehmen wäre es von Interesse, die politischen Entscheidungsträger darüber zu informieren, daß die administrativen Kosten aufgrund der Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit nur bedingt überwälzbar sind und damit die Unternehmen mit einem Verlust an Produzentenrente rechnen müssen. Dies hat wiederum negative Folge für die Wettbewerbssituation dieser Unternehmen.

Unabhängig davon, ob die administrativen Leistungen überwälzt werden, entsteht ein Netto-Wohlfahrtsverlust, der im Entscheidungskalkül der politischen Vertretenen und Vertreter Berücksichtigung finden muß.

Zudem können die Interessenvertretungen der Unternehmen die Information nutzen, daß die Kosten einen Anreiz zur Steuervermeidung -und -hinterziehung darstellen. Steuervermeidung und -hinterziehung bedeuten politisch ungewollte steuerliche Tatbestände.

5.3.8.5 Die Effizienz der Leistungserbringung als Entscheidungskriterium

Die politische Entscheidung für oder gegen eine Überwälzung könnte durch Informationen beeinflußt sein, die die Effizienz der Leistungserbringung betreffen. Es geht hierbei um eine technische Ineffizienz, die dadurch entsteht, daß bei gegebenem Input ein größerer Output hätte erzielt werden können bzw. umgekehrt nach dem Minimalprinzip.

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen ist Leibensteins (Leibenstein, 1966) Theorie der X-Ineffizienz. Es sind danach vier Gründe für die Existenz von X-Ineffizienz verantwortlich.

> "...: (a) contracts for labor are incomplete, (b) not all factors of production are marketed, (c) the production function is not completely specified or known, and (d) interdependence and uncertainty lead competing firms to cooperate tacitly with each other in some respects, and to imitate each other with respect to technique , to some degree (Leibenstein, 1966, 407)."

Es sind Zusammenhänge zwischen dem Konzept der X-Ineffizienz und den Ansätzen der Neuen Institutionenökonomik feststellbar.

Wie im Kapitel zur Einführung in die Neue Institutionenökonomik deutlich wird, werden die Grundannahmen und -aussagen des neoklassischen Modells widerlegt, ohne daß jedoch modelltheoretische Lösungsansätze abgeleitet werden. Das Effizienzkonzept als Kernstück der mikroökonomischen Theorie wird in der Neuen Institutionenökonomik neu interpretiert. Ansätze hierfür sind die vergleichende Institutionenanalyse und die Neufassung der Effizienz nach qualitativen Gesichtspunkten.

Es ist nicht Ziel, die theoretischen Ansätze der Neuen Institutionenökonomik mit der Theorie der X-Effizienz zu vergleichen. Es soll an dieser Stelle nur der Hinweis genügen, daß sowohl die Theorie der X-Effizienz als auch der Transaktions-

kostenansatz relativ zur neoklassischen Theorie von weitaus komplexeren Annahmen über die Psychologie und das Verhalten der Agenten ausgehen.

> "In X-inefficient institutions the agent can be lazy, dominated by emotions, even irrational emotions, and certainly not purely calculative. Transactions costs that pervade economic action stem from the bounded rationality of the agents and from their opportunism, that is, from their potential or actual cheating, shirking, and other types of strategic behavior (Ciborra, 1990, 205)."

Die Bedeutung der Effizienz in Zusammenhang mit der politischen Überwälzbarkeit administrativer Leistungen soll aus der Sicht Leibensteins betrachtet werden, ohne allgemein wohlfahrtstheoretische Überlegungen anzustellen. Es gilt vielmehr herauszustellen, warum die Privaten aus Effizienzüberlegungen und auf der Basis entsprechender Informationen sich für oder gegen die Überwälzung einer bestimmten Verwaltungsaufgabe entscheiden könnten.

Da die Minimierung der Gesamtbelastung Zielfunktion der politischen Einflußnehmer ist, kann die Effizienz nur dann eine Rolle spielen, wenn eine effiziente Leistungserbringung, ob nun im privaten oder öffentlichen Sektor, die Gesamtbelastung der Wähler-Konsumenten bzw. Unternehmen minimiert.

Es geht somit um die Einschätzung der Konsumenten und Unternehmen, ob eine private Leistungserbringung im Vergleich zu einer öffentlichen als technisch effizient angesehen wird. So könnten Informationen über öffentliche Verschwendungen und fehlender Wirtschaftlichkeit öffentlicher Verwaltungsabläufe[65] die private Bereitschaft zur Leistungserbringung fördern.

Es liegt in diesem Zusammenhang die Vermutung nahe, daß die Privaten kein Interesse daran haben könnten, auf den politischen Entscheidungsprozeß mit Informationen Einfluß zu nehmen, die Unwirtschaftlichkeit und Ineffizienz des privaten Sektors offenlegen. Diese Informationen könnten einen allgemeinen negativen Effekt auf ihren politischen Einfluß haben. Die Effizienz als solches wird daher im politischen Entscheidungsprozeß für die Einflußnehmer nur dann eine informative und damit politische Bedeutung gewinnen, wenn sie dazu dient, zugunsten einer privaten Leistungserbringung Einfluß zu nehmen. Die administrativen Kosten würden damit aufgrund der Nutzung eines Effizienzvorteils im Vergleich zu den steuerfinanzierten Kosten einer öffentlichen Leistungserbringung als geringer angesehen. Die politische Einflußnahme würde somit im Einklang mit den Zielen der Nutzen- und Gewinnmaximierung stehen.

---

[65] Vgl. Hierzu Kapitel 4.2.

Für die politischen Vertreter könnte die Sicherstellung der technischen Effizienz ein wichtiges Argument für die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor darstellen. Ob Effizienzvorteile allerdings tatsächlich die Motivation der Politiker bestimmen, ist offen.

6. Fiskalische Begrenzungen: Zusammenfassung und Einordnung der empirischen und theoretischen Ergebnisse

Die empirische Analyse der Kosten der überwälzten Leistungen stellt eine direkte Beziehung zu dem politischen Prozeß her: Es ist Ziel, die Schätzmethoden zu verbessern, um zuverlässige und operationale Daten über die administrativen Kosten im privaten Sektor für den politischen Entscheidungsprozeß zu gewinnen. Durch Informationen über Höhe, Struktur, Verteilung und Bestimmungsfaktoren der Verwaltungskosten läßt sich die Unsicherheit im politischen Verfahren reduzieren.

Es sind Umfragen auf der Basis von großen Stichproben erforderlich, um mit Hilfe von repräsentativen Daten im politischen Prozeß Einfluß nehmen zu können. Auf die Ergebnisse statistischer Analysemethoden ist nicht zu verzichten, weil sie Wirkungszusammenhänge nachweisen. Zudem ist ein Einsatz der Fallstudien-Methode als Ergänzung und Fortentwicklung der Datenerhebung auf der Basis von großen Stichproben unerläßlich. Mit einer Fallstudie lassen sich Fehleinschätzungen der administrativen Kosten einschränken und detaillierte Informationen über Kostenhöhe und -struktur ermitteln. Es können Probleme der Kostenmessung und damit auch Informationsdefizite aufgedeckt werden. Um Möglichkeiten der Kostenprognose im Gesetzgebungsverfahren zu entwickeln, sollte verstärkt die Fallstudien-Methode eingesetzt werden.

Die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor ist das Ergebnis gesellschaftspolitischer Entscheidungsprozesse, wofür positive Erklärungsansätze formuliert werden. Es ist der Versuch, auf der Basis einer Mikrostruktur, das heißt des Verhaltens der Akteure im politischen Prozeß, das makroökonomische Phänomen der Überwälzung von Verwaltungsleistungen erklären zu können. Es existieren verschiedene Agenten, und zwar die Wähler, die Interessenverbände und die politischen Vertreter, die über unvollständige und unterschiedliche Informationen verfügen und darüber zu entscheiden haben, ob eine Verwaltungsleistung vom öffentlichen auf den privaten Sektor übertragen werden soll oder nicht. Da das Informations- und Entscheidungsverhalten der Agenten unter Unsicherheit erfolgt, können sie sich gegenseitig, jeweils zu ihrem eigenen Vorteil, beeinflussen. Die Konsumenten verfolgen das Ziel der Nutzenmaximierung, die Unternehmen das der Gewinnmaximierung, und die politischen Vertreter streben nach einer Maximierung der Stimmen im politischen Prozeß. Die Agenten entscheiden demnach aus Eigeninteresse.

Es wird die Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor im Rahmen einer Entscheidungsanalyse erklärt. Die Grundlage hierfür bildet das ökonomische Verhaltensmodell, das auf Downs (Downs, 1957) zurückgeht.

Das Ergebnis des politischen Entscheidungsprozesses ist zum einen von den politischen Institutionen, wie z.B. Abstimmungsregeln, bestimmt, und zum anderen stellt das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit einen zentralen Bestimmungsfaktor dar.

Hauptgegenstand der vorliegenden Analyse ist das Informationsproblem. Es wird erklärt, inwiefern die politische Überwälzbarkeit administrativer Leistungen durch das Informations- und Entscheidungsverhalten unter Unsicherheit im politischen Prozeß bestimmt ist.

Unvollständige Informationen und Informationsasymmetrien führen zu einer Unvollkommenheit der politischen Institutionen. Es wird angenommen, daß die politischen Vertreter das strategische Instrument der Illusionserzeugung nutzen, um im politischen Wettbewerb ihr Ziel der Stimmenmaximierung erreichen zu können. Durch die Überwälzung administrativer Leistungen wollen die politischen Vertreter eine Kostenillusion im privaten Sektor erzeugen. Inwieweit ihre Strategie Erfolg hat, hängt auch davon ab, wie die politischen Einflußnehmer auf das Entscheidungsverfahren Einfluß nehmen können. Die Konsumenten haben die Möglichkeit durch ihre Wahlentscheidung und die Interessenverbände durch ihren Informationsvorsprung den politischen Entscheidungsprozeß zur Überwälzung von Verwaltungsleistungen zu verändern. Der positive Ansatz erklärt das Verhalten der am politischen Prozeß Beteiligten und zeigt damit auf, wodurch der Entscheidungs- und Handlungsspielraum der politischen Vertreter im Einklang mit den Präferenzen der Vertretenen, das heißt der Konsumenten und der Unternehmen, begrenzt werden könnte.

Die Frage, ob die Konsumenten-Wähler und die Unternehmensverbände durch ihren politischen Einfluß tatsächlich politische Entscheidungen im Einklang mit ihren Präferenzen erzielen, bleibt offen. Aus diesem Grund ist es notwendig, einen Schritt weiter zu gehen und die Frage nach den Grenzen der Besteuerungsgewalt aufzuwerfen. Es ist die Frage nach den politischen Institutionen, wobei im Mittelpunkt die vergleichende Institutionenanalyse bei gegebenen Verhaltensannahmen der Agenten stehen sollte.

> "Es scheint ein vernünftiges methodologisches Prinzip zu sein, immer ein und dasselbe Modell menschlichen Verhaltens zum Ausgangspunkt der Analyse zu wählen, unabhängig davon unter welchen institutionellen Bedingungen und Regeln dieses Verhalten stattfindet (Brennan und Buchanan, 1993, 65)."

Durch die Steuerzahlerrevolte in Kalifornien in 1978 wurde die wissenschaftliche Diskussion über die Grenzen der Besteuerungsgewalt, die auch auf die Überwälzung administrativer Leistungen bezogen werden sollten, belebt. Brennan und Buchanan (Brennan und Buchanan, 1980 und 1993) liefern methodische Ansätze für fiskalische Begrenzungen[1] und analysieren die Bedeutung von Regeln für gesellschaftliche Interaktionsprozesse.

Entgegen den traditionellen Ansätzen zur Analyse der Besteuerung untersuchen Brennan und Buchanan die Besteuerung aus konstitutioneller Sicht. Es geht grundsätzlich hierbei um die Fragen, wie zum einen die staatliche Besteuerungsgewalt ausgeübt wird, und wie zum anderen diese begrenzt werden kann. Es handelt sich um einen positiven Ansatz.

> "..., our analysis is necessarily more positive. We introduce models of how governments do behave or how they may be predicted to behave (regardless of the advice that may be advanced by public-finance economics). The subjects of our ultimate normative concern are taxpayers or citizens - all those who suffer the burdens of taxation or who are the potential subjects of governments's powers of fiscal exaction (Brennan und Buchanan, 1980, 1)."

Fiskalische Beschränkungen sind nicht zu interpretieren als Aushöhlung des Demokratieprinzips. Es geht nicht darum, den Entscheidungs- und Handlungsspielraum der politischen Vertreter undemokratisch einzuschränken. Es ist vielmehr Ziel, die Funktionsfähigkeit der politischen Institutionen zu fördern und zu sichern, damit politische Entscheidungen nicht entgegen den Interessen der Vertretenen getroffen werden. Sie sollen daher nach Folkers "die Eigendynamik staatlichen Handelns umlenken und die Interessen der Steuerzahler gegenüber der Machtposition der politischen Entscheidungsträger stärker zur Geltung bringen (Folkers, 1984a, 502)".

Es sind Ordnungskonzepte für die öffentliche Finanzwirtschaft zu entwickeln, die einerseits Grenzen für die Besteuerungsgewalt festlegen, und andererseits den politischen Vertretern einen notwendigen Entscheidungs- und Handlungsspielraum bieten. Somit besteht die Aufgabe, Strategien zu entwerfen, die die Durchsetzung solcher fiskalischer Ordnungskonzepte ermöglichen. Denn es besteht hinsichtlich der Frage der Implementierung das Problem, daß die politischen Vertreter ihren Entscheidungs- und Handlungsspielraum selber einschränken müssen, wobei diese konstitutiven Entscheidungen mit den Zielen der politischen Vertreter im Rahmen des politischen Wettbewerbs konfligieren können.

---

[1] Vgl. auch die Analysen fiskalischer Beschränkungen bei Ladd und Tideman (Ladd und Tideman, 1981).

Die traditionellen Mittel einer konstitutionellen Beschränkung sind Wahlbeschränkungen, wobei nur die Einstimmigkeitsregel die Funktion einer fiskalischen Begrenzung ganz erfüllen kann. Es ist Knut Wicksell (Wicksell, 1896), der erstmals die Einstimmigkeitsregel als idealtypische Beschränkung staatlichen Handelns erkannte.

> "Die Einstimmigkeit und volle Freiwilligkeit der Beschlüsse ist zuletzt die einzige sichere und handgreifliche Garantie gegen Ungerechtigkeiten der Steuerverteilung...(Wicksell, 1896, 114)."

Wicksell räumt gleichzeitig Probleme bei der praktischen Umsetzung der Einstimmigkeitsregel ein (Wicksell, 1896, 116f). Die Mehrheitsregel bedeutet eine Schwächung des Einflusses von Wahlbeschränkungen (Brennan und Buchanan, 1980, 6-7).

Es sind zusätzlich zu den Wahlbeschränkungen finanzwirtschaftliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt zu entwickeln (Folkers, 1984b, 163-179).

Wie durch Art. 115 GG Grenzen der Staatsverschuldung festgelegt sind, kann aus dem Art. 3 Abs. 1 GG, dem Gleichheitsgrundssatz, eine verfassungsrechtliche Begrenzung der Besteuerungsgewalt abgeleitet werden. Das Grundprinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nach Folkers "die zentrale Rechtsnorm zur Begrenzung der Steuergewalt (Folkers, 1984a, 500)". In der empirischen Analyse wird nachgewiesen, daß die überwälzten Kosten eine regressive Wirkung haben. Diese regressive Kosteninzidenz steht nicht im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz. Damit wird in Bezug auf die Kosten der Administration, als eine reale Zusatzsteuer, belegt, daß die verfassungsrechtliche Beschränkung der Besteuerungsgewalt unwirksam ist. Aber auch unberücksichtigt der Kosten der überwälzten Leistungen ist für Folkers der Grundsatz der Gleichmäßigkeit als Begrenzungsregel eine Leerformel (Folkers, 1984a, 501).

Als Ergebnis der Steuerzahlerbewegung 1978 in den Vereinigten Staaten wurden verfassungsmäßige Beschränkungen von Steuern und Staatsausgaben in vielen Bundesstaaten eingeführt. So ist z.B. der Steuersatz der Grundsteuer (property tax) in Kalifornien auf einen Maximalwert von 1% des Grundstückswertes in der Verfassung festgelegt. Zusätzlich zu solchen ergebnisbezogenen fiskalischen Begrenzungen sind verfahrensmäßige Begrenzungen möglich. Als Beispiele hierfür wären zu nennen, daß für Einnahmen- und Ausgabenentscheidungen qualifizierte Mehrheiten vorliegen müssen (Folkers, 1984a, 503-504).

Es ist schließlich die Entscheidungsanalyse mit einer finanzwissenschaftlichen Wirkungsanalyse zu verknüpfen. Mit Hilfe der Wirkungsanalyse werden Informa-

tionen über die Reaktionen der Wirtschaftssubjekte auf die im politischen Bereich beschlossene Überwälzung administrativer Leistungen erzielt, die ihrerseits wieder in den politischen Prozeß eingehen.

> "...: Die Entscheidungsanalyse erklärt, welche Outputs das politische System in der Form von Entscheidungen generiert; diese stellen ihrerseits Inputs in das wirtschaftliche System der Haushalte, Unternehmen und Märkte dar. Die Wirkungsanalyse zeigt sodann die Reaktionen der Wirtschaftssubjekte auf die im politischen Bereich beschlossenen Maßnahmen. Diese Reaktionen fließen ihrerseits als Informationen an den politischen Bereich zurück und können dort im Rahmen der Anreize und Beschränkungen der Politiker die Entscheidungsfindung verbessern oder jedenfalls verändern. (Blankart, 1994,16)".

Aus diesem Grund werden in Anlehnung an die Steuerwirkungslehre die Zusatz- und Ausweichlast der Kosten der Administration hergeleitet. Es handelt sich hierbei um einen ersten Ansatz einer Wirkungsanalyse.

Für die Analyse der Überwälzung administrativer Leistungen auf den privaten Sektor sind weiterführende empirische Analysen, insbesondere die Schätzung von ökonometrischen Modellen und Durchführung von Fallstudien, erforderlich, um durch die Erzeugung von Informationen den Grad der Unsicherheit in den politischen Prozessen zu verringern. Es sind die Entscheidungs- und Wirkungsanalyse, das heißt auch die Möglichkeiten fiskalischer Begrenzungen, weiterzuentwickeln. Die Ergebnisse könnten die Basis für eine vergleichende Institutionenanalyse des politischen Entscheidungsprozesses zur Überwälzung administrativer Leistungen darstellen.

Literaturverzeichnis

Ahlheim, Michael und Manfred Rose, *Messung individueller Wohlfahrt*, Springer Verlag, Berlin 1989

Albers, Willi, "Einkommensbesteuerung I: Einkommensteuer", *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW)*, Bd. 2, Stuttgart u.a.O. 1980, S. 189-218

Alchian, Armen A. und Harold Demsetz, "Production, Information Costs, and Economic Organization", *American Economic Review*, Vol. 62, No. 5, 1972, S. 777-795

Allers, Maarten, "Tax Compliance Costs In The Netherlands", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 173-195

Allers, Maarten, *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*, Wolters-Noordhoff, Groningen 1994

Allingham, M.G. und Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Vol. 1, Nos. 3/4, 1972, S. 323-338

Alm, James, "Compliance Costs And The Tax Avoidance - Tax Evasion Decision", *Public Finance Quarterly*, Vol. 16, No. 1, 1988, S. 31-66

Andel, Norbert, "Einkommensteuer", Fritz Neumark unter Mitwirkung von Norbert Andel und Heinz Haller (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, Tübingen 1980, S. 332-401

Auerbach, Alan J., "The Theory Of Excess Burden And Optimal Taxation", A. J. Auerbach und M. Feldstein (eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. I., North-Holland 1985, S. 61-127

Auerbach, Alan J. und Joel Slemrod, "The economic effects of the Tax Reform Act of 1986", *The Journal of Economic Literature*, Vol. 35, No. 2, 1997, S. 589-632

Backhaus, Klaus et al., *Multivariate Analysemethoden: eine anwendungsorientierte Einführung*, 6. Auflage, Springer-Verlag, Berlin 1990

Bannock, Graham und Horst Albach, *Die Erhebungskosten der Umsatzsteuer für kleinere Unternehmen: Ein Deutsch/Englischer Vergleich*, Institut für Mittelstandsforschung (Hrsg.), ifm-Materialien Nr. 60, 1987

Barker, Phyllis A., "The Value-Added Tax-The Cost To Businessman", *The Journal of Accountancy*, American Institute of certified Public Accountants, Vol. 134, No. 3, New York 1972, S. 75-79

Bartlett, Randall, *Economic Foundations Of Political Power*, London 1973

Bator, Francis M., "The Simple Analytics Of Welfare Maximization", American Economic Review, Vol. XLVII, No. 1, 1957, S. 22-59

Bauer, Ernst Rudolf, *Was kostet die Steuererhebung? Eine kritische Analyse des Steuersystems*, Horst C. Recktenwald (Hrsg.), Abhandlungen zu den wirtschaftlichen Staatswissenschaften, Bd. 30, 1988

Bernholz, Peter und Friedrich Breyer, *Grundlagen der Politischen Ökonomie*, 2., völlig neu gestaltete Auflage, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1984

Bernholz, Peter und Friedrich Breyer, *Grundlagen der Politischen Ökonomie, Band 2: Ökonomische Theorie der Politik*, 3., völlig überarbeitete Auflage, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1994

Blankart, Charles B., Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 2., völlig überarbeitete Auflage, Verlag Franz Vahlen, München 1994

Blumenthal, Marsha und Joel Slemrod, "Recent Tax Compliance Research In The United States, Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 142-171

Boadway, Robin W. und David E. Wildasin, *Public Sector Economics*, 2. Aufl., Boston, Toronto 1984

Borell, Rolf und Lothar Schemmel, *Steuervereinfachung - Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge*, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts, Nr. 60, Wiesbaden 1986

Brennan, Geoffrey und James M. Buchanan, *The Power To Tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, Cambridge u.a.O. 1980

Brennan, Geoffrey und James M. Buchanan, *The Reason of Rules: Constitutional Political Economy*, Cambridge University Press, London, New York 1985, deutsch: *Die Begründung von Regeln: konstitutionelle politische Ökonomie*, übersetzt von Monika Vanberg und mit einer Einleitung herausgegeben von Christian Watrin, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1993

Bryden, Marion H., *The Costs of Tax Compliance, A report on a survey conducted by the Canadian Tax Foundation*, Canadian Tax Papers, No. 25, Toronto 1961

Buchanan, James M. and Gordon Tullock, *The Calculus of Consent*, Logical Foundations of Constitutional Democracy, 1962

Buchanan, James M., *Public Finance In Democratic Process, Fiscal Institutions And Individual Choice*, The University of North Carolina Press, Chapel Hill, 1967

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), "Steuervereinfachung erfolgreich vorangetrieben", *BMF-Finanznachrichten,* Nr. 112/92, Bonn 1992

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), "Abbau von Steuervergünstigungen und Bekämpfung von Mißbräuchen im Steuersystem", *BMF-Finanznachrichten*, Nr. 63/94, Bonn 1994

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), *Finanzbericht 1998: Die Volkswirtschaftlichen Grundlagen und die wichtigsten finanzwirtschaftlichen Probleme des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr 1998*, Bonn 1997a

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), "Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 1995", *BMF-Finanznachrichten*, Nr. 23/97, Bonn 1997b

Bundesrechnungshof, *Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung,* Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 22.09.1993, Frankfurt 1993

Burger, Christine, *Die Historische Entwicklung Der Gewerbesteuer - Ein Überblick*, Universität Freiburg, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (Hrsg.), Working Papers Nr. 249, Freiburg 1995

Carter, Richard, "Beliefs and errors in voting choices: A restatement of the theory of fiscal illusion", *Public Choice*, Vol. 39, No. 3, 1982, S. 343-360

Chiang, Alpha C., *Fundamental Methods of Mathematical Economics*, third edition, McGraw-Hill, Auckland u.a.O. 1984

Ciborra, Claudio U., "X-Efficiency, Transaction Costs, and Organizational Change", Klaus Weiermair und Mark Perlman (eds.), *Studies in Economic Rationality: X-Efficiency Examined and Extolled*, The University of Michigan Press, 1990, S. 205-222

Clemens, Reinhard und Ljuba Kokalj, unter Mitarbeit von Hans-Eduard Hauser, *Bürokratie ein Kostenfaktor: eine Belastungsuntersuchung bei mittelständischen Unternehmen*, Institut für Mittelstandsforschung (Hrsg.), Schriften zur Mittelstandsforschung, Nr. 66 NF, 2. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1995

Coase, Ronald H., "The Nature of the Firm", *Economica*, Vol. 4, Nos. 13-16, 1937, S. 386-405

Coase, Ronald H., "The Problem Of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, Vol. 3, 1960, S. 1-44

Coase, Ronald H., "Coase on Posner on Coase: Comment", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 149, No. 1, 1993, S. 96-98

Cross, Rodney und G.K. Shaw, "On The Economics Of Tax Aversion", *Public Finance*, Vol. 37, No. 1, 1982, S. 36-47

Currie, John A. et al., "The concept of economic surplus and its use in economic analysis", *The Economic Journal*, Vol. 81, 1971, S. 741-799

De Alessi, Louis, "Property Rights And Transaction Costs: A New Perspective In Economic Theory", *Social Science Journal*, Vol. 20, No. 3, 1983, S. 59-69

Demsetz, Harold, "The Cost Of Transacting", *Quaterly Journal of Economics*, Vol. 82, No. 1, 1968, S. 33-53

Demsetz, Harold, "Information And Efficiency: Another Viewpoint", *Journal of Law and Economics*, Vol. 12, 1969, S. 1-22

Deutscher Bundestag, 11. Wahlperiode, Unterrichtung durch die Bundesregierung, *Sozialbericht 1990*, Drucksache 11/7527, Bonn 1990

Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, Unterrichtung durch die Bundesregierung, *Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 für die Jahre 1995 bis 1998 (sechzehnter Subventionsbericht)*, Drucksache 13/8420, Bonn 1997

Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, *Jahresgutachten 1994/95 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Drucksache 13/26, Wiesbaden 1994

Díaz, Consuelo und Maria Luisa Delgado, "Personal Income Tax Compliance Costs In Spain", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 210-225

Dicke, Hugo und Hans Hartung, *Externe Kosten von Rechtsvorschriften: Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Gesetzesanalyse*, Herbert Giersch (Hrsg), Kieler Studien, Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel, Nr. 199, Tübingen 1986

Dickertmann, Dietrich, "Zusammenfassung der Ergebnisse: Bürokratieüberwälzung aus volkswirtschaftlicher und finanzwissenschaftlicher Sicht", D. Dickertmann, H. König und G.W. Wittkämper (Hrsg.), *Bürokratieüberwälzung, Stand, Ursachen, Folgen und Abbau*, Schriften des WIÖD (Wissenschaftliches Insitut Öffentlicher Dienst e.V.), Bd. 3, Regensburg 1982, S. 153-189

Dollery, Brian E. und Andrew C. Worthington, "The Empirical Analysis Of Fiscal Illusion", *Journal of Economic Surveys*, Vol. 10, No. 3, 1996, S. 261-297

Downs, Anthony, *An Economic Theory of Democracy*, New York 1957

Downs, Anthony, "Non-Market Decision Making: A Theory of Bureaucracy", *The American Economic Review, Papers and Proceedings*, Vol. 55, No. 2, 1965, S. 439-446

Dubin, Jeffrey A. und Louis L. Wilde, "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing And Compliance", *National Tax Journal*, Vol. 41, No. 1, 1988, S. 61-74

Dupuit, Jules, "De La Mesure De L'Utilité Des Traveaux Publics", Mario de Bernardi (Hrsg.), *De L'Utilité Et De Sa Mesure*, Torino (1844) 1934, S. 29-65

Egge, Hinnerk, "Lage der Steuerverwaltung und Folgerungen", *Steuer und Wirtschaft,* Jg. 24 No. 3, 1994, S. 272-277

Engelhardt, Gunther, Hegmann, Horst unf Stephan Panther, "Fiskalillusion aus der Sicht der Neuen Institutionenökonomik", Christian Smekal und Engelbert Theurl (Hrsg.), *Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie: Clemens-August Andreae zum Gedenken,* Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1994, S. 121-152

Fecht, Robert, "Einkommensbesteuerung II: Körperschaftsteuer", *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW)*, Bd. 2, Stuttgart u.a.O. 1980, S. 218-240

Fischer, Lutz, "Nationalbericht Deutschland", International Fiscal Association (ed.), *Cahiers de Droit Fiscal International*, The Netherlands 1989, S. 139-176

Folkers, Cay, "Zu einer positiven Theorie der Steuerreform", Verhandlungen auf der Jahrestagung der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften - Verein für Socialpolitik- in Köln vom 13.-15. September 1982, Karl-Heinrich Hansmeyer (Hrsg.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, Neue Folge Bd. 134, Berlin 1982a

Folkers, Cay, *Die Ursachen Der Steuerzahlerrevolte Und Der Wählerforderungen Nach Fiskalischen Begrenzungen In Den USA*, Universität Hohenheim (Hrsg.), Diskussionsbeiträge aus dem Institut für Volkswirtschaftslehre, Nr. 12/1982 , Stuttgart 1982b.

Folkers, Cay, "Fiskalische Begrenzungen", Wirtschaftswissenschaftliches Studium (WiSt), 13. Jg., Heft 10, 1984a, S. 500-506

Folkers, Cay, "Konzepte zur Begrenzung von Steuern und Staatsausgaben", Hans Herbert v. Arnim und Konrad Littmann (Hrsg.), *Finanzpolitik im Umbruch: Zur Konsolidierung öffentlicher Haushalte*, Vorträge und Diskussionsbeiträge der 51. Staatswissenschaftlichen Fortbildungstagung 1983 der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Duncker & Humblot, Berlin 1984b, S. 163-179

Frankfurter Institut (Hrsg.), *Reform der öffentlichen Verwaltung: Mehr Wirtschaftlichkeit beim Management staatlicher Einrichtungen*, Schriftenreihe Band 23, Bad Homburg 1991

Frey, Bruno S., *Moderne Politische Ökonomie: Die Beziehungen zwischen Wirtschaft und Politik,* München 1977

Furubotn, Eirik G. und Svetozar Pejovich, "Property Rights and Economic Theory: A Survey of Recent Literature", *Journal of Economic Literature*, Vol. 10, No. 4, 1972, S. 1137-1162

Furubotn, Eirik G., "General Equilibrium Models, Transaction Costs, and the Concept of Efficient Allocation in a Capitalist Economy", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 147, No. 4, 1991, S. 662-686

Furubotn, Eirik G., *Future Development of the New Institutional Economics: Extension of the Neoclassical Model or New Construct?*, Schriftenreihe des Max-Planck-Instituts zur Erforschung von Wirtschaftssystemen, Lectiones Jenenses, Heft 1, Jena 1994

Godwin, Michael, "The Compliance Costs Of The United Kingdom Tax System", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 73-100

Goetz, Charles J., "Fiscal Illusion in State and Local Finance", Borcherding, Thomas E., ed., *Budgets and Bureaucrats: The Sources of Government Growth,* Duke University Press, Durham, North Carolina 1977, S. 176-187

Gralher, Martin, "Verrechtlichung der Politik durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts?", Rüdiger Voigt (Hrsg.), *Verrechtlichung: Analysen zu Funktion und Wirkung von Parlamentarisierung, Bürokratisierung und Justizialisierung sozialer, politischer und ökonomischer Prozesse,* Athenäum Taschenbücher, Bd. 6221, Königstein 1980, S. 218-231

Grüske, Karl-Dieter, "Erhebungs- und Folgekosten der Besteuerung", Institut für Wirtschaftsforschung Hamburg, Hrsg., *Wirtschaftsdienst, Wirtschaftspolitische Monatszeitschrift*, 67 Jg., 1987, S. 528-536

Haig, Robert Murray, "The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws", *Management Review*, 1935, S. 232-333

Hamer, Eberhard, *Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft, eine kritische Bestandsaufnahme des Mittelstandsinstituts Niedersachsen-Bremen am Beispiel des Handwerks*, Schriftenreihe des Mittelstandsinstituts Niedersachsen-Bremen e.V., Bd. 2, Hannover 1979

Hansen, Gerd, *Quantitative Wirtschaftsforschung*, Verlag Franz Vahlen, München 1994

Hansmeyer, Karl-Heinrich, "Gewerbesteuer", *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW)*, Bd. 3, Stuttgart u.a.O. 1981, 617-633

Harberger, A., "Taxation, Resource Allocation and Welfare", The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue System, Washington 1964

Harders, Wolfgang, *Folgekosten der Sozialgesetze: Eine Analyse der direkten und indirekten Zusatzlast*, mit einer Einführung von H.C. Recktenwald, Abhandlungen zu den wirtschaftlichen Staatswissenschaften, Bd. 34, Göttingen 1988

Hasseldine, John, "Compliance Cost Of Business Taxes In New Zealand", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 126-141

Häuser, Karl, "Opfer und Steuer: Von der Antike zur Gegenwart", Uwe Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an: eine Kulturgeschichte der Steuer*, Beck Verlag, München 1986, S. 13-24

Hemmer, Edmund, "Personalzusatzkosten in der deutschen Wirtschaft", Institut der Deutschen Wirtschaft Köln (Hrsg.), iw-trends, *Quartalshefte zur empirischen Wirtschaftsforschung,* 24. Jg., Nr. 1, Köln 1997, S. 44-54

Hettich, Walter und Stanley L. Winer, "The political economy of taxation", Dennis C. Mueller, ed., *Perspectives on public choice: a handbook*, Cambridge University Press, 1997, S. 481-505

Hicks, J.R., *A Revision Of Demand Theory*, Oxford 1956

Homburg, Stefan, *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Franz Vahlen, München 1997

Huber, Bernd, "Excess Burden: Konzept und Messung, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium (WiST), Zeitschrift für Ausbildung und Hochschulkontakt*, 18. Jg., Heft 11, 1989, S. 569-572

Industrie- und Handelskammer zu Koblenz (Hrsg.), *Unbezahlte Hilfsarbeiten der Wirtschaft für den Staat - Steuerbonus als Ausweg?*, Eine Untersuchung der Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, Koblenz 1976

Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim (Hrsg.), *Administrative Belastungen von Handwerksbetrieben: Eine Fallstudie im Auftrag des Staatsministeriums Baden-Württemberg*, Mannheim 1996

Institut für Mittelstandsforschung (Hrsg.), *Möglichkeiten der Berücksichtigung mittelständischer Unternehmen im Rahmen der Tarifpolitik: eine empirische Untersuchung*, unter Leitung von Gunther Kayser, Schriften zur Mittelstandsforschung, Nr. 72 NF, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1997

Johnston, Kenneth Stanton, *Corporations' Federal Income Tax Compliance Costs, A Study of Small, Medium Size and Large Corporations,* The Ohio State University, published by Bureau of Business Research, Monograph Number 110, 1963

Johnston, John, Econometric Methods, third edition, Mc Graw-Hill, Auckland u.a.O. 1984

Kay, J.A., "The Anatomy of Tax Avoidance", David Collard, Richard Lecomber und Martin Slater (eds.), *Income Distribution: the Limits to Redistribution*, Proceedings of the Thirty-first Symposium of the Colston Research Society, held in the Universitiy of Bristol March 1979, 1980, S. 135-148

Kitterer, Wolfgang, *Kosten der Bürokratieüberwälzung*, Bund der Steuerzahler Schlewsig-Holstein (Hrsg.), Kiel 1989

Klein-Blenkers, Fritz unter Mitwirkung von Hans-Jürgen Mortsiefer und Dr. Winfried Reske, *Die Belastung von Industrieunternehmen durch administrative Leistungen für den Staat - unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen*, Institut für Mittelstandsforschung (Hrsg.), Beiträge zur Mittelstandsforschung, Forschungsgruppe Köln, Heft 57, Göttingen 1980

Ladd, Helen F. und T. Nicolaus Tideman (eds.), *Tax and Expenditure Limitations*, The Urban Institute Press, Washington, D.C. 1981

Lampert, Heinz, *Die Wirtschafts- und Sozialordnung der Bundesrepublik Deutschland*, 11., überarbeitete Auflage, Olzog Verlag, München 1992

Landesrechnungshof Schleswig-Holstein, *Bemerkungen 1993 mit Bericht zur Landeshaushaltsrechnung 1991*, Kiel 1993

Leibenstein, Harvey, "Allocative Efficiency vs. "X-Efficiency", *The American Economic Review*, Vol. LVI, No. 3, 1966, S. 392-415

Littmann, Konrad, "Gewerbesteuern", Fritz Neumark unter Mitwirkung von Norbert Andel und Heinz Haller (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, Tübingen 1980, S. 609-632

Marshall, Alfred, *Principles of Economics*, 8. Auflage, London 1922 (1890)

Marshall, Louise, *Fiscal illusion in public finance: a theoretical and empirical study*, University of Maryland College Park, 1989

Marshall, Louise, "New Evidence on Fiscal Illusion: The 1986 Tax "Windfalls"", *The American Economic Review*, Vol. 81, No. 5, 1991, S. 1336-1344

Mathes, Sorrell M. und G. C. Thompson, "The High Cost of Tax Compliance", *Business Record*, 1959, S. 384-385

Matthews, Milton P., "A Measurement of the Cost of Collecting Sales Tax Monies In Selected Retail Stores", *Studies in Business and Economics*, Vol. 17, No. 1, Salt Lake City 1957

May, James B. und G. Clark Thompson, "The Tax on Taxes", *The Conference Board Business Record*, 1950

Mayshar, Joram, "On Measures Of Excess Burden And Their Application", *Journal of Public Economics*, Vol. 43, No. 3, North-Holland 1990, S. 263-289

Mayshar, Joram, "Taxation With Costly Administration", *The Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 93, No. 1, 1991, S. 75-88

Mishan, E.J., "Rent as a Measure of Welfare Change", *The American Economic Review*, Vol. 49, No. 3, 1959, S. 386-395

Mishan, E.J., "What ist Producer´s Surplus?", *The American Economic Review,* Vol. 58, No. 5, 1968, S. 1269-1282

Mood, Alexander M., Franklin A. Graybill und Duane C. Boes, *Introduction To The Theory Of Statistics*, third edition, McGraw-Hill, Auckland u.a.O. 1974

Mueller, Fred J., *The Burden of Compliance, A Study of the Nature and Costs of Tax Collection by the small Business Firm*, prepared by the University of Washington Bureau of Business Research, 1963

Musgrave, Richard A. und Peggy B. Musgrave, *Public finance in theory and practice*, McGraw-Hill, New York, 1973 und 5. ed., 1989

Neumann, Lothar F., *Die Sozialordnung der Bundesrepublik Deutschland*, 3. Auflage, Frankfurt/Main 1990

Neumark, Fritz, "Der Aufstieg der Einkommensteuer. Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung", Uwe Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an: Eine Kulturgeschichte der Steuer*, München 1986, S. 232-244

NG, Yew Kwang, Welfare Economics, Introduction and Development of Basic Concepts, London, Basingstone 1979

Niskanen, William A., *Bureaucracy and Representative Government*, Aldine-Atherton, Chicago, New York 1971

North, Douglass C., "Economic Performance Through Time", *The American Economic Review*, Vol. 84, No. 3, 1994, S. 359-368

Oates, Wallace E., "On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey", Brennan, Goeffrey et al., eds., *Taxation and Fiscal Federalism, Essays in Honour of Russel Mathews*, Sydney u.a.O. 1988, S. 65-82

Olson, Mancur, *Die Logik des kollektiven Handelns: Kollektivgüter und die Theorie der Gruppen*, 2.,durchgesehene Auflage, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1985

Oster, Clinton V. und Arthur D. Lynn, "Compliance Costs And The Ohio Axle Mile Tax: A Case Study", *National Tax Journal*, Vol. VIII, No. 2, 1955, S. 209-214

Parker, Seth K., "Compliance Costs of the Value-Added Tax", *Taxes*, Vol. 54, No. 6, 1976, S. 369-380

Parkinson, C. Northcote, *Parkinsons Gesetz und andere Untersuchungen über die Verwaltung*, aus dem Englischen übertragen von Richard Kaufmann, 1978 (1957)

Parkinson, C. Northcote, *Parkinsons neues Gesetz*, übersetzt von Dr. Klaus Machold, Düsseldorf und Wien, 1982 (1980)

Peffekoven, Rolf, "Öffentliche Finanzen", D. Bender et al. (Hrsg.), *Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik*, Bd. 1, 4., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1990, S. 475-588

Pitt, Mark M. und Joel Slemrod, "The Compliance Cost Of Itemizing Deductions: Evidence From Individual Tax Returns, *American Economic Review*, *Papers and Proceedings*, Vol. 79, No. 5, 1989, S. 1224-1232

Pohmer, Dieter, "Allgemeine Umsatzsteuern", Fritz Neumark unter Mitwirkung von Norbert Andel und Heinz Haller (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft,* Bd. II, Tübingen 1980, S. 658-707

Pommerehne, Werner W. und Friedrich Schneider, "Fiscal Illusion, Political Institutions, And Local Public Spending", *KYKLOS, Internationale Zeitschrift für Sozialwissenschaften*, Vol. 31, Fasc. 3, 1978, S. 381-407

Pope, Jeff und Richard Fayle, *The Compliance Costs Of Personal Income Taxation In Australia 1986/87: Empirical Results*, Department Of Economics, The University of Western Australia, Discussion Paper 90.06, Western Australia 1990

Pope, Jeff und Richard Fayle, *The Compliance Costs of Public Companies Income Taxation in Australia 1986/87: Empirical Results*, Department Of Economics, The University of Western Australia, Discussion Paper 91.09, Western Australia 1991

Pope, Jeff, *The Compliance Costs of Taxation in Australia: An Economic and Policy Perspective,* University of Technology Perth Western Australie, School of Economics and Finance, Working Paper Series No. 92.07, 1992

Pope, Jeff, "The Compliance Costs of Taxation in Australia and Tax Simplification: the Issues", *Australian Journal of Management*, Vol. 18, No. 1., 1993a, S. 69-89

Pope, Jeff, Richard Fayle und D.L. Chen, *The Compliance Costs of the Wholesale Sales Tax,* Australian Tax Research Foundation, Research Study, Sydney 1993b

Pope, Jeff, Richard Fayle und D.L. Chen, *The compliance costs of employment-related taxation in Australia: employers'pay-as-you-earn, fringe benefits tax, prescribed payments system and payroll tax 1989/1990,* Australian Tax Research Foundation, Research Study, Sydney 1993c

Pope, Jeff und Chen Dongling, *Determinants Of The Time Taken To Deal With Personal Income Tax Affairs In Australia*, Department Of Economics, The University of Western Australia, Discussion Paper 93.11, Western Australia 1993d

Pope, Jeff, Richard Fayle und D.L. Chen, *The Compliance Costs of Companies' Income Taxation*, Australian Tax Research Foundation, Sydney 1994

Pope, Jeff, "The Compliance Costs Of Major Taxes In Australia", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 101-125

Posner, Richard, "The New Institutional Economics Meets Law and Economics", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 149, No. 1, 1993a, S. 73-87

Posner, Richard, "Reply", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 149, No. 1, 1993b, S. 119-121

Präsidium des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.), *Steuervereinfachung, Bestandsaufnahme - Reformvorschläge*, Stellungnahme zur Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu den Auswirkungen des Steuerrechts in der Praxis am 9. März 1994. Finanz- und Steuer-Information Nr. 29, Wiesbaden 1994

Prebble, John, "Costs Of Compliance With The New Zealand Controlled Foreign Company Regime", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 321-352

Puviani, Amilcare, *Teoria dell'Illusione Finanziaria*, Mailand u.a.O. 1903

Rahmann, Bernd und Hans-Georg Napp, *Die Amerikanische Einkommensteuerreform Als Vorbild Für die Bundesrepublik Deutschland?*, Friedrich-Ebert-Stiftung, Forschungsinstitut (Hrsg.), Diskussionspapiere zur Wirtschaftspolitik, Bonn 1987

Rappen, Hermann, "Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers", Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.), *RWI-Mitteilung*, Jg. 40, No. 3, 1989, S. 265-269

Raupach, Arndt, "Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, Möglichkeiten der Neubesinnung", Arndt Raupach, Klaus Tipke und Adalbert Uelner (Hrsg.), *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?*, Köln 1985, S. 15-132

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, *Bericht über die Lage der Steuerverwaltung (Veranlagung und Betriebsprüfung)*, Hamburg 1994

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, *Jahresbericht 1995 über die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung und der Haushaltsrechnung 1993*, Hamburg 1995

Recktenwald, H.C., "Analyse zusätzlicher Steuerlasten: Ein Stiefkind der Steuertheorie", Klaus Tipke, Hrsg., *Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft,* 61. (14.) Jg., Nr.3. Köln 1984, S. 265-269

Richter, Rudolf und Eirik Furubotn, *Neue Institutionenökonomik: Eine Einführung und kritische Würdigung,* übersetzt von Monika Streissler, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1996

Roppel, Ulrich, *Ökonomische Theorie der Bürokratie: Beiträge zu einer Theorie des Angebotsverhaltens staatlicher Bürokratien in Demokratien*, Schriftenreihe des Instituts für Allgemeine Wirtschaftsforschung der Albert-Ludwig-Universität Freiburg, Rudolf Haufe Verlag, Bd. 2, 1979

Rosen, Harvey S., *Public Finance*, 3. ed., Homewood, Ill.: Irwin 1992

Sandford, Cedric, *Hidden Costs Of Taxation*, Institute for Fiscal Studies, Publication No. 6, Juli 1973

Sandford, C.T., "Tax Compliance Costs, Evasion and Avoidance", David Collard, Richard Lecomber und Martin Slater (eds.), *Income Distribution: the Limits to Redistribution*, Proceedings of the Thirty-first Symposium of the Colston Research Society, held in the Universitiy of Bristol March 1979, 1980, S. 150-165

Sandford, Cedric et al., *Costs and Benefits of VAT*, 1981a

Sandford, Cedric, "Economic aspects of compliance costs", Alan Peacock und Francesco Forte (eds.), *The Political Economy Of Taxation*, Basil Blackwell, Oxford 1981b

Sandford, Cedric, Michael Godwin und Peter Hardwick, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, 1989a

Sandford, Cedric, "Administrative And Compliance Costs Of Taxation: General Report", International Fiscal Association, (ed.), *Studies on International Fiscal Law*, Vol. LXXIVb, 1989b

Sandford, Cedric, "The Administrative And Compliance Costs Of The United Kingdom´s Value-Added Tax", *Canadian Tax Journal*, Vol. 38, No. 1, 1990, S. 1-20

Sandford, Cedric, "The Rise And Rise Of Tax Compliance Costs", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 1-11

Sandmo, Agnar, "Income Tax Evasion, Labour Supply, And The Equity-Efficiency Tradeoff", *Journal of Public Economics*, Vol. 16, No. 3, 1981, S. 265-288

Schmidt, Kurt, "Grundprobleme der Besteuerung", Fritz Neumark unter Mitwirkung von Norbert Andel und Heinz Haller, Hrsg., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Band 2, 3. gänzl. überarbeitete Auflage, Tübingen 1980, S. 119-171

Schmölders, Günter, "Unmerkliche" Steuern, Finanzarchiv, Bad. 20, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1959/60, S. 23-34

Schmölders, Günter, *Finanzpolitik*, dritte, neu überarbeitete Auflage, Berlin und Heidelberg 1970

Schneider, Dieter, "Körperschaftsteuer", Fritz Neumark unter der Mitwirkung von Norbert Andel und Heinz Haller, Hrsg., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Tübingen, 1980, S. 509-563

Schremmer, Eckart, "Über "gerechte Steuern": Ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert", Eckart Schremmer, Hrsg., *Steuern und Abgaben und Dienste vom Mittelalter bis zur Gegenwart*, Referate der 15. Arbeitstagung der Gesellschaft für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte vom 14. bis 17. April 1993 in Bamberg, Hans Pohl et al. (Hrsg.), *Vierteljahrschrift für Wirtschafts- und Sozialgeschichte*, Beihefte, Nr. 114, Stuttgart 1994a

Schremmer, Eckart, "Steuern und Staatsfinanzen während der Industrialisierung Europas: England, Frankreich, Preußen und das Deutsche Reich 1800 bis 1914", H. Albach et al. (Hrsg.), *Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft*, begründet von F. von Liszt und W.Kastel, Berlin u.a.O. 1994b

Schumpeter, Joseph A., *Kapitalismus, Sozialismus und Demokratie*, 2., erweiterte Auflage, Bern 1950

Scott, Kenneth E., "The New Institutional Economics Meets Law and Economics: Comment", *Journal of Institutional and Theoretical Economics* , Vol. 149, No. 1, 1993, S. 92-95

Scott, Kenneth E., "Bounded Rationality and Social Norms: Concluding Comment", *Journal of Institutional And Theoretical Economics*, Vol. 150, No. 1, 1994, S. 315-319

Semmler, Ute, *Gesetzliche Folgekosten: Eine Fallstudie für Schleswig-Holstein*, Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V. (Hrsg.), Kiel 1994

Skinner, Jonathan und Joel Slemrod, "An Economic Perspective On Tax Evasion", *National Tax Journal*, Vol. 38, No. 3, 1985, S. 345-353

Slemrod, Joel und Niki Sorum, "The Compliance Cost Of The US Individual Income Tax System", *National Tax Journal*, Vol. 37, No. 4, Dez. 1984, S. 461-74

Slemrod, Joel und Shlomo Yitzhaki, "The Optimal Size of a Tax Collecting Agency", *The Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 82, No. 2, 1987, S. 183-192

Slemrod, Joel, "The Return to Tax Simplification: An Econometric Analysis", P*ublic Finance Quarterly*, Vol. 17, No. 1, 1989, S. 3-27

Slemrod, Joel und Marsha Blumenthal, "Measuring Taxpayer Burden and Attitudes for large Corporations", Report to the Co-ordinated Examination Program of the Internal Revenue Service, 1993

Slemrod, Joel und Marsha Blumenthal, "The Income Tax Compliance Cost of Big Business", *Public Finance Quarterly*, Vol. 24, No. 4, Oktober 1996. S. 411-438

Smith, Adam, *Der Wohlstand der Nationen: Eine Untersuchung seiner Natur und Ursachen,* aus dem Englischen übertragen und mit einer umfassenden Würdigung des Gesamtwerkes herausgegeben von H.C. Recktenwald, 5. Auflage, München 1990 (1789)

Statistisches Bundesamt (Hrsg.), *Statistisches Jahrbuch 1992 für die Bundesrepublik Deutschland*, Wiesbaden 1992

Statistisches Bundesamt (Hrsg.), *Statistisches Jahrbuch 1997 für die Bundesrepublik Deutschland*, Wiesbaden 1997

Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein (Hrsg.), "Das Einkommen der Einkommensteuerpflichtigen und seine Besteuerung in Schleswig-Holstein im Jahre 1980", *Statistische Berichte des Statistischen Landesamtes Schleswig-Holstein*, Kiel 1984

Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein (Hrsg.), "Das Einkommen der Einkommensteuerpflichtigen und seine Besteuerung in Schleswig-Holstein im Jahre 1986", *Statistische Berichte des Statistischen Landesamtes Schleswig-Holstein*, Kiel 1991

Statistisches Landesamt Schleswig-Holstein (Hrsg.), *Statistisches Jahrbuch Schleswig-Holstein 1992*, Kiel 1993

Stier, Winfried, *Empirische Forschungsmethoden*, Berlin u.a.O. 1996

Stigler, George J., "The Economics Of Information", *Journal of Political Economy*, Vol. 69, No. 3, 1961, S. 213-225

Stiglitz, Joseph E., "The General Theory of Tax Avoidance", *National Tax Journal*, Vol. 38, No. 3, 1985, S. 325-337

Stiglitz, Joseph E., *Finanzwissenschaft*, ins Deutsche übertragen und teilweise auf Verhältnisse in der Bundesrepublik Deutschland eingerichtet von Bruno Schönfelder, 2. Auflage (1. deutschsprachige Auflage), R.Oldenburg Verlag, München, Wien 1989

Strümpel, Burkhard, "The Disguised Tax Burden Compliance Costs Of German Businessmen And Professionals", *National Tax Journal*, Vol. 19, No. 1, 1966, S. 70-77

Tait, Alan, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund (ed.), 1988

Täuber, Gudrun, *Folgekosten der Besteuerung: Eine theoretische und empirische Analyse*, Spardorf: Wilfer 1984

Tiebel, Christoph, *Überwälzte Kosten der Gesetze: Eine empirische Analyse der Folgekosten für den Markt*, Horst C. Recktenwald (Hrsg.), Abhandlungen zu den Wirtschaftlichen Staatswissenschaften, Bd. 27, Göttingen 1986

Timm, Herbert, "Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert", Karl Häuser (Hrsg.), *Wandlungen der Besteuerung*, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Neue Folge Band 160, Berlin 1987, S. 11-57

Timmermann, Manfred, *Bürokratie und ökonomische Effizienz - "Das Gesetz der zunehmenden Bürokratisierung"*, überarbeitete Fassung der Antrittsvorlesung an der Hochschule St. Gallen am 21. Juni 1982, H.G. Graf, A. Meier und H.R. Wuffli (Hrsg.), Praxisorientierte Volkswirtschaftslehre, Festschrift für Francesco Kueschaurek, Bern 1988

Vaillancourt, Francois, "The Compliance Costs Of Taxes On Business And Individuals: A Review Of The Evidence", *Public Finance*, Vol. 42, No. 3, 1987, S. 395-414

Vaillancourt, Francois, "The Administrative and Compliance Costs of the Personal Income Tax and Payroll Tax System in Canada 1986", *Canadian Tax Paper,* No. 86, Canadian Tax Foundation, 1989

Vaillancourt, Francois, "The Compliance Costs Of Individuals In Canada: Personal Income Tax And Payroll Taxes", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 196-209

Varian, Hal R., *Mikroökonomie*, 3., völlig überarbeitete und stark erweiterte Auflage, R. Odenbourg Verlag, München 1989

Varian, Hal R., *What Use ist Economic Theory?*, Center for Research on Economic and Social Theory and Department of Economics, Working Paper Series, No. 14, Michigin 1993

Vogel, Horst A., "Steuertechnik und Steuerverwaltung", Norbert Andel, Heinz Haller und Fritz Neumark (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft,* Bd. 2, 3. gänzlich überarbeitet Auflage, Tübingen 1980, S. 267-315

Voigt, Rüdiger, "Verrechtlichung in Staat und Gesellschaft", Rüdiger Voigt (Hrsg.), *Verrechtlichung: Analysen zu Funktion und Wirkung von Parlamentarisierung, Bürokratisierung und Justizialisierung sozialer, politischer und ökonomischer Prozesse,* Athenäum Taschenbücher, Bd. 6221, Königstein 1980, S. 15-37

Voigt, Rüdiger. "Mehr Gerechtigkeit durch mehr Gesetz? Ein Beitrag zur Verrechtlichungsdiskussion", *Aus Politik und Zeitgeschichte*, Beilage zur Wochenzeitung Das Parlament, Bd. 21, 1981, S. 3-23

Wallschutzky, Ian, "Cost Of Compliance For Small Business: Results From Twelve Case Studies In Australia, Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 275-298

Weber, Max, *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriß der verstehenden Soziologie*, neu herausgegeben von Johannes Winckelmann, 2 Halbbände, Tübingen 1956

Weber, Max, *Rechtssoziologie*, aus dem Manuskript herausgegeben und eingeleitet von Johannes Winckelmann, Heinz Maus und Friedrich Fürstenberg, Soziologische Texte, Bd. 2, Neuwied 1960

Weber, Max, *Staatssoziologie, Soziologie der rationalen Staatsanstalt und der modernen politischen Parteien und Parlamente*, mit einer Einführung und Erläuterungen herausgegeben von Johannes Winckelmann, zweite, durchgesehene und ergänzte Auflage, Berlin 1966

Weber, Max, "Parlament und Regierung im neugeordneten Deutschland", Johannes Winckelmann, Hrsg., *Gesammelte Politische Schriften*, dritte, erneut vermehrte Auflage, Tübingen (1918) 1971

West, E.G. und Stanley L. Winer, "Optimal fiscal illusion and the size of government", *Public Choice*, Vol. 35, No. 5, 1980, S. 607-622

Wicks, John H., "Taxpayer Compliance Costs from the Montana Personal Income Tax", *Montana Business Quarterly*, Vol. 3, No. 4, 1965, S. 37-42

Wicks, John H. und Michael N. Killworth, "Administrative and Compliance Costs of State and Local Taxes", *National Tax Journal*, Vol. 20, No. 3, 1967, S. 309-315

Wicksell, Knut, *Finanztheoretische Untersuchungen*, nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens, Gustav Fischer, Jena 1896

Wiggins, St. N., "The Economics of the Firm and Contracts: A Selective Survey", *Journal of Institutional and Theoretical Economics,* Vol. 147, No. 4, 1991, S. 603-661

Williamson, Oliver E., Transaction-Cost Economics: The Governance Of Contractual Relations", *Journal of Law and Economics*, Vol. 22, No. 2, 1979, S. 233-261

Williamson, Oliver E., *The Economic Institutions Of Capitalism: Firms, Markets Relational Contracting*, Free Press, New York 1985, deutsch: *Die ökonomischen Institutionen des Kapitalismus: Unternehmen, Märkte, Kooperationen*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1990

Williamson, Oliver E., "Transaction Cost Economics Meets Posnerian Law and Economics", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 149, No. 1, 1993, S. 99-118

Williamson, Oliver E., "Concluding Comment", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 150, No. 1, 1994, S. 320-324

Wiseman, Jack, "The Black Box", *The Economic Journal,* Vol. 101, No. 4, 1991, S. 149-155

Wittkämper, Gerhard W., "Bürokratieverlagerung - Ursachen, Folgen und Möglichkeiten eines Abbaus, *Wirtschaftsdienst, Wirtschaftspolitische Monatszeitschrift*, 64. Jg., Heft 2, 1984, S. 95-100

Wurts, Brian, "Report On The Plamondon Compliance Cost Study For The Canadian Goods And Services Tax", Cedric Sandford (ed.), *Tax Compliance Costs: Measurement And Policy*, published by Fiscal Publications, 1995, S. 299-320

Xaver, Franz, "Artikel "Umsatzsteuern I: Ziele und Ausgestaltung"", *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW)*, Bd. 8, Stuttgart u.a.O. 1977, S. 27-40

Yocum, James C., *Retailers`Costs of Sales Tax Collection in Ohio*, The Ohio State University, published by Bureau of Business Research, Monograph Number 100, 1961

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Band 1 Werner Steden: Finanzpolitik und Einkommensverteilung. Ein Wachstums- und Konjunkturmodell der Bundesrepublik Deutschland. 1979.

Band 2 Rainer Hagemann: Kommunale Finanzplanung im föderativen Staat. 1976.

Band 3 Klaus Scherer: Maßstäbe zur Beurteilung von konjunkturellen Wirkungen des öffentlichen Haushalts. 1977.

Band 4 Brita Steinbach: "Formula Flexibility" - Kritische Analyse und Vergleich mit diskretionärer Konjunkturpolitik. 1977.

Band 5 Hans-Georg Petersen: Personelle Einkommensbesteuerung und Inflation. Eine theoretisch-empirische Analyse der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland. 1977.

Band 6 Friedemann Tetsch: Raumwirkungen des Finanzsystems der Bundesrepublik Deutschland. Eine Untersuchung der Auswirkungen der Finanzreform von 1969 auf die Einnahmenposition der untergeordneten Gebietskörperschaften und ihrer regionalpolitischen Zieladäquanz. 1978.

Band 7 Wilhelm Pfähler: Normative Theorie der fiskalischen Besteuerung. Ein methodologischer und theoretischer Beitrag zur Integration der normativen Besteuerungstheorie in der Wohlfahrtstheorie. 1978.

Band 8 Wolfgang Wiegard: Optimale Schattenpreise und Produktionsprogramme für öffentliche Unternehmen. Second-Best Modelle im finanzwirtschaftlichen Staatsbereich. 1978.

Band 9 Hans P. Fischer: Die Finanzierung des Umweltschutzes im Rahmen einer rationalen Umweltpolitik. 1978.

Band 10 Rainer Paulenz: Der Einsatz finanzpolitischer Instrumente in der Forschungs- und Entwicklungspolitik. 1978.

Band 11 Hans-Joachim Hauser: Verteilungswirkungen der Staatsverschuldung. Eine kreislauftheoretische Inzidenzbetrachtung. 1979.

Band 12 Gunnar Schwarting: Kommunale Investitionen. Theoretische und empirische Untersuchungen der Bestimmungsgründe kommunaler Investitionstätigkeit in Nordrhein-Westfalen 1965-1972. 1979.

Band 13 Hans-Joachim Conrad: Stadt-Umland-Wanderung und Finanzwirtschaft der Kernstädte. Amerikanische Erfahrungen, grundsätzliche Zusammenhänge und eine Fallstudie für das Ballungsgebiet Frankfurt am Main. 1980.

Band 14 Cay Folkers: Vermögensverteilung und staatliche Aktivität. Zur Theorie distributiver Prozesse im Interventionsstaat. 1981.

Band 15 Helmut Fischer: US-amerikanische Exportförderung durch die DISC-Gesetzgebung. 1981.

Band 16 Günter Ott: Einkommensumverteilungen in der gesetzlichen Krankenversicherung. Eine quantitative Analyse. 1981.

Band 17 Johann Hermann von Oehsen: Optimale Besteuerung. *(Optimal Taxation)*. 1982.

Band 18 Richard Kössler: Sozialversicherungsprinzip und Staatszuschüsse in der gesetzlichen Rentenversicherung. 1982.

Band 19 Hinrich Steffen: Zum Handlungs- und Entscheidungsspielraum der kommunalen Investitionspolitik in der Bundesrepublik Deutschland. 1983.

Band 20 Manfred Scheuer: Wirkungen einer Auslandsverschuldung des Staates bei flexiblen Wechselkursen. 1983.

Band 21 Christian Schiller: Staatsausgaben und crowding-out-Effekte. Zur Effizienz einer Finanzpolitik keynesianischer Provenienz. 1983.

Band 22 Hannelore Weck: Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse. 1983.

Band 23 Wolfgang Schmitt: Steuern als Mittel der Einkommenspolitik. Eine Ergänzung der Stabilitätspolitik? 1984.

Band 24 Wolfgang Laux: Erhöhung staatswirtschaftlicher Effizienz durch budgetäre Selbstbeschränkung? Zur Idee einer verfassungsmäßig verankerten Ausgabengrenze. 1984.

Band 25 Brita Steinbach-van der Veen: Steuerinzidenz. Methodologische Grundlagen und empirisch-statistische Probleme von Länderstudien. 1985.

Band 26 Albert Peters: Ökonomische Kriterien für eine Aufgabenverteilung in der Marktwirtschaft. Eine deskriptive und normative Betrachtung für den Allokationsbereich. 1985.

Band 27 Achim Zeidler: Möglichkeiten zur Fortsetzung der Gemeindefinanzreform. Eine theoretische und empirische Analyse. 1985.

Band 28 Peter Bartsch: Zur Theorie der längerfristigen Wirkungen 'expansiver' Fiskalpolitik. Eine dynamische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der staatlichen Budgetbeschränkung und ausgewählter Möglichkeiten der öffentlichen Defizitfinanzierung. 1986.

Band 29 Konrad Beiwinkel: Wehrgerechtigkeit als finanzpolitisches Verteilungsproblem. Möglichkeiten einer Kompensation von Wehrungerechtigkeit durch monetäre Transfers. 1986.

Band 30 Wolfgang Kitterer: Effizienz- und Verteilungswirkungen des Steuersystems. 1986.

Band 31 Heinz Dieter Hessler: Theorie und Politik der Personalsteuern. Eine Kritik ihrer Einkommens- und Vermögensbegriffe mit Blick auf die Leistungsfähigkeitstheorie. 1994.

Band 32 Wolfgang Scherf: Die beschäftigungspolitische und fiskalische Problematik der Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung. Eine Auseinandersetzung mit der Kritik an der lohnbezogenen Beitragsbemessung. 1987.

Band 33 Andreas Mästle: Die Steuerunion. Probleme der Harmonisierung spezifischer Gütersteuern. 1987.

Band 34 Günter Ott: Internationale Verteilungswirkungen im Finanzausgleich der Europäischen Gemeinschaften. 1987.

Band 35 Heinz Haller: Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern. Ein Diskussionsbeitrag zur Gemeindesteuerreform. 1987.

Band 36 Thomas Kuhn: Schlüsselzuweisungen und fiskalische Ungleichheit. Eine theoretische Analyse der Verteilung von Schlüsselzuweisungen an Kommunen. 1988.

Band 37 Walter Hahn: Steuerpolitische Willensbildungsprozesse in der Europäischen Gemeinschaft. Das Beispiel der Umsatzssteuer-Harmonisierung. 1988.

Band 38 Ulrike Hardt: Kommunale Finanzkraft. Die Problematik einer objektiven Bestimmung kommunaler Einnahmemöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltsplanung und im kommunalen Finanzausgleich. 1988.

Band 39 Jochen Michaelis: Optimale Finanzpolitik im Modell überlappender Generationen. 1989.

Band 40 Bernd Raffelhüschen: Anreizwirkungen der sozialen Alterssicherung. Eine dynamische Simulationsanalyse. 1989.

Band 41 Berend Diekmann: Die Anleihe- und Darlehenstransaktionen der Europäischen Gemeinschaften. 1990.

Band 42 Helmut Kaiser: Konsumnachfrage, Arbeitsangebot und optimale Haushaltsbesteuerung. Theoretische Ergebnisse und mikroökonometrische Simulation für die Bundesrepublik Deutschland. 1990.

Band 43 Rüdiger von Kleist: Das Gramm-Rudman-Hollings-Gesetz. Ein gescheiterter Versuch der Haushaltskonsolidierung. 1991.

Band 44 Rolf Hagedorn: Steuerhinterziehung und Finanzpolitik. Ein theoretischer Beitrag unter besonderer Berücksichtigung der Hinterziehung von Zinserträgen. 1991.

Band 45 Cornelia S. Behrens: Intertemporale Verteilungswirkungen in der gesetzlichen Krankenversicherung der Bundesrepublik Deutschland. 1991.

Band 46 Peter Saile: Ein ökonomischer Ansatz der Theorie der intermediären Finanzgewalten – Die Kirchen als Parafisci. 1992.

Band 47 Peter Gottfried: Die verdeckten Effizienzwirkungen der Umsatzsteuer. Eine empirische allgemeine Gleichgewichtsanalyse. 1992.

Band 48 Andreas Burger: Umweltorientierte Beschäftigungsprogramme. Eine Effizienzanalyse am Beispiel des "Sondervermögens Arbeit und Umwelt". 1992.

Band 49 Jeanette Malchow: Die Zuordnung verteilungspolitischer Kompetenzen in der Europäischen Gemeinschaft. Eine Untersuchung aufgrund einer Fortentwicklung der ökonomischen Theorie des Föderalismus. 1992.

Band 50 Barbara Seidel: Die Einbindung der Bundesrepublik Deutschland in die Europäischen Gemeinschaften als Problem des Finanzausgleichs. 1992.

Band 51 Ralph Wiechers: Markt und Macht im Rundfunk. Zur Stellung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten im dualen Rundfunksystem der Bundesrepublik Deutschland. 1992.

Band 52 Klaus Eckhardt: Probleme einer Umweltpolitik mit Abgaben. 1993.

Band 53 Oliver Schwarzkopf: Die Problematik unterschiedlicher Körperschaftsteuersysteme innerhalb der EG. 1993.

Band 54 Thorsten Giersch: Bergson-Wohlfahrtsfunktion und normative Ökonomie. 1993.

Band 55 Li-Fang Chou: Selbstbeteiligung bei Arzneimitteln aus ordnungspolitischer Sicht. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. 1993.

Band 56 Harald Schlee: Einkommensteuerliche Behandlung von Transferzahlungen. Zur Neuordnung der Familienbesteuerung sowie der Besteuerung von Versicherungsleistungen und Sozialtransfers. 1994.

Band 57 Alexander Spermann: Kommunales Krisenmanagement. Reaktionen baden-württembergischer Stadtkreise auf steigende Sozialhilfekosten und Einnahmenausfälle (1980-92). 1993.

Band 58 Otto Roloff / Sibylle Brander / Ingo Barens / Claudia Wesselbaum: Direktinvestitionen und internationale Steuerkonkurrenz. 1994.

Band 59 Claudia Wesselbaum-Neugebauer: Internationale Steuerbelastungsvergleiche. 1994.

Band 60 Stephanie Miera: Kommunales Finanzsystem und Bevölkerungsentwicklung. Eine Analyse des kommunalen Finanzsystems vor dem Hintergrund der sich abzeichnenden Bevölkerungsentwicklung am Beispiel Niedersachsens unter besonderer Berücksichtigung des Landkreises Wolfenbüttel und seiner Gemeinden. 1994.

Band 61 Wolfgang Scherf: Die Bedeutung des kaldorianischen Verteilungsmechanismus für die gesamtwirtschaftlichen Wirkungen der staatlichen Neuverschuldung. 1994.

Band 62 Rainer Volk: Vergleich der Vergünstigungseffekte der verschiedenen investitionsfördernden Maßnahmen. 1994.

Band 63 Hans-Georg Napp: Kommunale Finanzautonomie und ihre Bedeutung für eine effiziente lokale Finanzwirtschaft. 1994. 2., unveränderte Auflage 1994.

Band 64 Bernd Rahmann / Uwe Steinborn / Günter Vornholz: Empirische Analyse der Autonomie lokaler Finanzwirtschaften in der Europäischen Gemeinschaft. 1994.

Band 65 Carsten Kühl: Strategien zur Finanzierung der Altlastensanierung. 1994.

Band 66 Stephan Boll: Intergenerationale Umverteilungswirkungen der Fiskalpolitik in der Bundesrepublik Deutschland. Ein Ansatz mit Hilfe des Generational Accounting. 1994.

Band 67 Karl Justus Bernhard Neumärker: Finanzverfassung und Staatsgewalt in der Demokratie. Ein Beitrag zur konstitutionellen Finanztheorie. 1995.

Band 68 Christian Haslbeck: Zentrale versus dezentrale Internalisierung externer Effekte bei unvollständiger Information. 1995.

Band 69 Regina Müller: Horizontale oder vertikale Transfers zur Durchsetzung eines horizontalen Finanzausgleichs. 1995.

Band 70 Christian Hockenjos: Öffentliche Sportförderung in der Bundesrepublik Deutschland. Darstellung und finanztheoretische Analyse. 1995.

Band 71 Manfred Rosenstock: Die Kontrolle und Harmonisierung nationaler Beihilfen durch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften. 1995.

Band 72 Christian Rüsch: Wohnungsbau- und Wohneigentumspolitik im Rahmen der Einkommensteuer. Eine Analyse unter steuersystematischen, verteilungspolitischen und fiskalischen Aspekten. 1996.

Band 73 Stephan Winters: Die kollektive Vorsorge für den Pflegefall im Alter. Eine Untersuchung am Beispiel der gesetzlichen Pflegeversicherung in den Niederlanden. 1996.

Band 74 Knut Blind: Allokationsineffizienzen auf Sicherheitsmärkten: Ursachen und Lösungsmöglichkeiten. Fallstudie: Informationssicherheit in Kommunikationssystemen. 1996.

Band 75 Barbara Petrick-Rump: Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien. Untersuchung konkreter Erfahrungen ausgewählter Länder mit dem Einsatz von Steueramnestien anhand eines effizienten Steueramnestieprogramms. 1996.

Band 76 Georg Hirte: Effizienzwirkungen von Finanzausgleichsregelungen. Eine Empirische Allgemeine Gleichgewichtsanalyse für die Bundesrepublik Deutschland. 1996.

Band 77 Ulrike Kirchhoff: Die rheinland-pfälzischen Gemeinden im System des Finanzausgleichs. 1996.

Band 78 Kerstin Keil: Der soziale Mietwohnungsbau: Mängel und Alternativen. 1996.

Band 79 Bernhard Manzke: Kinderlastenausgleich versus verstärkte Einwanderung. Alternative Ansätze zur langfristigen Sicherung der Gesetzlichen Rentenversicherung. 1997.

Band 80 Hariolf M. Wenzler: Institutionenökonomik und öffentliche Finanzkontrolle. Eine Analyse am Beispiel der Europäischen Union. 1997.

Band 81 Joachim Nagel: Supply-Side Policy in den USA. Eine theoretische und empirische Analyse der angebotsorientierten Wirtschaftspolitik Reagans unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte. 1997.

Band 82 Heinz Lampert: Krise und Reform des Sozialstaates. 1997.

Band 83 Monika Hanswillemenke / Bernd Rahmann: Zwischen Reformen und Verantwortung für Vollbeschäftigung. Die Finanz- und Haushaltspolitik der sozial-liberalen Koalition von 1969 bis 1982. 1997.

Band 84 Berthold Fürst: Die Maastrichter Budgetkriterien im Konflikt mit der Verschuldungsautonomie der deutschen Gebietskörperschaften. 1997.

Band 85 Burkhard Pahnke: Einkommensorientierte Förderung des sozialen Mietwohnungsbaues. Bestandsaufnahme und Kritik. 1998.

Band 86 Judith Safford: Staatsverschuldung im Vereinigten Königreich. Die öffentliche Verschuldung unter der Konservativen Regierung von 1979-1994. Ursachen und Auswirkungen. 1998.

Band 87 Ralf Oberheide: Die Bekämpfung der Steuerumgehung. 1998.

Band 88 Achim Truger: Die neue Finanzwissenschaft zwischen Realitätsferne und Irrelevanz der Annahmen. Eine methodologische Analyse potentieller Verteidigungsstrategien der neuen Finanzwissenschaft gegen den Vorwurf der Realitätsferne ihres entscheidungstheoretischen Fundamentes. 1998.

Band 89 Karin Bickel: Familienbezogene Elemente im System der gesetzlichen Rentenversicherung. Unter besonderer Berücksichtigung von Ein-Eltern-Familien. 1999.

Band 90 Wolfgang Scherf: Schlüsselzuweisungen und Kreisumlage. Die Problematik der Finanzierung der Landkreise am Beispiel des kommunalen Finanzausgleichs von Rheinland-Pfalz. 1998.

Band 91 Sandra Ehmann: Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich. 1999.

Band 92 Hendrik Suermann: Einkommensteuerliche Behandlung von Währungsgewinnen und -verlusten. Eine finanzwissenschaftliche Analyse des Steuerrechts in den USA und in Deutschland. 1999.

Band 93 Rolf Bösinger: Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs 1995. Eine theoretische und empirische Analyse unter Berücksichtigung von allokationstheoretischen und polit-ökonomischen Gesichtspunkten. 1999.

Band 94 Ulrich Ermschel: Finanzwirtschaftliche Konsequenzen beim Übergang auf das Ursprungslandprinzip im Europäischen Binnenmarkt. Eine Untersuchung am Beispiel des unvollkommenen oligopolistischen Neufahrzeugmarktes. 1999.

Band 95 Ute Hansen: Überwälzte Leistungen der Administration. Eine empirische und theoretische Analyse. 2000.

Band 96 Hans-Werner Seiler: Zur Durchsetzung der Einmalbesteuerung deutscher Körperschaftsgewinne. Strategien zur Vermeidung der im deutschen Körperschaftsteuersystem angelegten Benachteiligung ausländischer Anteilseigner. Eine finanzwissenschaftliche Analyse. 2000.

Peter Lang · Europäischer Verlag der Wissenschaften

Michael Steiner (Hrsg.)

Wirtschaftspolitische Beratung heute

Mit Beiträgen von Wolfgang Franz, Helmut Kramer, Herbert Paierl, Gerhard Rosegger, Kurt Rothschild, Michael Steiner, Erich Streißler, Gunther Tichy

Frankfurt/M., Berlin, Bern, New York, Paris, Wien, 1998. 83 S.
ISBN 3-631-32969-5 · br. DM 28.–*

Wirtschaftspolitische Beratung bewegt sich seit jeher im Spannungsfeld vielfältiger Interessen, oft widersprüchlicher ökonomischer Erkenntnisse und unterschiedlicher Verantwortungsbereiche der Beratenen und Beratenden. Angesichts der Debatten um Globalisierung und Internationalisierung, des Konfliktes von Staatsinterventionismus versus Neoliberalismus sowie der Situation auf dem Arbeitsmarkt bleibt sie auch heute eine heikle Aufgabe. Die Beiträge dieses Bandes – von international renommierten Wirtschaftsforschern verfaßt – geben einen Einblick in die Schwierigkeiten der wirtschaftspolitischen Beratung; sie zeigen aber auch, daß man alten und neuen Problemen nicht hilflos ausgeliefert ist und ökonomischer common sense korrigierend einzugreifen vermag.

Aus dem Inhalt: Wider das Technokratentum in der Ökonomie · Wirtschaftliche Beratung als selbstreflexive Aufklärung · Beratung als kontinuierlicher Diskurs · Beratung als diktatorisches Unterfangen · Über die Liebe zwischen Politikern und Beratern und andere kontroverse Fragen der Politikberatung · Gegen wirtschaftliche und denkerische Krisen

Frankfurt/M · Berlin · Bern · New York · Paris · Wien
Auslieferung: Verlag Peter Lang AG
Jupiterstr. 15, CH-3000 Bern 15
Telefax (004131) 9402131
*inklusive Mehrwertsteuer
Preisänderungen vorbehalten