ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Krause-Junk, Gerold (Ed.)

Book

Steuersysteme der Zukunft

Schriften des Vereins für Socialpolitik, No. 256

Provided in Cooperation with:
Verein für Socialpolitik / German Economic Association

Suggested Citation: Krause-Junk, Gerold (Ed.) (1998) : Steuersysteme der Zukunft, Schriften des Vereins für Socialpolitik, No. 256, ISBN 978-3-428-49270-1, Duncker & Humblot, Berlin, https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/285709

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/legalcode.de

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Schriften des Vereins für Socialpolitik

Band 256

zugleich Beiheft 6

Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Jahrestagung 1996

Steuersysteme der Zukunft

Herausgegeben von

Gerold Krause-Junk

und

Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung:

Rudolf Richter

Neue Institutionenökonomik – Ideen und Möglichkeiten

Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Schriften des Vereins für Socialpolitik

Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Neue Folge Band 256

zugleich Beiheft 6

Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

SCHRIFTEN DES VEREINS FÜR SOCIALPOLITIK
Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
Neue Folge Band 256

zugleich Beiheft 6

Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften in Kassel vom 25. - 27. September 1996

Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik
Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
in Kassel 1996

Steuersysteme der Zukunft

Herausgegeben von

Gerold Krause-Junk

und

Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung:

Rudolf Richter

Neue Institutionenökonomik – Ideen und Möglichkeiten



Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

[Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften / Beiheft]
Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften / Beiheft. –
Berlin : Duncker und Humblot
Reihe Beiheft zu: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
ISSN 0942-623X

6. Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften: Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
1996. Steuersysteme der Zukunft. – 1998

Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften:
Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. –
Berlin : Duncker und Humblot
(Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften : Beiheft ; . . .)
Früher Schriftenreihe

1996. Steuersysteme der Zukunft. – 1998

Steuersysteme der Zukunft : [in Kassel vom 25. - 27. September 1996] / hrsg. von Gerold Krause-Junk. Und Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung: Rudolf Richter, Neue Institutionenökonomik – Ideen und Möglichkeiten. – Berlin : Duncker und Humblot, 1998
(Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften ; 1996) (Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften : Beiheft ; 6) (Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften ; N. F., Bd. 256)
ISBN 3-428-09270-8

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, für sämtliche Beiträge vorbehalten
© 1998 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0505-2777
ISBN 3-428-09270-8

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ♾

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Vorwort

Steuerreformen haben weltweit Konjunktur – nachdem es viele Jahre so schien, als würden gerade dabei die politischen Kosten höher als die Erfolgsaussichten eingeschätzt. Viele Wege zu den Steuersystemen der Zukunft werden eingeschlagen und noch mehr vorgeschlagen. Welche davon zu Hauptverkehrsadern und welche zu Sackgassen werden, wird auch erst die Zukunft erweisen. Dies gilt nicht weniger für die Ideen und Konzepte, auf die sich die Reformen stützen. Freilich: Steuergesetze kommen und gehen, Ideen aber überdauern. Mit der Auswahl der Themen und Referate hofft die Kommission, den weiten Bogen von den historischen Quellen steuerpolitischer Ideale über die aktuellen steuerpolitischen Anforderungen und Probleme bis zu richtungweisenden Reformen gespannt zu haben.

Als Herausgeber liegt mir am Herzen, mich bei den beiden anderen Kommissionsmitgliedern, Dieter Schneider, Bochum, und Friedrich Schneider, Linz, für das stete Einvernehmen zu bedanken. Unser gemeinsamer, ganz besonderer Dank gilt natürlich den Autoren. Darüber hinaus sind alle, nicht zuletzt Gastgeber und Teilnehmer, die für den Erfolg der Kasseler Tagung verantwortlich waren, in den Dank einzuschließen.

Hamburg, 1997 *Gerold Krause-Junk*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Inhaltsverzeichnis

I. Referate zum Tagungsthema

1. Plenumssitzung

Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems

By *Vito Tanzi,* Washington 11

Internationale Mobilität von Steuerbasen – Ist nationale Steuerpolitik noch möglich?

Von *Ulrich Schreiber,* Hannover 29

2. Plenumssitzung

Steuervereinfachung im Rahmen der Unternehmensbesteuerung

Von *Jochen Sigloch,* Bayreuth 89

Steuerpolitische Ideale – gestern und morgen

Von *Christian Scheer,* Hamburg 155

3. Plenumssitzung

Effizienzorientierte Steuerreformen – läßt sich die Verteilungsfrage vernachlässigen?

Von *Hans Fehr* und *Wolfgang Wiegard,* Tübingen 199

Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen

Von *Manfred Rose,* Heidelberg 247

Ökologische Steuerreform: Utopie oder realistische Alternative?

Von *Gebhard Kirchgässner,* St. Gallen 279

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

II. Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung

Neue Institutionenökonomik. Ideen und Möglichkeiten

Von *Rudolf Richter,* Saarbrücken 323

III. Liste der Referate der offenen Tagung 357

Verzeichnis der Referenten der Kerntagung 381

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

I. Referate zum Tagungsthema

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems

By *Vito Tanzi**, Washington

I. Introduction

In recent years the world has been enjoying the benefits coming from a progressive integration of the world economies. Economies that had been autarkic and closed have opened up and are being integrated in a truly world economy. A global capital market has come into existence allowing huge movements of capital which are promoting interest rate parity at world level.

The benefits from this process of globalization are many and some are obvious: (a) world resources are better allocated; thus, output and standards of living rise; (b) because of the greater access to foreign goods, individuals enjoy a greater range of choice in goods and services; (c) because the cost of travel has fallen significantly (in time and money), many individuals are able to visit far away places; (d) the amount and range of information available to individuals has increased enormously while the cost of getting information has fallen dramatically.

The significance of these benefits can be easily appreciated. But, as is often the case, these developments also bring some negative aspects. Globalization can create or aggravate, potential problems. It is, thus, important to control these negative developments so that they are prevented from becoming large enough to cast a bad light on the process of globalization and to provoke policies aimed at reversing the recent trends. In my talk today I will focus on the implications for tax systems.[1]

---

* Director, Fiscal Affairs Department. The views expressed are those of author and not necessarily those of the International Monetary Fund. Comments received from Liam Ebrill, Roger Gordon, Paul Bernd Spahn, Emil Sunley, and Howell Zee were much appreciated.

[1] See for discussion of these issues, *Jacob A. Frenkel, Assaf Razin,* and *Efraim Sadka,* International Taxation in an Integrated World (Cambridge, Mass: MIT Press, 1991); and *Vito Tanzi,* Taxation in an Integrated World (Washington, D. C.: The Brookings Institution, 1995).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

II. Globalization and Tax Policy

Globalization implies that many *national* policies come to have effects beyond a country's borders. It, thus, tends to create frictions between the developments described above and traditional, national policies or institutions which, to a large extent, still reflect the closed-economy environment and thinking that existed when they were first developed or created. This conflict characterizes many policy areas and is becoming particularly strong in taxation. The ongoing debate on taxation within the European Union is evidence of this conflict. In my presentation, I will argue that this is an issue with worldwide significance.

The tax systems of many countries came into existence or developed at a time when trade among countries was greatly controlled and limited and when large capital movements were almost nonexistent.[2] At that time, trade flows among countries were reduced by high tariffs or by physical restrictions to the movement of goods, and capital flows were forbidden or, at least, were greatly controlled. In that environment, most enterprises operated largely within the borders of the countries in which they had originated and most individuals earned their incomes from activities or investments carried out in the countries in which they had their legal residence. Trade flows, the profits of enterprises, personal incomes and consumption, and net wealth, could all be taxed by the countries' authorities without conflicting claims by other countries' authorities and without concerns about taxes paid to other jurisdictions.

In the environment described above the application of what is sometimes called the "territoriality principle," which gives a country the right to tax all incomes and activities within its territory, did not cause conflict or difficulty. Tax policies by any one country could be pursued without much concern or much thought about how they would affect other countries. Equally, the tax policies of other countries were of only marginal, if any, interest to a country's policymakers because they did not affect the behavior of its citizens. Until recent years the study of taxation reflected this environment and was, thus, almost exclusively the study of taxation in a closed economy as is evident from most standard textbooks and articles.

Globalization and the progressive integration of world economies have been changing all this. In the present environment the actions of many governments have come to be greatly constrained or influenced by the actions of other governments, and spillover-effects across frontiers generated by taxation have become common and important. This has opened the possibility for some countries to take advantage of this new situation by attracting to them a larger share of the world tax base, thus exporting some of their tax burden. A full treatment of these aspects is

---

[2] For example, global income taxes were much influenced by *Henry Simons'* classic book, Personal Income Taxation (University of Chicago Press) written in 1938. Value-added taxes were influenced by Maurice Lauré's book written in 1952 and by the subsequent introduction of such a tax in France.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

beyond the scope of this paper. However, a few examples dealing with different taxes will illustrate some of the relevant aspects.

Sales Taxes

With increasing frequency, some countries are trying to entice foreign consumers to do some shopping in their territories.[3] The enticement is provided by keeping their excise and sales taxes low (especially) on easily transportable and expensive commodities. In this way they can "export" some of their tax burden thus reducing other countries' tax revenue while increasing their own. These actions are particularly advantageous for small countries which may be able to attract buyers from larger neighbors.[4] For these smaller countries the elasticity of tax revenue with respect to changes in their tax rates may be particularly high because of the possibility of cross-frontier shopping. Cross-frontier shopping has been increasing as a result of more open frontiers, better information, more international advertising, lower transportation costs, greater mobility of individuals, mail order shopping, and technological and policy development such as the use of internet and of credit cards to pay for cross-border purchases.

This process has also reduced the degree of freedom of some countries in imposing the taxes they want to impose. For example, when a Canadian province tried to increase taxes on cigarettes to discourage smoking, it had to give up because the demand for cigarettes shifted across the border towards less-taxed and, thus, cheaper American cigarettes.[5] There is increasing evidence from research studies that this cross-frontier shopping, caused by tax rate differentials, is growing in importance. Under present and likely future circumstances this trend can be assumed to continue.

Taxes on Enterprise Income

Many enterprises have become "multinational" and, in some cases, have almost lost their original national identity especially in an economic sense. Some of these enterprises have established integrated production processes in different countries. For example, they may produce raw materials in countries A and B, convert them into intermediate products in countries C and D, and use them to produce finished products in country E from which these products are exported to other countries.

---

[3] For example, airports are becoming more and more huge shopping centers and major shopping outlets are being created close to tax frontiers.

[4] This kind of competition is also common within federal states such as the United States and Brazil.

[5] It should be noted that the effects of globalization are not symmetric between raising and reducing tax rates. The pressure is normally toward tax rate reduction and thus lower revenue for the countries so affected.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

The technology and the design for the finished products may be developed in still other countries. The production of a given, final product often uses physical or intellectual inputs by the enterprise's branches or subsidiaries located in several countries. The capital, and even some of the labor, used in the production processes may also come from other countries. It, thus, becomes increasingly difficult to identify the country of origin of a product.

Available statistics indicate that a significant and growing part of the current world trade is actually trade among different parts of the same multinational enterprises. For example, intra-firm trade, excluding intra-transnational corporation trade in services, is estimated to have increased from about 20 percent of world trade in the early 1970s to around one-third in the early 1990s, (*Source:* The United Nations 1994 World Investment Report.) The trade in services is likely to have increased much faster.[6] This situation raised the question of how to allocate the total profits of a multinational enterprise among its various parts located in different countries.

Like all taxpayers, multinational enterprises have an incentive to lower their (worldwide) tax liabilities. They can promote this objective in various ways. The first is by locating their operations in countries where the statutory tax rates are low or where more generous tax incentives are provided. The benefits that can accrue to a country from having more investment and, thus, more profits allocated to it will inevitably induce some countries to try to take advantage of the situation. Tax competition among countries will induce some governments to legislate lower tax rates or to provide more generous tax incentives than other countries in order to attract foreign investment.[7] When capital is mobile and the country is small, the revenue cost to the country that provides tax incentives can be low or even negative if it succeeds in attracting foreign investment from other countries. If the country has high unemployment, the foreign capital can be combined with workers who would have been unemployed. The benefits in terms of employment generated by foreign investment can thus be high. Because the hired workers will pay income taxes on their wages, or sales taxes on the purchases they make with the wages received, the total tax benefits to a country associated with incentives that attract foreign investment may be significant even when the tax incentives or the lower tax rate reduce the revenue from the taxes on the profits of the domestic enterprises.

Secondly, to some extent, enterprises can manipulate, for tax purposes, the costs of the inputs that they import from their affiliates located in other countries ("transfer prices"). These inputs, which can represent a large proportion of the value of the final product, are often produced by the foreign affiliate of the company speci-

---

6 Telecommunication allows increasingly to draw on services from abroad through the internet.

7 This same kind of competition has become particularly intense within the United States where states compete through tax incentives that tend to reduce the base of the taxes on enterprises. It should be noted that incentives can include outright awarding of grants and / or provision of infrastructure that are not reflected in corporate tax statistics.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

fically for a given final product. Therefore, there is no genuine, objective, market-determined value that can be used in establishing their true cost. Through the manipulation of transfer prices the multinational enterprises can shift taxable profits to subsidiaries located in jurisdictions where effective tax rates are low and away from jurisdictions where effective tax rates are high. These shifts do not require specific movements of real capital but only the movement of taxable profits.[8] The increase for tax purposes in the price of the imported inputs has been made more attractive by the lowering of customs duties that has taken place in recent years. Because of this, a higher import price will lower taxable profits without increasing the tax liabilities from import duties.

The net effect of the manipulation of the transfer prices is a reduction in the total (worldwide) tax liabilities of the multinational enterprises and some reallocation of total tax liability among the relevant countries. Some are likely to lose more revenue than others and some countries will gain from these actions. The manipulation of transfer prices has become a significant problem which is leading to an erosion of tax revenue. The tax administrators of various countries have shown growing concern about this problem. The technical characteristics of modern products (planes, cars, electronics and intangibles) make the control of transfer prices by the tax authorities, particularly difficult.[9] At times, the tax authorities have been forced to rely on presumptive estimations of these prices, thus changing the nature of the tax on profits. When this is the case, the corporate income tax is no longer a genuine income tax. This discussion has emphasized the manipulation of the prices of real inputs. However, the assignment of costs to trademarks, headquarters expenses, expenses for research and developments, and loans among different parts of the same multinational enterprise also create opportunities for manipulations aimed at reducing the total tax burden on the enterprise.

The tax administrations of some countries are allocating increasing administrative resources to what, over the long run, may turn out to be a futile attempt to deal with this problem. The employees of the tax administrations who may be poorly paid face an army of highly paid, well-trained and sophisticated accountants, lawyers, and tax experts who argue the interests of the enterprises. The use of these valuable resources to contain tax avoidance or to comply with administrative requirements imposed by the tax administrations must be considered a dead weight for the economies. Furthermore, it is also likely that tax competition is inducing some countries to show less enthusiasm than others in dealing with this problem.

---

[8] There is some evidence from the behavior of affiliates of U. S. multinational corporations that higher profits are reported in countries with the lowest effective tax rates. See *U. S. Department of Commerce, Bureau of Economic Analysis,* U. S. Direct Investment Abroad, Operations of U. S. Parent Companies and Their Affiliates, Revised 1992 Estimates, Washington, D. C.: U. S. Government Printing Office, June 1995. Of course, much foreign investment goes to countries with valid economic reasons to make the investment.

[9] For example, a modern plane can use millions of parts, many of which are made specifically for that plane.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

There is now growing evidence that tax considerations are important factors in the location decisions of many multinational enterprises. Even though much foreign investment is still made for reasons that have little to do with taxes, lower effective tax rates do influence the decision of many enterprises on whether or not to locate within a given country and also whether to report a higher share of their worldwide profits in that country. Ireland has been a location favored by many enterprises because of its generous tax provisions and low tax rates. In a recent survey of investment decisions by American multinationals, it was reported that, in a sub-group of 18 countries, Ireland had the lowest effective tax rate and the highes rate of return on assets. It was also reported that, although total U. S.-owned assets in Ireland were less than one-sixth of the total U. S. assets in Gemany, the reported total profits were about the same.[10] Tax competition aimed at attracting foreign capital is a development that deserves more attention than it has received so far.

Taxes on Individual Incomes

In recent years there has been an explosive growth in the income that individuals derive from investment made, or from activities carried out, in other countries.[11] With the increase in personal mobility and in information technology, and with the increasing freedom to invest personal savings abroad, the total or global incomes of many individuals now contain a large *and growing* component of foreign-earned income. These individuals are likely to under-report (or, often, not report at all) the incomes earned abroad when they, realistically assume that the tax administration of their country of residence will be unable to ascertain or discover these foreign-earned incomes.[12]

Exchange of information among the tax authorities of different countries is limited and is often unable to prevent the nonreporting of these incomes and the tax evasion associated with it. In fact, the non-existence of treaties requiring cooperation in exchanging information and, when treaties exist, conflicting objectives

---

[10] See *Martin A. Sullivan.* "The Luck of the Irish? Profits and Taxes of U. S. Multinationals Abroad" in Tax Notes, May 20, 1996, pp. 1119 - 1120; see also *Michael P. Devereux* and *Rachel Griffith,* "Taxes and the Location of Production: Evidence from a Panel of U. S. Multinationals," paper presented at the 52nd Congress of the International Institute of Public Finance, Tel-Aviv, August 26 - 29, 1996. Table 2 below reports a corporate tax rate of 40 percent for Ireland. However, many industrial corporations are taxed at a rate of 10 percent.

[11] One indicator of this can be seen in the sharp increase in portfolio investment income derived from overseas investments. IMF statistics indicate that for the world as a whole this investment increased from $447 billion in 1988 to $768 billion in 1994. Another indicator of the surge in transnational financial transactions is that cross-border security transactions expanded from less that 10 percent of major industrial countries' GDP in 1980 to well in excess of 100 percent of GDP in 1992. *Source.* IMF, World Economic Outlook, May 1995.

[12] For example, tens of billions of U. S. dollars of Latin American capital escaped taxation in Latin America by being deposited abroad, especially in the United States, in nonresidents' accounts which were not taxed by the United States.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

among the tax authorities of different countries, guarantee that in many cases this needed information will not be provided.[13] As a consequence, official statistics do not fully report these incomes and some countries can benefit, at the expense of other countries, if they can attract financial capital from other countries. For example, several countries, including the United States, allow foreigners to have savings accounts that are tax free. This situation leads to revenue losses for the world at large and to changes in the allocation of tax revenue among countries and among individuals within countries. It may also lead to changes in the statutory tax systems of some countries when the countries' policymakers attempt to compensate for the losses on income taxes by increasing the rates of other taxes.

The existence of tax-haven countries facilitates tax avoidance and tax evasion. In recent years there has been a proliferation of countries and territories which impose low or even zero tax rates and which encourage individuals and enterprises to use them to establish a tax address to which incomes earned in other countries, can be channeled.[14] The tax-haven countries benefit by the fees or the low taxes that they impose on the financial capital channeled to them and that would not have been channeled to them in the absence of tax considerations. The countries from which the capital originates experience losses in revenue and a decreased control over their tax bases. Many hedge funds or other investment funds have established official residences in low-tax or in tax-haven countries. The extent to which those who invest in these funds report to their own tax authorities the incomes they receive on their investments is an open question. The total deposits reported by some of these tax-haven countries or territories are enormous especially when compared to the size of their economies or the number of their inhabitants.

Finally, new financial market instruments (such as derivatives and other exotic instruments) are creating complex problems for tax administrations and further possibilities for tax competition. The problems relate to questions such as: what is the transaction being taxed? Who is the taxpayer? When should income or loss be taken into account and how much? And how much profit should be reported to a particular jurisdiction? As a consequence, tax administrators are having increasing difficulties in identifying incomes, in allocating them to particular countries, and in taxing them.[15] These difficulties are even greater when the firms that handle these operations operate from tax-haven territories.

---

[13] See *Vito Tanzi,* Taxation in an Integrated World, op. cit., pp. 78 - 89. See also *OECD,* Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices (Paris: 1994).

[14] See *Caroline Doggart* Tax Havens and Their Uses (London: The Economist Intelligence Unit, 1993) for a description and listing of tax havens. See also *Joel Slemrod* "Tax Havens, Tax Bargains and Tax Addresses: The Effect of Taxation on the Spatial Allocation of Capital," in Reforming Capital Income Taxation, edited by Horst Siebert, 23 - 42, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990).

[15] See in particular *Charles T. Plambeck, H. David Rosenbloom* and *Diane M. Rinz,* "Tax Aspects of Derivative Financial Instruments: General Report" in Cahiers de Droit Fiscal

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Problems associated with the taxation of finacial assets can only grow in time. In the taxation of financial incomes, policies are lagging behind the rapid technical developments. As financial markets become more integrated and more complex, and as capital movements intensify,[16] the ability of the national tax administrations to deal with these issues in a satisfactory manner is unlikely to keep pace with these developments.

III. The Future of Tax Systems

The developments mentioned above, and others not discussed in this paper, are having and will continue to have an impact on the tax systems and on the tax revenues of countries. However, this impact is not yet fully understood, and, as a consequence, it is difficult to assess quantitatively. Recent newspaper reports have indicated that the tax revenue of particular countries has been lower than forecasted, even when other developments (such as cyclical developments) were taken into account. Some finance ministers have expressed concerns about these presumed revenue losses which are particularly unwelcome at a time when a reduction in fiscal deficits remains an important objective for the economic policy of many countries. Additionally, some countries have experienced sudden capital outflows when they have attempted to introduce, in isolation, particular changes in tax policy, such as tax withholding for particular kinds of capital income.

Fear of tax base migration has made some countries hesitant to adjust the rates of their taxes or even to tax dividends and interest incomes thus reducing the margin of maneuver for policymakers and changing the incidence of the tax system. For example, there are now many Latin American countries that no longer tax dividends and interest incomes on the belief that the taxation of these incomes would encourage capital flight. Concerns have also been expressed about the impact of current trends on the incidence of the tax system (and, therefore, on its equity) and

---

International, pp. 653 - 90 (1996), *Julian S. Alworth,* "Taxation, Financial Innovation and Integrated Financial Markets: Some Implications for Tax Coordinators in the European Union, Part I: Portfolio Investments," paper presented at 52nd Congress of the International Institute of Public Finance, Tel-Aviv, Israel, August 26 - 29, 1996; and *Myron Scholes* and *Mark Wolfson,* Taxes and Business Strategy (Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1992).

[16] It is estimated that daily capital movements exceed one trillion U. S. dollars. Alworth reports that "At end-March 1995 the outstanding national value of over-the-counter contracts (in trading instruments) amounted to a staggering $40,700 billion and at end-December 1996, the notional value of exchange trade contracts were a further $9,200 billion." op. cit., p. 6. It must be extremely difficult to determine the (taxable) incomes, if any, associated with these movements and to allocate them to specific countries. In most cases these capital movements do not leave any trace in terms of actual movement of money. Only the size of accounts may change. For a discussion of this issue, see *Melvyn King,* "Tax Systems in the 21st Century," paper presented at the 50th Congress of the International Fiscal Association, Geneva, 5 September 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

on fiscal deficits if it forces countries to reduce tax rates in order to remain internationally competitive. Tax competition has become a fact of life for many countries and the net effect of such a competition is or will be a reduction in tax revenue for many countries and a forced change in the structure of their tax systems. In Europe this process is at times defined as "tax degradation".

Those economists, and there are many of them, who feel that tax reduction is always a good thing, because governments are inherently wasteful, will welcome the downward pressure that the competitive forces mentioned above are having or will have on both tax rates and tax revenue. Those who worry about fiscal deficits or who feel that the downward pressure on tax revenue will reduce the governments' ability to finance necessary or inflexible spending will not see this as a welcome development. In either case, the important result is that spillover effects that cross national frontiers arising from differences in tax systems, are being created.

Before attempting to speculate on the impact that the trends mentioned above can have on the future of tax systems, it may be useful to take a quick look at the statistics for the OECD countries to see whether the behavior of these statistics reveals any trends which may herald future developments. In other words, do the OECD statistics reveal some obvious effects on tax revenue and tax structure originating from the processes of globalization and tax competition?[17]

One of the fears associated with tax competition has been that total tax revenue would be negatively affected thus leading to macroeconomic difficulties for some governments or forcing others to reduce essential or politically sensitive public spending. For example, a common view has been that tax competition would reduce governments' ability to continue financing the welfare state. The available data reveal that so far there is no evidence that *total* tax revenue, expressed as a share of GDP, has been negatively affected. For total OECD that share, in fact, rose by 4.3 percentage points between 1980 and 1994. For the European countries in the OECD, the increase was of about the same magnitude. For the 15 countries of the European Union it was even higher. With the exception of Luxembourg, Norway, and the United Kingdom, each country experienced increases in the ratio of total taxes to GDP between 1980 and 1994. Of course, these statistics may be consistent with the possibility that falls in some taxes were more than compensated by increases in other taxes. It is also possible that the total tax levels might have grown even more in the absence of tax competition.

In general there has been little buoyancy in the *share of taxes on corporate income* in GDP. Over the 1980 - 1994 period, this share went down for many countries. For example, it went down in Austria, Canada, France, Germany, Japan, Norway, the United States, and some other countries. It is, of course, difficult to deter-

[17] It should be mentioned that the full effects of tax competition may be felt in changes in the structure of particular taxes rather than in broad changes in the structure of total tax revenue.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

mine whether this fall was due to (a) policy decisions unrelated to globalization and tax competition, such as rate reductions or the provision of tax incentives given for reasons other than tax competition; (b) tax competition which may have led to base migration or may have forced some countries to reduce tax rates; (c) or to the erosion of the tax base caused by use of transfer prices on the part of enterprises or accommodating practices on the part of some tax administrations. Over the period considered, many countries reduced the statutory tax rates on corporate income while trying, in principle, to widen the tax base. These policy changes, however, were not necessarily the consequence of tax competition but of the prevailling thinking about the structure of taxation. Table 1 provides information on the corporate income tax for the 1985 - 95 period.

Revenue from *taxes on personal income* shows a mixed behavior – rising in some countries and falling in others. For example, over the 1980 - 94 period, the share of these taxes into GDP fell in the United States, Germany, Luxembourg, Netherlands, Norway, and the United Kingdom and rose in some other countries.[18] Unfortunately, there are no good statistics that would allow a separation of taxes on wages and salaries from taxes on other personal incomes such as dividends, interest and other nonwage incomes. If they were available, such a distinction would be revealing and useful.

Social security contributions increased significantly in all OECD countries. Both employers' and employees' contributions rose in percentages of GDP but the employees' contributions rose a bit faster. The increase in social security taxes demonstrates that government financing is being shifted to wages. Also, *taxes on property* showed a mild tendency toward increases.

Taxes on general consumption, which are mostly value-added taxes, rose in all countries with the exception of Belgium, France, and the Netherlands. On the other hand, taxes on specific goods and services were much less buoyant. In fact they fell in the majority of OECD countries.

Given the developments described in the previous section, a key question is how they can be expected to affect the tax systems of the countries. This is a complex question a full answer to which would require a lot more time and space than is possible here. In this brief presentation, the answer can be provided only in broad terms. There are two aspects to these developments that merit mention. The first is the effect on tax systems coming specifically from globalization and economic integration. The second is the effect of tax competition. Although in practice these two aspects become intermingled, analytically they are separate ones. In the discussion that follows, an attempt is made to keep in mind this distinction.

---

[18] The fall in the share of labor income in national income which has characterized some countries (such as Germany) in recent years may be partly responsible for the fall in revenue from personal income taxes in some countries.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Table 1

Corporate Tax Rates in Selected OECD Countries

	1985	1990	1995
Belgium[a]	45	41	40.2
Denmark[b]	50	50	34
Finland[c]	57	42	25
France[d]	50	37	33.3
Greece[e]	49	40	40
Iceland[f]	51	48	33
Ireland[g]	50	40	40
Italy[h]	46	46	52.2
Netherlands[i]	43	42	33
Norway[j]	51	51	28
Portugal[k]	50	40	39.6
Spain	35	35	35
Sweden	57	30	28
Great Britain[l]	45	35	33
Turkey[m]	49	47	42.8
Germany[n]	56	50	58.9/46.1
USA[o]	51	39	40
Austria	55	30	34

Source: Krister Andersson, The Mobility of Capital (Sweden: Ministry of Finance, 1995)

Notes:

[a] A lower tax rate applies to corporations where 50 percent or more is owned by an individual person. The tax rate includes a "crisis fee" of 3 percent (beginning 1994).

[b] The corporation must pay preliminary tax during the year in order to avoid a higher tax rate. No taxes to local authorities such as municipalities, etc.

[c] Municipal taxation was abolished in 1993.

[d] Long-term capital gains are taxed at 18 percent under the condition that the income is included in a long-term reserve in the balance sheet.

[e] The tax rate is used for corporations that are not listed on the exchange. For other corporations the tax rate is 35 percent. The tax rate is reduced by 5 percent for corporations paying tax at the time of filing returns.

[f] The tax rate refers to corporations with limited responsibilities. For other corporations the tax rate is 41 percent.

[g] A number of corporations within industry enjoy a tax rate of 10 percent.

[h] Corporate tax rate of 36 percent plus local tax of 16.2 percent.

[i] The first FL 100,000 are taxed at a rate of 40 percent.

[j] The tax rate consist of an 11 percent local tax together with a 17 percent tax to the tax equalization fund.

[k] Includes a local tax of 3.6 percent.

[l] For corporations with taxable incomes of £300,000 or less (circa 3.5 million kronor), the tax rate is 25 percent.

[m] The tax consists of a 25 percent corporate tax rate, 20 percent source tax on net income after corporate taxes, plus an added tax of 7 percent.

[n] For these two tax rates, the first applies to nondistributed earnings and the second for distributed earnings. Both tax rates include a corporate tax of 45 and 30 percent, respectively, together with a further tax of between 12 and 25 percent. Since January 1, 1995 an extra tax of 7.5 percent of the corporate tax rate has been added to distributed as well as nondistributed incomes.

[o] Federal tax rate of 35 percent, individual state and local taxes (which can vary between 0.7 percent and 10 percent).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Let us consider first the taxes on consumption. When individuals had little mobility and, perhaps, little information about taxes in neighboring countries, and when fiscal borders were difficult to cross, large tax differentials could exist with relative impunity. However, as borders become more open and customs administrations increasingly see their role more as facilitators than as controllers of trade flows; as mobility increases; and as information becomes more available, a progressively larger share of consumption becomes potentally more mobile. This is especially true for products that have high value and little weight and volume. For these products significant differences in tax rates will cause a progressively larger migration of the tax base, in the sense that a growing number of individuals will be tempted to do their shopping where the tax rates, and thus the prices of the products, are lowest. This implies that differences in the tax rates, on products with high value and small weight and volume, can have progressively greater effects on the revenue that the countries receive from taxing these products.

It would be reasonable to expect that the countries which initially had higher rates would be under greater pressure, *ceteris paribus,* to reduce them. The general fall in the revenue from excises over the 1980–94 period reported above is in line with this reasoning. High excises on so-called luxury products have generally been reduced over the years and now most of the revenue from excises come from three categories of products – petroleum, tobacco, and spirits. For these products, although some cross-border shopping is possible and takes place when the distances are not great, this possibility is limited so that some rate differences may continue to exist even in an open world.[19]

It is, of course, much more difficult for general consumption to move because it includes nontradable goods, low-value, high-weight and large-volume goods, and perishable goods. For general sales taxes it can be expected that significant rate differences can survive a globalizing world and even tax competition except perhaps where a large share of a country's population lives close to an easily crossed frontier.[20]

Table 2 provides information as of January 1, 1996 on the rates of VATs in OECD countries. For the standard rate, there is now a spread of up to 20 percentage points between the countries with the highest rate of 25 percent (Denmark and Sweden) and the countries with the lowest rates (Canada with 7 percent, Japan with 5 percent, and Switzerland with 6.5 percent).[21] There are also major differ-

---

[19] Some Canadian provinces have an excise tax on gasoline that increases with the distance from the U. S. border.

[20] However, rate differences may influence the location decisions of pensioners who may choose their residence in low-price (low-tax) countries. It may also influence the location of shopping outlets.

[21] The spread is actually 25 percentage points if one adds the United States to the table. The United States does not have a VAT but many states and municipalities levy retail taxes. Because of retail taxes, the rate difference between the United States and Canada is much lower than 7 percentage points.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ences in the reduced rates of the VATs. Apart from Switzerland, which is in the heart of Europe, Canada and Japan are not very close to potential customers from other countries. Within the European Union, there are strong pressures to bring some harmonization in the rates of the VATs and of the main excises. In this general area tax competition can be expected to be strong for excises, and especially for those related to particular products, and, perhaps, less strong for VATs.

Table 2

Current Rates of VAT in the OECD
(To include Czech Republic, Hungary and Poland)

Country	Reduced rate	Standard rate	Higher rate
Austria[a]	10/12	20	–
Belgium	0/1/6/12	21	–
Canada	0	7	–
Denmark	–	25	–
Finland	0/6/12/17	22	–
France	2.1/5.5	20.6	–
Germany	7	15	–
Greece	4/8	18	–
Iceland	14	24.5	–
Ireland	0/2.5/10/12/5	21	–
Italy	4/10/16	19	–
Japan[c]	–	5	–
Luxembourg	3/6/12	15	–
Mexico	0/10	15	–
Netherlands	6	17.5	–
New Zealand[d]	–	12.5	–
Norway	0	23	–
Portugal[e]	5/12	17	–
Spain	4/7	16	–
Sweden	6/12	25	–
Switzerland	2	6.5	–
Turkey	1/8	15	23/40
United Kingdom[f]	0/2.5/8	17.5	–

Source: OECD; position as at 1st January 1996.

[a] 16 % applies to the Austrian tax enclaves Mittelberg and Jungholz.
[b] Tax rates are reduced by 30 % in some remote areas.
[c] 3 % until 31st March 1997.
[d] For long-term stay in a commercial dwelling GST at standard rate is levied on 60 % of the value of the supply.
[e] In connection with the government budget for 1996 a reduced rate of 12 % is envisaged for restaurant services and certain food stuffs.
[f] The standard rate is applied to a reduced value on imports of certain works of art, antiques and collectors items, resulting in an effective rate of 2.5 %.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Over the long run, the countries' tax systems will continue showing differences in tax rates for the VATs although the differences are likely to become smaller as the mobility of the population and of shopping in general rises. The large differences in the rates at which some specific products were taxed in the past are likely to disappear and, because of tax competition, the rates are likely to become low.[22]

Consider next the taxes on income starting with those on corporate income. As the Ruding Report pointed out, differentials in effective tax rates on corporate income can be expected to encourage significant capital movements and, as a consequence, to be exploited by some countries to induce capital flows toward them.[23] These movements will involve real capial as well as reallocation of taxable profits accompanied by movements of real capital. Therefore, tax competition is likely to induce some countries to reduce their effective tax rates in order to attract capital to them. Of course, most foreign direct investment is promoted by factors other than taxation. These factors include location of natural resources, access to large markets, existence of a skilled labor force, political stability, absence of corruption and so on. However, *at the margin* some enterprises will exploit existing differences in effective tax rates; and some countries will exploit the benefits that may come from maintaining these differences. When transfer prices can be manipulated, the effect of differentials in statutory tax rates may be on the allocation of taxable profits rather than on the allocation of real capital. In this case taxable profits may move without any corresponding movement in real capital.[24]

Within the United States, tax competition among the 50 states has been directed at providing tax incentives that reduce the taxable base of enterprises thus reducing effective tax rates. This has happened in spite of the fact that the base of the federal corporate income tax influences the bases of the state corporate income taxes. The attempt has been to attract real investment because of its beneficial employment effects. However, within the United States, differences in statutory tax rates have been generally limited and the allocation of profits among parts of the same enterprise located in different states is done by use of formulas. Thus, transfer prices play no role. Among countries, tax compentition may be directed at (a) lowering the statutory tax rates; (b) shrinking the tax base through various incentives; and (c) the vigor with which tax administrations control the allocation of costs among the components of a multinational enterprise. Over the long run tax competition ist likely to impose a downward bias to revenue from corporate incomes taxes. In fact it is possible that tax competition has already been responsible for at least part of the lack of buoyancy in revenue from the profit of the enterprises.

---

22 See also *Hans-Werner Sinn,* "Tax Harmonization and Tax Competition in Europe," European Economic Review, Vol. 34, No. 2/3, May 1990, pp. 489 - 504.

23 See also *Vito Tanzi,* Taxation in an Integrating World, op. cit.

24 Of course, when real capital moves because of tax differences, there is misallocation of resources on a worldwide bases. When only taxable profits move, there may be a reallocation of tax revenue without necessarily a misallocation of real resources.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Some authors have raised the possibiliy that over the long run the taxes on corporate income may be driven toward zero. It is more likely that they may be reduced towards lower statutory rates. The country-specific reasons for investing in particular countries will still play an important role. It is an open question whether the current determination of tax liabilities, which attempts to allocate profits to the various parts of a multinational enterprise on the basis of cost accounting will survive. It is conceivable that taxes based either on the value assets or on other criteria may replace the taxes as now determined. In this sense the taxes on corporate income, as we now know them, may in fact be driven to zero.[25]

The effects of tax competition and globalization on personal income taxes are likely to be particularly strong over the long run. For several decades the driving concept in the taxation of personal income has been the global income tax. Accordingly, all the incomes of individuals, regardless of source, were put into a basket and were taxed jointly with progressive rates that could reach very high levels. The weakness of this approach in the current world is that it may subject incomes from capital sources (interest, dividends, profits, etc.) to very high marginal tax rates. For example, employees who receive high salaries but earn also incomes from the investment of their savings may be subjected to high tax rates on these marginal incomes. The opportunities which now exist for investing these savings abroad and the difficulties that the tax administrations have in enforcing compliance for foreign-source incomes, will be powerful forces that will drive down the tax rates on these incomes.

It is thus likely that the concept of the *global* income tax, à la Simons, especially when applied with high marginal tax rates, will not survive. Most likely countries will go back to a schedular approach to taxation whereby, perhaps, wages and salaries will continue to be taxed at progressive rates while capital incomes may come to be taxed at proportional and relatively low rates to withstand foreign tax competition. This approach has recently been introduced by the Nordic countries and in some form has existed in other countries such as Italy.[26] An alternative may be the route of the flat tax which has received a lot of attention in the United States. Both of these are possibilities but my view is that the option adopted by the Nordic countries is more likely to materialize. Both of these options indicate a move away from the ability-to-pay basis for taxation.

In recent years, and especially within the United States, there has been a strong movement to replace taxes on income with taxes in consumption. The fact that consumption is not much taxed in the United States makes such a replacement

---

25 In a comment on this paper, Roger Gordon has argued that it is likely that corporate income taxes will be replaced by destination-based VATs. However, VAT rates are already high in many countries and trade liberalization will make it progressively more difficult to impose destination-based VATs.

26 For the reform introduced in Nordic countries, see *Peter Birch Sorensen,* "From Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries," 1, International Tax and Public Finance (May): 57 - 79.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

quantitatively plausible, at least in principle. However, other countries already have major taxes on consumption. Therefore, it does not appear realistic to believe that these countries will or could replace the revenue that they now collect from taxing income with increased taxes on consumption. Tax competition would probably make it very difficult to accomplish this substitution quite apart from administration or political obstacles to taxes based on consumption (other than value-added taxes). Therefore, the Nordic countries' solution appear the most likely development even though, theoretically, it may not be the most desirable.[27]

We saw earlier that social security taxes on both individuals and enterprises have grown in importance over the years. This trend reflects the generous pension commitments made by governments to pensioners, the growth of pensioners and the fact that these taxes mostly fall on the less mobile factor of production, namely labor. These taxes are much less sensitive to tax competition. However, to the extent that part of their incidence may fall on the enterprises (because of the existence of minimum wages and other constraints that reduce the possibility of shifting them on labor), they may reduce the demand for labor and may also encourage both enterprises and workers to engage in underground economic activities. Short of major pension reforms, it is unlikely that these taxes can come down significantly over future years, although concern for unemployment may bring some reduction in them.[28]

Finally, taxes on real properties are likely to rise because of the relative immobility of the tax base. This would reverse a trend that in recent decades saw a fall in the contribution of these taxes to total tax revenue.

IV. Concluding Remarks

This paper has dealt with a particularly difficult issue. The impact of globalization on various aspects of economic activities is only now beginning to be understood. The Brookings Institution, a leading research institution in the United States, has recently attempted to study these aspects in a systematic way. It has published 21 book-length monographs related to globalization.

The connection between globalization and taxation is particularly complex because of its interconnection with tax competition and because of the large number of actors. Globalization increases the scope for tax competition because it provides

---

[27] The discussion on whether the tax base should be income or consumption has a long history. Hobbes, Mills, Einandi, Kaldor, and Meade all contributed to it. For a recent discussion of some of these issues within the U. S. context see *Henry J. Aaron* and *William G. Gale,* editors; Economic Effects of Fundamental Tax Reform (Washington, D. C.: Brookings Institution Press, 1996).

[28] See *Howell G. Zee,* "Taxation and Unemployment," IMF Working Paper 96/45 (May 1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

countries with an opportunity to export part of their tax burden to other countries. Some countries will use or even abuse this opportunity. Tax competition may magnify the inevitable effects of globalization. However, the complexity of the likely reactions of the countries makes the end result difficult to forecast. The fact that there is no world organization with the explicit responsibility to provide a sort of surveillance on the behavior of countries in tax matters makes tax competition more likely.[29]

The world is waking up to the realization that tax competition is not always a good thing. In fact it may create difficulties for countries by (a) eventually leading to lower tax revenue; (b) by changing the structure of tax systems in directions not desired by policymakers; and (c) by reducing the progressivity of tax systems thus making them less equitable. Up to some point these changes may be attractive especially to economists who are skeptical of governmental activities and who are concerned with efficiency. However, there is no guarantee that these changes will not go too far.

The limited evidence available indicates that so far the effect of globalization and tax competition on *total* tax revenue has been limited. However, the impact on *tax structures* is more evident. This impact is likely to accelerate with the passing of time. It is only a question of time before the level of taxation begins to reflect the forces at work.

---

[29] The author has suggested elsewhere that a World Tax Organization may be necessary. See *Vito Tanzi,* "Does the World Need a World Tax Organization?", paper presented at the 52nd Congress of the International Institute of Public Finance, Tel-Aviv, August 26–29, 1996. See also *Vito Tanzi,* „Forces that Shape Tax Policy" in Tax Policy in the XXI Century, edited by Herbert Stein (New York: John Wiley and Sons, 1988).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Internationale Mobilität von Steuerbasen – Ist nationale Steuerpolitik noch möglich?

Von *Ulrich Schreiber*, Hannover*

I. Problemstellung

Große deutsche Unternehmen sind in die Schlagzeilen geraten. Es ist die Rede von Steuerflucht durch Gewinnverlagerung ins Ausland. Der Standort Deutschland scheint keine so großen Vorteile mehr zu bieten, daß dafür ein erheblich höheres Steuerniveau in Kauf genommen wird. Die Globalisierung der Märkte, auf denen Unternehmen und Kapitalgeber agieren, hat zur Folge, daß das Kapital sich einer hohen Steuerbelastung entziehen kann. Diesem Wettbewerb um international mobiles Kapital kann ein Staat umso schwerer entgehen, je einfacher es für Kapitalanleger und Unternehmen ist, Finanzkapital, Produktionsstätten, Rechtssitze oder Gewinne in andere Länder zu verlagern. Was Kapitalgebern eine Steigerung des Unternehmenswertes bringt, bedeutet für den von der Abwanderung des mobilen Faktors betroffenen Staat den Verlust von Arbeitsplätzen und Steueraufkommen.

Die Steuerbasen werden deswegen mobil, weil ökonomische Prinzipien der Besteuerung internationaler Kapitaleinkommen sich nur sehr unvollkommen im geltenden Steuerrecht und in der herrschenden Steuererhebung wiederfinden. Die Folge des Auseinanderklaffens ökonomischer Prinzipien und steuerrechtlicher Grundsätze und Verfahrensweisen ist, daß die effektive Steuerbelastung der Einkommen sich oft weit von den in Steuergesetzen geregelten tariflichen Steuersätzen entfernt. Deswegen steht in vielen Fällen die Steuerbelastung in Höhe der tariflichen Steuersätze für das zu versteuernde Einkommen nur auf dem Papier. Steuerausweichungen führen zu Wettbewerbsvorteilen internationaler Tätigkeit gegenüber rein nationaler Tätigkeit. Diese Entwicklung erschüttert die auf dem Schanz-Haig-Simons-Konzept des Einkommens beruhende Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Benötigt wird ein Steuersystem, welches sich in die vorhandenen, international beachteten oder verpflichtenden Rechtsregeln der Besteuerung internationaler Kapitaleinkommen einpaßt, und das die ökonomische Effizienz der Besteuerung der Kapitaleinkommen befördert. Die Steuerpolitik eines Industriestaates muß global orientiert sein, wenn sie lokal handelt. Sie ist deswegen so auszurichten, daß der freie Kapitalverkehr als Voraussetzung weltweiter Effizienz nicht unnötig gestört

* Der Verfasser dankt Herrn Dipl.-Ök. Thomas Stellpflug für die tatkräftige Unterstützung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wird. Ziel muß es sein, die nationale Steuerpolitik in Einklang mit einer weltweiten marktwirtschaftlichen Ordnung zu bringen, die nationalstaatliche Grenzen an Bedeutung verlieren läßt. Diese Verengung des Blickes auf Fragen der Wirtschaftsordnung und der Effizienz nimmt insbesondere die Einkommensumverteilung als Ziel der Steuerpolitik aus. Insoweit bleibt die Analyse unvollständig und vermag keine Antwort auf wahrscheinlich wichtige Fragen der politischen Durchsetzbarkeit des Steuerrechts zu geben.

Mit „Mobilität der Bemessungsgrundlagen" wird oft in erster Linie das Problem der steuerlichen Verrechnungspreise in internationalen Unternehmen verbunden. Gelingen Gewinnverlagerungen in niedrig besteuernde Staaten, so sparen die Unternehmen Steuern, ohne daß deswegen Produktionsstätten verlagert werden müßten. Obwohl es sich um eine wichtige Frage handelt, wird sie hier weitgehend vernachlässigt. Dies ist ohne Zweifel schon deswegen eine Vereinfachung, weil die Möglichkeit der Gewinnverlagerung Unternehmen mit dazu veranlassen kann, Produktionsstätten im niedrig besteuernden Ausland zu begründen. Statt dessen geht es hier nur um die Analyse steuerlicher Verzerrungen nationaler und grenzüberschreitender Investitionen. Es wird eine einzelwirtschaftliche Perspektive eingenommen und auf die Finanzierung der Investitionen fokussiert (Abschnitt II.). Darauf aufbauend wird geprüft, welche grundsätzlichen Optionen die nationale Steuerpolitik hat, das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht an die Internationalisierung von Unternehmen und Märkten anzupassen (Abschnitt III.). Schließlich wird gefragt, welche Zusammenhänge zwischen nationaler Steuerpolitik und der Harmonisierung der Kapitaleinkommensbesteuerung innerhalb der EU bestehen (Abschnitt IV.). Eine Zusammenfassung in Thesen beschließt den Beitrag (Abschnitt V.).

II. Allokative Wirkungen des Steuerrechts bei Direktinvestitionen

1. Die Kapitalkosten ausländischer und deutscher Direktinvestitionen

Unternehmen wahren ihre Wettbewerbsposition, wenn sie die Vorteile nutzen, welche Investitionen im Ausland bieten. Zu den betriebswirtschaftlichen Gründen für die Wahl eines ausländischen Standortes gehören in erster Linie Kostenvorteile und die Nähe zum ausländischen Absatzmarkt[1]. Deswegen sind hohe Kapitalabflüsse durch Direktinvestitionen für sich genommen kein Hinweis auf Nachteile eines Standortes. Auf eine Standortschwäche deutet es aber hin, wenn Unternehmen die besonders produktiven, innovativen Aktivitäten in das Ausland verlagern[2].

---

1 Vgl. *Flick*, 1990, S. 44; *Dunning*, 1988, S. 46; zum Zusammenhang zwischen Außenhandelsüberschüssen und Direktinvestitionen vgl. *Hoffmann*, 1994/95, S. 56.

2 Vgl. *Porter*, 1991, S. 625, S. 636 u. S. 676.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Der Saldo des Bestandes an Direktinvestitionen zugunsten ausländischer Standorte hat seit 1990 beständig zugenommen. Auch im (nicht in der Abbildung erfaßten) Jahr 1995 hielt dieser Trend an: Der Beteiligungserwerb im Ausland stieg nochmals sprunghaft auf 50 Mrd DM gegenüber 27 Mrd DM im Jahr 1994 an, und es ergab sich ein Saldo zugunsten der deutschen Anlagen im Ausland von 37 Mrd DM. Im Wettbewerb um die Attrahierung international mobilen Kapitals und unternehmerischer Aktivität hat Deutschland in den letzten Jahren somit an Boden verloren[3]. Dies könnte darauf beruhen, daß die heimischen Unternehmen so stark sind, daß sie ihre Marktposition gegenüber ausländischen Wettbewerbern behaupten können[4]. Es könnten hier aber auch Schwächen des Standortes sichtbar werden, weil ausländische Unternehmen es vermeiden, Teile ihrer international beweglichen Produktion in Deutschland anzusiedeln.

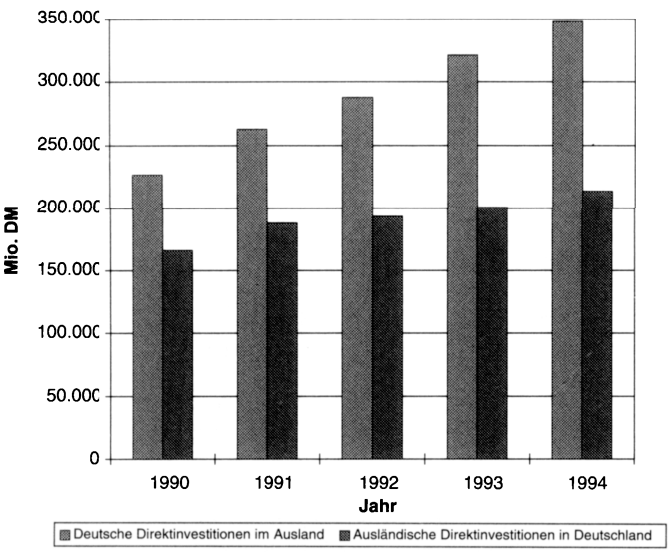


Abb. 1: Bestände deutscher und ausländischer Direktinvestitionen.
Quelle: Deutsche Bundesbank, 1995a, 1996c

Das Bild ist differenzierter, wenn einzelne Länder betrachtet werden, wie die nachfolgende Abbildung 2 für das Jahr 1994 zeigt. Im Verhältnis zu den Niederlanden überwiegen die ausländischen Direktinvestitionen, während im Verhältnis zu Belgien, Frankreich, Großbritannien und den USA die deutschen Direktinvestitionen die jeweiligen ausländischen Direktinvestitionen übersteigen. Es fällt auf, daß verhältnismäßig kleine Länder wie Belgien, Irland und Luxemburg in großem Um-

[3] Vgl. *Deutsche Bundesbank,* 1996b, S. 28 u. 30.

[4] Vgl. *Porter*, 1991, S. 689.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

fang netto deutsches Direktinvestitionskapital empfangen. Hier dürfte eine Rolle spielen, daß deutsche international tätige Unternehmen hier Tochtergesellschaften unterhalten, welche Finanzierungsaufgaben übernehmen.

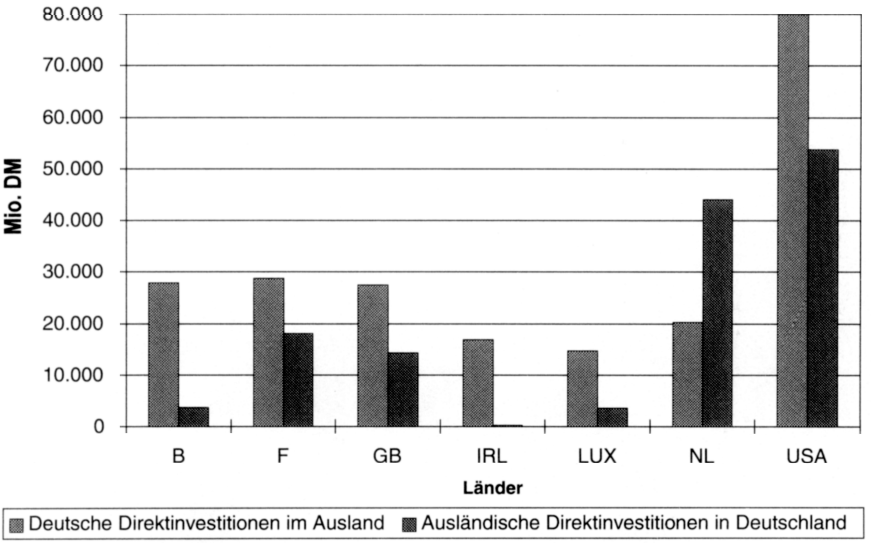


Abb. 2: Bestände ausgewählter deutscher und ausländischer Direktinvestitionen im Jahr 1994 nach Ländern. *Quelle: Deutsche Bundesbank*, 1996c

Ob diese Zahlen ein Beleg dafür sind, daß die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen am Standort Deutschland bedroht ist, muß offen bleiben. Hier geht es nur um Klärung der Frage, ob die Steuerpolitik dazu beiträgt, daß deutsche Unternehmen Investitionen in andere Länder verlagern oder ausländische Unternehmen von Investitionen in Deutschland absehen. Es liegt auf der Hand, daß der Besteuerung der Kapitaleinkommen eine Schlüsselrolle zukommt: Mittels der Steuergesetzgebung können die Staaten Einfluß auf die Höhe der Nettogewinne nehmen, die der international mobile Faktor Kapital an einem Standort erwirtschaftet. Kapitalanleger werden Standorte bevorzugen, welche Investitionen und Kapitalwachstum durch mäßige Besteuerung begünstigen. Empirische Untersuchungen scheinen diese Erwartung zu bestätigen[5]. Befragungen der Unternehmen deuten darauf hin, daß Steuern bei Standortentscheidungen beachtet werden: Besonders ausgeprägt ist der Steuereinfluß bei der Wahl eines Standortes für Finanzdienstleistungen[6]. Auch der Sachverständigenrat geht davon aus, daß die Steuerbelastung neben anderen Standortfaktoren (insbesondere den Arbeitskosten) ein

5 Vgl. den Überblick bei *Koop*, 1993, S. 25 - 29.

6 Vgl. *Devereux*, 1992, S. 99.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

bedeutender Grund dafür ist, daß deutsche Unternehmen zur Wahrung ihrer Wettbewerbsfähigkeit Investitionen im Ausland vorziehen[7].

Berechnungen, die solche Hypothesen untermauern, die steuerliche Attraktivität einzelner Standorte belegen oder in Zweifel ziehen könnten, werden dadurch erschwert, daß die effektive Steuerbelastung nicht nur von der Art der Investition, sondern auch von der zivilrechtlichen Form der Unternehmen und der Kapitalüberlassung sowie der Gewinnverwendung abhängig ist. Der Berechnung von Kapitalkosten muß folglich eine bestimmte rechtliche Struktur der Unternehmung zugrundegelegt werden. Üblich ist die Betrachtung von Kapitalgesellschaften unter der Annahme, daß sich eine Muttergesellschaft ausschließlich in ihrem Sitzstaat refinanziert und das Kapital einer Tochtergesellschaft überläßt[8]. Hier wird unterstellt, daß die Muttergesellschaft zu 100 Prozent an der Tochtergesellschaft beteiligt ist, welche die betrachtete Investition durchführt. Die Muttergesellschaft erhält von in ihrem Sitzstaat ansässigen Kapitalgebern alternativ Einlagen oder Darlehen; sie kann die Investitionen der Tochtergesellschaft aus versteuerten Gewinnrücklagen dieser Gesellschaft oder durch die Zufuhr neuen Kapitals in Form von Einlagen gegen Erhöhung der Beteiligungsrechte oder von Darlehensverträgen finanzieren. Agency – Probleme der Finanzierung werden vernachlässigt[9] (was bei der Tochtergesellschaft unproblematisch ist, jedoch im Verhältnis zur Muttergesellschaft eine drastische Vereinfachung darstellt). Die Abbildung 3 gibt schematisch diese Finanzierungswege wieder.

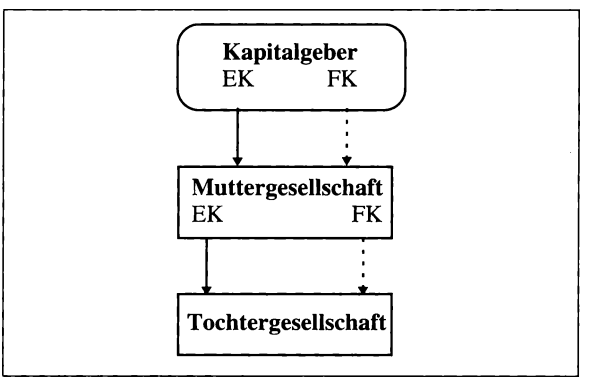


Abb. 3: Finanzierungsverhältnisse

Ist der steuerrechtliche Sitz der Tochtergesellschaft im Ausland, so gelangen im Ausland erzielte Reinerträge wie folgt in die steuerliche Gewinnermittlung der

7 Vgl. *Sachverständigenrat*, 1995, S. 172.

8 Vgl. *OECD*, 1991, S. 123 - 125; *Crooks/Devereux/Pearson/Wookey,* 1989, S. 6.

9 Vgl. *Milgrom/Roberts,* 1992, S. 491 - 507 für einen Überblick.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Muttergesellschaft und in die Einkommensermittlung des Kapitalgebers (Substanzsteuern und Verkehrsteuern bleiben aus Gründen der Vereinfachung unerwähnt, werden aber berücksichtigt):

(1) Kauf von Beteiligungsrechten an der Tochtergesellschaft: Ausschüttungen an die Muttergesellschaft sind mit ausländischen Steuern (einschließlich Quellensteuern) belastet und werden bei Vorliegen eines DBA entweder durch Schachtelprivilegien freigestellt oder ausländische Steuern (Quellensteuern und Gewinnsteuern) werden angerechnet. Ist die Muttergesellschaft mit Eigenkapital refinanziert, so unterliegen die Gewinne beim Kapitalgeber der Einkommensteuer (meist ohne Anrechnung der ausländischen Steuern). Hat sich die Muttergesellschaft über einen Kredit refinanziert, so kann der Abzug der Zinszahlungen versagt sein, welche der Kapitalgeber zu versteuern hat.

(2) Gewährung eines Darlehens an die Tochtergesellschaft: Zinszahlungen an die Muttergesellschaft sind mit ausländischen lokalen Steuern (und gegebenfalls mit Quellensteuern) belastet. Sie unterliegen unter Anrechnung ausländischer Steuern der Besteuerung bei der Muttergesellschaft. Bei Ausschüttung des Zinsertrages als Gewinn oder bei Zahlung von Zinsen für aufgenommene Kredite fällt Einkommensteuer an; Körperschaftsteuer der Mutter ist je nach Körperschaftsteuersystem anrechenbar.

(3) Finanzierung mit Gewinnrücklagen der Tochtergesellschaft: Gewinne sind mit ausländischen Steuern belastet. Hat sich die Muttergesellschaft mit Eigenkapital refinanziert, so unterliegen realisierte Wertsteigerungen entweder überhaupt nicht der Einkommensteuer oder sie werden voll bzw. ermäßigt besteuert. Bei Refinanzierung über Kredite zahlt die Muttergesellschaft bei Veräußerung der Beteiligung Steuern, ist aber häufig auch steuerfrei. Es können Abzugsverbote für Zinsen bei der Muttergesellschaft greifen.

Die Beurteilung ökonomischer Wirkungen des Steuerrechts wird dadurch erschwert, daß die tariflichen Steuersätze, die Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung, das Körperschaftsteuersystem und die angewandten Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Land zu Land erhebliche Unterschiede aufweisen können. Daher benötigt man eine Methode, welche in der Lage ist, möglichst viele Details des Steuerrechts in vergleichsweise einfacher Form abzubilden und deren Einfluß auf die Investitions- und Finanzierungsentscheidung zu zeigen. Hier wird (allerdings in vereinfachter Form) zur Beurteilung der allokativen Effekte des internationalen Steuerrechts auf die von King und Fullerton[10] verwendete Methode zurückgegriffen[11], die auch anderen, vergleichbaren Berechnungen zugrundeliegt[12]. Gezeigt werden nachfolgend die Kapitalkosten der Investitionen an alternativen Standorten und alternativen Sitzstaaten von Muttergesellschaft und Kapital-

[10] Vgl. *King/Fullerton,* 1984.

[11] Einen Überblick gibt *Jorgenson*, 1993, S. 1 - 56.

[12] Vgl. *Crooks/Devereux/Pearson/Wookey,* 1989; *OECD*, 1991; *Commission of the European Communities,* 1992.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

geber bei verschiedenen Finanzierungsformen. Kapitalkosten sind definiert als diejenige Rendite, welche die Unternehmung vor allen Steuern erzielen muß, um dem Kapitalgeber eine Verzinsung in Höhe des im jeweiligen Wohnsitzstaat geltenden Nettomarktzinses zu vermitteln. Unterstellt wird, daß ein einheitlicher Kapitalmarktzins vor Steuern herrscht[13].

Eine so angelegte betriebswirtschaftliche Analyse des internationalen Steuerrechts hat Grenzen[14]. Die Berechnungen unterstellen einen diskreten, unendlich lange fließenden, degressiv fallenden Zahlungsstrom der Investition. Zurückfließende Mittel werden zum berechneten Kapitalkostensatz nach Steuern (der internen Verzinsung des Zahlungsstromes) reinvestiert, so daß Kapitalgeber indifferent zwischen interner und externer Anlage der Mittel sind. Gleichzeitig folgt aber aus der Modellbildung, daß das Steuerrecht bei der Reinvestition der Mittel neutral hinsichtlich der Gewinnermittlung ist, denn diskontiert wird mit einem Satz, welcher nur die Steuertarife widerspiegelt. Obwohl es also auch um die Erfassung der Entscheidungen verzerrenden Wirkungen der Gewinnermittlung geht, kommt man ihr nur beim primären Zahlungsstrom auf die Spur, während hinsichtlich der zurückfließenden Mittel diese Wirkung des Steuerrechts ausgeblendet wird und lediglich die tariflichen Steuersätze Einfluß auf die Kapitalkosten nehmen. Unterschiede in der Höhe der marginalen Einkommensteuersätze, regionale steuerliche Investitionsanreize und Gewinnverschiebungen durch Verrechnungspreise sind ebenso vernachlässigt, wie die Qualität der Steuerverwaltung. Genauere Berechnungen könnten auf der Basis von Finanzplänen erfolgen, jedoch erkauft man den Vorteil mit erheblicher Zunahme an Modellierungs- und Berechnungsaufwand.

Weil ein sofortiger Verlustausgleich angenommen wird, führt eine steuerrechtliche Abschreibung, welche die ökonomische Abschreibung übersteigt, zu einer Steuereinzahlung. Hohe Abschreibungen zu Beginn mindern daher immer die effektive Steuerbelastung der Investition und senken die Kapitalkosten. Beschränkungen der Verlustverrechnung, wie sie vor allem im internationalen Konzern wirksam werden, sind damit unterschätzt. Verluste einer deutschen Tochtergesellschaft können mit Gewinnen der Muttergesellschaft verrechnet werden, wenn eine Organschaft (§§ 14 KStG, 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) vorliegt. Dieser Möglichkeit begibt man sich mit einer Tochtergesellschaft im Ausland. Jenseits der Organschaft besteht nur bei nachhaltigen Verlusten die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an in- und ausländischen Tochtergesellschaften im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der Muttergesellschaft. Es bleibt dann nur der Verlustrücktrag (soweit diesen das jeweilige Steuerrecht zuläßt) oder der Verlustvortrag. Letzterer ist wegen des Zinsnachteils nicht dem sofortigen Verlustausgleich äquivalent.

Auch die steuerliche Gewinnermittlung und deren mögliche Folgen für Investitionsentscheidungen sind nur höchst unvollständig abgebildet. Abschreibungsdauer

---

13 Vgl. *OECD*, 1991, S. 124.

14 Zur Kritik vgl. *Schneider*, 1988; *Fischer*, 1995, S. 49 - 50.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

und Abschreibungssätze sind meist vielfältig und von der betrachteten Investition abhängig. Das Modell muß hier vereinfachen. Hinzu kommt, daß unterschiedlichen Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung in den einzelnen Ländern kaum Rechnung getragen werden kann. Besonders deutlich wird dies im Vergleich der Standorte Deutschland und Frankreich einerseits sowie Niederlande, Großbritannien und USA andererseits. In den zuletzt genannten Staaten gibt es keine Verbindung von konkreter Handelsbilanz oder handelsrechtlichen Grundsätzen der Rechnungslegung und steuerrechtlicher Gewinnermittlung. Ein „one-book system" (Maßgeblichkeit) kann zur Folge haben, daß Unternehmen auf steuerliche Abschreibungen verzichten, weil sie einen entsprechenden Erfolgsausweis in der Handelsbilanz scheuen oder sich vor Ausschüttungszwängen sehen. In Ländern mit einem „two-book system" gibt es solche Hemmnisse nicht[15]. Zudem ergeben sich materielle Unterschiede der Periodisierungsregeln. In Großbritannien und USA sind Rückstellungen stark eingeschränkt, niedrigere Werte im Bereich des Anlagevermögens können nicht angesetzt werden, und die Antizipation von Verlusten durch die Bildung von Passivposten (Drohverlustrückstellung) im steuerlichen Vermögensvergleich ist nicht zulässig. In Staaten, welche eine Verbindung zwischen handelsrechtlicher Rechnungslegung und steuerlicher Gewinnermittlung kennen, bestehen meist mehr Möglichkeiten, Steuerzahlungen in die Zukunft zu verschieben und die effektive Steuerbelastung von Investitionen zu senken. Unterschiede der Gewinnermittlung können sich bei Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften auch auf die Anrechnung auswirken[16]: Zur Bestimmung der anzurechnenden auf Ausschüttungen lastenden ausländischen Körperschaftsteuer (underlying tax) kann der im Ausland erzielte Gewinn nach den Regeln des Sitzstaates zu ermitteln sein.

In die Analyse einbezogen werden zunächst Belgien, Frankreich, Großbritannien, die Niederlande und die USA. Die ausgewählten Länder der EU weisen die höchsten Bestände an deutschen Direktinvestitionen auf und stehen für einen Anteil am gesamten deutschen Direktinvestitionsbestand in der EU von ca. 62 Prozent. Die USA sind gemessen am Bestand mit weitem Abstand das führende Zielland für deutsche Direktinvestitionen; ihr Anteil am gesamten deutschen Direktinvestitionsbestand in industrialisierten Ländern beträgt ca. 27 Prozent (bezogen auf deutsche Direktinvestitionen in der EU sind es ca. 47 Prozent). Nachfolgend wird die Grenzinvestition einer Tochtergesellschaft mit Sitz in diesen Ländern in materielles, bewegliches Sachanlagevermögen betrachtet, die bei einer Rendite in Höhe des Marktzinses von 5 Prozent eine degressive ökonomische Abschreibung von 20 Prozent aufweist. Wechselkurse und Inflation sind vernachlässigt. Unter diesen Prämissen entscheidet das Verhältnis von (an allen Standorten gleicher) ökonomischer und (standortspezifischer) steuerrechtlicher Abschreibung bei gegebenen tariflichen Steuersätzen und Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung wesentlich über die Höhe der Kapitalkosten. Möglich sind lediglich

15 Vgl. *Sørensen*, 1995, S. 286 - 288.

16 Für die USA *Leechor/Mintz,* 1993, S. 77 - 80; *McDaniel/Ault,* 1989, S. 94 - 95.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Musterrechnungen, die Wirkungen des Steuerrechts aufdecken, und keine empirisch fundierten Aussagen über die Steuerbelastung der Investitionstätigkeit von Unternehmen an den betrachteten Standorten[17]. Deswegen wird auch keine Mischung von Finanzierungswegen und Investitionstypen angenommen, sondern völlige finanzielle Flexibilität unterstellt. Die Annahmen über tarifliche Steuersätze und Abschreibungen finden sich im Anhang.

Auf der Grundlage dieser Daten können die Kapitalkosten für alternative Standorte der Tochtergesellschaft berechnet werden. Um die Attraktivität des Standortes Deutschland abzuschätzen, werden für Muttergesellschaften mit Sitz in ausgewählten Ländern Investitionen einer deutschen Tochtergesellschaft mit Investionen einer Tochtergesellschaft verglichen, welche im Sitzland der Muttergesellschaft ansässig ist. Die Tabellen informieren über die Kapitalkosten in Abhängigkeit von Standort und Finanzierung, wenn sich die Muttergesellschaft über Einlagen oder Kredite refinanziert (eine doppelte Belastung von Ausschüttungen innerhalb des Konzerns wird in allen Fällen durch das Steuerrecht verhindert).

Mutter-	Beteiligungsfinanzierung		Fremdfinanzierung		Selbstfinanzierung	
gesellschaft	T_M	T_D	T_M	T_D	T_M	T_D
F	9,00%	15,29%	9,00%	9,29%	6,85%	9,68%
GB	5,31%	6,95%	5,31%	5,75%	5,76%	8,84%
NL	7,32%	8,78%	7,06%	7,61%	2,68%	4,54%
B	7,32%	8,74%	7,09%	8,17%	5,78%	8,54%
USA	6,75%	8,77%	6,75%	7,77%	5,07%	7,80%

Abb. 4: Kapitalkosten in Prozent ausländischer Investitionen und Direktinvestitionen in Deutschland; T_M: Kapitalgeber und Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft ansässig; T_D: Tochtergesellschaft in Deutschland ansässig. Die Muttergesellschaft ist mit Eigenkapital finanziert.

Wie die Musterrechnungen für die ausgewählten Länder bei Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Eigenkapital zeigen, weisen Investitionen in Deutschland selbst dann höhere Kapitalkosten auf als Investitionen im Land der Muttergesellschaft, wenn – wie für Großbritannien und den Niederlanden – die steuerliche Abschreibung in Deutschland vergleichsweise günstig ist. Verantwortlich hierfür sind bei Fremdfinanzierung die Hinzurechnung von Zinsen bei der Gewerbesteuer vom Ertrag und von Dauerschulden bei der Gewerbesteuer vom Kapital, bei Beteiligungsfinanzierung und Selbstfinanzierung die gesamten Unternehmenssteuern (Vermögensteuer und darauf lastende Körperschaftsteuer mit Solidaritätszuschlag,

[17] Vgl. *Schneider*, 1990, S. 538; *Schneider*, 1992, S. 1740 - 1742.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gewerbesteuer und die für Ausländer nicht anrechenbare Ausschüttungskörperschaftsteuer). Andere Standorte haben nicht so hohe Unternehmenssteuern, so daß insoweit der Standort Deutschland einen Nachteil erleidet. Die Nachteile Deutschlands sind bei Beteiligungsfinanzierung geringer, wenn die Muttergesellschaft in einem Land mit „klassischem" Körperschaftsteuersystem ansässig ist. Die Finanzierung deutscher Investitionen durch Gewinnrücklagen der Tochtergesellschaft ist meist deutlich unterlegen, da die hohen deutschen Unternehmenssteuern die Gewinnrücklagen belasten, während die niedrigeren ausländischen Steuern höhere Nettogewinne zulassen und die Wertzuwachsbesteuerung des Kapitalgebers in beiden Fällen gleich ist. Nur bei Fremdfinanzierung können Investitionen in Deutschland annähernd mit Investitionen in den Wohnsitzstaaten der Kapitalgeber konkurrieren.

Muttergesellschaft	Beteiligungsfinanzierung		Fremdfinanzierung		Selbstfinanzierung	
	T_M	T_D	T_M	T_D	T_M	T_D
F	4,65%	8,49%	4,49%	4,75%	6,18%	10,10%
GB	5,07%	8,49%	4,44%	4,83%	6,06%	10,10%
NL	7,06%	8,49%	4,38%	4,79%	6,81%	10,10%
B	7,19%	8,60%	3,92%	4,61%	6,96%	10,10%
USA	6,75%	8,77%	3,99%	4,67%	6,75%	10,10%

Abb. 5: Kapitalkosten in Prozent ausländischer Investitionen und Direktinvestitionen in Deutschland; T_M: Kapitalgeber und Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft ansässig; T_D: Tochtergesellschaft in Deutschland ansässig. Die Muttergesellschaft ist mit Fremdkapital finanziert.

Das Bild ändert sich teilweise, wenn die ausländische Muttergesellschaft mit Fremdkapital refinanziert ist. Die Kapitalkosten bei Beteiligungsfinanzierung der Tochtergesellschaft sind hoch, wenn Muttergesellschaften Zinsen im Zusammenhang mit steuerfreien Auslandsausschüttungen nicht vom steuerlichen Gewinn abziehen dürfen. Dagegen mindern bei Fremdfinanzierung Zinsen den Gewinn der Tochter- und der Muttergesellschaft, so daß Unternehmenssteuern weitgehend vermeidbar sind. Hier liegen deswegen die Kapitalkosten der in- und ausländischen Tochtergesellschaften nicht sehr weit auseinander. Bei Selbstfinanzierung (die Muttergesellschaft veräußert Beteiligungsbesitz) steigen die Abstände der Kapitalkosten dagegen an, weil die Zinszahlungen der Muttergesellschaft der Einkommensteuer des Kapitalgebers unterliegen und gleichzeitig die Gewinne der Tochtergesellschaft besteuert werden. Erneut zeigt sich, daß Gewinneinbehalt in Deutschland nicht lohnend ist. Fremdfinanzierung der Tochtergesellschaft ist wiederum der am geringsten belastete Weg.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

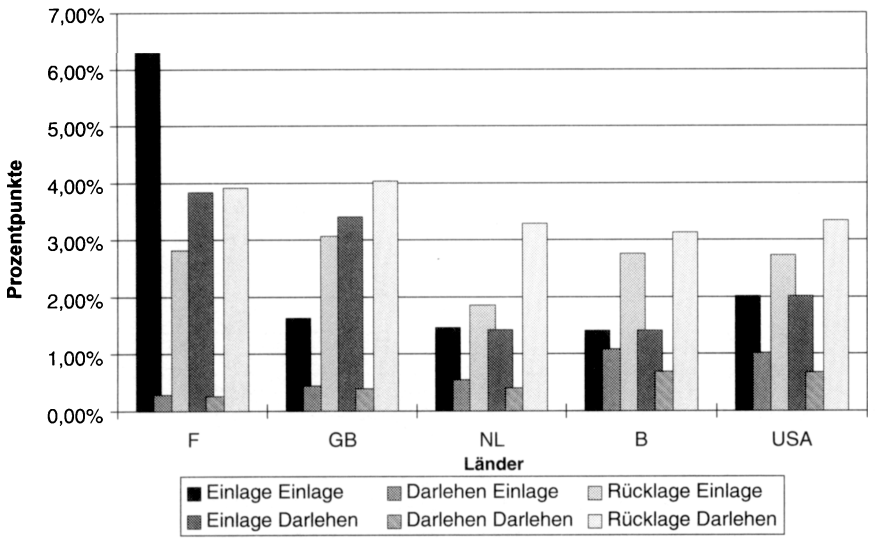


Abb. 6: Kapitalkostendifferenzen ausländischer Direktinvestitionen

Die Abbildung 6 faßt die Differenzen der Kapitalkosten einer in- und ausländischen Tochtergesellschaft aus der Sicht des ausländischen Kapitalgebers zusammen (positive Beträge zeigen Nachteile der deutschen Tochtergesellschaft an).

Tatsächlich rangieren bei der Finanzierung der ausländischen Direktinvestitionen in Deutschland – wie die nachfolgende Abbildung 7 zeigt – die Gewinnrücklagen als Finanzierungsquelle an dritter Stelle, weit abgeschlagen hinter der dominierenden Fremdfinanzierung. Beteiligungsfinanzierung nimmt den zweiten Rang ein. Auch wenn die Wahl des Finanzierungsweges nicht nur von der effektiven Steuerbelastung bestimmt wird, sondern gesellschaftsrechtliche Zwänge, die von Gläubigern geforderte Eigenkapitalausstattung oder organisatorische Gründe mit ausschlaggebend sein werden, so widersprechen die Zahlen doch nicht grundsätzlich den Ergebnissen der Steuerwirkungsanalyse.

Betrachtet man die Kapitalkosten alternativer Standorte aus der Sicht eines deutschen international agierenden Konzerns, der sich über Einlagen oder Kredite refinanziert, so ergibt sich die in Abbildung 8 folgende Tabelle.

Bei Refinanzierung mit Eigenkapital wird der Abfluß von Direktinvestitionskapital in das Ausland steuerlich behindert, wenn die Muttergesellschaft Beteiligungskapital vergibt: Hier wirkt sich die Nichtanrechenbarkeit ausländischer Körperschaftsteuer kapitalkostenerhöhend aus. Allerdings fallen die Unterschiede der Kapitalkosten teilweise eher mäßig aus, denn ausländische tarifliche Körperschaftsteuersätze sind in vielen Fällen relativ gering, während in Deutschland hohe nicht anrechenbare Unterehmenssteuern neben der anrechenbaren Körperschaft-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

steuer erhoben werden. Bei Fremdfinanzierung ergeben sich meist leichte Vorteile für Direktinvestitionen, weil die lokalen Steuern im Ausland geringer sind als in Deutschland. Deutliche Vorteile für Auslandsinvestitionen sind möglich, wenn mit Gewinnrücklagen der Tochtergesellschaft finanziert wird: Zwar liegen in diesem Fall auch in Deutschland die Kapitalkosten unter dem Marktzins, jedoch wirkt sich hier das Gefälle der effektiven Steuerbelastung zugunsten ausländischer Unternehmen aus, weil die Höhe der deutschen Steuern unabhängig vom Sitzstaat der Tochtergesellschaft ist.

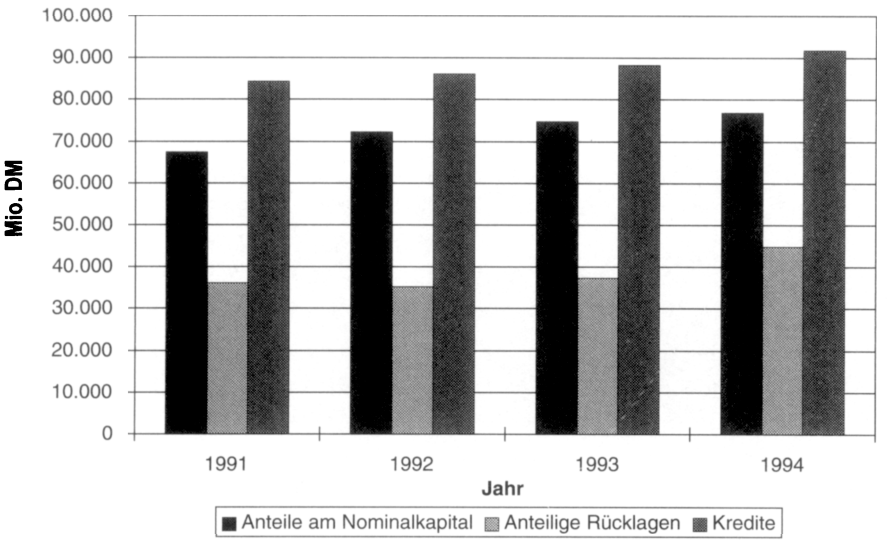


Abb. 7: Finanzierung unmittelbarer und mittelbarer ausländischer Direktinvestitionen in Deutschland. *Quelle: Deutsche Bundesbank*, 1995a, 1996c

Muttergesellschaft	Tochtergesellschaft	Beteiligungsfinanzierung	Fremdfinanzierung	Selbstfinanzierung
D	D	4,49%	5,08%	3,91%
D	F	5,47%	4,66%	2,32%
D	GB	5,09%	4,83%	2,17%
D	NL	5,44%	4,78%	2,21%
D	B	5,43%	4,15%	2,25%
D	USA	5,32%	4,15%	2,19%

Abb. 8: Kapitalkosten von deutschen Investitionen und von Direktinvestitionen im Ausland; die Muttergesellschaft ist mit Eigenkapital finanziert.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Muttergesellschaft	Tochtergesellschaft	Beteiligungsfinanzierung	Fremdfinanzierung	Selbstfinanzierung
D	D	6,29%	5,05%	10,00%
D	F	8,04%	4,70%	8,04%
D	GB	7,58%	4,73%	7,58%
D	NL	8,02%	4,70%	7,73%
D	B	7,92%	4,22%	7,78%
D	USA	7,81%	4,22%	7,54%

Abb. 9: Kapitalkosten von deutschen Investitionen und von Direktinvestitionen im Ausland; die Muttergesellschaft ist mit Fremdkapital finanziert.

Bei Fremdfinanzierung erhöhen sich die Kapitalkosten einer deutschen Tochtergesellschaft, weil zusätzlich deutsche Gewerbesteuer zu bezahlen ist. Die Kapitalkosten bei Selbstfinanzierung der deutschen Kapitalgesellschaft steigen, weil von der Gesellschaft gezahlte Zinsen beim Kapitalgeber versteuert werden. Bei ausländischen Tochtergesellschaften könnte es Möglichkeiten der Steuerarbitrage geben, wenn die Steuerersparnis durch Abzug von Schuldzinsen im Sitzstaat höher ist als die im Ausland gezahlte Steuer[18]. In Deutschland dürfen Zinsen zur Finanzierung von Einlagen in ausländische Kapitalgesellschaften solange in voller Höhe abgezogen werden, wie keine (inländischen) steuerfreien Einnahmen (Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne, § 8b Abs. 2 KStG) vorliegen. Dagegen regt sich Widerstand in Teilen der Finanzverwaltung[19]. Die Rechtsprechung des BFH ist dem nicht gefolgt[20]. Im Modell ergeben sich solche Möglichkeiten nicht: § 3c EStG schließt den Abzug der Zinszahlung aus, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen anfällt. Bei Beteiligungs- und Selbstfinanzierung der ausländischen Tochtergesellschaft ergeben sich somit im Vergleich zur Refinanzierung mit Eigenkapital höhere Kapitalkosten. Fremdfinanzierung erweist sich nach wie vor als der steuerlich günstigste Finanzierungsweg. Die Abbildung 10 faßt die Differenzen der Kapitalkosten deutscher und ausländischer Tochtergesellschaften zusammen (positive Beträge zeigen Nachteile für deutsche Tochtergesellschaften an).

Unabhängig von der Refinanzierung der Muttergesellschaft erweist sich die Finanzierung aus Gewinnrücklagen der ausländischen Tochtergesellschaft als vorteilhaft; hier ergeben sich die größten Kapitalkostendifferenzen gegenüber Investitionen in Deutschland. Wiederum stehen die Ergebnisse der Steuerwirkungsanalyse nicht in Widerspruch zur empirisch feststellbaren Finanzierung der Direktinvestitionen deutscher Unternehmen, wie die Abbildung 11 zeigt.

---

18 Vgl. *Slemrod*, 1990a, S. 27.

19 Vgl. *Krabbe*, 1994; *Ritter*, 1994.

20 Vgl. *BFH*, 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

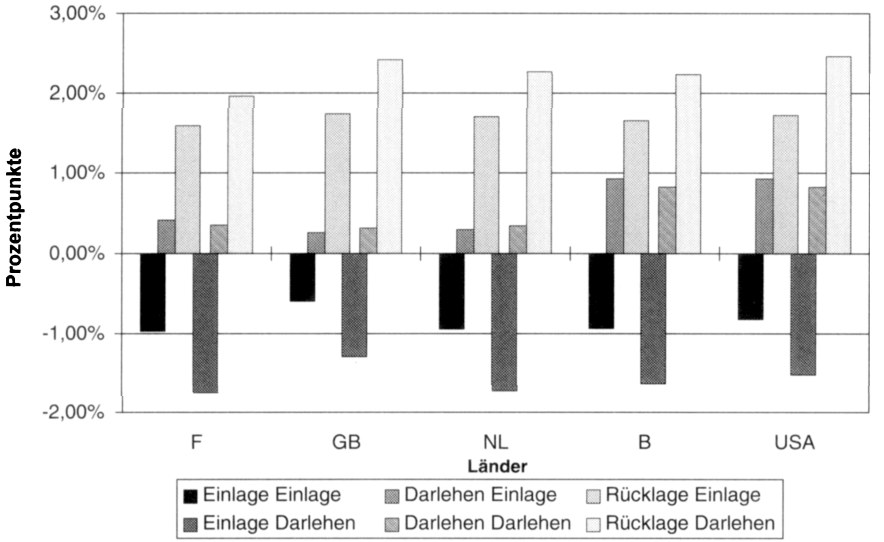


Abb. 10: Kapitalkostendifferenzen deutscher Direktinvestitionen

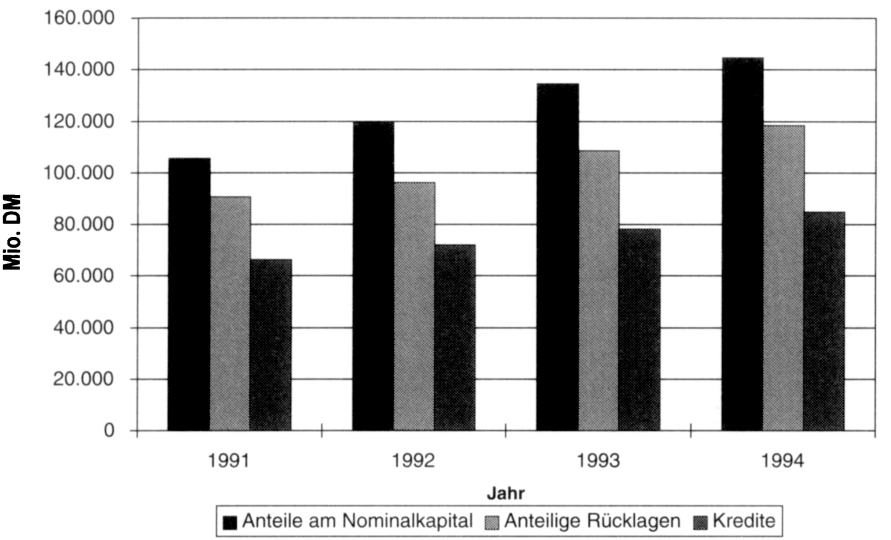


Abb. 11: Finanzierung unmittelbarer und mittelbarer deutscher Direktinvestitionen im Ausland. *Quelle: Deutsche Bundesbank*, 1995a, 1996c

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Unternehmen greifen nur in geringerem Umfang auf Fremdkapital zurück, während der Anteil der Gewinnrücklagen vergleichsweise hoch ist. Der hohe Bestand an Beteiligungskapital muß nicht bedeuten, daß die Unternehmen deswegen steuerliche Nachteile erleiden. Das Modell unterdrückt nämlich die Möglichkeit, daß ausgeschüttete Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften steuerfrei Gewinnrücklagen der Muttergesellschaft erhöhen (EK01) und für Reinvestitionen zur Verfügung stehen. Zu Ausschüttungen im Ausland erzielter Gewinne kommt es erst, wenn bei der Muttergesellschaft kein versteuertes Eigenkapital (EK45 oder EK30) mehr vorhanden ist (§ 28 Abs. 3 KStG). In einem solchen Fall kann die Beteiligungsfinanzierung der ausländischen Tochtergesellschaften durch eine inländische Muttergesellschaft ähnliche Belastungskonsequenzen haben, wie die Speicherung der Gewinne im Ausland[21].

Musterrechnungen von Kapitalkosten grenzüberschreitender Investitionen verdecken allerdings leicht, daß Steuerausweichungen durch Selbstfinanzierung anfänglich teuer sein können. Denn sie blenden die Entwicklung der Kapitalkosten über die Zeit aus[22] und unterschätzen die Bedeutung von Ausschüttungen diskriminierenden Steuern[23]. Legt nämlich die deutsche Muttergesellschaft Mittel in eine ausländische Tochtergesellschaft ein, so wird ausländische Körperschaftsteuer mit dem tariflichen Satz s_A fällig, welche vom deutschen Kapitalgeber nicht angerechnet werden kann. Es entsteht ein Unternehmenssteuerkeil. Wenn der Marktwert des eingelegten Kapitals nicht fallen soll, müssen die Kapitalkosten über dem Marktzins liegen. Erst wenn die Tochtergesellschaft später entstehende Gewinnrücklagen als Finanzierungsquelle nutzt, können die Kapitalkosten fallen, weil bei Abwesenheit einer Wertzuwachssteuer des deutschen Kapitalgebers dann die deutsche Einkommensteuer zusammen mit der ausländischen Körperschaftsteuer die Kapitalkosten bestimmt. Unternehmen ohne bestehendes internationales Geschäft können dem deutschen Steuerzugriff also nur ausweichen, wenn sie zunächst erhöhte Kapitalkosten in Kauf nehmen. Dies begrenzt Ausweichhandlungen. Die Abbildung zeigt dies für eine Periode und die Einlage einer GE:

Einlage t = 0	Kapitalkosten der Beteiligungsfinanzierung	Gewinnrücklage t = 1	Kapitalkosten der Selbstfinanzierung	Marktwert der Gewinnrücklage t = 1
1	$\frac{i}{1-s_A}$	i	$\frac{i\cdot(1-s_e)}{1-s_A}$	$i\cdot(1-s_e)$

Abb. 12: Kapitalkosten bei Beteiligungs- und Selbstfinanzierung (Betrachtung von zwei Zeitpunkten)

21 Vgl. *Weichenrieder*, 1995, S. 122 - 138.

22 Vgl. *Sinn*, 1991, S. 29 - 35; *Sinn*, 1993, S. 327 - 332.

23 Vgl. *Wenger*, 1989, S. 194 - 199.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Der (private) Kapitalgeber kann am Kapitalmarkt eine Verzinsung nach Einkommensteuer in Höhe von $i \cdot (1 - s_e)$ erzielen. Legt er die Mittel in die ausländische Gesellschaft ein, so erhält er nach Ablauf einer Periode entweder einen Ausschüttungsbetrag in gleicher Höhe oder er kann im Falle der Thesaurierung des Gewinnes und dessen Anlage den daraus resultierenden Ausschüttungsstrom im Wert von $i \cdot (1 - s_e)$ erlangen oder am Markt (steuerfrei) veräußern.

Beim Aufbau von Produktionsstätten im Ausland gibt es regelmäßig keine steuerrechtlichen Hemmnisse, welche eine Gewinnabschirmung in der Tochtergesellschaft verhindern. Dagegen können bei Fremdfinanzierung (also dem Finanzierungsweg für Direktinvestitionen, der durch Steuern am wenigsten verzerrt ist) steuerrechtliche Restriktionen greifen. Zinszahlungen müssen nach DBA-Recht (Art. 9 OECD-MA; dealing at arm's length principle) und nationalem Recht der Höhe nach angemessen sein. Wird eine Zinsvereinbarung als unangemessen verworfen, so geht die steuerliche Abzugsfähigkeit verloren. In vielen Staaten gibt es „thin capitalization rules", welche verhindern sollen, daß Gewinnsteuern bei von Ausländern beherrschten Kapitalgesellschaften vermieden werden[24]. Die Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Gesellschafter ist in Deutschland bei ergebnisunabhängig zu zahlenden Zinsen auf das Dreifache des Eigenkapitals begrenzt (§ 8a KStG), wenn der Gesellschafter wesentlich am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist. Eine Ausnahme besteht nur, wenn die Gesellschaft das Fremdkapital unter sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten könnte. Den Nachweis muß die Gesellschaft für den gesamten übersteigenden Betrag durch sachdienliche Beweismittel (etwa spezifizierte Kreditangebote von Banken) führen[25]. Zinsen auf Fremdkapital, welches außerhalb dieses „saven havens" liegt, gelten als verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Rechtsfolge ist die Hinzurechnung der überhöhten Zinsen zum Gewinn. Dies löst Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer aus. Die Begrenzung der Fremdfinanzierung und die notwendige Angemessenheit der Zinszahlung erschwert es, Renten der Investition als Zinsertrag an die Muttergesellschaft zu transferieren. Die steuerrechtliche Einschränkung der Fremdfinanzierung ist durch den Fremdvergleichsgrundsatz (Art. 9 OECD – MA) gedeckt. Doppelbesteuerungen sollen dadurch vermieden werden, daß der Sitzstaat der Zinsen empfangenden Gesellschaft die Umqualifizierung mitvollzieht[26].

Zusammenfassend kann man aus den Musterrechnungen folgern, daß (1) das deutsche Steuerrecht die Verlagerung von Investitionen in das Ausland nicht wesentlich behindert bzw. begünstigt, wenn Fremdfinanzierung oder Selbstfinanzierung der Tochtergesellschaft gewählt werden kann und (2) den Zufluß ausländischen Direktinvestitionskapitals nach Deutschland nur dann nicht wesentlich stört, wenn die Fremdfinanzierung der Investition möglich ist. Die Berechnungen bestä-

---

24 Vgl. *Jacobs*, 1995, S. 689 - 695; *Grotherr*, 1995.

25 Vgl. *BMF*, 1995, Tz. 61.

26 Vgl. *OECD*, 1992 ff., Anm. 6 - 7 zu Art. 9 OECD-MA.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tigen die Vermutung, daß deutsche Unternehmen sich aus steuerlichen Gründen veranlaßt sehen könnten, Produktionsstätten zu verlagern, während es für ausländische Unternehmen vergleichbare Anreize, Investitionen in Deutschland durchzuführen, nicht gibt.

2. Die Kapitalkosten bei Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft

Es gibt wirtschaftliche Funktionen, die sehr standortflexibel sind und stärker auf steuerliche Anreize reagieren als Produktionsstätten. Es handelt sich dabei in erster Linie um Dienstleistungen wie Kapitalbeschaffung und Kapitaldisposition, Versicherungen, Factoring, Cash Management und Immobilienverwaltung[27], jedoch können auch andere betriebliche Aufgaben, wie Forschung und Entwicklung oder zentrale Managementleistungen etwa im Bereich des Marketings betroffen sein. Durch Übertragung dieser wirtschaftlichen Funktionen mit hoher Standortelastizität auf Kapitalgesellschaften, die in niedriger besteuernden Staaten ansässig sind, lassen sich Gewinne aus hoch besteuernden Ländern dorthin verlagern. Eine besondere Bedeutung haben Auslandsgesellschaften, die Finanzierungsfunktionen übernehmen: Es handelt sich dabei um Gesellschaften, die von der Muttergesellschaft mit mittel- bis langfristig verfügbarem Kapital ausgestattet werden (Treasury Centers) oder die Kapital auf ausländischen Märkten aufnehmen, um es an produktiv tätige Tochtergesellschaften im In- und Ausland weiterzuleiten. Solche Gesellschaften können auch Beteiligungsbesitz verwalten (Holdinggesellschaften).

Die DBA des Sitzstaates der Finanzierungsgesellschaft mit den Sitzstaaten der Tochtergesellschaften schließen häufig Quellensteuern aus. Eine Finanzierungsgesellschaft dient deswegen als Durchlaufgesellschaft (conduit company) dazu, Quellensteuervorteile zu erlangen, welche die Muttergesellschaft bei direkter Kreditvergabe nicht erreicht. Es finden sich aber im Abkommensrecht zunehmend Vorschriften, welche der mißbräuchlichen Ausnutzung der Abkommen vorbeugen sollen[28]. Auch das nationale Recht kann Beschränkungen der Quellensteuerreduktion vorsehen (wie § 50d Abs. 1a EStG). Wenn die Sitzstaaten der Tochtergesellschaften der Finanzierungsgesellschaft die Abkommensvorteile bei Quellensteuern auf abfließende Zinsen versagen, kann ein Anrechnungsüberhang entstehen, wenn die Finanzierungsgesellschaft nur einer geringen Gewinnbesteuerung unterliegt, so daß die Quellensteuer definitiv wird[29].

Deutsche Unternehmen nehmen direkt an ausländischen Märkten Kapital auf, indem sie eine im Ausland (häufig in den Niederlanden) ansässige Finanzierungsgesellschaft zwischenschalten und das aufgenommene Kapital als Fremdkapital an

---

27 Vgl. *Jacobs*, 1995, S. 635.

28 Vgl. *OECD*, 1992 ff., Anm. 11 - 21 zu Art. 1 OECD – MA.

29 Vgl. für die USA *Gundel*, 1995, S. 46 - 48.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

deutsche oder ausländische Tochtergesellschaften weiterleiten[30]. Die Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft in den Niederlanden ist auch deswegen lohnend, weil Gewinne aufgrund von rulings der niederländischen Finanzverwaltung[31] pauschal besteuert werden[32]. Das deutsche Steuerrecht behindert die Einschaltung ausländischer Finanzierungsgesellschaften nicht: Es handelt sich dabei weder um Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsformen noch um passive Tätigkeiten (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) im Sinne des Außensteuergesetzes. Kredite der ausländischen Finanzierungsgesellschaft an eine deutsche Tochtergesellschaft werden jedoch durch § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG begrenzt[33].

Die Finanzierungsgesellschaft kann auch benutzt werden, um die Gewinnsteuerbelastung des Unternehmensverbundes zu senken (base company). Eine Finanzierungsgesellschaft, welche die Finanzmittel einer Unternehmensgruppe disponiert, wird von der Muttergesellschaft mit Eigenkapital versorgt und überläßt die Mittel ihren Tochtergesellschaften durch Darlehensvergabe. Zinsen, welche die Tochtergesellschaften ihr für die Kapitalüberlassung zahlen, unterliegen der (geringen) Gewinnsteuer der Finanzierungsgesellschaft. Die entstehenden Gewinnrücklagen werden dazu verwendet, Kapitalbedarf der Tochtergesellschaften zu decken. Die Finanzierungsgesellschaft kann Beteiligungen erwerben, oder es können Beteiligungen der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft eingelegt werden. Die Gesellschaft übernimmt dann auch die Funktion einer Holding. Wird eine Mehrheitsbeteiligung eingelegt, kann unter den Voraussetzungen der §§ 20 Abs. 1 Satz 2, 24 Abs. 4 UmwStG, einer Vorschrift welche auf der europäischen Fusionsrichtlinie aus dem Jahre 1990 beruht, eine Besteuerung stiller Reserven vermieden werden. Dazu ist eine Verknüpfung der Buchwerte vorzunehmen (Ansatz der Anteile bei der Finanzierungsgesellschaft und der Muttergesellschaft zu den Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile an der Tochtergesellschaft), welche dem deutschen Fiskus den späteren Zugriff auf den realisierten (oder sonst aufgedeckten) Wertzuwachs erlaubt. Wenn die Finanzierungsgesellschaft über ein internationales Schachtelprivileg mit Freistellung verfügt, so fallen keine Steuern auf erhaltene Ausschüttungen an. Beim Kapitalgeber entsteht allenfalls Wertzuwachssteuer; jedoch ist dies bei Streubesitz in Deutschland ausgeschlossen.

Die Abbildung 13 zeigt den Unternehmensverbund bei Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft, welche auch als Holding der Muttergesellschaft eingesetzt ist.

Bevorzugte Standorte solcher Gesellschaften sind für deutsche Unternehmen innerhalb der EU Belgien, Irland und die Niederlande[34]. Aber auch das Großherzogtum Luxemburg kennt seit langem steuerliche Bevorzugungen für Holdinggesell-

30 Vgl. *Titzrath*, 1996, S. 92 - 95; *Fahnauer*, 1995, S. 9.

31 Vgl. *Kröner*, 1995, S. 149.

32 Vgl. *Gundel*, 1994, S. 215.

33 Vgl. *BMF*, 1995, Tz. 16 -19.

34 Vgl. *Gundel*, 1994, S. 211.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

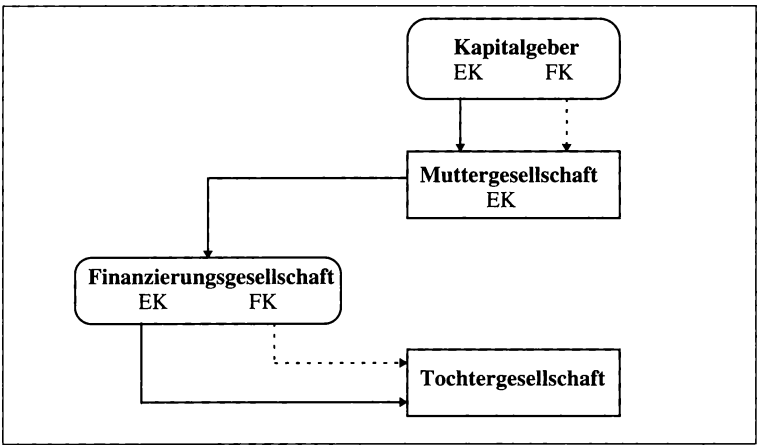


Abb. 13: Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft im Ausland

schaften, die Beteiligungsbesitz eines Konzerns und anderes Finanzvermögen verwalten oder Kredite an Tochtergesellschaften geben. Die Gewinne dieser Gesellschaften sind weitgehend steuerbefreit. In der Regel können auch die Abkommensvorteile ausgeschöpft werden; insbesondere für Ausschüttungen gilt die Befreiungsmethode[35]. Besonders bekannt geworden sind die Steuererleichterungen, welche die Republik Irland für „International Financial Services Centers" (IFSC) bietet. Gewinne werden mit einem tariflichen Körperschaftsteuersatz von 10 Prozent belastet[36]. Die Lizenz für die Betreibung eines IFSC wird Unternehmen mit Genehmigung der Kommission der EU vom irischen Finanzminister bis zum Jahr 2000 erteilt; die Regelung ist bis zum Jahr 2005 befristet[37]. Es müssen in der irischen Gesellschaft mindestens zehn Mitarbeiter beschäftigt werden. Voraussetzung ist das Vorliegen von „trading income", das regelmäßig gegeben ist, wenn das Vermögen jährlich umgeschlagen wird; „holding income" entsteht bei geringer Umschlagshäufigkeit und unterliegt dem tariflichen Körperschaftsteuersatz von 38 Prozent[38]. Für Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften gewährt Irland jedoch die Freistellung.

Belgien kennt „Coordination Centers", die für Finanzdienstleistungen innerhalb des Konzerns (intra muros Prinzip) eingesetzt werden können. Die Annerkennung setzt das Erreichen gewisser Größenordnungen des Konzerns bei Kapital und Umsatz (1 Mrd. BEF; 10 Mrd. BEF) und den Einsatz von mindestens zehn Mitarbei-

35 Vgl. *Valenduc*, 1994, S. 21 - 23.

36 Vgl. *Gundel*, 1994, S. 217.

37 Vgl. *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, 1996, S. 2 - 3.

38 Vgl. *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, 1996, S. 3.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tern voraus. Der steuerliche Gewinn wird als cost-plus auf der Basis der Geschäftsführungskosten (ohne Refinanzierungsaufwand) in Höhe von fünf Prozent bis acht Prozent errechnet. Er unterliegt einem Körperschaftsteuersatz von 39 Prozent (zuzüglich „impôt de crise" von 3 Prozent). Belgische Koordinierungszentren (BCC) dürfen allerdings keine Beteiligungen halten und scheiden deswegen als Holdinggesellschaften aus[39]. Das belgische Steuerrecht sieht die Anrechnung von auf Zinsen lastenden Quellensteuern vor. Von den hier betrachteten Ländern erhebt im Verhältnis zu Belgien nur Großbritannien eine Quellensteuer von 15 Prozent. Zinszahlungen und Dividenden der belgischen Gesellschaft an eine deutsche Gesellschaft bleiben frei von Quellensteuern.

Im Gegensatz zur Verlagerung von Produktionsstätten sind allerdings die steuerrechtlichen Risiken einer Verlagerung von Finanzdienstleistungen in das Ausland hoch: Die Verlagerung kann scheitern, wenn der Einsatz derartiger Gesellschaften vom Steuerrecht mißbilligt wird, weil die Rechtsordnung darin eine unzulässige Verkürzung der inländischen Steuerschuld sieht. Deswegen steht die Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft zur Reduktion von Quellen- und Gewinnsteuern nicht allen Unternehmen unbegrenzt offen: Die Zwischenschaltung der Finanzierungsgesellschaft darf keinen Mißbrauch darstellen (§ 42 AO). Mißbrauch liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn die Einschaltung der Gesellschaft ausschließlich erfolgt, um Steuervorteile zu erzielen, andere wirtschaftlich beachtliche Gründe nicht erkennbar sind und sie vom Gesetz bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung mißbilligt wird. Grenzen der nationalen Mißbrauchsvorschrift könnten sich allerdings aus dem EGV ergeben, soweit Steueranreize (wie im Fall Irlands) gemeinschaftsrechtlich verankert sind[40]. Wird ein Mißbrauch bejaht, so kommt es zum steuerrechtlichen Durchgriff, welcher den Gewinn der Gesellschaft direkt dem inländischen Gesellschafter zuordnet (die ausländische Gesellschaft wird als nicht existent behandelt). Um diese Rechtsfolge zu vermeiden, bedarf es einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft. Sie ist regelmäßig gegeben, wenn die Gesellschaft in- und ausländische Beteiligungen erwerben und günstige Finanzierungsmöglichkeiten im Ausland nutzen soll.

Die steuerrechtliche Abschirmung der von der Finanzierungsgesellschaft thesaurierten Gewinne setzt voraus, daß sich nicht nur der statuarische Sitz der Gesellschaft, sondern auch ihre Geschäftsleitung im Ausland befindet. Dies bedeutet, daß die geschäftliche Oberleitung (§ 10 AO) der Finanzierungsgesellschaft im Ausland stattfinden muß. Dies ist dann zweifelsfrei der Fall, wenn im Ausland ein Geschäftsführer tätig wird, der sämtliche Entscheidungen des Tagesgeschäftes im Rahmen des eigenständigen Geschäftsbetriebes der Gesellschaft trifft. Wird diese Voraussetzung nicht erfüllt, weil die Finanzierungsgesellschaft vom Inland aus gesteuert wird, so ist sie in Deutschland, obwohl es sich nicht um eine deutsche Kapi-

---

39 Vgl. *Lefebvre*, 1994, Tz. 1400 - 1413.

40 Vgl. *Rädler / Lausterer / Blumenberg,* 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

talgesellschaft handelt, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Voraussetzung ist, daß die ausländische Gesellschaft wie eine deutsche Kapitalgesellschaft strukturiert ist (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 3 Abs. 1 KStG).

Schließlich kann die Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft in einem Staat, der niedrig besteuert, zur Folge haben, daß die Gewinne der Finanzierungsgesellschaft von der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung erfaßt werden. Sie macht in ausländischen Kapitalgesellschaften thesaurierte Gewinne (ermittelt nach deutschem Recht) in Deutschland steuerpflichtig (Zurechnung) und stellt sie steuerlich einer Ausschüttung gleich (Ausschüttungsfiktion). Voraussetzung ist (neben der Beherrschung der Gesellschaft), daß die Gewinne geringer als mit 30 Prozent belastet sind (§ 8 Abs. 3 AStG) und die Tätigkeit der Finanzierungsgesellschaft „passiv" im Sinne des Außensteuergesetzes ist (§ 8 Abs. 1 AStG). Zwar sehen das DBA D-B und das DBA D-IRL keinen Aktivitätsvorbehalt für die Freistellung von Ausschüttungen und zugerechneten Gewinnen vor, so daß eine Hinzurechnung auf der Basis der Ausschüttungsfiktion leerlaufen müßte (§ 10 Abs. 5 AStG). Bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter setzt sich die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung jedoch über das DBA hinweg (§§ 10 Abs. 6, 20 Abs. 1 AStG). In diesen Fällen genügt schon eine Beteiligung von 10 Prozent. Der Umfang des deutschen Zugriffs auf die Auslandsgewinne ist verringert, wenn die Einkünfte aus der Finanzierung ausländischer Betriebsstätten oder Gesellschaften stammen. In diesem Fall werden nur 60 Prozent der Einkünfte der deutschen Körperschaftsteuer (zuzüglich Solidaritätszuschlag, ohne Gewerbesteuer) unterworfen. Folglich ergibt sich bei einer deutschen Muttergesellschaft eine tarifliche Körperschaftsteuerbelastung von 27 Prozent (45 % * 60 %) für diese Gewinne. Diese einheitliche Belastung resultiert daraus, daß der Gesetzgeber bei einer höheren Belastung der Einkünfte aus der Konzernfinanzierung mit einer Verlagerung des Sitzes der Finanzierungsgesellschaft in Staaten mit einer Steuerbelastung des Gewinns von mindestens 30 Prozent rechnen mußte[41].

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Kapitalkosten von Investitionen in den verschiedenen Standorten unter der Annahme, daß ein BCC Gewinnrücklagen als Darlehen an die Tochtergesellschaft weiterleitet. Beim BCC findet aufgrund der pauschalen Definition der Bemessungsgrundlage für die Grenzinvestition keine Besteuerung statt[42]. Die Kapitalkosten werden deswegen bei Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Eigenkapital im wesentlichen von der (Hinzurechnungs-) Steuerbelastung bei der Muttergesellschaft und bei Abwesenheit einer Wertzuwachsbesteuerung von der Einkommensteuer des deutschen Kapitalgebers bestimmt. Bei Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Fremdkapital verschwinden Vorteile für niedrig besteuerte Auslandsgesellschaften, weil neben die Besteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaft noch die Steuern auf Fremdkapitalzinsen beim Kapitalgeber treten.

---

41 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker,* 1973 ff., Tz. 274, HinzurechnungsBest.

42 Vgl. *Lefebvre*, 1994, Tz. 1411; *Valenduc* 1994, S. 25.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Muttergesellschaft	Tochtergesellschaft	Finanzierungsgesellschaft	Muttergesellschaft: Beteiligungsfinanzierung	Muttergesellschaft: Fremdfinanzierung
D	D	B	4,45%	5,74%
D	F	B	2,16%	5,47%
D	GB	B	2,34%	6,08%
D	NL	B	2,07%	5,33%
D	B	B	1,98%	4,95%
D	USA	B	1,98%	4,95%

Abb. 14: Kapitalkosten bei Einschaltung eines belgischen Koordinierungszentrums (Hinzurechnungsbesteuerung); Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Eigenkapital bzw. Fremdkapital.

Die Zahlen zeigen, daß die Hinzurechnungsbesteuerung die Kapitalkostenunterschiede zwischen deutschen und ausländischen Standorten zementiert und die Kapitalkosten von Auslandsinvestitionen nivelliert, sofern sich die Finanzierungsgesellschaft der Fremdfinanzierung bedient. Die Produktionsstandorte konkurrieren nur noch über die bei Fremdfinanzierung anfallenden Steuern und die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln der Tochtergesellschaften.

Die Niederlande gelten als bevorzugter Sitzstaat für Finanzierungsgesellschaften, weil das Land über ein weitgespanntes DBA-Netz, internationales Schachtelprivileg für Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne sowie geringe oder fehlende Quellensteuern verfügt: Ausschüttungen und Zinszahlungen an eine niederländische Gesellschaft aus Deutschland, Belgien, Frankreich und Großbritannien unterliegen keiner Quellensteuer, Ausschüttungen aus USA sind nur mit 5 Prozent belastet. Eine niederländische Finanzierungsgesellschaft kann auch Beteiligungen halten. Nachteile ergeben sich aus der niederländischen Gesellschaftsteuer auf das eingelegte Kapital von einem Prozent und dem Umstand, daß das DBA NL-D keine Steuerbefreiung der Beteiligung an der Finanzierungsgesellschaft bei der Vermögen- und Gewerbesteuer vorsieht. Bei Verzicht auf die Einschaltung einer schweizer Betriebsstätte (swiss sandwich) kommt, so wird hier angenommen, der tarifliche Körperschaftsteuersatz in den Niederlanden von 35 Prozent auf eine ungekürzte Bemessungsgrundlage zur Anwendung, so daß eine Hinzurechnungsbesteuerung ausgeschlossen ist[43]. Soweit die Finanzierungsgesellschaft Holdingfunktionen übernimmt und zu mindestens 10 Prozent an einer Tochtergesellschaft beteiligt ist, erzielt sie zwar passive Einkünfte, jedoch werden die Gewinne nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung erfaßt (§ 10 Abs. 6 S. 2 Nr. 2 AStG); Ausschüttun-

[43] Vgl. *Gundel*, 1994, S. 216; beachte aber die pauschale Berechnung der Betriebsausgaben in Höhe von 4% des Eigenkapitals in den Niederlanden, *Günkel*, 1994, S. 60; dies kann zur Niedrigbesteuerung führen, *BMF*, 1994, Tz. 8.3.2.4.; zu geplanten Senkungen der effektiven Steuerbelastung *van der Laan/Papen,* 1996, S. 212.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gen einer deutschen Tochtergesellschaft sind ohnehin von der Hinzurechnung ausgenommen (§ 13 Abs. 2 AStG).

Die nachfolgenden Tabellen zeigen die Kapitalkosten der Investition von Kapitalgesellschaften an verschiedenen Standorten, die von der Finanzierungsgesellschaft aus Gewinnrücklagen mit Beteiligungskapital oder Fremdkapital versorgt werden. Die Muttergesellschaft ist mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert (aus der Sicht des Eigenkapitalgebers handelt es sich also um Kapitalkosten bei Selbstfinanzierung).

Muttergesellschaft	Tochtergesellschaft	Finanzierungsgesellschaft	Tochtergesellschaft: Beteiligungsfinanzierung	Tochtergesellschaft: Fremdfinanzierung
D	D	NL	3,41%	3,83%
D	F	NL	2,32%	3,48%
D	GB	NL	2,17%	3,57%
D	NL	NL	2,42%	3,54%
D	B	NL	2,36%	3,11%
D	USA	NL	2,26%	3,11%

Abb. 15: Kapitalkosten bei Einschaltung einer niederländischen Finanzierungsgesellschaft (keine Hinzurechnungsbesteuerung); die Muttergesellschaft ist mit Eigenkapital finanziert.

Muttergesellschaft	Tochtergesellschaft	Finanzierungsgesellschaft	Tochtergesellschaft: Beteiligungsfinanzierung	Tochtergesellschaft: Fremdfinanzierung
D	D	NL	9,45%	8,24%
D	F	NL	8,04%	7,90%
D	GB	NL	7,58%	7,77%
D	NL	NL	8,02%	7,73%
D	B	NL	7,92%	7,13%
D	USA	NL	7,81%	7,13%

Abb. 16: Kapitalkosten bei Einschaltung einer niederländischen Finanzierungsgesellschaft (keine Hinzurechnungsbesteuerung); die Muttergesellschaft ist mit Fremdkapital finanziert.

Der Vorteil gegenüber einer direkten Beteiligung der (mit Eigenkapital refinanzierten) Muttergesellschaft an ihrer deutschen Tochtergesellschaft (Kapitalkosten: 3,91 %) ergibt sich bei Beteiligungsfinanzierung durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 45 Prozent auf 30 Prozent (jeweils mit Solidaritätszuschlag). Ist die Muttergesellschaft dagegen mit Fremdkapital finanziert, so lohnt die Einschaltung der Finanzierungsgesellschaft nicht mehr.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die nachfolgende Abbildung zeigt für den Fall der Refinanzierung der Muttergesellschaft durch Einlagen die Kapitalkosten bei Finanzierung durch Gewinnrücklagen der produktiven Tochtergesellschaft bzw. einer zwischengeschalteten Finanzierungsgesellschaft in Belgien oder den Niederlanden, die Darlehen an produktive Tochtergesellschaften ausgibt.

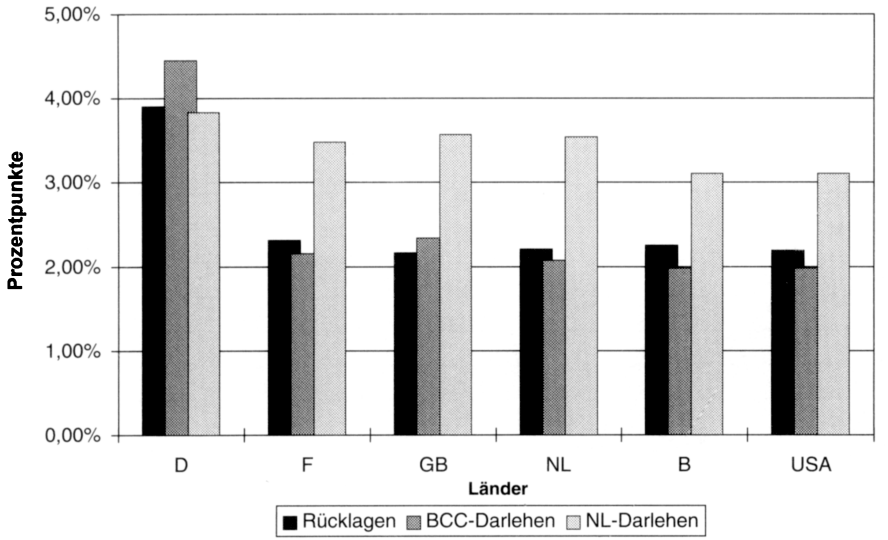


Abb. 17: Kapitalkosten bei Selbstfinanzierung

Die Zwischenschaltung einer Gesellschaft im Niedrigsteuerland (Fall Belgiens) führt wegen der vollen Hinzurechnungsbesteuerung für Inlandsgewinne zu ähnlichen Kapitalkosten, wie sie sich auch bei einer selbstfinanzierten Inlandsinvestition ergeben (Unterschiede sind durch die Gewerbesteuer bedingt). Dagegen unterliegen Auslandsgewinne nunmehr einer einheitlichen tariflichen Körperschaftsteuerbelastung von 27 Prozent (zuzüglich Solidaritätszuschlag). Greift die Hinzurechnungsbesteuerung dagegen nicht (Fall der Niederlande), so kommt immer der Steuersatz der Finanzierungsgesellschaft zum Tragen. Die Steuerausweichung mittels einer Finanzierungsgesellschaft führt somit dazu, daß die effektive Steuerbelastung auf ein international vergleichbares, niedrigeres Niveau zurückgeführt wird. In diesen Fällen kann die Entscheidung über den Standort einer Produktionsstätte weitgehend unberührt von der Steuerbelastung im Sitzstaat des Kapitalgebers getroffen werden. Ein hohes deutsches Steuerniveau bleibt allokativ folgenlos (auch wenn das Steueraufkommen sinkt), und deutschen Unternehmen gelingt es, unabhängig vom Standort eine ungefähr vergleichbare Steuerbelastung für Investitionen zu erreichen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Vermutung, daß hohe tarifliche Steuersätze allokativ folgenlos bleiben, weil Finanzierungsgesellschaften in niedrig besteuernden Staaten dazu beitragen, die Realkapitalströme nicht wesentlich umzulenken, sondern lediglich das Steueraufkommen umverteilen[44], liegt nahe, muß gleichwohl kritisch gesehen werden. Wie bei jeder Investition im Ausland gilt auch hier, daß die Einlage von Eigenkapital in die Auslandsgesellschaft zu einem zusätzlichen Steuerkeil in Form nicht anrechenbarer Körperschaftsteuer führt und erst die im Ausland verdienten und niedrig besteuerten Gewinne eine „billige" Finanzierungsquelle darstellen. Es macht für die Entwicklung der Kapitalkosten über die Zeit deswegen keinen Unterschied, ob die Muttergesellschaft Eigenkapital auf eine ausländische produktive Tochtergesellschaft oder eine ausländische (passive) Finanzierungsgesellschaft überträgt. Die Steuerausweichung mittels Finanzierungsgesellschaften ist schon aus ökonomischen Gründen nicht allen Unternehmen möglich; insoweit bleibt es bei einem Nachteil rein nationalen Wirtschaftens gegenüber internationaler Tätigkeit.

Folgende Ergebnisse sind festzuhalten: Die Ausweichung vor deutschen Steuern ist umso leichter möglich, je stärker die internationale Arbeitsteilung im Unternehmensverbund fortgeschritten ist. International tätige Unternehmen können Gewinne in das Ausland verlagern und vergleichsweise gering besteuerte Gewinnrücklagen zur Finanzierung von Investitionen im Inland verwenden. Unternehmen, die nur national tätig sind, können sich dagegen der Übertragung von Finanzierungsfunktionen auf niedrig besteuerte Gesellschaften nur mit erheblichen steuerrechtlichen Risiken bedienen. Diese Unternehmen sind auch erst dann in der Lage, die Kapitalkosten ihrer Investitionen zu senken, nachdem sie eine Phase der „Internationalisierung" durchlaufen haben. Es bleibt damit bei einem Anreiz, Produktionsstätten in das Ausland zu verlagern, um „billiges" Eigenkapital zu erlangen, der umso stärker ist, je erfolgreicher der Sitzstaat Deutschland die Verlagerung von Finanzierungsfunktionen bekämpft. Dies sorgt in Deutschland für Wettbewerbsvorteile internationaler Tätigkeit gegenüber rein nationaler Betätigung: Unternehmen, welche über ausländische Standorte verfügen, sehen sich geringeren Kapitalkosten gegenüber, als Unternehmen, die nur im Inland produzieren.

III. Nationale Steuerpolitik und Globalisierung der Märkte

1. Synthetische Einkommensteuer und Wohnsitzlandprinzip

Die Analyse der ökonomischen Konsequenzen des internationalen Steuerrechts für Investitions- und Finanzierungsentscheidungen von Unternehmen zeigt, daß es Anreize für die Verlagerung von Produktionsstätten oder Finanzierungsfunktionen in das Ausland gibt. Es liegt auf der Hand, daß die Abschaffung der Gewerbesteuer und der betrieblichen Vermögensteuer[45] dem entgegenwirken, weil sie die Rendite

[44] Vgl. *Wenger*, 1989, S. 243; *Tanzi*, 1995, S. 80.

[45] Vgl. *Kruhl*, 1996, S. 505 u. 506; *Deutscher Bundestag*, 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

inländischer Investitionen steigern (von den hier betrachteten Staaten kennt nur noch Frankreich eine der Gewerbesteuer vergleichbare Steuer). So wichtig dieser Schritt ist, eine solche Lösung greift vermutlich zu kurz. Es genügt nicht, das deutsche Vielsteuersystem zurückzuschneiden.

Unerwünschte Wanderungen der Steuerbasis können innerhalb der herrschenden Einkommensbesteuerung nur eingedämmt werden, wenn dem Wohnsitzlandprinzip als dem grundlegenden ökonomischen Prinzip der Besteuerung von internationalen Kapitaleinkommen Bahn gebrochen wird[46]. Das ökonomische Wohnsitzlandprinzip ist verwirklicht, wenn sämtliche Kapitaleinkommen im Sitzstaat der Kapitalgeber der Einkommensteuer unterworfen werden. Die Bedeutung des Prinzips für die Steuerpolitik drückt Peggy Musgrave so aus: „The residence principle has always been seen as a natural and necessary component of a personal, global income tax. Its purpose is to ensure that the fruits of economic activity, whether it be working or investing, and whether carried out at home or abroad, are treated uniformly. There seems no good reason to me to drop that basic philosophy of our tax system ..."[47]. Das reine Wohnsitzlandprinzip schließt bei Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns und vollkommenem Kapitalmarkt eine Besteuerung an der Quelle aus, so daß die Besteuerung keinen Einfluß auf die Kapitalkosten von Investitionen nimmt. Bei vollkommener Kapitalmobilität stört die Besteuerung den Ausgleich von internationalen Kapitalkostendifferenzen nicht.

Das Wohnsitzlandprinzip sichert zwar weltweite Effizienz, ist aber in reiner Form praktisch nicht verwirklicht. Denn auch Quellenstaaten erheben Steuern. Gleichwohl besteuern Sitzstaaten in aller Regel nicht den Gewinn nach Abzug ausländischer Steuern, wie es bei einer national ausgerichteten Steuerpolitik geboten wäre[48]. Vielmehr sehen nationales Steuerrecht und das Musterabkommen der OECD den Steuerverzicht des Sitzstaates zugunsten des Quellenstaates in vielen Fällen vor. Insoweit stellen die Staaten ihr nationales fiskalisches Interesse zurück, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden und zu einer Besteuerung zu kommen, welche die internationale Allokation des Kapitals ungeachtet der Aufkommensteilung durch Besteuerung an der Quelle möglichst nicht hindert. Auch wenn man davon ausgeht, daß die nationale Steuerpolitik sich an diese international akzeptierten Regeln halten will und das Steuersystem daraufhin ausgerichtet werden soll, bleiben doch ernsthafte Zweifel, ob eine solche Politik überhaupt realistisch ist. Wird nämlich der Verpflichtung zum Steuerverzicht nicht unbedingt nachgekommen (weil es Anrechnungsbegrenzungen gibt), müssen Verstöße gegen die internationale Effizienz der Besteuerung hingenommen werden. Zudem stellt das Wohnsitzlandprinzip hohe Anforderungen an die Steuerverwaltung, welche die weltweiten Tätigkeiten ansässiger Steuerpflichtiger erfassen muß[49]. Letzteres zeigt sich

---

46 Vgl. *Giovannini*, 1989, S. 370 - 371; *Frenkel / Razin / Sadka,* 1991, S. 190.

47 *Musgrave*, 1992, S. 181 -182.

48 Vgl. *Richmann*, 1963, S. 33; *Slemrod*, 1995, S. 479.

49 Vgl. *Razin / Sadka,* 1991, S. 75.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

weniger bei unternehmerischer Tätigkeit, sondern bei der Anlage von Kapital an internationalen Kapitalmärkten[50].

Das Einkommensteuerrecht und die DBA folgen zwar dem Wohnsitzlandprinzip. Gleichwohl weichen ökonomisches und steuerrechtliches Wohnsitzlandprinzip wesentlich voneinander ab. Während es aus ökonomischer Sicht um Effizienz der internationalen (und nationalen) Kapitalallokation geht, ist das steuerrechtlich verankerte Wohnsitzlandprinzip in erster Linie eine Regel zur Verteilung des Steueraufkommens zwischen Staaten. Das nationale Steuerrecht bedient sich der Ansässigkeit, um daran Besteuerungsrechte zu knüpfen. Die DBA schaffen keine neuen Besteuerungsrechte, sondern regeln auf der Grundlage von Ansässigkeitskriterien die Verteilung von Steuertatbeständen (Steuergut) und Steueraufkommen zwischen Staaten durch wechselseitige Beschränkung von Besteuerungsrechten[51]. Betrachtet man die Bemessungsgrundlagen, so wird der Unterschied zwischen Effizienzbedingung und Verteilungsregel besonders deutlich. Das ökonomische Wohnsitzlandprinzip setzt voraus, daß die steuerliche Gewinnermittlung die Rendite der Grenzinvestitionen nicht verzerrt; deswegen muß in sämtlichen Staaten der kapitaltheoretische Gewinn besteuert werden. Aus steuerjuristischer Sicht ist dagegen die Vergleichbarkeit der Gewinnermittlung keineswegs mit dem Wohnsitzlandprinzip verbunden. Das Recht der DBA behandelt zwar Fragen der internationalen Einkunftsabgrenzung (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, Art. 9 OECD-MA), aber nicht die Gewinnermittlungsregeln als solche. Lediglich bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte, die Teil des Welteinkommens sind, und für Zwecke der Anrechnung legen Wohnsitzstaaten ihre eigenen Gewinnermittlungsregeln zugrunde. Dieses Nebeneinander der Gewinnermittlungsregeln steht nicht im Widerspruch zum steuerrechtlichen Wohnsitzlandprinzip.

Bei der Zinsbesteuerung spielen Gewinnermittlungsregeln keine wesentliche Rolle. Deswegen können ökonomisches und steuerrechtliches Wohnsitzlandprinzip hier meist übereinstimmen. Nach den Abkommen genießt der Wohnsitzstaat den Vorrang (Art. 11 Abs. 1 OECD-MA): Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht wird das weltweit erzielte Zinseinkommen besteuert. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist auf höchstens zehn Prozent der Zinsen begrenzt (Art. 11 Abs. 2 OECD-MA). Im Gegenzug wird der Sitzstaat durch das Abkommen zum Steuerverzicht (Art. 23B OECD-MA) verpflichtet. Quellensteuern auf Zinsen, die an Steuerausländer fließen, werden oft schon nach nationalem Recht reduziert oder nicht erhoben. Ist Deutschland Quellenland, fehlt es regelmäßig für Zinszahlungen an Ausländer an der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 5c EStG). Aufgrund dieser internationalen Praxis können Zinsen aus im Ausland angelegtem Kapital meist steuerfrei in die Sitzstaaten abfließen. Dort bleiben sie aber – entgegen der gesetzlichen Verpflichtung – bei nicht buchführenden Privaten unbesteuert, wenn diese Einkünfte vor den Finanzbehörden des Sitzstaates verborgen werden.

---

50 Vgl. *Bird/McLure,* 1990, S. 240.

51 Vgl. *Vogel*, 1996, S. 114.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Kapital nachfragende Unternehmen präferieren Kapitalmärkte, wo sich Anleihen emittieren lassen, ohne daß Quellensteuer auf Zinsen anfällt[52]. Deutschen Anlegern etwa ist es möglich, Kapital an ausländischen Märkten zu plazieren, und dadurch die Zinsabschlagsteuer (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG) zu umgehen. Die Deutsche Bundesbank führt den starken Anstieg der Auslandsforderungen der inländischen privaten Nichtbanken im Zeitraum 1991 bis 1995 (von 279 Mrd DM auf 425 Mrd DM) teilweise auf steuerlich veranlaßte Vermögensverlagerungen zurück[53]. Auch wenn Mittel über ausländische Märkte nach Deutschland zurückfließen, läßt sich die Zinsbesteuerung in Deutschland vermeiden. Die Deutsche Bundesbank geht davon aus, daß ein Recycling in das Ausland geflossenen Vermögens stattfindet und macht für den Anstieg des „unechten" Auslandsbesitzes (der Bestand der von ausländischen Anlegern gehaltenen DM-Rentenwerte stieg im Zeitraum von 1989 bis Ende 1994 von 188 Mrd DM um durchschnittlich 30 Prozent jährlich auf 682 Mrd DM) die Zinsabschlagsteuer mitverantwortlich, betont aber, daß der Umfang steuerlich motivierter Ausweichungen sich nur schwer beziffern läßt[54].

Zinseinkünfte werden in Deutschland in vielen Fällen steuerlich schon deswegen nicht erfaßt, weil entweder ein hoher Sparerfreibetrag (6.000 DM bzw. 12.000 DM) gewährt wird (§ 20 Abs. 4 EStG) oder Zinszahlungen aus Kapitallebensversicherungen steuerfrei bezogen werden (§ 20 Abs. 1 Ziff. 6 EStG). Bei einer progressiven Einkommensteuer unterliegen ansonsten Zinseinkünfte meist einem hohen Grenzsteuersatz, weil sie neben dem Einkommen aus beruflicher Tätigkeit anfallen. Es läßt sich daher vermuten, daß bei Beziehern hoher Einkommen der Anreiz zur Nutzung ausländischer Kapitalmärkte besonders groß ist. Man muß deswegen davon ausgehen, daß ein erheblicher Teil des privaten Zinseinkommens in Deutschland nicht der Besteuerung unterliegt, während es ähnlich große Besteuerungslücken für das Eigenkapital nicht gibt. Sofern Unternehmen auf Kredite zurückgreifen können, die den Kapitalgebern steuerfreies Kapitaleinkommen verschaffen, werden sie sich regelmäßig geringeren Kapitalkosten gegenübersehen, als bei der Finanzierung mit Eigenkapital. Denn der Kapitalgeber mißt unter diesen Umständen eine versteuerte Ausschüttung oder einen Veräußerungsgewinn, der auf versteuerten Gewinnrücklagen beruht, an einer steuerfreien Alternativanlage. Lücken bei der Erfassung der Zinsen unterminieren daher die allokativen Eigenschaften der Einkommensteuer nachhaltig; sie zerstören die Entscheidungsneutralität der Besteuerung des Kapitaleinkommens.

Die in erheblichem Umfang stattfindende Nutzung ausländischer Kapitalmärkte deckt die schwerwiegenden administrativen Probleme auf, welche das Wohnsitzlandprinzip beeinträchtigen. Werden aus dem Ausland zugeflossene Zinsen nicht deklariert, so bleibt dies den Finanzbehörden meist unbekannt, da sie im Ausland

---

52 Vgl. *Reuter*, 1993, S. 514.

53 Vgl. *Deutsche Bundesbank,* 1996a, S. 34 u. S. 37.

54 Vgl. *Deutsche Bundesbank,* 1995b, S. 51; *Deutsche Bundesbank,* 1995c, S. 66 - 67; zum „cross-hauling" von Kapital vgl. *Bird / McLure,* 1990, S. 242; *Gordon*, 1992, S. 1162.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

keine Sachverhaltsaufklärung betreiben dürfen. Derzeit bestehen Auskunftsrechte, welche sich aus nationalem Recht, den DBA oder innerhalb der EU aus dem EG – Amtshilfegesetz ergeben: Die AO gestattet die Inanspruchnahme und Gewährung von Amtshilfe auf der Basis zwischenstaatlicher Vereinbarungen und erlaubt auch reine Kulanzauskünfte ohne rechtliche Verpflichtung (§ 117 AO). Auskünfte dürfen nach EG-Recht nur insoweit erteilt werden, als das innerstaatliche Recht dies erlaubt (§ 1 Abs. 2 und § 3 Abs. 1 Nr. 1 EG-Amtshilfe-Gesetz). Die große Auskunftsklausel des OECD-MA sieht den Informationsaustausch zur Verhinderung von Steuerhinterziehung oder -verkürzung vor (Art. 26 OECD-MA). Die Auskunftserteilung nach einem Abkommen setzt allerdings Gegenseitigkeit insbesondere bei der Gleichgewichtigkeit der eingesetzten Verwaltungsmittel und Gleichwertigkeit der erteilten Auskünfte voraus. Es besteht nach dem Abkommen keine Verpflichtung, Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von Gesetzen oder Praxis der Vertragsstaaten abweichen oder Informationen zu erteilen, welche nach deren Gesetzen oder deren üblichen Verwaltungsverfahren nicht beschafft werden können (Art. 26 Abs. 2 Ziff. a u. b OECD-MA). Dies schließt zwar eine weitergehende Unterstützung nicht aus, läßt aber keine rechtliche Verpflichtung entstehen.

Deswegen schlagen bei der Zinsbesteuerung die Ermittlungsbeschränkungen des § 30a AO (keine Mitteilung von Konten durch Banken, keine Kontrollmitteilungen bei Außenprüfungen von Banken) stets auf den internationalen Auskunftsverkehr durch[55]. Solche Beschränkungen (die auch in anderen Staaten, welche dem Bankgeheimnis eine hohe Bedeutung beimessen, in ähnlicher Form bestehen) behindern den Informationsaustausch auf der Basis eines DBA erheblich. Unterscheiden sich zwei Staaten im Hinblick auf die Regeln und die Durchführung der Sachverhaltsermittlung sehr stark, so kann dies zur Folge haben, daß nur wenig Information ausgetauscht wird[56]. Insbesondere wenn ein Land das Bankgeheimnis sehr weitgehend garantiert, dies bei dem anderen Land jedoch nicht der Fall ist, wird im Ergebnis nur sehr wenig Information ausgetauscht werden können.

Die Durchsetzung des Wohnsitzlandprinzips bei der Zinsbesteuerung wäre ohne weiteres möglich, wenn die rechtlichen Rahmenbedingungen geändert würden. Es ist wohl richtig, daß technische Probleme bei der Bereitstellung von Information an die Wohnsitzfinanzämter auftauchen, die nicht unterschätzt werden dürfen[57], und daß die Kosten der Steuererhebung vermutlich wesentlich sind[58]. Ausschlaggebend dürfte aber sein, daß viele Quellenstaaten derzeit kein ökonomisches Interesse an einer Erfassung der Zinsen haben. Kleine Staaten, die als Steueroasen gelten und ausländisches Finanzkapital anziehen, werden eine Politik zur Stärkung des Wohnsitzlandprinzips nicht unterstützen, weil sie dadurch nur Steueraufkom-

---

55 Vgl. *Schaumburg*, 1993, S. 870.

56 Vgl. *OECD*, 1994, Tz. 49.

57 Vgl. *Tanzi*, 1995, S. 87 - 88.

58 Vgl. *Slemrod*, 1990b, S. 16.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

men, Investitionen und Arbeitsplätze im finanziellen Sektor verlieren können[59]. Innerhalb der EU beruht etwa die besondere Anziehungskraft Luxemburgs für Privatanleger auf der Kombination von sehr wirksamem Bankgeheimnis und fehlender Quellensteuer auf Zinsen[60]. Selbst wenn die Ermittlungsbeschränkungen des § 30a AO auch nach Einführung des Zinsabschlags dazu führen sollten, daß die Zinsbesteuerung nicht im Einklang mit der Verfassung steht[61], bleibt es bei der steuerlichen Attraktivität ausländischer Kapitalmärkte. Es gibt wenig, was ein Wohnsitzstaat, auf sich alleine gestellt, derzeit gegen diese Form von Kapitalflucht tun kann. Die steuerliche Erfassung der Portfolioeinkommen ist deswegen vermutlich auf absehbare Zeit eine äußerst wirksame Begrenzung des Wohnsitzlandprinzips[62].

Ökonomisches und steuerrechtliches Wohnsitzlandprinzip lassen sich keineswegs immer durch eine gemeinsame Anstrengung der Staaten zur Verbesserung der Steuererhebung versöhnen, wie dies bei der Zinsbesteuerung der Fall ist. Zwar orientiert sich das OECD-MA auch bei der Gewinnbesteuerung grundsätzlich am ökonomischen Wohnsitzlandprinzip. Die Abkommen sind aber darauf zugeschnitten, die „juristische Doppelbesteuerung" zu beseitigen und vermeiden nicht zuverlässig die „wirtschaftliche Doppelbelastung"[63]. Das Abkommensrecht erstreckt den Abkommensschutz auf steuerrechtlich verselbständigte Kapitalgesellschaften (Art. 3 Abs. 1a OECD-MA), welche in einem Vertragsstaat ansässig sind (Art. 1, 4 Abs. 1 OECD-MA). Der Sitzstaat einer Kapitalgesellschaft hat nach den Abkommen das vorrangige Besteuerungsrecht für die Gewinne dieser Gesellschaft, es sei denn die Gesellschaft wird im Quellenstaat im Rahmen einer Betriebsstätte tätig (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA); dann darf insoweit auch der Quellenstaat besteuern und der Sitzstaat der Gesellschaft hat die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Erstreckung des Wohnsitzlandprinzips auf Kapitalgesellschaften und die daraus resultierenden Anknüpfungsgrundsätze sowie Schrankenwirkungen der Abkommen haben zur Folge, daß Gewinne einer vom deutschen Kapitalgeber beherrschten ausländischen Tochtergesellschaft zwar ökonomisch Einkommen im Sitzstaat des Kapitalgebers, steuerrechtlich jedoch in aller Regel Einkommen im ausländischen Sitzstaat der Kapitalgesellschaft sind. Erst wenn diese Gewinne als Ausschüttung an den Kapitalgeber fließen, hat dessen Sitzstaat das Recht zur Besteuerung (Art. 10 Abs. 1 OECD-MA), muß aber Vorkehrungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung treffen, wenn der Quellenstaat von seinem Recht zur begrenzten Besteuerung der Ausschüttung Gebrauch macht (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA). Die Besteuerungsrechte der beiden Staaten für Gewinn und Ausschüttung

---

59 Vgl. *Bird/McLure,* 1990, S. 243.

60 Vgl. *Richter*, 1995, S. 490.

61 Beim BFH ist derzeit ein diesbezügliches Revisionsverfahren anhängig; vgl. *BFH*, 1995.

62 Vgl. *Spahn/Kaiser,* 1991, S. 26.

63 Vgl. *Menck,* 1993, S. 572.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sind unabhängig voneinander[64]. Ökonomisch ist die Anrechnung sämtlicher auf Ausschüttungen lastender ausländischer Steuern beim Kapitalgeber notwendig, die Anrechnung nach dem Abkommen erfaßt aber nur ausländische Kapitalertragsteuer auf abgeflossene Ausschüttungen. Deswegen entspricht die Besteuerung der Ausschüttung im Prinzip derjenigen, die bei Wahl der (ausschließlich im nationalen Interesse liegenden) Abzugsmethode eintritt.

Das Abkommen läßt dem Sitzstaat die Wahl, ob er die Doppelbesteuerung durch Anrechnung oder Freistellung vermeiden will. Deutsche DBA verwenden in aller Regel die Befreiungsmethode (Art. 23A OECD-MA). Dieses gilt auch für Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften, solange sie in einer inländischen Kapitalgesellschaft gespeichert sind (internationales Schachtelprivileg). Einschränkungen ergeben sich in manchen Abkommen durch Aktivitätsvorbehalte oder die Bedingung, daß freizustellende Einkünfte im Ausland besteuert wurden (subject-to-tax-clause); wenn Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte zu Nichtbesteuerung führen würden, kann an die Stelle der Freistellung die Anrechnung treten (switch-over-clause). Neuerdings wird in DBA vereinbart, daß Deutschland zur Anrechnung übergehen kann, wenn im Ausland durch dortige Rechtsänderung keine oder eine geringe Besteuerung stattfindet[65]. Im Regelfall macht Deutschland im Hinblick auf Gewinne, welche inländische Kapitalgesellschaften im Ausland erzielen, aber erst bei deren Ausschüttung an den Kapitalgeber von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch.

Die Wahl der Befreiungsmethode gilt als wichtiges Element der deutschen internationalen Steuerpolitik. Derzeit sieht man deswegen keine Veranlassung, zukünftig vermehrt auf die Anrechnungsmethode überzugehen. Freistellung soll es deutschen Unternehmen ermöglichen, unter den gleichen Bedingungen zu wirtschaften wie deren ausländische Wettbewerber[66]. Ein Blick auf die Kapitalkosten bei Selbstfinanzierung, welche im Auslandsmarkt tätige deutsche Tochtergesellschaften und ausländische Tochtergesellschaften aufweisen, zeigt, daß dieses Ziel keineswegs zuverlässig erreicht ist; denn die Kapitalkosten sind nicht nur von den Unternehmenssteuern, sondern auch von den persönlichen Steuern bestimmt. Zudem wird Kritik an der Freistellung wegen der Nutzung von Finanzierungsspielräumen geübt: Fiskalisch sei es schwer hinzunehmen, wenn die Steuerbelastung des Konzerngewinns unter derjenigen liege, die in den Sitzstaaten der Tochtergesellschaften gelte[67].

Solchen Problemen kann die Steuerpolitik eines Kapital exportierenden Landes nur begegnen, wenn sie das Wohnsitzlandprinzip und das Anrechnungsverfahren konsequent umsetzt, also Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaften bei ihrer Entstehung in das inländische Einkommen einbezieht. Zumindest ein großes, Kapital exportierendes Land kann dann darauf vertrauen, daß Quellenstaaten Kapi-

---

64 Vgl. *Williams*, 1995, S. 63.

65 Vgl. *Zeitler*, 1993, S. 958.

66 Vgl. *Zeitler*, 1993, S. 956.

67 Vgl. *Menck*, 1994, S. 577.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

talimporte zu dem gleichen Satz besteuern, der im Kapitalexportland gilt[68], weil sie durch einen geringeren Satz kein Kapital anziehen könnten, sondern nur Steueraufkommen verlieren würden. Dies begegnet der Gefahr von Kapitalabflüssen in das Ausland. Sofern eine stärkere Orientierung des deutschen Steuerrechts am ökonomischen Wohnsitzlandprinzip erfolgen sollte, ist dies grundsätzlich nur durch Revision der Abkommen auf dem Wege bilateraler Verhandlungen oder deren Kündigung möglich. Eine realistische Option der nationalen Steuerpolitik ist dies nicht. Deutschland verfügt über ein großes DBA-Netz[69] und müßte deswegen mit sehr vielen Staaten in Verhandlungen zur Revision der DBA treten. Das Interesse von Staaten mit geringerer effektiver Steuerbelastung wird es aber sein, an Abkommen mit Freistellung festzuhalten, um damit Vorteile im Wettbewerb um international mobiles Kapital zu verteidigen. Eine Kündigung müßte deutsche Unternehmen aller Vorteile der Abkommen berauben und ist deswegen wohl nur im äußersten Fall denkbar[70].

Will man eine Kursänderung ungeachtet der bestehenden DBA vollziehen, so führt dies zu Schwierigkeiten. Die Konflikte, welche dadurch entstehen, zeigen die jüngsten Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung des Außensteuergesetzes. Weil eine Revision der Abkommen nicht gelang, eine Abkommenskündigung nicht im deutschen Interesse lag und der Gesetzgeber eine nach seiner Auffassung ungerechtfertigte Ausnutzung des Abkommens unterbinden wollte, unterwirft das Außensteuergesetz nunmehr in bestimmten Fällen die zugerechneten Gewinne ungeachtet einer abkommensrechtlich garantierten Freistellung für Ausschüttungen der deutschen Körperschaftsteuer: § 20 AStG setzt sich über die Regelungen der Abkommen hinweg. Der Gesetzgeber sah darin keinen Bruch bestehender DBA[71]. Gleichwohl wird die Verdrängung der Abkommensregel (treaty overriding) scharf kritisiert, weil die Hinzurechnungsbesteuerung zwar die Ausschüttung steuerlich vorverlagere, aber nichts daran ändere, daß ein DBA mit Freistellung ohne Aktivitätsklausel dem Quellenstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für diese Ausschüttung zuweise[72]. Vernichtet die Hinzurechnungsbesteuerung Steuervorteile, die Staaten der EU mit Billigung der Gemeinschaft (wie im Falle der irischen IFSC) gewähren, könnte auch ein Verstoß gegen Art. 5 EGV vorliegen, der den Zielen des Vertrages zuwiderlaufende Maßnahmen verbietet[73].

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist eine Folge des internationalen Steuergefälles und stellt eine Abweichung vom Grundsatz dar, Gewinne von Kapitalgesellschaften erst bei Ausschüttung der Einkommensteuer der Gesellschafter zu unterwerfen. Der Umstand, daß thesaurierte Gewinne einer geringeren Steuerbelastung

---

68 Vgl. *Slemrod*, 1990a, S. 25 - 26; *Gordon*, 1992, S. 1160 u. S. 1165 - 1166.

69 Vgl. *Baranowski*, 1995, S. 1397 - 1402.

70 Vgl. *Krabbe*, 1996, S. 45.

71 Vgl. *Krabbe*, 1996, S. 42.

72 Vgl. *Ritter*, 1992, S. 364; zum treaty-override vgl. *Vogel*, 1996, S. 164 - 168.

73 Vgl. *Scherer*, 1995, S. 222.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

unterliegen können als ausgeschüttete, reicht zur Rechtfertigung nicht aus, wie schon ein Blick auf die deutschen Steuertarife zeigt (45 Prozent Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer und 53 Prozent Spitzensteuersatz der Einkommensteuer). Die steuerrechtliche Rechtfertigung ist daher in Mißbrauchsüberlegungen zu suchen[74]. Zwar wird ein Grundsatz des Mißbrauchsverbotes auch im Völkerrecht bejaht[75], jedoch soll bei Nutzung steuerlich günstiger Kapitalanlagen kein Mißbrauch vorliegen, so daß die Regelungen des AStG Völkerrecht verletzen würden[76]. Gleichwohl hat der Finanzausschuß bei der Beratung der Änderungen des AStG zu erkennen gegeben, daß ein Abrücken von der Freistellungsmethode in weiteren Fällen in Frage kommen könnte[77].

Es kann hier offen bleiben, wieweit der Wohnsitzstaat die im Abkommen vereinbarte Freistellung einengen darf, um Mißbrauch einzudämmen. Nach Auffassung einer großen Mehrheit von Staaten müssen die Abkommen nicht ausdrücklich Maßnahmen des nationalen Rechts gegen Basisgesellschaften gestatten, um diese anwendbar zu machen[78]. Auch wenn die Abkommen die Besteuerung nicht ausgeschütteter Gewinne ausländischer Kapitalgesellschaften beim inländischen Gesellschafter nicht generell verbieten[79], wird man kaum durch einseitige Rechtsänderungen auf breiter Front die Gewinnzurechnung mit Anrechnung an die Stelle von Gewinnabschirmung mit Freistellung setzen können: Es ist eine Sache, den Abkommensschutz bei Ansässigkeit in einer Steueroase zu versagen; eine andere Sache ist es dagegen, Gewinne einer Gesellschaft mit Steuern zu belegen, die in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist und dort mit den Ergebnissen aus ihrer Geschäftstätigkeit einer geringeren Besteuerung unterliegt als im Sitzstaat[80]. Das Department of the Treasury der USA hat denn auch im Zusammenhang mit entsprechenden Reformüberlegungen zur Beseitigung des „deferral" durch „current inclusion" darauf verwiesen, daß „current inclusion ... would thus represent a significant departure both from existing law and from international norms"[81]. Man befürchtet eine Erosion des Abkommensschutzes, wenn Gewinne einer Unternehmung, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, ohne dem Vorwurf der Steuervermeidung ausgesetzt zu sein, in einem anderen Staat ohne Vorliegen einer Betriebsstätte besteuert würden. Das Handeln eines Vertragsstaates, der dies nicht respektiert, „... would be contrary to the general principles underlying the Model Convention and to the spirit of tax treaties in general ..."[82].

---

74 Vgl. *Wassermeyer*, 1994, S. 64.

75 Vgl. *Vogel*, 1996, S. 161 - 164; *Vogel*, 1994, S. 93.

76 Vgl. *Vogel*, 1995, S. 475 - 476.

77 Vgl. *Hauser*, 1996, S. 53.

78 Vgl. *OECD*, 1992 ff., Anm. 24 zu Art. 1 OECD – MA.

79 Vgl. *OECD*, 1992 ff., Anm. 36 - 38 zu Art. 10 OECD-MA.

80 Vgl. *Oliver*, 1995, S. 557.

81 *Department of the Treasury*, 1993, S. 47.

82 *OECD*, 1992 ff., Anm. 26 zu Art. 1 OECD – MA.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Es sind aber nicht nur Verpflichtungen aus den DBA, welche einer konsequenten Anwendung des ökonomischen Wohnsitzlandprinzips wohl entgegenstehen. Bei der Hinzurechnung von Gewinnen einer EU-Kapitalgesellschaft könnte auch ein Verstoß gegen die Diskriminierungsverbote der Art. 6 EGV (Staatsangehörigkeit), Art. 52 EGV (Niederlassungsfreiheit) und Art. 58 EGV (Gleichstellung von Gesellschaften) vorliegen[83]. Zudem kollidierte eine Ausdehnung der Hinzurechnungsbesteuerung vermutlich mit deutschem Recht: Es ist steuerrechtlich nicht möglich, ausschließlich die Gewinne ausländischer Kapitalgesellschaften einer ausnahmslosen Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen, während es für inländische Kapitalgesellschaften beim steuerrechtlichen Trennungsprinzip bleibt. Ein besonderes Regime für ausländische Kapitalgesellschaften, wie es das ökonomische Wohnsitzlandprinzip verlangt, wäre danach verfassungswidrig. Die Grenzen der Hinzurechnungsbesteuerung ergeben sich nach dieser Auffassung aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) der Verfassung[84].

Die Unterschiede zwischen ökonomischem und steuerrechtlichem Wohnsitzlandprinzip bei Zins- und Gewinnbesteuerung waren vielleicht solange hinnehmbar, wie nur ein geringer Teil der Kapitaleinkommen im Ausland erzielt wurde. Mit wachsender internationaler Verflechtung fügen Besteuerungslücken bei Zinsen und das Gefälle der Gewinnsteuerbelastung national operierenden Unternehmen vermeidbare Wettbewerbsnachteile zu: Investitionen (auch in Deutschland), die durch Fremdmittel finanziert sind, welche an ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen wurden und deren Zinsen nicht deklariert werden, oder die mit niedrig besteuerten Gewinnen finanziert werden, sind steuerlich gegenüber Investitionen begünstigt, welche mit Kapital des heimischen Kapitalmarkts finanziert sind. Da vor allem große, international tätige Unternehmen sich im Ausland finanzieren, bringt dies Nachteile für Unternehmen, deren externe Finanzierung nur aus inländischen, steuerpflichtigen Quellen schöpft.

Die steuerinduzierte Kapitalflucht veranlaßt zudem, vermehrt Kanäle zu schaffen, in die auch auf dem heimischen Markt plazierte Ersparnisse steuerfrei fließen können, was zu einer weiteren Erosion der Steuerbasis führt. Beispiele in Deutschland sind nicht nur der Sparerfreibetrag und die steuerfreien Zinsen aus bestimmten Lebensversicherungen, sondern auch die steuerliche Begünstigung der Direktversicherung bis hin zur steuerlichen Entlastung von Immobilien. Es ist gefordert worden, diese (und andere) Lücken zu schließen[85], um durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage Spielraum für eine Senkung der Steuersätze zu erlangen. Es scheint aber, als ob die nationale Steuerpolitik nicht in der Lage ist, diese allokativ schädlichen Besteuerungslücken in Gänze zu schließen, ohne daß das ökonomische Wohnsitzlandprinzip durch internationale Kooperation innerhalb der EU und

---

83 Vgl. *Wassermeyer*, 1994, S. 69.

84 Vgl. *Wassermeyer*, 1994, S. 64.

85 Vgl. *Einkommensteuer-Kommission*, 1994, S. 4 - 11; *Lang*, 1996, S. 149 - 150.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

der OECD gestärkt wird[86]. Eine Grundlage für gemeinsames Handeln ist aber derzeit nicht in Sicht, weil die Kernstaaten der OECD – wie Menck betont – „... es in fahrlässiger Weise versäumt (haben), die untereinander zu achtenden Regeln des steuerlichen Wohlverhaltens festzustellen"[87].

2. Zinsbereinigte Einkommensteuer und Quellenlandprinzip

Wenn die Aussicht auf vermehrte internationale Kooperation schwach ist, könnte auf das Quellenlandprinzip gesetzt werden. Denn ein wichtiger Vorzug des Quellenlandprinzips wird in der vergleichsweise einfachen Steuererhebung gesehen. McLure plädiert für „administrative independence". Sein Anliegen ist es, den Bedarf an „day-to-day cooperation" zwischen Staaten zu reduzieren, indem die grundlegenden Spielregeln internationaler Besteuerung geändert werden[88]. Auch Hinnekens betont mit Blick auf die Ermittlungsprobleme: „It is ... illusory and disastrous for tax policy makers and tax theorists to believe that tax jurisdiction can be based on other than tax territory principles, ..."[89]. Zwar fordert das Quellenlandprinzip weniger Kooperation zwischen Staaten; das heißt aber nicht, daß es dieser Kooperation überhaupt nicht bedarf: Nach wie vor müssen sich die Staaten über die Belegenheit der Quelle des Einkommens, über die Anwendung der Regeln zur Verteilung von Gewinnen auf Betriebsstätten in verschiedenen Staaten und die Transferpreise zwischen rechtlich verselbständigten Unternehmensteilen verständigen. Da die Quellenbesteuerung abschließend ist, mögen diese Probleme sogar im Einzelfall noch an Bedeutung gewinnen. Weil es sich in erster Linie um Fragen der Gewinnbesteuerung handelt, muß besonders auf einen funktionierenden Informationsaustausch und eine Verständigung zwischen den Finanzverwaltungen auf der Basis des Art. 26 OECD-MA gesetzt werden.

Bedeutsamer wird aber sein, daß es jenseits einer ökonomisch fundierten und steuersystematisch richtigen Einkommensbesteuerung für den Sitzstaat grundsätzlich nur zwei Optionen gibt, Steuerarbitrage zu verhindern. Entweder Kapitalexporte werden beschränkt[90] bzw. nur solchen Steuerpflichtigen erlaubt, die Buchführungspflichten zu beachten haben[91] oder der Kapitalabfluß wird hingenommen, mit der Folge, daß mobiles Kapital nicht besteuert werden kann[92]. Weil Kapitalexportkontrollen unerwünscht und innerhalb der EU unzulässig sind (Art. 73b EGV), bleibt nur der Ausweg, das nationale Steuersystem so einzurichten, daß der Bedarf

---

86 Vgl. *Tanzi/Bovenberg,* 1990, S. 189; *Razin/Sadka,* 1995, S. 31; *Rädler,* 1996b, S. 225.

87 *Menck,* 1993, S. 580 - 581.

88 Vgl. *McLure,* 1992, S. 151.

89 *Hinnekens,* 1993, S. 156.

90 Vgl. *Frenkel/Razin/Sadka,* 1991, S. 193.

91 Vgl. *Bjerksund/Schjelderup,* 1995, S. 38.

92 Vgl. *Sinn,* 1994, S. 172; *Genser,* 1994, S. 84.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

an zwischenstaatlicher Kooperation verringert und Steuerarbitrage uninteressant wird. Wird weiterhin eine Steuerpolitik verfolgt, welche mit weltweiter Effizienz der Kapitalallokation vereinbar ist, so tritt auch deswegen das ökonomische Quellenlandprinzip als Alternative in das Blickfeld. Kern des ökonomischen Quellenlandprinzips ist die Steuerfreiheit für Zinseinkommen in Höhe des Kapitalmarktzinses[93]. Das Prinzip garantiert (bei vollkommenem Kapitalmarkt) unverzerrte internationale und intertemporale Allokation von Kapital, wenn nicht nur Zinsen, sondern auch Gewinne von Grenzinvestitionen weltweit steuerfrei bleiben[94]. An der Quelle besteuert werden lediglich die Renten der Investitionen.

Aus steuerrechtlicher Sicht wird durch Wahl der Befreiungsmethode (Art. 23A OECD-MA) das Welteinkommensprinzip auf das Quellenprinzip zurückgeführt[95]. Auch das steuerrechtliche Quellenlandprinzip ist – ebenso wie das steuerrechtliche Wohnsitzlandprinzip – in erster Linie eine Verteilungsnorm für Steueransprüche. Ökonomisches und steuerrechtliches Quellenlandprinzip ensprechen sich nicht schon deswegen, weil der Sitzstaat die Befreiungsmethode für Gewinne wählt. Denn auch das steuerrechtliche Quellenlandprinzip sagt nichts über die Gewinnermittlung aus. Vielmehr werden in den Quellenstaaten regelmäßig Gewinne der Grenzinvestitionen besteuert. Selbst bei Anwendung der Befreiungsmethode haben deswegen schon Tarifunterschiede in Quellen- und Sitzstaat Verzerrungen der Kapitalallokation zur Folge und stören den freien Kapitalverkehr[96].

Bei Zinsen dagegen decken sich ökonomisches und steuerrechtliches Quellenlandprinzip, wenn bestehende Besteuerungsrechte vom Sitzstaat des Kapitalgebers nicht ausgeübt werden. Aus dem Ausland zugeflossene Zinsen würden im Einklang mit dem Gesetz nicht besteuert werden. Die konsequente Verwirklichung des ökonomischen Quellenlandprinzips verlangt zudem, auch Zinsen aus inländischen Quellen völlig aus der Steuerbasis herauszunehmen. Dies dürfte vor dem Hintergrund der bestehenden Einkommensbesteuerung schon deswegen nötig sein, um umfangreiche Kapitalflucht zu vermeiden. Denn es wäre leicht, der Auszahlung von Zinsen im Inland durch Verlagerung von Finanzaktiva in das Ausland zu entgehen. Der Sachverständigenrat hat in seinem Jahresgutachten 1995 dagegen vorgeschlagen, die Zinsbesteuerung nur auszusetzen, bis innerhalb der EU eine Übereinkunft gefunden wird[97]. Entschließt sich die Steuerpolitik, Zinsen aus der Steuerbasis herauszunehmen, so sollte dies dauerhaft geschehen, um den Kapitalmärkten Planungssicherheit zu geben.

Von größerer Bedeutung ist, daß der Rat an der synthetischen Einkommensteuer (bei Schließung der Lücken in der Bemessungsgrundlage) festhalten will. Es führt aber auf unbestimmte Zeit zu steuerlichen Verzerrungen der Investitions- und Fi-

---

93 Vgl. *Bird/Mclure,* 1990, S. 245; *Spahn/Kaiser,* 1991, S. 30; *McLure,* 1992, S. 149.

94 Vgl. *Sinn*, 1990b, S. 500.

95 Vgl. *Schaumburg*, 1993, S. 74.

96 Vgl. *Frenkel/Razin/Sadka,* 1991, S. 29; *Slemrod*, 1995, S. 477.

97 Vgl. *Sachverständigenrat*, 1995, S. 201.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nanzierungsentscheidung, wenn Gewinne besteuert und Zinsen verschont werden. Solche Verzerrungen können nur vermieden werden, indem auch bei der Gewinnbesteuerung das ökonomische Quellenlandprinzip beachtet wird. An der herkömmlichen Gewinnbesteuerung darf dann nicht festgehalten werden. Dies würde eigenfinanzierte Investitionen diskriminieren. Auch die Eigenkapitalverzinsung muß steuerfrei belassen werden. Es bietet sich daher an, bei der Gewinnermittlung wie bisher Schuldzinsen als Betriebsausgaben abzuziehen und dies dadurch zu ergänzen, daß ein Betrag in Höhe der kalkulatorischen Verzinsung des investierten bilanziellen Eigenkapitals den Gewinn mindert. Dies sichert nicht nur die Finanzierungsneutralität der Einkommensteuer, sondern nimmt (bei vollkommenem Kapitalmarkt) auch den steuerlichen Gewinnermittlungsregeln ihre Entscheidungen verzerrende Wirkung. Gleichzeitig wird dadurch intertemporale Neutralität gewonnen. Der Vorschlag einer zinskorrigierten Gewinnermittlung verwirklicht (wie eine cash flow – Steuer) ein konsumbasiertes System der Einkommensbesteuerung und ist keineswegs neu[98].

Für eine rechtsformabhängige Besteuerung der Unternehmen, welche nur Kapitalgesellschaften nicht aber Personengesellschaften als Steuersubjekt behandelt, ist bei einer zinsbereinigten Einkommensteuer kein Platz mehr. Vielmehr sind die Renten aller inländischen Investitionen einem einheitlichen Tarif zu unterwerfen: Die bilanzierungspflichtigen Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften unterliegen einer „business tax". Die Betriebssteuer ist in Deutschland schon früh erwogen worden[99], wenn sie auch in der Vergangenheit meist im Zusammenhang mit einer herkömmlichen Gewinnsteuer vorgeschlagen wurde. Zu den wesentlichen Merkmalen der Betriebssteuer gehört die Steuerfreiheit für die Entnahme versteuerter Gewinne und (bei Buchwertfortführung) die Steuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben und Unternehmensanteilen[100]. Im Ergebnis erhält man – sieht man zunächst von internationalen Aspekten ab – ein ökonomisch effizientes Steuersystem und erreicht das, was auch der Sachverständigenrat will: Die Steuerbelastung wird von den Investitionen auf den Konsum verlagert.

Die Zinsbereinigung der Einkommensteuer fügt sich vergleichsweise gut in das deutsche internationale Steuerrecht ein: Die Gewinnbesteuerung ist für in- und ausländische Betriebe abschließend. Deswegen müssen Gewinne aus der Beteiligung an gewinnsteuerpflichtigen Betrieben aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ausscheiden. Auch das Quellenlandprinzip verlangt, Erfolge ausländischer Betriebe und Betriebsteile von der deutschen Besteuerung auszunehmen. Die effektive Steuerbelastung der mit diesen Betrieben erzielten Gewinne muß für den deutschen Kapitalgeber definitiv sein, unabhängig davon, ob die Gewinne inländischen Betrieben zufließen oder für den Konsum verwendet werden.

---

98 Vgl. *Boadway/Bruce,* 1984; *Wenger,* 1983, S. 227 - 230; *The Institute for Fiscal Studies,* 1991; vgl. auch *Vickrey,* 1939.

99 Vgl. *Verwaltung für Finanzen,* 1949.

100 Vgl. *Rose,* 1994, S. 430 - 431; *Wagner/Wenger,* 1996, S. 406 - 408.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Dies führt in keine grundsätzlichen Konflikte mit den Verteilungsnormen des internationalen Steuerrechts. Gewinne, welche in Deutschland ansässige Personen und Unternehmen in ausländischen Betriebsstätten erzielen, sind meist schon heute durch ein DBA steuerfrei gestellt. Dies gilt auch für Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften und Gewinne aus der Veräußerung ausländischen Beteiligungsbesitzes (§ 8b Abs. 2 KStG), wenn eine inländische Kapitalgesellschaft sie erwirtschaftet und qualifizierte Beteiligungen vorliegen (§ 8b Abs. 5 KStG). Das Betriebssteuerkonzept erfordert es darüber hinaus, auf Beteiligungsgrenzen zu verzichten und auch Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften der Befreiungsmethode zu unterwerfen, welche natürlichen Personen oder (von diesen gebildeten) Personengesellschaften zufließen. Die DBA stehen einer Ausdehnung des Steuerverzichtes durch den Sitzstaat nicht entgegen. Zudem ist die Anwendung internationaler Schachtelprivilegien auf natürliche Personen und Personengesellschaften keineswegs eine neue Überlegung; schon nach geltendem Recht will man so vergleichbare Wettbewerbsbedingungen zwischen Unternehmen verschiedener Rechtsformen herstellen[101].

Solange andere Staaten sich nicht gleichfalls am ökonomischen Quellenlandprinzip orientieren, trägt eine nationale Steuerpolitik, welche dieses Ziel einseitig verwirklicht, allerdings nichts zur Erreichung eines steuerlich unverzerrten Kapitalverkehrs bei. Ungeachtet dessen, ob eine grundlegende Änderung der Steuerpolitik im nationalen Interesse liegt, ist dies für ein Steuersystem, das die Marktkräfte möglichst ungestört wirken lassen will, insgesamt unerwünscht. Musterrechnungen, welche in Deutschland eine Betriebssteuer mit dem Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer von 45 Prozent (und sonst keine weiteren Unternehmenssteuern) unterstellen, ergeben folgende Kapitalkosten bei Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Eigen- oder Fremdkapital.

Muttergesellschaft	Beteiligungsfinanzierung		Fremdfinanzierung		Selbstfinanzierung	
	T_M	T_D	T_M	T_D	T_M	T_D
F	9,00%	11,62%	9,00%	8,44%	6,85%	4,78%
GB	5,31%	5,16%	5,31%	5,16%	5,76%	4,33%
NL	7,32%	5,30%	7,06%	6,88%	2,68%	2,00%
B	7,32%	5,26%	7,09%	7,39%	5,78%	4,18%
USA	6,75%	6,75%	6,75%	7,02%	5,07%	3,78%

Abb. 18: Kapitalkosten ausländischer Investitionen und Direktinvestitionen in Deutschland bei Zinsbereinigung; T_M: Kapitalgeber und Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft ansässig; T_D: Tochtergesellschaft in Deutschland ansässig. Refinanzierung mit Eigenkapital.

101 Vgl. *Debatin*, 1991, S. 953.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Mutter-gesellschaft	Beteiligungsfinanzierung		Fremdfinanzierung		Selbstfinanzierung	
	T_M	T_D	T_M	T_D	T_M	T_D
F	4,65%	5,00%	4,49%	4,23%	6,18%	5,00%
GB	5,07%	4,32%	4,44%	4,31%	6,06%	5,00%
NL	7,06%	5,00%	4,38%	4,27%	6,81%	5,00%
B	7,19%	5,12%	3,92%	4,09%	6,96%	5,00%
USA	6,75%	3,99%	3,99%	4,15%	6,75%	5,00%

Abb. 19: Kapitalkosten ausländischer Investitionen und Direktinvestitionen in Deutschland bei Zinsbereinigung; T_M: Kapitalgeber und Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft ansässig; T_D: Tochtergesellschaft in Deutschland ansässig. Refinanzierung mit Fremdkapital.

Die Abbildung 20 zeigt die Kapitalkostendifferenzen zwischen ausländischen Standorten und Deutschland (negative Beträge zeigen Vorteile der deutschen Tochtergesellschaft).

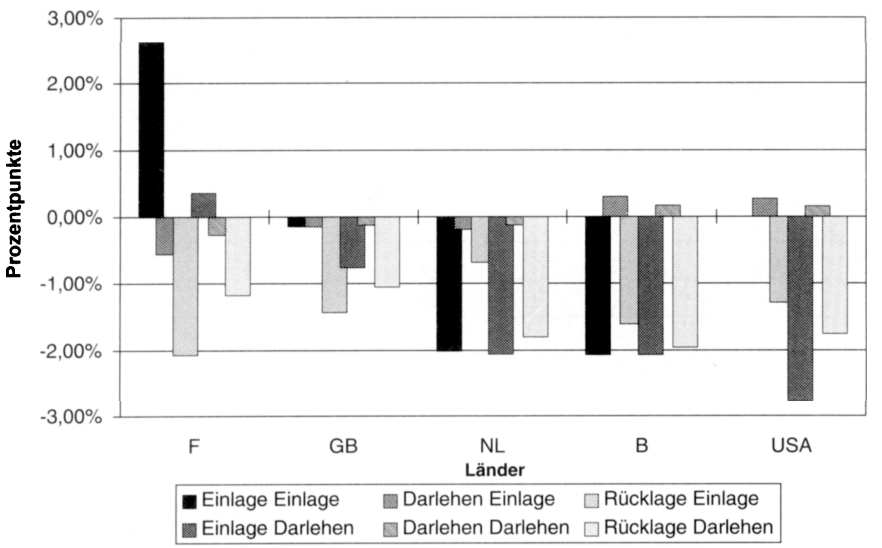


Abb. 20: Kapitalkostendifferenzen ausländischer Direktinvestitionen bei Zinsbereinigung

Bei Finanzierung mit Eigenkapital fallen in aller Regel die Kapitalkosten der deutschen Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft. Daraus resultieren Vorteile für Deutschland im Falle der Selbstfinanzierung und (wenn im Ausland ein Schachtelprivileg gewährt wird) für Beteiligungsfinanzierung. Dies ist

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

unabhängig von der Refinanzierung der ausländischen Muttergesellschaft. Bei Finanzierung mit Fremdkapital ergeben sich dagegen keine wesentlichen Änderungen durch Zinsbereinigung, weil Zinszahlungen nach wie vor überwiegend im Ausland besteuert werden. Allerdings könnten die recht komplexen „thin capitalization rules" des § 8a KStG entfallen, welche die Besteuerung des Reinertrages der Grenzinvestition sicherstellen sollen. Die geringsten absoluten Kapitalkosten ergeben sich in Deutschland bei Selbstfinanzierung und Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Eigenkapital. Da Grenzgewinne steuerfrei thesauriert werden, sind die Kapitalkosten lediglich durch die persönlichen Steuern der Kapitalgeber bestimmt. Bei Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Fremdkapital werden in diesem Fall letztlich nur die Zinszahlungen der ausländischen Muttergesellschaften von den Kapitalgebern versteuert (die Kapitalkosten sind mit dem Marktzins identisch).

Da die Zinsbereinigung die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland als Bestimmungsfaktor der Kapitalkosten ausschaltet, ergeben sich für die Eigenfinanzierung höhere Kapitalkosten als nach geltendem Recht. Gleichwohl reduziert die Zinsbereinigung für deutsche Unternehmen steuerliche Anreize, Finanzkapital in das Ausland zu verlagern, im Ausland in Realkapital zu investieren oder deutsche Gewinne über ausländische Gesellschaften zu lenken. Die Abbildung 21 faßt die Zahlen der Modellrechnungen zusammen, wobei die Muttergesellschaft wiederum mit Eigen- oder Fremdkapital refinanziert ist.

Muttergesellschaft	Tochtergesellschaft	Beteiligungsfinanzierung	Fremdfinanzierung	Selbstfinanzierung
D	D	5,00%	5,00%	5,00%
D	F	7,18%	5,42%	7,18%
D	GB	6,67%	5,00%	6,67%
D	NL	7,06%	5,00%	6,81%
D	B	7,09%	5,00%	6,96%
D	USA	6,98%	5,00%	6,75%

Abb. 21: Kapitalkosten von deutschen Investitionen und von Direktinvestitionen im Ausland bei Zinsbereinigung. Refinanzierung der Muttergesellschaft mit Eigen- oder Fremdkapital.

Die Abbildung 22 zeigt die Kapitalkostendifferenzen deutscher Direktinvestitionen (negative Beträge zeigen Vorteile für deutsche Tochtergesellschaften an).

Während in Deutschland die Kapitalkosten der Grenzinvestition unabhängig von der Finanzierung dem Marktzins gleichen, sind diese Kapitalkosten an ausländischen Standorten nur erreichbar, wenn auf Fremdfinanzierung zurückgegriffen wird. Der Einsatz von Eigenkapital dagegen löst im Ausland Steuern aus und läßt deswegen die Kapitalkosten über den Marktzins steigen. Die Refinanzierung der Muttergesellschaft ist bedeutungslos, weil die Zinsbereinigung Finanzierungsneutralität in Deutschland herstellt. Aus diesem Grunde lohnt sich auch die Einschal-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tung von Finanzierungsgesellschaften nicht mehr: Entweder die dort anfallenden Gewinne sind nicht besteuert, so daß sich gegenüber einem Anfall des Gewinnes in Deutschland kein Vorteil mehr ergibt, oder es wird eine Steuer erhoben, was einen Nachteil gegenüber der deutschen Besteuerung zur Folge haben wird.

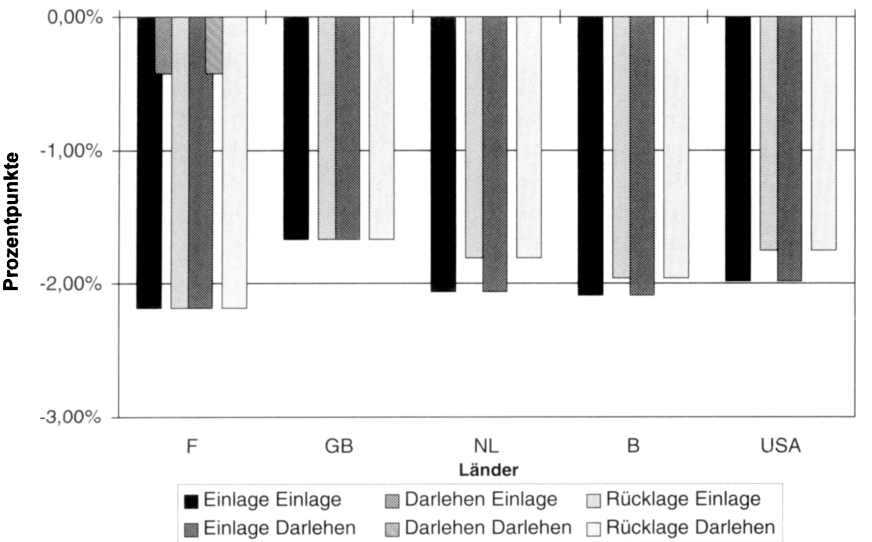


Abb. 22: Kapitalkostendifferenzen deutscher Direktinvestitionen

Es kommt somit zu einer Umkehrung der derzeit bestehenden steuerlichen Verzerrungen des internationalen Kapitalverkehrs: Deutsche Unternehmen sehen sich bei Eigenfinanzierung generell steuerlichen Nachteilen gegenüber, wenn sie im Ausland investieren. Das „Schlupfloch" Fremdfinanzierung bleibt zwar offen, jedoch sind Vorteile aus der Selbstfinanzierung nunmehr beseitigt. Die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft verliert im Modell ihre bisherige, Investitionen im Ausland begünstigende Funktion. Eine solche Kehrtwendung mag im nationalen Interesse liegen. Allerdings sind große Unternehmen in der Regel gezwungen, ihre hohen Investitionen in Forschung und Entwicklung neuer Produkte durch weltweite Produktion und Vermarktung zu amortisieren[102]. Der Aufbau von Produktionsstätten im Ausland erfordert aber ebenso wie der Erwerb von Auslandsbeteiligungen meist auch den Einsatz von Eigenkapital. Aus dieser Sicht sollte der Kapitalexport und die Verwertung firmenspezifischer Güter auf den Weltmärkten nicht durch das Steuerrecht erschwert werden, um deutschen Muttergesellschaften keine Nachteile im internationalen Wettbewerb zuzufügen.

---

102 Vgl. *Hufbauer*, 1992, S. 77 - 94.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Weil es für ausländische Unternehmen starke steuerliche Anreize gäbe, in Deutschland zu investieren, könnte bei der zinsbereinigten Einkommensbesteuerung von einem „Steueroaseneffekt" gesprochen werden. Bei selbstfinanzierten Grenzinvestitionen sind für ausländische Investoren deutsche Steuern auf Zinsen und Grenzgewinne völlig vermeidbar. Während aber bei klassischen Steueroasen regelmäßig versucht wird, Wettbewerbsvorteile der von Ausländern beherrschten Gesellschaften am Inlandsmarkt durch Einschränkung der steuerbegünstigten Tätigkeiten zu begrenzen, ist dies bei einer zinsbereinigten Einkommensteuer nicht möglich, weil für alle in Deutschland ansässigen oder tätigen Betriebe das gleiche Steuerrecht zur Anwendung gelangt. Mit ausländischem Kapital finanzierte Unternehmen können deswegen deutliche Kapitalkostenvorteile gegenüber mit inländischem Kapital finanzierten Unternehmen erlangen. Dies ist der Preis dafür, daß die Chancen der in Deutschland befindlichen immobilen Faktoren bei der Attrahierung mobilen Kapitals erhöht werden.

Anreize zur Gewinnverlagerung durch Verrechnungspreise müssen von einer Zinsbereinigung nicht ausgehen. Denn hier kommt den tariflichen Steuersätzen die entscheidende Bedeutung zu. Diese würden bei einer zinsbereinigten Unternehmenssteuer vermutlich eher über den Körperschaftsteuersätzen vieler wichtiger Industriestaaten liegen. Denn selbst vergleichsweise hohe tarifliche Betriebssteuersätze können zu niedrigen durchschnittlichen Belastungen der Gewinne führen: Wenn etwa die Rendite einer eigenfinanzierten Investition 15 Prozent vor Steuern beträgt, so wird bei einem (steuerlich abzugsfähigen) Kapitalmarktzins von 6 Prozent eine Rente von 9 Prozent (welche bei Unsicherheit auch die Risikoprämie enthält) besteuert. Erst ein Steuersatz von 50 Prozent hat dann eine Belastung von 30 Prozent der Rendite vor Steuer zur Folge. Tarifliche Steuersätze in dieser Höhe dürften nicht zur Verlagerung der Steuerbasis nach Deutschland einladen.

Mit der einseitigen Aufgabe des Wohnsitzlandprinzips und dem generellen Verzicht auf die Besteuerung der Kapitalverzinsung würde gleichwohl eine deutliche Verschärfung des Steuerwettbewerbs eintreten[103]. Denn bei Zinsbereinigung kann nicht zwischen Realinvestitionen und Finanzinvestitionen unterschieden werden: Die effektive und tarifliche Steuerbelastung aller Grenzinvestitionen ist null. Es ist folglich im Gegensatz zu einer herkömmlichen Gewinnbesteuerung[104] nicht möglich, bei Finanzinvestitionen Rücksicht auf das Aufkommen anderer Staaten zu nehmen, jedoch Realkapital steuerlich anzulocken. Ohnehin ist fraglich, ob es international akzeptiert würde, wenn ein wichtiger Industriestaat dauerhaft zum Magneten für Sachinvestitionen wird[105], weil er erhebliche Vergünstigungen über die steuerliche Gewinnermittlung gewährt. Andere Staaten könnten im Wettbewerb folgen und dem von einer Steuerbefreiung der Grenzgewinne ausgehenden internationalen Allokationseffekt dadurch begegnen, daß sie ihrerseits entweder die Steu-

103 Vgl. *Musgrave*, 1990, S. 259.

104 Vgl. *Slemrod*, 1990b, S. 21.

105 Vgl. *Slemrod*, 1995, S. 486.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ersätze senken oder weitreichende Steuervergünstigungen über die Gewinnermittlung gewähren. Die Marktkräfte führen dann die Bedingungen des ökonomischen Quellenlandprinzips herbei: Im Ergebnis werden Steuern auf Grenzgewinne und Zinsen beseitigt.

Denkbar ist aber auch, daß andere Staaten an der herkömmlichen Einkommensbesteuerung festhalten und Maßnahmen ergreifen, um den Anreizen zu begegnen, in Deutschland Kapitaleinkommen zu erzielen. Denn die Zinsbereinigung vermehrt die Schwierigkeiten der Erfassung ausländischer Kapitaleinkommen, wenn sie die Quellensteuern auf Einkommen in Höhe der Marktverzinsung des Kapitals völlig beseitigt. Dies könnte zunächst zu einer Verschärfung der „thin capitalization rules" in anderen Staaten führen, um zu verhindern, daß die Steuerbasis durch konzerninterne Kredite nach Deutschland verlagert wird, wo sie steuerfrei bleibt. Solche Maßnahmen dürften noch im Einklang mit den Abkommen stehen. Steuerliche Anreize für den Kapitalexport nach Deutschland könnten auch dadurch beseitigt werden, daß eine zinsbereinigte Einkommensteuer im Sitzstaat der Kapitalgeber nicht als Einkommensteuer im Sinne des jeweiligen Außensteuerrechts und des Doppelbesteuerungsabkommens betrachtet würde. Dann müßte ungeachtet einer deutschen Besteuerung die Sitzstaatsbesteuerung in vollem Umfang aufrecht erhalten werden[106]. Soweit in das Ausland fließende Gewinne in Deutschland unbesteuert blieben (Grenzgewinne), beseitigt dies aus der Sicht des ausländischen Investors lediglich einen „windfall profit" und diskriminiert nicht die Investition in Deutschland. Wenn allerdings mit deutschen Steuern belastete Gewinne (Renten) im Ausland erneut versteuert werden (keine Anrechnung oder Freistellung), hätte dies eine ungemilderte Doppelbesteuerung zur Folge, so daß Investitionen in Deutschland gegenüber Investitionen in anderen Staaten diskriminiert würden.

Man könnte meinen, daß diese möglichen Folgen schon deswegen nicht gravierend sind, weil nicht ausgeschüttete Gewinne deutscher Kapitalgesellschaften ohnehin vor der Besteuerung im Sitzstaat ausländischer Investoren abgeschirmt sind[107]. Dabei wird aber übersehen, daß diese Staaten auch die Möglichkeit hätten, die Abschirmung der in deutschen Kapitalgesellschaften thesaurierten Gewinne generell zu ignorieren und diese Gewinne dem Einkommen der beherrschenden Gesellschaften oder Kapitalgeber hinzurechnen[108]. Der Steuervorteil würde dadurch beseitigt und der steuerbedingte Kapitalabfluß nach Deutschland gebremst. Soweit es um Gewinne aus Finanzaktiva geht, dürfte dies durch die internationale Praxis gedeckt sein. Weil die Abwehr der Niedrigbesteuerung aber mit der mißbräuchlichen Ausnutzung des Steuerrechts zusammenhängt, müßten diese Maßnahmen auf Fälle ausgedehnt werden, in denen die Vermutung einer Steuerausweichung nicht greift. Erst dann können Unternehmen getroffen werden, die Produk-

---

106 Vgl. *Bird/McLure,* 1990, S. 246; *Grubert/Newlon,* 1995, S. 627 u. *McLure/Zodrow,* 1996, S. 97 u. S. 103 für die ökonomisch äquivalente cash flow – Steuer.

107 So wohl *Grubert/Newlon,* 1995, S. 627.

108 „taxation abhors a vacuum", *Avi-Yonah,* 1996, S. 262.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tionsstätten in Deutschland unterhalten und bei denen die marktübliche Kapitalverzinsung steuerfrei bleibt. Dies würde aber, wie bereits im Zusammenhang mit dem Wohnsitzlandprinzip dargelegt, den internationalen Konsens hinsichtlich der Aufteilung von Besteuerungsrechten an einer zentralen Stelle gefährden.

Fraglich ist, ob ausländische Staaten ein Interesse haben könnten, ihre DBA mit Deutschland zu kündigen. Dies wäre denkbar, wenn die Verringerung des Kapitalexportes nach Deutschland wirtschaftspolitisch erwünscht ist[109]. Denn im abkommenslosen Zustand fallen Verpflichtungen zur Absenkung von Quellensteuern in Deutschland weg, was Anreize, in Deutschland zu investieren, tendenziell vermindern müßte. Eben aus diesem Grunde wäre es aber nicht im deutschen Interesse, besondere Quellensteuern für ausländische Investoren einzuführen, welche ohne den Schutz des Diskriminierungsverbotes der DBA sind. Bedeutsamer sind mögliche Folgen für deutsche Direkinvestitionen in einem abkommenslosen Zustand. Deutsche Unternehmen würden sich dann im Ausland höheren Quellensteuern und unter Umständen auch einer diskriminierenden Besteuerung gegenübersehen. Zwar verringert das Ausland damit seine Attraktivität für deutsches Kapital, jedoch mag gerade dies als Antwort auf die deutsche Steuerpolitik erwünscht sein. Für international tätige deutsche Unternehmen ist aber der Schutz unverzichtbar, den die Abkommen vor überhöhter Besteuerung und Diskriminierung in ausländischen Staaten bieten. Sie wären daher in hohem Maße davon betroffen, wenn die Abkommen durch die nationale Steuerpolitik ausgehöhlt würden.

Man mag gegen solche eher spekulativen Überlegungen einwenden, daß schon im geltenden Recht Konflikte zwischen Wirtsländern für Steuerausweichung und Ländern, welche Steueraufkommen verlieren, vorgezeichnet sind. Gleichwohl werden derzeit die herrschenden Regeln doch international noch weitgehend akzeptiert. Man ist sich aber der Bedeutung des Steuerwettbewerbs für die Entwicklung des internationalen Steuerrechts durchaus bewußt. Der bisher gewahrte Friede müsse sich erst noch bewähren, wenn die „... Außenwirtschaftspolitik einen agressiveren Stil annimmt oder Finanzverwaltungen vor ernsten budgetären Schwierigkeiten stehen“[110]. Es ist deswegen nicht ohne Risiken für Bestand und Vollzug der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wenn Staaten mittels der Steuerpolitik allzu agressiv um ausländisches Kapital werben.

Zusammenfassend erscheint die Intensivierung des internationalen Steuerwettbewerbes durch die Zinsbereinigung der Einkommensteuer in erster Linie als pragmatische Antwort auf die mangelnde Koordination der Steuerpolitik der Staaten und die fehlende Kooperation bei der Durchsetzung von Steueransprüchen. Steuerliche Verzerrungen des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs werden zwar nicht beseitigt. Jedoch würden die allokativen Eigenschaften des Steuersystems für nationale Investitionen und ihre Finanzierung verbessert und starke Anreize für aus-

---

109 Vgl. *Avi-Yonah*, 1996, S. 263.

110 *Menck*, 1993, S. 581.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ländische Unternehmen entstehen, in Deutschland Kapital zu investieren. Gegen diese Vorteile abzuwägen sind mögliche Nachteile für deutsche Direktinvestitionen und das Risiko, daß der grundlegende internationale Konsens zur Aufteilung des Steuergutes zwischen Staaten unter noch stärkeren Druck gerät, wenn die Steueranreize für international mobile Teile der Steuerbasis an einem wirtschaftlich bedeutenden Standort zu groß werden. Dies läßt es zumindest fraglich erscheinen, ob Deutschland von der Intensivierung des Steuerwettbewerbs einen langfristigen Nutzen hätte.

IV. Nationale Steuerpolitik und Steuerharmonisierung in der Europäischen Union

Man kann derzeit nur Mutmaßungen darüber anstellen, ob zukünftig der globale Steuerwettbewerb dominiert (auf dessen disziplinierende Wirkung bei der Begrenzug der Steuerbelastung man hoffen mag) oder ob ein „GATT for taxes“[111] als Fernziel angestrebt wird. Es ist ebenso ungewiß, ob und gegebenenfalls zu welchem Zeitpunkt die Staaten der EU zu der Überzeugung gelangen werden, daß es vermehrter Kooperation und Koordination bedarf, um Steueransprüche bei mobilem Kapital durchzusetzen und ein bestimmtes, von den Bürgern gewolltes Steueraufkommen zur Finanzierung öffentlicher Güter zu erzielen[112]. Gleichwohl ist es für die nationale Steuerpolitik wichtig, daß sie die Option zu vermehrter Kooperation und Harmonisierung der Besteuerung innerhalb der EU (und der OECD) nicht verliert. Deswegen wird die Frage bedeutsam, in welche Richtung eine zukünftige Kooperation der Staaten auf dem Gebiet der Kapitaleinkommensbesteuerung gehen könnte.

Innerhalb der EU weisen freier Kapitalverkehr (Art. 67 EGV), Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV) und das Gebot der Harmonisierung, wenn nationale Vorschriften eine unmittelbare Auswirkung auf das Funktionieren des Binnenmarktes haben (Art. 100 EGV) auf eine Angleichung der Besteuerung von Kapitaleinkommen hin. Allerdings stehen steuerliche Maßnahmen unter dem Einstimmigkeitsvorbehalt. Begrenzt wird die Harmonisierung der direkten Steuern durch das mit dem Maastricht-Vertrag vereinbarte Subsidiaritätsprinzip (Art. 3b EGV). Danach kommt es nur zu einem Handeln der Gemeinschaft, wenn die angestrebten Ziele nicht ausreichend durch nationale Gesetzgebung erreichbar sind und besser auf Gemeinschaftsebene verwirklicht werden können. Gegen Harmonisierung wird vorgebracht, daß Unterschiede der Besteuerung mit Verschiedenheiten etwa im Bereich der Infrastruktur von Standorten korrespondieren und deswegen eine Angleichung der Besteuerung eher zu Verzerrungen der Standortentscheidung führt[113].

---

111 Vgl. *Slemrod*, 1990b, S. 20.

112 Vgl. *Sinn*, 1994, S. 174 - 176.

113 Vgl. *Vogel*, 1993, S. 387 - 388.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Jedoch dürften solche Unterschiede für Unternehmensinvestitionen in vielen Staaten der EU nicht sehr ausgeprägt sein, und zudem läßt sich nur schwer ein Zusammenhang zwischen Kapitaleinkommensteuern und staatlichen Leistungen herstellen. Entscheidend ist letzlich aber, daß steuerliche Neutralität gerade darauf abzielt, die Besteuerung als Bestimmungsfaktor der Kapitalallokation zurückzudrängen.

Auch aus dieser Sicht spricht einiges für das Quellenlandprinzip. Es scheint nämlich, daß die Aussichten schlecht sind, auf der Basis des Wohnsitzlandprinzips innerhalb der EU zu einem allokativ effizienten Einkommen- und Körperschaftsteuersystem zu kommen. Dies betrifft zunächst die Zinsbesteuerung: In der Vergangenheit sind Bemühungen um eine EU-Quellensteuer auf Zinsen[114] und um die Verbesserung des Austauschs von Informationen bei Deklarationslücken (Durchbrechung nationaler Ermittlungshemnisse oder -verbote) innerhalb der EU gescheitert[115]. Der Vorschlag des Sachverständigenrates, die deutsche Zinsbesteuerung auszusetzen, um damit diejenigen Mitgliedsstaaten der EU, welche sich einer europäischen Lösung widersetzen, zu einem Überdenken ihrer Postion zu veranlassen, dürfte zu kurz greifen. Diese Strategie leidet darunter, daß Kapital auch auf Märkten außerhalb der EU angelegt werden kann und deswegen eine EU-Quellensteuer oder ein intensivierter EU-Informationsaustausch dieses Loch nicht zu stopfen vermag[116].

Wenn sich die Steuerharmonisierung – wie es derzeit der Fall ist – darauf beschränkt, Verzerrungen der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit zu beseitigen, kommt es darauf an, daß Gewinne innerhalb der EU gleich belastet werden: Die Kapitalkosten müssen unabhängig sein vom Ort der Investition, der Ansässigkeit der investierenden Kapitalgesellschaft und der Ansässigkeit des Kapitalgebers. Dies macht bei der praktisch sehr bedeutsamen Körperschaftsteuer Probleme. Staaten mit körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystemen müssen auch ausländische, auf Ausschüttungen lastende Körperschaftsteuer anrechnen; die grenzüberschreitende Anrechnung stellt aber derzeit eine Ausnahme dar[117]. Möglicherweise ergibt sich der Zwang zur grenzüberschreitenden Anrechung der Körperschaftsteuer schon aus Art. 73 b Abs. 1 EGV, der Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten (und Drittstaaten) verbietet. Zwar erlaubt es Art. 73 d Abs. 1 Buchst. a EGV, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln. Allerdings wirkt Art. 73 d Abs. 3 EGV beschränkend. Die Vorschrift verbietet willkürliche Diskriminierungen und verschleierte Beschränkungen des Kapitalverkehrs. Sollte die Versagung der Steueran-

114 Vgl. *Kommission*, 1989a.

115 Vgl. *Kommission*, 1989b.

116 Vgl. *Frenkel/Razin/Sadka,* 1991, S. 204 - 206.

117 Im Verhältnis zu Deutschland gewährt nur Frankreich eine grenzüberschreitende Anrechnung; in den USA wird dies im Zusammenhang mit einer Körperschaftsteuerreform diskutiert; vgl. *McNulty,* 1995; *Ault*, 1992; *Department of the Treasury,* 1992.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

rechung für ausländische Körperschaftsteuer gegen die Regeln über den freien Kapitalverkehr innerhalb der EU verstoßen, so hätte dies gravierende Folgen für das deutsche Steueraufkommen. Staaten mit einem „klassischen" Körperschaftsteuersystem sehen sich dagegen vergleichbaren Aufkommensverlusten nicht gegenüber und können daher wenig Interesse an einer Änderung ihrer DBA mit Deutschland oder einer EU-weiten Regel zur Verteilung des Steueraufkommens haben.

Selbst wenn die Gleichbehandlung bei grenzüberschreitender Beteiligungsfinanzierung mittels eines Clearing-Systems gewonnen ist[118], muß die effektive Steuerbelastung der Gewinnrücklagen angeglichen werden, damit auch bei Selbstfinanzierung keine körperschaftsteuerlichen Verzerrungen eintreten. Nötig ist zusätzlich die Angleichung der Gewinnermittlung und ein einheitlicher Steuersatz auf einbehaltene Gewinne. Damit wird gleichzeitig innerhalb der EU das Problem der Steueroasen angegangen und die Problematik der Einkommensverlagerung durch steuerliche Verrechnungspreise entschärft[119]. Dies ist der Vorschlag des Ruding-Komitees[120], welcher aber bisher auf wenig Verständnis bei der Kommission der EU und den Mitgliedsstaaten gestoßen ist.

Skepsis gegenüber dem Vorschlag des Ruding-Komitees ist in der Tat angebracht. Zwar scheint er auf den ersten Blick steuerliche Verzerrungen hinsichtlich der Wahl des Standortes innerhalb der EU zu beseitigen, weil Gewinne körperschaftsteuerlich gleich belastet werden, unabhängig davon, welche EU-Gesellschaft sie thesauriert oder ausschüttet und wer Kapitalgeber ist. Gleichwohl sind die Kapitalkosten für Kapitalgesellschaften der EU nur bei Fremdfinanzierung identisch, sofern es keine Abzugsbeschränkungen für Zinsen gibt. Bei Beteiligungsfinanzierung hängt die Höhe der Kapitalkosten vom Körperschaftsteuersystem im Sitzstaat des Kapitalgebers ab. Deswegen ergibt sich letzlich doch die Notwendigkeit einer Angleichung der Systeme. Bei Selbstfinanzierung genügt selbst dies nicht: Zusätzlich müssen innerhalb der EU die Einkommen- und Wertzuwachssteuern vereinheitlicht werden, um eine Angleichung der Kapitalkosten aller europäischen Kapitalgesellschaften zu erreichen. In letzter Konsequenz führt deswegen der Vorschlag des Ruding – Komitees insoweit zur Vereinheitlichung der Einkommensteuer.

Solche weitreichenden (mit dem Subsidiaritätsprinzip möglicherweise nicht vereinbare) Eingriffe in die nationale Steuerpolitik sind nur vermeidbar, wenn das ökonomischen Wohnsitzlandprinzip ohne Abstriche umgesetzt wird: Die Abschirmung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften vor der Einkommensteuer im Wohnsitzstaat der Kapitalgeber muß deswegen fallen. Beim Wohnsitzlandprinzip ist das „deferral" ein sehr bedeutendes Schlupfloch, durch welches Kapitaleinkommen der Wohnsitzbesteuerung entgeht[121]. Der Zugriff des Wohnsitzstaates auf

---

118 Vgl. *Jacobs/Spengel,* 1995, S. 445.

119 Vgl. *Slemrod,* 1995, S. 485 - 486.

120 Vgl. *Commission of the European Communities,* 1992, S. 201 - 218.

121 Vgl. *Musgrave*, 1992, S. 184; *Slemrod*, 1995, S. 476.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

alle innerhalb der EU erzielten Gewinne ist denn auch der Kern des Vorschlages, Gewinne von EU-Kapitalgesellschaften ihren Kapitalgebern zuzuweisen. Man müßte eine EU-weite Teilhabersteuer etablieren[122]. Dies erhält die Flexibilität der Sitzstaaten von Kapitalgebern bei der Wahl der Einkommensteuertarife[123]. Zwar wäre das Recht der DBA an einer zentralen Stelle zu korrigieren, da der Wohnsitzstaat der Kapitalgeber den Zugriff auf die Gewinne eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates erlangen würde, ohne daß sich eine Betriebsstätte auf seinem Territorium befindet. Jedoch kann eine EU-weite Körperschaftsteuer etablierte internationale Verteilungsregeln ignorieren, die im Verhältnis zu Drittstaaten gelten. Allerdings konnte sich die Teilhabersteuer trotz intensiver Diskussion bisher noch in keinem nationalen Steuersystem durchsetzen. Das wesentliche Problem dieses Vorschlages dürfte sein, daß er die steuerrechtlichen und technischen Probleme unterschätzt, die einer Beseitigung der Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften schon im nationalen Recht entgegenstehen[124]. Vor dem Hintergrund bisheriger Erfahrungen kann man, ungeachtet der guten ökonomischen Gründe, in den steuerrechtlichen Durchgriff durch Auslandsgesellschaften als Harmonisierungskonzept innerhalb der EU keine große Hoffnung setzen.

Sollte es zutreffen, daß sich das ökonomische Wohnsitzlandprinzip auch innerhalb der EU nur sehr schwer umsetzen läßt, so wird vor dem Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips des EGV eine auf mobile Teile der Steuerbasis begrenzte Harmonisierung wahrscheinlicher[125]. Dies macht das ökonomische Quellenlandprinzip mit zinsbereinigter Gewinnermittlung attraktiv[126]. Das Prinzip läßt sich vergleichsweise einfach mit vom EU-Recht bereits akzeptierten Regeln internationaler Besteuerung verbinden. Die bisher vor allem im nationalen Kontext diskutierte Betriebssteuer könnte leichter zu verwirklichen sein als eine Teilhabersteuer. Die Mitgliedsstaaten der EU müßten sich zunächst darauf verständigen, den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie so zu erweitern, daß sämtliche Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften davon erfaßt werden. Die Gewinnbesteuerung muß abschließend sein. Derzeit sieht Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie die Befreiung nur als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von konzerninternen Ausschüttungen bei qualifizierter Beteiligung vor. Die Staaten der EU wären zudem frei, diese Besteuerung auch auf Personengesellschaften und Betriebsstätten auszudehnen, um eine EU-weite Betriebssteuer zu etablieren. Beschränkt man sich darauf, die Gewinne von Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten einem einheitlichen steuerlichen Regime nach dem Quellenlandprinzip zu unterwerfen, so behalten die Mitgliedsstaaten die Freiheit, den Tarif der Steuer auf Arbeitseinkommen zu wählen[127]. Es mag sein, daß auch hier zunehmende Mobili-

---

122 Vgl. *Giovannini*, 1990, S. 17; *Giovannini/Hines,* 1991, S. 195.

123 Vgl. *Sinn*, 1990a, S. 56 - 57.

124 Vgl. *OECD*, 1991, S. 177 - 178; *Alworth* 1991, S. 215.

125 Vgl. *Cnossen*, 1990, S. 220 - 222, S. 224 - 225.

126 *Spahn/Kaiser,* 1991, S. 31 plädieren für eine cash flow – Steuer.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tät Anpassungszwänge auslöst; derzeit wird man davon aber auf breiter Front noch nicht ausgehen müssen.

Unabweisbar ist unter allokativen Aspekten der Harmonisierungsbedarf hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen. Diese Notwendigkeit besteht unabhängig davon, ob sich das Harmonisierungskonzept am Wohnsitzland- oder am Quellenlandprinzip ausrichtet. Eine marktwirtschaftlich effiziente Betriebssteuer setzt voraus, daß an allen Standorten der Gewinn gleich ermittelt wird und Grenzgewinne in der EU unbesteuert bleiben. Da es keine internationalen Standards der steuerlichen Gewinnermittlung gibt und innerhalb der EU die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften bisher in Ansätzen steckengeblieben ist, kann man derzeit nicht erkennen, daß auf steuerlichem Gebiet eine ähnliche Entwicklung stattfinden könnte, wie sie im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften mit der Bilanzrichtlinie innerhalb der EU stattgefunden hat und international mit der Schaffung von „International Accounting Standards“[128] zu beobachten ist. Von Vorteil könnte in dieser Lage sein, daß es keiner detaillierten Angleichung der Gewinnermittlungsregeln bedarf, wenn der zinsbereinigte Gewinn besteuert wird. Die Mitgliedsstaaten müßten lediglich den Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen zulassen, um die allokativen Eigenschaften des Quellenlandprinzips zu wahren. Gleichwohl mag es sich im Hinblick auf Liquiditätswirkungen der Besteuerung anbieten, zu gewissen Annäherungen bei wichtigen Gewinnermittlungsregeln zu kommen. Dies ist im übrigen gleichbedeutend mit dem von der Kommission der EU geforderten Verzicht auf die Nutzung der steuerlichen Gewinnermittlung für wirtschafts- oder strukturpolitische Ziele[129].

Die Schwachstelle territorialer Besteuerung sind die Möglichkeiten zur Steuerausweichung, die sie Unternehmen eröffnet, und die Anreize, die sie Staaten bietet, Steueraufkommen durch niedrige Steuersätze auf Kosten anderer Fisci zu erlangen[130]. Deswegen wird es zu einer gewissen Angleichung der Steuersätze innerhalb der EU kommen müssen. Denn nur wenn ökonomische Renten an bestimmte Standorte gebunden sind, können sie mit unterschiedlichen Sätzen besteuert werden, ohne daß dies Effizienzverluste zur Folge hat. Sind Renten unterschiedlich hoch, weil standortgebundene Produktionsfaktoren unterschiedlich effizient sind, so können hohe Steuern Unternehmen davon abhalten, am effizientesten Standort in Europa zu produzieren, weil andere, weniger effiziente Standorte mit Steuervorteilen locken. Gibt es Möglichkeiten, Gewinne durch Verlagerung von Produktionsstätten oder über Verrechnungspreise zwischen Standorten zu verschieben, so drohen nicht nur Effizienzverluste, sondern auch ein verschärfter Kampf um das

---

127 Ein ähnliches Konzept, allerdings mit ermäßigter Einkommensteuer auf Ausschüttungen, hat die Mehrheit des Ruding-Ausschusses favorisiert; vgl. *Rädler*, 1993, S. 55; *Rädler*, 1996a, S. 254 - 255.

128 Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer,* 1995.

129 Vgl. *Kreile*, 1988, S. 2.

130 Vgl. *Slemrod*, 1995, S. 488.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steueraufkommen. Unterschiedliche Steuern können auch dazu führen, daß ein effizientes Unternehmen aufgrund höherer Steuern durch ein weniger effizientes, niedriger besteuertes Unternehmen vom Markt verdrängt wird[131]. Ein einheitlicher Steuersatz würde ineffiziente Standortwahl vermeiden und gleichzeitig eines der schwierigsten Probleme der internationalen Besteuerung, nämlich die Bestimmung von Verrechnungspreisen im firmeninternen Leistungsaustausch, innerhalb der EU entschärfen.

Ein solches Harmonisierungskonzept müßte, wenn es nicht innerhalb der OECD abgestimmt ist, den Steuerwettbewerb zwischen der EU und anderen Staaten verschärfen. Sollte deswegen die Steuerbefreiung der Zinsen innerhalb der EU nicht zu verwirklichen sein, bleibt noch der Ausweg, die Besteuerung der Kapitaleinkommen von derjenigen der Arbeitseinkommmen abzukoppeln und erstere mit einer dem international üblichen Steuerniveau entsprechenden, niedrigeren Steuer zu belegen. Vorbild wäre die nordische Steuerreform[132]. Die nordischen Staaten (Finnland, Norwegen und Schweden) belasten Kapitaleinkommen mit einem geringen Proportionalsteuersatz, während Arbeitseinkommen progressiv mit hohen Spitzensteuersätzen getroffen werden. In groben Zügen gilt: Der Körperschaftsteuersatz entspricht dem proportionalen Steuersatz für Dividenden, und die Doppelbesteuerung wird vermieden[133], so daß wirtschaftlich betrachtet die Dividenden von persönlicher Steuer befreit sind. Veräußerungsgewinne werden besteuert, wenn auch mit ermäßigten Sätzen. Zwei Motive waren für diese Reform dominierend: Es ging zum einen darum, für mehr Neutralität der Besteuerung von Investitionen und deren Finanzierung zu sorgen. Zum anderen wollte man den Herausforderungen durch Steuerhinterziehung bei Kapitaleinkommen und durch den internationalen Steuerwettbewerb im Bereich der Körperschaftsteuer dadurch begegnen, daß Kapitalgewinne mit einem vergleichsweise geringen Steuersatz proportional besteuert werden[134].

In vielen Staaten der EU liegt schon heute der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne weit unter dem maximalen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer; zudem gibt es bereits besondere steuerliche Regeln für Zinsen und/oder Ausschüttungen, wie etwa in Frankreich, Österreich und Belgien. Insofern wäre eine duale Einkommensteuer kein Schritt in völliges Neuland. Durch den Übergang zu einer Schedulensteuer gewinnt man Beweglichkeit im internationalen Steuerwettbewerb. Sollte eine Senkung der Steuern auf Kapitaleinkommen für nötig erachtet werden, so kann diese vollzogen werden, ohne daß sich unmittelbar Folgen für den Tarif der Einkommensteuer ergeben. Insoweit sind Einbußen an Souveränität der nationalen Steuerpolitik jedenfalls solange begrenzt, wie Arbeitskräfte nicht gleichfalls mobil werden. Der Preis für ein Auseinanderfallen der Tarife ist, daß

131 Vgl. *Devereux/Pearson,* 1989, S. 18 - 23.

132 Vgl. *Viherkenttä*, 1994; *Tikka*, 1993.

133 Nicht so derzeit in Schweden; vgl. *Lodin*, 1996, S. 260 - 261.

134 Vgl. *Tikka*, 1993, S. 348 - 349; *Sørensen*, 1994, S. 69 - 70.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Anreize zur Transformation von Arbeitseinkommen in Kapitaleinkommen steigen. Hier dürfte eines der großen praktischen Probleme der Betriebssteuer liegen[135]. Zudem bleibt es bei steuerlichen Verzerrungen der intertemporalen Allokation, und im Gegensatz zur Zinsbereinigung wirken sich Unterschiede der Gewinnermittlung in den einzelnen Mitgliedsstaaten auf die Kapitalkosten aus.

Man kommt daher zu folgendem Ergebnis: Aus der Sicht der Wahrung fiskalischer Souveränität (Subsidiaritätsprinzip) ist der Übergang zum Quellenlandprinzip mit zinsbereinigter Gewinnermittlung überlegen, weil für Kapitaleinkommen europaweit einheitliche Rahmenbedingungen geschaffen werden können, ohne daß (zunächst) in die Besteuerung der Arbeitseinkommen eingegriffen werden müßte. Deswegen muß eine nationale Steuerpolitik, die schon heute auf das Quellenlandprinzip und die zinsbereinigte Gewinnermittlung (oder eine geringere Besteuerung der Kapitaleinkommen) setzt, keineswegs mit einer zukünftigen Steuerrechtsordnung in der EU kollidieren. Wenn die Staaten der EU ihre fiskalische Souveränität weitgehend bewahren und dennoch Verzerrungen für Investionen und deren Finanzierung vermeiden wollen, müssen sie deswegen vermutlich noch weitgehender, als das heute schon zu beobachten ist, von herkömmlichen steuerpolitischen Wertungen Abschied nehmen.

V. Zusammenfassung in Thesen

1. Das deutsche Steuerrecht begünstigt die Verlagerung von Investitionen in das Ausland, wenn sich Unternehmen der Selbstfinanzierung bedienen. Nur bei Fremdfinanzierung behindert es den Zufluß ausländischen Direktinvestitionskapitals nach Deutschland nicht wesentlich.
2. Das Wohnsitzlandprinzip steht im Dienste eines steuerlich unverzerrten Kapitalverkehrs. Internationale Besteuerungslücken unterminieren jedoch die günstigen allokativen Eigenschaften des Wohnsitzlandprinzips. Die weitere Erosion der Kapitaleinkommensbesteuerung ist vorgezeichnet, wenn es nicht gelingt, zu vermehrter internationaler Kooperation innerhalb der EU und der OECD zu kommen.
3. Mit der zinsbereinigten Einkommensteuer und dem Quellenlandprinzip kann die nationale Steuerpolitik ein allokativ überzeugendes Einkommensteuersystem gewinnen. Die Position des Standortes Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb wird verbessert, solange andere Staaten am Wohnsitzlandprinzip festhalten. Jedoch intensiviert dieser Schritt den internationalen Steuerwettbewerb und könnte bisher akzeptierte Spielregeln der Besteuerung auch zum Nachteil deutscher Unternehmen unterminieren.

---

135 Vgl. *Sørensen*, 1994, S. 73 - 76; *Stevens*, 1996, S. 8 - 9.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

4. Als Harmonisierungskonzept innerhalb der EU sind das Quellenlandprinzip und die zinsbereinigte Einkommensteuer überlegen, weil für Kapitaleinkommen europaweit einheitliche Rahmenbedingungen geschaffen werden können, ohne daß (vorläufig) in die Besteuerung der Arbeitseinkommen eingegriffen werden müßte. Sollten die Konflikte mit anderen Staaten dieses Konzept verhindern, so ist die duale Einkommensteuer mit einer niedrigeren Besteuerung sämtlicher Kapitaleinkommen eine Alternative. Dann müssen aber weiterhin allokative Verzerrungen hingenommen werden.

Anhang: Steuerliche Daten

Steuerdaten	B	D	F	GB	NL	USA
Körperschaftsteuer (System)	39,00 (K)	45,00 (A)	33,33 (A)	33,00 (TA)	35,00 (K)	35,00 (K)
Vermögensteuer	-	0,60	-	-	-	-
Kapitalsteuer	-	0,80	-	-	-	-
Ertragsteuer	-	16,67	14,00	-	-	-
Gesellschaftsteuer	0,5	-	-	-	1,00	-
Quellensteuer Ausschüttung	MTR	MTR	MTR	MTR	MTR	5,00/5,00
Quellensteuer Zinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Doppelbesteuerung	F	F	F	A	F	A
Nutzungsdauer (Jahre)	5	5	5	5	5	5
Abschreibungssatz	40,00 (d)	30,00 (d)	40,00 (d)	25,00 (d)	20,00 (l)	40,00 (d)
Einkommensteuer	55,00/15,00 /25,00	53,00	56,80/19,40	40,00	60,00	39,60
Zuschlag	3,00/7,00	7,50	10,00	-	-	8,00
Wertzuwachssteuer	0,00	0,00	19,40	40,00	0,00	28,00
Vermögensteuer	-	1,00/0,50	1,65	-	0,80	-

Steuersätze in Prozent; angegeben sind die maximalen Grenzsteuersätze. Das Symbol (A) steht für ein Körpersschaftsteuersystem mit Vollanrechnung, (TA) für Teilanrechnung (Anrechnungssatz: 20 %), (K) für ein „klassisches" System. In Belgien kann die Muttergesellschaft Schachteldividenden nur zu 95 % steuerfrei vereinnahmen. Zuschläge zur Körperschaft- und Einkommensteuer betreffen den Solidaritätszuschlag in Deutschland, den Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Frankreich, den impôt de crise (3 %) und Gemeindesteuer (hier: 7 %) in Belgien und lokale Steuern (abzugsfähige state and municipal taxes für Idaho) in USA; Hebesatz der Gewerbesteuer in Deutschland: 400 Prozent. Die für Frankreich berücksichtigte Kapitalsteuer (taxe professionelle) trifft im wesentlichen das Sachanlagevermögen, wird aber auf höchstens 3,5 % des „valeur ajoutée" begrenzt; hier wird ein Verhältnis von Wertschöpfung zu Gewinn von 4:1 unterstellt. Quellensteuersätze beziehen sich auf deutsche / ausländische Tochtergesellschaften; MTR: keine Quellensteuern unter den Bedingungen der Mutter-Tochterrichtlinie. Es wurden maximale steuerliche Abschreibungen angenommen; das Symbol (d) steht für degressive Abschreibung (gegebenenfalls mit Wechsel zur linearen Abschreibung), das Symbol (l) bedeutet lineare Abschreibung (in den Niederlanden ist degressive Abschreibung grundsätzlich nicht möglich). F steht für Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch Freistellung, A für die Anrechnung. Bei (indirekter) Anrechnung wird in den USA für Zwecke der Anrechnung das ausgeschüttete Einkommen nach US-Steuerrecht ermittelt. Davon wird hier in der Regel abgesehen; Anrechnungsbegrenzungen bleiben wirksam (kein Rück- und Vortrag). Wertzuwachssteuern werden in Deutschland und Niederlande nicht berücksichtigt (unwesentliche Beteili-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gung); unterstellt ist eine Veräußerung von 10 % des Beteiligungsbesitzes jährlich. Belgien kennt besondere Einkommensteuersätze für Zinsen (15 %) und Ausschüttungen (15 %; ermäßigter Satz); in Frankreich können Zinsen einem niedrigeren Satz unterworfen werden (19,4 %).
Berücksichtigt ist der Stand des Steuerrechts zum Zeitpunkt des Vortrages im Herbst 1996.

Literatur

Alworth, Julian S. (1991): Capital flight and tax competition – Discussion, in: Giovannini, A. / Mayer, C., European Financial Integration, Cambridge, S. 211 - 217.

Ault, Hugh J. (1992): Corporate Integration and Tax Treaties: Where Do We Go From Here?, in: Tax Notes International, March 16.

Avi-Yonah, Reuven S. (1996): Comment on Grubert Newlon, „The International Implications of Consumption Tax Proposals", in: National Tax Journal, Vol. 49, 2, S. 259 - 265.

Baranowski, Karl-Heinz (1995): Praktiker-Handbuch 1995 Außensteuerrecht, bearbeitet von K.-H. Baranowski, 19. Aufl., Düsseldorf.

BFH (1995): VIII R 33 / 95, in: Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, 35. Jg., 10, S. 618 - 619.

– (1996): I R 15 / 94; I R 167 / 94; I R 21 / 95, in: Betriebs-Berater, 51. Jg., 30, S. 1534 - 1538.

Bird, Richard / *McLure,* Charles E., Jr. (1990): The Personal Income Tax in an Interdependent World, in: S. Cnossen / R. M. Bird (Eds.), The Personal Income Tax, Phoenix from the Ashes?, Amsterdam u. a., S. 235 - 255.

Bjerksund, Petter / *Schjelderup,* Guttorm (1995): Capital Controls and Capital Flight, in: Finanzarchiv, 52. Bd. (N. F.), 1, S. 33 - 42.

BMF (1994): Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. 1995 I, Sondernummer 1.

– (1995): Schreiben betr. Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG), BStBl. 1995 I, S. 25 ber. S. 176.

Boadway, Robin / *Bruce,* Neil (1984): A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, in: Journal of Public Economics, Vol. 24, S. 231 - 239.

Cnossen, Sijbren (1990): On the Direction of Tax Harmonization in the European Community, in: H. Siebert (Ed.), Reforming Capital Income Taxation, Tübingen, S. 209 - 227.

Commission of the European Communities (1992): Report of the Committee of Independent Tax Experts on Company Taxation, Luxemburg.

Crooks, Ed / *Devereux,* Mike / *Pearson,* Mark / *Wookey,* Charles (1989): Transnational Tax Rates and Incentives to Invest, London.

Debatin, Helmut (1991): Unternehmensorganisationsstrukturen im Gemeinsamen Markt aus steuerlicher Sicht, in: Betriebs-Berater, 46. Jg., 14, S. 947 - 955.

– (1992): Integration of the Individual and Corporate Tax Systems, Taxing Business Income Once, Washington.

– (1993): International Tax Reform, An Interim Report, Washington.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Deutsche Bundesbank (1995a): Kapitalverflechtung mit dem Ausland, Statistische Sonderveröffentlichung 10, Frankfurt a.M.

– (1995b): Die deutsche Zahlungsbilanz im Jahre 1994, in: Monatsbericht März 1995, S. 45 - 59.

– (1995c): Die Entwicklung des Wertpapierbesitzes in Deutschland seit Ende 1989, in: Monatsbericht August 1995, S. 57 - 69.

– (1996a): Neuere Entwicklung des deutschen Netto-Auslandsvermögens und der Kapitalerträge, in: Monatsbericht Januar 1996, S. 31 - 54.

– (1996b): Die deutsche Zahlungsbilanz im Jahre 1995, in: Monatsbericht März 1996, S. 19 - 34.

– (1996c): Kapitalverflechtung mit dem Ausland, Statistische Sonderveröffentlichung 10, Frankfurt a.M.

Deutscher Bundestag (1996): Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997, Drucksache 13 / 4839 vom 11. 06. 1996.

Devereux, Michael (1992): The Ruding Committee Report: An Economic Assessment, in: Fiscal Studies, Vol. 13, 2, S. 96 - 107.

Devereux, Michael / *Pearson,* Mark (1989): Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency, London.

Dunning, John H. (1988): The Theory of International Production, in: The International Trade Journal, Vol. 3, 1, S. 21 - 66.

Einkommensteuer-Kommission (1994): Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, in: Betriebsberater, 49. Jg., 34, Beilage 24, S. 1 - 20.

Fahnauer, Martin (1995): Finanzierung am internationalen Kapitalmarkt, in: D. J. Piltz, H. Schaumburg, Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, Köln, S. 5 - 11.

Fischer, Lutz (1995): Zur Methode und Aussagefähigkeit von internationalen Steuerbelastungsvergleichen als Grundlage für steuerrechtliche Gestaltungsüberlegungen des Gesetzgebers, in: F. Cagianut, K. A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Stuttgart / Wien, S. 25 - 64.

Flick, Hans (1990): Diskussionsbeitrag, in: Ch. McLure et al. (Hrsg.), Influence of Tax Differentials on International Competitivness, Deventer, Boston, S. 43 - 45.

Flick, Hans / *Wassermeyer,* Franz / *Becker,* Helmut (1973 ff.): Kommentar zum Außensteuergesetz, Köln.

Frenkel, Jacob A. / *Razin,* Assaf / *Sadka,* Efraim (1991): International Taxation in an Integrated World, Cambridge / London.

Genser, Bernd (1994): Das Problem der Steuerharmonisierung aus allokativer Sicht, in: B. Gahlen (Hrsg.), Europäische Integrationsprobleme aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht, Tübingen, S. 65 - 89.

Giovannini, Alberto (1989), National tax systems versus the European capital market, in: Economic Policy, Vol. 9, S. 345 - 386.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1990): Reforming Capital Income Taxation in the Open Economy: Theoretical Issues, in: H. Siebert (Ed.), Reforming Capital Income Taxation, Tübingen, S. 3 - 18.

Giovannini, Alberto / *Hines,* James R. Jr (1991): Capital flight and tax competition: are there viable solutions to both problems?, in: A. Giovannini / C. Mayer, European Financial Integration, Cambridge, S. 172 - 210.

Gordon, Roger H. (1992): Can Capital Income Taxes Survive in Open Economies?, in: The Journal of Finance, Vol. 47, 3, S. 1159 - 1180.

Grotherr, Siegfried (1995): Vergleich der steuerlichen Regelungen zur Unterkapitalisierung in den OECD-Mitgliedstaaten, in: Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 10, Gruppe 2, S. 1077 - 1100.

Grubert, Harry / *Newlon,* T. Scott (1995): The International Implications of Consumption Tax Proposals, in: National Tax Journal, Vol. 48, 4, S. 619 - 647.

Gundel, Günter (1994): Finanzierungsgestaltungen über das Ausland (Teil I und Teil II), in: Internationales Steuerrecht, 3. Jg., 5 u. 6, S. 211 - 218 u. S. 263 - 268.

– (1995): Ausländische Finanzierungsgesellschaften, in: D. J. Piltz, H. Schaumburg, Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, Köln, S. 23 - 48.

Günkel, Manfred (1994): Standortauswahl unter europäischen Staaten, Belgien – Großbritannien – Luxemburg – Niederlande, in: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Bericht über die Steuerfachtagung 1993, Steuergestaltung bei verbundenen Unternehmen in Europa, Düsseldorf, S. 39 - 87.

Hauser, Hansgeorg (1996): Freistellung oder Anrechnung als Regelmethode in Doppelbesteuerungsabkommen?, in: K. Vogel (Hrsg.), Freistellung im internationalen Steuerrecht, München, S. 47 - 54.

Hinnekens, Luc (1993): Territoriality-Based Taxation in an Increasingly Common Market and Globalizing Economy: Nightmare and Challenge of International Taxation in this New Age, in: EC Tax Review, Jg. 1993, 3, S. 156 - 157.

Hoffmann, Lutz (1994 / 95): Der Standort Deutschland im internationalen Vergleich, in: E. Kantzenbach / O. G. Mayer (Hrsg.), Deutschland im internationalen Standortwettbewerb, Baden-Baden, S. 47 - 76.

Hufbauer, Gary C. assisted by *van Rooij,* Joanna M. (1992): U.S. Taxation of International Income, Blueprint for Reform, Washington.

Insitut der Wirtschaftsprüfer (1995): Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Düsseldorf.

Jacobs, Otto H. et al. (1995): Internationale Unternehmensbesteuerung, Handbuch zur Besteuerung von Unternehmen mit Auslandsbeziehungen, 3. Aufl., München.

Jacobs, Otto H. / *Spengel,* Christoph (1995): Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich, in: Die Betriebswirtschaft, 55. Jg., 4, S. 431 - 451.

Jorgenson, Dale W. (1993): Introduction and Summary, in: D. W. Jorgenson / R. Landau, Tax Reform and the Cost of Capital, Washington, S. 1 - 56.

King, Mervyn A. / *Fullerton,* Don (1984): The Taxation of Income from Capital, Chicago, London.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Kommission (1989a): Vorschlag für eine Richtlinie über ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen, ABl. C141/5 vom 7. 6. 1989.

– (1989b): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten in den Bereichen der direkten und der Mehrwertsteuern, ABl. C 141/7 vom 7. 6. 1989.

Koop, Michael J. (1993): Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen.

Krabbe, Helmut (1994): Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ausländischen Schachtelbeteiligungen, in: Der Betrieb, 47. Jg., 5, S. 242 - 245.

– (1996), Freistellung und Mißbrauchsbekämpfung, in: K. Vogel (Hrsg.), Freistellung im internationalen Steuerrecht, München, S. 39 - 46.

Kreile, Reinhold (1988): Zum Vorentwurf einer EG – Richtlinie über die Harmonisierung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, in: Der Betrieb, 41. Jg., 45, Beilage 18, S. 1 - 19.

Kröner, Ralph P. (1995): Legal Aspects of Tax Rulings in The Netherlands, in: D. Campbell (ed.), International Tax Planning, London, S. 149 - 157.

Kruhl, Alfred (1996): Aktionsprogramm für Investitionen und Arbeitsplätze, in: Betriebs-Berater, 51. Jg., 10, S. 505 - 508.

Lang, Joachim (1996): Vom Steuerchaos zu einem Steuersystem rechtlicher und wirtschaftlicher Vernunft, in: S. Baron, K. Handschuh, Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart, S. 117 - 163.

Leechor, Chad/*Mintz,* Jack (1993): On the taxation of multinational corporate investment when the deferral method is used by the capital exporting country, in: Journal of Public Economics, Vol. 51, S. 75 - 96.

Lefebvre, Francis (1994): Dossiers Internationaux, Belgique, Levallois-Perret.

Lodin, Sven-Olof (1996), The Swedish Tax System and Inverted Imputation, in: European Taxation, Vol. 36, 8, S. 258 - 263.

McDaniel Paul R./*Ault* Hugh J. (1989), Introduction to United States International Taxation, 3rd ed., Deventer, Boston.

McLure, Charles (1992): Substituting Consumption-Based Direct Taxation for Income Taxes as the International Norm, in: National Tax Journal, Vol. 45, 2, S. 145 - 154.

McLure, Charles E./*Zodrow,* George R. (1996): A Hybrid Consumption-Based Direct Tax Proposed for Boliva, in: International Tax and Public Finance, Vol. 3, 1, S. 97 - 112.

McNulty, John (1995): International Aspects of Proposals for Corporate Income Tax Reform in the United States: Integration of the Corporate and Individual Income Taxes, in: F. Cagianut, K. A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Stuttgart, Wien, S. 223 - 254.

Menck, Thomas (1993): Der lange Atem des internationalen Steuerrechts – Gedanken zum Entwicklungsstand und zur Rolle der IFA, in: H. Beisse, M. Lutter, H. Närger (Hrsg.), Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburstag am 31. Oktober 1993, Berlin/New York, S. 569 - 581.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1994): „Fremdfinanzierung" als Mehrstaaten-Problem, in: Internationales Steuerrecht, 3. Jg., 12, S. 569 - 578.

Milgrom, Paul / *Roberts,* John (1992): Economics, organization, and management, Englewood Cliffs.

Musgrave, Peggy B. (1990): Commentary, in: S. Cnossen, R. M. Bird, The Personal Income Tax, Phoenix from the Ashes?, Amsterdam u. a., S. 256 - 259.

– (1992): „Substituting Consumption-Based Direct Taxation for Income Taxes as the International Norm": A Comment, in: National Tax Journal, Vol. 45, 2, S. 179 - 184.

OECD (1991): Taxing Profits in a Global Economy, Domestic and International Issues, Paris.

– (1992 ff.): Committee on Fiscal Affaires, Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris.

– (1994): Committee on Fiscal Affaires, Tax Information Exchange Between OECD Member Countries, A survey of current practices, Paris.

Oliver, J. David B. (1995): The OECD Model and Controlled Foreign Company Regimes, in: Intertax, Jg. 1995, 11, S. 556 - 557.

Porter, Michael E. (1991): Nationale Wettbewerbsvorteile (The Competitive Advantage of Nations), München.

Rädler, Albert J. (1993): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, in: N. Herzig / R. Curtius-Hartung / U. Niemann, Steuerberater-Jahrbuch 1992 / 93, Köln, S. 31 - 60.

– (1996a): Eine Europareform für den Steuerstandort Deutschland, in: Steuer und Wirtschaft, 73. (26.) Jg., 3, S. 252 - 255.

– (1996b): Notwendige Schritte auf dem Weg zu einer Steuerharmonisierung in der Europäischen Union, in: Internationales Steuerrecht, 5. Jg., 5, S. 224 - 226.

Rädler, Albert J. / *Lausterer,* Martin / *Blumenberg,* Jens (1996): Steuerlicher Mißbrauch und EG-Recht, in: Der Betrieb, 49. Jg., 6, Beilage 3, S. 1 - 12.

Razin, Assaf / *Sadka,* Efraim (1991): International tax competition and gains from tax harmonization, in: Economics Letters, Vol. 37, 1, S. 69 - 76.

Razin, Assaf / *Sadka,* Efraim (1995): The Status of Capital Income Taxation in the Open Economy, in: Finanzarchiv, 52. Bd. (N. F.), 1, S. 21 - 32.

Reuter, Hans-Peter (1993): Doppelbesteuerung und Steuervermeidung bei grenzüberschreitender Betätigung – Betriebsstätten, Holdinggesellschaften, Finanzierungsgesellschaften, Dienstleistungszentren, in: Internationales Steuerrecht, 2. Jg., 11, S. 512 - 515.

Richmann, Peggy, B. (1963): Taxation of Foreign Investment Income. An Economic Analysis, Baltimore.

Richter, Ute G. (1995): Harmonisierung der Einkommensbesteuerung privater Finanzanlagen in der Europäischen Union, in: Recht der Internationalen Wirtschaft, 41. Jg., 6, S. 485 - 492.

Ritter, Wolfgang (1992): Das Steueränderungsgesetz 1992 und die Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit, in: Betriebs-Berater, 47. Jg, 6, S. 361 - 368.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1994): Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden, in: Betriebs-Berater, 49. Jg., 8, S. 509 - 516.

Rose, Manfred (1994): Ein einfaches Steuersystem für Deutschland, in: Wirtschaftsdienst, 74 Jg., 8, S. 423 - 432.

Sachverständigenrat (1995): Jahresgutachten 1995 / 96 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT Drs. 13 / 3016 vom 15. 11.1995.

Schaumburg, Harald (1993): Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, Köln.

Scherer, Thomas B. (1995): Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, München.

Schneider, Dieter (1988): Hochsteuerland Bundesrepublik Deutschland: Die Spannweite effektiver Grenzsteuerbelastungen für Investitionen, in: Die Wirtschaftsprüfung, 41. Jg., 11, S. 328 - 338.

– (1990): Die Messung der Unternehmenssteuerbelastung: Methoden und Ergebnisse, in: Betriebs-Berater, 45. Jg., 8, S. 534 - 539.

– (1992): Maß und Ausmaß der Steuervergünstigungen, in: Der Betrieb, 45. Jg., 35, S. 1737 - 1742.

Sinn, Hans-Werner (1990a): Can Direct and Indirect Taxes Be Added for International Comparisons of Competitiveness?, in: H. Siebert (Ed.), Reforming Capital Income Taxation, Tübingen, S. 47 - 65.

– (1990b): Tax Harmonization and Tax Competition in Europe, in: European Economic Review, Vol. 34, S. 489 - 504.

– (1991): Taxation and the Cost of Capital: The „Old" View, the „New" View, and Another View, in: Tax Policy and the Economy, Vol. 5, S. 25 - 54.

– (1993): Taxation and the Birth of Foreign Subsidiaries, in: H. Herberg / N. van Long (Hrsg.), Trade, Welfare, and Economic Policies: Essays in Honor of Murray C. Kemp, Michigan, S. 325 - 352.

– (1994): Wieviel Brüssel braucht Europa?, in: Staatswissenschaften und Staatspraxis, 5. Jg., 2, S. 155 - 186.

Slemrod, Joel (1990a): Tax Havens, Tax Bargains and Tax Addresses: The Effect of Taxation on the Spatial Allocation of Capital, in: H. Siebert (Ed.), Reforming Capital Income Taxation, Tübingen, S. 23 - 42.

– (1990b): Tax Principles in an International Economy, in: M. Boskin / Ch. E. McLure (Ed.), World Tax Reform, San Francisco, S. 11 - 25.

Slemrod, Joel B. (1995): Free Trade Taxation and Protectionist Taxation, in: International Tax and Public Finance, Vol. 2, 3, S. 471 - 489.

Sørensen, Peter Birch (1994): From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries, in: International Tax and Public Finance, Vol. 1, 1, S. 57 - 79.

– (1995): Changing Views of the Corporate Income Tax, in: National Tax Journal, Vol. 48, 2, S. 279 - 294.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Spahn, Bernd P. / *Kaiser,* Helmut (1991): Tax Harmonization or Tax Competition as Means to Integrate Western Europe, in: Konjunkturpolitik, 37. Jg., 1 / 2, S. 1 - 44.

Stevens, Leo G. M. (1996): Dual Income Tax Systems: A European Challenge, in: EC Tax Review, Vol. 5, 1, S. 6 - 12.

Tanzi, Vito (1995): Taxation in an Integrating World, Washington, D.C.

Tanzi, Vito / *Bovenberg,* A. Lans (1990): Is There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?, in: H. Siebert (Ed.), Reforming Capital Income Taxation, Tübingen, S. 171 - 197.

The Institute for Fiscal Studies (1991): Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s, London.

Tikka, Kari S. (1993): Fundamental Tax Reform: 25 Percent Rate on Capital Income and Corporate Income, in: Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 47, 6, S. 348 - 351.

Titzrath, Alfons (1996): Erschließung internationaler Kapitalmärkte durch deutsche Emittenten, in: Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (Hrsg.), Globale Finanzmärkte, Stuttgart, S. 91 - 104.

Valenduc, Christian (1994): Tax Havens and Fiscal Degradation in the European Community, in: EC Tax Review, Jg. 1994, 1, S. 20 - 25.

van der Laan, Robert A. / *Papen,* Jack C. (1996): About Netherlands Finance Centres and More, in: Intertax, Vol. 24, 5, S. 208 - 213.

Verwaltung für Finanzen (1949): Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer (Betriebsteuerausschuß), in: Steuer und Wirtschaft, 26. Jg., Sp. 929 - 1068.

Vickrey, William (1939): Averaging of Income for Income Tax Purposes, Journal of Political Economy, Vol. 47, 3, 379 - 397.

Viherkenttä, Timo (1994): Die Steuerreform in den nordischen Staaten – ein neuer Ansatz der Einkommensbesteuerung, in: Internationales Steuerrecht, 3. Jg., 9, S. 414 - 419.

Vogel, Klaus (1993): Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, in: Steuer und Wirtschaft, 70. (23.) Jg., 4, S. 380 - 388.

– (1994): Steuerumgehung bei Doppelbesteuerungsabkommen, in: W. Haarmann (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Köln, S. 79 - 94.

– (1995): Abkommensbindung und Mißbrauchsabwehr, in: F. Cagianut, K. A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Stuttgart, Wien, S. 461 - 481.

– (1996): Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Aufl., München.

Wagner, Franz W. / *Wenger,* Ekkehard (1996): Theoretische Konzeption und legislative Transformation eines marktwirtschaftlichen Steuersystems in der Republik Kroatien, in: D. Sadowski, H. Czap, H. Wächter (Hrsg.), Regulierung und Unternehmenspolitik, Methoden und Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Rechtsanalyse, Wiesbaden, S. 399 - 415.

Wassermeyer, Franz (1994): Hinzurechnungsbesteuerung – eine gesetzliche Mißbrauchsregelung?, in: W. Haarmann (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Köln, S. 55 - 70.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Weichenrieder, Alfons J. (1995): Besteuerung und Direktinvestition, Tübingen.

Wenger, Ekkehard (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv, 41. Bd. (N. F.), 2, S. 207 - 252.

– (1989): Wirtschaftswachstum, Unternehmensfinanzierung und internationaler Kapitalverkehr unter dem Einfluß der Besteuerung von Vermögenseinkünften, in: Finanzarchiv, 47. Bd. (N. F.), 2, S. 181 - 249.

Williams, David (1995): An Optimum Form of Article 10 of the OECD Model, in: International Fiscal Association (IFA), International Taxation of Dividends Reconsidered in the Light of Corporate Tax Integration, London, The Hague, Boston, S. 59 - 70.

Zeitler, Franz-Christoph (1993): Aktuelle steuerpolitische Fragen der Doppelbesteuerungsabkommen, in: H. Beisse, M. Lutter, H. Närger (Hrsg.), Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburstag am 31. Oktober 1993, Berlin, New York, S. 949 - 962.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steuervereinfachung im Rahmen der Unternehmensbesteuerung

Von *Jochen Sigloch,* Bayreuth

I. Einführung

Der Ruf nach Steuervereinfachung ist wieder einmal unüberhörbar.[1] Beklagt wird der desolate Zustand der Steuerrechtsordnung, die mit historischen Zufälligkeiten und Geburtsfehlern belastet im Laufe der Jahre im Gezerre lobbyistischer Einflußnahmen völlig aus den Fugen geraten sei. Hilfloses Kurieren an Symptomen, ein überhandnehmender gesetzgeberischer Aktionismus, eine Flutwelle von Verwaltungsanweisungen verschiedenster Art und ein Dauergewitter nicht vernachlässigbarer Rechtsprechung mit häufigen Kursänderungen vermitteln den Eindruck eines „Steuerchaos"[2].

Chaos kann durchaus kreative Elemente freisetzen. Indes ist dieser positive Aspekt einem chaotischen Steuerrecht fremd: Chaos bedeutet hier, daß im Dickicht unverständlicher Detailregelungen der Blick für die Zusammenhänge verlorengeht, im Dschungel der Vorschriften Partikularinteressen des Stärkeren durchgesetzt werden, der zeitnahe Verwaltungsvollzug zusammenbricht und die richterliche Rechtspflege Schaden nimmt. In solcher Situation bleibt es nicht aus, daß sich die Steuerpflichtigen in zunehmender Zahl legal und illegal ihren Steuerpflichten zu entziehen suchen. Bei gegebenem Finanzbedarf des Staates werden die Steuerlasten der Steuervermeider den noch verbleibenden Steuerzahlern zusätzlich aufgebürdet. Die Steuerlastverteilung gerät vollends aus dem Lot und die Steuermoral nimmt nachhaltig Schaden. Es besteht kein Zweifel: Eine Steuerreform mit durchgreifender Vereinfachung tut Not!

---

[1] Einfachheit der Besteuerung gilt als ein tragender Besteuerungsgrundsatz. Die Forderung nach Steuervereinfachung begleitet (nahezu) alle Steuerreformen, offenkundig nur mit begrenztem Erfolg. Umfassende Bestandsaufnahmen liegen mit dem Bericht der Arbeitsgruppe „Steuerrechtsvereinfachung" (1993) und der gelungenen Meyding-Festschrift „Steuervereinfachung" (Hrsg. *Bühler* u. a.1994) vor.

[2] Statt vieler *Tipke* (1971), S. 2 ff. und *ders.* (1993c), S. 1442 ff. mit zahlreichen Verweisen; *Lang* (1996), S. 119 ff. und *ders.* (1994), S. 10 ff. sowie *Baron/Handschuch* (1996). Als Synonym findet auch der Begriff „Steuerdschungel" Verwendung (siehe *Feit* (1984), S. 19 und *Herz* (1994), S. 21 f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Diese Zustandsbeschreibung gilt auch für das Unternehmenssteuerrecht als einem zentralen Teil der Steuerrechtsordnung. Unternehmenssteuerrecht wird hier weit gefaßt: „Unternehmen" wird nicht – wie meist in der aktuellen Steuerreformdiskussion – auf gewerbliche Unternehmen und deren Steueranliegen eingegrenzt, sondern umfaßt jede mehr oder weniger rechtsförmlich organisierte Erwerbstätigkeit: Große Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen gelten damit ebenso als Unternehmen wie die selbständige Tätigkeit von Einzelhändlern und Handwerkern, Ärzten und Beratern sowie das Verwalten fremden und eigenen Vermögens; selbst die nichtselbständige Arbeit von Arbeitnehmern kann unter einem weiten Unternehmensbegriff Platz finden.[3,4]

Die Überlegungen zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung sind wie folgt aufgebaut:

- In einem ersten Schritt werden die äußerlichen Symptome des Steuerchaos skizziert, dessen Ursachen analysiert und die zentralen Ansatzpunkte für Vereinfachungsmaßnahmen aufgezeigt (II).
- In einem zweiten Schritt sind die jede Unternehmensbesteuerung prägenden konstitutiven Elemente[5] „Steuerarten" (III), „Bemessungsgrundlagen" (IV) und „Tarifgestaltung" (V) sowie „Abgrenzung zur Nicht-Unternehmenssphäre" (VI) auf ihre Vereinfachungspotentiale zu überprüfen.
- Eine Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse (VII) schließt den Beitrag ab.

Die nachfolgenden Überlegungen gehen von einer möglichen Restrukturierung der geltenden Einkommensbesteuerung von Unternehmen aus.[6] Im Vordergrund stehen strukturelle Überlegungen zur Steuervereinfachung, verfahrenstechnische Fragen bleiben ausgeklammert. Betrachtet wird nur die Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Unternehmen mit direkten Steuern, indirekte Steuern und Auslandsbeziehungen bleiben ohne Berücksichtigung. Steuervereinfachung wird nicht als Selbstzweck gesehen, sondern gilt als notwendige Nebenbedingung für eine

---

3 Jeder steuerpflichtige Bürger wird als „Unternehmer seines Wissens, seiner Arbeitskraft und seines Vermögens" betrachtet (*Schneider* (1994), Vorwort S. 1).

4 Der weite Unternehmensbegriff weist durchaus Aktualität auf. Im Interesse der Flexibilisierung der Wirtschaft und der Stärkung der Eigenverantwortung sind derzeit Bestrebungen zu beobachten, gewisse Bereiche unselbständiger Arbeit als selbständige (Unternehmer)Tätigkeit zu organisieren. Für einen aktuellen Überblick vgl. *Petersen/Höpfner* (1997), S. 65 ff.

5 Vgl. *Sigloch* (1996), S. 213 ff.

6 Dies trotz der Tatsache, daß die gegenwärtige Einkommenbesteuerung eher als „Consumption-Type of Income-Tax" (*Andrews* (1974), S. 1113 ff.) zu bezeichnen wäre und sie in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung „im Niemandsland zwischen Einkommen- und Konsum" angesiedelt ist (*Sigloch* (1995), S. 700). Kritisch zur Möglichkeit, eine „wirkliche" Einkommensbesteuerung überhaupt durchführen zu können *Wagner*, F.W. (1992a), S. 11. Die Alternative einer stärker konsumorientierten Reform der Unternehmensbesteuerung bleibt im weiteren unberücksichtigt (vgl. hierzu statt vieler *Wenger* (1990), S. 177 ff. und *Rose*, M. (1991)).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

möglichst weitgehende Umsetzung der allgemein anerkannten Leitmaximen der Gleichmäßigkeit und Neutralität der Besteuerung. Die Darstellung greift zur Veranschaulichung auf einfache Beispiele zurück, steuerrechtliche Details bleiben soweit wie möglich außer Betracht.

II. Bestandsaufnahme

1. Symptome des Steuerchaos

Sichtbare Indizien für die Kompliziertheit des Steuerrechts – und von manchen bereits als dessen Ursache bezeichnet – ist schon die schiere Masse und der erdrükkende Umfang des bestehenden steuerlichen Regelwerks samt begleitendem Fachschrifttum. Direkte Folgen sind zunehmende Arbeitsbelastung durch die Besteuerung bei den Unternehmen und ihren Beratern, bei der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten. Auch der Einsatz modernster elektronischer Informationstechnologie führt den Rechtsanwender schnell an die Grenzen der Verarbeitungskapazität. Dies umso mehr, als der entsprechend aufbereitete Datenbestand noch lückenhaft und häufig nicht hinreichend aktuell ist. Eine für Steuerberater jetzt verfügbare Steuerrechtsdatenbank für den Zeitraum 1985 - 1995 enthält immerhin ca. 36.000 Steuerdokumente aus Finanzrechtsprechung und Verwaltung sowie einschlägigem Fachschrifttum und umfaßt damit dennoch nur einen kleinen Bruchteil der existierenden Bestände – bei Finanzgerichtsurteilen nur ca. 10 %[7].

Stellt schon der gewaltige Bestand an steuerrechtlichen Dokumenten große Anforderungen an die Verarbeitungskapazität von Mensch und Maschine, so wird die Informationsbelastung durch die laufenden Änderungen und Ergänzungen der Steuerrechtsmaterialien noch permanent verstärkt. Zum Beleg einige Zahlen: In den zurückliegenden Jahren erfolgten jährlich bis zu 35 Gesetzesänderungen, wurden jährlich 600 - 800 neue oder geänderte Verwaltungsanweisungen herausgegeben und ergingen alljährlich ca. 14.000 Finanzgerichts- und ca. 2.500 Bundesfinanzhofentscheidungen.

Alarmierend ist dabei auch der Entwicklungstrend, wie er in den nachfolgenden Abbildungen zum Ausdruck kommt:

---

[7] Die in Diskettenform verfügbare Steuerrechtsdatenbank „LEXinform CD 1985 - 1995" weist gegenüber den statistischen Aufzeichnungen der Steuergerichte aus verschiedenen Gründen (Urheberrechtsfragen, verzögerte historische Rückergänzung) z.T. erhebliche Lükken auf. Für die Finanzjudikatur beträgt der dokumentierte Anteil im Betrachtungszeitraum bei Finanzgerichtsurteilen ca. 10 % und bei BFH-Entscheidungen ca. 50 %.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

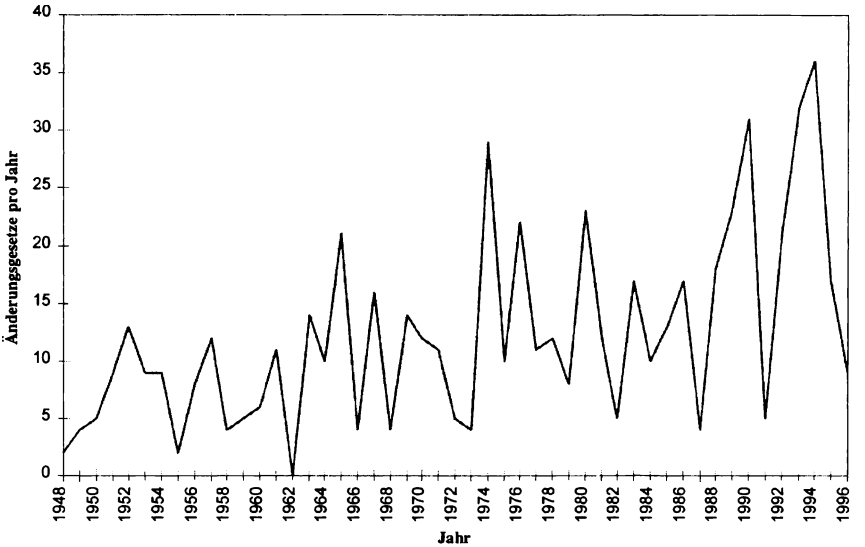


Abb. 1: Änderungen wichtiger Steuergesetze im Zeitraum 1948 - 1996

Quelle: Eigene Berechnungen auf der Basis der Veröffentlichungen im Bundesgesetz- und Bundessteuerblatt.

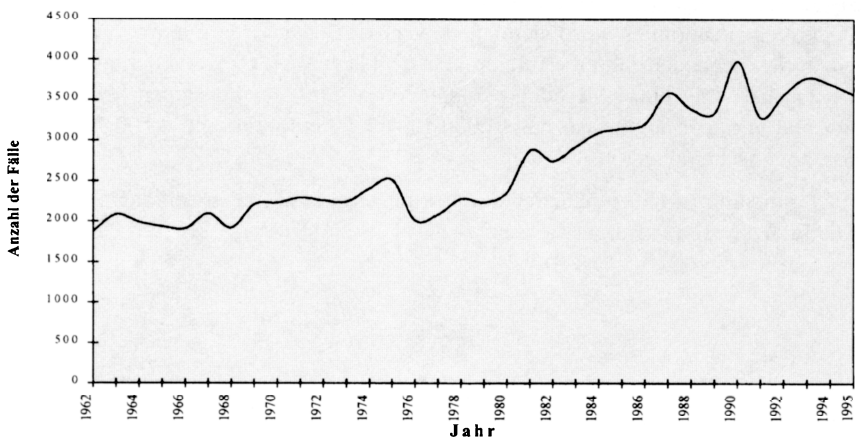


Abb. 2: Neueingänge beim Bundesfinanzhof im Zeitraum 1962 - 1995

Quelle: Kamps (1996), S. 7 mit Quellenhinweisen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

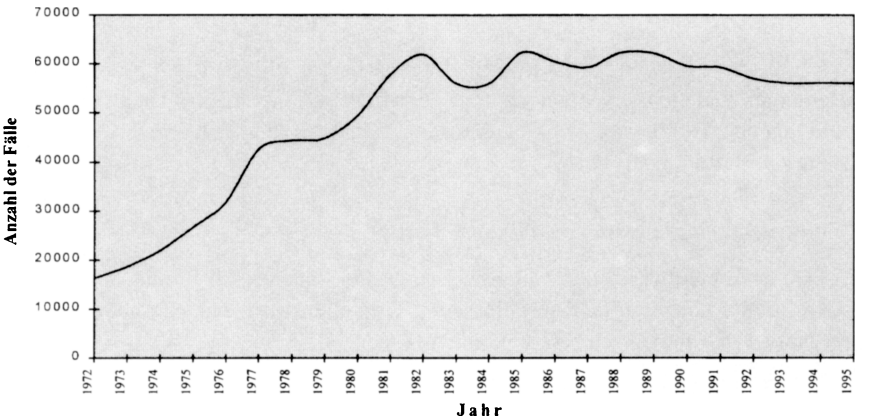


Abb. 3: Neueingänge bei den Finanzgerichten im Zeitraum 1972 - 1995

Quelle: Kamps (1996), S. 9 mit Quellenhinweisen

Diese Zahlen sprechen für sich:

- Betrachtet man die zahlenmäßige Entwicklung der Steuergesetze, so wird schon angesichts der nicht abreißenden Flut an Gesetzesänderungen der häufig monierte Qualitätsverlust verständlich, bleibt doch schon angesichts der schieren Masse von Änderungen für eine gründliche Beratung in den Fachgremien kaum ausreichend Zeit. Hinzu kommt, daß notwendige politische Kompromisse – nicht selten nach zermürbenden Sitzungen in letzter Sekunde und unter extremem Zeitdruck zustandegekommen – auch ursprünglich in sich schlüssige Vorlagen zu Flickwerk deformieren und damit für die Rechtspraxis neue Verwirrung schaffen. Daß zwischen Veröffentlichung und Inkrafttreten vor allem zentraler Steuergesetze nicht selten nur wenig Zeit verbleibt – fast könnte man auch insoweit von einem „Dezemberfieber" sprechen –[8], sorgt bei den Rechtsanwendern zusätzlich für Verunsicherung.
- Auch bei der Belastung der Finanzgerichte, bei denen entsprechende verfahrenstechnische Entlastungsgesetze[9] allenfalls vorübergehend für Entlastung sorgten, scheint eine Obergrenze erreicht. Jährlich bis zu 60.000 neue Zugänge bei den Finanzgerichten und bis zu 4.000 Neueingänge beim Bundesfinanzhof sind Beleg für die Streitanfälligkeit der Steuerrechtsordnung und die ausgeprägte Streitbereitschaft aller Beteiligten.

---

[8] Die zentralen steuerlichen Gesetzesvorhaben sind in jüngerer Zeit vornehmlich im Dezember erlassen worden, vgl. hierzu Übersicht 1 im Anhang.

[9] Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs vom 8. 7. 1975, BGBl. I S. 1861 und Gesetz zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit vom 31. 3. 1978, BGBl. I S. 446.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Ursachenanalyse

In der kaum bewältigbaren Informationsflut bereits die Ursachen für den Steuerdschungel zu sehen, erscheint zu kurz gegriffen. Als eigentliche Ursachen für die zunehmende Unübersichtlichkeit und Komplizierung des Steuerrechts treten vor allem drei Gründe hervor:

(1) Fehlen eines konsistenten Gesamtentwurfs

Das Unternehmenssteuerrecht – wie auch die Steuerrechtsordnung insgesamt – stellt keinen konzeptionell geschlossenen Gesamtentwurf dar. Hierüber ist schon im Jahre 1881 in Sachsen Klage geführt worden:

> „Der Grundfehler unseres directen Steuerwesens liegt nämlich darin, daß es kein System ist, daß es nicht auf einer einheitlichen Basis beruht, sondern eine Mehrzahl ganz verschiedener und unter sich nicht zusammenhängender Steuern umfaßt, ..."[10]

Tatsächlich ist auch das Unternehmenssteuerrecht historisch im ständig wechselnden politischen Willensbildungsprozeß konzeptionslos gewachsen. Zeitströmungen, dominierende Köpfe und Zufallsmehrheiten haben das Regelwerk modifiziert und erweitert, wobei durchgreifende Vereinfachungen eher selten waren.[11] Bei einer derartigen, vorwiegend additiven Änderung geht die in Teilbereichen ursprünglich durchaus vorhandene Systematik verloren mit der Folge, daß das Regelwerk zunehmend das Bild einer beliebigen Anhäufung inkonsistenter Steuernormen vermittelt.[12] In solcher Situation ist von Detailkorrekturen keine Besserung zu erwarten. Wirkliche Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung kann vielmehr nur eine grundlegende Neustrukturierung mit klarer Orientierung des Regelwerks an anerkannten Leitvorstellungen leisten.[13]

(2) Zunehmende Instrumentalisierung für Lenkungszwecke

Ein weiterer Grund für die zunehmende Komplizierung des Unternehmenssteuerrechts ergibt sich aus dessen zunehmender Instrumentalisierung für wirtschafts- und sozialpolitische Lenkungszwecke. Nicht nur, daß Subventionsnormen in besonderem Maße der Einflußnahme wechselnder Machtgruppen unterworfen und

---

[10] Decret an die Stände (1871), S. 237.

[11] Wichtige Ausnahmen sind die Umstellung des Umsatzsteuergesetzes von der Bruttoallphasenumsatzsteuer zur Nettoallphasenumsatzsteuer mit sofortigem Vorsteuerabzug (1968), die Einführung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens (1977), die Neustrukturierung des Grunderwerbsteuerrechts (1982) und die Abschaffung oder Außerkraftsetzung einiger Steuerarten (Börsenumsatzsteuer (1991), Wechsel- und Gesellschaftsteuer (1992), Salz-, Zucker-, Tee- und Leuchtmittelsteuer (1993)).

[12] Nach *Tipke* begegnet das Steuersystem dem Betrachter „nicht als planvolle, widerspruchsfreie Gerechtigkeitsordnung, sondern als ein planloses, widerspruchsvolles Sammelsurium von Singularitäten" (*Tipke* (1976), S. 294).

[13] Vgl. *Bareis* (1996), S. 34 ff. und *Poß* (1996), S. 167 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

damit Widersprüche vorprogrammiert sind, diese Interventionsregelungen erweisen sich naturgemäß als besonders änderungsanfällig und tragen damit wesentlich zur Schnellebigkeit und Beliebigkeit des Steuerrechts bei. Reiches Anschauungsmaterial liefern insbesondere die steuerlichen Fördervorschriften zur Wohnungspolitik: So wurde etwa die degressive Gebäudeabschreibung im Zeitraum von 10 Jahren in wichtigen Details sieben Mal geändert mit der Folge, daß wegen der Langzeitwirkung von Gebäudeabschreibungsregelungen heute – abhängig von verschiedenen zeitlichen und sachlichen Kriterien – völlig unterschiedliche Regelungen zu beachten sind. Dieses Ergebnis ist nicht als Petitum für einen völligen Verzicht auf steuerliche Fördermaßnahmen mißzuverstehen, es legt allerdings eine längerfristige strategische Ausrichtung und aus Transparenzgründen eine Auslagerung in ein einheitliches steuerliches Interventionsgesetz nahe.[14]

(3) Ausbreitung der Steuerausweichungsmentalität

Steigender Steuerdruck und abnehmende Identifikation mit dem Gemeinwesen haben seit Ende der 60iger Jahre zur Entdeckung der Steuern als Kostenfaktor geführt. Mit der Ausbreitung einer allgemeinen Steuerausweichungsmentalität bei den Steuerpflichtigen und entsprechenden Gegenaktionen wurde eine Lawine der Steuerrechts-Komplizierung ausgelöst: Die Lücken im Steuerrecht wurden massiv zu Steuersparmodellen vermarktet und ebenso massiv bekämpft. In diese Zeit fallen

- der Aufschwung des Leasing, dessen Steuerspar-Argumente zumindest für Gestaltungen im nationalen Rahmen überwiegend irreführend sind,
- die (teilweise erfolgreiche) Entwicklung steuergünstiger Finanzierungen und Finanzanlagen sowie
- der temporäre Siegeszug der verlustzuweisenden Abschreibungsbranche.

Diese Kreationen verdankten ihren Markterfolg nicht zuletzt steuerlichen Vorteils-Argumenten, ob diese nun tatsächlich zutrafen oder nur behauptet wurden. Im Kreuzzug gegen die tatsächlichen oder vermeintlichen – in jedem Fall aber als „unberechtigt" angesehenen – Steuervorteile wurden von Finanzrechtsprechung und -verwaltung und schließlich auch vom Gesetzgeber zahlreiche Gegenmaßnahmen ergriffen, die nur begrenzte Wirkung entfalteten, weil sie nicht selten mit nur bedingt tauglichen Mitteln an den Syptomen kurieren, statt die Ursachen zu beseitigen.[15] Mit den Änderungen entstanden ungewollte Diskriminierungen und gleichzeitig neue Schlupflöcher. Deren Ausnutzung wurde wieder mit untauglichen Mitteln bekämpft usw: Eine Spirale der Steuerrechtskomplizierung war damit in Gang gesetzt, die noch heute anhält.

Entwicklungsmuster dieser Art von Steuerrechtskomplizierungen lassen sich für viele Bereiche nachweisen. Exemplarisch sei auf das Finanzierungsleasing verwie-

---

[14] Vgl. *Einkommensteuer-Kommission* (1993), These 4, S. 4 f.

[15] Vgl. *Sigloch* (1983) S. 121, 127.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sen, dem mittlerweile 63 Leasing-Erlasse – und die Erwähnung in weiteren 150 Erlassen![16] – keinen ernsthaften Schaden zufügen konnten, weil die bekämpften Vorteile bis auf wenige Ausnahmen – und die wurden bislang nicht beseitigt – zumindest im nationalen Rahmen gar nicht existieren! Was allerdings jetzt existiert, sind völlig überflüssige steuerrechtliche Komplizierungen.

Neben den genannten drei Kernursachen sind als weitere Komplizierungsfaktoren die Uneinigkeit und Konkurrenz der Steuergläubiger zu erwähnen, die einfachen Lösungen entgegenstehen können.[17] Schließlich können auch der Drang nach Profilierung und rivalisierende Auffassungen verschiedener Finanzbehörden, Finanzgerichte und einzelner Senate für zusätzliche Komplizierungen sorgen.[18]

3. Auswege aus der Komplizierungsspirale

Der skizzierten Komplizierungsfalle entkommt man nicht durch permanentes Mißbrauchslamento über legale Steuergestaltungen, durch tagespolitisch motivierte gesetzgeberische Flickschustereien oder durch finessenreiche Eintages-Theorien. Einen Ausweg bietet nur eine grundlegende Neustrukturierung. Dabei setzt eine materielle Reform der Unternehmensbesteuerung als Vorbedingungen voraus,

- eine geschlossene Konzeption der Unternehmensbesteuerung zu entwickeln und durchzusetzen – zunächst eher zweitrangig erscheint dabei, ob eine mehr einkommens- oder mehr konsumorientierte Unternehmensbesteuerung angestrebt wird –,
- alle Detailregelungen konsequent auf die Leitvorstellungen und tragenden Prinzipien der entwickelten Besteuerungskonzeption auszurichten und
- Sonderregelungen nur in wohlbegründeten Ausnahmefällen und nur mit zeitlicher Befristung – gleichsam mit automatischem Verfallsdatum – zuzulassen.

Soll grundsätzlich an einem System der Unternehmens-Einkommensbesteuerung[19] festgehalten werden, so fordert eine durchgreifende Vereinfachung, an den eigentlichen Ursachen der Komplizierungsspirale anzusetzen. Dies erzwingt eine grundlegende Restrukturierung in zwei Bereichen:

---

16 So der Stand Ende 1996 nach der DATEV-Steuerrechtsdatenbank LEXinform.

17 Die im Rahmen der geltenden Finanzverfassung fixierte Steueraufteilung ist vermutlich nicht zuletzt ein Grund dafür, die den Ländern zustehende Kfz-Steuer nicht einfach abzuschaffen und durch eine entsprechende Erhöhung der dem Bund zustehenden Mineralölsteuer gegenzufinanzieren.

18 Vgl. hierzu die eindrucksvolle Analyse von *Raupach* (1985), S. 47 ff. und 59 ff.

19 Konsumsteuer-Systeme weisen gegenüber Einkommensteuer-Systemen wesentlich höhere Vereinfachungspotentiale auf, weil die bei einer Einkommenbesteuerung stets entstehenden schwierigen Fragen der Aktivierung und Passivierung nicht oder wegen der Zinskorrektur nur abgeschwächt auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

(1) Ein erstes Maßnahmenpaket muß darauf abzielen, die vermeidbaren systemwidrigen Brüche, die durch geltendes Recht (künstlich) selbst geschaffen wurden, zu beseitigen oder in ihrer Wirkung abzuschwächen.

Vermeidbare Brüche in der Unternehmensbesteuerung ergeben sich aus der Anwendung verschiedener, nicht abgestimmter Steuerarten („*Steuerartenvielfalt*"), der Existenz unterschiedlicher Methoden zur Einkommensermittlung („*Dualismus der Einkünfteermittlung*")[20] und der Geltung unterschiedlicher Tarife („*Tarifvielfalt*").

(2) Ein zweites Maßnahmenbündel muß zum Ziel haben, die unvermeidlichen Bruchstellen möglichst eindeutig und unmißverständlich zu regeln.

Unvermeidliche Brüche treten im Rahmen jeder direkten Besteuerung stets bei der erforderlichen und äußerst schwierigen Grenzziehung zwischen Erwerbs- und privater Konsumsphäre auf.

Zusammenfassend lassen sich die Vereinfachungspotentiale im Rahmen einer Unternehmenseinkommensbesteuerung in folgenden Bereichen lokalisieren:

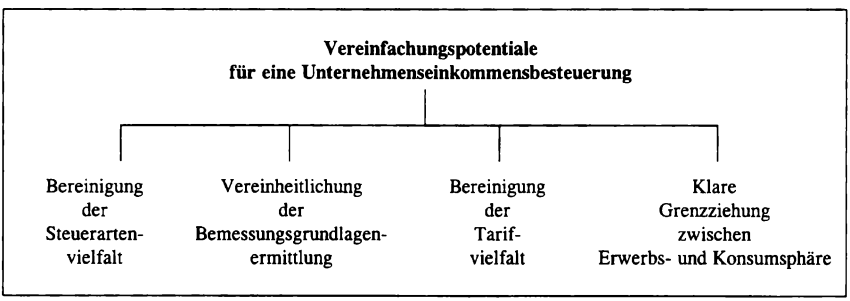


Abb. 4: Vereinfachungspotentiale

Die gelegentlich vorgeschlagene Reduktion der Zahl der Einkunftsarten im Einkommensteuerrecht,[21] ist eher abzulehnen, da die Segmentierung bei einer Gleichbehandlung oder zumindest Angleichung der steuerrechtlichen Behandlung der Einkunftsarten keine materiellen steuerlichen Zuordnungsprobleme aufwirft, aber erheblich bessere Kontrollmöglichkeiten eröffnet.

20 Zum Begriff „Dualismus der Einkünftermittlung" vgl. *Tipke* (1973), S. 391 ff.

21 Statt bisher sieben nur zwei Einkunftsarten fordert *Kirchhof* (1988), S. 31 ff., für nur noch drei Einkunftsarten votiert *Lang* (1993 a), S. 156 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

III. Bereinigung der Steuerartenvielfalt

1. Unternehmen und direkte Steuern

Unternehmen werden in Deutschland in unterschiedlicher Weise mit laufenden direkten Steuern belastet, die traditionell in ertragsabhängige Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer) und ertragsunabhängige (Substanz)Steuern (Vermögensteuern, Gewerbekapitalsteuer und Grundsteuer) unterschieden werden. Gewerbliche Unternehmen sind je nach Kapitalausstattung und rechtlicher Organisationsform in ein interdependentes Netz von direkten Steuern eingebunden:[22]

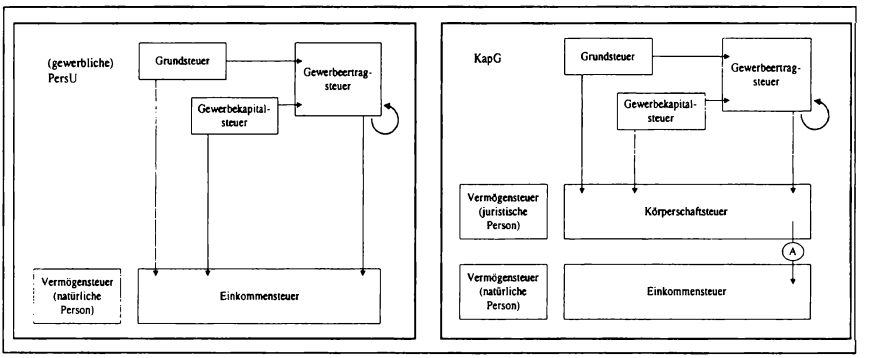


Abb. 5: Unternehmen im Zugriff direkter Steuerarten[23]

Die Frage, ob diese Steuerartenvielfalt bei den direkten Steuern gute Gründe hat, kann hier offen bleiben. Steuerreformen aber stehen heute unter dem Diktat des Bundesverfassungsgerichts – und des Europäischen Gerichtshofs – und der Märkte.[24] Verfassungsrechtliche Vorgaben lassen sich nicht mit gesetzgeberischen Grenzgestaltungen unterlaufen, Marktreaktionen nur selten durch Zwangsmaßnahmen und Kartelle wirksam bekämpfen.

---

22 Zu einer ähnlichen Darstellung vgl. *Rose,* G. (1992), S. 45. Die Struktur des Schaubilds folgt dem Ablauf bei einer Veranlagungssimulation; die durch Pfeile kenntlich gemachten Beziehungen sind so zu verstehen, daß die Steuerschuld der vorgelagerten Steuer bei der Bemessungsgrundlage der Folgesteuer abzugsfähig ist.

23 Die Vermögensteuern werden seit dem 1. 1. 1997 nicht mehr erhoben, die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer wird derzeit intensiv diskutiert.

24 Auslöser der Steuerreformen der 90iger Jahre sind einerseits das Bundesverfassungsgericht – insbesondere mit dem „Vermögensteuer-Beschluß vom 22. 6. 1995 (2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II S. 655) und dem Erbschaftsteuer-Beschluß" vom 22. 6. 1995 (2 BvR 552/91, BStBl. 1995 II S. 671) und andererseits der mittlerweile wahrgenommene, sich intensivierende internationale Steuerwettbewerb.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Diese Vorgaben rücken die Substanzsteuern und die Steuertarife ins Zentrum der aktuellen steuerpolitischen Diskussion um die Reform der Unternehmensbesteuerung. Gegenstand des Entwurfs des Jahressteuergesetzes 1997[25] war insbesondere die Aufhebung der betrieblichen und privaten Vermögensteuer sowie die Reformierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Auf der weiteren Agenda stehen die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer, notwendige Tarifabsenkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer und – zur Gegenfinanzierung – die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen. Die Abschaffung der Gewerbeertragsteuer ist zu unrecht aus der aktuellen Diskussion ausgeklammert, wobei sogar auch Bestrebungen bestehen, diese anachronistische Steuer in der Verfassung zu verankern.[26]

Neben einer Bereinigung der Steuerrechtsordnung führt jede Abschaffung von Steuern naturgemäß auch zu Vereinfachungen, sofern nicht die Gegenfinanzierung eines vorgegebenen Finanzbedarfs des Staates durch noch kompliziertere Regelungen an anderer Stelle erfolgt.

2. Körperschaftsteuer neben Einkommensteuer?

Ob es neben der Einkommensteuer für natürliche Personen einer eigenständigen Einkommensteuer für juristische Personen bedarf, ist eine Frage der Zweckmäßigkeit. Noch bis zum Jahr 1920 wurde das Einkommen natürlicher und juristischer Personen einheitlich der Einkommensteuer unterworfen. Erst seit dem Reichskörperschaftsteuergesetz von 1920[27] unterliegt das Einkommen juristischer Personen einer eigenen Körperschaftsteuer.

Betrachtet man Eigentümer und das rechtsförmlich mehr oder weniger institutionell verselbständigte Unternehmen als ökonomische Einheit, dann stellt sich die Besteuerung personaler Unternehmen mit Einkommensteuer und die Besteuerung institutionaler Unternehmen mit Körperschaftsteuer lediglich als technisches Problem dar: Unter den Voraussetzungen Einmalbesteuerung, gleiche Bemessungsgrundlagen und gleicher Tarif sind prinzipiell identische Steuerbelastungen erreichbar. Körperschafts- und Einkommensbesteuerung sind somit grundsätzlich ohne Verzerrungen nebeneinander durchführbar. Unterschiedslose Bemessungsgrundlagen und Tarife sind ohne weiteres möglich, auch eine Einmalbesteuerung von körperschaftlich organisierten Wirtschaftseinheiten kann im Rahmen des Integrationssystems und auf technisch unterschiedlichen Wegen auch in einem Trennungs-System (Teilhabersteuer-System, Betriebsteuer-System (Dividendenfreistellungs-System), Dividendenabzugs-System, Vollanrechnungs-System) realisiert werden; denkbar sind auch Systeme mit gemilderter Doppelbesteuerung oder

---

25 Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 vom 26. 08. 1996, Bundestags-Drucksache 13/5359.

26 Vgl. *Poß* (1996), S. 175.

27 Reichskörperschaftsteuergesetz (RKStG) vom 30. 3. 1920, RGBl. S. 393.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

voller wirtschaftlicher Zweifachbesteuerung.[28] Bemerkenswert erscheint, daß international gegenwärtig unterschiedliche Systeme implementiert sind, bemerkenswert auch, daß als Antwort oder in Vorbereitung auf den sich verschärfenden internationalen Steuerwettbewerb seit Jahren rege Wanderungsbewegungen zwischen den Systemvarianten zu beobachten sind.[29]

Das friktionslose Nebeneinander von Körperschaft- und Einkommensteuer wird allerdings gestört, wenn unterschiedliche Tarife oder abweichende Regeln zur Bemessungsgrundlagenermittlung eingesetzt werden und die Prämisse der wirtschaftlichen Einmalbelastung verletzt wird. Insoweit ist für Deutschland festzustellen:

- Die Tarife von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften werden offenbar bewußt unterschiedlich (z. B. Tarifspreizung) gestaltet.
- Unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlagen ergeben sich faktisch aus der steuerrechtlichen Ungleichbehandlung von Verträgen zwischen Gesellschaftern und ihrer Personen- oder Kapitalgesellschaft: Bei Kapitalgesellschaften werden solche Vertragsbeziehungen in angemessener Höhe steuerrechtlich anerkannt, bei Personengesellschaften hingegen nicht.
- Das Erfordernis der Einmalbesteuerung wird mit dem im Jahr 1977 eingeführten Körperschaftsteuer-System erfüllt. In diesem Vollanrechnungssystem ist die Körperschaftsteuer lediglich als Interims-Steuer für die Einkommensteuer ausgestaltet. Die im Unternehmen erwirtschafteten Gewinne werden auf Unternehmensebene vorab mit Körperschaftsteuer belastet, die bei einer sofortigen oder späteren Gewinnausschüttung an den Anteilseigner voll auf dessen individuelle Einkommensteuer angerechnet wird. Die Körperschaftsteuer ist damit wirtschaftlich nur eine temporäre Steuer, zu einer Definitiv-Körperschaftsteuer kommt es lediglich im Falle von Ausschüttungen an nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner oder bei nichtabziehbaren Betriebsausgaben.

Trotz seiner klaren Grundstruktur weist das deutsche Vollanrechnungs-Körperschaftsteuersystem erhebliche Komplizierungen auf: Offenkundig mußte das Anrechnungsverfahren mit Rücksicht auf Auslandsbeziehungen und wegen befürchteter Deklarationsdefizite zwangsläufig als kompliziertes mehrstufiges Verfahren mit gespaltenem Steuersatz (derzeitige Steuersätze für Thesaurierung 45 % und für Ausschüttungen 30 %) organisiert werden. Jenseits dieser komplizierten mehrstufigen Ausschüttungsregelungen besteht Vereinfachungsbedarf:

(1) In vorderer Linie wird eine Vereinfachung der derzeit in bis zu acht Untergruppen aufgeteilten Gewinnrücklagen gefordert; diese Gliederung des sog. verwendbaren Eigenkapitals wirft bei verdeckten Gewinnausschüttungen, bei Verlusten, bei Umwandlungsvorgängen und der Liquidation erhebliche Probleme auf. Von der Neuregelung dieser steuerbelastungsabhängigen Gliederung des

[28] Vgl. Übersicht 2 im Anhang.

[29] Vgl. Übersicht 3 im Anhang.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

verwendbaren Eigenkapitals, zu der mehrere Reformvorschläge vorliegen,[30] werden allgemein erhebliche Vereinfachungseffekte erwartet.

(2) Vereinfachungsbedarf besteht auch hinsichtlich des steuerlichen Erfassungszeitpunkts von Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an andere Kapitalgesellschaften oder Personenunternehmen.[31] Statt der handelsrechtlich angeordneten grundsätzlich phasengleichen Erfassung, die große praktische Schwierigkeiten bereitet, wäre generell die Erfassung im Jahr des Ausschüttungsbeschlusses zu empfehlen.

(3) Zu bereinigen ist schließlich der Wildwuchs von derzeit sieben unterschiedlichen Körperschaftsteuersätzen.

3. Substanzsteuern neben Ertragsteuern?

Zu den Substanzsteuern zählen traditionell die Vermögensteuern, die Grundsteuer und die Gewerbekapitalsteuer,[32] deren Bemessungsgrundlagen im wesentlichen durch das Bewertungsgesetz festgelegt werden.

Die Substanzsteuern lassen sich bereits in der Antike nachweisen.[33] Sie gelten als die historischen Vorläufer der Einkommensteuer, die in Europa erst gegen Ende des 18. Jahrhunderts und zunächst nur als temporäre Ergänzungssteuer zu den bestehenden Vermögensteuern zur Finanzierung von Kriegslasten eingeführt wurde.[34] Die Substanzsteuern sind gegenwärtig als formale Substanzsteuern ausgeprägt und sollen aus dem laufenden Ertrag erbracht werden. Sie werden daher auch als Soll-Ertragsteuern bezeichnet. Im Gegensatz hierzu knüpfen die ertragsabhängigen Steuern am tatsächlichen Ist-Ertrag an.

Ist- und Soll-Ertragsteuern greifen auf denselben laufenden Ertrag zu. Ermittelt man das Vermögen zutreffend ertragsabhängig – z. B. als kapitalisierten Barwert künftiger (ewiger) Erträge – nach der Beziehung

$$\text{Vermögenswert } (V) = \frac{\text{Jahreserträge } (E)}{\text{Kapitalisierungszinssatz } (i)}$$

so kann eine angestrebte Ist-Ertragsbelastung S in Höhe von $s_E \bullet E$ alternativ

- durch eine Belastung des laufenden Ist-Ertrags ($S = s_E \bullet E$),

---

30 Für eine Übersicht vgl. *Schneider* (1994), S. 181 ff. mit Literaturverweisen.

31 Für eine aktuelle Bestandsaufnahme vgl. *Haselmann/Schick* (1996), S. 1529 ff.

32 Auch die (aperiodische) Erbschaft- und Schenkungsteuer greift überwiegend auf die bewertungsrechtlichen Bemessungsgrundlagen zurück und wird deshalb häufig den Substanzsteuern zugerechnet (vgl. *Rose,* G. (1993), S. 19 und *Scheffler* (1996), S. 162).

33 Vgl. hierzu *Wagner,* A. (1910), S. 20.

34 Vgl. *Manes* (1907), S. 185 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

- durch eine entsprechende Belastung des Vermögens ($S = s_v \bullet V$)
- mit ($s_v = i \bullet s_E$) oder
- durch eine anteilige Belastung des Ertrags und eine komplementäre Belastung des Vermögens

herbeigeführt werden. Beträgt etwa die Vermögensverzinsung 5 % (2 %), so entspricht einer 50 %igen Ertragsteuer eine 2,5 %ige (1 %ige) Vermögensteuer. Das Nebeneinander von Ist-Ertrag- und Soll-Ertragsteuer ist bei zutreffender Wertermittlung somit unschädlich, solange die Gesamtbelastung in vertretbarem Rahmen bleibt und das Übermaßverbot nicht verletzt wird.[35]

Bei zutreffender Vermögensermittlung sind beide Methoden äquivalent. Zu beachten ist allerdings, daß eine zutreffende Vermögensbesteuerung die Kenntnis der tatsächlichen künftigen Erträge voraussetzt, die dann kapitalisiert als Vermögen mit dem entsprechenden Vermögensteuersatz belegt die gewünschte Ist-Ertragsbelastung ergeben. Dies macht deutlich, daß eine Vermögensteuer in Form einer Soll-Ertragsteuer letztlich eine sehr komplizierte Umwegbesteuerung darstellt.

Zusätzliche Probleme treten auf, wenn die Vermögenswerte nicht konsequent ertragsabhängig ermittelt werden. Da Vermögenswertfeststellungen in der Praxis meist nicht strikt ertragsabhängig erfolgen und solche Vermögenswerte meist längere Zeit als Bemessungsgrundlage Verwendung finden, sind Verzerrungen zwangsläufig. Probleme ergeben sich vor allem bei sinkenden Renditen und im Verlustfall, wo es ohne weiteres zu einer Besteuerung von über 100 % kommen kann.

Akzeptiert man die Ausgangsüberlegung, daß Substanz- und Ertragsteuern auf die gleiche Basis „Ertrag" zugreifen, dann liegt es nahe, das modernere und leistungsfähigere Instrument der Ist-Ertragsbesteuerung zu wählen, um die renditeabhängige Progressionswirkung und mögliche Enteignungswirkung einer Substanzsteuer zu vermeiden. Dies würde dafür sprechen, die Substanzsteuern in ihrer Ausprägung als Soll-Ertragsteuern vollständig abzuschaffen und in den Ist-Ertragsteuern aufgehen zu lassen. Auch das sicherlich ernst zu nehmende Problem unterschiedlicher Steuergläubiger und -zuständigkeiten (Bund, Länder, Gemeinden) sollte eine derartige Lösung nicht nachhaltig be- oder verhindern können.

In diesem Zusammenhang wird gelegentlich darauf hingewiesen, daß es bei einer Umgestaltung der Unternehmensbesteuerung in Richtung auf eine zinskorrigierte Einkommensteuer oder eine Cash-Flow-Steuer zur Vermeidung sozialer Schieflagen erforderlich sei, die Vermögensteuer beizubehalten.[36] Hierzu ist anzumerken, daß eine Kombination aus zinskorrigierter Einkommensteuer und (zutreffender) Vermögensbesteuerung im besten Fall die bei Geltung einer nicht zinskor-

---

35 Vgl. *Tipke/Lang* (1996), § 4 Rz. 209 ff.

36 Vgl. *Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung* (1996), S. 5.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

rigierten Einkommensteuer entstehende effektive Steuerbelastung herbeiführen würde. Wenn sich aber durch den Umbau zu einem Konsumsteuersystem nichts ändern soll, warum sollte man dann überhaupt eine Umstellung auf die Konsumbesteuerung mit ergänzender Vermögensbesteuerung vornehmen? Vorzuziehen wäre in diesem Falle, es bei der bisherigen Einkommensteuer ohne Vermögensbesteuerung zu belassen.[37]

Mit der Abschaffung von Vermögensteuer und Gewerbekapitalsteuer könnte ein wichtiger Schritt zu einer spürbaren Steuervereinfachung getan werden: Trotz der unbestreitbaren Vereinfachungserfolge, die mit der weitgehenden Übernahme der Steuerbilanzansätze für die Vermögensaufstellung durch das Steueränderungsgesetz 1992[38] erreicht wurden, blieben auch danach noch zahlreiche Abweichungen – meist nur von geringfügiger steuerlicher Auswirkung, aber mit nachhaltiger Arbeitsbelastung. Darüberhinaus zeigt ein Blick über die Grenzen, daß ein Festhalten an der Besteuerung von Vermögen und Gewerbekapital international erhebliche steuerliche Wettbewerbsnachteile zur Folge hat.[39]

Die bisherigen Überlegungen zur Vermögensteuer und Gewerbekapitalsteuer sind im Grundsatz auch auf die Grundsteuer zu übertragen. Allerdings könnte eine separate Grundsteuer, sofern auf Wohnungen und unbebaute Grundstücke beschränkt, u.U. als Konsumsteuer neu begründet werden. Die laufende Ermittlung einer eigenen Bemessungsgrundlage wäre verzichtbar, wenn man auf vorhandene Werte – z. B. Gebäudebrandversicherungswerte und Bodenrichtwerte – rekurrieren würde.

4. Gewerbeertragsteuer neben Einkommensteuer?

Die Gewerbeertragsteuer stellt sich – zusammen mit der Gewerbekapitalsteuer – als in mehrfacher Weise diskriminierende Sondersteuer für gewerbliche Unternehmen dar:

(1) Infolge ihrer Ausgestaltung als „Objektsteuer" , die mit je über 10 Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften angestrebt wird, hat sie – etwa infolge der anteiligen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen – partiell Substanzsteuercharakter und sollte bereits deshalb zur Disposition gestellt oder wenigstens modifiziert werden.

---

37 Der Überlegung von *Dieter Schneider*, im Fall einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung müßte eine materielle Substanzbesteuerung erwogen werden, dürfte derzeit die verfassungsrechtliche Schranke des Enteignungsverbots entgegenstehen (vgl. *Schneider* (1994), S 38 f. und 248).

38 Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 – StÄndG 1992) vom 25. 2. 1992, BGBl. I S. 297. Vgl. auch *Zeitler* (1994), S. 710.

39 Vgl. Übersichten 4 - 6 im Anhang.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

(2) Als Sondersteuer diskriminiert sie Gewerbebetriebe gegenüber nicht gewerblichen Unternehmen und schafft damit den Dauerkonflikt der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Nicht-Gewerbebetrieben.

(3) Ferner werden Eigen- und Fremdkapital im Rahmen der Gewerbesteuer ungleich behandelt, da die Kapitalverzinsung je nach – häufig umstrittener – Zuordnung zum Eigenkapital zu 100 %, zum Dauerschuldfremdkapital zu 50 % und zum Nicht-Dauerschuldfremdkapital zu 0 % mit Gewerbeertragsteuer belastet wird. Die Gewerbeertragsteuer erweist sich insoweit als rechtlich und wirtschaftlich diskriminierende Gewinnsteuer und verletzt die Finanzierungsneutralität. Folge ist, daß rationale Unternehmer aus steuerlichen Aspekten vernünftigerweise eine hohe Fremdkapitalfinanzierung wählen, obwohl die Investition eigentlich Risikokapital erfordert. Weitere Folge ist – nicht zuletzt steuerlich motiviert – die Entwicklung von neuen Finanzierungsformen (z. B. sog. wirtschaftliches Eigenkapital in Form von Genußrechts-Kapital), deren steuerrechtliche Klassifikation wiederum neue steuerliche Abgrenzungsprobleme und komplizierte Folgeregelungen erzeugt.

(4) Die Gewerbeertragsteuer nimmt innerhalb einer Kapitalgesellschaft Einfluß auf die Art der Vergütung der Gesellschafter. Gewinnausschüttungen (= Eigenkapitalverzinsung) werden gegenüber steuerrechtlich anerkannten vertraglichen Vergütungen in angemessener Höhe gewerbesteuerlich diskriminiert: Bei einem Ausgangsgewinn von 1.000 DM verbleiben dem Gesellschafter bei einer Gewinnausschüttung 361,54 DM, während er – ohne Berücksichtigung weiterer Sonderregelungen – z. B. bei einer Gehaltszahlung von 1.000 DM über 430,25 DM verfügen kann.[40]

(5) Die Gewerbesteuer verletzt auch die Rechtsformneutralität insofern, als bei Kapitalgesellschaften angemessene Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern bei Kapitalgesellschaften auch steuerlich anerkannt werden, bei Personengesellschaften aber auch zivilrechtlich wirksame Verträge zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft keine steuerrechtliche Anerkennung finden und die entsprechenden Vertragsvergütungen als gewerbesteuerpflichtiger Vorabgewinn behandelt werden.[41] Hieraus entstehen für Personengesellschafter beim Einkommenspitzensteuersatz erhebliche Gewerbesteuermehrbelastungen in der Größenordnung von netto ca. 8 % der Vertragsentgelte, die sich allerdings bei Anwendung der Kappungsregelung von 47 % auf ca. 1,8 % reduzieren![42]

---

40 Zur Berechnung vgl. Übersicht 7 im Anhang.

41 Vgl. § 15 II Nr. 2 EStG. Ferner wird in umstrittener Analogie zur einkommensteuerlichen Umqualifizierung der Einkünfte auch das zugehörige Vermögen zu (Sonder)Betriebsvermögen umqualifiziert.

42 Zur Berechnung vgl. Übersicht 8 im Anhang.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Ein Musterbeispiel dafür, wie man die aus der steuerlichen Nichtanerkennung von Vertragsbeziehungen resultierenden gewerbesteuerlichen Nachteile für Personenunternehmen unvollständig, unsystematisch und mit komplizierten Sonderregelungen auszugleichen versucht, bietet der entsprechende derzeitige Entlastungskatalog:

- Zum Ausgleich der Nichtabzugsfähigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführergehalts bei Personenunternehmen wird beim Gewerbeertrag zunächst ein völlig unzureichender Tariffreibetrag von 48.000 DM gewährt.
- Zusätzlich wird bei Personenunternehmen ab dem Veranlagungszeitraum 1993 eine fünfstufige Tarifstaffelung gewährt, die bei voller Ausnutzung ab einem Gewerbeertrag von 144.000 DM nochmals wie ein Freibetrag von 48.000 DM wirkt.
- Schließlich wird für die höhere gewerbeertragsteuerliche Belastung von Personenunternehmen im Einkommensteuerrecht mit einer verfahrenstechnisch höchst komplizierten Kappung des Spitzensteuersatzes auf 47% ein spezieller Tarifausgleich im Einkommensteuerrecht (§ 32c EStG) gewährt. Schon vom Ansatz her verfehlt - Sonderbelastungen durch die Gewerbesteuern sollten auch dort entlastet werden – handelt es sich um eine höchst unzureichende Entlastung, die darüber hinaus „verfahrenstechnisch" noch weiter gemindert wird. Die praktische Anwendung der Kappungsregelung ist kompliziert, sie „verstehen" zu wollen, wohl unmöglich. Wenn trotzdem die Forderung nach Abschaffung dieser Vorschrift nicht überlaut ist, so wohl deshalb, weil es sich immerhin um eine Steuerentlastung handelt und Computerprogramme heute offenbar in der Lage sind, auch mit unverständlichen gesetzlichen Fehlkonstruktionen umzugehen.

Dieses intransparente Regelungspaket, dessen weitere Komlizierung nach dem Entwurf zum Jahressteuergesetz 1996 geplant war,[43] kann als Paradebeispiel dafür gesehen werden, wie mit völlig untauglichen und höchst komplizierenden Mitteln außerhalb des eigentlichen Problemfelds versucht wird, die durch eigene Rechtssetzung geschaffene steuerliche Diskriminierung wenigstens teilweise wieder zu kompensieren – ein im Steuerrecht nicht untypisches Verfahrensmuster.

Will man die diskriminierenden Wirkungen der Gewerbeertragsteuer grundlegend beseitigen, bleibt nur deren ersatzlose Abschaffung.[44] Zur Gegenfinanzierung kann man auf das durch den Wegfall der abzugsfähigen Gewerbeertragsteuer entstehende Mehraufkommen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer zurückgreifen. Für danach noch offene Gegenfinanzierung wäre, wenn das Einkommen als geeig-

---

[43] Vgl. § 11II GewStG nach dem Entwurf zum Jahressteuergesetz 1996 (E-JStG 1996), BR-Drucksache 171/95, S. 147.

[44] Bei Beibehaltung der diskriminierenden Gewerbeertragsteuer wäre zur Vermeidung steuerlicher Ungleichbehandlungen ein beachtlicher Katalog an flankierenden Maßnahmen erforderlich, wohl mit dem Ergebnis, daß damit die Gewerbeertragsteuer faktisch abgeschafft würde.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

neter Maßstab für steuerliche Leistungsfähigkeit angesehen wird, im Interesse einer breiten Bemessungsgrundlage und damit möglichen niedrigen Steuersätzen auf den Vorschlag eines begrenzten Gemeindezuschlags auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zurückzugreifen.[45]

Es steht außer Zweifel: Mit dem Wegfall der komplizierten und streitanfälligen Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage „Gewerbeertrag" wäre unmittelbar eine nachhaltige Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung erreicht. Mittelbar würde durch den Abbau der Sonderbelastung Gewerbeertragsteuer die Brisanz der Zuordnung von Einkünften zu den gewerblichen oder nicht gewerblichen Einkünften in ganz erheblichem Umfang entschärft. Insbesondere würden sich die mühsamen steuerlichen Abgrenzungsversuche des Gewerbebetriebs gegenüber Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit weitgehend erübrigen und die immer neuen Abgrenzungsstreitigkeiten gegenüber der privaten Vermögensverwaltung erheblich entschärfen.

5. Solidaritätszuschlag

Durch das „Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG)"[46] wurde zum 1. 1. 1995 ein 7,5 %iger Solidaritätszuschlag eingeführt. Insbesondere wegen der Sonderregelungen für Kleinverdiener („Freigrenze mit Gleitregelung") und zur Vermeidung von Mehrfachbelastungen bei der Körperschaftsteuer können sich besondere Handhabungsprobleme ergeben. So läßt sich etwa die höchstmögliche Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft wegen der beim Solidaritätszuschlag vorliegenden Zirkelbeziehung,

- der Solidaritätszuschlag bemißt sich nach der von der Ausschüttung abhängig festzusetzenden Körperschaftsteuer und
- die mögliche Ausschüttung hängt vom Jahresergebnis und damit von der Höhe des Solidaritätszuschlags ab,

nur mittels eines simultanen Gleichungssystems lösen. Mit Computerprogrammen ist dieses Problem leicht lösbar, doch wird man dies schwerlich als gutes Beispiel für ein einfaches und transparentes Steuerrecht bezeichnen können. Auch wenn mit der Beseitigung des Solidaritätszuschlags – vor allem der Bezeichnung wegen – für manche eine negative Signalwirkung verbunden sein könnte, unter Vereinfachungsaspekten jedenfalls ist seine Abschaffung dringend geboten.

---

[45] Vgl. auch *Knobbe-Keuk* (1989b), S. 1307 ff.

[46] Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) vom 23. 6. 1993, BGBl. I S. 944.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

6. Zwischenergebnis

Eine Steuerartenbereinigung zielt auf die Beseitigung steuerarteninduzierter Systembrüche ab und läßt insoweit entsprechend motivierte Steuerausweichhandlungen und endlose Abgrenzungsstreitigkeiten überflüssig werden. Notwendige Schritte sind:

(1) Auf die Tarifspreizung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist zu verzichten, die Spitzensteuersätze sind einheitlich festzulegen. Im Rahmen der Körperschaftsteuer sind technische Vereinfachungen vor allem im Zusammenhang mit der Gliederungsrechnung des verwendbaren Eigenkapitals und eine Bereinigung der Tarifvielfalt dringend geboten.

(2) Neben Ist-Ertragsteuern ist die Erhebung von Substanzsteuern mit Soll-Ertragscharakter möglich, aber aus vielen Gründen unzweckmäßig und beim gegenwärtigen Steuersatzniveau der Ist-Ertragsteuern auch verfassungsrechtlich bedenklich. Die betrieblichen und privaten Vermögensteuern, die Gewerbekapitalsteuer und die Grundsteuer sind daher ersatzlos zu streichen. Die Finanzierung der beabsichtigten Senkung der Spitzensteuersätze bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer durch Beibehaltung oder gar Erhöhung von Substanzsteuern wäre kontraproduktiv (steht jedoch u.U. zu befürchten).

(3) Die Weiterführung der Grundsteuer in der Ausprägung einer Konsumsteuer mit gleichzeitiger Beschränkung auf Wohnungen könnte erwogen werden.

(4) Die Gewerbeertragsteuer wirkt national und international als diskriminierende Sondersteuer mit partiellem Soll-Ertragscharakter und ist abzuschaffen. Die Gegenfinanzierung könnte aus dem Wegfall der einkommensteuerlichen Tarifkappung für gewerbliche Einkünfte und vorzugsweise über einen Gemeindezuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgen.[47]

(5) Der Solidaritätszuschlag ist aus Transparenzgründen abzuschaffen, gegebenenfalls in die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu integrieren.

Im Ergebnis würde der Wegfall einzelner Steuerarten unmittelbar zu erheblichen Vereinfachungen führen und könnte mittelbar die bisherigen Abgrenzungsprobleme zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Einkünften sowie zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften und in diesem Bereich häufig strittige Steuergestaltungen erheblich entschärfen.

---

[47] Vgl. auch *Schneider* (1994), S. 195.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

IV. Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagenermittlung

1. Uneinheitliche Einkommensermittlung im aktuellen Recht

Die Einkommensteuer kennt keinen einheitlichen Einkommensbegriff. Teilweise lebt die aus der römischen Reinertragslehre abgeleitete Quellentheorie[48] fort, teilweise findet eine aus früherer kaufmännischer Bilanzierung abgeleitete Reinvermögenszugangstheorie Anwendung.[49]

Obwohl diesen Theorien zugunsten eines pragmatisch konzipierten Einkommensbegriffs schon jegliche steuerliche Bindungswirkung abgesprochen wurde,[50] sind die sog. Gewinneinkünfte aus „Land- und Forstwirtschaft", „Gewerbebetrieb" und „selbständiger Arbeit" maßgeblich von der Reinvermögenszugangstheorie geprägt, während die sog. Überschußeinkünfte aus „nichtselbständiger Arbeit", „Kapitalvermögen", „Vermietung und Verpachtung" sowie „sonstigen Einkünften iSd § 22 EStG" im wesentlichen der Quellentheorie folgen.

Durch die Anwendung dieser beiden unterschiedlichen Methoden zur Einkommensmessung ergeben sich gravierende Differenzen in bezug auf die Erfolgsperiodisierung und den Totalerfolg:[51]

(1) Periodisierungsunterschiede

Periodisierungsunterschiede entstehen, weil für Gewinneinkünfte grundsätzlich ein (bilanzieller) Vermögensvergleich nach § 5 EStG durchzuführen ist, während für Quelleneinkünfte eine um abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagegegenstände modifizierte Einzahlungs-Überschußrechnung anzuwenden ist.[52] Darüber hinaus sind weitere Ermittlungsmodelle im Einsatz.

(2) Totalerfolgsunterschiede

Totalerfolgunterschiede folgen daraus, daß bei den Gewinneinkunftsarten grundsätzlich alle Vermögensänderungen irgendwann erfaßt werden (sollen), während bei den Überschußeinkunftsarten nur die regelmäßigen Überschüsse besteuert werden und Wertänderungen am „Vermögensstamm" steuerlich unbeachtlich bleiben.

---

48 Zur Quellentheorie vgl. *Fuisting* (1902), bes. S. 110 und *Schneider* (1978), S. 46 ff.

49 Zur Reinvermögenszugangstheorie vgl. *Schanz* (1896), S. 1 ff. und *Schneider* (1978), S. 49 ff.

50 Vgl. *Becker* (1928), S. 3 f. und *Becker* (1940), S. 1.

51 So auch *Wenger* (1983), S. 207, der darauf hinweist, daß dies in vielen westlichen Industrieländern Praxis ist.

52 Die Tatsache, daß der Vermögensvergleich eine Bestandsrechnung, die Überschußrechnung eine Stromrechnung ist, hat materiell keine Bedeutung, da jeder Bestandsrechnung eine Stromrechnung (Vermögensvergleich zu Ertrags-Aufwandsrechnung) und jeder Stromrechnung eine Bestandsrechnung (Überschußrechnung zu Kassenbestandsvergleich) zugeordnet werden kann.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die zentralen Unterschiede in der Erfolgsperiodisierung und im steuerlichen Totalerfolgsumfang begründen nach *Tipke* den „Dualismus der Einkünfteermittlung".[53] Die Erfassungslücken bei den Quelleneinkünften und mögliche Periodisierungsarbitragen zwischen Vermögensvergleich und Überschußrechnung bieten offenkundig ideale Voraussetzungen für einzelwirtschaftliche Steuerspargestaltungen und sind damit in der Folge Anlaß für zahlreiche Steuerrechtskomplizierungen.

2. Einkünftedualismus als Angelpunkt für Steuerspargestaltungen

Tatsächlich hat sich der Einkünftedualismus zu einem zentralen Dreh- und Angelpunkt für einzelwirtschaftliche Steuerspargestaltungen und damit korrespondierend zu einer Hauptquelle für Steuerrechtskomplizierungen entwickelt. Zu einem besonderen Einsatzfeld für steuergünstige Konstruktionen entwickelte sich der Finanzbereich, weil wegen der grundsätzlichen Vertragsfreiheit Finanzierungsverträge frei gestaltbar sind und dort das Steuerargument besondere Suggestivkraft entfaltet: Gefragt sind Finanzanlagen mit „Steuerkick". Zu unterscheiden sind Steuerspar-Gestaltungen zur Nutzung von Periodisierungsdifferenzen und Totalerfolgslücken.

a) Gestaltungen zur Nutzung von Periodisierungsdifferenzen

Steuerspargestaltungen können auf die bei Gewinn- und Überschußeinkünften unterschiedliche Periodenzurechnung von Aufwand und sachlich korrespondierendem Ertrag aufbauen und sich dadurch „lohnende Steuerpausen", d. h. zinslose Steuerkredite, erschließen. Beispiele hierfür sind

- Gestaltungen zur zeitlich verzögerten Entgeltzahlung an Mitarbeiter (deferred payment plans) wie etwa zeitverzögerte Tantiemeauszahlungen, Umwandlung von Aktivengehalt in betriebliche Pensionszusagen[54], Mitarbeitererfolgsbeteiligungsmodelle mit zeitlicher Zuflußverschiebung[55] und
- Kapitalüberlassungsvereinbarungen mit aufgeschobener (endfälliger) Zinszahlung wie Nullkupon-Anleihen und verwandte Konstruktionen (z. B. Bundesschatzbriefe Typ B, Kombizins-Anleihen).

Lohnende Steuerpausen kann sich bei entsprechender rechtsförmlicher Gestaltung auch eine einzelne Person verschaffen, so etwa dadurch, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH entsprechende Verträge mit seiner eigenen GmbH abschließt. Einschränkungstendenzen sind allerdings nicht zu überse-

---

53 Vgl. *Tipke* (1973), S. 391 ff. und *ders.* (1981), S. 72 ff.

54 Für einen Überblick vgl. *Rauser/Wurzberger/De Meo* (1995), S. 381 ff. und *Kolvenbach* (1995), S. 15 ff.

55 Vgl. BFH vom 14. 5. 1982, VI R 124/77, BStBl. 1974 II S. 469 und *Sigloch* (1990), S. 233 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

hen: Die bis vor kurzem noch höchstrichterlich abgesegneten „Nur-Pensions-Gehalts-Vereinbarungen" sind nunmehr durch ein BFH-Urteil als „unüblich" verworfen worden![56]

Ein wichtiges Beispiel für die Gestaltung steuerlicher Periodisierungsarbitragen bietet die Nullkupon-Anleihe: Zwar erfüllte sich bei diesem Urahn der steuersparenden Kapitalüberlassungen der Wunsch nach völliger Steuerfreiheit des „Wertzuwachses" (noch) nicht, doch lassen sich mit diesem Anleihetyp aus dem Zusammenwirken von betrieblicher und privater Einkünfteermittlung ganz erhebliche Steuerpausen gestalten. Die Nullkupon-Anleihen werden steuerlich so behandelt, daß der Zinsaufwand beim Emittenten im betrieblichen Bereich steuerlich laufend verrechnet werden kann, während der Zinsertrag beim privaten Kapitalgeber erst beim Zufluß erfaßt wird. Zwischen Steuerentlastung beim Schuldner und Steuerbelastung beim (privaten) Gläubiger entsteht eine lohnende Steuerpause; der Zinsgewinn zu Lasten des Fiskus kann zwischen den Vertragspartnern aufgeteilt werden, wie folgendes Beispiel zeigt:

„Normal-Anleihe" und „Nullkupon-Anleihe"
im steuerlichen Vorteilsvergleich

Der Emissionsbetrag zweier 20-jähriger Anleihen – einer „Normal"-Anleihe mit laufender Zinszahlungsbesteuerung von 10 % und einer endfällig ausbezahlten und besteuerten Nullkupon-Anleihe mit interner Rendite von 10 % – betrage im Emissionszeitpunkt 14.864,35 DM. Der Steuersatz des Steuerpflichtigen sei 50 %, die Zinserträge seien in vollem Umfang steuerpflichtig.

Ein Endwertvergleich zum Ende des Planungshorizonts führt zu nebenstehender Ergebnistabelle (s. Abb. 6).

Die skizzierte Wirkung beruht auf einer Durchbrechung der Erfassungskorrespondenz und damit bei entsprechender Gestaltung auf einem zinslosen Steuerkredit: Nimmt man die bilanzielle laufende Aufwandsverrechnung als Bezugspunkt, so wird der korrespondierende Ertrag beim Kapitalgeber nicht laufend zeitgleich, sondern erst beim späteren Zuflußzeitpunkt steuerlich erfaßt. Da insgesamt der gleiche Ertrag ent- und besteuert wird, ergibt sich – bei zeitlich invarianten Steuersätzen – „nur" ein zinsloser Steuerkredit, der allerdings – wie dargelegt – erheblich zur Minderung der effektiven Steuerlast beitragen kann. Im Beispielsfall wird der Rendite-Steuerkeil von nominell 50 % beim Anleger auf 30 % gemindert unter der Annahme, daß der gesamte Steuervorteil dem Anleger zuwächst[57]. Die Normal-

[56] Im Jahr 1974 hatte der BFH bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer die Zulässigkeit eines vollständigen Ersatzes seines Aktivengehalts durch eine äquivalente Ruhegeldzusage bejaht (BFH vom 21. 2. 1974, I R 160/71, BStBl. 1974 II S. 363), nunmehr wird die „Nur – Pension" wegen „Unüblichkeit"(!) abgelehnt und in eine verdeckte Gewinnausschüttung umgedeutet (BFH vom 17. 5. 1995, I R 147/93, BStBl. 1996 II, S. 204).

[57] Soll im obigen Beispiel der zinslose Steuerkreditvorteil ausschließlich dem Kapitalnehmer zugutekommen, wäre die Anleihe mit einem Bruttozins von 7,57 % auszustatten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Anleihe mit laufender Zinszahlung und Wiederanlage der Zinsen wächst bei 50 % Ertragsteuern auf einen Nettoendbetrag von 39.440 DM an und erzielt damit eine Nettorendite von 5 %, während die Nullkupon-Anleihe einen Nettoendwert von 57.432 DM und damit eine Nettorendite von fast 7 % erreicht – der Steuerkeil wird von 50 % auf 30 % reduziert!

	Anleihe mit laufender Zinszahlung	**Nullkupon-Anleihe**
Ausgabebetrag	Nennbetrag	diskontierter Betrag
Rückzahlungsbetrag	Nennbetrag	Nennbetrag
Zinssatz	vorgegeben	fiktiv zu errechnen
Zinsbesteuerung	jährlicher Zinsertrag	endfälliger Zinsertrag
Emissionsbetrag	14.864,35	14.864,35
Rückzahlungsbetrag	14.864,35	100.000,00
Gesamtrückzahlung vor Steuern (Wiederanlage von Zinsen und Zinseszinsen)	100.000,00	100.000,00
Ertrag vor Steuern	10 %	10 %
Steuerzahlung	jährlich auf	endfällig auf
• auf Zinsbetrag	• Jahreszinsen	• 85.135,65
• bei 50 % Steuersatz	• s x Jahreszins	• 42.567,82
Ertrag nach Steuern	24.575,22	42.567,82
Endvermögen nach Steuern	39.439,57	57.432,17
Rendite nach Steuern	5 %	6,99 %

Abb. 6: Zinszahlungs-Anleihe und Nullkupon-Anleihe im Vergleich

Ob einer neueren Variante, der Null-Zins-Variante bei Bausparverträgen, die volle steuerliche Anerkennung zuteil wird, scheint noch offen.[58] Ziel bei dieser Finanzinnovation ist es, im „Tausch" für später verringerte Bauspardarlehenszinsen auf eine Guthabensverzinsung in der Ansparphase zu verzichten. Neben dem zeitlichen Verlagerungseffekt läge der besondere Reiz dieser Gestaltung darin, daß eine Nachversteuerung infolge reduzierter Schuldzinsen im Falle des selbstgenutzten Eigenheims unterbliebe, da wegen der dort geltenden „Privatgutlösung" anfallende Schuldzinsen ohnehin nicht abzugsfähig wären. Unstrittig ist offenbar, daß eine im Falle der Nichtinanspruchnahme des Darlehens gewährte Mindestvergütung im Zuflußzeitpunkt erfaßt wird; offen erscheint, ob im Darlehensfall die

[58] Vgl. hierzu *Söffing / Terhaar* (1995), S. 2450.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Nachholung der Besteuerung im Zeitpunkt der Darlehensauszahlung, erst in der Phase der reduzierten Zinszahlungen oder überhaupt nicht eingreift.[59]

b) Gestaltungen zur Nutzung von Totalerfolgslücken

Steuergestaltungen zur Nutzung von Totalerfolgslücken zielen darauf ab, laufende Erträge bzw. zuvor geltend gemachte Abschreibungsverluste in steuerfreie Veräußerungsgewinne umzuwandeln. Beispiele für derartige Gestaltungen sind

- im Bereich des privaten Kapitalvermögens etwa das dem früheren Dividendenstripping nachempfundene „Genußrechts"-Stripping, mit dem Zinserträge durch Verkauf unmittelbar vor dem Zahlungstermin steuerfrei realisiert werden können, oder optionsähnliche Gestaltungen wie Bandbreitenzertifikate, gekappte Optionsscheine u. a. sowie
- im Bereich des privaten Grundbesitzvermögens die steuerfreie Veräußerung von Grundbesitz außerhalb der zweijährigen Spekulationsfrist.

Finanzierungsverträge können auch zur Nutzung von Totalerfolgslücken eingesetzt werden. Trotz umfangreicher komplizierender Neuregelungen[60] lassen neuere Gestaltungen, wie etwa gekappte Optionsscheine in leicht modifizierter Form, auch nach heutiger Rechtslage (noch) steuerfreie Wertgewinne zu. Ein vereinfachtes Beispiel mag dies belegen

Gekappte Optionsscheine (Capped Warrants)

Angeboten werden zwei Optionsscheine mit begrenztem Gewinnpotential auf den Deutschen Aktienindex (DAX):

- Kaufoption auf den DAX zum Basispreis von 2300 Punkten und
- Verkaufsoption auf den DAX zum Basispreis von 2600 Punkten.

Für beide Optionsscheine ist die Gewinnchance auf 300 DM begrenzt; die Option kann nur am Verfallstag ausgeübt werden.

Der Preis für die Kaufoption betrage im Emissionszeitpunkt 145 DM, für die Verkaufsoption 133 DM. Der „sichere Gewinn" zum Verfallstag beträgt 300 DM. Die (steuerfreie) Rendite bei einer Laufzeit von ca. einem Jahr beläuft sich damit auf ca. 8 vH.

Finanzwetten dieser Art werden heute zwar gemäß § 20 I Nr. 7 EStG steuerlich grundsätzlich erfaßt. Allerdings sind unter bestimmten Bedingungen[61] derzeit

[59] Nach einem einschlägigen *BMF*-Schreiben erfolgt die Nachversteuerung im Zeitpunkt der Darlehensauszahlung (*BMF*-Schreiben (1995), S. 652).

[60] *BMF*-Schreiben (1994), S. 816.

[61] Die Bedingungen sind: Keine vollständige Entsprechung von Kauf- und Verkaufsoption in bezug auf Basiswert, Betrag und Laufzeit, vorzeitige Trennung von call und put oder deren Verteilung auf verschiedene Personen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

(noch) steuerfreie Renditen zu erzielen. Da man aber aus einer Kombination solcher Finanzwetten in Form modifizierter „capped warrants" – dem Erwerb einer Kaufoption und einer Verkaufsoption mit jeweils begrenzter Gewinnchance – eine Nullkupon-Anleihe synthetisieren kann, ist der Weg zu steuerfreien Wertgewinnen grundsätzlich (noch) frei.

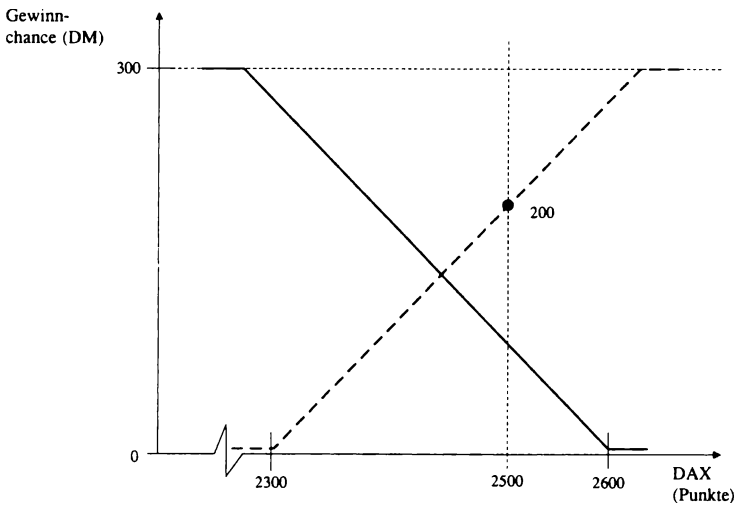


Abb. 7: (Kombinierte) Capped Warrants

c) Fazit

In beiden Bereichen – der fehlenden Periodisierungskorrespondenz und der Totalerfolgslücke – ist das Steuerrecht um Schadensbegrenzung und Lückenschließung bemüht – allerdings ohne durchschlagenden Erfolg, aber mit nachhaltiger Steuerrechtskomplizierung! Wichtiges Anschauungsmaterial liefert der seit Jahren anhaltende Boom in steuergünstigen Finanzinnovationen, der in den zurückliegenden Jahren auch immer wieder Anlaß für komplizierende Steuerrechtsänderungen war: Der Gesetzestext des § 20 EStG, der die Einkünfte aus privatem Kapitalvermögen regelt, ist im Zeitraum von 1988 bis 1993 insgesamt sechs Mal geändert worden und dabei von 129 Zeilen um über 50 % auf nunmehr 196 Zeilen angewachsen. Da aber auch mit der letzten, „endgültigen" Gesetzesänderung[62] nur eine Annäherung, nicht aber die konsequente Angleichung an das Reinvermögenskonzept (der bilanziellen Gewinnermittlung) erfolgte und neue Wahlrechte eingeführt

[62] Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (StMBG) vom 21. 12. 1993 (BGBl. I S. 2310).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wurden, sind alte Lücken geblieben und neue entstanden! Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

3. Notwendige einheitliche Einkünfteermittlung

Die exemplarisch herausgegriffenen Fälle machen überdeutlich, daß eine vollständige und einheitliche Einkünfteermittlung vonnöten ist, sollen Steuersparmodelle der geschilderten Art und damit fast zwangsläufig verbundene Steuerrechtskomplizierungen wirksam eingeschränkt werden. Es gilt:

- Wegen der unlösbaren Probleme, laufende Überschüsse und Wertänderungen am „Vermögensstamm" zu separieren, ist die Einkünfteermittlung in bezug auf den Umfang grundsätzlich auf der Reinvermögenszugangstheorie zu basieren. Im Rahmen einer umfassenden Einkommensbesteuerung werden laufende und einmalige Erfolge in gleicher Weise erfaßt.
- Auch die Periodisierungsregeln sind zu vereinfachen. Eine Vereinheitlichung in bezug auf die Periodenzuordnung könnte entweder durch die generelle Anwendung des (komplizierten kaufmännischen) Vermögensvergleichs oder einer (einfachen) Einzahlungs-Auszahlungs-Rechnung erfolgen.[63] Einfacher in der Anwendung ist sicherlich eine Zahlungsüberschußrechnung, doch bedeutet dies letztlich das Abrücken von einer Einkommensbesteuerung und erfordert in weiten Bereichen (z. B. im Rahmen der Zinsbesteuerung) flankierende Maßnahmen. Wählt man den Vermögensvergleich als grundsätzliches Referenzmodell, so erzwingt eine wirkungsvolle Vereinheitlichung, zumindest längerfristige Durchbrechungen der periodischen Korrespondenz – z. B. bei aufgeschobenen Gehaltszahlungen oder den erwähnten Nullkupon-Anleihen – zu beseitigen. Ein denkbarer Ansatz besteht darin, den steuerlichen Ausgabenabzug auf Unternehmensebene nur zuzulassen, wenn die entsprechenden Beträge gleichzeitig beim Empfänger besteuert werden.[64, 65]

Soll an der Besteuerung des Einkommens festgehalten werden, bedingt dies die Anwendung eines Vermögensvergleichs. Naturgemäß bleiben damit – weil mit einer Einkommensbesteuerung untrennbar verbunden – alle kritischen und streitanfälligen Fragen des Aktivierungs- und Passivierungsrechts (z. B. Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, Bilanzierung von originären immateriellen Anlagegütern, Bewertung von Vorräten, Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten und Rückstellungen) als gravierende Vereinfachungshindernisse bestehen.

---

63 Zur Kontroverse „Vermögensvergleich versus Cash – Flow-Rechnung" vgl. statt vieler *Schneider* (1991/92), S. 534 ff. und *Rose,* M. (1996), S. 65 ff. sowie *Schwinger* (1992).

64 Vgl. *Rädler* (1996), S. 1474.

65 Ein möglicher Besteuerungsaufschub aus anderen übergeordneten Erwägungen wird durch diese Regelbehandlung nicht ausgeschlossen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die grundsätzliche Anwendung des Vermögensvergleichs schließt vereinfachende Rechnungen (z. B. die Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4III EStG) nicht aus. Vereinfachte Rechnungen könnten bei geringem Umfang des Reinvermögens etwa bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und unterhalb bestimmter Größenkriterien auch bei anderen Einkunftsarten Anwendung finden. Eine Abschaffung der Einkunftsartengliederung oder eine Reduktion auf drei oder zwei Einkunftsarten erscheint weder geboten noch aus Gründen der Nachprüfbarkeit zweckmäßig.

Es leuchtet unmittelbar ein, daß eine Angleichung der Totalerfolgserfassung und Periodenzuordnung über alle Einkunftsarten individuellen Steuergestaltungen insoweit den Boden entziehen würde. Nachzutragen ist, daß Sonderermittlungsmodelle wie etwa die Durchschnittssatzschätzung bei Land- und Forstwirten (§ 13a EStG) auszuschließen oder allgemein auf Ausnahmefälle zu begrenzen wäre.

4. Abwehr von Einkommenslücken

Ein einmal umfassend definierter Einkommensbegriff ist davor zu schützen, daß er durch Ausnahmeregelungen oder defizitäre Erfassungsregelungen nicht wieder ausgehöhlt wird. Angesprochen sind in diesem Zusammenhang die offenen Wertabgaben aus dem Unternehmensbereich in den konsumtiven Privatbereich der Unternehmensteilnehmer, seien sie Arbeitnehmer, Lieferanten oder Kunden, Fremd- oder Eigenkapitalgeber.

Aushöhlungen der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen treten zunächst als vollständige Steuerbefreiungen bestimmter Einnahmen oder als partielle Steuerbefreiungen infolge von einkünftebezogenen Freibeträgen oder Freigrenzen beim Empfänger in Erscheinung. Sie beinhalten eine Vorzugsbehandlung und lassen Steuergefälle entstehen, die zu steuersparenden vertraglichen Gestaltungen einladen. Will man dies vermeiden, müssen derartige Ausnahmeregelungen beseitigt werden.[66]

Zur Disposition steht damit zunächst der umfangreiche Katalog steuerfreier Einnahmen in § 3 EStG und die Steuerbefreiung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG). Die Begründungen zu den ausgesprochenen Steuerbefreiungen sind unterschiedlich (z. B. pauschalierende Vereinfachung oder Sozialzweckbefreiung) und können nur in Einzelfällen überzeugen. Die partielle Einbeziehung einiger steuerbefreiter Einnahmen in die Besteuerung im Wege des Progressionsvorbehalts macht den Begründungsnotstand deutlich. Es ist nicht zu verkennen, daß eine konsequente Beseitigung der Ausnahmeregelungen im Einzelfall zu Härten führen kann und daher schon aus taktischen Gründen angemessene

[66] Hierzu sind auch Sondersteuersätze für bestimmte Leistungen, z. B. Zukunftssicherungsleistungen nach § 40b EStG, zu zählen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Anpassungs- und Übergangsfristen vorzusehen sind. Klares Ziel muß allerdings die Abschaffung dieser Sonderregelungen in absehbarer Zukunft bleiben. Nachgiebigkeit und inkonsequente Handhabung führen zu Ungleichbehandlung und öffnen Einfallstore für vielfach unerwünschte Steuergestaltungen.

Klare Regelungen fordert auch die zutreffende Bewertung von Sachbezügen und geldwerten Leistungen. Man muß sich nicht erst an die Jahreswagendebatte erinnern, um die große Bedeutung dieser Nichtgeld-Entgelte einschätzen zu können. Steuerratgeber und einschlägige Steuersparpostillen sind voll von „Tips", wie man anstelle der Vereinbarung von Barlohn mit Sachbezügen und geldwerten Leistungen dem Fiskus ein Schnippchen schlagen kann. Daß dieser sich zur Wehr setzt und im Hin und Her völlig ungenießbare perfektionistische Detailregelungen herauskommen, liegt offenbar in der Natur der Sache. Eine Patentlösung für das Problem ist nicht anzubieten. Wenn jedoch ein weiteres Ausufern der Naturalwirtschaft vermieden werden soll, erscheint es notwendig, alle derartigen Leistungen mit konsumtivem Nutzen für den Empfänger[67] konsequent zum Endpreis oder ortsüblichen Mittelpreis der Besteuerung zu unterwerfen. Auch die sog. Personalrabatte sind grundsätzlich voll in die Besteuerung einzubeziehen.[68] Nur auf diese Weise kann ein die Bemessungsgrundlage „Einkommen" auszehrendes Abdriften in den steuerlichen Naturaltausch vermieden werden.

Eine Sicherung der Einkommensbasis erfordert auch die vollständige Erfassung und zutreffende Bewertung aller Arten von Sachzuwendungen mit konsumtivem Charakter an andere Personen, die mit dem Unternehmen in Beziehung stehen. Aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes sind dabei die Wertabgaben und Werteinlagen zwischen Unternehmen und Eigentümern von herausragender Bedeutung. Es kann daher nicht überraschen, daß die „Entnahmen" und „Einlagen" zu den schwierigsten Fragen im Steuerrecht überhaupt zählen.

5. Zwischenergebnis

Unterschiedliche Einkommenskonzepte und Einkünfteermittlungsmodelle sowie eine lückenhafte Einkommenserfassung sind der Nährboden für immer neue steuerorientierte Gestaltungen der Steuerpflichtigen und ihrer Berater einerseits sowie ständiger Anpassungsreaktionen der Steuerrechtsprechung und Steuerverwaltung andererseits. Die Entwicklung ist wirkungsvoll nur zu stoppen, wenn

(1) der Einkommensbegriff auf eine einheitliche Basis gestellt wird,

(2) die Einkünfteermittlung der Einkunftsarten vereinheitlicht oder doch weitestgehend angenähert wird,

---

[67] Vgl. hierzu die überzeugende ökonomische Analyse von *Wagner,* F.W. (1992b), S. 291 ff.

[68] Für einen steuerlichen Überblick vgl. *Richter / Breuer* (1994), S. 3595 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

(3) Steuerlücken in Form von steuerfreien Einnahmen und steuerfreien Veräußerungsgewinnen rigoros beseitigt werden und

(4) Sachbezüge zum ortsüblichen Endpreis erfaßt und auch (Personal)Rabatte jeglicher Art grundsätzlich voll der Besteuerung unterworfen werden.

V. Bereinigung der Tarifvielfalt

1. Grundsätzliche Überlegungen

a) Bedeutung von Steuertarifen

Die Steuerbelastung ergibt sich rein rechnerisch aus der Multiplikation von Bemessungsgrundlage und zugehörigem Tarifsteuersatz.[69] Die Steuerbelastung ist daher von der Ausgestaltung der Parameter „Bemessungsgrundlage" und „Tarif" abhängig. Eine Tarifsenkung ist damit noch keineswegs mit einer Steuerentlastung gleichzusetzen, vor allem dann nicht, wenn gleichzeitig überproportionale Erhöhungen der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden. Eine angestrebte mittelhohe Steuerbelastung (z. B. 40) ist mit verschiedenen Bemessungsgrundlage-Tarif-Kombinationen erreichbar, z. B. mit geringer Bemessungsgrundlage und hohem Tarif, mittelhoher Bemessungsgrundlage und mittelhohem Tarif oder hoher Bemessungsgrundlage und niedrigem Tarif. Die nachfolgende Abbildung macht dies deutlich:

		Bemessungsgrundlage		
		niedrig (80)	mittelhoch (100)	hoch (133,3)
Tarif	niedrig (30 %)	24	30	**40**
	mittelhoch (40 %)	32	**40**	53
	hoch (50 %)	**40**	50	67

Abb. 8: Bemessungsgrundlage und Tarif als Steuerlast-Determinanten

Beide Determinanten der Steuerbelastung – „Bemessungsgrundlage" und „Tarif" – haben aber in der Wahrnehmung der Steuerbürger offenkundig unterschiedliches Gewicht:

---

[69] Zur Unterscheidung von rechtlicher und wirtschaftlicher Steuerbelastung vgl. *Schneider* (1994), S. 281 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

- Die „Richtigkeit" einer in bestimmter Weise zu ermittelnden Bemessungsgrundlage läßt sich mangels klar definiertem Referenzpunkt „Nullpunkt" und vor allem bei Existenz von Bewertungsfragen offenbar nur schwer beurteilen.
- Die Höhe der Steuersätze scheint demgegenüber frei von Referenz- und Bewertungsproblemen und daher für jeden unmittelbar beurteilbar.

Vor allem *absolut hohe Steuersätze* sind es, die als belastend empfunden werden, Steuerwiderstand wecken und Steuerausweichhandlungen induzieren. Diese Tatsache und auch die international wachsende Tendenz zu niedrigeren Steuersätzen haben derzeit auch in Deutschland zu einer intensiven Tarifdiskussion geführt mit klarer Tendenz zu einer Senkung der Tarife bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.

Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bedeutet dabei freilich in vielen Fällen nur das zeitliche Vorziehen steuerlicher Bemessungsgrundlagen. Dies folgt daraus, daß bei konstantem Totalgewinn die Erhöhung der Bemessungsgrundlage heute zwangsläufig die Verringerung der Bemessungsgrundlagen morgen zur Folge haben muß. Unmittelbar einsichtig wird dies an der Einschränkung von Sonderabschreibungen. Die Sonderabschreibung bewirkt in der Periode ihrer Inanspruchnahme einen verringerten Gewinnausweis, führt aber wegen verringerter Folgeabschreibungen in den Folgeperioden zu relativ höheren Gewinnausweisen. Eine tatsächliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage tritt nur ein, wenn bisher steuerfreie oder nicht besteuerte Erträge in die Besteuerung mit einbezogen werden, der Kreis der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben / Werbungskosten über die bisherigen Einschränkungen hinaus erweitert wird oder der Kreis der abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung weiter eingeschränkt wird. Dabei ist ohne Belang, ob die Veränderung auf einer rechtlichen Änderung von Rechtsgrundlagen oder strengeren Durchführung geltender Rechtsvorschriften beruht.

Neben der absoluten Höhe der Steuersätze induzieren vor allem auch *Tarifunterschiede* für alternative Handlungsmöglichkeiten individuelle Steuergestaltungen. Unterschiedliche Steuersätze laden zur (barwertbezogenen) Tarifglättung ein mit Gestaltungen im Familienverband und Maßnahmen intertemporaler, regionaler und internationaler Art. Bei einem einheitlichen Tarif wären mit derartigen Gestaltungen keine steuerlichen Einsparungen erzielbar. Es ist daher anzunehmen, daß ein linearer Tarif ohne Ausnahmetatbestände dem Vereinfachungsziel am ehesten dienen würde.

b) Überlegungen zur progressiven Tarifgestaltung

Die Tarifgestaltungen im Einkommensteuerrecht lassen im internationalen Vergleich regelmäßig einen dreiphasigen Aufbau erkennen:[70] Zur Sicherung des kulturellen Existenzminimums werden überwiegend Freibeträge oder Grundfreibeträ-

[70] Vgl. hierzu *BMF* (1996) S. 4 f. und *Sigloch / Egner* (1996), S. 234.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ge (tarifliche Nullzonen) gewährt, die hinsichtlich des Durchschnittssteuersatzes zu einer indirekten Progression führen. Nach Überschreiten des Existenzminimums folgt ein in unterschiedlicher Weise direkt progressiv ausgestalteter Tarifanstieg. Ab einem bestimmten Einkommen findet ein linearer Spitzensteuersatz Anwendung.

Diesem international üblichen Progressiontyp liegen folgende Grundwertungen zugrunde:

(1) Die durch feste (Grund)Freibeträge bewirkte indirekte Progression soll dem Subsidiaritätsgedanken folgend den Teil des Einkommens, den der Steuerpflichtige zur Bestreitung seines kulturellen Existenzminimums benötigt, von der Steuer verschonen.

(2) Der Höchststeuersatz darf nach allgemeiner Auffassung den erwünschten Leistungsanreiz nicht (übermäßig) hemmen und muß sich bei offenen Märkten am internationalen Konkurrenzniveau orientieren.

(3) Offen erscheint die Funktion der direkten Progressionszone. Das zumeist vorgetragene Argument, den Leistungsanreiz der Bürger nicht durch zu hohe Besteuerung schmälern zu wollen, erscheint zur Begründung der Progression jedenfalls fragwürdig, da wohl kaum beabsichtigt sein kann, ab einer bestimmten Einkommenshöhe den Leistungsanreiz zu beseitigen. Ob der direkte Progressionsanstieg Neid- oder Klientele-Gründe hat oder nicht, kann hier offen bleiben. Fest steht jedenfalls, daß es eine wissenschaftlich schlüssige Begründung für den „richtigen" direkten Progessionsverlauf nicht gibt. Für viele ist dies Anlaß, für einen durchgängig proportionalen Tarif mit hinreichender Freistellung des Existenzminimums zu plädieren.[71]

Der progressive Tarifverlauf läßt unterschiedliche Interpretationen zu:

- Progression kann als mit steigendem Einkommen *zunehmende Belastung* gesehen werden. Diese Sichtweise ist zutreffend, wenn man als Referenzlinie die Nichtbelastung ansieht. Gegenüber dieser Ausgangslage „Nullbelastung" steigt der Steuersatz mit steigendem Einkommen.
- Progression kann auch als mit steigendem Einkommen *abnehmende Entlastung interpretiert werden*. Diese Sichtweise erscheint dann zutreffend, wenn man als Referenzlinie eine Normalbelastung durch den Fiskus annimmt. Gegenüber der gedachten Referenzlinie einer Normalbelastung sind niedrigere Steuersätze Entlastungen, höhere Steuersätze Zusatzbelastungen.

Die Erfahrungstatsache, daß ein Staatswesen ohne Besteuerung kaum vorstellbar ist, legt die Interpretation der Progression als abnehmende Entlastung nahe. Progressionsbezogene Steuergestaltungen, wie etwa Einkommensverlagerungen innerhalb des Familienverbands, zielen typischerweise auf die Nutzung von Progressionsvorteilen ab. Ein konstanter Grenzsteuersatz und gleich hohe steuerfreie Exi-

[71] Vgl. *Hall/Rabushka* (1995), S. 83 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

stenzminima für alle Personen würden progressionsorientierte Steuergestaltungen innerhalb der Familie – zumindest aus Tarifgründen – obsolet machen.

2. Tarife im geltenden deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht

a) Regeltarife

Der deutsche Einkommensteuertarif weist in Übereinstimmung mit internationalen Usancen eine indirekte und eine direkte Progression auf. Im Veranlagungszeitraum 1997 bewirkt ein fester Grundfreibetrag zur Sicherung des Existenzminimums in Höhe von 12.095 DM eine indirekte Progression; danach steigt der Tarif von einem Eingangsteuersatz von 25,9 % direkt linear progressiv mit einem „Knick" bei ca. 33,5 % / 55.727 DM bis zu einem Spitzensteuersatz von 53 % an, der ab einem zu versteuernden Einkommen von 120.042 DM einsetzt. Der Regeltarif der Körperschaftsteuer beträgt bei Kapitalgesellschaften für thesaurierte Gewinne durchgängig 45 %.

Die Darstellung der Grenzsteuersätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer (bei Thesaurierung) führt zu folgender Graphik:

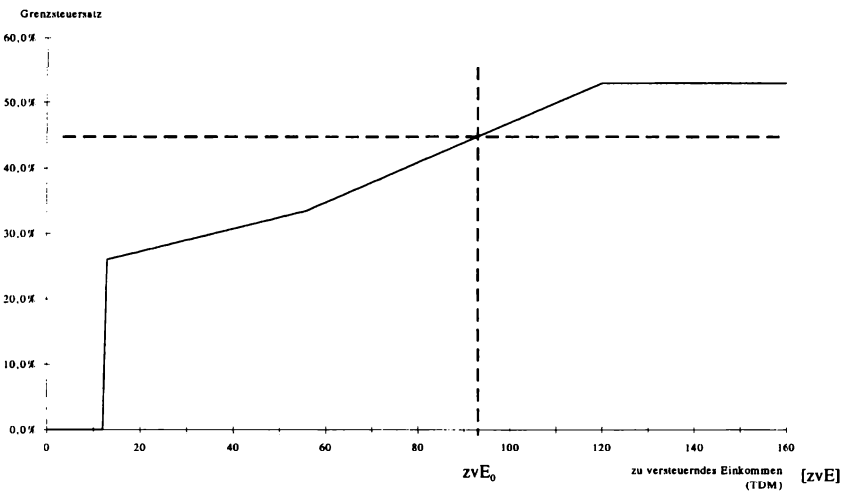


Abb. 9: Grenzsteuersatzkurve

Aus dieser Tarifdifferenzierung ergeben sich – läßt man Sonderfälle außer Betracht – für inländische unbeschränkt Steuerpflichtige regelmäßig Tarif-Vorteile zugunsten der Körperschaftsteuer: Da durch geeignete Maßnahmen (Vertragsent-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gelte oder Vorabausschüttungen) die Progressionsvorteile der Einkommensteuer auch für Gesellschafter einer GmbH nutzbar sind, ist allein unter Tarifaspekten im Gewinnfalle[72] eine Kapitalgesellschaft bei Gewinnen bis zu ca. 94.000 DM – dort ist der Grenzsteuersatz 45 % erreicht – gleich günstig wie eine Personenunternehmung, über dieser Grenze aber stellt sich die thesaurierende Kapitalgesellschaft im Vergleich zur Personenunternehmung mit einem Spitzensteuersatz von 53 % stets günstiger. Anzumerken ist, daß gegenüber gewerblichen Personenunternehmen der Steuersatzvorteil wegen der Tarifkappung auf 47 % geringer ausfällt, wobei dieser Satz bei etwa 104.000 DM erreicht wird.

Der unterschiedliche Tarifverlauf bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft ist – abgesehen vom steuerfreien Existenzminimum – ökonomisch kaum stichhaltig begründbar. Die mit dem Steuerreformgesetz 1990 erstmals eingeführte Tarifspreizung der Spitzensteuersätze ist unter allokativen Aspekten negativ zu beurteilen,[73] widerspricht dem Gleichbehandlungsgrundsatz und steht damit der Steuervereinfachung entgegen.

b) Sondertarife

Neben den Normaltarifen existieren derzeit 18 Sondertarife bei der Einkommensbesteuerung und sechs Sondertarife für die Körperschaftsteuer. Soweit nicht internationale Vereinbarungen oder unabweisbare Rücksichtsnahmen entgegenstehen, sind diese Sondertarife grundsätzlich abzuschaffen. Damit könnte auf sehr einfache Art und Weise für Unternehmen, deren Berater und die Finanzverwaltung eine äußerst wirksame Vereinfachung und Arbeitsentlastung für alle Beteiligten erreicht werden.

Auf drei Sondertarife ist kurz näher einzugehen:

(1) Pauschalsteuersätze

Für bestimmte Beschäftigungsverhältnisse und für bestimmte Zukunftsleistungen ist eine Pauschalierung in Höhe von 15 % oder 25 % vorgesehen (§§ 40, 40a, 40b EStG). Diese Regeln sind in hohem Maße gestaltungsanreizend und erweisen sich in ihrer konkreten Umsetzung durchaus als sehr arbeitsaufwendig und kontrollintensiv. Diese Regelungen sind daher – wenn nicht völlig abzuschaffen – so doch in ihrem Anwendungsbereich erheblich einzuschränken.

(2) Tarifkappung für gewerbliche Einkünfte

Im Standortsicherungsgesetz 1993 ist zur Abmilderung der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung für gewerbliche Einkünfte durch Kappung des Spitzensteuersatzes

---

72 Im Verlustfalle stellen sich Personenunternehmen wegen des nur dort möglichen innerperiodischen Verlustausgleichs steuerlich günstiger.

73 Für eine kritische Stellungnahme vgl. *Knobbe-Keuk* (1989 b), S. 1305 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

eine kompensierende Einkommensteuerentlastung eingeführt worden (§ 32c EStG). Diese Kappungregelung wird häufig als Begünstigung für gewerbliche Einkünfte bezeichnet. Hierbei wird geflissentlich übersehen, daß diese Kappungsregelung nur ein unzureichender Nachteilsausgleich für die Sondersteuer Gewerbeertragsteuer ist und daß die kombinierte Einkommen-Gewerbeertragsteuerbelastung gemäß der Beziehung

kombinierter Gewerbeertrag-Einkommensteuersatz	=	Einkommensteuersatz	+	Gewerbeertragsteuersatz	–	Einkommensteuersatz	x	Gewerbeertragsteuersatz

stets über der „ungekappten" Einkommensteuerbelastung liegt.

Mit der Abschaffung des Sondertarifs für gewerbliche Einkünfte könnte eine erhebliche Vereinfachung erzielt werden. Statt der unsystematischen, äußerst schwierig zu handhabenden und überdies offenbar mißverständlichen einkommensteuerlichen Entlastung für gewerbliche Einkünfte sollte die Entlastung an der zutreffenden Stelle – nämlich im Rahmen der Gewerbeertragsteuer und am besten durch deren Abschaffung! – vorgenommen werden.

(3) Tarifbegünstigung sog. Veräußerungsgewinne

Von besonderer Bedeutung ist die Tarifbegünstigung für sog. Veräußerungsgewinne. Diese Gewinne aus der Veräußerung von Personenunternehmen(santeilen) (sog. Mitunternehmerschaften) unterliegen bis zu einer Höhe von 30 Mio. DM nur dem halben durchschnittlichen Steuersatz (§§ 16, 34 EStG). Diese Regelung sollte verhindern, daß im Laufe langjähriger Tätigkeit bei niedrigerer Progression angesammelte stille Reserven bei ihrer – schlagartigen – Auflösung mit einer höheren Progression belastet werden.

Ob Veräußerungsgewinne bei Beendigung einer Investition überhaupt begünstigt werden sollen, ist politisch zu entscheiden, ökonomisch im Rahmen einer Einkommensbesteuerung aber schwer zu begründen. Gegen die Begünstigung und die derzeitige Form der Tarifermäßigung sprechen folgende Überlegungen:

(a) Die bei einer Betriebsveräußerung notwendige Aufteilung der Gewinne in normal zu versteuernden laufenden Gewinn und begünstigt zu besteuernden Veräußerungsgewinn erweist sich in vielen Fällen als überaus schwierig und häufig strittig, wie eine umfangreiche Rechtsprechung hierzu belegt.[74]

(b) Gegen die Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes spricht, daß diese Art der Progressionsdämpfung wohl nur noch in Ausnahmefällen ein sachlich angemessenes Ergebnis liefert. Im Regelfall werden stille Reserven

[74] Zu den tatbestandlichen und ermitttlungstechnischen Problemen vgl. *Knobbe-Keuk* (1989 a), S. 637 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nahe bei oder zum Höchststeuersatz gebildet, so daß deren Auflösung zum halben durchschnittlichen Steuersatz eine erhebliche Steuervergünstigung beinhaltet!

Soll auf die steuerliche Begünstigung sog. Veräußerungsgewinne nicht ganz verzichtet werden, so lassen sich Progressionshärten dadurch abmildern, daß derartige Einmalgewinne rechnerisch auf einen Zeitraum von 5 bis 10 Jahren vor Auftreten der Gewinne aufgeteilt werden.[75]

(c) Vollends fragwürdig wird die Regelung, wenn bei vorgezogenen Abschreibungen zunächst rechentechnische (Abschreibungs)Verluste zum vollen Steuersatz entlastet werden, die spätere Korrektur der Überabschreibungen aber bei der Veräußerung zum halben durchschnittlichen Steuersatz erfolgt. Dieser sog. Konversions-Effekt im Rahmen der im Jargon als „16/34 Modelle" bezeichneten Konstruktionen kann seit jeher Traum-Renditen für den Investor aus der Staatskasse schaffen. Hohe Nach-Steuer-Renditen lassen sich dabei vor allem erzielen, wenn – wohl entgegen den Fördererabsichten – das Investitionsobjekt möglichst kurzfristig gehalten wird und steuerbegünstigt oder gar steuerfrei veräußert wird. Das nachfolgende Modellbeispiel macht dies deutlich:

Modellbeispiel zu Immobilieninvestitionen mit alternativer Veräußerungsgewinnbesteuerung

Die Herstellungskosten eines Immobilienobjekt belaufen sich auf 100 TDM. Die laufenden Mietüberschüsse betragen jährlich 4 TDM. Neben der Sonderabschreibung von 50 vH wird zunächst die lineare Abschreibung mit 2 vH durchgeführt; der nicht abschreibbare Teil des Grund und Bodens wird vereinfachend mit 0 vH angesetzt. Nach zwei Jahren und einem Tag wird das Objekt zu den ursprünglichen Beschaffungskosten veräußert.

Zur Erweiterung des Beispiels wird eine endfällig zu tilgende Fremdfinanzierung mit einem Kreditbetrag von 60 TDM und jährlicher Zinszahlung von 10 vH angenommen.

Die mit den derzeitigen Regelungen erreichbaren Traumrenditen verursachen Alpträume bei der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten, die dieser Entwicklung mit der wenig überzeugenden Anwendung der umstrittenen und weithin wirkungslosen Rechtsinstitute des „gewerblichen Grundstückshandels"[76] und der „Liebhaberei"[77] Einhalt zu gebieten suchen. Dabei ist offenkundig, daß diese Rechtsinstitute nur Notlösungen und daher kaum geeignet sind, die unerwünschten Wirkungen von der Wurzel her – radikal! – zu beseitigen.

---

[75] Vgl. hierzu *Biergans* (1992) S. 779 und *Einkommensteuer-Kommission* (1994), S. 6.

[76] Für einen Überblick zum „gewerblichen Grundstückshandel" vgl. *Schmidt* (1997), § 15 EStG Rz. 50 ff. und *Biergans* (1992), S. 1002 ff. mit ausführlichen Fachschrifttum.

[77] Für informative Übersichtsdarstellungen zur „Liebhaberei" vgl. *Raupach/Schencking* (1996), § 2 Anm. 351 ff. und *Biergans* (1992), S. 986 ff. mit umfassendem Schrifttumsnachweis.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

					Besteuerungsvarianten					
					Voll-Besteuerung		Teil-Besteuerung		Nicht-Besteuerung	
		t_0	t_1	t_2	t_2 *	Rendite	t_2 *	Rendite	t_2 *	Rendite
(1)	*Investitions-ZR$_1$ (IZ$_1$)*	*-100*	*+4*	*+4*	*+100*	*4 %*	*100*	*4 %*	*100*	*4 %*
(2)	Steuer-ZR (IZ$_1$)	-	-2	-2	-	-	-	-	-	-
(3)	*Investitions-ZR$_2$ (IZ$_2$)*	*-100*	*+2*	*+2*	*+100*	*2 %*	*100*	*2%*	*100*	*2 %*
(4)	Normal-AfA / VÄE		(-2)	(-2)	(+4)	-	(+4)	-	(+4)	-
(5)	Steuer-ZR (N-AfA / VÄE)		+1	+1	-2	-	-1	-	0	-
(6)	*Investitions-ZR$_3$ (IZ$_3$)*	*-100*	*+3*	*+3*	*+98*	*2,01 %*	*+99*	*2,51 %*	*+100*	*3 %*
(7)	Sonder-AfA	(-50)	-	-	(+50)		(+50)	-	(+50)	-
(8)	Steuer-ZR (S-AfA/VÄE)	+25			-25		-12,5		0	
(9)	*Investitions-ZR$_4$(IZ$_4$)*	*-75*	*+3*	*+3*	*+73*	*2,68 %*	*86,5*	*11,26 %*	*100*	*19,21 %*
(10)	Fremdkapital-ZR$_1$ (FKZ$_1$)	+60	-6	-6	-60	-	-60	-	-60	-
(11)	Steuer-ZR (FKZ$_1$)		+3	+3		-	-	-	-	-
(12)	Fremdkapital-ZR$_2$ (FKZ$_2$)	+60	-3	-3	-60	-	-60	-	-60	-
(13)	*Investitions-ZR$_4$ mit Fremdkapital-ZR$_2$ (IZ$_4$ & FKZ$_2$)*	*-15*	*0*	*0*	*+13*	*-6,91 %*	*+26,5*	*32,92 %*	*+40*	*63,30 %*

Abb. 10: Immobilieninvestitionen bei alternativer Veräußerungsgewinnbesteuerung

Symbole:
IZ$_1$: Investitionszahlung 1
IZ$_2$: Investitionszahlung 2
IZ$_3$: Investitionszahlung 3
StZ: Steuerzahlung (Steuersatz 50 %)
AfA: Abschreibung
FKZ: Fremdkapitalzahlung
VÄE: Veräußerungserfolg

Für jedermann einsichtig werden die möglichen hypertrophen Renditen, soweit sie nicht vom Initiator vereinnahmt oder von der Marktentwicklung zunichte gemacht werden, entscheidend von der lückhaften oder fehlenden Besteuerung der Veräußerung-Buchwert-Differenzen (= stillen Reserven) verursacht. Mit der alleinigen Gewährung von Sonderabschreibungen bei vollständiger Nachversteuerung zum vollen Steuersatz kann nur der Rendite-Steuerkeil beseitigt werden: Im Falle einer 100 %igen Sonderabschreibung (= Sofortabschreibung) steigt die Nach-Steuer-Rendite nur auf das Vor-Steuer-Niveau von 4 % an.

Aufgrund dieser Überlegungen gilt:

- Zur Vermeidung von (Alp)Traumrenditen braucht man auf eventuelle erwünschte Sonderabschreibungen nicht zu verzichten.[78]
- Falls Abschreibungen ohne tatsächliche Wertminderung gewährt werden – dies ist regelmäßig der Fall bei Sonderabschreibungen, kann aber auch bei Normal-

[78] Sonderabschreibungen könnten allerdings aus ganz anderen Gründen – z. B. ihrer progressiven Förderwirkung wegen – nicht erwünscht sein.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

abschreibungen von (Wohn)Gebäuden auftreten –, ist im Falle einer Veräußerung die Nachholung der zuvor zuviel verrechneten Abschreibungen zum vollen Steuersatz unverzichtbar. Eine solche „Recapture-Regelung" hat den Vorteil, daß sie rechtlich ohne wesentliche Übergangsprobleme einführbar ist und bei den Rechtsanwendern kaum auf großen Widerstand stoßen dürfte.

Als konsequente Lösung ist allerdings bereits aus Gründen der Gleichbehandlung zur Vermeidung von komplizierenden Abgrenzungsstreitigkeiten auf jegliche tarifliche Ausnahmeregelungen zu verzichten[79] und die volle Besteuerung sog. Veräußerungsgewinne zu empfehlen.

3. Zwischenergebnis

Ausgehend davon, daß hohe Steuersätze und unterschiedliche Tarife in besonderem Maße zu tarifbezogenen Steuerausweichhandlungen anreizen, ist neben einer Absenkung der Steuersätze dringend ein Abbau der Tarifunterschiede geboten:

(1) Die Tarifspreizung der Spitzensteuersätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist abzuschaffen.

(2) Sondertarife sind weitestgehend zu vermeiden, insbesondere sind Veräußerungsgewinne voll zu besteuern.

(3) Das Sonderproblem der Steuergestaltungen im Familienverband, mit denen vor allem die Progressionsvorteile nutzbar gemacht werden sollen, könnte durch Einführung von Grundfreibeträgen für Kinder oder durch Abzugsbeträge nach Art eines Realsplittings abgemildert oder durch ein konsequentes Familiensplitting beseitigt werden.

Im übrigen gilt die These, daß die Senkung der Steuersätze die effektivste Methode ist, Steuervermeidungsstrategien wirkungsvoll zu unterbinden.[80]

VI. Klare Grenzziehung zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre

1. Grundsätzliche Überlegungen

a) Bedeutung der Grenzziehung

Neben der außenwirtschaftlichen Flanke hat jede direkte Unternehmensbesteuerung auch die Flanke zum privaten Konsumbereich zu sichern. Diese Problematik ist für alle Unternehmen und insbesondere Familienunternehmen keinesfalls eine

---

[79] Insbesondere ist auf die Einführung einer gesonderten „Veräußerungsgewinn-Besteuerung" nach dem Muster einer nachhaltig komplizierenden „capital gains tax" zu verzichten.

[80] So auch *Flick* (1994), S. 346 und *Handschuch/Schütte* (1996), S. 20 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Randproblematik der Unternehmensbesteuerung, sondern stellt – wie die Erfahrung lehrt – wohl einen der konfliktträchtigsten Bereiche des Gesamtsteuerrechts überhaupt dar und wird als eine wesentliche Ursache der Überlastung der Finanzgerichte gesehen.[81,82] Dieses Abgrenzungsproblem tritt nicht nur bei Personenunternehmen auf, auch die Kapitalgesellschaft hat ihre „Konsumsphäre"[83].

Die Bedeutung der Abgrenzung ist offenkundig:

- Im Erwerbsbereich gilt grundsätzlich das Nettoprinzip:[84] Ausgaben mindern die Steuerbemessungsgrundlage Einkommen und können damit aus dem Bruttoeinkommen geleistet werden.
- Im Konsumbereich besteht grundsätzlich keine Abzugsfähigkeit: Ausgaben der Einkommensverwendung mindern das zu versteuernde Einkommen nicht und sind daher aus versteuertem Einkommen zu bestreiten.

Namentlich bei hohen Steuersätzen kann es überaus lohnend sein, Kosten der privaten Lebensführung verdeckt in den unternehmerischen Bereich zu verlagern. Bei diesem „Firmenkonsum" oder „consumption on the job"[85] wird der Fiskus in Höhe des Steuersatz-Anteils an den Ausgaben beteiligt: Geflügelte Wendung ist – bei Geltung eines Steuersatzes von 50 % – hier häufig: „Der Fiskus zahlt die Hälfte!"

b) Probleme der Sphärentrennung

Neben zahlreichen illegalen Gestaltungen, die hier ausgeklammert bleiben, existiert eine große Zahl von Sachverhalten, deren eindeutige Zuordnung zur betrieblichen oder privaten Sphäre vielfach nicht oder nur mit außerordentlich hohem

---

81 Vgl. *Haegert* (1991), S. 44 f. mit Anmerkungen von *Voß* (1991), S. 247.

82 Bei den in der Steuerrechtsdatenbank „LEXinform CD 1985 - 1995" dokumentierten Gerichtsenscheidungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs dominieren bei weitem die einkommensteuerlichen Streitfälle, gefolgt von verfahrenstechnischen Streitfragen und Streitigkeiten aus dem Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht (vgl. *Kamps* (1996)). Innerhalb der Einkommensteuer besteht eine klare „Hit-Liste" der streitanfälligen Paragraphen, bei der die Grenzziehungsproblematik zwischen Betriebsausgaben / Werbungskosten (§§ 4, 9 EStG) und Lebensführungskosten mit Sonderausgaben (§§ 12, 10 EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§ 33, § 33a-c EStG) eine zentrale Rolle einnimmt (vgl. im einzelnen Übersicht 9 im Anhang).

83 Ob eine Kapitalgesellschaft eine „Privatsphäre hat, ist eine umstrittene Frage *(vgl. Thiel / Eversberg* (1993), S. 1881 und *Weber-Grellet* (1994), S. 12 ff.). Nach einem neueren BFH-Urteil ist in Änderung der Rechtsprechung dies jetzt zu verneinen (BFH vom 4. 12. 1996, I R 54 / 95, HFR 1997 S. 327). Unabhängig von dieser rechtlichen Frage dürfte ökonomisch nicht ernstlich zweifelhaft sein, daß eine Kapitalgesellschaft – wie jedes anders organisierte Unternehmen – die Aufgabe hat, für die am Unternehmensprozeß beteiligten Personen Einkommen (für letztlich Konsumzwecke) zu schaffen und dieser Personenkreis natürlich eine Privatsphäre aufweist.

84 „Erwerbssicherndes Nettoprinzip" bei *Kirchhof* (1985), S. 328.

85 Vgl. hierzu *Wagner*, F.W. (1991), S. 844 ff. und *ders.* (1992b), S. 291 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Kontrollaufwand und unerwünschtem Eindringen in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen möglich ist. Typische Fälle im Grenzbereich zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre sind die lebensführungsnahen Aufwendungen, insbesondere für Reisen und Bewirtungen, für die Teilnahme an Fachkongressen und Fachtagungen in landschaftlich reizvoller Umgebung, für den Unterhalt von betrieblich / beruflich und privat genutzten Personenkraftwagen, für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- / Arbeitsstätte, für den Umzug und eine doppelte Haushaltsführung, für das häusliche Arbeitszimmer und für Repräsentation, aber auch die Aufwendungen als Sponsor.

Das Problem besteht darin, daß diese Aufwendungen ohne Zweifel ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlaßt sein können, es aber ebenso möglich ist, daß sie aus rein privaten Gründen getätigt werden. Eine eindeutige Trennung ist vielfach überhaupt nicht möglich, würde häufig einen übermäßigen Kontrollaufwand erfordern oder eine nachprüfbare Gewissensforschung voraussetzen, woran ernstlich kaum jemandem gelegen sein kann: Wie ist zu entscheiden, wenn im Rahmen einer betrieblichen / beruflichen Reise auch ein überfälliger Verwandtenbesuch erfolgt oder anläßlich eines Verwandtenbesuchs nebenbei auch eine betriebliche / berufliche Angelegenheit erledigt wird? Wie ist zu klären, ob für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich regelmäßig das eigene Kraftfahrzeug benutzt wurde oder eine Fahrgemeinschaft bestand? Welchem Bereich ist ein Motorschaden, welchem ein Unfallschaden auf dem Weg zur Betriebs- oder Arbeitsstätte zuzuordnen?[86] Das Fachschrifttum zu diesen und ähnlichen Bereich ist unübersehbar, jedes triviale Problem erfordert mindestens ein Buch[87], wobei das steuerliche Ergebnis letztlich vom Darstellungs- und Argumentationsgeschick der Steuer-Erklärenden und dem Verständnis der Prüfenden abhängt.

Als ein möglicher Lösungsweg und zugleich Zauberformel für eine durchgreifende Vereinfachung in diesem Konfliktbereich zwischen Erwerbs- und Konsumbereich gilt vielen die Typisierung und Pauschalierung[88]. Im Rahmen der Typisierung lassen sich Sachverhaltstypisierung und Betragstypisierung unterscheiden: Bei der *Sachverhaltstypisierung* geht es darum, einen bestimmten Sachverhalt in bestimmter Weise einzuordnen. Die *Betragstypisierung* kann in der Weise erfolgen, daß eine offene Pauschalierung erfolgt mit der Möglichkeit des Nachweises höherer Beträge. Eine feste Pauschalierung mit Abgeltungscharakter legt demgegenüber den entsprechenden Betrag entweder in durchschnittlicher Höhe oder in freier Betragsbestimmung fest. Vereinfachungseffekte lassen sich vor allem bei Anwendung fester Pauschalen mit Abgeltungscharakter erreichen mit dem mögli-

---

86 Allein das Fachschrifttum zu diesem Bereich ist kaum übersehbar, die Lösung meist von

87 Als ein exemplarisches Beispiel vgl. das mittlerweile in 4. Auflage erschienene Fachbuch von Gerhard Ramisch, Das häusliche Arbeitszimmer im Steuerrecht, Stuttgart 1996.

88 Vgl. *Isensee* (1976) und *ders.* (1994), S. 3 ff. sowie *Jachmann* (1994), S. 347 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

chen Nachteil, daß tatsächlich höhere Beträge nicht angesetzt werden können. Andererseits beinhalten alle Pauschalierungen stets auch die Gefahr von Mitnahmeeffekten.

Durch Typisierung erscheinen unlösbare Probleme regelbar und inquisitorisches Eindringen in die Privatsphäre mit schwierigen Sachverhaltsermittlungen verzichtbar. Der Verzicht auf die konkrete Sachverhaltsermittlung kann im Einzelfall zum Konflikt mit der Einzelfallgerechtigkeit führen, wobei dies jenseits unbilliger Härten, die durch den Billigkeitserlaß nach § 227 AO zu regeln sind, als Preis für die Praktikabilität hinzunehmen ist.

2. Regelungsansätze

a) Aktuelle gesetzliche Regelung

Die Schwierigkeiten einer klaren Grenzziehung zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre spiegeln sich auch in den derzeitigen Regelungen wider. In Deutschland sind nach der gesetzlichen Regelung Erwerbskosten (Betriebsausgaben, Werbungskosten) in voller Höhe abzugsfähig (§§ 4 V, 9 I EStG), während die dem privaten Lebensbereich zugeordneten Kosten nicht abzugsfähig sind (§ 12 EStG). Von diesen Grundsatzregelungen bestehen Ausnahmen:

- Bestimmte Erwerbskosten sind trotz ihres unbestrittenen Erwerbskostencharakters steuerlich nur beschränkt oder nicht abzugsfähig (§§ 4 V, 9 I EStG).[89] Im einzelnen handelt es sich hierbei um die nicht abzugsfähigen Erwerbsausgaben mit den Untergruppen der „lebensführungsnahen Aufwendungen" und „Strafausgaben". Nicht abzugsfähig sind auch Erwerbsausgaben ohne Empfängerangabe (§ 160I AO).
- Zu den ausnahmsweise abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung zählen die sog. Sonderausgaben (§ 10 EStG), die sich in Billigkeitsregelungen und Fördermaßnahmen unterscheiden lassen, sowie die außerordentlichen Belastungen, die aus Billigkeitsgründen – gegebenenfalls unter Einbehalt einer zumutbaren Eigenbelastung – vom zu versteuernden Einkommen freigestellt werden (§§ 33, 33a-c EStG).
- „Gemischte Aufwendungen" sind grundsätzlich nicht aufteilbar und nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 1 EStG). Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot werden zugelassen, wenn der Privatanteil unbedeutend ist (volle Abzugsfähigkeit bei einem Privatanteil unter 10 %), objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen und gleichzeitig der betriebliche Nutzungsnateil nicht von untergeordneter Bedeutung ist.[90]

---

89 Vgl. hierzu *Kirchhof* (1980), S. 201 ff.

90 Vgl. *Drenseck* (1997), § 12 Rz. 11 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die gegenwärtige gesetzliche Regelung regelt die Zuordnung zur Erwerbs- oder Konsumsphäre zurecht nicht danach, wer die Aufwendungen gezahlt hat, denn dies kann einvernehmlich vereinbart werden.[91] Der Kauf einer Opernkarte bleibt in der Regel private Einkommensverwendung unabhängig davon, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer die Zahlung leistet. Die derzeitige Zuordnung erfolgt vielmehr in zwei Stufen:

- Zunächst werden die Aufwendungen nach Konvention oder nach Erwerbstätigkeit typisierend dem Erwerbs- oder dem Privatbereich zugeordnet, für den als grundsätzliche steuerliche Regelbehandlung steuerliche Abzugsfähigkeit oder Nichtabzugsfähigkeit gegeben ist.
- Auch bei einer Zuordnung zu den Erwerbskosten wird für besondere, lebensführungsnahe Aufwendungen der Erwerbssphäre die Abzugsfähigkeit eingeschränkt oder ausgeschlossen.
- Im Rahmen der Lebensführungskosten werden bestimmte Aufwendungen aus Gründen der Gleichbehandlung, aus Billigkeits- oder Anreizerwägungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen ganz oder teilweise zum steuerlichen Abzug zugelassen.

Die nachstehende Übersicht faßt diese Vorgehensweise nochmals zusammen:

	Steuerliche Abzugsfähigkeit		
Erwerbsaufwendungen • Betriebsausgaben • Werbungskosten	**Regel** volle Abzugsfähigkeit	*Ausnahme* beschränkte Abzugsfähigkeit	*Ausnahme* keine Abzugsfähigkeit
Gemischte Aufwendungen	./.	*Ausnahme* anteilige Abzugsfähigkeit bei leichter und objektiv prüfbarer Trennbarkeit	**Regel** keine Abzugsfähigkeit (Aufteilungsverbot)
Privatausgaben (Lebensführungskosten)	*Ausnahmen* *Sonderausgaben*: volle/beschränkte Abzugsfähigkeit *außergewöhnliche Belastungen*: Abzugsfähigkeit mit zumutbarer Eigenbelastung		**Regel** keine Abzugsfähigkeit

Abb. 11: Steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung

91 Vgl. die als Antwort auf die zum 1. 1. 1996 eingeführte „Dienstwagenbesteuerung" entwickelten Lösungsmodelle in Fom des „Doppelleasing" oder der „Zweivertragsmodelle", mit dem die Praxis der erhöhten Privatanteilsbesteuerung auszuweichen versuchte; der Versuch wurde allerdings durch entsprechende Verwaltungserlasse vom 11. 11. 1996 vereitelt (*BMF-Schreiben* (1996), S. 1934).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

b) Ein Lösungsvorschlag

Legt man das Einordnungsschema des geltenden Rechts zugrunde, so zeigt sich, daß mit der Primärzuordnung zum Erwerbs- oder Konsumbereich noch keine endgültige steuerliche Regelung getroffen wird. Vielmehr kann die mit der Primärzuordnung verbundene steuerliche Regelbehandlung in einer zweiten Stufe durch Ausnahmeregelungen modifiziert werden. Gleichwohl ist unverkennbar, daß mit der Primärzuordnung eine erste Richtigkeitsvermutung zum Ausdruck kommt, welche die Erwartungshaltung der Beteiligten entscheidend prägen und sich unmittelbar auf die Streitbereitschaft der Betroffenen auswirken kann:

- Bei einer Primärzuordnung zum Erwerbsbereich wird jede spätere Einschränkung als benachteiligende Ausnahme empfunden und in jedem einzelnen Fall argumentativ bekämpft.
- Bei einer Primärzuordnung zum Privatbereich wird möglicherweise die Grundsatzentscheidung als allgemeine Benachteiligung gesehen, die bei ihrer Einführung große Widerstände auslöst, aber bei der späteren Anwendung streitvermeidend wirkt. Diese Strategie verspricht vor allem dann Erfolg, wenn eine Gleichbehandlung aller zu erwarten ist und bei der erstmaligen Einführung der Regelung mehr oder weniger großzügige (Abgeltungs)Pauschalen – zweckmäßigerweise mit zeitlicher Befristung – gewährt werden.

Angewandt auf das höchst streitbefangene Problem der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte etwa ist zu erwägen, ob nicht die harte, aber streitvermeidende Grundsatzfestlegung vorzuziehen ist, daß die betriebliche oder berufliche Tätigkeit erst am Arbeitsplatz/Werktor beginnt und damit das leidige Fahrtkostenproblem steuerlich neutralisiert wird.[92]

Stimmt man diesen Überlegungen zu, so läßt sich im schwierigen und stets mißbrauchsanfälligen Grenzgebiet zwischen Erwerbs- und Privatsphäre durchgreifende Vereinfachung nur dann erreichen, wenn im Gesetz eine weitgehend klare und strikte Grenzziehung vorgenommen wird. Die in diesem Bereich weithin gegebene faktische Unmöglichkeit der zweifelsfreien Zuordnung – will man nichtnachprüfbare historische Absichtsforschung betreiben[93] und unangemessenes Eindringen in die Privatsphäre vermeiden – erzwingt den Verzicht auf letztlich vergebliches Bemühen, in diesen Bereich Einzelfallgerechtigkeit verwirklichen zu wollen. Dies öffnet den (Königs)Weg für eine typisierende Zuordnung und pauschalierende Re-

---

92 So auch *Kirchhof* (1994), S. 12. Die im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1999 (BT-Drucksache 13/7480 vom 22. 4. 1997) in § 35II E-JStG 1999 vorgesehene Lösung, mit einer Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen – und damit auch Unfallkosten – , die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten veranlaßt sind, abzugelten (ebenda S. 33, 197), könnte als erster Schritt in diese Richtung interpretiert werden.

93 Ob bei Aufnahme der Tätigkeit eine „Gewinnerzielungsabsicht" bestanden hat, läßt sich nur indiziell bestimmen und hängt damit entscheidend vom Argumentationsgeschick der Steuerpflichtigen und ihrer Berater ab; vgl. auch *Seeger* (1993), S. 37 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gelungen. Abgeltungspauschalen haben hier den größten Vereinfachungseffekt, freilich verbunden mit dem Nachteil, daß tatsächlich höhere Aufwendungen nicht geltend gemacht werden und Mitnahmeeffekte auftreten können. Ein solches Verfahren beschränkt das „Jagdrevier" an kleinen Steuertricks und Steuerrvorteilen und entlastet die Rechtsordnung. Auch die Steuerpflichtigen werden entlastet: Niemand muß mehr, schon um nicht vor dem Fiskus und vor anderen als „dumm" zu gelten, sich an der oftmals teuren Jagd beteiligen.

3. Sonderproblem Schuldzinsenabzug

Vor besondere, selbstgeschaffene Probleme sieht sich die Grenzziehung zwischen betrieblich / beruflichen und privaten Kreditkosten gestellt. Dies beruht auf der seit dem 1. 1. 1974 geltenden Ungleichbehandlung der Schuldzinsen, wonach

- Kreditkosten des Erwerbsbereichs einkommensteuerlich unbeschränkt abzugsfähig sind,
- Kreditkosten, die keinem Erwerbsbereich zuzurechnen sind, aber seit dem 1. 1. 1974 grundsätzlich nicht abzugsfähige Privatausgaben darstellen.

Erste Folgen dieser seinerzeit aus konjunktureller Überhitzung erfolgten Abschaffung des privaten Schuldzinsenabzugs waren wenig später im Bereich der selbstgenutzten Wohnung im Einfamilienhaus zu beobachten.[94] Konnten bis 31. 12. 1973 die Schuldzinsen, die über den im Rahmen der pauschalen Nutzwertbesteuerung als Mietwert angesetzten Grundbetrag hinausgingen, bei den Sonderausgaben angesetzt werden, so entfiel ab dem Jahr 1974 diese Möglichkeit. Dies veranlaßte die Betroffenen, mit nicht immer überzeugenden Sachverhaltsgestaltungen die steuerliche Umwidmung der Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen in Zweifamilienhäuser durchzusetzen, um damit im Rahmen der für Zweifamilienhäuser anzuwendenden Regelbesteuerung „Vermietung und Verpachtung" den Schuldzinsenabzug steuerlich geltend machen zu können. Nachdem sich dieses Phänomen der Umwidmung von Ein- zu Zweifamilienhäusern zum Flächenbrand ausgeweitet hatte und zahllose Gerichtsurteile und Verwaltungserlasse zu diesem Bereich der „unechten Zweifamilienhäuser" ergangen waren, erfolgten in hektischer Folge Änderungen zu der Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums mit letztlich der Lösung, daß das unregelbar gewordene selbstgenutzte Wohnungseigentum – gleichsam in einem Befreiungsschlag – mit Beginn des Jahres 1987 zum steuerlich unbeachtlichen Privatgut erklärt wurde. Damit war das steuerliche Sonderproblem der selbstgenutzten Wohnung gelöst.

Folge dieser gesetzlichen Regelung war nun aber die Entwicklung der sog. Zwei-Konten-Modelle. Diese erlauben es zumindest den vermögensfundierten

---

[94] Zur Entwicklung der Nutzwertbesteuerung der selbstgenutzten Wohnung vgl. *Volz* (1990), S. 53 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Einkommensbeziehern, ihre Schulden mit steuerlicher Wirksamkeit im Erwerbsbereich entstehen zu lassen. Diese Zwei-Konten-Modelle sind in der Praxis mittlerweile sehr verbreitet. Trotz großer Anstrengungen der Finanzgerichte, diese Gestaltungen einzugrenzen, ist bei sorgfältiger und vorausschauender steuerlicher Planung ein wirksames Abwehrmittel nicht in Sicht; über entsprechende Vorlagebeschlüsse beim Großen Senat des Bundesfinanzhofs ist noch nicht entschieden.[95]

Die steuerliche Ungleichbehandlung in dem für viele Betroffene höchst bedeutsamen Bereich der Schuldzinsen stellt sich heute als ein Zentralproblem dar. Seine Lösung kann grundsätzlich auf zwei Wegen erfolgen:

- Durch Einführung eines generellen Verbots des Schuldzinsenabzugs. Auch betrieblich / beruflich veranlaßte Schuldzinsen könnten danach steuerlich nicht mehr als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abgesetzt werden; obwohl damit für unbeschränkt steuerpflichtige Inländer „lediglich" die Vorwegbesteuerung auf Unternehmensebene entfallen würde, ist eine solche Maßnahme in ihren Auswirkungen auf die Kapitalmärkte kaum abschätzbar und mit den derzeitigen internationalen Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereinbar. Damit erscheint dieser Weg zumindest vorläufig verschlossen.
- Ein zweiter – und derzeit wohl allein gangbarer – Weg liegt damit in der Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs.

Solange Guthabenzinsen der Einkommensbesteuerung unterliegen, erscheint der generelle Schuldzinsenabzug und damit die Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs als die konsistentere Lösung.[96]

4. Zwischenergebnis

Die Einsicht, daß im Berührungsbereich von Erwerbs- und Privatsphäre eine den Kriterien der Einzelfallgerechtigkeit stets genügende allgemeine Regelung nicht zu finden ist und ein übermäßiges Eindringen in die Privatsphäre nicht erwünscht, zu kostenintensiv und vielfach nicht einmal erfolgreich sein kann, legt folgende Leitlinien nahe:

(1) Die Zuordnung zur Erwerbs- oder Konsumsphäre ist nicht vorrangig nach der rechtlichen Gestaltung, sondern nach dem wirtschaftlich Bewirkten durchzu-

---

[95] Vorgelegt haben der XI. Senat (BFH vom 28. 6. 1995, XI R 34/93, BStBl. 1995 II S. 877) und der X. Senat (BFH vom 19. 7. 1995, X R 48/94, BStBl. 1995 II S. 882). Zu einer ökonomischen Analyse und einem Lösungsvorschlag vgl. *Siegel* (1996), S. 1496.

[96] Von Finanzrichtern wird zur Wiederherstellung einer steuerlichen Gleichbehandlung die Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs mit Nachdruck gefordert. Im übrigen ist mit der Abzugsfähigkeit von steuerlichen Verzugszinsen der private Schuldzinsenabzug in einem Teilbereich bereits wieder eingeführt worden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

führen. Eine geringe „Grenzüberschreitung" – unter 10% – zum jeweils anderen Bereich könnte grundsätzlich unberücksichtigt bleiben.

(2) Bei einer Mischveranlassung erfolgt die Primärzuordnung zur Konsumsphäre mit der Möglichkeit, den betrieblich / beruflichen Anteil nachzuweisen oder in pauschaler Höhe – als Prozentsatz, in betraglich festgelegter Höhe oder in anderer geeigneter Weise – geltend zu machen.

(3) Der Schuldzinsenabzug ist genell einzuräumen und damit auch für private Schulden wieder einzuführen.

VII. Zusammenfassung und abschließende Bemerkungen

Die Mehrzahl aller Steuerreformen steht auch unter dem Motto „Steuervereinfachung" . Betrachtet man die Reform-Ergebnisse, so führen sie nicht selten zum exakten Gegenteil. Was sind die Gründe: Undurchführbarkeit des Vorhabens, Nicht-Wollen der Beteiligten oder nur eine unzureichende Ursachenanalyse und falsch gewählte Ansatzpunkte? Nur im letzteren Falle besteht begründete Aussicht auf eine Besserung der Lage.

Das Steuerchaos im Rahmen der Unternehmensbesteuerung ist wesentlich durch die Beibehaltung überholter Steuern und die Existenz zahlreicher Systembrüche bedingt, die Steuergefälle schaffen, Steuerausweichhandlungen induzieren und im Gegenzug Abwehrreaktionen seitens der Gesetzgebung, Finanzrechtsprechung und -verwaltung hervorrufen. Da diese Gegenmaßnahmen zumeist nur an den Symptomen ansetzen, nicht aber die eigentlichen Ursachen beseitigen, entsteht ein Teufelskreis immer unverständlicherer und komplizierterer Detailregelungen. Ein Ausstieg aus dieser Komplizierungsspirale fordert grundlegende Reformen in vier Teilbereichen:

1. Bereinigung der Steuerartenvielfalt

Die direkte Unternehmensbesteuerung hat sich auf die Steuerarten Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer zu beschränken. Dies erfordert die dauerhafte Abschaffung der überholten Vermögensteuern für Kapitalgesellschaften und natürliche Personen sowie die Beseitigung der diskriminierenden Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer. Soll das Aufkommensverhältnis von direkten und indirekten Steuern gewahrt werden, wäre der Steuerausfall von der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu decken.

2. Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagenermittlung

Will man an der Besteuerung des Einkommens festhalten, so erfordert dies die Festlegung eines einheitlichen und vollständigen Einkommensbegriffs auf der Basis der Reinvermögenszugangstheorie. Als Regelermittlungsmodell für das Ein-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

kommen ist damit generell der Vermögensvergleich anzuwenden, wobei sachlich begründete Vereinfachungen zugelassen werden. Diese Maßnahme schließt Besteuerungslücken bei privaten Veräußerungsgewinnen und macht insoweit komplizierte Hilfskonstruktionen zur Abwehr unerwünschter Steuergestaltungen überflüssig. Erhalten bleiben damit naturgemäß alle schwierigen Bilanzierungsprobleme und klassischen Streitfelder wie Abschreibungen, Bewertung von Vorräten und Forderungen sowie Ansatz und Bewertung bedingter Verbindlichkeiten und Rückstellungen, allerdings kommen auch keine grundsätzlich neuen Probleme hinzu. Eine durchgreifende Lösung dieser Probleme wäre nur mit dem Übergang von der bisher eher einkommensorientierten zu einer mehr konsumorientierten Einkommensbesteuerung zu erreichen.

3. Vereinheitlichung der Tarifgestaltung

Die bisherige Spreizung der Spitzensteuersätze bei Einkommen- und Körperschaftsteuer ist abzuschaffen. Im Bereich der Einkommensteuer ist der Sondertarif für gewerbesteuerliche Einkünfte zu beseitigen und die Tarifbegünstigung für sog. Veräußerungsgewinne aufzuheben. Pauschalsteuersätze mit subventionellem Charakter sind auf enge Bereiche einzugrenzen und stets zeitlich zu befristen.

4. Klare Grenzziehung zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre

Die bei Durchführung einer direkten Besteuerung unvermeidlich notwendige Grenzziehung zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre ist zur Vermeidung eines unerwünschten Eindringens in die Privatsphäre unter weitgehendem Rückgriff auf Typisierung und Pauschalierung klar zu regeln. Vereinfachung erfordert hier einen gewissen Verzicht auf Einzelfallgerechtigkeit.

Daß dieser Maßnahmenkatalog als Gesamtkonzept durchgeführt wird, steht kaum zu erwarten. Teilschritte in die „richtige" Richtung zur Verwirklichung eines konsistenten Steuersystems sind allerdings möglich:

- Jede Abschaffung einer Steuer vermindert die Regelungsdichte und bringt mehr Licht in den Steuerdschungel. Die Beseitigung historisch überholter, aufwendig zu erhebender und diskriminierender Unternehmenssteuern sowie deren Ersatz durch modernere und leistungsfähigere Steuerarten erhöht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und mindert steuerliche Allokationsverzerrungen.
- Jeder Teilschritt, der im Rahmen der Restrukturierung von Bemessungsgrundlagen und Tarif dort bestehende Diskriminierungen und Bevorzugungen abbaut, trägt dazu bei, daß steuerliche Gestaltungen ihren suggestiven Reiz verlieren und komplizierende Sonderregelungen entfallen können.
- Jeder Teilschritt, der im überaus streitanfälligen Grenzbereich zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre auch mit partiell unbequemen Regelungen gleiches Recht und damit auch gleiches Opfer für alle statuiert, entlastet die Steuerrechtsordnung insgesamt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Teilschritte schaffen noch keine Ideallösung, aber jeder kleine Schritt in die „richtige“ Richtung ist ein Beitrag zu mehr Vereinfachung und schafft die Voraussetzungen für Allokationsverbesserungen und mehr Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Anhang

Übersicht 1

Steuergesetze im Zeitraum 1993 bis 1996

Jahr	Bezeichnung der Gesetze
1993	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) v. 23.6.1993 (BGBl. I S. 944) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 9 Einzelsteuergesetzen)*
	Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnemarkt (Standortsicherungsgesetz - StandOG) v. 13.9.1993 (BGBl. I S. 1569) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 8 Einzelsteuergesetzen)*
	Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJG) v. 17.12.1993 (BGBl. I S. 2118)
	Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (StMBG) v. 21.12.1993 (BGBl. I S . 2310) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 12 Einzelsteuergesetzen)*
	Zweites Gesetz zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms (2. SKWPG) v. 21.12.1993 (BGBl. I S. 2374)
	Gesetz zur Neuordnung des Eisenbahnwesens v. 27.12.1993 (BGBl. I S. 2378) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 7 Einzelsteuergesetzen)*
1994	Sechstes Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I S. 142)
	Gesetz zur sozialen Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit (PflegeVG) v. 26.5.1994 (BGBl. I S. 1014)
	Gesetz zur Förderung des Wohnungsbaues (WoBauFördG 1994) v. 6.6.1994 (BGBl. I S. 1184)
	Zehntes Gesetz zur Änderung des Häftlingshilfegesetzes und anderer Gesetze v. 8.6.1994 (BGBl. I S. 1214)
	Zweites Gesetz zur Bereinigung von SED-Unrecht (2. SED-UnBerG) v. 23.6.1994 (BGBl. I S. 1311)
	Versicherungsbilanzrichtlinien-Gesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I S. 1377)
	Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) v. 24.6. 1994 (BGBl. I S. 1395)
	Drittes Gesetz zur Durchführung versicherungsrechtlicher Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaften v. 21.7.1994 (BGBl. I S. 1630)
	Gesetz über den Wertpapierhandel und zur Änderung börsenrechtlicher und wertpapierrechtlicher Vorschriften (Zweites Finanzmarktförderungs gesetz) v. 26.7.1994 (BGBl. I S. 1749)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Jahr	Bezeichnung der Gesetze
1994	Gesetz zur Reform der agrarsozialen Sicherung (ASRG 1995) v. 29.7.1994 (BGBl. I S. 1890)
	Gesetz über die Errichtung einer Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung v. 2.8.1994 (BGBl. I S. 2018)
	Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 9.8.1994 (BGBl. I S. 2058)
	Gesetz zur Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation (PTNeuOG) v. 14.9.1994 (BGBl. I S. 2325) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 8 Einzelsteuergesetzen)*
	Gesetz über die Entschädigung nach dem Gesetz zur Regelung offener Vermögensfragen und über staatliche Ausgleichsleistungen für Enteignungen auf besatzungsrechtlicher oder besatzungshoheitlicher Grundlage (EALG) v. 27.9.1994 (BGBl. I S. 2624)
	Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28.10.1994 (BGBl. I S. 3267)
1995	Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) v. 11.10.1995 (BGBl. I S. 1250) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 13 Einzelsteuergesetzen)*
	Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohnungs-eigentumsförderung v. 15.12.1995 (BGBl. I S. 1783)
	Zweites Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes im Bereich des Baugewerbes v. 15.12.1995 (BGBl. I S. 1809)
	Gesetz zur Ergänzung des Jahressteuergesetzes 1996 und zur Änderung anderer Gesetze (JStErG 1996) v. 18.12.1995 (BGBl. I S. 1959) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 6 Einzelsteuergesetzen)*
1996	Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes v. 22.3.1996 (BGBl. I S. 526)
	Unfallversicherungs-Einordnungsgesetz v. 7.8.1996 (BGBl. I S. 1254)
	Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 v.12.12.1996 (BGBl. I S. 1851)
	Jahressteuergesetz (JStG) 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I S. 2049) *(umfangreiches Artikelgesetz mit Änderungen in 8 Einzelsteuergesetzen)*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 2

Körperschaftsteuer-Systeme in den EG-Ländern und anderen ausgewählten Staaten (Stand 1. Januar 1997)

Körperschaftsteuer-Systeme	Staaten	Steuersätze in %	Arten und Umfang der Entlastung beim Anteilseigner (natürliche Person)
(1)	(2)	(3)	(4)
„Klassisches System" mit einheitlicher Besteuerung des Gesellschaftsgewinns und mit Besteuerung ausgeschütteter Gewinne beim Anteilseigner	Belgien	39[1]	keine Entlastung beim Anteilseigner
	Dänemark	34[2]	
	Niederlande	35[3]	
	Schweden (seit 1.1.1995)	28	
	Schweiz	3,63 bis 9,8[4]	
	Vereinigte Staaten	35[5]	
System des „ermäßigten" Steuersatzes beim Anteilseigner	Österreich (bis 31.12.1993)	30	Ermäßigung der Einkommensteuer auf Ausschüttungen auf den halben durchschnittlichen Steuersatz
	Österreich (seit 1.1.1994)	34[6]	Definitivkapitalertragsteuer von 25 %; Steuerpflichtige mit einem niedrigeren Grenzsteuersatz können für eine Besteuerung mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz optieren
System der „Teilanrechnung" der auf Ausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners	Frankreich	33 1/3[7]	Anrechnung mit 50 % der Ausschüttung[8]
	Irland	36[9]	Anrechnung mit 21/79 der Ausschüttung[9]
	Italien	53,2[10]	Anrechnung mit 9/16 der Ausschüttung bei Staatssteuer,[11] bei lokaler Steuer sind Ausschüttungen beim Anteilseigner einkommen- bzw. körperschaftsteuerfrei
	Japan	35/37,5[12]	Anrechnung mit 9,4 % bis 16,3 % der Ausschüttung[13]
	Kanada (Ontario)	44,62	Anrechnung mit 16,67 % der Ausschüttung auf die Einkommensteuer des Bundes und der Provinzen
	Portugal	36[14]	Anrechnung mit 60 % der auf die Ausschüttung entfallenden Körperschaftsteuer[9]
	Spanien	35[15]	Anrechnung mit 40 % der Ausschüttung
	Vereinigtes Königreich	33[16]	Anrechnung mit 20/80 der Ausschüttung[9,17]
System des Vollabzugs der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer	Griechenland (bis 31.12.1992)	35	Körperschaftsteuer nur auf Gewinne nach Abzug der Ausschüttung
System der Vollanrechnung	Finnland	28	Vollanrechnung der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner.[9]
	Norwegen	28	Vollanrechnung der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner[9]
System des „gespaltenen" Steuersatzes mit „Vollanrechnung"	Bundesrepublik Deutschland	45[18] 30 auf Ausschüttung	Vollanrechnung der Ausschüttungsbelastung beim Anteilseigner
Dividendenfreistellung	Griechenland (seit 1.1.1993)	35[19]	volle Entlastung beim Anteilseigner
	Schweden (1.1.-31.12.1994)	28	volle Entlastung beim Anteilseigner
Teilweise Dividendenfreistellung	Luxemburg	32[20]	50 % der Dividenden sind von der Einkommensteuer befreit[21]

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

[1] Auf Einkommen über 13 Mio. bfr u.U. ermäßigte Eingangssätze 28 vH, 36 vH und 41 vH.

[2] Normalsatz 34 vH + 10,75 vH Zinszuschlag, falls keine Vorauszahlungen geleistet werden (38 vH); Dividenden sind beim Empfänger bis 34.000 dkr mit 25 vH, darüber mit 40 vH zu versteuern.

[3] Für Gewinnanteile bis 100.000 hfl 36 vH, ab 1998 einheitlich 35 vH.

[4] Progressive Staffelung der Steuersätze nach Rendite (Verhältnis von Ertrag und Kapital); zuzüglich kantonalen Steuern, z.B.. Kanton Zürich 4 vH bis 12 vH. Derzeit wird die Umstellung der Bundes-Körperschaftsteuer – bei Angleichung der Kantonalsteuern – auf einen einheitlichen Steuersatz von 8,5 % erwogen.

[5] Corporation Income Tax des Bundes; auf Einkommen über 10 Mio. US-$, Eingangssatz 15 vH; Zuschlag von 3 vH für Einkommen von 15 bis 18,3 Mio. US-$. Alternative Mindestkörperschaftsteuer. Zuzüglich Körperschaftsteuer der Bundesstaaten.

[6] Mindestkörperschaftsteuer 15.000 öS p.a.

[7] Aufgrund der Steuersätze ergibt sich faktisch eine Vollanrechnung. Derzeit Zuschlag von 10 vH auf die Körperschaftsteuer, der nicht zur Anrechnung führt. Gestaffelte Mindestkörperschaftsteuer. Für Kleinunternehmen (Umsatz < 50 Mio. FF, Anteilseigner zu 75 % nat. Personen) beträgt der KSt-Satz für die ersten 200.000 FF (max. 1/4 des einbehaltenen Gewinns) 19 %. Vergünstigung für Unternehmen auf Korsika.

[8] Mit Einbeziehung der Steuergutschrift in das Einkommen.

[9] Die ersten 50.000 ir£ werden mit 28 vH besteuert. Sondersatz 10 vH für Herstellerbetriebe (Tax Credit 1/18 der Dividende); 25 vH für Erdölförderung.

[10] 37 vH Staatssteuer; 16,2 vH lokale Steuer, die von der Staatssteuer nicht mehr abzugsfähig ist. Die Staatssteuer reduziert sich auf 20 vH, wenn Unternehmen mit einem Reinvermögen von weniger als 500 Mrd. Lire im Zeitraum von 1995 bis 1997 an die Börse gehen. Die Reduktion gilt für drei Steuerperioden. Im Rahmen einer Einkommensteuerreform 1997 soll die anrechenbare Körperschaftsteuer der tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer angeglichen werden.

[11] 9/16 der Bruttodividende (vor Abzug der Kapitalertragsteuer, aber nach lokaler Steuer).

[12] Staatssteuer; Zuschläge auf den Steuerbetrag: Präfekturen-Zuschlag 5 - 6 vH; Gemeindezuschlag 12,3 - 14,7 vH. Für Steuerpflichtige mit einem Gesellschaftskapital bis 100 Mio. ¥ ermäßigen sich die Sätze der Staatssteuer auf 28 vH auf die ersten 8 Mio. ¥ des Gewinns. Der integrierte Steuersatz beträgt ca. 54 vH.

[13] Ohne Einbeziehung der Steuergutschrift in das Einkommen.

[14] Reduktion auf 34 % geplant. Zuzüglich einer Gemeindesteuer von maximal 10 vH, die nicht abzugsfähig ist (in 130 von 305 Kommunen erhoben); besondere Steuersätze für bestimmte Branchen. Seit 1997 Mindeststeuer von 100 - 300 Esc in Abhängigkeit vom Umsatz.

[15] Sondersätze für bestimmte Branchen zwischen 1 und 40 vH. Niedrigerer Eingangstarif: Bei Unternehmen mit einem Umsatz < 250 Mio. Pts, im vorherigen Wj bis 15 Mio. Pts Gewinn: 30 %.
Auf den Kanarischen Inseln beträgt der Steuersatz 21 % bzw. 1 % für begünstigte Unternehmen.

[16] 23 vH auf Einkommen bis 300.000 £; 35,50 vH auf Einkommensteile bis 1,5 Mio. £, danach 33 vH. Bei Ausschüttung werden zusätzlich 20/80 der Dividende als ACT erhoben.

[17] Dividenden werden solange mit 20 vH besteuert, wie die Summe aus Dividenden und sonstigen Einkünften 26.100 £ nicht übersteigt, darüber hinaus findet ein Satz von 40 vH Anwendung.

[18] Zuzüglich 7,5 Solidaritätszuschlag (≙ 48,4 vH).

[19] 40 vH für nicht an der Börse eingeführte Aktiengesellschaften, ausländische Gesellschaften und Banken.

[20] Auf Einkommen über 1,312 Mio. lfr; ermäßigte Eingangssätze 20 vH, 30 vH und 42,6 vH für geringere Einkünfte (mit Grenzberichtigung), zuzüglich 4 vH des Steuerbetrags für Arbeitslosenfonds (≙ 34,32 vH). Der Körperschaftsteuersatz beträgt 1998 voraussichtlich 30 %.

[21] Vorausgesetzt, die ausschüttende Körperschaft ist in Luxemburg voll steuerpflichtig und der Dividendenempfänger wird zur Einkommensteuer veranlagt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 3

Wanderungsbewegungen zwischen den technischen Systemen der Unternehmensbesteuerung in Europa und in ausgewählten Ländern im Zeitraum 1985 - 1996

Wechsel	von	nach
Belgien	Teilanrechnung	Doppelbelastung (seit 01.01.1990)
Dänemark	Teilanrechnung	Doppelbelastung (seit 01.01.1992)
Deutschland	Vollanrechnung	
Finnland	(Teil-)Vollabzug der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage	Vollanrechnung (seit 01.01.1990)
Frankreich	Teilanrechnung	Teilanrechnung mit Wirkung einer Vollanrechnung (seit 01.01.1993)
Griechenland	Vollabzug der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage	Dividendenfreistellung (seit 01.01.1993)
Irland	Teilanrechnung	
Italien	Vollanrechnung	Teilanrechnung (seit 01.01.1995)
Luxemburg	Doppelbelastung	Hälftige Dividendenfreistellung (seit 01.01.1994)
Niederlande	Doppelbelastung	
Österreich	Gespaltener Steuersatz und Tarifermäßigung für Anteilseigner Tarifermäßigung für Anteilseigner	Tarifermäßigung für Anteilseigner (seit 01.01.1989) Definitivkapitalertragsteuer oder Tarifermäßigung für Anteilseigner (seit 01.01.1994)
Portugal	Vollabzug der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage	Teilanrechnungsverfahren (seit 01.01.1989)
Schweden	Doppelbelastung Dividendenfreistellung	Dividendenfreistellung (seit 01.01.1994) Doppelbelastung (seit 01.01.1995)
Spanien	Teilanrechnung	
Vereinigtes Königreich	Teilanrechnung	
Japan	Teilanrechnung mit gespaltenem Steuersatz	Teilanrechnung mit einheitlichem Steuersatz (seit 01.01.1990)
Kanada	Teilanrechnung	
Norwegen	Vollabzug der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage	Vollanrechnung (seit 01.01.1992)
Schweiz	Doppelbelastung	
USA	Doppelbelastung	

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 4

Vermögensteuern für natürliche und juristische Personen im internationalen Vergleich (Stand 1. Januar 1997)

Staaten	Natürliche Personen			Juristische Personen	
	Steuersätze[1] in %	Persönliche Freibeträge[2] in nationaler Währung	Absetzbar bei Einkommensteuer	Steuersätze in %	Absetzbar bei Körperschaftsteuer
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Grundsätzlich keine Vermögensteuer:[3] Belgien, Dänemark, Deutschland, Griechenland, Großbritannien, Irland, Portugal, Kanada, USA, Japan					
Finnland	0,9	1.100.000 Fmk[4] 50.000 Fmk Ehegatte 10.000 Fmk je Kind unter 16 Jahre	nein[5]	-	-
Frankreich	0,5[6] von 4.700.000 FF bis 7.640.000 FF 0,7 von 7.640.000 FF bis 15.160.000 FF 0,9 von 15.160.000 FF bis 23.540.000 FF 1,2 von 23.540.000 FF bis 45.580.000 FF 1,5 über 45.580.000 FF	Tariffreibetrag: 4.700.000 FF Abzug von der Steuer: 1.000 FF je Kind	nein[7]	-	-
Italien[8]	0,75	nur auf Betriebsvermögen	nein	0,75	nein
Luxemburg	0,5	100.000 lfr allgemein 100.000 lfr Ehegatte 100.000 lfr je Kind	nein	0,5[9]	nein
Niederlande	0,8	allgemein 132.000 hfl[10] (unter 27 Jahren: 83.000 hfl) Ehepaare 166.000 hfl 7.000 hfl je Kind bis 18 Jahre 42.000 hfl je Kind 18-27 Jahre	nein[11]	-	-
Norwegen[12]	0,1 bis 110.000 nkr 0,3 von 110.000 nkr bis 310.000 nkr 0,5 über 310.000 nkr	120.000 nkr allgemein, 150.000 nkr mit Kind(ern)	nein[13]	-	-
Schweden	1,5	900.000 skr	nein[14]	-	-

1 Ohne etwaige Sondersätze.

2 Ohne Sonderfreibeträge, z. B. für Alter, Invalidität.

3 In Kanada werden vorwiegend auf kommunaler Ebene verschiedenartige „property taxes" erhoben, die zT den Charakter von Grundsteuern haben. In Japan gibt es eine kommunale Rohvermögensteuer.

4 Auf den Freibetrag wird eine Steuer von 500 Fmk erhoben.

5 Jedoch Plafond für Einkommen- und Vermögensteuer von 70 vH.

6 Betriebsvermögen ist steuerbefreit. Progressive Teilmengenstaffelung. Seit 1995 wird ein Zuschlag von 10 vH erhoben.

7 Jedoch Plafond für Einkommen- und Vermögensteuer von 85 vH.

8 Die Vermögensteuer soll im Rahmen der Einkommensteuerreform 1997 ab September 1997 abgeschafft werden.

9 Die Vermögensteuer soll ab 1998 auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden.

10 Ab 1998 ist die Anhebung der Freibeträge auf 172.000 (215.000) hfl geplant. Die Kinderfreibeträge sollen abgeschafft werden.

11 Jedoch Plafond für Einkommen- und Vermögensteuer von 68 vH.

12 Zuzüglich Kommunalsteuer in Höhe von 1 vH.

13 Jedoch Plafond für Einkommen- und Vermögensteuer von 65 vH.

14 Jedoch Plafond für Einkommen- und Vermögensteuer von 60 vH.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 5

Vermögensteuern für natürliche und juristische Personen im internationalen Vergleich (Stand 1. Januar 1997)

Staaten	Natürliche Personen			Juristische Personen	
	Steuersätze in %	Persönliche Freibeträge in nationaler Währung	Absetzbar bei Einkommensteuer	Steuersätze in %	Absetzbar bei Körperschaftsteuer
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Schweiz (Kanton Zürich)	Kantons- und Gemeindesteuern[1] 0,15 bis 100.000 sfr 0,16 von 100.000 sfr bis 200.000 sfr 0,17 von 200.000 sfr bis 300.000 sfr 0,18 von 300.000 sfr bis 400.000 sfr 0,19 von 400.000 sfr bis 600.000 sfr 0,20 von 600.000 sfr bis 800.000 sfr 0,21 von 800.000 sfr bis 1.000.000 sfr 0,22 von 1.000.000 sfr bis 1.400.000 sfr 0,23 von 1.400.000 sfr bis 1.800.000 sfr 0,24 von 1.800.000 sfr bis 2.200.000 sfr 0,25 von 2.200.000 sfr bis 2.600.000 sfr 0,26 von 2.600.000 sfr bis 3.000.000 sfr 0,27 über 3.000.000 sfr	63.000 sfr allgemein 126.000 sfr für Steuerpflichtige mit Familie (für den Kanton Zürich)	nein	Bundessteuer:[2] 0,825 ‰ Kantons- und Gemeindesteuer: Basissatz: 1,5 ‰ Multiplikator: 1,3 (effektiv zB 1,62 ‰ im Kanton Zürich)	ja (nur bei Bundessteuer)
Spanien	0,2[3] bis 26.780 Ptas 0,3 von 26.780 Ptas bis 53.560 Ptas 0,5 von 53.560 Ptas bis 107.120 Ptas 0,9 von 107.120 Ptas bis 214.240 Ptas 1,3 von 214.240 Ptas bis 428.480 Ptas 1,7 von 428.480 Ptas bis 856.960 Ptas 2,1 von 856.960 Ptas bis 1.713.920 Ptas 2,5 über 1.713.920 Ptas	17 Mio. Ptas allgemein 17 Mio. Ptas Ehegatte 1,5 Mio. Ptas je Kind	nein[4]	-	-
USA	In den meisten Städten und Gemeinden werden nach Bundesstaatengesetzen „Property Taxes" erhoben, die sich zum Teil nur auf Grundvermögen beziehen, meist aber auch anderes materielles Vermögen umfassen. In einigen Bundesstaaten wird auch immaterielles Vermögen erfaßt.				

[1] Progressive Teilmengenstaffelung. Basissätze, die mit kantonalem Multiplikator multipliziert werden, z. B. Zürich: 1,3.

[2] Abschaffung geplant.

[3] Progressive Teilmengenstaffelung.

[4] Jedoch Plafond für Einkommen- und Vermögensteuer von 70 vH.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 6

Gewerbesteuer und ähnliche Steuern im internationalen Vergleich (Stand 1. Januar 1997)

Staaten	Bezeichnung	Steuerpflichtige	Bemessungsgrundlage	Steuersätze bzw. Steuerberechnung
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Keine Gewerbesteuer: Belgien, Dänemark, Finnland, Griechenland, Großbritannien, Irland[1], Niederlande, Norwegen, Portugal, Schweiz, Kanada[2].				
Deutschland	Gewerbesteuer	Gewerbebetriebe	Gewerbeertrag Gewerbekapital	Steuermeßbetrag: 5 % Gewerbeertrag (gekürzt um 48.000 DM bei natürlichen Personen und Personengesellschaften); gestaffelt für die ersten 144.000 DM; 2 ‰ Gewerbekapital (gekürzt um 120.000 DM);[3] Hebesatz (örtlich verschieden): 407 % im Durchschnitt
Frankreich	taxe professionelle (Berufsteuer)	selbständige Tätigkeiten ausschl. Landwirtschaft	Mietwert des Anlagevermögens zzgl. 18 % der Lohnsumme, abzgl. 16% der BemGr	Örtlich unterschiedliche Sätze i.a. zwischen 3 und 30 %; Begrenzung auf 3,5 - 4 % der „Wertschöpfung" in Abhängigkeit vom Umsatz
Italien[4]	Betriebsraumsteuer der Gemeinde	selbständige Tätigkeiten ausschl. Landwirtschaft	Fläche gewerblich genutzter Räume	Örtlich unterschiedliche Sätze je Flächeninhalt in Abhängigkeit von der Gesamtfläche, der Tätigkeitsart, der Einkommenshöhe u.ä.
Japan	Unternehmenssteuer (Enterprise tax)	selbständige Tätigkeiten ausschl. Landwirtschaft	Ertrag	natürliche Personen: 3 - 5,5 % des Ertrags juristische Personen:[5] 6 - 13,2 % des Ertrags
Luxemburg	Gewerbesteuer	Gewerbebetriebe	Gewerbeertrag *Gewerbekapital*[6]	Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer: Steuermeßbetrag: 4 % Gewerbeertrag (gekürzt um 900.000 lfr, bei juristischen Personen um 700.000 lfr); *2 ‰ Gewerbekapital (gekürzt um 2,5 Mio. lfr, bei juristischen Personen um 1,8 Mio. lfr);* Hebesatz (örtlich verschieden): 250 % im Durchschnitt
Österreich[7]	Kommunalsteuer (Lohnsummensteuer)	Gewerbebetriebe und Freiberufler	Lohnsumme	Steuersatz: 3 %
Schweden	Lohnsummensteuer (als Sozialversicherungsbeitrag)	Gewerbebetriebe	Lohnsumme + Eigenabgabe der selbständigen Gewerbetreibenden	Steuersatz: 2,6 %
Spanien	Gewerbesteuer	jede selbständige Tätigkeit ausschl. Landwirtschaft	verschiedene Indikatoren wie zB Lohnsumme, Energieverbrauch, Gewerbefläche, die einen erwarteten Mindestertrag ergeben.	Örtlich unterschiedliche Sätze, mit gemeindlichem Hebesatzrecht. Begrenzung auf 15 % des landesweit geltenden Durchschnittsgewinns
USA (New York)	In den USA können von den Einzelstaaten und Gemeinden sog. Franchise Taxes erhoben werden, die zT Ertragsteuern sind, zT aber auch auf das Gewerbekapital oder die Lohnsumme erhoben werden. In New York werden die „Corporation Franchise (Income) Tax" des Staates New York und die „General Corporation Tax" der Stadt New York erhoben. Bemessungsgrundlagen dieser Steuern in New York können sein: Das Einkommen oder ein Prozentsatz des Kapitals; sie können aber auch als feste Beträge (Mindeststeuern) erhoben werden.			

[1] Bei produzierenden Unternehmen, die dem ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 10 % unterliegen, wird eine Lohnsummensteuer von 1 % bis 1,25 % erhoben.

[2] Die in Kanada vom Bund erhobenen Steuern auf das Kapital von Kapitalgesellschaften und von Kreditinstituten (capital taxes) sind zT mit der Körperschaftsteuer bzw. ihren Zuschlägen verrechenbar und werden hier nicht besonders erwähnt. Das gleiche gilt für die von den kanadischen Provinzen erhobenen Steuern auf das Kapital von Kapitalgesellschaften und Banken (provincial capital taxes).

[3] Die rückwirkende Abschaffung für 1997 ist geplant.

[4] Die Betriebsraumsteuer, die Vermögensteuer und die kommunale Einkommensteuer sollen im Rahmen der Einkommensteuerreform 1997 durch eine echte Gewerbesteuer (Wertschöpfungssteuer) ersetzt werden.

[5] Für Gas- und Elektrizitätswerke sowie verschiedene Versicherungen erfolgt die Besteuerung nach den Bruttoerlösen (1,5 - 1,65 vH).

[6] Seit 1. 1. 1997 abgeschafft.

[7] Die ursprüngliche Gewerbesteuer wurde zum 1. 1. 1994 durch die Lohnsummensteuer ersetzt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 7

Steuerlicher Einfluß auf die Art der Gesellschafter-Vergütung in der Kapitalgesellschaft – Gewinnausschüttung versus Gehaltszahlung an Gesellschafter –

		Gewinnausschüttung	Gehaltszahlung
	Ausgangsgewinn	1.000	1.000
	Gehaltszahlung an Gesellschafter	-	1.000
Ebene der Kapital-gesellschaft	Gewinn vor Steuern	1.000	0
	Gewerbeertragsteuer	- 166,67	-
	zu versteuerndes Einkommen	833,33	
	KSt-Tarifbelastung (45 %)	375,-	
	EK 45	458,33	
	Solidaritätszuschlag bei Vollausschüttung (2,297 % des zvE)	- 19,14	
	EK 45 (neu)	439,19	
	KSt-Minderung (15/55)	+ 19,78	
	festzusetzende KSt	(255,22)	
	Gewinnausschüttung	558,97	0
	Gewinnausschüttung/ Gehaltszahlung	558,97	1.000
	anrechenbare KSt (30/70)	239,56	-
Ebene des Gesell-schafters	zu versteuerndes Einkommen	798,53	1.000
	festzusetzende ESt (53 %)	- 423,22	- 530
	nach Anrechnung verbleibende ESt	- 183,66	- 530
	darauf entfallender Solidaritätszuschlag	- 13,77	- 39,75
	Nettoeinkommen	361,54	430,25

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 8

Steuerliche Auswirkungen einer Gesellschafter-Vergütung in der Personengesellschaft
a) Steuerwirkungen ohne Kappungsregelung
b) Steuerwirkungen mit Kappungsregelungen nach § 32c EStG

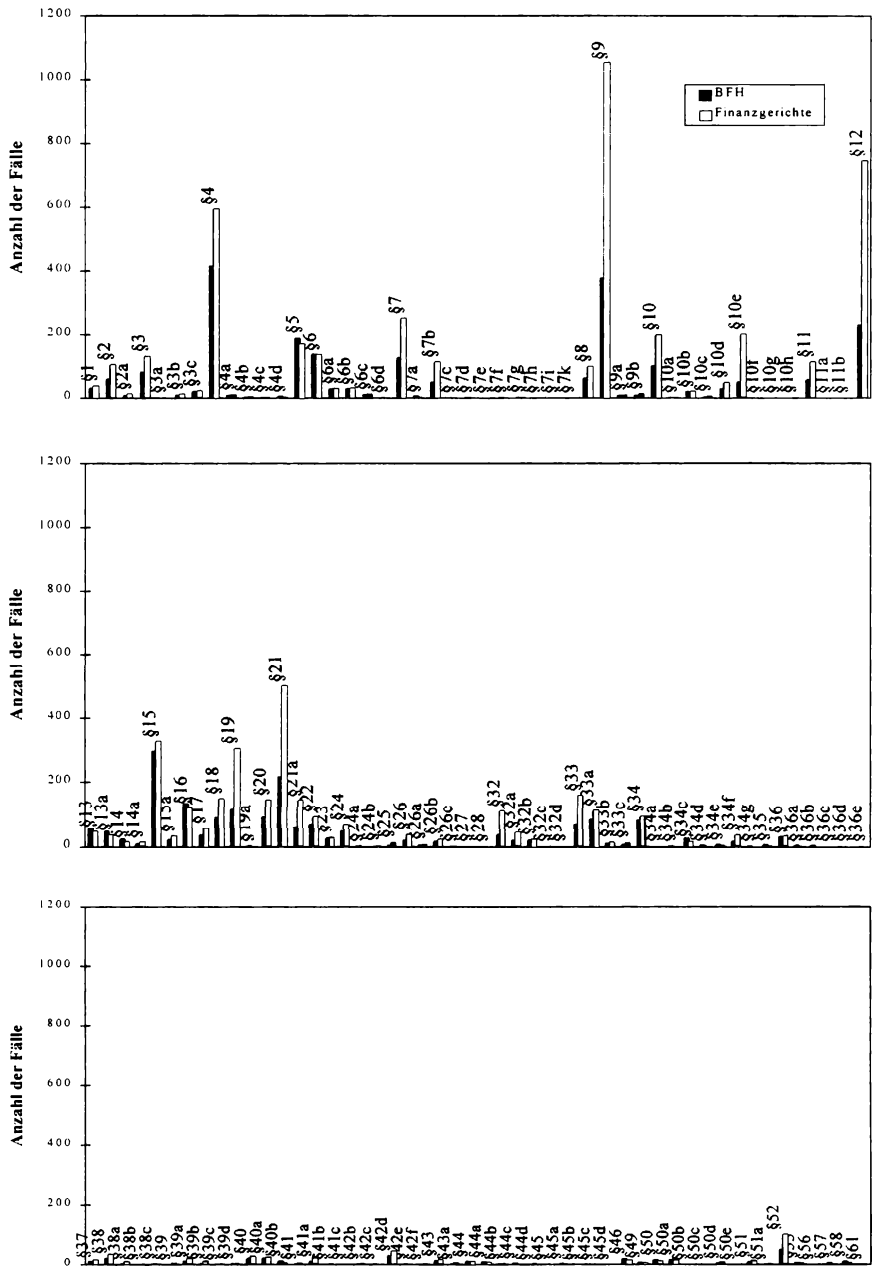
a)	**Personenunternehmung - ohne Kappungsregelung -**	**Sondervergütung als Gewinn vorab**	**Gehalt**	**Differenz**
(1)	Geschäftsführer-Vergütung	1.000	1.000	
(2)	Gewerbeertragsteuer (h=400 %); 0,2 /1,2 = 0,1667)	166,67	–	
(3)	Geschäftsführer-Vergütung nach Gewerbeertragsteuer	833,67	1.000	
(4)	Einkommensteuer (53 %)	- 441,66	- 530	78,33 7,8 %
(5)	Zwischenergebnis	391,67	470	
(6)	Solidaritätszuschlag	33,12	- 39,75	
(7)	Geschäftsführer-Vergütung nach Steuern	358,55	430,25	71,70 7,2 %

b)	**Personenunternehmung - mit Kappungsregelung -**	**Sondervergütung als Gewinn vorab**	**Gehalt**	**Differenz**
(1)	Geschäftsführer-Vergütung	1.000	1.000	
(2)	Gewerbeertragsteuer (h=400 %); 0,2 / 1,2 = 0,1667)	166,67	–	
(3)	Geschäftsführer-Vergütung nach Gewerbeertragsteuer	833,67	1.000	
(4')	Einkommensteuer (47 % / 53 %)	391,67	530	
(5')	Zwischenergebnis	441,66	470	28,34 2,8 %
(6')	Solidaritätszuschlag	- 29,38	- 39,75	
(7')	Geschäftsführer-Vergütung nach Steuern	412,28	430,25	17,97 1,8 %

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Übersicht 9

Anwendungshäufigkeit der EStG-Paragraphen in der Finanzrechtsprechung
(Quelle: Kamps (1996), S. 35 f.)



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Literatur

Andrews, William D. (1974): A Consumption – Type or Cash Flow Personal Income Tax. Harvard Law Review 1974, S. 1113 - 1188.

Arbeitsgruppe für Steuerreform der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (1996): Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts. StuW 1996, S. 203 - 206.

Arbeitsgruppe „Steuerrechtsvereinfachung" (1993): Bericht der von der Finanzministerkonferenz am 22. 4. 1993 eingesetzen Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung, Hannover 1993.

Bareis, Hans Peter (1996): Steuerreform durch Steuersystembereinigungen, in: Baron, Stefan / Handschuch, Konrad (Hrsg.): Wege aus dem Steuerchaos. Aktueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996, S. 29 - 64.

Baron, Stefan / *Handschuch*, Konrad (Hrsg.) (1996): Wege aus dem Steuerchaos. Aktueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996.

Becker, Enno (1940): Die Grundlagen der Einkommensteuer, München / Berlin 1940 (Reprint Herne / Berlin 1982).

– (1928): Handkommentar der Reichsteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern): II 1. Teil §§ 1 - 18, Stuttgart 1928.

Biergans, Enno (1992): Einkommensteuer. Systematische Darstellung und Kommentar, 6. Aufl., München 1992.

BMF (Hrsg.) (1996): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich. Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands vom 30. 7. 1996, S. 1 - 13.

BMF-Schreiben (1996): Steuerliche Behandlung der Privatnutzung eines nach dem „Zwei-Vertrags-Modell" geleasten Kfz. BMF-Schreiben vom 11. 11. 1996, IV B-6-S 2334 - 292 / 96. DStR 1996, S. 1934.

– (1995): Zinsabschlag bei Bausparguthaben – Nullzins-Bauspartarife. BMF-Schreiben vom 22. 2. 1995 – IV B 4 – S 2252 - 46 / 95. BB 1995, S. 652.

– (1994): Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Options- und Finanztermingeschäften an der Deutschen Terminbörse (DTB) und von anderen als Optionsscheine bezeichneten Finanzinstrumenten im Bereich der privaten Vermögensverwaltung, BMF-Schreiben vom 10. 11. 1994, IV B 3 .- S 2256 - 34 / 94. BStBl. 1994 I S. 816.

Borell, Rolf / *Schemmel*, Lothar / *Stern*, Volker (1996): Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit. Bausteine für eine umfassende Reform der Lohn- und Einkommensteuer, Wiesbaden 1996.

– (1986): Steuervereinfachung. Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge, Wiesbaden 1986.

Bühler, Wilhelm / *Kirchhof*, Paul / *Klein*, Franz (Hrsg.)(1994): Steuervereinfachung. Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag, Heidelberg 1994.

Decret an die Stände (1871), den Gesetzentwurf über die directe Besteuerung des Ertrages der Arbeit und des nutzbringend angelegten Vermögens betreffend, vom 15. 12. 1871 (nebst Motiven): in: (Sächsische Landtag-Acten 1871 / 73, Erste Abtheilung, 2. Band, S. 213.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF (1988): Stellungnahme zur Diskussion über die Steuervereinfachung – 29. November 1979 –, in: Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Gutachten und Stellungnahmen 1974 - 1987, Tübingen 1988, S. 303 - 312.

Deutscher Bundestag (1994): Protokoll Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses: „Vereinfachung des Steuerrechts" am 23. 6. 1994 (12. Wahlperiode – 7. Ausschuß – Az.: 2450 – Protokoll Nr. 84).

Drenseck, Walter (1997): § 12 EStG Rz. 11 ff., in: Schmidt, Ludwig (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., München 1997.

Einkommensteuer-Kommission (1994): Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer. BB 1994, Beilage Nr. 24, S. 1 - 20 (nach ihrem Vorsitzenden auch „*Bareis-Kommission*" genannt).

Feit, Armin (1984): Steuerreform durch Steuervereinfachung, in: GFE-BdSt-Tagungsbericht vom 9. November 1984, Bonn 1984, S. 7 - 25.

Fischer, Lutz (1989): Die ertragsunabhängige Besteuerung der Unternehmen – Eine Spezialität des deutschen Steuersystems? DB 1989, S. 389 - 396.

Flick, Hans (1994): Mißbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in: Kirchhof Paul / Offerhaus, Klaus / Schöberle, Horst (Hrsg.): Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik. Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 329 - 346.

Fuisting, Bernhard (1902): Die preußischen direkten Steuern, Band 4, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902.

Gaddum, Johann W. (1986): Steuerreform: Einfach *und* gerecht! Für ein besseres Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1986.

– (1978): Für ein einfaches und gerechtes Steuersystem. Ein Plan zur Reform des Einkommensteuerrechts, Bad Ems 1978.

Gattermann, Hans H. (1987): Steuerpolitik und Steuergesetzgebung aus der Sicht des Finanzausschusses – Strategien für die Steuerzukunft. Stbg 1987, S. 22 - 25.

Haegert, Lutz (1991): Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte. BB 1991, S. 36 - 46.

Hall, Robert E. / *Rabushka*, Alvin (1995): The Flat Tax, 2d. ed., Stanford / California 1995.

Handschuch, Konrad / *Schütte*, Christian (1996): Lafferkurve light. Wirtschaftswoche 1996 Nr. 37, S. 20 - 23.

Haselmann, Detlev / *Schick*, Rainer (1996): Phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen – Das Verwirrspiel im EUGH – Verfahren ist noch nicht beendet, in: DB 1996, S. 1529 - 1532.

Helsper, Helmut (1995): Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz. BB 1995, S. 17 - 25.

Herz, Wilfried (1994): Gefangen im Steuerdschungel. Die Zeit vom 17. 6. 1994, Nr. 25, S. 21 - 22.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Isensee, Josef (1994): Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung. StuW 1994, S. 3 - 14.

– (1976): Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Berlin 1976.

Jachmann, Monika (1994): Zur Anwendung typisierender Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht. StuW 1994, S. 347 - 353.

Kamps, Rainer (1996): Neuralgische Streitfelder in der Finanzrechtsprechung – Eine empirische Analyse, Diplomarbeit Bayreuth 1996.

Kirchhof, Paul (1994): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: Bühler, Wilhelm / Kirchhof, Paul / Klein, Franz (Hrsg.): Steuervereinfachung. Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag, Heidelberg 1994, S. 3 - 20.

– (1988): Empfiehlt es sich, das Steurrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, München 1988, S. F1 – F96.

– (1985): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. StuW 1985, S. 319 - 329.

– (1980): Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten – Begriff, Rechtfertigung, Grenzen –, in: Söhn, Hartmut (Hrsg.): Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 201 - 226.

Klein, Franz (1988a): Die Belastung des Bundesfinanzhofs und Möglichkeiten zur Verbesserung des Rechtsschutzes. DStZ 1988, S. 131 - 134.

– (1988b): Zu den Ursachen der Überbelastung der Finanzgerichte. DStZ 1988, S. 599 - 605.

– (1986): Steuerreform und Steuervereinfachung – vordringliche Aufgabe in der nächsten Legislaturperiode. ZG 1986, S. 245 - 256.

Knobbe-Keuk, Brigitte (1989a): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., Köln 1989.

– (1989b): Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform. DB 1989, S. 1303 - 1309.

Kolvenbach, Paulgerd (1995): Versorgungslohn statt Barlohn. – Ein attraktiver Weg der eigenfinanzierten Vorsorge. DB 1995, Beilage Nr. 13, S. 15 - 18.

Lang, Joachim (1996): Vom Steuerchaos zu einem Steuersystem rechtlicher und wirtschaftlicher Vernunft, in: Baron, Stefan / Handschuch, Konrad (Hrsg.): Wege aus dem Steuerchaos. Aktueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996, S. 117 - 163.

– (Hrsg.) (1995): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995.

– (1994): Wege aus dem Steuerchaos. Stbg 1994, S. 10 - 23.

– (1993): Einkommensteuer – quo vadis? FR 1993, S. 661 - 670.

– (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuches. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993.

– (1990): Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum Europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit. StuW 1990, S. 107 - 129.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1989): Reform der Unternehmensbesteuerung. StuW 1989, S. 3 - 17.

– (1987): Die einfache und gerechte Einkommensteuer. Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Köln 1987.

– (1985): Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Münsteraner Symposium, Band II, Köln 1985.

Loritz, Karl-Georg (1986): Die systemgerechte Einkommenssteuer – ein unerreichbares Ziel? StuW 1986, S. 9 - 20.

Manes, Alfred (1907): Die Einkommensteuer in der englischen Finanz-Politik und -Literatur bis zu William Pitts Tode, in: Adler, G. u. a. (Hrsg.): Festgabe für Wilhelm Lexus zur siebzigsten Wiederkehr seines Geburtstages, Jena 1907, S. 97 - 216.

Mangold, Fritz (1975): Steuervereinfachung und höchstrichterliche Rechtsprechung. DStR 1975, S. 402 - 407.

Meyding, Dietrich (1993): Steuerchaos und kein Ende? Einsparpotentiale durch strukturelle Neuordnung des Steuerwesens. Stbg 1993, S. 550 - 553.

Munnell, Alicia H. (1986): Economic Consequences of Tax Simplification: An Overview, in: Economic Consequences of Tax Simplification. Proceedings of a Conference Held at Melvin Village, New Hamshire, October 1985, S. 1 - 28.

Offerhaus, Klaus (1995): Einfacheres Steuerrecht ist gerechteres Steuerrecht. DSWR 1995, S. 200 - 203.

Osterloh, Laske (1993): Aktuelle Fragen zur „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung" durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung. StuW 1993, S. 342 - 353.

Petersen, Ulrich / *Höpfner*, Eveline (1997): Scheinselbständigkeit – Ein Beitrag zur aktuellen Diskussion –. Die ANGestelltenVERSicherung 1997, S. 65 - 76.

Poß, Joachim (1996): Grundsätze und Perspektiven einer sozialdemokratischen Steuerreformpolitik, in: Baron, Stefan / Handschuch, Konrad (Hrsg.): Wege aus dem Steuerchaos. Aktueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996, S. 165 - 176.

Rädler, Albert J. (1996): Steuerfragen aus der Sicht der Europäischen Union und der Globalisierung – Vision oder Utopie? DStR 1996, S. 1472 - 1475.

Raupach, Arndt (1994): Wege aus dem Chaos, in: Kirchhoff, Paul / Offerhaus, Klaus / Schöberle, Horst (Hrsg.): Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik. Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 309 - 328.

– (1993): Steuergerichtsbarkeit – quo vadis? In: Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hrsg.): 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof. Festschrift, Bonn 1993, S. 163 - 184.

– (1985): Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, Möglichkeiten der Neubesinnung, in: Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts? Münsteraner Symposium, Band 1, Köln 1985, S. 15 - 132.

Raupach, Arndt / *Schencking*, Margret (1990): § 2 EStG, in: Herrmann / Heuer / Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, 21. Aufl., Köln 1950 / 96.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Raupach, Arndt / *Tipke*, Klaus / *Uelner*, Adalbert (Hrsg.) (1985): Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts? Münsteraner Symposium, Band 1, Köln 1985.

Raupach, Arndt / *Uelner*, Adalbert (Hrsg.) (1993): Ertragsbesteuerung. Zurechnung – Ermittlung – Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993.

Rauser, Klaus-Dieter / *Wurzberger*, Rainer / *De Meo*, Francesco (1995): Deferred Compensation. Aktuelle Praxis der Finanzverwaltung bei arbeitnehmerfinanzierten Pensionszusagen. BB 1995, S. 381 - 383.

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) (1996): Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 vom 15. 6. 1996, S. 1 - 8.

Richter, Heinz / *Breuer*, Franz (1994): Rabatte an Arbeitnehmer in der lohnsteuerlichen Praxis. NWB 1994, Fach 6, S. 3595 - 3612.

Rose, Gerd (1993): Die Substanzsteuern. Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Drittes Buch: Die Substanzsteuern, 9. Aufl., Wiesbaden 1993.

– (1992): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Eine Einführung für Fortgeschrittene, 3. Aufl., Wiesbaden 1992.

Rose, Manfred (1996): Argumente für ein konsumbasiertes Einkommensteuersystem ohne Subventionselemente und die Schutzverzinsung (das Existenzminimum) des Kapitals, in: Baron, Stefan / Handschuch, Konrad (Hrsg.): Wege aus dem Steuerchaos. Akueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996, S. 65 - 88.

– (Hrsg.) (1991): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin u. a. 1991.

Schanz, Georg von (1896): Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv 1896, S. 1 - 87.

Scheffler, Wolfram (1996): Besteuerung von Unternehmen. Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 2. Aufl., Heidelberg 1996.

Schmidt, Ludwig (1997): § 15 EStG Rz. 50 ff, in: Schmidt, Ludwig (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., München 1997.

Schneider, Dieter (1994): Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden 1994.

– (1991 / 1992): Einkommensteuer, Konsumsteuer und Steuerreformen der letzten Jahre. Finanzarchiv 1991 / 1992, S. 534 - 557.

– (1978): Steuerbilanzen, Wiesbaden 1978.

Schulte, Horst (1968): Schätzung und Pauschalierung in der deutschen Einkommensteuer, Düsseldorf 1968.

Schwinger, Reiner (1992): Einkommens- und konsumbasierte Steuersysteme. Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung, Heidelberg 1992.

Seeger, Siegbert F. (1993): Die Gewinnerzielungsabsicht – Ein unmögliches Tatbestandsmerkmal, in: Raupach, Arndt / Uelner, Adalbert (Hrsg.): Ertragsbesteuerung. Zurechnung – Ermittlung – Gestaltung, München 1993, S. S. 37 - 50.

Siegel, Theodor (1996): Ökonomische Analyse und steuerrechtliche Prüfung von Zwei- und Mehrkontenmodellen – Zu den Vorlagebeschlüssen des X. und XI. BFH-Senats-. DStR 1996, S. 1496 - 1502.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Sigloch, Jochen (1996): Bauelemente der Unternehmensbesteuerung. Mittelstand und Betriebswirtschaft. Schriftenreihe des BF/M Bayreuth, Band 7, Bayreuth 1996, S. 213 - 231.

– (1995): Einkommensbesteuerung der Unternehmen – Stand und Perspektiven, in: Elschen, Rainer/Siegel, Theodor/Wagner, Franz W. (Hrsg.): Unternehmenstheorie und Besteuerung. Festschrift zum 60. Geburtstag von Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, S. 674 - 702.

– (1990): Verzerrende Wirkungen von Bemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform 1990. StuW 1990, S. 229 - 239.

– (1983): Steuerbegünstigte Kapitalanlagen – Wunschdenken und Wirklichkeit-. Mittelstand und Betriebswirtschaft, Schriftenreihe des BF/M Bayreuth, Bayreuth 1983, S. 103 - 130.

Sigloch, Jochen/*Egner*, Thomas (1996): Steuersätze in Tabellenform – Gegenüberstellung der Steuersätze wichtiger Steuerarten in der Europäischen Union und anderen ausgewählten Ländern –, Mittelstand und Betriebswirtschaft. Schriftenreihe des BF/M Bayreuth, Band 7, Bayreuth 1996, S. 233 - 256.

Söffing, Andreas/*Terhaar*, Thomas (1995): Steuerrechtliche Behandlung der ZinsPfiff-Variante von Bausparverträgen. BB 1995, S. 2450 - 2452.

Söhn, Hartmut (1988): Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung. ZRP 1988, S. 344 - 348.

– (Hrsg.) (1980): Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht – Betriebsausgaben/Werbungskosten – Privatausgaben. Betriebsvermögen – Privatveremögen.- mit einem rechtsvergleichenden Teil, Köln 1980.

Thiel, Jochen (1995): Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis – Das Jahressteuergesetz 1996 wird vorbereitet, in: Lang, Joachim (Hrsg.): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 295 - 318.

Thiel, Jochen/*Eversberg*, Horst (1993): Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das Atlantis des Körperschaftsteuerrechts – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 24. 3. 1993 – I R 131/90 –. DStR 1993, S. 1881 - 1887.

Tipke, Klaus (1994): Vom Konglomerat herkömmlicher Steuern zum System gerechter Steuern. BB 1994, S. 437 - 445.

– (1993a): Die Steuerrechtsordnung Band I: Wissenschaft, organisatorische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln 1993.

– (1993b): Die Steuerrechtsordnung Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 1993.

– (1993c): Die Steuerrechtsordnung Band III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln 1993.

– (1981): Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981.

– (1976): Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerwissenschaftlers. StuW 1976, S. 293 - 310.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1973): Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz. Entstehung, Motivation und Berechtigung, in: Kruse, Heinrich W. (Hrsg.): Festschrift für Heinz Paulick, Köln-Marienburg 1973, S. 391 - 401.

– (1971): Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System? StuW 1971, S. 2 - 17.

Tipke, Klaus / *Lang*, Joachim (1994): Steuerrecht, 15. Aufl., Köln 1996.

Volz, Werner (1990): Die Besteuerung privaten Wohneigentums unter besonderer Berücksichtigung der Selbstnutzung. Eine ökonomische Analyse alternativer Rechtssetzungen, Frankfurt am Main u. a. 1990.

Voß, Reimer (1991): Über vermeintliche und wirkliche Ursachen der Belastung der Finanzgerichte. BB 1991, S. 247.

Wagner, Adolph (1910): Finanzwissenschaft, Band III: Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart, 2. Aufl., Leipzig 1910.

Wagner, Franz W. (1992a): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik. StuW 1992, S. 2 - 13.

– (1992b): Die systemgerechte Besteuerung von Personalleistungen. StuW 1992, S. 291 - 301.

– (1991): Steuersystem und Unternehmenstheorie, in: Ordelheide, Dieter / Rudolph, Bernd / Büsselmann, Elke (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre und Ökonomische Theorie, Stuttgart 1991, S. 75 - 96.

Weber-Grellet, Heinrich (1994): Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft. DStR 1994, S 12 - 17.

Weigelt, Klaus (Hrsg.) (1986): Mehr Gerechtigkeit durch Steuervereinfachung? Arbeitsheft der Konrad-Adenauer-Stiftung, Nr. 11, Wesseling-Eichholz 1986.

Wenger, Ekkehard (1990): Das Quellensteuerexperiment von 1987. Theoretische Einsichten, empirische Befunde und steuerpolitische Schlußfolgerungen. ZBB 1990, S. 177 - 190.

– (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften. Finanzarchiv 1983, S. 207 - 252.

Will-Feld, Waltrud (1985): Steuervereinfachung – ja! Welche ersten Schritte sind zu tun? Stbg 1985, S. 66 - 69.

Winter, Gerhard (1993): Kontokorrent (Zweikontenmodell): in: Raupach, Arndt / Uelner, Adalber (Hrsg.): Ertragsbesteuerung – Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 837 - 843.

Zeitel, Gerhard (1974): Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit, in Bund Deutscher Steuerbeamten / Deutsche Steuergewerkschaft (Hrsg.): Festschrift für Hermann Fredersdorf zum 50. Geburtstag, Düsseldorf 1974, S. 13 - 18.

Zeitler, Franz-Christoph (1994): Steuervereinfachung: Der Weg zum Ziel oder ist der Weg das Ziel? DStZ 1994, S. 705 - 710.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

„In Aufstellung der Grundsätze soll und muß, und kann man auch, strenge consequent seyn, und alles auf das Schärfeste ausspitzen, – ganz anders aber wird es, wenn es zur Anwendung kommt."
(*Claus Kröncke* (1804), S. 356 f.)

„... darf aber die Theorie auch verlangen, dass man in der Praxis die Abweichung von obersten Steuergrundsätzen, deren Richtigkeit allgemein anerkannt wird, nicht so leicht nehme, wie es oft geschieht." (*Adolph Wagner* (1890), S. 301)

Steuerpolitische Ideale – gestern und morgen

Von *Christian Scheer*, Hamburg

Das Formulieren von Grundsätzen „richtiger" oder „guter" Besteuerung – skeptische ältere Autoren sprechen zuweilen von „Grundsätzen wenigst schlechter Besteuerung"[1] – hat vor allem im deutschsprachigen steuerwissenschaftlichen Schrifttum eine lange Tradition, deren Höhepunkt noch immer Fritz Neumarks „Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik" (1970) bilden, ein Werk, dem an Umfang, Sorgfalt und Tiefe auch in der englisch- und französischsprachigen Literatur nichts Vergleichbares gegenübersteht. Kataloge von Steuerprinzipien sind ein fester Bestandteil auch moderner finanzwissenschaftlicher Lehrbücher, und die Berufung auf einen Besteuerungsgrundsatz respektive der Vorwurf der Nichtbeachtung oder Verletzung eines solchen stellt immer noch eines der wirkungsvollsten Argumente in steuerpolitischen Auseinandersetzungen dar. Grundsätzliche Kritik wie bei Lampe („... kaum mehr als langsam verfeinerte Bauernregeln des Kameralismus") ist selten.[2] Steuergrundsätze gelten als Referenzmaßstab zur Beurteilung bestehender Steuern und zur Bewertung von Steuerreformvorschlägen,[3] und in mangelnder Berücksichtigung „der" Besteuerungsgrundsätze wird die zentrale Ursache für Fehlentwicklungen und fehlende Systematik in der Steuerpraxis gesehen.[4]

---

[1] *Say* (1826), tom. 3ème, S. 154.

[2] *Lampe* (1932), S. 501 f.: Die diversen Zusammenstellungen von Steuergrundsätzen und Steuerregeln seien zudem in sich jeweils so heterogen, daß eine gleichzeitige Verwirklichung der formulierten Postulate völlig unmöglich wäre. „Dem Ansehen der Finanzwissenschaft ist damit ernstlich Abbruch getan."

[3] So z. B. das *Gutachten der Steuerreformkommission* (1971) in seinem „Allgemeinen Teil" oder *Franke* (1993).

[4] *Haberstock* (1989) S. 30, sieht die Ursachen in der Lehre von den Steuergrundsätzen selbst: Das Ausbleiben einer umfassenden Neugestaltung des gesamten Steuersystems beruht darauf, daß die Steuerwissenschaften bisher keine im Detail konsistente Systematik der Besteuerungsprinzipien entwickelt haben (womit Haberstock offenbar in erster Linie eine Rangordnung meint).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

In jüngerer Zeit wurden sogar Forderungen laut, analog zur Kodifizierung von „Budgetgrundsätzen" etwa im Haushaltsgrundsätzegesetz bestimmte „Besteuerungsgrundsätze" als verbindliche Regeln (grund-)gesetzlich zu verankern.[5] Etwas Derartiges setzt natürlich voraus, (a) daß es „allgemein anerkannte" Steuerprinzipien" gibt, (b) daß es, sofern diese Grundsätze untereinander nicht konfliktfrei sind, ein anerkanntes Gewichtungsschema gibt und (c) daß diese Grundsätze eindeutige Beurteilungskriterien abgeben, also nicht derart vielfältig auslegbar und „einsetzbar" sind, daß sie nur ein Arsenal darstellen, auf das die unterschiedlichsten Auffassungen und Absichten zur „Rationalisierung" ihrer steuerpolitischen Intentionen zurückgreifen können.[6]

Über „richtige" Besteuerung und „ideale Besteuerungsformen" wird seit Jahrhunderten nachgedacht, die Literatur hierzu ist kaum noch zu erfassen.[7] Dabei kann sicherlich nicht erwartet werden, daß die Leitbilder „richtiger" Besteuerung unabhängig von Zeit und Ort sind; sie werden vielmehr geprägt (a) von dem jeweiligen theoretischen Wissen (oder den Vorstellungen) über die Wirkungen der Besteuerung, (b) von den Anforderungen an das finanzpolitische Instrument „Steuer", den sog. Steuerfunktionen, und (c) generell von dem jeweiligen Staatsverständnis: So macht es einen bedeutenden Unterschied für die steuerpolitischen Ideale, ob der Staat als wohlfahrtsmaximierender Korrektor von Marktversagen gesehen wird oder aber als einnahmenmaximierender Leviathan. Nichts zeigt dies deutlicher als der Vergleich der von *Adolph Wagner* (1890) zusammengestellten „Obersten Steuerprincipien" mit den konstitutionellen Steuerregeln, wie sie *Brennan* und *Buchanan* (1980) entwickeln: Auf der einen Seite bei Wagner[8] der für die deutsche Finanzwissenschaft der Jahrhundertwende kennzeichnende organische Staatsbegriff und geradezu zwangsläufig an der ersten Rangstelle der Besteuerungsprinzipien der „Grundsatz der Ausreichendheit" zur Finanzierung des feststehenden, „notwendigen" öffentlichen Bedarfs.[9] Auf der andereren Seite bei Brennan / Buchanan[10] die Vorstellung, die verfassungsrechtliche Festlegung einer Besteuerungskompetenz des öffentlichen Verbandes sei nichts anderes als die Zuweisung eines Monopolrechtes zur Ausbeutung der jeweiligen Bemessungsgrundlage, und dementsprechend die Formulierung steuerpolitischer Ideale bzw. Verfassungsregeln,

---

5 Vgl. den Vorschlag des Bundes der Steuerzahler, das Leistungsfähigkeitsprinzip in die Verfassung aufzunehmen (*Schemmel / Borell* [1992]), und die Diskussion dieses Vorschlages in der Zeitschrift „Steuer u. Wirtschaft" 1994 und 1995.

6 *Wille* (1981), S. 342, nennt die „pragmatische" Bewertung von steuerpolitischen Vorschlägen anhand eines „loose set of criteria" wegen der Vielfalt der möglichen Argumentationslinien einen „octopus-like approach".

7 Für einen umfassenderen historischen Überblick vgl. etwa *Vogel* (1910), *Jones* (1914), *Groves* (1974) und natürlich *Mann* (1937).

8 *Wagner* (1890), insbes. S. 306.

9 Vgl. auch *Held* (1872), S. 35: „Der Staat nimmt durch Steuern nicht was den Einzelnen kraft ursprünglichen Rechtes gehört, sondern das was er nothwendig braucht, und worauf er ein ursprüngliches Recht hat."

10 *Brennan / Buchanan* (1988), insbes. S. 43 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die mit der Forderung nach bewußter Erosion der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und dem Verzicht auf Steuersatzdifferenzierung bei der Güterbesteuerung in vielfacher Hinsicht dem zuwiderlaufen, was die moderne Finanztheorie zu einer „guten", Effizienzverluste minimierenden Besteuerung sagt.

Mit Blick auf die Ideengeschichte der Besteuerung und der steuerpolitischen „Ideale" von den Scholastikern bis zur heutigen Optimalsteuertheorie und zur Herausstellung der „Entscheidungsneutralität" als „natürliches Ideal der Steuerpolitik" stellt sich eine Reihe von Fragen: Gibt es als „permanente" Anforderungen an die Steuerpolitik einen Kern „zeitloser" Steuerprinzipien, die freilich immer wieder unterschiedlich interpretiert und auch immer wieder neu gewichtet werden? Gibt es um diesen Kern herum Wandlungen in dem Sinne, daß „alte" Grundsätze obsolet werden und aus neuen Problemen und neuen Erkenntnissen „neue" Grundsätze erwachsen? Welche Bedeutung hatten aus den Idealanforderungen hergeleitete steuerreformerische Visionen „idealer Steuern" in der Steuerpolitik der Vergangenheit, welche Rolle werden steuerpolitische Idealkonzeptionen in der Zukunft spielen?

I. Zyklen in der Formulierung idealer Eigenschaften der Besteuerung

Die jahrhundertelange Diskussion der steuerpolitischen Leitbilder weist einen sehr deutlichen Zyklus auf, in dessen Verlauf immer wieder abwechselnd *distributive* Gesichtspunkte („Steuergerechtigkeit") und *allokative* Gesichtspunkte (Minimierung der steuerlichen Verzerrungswirkungen) in den Vordergrund treten. Es sei dies grob und beispielhaft verdeutlicht an 4 Phasen aus der Geschichte steuerlichen Denkens vor allem im deutschen Sprachraum:

(1) In einer *ersten*, in Deutschland etwa *bis zum Beginn des 16. Jh.s* reichenden Phase sind es die *theologischen Schriftsteller* und die *Juristen römischen Rechts*, die Aussagen über die Besteuerung formulieren.[11] Ihre Überlegungen konzentrieren sich auf die Steuerrechtfertigung, auf die Grenzen der Gehorsamspflicht gegenüber der Steuerforderung der weltlichen Gewalt und damit auch auf die moralische Qualifikation der Steuerhinterziehung. Ausgangspunkt ist die Feststellung, daß weltliche Gesetze nur dann im Gewissen verpflichten, wenn sie „gerecht" sind,[12] und in der Folge werden dementsprechend von allen Schriftstellern die einzelnen Aspekte der *„Steuergerechtigkeit"* mit großer Akribie und Kasuistik auf der Basis der aristotelischen austeilenden Gerechtigkeit abgehandelt:[13] die Gesetzgebungskompetenz der erhebenden Gewalt (causa efficiens), der Zweck der Steuer (causa

[11] Umfassend, auch zu den biographischen Daten, *Kehl* (1927).

[12] Vgl. etwa *Thomas von Aquin* (1274), tom 1, 2. quaest. XCVI art. IV, S. 740.

[13] Meist sind es vier rechtfertigende „causae", zuweilen drei, zuweilen auch mehr als vier.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

finalis), das (tarifliche) Maß der Steuer (causa formalis) sowie die Festlegung von Steuersubjekt und Steuergegenstand (causa materialis).[14]

Steuergerechtigkeit *„ex fine"* wird schließlich gegen Ende dieser ersten Phase von den Juristen umrissen mit der Formel, Anlaß bzw. Zweck der jeweiligen Steuer müßten „necessitas et utilitas publica" sein, mit einer Kombination also aus (a) der scholastischen Gemeinwohlformel („bonum commune" im Sinne der Vervollkommnung der menschlichen Natur des einzelnen und zugleich der Garantie von Leben und materieller Existenzgrundlage durch das Gemeinwesen) und aus (b) dem Rechtsbegriff der „necessitas",[15] wie er nicht nur dem römischen Recht eigentümlich war, sondern auch der im Lehnsrecht wurzelnden Sonderstellung der landesherrlichen Steuerforderung gegenüber den Ständen in bestimmten Ausnahmesituationen (Reservatfällen)[16] zugrundegelegen hatte. Mit dieser verrechtlichten Lehre von der „causa finalis" war (jedenfalls theoretisch) zugleich ein gesamtwirtschaftliches Maß für den zulässigen Umfang der steuerfinanzierten Staatstätigkeit gegeben,[17] und man kann insofern in diesen Überlegungen den ersten Schritt auf einem langen Weg sehen, der schließlich zu den „Formeln" für den „richtigen" Budgetumfang bei Umpfenbach (1859), Schäffle (1880), Sax (1887/1927), Wicksell (1896), Dalton (1922), Pigou (1928) u. a. führte.[18]

Als gerechte Steuer im Sinne der *causa materialis* und der *causa formalis* galt fast allen Theologen bis hin zu den Spätscholastikern ebenso wie den in der Tradition des römischen Rechts stehenden Juristen eine proportionale Abgabe entsprechend der individuellen „facultas". Wie ein roter Faden ziehen sich die Forderungen nach Besteuerung „propter facultatem" und in „proportio geometrica" durch die schier unübersehbaren Sammlungen von „consilia", „responsa" und „observationes".[19] „Facultas" stand für das Vermögen (possessiones), und zwar für das Er-

---

14 Vgl. statt vieler etwa *Gabriel Biel* (1501), lib. IV dist. XV quaestio V art. II concl. II lit. F ff. (unpaginiert), und *Antonin von Florenz* (1474) pars 1, tit. XVIII § 2 (unpaginiert).

15 Vgl. hierzu *Stolleis* (1983), S. 113 f. u. 123, der hierin die Verselbständigung der „Staatsräson" und ihre Aufnahme in den Kreis der Rechtsargumente sieht.

16 Gefangenschaft des Landesherrn, Verheiratung einer Tochter des Landesherren u.ä.

17 Bei *Klock* (1651), lib. II cap. LXXX nr. 28 S. 791, wird die Grenze der Staatstätigkeit bereits mit bemerkenswerter *ökonomischer* Argumentation festgelegt, indem Besteuerung im Einklang mit „necessitas" erläutert wird über einen Vergleich des Nutzens der steuerfinanzierten Staatstätigkeit mit dem Nachteil, den die Steuerpflichtigen bei Wegfall der Staatstätigkeit zu befürchten hätten: „... ut non sit majus, cui populus exponitur, & quod patitur ex solutione talis tributi, quam illud, quod timere posset, si ad eam necessitatem ita non contribueret."

18 Vgl. die Nachweise bei *Scheer* (1994), S. 64 ff.

19 Für die Theologen vgl. z. B. *Raymundus de Pennaforte* [† 1275] (1603), lib. II § 15, S. 181; *Lessius* (1605), lib. II cap. XXXIII dub. I n. 6, S. 408; *Suarez* (1619), lib. V cap. XVI n. 1, S. 307; *Lugo* (1642), disp. XXXVI sect. II n. 23 (S. 360).

Für die Juristen vgl. etwa *Bartolus de Saxoferrato* [† 1357] (1590), tom. VIII, nr. 26 (fol. 25); *Petrus Antibolus Allobrogis* (1360), fol. 35 nr. 52; *Petrus de Ubaldis* (um 1470): De collectis fol. 96 b nr. 6; *Obrecht* (1617 b) S. 28; *Besold* (1618), lib. I cap. IV § 7, S. 169; *Klock*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

trag abwerfende Vermögen. Schon das römische Recht hatte die (direkte) Steuer als „onus fructuum" definiert, als Steuer auf das fundierte Einkommen; „steriles" Vermögen wurde mit „Armut" gleichgesetzt. Es war in der Theorie[20] von der Steuer ebenso ausgenommen[21] wie die Bezieher reiner Arbeitseinkommen; eine Steuer auf Arbeitseinkommen wäre ja auch – so fügten die Theologen hinzu – „onus ex onere", da die Arbeit nach Gottes Wort selbst schon Last sei.[22]

Bemerkenswerte Ausprägungen entwickelten sich dabei in der Einstellung der katholischen Moraltheologen zur *Steuerhinterziehung*: Wie erwähnt, betrachteten die mittelalterlichen Theologen ebenso wie viele der nachtridentinischen Autoren weltliche Steuergesetze, sofern sie den Anforderungen der „Gerechtigkeit" entsprachen, als unmittelbar im Gewissen verpflichtende Gesetze. Daneben entwickelte sich aber im Laufe der Zeit auch eine andere Auffassung, die die Steuergesetze als nur mittelbar im Gewissen verpflichtende Poenalgesetze interpretierte:[23] Durch die Steuergesetze entsteht – so diese Sicht – nicht auch die Gewissenspflicht, das zu tun, was die Gesetze vorschreiben, sondern Steuergesetze binden im Gewissen nur mittels der auf ihre Übertretung gesetzten Strafen, die Gesetze schaffen also nur die Gewissenspflicht, im Falle der Entdeckung und Verurteilung die für das Zuwiderhandeln gegen das Gesetz angedrohte Strafe oder Buße zu bezahlen. Die Begründung: Die dem Staat zur Durchsetzung seiner Steueransprüche zur

---

(1634), cap. 17 nr. 5, S. 405, cap. 17 § 48, S. 407; *Klock* (1651), lib. II cap. LXXX nr. 30 u. 39, S. 792; *Faust ab Aschaffenburg* (1641) class. IV cons. LV ord. CCVI, S. 64.

20 Dies schloß freilich eine Besteuerung auch der Vermögenslosen bzw. der Bezieher reiner Lohneinkommen (etwa durch Kopfsteuern) nicht aus, wenn die Geldsteuer mit einer „onus personale" in Verbindung stand. (Vgl. etwa die Fallbeispiele bei *Bartolus de Saxoferrato* (1590), tom. VII, De sacrosanctis ecclesijs. Rubr., lex VI nr. 57, fol. 12; *Baldus de Ubaldis* (1541): De apochis publicis. Rubr. nr. 3, fol. 37 b; *Martinus Laudensis* (um 1440), quaestio CCXXVI fol. 5 b; *Petrus de Ubaldis* (um 1470), fol. 98 b, nr. 50.)

Und *in der Praxis* der Vermögensabgaben der deutschen Städte oder der Reichssteuerprojekte (Gemeine Pfennige) des 15. und 16. Jhdts. sind Mindest(pausch)beträge für Vermögenslose, Dienstboten usw. gang und gäbe.

21 Vgl. etwa den Zusatz des Felicianis de Rubeis de Canino zu *Petrus de Ubaldis* (um 1470), fol. 96 b (statt 80 b) nr. 8; *Petrus Antibolus* (1360), fol. 35 nr. 50; *Mundius a Rodach* (1664), cons. XVIII nr. 75, S. 283; *Klock* (1651) S. 716 f.; *Klock* (1634) cap. XIII §§ 59 ff., S. 309.

Im übrigen wurde in der Literatur auch ein *relativer*, standesbezogener Armutsbegriff vertreten, demzufolge als „pauper" zu gelten hatte, „qui non habet conuenientia ad conditionem sui status". *Natta* (1573), cons. 590, nr. 14, S. 262, (unter Berufung auf Baldus de Ubaldis); *Klock* (1634), cap. XIII, nr. 76, S. 310. Bei *Beetz* (1486), praec. IV exps. III (cap.) IV (unpaginiert), heißt es sogar allgemein, die Steuergesetze müßten nur innerhalb eines Standes in bezug auf Steuermaß und Steuerverteilung auf die einzelnen Zensiten gleich sein.

22 *Nielsen* (1911) S. 52.

23 Die Bezeichnung der Steuergesetze als Poenalgesetze fand ihren Eingang in die Moraltheologie im 13. Jahrhundert, beschränkte sich zunächst aber auf die Fälle ungerechter Bestimmungen. Als allgemeine Sichtweise tritt sie dann in der nachreformatorischen Periode bei dem Augustiner Martin Azpilcueta gen. Navarrus auf und findet schließlich im 18. und 19. Jahrhundert nicht wenig Anhänger. Vgl. die Nachweise bei *Wagner* (1906) S. 15 ff., und *Hamm* (1908), S. 226 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Verfügung stehenden Machtmittel sind so umfangreich, und die weltlichen Steuerstrafen sind so hoch, daß man annehmen muß, der Gesetzgeber erwarte gar nicht die Entrichtung der Steuern allein aus Gewissensgründen, er verlasse sich vielmehr auf seine Zwangsmittel. Die Gesetze sind mithin disjunktiv, d. h. sie lassen die Wahl, entweder das im Gesetz Vorgeschriebene zu tun, die Steuern zu entrichten, oder aber im Falle der Zuwiderhandlung (und Entdeckung) die vorgesehene Strafe auf sich zu nehmen. Der Zweck der Steuergesetze, die Deckung des staatlichen Mittelbedarfes, werde auf beiderlei Weise erreicht.[24] Bemerkenswert erscheint diese Sichtweise vor allem deshalb, weil sie ziemlich genau dem zuweilen kritisierten entscheidungslogischen Ansatz entspricht, auf dem das Grundmodell der neueren Theorie der Steuerhinterziehung (Allingham und Sandmo) aufbaut.

(2) In einer *zweiten*, in Deutschland die Zeit der *kameralistischen Schriften* bis etwa zur Mitte des 17. Jh.s umfassenden Phase kommt es zur Ausprägung mehrerer charakteristischer Steuerideale:

(a) Ein erstes Kennzeichen ist die Formulierung von nicht mehr rechtlich, sondern *wirtschaftlich* begründeten individuellen *und auch* gesamtwirtschaftlichen Obergrenzen der Steuerbelastung durch die Warnung nicht nur vor einer Besteuerung der Substanz, sondern auch vor negativen Anreizeffekten[25] der Besteuerung mit entsprechenden nachteiligen Folgen für Wirtschaftswachstum und staatliche Steuereinnahmen. Verdeutlicht wird dies durch mancherlei Bilder und plastische Vergleiche: „Wann die Hüner gar geschlacht werden, so legen sie nimmer Eyer", ist die wohl bekannteste, auf *Bornitz* (1612)[26] zurückgehende Formulierung. Wer – so *Schröder* (1686) – die Steuern bedenkenlos erhöht, der handelt „wie die wilden schweine [, die] die wurzeln der kräuter aus den gärten unter der erden suchen, und alles umwühlen, und zum künftigen gebrauch die gärten ungestalt und verderblich machen."[27] Und in der wohl drastischsten Formulierung heißt es schlicht: „Wer zuviel schneuzt, zwingt Blut heraus".[28] Besonders beliebt war der Hinweis auf einen Brief des römischen Kaisers Tiberius an Aemilius Rectus, den Präfekten von Ägypten, in dem Tiberius den Steuerpolitiker mit einem Schafhirten vergleicht: Ein guter Hirt beschränke sich darauf, regelmäßig die Wolle zu scheren, während ein schlechter Hirt seine Schafe schlachte und sich so „um künftigen Profit" bringe. Über mehr als hundert Jahre hinweg wird die Sentenz des „tondere pecus, non deglubere" dem Leser kameralistischer Schriften auf oder neben dem Titelblatt auch graphisch durch entsprechende Illustrationen nebst mehr oder weniger holpri-

---

24 *Wagner* (1906) S. 51.

25 Der Holländer Pieter De la Court formuliert dabei in seiner 1662 anonym erschienenen Schrift „Interest van Holland ofte Gronden van Hollands-Welvaren" eine Art inverse Elastizitäten-Regel, wenn er ausführt, man müsse die einzelnen Bevölkerungsklassen um so geringer belasten, je leichter sie durch den Steuerdruck zur Auswanderung veranlaßt werden könnten. Vgl. *Laspeyres* (1862), S. 364.

26 *Bornitz* (1612), lib. IV cap. 3, zit. nach *Mann* (1937), S. 23.

27 *Schröder* (1686) S. 23.

28 *Schröder* (1686) S. 22.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gen Knüttelversen verdeutlicht.[29] *Mirabeau* d.Ä. (1760) greift dann zu einem ganz anderen Bild aus der Tierwelt und vergleicht den „falsch" besteuernden Staat mit dem Pelikan, der sich der Sage nach mit dem Schnabel Wunden zufügt, um seine Jungen mit seinem Blut zu füttern,[30] ein Bild, das den Eindruck vermittelt, als ob der Schaden einer zu hohen Besteuerung ausschließlich beim Gemeinwesen liege.

Letztlich sind diese Warnungen vor zu hoher Besteuerung nichts anderes als das, was mit besonderem Blick auf die Folgen für den Fiskus (und speziell für die Zölle) *Samuel Pufendorf* (1672) durch den Verweis auf das „πλέον ἥμισυ παντός" („Die Hälfte ist mehr als das Ganze") des Griechen *Hesiod* (ca. 700 v. Chr.) zum Ausdruck brachte[31] und was fünfzig Jahre später *Jonathan Swift* (1728) in jenem Satz formulierte, der dann in das deutsche finanzwissenschaftliche Schrifttum als „Steuereinmaleins" eingegangen ist: „in the Business of laying heavy Impositions, Two and Two never made more than One"[32] – all dies lange bevor Arthur Laffer seine „Laffer-Kurve" auf die legendäre Papierserviette malte.[33] Daß Steuerwiderstand sowie Grenzen der Belastbarkeit auch eine Frage der „Steuermentalität" (Schmölders) und der Staatsakzeptanz und damit der „gesellschaftlich-politischen Rahmenbedingungen" sind, bildet einen wichtigen Teil der heutigen Überlegungen zur Steuerumgehung und Steuerhinterziehung[34]. Vorweggenommen wird der Kern dieser Überlegungen durch *Justi* (1766) in seiner Auseinandersetzung mit *Montesquieu* (1748)[35]. Sein gleichzeitiger Versuch, diese Grenzen der Besteuerung (in Abhängigkeit von der „Natur der Staatsform") auch zahlenmäßig zu fixieren,[36] ist einer der berühmtesten in einer langen Reihe derartiger Quantifi-

---

29 Der *Wortlaut* der Sentenz des Kaiser Tiberius wird schon bei *Obrecht* (1617b) S. 12, *Bornitz* (1612), lib. VIII cap. 4, S. 81 f. (vgl. auch *Tautscher* (1947), S. 97), und *Klock* (1651), lib. II cap. LI nr. 7, S. 704, zitiert.

Bekannt geworden ist das *Titelkupfer*, das der Königsberger Verleger Hartung 1752 seinem Neudruck der „Fürstlichen Schatzkammer" von *Schröder* (1686) voranstellte (hierzu *Srbik* (1910) S. 88). Ursprünglich gehörte die Abbildung zu Pescherinus' erstmals 1718 veröffentlichter Abhandlung über den „Generalzehenden", die später den Ausgaben der Schröderschen „Schatzkammer" angefügt wurde. In der steuerhistorischen Literatur so gut wie unbeachtet geblieben ist dagegen, daß eine analoge, wenngleich in Zeichnung und Knüttelversen deutlich abfallende Illustration des Schafhaltungsbeispiels schon mehr als 80 Jahre zuvor den Titel von *Neumayr von Ramsslas* „Von Schatzungen und Steuren sonderbahrer Tractat" (1632) zierte.

30 *Mirabeau* (1760), S. 146: „Imposer avec mesure, avec justice & équité, est non-seulement de devoir moral & naturel, mais encore de nécessité physique et politique, puisque toute imposition désordonnée ruine l'Etat & le fisc, & est semblable à l'opération de cet oiseau fabuleux qu'on suppose se percer le flanc pour nourrir l'avide famille qui l'entoure."

31 Vgl. *Roscher* (1874), S. 317.

32 *Swift* (1728), S. 21.

33 Eine noch wesentlich frühere Version des Satzes, daß niedrigere Steuern sich in höheren Steuereinnahmen auszahlen können, findet sich bei Diomede Carafa in dessen „Memoriale sui doveri del principe" (1476); vgl. *Lotz* (1916), S. 353.

34 Vgl. etwa *Pommerehne / Weck-Hannemann* (1992), S. 458 ff.

35 *Montesquieu* (1748), liv. XIII, chap. XII, S. 296 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zierungen, deren jüngster die vom Bundesverfassungsgericht zur Vermögensteuer (freilich unter dem Aspekt nicht der Durchsetzbarkeit, sondern der Vereinbarkeit mit Art. 14 GG) aufgestellte Formel von der „hälftigen Teilung" darstellt.

(b) Ein *zweites Kennzeichen* dieser zweiten (kameralistischen) Phase in der Entwicklung steuerpolitischer Grundsätze und Ideale ist neben der erwähnten Warnung vor Obergrenzen der Besteuerung die gleichzeitige Propagierung einer *Untergrenze der Besteuerung* im Sinne einer *Mindestbelastung*[37]:

In der wohl ursprünglichen Variante war diese Forderung der Ausfluß der Vorstellung von einer (teilweise) inversen Arbeitsangebotskurve bei Tagelöhnern und Dienstboten. „Zu niedrige" Lebenshaltungskosten erzeugten in dieser Sicht die Gefahr von „Arbeitsscheu und Ausschweifung". Das logische Resultat derartiger Überlegungen war deshalb ein Plädoyer für eine Besteuerung der (Existential-) Konsumgüter, für die Akzise,[38] um so „die wohlfeilheit zu hindern, aus ursachen, damit das gesinde desto treuer sich aufführen möge".[39] Eine gröbere Variante des Grundsatzes von der Anspornwirkung der Besteuerung, die David Hume in seinem Essay „Of Taxes" (1752) als „prevailing maxim among those whom in this country we call ways and means men, and who are denominated Financiers and Maltotiers in France", bezeichnet,[40] vertrat darüber hinaus die Auffassung, jede Zunahme der Steuerlast vergrößere den Fleiß des Volkes proportional. Beliebt war dabei der mit empirischen Beispielen aus Antike, Mittelalter und Gegenwart untermauerte Hinweis auf einen analogen inversen Zusammenhang zwischen dem Klima und der Bodenqualität eines Landes und seinem Produktions- und Handelsvolumen. Warum, so wiederholt noch 1863 McCulloch in seinen Anmerkungen zu Adam Smiths

---

36 *Justi* (1766) S. 394 ff., definiert folgende Grenzen der Besteuerung von Einkünften: in der uneingeschränkten Monarchie 25 %, in der „eingeschränkten Monarchie" hingegen 33 %, weil „die Freyheit die Vergeltung vor solche große Auflagen ist", und in der Republik 17 % (wobei er freilich auch von einem wesentlich geringeren Mittelbedarf in dieser Staatsform ausgeht).

37 Eine andersartig begründete Rechtfertigung einer Mindestbesteuerung auch mittelloser Bürger etwa durch eine Kopfsteuer ergab sich aus der Logik der Äquivalenztheorie der Besteuerung und des Vertragsstaatsgedankens (z. B. in Deutschland um die Mitte des 19. Jh.s), wenn die wesentliche Funktion des Staates in der Abwehr von Bedrohungen für Vermögen *und Leben* seiner Bürger gesehen wurde (siehe unten). Und selbstverständlich haben all diese Überlegungen nichts zu tun mit der Mindeststeuer (alternative minimum tax) etwa im amerikanischen Steuerrecht.

38 Vgl. hierzu etwa *Leibniz* (1715), S. 577; *von der Lith* (1766), S. 16 f.

39 *Pescherinus* (1718), 614 f.; Pescherinus äußerte sich eher kritisch zu diesem Argument, weil er eine Zunahme der „Beschaffungskriminalität" erwartete: „... wird sich das gesinde aber nicht an ein paar groschen accise kehren, und sich deshalb von der bärenhaut abziehen lassen. Es wird sich au contraire um so viel eifriger bemühen, wie es noch ein paar groschen mehr mit huren oder stehlen verdienen möge."

40 So jedenfalls in den Ausgaben bis 1768; in der posthum erschienenen definitiven Ausgabe der „Economic Essays" spricht Hume nur noch von „some reasoners"; *Hume* (1752) S. 83 (im Original zum Teil hervorgehoben).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

„Wealth of Nations“[41] fast wörtlich eine Frage, die schon Hume[42] mehr als hundert Jahre zuvor gestellt hatte, warum sollten künstliche Hindernisse wie eben ein gewisser Mindeststeuerdruck nicht grundsätzlich[43] einen ähnlich positiven Einfluß auf die Höhe des Sozialproduktes ausüben wie der natürliche Nachteil etwa eines unwirtlichen Klimas? In einer dritten, makroökonomischen Variante der Vorstellung von der Schädlichkeit zu niedriger Steuern schließlich treten an die Stelle der Idee eines unmittelbaren steuerlichen Ansporneffektes die kameralistisch-merkantilistischen Vorstellungen von der expansiven Wirkung zunehmenden Geldumlaufs[44] sowie Argumente, die dem Konzept des Haavelmo-Effektes[45] sehr nahekommen.[46]

(c) Es konnte nicht ausbleiben, daß in dieser Epoche, für die „pecunia“ der „nervus rerum“ war, die Erkenntnis von Obergrenzen der Besteuerung zugleich Anlaß zu Überlegungen gab, wie mittelfristig gleichwohl eine Steigerung des Steueraufkommens und der Steuereinnahmen des Staates bewerkstelligt werden könnte. Als Resultat derartiger Überlegungen findet sich vor allem in der zweiten Hälfte der Epoche des Kameralismus der wiederkehrende Hinweis auf den *Zusammenhang* zwischen der zukünftig möglichen *Höhe* des Steueraufkommens und der *Verwendung* der Steuereinnahmen, Gedanken, die Lorenz v. Stein ungefähr hundertfünfzig Jahre später in die Formel kleidete, die Steuerkraft solle die Steuer, die Steuer die Verwaltung und die Verwaltung wieder die Steuerkraft erzeugen, und für die Stein den Begriff *„Grundsatz der Reproductivität des Steuerwesens“* prägte.[47] Wenn der öffentliche Verband aus den Steuereinnahmen gezielt wachstumsfördernde Maßnahmen tätigt, dann wird er – so der steuerpolitische Gehalt dieses Reproduktivitätsgedankens, den der französische Philosoph François de la Mothe le Vayer in seiner 1640 verfaßten „Instruction“ für den Thronfolger (den späteren König Ludwig XIV.) durch den Vergleich mit dem Kreislauf aus Verdun-

---

41 *McCulloch* (1863), Note XXIX, S. 618.

42 *Hume* (1752), S. 84.

43 Schon *Verri* (1781), 112 f. bestritt gerade diesen Analogieschluß. Im übrigen warnte Justi ebenso wie Hume (jedenfalls in den Ausgaben bis 1768) ausdrücklich vor einer steuerpolitischen Überspannung dieses Ansporneffektes.

44 *Justi* (1766), S. 393: „Denn da die Abgaben nicht gar so leicht sind, so suchet man alle möglichen Nutzungen von seinem Vermögen zu genießen. Folglich werden die Gewerbe und die Circulation des Geldes immer mehr erweitert, und die Unthätigkeit und Schläfrigkeit des Volkes verliert sich nach und nach.“

45 *Steuart* (1767) Bd. II, S. 557: „I conclude, that taxes promote industry; not in consequence of their being raised upon individuals, but in consequence of their being expended by the state; that is, by increasing demand and circulation.“

46 Noch 1819 formulierte Adam Weishaupt, der bekannte Gründer des Illuminatenordens, bei seinen Angriffen gegen das Saysche Lob eines Minimalbudgets, selbst hohe und drückende Steuern seien „im Grunde ... weniger schädlich ..., als gar keine, oder zu gemäßigte Auflagen.“ *Weishaupt* (1819, S. 115). Weishaupts Kommentator Frohn (ebd., S. 145) sparte nicht mit sarkastischen Bemerkungen zu dieser These.

47 *Stein* (1885/86) 1. Theil, S. 23, 2. Theil, 1. Abtlg., S. 358.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

stung, Wolkenbildung und Niederschlägen verdeutlicht[48] – bei entsprechender Gestaltung des Steuersystems gleichsam „automatisch" an den Erfolgen einer solchen Wachstumspolitik partizipieren.

In der finanzpolitischen Praxis des absoluten Fürstenstaates des 18. Jh.s war dies ein zentrales Argument für eine umfassende und zugleich nach Güterart und Erhebungsort stark differenzierende Besteuerung des Verbrauches durch die Akzise, die eine wesentlich größere Aufkommenselastizität als die an äußeren Merkmalen und veralteten Bewertungen anknüpfenden Grundsteuern aufwies. Durch ihre Erhebung auf den Märkten und an den Stadttoren bot sie gleichzeitig bestmögliche Ansätze für gezielte strukturpolitische Einflußnahme. Die Besteuerung von Gütern war damit in der Praxis die Grundlage für eine Politik der „indirekten Einnahmensteigerung"[49] durch eine Wirtschaftspolitik, die spätere Autoren oft als „landesfürstliche Wohlfahrtspolitik" charakterisiert haben.[50]

(3) Eine *dritte* große Phase in der Ideengeschichte „guter Besteuerung" nimmt ihren Anfang mit der *systematischen Ausformulierung eines umfänglicheren Kataloges an Steuergrundsätzen*. Gewiß, Listen wünschenswerter (oder eben nicht wünschenswerter) steuerlicher Eigenschaften waren schon in früheren Phasen immer wieder formuliert worden in Gestalt von „cautiones"[51], „maximes fondamentales"[52] oder „Reguln" als „Probierstein"[53] zur Beurteilung der unterschiedlichen Steuerformen und -vorschläge.[54] Keine der früheren Erörterungen erreichte indes-

---

48 Vgl. hierzu *Mann* (1929), S. 60 f.; ein ähnliches Bild z. B. bei *Justi* (1766), S. 392 f. u. 366. Der beliebte Vergleich wurde in der Mitte des 19. Jh.s noch von Louis Bonaparte Napoleon (III.) benutzt; siehe *Girardin* (1852) S. 155.

49 „... dehrowegen ... bitte ich euch mein lieben Successor conserviret die Manifatturen Protegiret sie und flantzet sie fordt ... alsden werdet Ihr sehen wie ... eure accißcasen Merckl: zunehmen an Revenuen", so schrieb der preußische Soldatenkönig Friedrich Wilhelm I. in seinem politischen Testament von 1722; *Küntzel/Haß* (1919), S. 111.

50 Hinzu kam natürlich aus der Sicht der Steuerpolitik als weiterer Vorzug, daß die auf der Produktions- und Umsatzstufe erhobene Besteuerung der Verbrauchsgüter es erlaubte, „indirekt" auch jene sozialen Schichten steuerlich heranzuziehen, die bei der herkömmlichen direkten Besteuerung das alte Privileg der Steuerfreiheit besaßen und denen man dieses Privileg aus politischen Gründen nicht nehmen konnte oder wollte. Vorteilhaft erschien ferner, daß die Akzise es im Gegensatz zu den persönlichen Vermögensabgaben der Städte ermöglichte, ganz auf eine Mitwirkung der Bürger bei der Steuererhebung zu verzichten und „auch auf steuerlichem Gebiete die Bevölkerung in jene passive Untertanenstellung zu drängen, die den absoluten Staat auf allen Lebensgebieten kennzeichnet[e]" (*Erler* (1963), S. 122).

51 *Obrecht* (1617 b), S. 12 ff.

52 *Vauban* (1707), S. 23 f.

53 *Pescherinus* (1718), S. 518 ff.

54 Auch im sog. „Akzisenstreit" in Deutschland im Anschluß an Tenzels unter dem Pseudonym *Teutophilus* (1686) publizierte „Entdeckte Goldgrube in der Akzise" wurde mit vielfältigen Gesichtspunkten „guter" und „schlechter" Besteuerung argumentiert; vgl. hierzu *Inama-Sternegg* (1865).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sen die Prägnanz und vor allem die nachhaltige Wirkung auf den weiteren Verlauf der steuertheoretischen Ideen, die Adam Smiths vier „Maximen“[55] der „Gleichmäßigkeit“ (equality), „Bestimmtheit“ (certainty), „Bequemlichkeit“ (convenience of payment) und „Wohlfeilheit“ (economy in collection) hatten, denen siebzig Jahre später John Stuart Mill das Prädikat „classical“ verlieh, weil sie Allgemeingut im Schrifttum geworden seien.[56] Daß es sich bei diesen klassischen Grundsätzen keineswegs um völlig neuartiges Gedankengut handelt[57] und daß Smith sich wahrscheinlich sehr stark auf die zwei Jahre zuvor anonym erschienenen Überlegungen von Henry Home, Lord Kames, gestützt hat, wird schon in Edwin Cannans Ausgabe des „Wealth of Nations“ (1904) vermerkt.[58] Daß *Justi* (1758, 1762, 1766)[59], *Bielfeld* (1760)[60], *Sonnenfels* (1776)[61] und *Verri* (1771)[62] vor oder gleichzeitig[63] mit Smith durchaus ähnliche Kataloge formuliert haben, ist eher nur dem (deutschsprachigen) Spezialisten der Ideengeschichte der Besteuerung bekannt. Sowohl Smith als auch Justi stellen keine generelle Rangordnung ihrer Grundsätze auf,[64] Justi betont ausdrücklich, alle von ihm aufgestellten sechs Regeln seien „gleich nothwendig“.[65] Smiths Definition von Gleichmäßigkeit[66] ist in der Folge sowohl für eine Steuerverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip als auch für eine Steuerverteilung nach dem Äquivalenzprinzip in Anspruch genommen worden. Unter seinen drei übrigen Besteuerungsgrundsätzen, die zuweilen als „Grundsätze der Logik im Steuerwesen“ bezeichnet[67] und nicht selten eher geringschätzig als

---

55 *Smith* (1776), Book V Chap. II Pt. II, S. 350.

56 *Mill* (1848), S. 802.

57 Vor allem ist es historisch völlig verfehlt, in Smiths Maximen den *erstmaligen* Vorschlag einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu sehen (so *Tresch* [1981], S. 263). – Auf die (keineswegs leicht zu beantwortende) Frage, welches der beiden Steuerverteilungsprinzipien, Leistungsfähigkeitsprinzip oder Äquivalenzprinzip, überhaupt ideengeschichtlich als das ältere zu gelten hat, kann hier nicht eingegangen werden.

58 Vgl. Cannans Anm. 1 in *Smith* (1776), S. 352; ausführlich dann *Mann* (1937), S. 155 f.

59 *Justi* (1758), Bd. II, S. 309 ff.; (1762), S. 23 ff., (1766), S. 361 ff.

60 *Bielfeld* (1760), tom. I chap. 12 § 8.

61 In der 5. Aufl. (1787) S. 262 ff. (Steuergrundsätze) u. S. 42 ff. (Allgemeine Grundsätze eines Finanzsystems).

62 Vgl. *Verri* (1781), S. 87 ff.

63 Smith hatte in seiner Bibliothek ein Exemplar von Bielfelds „Institutions Politiques“ (1760) und ein Exemplar der 2. Auflage von Verris „Meditazioni sulla Economia Politica“ (1772); vgl. *Bonar* (1932), S. 27 u. 190.

64 Allerdings führt *Smith* (1776), S. 351, aus, ein Mangel an Gleichmäßigkeit sei „not near so great an evil as a very small degree of uncertainty.“

65 *Justi* (1762), S. 44; (1766) S. 368. Diese Bemerkung kommt noch nicht vor in dem etwas andersartigen früheren Katalog von Steuerprinzipien in *Justi* (1758), Bd. II, S. 309 ff.

66 „The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state“.

67 *Wagner* (1890), S. 292 u. 304.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

„technische Grundsätze" eingestuft wurden,[68] sind die vielfältigsten Aspekte mit dem im deutschen Schrifttum etwas altfränkisch mit „Wohlfeilheit der Besteuerung" umschriebenen vierten Postulat verbunden. Es umfaßt bei Smith die (von nahezu allen Autoren der Zeit erwähnte) Forderung nach möglichst geringen Erhebungskosten, das Postulat der Vermeidung steuerlicher disincentive-Wirkungen[69] sowie die Forderung nach möglichst geringer Belästigung der Steuerpflichtigen durch „Betriebsprüfungen" u.ä. und faßt all dies schließlich mit einer Formulierung zusammen, die wegen der sprachlichen Anklänge[70] in neuerer Zeit (m.E. zu weitgehend) auch als frühe Forderung nach Minimierung der excess burden gedeutet worden ist.[71]

Die weitere Entwicklung der steuerpolitischen Idealvorstellungen bis in das 20. Jahrhundert hinein steht unter dem Einfluß der „klassischen" Grundsätze. Die Entwicklung weist allerdings sehr deutlich unterschiedliche Merkmale im englischsprachigen Schrifttum auf der einen Seite und in der deutschsprachigen Diskussion auf der anderen Seite auf:

(a) Im englischsprachigen Schrifttum des 19. Jh. zur Besteuerung unterläßt es kaum ein Autor, den Smithschen Katalog der Steuergrundsätze wortgetreu zu rekapitulieren.[72] Bei der anschließenden Erörterung der „Qualität" der einzelnen Steuerarten indessen dominieren dann Steuerwirkungs- bzw. Inzidenzüberlegungen, wenn nicht gar ganz pragmatisch Zweckmäßigkeitsüberlegungen der Vorrang ein-

---

68 *Sandford/Godwin/Hardwick* (1989), S. 25, nehmen die restlichen drei Steuermaximen Smiths als Ausformulierung des Konzeptes der „compliance, administrative and psychic costs" der Besteuerung.

69 Bei *Justi* (1766), S. 366 f. ist dies eine eigene Regel. *Verri* (1781), S. 94, formuliert das Postulat, die Steuer solle nicht die Transaktionskosten erhöhen.

70 „Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the state." Vgl. ferner *Smith*s (1776) Ausführungen im Abschnitt zur Güterbesteuerung (S. 427 ff.).

Die Forderung nach Minimierung der Differenz zwischen dem, was die Bürger zahlen, und dem, was in die Staatskasse fließt, findet sich schon in Verris „Meditazioni" (*Verri* [1781], S. 93). Die Forderung bezieht sich bei Verri aber eindeutig allein auf die Minimierung der Erhebungskosten.

71 *Recktenwald* (1984).

72 So etwa *Ricardo* (1817), wenn auch erst in seinem 12. Kapitel zur land tax (S. 161 ff.); *Mill* (1848), S. 802, beginnt überhaupt seine Überlegungen zur Besteuerung mit dem Abdruck von Smiths „Maximen"; vgl. ferner z. B. *McCulloch* (1852), S. 16 f.; *Cooper* (1830), S. 257 ff. Vgl. aber auch das Verdikt des Amerikaners *Francis A. Walker* (1896), S. 489: „A vast deal of importance has been assigned by English economists to these maxims. They have been quoted over and over again, as if they contained truths of great moment ..." Eine noch schärfere Kritik an Smiths Maximen formulierte im deutschen Schrifttum *Cohn* (1889), S. 448: „Einzelne Klugheitsregeln ... nur ein Abklatsch der Alltagspraxis ..., – äußerlich sorgsam angeordnet und nummeriert; mitten darunter, in der Reihe mit ihnen gestellt, embryonische Andeutungen von großen Prinzipienfragen, deren oberflächliche Erwähnung in bezeichnendem Gegensatze steht zu der Wichtigkeit, mit welcher die Regeln alltäglicher Klugheit vorgeführt werden."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

geräumt wird: „Equality" – so McCulloch – sei „an inferior rule", das Merkmal einer „guten" Steuer sei vielmehr darin zu sehen, „that it is easily assessed and collected, and is, at the same time, most conductive, all things considered, to the public interest."[73]

(b) Deutlich anders Vorgehensweise und Schwerpunkte im deutschen Schrifttum.[74] Daß man in der Erörterung der Besteuerungsgrundsätze nicht einfach Smith folgt, sondern auch an der deutschen kameralistischen Tradition anknüpft, ist selbstverständlich. Mit Akribie und Liebe widmet man sich durch das gesamte 19. Jh. hindurch der Verfeinerung und Erweiterung des Kataloges der „Steuerpostulate". Vor allem aber wird der Zusammenhang zwischen Steuerwirkungen und Steuerverteilung geradezu umgekehrt, die Steuerwirkungen werden aus der Steuerverteilung hergeleitet: Unter allen Grundsätzen „guter" und „richtiger" Besteuerung nimmt die Forderung nach „Gerechtigkeit" bzw. „Gleichmäßigkeit" nicht nur die erste Stelle ein, sie ist der Maßstab, nach dem geurteilt wird, aus ihr werden die unterschiedlichsten „optimalen" Steuersysteme deduziert, und sie ist oft die Basis, von der aus auch die Schlüsse zu den allokativen Wirkungen entwickelt werden: Steuerwiderstand beispielsweise und negative Auswirkungen von Steuern auf die Leistungsbereitschaft werden in erster Linie als Problem der Steuerverteilung, nicht so sehr der Steuerhöhe gesehen. Nur zu gern zitiert man den hübschen Satz des zu seiner Zeit vielgelesenen italienischen Rechtswissenschaftlers *Gaetano Filangieri* (1780), daß es sich mit den Steuern wie mit einem Gewicht verhalte: Ein Mensch könne eine Zentnerlast auf dem Rücken tragen, er breche aber zusammen, wenn man ihm ein Pfund an die Nase hängt. „Auf der Entwicklung dieses einzigen Grundsatzes beruht die ganze Kenntnis der verwickelten Theorie der Finanzen".[75]

(4) War die wissenschaftliche Diskussion „guter" und „richtiger" Besteuerung im deutschsprachigen Schrifttum vom Beginn bis zum Ende des 19. Jh.s bestimmt durch die Frage der „Steuergerechtigkeit", so kam es *nach dem Ende des Ersten Weltkrieges* zu einem nahezu vollkommenen Umschwung zugunsten *effizienzorientierter Leitbilder*, zu einer „Ökonomisierung der Steuerlehre".[76] So wie die Preistheorie die Diskussion des „iustum pretium" längst überwunden habe, so

---

[73] *McCulloch* (1852), S. 18. – Dieser im Vergleich zum deutschen Schrifttum so unkomplizierte „pragmatische Umgang" mit der Lehre von den Steuermaximen ist noch in den 20er und 30er Jahren dieses Jahrhunderts deutlich spürbar etwa im Vergleich der entsprechenden Partien bei *Dalton* (1922), S. 33 ff. und in Hawtreys Bearbeitung von *Armitage-Smiths* „Principles and Methods of Taxation" (1935), S. 41 ff., mit dem 17 Positionen umfassenden Katalog „idealer Postulate" der Allgemeinen und Besonderen Steuerlehre bei *Moll* (1929).

[74] Vgl. ausführlich hierzu *Scheer* (1988) S. 113 ff.

[75] *Filangieri* (1788), S. 376 f. Andeutungsweise findet sich die Überlegung schon z. B. bei *von der Lith* (1751), S. 8 f. Die Wurzeln des Gedankens reichen aber weiter zurück; so weist schon *Hobbes* (1642), chap. XIII, 10, S. 173, in seinen „Philosophical Rudiments" darauf hin, daß die Menschen sich weniger durch eine Steuer selbst als durch deren ungleichmäßige Verteilung beschwert fühlen.

[76] Vgl. hierzu im einzelnen die Nachweise bei *Scheer* (1994), S. 89 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

müsse auch die Steuerlehre endlich das „Glatteis von Subjektivitäten“[77] verlassen und „von der ethischen zur ökonomischen Fragestellung“[78] gelangen, forderten vor allem die Jüngeren unter den deutschen Finanzwissenschaftlern. Hinzu kam der Druck der Probleme einer mit Kriegsfolgelasten, Wiederaufbau und hoher Arbeitslosigkeit kämpfenden Volkswirtschaft, der es nahelegte, der „wirtschaftlichen Seite der Besteuerung“ (wieder) mehr Beachtung zu schenken und die Steuern unter dem Gesichtspunkt ihrer volkswirtschaftlichen Wirkungen und Zweckmäßigkeit zu erörtern[79] und einen „Frontwechsel der Steuerpolitik von der Gerechtigkeitsidee zur Wirtschaftsschonung“ zu fordern.[80]

In der daraus erwachsenden überaus lebhaften Diskussion traten zwei neue Steuerideale hervor: (1) Das eine war der Gedanke einer gezielten steuerpolitischen Einflußnahme auf die volkswirtschaftliche *Kapitalbildung* durch einen adäquaten Umbau des Steuersystems. Intensivierung der Konsumbesteuerung und Veränderung der Einkommensteuer zur (sparbereinigten) „Verbrauchseinkommensteuer“ (Mombert, Schumpeter u.a) waren dementsprechend vielerörterte Vorschläge, um die es allerdings stiller wurde nach der dreitägigen Mammutkonferenz von Bad Eilsen („Kapitalbildung und Steuersystem“ 1929), deren „vornehmstes Ergebnis“ in der Formulierung des Schlußwortes von Bruno Harms „die Zerstörung einer Illusion“ war, der Vorstellung nämlich, daß „mittels radikaler Steuerpolitik“ eine Steigerung des „inneren Kapitalangebotes“ in dem Maße bewirkt werden könne, wie es damals volkswirtschaftlich für erforderlich gehalten wurde.[81] (2) Das zweite Merkmal eines gewandelten steuerpolitischen Idealbildes war das erstaunliche Wiederaufleben des Gedankens einer steuerlichen *Anspornwirkung* der (Unternehmens-) Besteuerung, die Idee einer „steuerlichen Rationalitätenpolitik“ (Hero Möller), die nicht etwa durch einfache Steuervergünstigungen wirkt, sondern die durch die Umstellung von der Ist- auf eine Sollertragsbesteuerung (Rabbethge, Spengler, Aust, Andreae) Produktivitätsfortschritte und technischen Fortschritt induziert, die zwar auch vorher schon möglich gewesen wären, deren Realisierung aber bisher – wie man meinte – ein „zu geringes Ausmaß von spekulativem Erwerbsgeist“ im Wege gestanden habe.

Als Ergebnis unseres (notwendigermaßen nur groben) säkularen Überblickes der Ideengeschichte „guter“ Besteuerung läßt für die unterschiedenen vier Phasen also ein zyklischer Wechsel zwischen überwiegend effizienzorientierten und überwiegend gerechtigkeitsorientierten Leitbildern festhalten. In den Jahren nach dem Zweiten Weltkrieg gewann dann in Deutschland das Leitbild einer die Kapitalbil-

---

77 *Mann* (1926), S. 34.

78 *Gerloff* (1926), S. 450.

79 Nicht ob eine Steuer „gerecht“ oder „ungerecht“ sei, sondern ob sie die Wirtschaft fördert oder schädigt, das sei die zentrale Frage, erklärte 1929 der Herausgeber des „Deutschen Volkswirtes“, Gustav Stolper, in seinem vielbeachteten Reformvorschlag „Ein Finanzplan“; *Stolper* (1929), S. 1323.

80 *Lampe* (1927), S. 1056.

81 Vgl. *Scheer* (1994), S. 95.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

dung fördernden Besteuerung noch einmal an Anziehungskraft, und Ende der 60er Jahre entbrannte eine heftige Grundsatzdebatte über die Sinnhaftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzipes.[82] Das zunehmende Gewicht angebotstheoretischer Sichtweisen in den 70er Jahren und die Beschäftigung der optimal taxation theory mit den allokativen Verzerrungen verschiedener Steuerformen ließen allokative Überlegungen allgemein in der wissenschaftlichen Diskussion schließlich so sehr in den Vordergrund treten, daß Musgrave sich 1987 zu seiner berühmten Frage veranlaßt sah: „what has happened to equity principles in public finance"?[83]

II. Wandlungen in der Formulierung idealer Steuern

Analog zu den wechselnden Ausprägungen und Gewichtungen in der Formulierung von „Besteuerungsgrundsätzen" lassen sich auch in der Beurteilung der einzelnen Steuerarten und in der konkreten Formulierung idealer Steuern oder eines optimalen Steuersystems über die Jahrhunderte hinweg ganz erhebliche Wandlungen und „Beliebtheitszyklen" oder „Produktlebenszyklen" registrieren. Einige Andeutungen müssen genügen:

Der Alleinsteuergedanke[84] übte über die Jahrhunderte hinweg eine erstaunliche Faszination aus, angefangen bei Locke 1691 über die französischen Physiokraten, den SPD-Parteitag von Gotha 1875 und Henry Georges „Single Tax" 1879 bis zur alleinigen Energiesteuer des Franzosen Eugen Schueller[85] 1950 und zu Haberstock[86] 1989. Der Systemgedanke spielte vor allem im deutschen, aber auch im französischen Schrifttum eine bedeutende Rolle, und bis in die jüngere Zeit wurden „rationale" oder „optimale" Steuersysteme konzipiert, die (auch) einem „Steuergrundsatz der Widerspruchslosigkeit" genügen sollen.[87] Und was die einzelnen Steuern betrifft, so ist jede Steuerart, ob Kopfsteuer, (Grund-) Rentensteuer, Vermögensteuer, Ertragsteuer, Einkommensteuer, Besteuerung von Konsumgütern, Luxussteuer oder persönliche Konsumausgabensteuer, im Verlauf der Geschichte steuerlichen Denkens schon einmal (oder mehrfach), allein oder in Kombination mit anderen Steuern, auf das Podest der „idealen" Steuer oder des „optimalen Steuersystems" gehoben worden (und von diesem Podest wieder heruntergezerrt worden):

---

82 Umfassend hierzu *Pohmer/Jurke* (1984), S. 472 ff.

83 Vgl. *Richter/Wiegard* (1993), S. 176 Anm. 6, sowie speziell für die Verbrauchsbesteuerung *Folkers* (1987), S. 122 ff.

84 Für die älteren Projekte und die meist weniger bekannten Vorschläge des 19. Jh.s vgl. immer noch *Dollfus* (1897). Bemerkenswert ist beispielsweise die Vielzahl der Einsteuerprojekte, die vorgelegt wurden, als der französische Regent Philipp Duc d'Orleans 1715 einen öffentlichen Aufruf zur Einreichung von Steuerreformvorschlägen erließ; vgl. *Mann* (1937), S. 130.

85 *Visine* (1955).

86 *Haberstock* (1989), S. 34.

87 Vgl. *Haller* (1978) mit weiteren Nachweisen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die *Kopfsteuer* beispielsweise war noch vor hundertfünfzig Jahren, auf dem Höhepunkt der Idee eines auf die „Nachwächterfunktionen" beschränkten Rechtsstaates, neben der Vermögensteuer ein wesentliches Element der von den Anhängern der Äquivalenztheorie und insbesondere der Assekuranztheorie der Besteuerung entwickelten Idealsteuerkonzeptionen, ein Element, durch das der Schutz des (als gleichwertig zu erachtenden) Lebens eines jeden Bürgers abgegolten werden sollte.[88] Daß Pauschsteuern allokativ ideal wären, unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips aber kaum wünschenswert sind, dies zu erwähnen unterläßt wohl kaum ein finanzwissenschaftliches Lehrbuch unserer Tage. Der von 1990 bis 1993 in Großbritannien unternommene Versuch, eine kopfsteuerartige Abgabe (community charge, poll tax) an die Stelle der kommunalen Grundsteuern (local rates) zu setzen,[89] um auf diese Weise i.S. des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz (Olson) eine stärkere Übereinstimmung von Wahlberechtigten, Steuerträgern und Nutznießern der kommunalen Aktivitäten herzustellen, zugleich die „Kosten" kommunaler Ausgabenbeschlüsse fühlbarer und transparenter zu machen und so die Kommunen in ihrer Finanzpolitik einem stärkeren Rechtfertigungsdruck („accountability") auszusetzen, dieser Versuch stieß bekanntlich bei den britischen Wählern auf wenig Verständnis und Akzeptanz.

Auch (oder vielleicht gerade) die (synthetische) *Einkommensteuer*, die in unserem Jahrhundert als „Königin der Steuern" (Popitz)[90], als „die reinste – und technisch und juristisch schönste – Gestalt des Steuergedankens überhaupt" (Schumpeter)[91] und als „Zentralsonne" eines optimalen Steuersystems (Lampe)[92] gefeiert wurde und die in der Steuerpraxis der meisten Industriestaaten rasch eine führenden Stellung erlangte, weist in ihrer relativ kurzen Ideengeschichte deutliche Höhen und Tiefen auf. In Deutschland verband man im 19. Jh. in den unruhigen Jahren des Vormärzes mit ihr vielfach die Hoffnung auf größere Gleichmäßigkeit der Besteuerung (insbesondere im Vergleich zur alten Grundbesteuerung mit ihren überkommenen Steuerbefreiungen des Adels), sie bildete das steuerliche Ideal mancher Aufrufe, Pamphlete und politischer Denkschriften und war Gegenstand der parlamentarischen Verhandlungen in der Frankfurter Paulskirche 1848/49 und

---

88 Vgl. etwa *Rotteck* (1845), S. 764 u. 770; *v. Moltke* (1846), S. 159 f. u. 389; *Emminghaus* (1866), S. 516 f., sowie den Versuch einer mathematischen Widerlegung der Kopfsteuerrechtfertigung bei *Kröncke* (1804), S. 384 ff. Ähnliche Argumente lagen den Kopfsteuerelementen in den städtischen Steuerordnungen des Mittelalters und in zahlreichen Projekten eines „Gemeinen Pfennigs" im 15. bis 17. Jh. zugrunde.

89 Vgl. hierzu *Barnett/Barrow /Smith* (1991) sowie *Diekmann/Schütz* (1989).

90 *Popitz* (1926), S. 402, wobei er zu Unrecht eine solche Einschätzung der Einkommensteuer bereits bei Adam Smith aus dessen erster Steuermaxime herausliest. Tatsächlich erklärt Smiths Maxime eine Besteuerung *entsprechend* dem Einkommen für wünschenswert, eine Besteuerung *in der Form* der persönlichen Einkommensteuer dagegen lehnt Smith offenkundig ab (vgl. unten Anm. 94).

91 *Schumpeter* (1929), S. 383.

92 *Lampe* (1934 a), S. 222.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

im preußischen Landtag 1847 ff.[93] Auf der anderen Seite stellten ihr wesentliches Merkmal, die Subjektbezogenheit der Bemessungsgrundlage, und die daraus abgeleitete Konsequenz, daß die Steuer „nur unter den bedrückendsten Belästigungen der Staatsbürger, mittelst eines gehässigen Eindringens in die geheimsten Gewerbs= und Vermögensverhältnisse ... zu ermitteln" sei,[94] in den Augen des liberalen Zeitalters ein ganz entscheidendes Negativum dar,[95] so daß ihre Einführung gegen die Widerstände eines individualistischen Gesellschafts- und Staatsverständnisses vielfach erst gegen Ende des 19. Jh.s (Preußen) oder gar erst im 20. Jh. (Frankreich, USA (Bund)) gelang[96]. Wenn die Einkommensteuer dann in den letzten Jahren der Weimarer Republik zur Zielscheibe einer antiliberalen Kritik wird,[97] die in ihr ein „sentimentales Steuerideal" und den Ausfluß der „bürgerlichen Ideale" sieht (O. Spengler) und ihr eine einseitige privatwirtschaftliche Sichtweise und Vernachlässigung der „Pflichten" vorwirft, die der Steuerpflichtige „gegenüber der gesellschaftlichen Wirtschaft zu erfüllen hat" (Andreae),[98] oder wenn Schumpeter die Einkommensteuer als „Steuer des bürgerlichen Liberalismus" sieht, die „mit der Wirtschaftsform und der Mentalität verschwinden [wird], deren steuerpolitisches Kind sie war",[99] so ist dies historisch inkorrekt.[100]

---

93 *Stenographischer Bericht* (1849), S. 5100 ff.; *Teschemacher* (1912).

94 *Bülau* (1856), S. 381. Schon bei *Adam Smith* (1776), S. 375, sind „inquisition into every man's private circumstances" und „endless vexation" Argumente gegen eine Besteuerung der Zinseinkommen. Ebenso deutlich auch *Ricardo* (1817), S. 142, in seiner Ablehnung der Einkommensteuer: „... the obnoxious measure of prying into every man's concerns, and arming commissioners with powers repugnant to the habits and feelings of a free country."

95 Die Abneigung gegen die frühe englische Einkommensteuer und ihre „interference with individual liberty" wird sehr hübsch illustriert durch die Tatsache, daß die in den napoleonischen Kriegen eingeführte Einkommensteuer bald nach dem Friedensschluß von 1815 (zunächst einmal) wieder abgeschafft wurde und daß das Parlament damals verlangte, daß die Steueraufzeichnungen zu vernichten seien. Angeblich soll sich einer der hartnäckigsten Gegner der Steuer, Henry Lord Brougham, persönlich an der Verbrennung von Steuerunterlagen in einem Kamin des Parlamentsgebäudes beteiligt haben. 1939 stellte sich dann heraus, daß die Steuerverwaltung in bester Tradition der Bürokratie auch für diese Steuer Zweitschriften der Steuerregister angelegt hatte, von denen die Aktenvernichter seinerzeit nichts geahnt hatten. Vgl. *Hope-Jones* (1939), S. 4, und *Sabine* (1966), S. 46.

96 Bemerkenswert ist, daß es die *staatliche* Kenntnis der persönlichen Umstände war, die im 19. Jh. an der Einkommensteuer als unerträglich empfunden wurde. In den Jahrhunderten zuvor war regelmäßig ein ähnlicher Einwand fehlenden „Datenschutzes" gegen die ansonsten oft als ideale Abgabe empfundene (persönliche) Vermögensteuer erhoben worden. Damals waren es aber vor allem die Mitmenschen, genauer: die *kaufmännischen Konkurrenten und die Kreditgeber*, deren Informationsgewinn man befürchtete. Eine Veranlagung nach dem Vermögen, so lautet der von den Autoren des 16., 17. und 18. Jh.s unermüdlich vorgetragene Einwand, gefährde den Kredit des Kaufmanns, und *Pescherinus* (1718), S. 536, der u. a. einen Steuergrundsatz der Nichtaufdeckung des Kapitals der Kaufleute und Handwerker formuliert, erläutert seine Forderung freimütig mit den Worten: „Ein Kaufmann braucht allezeit geld, und muß ... öfter mehr credit machen, als sein capital gros ist ...".

97 Vgl. *Scheer* (1984), S. 104.

98 *Andreae* (1928), S. 366.

99 So *Schumpeter* (1929), S. 382 u. 385.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Unbestreitbar ist, daß gerade die letzten Jahrzehnte eine zunehmende Kritik am Ideal der Einkommensteuer gebracht haben,[101] sei es nun der Vorwurf „übertriebener Subjektivität"[102] und dadurch bedingter Kompliziertheit der Einkommensermittlung, sei es die Kritik an einer wachsenden Erosion der Bemessungsgrundlage durch „tax expenditures" in der Interessenvielfalt der modernen Demokratie oder sei es der Vorwurf der Verzerrung der intertemporalen Spar- und Konsumentscheidung. Selbst wenn ihre grundsätzliche Berechtigung als zentrale Steuer bejaht (und nicht für grundlegend andere Formen der persönlichen Besteuerung plädiert) wird, sieht sich die Einkommensteuer lebhafter Detailkritik ausgesetzt, ja es scheint gar so, als werde in unseren Tagen so ziemlich jedes einkommensteuerliche Teilmerkmal, das sich vielfach erst im Laufe der Entwicklung der Steuer herausgebildet hat und früheren Generationen als Errungenschaft galt, in Frage gestellt: Genannt seien nur Ehegattensplitting, direkte Progression mit steigenden Grenzsteuersätzen, Abzug des tatsächlichen Einkunftserzielungsaufwandes nach dem Finalitätsprinzip (ohne Rücksicht auf seine „Notwendigkeit"[103]) und das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer. Als prinzipielles Besteuerungskonzept aber und als wichtigstes Instrument der praktischen Steuerpolitik hat sich die „traditionelle" Einkommensteuer allen Untergangsprognosen Schumpeters und anderer zum Trotze bisher zumindest als äußerst zäh erwiesen, wenngleich es wohl zu weit ginge zu behaupten, sie sei aus allen Angriffen und Reformdebatten verjüngt wie der legendäre Vogel Phönix hervorgegangen.[104]

Daß andererseits auch das in der modernen konzeptionellen Kritik an der Einkommensteuer vorgetragene Ideal einer *„konsumorientierten (Einkommens-)Besteuerung"* ideengeschichtlich auf eine stattliche Anzahl vergleichbarer früherer Idealkonzepte bis hin zu Hobbes zurückblicken kann,[105] wird von den Verfechtern dieser Konzeption meist selbst hervorgehoben.[106] Daß die Idee einer Besteuerung nach Maßgabe der persönlichen Konsumausgaben schon im Reichsabschied von Nürnberg 1466 beschlossen und auf dem Augburger Reichstag von 1518 anläßlich der Beratungen einer allgemeinen Reichssteuer („Gemeiner Pfennig") zur Finan-

---

100 „... gibt es ... keine Abgabeform, die dem Liberalismusideal ferner stünde, als eben diese Einkommensteuer", formuliert *Lampe* (1934 b), S. 628.

101 Vgl. *Groenewegen* (1988), S. 22, und *Pollak* (1987).

102 *Zeitler* (1994), S. 90, spricht für die deutsche Einkommensteuer von „übersteigerte[m] Bestreben nach Einzelfallgerechtigkeit".

103 Im Unterschied zum angelsächsischen Einkommensteuerrecht.

104 Vgl. den Titel der von *Cnossen/Bird* (1990) herausgegebenen Aufsatzsammlung.

105 Prest hat mit Blick auf Irving Fisher, Kaldor und den britischen Meade-Report einen 20-Jahre-Zyklus in der Artikulierung von Vorschlägen einer „konsumorientierten Einkommensbesteuerung" behauptet; vgl. *Creedy* (1984), S. 95.

106 Die Forderung nach Besteuerung entsprechend den Konsumausgaben findet sich nicht erst in Hobbes' „Leviathan" (1651) (so *Rose* (1994), S. 234), sondern schon in Hobbes' „Philosophical Rudiments Concerning Government and Society" aus dem Jahre 1642; *Hobbes* (1642), chap. XIII, 11, S. 174.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zierung eines Feldzuges gegen die Türken beraten wurde, dürfte hingegen weniger bekannt sein.[107] Im übrigen sind zugunsten einer *Konsum(güter)besteuerung* seit den frühen Kameralisten besonders vielfältige Argumente vorgebracht worden. Als vorteilhaft galt die Besteuerung des Verbrauches den absoluten Fürsten und ihren Ratgebern wegen ihrer Unmerklichkeit – einen „heimlichen Dieb" nannte man sie im „Akzisenstreit" – und wegen ihrer Fähigkeit, auch diejenigen zu belasten, die bei der direkten Besteuerung standesbezogene Steuerfreiheiten beanspruchen konnten.[108] Das Argument der „Fähigkeit" der indirekten steuerlichen Belastung der bei der Besteuerung der Einkommensentstehung nicht erfaßten oder erfaßbaren Einkommen als Positivum einer Konsumgüterbesteuerung lebt in unseren Tagen fort in dem Argument, eine alleinige Besteuerung der Einkommensentstehung würde „die Allgemeinheit der Steuerlasten" gefährden, im Hinblick auf das Postulat der Steuergerechtigkeit sei daher zwingend eine Ergänzung durch indirekte Steuern auf den Konsum erforderlich.[109] Das zu Zeiten der Weimarer Republik in Deutschland so optimistisch vorgetragene weitere Argument einer positiven Anreizwirkung der Verbrauchsbesteuerung auf Sparen und Kapitalbildung war bereits oben erwähnt worden, und vor allem in der speziellen Ausprägung als „Luxussteuern" stieß die Besteuerung von Konsumgütern schon bei den frühen Kameralisten im allgemeinen[110] auf eifrige Befürwortung.[111] Für die Steuertheoretiker des ökonomischen Liberalismus wiederum – weniger allerdings für deren juristische Zeitgenossen[112] – war eine Konsumbesteuerung vor allem wegen ihrer „Freiwilligkeit" vorteilhaft,[113] da der Konsument es in der Hand habe, den Betrag seiner Steuer-

---

107 Nach diesen (nicht realisierten) Projekten sollte jeder Reichsbewohner, der zum Sakrament geht, drei Jahre lang jährlich so viel an Steuer entrichten, wie er gewöhnlich in einer Woche verzehrt. Freilich war dieser Vorschlag nicht das Resultat allokativer Überlegungen zur idealen Besteuerung, sondern das Ergebnis eines Suchens nach einer für die Reichsstände akzeptablen und zugleich ergiebigen und in den einzelnen Landesherrschaften leichter als die überdies umstrittene Vermögensabgabe zu berechnenden Besteuerungsform.

Vgl. hierzu *Neue und Vollständigere Sammlung der Reichs=Abschiede* (1747), Bd. 1, S. 206; *Janssen* (1872), S. 985, 987 u. 992.

108 Vgl. oben, Anm. 50.

109 Vgl. etwa *Kirchhof* (1985), S. 324.

110 Natürlich muß an dieser Stelle aber auch auf *Mandevilles* (1714) Verteidigung der „privaten Laster" hingewiesen werden.

111 Vgl. statt vieler etwa *Obrechts* Befürwortung einer Besteuerung jener Güter, „quae ad corrumpendos civium mores, quae ad delicias, quae ad luxum, quae ad libidinem, quae ad pompam spectant ..."; (1617 a), S. 14. Zum Verhältnis der im 17. und 18. Jh. in Europa verstärkt auftretenden Luxussteuern zu den alten Luxusverboten (Kleiderordnungen) vgl. *Stolleis* (1983).

112 Zur juristischen Ablehnung vermeintlich „freiwilliger" Steuern vgl. etwa *Eschenmayer* (1813), S. 54: „Der Beytrag zum Staats-Aufwande soll niemahls in der Willkür des Beytragenden liegen dürfen." Ganz ähnlich *Krehl* (1819), S. 173 f.

113 Bemerkenswert demgegenüber *Krönckes* Einwand gegen die Verbrauchsbesteuerung: „Der Mensch muß den Genuß kennen, nur durch die Aussicht, geniessen zu können, wird er zur Thätigkeit angereizt." (1804), S. 435.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

belastung zu bestimmen.[114] Wenn heute dagegen von „freiwilliger" Besteuerung gesprochen wird, so verbindet sich mit dem Adjektiv „freiwillig" keine positiv zu bewertende Eigenschaft. Die „Freiwilligkeit" mancher moderner Steuern wird vielmehr darin gesehen, daß die Steuer relativ gefahrlos illegal durch Hinterziehung oder relativ einfach legal durch nicht als „Steuerumgehung" (i.S. des § 42 AO) zu qualifizierende Konstruktionen vermieden werden könne.[115] In diesem Sinne wurde im frühen 19. Jh. vor allem der Einkommensteuer die leichte Möglichkeit der Hinterziehung vorgeworfen; die Selbstdeklaration führe die Bürger in Versuchung, und sie begünstige die Steuerpflichtigen „of ‚easy virtue'", denen falsche Angaben nicht Gewissensbisse und Schlaflosigkeit erzeugen.[116]

Auch bemerkenswert *„unkonventionelle" Vorschläge* in der Geschichte steuerpolitischer Ideale erlebten zuweilen eine kometenähnliche Wiederkehr. Dies gilt beispielsweise für Überlegungen, wie menschliche Eitelkeit und Prestigekonsum für eine *ideale Besteuerung ohne Ausweicheffekte* nutzbar gemacht werden könnten: Jonathan Swifts im dritten Teil von „Gullivers Reisen" (1726)[117] entwickelter Vorschlag einer Besteuerung der Frauen[118] nach Maßgabe von „Beauty and Skill in Dressing" (mit Selbstveranlagung) nimmt in dieser Hinsicht sicherlich den ersten Platz ein. Wenig später stellt Justi 1758 / 1766[119] angesichts der von ihm registrierten „verderbten natur unserer heutigen bürgerlichen Verfassungen, welche durch keine andere Triebfeder als durch die Ueppigkeit und durch äußerliche Vorzüge in Bewegung gesetzt werden", Überlegungen an, die Bevölkerung in Klassen einzuteilen und „den Rang, die Kleiderpracht und andere Arten der Verschwendung und der Ueppigkeit nur nach der [sic] Maaße [zu]zulassen, als eine Classe des Volks dem Staate mehr Abgaben entrichtete, als die anderen". Auch der Schöpfer der langlebigen preußischen Klassensteuer von 1820, Johann Gottfried Hoff-

---

114 Statt vieler: *Smith* (1776), book V, chap. II, part II, art. IV, S. 426; *McCulloch* (1852), S. 155; *Eisenhart* (1868), S. 172 ff. Dabei sind natürlich die inzidenztheoretischen Vorstellungen der (englischen) Klassik zu berücksichtigen, denen zufolge eine Besteuerung von Existentialgütern die Lohnbezieher nicht trifft. – Allgemeine Kritik am Argument der „Freiwilligkeit" übt *Mill* (1848), book V, chap. VI, § 1, S. 866.

115 Setzt die erfolgreiche Steuervermeidung „Cleverness" und Beschlagenheit im Steuerrecht voraus, so wird auch von „Dummensteuer" gesprochen.

116 *McCulloch* (1852), S. 121; *Cooper* (1830), S. 261. *Constantin Frantz* (1881), S. 170, stellte mehr auf die *Bereitschaft* zur Hinterziehung ab, und da er die psychologische Hemmschwelle bei direkten Steuern für sehr viel höher hielt als bei indirekten Steuern, formulierte er den „allgemeinen Satz": „die directen Steuern veredeln das Finanzwesen, die indirecten ziehen es in das Gemeine herab; jene schärfen das Rechtsgefühl, diese stumpfen es ab." (Im Original z.T. hervorgehoben.)

117 *Swift* (1726), S. 190.

118 Für Männer sieht das Steuerprojekt, das Gulliver „in a very warm Debate between two Professors" vernimmt, Selbstveranlagung entsprechend den „Qualities of Body and Mind" vor, und zwar u. a. „according to the Number and Nature of the Favours they have received [from the other Sex]; for which they are allowed to be their own Vouchers." *Swift* (1726), S. 189.

119 *Justi* (1758) II, S. 310; (1766), S. 405 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

mann, hat sich von seiner an der sozialen Stellung orientierten Einordnung der Steuerpflichtigen in die Steuerklassen der gestuften Pauschsteuer einen geringen Steuerwiderstand, wenn nicht gar freiwillige steuerliche Höherstufungen[120] wegen des Prestigeeffektes der Zugehörigkeit zu einer „hohen" Steuerklasse erhofft.[121] Und die jüngst von *Ng* (1987) „entdeckte" Möglichkeit einer „lastenfreien" Steuer auf ausschließlich ihres hohen Preises wegen gekaufte Prestigeobjekte (Perlen, Diamanten) hat bereits *John Stuart Mill* (1848)[122] von dem Schotten *John Rae* (1834)[123] übernommen und vorgetragen (ohne daß Ng sich seiner Vorgänger bewußt ist).

III. „Alte" und „neue" Besteuerungsgrundsätze

Der Blick in moderne steuerwissenschaftliche Lehrbücher zeigt, daß J.S. Mills oben zitierte Feststellung noch heute gilt und Adam Smiths Maximen von 1776 auch in der englischsprachigen Literatur in nahezu unveränderter Form wörtlich oder sinngemäß als „der" Katalog der Besteuerungsgrundsätze präsentiert werden.[124] Steuergerechtigkeit, Minimierung der Steuerentrichtungs- und Steuererhebungskosten und größtmögliche Vermeidung von negativen Anreizeffekten, all dies kann als eine Art zeitloser Kern der Steuerpostulate gelten. Steuerpolitische Ideale werden aber – so war eingangs gesagt worden – auch geprägt durch das steuertheoretische Wissen und durch die erwarteten Steuerfunktionen. Schon deshalb muß es auch „alte" und „neue" Besteuerungsgrundsätze geben.[125] Zu den ehemals viel diskutierten steuerpolitischen Gesichtspunkten, die heute keine Rolle mehr spielen, gehören beispielsweise die oben erwähnte Idee einer wirtschaftlichen Anspornwirkung der Besteuerung oder das Postulat einer Verteilungsneu-

---

120 *Dieterici* (1875), S. 412, berichtet aus den Beratungen des preußischen Staatsrates vom 24. 4. 1820 von dem Vorschlag, „in einer angemessenen Bekanntmachung ... den wohlhabenden und reicheren Theil der Bevölkerung aufzufordern, sich freiwillig in eine höhere Klasse zu setzen und darin zu steuern."

121 Zwanzig Jahre später mußte er indessen eingestehen, daß diese Erwartung unrealistisch gewesen war. Der Steuerpflichtige, so klagte er, der im gesellschaftlichen Leben ängstlich bestrebt sei, „nicht auch nur anscheinend hinter seinen Standesgenossen zurück zu bleiben", scheue sich überhaupt nicht, bei der Klassensteuer mit den Behörden um die Eingruppierung in eine niedrigere Klasse zu zanken. *Hoffmann* (1840), S. 169.

122 *Mill* (1848) S. 869 f.

123 *Rae* (1834) S. 369 f.

124 Vgl. etwa *Heady* (1996), S. 24 f., oder *James/Nobes* (1992), S. 13.

125 Vgl. für eine derartige Gruppierung beispielsweise *Hansmeyer* (1979), S. 38 ff., sowie *Neumark* (1970), S. 28 ff. Neumark zählt zu den „alten" (und dementsprechend nicht in seinen Katalog aufgenommenen) Besteuerungsprinzipien u. a. die Forderungen nach „Mäßigkeit", „Unmerklichkeit" und „Gesetzmäßigkeit" (vgl. hierzu unten Anm. 140) sowie die Forderung nach einer Besteuerung entsprechend dem Äquivalenzprinzip. Die letztgenannte Bewertung ist zumindest im Hinblick auf die neuere Diskussion „richtiger" *kommunaler* Unternehmensbesteuerung zu revidieren; vgl. *Richter* (1992) und *Homburg* (1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tralität der Besteuerung i.S. der von McCulloch 1833 (anonym) in der Edinburgh Review formulierten Aufforderung: „Leave them as you find them" („Edinburgher Regel")[126]. Still geworden ist es auch um die einst mit großen Erwartungen verbundenen Prinzipien der konjunkturpolitischen Eignung („aktive und passive Flexibilität"),[127] die im Anschluß an die „keynesianische Revolution" neu zu dem Katalog der Besteuerungsgrundsätze hinzugetreten waren. Zur Gruppe der „neuen" steuerlichen Anforderungen, die aus früher nicht gekannten oder weniger gravierenden Aufgaben und Problemen der Steuerpolitik hervorgehen, gehören etwa die Eignung der Besteuerung als Instrument zur Internalisierung externer Effekte und die „Verträglichkeit" im internationalen Steuerwettbewerb bei gestiegener Faktormobilität.[128]

Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* als Interpretation des Grundsatzes steuerlicher Gerechtigkeit, das die finanzwissenschaftliche Diskussion des ausgehenden 19. Jh.s so dominierte[129] und das die Rechtswissenschaft sich deutlich weniger leicht und später als die Ökonomen zu eigen gemacht hat, dafür aber mittlerweile wesentlich „radikaler" als die Ökonomen zum „zentralen Besteuerungsgrundsatz" erhoben hat[130], dieses Leistungsfähigkeitsprinzip ist in der ökonomischen Literatur eigentlich nie ohne Kritik geblieben.[131] Zunächst bezogen sich die Zweifel an der Brauchbarkeit des Prinzips eher auf grundsätzliche Fragen (Vernachlässigung der Verwendungsseite des staatlichen Budgets, Nichtberücksichtigung der Frage der Steuerüberwälzung u. a.) und auf die Unbestimmtheit der vertikalen (tariflichen) Aussage. In den letzten zwanzig Jahren ist dann zunehmend der Aspekt der horizontalen Gerechtigkeit (Gleichbehandlung von Gleichem) in den Vordergrund gerückt.[132] Einerseits verstärkte sich unter dem Eindruck empirischer Untersuchungen (*Pechman* [1985] u. a.) die Skepsis, ob die Einkommensteuer mit ihrer vielfältig ausgehöhlten Bemessungsgrundlage der Idee einer „gerechten" Besteuerung

---

126 Zur Vorgeschichte vgl. *Scheer* (1988), S. 121 f.

127 *Neumark* (1970), S. 283 ff.

128 So gehört etwa zur Kritik an der Gewerbesteuer regelmäßig der Vorwurf fehlender Eignung für einen Grenzausgleich, und dem Konzept der Teilhabersteuer wird vom Sachverständigenrat vorgeworfen, sie passe nicht in das System der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und führe daher unvermeidlich zu einer Benachteiligung ausländischer Teilhaber. Auch das perfektionistische deutsche „Voll"anrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer hat wohl keine Zukunft, weil es ihm an der für eine EU-weite Harmonisierungslösung erforderlichen Akzeptanz seitens der übrigen Mitgliedsländer der Europäischen Union mangelt.

129 Umfassend zu dieser Diskussion immer noch *Weston* (1903), *Seligman* (1908) u. *Suret* (1909).

130 Am deutlichsten wohl bei *Tipke* (1993), der die Rechtfertigung jeder einzelnen Steuer nicht an Art. 106 GG, sondern am Maßstab des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit prüft und aus einer Verfehlung dieses Maßstabes auf Verfassungswidrigkeit schließt.

131 Generell ablehnend gegenüber einem „Grundsatz gerechter Besteuerung" *Myrdal* (1932), S. 153: „... vollkommen inhaltsleere Formel ..."

132 Vgl. auch *Tillmann* (1991), S. 86 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nach dem Einkommen überhaupt noch genüge. Andererseits mehrten sich Überlegungen, daß Gleichbehandlung, wenn man sie nicht als Ergebnisgerechtigkeit versteht, sondern als ex-ante-Gerechtigkeit, als Gleichbehandlung von Personen mit gleichen Möglichkeiten, nicht vereinbar sei mit einer Besteuerung nach Maßgabe der tatsächlichen Jahreseinkommen. Die daraus gezogenen Schlußfolgerungen sind bekanntermaßen unterschiedlich: Einerseits die Forderung nach einer „Rückkehr" zur „reinen" Idee der Einkommensteuer (Schanz-Haig-Simons) durch Abbau der Steuererosion (Ideal der „broad-based income tax") und die Forderung nach einer Erweiterung zu einer periodenübergreifenden Besteuerung, andererseits das Konzept einer Umstellung der persönlichen Besteuerung auf eine Konsumbasierung.

Weit in den Vordergrund der Formulierung steuerpolitischer Ideale gerückt sind zumal in jüngster Zeit die Forderungen nach Minimierung der Zusatzlast der Besteuerung und nach *Entscheidungsneutralität* sowohl im Haushaltsbereich (Neutralität in bezug auf die Konsum-Spar-Entscheidung) als auch im Unternehmensbereich (Rechtsformneutralität, Finanzierungsneutralität, Investitionsneutralität).[133] In der Breite des heutigen Verständnisses sind diese Effizienzforderungen als ein „neues" Ideal zu werten,[134] nur in Teilaspekten können sie zurückgeführt werden auf die früheren Formulierungen des Leitbildes einer Minimierung negativer Anreizeffekte. Dabei hat gerade das Leitbild entscheidungsneutraler Besteuerung außerordentlich anregend auf die Entwicklung neuer Formen einer als optimal empfundenen (Unternehmen-) Besteuerung gewirkt; erwähnt seien nur das Konzept der Teilhabersteuer,[135] die Cash-flow-Steuer mit ihren verschiedenen Varianten, die Reingewinnsteuer und die ACE-Steuer. Ebenfalls in jüngerer Zeit stärker hervorgetreten sind Postulate, die in der Vergangenheit zuweilen wohl eher als steuerliche „Sekundärtugenden" behandelt wurden. *„Einfachheit"* der Besteuerung (respektive *„Steuervereinfachung"*) und *„Transparenz"* sind Forderungen, die die

---

133 Zu den unterschiedlichen Ausformungen des Neutralitätspostulates in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre siehe *Elschen / Hüchtebrock* (1983).

134 Noch *Neumark*s (1970) Katalog kennt nicht einen allgemeinen Grundsatz der „Entscheidungsneutralität", sondern führt Teilaspekte des Postulates im Grundsatz „Minimierung staatlicher Eingriffe in die Privatsphäre" und im Grundsatz „Wettbewerbsneutralität" auf. Anders *Neumark* (1988), S. 48 f.

135 Die häufig zu findende Feststellung, bereits Dietzel (1859) habe die Teilhabersteuer vorgeschlagen, ist nicht ganz zutreffend, wenn man zu den Kennzeichen der Teilhabersteuer nicht nur die Besteuerung sämtlicher Gewinnanteile bei den Teilhabern, sondern auch eine (anrechenbare) Vorwegbelastung auf der Unternehmensebene zählt. *Dietzel* (1859), insbes. S. 39, 43, 49 ff., 77 ff., plädierte „lediglich" gegen die separate Steuerpflicht der Aktiengesellschaften bei der Einkommensteuer und für eine nur einmalige Besteuerung des Unternehmensgewinnes entweder auf der Unternehmensebene oder auf der Aktionärsebene, wobei er einer Besteuerung bei den Aktionären („Teilhabern") den Vorzug gab. In diesem Sinne hat dann auch z. B. *Lampe* (1934 a), S. 252 f., argumentiert, und in diesem Sinne stellt die einkommensteuerliche Behandlung der Personengesellschaften schon seit langem eine Teilhabersteuer dar.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

aktuelle deutsche[136] Steuerdiskussion geradezu kennzeichnen.[137] „Einfachheit" steht dabei für Minimierung der administrativen Kosten und der Steuerbefolgungskosten (compliance costs),[138] aber auch für eine Verringerung des Steuerwiderstandes respektive eine Stärkung der *„Akzeptanz"* der Besteuerung. „Transparenz" wird in rechtswissenschaftlichen Diskussionsbeiträgen eher im formalen Sinne der Verstehbarkeit der Steuergesetze, in wirtschaftswissenschaftlichen Stellungnahmen dagegen eher in einem weitergehenden Sinne als Transparenz der mit der Steuerzahlung verbundenen (effektiven) Lasten[139] oder als *„Fühlbarkeit"* verstanden.[140]

Daß zwischen Einfachheit, Transparenz und Akzeptanz enge Beziehungen bestehen, leuchtet auf den ersten Blick ein.[141] Einfachheit der Steuergesetze und des Erhebungsverfahrens ist eine notwendige Voraussetzung für „Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit" und für Transparenz. Beschränkt man den Transparenzbegriff auf die Verständlichkeit der steuerlichen Regelungen, so ist wohl zu vermuten, daß „chaotischer Regelungswirrwar" und dadurch bedingter Verlust an „formaler" Transparenz die Akzeptanz des staatlichen Besteuerungsanspruchs durch die Bürger verringert.[142] Fühlbarkeit und Akzeptanz hängen freilich nicht nur von der Einfachheit der Besteuerung und von der Transparenz der gesetzlichen Regelung ab, sondern werden auch durch die (zutreffenden oder unzutreffenden) Vorstellungen über die effektive Steuerinzidenz geprägt. Eine Lastenverteilung, die „an sich" den überwiegenden Vorstellungen von Gerechtigkeit der Besteuerung entspricht, wird möglicherweise nicht akzeptiert, wenn die Wähler mangels Transparenz unzutreffende Inzidenzvorstellungen haben. Und umgekehrt kann bei mangelnder Transpa-

---

136 Einem britischen Beobachter erscheint das deutsche Steuerrecht offenbar eher als unkompliziert und einfach im Vergleich zum englischen Steuerrecht mit seiner Vielzahl von „rules" anstelle von „principles"; vgl. *Jones* (1996), S. 68 f.

137 Vgl. etwa *Neumark* (1988), S. 48 f., *Pohmer* (1994) u. *Kirchhof* (1994).

138 Eine Forderung, die *Rose* (1996) unter dem Besteuerungskriterium „Effizienz" subsumiert. Zum Verhältnis zwischen compliance costs, Effizienzkosten (excess burden) und Einfachheit vgl. Collard in *Sandford / Godwin / Hardwick* (1989), Appendix E.

139 Vgl. z. B. *Rose* (1996), S. 150.

140 Bei *Neumark* (1970), S. 342 ff. umfaßt „Transparenz" die Teilaspekte „Verständlichkeit und Eindeutigkeit" und „Bestimmtheit" (i.S. von Adam Smiths Forderung nach Ausschluß von Willkür in bezug auf Zeitpunkt und Art der Steuerentrichtung und Höhe der Steuerschuld). Ein Postulat der „Rechtmäßigkeit oder Gesetzmäßigkeit" einer Steuer hält Neumark (S. 41) hingegen für das Staatswesen unserer Tage für überflüssig. Demgegenüber umfaßt bei *Tipke* (1983), S. 41 ff., die Forderung nach „Rechtssicherheit" zum einen das Prinzip der „Gesetzmäßigkeit", zum anderen die Forderung nach „Gesetzesbestimmtheit" i.S. von Tatbestandsbestimmtheit *und* Rechtsfolgenbestimmtheit, ferner das Rückwirkungsverbot, das Analogieverbot und den Schutz des Vertrauens.

141 Bei *Neumark* (1970) gibt es in dem umfangreichen Katalog von Steuergrundsätzen keinen separaten „Grundsatz der Einfachheit", sondern nur die Postulate „Transparenz", „Praktikabilität", „Bequemlichkeit" (im schon von Justi und Adam Smith definierten Sinne) und „Wohlfeilheit" (i.S. von Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit).

142 So *Rose* (1994), S. 234.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

renz und irrigen Inzidenzvorstellungen eine Steuerlastverteilung akzeptiert werden, die effektiv eine Minderheit begünstigt. Aus der Sicht der Ökonomischen Theorie der Politik ist Fühlbarkeit bzw. „materielle" Transparenz (Fehlen von Fiskalillusion) in der Demokratie eine notwendige (wenn auch nicht hinreichende) Voraussetzung für „richtige" Allokationsentscheidungen aufgrund von Wahlen (budgeting by voting).[143] Auf der anderen Seite war es schon den lebensklugen Kameralisten für das Steuersystem des absoluten Fürstenstaates ihrer Zeit klar, daß zwischen der Fühlbarkeit und der Akzeptanz der Besteuerung durch die Untertanen ein inverser Zusammenhang bestehen kann. Die hieraus folgende frühe Propagierung eines der Transparenzforderung diametral entgegengesetzten „zynischen" Steuerpostulates der *Unmerklichkeit der Besteuerung* schlug sich in der steuerlichen Ideengeschichte in manch hübschen Formulierungen nieder[144] und in einem bis in die Gegenwart reichenden Plädoyer für einen „angemessenen" Anteil der „lautlosen" indirekten Besteuerungsformen. Die Einstellung zu einem steuerpolitischen Leitbild der Transparenz und Fühlbarkeit wird nach alledem davon abhängen, inwieweit man die „Richtigkeit" steuer- und budgetpolitischer Entscheidungen an ihrer Übereinstimmung mit den Präferenzen der Wähler mißt und inwieweit man den Individuen rationale (Abstimmungs-) Entscheidungen zutraut.[145] Neumark plädiert für einen „Merklichkeitsgrundsatz"[146] (fügt aber hinzu, daß ein solcher Grundsatz „im Augenblick" (1970) nicht mit allgemeiner Anerkennung rechnen könne), und auch Stieglitz führt unter seinem Katalog der wünschenswerten Eigenschaften eines guten Steuersystems „political responsibility" an.[147] Hansmeyer[148] hingegen spricht sich unter „dem Gesichtspunkt der politischen und wirtschaftlichen Systemerhaltung" für ein Postulat der „Zufriedenheit" aus,[149] für eine Besteuerung, die bewußt Steuerwiderstände vermeidet „durch die Wahl von Steu-

---

143 Vgl. auch den oben erwähnten gescheiterten englischen Versuch der Erhöhung der Transparenz der Steuerbelastung und der „accountability" der Gemeinden durch Einführung des kopfsteuerartigen community charge.

144 Colbert wird die Formulierung zugeschrieben, die Kunst der Besteuerung bestehe darin, die Gans so zu rupfen, daß man die größtmögliche Menge an Federn mit dem geringsten Schnattern erhält; *Armitage-Smith/Hawtrey* (1935), S. 44). Bei *Mirabeau* (1760), S. 10 (u. fast wortgleich S. 340) heißt es: Tout le sécret donc de la finance est que le peuple paye le plus qu'il est possible, & qu'il pense payer le moins." *Dalton* (1954), S. 34, schließlich zitiert (ohne nähere Quellenangabe) eine (angeblich) aus Cambridge stammende „ingenious formula, ... that the rich should pay more taxation than they think, while the poor should think they pay more than they do."

145 Zu den grundsätzlichen Unterschieden zwischen der „individualistischen" angelsächsischen und der „organischen" deutschen Tradition des Denkens zum Fragenkreis „Individualbedürfnisse, Kollektivbedürfnisse und meritorische Bedürfnisse" vgl. *Musgrave* (1996/97).

146 *Neumark* (1970), S. 41; ferner *Neumark* (1988), S. 52 f.

147 *Stiglitz* (1988), S. 390.

148 *Hansmeyer* (1979), S. 42.

149 Vgl. auch *Held* (1872), S. 115: „Gegenüber von Theorien [richtiger bzw. gerechter Besteuerung] hat immer noch die Praxis Recht, die sich damit begnügt, diejenigen Steuern für gut und gerecht zu erklären, über die am wenigsten geklagt wird."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ern, die entweder keine Informationen aussenden und daher in diesem Sinne unmerklich sind oder / und durch ihre Ausgestaltung zumindest den Anschein erwekken, als könne man ihnen entgehen (Steuern auf spezielle Güter)."

Steuerliche Kompliziertheit ist nicht nur das Ergebnis ständigen Bemühens des Gesetzgebers, den erfindungsreichen Ausweichaktivitäten der Steuerpflichtigen zu begegnen oder gar zuvorzukommen, und sie ist nicht nur das Resultat politischer Prozesse, die mit Begriffen wie Parteienwettbewerb, Lobbyismus und logrolling umrissen werden können. Kompliziertheit ist vielmehr auch der Preis für die Idee einer Besteuerung nach Maßgabe der individuellen Leistungsfähigkeit. Steuervereinfachung *innerhalb*[150] der traditionellen Einkommensteuer bedeutet mithin zwangsläufig eine geringere Subjektivierung bei der Bemessung der Steuer, eine Hinwendung zu verstärkter *Typisierung* und *Pauschalierung*. Entsprechende Reformvorschläge werden sich daher vor allem mit dem Vorwurf eines Abweichens vom Postulat der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit auseinanderzusetzen haben. Man hat demgegenüber u. a. darauf hingewiesen, daß schon die Steuerbefreiung des Existenzminimums durch die Nullzone des § 32 a EStG ein beträchtliches Typisierungselement enthalte.[151] Ebensogut könnte man auch darauf verweisen, daß ganz generell die *Tarifgestaltung*, sofern sie als Ergebnis optertheoretischer Überlegungen des Gesetzgebers zu verstehen wäre, zwangsläufig (implizit)[152] eine beträchtliche Typisierung in Form der Unterstellung einer „repräsentativen Nutzenfunktion" beinhaltet.

Auf bemerkenswert wenig Gegenliebe auch unter den Befürwortern einer Steuervereinfachung ist der Vorschlag eines vereinfachten dreistufigen Grenzsteuersatztarifes (Teilmengenstaffelung) für die Einkommensteuer gestoßen (*Uldall* 1996). Ob die Kritik an den zugleich vorgeschlagenen Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die Zweifel daran, ob diese Maßnahmen wirklich das unterstellte Volumen an Steuermehreinnahmen zur „Gegenfinanzierung" der kräftigen Absenkung der Grenzsteuersätze erbringen können, gerechtfertigt sind, darüber soll hier ebensowenig geurteilt werden wie über die distributiven Effekte des vorgeschlagenen Tarifes im Vergleich zum bestehenden Tarif, über das Problem der Sprungstellen oder über die Vorteile von über längere Strecken konstanten Grenzsteuersätzen im Hinblick auf kalte Progression, Ehegattensplitting und im Jahresablauf schwankende Lohneinkommen. Sähe man den Sinn einer Tarifvereinfachung in erster Linie in der Senkung der Erhebungs- und Entrichtungskosten, so wäre es wohl nur schwer möglich, Zweifel am Sinn eines Stufentarifes durch den Hinweis auf substantielle Kosteneinsparungen zu besänftigen. Wenn „Steuervereinfachung" aber mit der Begründung gefordert wird, die steuerlichen Regelungen müßten auch dem Laien verständlich sein, andernfalls könne man

---

150 Inwieweit eine Konsumorientierung durch eine zins- oder sparbereinigte Einkommensteuer auch auf eine Steuervereinfachung hinausläuft, soll hier nicht erörtert werden,

151 *Kirchhof* (1994), S. 15 f.; *Seer* (1995), S. 187.

152 Vgl. hierzu *Haller* (1971), S. 84.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

keine Akzeptanz erwarten, dann muß die Einführung eines Einkommensteuertarifes nach international üblichem Muster mit Teilmengenstaffelung und mit nur wenigen Stufen als gewichtiger Vorteil gelten. Das Prinzip des Formeltarifes (zumal in der bestehenden Form des „Lineartarifes") mag einem unter Steuerpolitikern verbreiteten Faible für ein „Postulat des harmonischen Tarifbildes" entsprechen und einer seinerzeit bei Einführung des Formeltarifes (1955) geäußerten Vorstellung, ein „streng mathematische[r] Aufbau" gewährleiste „die Ausschaltung aller Willkür innerhalb des Tarifes".[153] Der Steuerpflichtige aber versteht die Steuerbetragstarifformel des § 32 a EStG wohl kaum, und auch der Parlamentarier pflegt über den Einkommensteuertarif nur mithilfe von Graphiken und kasuistischen Zahlenbeispielen zu debatieren. Die jährliche Erfüllung der Einkommensteuerpflicht stellt einen der wesentlichen Berührungspunkte zwischen individuellem Lebensbereich und öffentlichem Gemeinwesen dar, und wer es mit der Vorstellung vom mündigen Wähler ernstnimmt, der mit seinen Entscheidungen unter Abwägung von Kosten und Nutzen Umfang und Struktur der Staatstätigkeit bestimmt, der müßte (wenigstens) für die Einkommensteuer Transparenz nicht nur der Bestimmungen zur Errechnung der Bemessungsgrundlage, sondern auch der Berechnung der Steuerschuld aus der Bemessungsgrundlage anstreben – und diese Transparenz gewährleistet ein Stufengrenzsteuersatz[154] m.E. weit eher als ein Formeltarif, wie ihn kein anderer Industriestaat kennt.

Angesichts der mittlerweile erreichten Steueränderungsgeschwindigkeit von 50 Änderungen allein des Einkommensteuergesetzes für die Veranlagungszeiträume 1990 bis 1997 scheint schließlich ein *„Grundsatz der steuerrechtlichen Stetigkeit"*, wie ihn Neumark 1970 in seinem Katalog aufführt, heute aktueller denn je zu sein. 1801 formulierte Canard seinen wohlbekannten Satz, daß „alle alten Steuern gut und alle neuen Steuern schlecht" seien. Canard hatte dabei in erster Linie die „Reibungen" (frottements") im Auge, die allokativen (Übergangs-) Veränderungen, die eine Änderung von „eingespielten" Steuern hervorruft. Vor allem in Deutschland entwickelte sich dann im vorigen Jahrhundert namentlich für die Grundsteuer eine andere, distributive Begründung für ein steuerpolitisches Postulat des Verzichts auf Steueränderungen, eine Begründung, die auf die Steuerkapitalisierung und das Problem der „Übergangsgerechtigkeit" abstellte.[155] Neumark will seinen Grundsatz der steuerrechtlichen Stetigkeit so verstanden wissen, daß Steuerrechtsänderungen „nur in größeren Zeitabständen und nach Möglichkeit im Rahmen allgemein-systematischer Reformen" vorzunehmen seien.[156] Nicht ganz so weit geht Hansmeyers

---

153 Deutscher Bundestag, 2. Wahlperiode, Drucksache 481, 29. 4. 1954, S. 63.

154 Anderer Ansicht (mit wenig überzeugender Argumentation) z. B. der Bund der Steuerzahler (*Däke* [1996], S. 283) sowie *Musgrave* (1987) für die Reagansche Reformen von 1986 mit ihrer Verringerung der Tarifstufen.

155 Vgl. hierzu *Scheer* (1988), S. 154 ff., sowie unten.

156 *Neumark* (1970), S. 365; ausgenommen sind dabei (1) konjunkturpolitische Änderungen und (2) die Einführung einer zusätzliche Abgabe bzw. die Ersetzung einer alten durch eine neue.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

1979 formulierte Forderung, Steueränderungsgesetze nicht über das ganze Jahr hinweg einzubringen, sondern den steuerpolitischen Willensbildungsprozeß zu „kanalisieren" und „die Steuerdiskussion zeitlich zu bündeln".[157] Große Hoffnungen sollte man freilich mit einer solchen Bündelung nicht verbinden, wie die bisherigen Erfahrungen mit dem 1996 eingeführten Instrument des Jahressteuergesetzes zeigen. Danach führt die Zusammenfassung vieler unterschiedlicher umstrittener Änderungsvorhaben zu einer Intensivierung der Auseinandersetzungen, zur Verknüpfung von Streitpunkten und zu beträchtlichen Verzögerungen im Zeitplan; so mußten bestimmte Problemkreise (Gewerbesteuerabbau) aus dem Jahressteuergesetz wieder herausgenommen werden, um nicht den weniger problematischen Teil der Vorhaben zu blockieren. Eine Verringerung der mit der ersten Ankündigung eines Regierungsvorhabens beginnenden langen Zeitspanne der Verunsicherung über die Konturen der schließlich realisierten Reformen wäre vielleicht eher zu erwarten, wenn die Phase der unter allseitiger Beteiligung mit Verve betriebenen Diskussion immer neuer Reformvarianten verkürzt würde durch ein dem englischen System vergleichbares (freilich auf das englische Wahlsystem zugeschnittenes) Verfahren, bei dem bis zur Rede des Schatzkanzlers am Budget Day (meist) kein Außenstehender die von der Regierung beabsichtigten Steueränderungen kennt und die parlamentarische Diskussion unmittelbar danach einsetzt.

IV. Die Rolle steuerpolitischer Ideale – Erfahrungen und Erwartungen

Gegenwärtig diskutierte steuerpolitische Ideale wie zins- oder sparbereinigte Einkommensteuer oder Cash-flow-Steuer, die auf einen konzeptionellen Umbruch der geltenden Steuerphilosophie hinausliefen, lenken den Blick auf die Frage, welche Rolle steuerpolitische „Visionen" in der Vergangenheit spielen konnten. Diese Frage nach der „praktischen Bedeutung" steuerlicher Idealkonzeptionen ist natürlich zugleich die oft gestellte und nicht leicht zu beantwortende Frage nach der Rolle der (Steuer-)Wissenschaft als „Ideengeber" der Politik. Einige Andeutungen ohne Anspruch auf Vollständigkeit müssen hier genügen, das Erscheinungsbild ist komplex, und die formende Kraft der Ideen kommt oft wohl nur indirekt und mit beträchtlichen Zeitverzögerungen zum Tragen:[158]

Die Steuergeschichte kennt durchaus Beispiele dafür, daß Ökonomen ihre eigenen steuerpolitischen Ideen in Steuerreformen umsetzen konnten: Erwähnt seien beispielsweise Johann Gottfried Hoffmann für die preußische Klassensteuer von 1820, Böhm-Bawerk und Rudolf Mayer für die österreichische Personalsteuerre-

---

157 *Hansmeyer* (1979), S. 54.

158 *Adolph Wagner* (1910), S. 243 f., äußerte die allgemeine Vermutung: „Es gibt kaum irgend eine einzelne Steuerreform und neue Steuer seit 1815 in unseren ‚Kulturstaaten', bei welcher sich nicht im Ganzen wie in zahlreichen Einzelheiten der Einrichtung die Berücksichtigung der volkswirtschaftlichen Steuerlehren von öfters maßgebendem Einfluß zeigte."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

form von 1892/96 und auch Shoup für die japanischen Steuerreformen der ersten Nachkriegsjahre. Die Geschichte kennt andererseits zahlreiche Idealkonzeptionen, die allenfalls vorübergehend in kurzlebigen Experimenten zum Tragen kamen oder die nicht über den Kreis der gelehrten Forschung hinauswirkten: Vaubans Dixme Royale (1707), Turgots Versuch der Ersetzung der bestehenden Steuern durch den impôt unique in Frankreich (1776),[159] das von Schlettwein angeregte physiokratische Experiment in einigen badischen Ortschaften (1770 - 1802), die ostpreußische Einkommensteuer des Freiherrn vom Stein (1808 - 1810),[160] die bis in Einzelheiten ausgearbeiteten Vorschläge[161] für eine interperiodische Durchschnittsbesteuerung oder Kaldors expenditure tax in Indien (1958 - 62, 1964 - 66) und Ceylon / Sri Lanka (1959 ff. und 1976 ff.) – ganz zu schweigen von Henry Georges Single Tax (1879) und anderen Alleinsteuerprojekten oder von Girardins (1862) kuriosem, im Detail ausformulierten Gesetzentwurf für eine assekuranztheoretische Steuer als Versicherungsprämie gegen „Invasion; Piraterie; Crimes; Expropriation; Misère; Incendie" usw. Eine ganze Reihe bedeutender steuerpolitischer Innovationen schließlich ist eher ohne die unmittelbare Vorbereitung oder Mitwirkung der Ökonomen entstanden. Hierzu gehören die Einführung der income tax als Notmaßnahme der Kriegsfinanzierung[162] in England[163] durch Pitt d.J.[164] und ihre Wiedereinführung durch Addington und Peel unter dem Druck der notwendigen Haushalts-

---

159 Das in der Literatur immer wieder erwähnte vermeintliche physiokratische Experiment in der Toskana unter Großherzog Peter Leopold (dem späteren Kaiser Leopold II.) war letztlich gerade umgekehrt die geschickte Aushebelung der Pläne physiokratischer Reformen seitens der antiphysiokratischen Partei mithilfe einer anderweitigen steuerpolitischen Maßnahme. Vgl. hierzu *Büchi* (1915), S. 283 ff.

160 Deren Konzeption Heinrich Theodor von Schön, einer der bedeutendsten Mitarbeiter an den Reformen Steins und Hardenbergs und später Oberpräsident von Westpreußen, für so vollkommen hielt, daß er sie mit den Worten rühmte: „Außer einigen englischen Finanzplänen ist wohl selten eine Steueranlage so wissenschaftlich aufgestellt worden ...; er [der Plan] ist ein vollkommen konstruiertes Ganzes ..." (*Teschemacher* [1927], S. 119 mit Quellenangabe).

161 Vgl. u. a. *Mitschke*s (1980) Gesetzentwurf sowie *Hackmann* (1979).

162 Der spezielle Fall läßt an die von Lang (1794) und Goldscheid (1917/1926) in extremer Form vertretene These denken, „daß das Gros aller Finanzprinzipien und Finanzpraktiken das Produkt kriegerischer Ereignisse ... ist." Vgl. die Nachweise bei *Scheer* (1994), S. 14 f.

163 Vgl. für England den Brief von Trower an Ricardo vom 13. 9. 1821, in dem Trower den gänzlichen Mangel an „principles" in der praktischen Steuerpolitik beklagt und deshalb (vergeblich) anregt, Ricardo solle ein Lehrbuch der Besteuerung schreiben: „... a Text Book, to which Statesmen may refer, at once, to regulate their financial operations." *Shoup* (1960), S. 16.

164 *Hope-Jones* (1939), S. 6, stellt Spekulationen über eine Beeinflussung Pitts durch die Lektüre des „Wealth of Nations" an, und *Teschemacher* (1927), S. 107, vermutet gar Einflüsse von Vaubans „Dixme Royale". *Braun* (1984), S. 166, berichtet, daß zur Zeit der Diskussion der Abschaffung der income tax (1815) zahlreiche Pamphlete erschienen, die sich für eine Fortführung der Steuer aussprachen und die sich dabei in der Mehrzahl bemühten, Adam Smith (fälschlicherweise) als einen Befürworter der Einkommensteuer hinzustellen; Braun vermutet, daß die meisten dieser Pamphletschreiber von der Regierung bezahlt worden waren.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sanierung.[165] Hierzu zählten ferner die zunächst als Verlegenheitslösung gewertete Einführung der Umsatzsteuer in Deutschland und das durch den Juristen und jungen Regierungsrat Popitz geformte Umsatzsteuergesetz von 1918, hierzu gehören die großen Steuerreformen der Weimarer Republik, und hierzu gehört – um schließlich einen „exotischen Extremfall" zu nennen – die im deutschen Kaiserreich erstmalige Einführung einer Bodenwertzuwachsbesteuerung in dem neu „erworbenen" Pachtgebiet Kiautschou / China 1898 nach dem Entwurf eines völlig Fachfremden, des späteren Admiralitätsrates Schrameier,[166] von Haus aus Dolmetscher für Chinesisch am deutschen Generalkonsulat in Shanghai. Auch der erwähnte „Akzisenstreit" in Deutschland 1685 ff. ging der Einführung der Akzise (nach holländischem Vorbild) in Kurbrandenburg nicht voraus, sondern folgte ihr. Erinnert sei abschließend auch an das Schicksal zahlreicher umfänglicher und sorgfältig ausgearbeiteter Steuerreformgutachten, deren sichtbare Wirkung sich im Rückblick auf (freilich beachtliche) Anstöße für die wissenschaftliche Diskussion beschränkte, wie z. B. den Carter-Report in Kanada (1966), den Meade-Report in Großbritannien (1978), den Ruding-Report für die EG (1992) oder das amerikanische White-Paper über Möglichkeiten der Reform der klassischen Körperschaftsteuer (1992).[167]

Alles in allem scheinen die Erfahrungen der Steuergeschichte die an sich naheliegende Vermutung zu bestätigen, daß grundlegend neue steuerpolitische Konzeptionen Erfolgsaussichten am ehesten in Krisenzeiten oder bei einem „Neubeginn" haben; anders dagegen im „normalen Geschäftsgang" eines Staates, der seit langem mit einem bestehenden Steuersystem arbeitet. Für diesen Fall lassen sich im zusammenfassenden Rückblick auf die Geschichte steuerlicher Ideale einige Besonderheiten formulieren:

(1) Ein nationales steuerpolitisches Experimentieren mit neuartigen Konzepten dürfte heute deutlich schwieriger als in früheren Epochen sein. Die Einführung bei-

---

165 Zu der Anhörung auch von Ökonomen wie Babbage und J.S. Mill anläßlich der Wiedereinführung der income tax 1852 vgl. *Sabine* (1966), S. 69 ff.

166 Vgl. hierzu *Friedrich* (1992).

167 Die von *Richter / Wiegardt* (1993), S. 333 u. 386, und anderen formulierte Vermutung eines Einflusses der optimal taxation theory auf die Einkommensteuerreformen der letzten Jahre, insbesondere auf die Steuersatzsenkungen in den USA, überschätzt die Außenwirkung dieser Steuertheorie. Der Gedanke negativer Anreizwirkungen hoher Steuersätze kann – wie gezeigt wurde – auf eine lange Geschichte zurückblicken, und die Kritik an der Erosion der Einkommensteuerbemessungsgrundlage und dem Auseinanderklaffen von effektiven und nominellen Steuersätzen, wie sie Pechman, Surrey et al. in den 60er und 70er Jahren vorgetragen hatten, hatte zu einer weiten Verbreitung des Rufes nach Verwirklichung einer comprehensive tax base in Verbindung mit einer Absenkung der Steuersätze geführt (z. B. im Carter-Report von 1966); vgl. hierzu etwa *Kiesling* (1992), S. 71 ff.

Jedenfalls wird in Insiderberichten zur amerikanischen Steuerpolitik der Ära Reagan eine Veranlassung oder Beeinflussung durch die optimal taxation theory nicht deutlich; vgl. *Minarik* (1989) und *McLure* (1992), z. B. S. 99. Entscheidend war wohl vielmehr eine durch die Stimmen der supply-side economics verstärkte allgemeine Vorstellung von den negativen Anreizeffekten zu hoher Steuern.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

spielsweise einer Teilhabersteuer oder einer sparbereinigten Einkommensteuer im nationalen Alleingang wäre praktisch unmöglich.[168]

(2) Die Entwürfe idealer / optimaler Steuern und ihre theoretische Begründung sind im säkularen Vergleich komplizierter geworden – nicht weil die Besteuerungspostulate zugenommen haben, sondern weil die theoretischen Einsichten in die vielfältigen und komplexen Wirkungen der Besteuerung gewachsen sind. Zugleich ist es aber auch schwieriger geworden, etwaige, als Ergebnis umfänglicher theoretischer Überlegungen abgeleitete „ideale" Steuerkonzeptionen dem Nichtökonomen zu begründen. Im Vergleich zu einem heutigen Ökonomen, der etwa die Aussagen der optimal taxation theory zur Optimalität einer Einkommensteuer oder einer nach der inversen Elastizitätenregel differenzierten Verbrauchsbesteuerung erläutern wollte,[169] hatten es die Kameralisten erheblich leichter, wenn sie die Warnung vor „falscher" Besteuerung verdeutlichen wollten.[170]

(3) In der Demokratie können Vorschläge grundlegender steuerlicher Neugestaltung nur dann Erfolg haben, wenn sie auf Akzeptanz stoßen bei Politikern und Wählern, und das heißt: wenn sie mit *deren* spezifischem Verständnis von Steuerprinzipien und steuerlichen „Idealen" jedenfalls nicht kollidieren. Tatsächlich aber scheint die Kluft zwischen den steuerpolitischen Überlegungen und Idealen der Ökonomen und den steuerlichen Idealbildern der Öffentlichkeit (und der Rechtswissenschaft und Rechtsprechung) eher größer geworden zu sein, als sie es in früheren Zeiten war: Die politischen Akteure richten ihre Vorstellungen steuerlicher Ideale vorrangig an distributiven Aspekten aus, sie denken in den Kategorien einer spezifischen Interpretation von „Steuergerechtigkeit" und „Leistungsfähigkeitsprinzip", und sie haben wenig Verständnis für (zumal längerfristige) allokative Argumente. Sie werden daher kaum davon überzeugt sein, daß „Entscheidungsneutralität" das „natürliche Ideal" der Steuerpolitik ist. Politiker, Medien und Wähler orientieren sich bei der Beurteilung von Reformvorschlägen an deren (vermuteten)

---

168 Für die zinsbereinigte Variante der konsumorientierten Besteuerung sieht *Rose* (1996), S. 168, die internationale Verträglichkeit als voll gegeben an.

169 Wenn er denn wirklich von der Übertragbarkeit dieser Überlegungen auf die „schmutzigen" Probleme der Steuerpraxis überzeugt wäre.

170 Das Problem der fürstlichen Berater des 18. Jh.s bestand weniger in der intellektuellen Verdeutlichung ihrer Einwände als in der Gefahr, die Gunst des von der Aussicht auf zusätzliche Steuereinnahmen faszinierten Fürsten und damit die materielle Lebensgrundlage durch das Formulieren von Bedenken gegen die fürstlichen Pläne zu verlieren. Vgl. hierzu die beeindruckenden Ausführungen bei *Justi* (1766), S. 28 ff., über „ächte" und „unächte" Kameralisten: Der „ächte" Kameralist müsse „Muth und Standhaftigkeit" haben, er müsse seine Vorstellungen „wiederhohlt, auf das beweglichste und nachdrücklichste" vortragen, und wenn all dies nichts nütze, dann müsse er die Konsequenzen ziehen und eher seinen Abschied einreichen als im Dienst des auf bloße Einnahmensteigerung bedachten Fürsten zu bleiben und seine Bedenken wider besseres Wissen zu unterdrücken. Im Unterschied dazu werde der „unächte" Kameralist seinem Fürsten bei dessen schädlichen und ungerechten Steuerplänen nicht widersprechen, um sein Amt nicht zu verlieren, er werde aber „draußen", unter Dritten, jederzeit betonen, wie oft er vergeblich seinen Herrn vor dessen Plänen gewarnt habe.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

distributiven Wirkungen, hierbei legen sie im allgemeinen die unrealistischen Inzidenzannahmen der formalen Inzidenz (Ursula Hicks) zugrunde[171] und messen die Belastungswirkungen auf der Basis des Jahreseinkommens an den Gewinnen und Verlusten gegenüber dem status quo, nicht an einem abstrakten Maßstab i.S. eines Konzeptes der Regel- oder Ergebnisgerechtigkeit. Verständnis für „grundsätzliche" Überlegungen i.S. von Startgerechtigkeit und Gleichbehandlung gleicher Gegenwartswerte und Lebenseinkommen ist kaum zu erwarten.[172]

Unter diesen Gegebenheiten bieten sich zwei Schlußfolgerungen an:[173] (a) Ein Erfolg umfassend andersartiger Steuerreformprojekte setzt eine vorhergehende Phase nachhaltiger „Aufklärung und „Erziehung" der Öffentlichkeit voraus,[174] in der vor allem der Fairneßaspekt in den Vordergrund zu treten hätte und in der dem vorhandenen Verständnis von „Steuergerechtigkeit" Rechnung getragen werden müßte. (b) Frühere „Steuerphilosophen" beachteten bei ihren Überlegungen oft weise eine Art „Grundsatz der Um- und Durchsetzbarkeit von Steueridealen".[175] Idealprojekte, die, wie Sonnenfels 1787 formuliert, „sich ... angenehmer lesen lassen, als die zwölf Schlüssel des Mönchen Basilius, oder die Parabel vom silbernen Brünnlein des Grafen Bernhardus",[176] für die aber keine Chance der Verwirklichung in der geplanten Form gesehen wurde, wurden ausdrücklich als „ideal, aber impraktikabel" mit Bedauern zur Seite gelegt.[177] Dementsprechend könnte also eine zweite Schlußfolgerung dahin gehen, daß es eher Erfolg verspricht, wenn auf die Propagierung „radikaler" Idealkonzepte verzichtet wird und von vornherein konzeptionell weniger „saubere", aber eher konsensfähige „hybride"[178] Konzepte „idealer" Besteuerung formuliert werden, auch auf die Gefahr hin, von der Fachwissenschaft der Inkonsequenz und nur halber Schritte geziehen zu werden. Denn letztlich ist sogar die Möglichkeit nicht auszuschließen, daß „bedenkenlos" vorgetragene besonders kühne oder radikale Steuerreformentwürfe es den Gegnern „jed-

---

171 Direkte Steuern werden nicht, indirekte Steuern hingegen werden voll überwälzt.

172 Vgl. hierzu den Erfahrungsbericht von *Minarik* (1989) zur Entstehungsgeschichte der Reaganschen Steuerreform von 1986. Minarik schildert das Scheitern der Pläne einer persönlichen Konsumbesteuerung und fährt dann fort (S. 147): „A former superior of mine, a lawyer who worked for a number of years on congressional staffs, used to say *that his first rule in dealing with members of congress was not to bring up present values.*" (Hervorhebung von mir.)

173 Vgl. auch *Sheffrin* (1993), S. 307.

174 Für die in der Epoche der Aufklärung schreibenden Autoren war dies etwas Selbstverständliches; vgl. etwa die Bemerkungen bei *Verri* (1781), S. 111.

175 Auch bei *Sinn* (1985), S. 287, gehört zu dem Katalog von Anforderungen an ein reformiertes Steuersystem u. a. die Forderung „Vermeidung radikaler Reformen".

176 *Sonnenfels* (1787), Vorrede.

177 Vgl. etwa die Äußerungen bei *Smith* (1776), *Justi* (1766) und *Sonnenfels* (1787) zur Unmöglichkeit gleichmäßiger Besteuerung von Kapitalvermögen und -erträgen.

178 Vgl. für Beispiele derartiger Hybrid-Lösungen etwa für die Cash-Flow-Steuer-Konzepte *Sinn* (1985), S. 300 ff., für die Einkommen- / Konsumbesteuerung *Spahn* (1991), S. 264 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

weder" Veränderungen eines bestehenden Systems besonders leicht machen, den jeweiligen Vorschlag als „theoretische Spinnerei" zu diskreditieren und zurückzuweisen, und daß derartige „Idealvisionen" dadurch einerseits die vorher vielleicht doch von einem Rest an Zweifeln geplagte Zufriedenheit mit dem bestehenden Steuersystem verstärken und andererseits die „Startbedingungen" für andere, nachfolgende Reformvorschläge aus dem Kreis der Wissenschaft verschlechtern,[179] weil diese nunmehr von vornherein mit dem Stigma des „nicht machbar!" belegt werden.

(4) Ein besonderes Problem schließlich verbindet sich mit der *Frage der „Übergangsgerechtigkeit".*[180] Steuerreformdiskussionen vernachlässigen häufig die von Feldstein (1976) herausgestellten Unterschiede zwischen Steuerdesign und Steuerreform: Steuer*reform*vorschläge für ein existierendes Steuersystem müssen den status quo als beschränkende Nebenbedingung berücksichtigen und den distributiven Problemen Rechnung tragen, die sich aus einem Übergang vom alten zum neuen System für diejenigen Wirtschaftssubjekte („Altinvestoren") ergeben, deren seinerzeitige Entscheidungen nur schwer reversibel sind. Für einen Übergangszeitraum ergibt sich hierdurch ein Konflikt zwischen dem Ziel der Allokationsverbesserung durch die Reformen und dem Grundsatz horizontaler Gleichbehandlung. Feldstein (1976) hat dieses Problem mit seiner „Reformdefinition" horizontaler Gerechtigkeit herausgestellt und für die Pläne einer Verbreiterung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage die Aussage formuliert, das Kriterium horizontaler Gerechtigkeit sei kein Argument für, sondern gegen die Abschaffung bestehender steuerlicher Ungleichbehandlungen, allokativ begründete Reformen z. B. im Sinne einer Verringerung der Steuererosion durch Abbau von Steuervergünstigungen müßten daher begleitet werden von Kompensationen für die „Verlierer". Unterstellt man freilich, daß die politischen (Wähler-) Entscheidungen sich an den distributiven Wirkungen von Reformen orientieren und daß allokative Verbesserungen nur bei distributiver Akzeptanz durchführbar sind, so würde ein obligatorischer steuerlicher „Vertrauensschutz"[181] für die „Verlierer" von Reformen den Befürwortern („Gewinnern") eines Reformvorschlages den wichtigsten Anreiz für die Zustimmung zur Durchführung von solchen Steuerreformen nehmen, die wenigstens im „Nebeneffekt" oder langfristig zu allokativen Verbesserungen führen könnten. Das Ergebnis einer gesetzlich verankerten Verpflichtung zur Kompensierung bei Steuerreformen (in Form direkter Ausgleichsleistungen oder spezieller Übergangsregeln) wäre dann eine weitere Verschlechterung der Chancen für die Verwirklichung grundlegend neuer Steuerkonzepte.

---

[179] Eben diese Wirkung haben möglicherweise die aus der Not geborenen übereilten preußischen Versuche mit der Einkommensteuer 1808 ff. gehabt; so jedenfalls *Teschemacher* (1927), S. 118.

[180] Vgl. hierzu *Snelting* (1997 a) u. (1997 b).

[181] Zur Frage, inwieweit in Deutschland die bisherige Rechtsprechung des BVerfG einen Vertrauensschutz bei der Entwertung von Rechtspositionen durch Gesetzesänderungen gewährt, vgl. *Snelting* (1997 b), S. 51 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

All die aufgeführten Punkte erzeugen einige Skepsis hinsichtlich der Realisierungschancen von umfassenden, mit dem Ziel der Effizienzsteigerung entworfenen Leitbildern. Wahrscheinlicher als ein zukünftiger Totalumbau der Einkommensbesteuerung beispielsweise erscheinen daher eine zunehmende „Entpersonalisierung" und eine Abkehr von dem Konzept der synthetischen Einkommensteuer hin (bzw. zurück) zur analytischen Einkommensteuer nach dem Schedulensystem,[182] etwa mit spezifischen abgesenkten Sätzen für Kapitaleinkommen, wie dies die skandinavischen Staaten und Österreich (durch die Abgeltungsteuer) in jüngerer Zeit vollzogen haben.[183] Vielleicht aber gibt die farbige Geschichte steuerpolitischer Ideale umgekehrt doch auch Anlaß zu einem Reformoptimismus für die Zukunft; vielleicht gehen beispielsweise von dem unter den Optimalbedingungen eines „Neubeginns" vorgenommenen kroatischen Experiment einer konsumorientierten Besteuerung Signal- und Anstoßwirkungen aus, wie seinerzeit von der erwähnten Steuerpolitik in der Neuerwerbung Kiautschou auf die Bodenwertzuwachsbesteuerung allgemein im kaiserlich deutschen Reich.

Literatur

Andreae, Wilhelm (1928): Über die Zukunft der Ertragsbesteuerung unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten, in: H. Teschemacher (Hrsg.): Beiträge zur Finanzwissenschaft. Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag, Bd. 2. Tübingen, S. 350 ff.

Antonin von Florenz (Antonius de Forciglione) (1474): Summa theologica. ed. 1506. Lugduni.

Armitage-Smith, G.[eorge] / *Hawtrey*, R.[alph] G. (1935): Principles and Methods of Taxation, new ed. London.

Baldus de Ubaldis (de Perusio) (1541): Lectura supra tribus libris Codicis ... o.O. (Lugduni).

Barnett, Richard R. / *Barrow*, Michael / *Smith*, Peter (1991): Representation without Taxation: An Empirical Assessment of the Validity of the Accountability Argument Underlying the Reform of Local Government Finance in England, in: Fiscal Studies, 12, No. 3, S. 30 ff.

Bartolus de Saxoferrato [† 1357] (1590): Omnium Iuris Interpretum Antesignani Commentaria etc. ..., Tom. VII u. VIII. Venetiis.

Beetz, Johannes (1486): Commentum super decem praeceptis decalogi. Lovanii.

Besold, Christoph (1618): Politicorum libri duo. Quorum primus, reipublicae naturam & constitutionem, XII. capitibus absoluit. Alter vero, de republica gubernanda, IX. sectionibus tractat. Francofurti.

---

182 So auch *Tanzi* (1995), S. 40.

183 Auch das deutsche Einkommensteuerrecht hat sich beim Tarif und bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage in den letzten Jahren vom Prinzip der synthetischen Steuer zunehmend entfernt. Die mit dem erhöhten Sparerfreibetrag von 1993 verbundene faktische Annäherung an eine zinsbereinigte Besteuerung soll freilich nach den gegenwärtig diskutierten Plänen zum Teil wieder zurückgenommen werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Biel, Gabriel (1501): Epitome et collectorum ex Occamo circa quatuor sententiarum libros. Tübingen (repr. Frankfurt a.M. 1965).

Bielfeld, Jacob Fréderic de (1760): Institutions politiques, 2 Bde. La Haye.

Bonar, James (1932): A Catalogue of the Library of Adam Smith, 2nd ed. (repr. 1966). New York.

Bornitz, Jakob (1612): Aerarium sive tractatus Politicus De Aerario (Sacro Civili Militari) Communi & Sacratiori Ex Reditibus Publicis: Tum Vectigalibus et Collationibus singulorum Ordinariis et Extraordinariis conficiendo, Frankfurt.

Braun, Hans-Joachim (1984): Wirtschafts- und finanzpolitische Entscheidungsprozesse in England in der ersten Hälfte des 19. Jahrhundert. Frankfurt a.M. / Bern / New York.

Brennan, Geoffrey / *Buchanan*, James M. (1986): Besteuerung und Staatsgewalt. Analytische Grundlagen einer Finanzverfassung [The Power to Tax, 1980], hrsg. von Cay Folkers, Hamburg.

Büchi, Hermann (1915): Finanzen und Finanzpolitik Toskanas im Zeitalter der Aufklärung (1737 - 1790) im Rahmen der Wirtschaftspolitik (Historische Studien, 124). Berlin.

Bühler, Wilhelm / *Kirchhof*, Paul / *Klein*, Franz (Hrsg.) (1994): Steuervereinfachung. Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag. Heidelberg.

Bülau, Friedrich (1856): Enzyklopädie der Staatswissenschaften, 2. Aufl. Leipzig.

Cnossen, Sijbren / *Bird*, Richard M. (1990): The Personal Income Tax – Phoenix from the Ashes? Amsterdam et al.

Cohn, Gustav (1889): System der Finanzwissenschaft (System der Nationalökonomie, 2). Stuttgart.

Cooper, Thomas (1830): Lectures on the Elements of Political Economy, 2nd ed. Columbia, South Carolina (repr. New York 1971).

Creedy, John (1984): Public Finance, in: J. Creedy / D.P. O'Brien (eds.): Economic Analysis in Historical Perspective. London et al., S. 84 ff.

Däke, Karl Heinz (1996): Ein Vorschlag für einen neuen Einkommensteuertarif, in: Wirtschaftsdienst, 76, S. 281 ff.

Dalton, Hugh (1922): Einführung in die Finanzwissenschaft [Principles of Public Finance], übers. von Hans Neisser. Berlin 1926.

– (1954): Principles of Public Finance, 4th ed. (25th repr.). London.

Diekmann, Berend / *Schütz*, Dorothea (1989): Die Kopfsteuer als Komponente eines Gemeindesteuersystems, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, S. 228 ff.

Dieterici, Carl (1875): Zur Geschichte der Steuer=Reform in Preußen von 1810 bis 1820. Archiv=Studien. Berlin.

Dietzel, Carl (1859): Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften in Verbindung mit der Gemeinde-Besteuerung. Köln.

Dollfus, Roger (1897): Über die Idee der einzigen Steuer. Diss. Basel.

Eisenhart, Hugo (1868): Die Kunst der Besteuerung. Berlin.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Elschen, Rainer / *Hüchtebrock*, Michael (1983): Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanzen und Konsequenzen, in: Finanzarchiv, N.F. 41, S. 253 ff.

Emminghaus, A.[rwed] (1866): Art. „Kopfsteuer", in: H. Rentzsch (Hrsg.): Handwörterbuch der Volkswirthschaftslehre. Leipzig, S. 516 f.

Erler, Adalbert (1963): Bürgerrecht und Steuerpflicht im mittelalterlichen Städtewesen. Mit besonderer Untersuchung des Steuereides, 2. Aufl. Frankfurt a.M.

Eschenmayer, Heinrich (1813): Ueber die Consumtions-Steuer, eine staatswirthschaftliche Abhandlung. Heidelberg.

Faust ab Aschaffenburg, Maximilian (1641): Consilia pro aerario civili, ecclesiastico et militari, publico atque privato sive iurium, artium, ac remediorum omnium, universi orbis terrarum etc. ... Francofurti.

Feldstein, Martin (1976): On the Theory of Tax Reform, in: Journal of Public Economics, 6, S. 77 ff.

Filangieri, Gaetano (1780): System der Gesetzgebung [La scienza della legislazione, 1780], Bd. 2, 2. Aufl. Anspach 1788.

Folkers, Cay (1987): Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung, in: K. Häuser (Hrsg.): Wandlungen der Besteuerung (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. 160). Berlin, S. 89 ff.

Franke, Siegfried F. (1993): Steuerpolitik in der Demokratie. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland (Quaestiones oeconomicae, 10), Berlin.

Frantz, Constantin (1881): Die sociale Steuerreform als die conditio sine qua non, wenn der socialen Revolution vorgebeugt werden soll. Mainz (repr. Aalen 1971).

Friedrich, Elisabeth Ina (1992): Die Steuer als Instrument der deutschen Bodenpolitik in Tsingtau (1898 - 1914): Triebkräfte, Ziele, Ergebnisse (Studien und Quellen zur Geschichte Schantungs und Tsingtaus, hrsg. von W. Matzat, 3). Bonn.

Gerloff, Wilhelm (1926): Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1. Tübingen, S. 436 ff.

Girardin, Emile de (1852): L'impot. Paris.

Groenewegen, Peter (1988): Progressive Personal Income Tax – A Historical Perspective (University of Sidney. Working Papers in Economics, 120). Sidney.

Groves, Harold M. (1974): Tax Philosophers. Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States, ed. by D.J. Curran. Madison, Wisconsin.

Gutachten der Steuerreformkommission (1971). Bonn.

Haberstock, Lothar (1989): Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. Hamburg.

Hackmann, Johannes (1979): Die Besteuerung des Lebenseinkommens. Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren. Tübingen.

Haller, Heinz (1971): Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 2. Aufl. Tübingen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1978): Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. 2. Tübingen, S. 173 ff.

Hamm, Franz (1908): Zur Grundlegung und Geschichte der Steuermoral. Trier.

Hansmeyer, Karl-Heinrich (1979): Umbau des Steuersystems? Berlin.

Heady, Christopher (1996): Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy, in: Michael P. Devereux (ed.): The Economics of Tax Policy. Oxford, S. 23 ff.

Held, Adolf (1872): Die Einkommensteuer. Finanzwissenschaftliche Studien zur Reform der directen Steuern in Deutschland. Bonn.

Hobbes, Thomas (1642): Philosophical Rudiments Concerning Government and Society (1642). The English Works of Thomas Hobbes of Malmesbury, ed. by Sir W. Molesworth, Vol. 2. London 1841 (2nd repr. Aalen 1966).

– (1651): Leviathan: or the Matter, Form, and Power of a Commonwealth Ecclesiastical and Civil (1651). The English Works of Thomas Hobbes of Malmesbury, ed. by Sir W. Molesworth, Vol. 3. London 1839 (2nd repr. Aalen 1966).

Hoffmann, J.(ohann) G.(ottfried) (1840): Die Lehre von den Steuern, als Anleitung zu gründlichen Urtheilen über das Steuerwesen, mit besonderer Beziehung auf den Preussischen Staat. Berlin.

Homburg, Stefan (1996); Eine kommunale Unternehmensteuer für Deutschland, in: Wirtschaftsdienst, 76, S. 491 ff.

Hope-Jones, Arthur (1939): Income Tax in the Napoleonic Wars. Cambridge.

Hume, David (1752): Of Taxes, in: D. Hume: Writings on Economics, ed. E. Rotwein. Edinburgh et al. 1955, S. 83 ff.

Inama-Sternegg, Karl Theodor von (1865): Der Accisenstreit deutscher Finanztheoretiker, in: Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft, 21, S. 515 ff.

James, Simon / *Nobes*, Christopher (1992): The Economics of Taxation, 4th ed. New York et al.

Janssen, Johannes (Hrsg.) (1872): Frankfurts Reichscorrepondenz, nebst anderen verwandten Aktenstücken von 1376 - 1519, Bd. 2. Freiburg i.Br.

Jones, John Avery (1996): Tax Law: Rules or Principles, in: Fiscal Studies, 17, S. 63 ff.

Jones, Robert (1914): The Nature and First Principle of Taxation. London.

Justi, Johann Heinrich Gottlob von (1758): Staatswirthschaft oder Systematische Abhandlung aller Oekonomischen und Cameral=Wissenschaften, die zur Regierung eines Landes erfodert [sic] werden, 2 Theile. Leipzig.

– (1762): Ausführliche Abhandlung von denen Steuern und Abgaben nach ächten, aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften abfließenden Grundsätzen, und zur Wohlfarth der Völker dienlichen Maaßregeln abgefasset. Königsberg u. Leipzig (repr. Wiesbaden 1977).

– (1766): System des Finanzwesens, nach vernünftigen aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften, und aus der Natur aller Quellen der Einkünfte des Staates hergeleiteten Grundsätzen und Regeln ausführlich abgehandelt. Halle (repr. Aalen 1969).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Kehl, Paul (1927): Die Steuer in der Lehre der Theologen des Mittelalters. Eine quellengeschichtliche Studie. Berlin.

Kiesling, Herbert (1992): Taxation and Public Goods. A Welfare-Economic Critique of Tax Policy Analysis. Ann Arbor.

Kirchhof, Paul (1985): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft, 62, S. 319 ff.

– (1994): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: Bühler-Kirchhof-Klein (1994), S. 3 ff.

Klock, Kaspar (1634): Tractatus nomico-politicus de Contributionibus in Romano-Germanico-Imperio et aliis regnis ut plurimum usitatis etc. ..., ed. 1656. Francofurti.

– (1651): Tractatus juridico-politico-polemico-historicus de Aerario sive censu, per honesta media, absque divexatione populi, licite conficiendo, libri duo etc. ..., 2. Aufl., hrsg. u. kommentiert von Christoph Peller. Norimbergae 1671.

Krehl, D. (1819): Beiträge zur Bildung der Steuerwissenschaft. Stuttgart.

Kröncke, C.(arl) (1804): Das Steuerwesen, nach seiner Natur und seinen Wirkungen untersucht. Darmstadt u. Giessen.

Küntzel, Georg / *Haß*, Martin (Hrsg.) (1919): Die politischen Testamente der Hohenzollern nebst ergänzenden Aktenstücken, 2. Aufl., 1. Bd. Leipzig u. Berlin.

Lampe, Adolf (1927): „Gerechte" Steuerlast-Verteilung, in: Magazin der Wirtschaft, 3, S. 1052 ff.

– (1932): Art. „Steuerpolitik" in: L. Elster (Hrsg.): Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl., Bd. 3. Jena, S. 501 ff.

– (1934 a): Reine Theorie der Finanzreform, in: Finanzarchiv, N.F. 2, S. 218 ff.

– (1934 b): Verteidigung der Einkommensteuer, in: Finanzarchiv, N.F. 2, S. 619 ff.

Laspeyres, Etienne (1862): Mittheilungen aus Dieter De la Court's Schriften, in: Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft, 18, S. 330 ff.

Leibniz, Gottfried Wilhelm (1715): Anti-Jacobite, ou Faussetté de l'avis aux proprietaires Anglois, refutées par des reflexions impartiales, in: Opera omnia, ed. L. Dutens, Bd. 5: Opera philologica. Genevae 1768.

Lessius, Leonard (1605): De iustitia et iure ceterisque virtutibus cardinalibus libri quatuor, ed. sexta 1626. Antwerpiae.

Lith, Johann Wilhelm von der (1751): Politische Betrachtungen über die verschiedene [sic] Arten der Steuern. Breslau.

– (1766): Neue vollständig erwiesene Abhandlung von denen Steuern und deren vortheilhafter Einrichtung in einem Lande nach den Grundsätzen einer wahren die Verbesserung der Macht eines Regenten und die Glückseligkeit seiner Unterthanen wirkenden Staatskunst. Ulm.

Lotz, Walther (1916): Zur Lehre vom „Steuereinmaleins", in: Festschrift für Lujo Brentano zum 70. Geburtstag. München u. Leipzig, S. 351 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Lugo, Juan de (1642): De justitia et jure, tom. 2: De contractibus in communi & in particulari, & de iis, quae spectant ad justitiam distributivam, in officiorum, & beneficiorum distributione, in tributis imponendis, & solvendis, & in publicis judiciis. ed. 1718. Venetiis.

Mandeville, Bernard de (1714): The Fable of the Bees: or, Private Vices Publick Benefits, dt. ed. Frankfurt a.M. 1968.

Mann, Fritz Karl (1926): Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. Eine Ergänzung und Entgegnung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 124, S. 30 ff.

– (1929): Bemerkungen zur Frühgeschichte der allgemeinen Steuerlehre, in: Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reiche, 53, S. 955 ff.

– (1937): Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600 - 1935. Jena (repr. Stuttgart / New York 1978).

Martinus Laudensis (um 1440): De fisco, in: Tractatus illustrium in utraque tum Pontificii, tum Caesarei Iuris facultate Iurisconsultorum, de Fisco, & ejus Priuilegijs ..., Tom. XII. Venetiis 1584, fol. 2 ss.

McCulloch, John R.[amsey] (1852): A Treatise of the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System, 2nd. ed. London.

– (1863): Supplemental Notes in: Adam Smith: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, ed. by J.R. McCulloch, 3rd ed. (repr. 1872). Edinburgh.

McLure, Charles (1992): The Political Economy of Tax Reforms and Their Implications for Independence: United States, in: T. Ito / A.O. Krueger (eds.): The Political Economy of Tax Reform. Chicago and London, S. 97 ff.

Mill, John Stuart (1848): Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy, ed. Sir William Ashley (1909) (repr. Fairfield, NJ 1987).

Minarik, Joseph J. (1989): How Tax Reform Came about, in: D.C. Colander – A.W. Coats (eds.): The Spread of Economic Ideas. Cambridge, S. 141 ff.

Mirabeau, Victor de Riqueti, Marquis de (1760): Théorie de l'impôt. o.O. (repr. Aalen 1972).

Mitschke, Joachim (1980): Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, in: Steuer und Wirtschaft, 57, S. 122 ff.

Moll, Bruno (1929): Axiome und Postulate der Steuerlehre, in: Finanz-Archiv, 46, S. 1 ff.

Moltke, Magnus Graf von (1846): Ueber die Einnahmequellen des Staates. Hamburg.

Montesquieu, Charles de Secondat Baron de la Brède et de (1748): De l'esprit des lois, nach dem Abdruck in: Oeuvres complètes de Montesquieu, Paris 1837, S. 189 ff.

Mundius a Rodach, Georg (1664): Consilia Sive Tractatus Juris, Volumen secundum. Jenae.

Musgrave, Richard A. (1987): Short of Euphoria, in: Journal of Economic Perspectives, 1, S. 59 ff.

– (1996 / 97): Public Finance and Finanzwissenschaft Traditions Compared, in: Finanzarchiv, N.F. 53, S. 145 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Myrdal, Gunnar (1932): Das politische Element in der nationalökonomischen Doktrinbildung, 2. Aufl. Hannover 1963.

Natta, Marcus Antonius (1573): Consilia seu Responsa, Bd. 3. Venetiis.

Neue und Vollständigere Sammlung der Reichs=Abschiede, Welche von den Zeiten Kayser Conrads des II. bis jetzo, auf den Teutschen Reichs=Taegen abgefasset worden, sammt den wichtigsten Reichs=Schluessen, so auf dem noch fuerwaehrenden Reichs=Tage zur Richtigkeit gekommen sind (1747), 4 Theile. Franckfurt am Mayn.

Neumark, Fritz (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen.

– (1988): Steuerpolitische Ideale der Gegenwart, in: H. Zimmermann (Hrsg.): Die Zukunft der Staatsfinanzierung. Stuttgart, S. 45 ff.

Neumayr von Ramssla, Johann Wilhelm (1632): Von Schatzungen und Steuren sonderbahrer Tractat. Schleusingen.

Ng, Yew-Kwang (1987): Diamonds are a Government's Best Friend: Burden-Free Taxes on Goods Valued for their Values, in: American Economic Review, 77, S. 186 ff.

Nielsen, Axel (1911): Die Entstehung der deutschen Kameralwissenschaft im 17. Jahrhundert. Jena.

Obrecht, Georg (1617 a): Discursus Bellico-Politicus, in: Obrecht (1644).

– (1617 b): Politisch Bedencken und Discurs: Von Verbesserung Land unnd Leut / Anrichtung guter Policey / Und fürnemblich von nutzlicher Erledigung grosser Außgaben / und billicher Vermehrung eines jeden Regenten und Oberherren Jährlichen Gefällen und Einkommen, in: Obrecht (1644).

– (1644): Fünff Underschiedliche Secreta Politica Von Anstellung / Erhaltung und Vermehrung guter Policey / und von billicher / rechtmässiger und nothwendiger Erhöhung / eines jeden Regenten Jährlichen Gefällen und Einkommen. Straßburg.

Pechman, Joseph A. (1985): Who Paid the Taxes, 1965 - 85, Washington, D.C.

Pescherinus, Carl Ferdinand (1718): Politische Gedanken über die bisher zwar ungebräuchlichen aber doch dem Lande und Fürsten höchsterspriesslichen Generalzehenden, Worinn derselben Vollkommenheit erwiesen, abgedruckt in: Schröder (1686), S. 485 ff.

Petrus Antibolus Allobrogis (1360): De muneribus, in: Tractatus illustrium in utraque tum Pontificii, tum Caesarei Iuris facultate Iurisconsultorum, de Fisco, & ejus Priuilegijs ..., Tom. XII. Venetiis 1584, fol. 19 ss.

Petrus de Ubaldis (de Perusio) (um 1470): De collectis, cum additionibus Feliciani de Rubeis de Canino, in: Tractatus illustrium in utraque tum Pontificii, tum Caesarei Iuris facultate Iurisconsultorum, de Fisco, & ejus Priuilegijs ..., Tom. XII. Venetiis 1584, fol. 96 [statt 80] ss.

Pohmer, Dieter (1994): Steuervereinfachung und „gerechte" Steuerlastverteilung, in: Bühler-Kirchhof-Klein (1994), S. 21 ff.

Pohmer, Dieter / *Jurke*, Gisela (1984): Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F. 42, S. 445 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Pollak, Helga (1987): Gibt es einen Wandel in der Einkommensteuer?, in: K. Häuser (Hrsg.): Wandlungen der Besteuerung (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. 160). Berlin, S. 59 ff.

Pommerehne, Werner W. / *Weck-Hannemann*, Hannelore (1992): Steuerhinterziehung. Einige romantische, realistische und nicht zuletzt empirische Befunde, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 112, S. 433 ff.

Popitz, Johannes (1926): Art. „Einkommensteuer", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd. 3. Jena, S. 400 ff.

Rae, John (1834): Statement of Some New Principles on the Subject of Political Economy, Exposing the Fallacies of the System of Free Trade, and of Some Other Doctrines Maintained in the „Wealth of Nations". Boston.

Raymundus de Pennaforte (Peniafort) [† 1275] (1603): Summa de poenitentia, et matrimonio, Romae (repr. Farnborough, Hants 1973).

Recktenwald, Horst Claus (1984); Neue Analytik der Steuerwirkungen. Ein Konzept für vernachlässigte Forschung, in: WiSt – Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 13, S. 393 ff.

Ricardo, David (1817): Principles of Political Economy and Taxation, ed. by E.C.K. Gonner. London 1895.

Richter, Wolfram F. (1992): Kommunale Unternehmensbesteuerung. Grundsätzliche Anmerkungen zur Verwirklichung eines effizienten Systems, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 112, S. 567 ff.

Richter, Wolfram F. / *Wiegard*, Wolfgang (1993): Zwanzig Jahre „Neue Finanzwissenschaft", in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 113, S. 169 ff. u. 337 ff.

Roscher, Wilhelm (1874): Geschichte der National=Oekonomik in Deutschland, München.

Rose, Manfred (1994): Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairneß und Transparenz, in: Bühler-Kirchhof-Klein (1994), S. 233 ff.

– (1996): Reform der öffentlichen Finanzen zur Stärkung der Standortqualität, in: H. Siebert (Hrsg.): Steuerpolitik und Standortqualität. Expertisen zum Standort Deutschland. Tübingen, S. 145 ff.

Rotteck, Carl von (1845): Artikel „Auflagen" in: Das Staats=Lexikon. Encyklopädie der sämmtlichen Staatswissenschaften für alle Stände, hrsg. von C. v. Rotteck u. C. Welcker, 2. Aufl. Altona, Bd. 1, S. 757 ff.

Sabine, B.[asil] E.[rnest] V.[yvyan] (1966): A History of Income Tax. London.

Sandford, Cedric / *Godwin*, Michael / *Hardwick*, Peter (1989): Administrative and Compliance Costs of Taxation. Fersfield, Perrymead.

Say, Jean-Baptiste (1826): Traité d' économie politique, ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent et se consomment les richesses, 5ème éd., tom. 3. Paris.

Scheer, Christian (1988): Steuer, Steuerverteilung und Steuerinzidenz in der deutschen Finanzwissenschaft der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts und der Einfluß der britischen Nationalökonomie, in: Harald Scherf (Hrsg.): Studien zur Entwicklung der ökonomischen Theorie VI (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. 115 / VI). Berlin, S. 105 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1994): Die deutsche Finanzwissenschaft 1918 - 1933 – Ein Überblick, in: Heinz Rieter (Hrsg.): Studien zur Entwicklung der ökonomischen Theorie XIII (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. 115 / XIII). Berlin, S. 1 ff.

Schemmel, Lothar / *Borell*, Rolf (1992): Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Staatshaushalt (Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, 75). Wiesbaden.

Schröder, Wilhelm Freiherr von (1686): Fürstliche Schatz= und Rentkammer, nebst seinem Tractat vom Goldmachen, wie auch vom Ministrissimo oder Oberstaatsbedienten, ed. 1752. Königsberg u. Leipzig.

Schumpeter, Joseph (1929): Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer, in: Der deutsche Volkswirt, 4, S. 380 ff.

Seer, Roman (1995): Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung. Symposion der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. vom 18. Februar 1995, Bundesfinanzakademie Brühl, in: Steuer und Wirtschaft, 72, S. 184 ff.

Seligman, Edwin R.A. (1908): Progressive Taxation in Theory and Practice, 2nd ed. (American Economic Association Quarterly. Third Series. Vol. 9 No. 4). o.O.

Sheffrin, Steven M. (1993): What the Public Believe about Tax Fairness, in: National Tax Journal, 46, S. 301 ff.

Shoup, Carl C. (1960): Ricardo on Taxation. New York.

Sinn, Hans-Werner (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung. Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen. Tübingen.

Smith, Adam (1776): An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Reprint of the 5th edition 1789, ed. by Edwin Cannan (London 1904), repr. with a new preface by George J. Stigler. Chicago 1976.

Snelting, Martin (1997 a): Steuerreform und Vertrauensschutz, in: Wirtschaftsdienst, 77, S. 58 ff.

– (1997 b): Übergangsgerechtigkeit beim Abbau von Steuervergünstigungen und Subventionen. Untersuchung eines finanzwissenschaftlichen und staatsrechtlichen Problems. Heidelberg.

Sonnenfels [Joseph Freiherr von] (1787): Grundsätze der Polizey, Handlung, und Finanz, 5. vermehrte u. besserte Aufl., 3. Theil: Die Finanzwissenschaft. Wien.

Spahn, Paul Bern (1991): Die Zukunft der Einkommensteuer, in: D. Döring – P.B. Spahn (Hrsg.): Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der neunziger Jahre. Berlin, S. 245 ff.

Srbik, Heinrich Ritter von (1910): Wilhelm von Schröder. Ein Beitrag zur Geschichte der Staatswissenschaften (Sitzungsberichte der Kaiserl. Akademie der Wissenschaften in Wien, Philosophisch-Historische Klasse, 164. Band, 1. Abhandlung). Wien.

Stein, Lorenz von (1885 / 86): Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 5. Aufl., 2 Theile. Leipzig.

Stenographischer Bericht über die Verhandlungen der Deutschen Constituierenden National=Versammlung zu Frankfurt am Main (1849), hrsg. v. F. Wiegard. Bd. 7. Frankfurt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steuart, James (1767): An Inquiry into the Principles of Political Oeconomy: Being an Essay on the Science of Domestic Policy in Free Nations ... 2 Bde. London (repr. Düsseldorf 1993).

Stiglitz, Joseph E. (1988): Economics of the Public Sector, 2nd. ed. New York / London.

Stolleis, Michael (1983): Pecunia nervus rerum: zur Staatsfinanzierung in der frühen Neuzeit, Frankfurt am Main.

Stolper, Gustav (1929): Ein Finanzplan, in: Der Deutsche Volkswirt, 3, S. 1287 ff.

Suarez, Franciscus (1619): Tractatus de legibus, ac deo legislatore. In decem libros distributis: utriusque fori hominibus non minus utilis, quam necessarius. Moguntiae.

Suret, Louis (1909): Théorie de l'impôt progressif, Thèse Paris.

Swift, Jonathan (1726): Gulliver's Travels, ed. H. Davis (The Prose Writings of Jonathan Swift, 11). Oxford o.J. (ca. 1989).

– (1728): An Answer to a Paper Called a Memorial of the poor Inhabitants, Tradesmen, and Labourers of the Kingdom of Ireland, abgedruckt in: Irish Tracts 1728 - 1733, ed. H. Davis (The Prose Writings of Jonathan Swift, 12), Oxford o.J. (ca. 1989), S. 17 ff.

Tanzi, Vito (1995): Taxation in an Integrating World.Washington, D.C.

Tautscher, Anton (1947): Staatswirtschaftslehre des Kameralismus. Bern.

Teschemacher, Hans (1912): Die Einkommensteuer und die Revolution in Preußen. Eine finanzwissenschaftliche und allgemeingeschichtliche Studie über das preußische Einkommensteuerprojekt von 1847, Tübingen.

– (1927): Die Einkommensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2. Tübingen, S. 65 ff.

Teutophilus [d.i. *Tenzel*], Christian (1685): Entdeckte Gold=Grube in der Accise, das ist: Kurtzer jedoch gründlicher Bericht von der Accise, Daß dieselbe die allerreichste, politeste, billichste, ja eine gantz nöthige Collecte sey, Wobey auch ein und anders von der Contribution und Schatzung zu befinden, zu grossen Aufnehmen aller Obrigkeiten und deren Unterthanen vorgestellet, 5. Aufl. 1719. Magdeburg u. Leipzig.

Thomas von Aquin (1274): Summa Theologica, 4 Bde., zit. nach der Ausgabe Patrologiae cursus completus, seu bibliotheca universalis, integra, uniformis, commoda, oeconomica, omnium SS. Patrum, Doctorum Scriptorumque Ecclesiasticorum ..., ed. J.P. Migne, series secunda (Latina), Paris 1845.

Tillmann, Georg (1991): Steuern und Gerechtigkeit, in: Jürgen Wahl (Hrsg.): Steuerpolitik vor neuen Aufgaben. Regensburg, S. 83 ff.

Tipke, Klaus (1983): Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß. 9. Aufl. Köln.

– (1993): Die Steuerrechtsordnung. 3 Bde. Köln.

Tresch, Richard W. (1981): Public Finance. A normative theory. Plano, Texas – Georgetown, Ontario.

Uldall, Gunnar (1996): Ein Stufensystem für Deutschland, in: Wirtschaftsdienst, 76, S. 275 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Vauban [Sébastien de Prestre de] (1707): Projet d'une Dixme Royale. Suivi de deux écrits financières, publ. par E. Coornaert (Collection des principaux économistes, nouvelle éd.). Paris 1933.

Verri, Pietro (1781): Reflections on Political Economy [Meditazioni sulla economia politica (1771), 3. u. letzte Ausgabe], repr. ed. B. McGilvray and P. Groenewegen, New York 1993.

Visine, F. (1955): L'impôt unique des Physiocrates à Eugène Schueller, in: Revue d'Economie Politique, 65, S. 408 ff.

Vogel, Hugo Emanuel (1910): Die finanzpolitischen Besteuerungsprinzipien in Literatur und Theorie, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 66, S. 296 ff. u. 494 ff.

Wagner, Adolph (1890): Finanzwissenschaft, 2. Theil, 2. Aufl. u.d.T.: Theorie der Besteuerung. Gebührenlehre und Allgemeine Steuerlehre. Leipzig.

– (1910): Finanzwissenschaft, 3. Theil, 2. Aufl., 1. Band: Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart. Leipzig

Wagner, Klemens (1906): Die sittlichen Grundsätze bezüglich der Steuerpflicht. Diss. Regensburg.

Walker, Francis A. (1896): Political Economy, 3rd ed. London.

Weishaupt, Adam (1819): Über die Staats=Ausgaben und Auflagen. Ein philosophisch=statistischer Versuch. Mit Gegenbemerkungen von Dr. Konrad Frohn. Landshut.

Weston, Stephen F. (1903): Principles of Justice of Taxation. Diss. New York.

Wille, John F. (1981): Tax Philosophy and Income Equality, in: R.A. Solo – C.W. Anderson (eds.): Value Judgement and Income Distribution. New York, S. 340 ff.

Zeitler, Franz-Christoph (1994): Vereinfachung des Steuerrechts – Eine Utopie? in: Bühler-Kirchhof-Klein (1994), S. 87 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Effizienzorientierte Steuerreformen – läßt sich die Verteilungsfrage vernachlässigen?

Von *Hans Fehr* und *Wolfgang Wiegard**, Tübingen

> Equity has been lost in the brave new world
> with its quest for efficiency and growth.
> *Richard Musgrave* (1987, 113)

I. Problemstellung

Ausgangspunkt unseres Beitrags ist die Festellung, daß die Steuerreformdiskussion, also die Frage nach den „Steuersystemen der Zukunft", in der neueren finanzwissenschaftlichen Literatur recht eindeutig von Effizienzüberlegungen dominiert wird. Gerechtigkeitsaspekte und Verteilungswirkungen spielen demgegenüber nur eine untergeordnete Rolle. Dies ist jedenfalls der Eindruck, wenn man die letzten Jahrgänge des Journal of Public Economics, des Finanzarchivs oder des seit 1994 erscheinenden International Tax and Public Finance durchblättert. Aber auch die praktische Steuerpolitik scheint in erster Linie effizienzorientiert zu sein. Die in der gegenwärtigen Diskussion über die Reform der Einkommensbesteuerung vorgeschlagene drastische Senkung der Grenzsteuersätze läßt sich sinnvoll doch nur unter Bezug auf das Effizienzziel begründen. Gleiches gilt für die Abschaffung der betrieblichen Vermögensteuer und der Gewerbekapitalsteuer. Auch eine ökologische Steuerreform kann eigentlich nur mit Effizienzgesichtspunkten begründet werden. Die Diskussion um eine mögliche „doppelte Dividende" von Ökosteuern ist jedenfalls eindeutig effizienzorientiert. Schließlich ist die in Kroatien eingeführte zinsbereinigte Gewinn- und Einkommensteuer, der ja eine Vorbildfunktion auch für Deutschland zugeschrieben wird, in erster Linie wegen ihrer Neutralitäts-, und das heißt ja: Effizienzeigenschaften attraktiv.

Die Dominanz von Effizienzüberlegungen in der neueren finanzwissenschaftlichen Steuerlehre erklärt sich zum großen Teil durch das Aufkommen und das Vordringen der Optimalsteuertheorie mit Beginn der 70er Jahre. Ihre Bedeutung auch für die praktische Steuerpolitik dürfte vor allem durch eine Reihe von empirischen Untersuchungen über die Zusatzlasten der Besteuerung deutlich geworden sein. So

* Dieser Beitrag ist Teil eines durch das Human Capital and Mobility Programme der EU (Grant No. ERBCHRX - CT94 - 0493) geförderten Forschungsprojekts. Wir bedanken uns auch bei *Volker Grzimek* für seine Unterstützung bei der Aufbereitung der Daten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

kamen etwa *Ballard, Shoven* und *Whalley* (1985) zu dem Ergebnis, daß die marginalen Zusatzlasten des amerikanischen Steuersystems zwischen 17 und 56 Prozent des zusätzlichen Steueraufkommens ausmachen. Und *Feldstein* und *Feenberg* (1996) ermittelten, daß die im Rahmen der Steuerreform 1993 in den USA vorgenommene Erhöhung des Grenzsteuersatzes von 31 auf 36 bzw. 39,6 Prozent die Zusatzlasten pro Dollar zusätzlichen Steueraufkommens sogar um zwei Dollar in die Höhe trieb. Das sind natürlich beeindruckende Zahlen, die die Wichtigkeit von Effizienzgesichtspunkten quantitativ untermauern. Schließlich dürfte die Betonung des Effizienzziels auch damit zusammenhängen, daß die Ökonomen gerade hier einen klaren Kompetenzvorteil gegenüber anderen Wissenschaftsdisziplinen haben. Wer sonst, wenn nicht die Ökonomen, sollte denn auf mögliche Effizienzverluste oder -gewinne von Steuerrefomen hinweisen? Insofern entspricht es einfach auch einer vernünftigen Form von wissenschaftlicher Arbeitsteilung, wenn Wirtschaftswissenschaftler in erster Linie die Effizienzaspekte von Steuerreformen hervorheben.

Nun heißt das aber keineswegs, daß die Verteilungsfrage völlig vernachlässigt worden wäre. Die Forderung nach einem „gerechten" Steuersystem ist mindestens ebenso populär wie die nach einem effizienten. Und der Vorwurf „unsozialer Verteilungswirkungen" gehört seit Jahren zum Standardrepertoire der Opposition. Im Gegensatz zum Effizienzziel sind Gerechtigkeitsurteile allerdings schwierig zu operationalisieren und weniger konsensfähig; überdies sind ihre steuerpolitischen Implikationen in der Regel eher schwach. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als eine Ausprägung des Gerechtigkeitsziels ist ja – zumindest unserer Auffassung nach – nur deshalb so beliebt, weil es so unscharf ist und nahezu keine zwingenden steuerpolitischen Schlußfolgerungen enthält.[1] Zwar wurde der Trade-off zwischen Effizienz und Gerechtigkeit ausführlich auch von der Optimalsteuertheorie behandelt. Allerdings sind auch hier die Ergebnisse eher dünn geblieben. Mit Blick auf eine unter Effizienz- und Verteilungsaspekten optimale Einkommensteuer ist man ja kaum über die Schlußfolgerung hinausgekommen, daß der optimale Grenzsteuersatz zwischen Null und eins liegen und am Eingang und Ende des Steuertarifs den Wert Null annehmen sollte.

Aussagekräftiger sind da schon die zahlreichen empirischen Untersuchungen über die Inzidenzwirkungen von Steuerreformen. Die in der Tradition von *Pechman* und *Okner* (1974) stehenden Untersuchungen sind allerdings deshalb unbefriedigend, weil Verhaltensreaktionen ausgeklammert und Überwälzungshypothesen ad hoc und nicht immer konsistent formuliert wurden. Eine simultane Betrachtung von Effizienz- und Verteilungswirkungen ist dadurch von vornherein ausgeschlossen. Sie ist allerdings Gegenstand einiger neuerer Arbeiten, die Steuerreformen auf der Grundlage numerisch spezifizierter dynamischer Gleichgewichtsmodelle untersuchen. Auf die in diesem Zusammenhang vor allem interes-

[1] Deshalb hat *Littmann* (1970) das Leistungsfähigkeitsprinzip schon früh mit einem herzlichen „Lebewohl" verabschiedet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sierenden Publikationen von *Fullerton* und *Rogers* (1993), *Altig* und *Carlstrom* (1995) sowie *Kotlikoff* (1996) wird im folgenden Kapitel noch ausführlicher eingegangen. In diesen Untersuchungen werden die Wohlfahrtswirkungen von Steuerreformen für nach Einkommensklassen und bestimmten demographischen Merkmalen disaggregierten Haushaltstypen berechnet.

Unsere Fragestellung geht über den Untersuchungsgegenstand und das Erkenntnisinteresse dieser Beiträge hinaus. Wir wollen wissen, wie wichtig zum einen die Effizienzeffekte, zum anderen die Verteilungswirkungen von Steuerreformen sind. Dazu müssen erst einmal die Wohlfahrtswirkungen von Steuerreformen in eine Effizienz- und eine (Um-)Verteilungskomponente zerlegt werden. Das methodische Vorgehen zur Isolierung von effizienzbedingten und (um-)verteilungsbedingten Wohlfahrtseffekten wird in Abschnitt 2.2 genauer beschrieben. Wir wollen dann aber auch die Frage beantworten, welche Effekte quantitativ dominieren. Korrespondiert die Dominanz des Effizienzziels in der modernen finanzwissenschaftlichen Literatur mit dem quantitativen Gewicht von Effizienzeffekten? Läßt sich die Verteilungsfrage also vernachlässigen? Oder sind im Gegenteil die Verteilungswirkungen von Steuerreformen quantitativ bedeutsamer als die Effizienzeffekte? Beschäftigt sich die Finanzwissenschaft gar mit einem quantitativ eher unbedeutenden Teilaspekt von Steuerreformen? Diese Fragen sollen exemplarisch für ausgesuchte Steuerreformvorschläge im Rahmen eines numerisch implementierten intertemporalen Gleichgewichtsmodells beantwortet werden. Als Anwendungsbeispiele wählen wir einige der in der aktuellen Diskussion über die Reform der Einkommensbesteuerung vorgeschlagenen Tarifmodelle. Schon an dieser Stelle sei allerdings betont, daß unser Beitrag nicht primär auf eine präzise Abbildung und Analyse dieser Reformmodelle zur Einkommensteuer zielt; sie dienen vielmehr nur zur Illustration unseres eigentlichen Anliegens: der Frage nach der quantitativen Bedeutung von Effizienz- im Vergleich zu Umverteilungseffekten. Im Abschnitt 2.3 skizzieren wir die untersuchten Reformoptionen etwas genauer. Anschließend beschreiben wir das ökonomische Modell, das unseren Berechnungen zugrunde liegt. Die Präsentation und ökonomische Interpretation der numerischen Resultate finden sich dann im dritten Kapitel. Der Aufsatz schließt mit einer Zusammenfassung und einigen einschränkenden Bemerkungen.

Unsere Untersuchung wird zu den folgenden zentralen Ergebnissen führen:

1. Die Umverteilungseffekte, die von den von uns behandelten Steuerreformmodellen ausgehen, sind im allgemeinen quantitativ wesentlich bedeutsamer als die induzierten Effizienzeffekte. Manche effizienzorientierte Steuerreformen erweisen sich als massive Umverteilungsprogramme.

2. Die untersuchten Reformvarianten unterscheiden sich sowohl im Hinblick auf die ausgelösten Effizienzeffekte als auch in Bezug auf die ausgelösten Umverteilungswirkungen. In den meisten Fällen stellen die Umverteilungseffekte und nicht die Effizienzwirkungen die charakteristischen Merkmale effizienzorienterter Steuerreformen dar.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Damit fällt die Antwort auf die uns gestellte Frage eindeutig aus: Die Verteilungsfrage darf auch bei effizienzorientierten Steuerreformen nicht vernachlässigt werden.

II. Effizienz- und Umverteilungseffekte von Steuerreformen

In diesem Kapitel erläutern wir zunächst das unserer Analyse zugrundeliegende Steuerinzidenzkonzept und skizzieren das ökonomische Modell, das zur Berechnung der Auswirkungen von Steuerreformvorhaben herangezogen wird. Im nächsten Schritt zeigen wir exemplarisch, aber detailliert, wie sich die Wohlfahrtswirkungen von Steuerreformen in effizienz- und umverteilungsbedingte Komponenten zerlegen lassen. Im dritten Abschnitt dieses Kapitels werden dann die Steuerreformprojekte vorgestellt, für die im dritten Kapitel eine quantitative Abschätzung von Effizienz- und Umverteilungseffekten vorgenommen wird.

1. Steuerinzidenzkonzept und ökonomisches Modell

Unser Interesse gilt der quantitativen Abschätzung der von Steuerreformen ausgehenden Effizienz- und Umverteilungseffekte. Unsere Untersuchung ist also ein Beitrag zur angewandten Steuerinzidenzforschung. In der finanzwissenschaftlichen Literatur finden sich konzeptionell unterschiedliche Ansätze zur Ermittlung der Steuerinzidenz.

Am verbreitetsten sind sicherlich formale Inzidenzanalysen, die die mit Steuerreformen einhergehende Änderung der jährlichen Steuerschuld oder Steuerbelastung ermitteln. *Müller* (1996) hat kürzlich eine Untersuchung zur formalen Inzidenz einiger Reformvorschläge zur Einkommensbesteuerung vorgelegt. Der Vorteil solch formaler Inzidenzanalysen liegt darin, daß sie eine sehr weitgehende Disaggregation des Haushaltssektors nach Einkommensklassen und sozio-demographischen Merkmalen sowie eine detaillierte Abbildung steuerrechtlicher Bestimmungen erlauben, aber gleichwohl relativ einfach durchzuführen sind. Dem stehen allerdings nicht unerhebliche Nachteile gegenüber. Formale Inzidenzanalysen arbeiten mit relativ willkürlichen Überwälzungshypothesen und abstrahieren von jeglichen Verhaltensreaktionen der Steuerzahler. Eine simultane Betrachtung von Effizienz- und Verteilungseffekten ist damit von vornherein ausgeschlossen. Die Vernachlässigung von Verhaltensanpassungen kann bei hinreichend „kleinen" Steuerreformvorhaben gerechtfertigt sein[2]. Bei den gegenwärtig diskutierten Vorschlägen zur Reform der Einkommensbesteuerung handelt es sich aber kaum um „kleine" Steueränderungen. Daraus folgt zweierlei. Zum einen entspricht die Ver-

[2] Vgl. dazu auch *Blundell* (1995, 124) und die Schlußfolgerungen bei *Fehr, Rosenberg* und *Wiegard* (1995, chapter VI).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

änderung der Steuerschuld bei Berücksichtigung von Verhaltensreaktionen nicht länger der „wahren" Steuerbelastung[3]. Diese wird vielmehr durch das Einkommensäquivalent der durch Steuerreformen ausgelösten Wohlfahrtsänderung erfaßt[4]. Hinzu kommt, daß bei „großen" Steuerreformprojekten kaum von einer Konstanz der Vor-Steuer-Preise, also der Produzentenpreise sowie der Bruttofaktorpreise, ausgegangen werden kann. Eine konsistente Berücksichtigung endogener Marktpreisbildung erfordert aber die Zugrundelegung eines allgemeinen Gleichgewichtsmodells. Statt formaler werden dann materielle Inzidenzanalysen durchgeführt.

Neben der Unterscheidung von formaler und materieller Inzidenz ist die periodische Abgrenzung des Verteilungsgegenstandes von erheblicher Bedeutung für die Ergebnisse von Inzidenzanalysen. Lange Zeit dominierte dabei in der finanzwissenschaftlichen Literatur eine jährliche Betrachtungsweise. Untersucht wurden die Auswirkungen von Steuerreformen auf die Jahressteuerschuld oder auf das Jahreseinkommensäquivalent der Nutzenposition unterschiedlicher Haushaltstypen. In der tagespolitischen Auseinandersetzung werden die Verteilungwirkungen von Steuerreformen immer noch ausschließlich an der Veränderung der jährlichen Steuerschuld oder des jährlichen verfügbaren Einkommens festgemacht. Seit einigen Jahren scheint sich allerdings in der Finanzwissenschaft eine andere Sichtweise durchzusetzen, indem auf das Lebenseinkommen und nicht das Jahreseinkommen als Bezugsgröße für die Inzidenz von Steuern abgestellt wird[5]. Hingewiesen sei hier nur auf die Bedeutung, welche die Methodik der intergenerativen Belastungsrechnung („Generational Accounting") in der Politikberatung inzwischen gewonnen hat; siehe dazu *Auerbach, Kotlikoff* und *Leibfritz* (1997). In der Tat spricht vieles dafür, daß das Lebenseinkommen die ökonomische Position eines Individuums oder Haushalts zutreffender beschreibt als eine jährliche Betrachtungsweise. Bei letzterer werden Studierende, Rentner, vorübergehend Arbeitslose und dauerhaft arme Personen in einer Einkommensklasse erfaßt, obwohl ihre ökonomische Lage über den Lebenszyklus gesehen vollkommen unterschiedlich sein dürfte. Hingegen kann man bei (geeignet gemessenem) identischem Lebenseinkommen durchaus von vergleichbaren Lebensumständen ausgehen, die dann auch eine vergleichbare steuerliche Belastung rechtfertigen.

Intertemporale Gleichgewichtsmodelle mit überlappenden Generationen liefern den problemadäquaten theoretischen Bezugsrahmen für materielle Inzidenzanalysen mit Lebenseinkommens-Perspektive. Will man die Effizienz- und Verteilungswirkungen von Steuerreformen auch quantitativ ermitteln, kommt eigentlich nur noch ein geeignet modifiziertes *Auerbach-Kotlikoff*-Modell (im folgenden: AK-Modell) für empirische Inzidenzanalysen in Frage[6].

---

[3] Vgl. *Krause-Junk* (1981, 300-306) zur Unterscheidung von formaler Inzidenz und „wahrer" Steuerbelastung.

[4] *Ahlheim* und *Rose* (1989) erläutern Methoden und Verfahren zur Messung individueller Wohlfahrt.

[5] Eine Gegenüberstellung dieser Steuerinzidenzkonzepte findet sich u. a. bei *Davies, St.-Hilaire* und *Whalley* (1984).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Eine Erweiterung des traditionellen AK-Modells ist erforderlich, weil jede Generation oder Alterskohorte dort nur durch einen repräsentativen Haushalt abgebildet wird. Dies erlaubt *inter*generative Inzidenzanalysen, blendet aber *intra*generative Umverteilungsprozesse von vornherein aus. In der Diskussion über die Verteilungswirkungen der Finanzpolitik spielen letztere aber die größere Rolle. Die naheliegende Erweiterung des AK-Modells besteht dann darin, innerhalb jeder Generation mehrere nach Einkommensklassen gegliederte Haushalte zu unterscheiden. Die Abbildung 1 (entnommen aus *Fullerton* und *Rogers* (1993, 3)) verdeutlicht die intragenerative und intergenerative Dimension von Inzidenzanalysen. Unterschieden werden dabei innerhalb einer Generation nur zwei Haushaltstypen, nämlich arme und reiche Haushalte. Auf der Abszisse wird das Alter eines Haushalts abgetragen, auf der Ordinate sein jährliches Faktoreinkommen. Die eingezeichneten Kurvenverläufe entsprechen typischen Einkommensprofilen über den gesamten Lebenszyklus. In jungen Jahren ist das jährliche Einkommen zunächst niedrig; danach steigt es mehr oder weniger stark an, bevor es im Alter wieder sinkt. In ein- und derselben Alterskohorte beziehen arme Haushalte durchweg ein geringeres Einkommen als reiche. Ansonsten kann es durchaus sein, daß ärmeren Haushalten mittleren Alters ein höheres jährliches Einkommen zufließt als Personen, die über den Lebenszyklus gesehen zu den reichen Haushalten zählen.

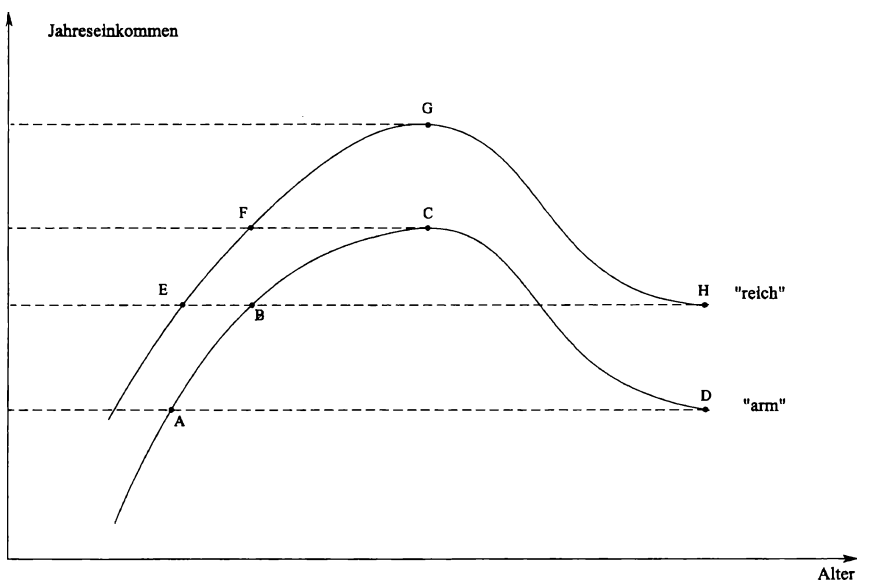


Abbildung 1: Lebenseinkommensprofile

[6] Die Standardreferenz ist *Auerbach* und *Kotlikoff* (1987). *Fehr* und *Wiegard* (1996) geben einen Überblick über Grundstuktur und Anwendungsmöglichkeiten alternativer numerisch dynamischer Gleichgewichtsmodelle.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Inzidenzanalysen, die auf das jährliche Einkommen abstellen, fassen die z. B. durch die Punkte E, B und H oder F und C charakterisierten Haushalte zu zwei Einkommensklassen zusammen, während im traditionellen AK-Modell, die durch A und E oder B und F oder C und G beschriebenen Haushalte aggregiert werden. In unserem erweiterten AK-Modell berücksichtigen wir beide Inzidenzdimensionen und können deshalb die steuerlich induzierten Effizienzeffekte sowohl mit den intergenerativen als auch den intragenerativen Umverteilungswirkungen vergleichen.

Anzumerken ist, daß sich dieser Ansatz mittlerweile auch in einigen anderen Literaturbeiträgen findet. Die schon erwähnten Arbeiten von *Altig* und *Carlstrom* (1995) sowie von *Kotlikoff* (1996) unterscheiden innerhalb einer Generation zwölf Einkommensklassen und ermitteln neben aggregierten Effizienzeffekten auch aggregierte Verteilungseffekte, ausgedrückt als Veränderung des Gini-Koeffizienten. Unser Erkenntnisinteresse zielt allerdings auf die Beantwortung einer anderen Frage ab, nämlich den quantitativen Vergleich von Effizienz- und Umverteilungswirkungen.

Das unseren Berechnungen zugrundeliegende (modifizierte) AK-Modell kann hier nur skizziert werden. Eine detaillierte Beschreibung mit Angabe aller Modellgleichungen würde den Rahmen dieses Aufsatzes sprengen. Sie ist aber auch unnötig. Das AK-Modell gehört seit nunmehr zehn Jahren zum festen Bestandteil der Literatur zur angewandten intertemporalen Gleichgewichtsökonomie. Neben *Auerbach* und *Kotlikoff* (1987) existieren genügend andere Beiträge, die über die Details dieses Modells informieren. Wir beschreiben deshalb nur ganz kurz seine Grundstruktur, das im Fall einer geschlossenen Volkswirtschaft die Sektoren Haushalte, Unternehmen und Staat umfaßt. Bei Modellierung einer kleinen offenen Volkswirtschaft ist zusätzlich der Außenhandelssektor zu berücksichtigen.

Auf der Haushaltsseite werden die Konsum-, die Arbeitsangebots- und die Sparentscheidungen aus einem intertemporalen Modell abgeleitet, das den Lebenszyklus jeder Person in 55 Perioden zerlegt. Auch die Partizipationsentscheidung erfolgt endogen über einen Vergleich des individuellen Reservationslohnes mit dem Marktlohn. Innerhalb einer Generation unterscheiden wir nur zwischen reichen und armen Haushalten, wobei es viermal soviel arme wie reiche Haushalte geben soll. Diese Disaggregation des Haushaltssektors reicht aus, um die im Titel gestellte Frage zu beantworten[7]. Immerhin leben dann in unserem Modell in jeder Periode 110 Haushaltstypen, die sich nach Einkommen und Alter unterscheiden. Die über Konsum und Freizeit definierte Nutzenfunktion ist vom CES-Typ[8]. Funktionale Form und Parameterwerte sollen für arme und reiche Haushalte identisch sein; diese unterscheiden sich lediglich im Hinblick auf ihre Arbeitsproduktivitäten oder Humankapitalausstattungen. Dies bedeutet, daß sich arme genau wie reiche

[7] In einem ergänzenden Aufsatz – *Fehr* und *Wiegard* (1997a) – haben wir den Haushaltssektor dagegen in zusätzliche Einkommensklassen disaggregiert.

[8] CES ist die Abkürzung für constant elasticity of substitution.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Haushalte verhalten würden, wenn sie nur deren Einkommen hätten. Das erscheint uns ganz plausibel. Eine für die späteren Ergebnisse folgenreiche Annahme ist, daß die Haushalte keinerlei altruistisch motivierte Erbschaften hinterlassen oder Schenkungen vornehmen. Gespart wird ausschließlich zur Altersvorsorge. Die Abbildung 2 verdeutlicht das Konsumprofil sowie die Lohn- und Zinseinkommensprofile über den Lebenszyklus eines reichen Haushalts im Ausgangsgleichgewicht. Man sieht, daß die Konsumausgaben in den letzten Lebensjahren größtenteils durch die Auflösung von Ersparnissen finanziert werden. Bei der Interpretation unserer numerischen Ergebnisse im dritten Kapitel wird das von Bedeutung sein. Auf die Konsequenzen, die sich aus der Vernachlässigung von Erbschaften und Schenkungen ergeben, werden wir im Schlußkapitel noch eingehen.

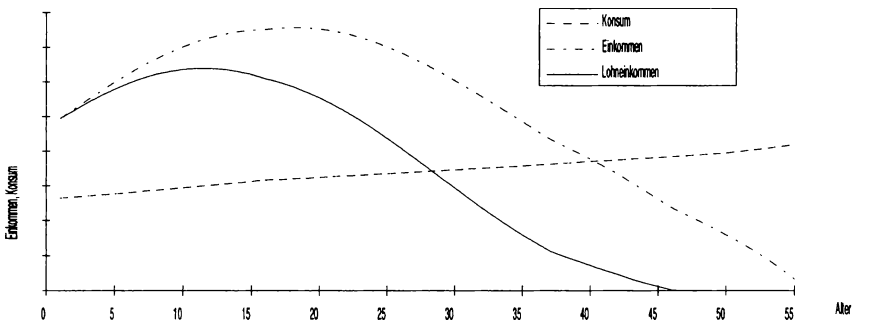


Abbildung 2: Einkommens- und Konsumprofile

Der Produktionssektor ist durch eine linear-homogene Produktionsfunktion vom Cobb-Douglas-Typ in den Faktoren Arbeit und Kapital charakterisiert. In bestimmten Modellvarianten verursachen Investitionen Anpassungskosten, die sich als Outputverluste niederschlagen. Die Investitionsentscheidungen folgen dann der von *Tobin* (1969) entwickelten Q-Theorie. Als Verhaltenshypothese wird angenommen, daß die Manager der repräsentativen Firma den Marktwert des Unternehmens maximieren.

Der Staat stellt eine vorgegebene Menge an Kollektivgütern bereit, die additiv separabel in die Nutzenfunktionen eingehen. Zur Finanzierung dienen progressive Einkommensteuern sowie proportionale Konsumsteuern. Von einer Unternehmensbesteuerung wird abgesehen. Wir streben – in diesem Aufsatz – keine möglichst umfassende und detaillierte Abbildung des deutschen Steuersystems an. Für unsere Fragestellung reicht es aus, die unmittelbar für den Haushaltsbereich relevanten Steuern zu erfassen.

Durch Berücksichtigung von Markträumungsbedingungen auf den Faktor- und Gütermärkten in jeder Periode wird das Modell geschlossen. Ein langfristiges Wachstumsgleichgewicht liegt vor, wenn Sozialprodukt, Kapitalstock und andere

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

endogene Variablen mit der exogenen Wachstumsrate der Erwerbsbevölkerung zunehmen. Bei unseren späteren numerischen Berechnungen betrachten wir neben einer geschlossenen auch den Fall einer kleinen offenen Volkswirtschaft. Dann sind zusätzlich die Bedingungen für ein Zahlungsbilanzgleichgewicht zu beachten. Die Differenz zwischen heimischer Produktion und inländischer Absorption wird entweder exportiert oder importiert. Der Saldo der Kapitalbilanz stimmt – bei Vernachlässigung von Übertragungs- und Devisenbilanz – mit der Summe aus den Salden von Handelsbilanz und Dienstleistungsbilanz überein.

2. Zerlegung der Wohlfahrtswirkungen von Steuerreformen in Effizienz- und Umverteilungskomponenten

Neoklassische Ökonomen sind bei der Bewertung von Steuerreformen in erster Linie an ihren Wohlfahrtseffekten interessiert. Diese Wohlfahrtswirkungen lassen sich immer auf (Um-)Verteilungseffekte oder auf Effizienzeffekte zurückführen. Zu umverteilungsbedingten Wohlfahrtsänderungen kann es über zwei Wirkungskanäle kommen. Zum einen wird sich selbst bei insgesamt aufkommensneutralen Steuerreformen für einzelne Haushalte per Saldo die Steuerbelastung ändern; einige Steuerpflichtige werden höher belastet, für andere dagegen wird die Steuerbelastung sinken. Hinzu kommt, daß (größere) Steuerreformen im allgemeinen nicht nur die relativen Preise nach Steuern, sondern auch die Vor-Steuer-Preise ändern werden. Solche Marktpreisänderungen sind zwar allokativ unschädlich, sie sind aber mit Umverteilungseffekten verbunden. Effizienzeffekte gehen dagegen von den Verhaltensreaktionen aus, die nach Kompensation der Verteilungseffekte von den steuerlich induzierten Preisänderungen verursacht werden.

Wir wollen nun zeigen, wie sich die auf Steuerreformen zurückzuführenden Wohlfahrtswirkungen analytisch in die drei zuvor angeführten Effekte zerlegen lassen[9]. Dazu betrachten wir ein einfaches Zwei-Generationen-Modell ohne Bevölkerungswachstum, vernachlässigen Investitions-Anpassungskosten, sehen von einer Unterscheidung in arme und reiche Haushalte ab und gehen außerdem von proportionalen Steuern auf den Konsum sowie auf Lohn- und Zinseinkommen mit Steuersätzen τ_c^t, τ_w^t und τ_r^t in Periode t aus. Der Nutzen der in Periode t geborenen Generation, u^t, hängt vom Konsum c_1^t, c_2^{t+1} und der Freizeit l_1^t, l_2^{t+1} in den beiden Lebenszyklus-Phasen ab. In Periode t werde nun eine insgesamt aufkommensneutrale Steuerreform durchgeführt. Betroffen sind davon die in Periode t lebende alte Generation (die in der Periode $t-1$ geboren wurde), die in Periode t geborene Generation sowie alle zukünftigen Generationen.

Für die in Periode t lebende alte Generation sind die Entscheidungen über c_1^{t-1}, l_1^{t-1} sowie k^t, die Ersparnishöhe bzw. den Kapitalbestand zu Beginn der Periode t, bereits gefallen. Als Reaktion auf die Steuerreform können nur noch das

[9] Die Vorgehensweise basiert auf *Fehr* und *Kotlikoff* (1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Konsumniveau c_2^t und die Freizeitnachfrage l_2^t in der zweiten Lebensphase angepaßt werden. Die steuerlich bedingte Wohlfahrtsänderung ergibt sich dann aus dem totalen Differential der Nutzenfunktion

$$u^{t-1} = u\left(c_1^{t-1}, l_1^{t-1}, c_2^t, l_2^t\right) \tag{1}$$

und der für die zweite Lebensphase geltenden Budgetbeschränkung

$$\left(1+\tau_c^t\right)c_2^t = w^t\left(1-\tau_w^t\right)\left(1-l_2^t\right) + \left[1+r^t\left(1-\tau_r^t\right)\right]k^t, \tag{2}$$

wobei w^t und r^t den Bruttolohnsatz und den Bruttozinssatz in Periode t bezeichnen. Das gesamte Zeitbudget ist in jeder Periode auf eins normiert. Faßt man die in der zweiten Lebensperiode zu zahlenden Steuern zusammen zu

$$T_2^t = \tau_c^t c_2^t + \tau_w^t w^t\left(1-l_2^t\right) + \tau_r^t r^t\, k^t, \tag{3}$$

kann man statt (2) auch von der Beschränkung

$$c_2^t = w^t\left(1-l_2^t\right) + (1+r^t)k^t - T_2^t \tag{4}$$

ausgehen. Mit λ^{t-1} als Grenznutzen des Einkommens für die in Periode t lebende alte Generation erhält man für das Einkommensäquivalent der steuerlich bedingten (marginalen) Nutzenänderung den Ausdruck

$$\underbrace{\frac{du^{t-1}}{\lambda^{t-1}}}_{\text{Wohlfahrtsänderung}} = \underbrace{-dT_2^t + \left[k^t dr^t + \left(1-l_2^t\right)dw^t\right]}_{\text{Umverteilung } (RD_2^t)} + \underbrace{\left[\tau_c^t dc_2^t - \tau_w^t w^t dl_2^t\right]}_{\text{Effizienz } (EB_2^t)}. \tag{5}$$

Die rechte Seite dieser Gleichung gibt die Zerlegung der gesamten Wohlfahrtsänderung in eine umverteilungsbedingte und eine effizienzbedingte Komponente an. Dabei werden die Umverteilungseffekte ihrerseits durch zwei Einflußfaktoren bestimmt. Zum einen ist dies die Änderung der Steuerbelastung, $-\,\mathrm{d}T_2^t$, zum anderen die durch die Änderung der Bruttofaktorpreise bewirkte Einkommensänderung. Die mit RD_2^t bezeichnete Summe dieser beiden Ausdrücke gibt dann den Umverteilungsgehalt der Steuerreform für die in Periode t lebende alte Generation an[10]. Der dritte Ausdruck auf der rechten Seite von Gleichung (5) entspricht den Effizienzeffekten der Steuerreform unter der Voraussetzung, daß der Haushalt für die umverteilungsbedingten Wohlfahrtsgewinne oder -verluste kompensiert wurde. Effizienzeffekte sind bekanntlich nur auf die Substitutionseffekte zurückzuführen.

[10] Dabei steht *RD* für „redistribution".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Bei Kompensation entspricht der dritte Ausdruck deshalb den marginalen Zusatzlasten oder „excess burden" (EB) der Besteuerung[11].

Für alle Generationen, die in und ab der Periode t geboren werden, erhält man die von der Steuerreform ausgehende (marginale) Wohlfahrtsänderung über das totale Differential der Nutzenfunktionen (für $s \geq t$)

$$u^s = u\left(c_1^s, l_1^s, c_2^{s+1}, l_2^{s+1}\right) \tag{6}$$

sowie der Bugetbeschränkungen

$$\left(1+\tau_c^s\right)c_1^s + \frac{1+\tau_c^{s+1}}{1+r^{s+1}\left(1-\tau_r^{s+1}\right)}c_2^{s+1} = w^s\left(1-\tau_w^s\right)\left(1-l_1^s\right) + \\ + \frac{w^{s+1}\left(1-\tau_w^{s+1}\right)}{1+r^{s+1}\left(1-\tau_r^{s+1}\right)}\left(1-l_2^{s+1}\right) \tag{7}$$

bzw.

$$c_1^s + \frac{c_2^{s+1}}{1+r^{s+1}} = w^s\left(1-l_1^s\right) + \frac{w^{s+1}}{1+r^{s+1}}\left(1-l_2^{s+1}\right) - T_1^s - \frac{T_2^{s+1}}{1+r^{s+1}} \tag{8}$$

mit

$$T_1^s = \tau_c^s c_1^s + \tau_w^s w^s\left(1-l_1^s\right) \tag{9}$$

und

$$T_2^{s+1} = \tau_c^{s+1}c_2^{s+1} + \tau_w^{s+1}w^{s+1}\left(1-l_2^{s+1}\right) + \tau_r^{s+1}r^{s+1}\underbrace{\left[w^s\left(1-\tau_w^s\right)\left(1-l_1^s\right) - \left(1+\tau_c^s\right)c_1^s\right]}_{=k^{s+1}} \tag{10}$$

als jeweiliger Steuerschuld in den beiden Phasen des Lebenszyklus. Nach einigen Rechenschritten folgt aus dem totalen Differential von (6) und (8) die Gleichung

$$\frac{\mathrm{d}u^s}{\lambda^s} = -\left[\mathrm{d}T_1^s + \frac{\mathrm{d}T_2^{s+1}}{1+r^{s+1}}\right] + \left[\left(1-l_1^s\right)\mathrm{d}w^s + \frac{1}{1+r^{s+1}}\left(k^{s+1}\mathrm{d}r^{s+1} + \left(1-l_2^{s+1}\right)\mathrm{d}w^{s+1}\right)\right] \\ + \left[\tau_c^s\mathrm{d}c_1^s - \tau_w^s w^s\mathrm{d}l_1^s + \left(\frac{1+\tau_c^{s+1}}{1+r^{s+1}\left(1-\tau_r^{s+1}\right)} - \frac{1}{1+r^{s+1}}\right)\mathrm{d}c_2^{s+1}\right. \\ \left. + \left(\frac{1-\tau_w^{s+1}}{1+r^{s+1}\left(1-\tau_r^{s+1}\right)} - \frac{1}{1+r^{s+1}}\right)w^{s+1}\mathrm{d}l_2^{s+1}\right]. \tag{11}$$

11 Werden die Haushalte für die Verteilungsänderungen nicht kompensiert, repräsentieren $\mathrm{d}c_2^t$ und $\mathrm{d}l_2^t$ die unkompensierten oder Marhall'schen Nachfrageänderungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wie schon zuvor für die alte Generation werden jetzt für sämtliche zukünftige Generationen die durch die Steuerreform ausgelösten Wohlfahrtsänderungen jeweils in eine Umverteilungs- und in eine Effizienzkomponente zerlegt. Allerdings gibt der Ausdruck in der ersten eckigen Klammer jetzt den Gegenwartswert der Steuerbelastungsänderung an. Analoges gilt für die beiden anderen Ausdrücke in eckigen Klammern. Eine etwas andere Gliederung der Umverteilungsterme erweist sich allerdings als sinnvoll. Dazu definieren wir mit

$$RD_1^s := -\mathrm{d}T_1^s + (1 - l_1^s)\mathrm{dw}^s \tag{12}$$

und

$$RD_2^{s+1} := -\mathrm{d}T_2^{s+1} + k^{s+1}\mathrm{d}r^{s+1} + (1 - l_2^{s+1})\mathrm{d}w^{s+1} \tag{13}$$

die in der ersten und zweiten Lebensphase auftretenden Umverteilungseffekte und mit

$$RD^s := RD_1^s + (1 + r^{s+1})^{-1} RD_2^{s+1} \tag{14}$$

den gesamten Umverteilungsgehalt der Steuerreform für die Generation s. Der dritte Ausdruck in eckigen Klammern auf der rechten Seite von (11) gibt den Gegenwartswert der steuerlichen Zusatzlasten an, wenn die Generation s für Änderungen der Einkommenssituation kompensiert wird. Dies vorausgesetzt, wird der letzte Klammerausdruck im folgenden durch EB^s abgekürzt.

Bislang wurde innerhalb einer Generation nicht zwischen armen und reichen Haushalten unterschieden. Dies läßt sich einfach dadurch nachholen, daß den umverteilungs- und effizienzbedingten Komponenten der Wohlfahrtsänderung der tiefgestellte Index A für arm und R für reich hinzugefügt wird, also RD_A^s, RD_R^s und EB_A^s, EB_R^s. Mit RD^s und EB^s bezeichnen wir weiterhin den auf die gesamte Generation s bezogenen Umverteilungs- und Effizienzeffekt.[12]

Mit Hilfe dieser Zerlegung lassen sich die Effizienz- und Umverteilungseffekte einer Steuerreform sowohl für einzelne Haushalte oder Generationen als auch im Aggregat vergleichen. Die Tabelle 1 verdeutlicht dies. Im linken Teil dieser Tabelle weisen wir die intragenerativen effizienz- und umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte aus. Der obere Teil enthält die relevanten Angaben für arme und reiche Haushalte jeder Generation. In der unteren Summenzeile wird über alle Generationen aggregiert. Die in den beiden mittleren Kästchen stehenden Ausdrücke geben den aggregierten intragenerativen Umverteilungsgehalt der Steuerreform von arm zu reich oder umgekehrt an. Der rechte Tabellenteil enthält dann die intergenerati-

[12] Bei Unterscheidung von armen und reichen Haushalten gilt also $RD^s := RD_A^s + RD_R^s$ sowie $EB^s := EB_A^s + EB_R^s$.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ven Effizienz- und Umverteilungseffekte. Dazu wurden arme und reiche Haushalte zusammengefaßt. Eine Generation s zählt zu den Verlierern im Verteilungskampf, wenn der Gegenwartswert der umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte negativ ist ($RD^s < 0$), ansonsten zu den Gewinnern. Tabelle 1 beschreibt eine Situation, in der die Generationen $t-1, t$ und $t+1$ einkommensmäßig verlieren und alle übrigen Generationen dementsprechend gewinnen. Der letzten Zeile kann man dann den aggregierten intergenerativen Umverteilungsgehalt der Steuerpolitik entnehmen[13]. Man sieht also, in welchem Ausmaß eine Steuerreform von den gegenwärtig lebenden zu den zukünftigen Generationen – oder auch umgekehrt – umverteilt. Schließlich sind noch die aggregierten Zusatzlasten angegeben. Da sich die Umverteilungseffekte im Aggregat aufheben, stimmen die aggregierten intergenerativen Zusatzlasten mit den aggregierten Wohlfahrtseffekten einer Steuerreform überein.

Wir zeigen jetzt noch, daß es sich bei den aggregierten Umverteilungseffekten tatsächlich um ein Nullsummenspiel handelt. Dazu genügt der Nachweis, daß sich die aggregierten intergenerativen Umverteilungseffekte zu null addieren. Bei den aggregierten intragenerativen Umverteilungswirkungen findet ja nur eine vollständige Aufteilung auf arme und reiche Haushalte statt. Es gilt:

$$
\begin{aligned}
& RD_2^t + RD^t + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD^s \cdot R^s \\
&= RD_2^t + \left[RD_1^t + (1+r^{t+1})^{-1} RD_2^{t+1}\right] + \sum_{s=t+1}^{\infty} \left[RD_1^s + (1+r^{s+1})^{-1} RD_2^{s+1}\right] R^s \\
&= RD_2^t + RD_1^t + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD_1^s \cdot R^s + RD_2^{t+1}(1+r^{t+1})^{-1} + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD_2^{s+1}(1+r^{s+1})^{-1} R^s \qquad (15) \\
&= RD_2^t + RD_1^t + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD_1^s \cdot R^s + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD_2^s \cdot R^s \\
&= (RD_2^t + RD_1^t) + \sum_{s=t+1}^{\infty} (RD_1^s + RD_2^s) R^s \\
&= 0,
\end{aligned}
$$

mit der Definition

$$
R^s := \prod_{j=t+1}^{s} (1+r^j)^{-1}.
$$

[13] Die Laufindizes über die Summenzeichen sind dabei Elemente der Mengen V und G, wobei V die einkommensmäßigen Verlierer-Generationen und G die Gewinner-Generationen enthält.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 1: **Effizienz-und Umverteilungseffekte von Steuereformen**

Generation ↓	Intragenerative ...				Intergenerative ...	
	Effizienz	Umverteilung - arme Haushalte -	Umverteilung - reiche Haushalte-	Effizienz	Umverteilung Verlierer	Umverteilung Gewinner / Effizienz
t - 1	$EB^t_{2,A}$	$RD^t_{2,A}$	$\leftrightarrow$ $RD^t_{2,R}$	$EB^t_{2,R}$	RD^t_2	EB^t_2
t	EB^t_A	RD^t_A	$\leftrightarrow$ RD^t_R	EB^t_R	RD^t	EB^t
t + 1	EB^{t+1}_A	RD^{t+1}_A	$\leftrightarrow$ RD^{t+1}_R	EB^{t+1}_R	RD^{t+1}	EB^{t+1}
t + s	EB^{t+s}_A	RD^{t+s}_A	$\leftrightarrow$ RD^{t+s}_R	EB^{t+s}_R	RD^{t+s}	EB^{t+s}
$\sum$	$EB^t_{2,A} + EB^t_A + \sum_{s=t+1}^{\infty} EB^s_A R^s$	$RD^t_{2,A} + RD^t_A + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD^s_A R^s$	$RD^t_{2,R} + RD^t_R + \sum_{s=t+1}^{\infty} RD^s_R R^s$	$EB^t_{2,R} + EB^t_R + \sum_{s=t+1}^{\infty} EB^s_R R^s$	$RD^t_2 + RD^t + \sum_{s\in I'} RD^s R^s$	$\sum_{s\in G} RD^s R^s$ / $EB^t_2 + EB^t + \sum_{s=t+1}^{\infty} EB^s R^s$
$R^s = \prod_{j=t+1}^{s} (1+r^j)^{-1}$		aggregierte intragenerative Umverteilung			aggregierte intergenerative Umverteilung	aggregierte Zusatzlasten (= Wohlfahrtsänderung)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Der letzte Übergang in dieser Gleichungskette muß etwas ausführlicher begründet werden. In jeder Periode $s = t, t+1, \ldots$ gilt wegen (12) und (13)

$$RD_1^s + RD_2^s = -(\mathrm{d}T_1^s + \mathrm{d}T_2^s) + k^s \mathrm{d}r^s + \left[(1 - l_1^s) + (1 - l_2^s)\right] dw^s. \tag{16}$$

Aufkommensneutrale Steuerreformen sind aber gerade durch

$$\mathrm{d}T_1^s + \mathrm{d}T_2^s = 0 \tag{17}$$

charakterisiert[14].

Daß auch die beiden letzten Summanden in (16) verschwinden, wird klar, wenn man die notwendigen Bedingungen für ein Gewinnmaximum

$$r^s = f'(K^s/L^s); \quad w^s = f(K^s/L^s) - K^s/L^s f'(K^s/L^s)$$

total differenziert. Als Steigung der Faktorpreisgrenze erhält man dann

$$K^s \mathrm{d}r^s = -L^s \mathrm{d}w^s.$$

In unserem Zwei-Generationen-Modell gilt aber gerade $k^s = K^s$; die Markträumungsbedingung für den Arbeitsmarkt der Periode s lautet

$$L^s = \left[(1 - l_1^s) + (1 - l_2^s)\right],$$

so daß

$$k^s \mathrm{d}r^s + \left[(1 - l_1^s) + (1 - l_2^s)\right] \mathrm{d}w^s = 0 \tag{18}$$

folgt. Mit den Gleichungen (16) bis (18) ist aber der letzte Übergang in (15) gezeigt.

Zum Schluß dieses Abschnitts soll in der gebotenen Kürze der Bezug zur Literatur aufgezeigt werden. Erwähnenswert sind hier vor allem zwei Aufsätze von *Keuschnigg* (1992, 1994). In Zwei-Generationen-Modellen mit konstantem Arbeitsangebot entwickelt *Keuschnigg* im Prinzip dieselbe Zerlegung der Wohlfahrtseffekte in effizienz- und umverteilungsbedingte Komponenten wie wir. Sein Interesse gilt allerdings nicht dem quantitativen Vergleich von intergenerativer Effizi-

[14] Die Forderung nach periodenweiser Aufkommensneutralität mag unnötig restriktiv erscheinen. *Kotlikoff* (1993) hat jedoch gezeigt, daß jede Politik mit positiver staatlicher Nettokreditaufnahme durch einfache Umbenennung in eine Einnahmenpolitik ohne Staatsverschuldung überführt werden kann.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

enz und Umverteilung – intragenerative Aspekte werden ganz vernachlässigt –, sondern der Charakterisierung intergenerativ-neutraler Steuerreformen. Gleichwohl liefern diese Aufsätze wichtige Anregungen für unsere eigenen Arbeiten.

Eine Trennung von Effizienz- und Umverteilungseffekten in dynamischen Gleichgewichtsmodellen findet sich auch schon bei *Auerbach* und *Kotlikoff* (1987). Ihre „Lump Sum Redistribution Authority" erfüllt aber einen ganz anderen Zweck als unser Kompensationsmechanismus. Diese (fiktive) Behörde erhebt Lump-sum-Steuern und zahlt Lump-sum-Transfers so, daß der Nutzen aller in der Reformperiode lebenden Generationen vor und nach der Steuerreform unverändert bleibt. Ein positiver Budgetrest dieser Behörde wird dann in gleichen Beträgen auf die in der Reformperiode geborene Generation und alle zukünftigen Generationen aufgeteilt; umgekehrt ist ein etwaiger Fehlbetrag zu gleichen Beträgen von den zukünftigen Generationen aufzubringen. Auf diese Weise gelingt es zwar, die aggregierten intergenerativen Effizienzeffekte zu ermitteln – sie entsprechen (in etwa) dem letzten Ausdruck in der untersten Zeile von Tabelle 1 –; eine generationenspezifische Trennung von Einkommens- und Substitutionseffekten ist auf diese Weise jedoch nicht möglich. Implizit werden alle Effizienzgewinne (oder Verluste) der im Reformzeitpunkt lebenden Generationen den Neugeborenen und künftigen Generationen zugewiesen; vgl. *Gravelle* (1991). Deshalb läßt sich mit Hilfe dieser „Lump Sum Redistribution Authority" auch die Frage nicht beantworten, wie wichtig (Um-)Verteilungseffekte von Steuerreformen im Vergleich zu den Effizienzwirkungen denn nun sind.

3. Die untersuchten Steuerreformprojekte

In diesem Abschnitt sollen die Steuerreformvorhaben erläutert werden, für die wir die effizienz- und umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte ermitteln wollen. Wir wählen dazu einige Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung aus. Im Ausgangsgleichgewicht kommt der linear-progressive T96 zur Anwendung. Dieser wird dann alternativ durch die folgenden drei Reformvorschläge ersetzt:

1. den im Januar 1997 von der Steuerreform-Kommission im Rahmen der „Petersberger Steuervorschläge" beschlossenen Einkommensteuertarif, der im folgenden mit T99-W (W für *Waigel*) abgekürzt wird;
2. den vom MdB *Gunnar Uldall* im Januar 1995 vorgelegten Vorschlag für eine vereinfachte Einkommensteuer, der abkürzend als T99-U bezeichnet wird;
3. ein konsumorientiertes Steuermodell, das vor allem von der KNS-Steuerreformgruppe um *Manfred Rose*[15] empfohlen wird. Diesen Vorschlag fassen wir unter dem Kürzel T99-R zusammen.

[15] KNS steht für „konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems". Neben *M. Rose* (Heidelberg) gehören *F. W. Wagner* (Tübingen) und *E. Wenger* (Würzburg) zu den Hauptakteuren der KNS-Gruppe.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Diese drei Steuerreformvorschläge sind eindeutig effizienzorientiert. Verteilungsüberlegungen werden jedenfalls von den jeweiligen Befürwortern der einzelnen Reformprojekte nicht zur Begründung vorgebracht – wenn man einmal von dem obligatorischen, aber nichtssagenden Hinweis absieht, daß der jeweils vertretene Vorschlag voll und ganz dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche. Uns interessiert nun gerade, ob sich die Verteilungsfrage bei effizienzorientierten Steuerreformen vernachlässigen läßt. Die Antwort wird eindeutig sein: Bei all diesen Vorschlägen dominieren die ausgelösten (Um-)Verteilungseffekte die Effizienzeffekte. Quantitativ sind die umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte also wesentlich wichtiger als die effizienzbedingten.

Die Debatte über die Notwendigkeit und die mögliche Ausgestaltung einer Reform der Einkommensbesteuerung stand das ganze Jahr 1996 über im Mittelpunkt der politischen und wissenschaftlichen Auseinandersetzung. Die Diskussion wurde nahezu wöchentlich durch neue Steuertarifvorschläge und Steuerreformmodelle bereichert. Im Januar 1997 legte dann die Steuerreformkommission unter Vorsitz von Bundesfinanzminister *Waigel* einen „Zukunftstarif '99" mit den folgenden Tarifmerkmalen (für Alleinstehende; ohne 54-DM Rundung) vor: An einen Grundfreibetrag von 13.000 DM schließt sich eine proportionale Eingangsstufe von 15% bis 18.000 DM zu versteuerndes Einkommen an. Danach springt der Grenzsteuersatz auf 22,5% und steigt linear bis zu einem Höchstsatz von 39% bei und ab einem zu versteuernden Einkommen von 90.000 DM an. Die aus dieser Reform des Einkommensteuertarifs resultierenden Steuerausfälle werden auf rund 70 Mrd. DM beziffert; dabei sind die Auswirkungen weiterer steuerlicher Maßnahmen – insbesondere die Senkung des Höchstsatzes für gewerbliche Einkünfte sowie die Senkung der Körperschaftsteuersätze – außer acht gelassen.

Neben dieser Einkommensteuer-Tarifreform T99-W hatte vor allem ein vom CDU-Bundestagsabgeordneten *G. Uldall* vorgelegter Tarifvorschlag große Beachtung gefunden. Charakteristikum dieses Vorschlags ist die Aufgabe des linear-progessiven Steuertarifs, der durch einen einfachen Stufentarif ersetzt werden soll. Ab einem Grundfreibetrag von 12.000 DM sollen zu versteuernde Einkommen bis 20.000 DM mit einem Grenzsteuersatz von 8% belegt werden. Auf zu versteuernde Einkommen zwischen 20.000 und 30.000 DM wird ein Grenzsteuersatz von 18% angewendet. Höhere Einkommen unterliegen einem Grenzsteuersatz von 28%. Die Einkommensgrenzen gelten dabei für den Grundtarif. Der Steuerausfall gegenüber dem geltenden T96 wird mit 115 Mrd. DM angegeben.

Noch weitergehender ist der Vorschlag der KNS-Steuerreformgruppe um die Professoren *Rose, Wagner* und *Wenger*. Diese Gruppe gehört sicherlich zu den schärfsten Kritikern des deutschen Einkommensteuersystems[16]. Bekanntlich wurden auf ihren Rat und unter ihrer Leitung in Kroatien eine zinsbereinigte Einkom-

[16] „Die deutsche Einkommensteuer vagabundiert dank permanenter Reformen und degeneriert orientierungslos im Steuerdickicht", so *Rose* in der Zeitschrift !Forbes, 9/94, 35 oder in der Wirtschaftswoche vom 16. 3. 1995, 32: „Das ganze System ist völlig meschugge."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

men- und Gewinnsteuer eingeführt. Dieser Steuerreform wird auch ein Vorbildcharakter für Deutschland zugeschrieben. Da unseres Wissens für die Bundesrepublik kein konkreter Tarifverlauf vorgeschlagen wurde, übernehmen wir die in Kroatien geltenden Grenzsteuersätze von 25% und 35% auf Lohneinkünfte in den Einkommensgrenzen zwischen 12.000 und 50.000 DM bzw. ab 50.000 DM. Die Besteuerung von Zinseinkünften wird dagegen ganz abgeschafft.

In der Abbildung 3 sind die Grenzsteuersatzverläufe des T96 sowie der drei Reformvorschläge für einen T99 eingezeichnet. Zur besseren Vergleichbarkeit gehen wir auch beim T99-W von einem Grundfreibetrag in Höhe von 12.000 DM aus.

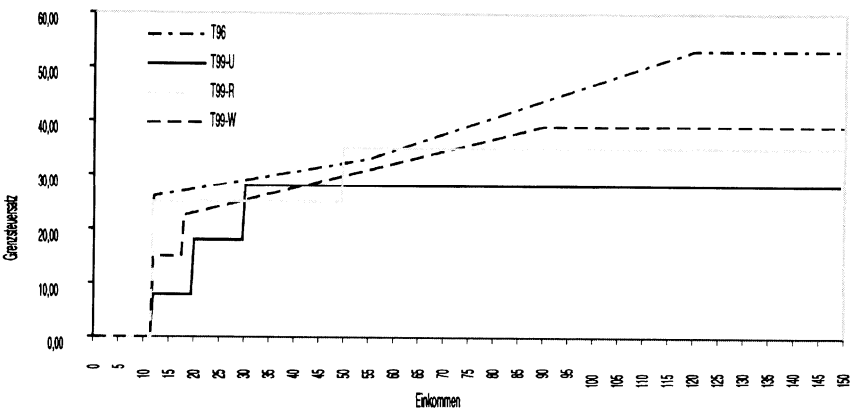


Abbildung 3: Grenzsteuersatzfunktionen

Anzumerken ist, daß wir die in Abbildung 3 eingezeichneten Tariffunktionen in unserem modifizierten AK-Modell nur auf die zu versteuernden Lohneinkünfte anwenden. Abgesehen von der Nullzone im Tarif können dabei noch Freibeträge (Arbeitnehmerfreibeträge etc.) als Abzug von der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Im Hinblick auf die Besteuerung von Zinseinkünften wird angenommen, daß diese beim T96 an der Quelle mit einem Steuersatz von 40% (also höher als der Zinsabschlagssatz) belegt werden. Bei der Besteuerung von Zinseinkünften kann außerdem ein erhöhter Freibetrag von 6.000 DM geltend gemacht werden. Beim T99-W und T99-U wird von Zinsabschlagsätzen in Höhe von 35 und 28 Prozent bei unveränderten Freibeträgen ausgegangen. Tatsächlich modellieren wir also eine duale Einkommensteuer, die allerdings gar nicht so unrealistisch sein dürfte.

Außer der Einkommensteuer und einer Konsumsteuer existieren keinerlei weitere Steuern in unserem Modell. Das bedeutet natürlich eine gewisse Einschränkung. Wir sind aber auch nicht an einer Abbildung des gesamten deutschen Steuersystems interessiert. Für unsere Zwecke genügt die Modellierung direkt progressiver

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tarife auf der Haushaltsseite. (Ihre Erfassung im AK-Modell ist im übrigen schwierig genug.)

Über die Gegenfinanzierung der Steuerausfälle beim T99-W wird zur Zeit erbittert gestritten. Unser makroökonomisches AK-Modell ist nun zu aggregiert, um gerade die Details bei der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage adäquat erfassen zu können. Die Vorschläge zur Reform der Einkommensteuer dienen uns nur zur Illustration, um die grundlegende Frage nach der komparativen Bedeutung von Effizienz- und Verteilungseffekten exemplarisch für konkrete Steuerreformen beantworten zu können.

Im nächsten Kapitel betrachten wir nur Differentialinzidenzen, also insgesamt aufkommensneutrale Steuerreformen. Bei der Gegenfinanzierung von Steuerausfällen untersuchen wir zwei Alternativen. So wird einmal angenommen, daß Aufkommensneutralität ausschließlich über eine Anpassung des periodischen Umsatzsteuersatzes erreicht wird. In einer zweiten Variante reduzieren wir die Freibeträge bei der Lohneinkommensteuer um 15 Prozent, bei der Zinseinkommensteuer dagegen um 50 Prozent und passen dann noch den Umsatzsteuersatz in jeder Periode so an, daß jeweils Aufkommensneutralität erreicht wird. Alle Steuerreformen werden für die beiden Gegenfinanzierungsvarianten einmal für eine kleine offene, das andere Mal für eine geschlossene Ökonomie simuliert. Bei einer ausschließlichen Gegenfinanzierung über die Umsatzsteuer unterscheiden wir außerdem danach, ob Anpassungskosten bei den Investitionen vorliegen oder nicht. Bei einer teilweisen Gegenfinanzierung über Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wird nur der Fall ohne Anpassungskosten bei den Investitionen betrachtet. Die Tabelle 2 informiert über die durchgeführten Simulationsanalysen und weist jeder Simulation eine Kennziffer zu. Da der Steuerreformvorschlag T99-R aus zwei Reformschritten besteht – der Abschaffung der Besteuerung von Zinseinkünften und dem Übergang von einem linear-progressiven Tarif zu einem Zwei-Stufen-Tarif – werden diese Schritte getrennt berechnet.

Mit der Vielzahl der Simulationsrechnungen verfolgen wir einen doppelten Zweck. Zum einen ermöglicht die sukzessive Betrachtung einzelner Modelle ein besseres ökonomisches Verständnis der ausgelösten Wirkungen. So treten in einer kleinen offenen Volkswirtschaft ohne Q-Theorie der Investitionen Umverteilungseffekte nur aufgrund veränderter Steuerlasten auf. Durch weitere Modellrechnungen lassen sich dann die zusätzlichen Wirkungen isolieren, die von positiven Anpassungskosten sowie von Faktorpreisänderungen ausgehen. Die unterschiedlichen Simulationsrechnungen lassen sich zum anderen aber auch als Sensitivitätsanalysen interpretieren, um herauszufinden, ob und inwieweit das quantitative Gewicht von Umverteilungs- und Effizienzeffekten von bestimmten Modellannahmen abhängt.

Nun würde es wohl zu weit führen, wollte man auf sämtliche Simulationsrechnungen im Detail eingehen. Im nächsten Kapitel erläutern wir deshalb nur die in Tabelle 2 fett ausgewiesenen Simulationen. In *Fehr* und *Wiegard* (1997b) sind dagegen die Ergebnisse sämtlicher Simulationsrechnungen enthalten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 2: **Die untersuchten Steuerreformmodelle**

Modell → / ↓ Reform	kleine offene Volkswirtschaft			geschlossene Volkswirtschaft		
	Gegenfinanzierung über ...			Gegenfinanzierung über ...		
	Umsatzsteuer		Bemessungsgrundlage + Umsatzsteuer	Umsatzsteuer		Bemessungsgrundlage + Umsatzsteuer
	ohne Q	mit Q	ohne Q	ohne Q	mit Q	ohne Q
T 99-W	**W 1**	W 2	**W 3**	**W 4**	**W 5**	W 6
T 99-U	**U 1**	U 2	U 3	**U 4**	U 5	U 6
T 99-R	**R 1 a, b**	R 2 a, b	R 3 a, b	**R 4 a, b**	R 5 a, b	R 6 a, b

III. Reform der Einkommensbesteuerung: Eine quantitative Abschätzung der Effizienz- und Umverteilungseffekte

In diesem Kapitel präsentieren und interpretieren wir die numerischen Ergebnisse unserer Simulationsanalysen. Wir beginnen mit einigen Vorüberlegungen.

1. Parametrisierung des Modells und Inzidenzmessung

Für die numerische Lösung intertemporaler Gleichgewichtsmodelle benötigt man neben den funktionalen Formen von Produktions- und Nutzenfunktionen auch konkrete Angaben über deren Parameter. Für gegebene Parameterwerte und Anfangsausstattungen läßt sich dann das Ausgangsgleichgewicht ermitteln. Bei der Wahl der Parameter orientieren wir uns grob an *Auerbach* und *Kotlikoff* (1987, 50 - 54). Allerdings gehen wir von einer geringeren intertemporalen und vor allem einer niedrigeren intratemporalen Substitutionselastizität aus, um neueren, eher konservativen Schätzungen von Spar- und Arbeitsangebotselastizitäten Rechnung zu tragen[17]. Tabelle 3 enthält die unseren Berechnungen zugrundeliegenden Parameterwerte.

Zusätzlich wurden unter Verwendung des Sozioökonomischen Panels die Lohnprofile für arme und reiche Haushalte im Ausgangsgleichgewicht geschätzt. Tabelle 4 gibt einen Überblick über einige der unser Ausgangsgleichgewicht charakterisierenden makroökonomischen Kennziffern. Für unsere Zwecke ist es dabei ohne Belang, daß diese Werte nicht unbedingt sonderlich realistisch sind.

[17] Vgl. etwa *MaCurdy* (1992) im Hinblick auf die Schätzung von Arbeitsangebotselastizitäten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 3: **Parameterwerte des numerischen Modells**

Intertemporale Substitutionselastizität	0.2
Intratemporale Substitutionselastizität	0.2
Zeitpräferenzrate	0.01
Anteilsparameter für Freizeit	1.5
Produktionselastizität Kapital	0.25
Parameter der Anpassungskostenfunktion	0.0 oder 7.5
Wachstumsrate	0.025
Relation der Zahl reiche / arme Haushalte	0.25

Tabelle 4: **Makroökonomische Kennziffern im Ausgangsgleichgewicht**

Kapitalproduktivität	3.05
Arbeitsproduktivität	0.74
Konsumquote	0.76
Investitionsquote	0.08
Sparquote*	0.079
Sparquote arme Haushalte	0.077
Sparquote reiche Haushalte	0.09
Staatsquote	0.16
Verhältnis Konsum- / Lohnsteuern	0.82
Verhältnis Lohnsteuer / Zinsabschlag	7.40

* Die Sparquoten sind jeweils auf das verfügbare Einkommen bezogen.

Bei der Ermittlung der Steuerinzidenz werden üblicherweise nicht die absoluten Wohlfahrts- oder Steuerbelastungsänderungen angegeben, sondern geeignete Verhältniszahlen, die einen aussagekräftigen Vergleich erlauben. Bei einer Lebenszy-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

klusbetrachtung bietet sich das Lebenseinkommen einer Generation oder eines Haushalts als Bezugsgröße für die effizienz- oder umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte an. Bei variablem Arbeitsangebot ist allerdings nicht ganz klar, welches Lebenseinkommenskonzept bei der Inzidenzmessung zugrundegelegt werden soll. Betrachten wir dazu zwei Individuen mit identischen Anfangsausstattungen und Fähigkeitsprofilen, aber unterschiedlichen Präferenzen. Das erste Individuum soll eine starke Konsumpräferenz haben und entsprechend hart arbeiten, während das zweite eine ausgeprägte Freizeitpräferenz aufweisen soll. Wenn nun das Lebenseinkommen als Gegenwartswert aller Markteinkommen bestimmt würde, müßte man das erste als „reich" und das zweite als „arm" bezeichnen, obwohl ihre Einkommenserzielungsmöglichkeiten völlig identisch sind. In der Literatur[18] wird deshalb das „maximale" Lebenseinkommen als Klassifikationsmerkmal für reiche und arme Haushalte sowie als Bezugsgröße für Steuerbelastungs- und Wohlfahrtsänderungen gewählt. Darunter ist der Gegenwartswert der mit dem Lohnsatz bewerteten Zeitausstattung zu verstehen. Anders als in Tabelle 1 werden die effizienz- und umverteilungsbedingten Wohlfahrtsänderungen in allen nachfolgenden Tabellen als Prozentsätze des jeweiligen maximalen Lebenseinkommens nach Steuern angegeben. Für die in der Reformperiode lebenden Generationen wird dabei nur das über die Restlebenszeit verbleibende maximale Lebenseinkommen gewählt. Sofern es sich um aggregierte intragenerative oder um intergenerative Angaben handelt, werden auch jeweils die aggregierten intragenerativen oder intergenerativen maximalen Lebenseinkommen als Bezugsgrößen gewählt.

Als letzte Vorbemerkung ist darauf hinzuweisen, daß die numerischen Berechnungen auf „endlichen" Steueränderungen beruhen, während bei der formalen Darstellung im Abschnitt 2.2 von infinitesimalen Änderungen ausgegangen wurde. Beim Übergang von infinitesimalen zu endlichen Änderungen ist zu beachten, daß das resultierende Kurvenintegral im allgemeinen nicht pfadunabhängig sein wird. Wie bei *Fehr* und *Kotlikoff* (1996) stellte sich aber auch bei uns heraus, daß der numerische Integrationspfad keinen Einfluß auf die Ergebnisse hat.

2. Simulationsergebnisse für den Fall einer kleinen offenen Volkswirtschaft

In den Tabellen 5 bis 8 geben wir einige Ergebnisse für den Fall einer kleinen offenen Volkswirtschaft wieder. Da Anpassungskosten bei den Investitionen vernachlässigt werden, treten keine Faktorpreisänderungen auf, so daß Umverteilungswirkungen ausschließlich auf veränderte Steuerlastprofile zurückzuführen sind. Dies erleichtert das Verständnis der berechneten Effekte.

Die Steuerreform wird in der Periode 1 durchgeführt. Alle Generationen oberhalb der gestrichelten Linie sind zum Zeitpunkt der Steuerreform bereits erwerbs-

[18] Siehe z. B. *Fullerton* und *Rogers* (1993) oder *Auerbach* und *Koktlikoff* (1987).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

tätig (gewesen). Die in der ersten Spalte z. B. mit -20 bezeichnete Generation ist vor 20 Jahren ins Berufsleben eingetreten und wird noch maximal 35 Jahre arbeiten. Die Zahl 20 in der ersten Spalte bedeutet dann, daß diese Generation 20 Jahre nach Inkrafttreten der Steuerreform erwerbstätig wird. Die mit „∞" bezeichnete Zeile gibt die Werte nach Erreichen eines neuen langfristigen Gleichgewichts an.

Tabelle 5 informiert über die Effizienz- und Umverteilungseffekte des Übergangs vom gegenwärtigen linear-progressiven T96 zum T99-W, wenn die Steuerausfälle vollständig über eine Anhebung des Umsatzsteuersatzes gegenfinanziert würden. Komplementär zu den Angaben in Tabelle 5 könnte man auch noch die Entwicklung zentraler makroökonomischer Größen wie Kapitalstock, Beschäftigung oder Sozialprodukt angeben. Im Fall der kleinen offenen Volkswirtschaft soll darauf aber verzichtet werden. Hier genügt der Hinweis, daß der Umsatzsteuersatz von 15% im Ausgangsgleichgewicht auf zunächst 20 % angehoben werden müßte, mittel- und langfristig dann aber aufgrund eines moderaten Selbstfinanzierungseffektes auf 19.3% sinken könnte.

Bevor wir genauer auf die Zahlen in Tabelle 5 eingehen, soll kurz erläutert werden, welche Effizienz- und Umverteilungseffekte wohl zu erwarten sind. Die Zusatzlasten der Besteuerung unterliegen zwei gegenläufigen Einflüssen. Zum einen nehmen die Verzerrungen sowohl bei der Konsum-Freizeit-Wahl als auch bei den intertemporalen Konsumentscheidungen ab, weil die Grenzsteuersätze der Lohn- und Kapitaleinkommensbesteuerung gesenkt werden. Dem stehen jedoch zusätzliche Verzerrungen gegenüber, die auf die Erhöhung des Umsatzsteuersatzes zurückzuführen sind. In der Regel dürfte der erste den zweiten Effekt quantitativ dominieren, so daß die Steuerreform zu Effizienzgewinnen führen müßte. Dies liegt daran, daß sich die Zusatzlasten der Besteuerung in erster Annäherung und bei gegebener Bemessungsgrundlage als quadratische Funktion der Grenzsteuersätze darstellen lassen. Die Senkung der Grenzsteuersätze bei der progressiven Lohn- und Zinseinkommensteuer fällt aber höher aus als die zur Sicherstellung der Aufkommensneutralität erforderliche Anhebung des Umsatzsteuersatzes.

In der Tat entnimmt man der Tabelle 5, daß bis auf wenige Ausnahmen sämtliche Generationen Effiziengewinne realisieren. Aber die einzelnen Generationen sind in unterschiedlichem Ausmaß an den Effizienzzuwächsen beteiligt und innerhalb einer Generation verteilen sich die effizienzbedingten Wohlfahrtsänderungen ganz unterschiedlich auf arme und reiche Haushalte. Auffällig ist zunächst einmal, daß bei den in der Reformperiode lebenden älteren Generationen, und zwar sowohl bei den armen als auch bei den reichen Haushalten, geringe Effizienzverluste auftreten. Dies liegt daran, daß diese Haushalte nur noch in geringem Umfang Erwerbseinkommen beziehen, aber hohe Konsumausgaben tätigen (vgl. Abbildung 2 oben). Die höhere Konsumbesteuerung ruft deshalb absolut betrachtet stärkere Substitutionseffekte in der Konsum-Freizeit-Wahl hervor als die Senkung der Einkommensteuersätze. Für alle übrigen Generationen sind die effizienzbedingten Wohlfahrtseffekte positiv. Sie sind für die Generationen am größten, die zum Zeit-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 5: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform W1**

Generation	Intragenerative ...				Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung	Umverteilung	Effizienz	Umverteilung		Effizienz
	– arme Haushalte –		– reiche Haushalte –		Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.03	-2.20	-1.80	-0.03	-2.08		-0.03
- 50	-0.03	-2.13	-1.65	-0.03	-1.99		-0.03
- 40	0.11	-1.89	-1.12	0.15	-1.65		0.12
- 30	0.25	-1.55	0.35	0.20	-0.95		0.24
- 20	0.28	-1.35	1.44	0.54	-0.44		0.37
- 10	0.17	-1.02	2.49	0.72		0.11	0.34
1	0.10	-0.76	3.89	0.49		0.69	0.22
5	0.10	-0.73	3.91	0.49		0.72	0.22
10	0.10	-0.70	3.95	0.49		0.75	0.22
20	0.10	-0.64	4.00	0.49		0.81	0.22
50	0.10	-0.59	4.04	0.49		0.85	0.22
∞	0.10	-0.59	4.04	0.49		0.86	0.22
$\sum$	0.11	-0.74	0.74	0.15	-0.35	0.35	0.26

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

punkt der Steuerreform über den Lebenszyklus gesehen ihre produktivste Phase und damit die höchsten jährlichen Einkommen erreicht haben. Für diese Generationen fällt die Senkung der Einkommensteuersätze am stärksten aus. Zu beachten ist dabei, daß ärmere Haushalte ihren Produktivitätsgipfel früher erreichen als reichere Haushalte. Einsichtig ist auch, daß die Effizienzgewinne für reiche Haushalte durchweg wesentlich stärker sind als für arme. Der Grund ist auch hier, daß für reiche Haushalte die marginalen Einkommensteuersätze stärker verringert werden als für arme.

Betrachten wir jetzt die Umverteilungseffekte, genauer: die umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte der Steuerreform. Auffällig sind vor allem die folgenden drei Sachverhalte. Erstens: Beim Übergang vom T96 zum T99-W kommt es zu einer intergenerativen Umverteilung zu Lasten der gegenwärtig lebenden alten und mittleren Generationen und zugunsten der jungen und zukünftigen Generationen. Zweitens: Die Implementierung des T99-W ist mit einer erheblichen intragenerativen Umverteilung von arm zu reich verbunden. Drittens: Ein Vergleich der haushalts- und generationsspezifischen Effizienz- und Umverteilungseffekte zeigt, daß letztere die ersteren quantitativ eindeutig dominieren.

Sowohl für arme als auch für reiche Haushalte sind zwischen 80 und 90 Prozent der steuerlich bedingten Wohlfahrtseffekte auf Umverteilungswirkungen zurückzuführen. Bei aggregierter Betrachtung nimmt dieses Verhältnis ab, ist aber immer noch bemerkenswert. Die ökonomische Erklärung für die intergenerativen Umverteilungseffekte ergibt sich aus den Einkommens- und Konsumprofilen in Lebenszyklus-Modellen. Bei Vernachlässigung von Erbschaften übersteigen die Konsumausgaben die der Einkommensteuer unterliegenden Faktoreinkommen. Eine insgesamt aufkommensneutrale Umschichtung von den direkten zu den indirekten Steuern bewirkt dann eindeutig eine intergenerative Umverteilung zu Lasten der älteren Generationen, d. h. von alt nach jung. Dabei gewinnen die jungen Generationen umso mehr, je mehr Lebensphasen sie noch vor sich haben. Bei einer stärkeren Gewichtung der Konsumbesteuerung wird die Steuerbelastung nämlich in spätere Lebensphasen verlagert, so daß der Gegenwartswert der Steuerbelastung abnimmt. Hinzu kommt, daß der Umsatzsteuersatz aufgrund eines Selbstfinanzierungseffektes langfristig leicht verringert werden kann. Die intragenerative Umverteilung von arm nach reich ist vor allem darauf zurückzuführen, daß die Progression der Einkommensteuer abgemildert wird und die progressive Einkommensteuer zudem teilweise durch die leicht regressive Umsatzsteuer ersetzt wird. Die regressiven Verteilungswirkungen der Umsatzsteuer hängen mit den unterschiedlichen Sparquoten von armen und reichen Haushalten zusammen, die bewirken, daß für reiche Haushalte das Verhältnis von Gegenwartswert der Konsumausgaben und Gegenwartswert des maximalen Lebenseinkommens geringer ist als für arme.

Vor allem die Effizienzeffekte erscheinen in Tabelle 5, aber auch in allen nachfolgenden Tabellen, als sehr gering. Das liegt allerdings daran, daß mit dem maximal verfügbaren Lebenseinkommen eine sehr große Bezugsgrundlage für die steu-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

erlich bedingten Effizienzverluste oder -gewinne gewählt wurde. Hätte man stattdessen – in Anlehnung an einige Literaturbeiträge – den Gegenwartswert der Steuerbelastung über den Lebenszyklus als Referenzgröße gewählt, würden die Effizienzeffekte durch wesentlich größere Zahlen repräsentiert. Natürlich müßten dann auch die Umverteilungseffekte auf die neuen Referenzwerte bezogen werden. Das Verhältnis von Effizienz- und Umverteilungseffekten bliebe von einer Änderung der Bezugsgrößen natürlich unbeeinflußt. Und auf diese Relation kommt es uns in erster Linie an.

Tabelle 6 zeigt die effizienz- und umverteilungsbedingten Wohfahrtseffekte eines Übergangs vom T96 zum *Uldall*-Tarif T99-U. Der Verlauf der intergenerativen und intragenerativen Effizienz- und Umverteilungsprofile unterscheidet sich nicht wesentlich von denen in Tabelle 5. Lediglich die Größenordnungen weichen voneinander ab. Der T99-U bewirkt rund doppelt so hohe Effizienzgewinne wie der T99-W, führt allerdings auch zu stärkeren Umverteilungseffekten. Und zwar nimmt sowohl die intragenerative Umverteilung von arm nach reich als auch die intergenerative Umverteilung von alt nach jung zu.

Die stärkeren Effizienz- und Umverteilungseffekte des T99-U im Vergleich zum T99-W sind einfach zu erklären. Die Verdoppelung der Effizienzeffekte hat zwei Ursachen. Zum einen kommt es unter dem *Uldall*-Tarif zu einer stärkeren Senkung der Grenzsteuersätze. Zum anderen ist der T99-U im wesentlichen eine „flat tax". Dies führt zu einer intertemporalen Glättung der Steuersätze. Da die Zusatzlasten eine konvexe Funktion der Grenzsteuersätze sind, ist ein linearer Einkommensteuertarif immer intertemporal effizienter als ein (in Gegenwartswerten) aufkommensgleicher linear-progessiver Tarif. Und man sieht, daß diese Effizienzgewinne ganz erheblich sind. Die stärkeren inter- und intragenerativen Umverteilungseffekte ergeben sich in erster Linie dadurch, daß der Umsatzsteuersatz bei der Steuerreform T99-U stärker angehoben werden muß als unter dem T99-W, nämlich kurzfristig auf 22 statt auf 20 % und langfristig noch auf 20,8 statt auf 19,3 %. Dies führt zu einer ausgeprägteren intergenerativen Umverteilung von alt nach jung. Die stärkere intragenerative Umverteilung kommt dadurch zustande, daß einmal der T99-U weniger progressiv ist als der T99-W, und daß darüber hinaus ein größerer Teil der Einkommensteuer durch die schwach regressive Umsatzsteuer ersetzt wird. Trotz der hohen Effizienzeffekte gilt auch für den *Uldall*-Tarif, daß die Umverteilungseffekte die Effizienzeffekte quantitativ eindeutig dominieren. Genau wie beim T99-W gehen die Umverteilungseffekte bei der überwiegenden Zahl der ärmeren Haushalte in eine andere Richtung als die Effizienzwirkungen.

Als dritten Steuerreformvorschlag hatten wir die von der KNS-Reformgruppe favorisierte Tarifvariante T99-R ausgewählt. Diese Reformoption besteht aus zwei sachlich voneinander zu trennenden Komponenten. Einmal wird der Übergang zu einem Zwei-Stufen-Tarif empfohlen. Die daraus resultierenden Wohlfahrtseffekte dürften sich nicht allzu sehr von denjenigen des *Uldall*-Vorschlags unterscheiden. Konzeptionell interessanter ist der andere Teil des T99-R-Vorschlags, nämlich die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 6: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform U1**

Generation	Intragenerative ...				Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung	Umverteilung	Effizienz	Umverteilung		Effizienz
	– arme Haushalte –		– reiche Haushalte –		Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.05	-3.08	-2.53	-0.05	-2.93		-0.05
- 50	-0.05	-2.98	-2.28	-0.04	-2.78		-0.05
- 40	0.17	-2.50	-1.15	0.22	-2.08		0.19
- 30	0.50	-1.85	0.49	0.55	-1.11		0.52
- 20	0.44	-1.59	1.70	1.38	-0.52		0.74
- 10	0.25	-1.25	3.06	1.67		0.13	0.71
1	0.12	-0.90	4.59	1.24		0.81	0.47
5	0.12	-0.84	4.63	1.24		0.87	0.47
10	0.12	-0.78	4.69	1.24		0.93	0.47
20	0.12	-0.68	4.77	1.24		1.02	0.47
50	0.12	-0.60	4.83	1.24		1.09	0.47
∞	0.12	-0.60	4.83	1.24		1.10	0.47
Σ	0.16	-0.89	0.89	0.37	-0.43	0.43	0.53

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

vollständige Abschaffung der Besteuerung von Zinseinkünften. In den Tabellen 7a und 7b wird der Steuerreformvorschlag T99-R schrittweise analysiert. Tabelle 7a enthält zunächst die Simulationsergebnisse für den Fall, daß nur die Zinsbesteuerung abgeschafft, der linear-progessive Tarif T96 für Lohneinkünfte aber zunächst beibehalten wird. Erst im zweiten Schritt wird dann zusätzlich noch ein Zwei-Stufen-Tarif eingeführt. Die Tabelle 7b weist die kombinierten Effizienz- und Umverteilungseffekte für den T99-R aus.

Betrachten wir aber zunächst die Tabelle 7a.

Wie zu erwarten, bringt die Beseitigung der Besteuerung von Zinseinkünften Effizienzgewinne für fast alle Haushalte und Generationen mit sich. Aufgrund von Second-best-Überlegungen muß dies in OLG-Modellen nicht unbedingt der Fall sein, da die Besteuerung der Zinseinkünfte grundsätzlich einige der allokativen Verzerrungen kompensieren kann, die durch die Konsum- oder die Lohnsteuer hervorgerufen werden[19]. Bei Zugrundelegung von zeitadditiven CES-Nutzenfunktionen ist die Abschaffung der Besteuerung von Zinseinkünften jedoch effizienzsteigernd. Ein Blick auf Tabelle 7a verdeutlicht, daß die realisierbaren Effizienzgewinne durchaus erheblich sind. Daß der Verzicht auf eine Zinseinkommensbesteuerung zu einer intragenerativen Umverteilung von arm zu reich führt, sollte nicht allzu sehr erstaunen. Auf den ersten Blick überraschend ist dagegen der Verlauf der intergenerativen Umverteilung. Die Beseitigung der Zinsbesteuerung begünstigt nämlich die in der Reformperiode lebenden Generationen mittleren Alters, belastet aber die ganz alten sowie die ganz jungen und sämtliche zukünftigen Generationen. Dies erklärt sich dadurch, daß diejenigen Haushalte am stärksten von der Abschaffung der Besteuerung von Zinseinkünften profitieren, für die der Anteil der Zinseinkünfte am verbleibenden Rest-Lebenseinkommen am größten ist. Dies gilt für arme und reiche Haushalte, wobei verteilungsmäßig aber in erster Linie die reichen Haushalte mittleren Alters begünstigt werden. Nur am Rande sei vermerkt, daß auch in Tabelle 7a die Umverteilungseffekte die Effizienzeffekte in den meisten Fällen dominieren.

Tabelle 7b enthält dann die Angaben für den vollständigen Übergang zum T99-R. Die Effizienz- und Umverteilungsprofile sowie die aggregierten Werte ergeben sich in etwa, wenn die aus der Abschaffung der Zinsbesteuerung resultierenden Effekte mit denen des Übergangs zum *Uldall*-Tarif zusammengefaßt werden. Die Effizienzgewinne nehmen weiter zu; sie sind dreimal größer als die des T99-W und übersteigen die des T99-U um 50 %. Allerdings kommt es auch zu einer massiven intragenerativen Umverteilung von arm zu reich. Schließlich schlagen die intergenerativen Umverteilungseffekte des Verzichts auf eine Zinsbesteuerung insofern durch, als vor allem zugunsten der in der Reformperiode lebenden Generationen mittleren Alters umverteilt wird. Einmal mehr sind umverteilungsbedingte Wohlfahrtseffekte sowohl für arme als auch für reiche Haushalte absolut betrachtet wesentlich stärker als die Effizienzeffekte.

[19] *Atkinson* und *Sandmo* (1980), *King* (1980).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 7a: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform R1a**

Generation	Intragenerative ...				Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung	Umverteilung	Effizienz	Umverteilung		Effizienz
	- arme Haushalte -		- reiche Haushalte -		Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.01	-0.72	-0.59	-0.01	-0.68		-0.01
- 50	-0.01	-0.78	-0.32	-0.01	-0.65		-0.01
- 40	0.12	0.21	2.06	0.29		0.79	0.17
- 30	0.54	0.71	3.07	0.59		1.46	0.56
- 20	0.82	-0.09	2.19	0.92		0.65	0.85
- 10	0.58	-0.58	0.56	0.97	-0.22		0.71
1	0.32	-0.79	-0.10	0.61	-0.57		0.41
5	0.32	-0.85	-0.15	0.61	-0.63		0.41
10	0.32	-0.89	-0.19	0.60	-0.67		0.41
20	0.31	-0.90	-0.20	0.60	-0.68		0.40
50	0.32	-0.87	-0.17	0.60	-0.66		0.40
∞	0.32	-0.87	-0.18	0.60	-0.66		0.40
Σ	0.31	-0.29	0.29	0.22	-0.32	0.32	0.53

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 7b: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform R1b**

Generation	Intragenerative ...				Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung	Umverteilung	Effizienz	Umverteilung		Effizienz
	– arme Haushalte –		– reiche Haushalte –		Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.03	-2.38	-1.95	-0.03	-2.26		-0.03
- 50	-0.04	-2.40	-1.61	-0.03	-2.18		-0.03
- 40	0.11	-1.31	0.89	0.34	-0.63		0.18
- 30	0.58	-0.74	3.17	0.67		0.50	0.61
- 20	0.92	-1.36	3.56	1.36		0.24	1.06
- 10	0.72	-1.61	3.45	1.65		0.01	1.02
1	0.45	-1.72	3.91	1.18		0.04	0.68
5	0.45	-1.78	3.86	1.18	-0.02		0.68
10	0.44	-1.81	3.83	1.18	-0.05		0.67
20	0.44	-1.81	3.84	1.18	-0.04		0.67
50	0.45	-1.75	3.89	1.18		0.01	0.68
∞	0.45	-1.75	3.89	1.18		0.01	0.68
$\sum$	0.38	-1.05	1.05	0.37	-0.10	0.10	0.75

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wir wollen jetzt den Fall betrachten, daß die Gegenfinanzierung der Steuerausfälle über eine Halbierung des Sparerfreibetrags beim Zinsabschlag und eine 15-prozentige Kürzung der Freibeträge bei der Lohnsteuer erfolgt. Verbleibende Steuerausfälle werden durch eine Erhöhung des Umsatzsteuersatzes ausgeglichen. Dabei soll im folgenden nur auf den Steuertarif T99-W eingegangen werden. Tendenziell gelten die dafür abgeleiteten Schlußfolgerungen allerdings auch für die beiden anderen Steuerreformvorschläge. Tabelle 8 enthält die numerischen Ergebnisse. Verglichen mit der Tabelle 5 fallen die folgenden Änderungen auf: Die intergenerativen Umverteilungseffekte nehmen zu, während sich die intragenerativen Umverteilungswirkungen leicht abschwächen. Die gesamtwirtschaftlichen Effizienzgewinne sind bei einer teilweisen Gegenfinanzierung über Senkung der Freibeträge geringer als bei einer reinen Umsatzsteuerfinanzierung. Die Verminderung der Effizienzgewinne im Vergleich zu Tabelle 5 tritt dabei vor allem bei jungen und künftigen Generationen auf.

Ökonomisch lassen sich diese Beobachtungen auf einleuchtende Weise erklären. Bei direkt progessiven Tarifen und gegebenem Verlauf der Grenzsteuersätze geht eine Verminderung von als Abzug von der Bemessungsgrundlage ausgestalteten Freibeträgen vor allem zu Lasten reicherer Haushalte. Für reiche Haushalte ist eine Gegenfinanzierung über Umsatzsteuern deshalb günstiger als über eine Senkung der Freibeträge. Die intragenerative Umverteilung von arm nach reich vermindert sich jedoch insgesamt nur geringfügig, da die Freibeträge bei Lohneinkommen nur um 15 Prozent gesenkt werden. Auch die veränderten intergenerativen Umverteilungseffekte erklären sich ganz analog. Von einer teilweisen Gegenfinanzierung der Steuerausfälle über eine Senkung der Freibeträge profitieren die in der Reformperiode lebenden alten Generationen. Da ihre Faktoreinkommen gering sind, betrifft sie die Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer kaum oder gar nicht; sie profitieren allerdings davon, daß der Umsatzsteuersatz jetzt von 15 auf nur noch 17 statt 20 % angehoben werden muß. Der – immer im Vergleich zu Tabelle 5 – verteilungsmäßigen Besserstellung der älteren Generationen steht allerdings eine Schlechterstellung der in der Reformperiode lebenden Generationen mittleren Alters gegenüber. Da diese gerade den Gipfel des Einkommensprofils erreicht haben und dementsprechend den höchsten Grenzsteuersätzen unterliegen, sind diese Haushalte von der Senkung der Freibeträge besonders stark betroffen. Dieser Effekt ist so ausgeprägt, daß die Steuerlast der jungen und künftigen Generationen ebenfalls gesenkt werden kann. Insgesamt kommt es damit zu einer stärkeren intergenerativen Umverteilung von alten und mittleren Generationen hin zu jungen und künftigen Generationen als in Tabelle 5.

Die sich nach Kompensation der Einkommenseffekte ergebenden und gegenüber Tabelle 5 verringerten Effizienzwirkungen sind vor allem auf verstärkte intertemporale Verzerrungen zurückzuführen. Durch die Halbierung der Sparfreibeträge steigt der Grenzsteuersatz bei vielen Haushalten von Null auf 35 Prozent. Dies trifft in erster Linie ärmere Haushalte, da deren Zinseinkünfte unter dem T96 weitgehend unbesteuert bleiben. Hinzu kommt noch ein zweiter Effekt durch die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabell 8: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform W3**

Generation	Intragenerative ...				Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung	Umverteilung	Effizienz	Umverteilung		Effizienz
	– arme Haushalte –		– reiche Haushalte –		Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.01	-0.85	-0.69	-0.01	-0.81		-0.01
- 50	-0.01	-1.08	-1.26	-0.02	-1.13		-0.01
- 40	0.05	-2.08	-1.24	0.16	-1.82		0.08
- 30	0.21	-2.19	0.01	0.23	-1.49		0.22
- 20	0.22	-2.15	0.91	0.60	-1.15		0.34
- 10	-0.10	-0.92	2.33	0.69		0.12	0.15
1	-0.05	-0.27	4.16	0.45		1.11	0.11
5	-0.05	-0.25	4.17	0.45		1.13	0.11
10	-0.05	-0.23	4.19	0.45		1.15	0.11
20	-0.05	-0.21	4.21	0.45		1.17	0.10
50	-0.05	-0.19	4.23	0.44		1.19	0.10
∞	-0.05	-0.19	4.23	0.44		1.19	0.10
Σ	0.01	-0.72	0.72	0.15	-0.53	0.53	0.16

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Reduktion der Freibeträge auf Lohneinkommen. Dies bewirkt, daß alle Haushalte wegen der gestiegenen Bemessungsgrundlage bei direkt progressiven Tarifen wieder mit höheren Grenzsteuersätzen konfrontiert werden. Aufgrund des Stufentarifes im Eingangsbereich sind die Sprünge im Grenzsteuersatz gerade bei niedrigem Einkommen sehr ausgeprägt. Per Saldo und über den Lebenszyklus gesehen ergeben sich daher nur geringfügige Veränderungen der marginalen Einkommensteuersätze für arme Haushalte. Die beobachteten Effizienzverluste erklären sich dann neben den verstärkten intertemporalen Verzerrungen auch durch die Substitutionseffekte bei der Konsum-Freizeit-Wahl, welche mit dem Anstieg der Konsumsteuersätze einhergehen.

Auch in der Tabelle 8 zeigt sich im übrigen wieder, daß Umverteilungseffekte die Effizienzeffekte quantitativ eindeutig dominieren. Im folgenden Abschnitt werden wir sehen, wie robust diese Ergebnisse im Fall einer geschlossenen Volkswirtschaft sind.

3. Simulationsergebnisse für den Fall einer geschlossenen Volkswirtschaft

Bisher sorgten grenzüberschreitende Kapitalbewegungen für ein Gleichgewicht auf den inländischen Faktormärkten. In einer geschlossenen Volkswirtschaft müssen dagegen die Bruttofaktorpreise Angebot und Nachfrage auf dem Arbeits- und Kapitalmarkt in Einklang bringen. Die Veränderung der Lohn- und Zinssätze löst nun zusätzliche Verteilungseffekte aus, deren Richtung und Ausmaß im folgenden quantifiziert wird. In den Tabellen 9 bis 12 werden bei der Umverteilung für arme und reiche Haushalte nun jeweils drei Spalten ausgewiesen. Neben die veränderten Steuerbelastungen in den mit „ST" bezeichneten Spalten müssen noch die in den „FP"-Spalten angegebenen Umverteilungseffekte aufgrund veränderter Faktorpreise berücksichtigt werden. Die gesamten umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte in den „$\sum$"-Spalten ergeben sich durch Summation.

Die Tabellen 9 bis 11b zeigen die Effizienz- und Umverteilungseffekte der drei untersuchten Reformvarianten, wenn die Finanzierung allein über eine Erhöhung der Umsatzsteuer erfolgt. Sie können also direkt mit den Tabellen 5 bis 7b verglichen werden. Dabei zeigt sich ein gemeinsames Muster bei allen Reformvarianten: Im Vergleich zur kleinen offenen Volkswirtschaft verstärken sich in der geschlossen Volkswirtschaft sowohl die intragenerative als auch die intergenerative Umverteilung. Die aggregierten Effizienzgewinne sinken geringfügig für arme und reiche Haushalte. Vergleicht man die Spalten der Faktorpreiseffekte, so zeigt sich ein ganz ähnliches Profil in allen drei Tabellen: Bei beiden Haushalten gewinnen die ältesten Generationen leicht, die Generationen mittleren Alters verlieren und die künftigen Generationen gewinnen zum Teil ganz beträchtlich. Die relativen Verluste der Generationen mittleren Alters sind bei den armen Haushalten etwas höher als bei den reichen Haushalten. Gleichzeitig profitieren die reichen Haushalte von der langfristigen Faktorpreisentwicklung stärker als die armen Haushalte.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 9: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform W4**

Generation	Intragenerative ...								Intergenerative ...	
↓	Effizienz	Umverteilung			Umverteilung			Effizienz	Umverteilung	Effizienz
		ST	FP	$\sum$	$\sum$	FP	ST			
	- arme Haushalte -				- reiche Haushalte -				Verlierer Gewinner	
- 54	-0.03	-2.23	0.02	-2.21	-1.79	0.04	-1.83	-0.03	-2.10	-0.03
- 50	-0.03	-2.15	0.03	-2.12	-1.66	0.03	-1.69	-0.03	-1.99	-0.03
- 40	0.10	-1.87	-0.12	-2.00	-1.20	-0.12	-1.08	0.14	-1.75	0.12
- 30	0.23	-1.46	-0.27	-1.72	0.19	-0.24	0.44	0.18	-1.11	0.21
- 20	0.24	-1.22	-0.31	-1.54	1.31	-0.25	1.56	0.49	-0.61	0.32
- 10	0.14	-0.98	-0.24	-1.22	2.47	-0.15	2.62	0.68	-0.04	0.31
1	0.08	-0.83	-0.03	-0.86	3.99	0.07	3.92	0.47	0.65	0.20
5	0.08	-0.85	0.11	-0.74	4.17	0.24	3.93	0.48	0.79	0.21
10	0.09	-0.87	0.25	-0.63	4.34	0.41	3.93	0.48	0.92	0.21
20	0.09	-0.89	0.41	-0.48	4.54	0.59	3.94	0.49	1.08	0.21
50	0.09	-0.90	0.51	-0.40	4.66	0.71	3.95	0.49	1.18	0.21
∞	0.09	-0.90	0.51	-0.39	4.67	0.72	3.95	0.49	1.19	0.21
$\sum$	0.09			-0.78	0.78			0.14	-0.41 0.41	0.23

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 10: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform U4**

Generation	Intragenerative ...								Intergenerative ...	
↓	Effizienz	Umverteilung			Umverteilung			Effizienz	Umverteilung	Effizienz
		ST	FP	Σ	Σ	FP	ST			
	- arme Haushalte -				- reiche Haushalte -				Verlierer Gewinner	
- 54	-0.05	-3.15	0.04	-3.11	-2.51	0.07	-2.58	-0.05	-2.95	-0.05
- 50	-0.05	-3.02	0.07	-2.95	-2.27	0.07	-2.34	-0.05	-2.76	-0.05
- 40	0.16	-2.48	-0.19	-2.67	-1.29	-0.19	-1.10	0.21	-2.24	0.18
- 30	0.46	-1.74	-0.44	-2.18	0.20	-0.41	0.61	0.50	-1.42	0.47
- 20	0.35	-1.41	-0.53	-1.94	1.39	-0.46	1.85	1.28	-0.85	0.65
- 10	0.19	-1.21	-0.41	-1.62	2.92	-0.31	3.24	1.55	-0.16	0.63
1	0.08	-1.02	-0.07	-1.09	4.80	0.07	4.73	1.17	0.75	0.42
5	0.09	-1.07	0.18	-0.88	5.14	0.37	4.77	1.19	1.00	0.43
10	0.10	-1.11	0.42	-0.69	5.46	0.64	4.82	1.21	1.23	0.44
20	0.10	-1.14	0.69	-0.46	5.82	0.95	4.87	1.22	1.50	0.45
50	0.10	-1.17	0.85	-0.32	6.03	1.14	4.89	1.23	1.66	0.45
∞	0.10	-1.17	0.86	-0.31	6.05	1.15	4.90	1.23	1.68	0.45
Σ	0.13			-0.97	0.97			0.34	-0.55 0.55	0.47

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 11a: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform R4a**

Generation	Intragenerative ...								Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung			Umverteilung			Effizienz	Umverteilung		Effizienz
		ST	FP	Σ	Σ	FP	ST				
	- arme Haushalte -				- reiche Haushalte -				Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.02	-0.94	0.05	-0.89	-0.68	0.09	-0.77	-0.02	-0.83		-0.02
- 50	-0.01	-0.86	0.07	-0.79	-0.32	0.06	-0.38	-0.01	-0.66		-0.01
- 40	0.10	0.37	-0.30	0.07	1.87	-0.31	2.18	0.25		0.63	0.15
- 30	0.45	0.93	-0.66	0.27	2.60	-0.60	3.20	0.50		1.01	0.47
- 20	0.68	0.09	-0.77	-0.68	1.53	-0.59	2.11	0.78		0.04	0.71
- 10	0.46	-0.48	-0.57	-1.05	0.22	-0.31	0.52	0.79	-0.64		0.56
1	0.25	-0.78	-0.07	-0.84	-0.02	0.24	-0.26	0.47	-0.59		0.32
5	0.27	-0.84	0.26	-0.57	0.31	0.65	-0.34	0.49	-0.30		0.34
10	0.28	-0.88	0.56	-0.32	0.60	1.01	-0.40	0.50	-0.03		0.35
20	0.29	-0.90	0.85	-0.05	0.90	1.35	-0.45	0.52		0.25	0.36
50	0.29	-0.91	0.99	0.07	1.04	1.51	-0.48	0.52		0.37	0.36
∞	0.29	-0.91	1.00	0.08	1.05	1.53	-0.48	0.52		0.39	0.36
Σ	0.25			-0.30	0.30			0.18	-0.23	0.23	0.43

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 11b: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform R4b**

Generation	Intragenerative ...								Intergenerative ...		
↓	Effizienz	Umverteilung			Umverteilung			Effizienz	Umverteilung		Effizienz
		ST	FP	Σ	Σ	FP	ST				
	- arme Haushalte -				- reiche Haushalte -				Verlierer	Gewinner	
- 54	-0.05	-2.64	0.07	-2.57	-2.04	0.12	-2.16	-0.05	-2.42		-0.05
- 50	-0.04	-2.50	0.11	-2.38	-1.58	0.11	-1.69	-0.04	-2.16		-0.04
- 40	0.09	-1.15	-0.35	-1.50	0.64	-0.37	1.01	0.29	-0.83		0.15
- 30	0.48	-0.54	-0.82	-1.36	2.52	-0.78	3.30	0.57	-0.13		0.51
- 20	0.77	-1.23	-1.01	-2.24	2.80	-0.86	3.65	1.20	-0.60		0.91
- 10	0.58	-1.60	-0.77	-2.37	2.95	-0.58	3.53	1.48	-0.66		0.87
1	0.37	-1.84	-0.11	-1.95	4.14	0.13	4.01	1.10	-0.05		0.60
5	0.41	-1.95	0.33	-1.62	4.69	0.66	4.03	1.16		0.35	0.64
10	0.43	-2.04	0.74	-1.30	5.19	1.14	4.06	1.21		0.72	0.67
20	0.44	-2.11	1.19	-0.92	5.72	1.63	4.10	1.26		1.15	0.69
50	0.43	-2.14	1.43	-0.72	6.00	1.88	4.12	1.26		1.38	0.69
∞	0.43	-2.15	1.45	-0.70	6.03	1.91	4.12	1.26		1.40	0.69
Σ	0.32			-1.15	1.15			0.34	-0.34	0.34	0.66

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Um diese Zusammenhänge erklären zu können, benötigen wir die Entwicklung der Faktorpreise nach der Implementierung der Steuerreform. Tabelle 13 zeigt die Veränderung einiger wichtiger makroökonomischer Größen bei den verschiedenen Reformvarianten gegenüber dem Ausgangsgleichgewicht. In allen drei betrachteten Fällen verläuft die Entwicklung in der Tendenz ganz ähnlich, die Unterschiede sind vor allem quantitativ. Im Jahr der Steuerreform steigen Arbeitsangebot und Ersparnisse an. Dies ist natürlich auf die gesunkenen Grenzsteuersätze bei der Besteuerung von Lohn- und Zinseinkommen zurückzuführen. Zu beachten sind aber auch die Wirkungen der intergenerativen Einkommensumverteilung. Da Freizeit nicht-inferior ist, verstärkt die Einkommensumverteilung zugunsten der jungen und künftigen Generationen den kurzfristigen Anstieg des Arbeitsangebotes und dämpft das Arbeitsangebot mittel- und langfristig. Der Anstieg der Ersparnisse dagegen läßt den Kapitalstock während der gesamten Übergangsphase ansteigen. Im Reformjahr bleibt der Kapitalstock jedoch unverändert. Daher sinkt das Grenzprodukt der Arbeit in den ersten drei Jahren und das Grenzprodukt des Kapitals steigt. Ab dem vierten Jahr verläuft die Faktorpreisentwicklung in umgekehrter Richtung. Der wachsende Kapitalstock erhöht von Jahr zu Jahr das Grenzprodukt der Arbeit, während gleichzeitig das Grenzprodukt des Kapitals absinkt.

Betrachten wir nun die älteren Generationen in der Reformperiode. Da sie hauptsächlich Kapitaleinkommen beziehen, profitieren sie vom kurzfristigen Anstieg der Zinssätze. Gleichzeitig werden die Generationen mittleren Alters vom kurzfristigen Absinken der Löhne in ihrer höchsten Produktivitätsphase getroffen und verlieren entsprechend. Die reichen Haushalte verlieren etwas weniger, da sie aufgrund ihrer höheren Sparquote von der kurzfristigen Zinsentwicklung profitieren. Langfristig wirkt sich der Anstieg der Löhne auf arme und reiche Haushalte positiv aus. Die höheren Gewinne der reicheren Haushalte sind vermutlich darauf zurückzuführen, daß sie in der Anfangsphase ihres Arbeitslebens mehr arbeiten als arme Haushalte. Generationen, welche durch die Faktorpreisentwicklung gewinnen (verlieren), rutschen in entsprechend höhere (niedrigere) Steuerklassen. Dies erklärt sowohl den Unterschied bei den Steuerlasten im Vergleich zur kleinen offenen Volkswirtschaft, als auch die langfristig niedrigeren Effizienzgewinne bei armen und reichen Haushalten.

Mit den Tabellen 11a und 11b wird der T99-R wieder in seine beiden Bestandteile zerlegt. Die mit der vollständigen Abschaffung der Besteuerung von Zinseinkünften einhergehenden Umverteilungseffekte sind jetzt sowohl auf Steuerbelastungsverschiebungen als auch auf veränderte Faktorpreise zurückzuführen. Die Steuerbelastungsprofile in einer kleinen offenen (Tabelle 7a) und einer geschlossenen Volkswirtschaft (Tabelle 11a) stimmen weitgehend überein: Der Verzicht auf eine Zinseinkommensbesteuerung begünstigt die in der Reformperiode lebenden Generationen mittleren Alters und hier vor allem die reicheren Haushalte. In einer geschlossenen Volkswirtschaft wird dieser Verteilungseffekt aber durch die Faktorpreisentwicklung zumindest teilweise kompensiert. Bei Einbeziehung der zweiten Komponente des T99-R, des Übergangs zu einem Zwei-Stufen-Tarif, werden die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Faktorpreiseffekte noch verstärkt, so daß die intergenerativen und intragenerativen Umverteilungsprofile des T99-R insgesamt nicht allzusehr von denen der beiden anderen Reformvorschläge abweichen.

In der letzten hier betrachteten Simulation wollen wir noch auf die Wirkung von Anpassungskosten bei den Investitionen eingehen. Der letzte Abschnitt von Tabelle 13 zeigt die makroökonomische Entwicklung nach Einführung des T99-W, wenn Anpassungskosten berücksichtigt werden und die Gegenfinanzierung der Steuerausfälle weiterhin ausschließlich über eine Erhöhung der Umsatzsteuer erfolgt. Langfristig stellt sich zwar dasselbe Gleichgewicht ein wie in der Simulation ohne Anpassungskosten, die kurzfristige Anpassung wird jedoch etwas abgedämpft. Arbeitsangebot und Ersparnisse steigen nun nicht mehr so stark an, wenn sich neben den Faktorpreisen auch noch der Preis des Kapitalstocks Q verändern kann. Die Installation des neuen Kapitals führt zu Anpassungskosten, die wiederum den Preis des alten Kapitals kurz und mittelfristig in die Höhe treiben[20]. Der Aufbau des Kapitalstocks verläuft nun wesentlich langsamer, und deshalb steigt auch die Arbeitsproduktivität nicht mehr so schnell wie im Fall ohne Anpassungskosten.

Die verteilungspolitischen Konsequenzen dieser Entwicklung zeigen sich in Tabelle 12, die nun wieder mit Tabelle 9 zu vergleichen ist. Unterstellt man Anpassungskosten, so gewinnen die in der Reformperiode älteren Generationen in doppelter Weise: Zum einen profitieren sie vom Anstieg der Kapitalgüterpreise, und zum anderen vermindern sich ihre Steuerlasten, da der Umsatzsteuersatz in der ersten Periode nur noch auf 17.4 % ansteigt (im Vergleich zu 20 % ohne Anpassungskosten). Anpassungskosten benachteiligen Generationen, welche in den ersten Jahren nach der Reform geboren werden. Der Grund liegt im oben beobachteten langsameren Anstieg der Löhne nach der Reform, der sich in der „FP"-Spalte bemerkbar macht. Insgesamt kann durch Anpassungskosten die kurz- und mittelfristige Umverteilungsdynamik zwar etwas beeinflußt werden, die langfristigen Wirkungen bleiben jedoch unverändert.

Zusammenfassend läßt sich auch im Falle der geschlossenen Volkswirtschaft feststellen, daß die Verteilungseffekte eindeutig die Effizienzeffekte dominieren.

---

[20] Der ausgewiesene sprunghafte Anstieg der Ersparnisse im Reformjahr ist daher hauptsächlich auf diesen Wertzuwachs des Kapitalstocks zurückzuführen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 12: **Effizienz- und Umverteilungseffekte der Steuerreform W5**

Generation	Intragenerative ...								Intergenerative ...	
↓	Effizienz	Umverteilung			Umverteilung			Effizienz	Umverteilung	Effizienz
		ST	FP	$\sum$	$\sum$	FP	ST			
	- arme Haushalte -				- reiche Haushalte -				Verlierer Gewinner	
- 54	-0.02	-1.16	1.07	-0.08	0.13	1.08	-0.94	-0.02	-0.02	-0.02
- 50	-0.03	-2.07	0.94	-1.13	-0.97	0.90	-1.87	-0.03	-1.09	-0.03
- 40	0.10	-2.07	0.34	-1.74	-0.93	0.30	-1.23	0.13	-1.49	0.11
- 30	0.21	-1.58	-0.03	-1.61	0.31	-0.06	0.36	0.16	-1.00	0.19
- 20	0.22	-1.20	-0.25	-1.45	1.33	-0.23	1.56	0.47	-0.54	0.30
- 10	0.12	-0.92	-0.31	-1.23	2.48	-0.25	2.73	0.66	-0.04	0.30
1	0.08	-0.77	-0.20	-0.97	3.94	-0.09	4.03	0.47	0.56	0.20
5	0.08	-0.88	-0.08	-0.95	4.02	0.05	3.97	0.47	0.60	0.20
10	0.08	-0.88	0.05	-0.83	4.17	0.20	3.97	0.48	0.73	0.21
20	0.09	-0.89	0.24	-0.65	4.37	0.41	3.96	0.49	0.92	0.21
50	0.09	-0.90	0.45	-0.45	4.59	0.64	3.95	0.49	1.12	0.21
∞	0.09	-0.90	0.51	-0.39	4.67	0.72	3.95	0.49	1.19	0.21
$\sum$	0.08			-0.78	0.78			0.14	-0.35 0.35	0.22

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 13: **Entwicklung makroökonomischer Größen für die Steuerreformvarianten RW4, U4, R4a, R4b, W5***

Jahr	Arbeits-einsatz	Kapital-stock	Sozial-produkt	Konsum	GPA	GPK	Q	USt-Satz	Sparquote	
									arm	reich
				W4						
1	1.5	0.0	1.1	-1.0	-0.4	1.1	0.0	20.0	8.5	12.3
2	1.3	0.6	1.1	-0.9	-0.2	0.5	0.0	20.0	8.5	12.2
3	1.1	1.1	1.1	-0.8	0.0	0.0	0.0	20.0	8.4	12.1
4	1.0	1.7	1.2	-0.7	0.2	-0.5	0.0	19.9	8.4	12.0
5	0.8	2.2	1.2	-0.6	0.3	-1.0	0.0	19.9	8.3	11.9
10	0.2	4.2	1.3	-0.1	1.0	-2.8	0.0	19.7	8.2	11.5
20	-0.5	6.7	1.3	0.4	1.8	-5.0	0.0	19.5	7.9	10.7
60	-1.0	8.4	1.3	0.9	2.4	-6.5	0.0	19.3	7.8	9.7
∞	-1.0	8.4	1.3	0.9	2.4	-6.5	0.0	19.3	7.8	9.7
				U4						
1	2.9	0.0	2.1	-1.5	-0.7	2.1	0.0	22.2	9.2	14.7
2	2.6	1.0	2.2	-1.3	-0.4	1.1	0.0	22.1	9.1	14.6
3	2.3	2.0	2.2	-1.1	-0.1	0.2	0.0	22.0	9.0	14.4
4	2.0	2.9	2.3	-0.9	0.2	-0.7	0.0	21.9	8.9	14.3
5	1.8	3.8	2.3	-0.7	0.5	-1.5	0.0	21.9	8.8	14.1
10	0.7	7.4	2.4	0.1	1.7	-4.6	0.0	21.6	8.5	13.3
20	-0.5	11.6	2.5	1.1	3.0	-8.2	0.0	21.2	8.1	11.9
60	-1.4	14.3	2.5	1.8	3.9	-10.4	0.0	20.9	7.9	10.4
∞	-1.4	14.4	2.5	1.8	4.0	-10.4	0.0	20.9	7.9	10.3

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Fortsetzung Tabelle 13

Jahr	Arbeits-einsatz	Kapital-stock	Sozial-produkt	Konsum	GPA	GPK	Q	USt-Satz	Sparquote	
									arm	reich
				R4a						
1	3.4	0.0	2.5	-2.6	-0.9	2.5	0.0	17.1	11.6	14.4
2	3.0	1.4	2.6	-2.3	-0.4	1.2	0.0	17.0	11.4	14.2
3	2.6	2.8	2.7	-2.0	0.0	-0.1	0.0	16.9	11.2	13.9
4	2.3	4.1	2.7	-1.7	0.5	-1.3	0.0	16.9	11.1	13.8
5	1.9	5.2	2.8	-1.4	0.8	-2.3	0.0	16.8	10.9	13.5
10	0.6	9.9	2.9	-0.2	2.3	-6.4	0.0	16.4	10.2	12.4
20	-0.9	14.8	2.9	1.3	3.9	-10.4	0.0	16.0	9.3	11.0
60	-1.7	17.3	2.9	2.1	4.7	-12.2	0.0	15.8	8.7	10.2
∞	-1.7	17.3	2.9	2.1	4.7	-12.3	0.0	15.8	8.7	10.2
				R4b						
1	5.0	0.0	3.7	-3.0	-1.3	3.7	0.0	21.0	11.8	17.2
2	4.5	1.9	3.8	-2.6	-0.6	1.9	0.0	20.8	11.6	16.9
3	4.0	3.7	3.9	-2.2	-0.1	0.2	0.0	20.7	11.4	16.7
4	3.5	5.4	4.0	-1.8	0.5	-1.3	0.0	20.6	11.2	16.4
5	3.0	6.9	4.0	-1.4	1.0	-2.7	0.0	20.6	11.1	16.1
10	1.2	13.4	4.2	0.0	3.0	-8.1	0.0	20.2	10.3	14.8
20	-0.9	20.5	4.3	1.9	5.2	-13.4	0.0	19.7	9.2	12.8
60	-2.1	24.5	4.2	3.1	6.4	-16.3	0.0	19.3	8.7	11.0
∞	-2.1	24.6	4.2	3.1	6.5	-16.4	0.0	19.3	8.6	10.9

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Jahr	Arbeits-einsatz	Kapital-stock	Sozial-produkt	Konsum	GPA	GPK	Q	USt-Satz	Sparquote	
									arm	reich
				W5						
1	1.1	0.0	0.8	-0.3	-0.3	0.8	0.0	17.4	14.5	18.1
2	0.9	0.3	0.7	-0.6	-0.1	0.4	2.4	19.7	9.0	12.7
3	0.8	0.7	0.7	-0.6	0.0	0.1	2.7	20.0	8.0	11.7
4	0.7	1.0	0.8	-0.5	0.1	-0.2	2.7	20.0	7.9	11.4
5	0.6	1.4	0.8	-0.5	0.2	-0.6	2.6	20.0	7.8	11.4
10	0.2	2.9	0.9	-0.2	0.7	-1.9	2.1	19.9	7.8	11.0
20	-0.3	5.1	1.1	0.2	1.4	-3.8	1.3	19.6	7.8	10.5
60	-0.9	7.9	1.3	0.8	2.2	-6.1	0.2	19.4	7.8	9.7
∞	-1.0	8.4	1.3	0.9	2.4	-6.5	0.0	19.3	7.8	9.7

* Alle Angaben im ersten Teil der Tabelle stellen prozentuale Abweichungen im Vergleich zum Ausgangsgleichgewicht dar.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die uns gestellte Frage lautete, ob die Verteilungsfrage bei effizienzorientierten Steuerreformen vernachlässigt werden kann. Unsere Antwort fällt ziemlich eindeutig aus. Bei den von uns untersuchten Steuerreformen und im Rahmen des von uns gewählten ökonomischen Modells sind die Umverteilungseffekte quantitativ wesentlich bedeutsamer als die Effizienzeffekte. Dies gilt insbesondere bei Betrachtung der generationenspezifischen effizienz- und umverteilungsbedingten Wohlfahrtseffekte. Gemittelt über alle Modellvarianten sind zwischen 60 und 80% der durch Steuerreformen ausgelösten Wohlfahrtseffekte auf Umverteilungswirkungen zurückzuführen. Die Umverteilungseffekte sind nicht nur durchweg quantitativ bedeutsamer als die Effizienzwirkungen, sie unterscheiden sich auch wesentlich von einem Steuerreformvorhaben zum anderen. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die intergenerative als auch die intragenerative Umverteilung. Aus unserer Sicht ist es deshalb nicht vertretbar, effizienzorientierte Steuerreformen – wie in der Literatur üblich – ausschließlich anhand aggregierter Effizienz- oder Wohlfahrtseffekte zu beurteilen. Eine Aggregation verdeckt die Umverteilungswirkungen, die sich bei disaggregierter Betrachtung als quantitativ dominierend erweisen. In der generationenspezifischen Zerlegung der von Steuerreformen ausgehenden Wohlfahrtseffekte in eine Effizienzkomponente einerseits, in intragenerative und intergenerative Umverteilungswirkungen andererseits sehen wir auch den eigentlich innovativen Gehalt unseres Beitrags.

Auch wenn sich Umverteilungseffekte als quantitativ bedeutsamer herausgestellt haben als Effizienzeffekte, bedeutet das doch keineswegs, daß Effizienzüberlegungen bei Steuerreformen vergleichsweise unwichtig seien. Wir sind allerdings der Meinung, daß die Betonung des Effizienzaspektes in der neueren Finanzwissenschaft etwas zu einseitig ist. Umverteilung „matters". Die Entscheidung über effizienzorientierte Steuerreformen hängt deshalb wesentlich davon ab, wie man ihre Umverteilungswirkungen bewertet oder ob es gelingt, sie durch ergänzende steuerliche Maßnahmen zu neutralisieren.

Die Bedeutung von Umverteilungs- im Vergleich zu Effizienzeffekten haben wir exemplarisch anhand einiger Tarifvorschläge aus der aktuellen Diskussion zur Reform der Einkommensbesteuerung illustriert. Bei der Bewertung dieser Vorschläge ist allerdings Vorsicht angebracht. Unser Modell ist bei weitem zu aggregiert und in vielen Punkten zu unspezifisch, um zentrale Aspekte der Steuerreformdiskussion vor allem im Hinblick auf den Abbau von Steuervergünstigungen oder das Schließen von Steuerschlupflöchern adäquat erfassen zu können. Auch wurde der gesamte Komplex der Unternehmensbesteuerung ausgeblendet. Wir verstehen unseren Aufsatz deshalb nicht als Beitrag zur aktuellen Steuerreformdiskussion. Wenn das unsere Absicht gewesen wäre, hätten wir einen völlig anderen Aufsatz geschrieben. Auf der anderen Seite ist allzu viel Zurückhaltung nun auch wieder unangebracht. Unterstellt man nämlich, daß die Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei allen von uns betrachteten Steuerreformvarianten die-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

selben sind, liegen ihre wesentlichen Unterschiede halt doch in den Tarifverläufen. Mit vielleicht etwas mehr als der üblichen Vorsicht sind deshalb doch einige Schlußfolgerungen möglich.

Unabhängig von der betrachteten Modellvariante ist die Rangfolge bezüglich der Effizienzeffekte eindeutig. Der Vorschlag T99-R der KNS-Steuerreformgruppe rangiert unangefochten vor dem *Uldall*-Tarif T99-U und dieser wiederum eindeutig vor dem in den „Petersberger Steuervorschlägen" beschlossenen T99-W. Die unter Effizienzgesichtspunkten klare Überlegenheit der Tarife T99-R und T99-U erklärt sich nur zum kleineren Teil durch die stärkere Senkung der Grenzsteuersätze im oberen Einkommensbereich. Von zentraler Bedeutung ist vielmehr die von einer (fast) „flat tax" ausgehende intertemporale Glättung der Steuersätze. Dieser Gesichtspunkt spielte bei der Bewertung alternativer Tarifmodelle in der aktuellen Auseinandersetzung so gut wie keine Rolle. Die höheren (aggregierten) Effizienzgewinne beim T99-R gegenüber dem T99-U resultieren dann daraus, daß bei ersterem zusätzlich noch die intertemporalen Verzerrungen beseitigt werden, die sonst von einer Besteuerung der Zinseinkünfte ausgehen. Der von *Rose* laut FAZ vom 27. 09. 1996 als „*Uldall* plus" bezeichnete Steuerreformvorschlag hat also unter Effizienzgesichtspunkten durchaus seine Meriten.

Bei Einbeziehung von Verteilungswirkungen dürfte sich die Bewertung der Steuerreformvorschläge verschieben. Alle drei Steuerreformvarianten führen zu einer intragenerativen Umverteilung von arm nach reich. Beim T99-R ist diese Umverteilung am stärksten ausgeprägt. Man kann davon ausgehen, daß eine Umverteilung von arm nach reich (oder von unten nach oben) als eher nachteilig empfunden wird. In intergenerativer Hinsicht findet sowohl beim T99-W als auch beim T99-U eine Umverteilung von alt nach jung, genauer: von den gegenwärtig lebenden älteren zu den jungen und vor allem den zukünftig geborenen Generationen statt. Die für den T99-R charakteristische Abschaffung der Besteuerung von Zinseinkommen bewirkt hingegen eine intergenerative Umverteilung zugunsten der in der Reformperiode lebenden Generationen mittleren Alters. Die Bewertung dieser Umverteilungseffekte ist prinzipiell offen. Unsere Position ist, daß man die intergenerativen Verteilungswirkungen des T99-W und des T99-U als Ausgleich für die gegenläufigen Verteilungseffekte der Staatsverschuldung und des umlagefinanzierten Sozialversicherungssystems ansehen kann. Eine zinsbereinigte Einkommensteuer würde die intergenerativen Belastungswirkungen der Staatsverschuldung tendenziell noch verstärken. Auch dies ist als eher nachteilig anzusehen.

Bei den von uns analysierten Steuerreformvorschlägen liegt also ein Konflikt zwischen dem Effizienz- und Verteilungsziel vor. Der Vorschlag, der die höchsten (aggregierten) Effizienzgewinne ermöglicht, bringt auch die ungünstigsten Verteilungsergebnisse hervor. Umgekehrt schneidet der T99-W zwar unter Effizienzgesichtspunkten am schlechtesten ab, seine Verteilungswirkungen sind aber am moderatesten. Die intragenerative Umverteilung von arm nach reich ist geringer als bei den anderen Vorschlägen, und auch in intergenerativer Hinsicht ist die Belastung der zur Zeit der Steuerreform lebenden – und wählenden – Generationen ge-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ringer als beimT99-U. Dies könnte auch erklären, warum dem T99-W von den entscheidenden Politikern gegenüber dem T99-U der Vorzug gegeben wurde.

Abschließend soll noch einmal darauf hingewiesen werden, daß unsere Ergebnisse nicht unabhängig vom zugrundegelegten Modell sind. Als besonders kritisch erweist sich dabei die Vernachlässigung von Erbschaften oder Schenkungen. Bei einem operativen, altruistisch begründeten Erbschaftsmotiv würden steuerlich bedingte intergenerative Umverteilungseffekte durch veränderte intergenerative Transfers neutralisiert – vorausgesetzt, daß keine Generation in eine Randlösung gedrängt wird. Steuerreformen würden in diesem Fall immer noch intragenerative Umverteilungswirkungen und Effizienzeffekte hervorrufen. Bei operativem Altruismus zwischen armen und reichen Haushalten blieben nur noch die verzerrenden Wirkungen von Steuern übrig. Aber auch diese würden verschwinden, wenn man – wie *Bernheim* und *Bagwell* (1988) – von einer vollständigen intra- und intergenerativen Vernetzung der einzelnen Generationen ausginge. Jegliche Steuer- und Verschuldungspolitik wäre dann wirkungslos. Dies wäre allerdings auch das Ende der theoretischen Finanzwissenschaft. Zum Glück sind theoretische Einsichten manchmal ziemlich irrelevant.

Literatur

Ahlheim, M. / *Rose,* M. (1989): Messung individueller Wohlfahrt, Berlin u. a. O.

Altig, D. / *Carlstrom,* C. T. (1995): Marginal Tax Rates and Income Inequality: A Quantitative-theoretic Analysis, Working Paper No. 9508, Federal Reserve Bank of Cleveland.

Atkinson, A. B. / *Sandmo,* A. (1980): Welfare Implications of the Taxation of Savings, Economic Journal, Bd. 90, 529 - 549.

Auerbach, A. J. / *Kotlikoff,* L. J. (1987): Dynamic Fiscal Policy, Cambridge.

Auerbach, A. J. / *Kotlikoff,* L. J. / *Leibfritz,* W. (Hrsg.) (1997): Generational Accounting Around the World, Chicago (im Druck).

Ballard, C. L. / *Shoven,* J. B. / *Whalley,* J. (1985): General Equilibrium Computations of the Marginal Welfare Costs of Taxes in the United States, American Economic Review, Bd. 75, 128 - 138.

Bernheim, B. D. / *Bagwell,* K. (1988): Is Everything Neutral?, Journal of Political Economy, Bd. 96, 308 - 338.

Blundell, R. (1995): Tax Policy Reform: Why We Need Microeconomics, Fiscal Studies, Bd. 16, 106 - 125.

Davies, J. / *St.-Hilaire,* F. / *Whalley,* J. (1984): Some Calculations of Lifetime Tax Incidence, American Economic Review, Bd. 74, 633 - 649.

Fehr, H. / *Rosenberg,* C. / *Wiegard,* W. (1995): Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonization in Europe. A Computable General Equilibrium Analysis, Berlin u. a. O.

Fehr, H. / *Kotlikoff,* L. J. (1996): Generational Accounting in General Equilibrium, Finanzarchiv, Bd. 53, 1 - 27.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Fehr, H. / *Wiegard,* W. (1996): Numerische Gleichgewichtsmodelle. Grundstruktur, Anwendungen und Erkenntnisgehalt, in: Ökonomie und Gesellschaft, Jahrbuch 13: Experimente in der Ökonomie, Frankfurt, 296 - 339.

– (1997a): Wachstums- und Verteilungseffekte von Konsum- und Einkommensteuern, unveröffentlichtes Manuskript.

– (1997b): Effizienzorientierte Steuerreformen – Läßt sich die Verteilungsfrage vernachlässigen? (Ausführliche Version), Tübinger Diskussionsbeiträge Nr. 91, Universität Tübingen.

Feldstein, M. / *Feenberg,* D. (1996): The Effect of Increased Tax Rates on Taxable Income and Economic Efficiency. A Preliminary Analysis of the 1993 Tax Rate Increases, in: Poterba, J. M. (Hrsg.): Tax Policy and the Economy, Bd. 10, 89 - 117.

Fullerton, D. / *Rogers,* D. L. (1993): Who Bears the Lifetime Tax Burden? The Brockings Institution, Washington, D.C.

Gravelle, J. G. (1991): Income, Consumption, and Wage Taxation in a Life-cycle Model. Separating Efficiency from Redistribution, American Economic Review, Bd. 81, 985-995.

Keuschnigg, Ch. (1992): Intergenerationally Neutral Taxation, Public Finance, Bd. 47, 446 - 461.

– (1994): Dynamic Tax Incidence and Intergenerationally Neutral Reform, European Economic Review, Bd. 38, 343 - 366.

King, M. A. (1980): Saving and Taxation, in: Hughes, G. A. / Heal, G. M (Hrsg.): Public Policy and the Tax System, London, 1 - 35.

Kotlikoff, L. J. (1993): From Deficit Delusion to the Fiscal Balance Rule – Looking for a Sensible Way to Measure Fiscal Policy, Journal of Economics, 7th Supplement, 17 - 41.

– (1996): Replacing the U.S. Federal Tax System with a Retail Sales Tax – Macroeconomic and Distributional Impacts, Unpublished Report to Americans for Fair Taxation.

Kotlikoff, L. J. / *Summers,* L. H. (1981): The Role of Intergenerational Transfers in Aggregate Capital Accumulation, Journal of Political Economy, Bd. 89, 706 - 732.

Krause-Junk, G. (1981): Finanzwirtschaftliche Verteilungspolitik, in: Andel, N. / Haller, H. / Neumark, F. (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Band III, 157 - 358.

Littmann, K. (1970): Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Haller, H. / Kullmer, L. / Shoup, C. S. / Timm, H. (Hrsg.): Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus. Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, Tübingen, 113 - 134.

MaCurdy, T. (1992): Work Disincentive Effects of Taxes: A Reexamination of Some Evidence, American Economic Review, Papers and Proceedings, Bd. 82, 243 - 249.

Müller, K. (1996): Reformvorschläge zur Einkommensbesteuerung und ihre Folgen für die Verteilung, Wirtschaftsdienst, 76. Jg., 290 - 295.

Musgrave, R. (1987): Equity Principles in Public Finance, in: van de Kar, H. M. / Wolfe, B. L. (Hrsg.): The Relevance of Public Finance for Policy-Making, Detroit, 113 - 123.

Pechman, J. A. / *Okner,* B. A. (1974): Who Bears the Tax Burden? The Brookings Institution, Washington D. C.

Tobin, J. (1969): A General Equilibrium Approach to Monetary Policy, Journal of Money, Credit and Banking, Bd. 1, 15 - 29.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen

Von *Manfred Rose*[1], Heidelberg

Dieser Beitrag ist ein Bericht über die Aktivitäten einer Gruppe deutscher Steuerexperten aus Steuerwissenschaft und Steuerpraxis, die sich für ein konsumorientiertes und damit marktwirtschaftliches sowie faires Steuersystem engagieren. Diese Gruppe kam unmittelbar nach dem Heidelberger Konsumsteuerkongreß 1989 zusammen, um das Konzept einer „*K*onsumorientierten *N*euordnung des *S*ystems der Einkommens- und Gewinnbesteuerung zur praktischen Umsetzung zu entwickeln[2]. Unmittelbares Ziel der KNS-Gruppe war es zunächst, einigen mittel- und osteuropäischen Ländern des Übergangs zur Marktwirtschaft beim Aufbau eines Steuersystems zu helfen. Es wäre wohl verantwortungslos gewesen, sich hierbei am traditionellen Leitbild der „umfassenden" und damit das Sparen und Investieren diskriminierenden Einkommensbesteuerung zu orientieren. Unsere steuersystematische Empfehlung war mit der Konsumorientierung vielmehr darauf gerichtet, daß die für die wirtschaftliche Entwicklung der Übergangsländer so dringend notwendige Kapitalbildung nicht beeinträchtigt wird.

In den Jahren 1990 bis 1996 wurden mit Unterstützung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ) und der Deutschen Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) für das ungarische, lettische und kroatische Finanzministerium zahlreiche Begutachtungen zur Einführung eines konsumorientierten Gesamtsteuersystems durchgeführt.

Im Mittelpunkt des folgenden Berichts steht die durch BMZ/GTZ-Projekte geförderte Implementierung eines konsumorientierten Steuersystems in der Republik Kroatien. Den Entwurf für die ab 1994 geltende Besteuerung des zinsbereinigten Gewinns der Unternehmen hat Ekkehard Wenger (Universität Würzburg) geliefert. Meine Aktivitäten betrafen die Entwicklung einer Konzeption und gesetzlichen Grundlage für die ebenfalls ab 1994 wirksame konsumorientierte Besteuerung des

---

[1] Für eine kritische Durchsicht der Erstfassung dieses Beitrages danke ich Ekkehard Wenger.

[2] Siehe hierzu *Rose* (1990) und *Rose* (1991a). Entscheidende Impulse zur Initiative für eine vollständig konsumorientierte Ausgestaltung des Steuersystems nicht nur in den Übergangsländern, sondern vor allem auch in Deutschland, gingen von dem Karlsruher Unternehmer Götz W. Werner und dem Mannheimer Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Benediktus Hardorp aus.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

persönlichen Einkommens und die Gesamtsystemabstimmung. Ab 1998 wird in Kroatien eine von Franz W. Wagner (Universität Tübingen) unter konzeptionellen und gesetzlichen Aspekten beratene europäische Mehrwertsteuer eingeführt. Deutsche Finanzbeamte, vor allem von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe unter der damaligen Leitung von Oberfinanzpräsident a.D. Dietrich Meyding und Finanzpräsident a.D. Wilhelm Bühler, haben in großem Umfang bei der Entwicklung systementsprechender Besteuerungstechniken mitgewirkt.

I. Konsumorientierte Steuersysteme

Von den bei Personen erhobenen Einkommensteuern ist die klassische Ausgabensteuer die einzige Steuer, die sowohl auf das Jahr wie auch auf das Leben eines Steuerpflichtigen bezogen die Qualität einer reinen Konsumsteuer besitzt. Nun ist die Ausgabensteuer zwar als theoretisches Referenzmodell sehr nützlich, aber für eine praktische Implementierung bekanntlich nicht geeignet[3]. So wurden neue Varianten einer Konsumbesteuerung entwickelt, die zwar nicht bzw. nur unvollständig zu einer direkten Besteuerung des Jahreskonsums, wohl aber tendenziell zu einer einmaligen steuerlichen Belastung des aus Markteinkommen finanzierbaren Lebenskonsums eines Steuerpflichtigen führen. Bei der Frage der Auswahl eines solchen konsumbasierten Steuersystems als Reformmodell für ein bestimmtes Land sind vor allem folgende allgemeine Anforderungen bzw. Restriktionen von entscheidender Bedeutung:

- Die historisch gegebene Besteuerung der Einkommen und Gewinne vor einer Reform als Restriktion für die Lösbarkeit von Übergangsproblemen.
- Die fiskalische Ergiebigkeit des Steuersystems und Restriktionen bezüglich einer staatlichen Neuverschuldung.
- Die administrative Effizienz, sowohl bezüglich der gegebenen Leistungsfähigkeit der Steuerverwaltung als auch bezüglich der Einfachheit und Transparenz für den Steuerpflichtigen.
- Ein möglichst geringer Spielraum zur Wahrnehmung von Steuervermeidungsstrategien.
- Die Integration mit dem internationalen Steuerrecht.

Bei der Frage nach der Ausgestaltung eines Systems der direkten Konsumbesteuerung auf der Haushaltsebene ist zwischen den Methoden der Zinsbereinigung und der Sparbereinigung abzuwägen. Bei einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage wird die Summe aller Markteinkommen eines Steuerpflichtigen um die marktübliche Verzinsung seines Sparkapitals gekürzt. Mit der Besteuerung von Arbeitseinkommen wird z. B. nicht nur der hiermit finanzierbare heutige Konsum des Ar-

[3] Siehe hierzu u. a. *Seidl* (1990).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

beitnehmers, sondern – dem Konzept der vorgelagerten Besteuerung folgend – auch der ihm durch das Sparen eines Teils seines Lohns ermöglichte morgige Konsum steuerlich vorbelastet. Eine Lohnsteuer impliziert damit praktisch eine heutige Vorauszahlung der auf dem morgigen Konsum des Arbeitnehmers lastenden Steuer. Durch die Steuerfreiheit der Sparzinsen wird erreicht, daß die mit Markteinkommen erworbene Konsumleistungsfähigkeit – über den gesamten Zeitraum der Einkommensentstehung und Einkommensverwendung betrachtet – einer einmaligen steuerlichen Belastung unterliegt (siehe auch das unten aufgeführte Steuerlastbeispiel). Mit der „flat tax" findet diese Methode der Konsumbesteuerung derzeit in den USA große Beachtung[4].

Die *sparbereinigte Einkommensteuer* ist auf eine steuerliche Belastung des für Konsumausgaben verwendeten Teils eines heutigen oder früheren, gesparten Markteinkommens ausgerichtet. Sämtliche Einzahlungen in sogenannte qualifizierte – d. h. von der Steuerverwaltung kontrollierte – Bank- oder Versicherungskonten können als Ersparnis von der Summe aller im Kalenderjahr erworbenen Markteinkommen abgezogen werden. Entnahmen aus qualifizierten Konten mit Beständen aus bislang unbesteuerten Einkommen gelten als Entsparen und erhöhen – dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung entsprechend – in dem betreffenden Kalenderjahr die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.

Das folgende Beispiel eines sparenden Arbeitnehmers zeigt, daß die zinsbereinigte und die sparbereinigte Einkommensteuer bei einheitlichem Steuersatz zu einer einmaligen und gleichen steuerlichen Belastung der aus Markteinkommen gebildeten Konsumleistungsfähigkeit führen. Bei unterschiedlicher zeitlicher Verteilung der Steuerzahlungen ist der Konsum am Ende gleich. In dem Beispiel betrachten wir ein Einkommen von DM 10.000, das nur den Teil vom gesamten Jahreslohn des Arbeitnehmers darstellt, den er für späteren Konsum heute sparen möchte. Unterstellt sei ein Zinssatz von 5 % und ein Steuersatz von 40 %, der auf die Bemessungsgrundlage der jeweiligen Einkommensteuer anzuwenden ist.

Bei der *sparbereinigten Einkommensteuer* bleibt die heutige Ersparnis völlig steuerfrei. Beim Entsparen für Konsumzwecke ist dann der in der Zukunft aus heutiger Ersparnis und morgigen Zinsen gebildete Konsumfonds (10.500 DM) zu versteuern. Bei einer *zinsbereinigten Einkommensteuer* wird das Arbeitseinkommen heute voll versteuert. Damit kann der Arbeitnehmer weniger sparen (6.000 DM statt 10.000 DM), und deshalb sinkt auch sein Zinseinkommen von 500 DM auf 300 DM. Diese einmalige Belastung des Arbeits- und des Zinseinkommens bewirkt letztlich, daß auch der potentielle Zukunftskonsum (10.500 DM) nur einer einmaligen Belastung von 40 % unterliegt. Dies führt auch zur Gleichbehandlung zwischen heutigen und morgigen Konsumenten. Würde der Arbeitnehmer den Betrag von 6.000 DM nicht sparen, sondern in 1997 sofort konsumieren, wäre dieser Konsum auf Basis 1998 genau 6.000 × 1,05 = 6.300 DM wert. Diesen Konsum-

[4] Siehe hierzu *Hall/Rabushka* (1995).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wert realisiert auch derjenige, der sich im Rahmen einer konsumbasierten Einkommensbesteuerung für das Sparen und den morgigen Konsum entscheidet.

Tabelle 1

Methoden der steuerlichen Belastung von Ersparnissen im Vergleich (alle Größen in DM)

	1997			1998			
	Einkommen für Sparzwecke	Steuer 40%	Ersparnis	Zinsen 5%	Sparkapital	Steuer 40%	für Konsum verfügbar
Sparbereinigte Einkommensteuer	**10.000**	-	10.000	500	10.500	4.200	**6.300**
Zinsbereinigte Einkommensteuer	**10.000**	4.000	6.000	300	6.300	-	**6.300**

Für die Wahl zwischen einer zinsbereinigten und einer sparbereinigten Einkommensteuer sind nicht nur in Übergangsländern vor allem Kriterien der administrativen Effizienz, der fiskalischen Ergiebigkeit und der Verträglichkeit mit den internationalen Standards der Einkommens- und Gewinnbesteuerung maßgeblich. In diesem Kontext sollte auch die Vermeidung größerer Übergangsprobleme beachtet werden.

Bei einer sparbereinigten Einkommensteuer ist zu berücksichtigen, daß die Beamten der Steuerverwaltung das Sparen und Entsparen der Steuerpflichtigen auf vielen Konten, Depots und Fonds kontrollieren müssen. Nach unseren Erfahrungen können die Steuerverwaltungen in den Übergangsländern diese Aufgaben derzeit jedenfalls nicht bewältigen, so daß formales Steuerrecht und materielle Steuerzahlungswirklichkeit nicht deckungsgleich wären. Neben dem administrativen Aufwand ist hier weiterhin noch auf die – gerade in Übergangsländern nicht hinnehmbaren – maßgeblichen Steuereinnahmenausfälle in den Übergangsperioden und die Unverträglichkeit der Sparbereinigung mit der international geltenden Praxis zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen hinzuweisen.

Die Besteuerung von Einkommen aus Finanzvermögen läßt sich im Rahmen der zinsbereinigten Einkommensteuer demgegenüber nahezu ohne Verwaltungskosten durchführen: die traditionelle Erfassung der Einkünfte aus Kapitalvermögen kann nämlich aus Vereinfachungsgründen vollständig entfallen. Die Steuerfreiheit der Sparzinsen korrespondiert auch mit dem internationalen Standard ihrer Besteuerung nach dem Wohnsitzlandprinzip.[5]

[5] Auch das Institute for Fiscal Studies (1989), *McLure/Zodrow* (1990) und *Hall/Rabushka* (1995) favorisieren eine zinsbereinigte Einkommensteuer auf der Haushaltsebene.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Methode der Sparbereinigung erscheint unter administrativen Aspekten allein für die Besteuerung der Alterseinkünfte geeignet. Zur steuerfreien Einzahlung in – zahlenmäßig begrenzte und deshalb leicht kontrollierbare – gesetzliche und private Pensionsfonds korrespondiert die volle Versteuerung der später ausgezahlten Renten, soweit sie den Grundfreibetrag für das Konsumexistenzminimum überschreiten.

Das Pendant zur sparbereinigten Einkommensteuer auf der Haushaltsebene ist die *investitionsbereinigte Gewinnsteuer* auf der Unternehmensebene – in der Literatur auch als Real-Cash-Flow-Steuer bekannt. Besteuert wird nach diesem Modell der in einem Unternehmen erzielte Überschuß der Einnahmen aus Güterverkäufen über die Ausgaben für alle Güterkäufe[6]. Damit kürzen Investitionsausgaben – nicht nur für Maschinen, sondern auch für Gebäude und Grundstücke – in voller Höhe die Bemessungsgrundlage.

Eine weitere Option für eine konsumorientierte Besteuerung des Gewinns von Unternehmen stellt das von Boadway, Bruce und Wenger[7] theoretisch entwickelte Konzept einer *zinsbereinigten Gewinnsteuer* dar. Die Bemessungsgrundlage dieser Steuer ergibt sich, wenn der dem traditionellen Konzept entsprechende Reinvermögenszugang eines Jahres um die marktübliche Verzinsung des im Unternehmen eingesetzten Eigenkapitals gekürzt wird.

Die grundsätzliche ökonomische Gleichwertigkeit der zinsbereinigten und der investitionsbereinigten Gewinnsteuer läßt sich mit folgendem vereinfachten Investitionsmodell verdeutlichen. Eine in 1997 vorgenommene und mit Eigenkapital finanzierte Investition in Höhe von 10.000 DM erbringe im folgenden Jahr 1998 einen Nettoeinnahmenüberschuß in Höhe von 12.000 DM. Bei der Ermittlung des zinsbereinigten Gewinns sei davon ausgegangen, daß die steuerliche Abschreibung des ab Beginn des Jahres 1998 für Produktionszwecke verfügbaren Kapitalstocks ausschließlich in diesem Jahr erfolgt, mit dem der gesamte Investitionsprozeß abgeschlossen ist. Für die Zusammenfassung der Bemessungsgrundlagen beider Jahre gelte bei einem Marktzins von 5 % ein Aufzinsungsfaktor von 1,05.

---

[6] Die investitionsbereinigte Gewinnsteuer entspricht deshalb nicht der von *Sinn* (1985) vorgeschlagenen Unternehmensteuer, wonach im Rahmen des traditionellen Systems eine Sofortabschreibung der Investitionsausgaben zulässig ist und der Gewinnsteuersatz dem Steuersatz auf individuelle Kapitaleinkommen entspricht.

[7] Siehe hierzu die grundlegenden Beiträge von *Wenger* (1983) sowie *Boadway/Bruce* (1984). Die konkrete Vorgehensweise bei der administrativen Umsetzung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer wird erstmals in *Wenger* (1989), S. 291 f. skizziert. Auch das Institute for Fiscal Studies (1990) favorisiert mit der ACE-tax (Allowance for Corporate Equity) eine zinsbereinigte Gewinnsteuer. Siehe hierzu auch *Gammie* (1991), *Devereux/Freeman* (1991) und *Bond/Devereux/Gammie* (1996). Zur Umgestaltung der Gewerbeertragsteuer als Pilotmodell für eine neue deutsche Gewinnsteuer mit zinsbereinigter Bemessungsgrundlage siehe *Rose* (1990b) und *Rose* (1991b).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 2

Methoden der steuerlichen Belastung einer durch Investition erwirtschafteten Konsumleistungsfähigkeit im Vergleich (alle Größen in DM)

	1997		1998		1997-1998
	Investition	Bemessungs-grundlage	Nettoein-nahmen	Bemessungs-grundlage	Gesamtwert der Bemessungs-grundlagen
Investitions-bereinigte Gewinnsteuer	**10.000**	- 10.000	12.000	12.000	**1.500**
Zinsbereinigte Gewinnsteuer	**10.000**	-	12.000	12.000 - 10.000 - 500 = 1.500	**1.500**

Bei der investitionsbereinigten Gewinnsteuer ergibt sich durch den Investitionsabzug im Jahre 1997 eine negative Bemessungsgrundlage (- 10.000 DM), die mit Gewinnen aus anderen Investitionen verrechnet oder mit dem Marktzins aufgezinst als Verlustvortrag in das Steuerjahr 1998 übertragen werden kann. Bei steuerlichem Verlustausgleich im Jahre 1997 besteht die Bemessungsgrundlage in 1998 aus den erwirtschafteten Nettoeinnahmen (12.000 DM). Bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer gibt es annahmegemäß im Investitionsjahr 1997 keine Bemessungsgrundlage. Im Jahre 1998 erhält man eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.500 DM. Dies ist die Differenz zwischen den Nettoeinnahmen und den aus der Abschreibung (10.000 DM) und den Zinsen (0,05*10.000 = 500 DM) auf den Eigenkapitalbestand (10.000 DM) am Jahresanfang bestehenden Kapitalkosten.

Der Gesamtwert der Bemessungsgrundlagen über den ganzen zweijährigen Investitionszeitraum beträgt sowohl bei der zinsbereinigten als auch bei der investitionsbereinigten Gewinnsteuer – auf Basis 1998 - 1.500 DM. Dies ist der die marktübliche Verzinsung des investierten Kapitalstocks übersteigende Gewinn. Beide Formen der Gewinnbesteuerung führen also bei gleichem Steuersatz zu einer einmaligen steuerlichen Belastung der mit einer Investition erwirtschafteten Konsumleistungsfähigkeit, ohne die mit der Investition verbundenen Kosten des Konsumverzichts in Höhe der marktüblichen Zinsen einer steuerlichen Sonderbelastung auszusetzen. Hiermit ist gleichzeitig die Investitions- und Finanzierungsneutralität der Gewinnbesteuerung gewährleistet[8].

Grundsätzlich würde man diese Ergebnisse auch bei Zulässigkeit einer Sofortabschreibung im Rahmen einer zinsbereinigten Gewinnsteuer erhalten[9]. Insofern kann man sagen, daß die investitionsbereinigte Gewinnsteuer – unter ökonomi-

[8] Vgl. hierzu u. a. *Kaiser* (1992), *Schwinger* (1992) und *Wiswesser* (1996).

[9] Siehe hierzu das Investitionsbeispiel im Anhang I.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

schen Aspekten – eigentlich einen Spezialfall der zinsbereinigten Gewinnsteuer darstellt. Belastungsunterschiede zwischen beiden Gewinnsteuern ergeben sich hauptsächlich aus Unterschieden zwischen dem Zinssatz für Fremdkapital und dem auf das Eigenkapital anzuwendenden Zinssatz (siehe hierzu Abschnitt III 2).

Wie auch aus dem obigen Investitionsbeispiel hervorgeht, sind beide Gewinnsteueralternativen zwar tendenziell unter ökonomischen, nicht jedoch unter fiskalischen Aspekten gleichwertig. Der grundsätzliche Nachteil der investitionsbereinigten gegenüber der zinsbereinigten Gewinnsteuer liegt in der durch den Investitionsabzug bedingten Verkürzung der Bemessungsgrundlage und damit bewirkten Verschiebung der Steuerzahlung in die Zukunft. Bei langlebigen Investitionsgütern – wie z. B. bei Gebäuden und Grundstücken – kann dieser Verschiebungseffekt beträchtliche Ausmaße annehmen. In Ländern des Übergangs würde der Fiskus bei sofortigem Abzug aller Investitionsausgaben – insbesondere bei wachsender unternehmerischer Investitionstätigkeit – wohl für einen sehr langen Zeitraum auf die Gewinnsteuer als relevante Quelle der Erzielung von Einnahmen verzichten müssen. Deshalb hat z. B. die kroatische Reformkommission – anläßlich meiner Präsentation konsumorientierter Gesamtsteuersysteme 1992 in Zagreb – die ihnen damals schon bekannte Real-Cash-Flow-Steuer strikt abgelehnt[10]. Die fiskalischen Probleme dieser Unternehmensteuer veranlaßten im übrigen selbst ihre ehemals vehementesten Befürworter Charles McLure und George Zodrow[11] dazu, sie in reiner Form nicht mehr als ein brauchbares Reformmodell zu empfehlen.

Bei einer zinsbereinigten Gewinnsteuer ergeben sich bei gleichmäßiger Verteilung der Abschreibung über die Lebensdauer des Investitionsgutes unter fiskalischen Aspekten hingegen keine Probleme. Für Betriebsgrundstücke sind – wie auch bei traditioneller Gewinnermittlung – keine Abschreibungen anzusetzen. Als Kapitalkosten ist jedoch bei Eigenkapitalfinanzierung in jedem Jahr der Betriebszugehörigkeit eine marktübliche Verzinsung der Anschaffungskosten des Grundstücks abzugsfähig. Grundsätzlich kann man sagen, daß eine zinsbereinigte Bemessungsgrundlage besonders übergangsfreundlich ist, weil die traditionelle Bemessungsgrundlage lediglich um die Zinskomponente modifiziert werden müßte[12].

---

[10] Als wesentliche Informationsgrundlage diente der kroatischen Reformkommission hier das World Bank Paper von *McLure* (1991).

[11] Siehe hierzu *McLure/Zodrow* (1991) und *McLure* (1991) gegenüber *McLure/Zodrow* (1996). Nach der im letztgenannten Beitrag erläuterten neuen Konzeption sind kreditfinanzierte Investitionsausgaben steueraufkommensneutral, weil die Krediteinnahmen in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Entsprechend kürzen Kredittilgungen die Bemessungsgrundlage in den späteren Jahren. Wird die Kredittilgung gleichmäßig über die Lebensdauer des Investitionsgutes verteilt, verteilen sich die Steuerzahlungen ganz ähnlich wie bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer. Nur bei mit Eigenkapital finanzierten Investitionen wird die Bemessungsgrundlage um den vollen Betrag der Investitionsausgaben gekürzt.

[12] Der Übergang selbst könnte ohne Probleme auch stufenweise erfolgen, indem die abzugsfähige Zinskomponente z. B. in Prozentschritten von null auf den vollen Marktzins angehoben wird.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Damit können die bewährten Elemente der traditionellen Gewinnermittlung übernommen bzw. müssen nicht abgeschafft werden.

Alternative Bemessungsgrundlagen für die Einkommens- und Gewinnbesteuerung	
Herkömmliches System	
Unbereinigte Einkommensteuer	**Unbereinigte Gewinnsteuer**
Summe aller Markteinkommen eines Bürgers	Durch gütermäßige oder finanzielle Markttransaktionen bewirkte Erhöhung des Eigenkapitals -/+ steuerlich anerkannte Wertberichtigungen von Bilanzpositionen
Konsumorientierte Systeme	
Sparbereinigte Einkommensteuer	**Investitionsbereinigte Gewinnsteuer**
Summe aller Markteinkommen eines Bürgers - Einzahlungen auf qualifizierte Sparkonten + Entnahmen von qualifizierten Sparkonten	Summe aller Einnahmen aus Güterverkäufen - Summe aller Ausgaben für Güterkäufe (einschl. Kauf von Investitionsgütern)
Zinsbereinigte Einkommensteuer	**Zinsbereinigte Gewinnsteuer**
Summe aller Markteinkommen eines Bürgers - marktübliche Verzinsung des angelegten Sparkapitals	Durch gütermäßige oder finanzielle Markttransaktionen bewirkte Erhöhung des Eigenkapitals -/+ steuerlich anerkannte Wertberichtigungen von Bilanzpositionen - marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals

Abbildung 1

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gemeinsam ist allen im Schaubild zusammenfassend dargestellten Konzepten die sogenannte Markteinkommenstheorie, wonach nur die durch Beteiligung an Märkten erworbenen Einnahmen abzüglich der zu deren Erwerb getätigten Ausgaben (objektives Nettoprinzip) steuerbar sind[13]. Persönliche Abzüge wie z. B. der Grundfreibetrag für das Konsumexistenzminimum der Familie des Steuerpflichtigen (subjektives Nettoprinzip) wären jeweils noch zusätzlich zu berücksichtigen.

Sozialtransfers wie auch Erbschaften und Schenkungen unterliegen nicht der Einkommensbesteuerung. Grundsätzlich bleibt hiermit natürlich die Erhebung einer gesonderten Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht ausgeschlossen. Im Sinne einer sogenannten dynastischen Gerechtigkeitskonzeption dürften steuerlich einmal belastete Markteinkommen allerdings in keiner späteren Generation mehr steuerlich belastet werden[14]. Wird durch eine zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung eine solche finale steuerliche Belastung bewirkt, gäbe es hiernach keine Rechtfertigung für die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer.

II. Erfahrungen mit Empfehlungen für ein konsumorientiertes Steuersystem in Ungarn, Polen, Lettland und Kroatien

Als die KNS-Gruppe Anfang 1991 ihr Steuerreformkonzept der ungarischen Steuerverwaltung und dem ungarischen Finanzministerium vorstellte, stand sie – wie sich erst später herausstellte – aufgrund der gleichzeitigen Aktivitäten einer IMF-Beratungsgruppe von vornherein auf verlorenem Posten. Auch hatte der damalige ungarische Finanzminister Kupa ein Jahr vorher eine große Steuerreform abgeschlossen und somit wahrscheinlich kein Interesse, gleich wieder eine große Steuerreform durchzuführen. Zahlreiche der an den gemeinsamen Diskussionen beteiligten ungarischen Steuerexperten teilten jedoch unsere Argumente, daß ein konsumorientiertes System wesentlich besser zu den Rahmenbedingungen einer sich entwickelnden Marktwirtschaft passe als der traditionelle Weg der Einkommens- und Gewinnbesteuerung, der vom IMF vertreten wurde. Großes Interesse fand auch, daß eine zinsbereinigte Gewinnsteuer ganz automatisch das Problem der Bereinigung der Bemessungsgrundlagen um die Inflationskomponente löst[15]. Als Hemmschuh für unsere Überzeugungsarbeit hat sich auch erwiesen, daß wir uns damals in unserer Gruppe noch nicht ganz einig darüber waren, ob die Besteuerung der persönlichen Einkommen hauptsächlich zins- oder sparbereinigt er-

---

13 Vgl. hierzu *Tipke / Lang* (1996) , S. 227.

14 Vgl. hierzu *McLure / Zodrow* (1990), S. 161 ff.

15 Zur formalen Analogie und zum materiellen Zusammenhang zwischen Zinsbereinigung einerseits und Inflationsbereinigung sowie bilanzrechnerischer Substanzerhaltung andererseits vgl. *Wenger* (1985 / 1986). Zu einer umfassenden Analyse des Problems einer Einkommens- und Gewinnbesteuerung unter Inflationsbedingungen siehe auch die Arbeit von *Wiswesser* (1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

folgen soll. Der Kölner Steuerrechtler Joachim Lang favorisierte das Konzept der Sparbereinigung, was dann auch seinen Niederschlag in dem von ihm für das Bundesfinanzministerium konzipierten „Steuergesetzbuch für eine östliche Republik" [*Lang* (1993)] fand. Aus administrativen und fiskalischen Gründen waren Wenger und ich uns darin einig, daß nicht nur in Übergangsländern, sondern auch in reifen Marktwirtschaften mit Ausnahme der Rentenbesteuerung derzeit eigentlich nur eine zinsbereinigte Bemessungsgrundlage praktizierbar ist. Dies bedeutet letztlich, daß Zinsen und andere Kapitaleinkommen auf der Haushaltsebene nicht besteuert werden. In unserem für das ungarische Finanzministerium erstellten Gutachten haben wir dann auch diese Position vertreten. Bemerkenswert ist, daß der Deutsche Industrie- und Handelstag sowie auch der Bundesverband der Deutschen Industrie nach einer Präsentation unseres Reformmodells in Bonn in einem gemeinsamen Schreiben an den ungarischen Finanzminister diesem empfahlen, unseren Vorschlägen zu folgen. Dieses neue Steuersystem biete – so DIHT und BDI[16] wörtlich – folgende Vorteile:

- „Es ist finanzierungsneutral und diskriminiert insbesondere nicht die Eigenkapitalfinanzierung. Durch die Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital des ausländischen Investors wird die Investitionsbereitschaft erheblich gesteigert werden.
- Der Entscheidungsprozeß von Investoren wird nicht von zukünftigen Unwägbarkeiten, wie Ausmaß der Inflation und Veränderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Änderung von Abschreibungsätzen beeinflußt. Damit wird dem Petitum einer langfristig verläßlichen Steuerplanung Rechnung getragen.
- Es wird eine administrativ einfache und unkomplizierte Besteuerung gewährleistet, die dazu führt, die oftmals langwierigen Auseinandersetzungen zwischen den steuerpflichtigen Unternehmen und dem Finanzamt insbesondere in dem Bereich der Abschreibungen auf ein Minimum zu reduzieren."[17].

Daß wir mit derartigen und weiteren stichhaltigen Argumenten[18] kein Gehör fanden, hing sicherlich nicht allein mit der IMF-Konkurrenz zusammen. Unsere Zusammenarbeit in der Gruppe war noch zu kurz, um die steuergesetzlichen und administrativen Lösungen schon im Detail präsentieren zu können. Später hat sich herausgestellt, daß dies eine unabdingbare Voraussetzung dafür ist, bei den osteuropäischen Reformern Gehör zu finden.

---

16 Siehe hierzu Anhang III in *Rose* et. al. (1991).

17 Zur Irrelevanz der Bilanzbewertung und der zeitlichen Verteilung von Abschreibungen bei Abzugsfähigkeit marktkonformer Zinsen auf den Buchwert des Eigenkapitals vgl. *Wenger* (1983), S. 227 - 230 und das Investitionsbeispiel im Anhang I.

18 Hierzu gehörten u. a. unsere Berichte über die verheerenden Erfahrungen, die man in Deutschland hatte sammeln können, nachdem der Steuergesetzgeber mit der Besteuerung von Zinsen ernst machen wollte und im Jahre 1987 eine Quellensteuer einführte, die bereits 1989 wieder abgeschafft wurde. Vgl. hierzu *Wenger* (1990).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

So war es eigentlich nicht verwunderlich, daß unsere von der Friedrich Ebert-Stiftung geförderten Präsentationen beim polnischen Finanzministerium Anfang Juni 1990 und vor dem Finanzausschuß des polnischen Parlaments Mitte Januar 1991 nicht zu einer weiteren Zusammenarbeit führten. Wahrscheinlich hatten die steuerpolitischen Entscheidungsträger in Polen ohnehin keine besondere Neigung, ihre Reformpolitik an den Vorschlag einer einzigen ausländischen Expertengruppe zu binden und ein geschlossenes System zu realisieren.

Wesentlich substantieller war unsere Argumentationsgrundlage dann bei der Begutachtung des lettischen Steuersystems von Ende November 1991 bis September 1992. Durch die mir früh verfügbaren ersten Entwürfe des Steuergesetzbuches von *Joachim Lang* (1993) war es mir möglich, ein vollständiges Einkommensteuergesetz sowie eine hierzu erforderliche Durchführungsverordnung zu formulieren. In Zusammenarbeit mit Ernst Rolf vom Finanzamt Weinheim (Bereich Oberfinanzdirektion Karlsruhe) konnten dann auch die für dieses Gesetzeswerk erforderlichen Formulare erstellt werden. Ekkehard Wenger entwickelte gleichzeitig ein mit der Einkommensteuer vollständig abgestimmtes Gewinnsteuergesetz.

Auch in Lettland galt es den Widerstand einer IMF-Beratungsgruppe zu überwinden, und zwar nicht nur gegenüber dem Konzept einer konsumbasierten Besteuerung, sondern auch in Hinblick auf die Einführung eines lohnsteuerkartenbasierten Quellenabzugsverfahren. Gegen das ausdrückliche Votum der IMF-Gruppe folgten die Letten bezüglich der Lohnbesteuerung und des Einkommensteuertarifs unseren Vorschlägen. Es besteht jedoch kein Zweifel, daß die zahlenmäßig kleine und im Zeitablauf wechselnde Besetzung der lettischen Expertengruppe keine tragende Voraussetzung für eine umfassende Diskussion unserer Gesetzesvorschläge bot.

Erste Kontakte zum kroatischen Finanzministerium kamen im Sommer 1992 – durch Vermittlung der – inzwischen diplomierten – Heidelberger Studentin der Volkswirtschaftslehre Branka Loncarevic – über die Professoren Zoran Jasic und Pero Jurkovic von der Universität Zagreb zustande. Für die Präsentationen vor der kroatischen Reformkommission[19] hatte ihr damaliger Leiter, der verstorbene Professor Mirijan Hanzekovic, selbst eine komplette Übersetzung unserer konzeptionellen Begründungen sowie der inzwischen von uns verbesserten, d. h. etwas einfacher und zugleich vollständiger formulierten Gesetzesvorlagen ins Kroatische angefertigt. Unser Reformkonzept fand gleich am Anfang große Zustimmung, und die Zusammenarbeit an der Reform des gesamten kroatischen Steuersystems wurde dann von dem zum Finanzminister ernannten Professor Jasic ausdrücklich gefördert. Ab Jahreswende 1992/1993 unterstützte die GTZ im Auftrag des BMZ unsere Gutachtertätigkeit im Rahmen eines Kooperationsprojekts. Als Störfaktor erwies sich wiederum eine IMF-Gruppe, deren oberflächliches Negativgutachten zu unserem Systementwurf von der kroatischen Seite selbst als nicht stichhaltig erkannt wurde. Eine nachfolgende IMF-Gruppe kam Ende 1994 zu einem gänzlich

[19] Diese wurden dankenswerterweise von der Leonardo-Stiftung in Basel (Schweiz) durch Gewährung einer Spende zur Erstattung der Reisekosten etc. finanziell unterstützt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

anderen Ergebnis ihrer Begutachtungen, nämlich, daß das neue kroatische Steuersystem einen außerordentlich positiv einzuschätzenden Beitrag zur Stabilisierung der öffentlichen Finanzen und zur Förderung der Wirtschaft in Kroatien darstelle. Auf der Regierungsebene gab es anfangs Widerstände, die von einer kroatischen Gruppierung in Deutschland und einer Persönlichkeit aus der deutschen Europapolitik initiiert wurden, aber letztlich aufgrund fundierter und von uns unterstützter Überzeugungskraft des Finanzministeriums überwunden werden konnten.

Es besteht kein Zweifel, daß das kroatische Finanzministerium primär an einer Zusammenarbeit mit einer deutschen Steuerexpertengruppe interessiert war, die ihre Erfahrungen aus der deutschen Steuerpraxis einbringen konnte. Da wir von Anfang an in unserer Gruppe stets Mitarbeiter aus den Finanzämtern der Oberfinanzdirektion Karlsruhe hatten, konnte diesen Ansprüchen bestens entsprochen werden. Somit gab es zunächst keine Eintrittsbarrieren für erste Gespräche. Es sollte an dieser Stelle nicht unerwähnt bleiben, daß die beteiligten deutschen Finanzbeamten überhaupt keine Probleme mit unserer steuersystematischen Konzeption hatten. Vor dem Hintergrund des von ihnen zu bewältigenden deutschen Steuerchaos waren sie vielmehr sehr schnell davon begeistert, auf systematischer Grundlage selbst einen Beitrag zu den Verfahren der Steuererhebung zu leisten, die für Verwaltung und Bürger gleichermaßen einfach und transparent sind.

Entscheidend für die Akzeptanz unseres Konzepts waren zusammenfassend ohne Zweifel die folgenden Aspekte:

- Mit dem systemorientierten Konzept der Steuertheorie und dem Erfahrungshorizont der mitwirkenden Steuerpraktiker konnte demonstriert werden, daß sich nahezu alle Einzelfragen der Besteuerung folgerichtig lösen lassen.
- Das Steuersystem erschien den Bedürfnissen der sich entwickelnden kroatischen Marktwirtschaft optimal angepaßt, ohne daß auf Steuervergünstigungen zur Spar- und Investitionsförderung zurückgegriffen werden mußte.
- Die Steuerfreiheit einer bestimmten Verzinsung des in Unternehmen gebundenen Eigenkapitals wurde unter dem Aspekt der in der Welt dominierenden herkömmlichen Gewinnbesteuerung als bedeutsamer Faktor für die Attrahierung ausländischer Investoren gesehen.
- Mit der zinsbereinigten Besteuerung der Kapitaleinkommen und der Unternehmensgewinne wurde das schwierige steuerliche Inflationsproblem als gelöst betrachtet.
- Die leidigen Probleme des – in Deutschland die Finanzgerichte immens beschäftigenden – Streits zwischen der Steuerverwaltung und den Unternehmen um Fragen der Bilanzbewertung und zeitlichen Erfolgsabgrenzung werden praktisch bedeutungslos, wenn das bilanzielle Nominalwertprinzip durch eine Zinsbereinigung mit einem marktgerechten Standardzins ersetzt wird.
- Das Steuersystem war gesetzestechnisch und durchführungsmäßig bis hin zu den Formularen ausgereift.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

III. Konsumorientierte Ausgestaltung des neuen kroatischen Systems der Einkommens- und Gewinnbesteuerung

1. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Im Rahmen der Einkommensteuer sind gemäß dem Konzept der Zinsbereinigung alle *Erträge aus Finanzvermögen* (Sparkonten, festverzinslichen Wertpapieren etc.) steuerfrei. Dies hängt damit zusammen, daß die Unterschiede zwischen der tatsächlich realisierten Kapitalverzinsung und der aus systematischen Gründen steuerfrei bleibenden Standardverzinsung aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt werden können. Der administrative Aufwand einer exakten Erfassung solcher Unterschiede würde sich nämlich im Durchschnitt für den Fiskus nicht lohnen. Niemand hat damit in Kroatien einen steuerlichen Anlaß, seine Ersparnisse auf Konten im Ausland zu parken. Werden zukünftige Erträge aus Finanzvermögen aus bereits versteuertem und gespartem Einkommen gebildet, sind sie im übrigen faktisch schon einmal steuerlich belastet: Die auf die Sparsumme entfallende Einkommensteuer macht nämlich den späteren Zinsertrag kleiner als er sonst wäre.

Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit
(einschl. Renten aus der Sozialversicherung gemäß dem Konzept der Sparbereinigung)

\+ *Einkommen aus selbständiger Tätigkeit*
(aus Gewerbebetrieb, freien Berufen, Land- und Forstwirtschaft und sonstiger selbständiger Tätigkeit)

\+ *Einkommen aus Vermögen und Vermögensrechten*
(aus Vermietung und Verpachtung und aus Urheberrechten etc., d. h. nur aus Realvermögen und nicht aus Finanzvermögen)

./. *aufgezinster Verlustvortrag*

= *verlustbereinigtes Gesamteinkommen*

./. *persönliche Abzüge*
(Freibetrag für das familienbezogene Konsumexistenzminimum)

= *zu versteuerndes Einkommen*

Abbildung 2

Das Konzept der Sparbereinigung hat sich als ideale Lösung für eine gleichmäßige *Besteuerung der Renten* erwiesen. In Kroatien können Arbeiter, Angestellte und auch Selbständige ihre Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens vollständig vom Bruttoeinkommen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

abziehen. Ermittlungstechnisch betrachtet werden diese Beiträge als heutiger Aufwand für ein zukünftiges Einkommen behandelt. Die von den Trägern der Rentenversicherung später ausgezahlten Renten sind dann als eine Art späteres Arbeitseinkommen der vollen Besteuerung unterworfen. Dies ermöglicht allen Rentnern die Ausnutzung des steuerfreien Grundfreibetrages auch im Alter.

Damit sind im Rahmen des Einkommensteuergesetzes nur noch drei Arten von Markteinkommen zu versteuern:

⇒ das Einkommen aus einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit

⇒ das Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit und

⇒ das Einkommen aus der Vermietung und Verpachtung von Realvermögen (materiell: Grundstücke, Wohnungen, Häuser, Schiffe etc., immateriell: Urheberrechte etc.)

Bei der Ermittlung des Einkommens aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit kommt – in Verbindung mit einem Bestandsverzeichnis für Anlagegüter – ein vereinfachtes Verfahren der Zinsbereinigung (siehe hierzu Abschnitt 2) zur Anwendung. Für diese Einkommensermittlung können auch diejenigen optieren, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.

Die Elemente der Zinsbereinigung und Sparbereinigung gewährleisten grundsätzlich, daß es – entgegen der traditionellen, unbereinigten Methode der Einkommensbesteuerung – zu keiner Doppelbelastung und damit zu keiner Diskriminierung des Sparens kommt. Das Existenzminimum des Sparkapitals – in welcher Anlageform auch immer – ist in Höhe einer marktüblichen Verzinsung vor dem steuerlichen Zugriff geschützt. Gleichzeitig wird damit erreicht, daß der „unbesteuerte" Zins den Kaufkraftverlust aus der Geldentwertung der privaten Ersparnisse voll auszugleichen vermag. Die hiermit etablierte *konsumorientierte Einkommensbesteuerung* ist effizient und fair zugleich.

Aus Gründen der administrativen Effizienz wurde bei der Konzeption des Einkommensteuergesetzes darauf geachtet, daß Steuerpflichtige, die ausschließlich Lohn beziehen, durch die Quellenbesteuerung auf der Unternehmensebene (siehe hierzu Abschnitt 3) bereits abschließend ihre Jahressteuerschuld entrichten. Zur Abgabe einer Jahressteuererklärung sind somit hauptsächlich nur jene Bürger verpflichtet, die Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und aus Realvermögen erzielen. Die hiermit verbundenen Rechte und Pflichten sind detailliert in einer sogenannten Ordnungsrichtlinie zur Einkommensteuer geregelt, die vom Finanzminister auf der Grundlage des Einkommensteuergesetzes erlassen wird und damit Gesetzescharakter besitzt. Einen wesentlichen Beitrag zur Eindeutigkeit, Vollständigkeit und Transparenz der verfahrensrechtlichen Regelungen für die Besteuerung der zu erklärenden Einkommen hat Siegfried Funk vom Finanzamt Sinsheim (Bereich Oberfinanzdirektion Karlsruhe) mit seinen Vorschlägen und Beratungen geleistet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer

Alle zur vollständigen Buchführung und Bilanzierung verpflichteten Unternehmen[20] haben unabhängig von der Rechtsform ihren Gewinn im Rahmen einer zinsbereinigten Gewinnsteuer zu versteuern. Für die Einführung dieser weltweit neuen Form der Unternehmensbesteuerung in der Republik Kroatien hat sich insbesondere auch der damalige Staatssekretär beim kroatischen Finanzministerium und heutige kroatische Finanzminister Bozo Prka eingesetzt. Die Zinsbereinigung der Bemessungsgrundlage wollen wir zunächst auf der Grundlage einer vereinfachten Bilanz mit Realvermögen (RV), Finanzvermögen (FV), Eigenkapital (EK) und Fremdkapital (FK) demonstrieren. Der Gewinn vor Zinskorrektur setzt sich dann aus einem Gewinn aus Realvermögen (G_R) und einem Gewinn aus Finanzvermögen (G_F) zusammen. Zinskorrektur bedeutet, daß nicht nur die Zinsen auf das Fremdkapital, sondern auch die Zinsen auf das Eigenkapital abzugsfähig sind. Gibt es einen einheitlichen Marktzins z und keine Veränderungen des Eigen- und Fremdkapitals während des Jahres, so erhält man folgende Bemessungsgrundlage:

$$BG = G_F + G_R - z \times EK - z \times FK \tag{1}$$

Würde der Gewinn aus Finanzvermögen mit $G_F = z \times FV$ gerade seiner marktüblichen Verzinsung entsprechen, so erhielte man die modifizierte Bemessungsgrundlage

$$BG = z \times FV + G_R - z \times EK - z \times FK \tag{2}$$

bzw. wegen der Bilanzidentität

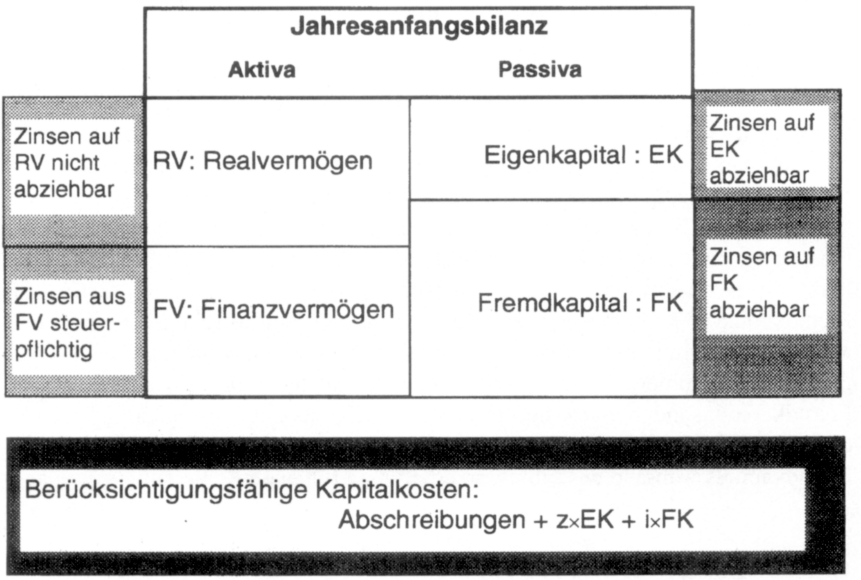
$$BG = G_R - z \times RV \tag{3}$$

Das Konzept einer Besteuerung des zinsbereinigten Gewinns beinhaltet also letztlich, daß nicht nur die Abschreibungen des Realvermögens, sondern auch seine marktübliche Verzinsung als Kapitalkosten abzugsfähig sind.

---

[20] Gewinnsteuerpflichtig sind juristische und natürliche Personen, die selbständig und nachhaltig eine Tätigkeit zum Zwecke der Erzielung von Gewinn ausüben und so nach dem kroatischen Rechnungslegungsgesetz zur vollständigen Buchführung und Bilanzierung verpflichtet sind, die Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sowie Einkommensteuerpflichtige, die im vorangegangenen Kalenderjahr einen Umsatz von mehr als 2.000.000 Kuna (rd. 560.000 DM) oder ein Einkommen von mehr als 300.000 Kuna (rd. 85.000 DM) erzielten, ein Anlagegüterbestandswert von mehr als 2.000.000 Kuna hatten oder im Durchschnitt mehr als 30 Arbeiter beschäftigten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/



Aufgrund von Unvollkommenheiten des Kredit- und Kapitalmarktes ist davon auszugehen, daß sich der von einem Unternehmen zu zahlende Fremdkapitalzins i von dem Marktzins z einer Kapitalmarktanlage unterscheidet. Orientierung hierfür könnte z. B. die Rendite eines staatlichen Wertpapiers mit zweijähriger Laufzeit sein[21].

In der Republik Kroatien gab es bei der großen Steuerreform 1994 keinen voll funktionsfähigen Kapitalmarkt. Wie in nahezu allen Ländern des Übergangs zur Marktwirtschaft gilt dies aus verständlichen Gründen noch immer. Somit mußte der für die Eigenkapitalzinsen anzusetzende Zins unter Anlehnung an Bedingungen auf internationalen Kapitalmärkten auf der Grundlage einer kapitalmarkttheoretischen Formel bestimmt werden. Hierfür legte der kroatische Gesetzgeber ab 1994 einen jährlichen Realzins von $r = 3\,\%$ fest, wir hatten demgegenüber damals einen Realzins von 4 % vorgeschlagen. Ab 1997 hat der kroatische Gesetzgeber – auf der Grundlage eines Vorschlags des kroatischen Finanzministeriums und eines von Wenger und mir vorgelegten Gutachtens – wegen des allgemeinen höheren Zinsniveaus einen neuen Realzins von 5 % für die Berechnung des auf das Eigenkapital anzuwendenden Nominalzinses beschlossen.

Der im Gewinnsteuergesetz als *Schutzzins z* bezeichnete Nominalzins wird nun unter Verwendung des gesetzlich fixierten Realzinses r und der Inflationsrate π gemäß der jährlichen Veränderung des Preisindex für Industrieprodukte wie folgt berechnet:

---

[21] *Bond/Devereux* (1995) zeigen, daß auch unter Risiko- und Ungewißheitsbedingungen ein risikofreier Marktzins als Standardzins für die Zinsbereinigung zu wählen ist.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

$$z = r \times (1 + \pi/100) + \pi = 5 \times (1 + \pi/100) + \pi \tag{4}$$

Es war von vornherein klar, daß diese Approximation irgendwann einmal durch einen wirklichen Marktzins ersetzt werden sollte.

Die praktische Ermittlung des zu versteuernden Gewinns startet ganz traditionell mit dem *Gewinn nach Handelsbilanz*[22], wie er sich durch Vergleich des Eigenkapitalbestandes am Jahresende mit dem Eigenkapitalbestand am Jahresanfang zuzüglich Eigenkapitalabgänge (z. B. durch Dividenden und Gewinnsteuerzahlungen) und abzüglich Eigenkapitalzugänge (z. B. durch Emission neuer Aktien) ergibt. Den Gewinn nach Steuerbilanz erhält man hieraus durch Korrekturen gemäß steuerlicher Vorschriften zur Bewertung von Bilanzpositionen. Derzeit beschränken sich diese Korrekturen auf Differenzen zwischen handelsrechtlich vorgenommener und *steuerlich zulässiger Abschreibungen* von Anlagegütern. Ein von uns entwickeltes vereinfachtes Schema der Fortschreibung von Bewertungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz ermöglicht es den Unternehmen, die relevanten Eigenkapitalbestände mit den Daten der Handelsbilanz zu ermitteln, so daß eine Steuerbilanz nicht gesondert erstellt werden muß.

Kernelemente der Gewinnermittlung sind also der Eigenkapitalvergleich und natürlich der Abzug von Zinsen auf den Buchwert des Eigenkapitals am Jahresanfang. Somit ergibt sich z. B. für eine Kapitalgesellschaft folgende Bemessungsgrundlage:

$$BG_t = EK_t - EK_{t-1} + N_t + T_t - z_t EK_{t-1} \tag{5}$$

wobei

EK_j : in der Steuerbilanz ausgewiesener Eigenkapitalbestand am Ende des Jahres $j = t,\ t-1$

N_t : Nettoausschüttungen[23] im Jahre t ($N_t > 0$: Dividenden; $N_t < 0$: Grundkapitalerhöhungen)

T_t : Gewinnsteuerzahlungen im Jahre t

---

22 Die einkommensteuerpflichtigen Unternehmer ermitteln ihren Gewinn nach der Einnahmen-Überschuß-Rechnung in Verbindung mit einer vereinfachten Zinsbereinigung. Der in Gleichung (3) verdeutlichte theoretische Zusammenhang erklärt, warum bei der vereinfachten Zinsbereinigung als abzugsfähige Kapitalkosten – neben den Abschreibungen – nur eine Standardverzinsung der im Anlagebestandsverzeichnis ausgewiesenen Buchwerte angesetzt werden darf. Wem dieser Zinskostenansatz unter Berücksichtigung seiner durch Kreditaufnahmen gegebenen Kapitalkosten nicht ausreichend erscheint, wird zur Gewinnsteuer und damit zur vollständigen Zinsbereinigung optieren. Hierzu ist jeder selbständig Erwerbstätige gemäß Einkommensteuergesetz berechtigt. Er muß dann aber seine Rechnungslegung auf vollständige Buchführung und Bilanzierung umstellen.

23 Aus Vereinfachungsgründen sei in Gleichung (5) unterstellt, daß Dividenden, Eigenkapitalzuführungen und Gewinnsteuerzahlungen unmittelbar am Jahresende erfolgen, so daß keine Zinsen für unterjährige Eigenkapitalveränderungen an dieser Stelle zu berücksichtigen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Mit Gleichung (5) wird im Anhang II gezeigt, daß die zinsbereinigte Gewinnsteuer eine konsumorientierte Unternehmensteuer ist und zu einer einmaligen steuerlichen Belastung der durch Investitionen in Unternehmen erwirtschafteten Nettoausschüttung (= potentielle Konsumleistungsfähigkeit) führt.

Die Bemessungsgrundlage gemäß Gleichung (5) ist für die Besteuerungspraxis noch um einige Positionen zu korrigieren. Hierzu gehören vor allem nichtabzugsfähige Aufwendungen, Erträge bzw. Aufwendungen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen, der Abzug eines Unternehmerlohns, Beschränkungen bezüglich des Abzugs von Kreditzinsen, Korrekturen der jährlichen Schutzzinsen sowie ein aufgezinster Vortrag aus Verlusten früherer Jahre.

Zu den *nichtabzugsfähigen Aufwendungen* zählen nach kroatischem Einkommen- und Gewinnsteuerrecht grundsätzlich alle Repräsentationsaufwendungen (z. B. anläßlich von Bewirtungen von Geschäftsfreunden), 30 % aller Kosten betrieblicher Pkw als pauschaler Ansatz für den Privatanteil der Pkw-Nutzung, alle Erstattungen an Arbeitnehmer soweit sie die per Erlaß vom Finanzminister bestimmten Beträge überschreiten sowie Geldstrafen u.ä..

Dividenden sind beim Empfänger grundsätzlich steuerfrei. Beim gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen müssen deshalb die Erträge aus Beteiligungen an anderen gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen aus dem Bilanzgewinn herausgerechnet werden. Die Doppelbesteuerung von Erträgen aus einer Unternehmensbeteiligung wird auch dadurch vermieden, daß diesbezügliche Veräußerungsgewinne mittels Gewinnkorrektur unbesteuert bleiben; Veräußerungsverluste wirken sich entsprechend steuerlich nicht gewinnmindernd aus.

Mit der finalen Belastung der Unternehmensgewinne durch die Gewinnsteuer wurde auf das erhebungstechnisch komplizierte, verwaltungskostenintensive und international wettbewerbsverzerrende Anrechnungsverfahren – wie es leider noch immer in Deutschland praktiziert wird – verzichtet.

Gewinnsteuerpflichtige Einzelunternehmer können sich von der Bemessungsgrundlage einen *Unternehmerlohn* abziehen, der dann der Lohnsteuer unterliegt. Hiermit wird diesen Steuerpflichtigen ermöglicht, die persönlichen Abzüge für das Konsumexistenzminimum geltend zu machen. Begrenzungen für diesen Unternehmerlohn gibt es derzeit nicht.

Soweit die vom Unternehmen gezahlten Zinsen beim Gläubiger einen steuerpflichtigen Ertrag darstellen, ist ihr voller Abzug zu gewährleisten. Probleme ergeben sich, wenn die *Fremdkapitalzinsen* beim Steuerpflichtigen kein zu versteuerndes Einkommen darstellen. Hier muß verhindert werden, daß mittels Vereinbarung übermäßiger Kreditzinsen – z. B. zwischen dem Unternehmer und seiner Ehefrau – besteuerbare Unternehmensgewinne in steuerfreie Zinseinkommen umdeklariert werden. Die Besteuerung dieser ‚übermäßigen' Schuldzinskomponenten läßt sich

---

sind. Zur Praxis des Ansatzes von Zinsen für Eigenkapitalabgänge bzw. – zugänge während des Jahres siehe die folgenden Ausführungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

am einfachsten dadurch realisieren, daß ihr Abzug als Betriebsausgabe nicht gestattet wird[24]. In diesem Sinne bestimmt das Gewinnsteuergesetz, daß an nicht gewinnsteuerpflichtige Gläubiger gezahlte Kreditzinsen nur bis zur Höhe der Zinsen für Festgeldanlagen bei der eigenen Bank abzugsfähig sind.

Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer

+	*Gewinn gemäß Vergleich der in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitalbestände zuzüglich Eigenkapitalabgänge und abzüglich Eigenkapitalzugänge während des Jahres*
+	*nichtabzugsfähige Aufwendungen (Repräsentationsaufwendungen etc.)*
./.	*Erträge (+ Verluste) aus Beteiligungen an anderen gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen*
./.	*lohnsteuerpflichtiger Unternehmerlohn bei Personenunternehmen*
+	*zu hohe Schuldnerzinsen / zu niedrige Gläubigerzinsen* (bei Kreditverträgen mit nicht gewinnsteuerpflichtigen Gläubigern / Schuldnern)
./.	*Schutzverzinsung des Eigenkapitals* (unter Berücksichtigung von Korrekturen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen und Eigenkapitalveränderungen während des Jahres)
./.	*aufgezinster Verlustvortrag*
=	*abschließend zu versteuernder Gewinn*

Abbildung 3

Aus systematischen Gründen muß die Bemessungsgrundlage um zu niedrige Zinsen aus der Vergabe von Krediten erhöht werden. Als Orientierung für diese Korrektur von *Erträgen aus Unternehmenskrediten* dient der von Geschäftsbanken gezahlte Zins auf Festgeldeinlagen mit gleicher Laufzeit.

Ausgangspunkt für die *Ermittlung der Schutzzinsen* auf das im Unternehmen gebundene Eigenkapital ist dessen Buchwert am Jahresanfang. Zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Eigenkapitalzinsen beim Unternehmen und seinen gewinnsteuerpflichtigen Anteilseignern ist das Eigenkapital beim Unternehmen um die Buchwerte sämtlicher Beteiligungen an anderen Unternehmen zu vermindern. Weiterhin haben wir zu berücksichtigen, daß das jahresanfängliche Eigenkapital während des Jahres durch Dividenden- und Steuerzahlungen und andere Entnahmen gemindert sowie durch Grundkapitalerhöhungen und andere Einlagen erhöht wird. Der Eigenkapitalzins auf Jahresbasis ist also jeweils zu hoch bzw. zu niedrig angesetzt. Auch Verkäufe bzw. Käufe von Beteiligungen während des Jah-

[24] Äquivalent hierzu – aber administrativ aufwendiger – wäre die Erhebung einer Quellensteuer auf den ‚übermäßigen' Teil von Schuldzinsen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

res machen eine Korrektur der Eigenkapitalverzinsung erforderlich. Hierfür müssen die unterjährigen Eigenkapitalveränderungen datiert werden. Dabei gilt es einem möglichen Mißbrauch vorzubeugen. Steuerpflichtige könnten nämlich versucht sein, ihr berücksichtigungsfähiges Eigenkapital durch Eigenkapitalzugänge kurz vor relevanten Stichtagen und Eigenkapitalabgänge kurz nach relevanten Stichtagen künstlich zu erhöhen. Das Gewinnsteuergesetz schreibt deshalb vor, daß Eigenkapitalzugänge auf das Ende des Zugangsmonats und Eigenkapitalabgänge auf den Anfang des Abgangmonats datiert werden.

Wir haben erfahren, daß die Unternehmen mit dieser Korrektur der Schutzzinsberechnung keine besonderen Probleme hatten. Es wird aber dennoch vom kroatischen Finanzministerium erwogen, den Steuerpflichtigen neben einer monatlichen Zinskorrektur auch eine vierteljährliche, halbjährliche oder auch ganzjährige Zinskorrektur zu erlauben. Unternehmen müßten eine solche ermittlungstechnische Vereinfachung dann gegen den aus der Datierung folgenden Nachteil niedriger Eigenkapitalzinsen abwägen.

Das Konzept der Besteuerung des zinsbereinigten Gewinns findet seinen Ausdruck weiterhin in der Absetzbarkeit eines *aufgezinsten Verlustvortrages* und der Verrechnung *aufgezinster monatlicher Steuervorauszahlungen* bei der Ermittlung des noch zu zahlenden bzw. zu erstattenden Teils der Jahressteuerschuld. Im übrigen wird auch die Restschuld bzw. Restforderung aus zuviel gezahlten Steuern vom 1.1. des folgenden Jahres bis zur Tilgung bzw. Erstattung – in der Regel mit Abgabe der selbstveranlagten Jahresabrechnung bis spätestens Ende April des dem Steuerjahr folgenden Jahres – mit dem auf den jeweiligen Teilzeitraum entfallenden Schutzzins verzinst.

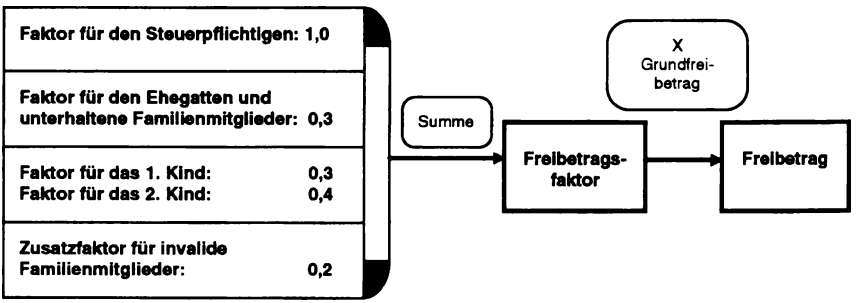
3. Zur Besteuerung der Arbeitseinkommen im Rahmen der Einkommensteuer

Arbeitseinkommen werden in Kroatien auf der Grundlage des Einkommensteuergesetzes nach dem Lohnsteuerabzugsverfahren beim Arbeitgeber auf der Grundlage von Lohnsteuerkarten besteuert. Arbeitgeber sind auch die Träger der Rentenversicherung. Vom Lohn werden vor Anwendung des Einkommensteuertarifs alle Beiträge zur Sozialversicherung (Kranken-, Renten-, Arbeitslosen- und Kindergeldversicherung) voll abgezogen. Erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bestimmte aus dem Dienstverhältnis entstandene Aufwendungen – wie etwa solche aus Dienstreisen mit eigenem PKW, Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln von der Wohnung zur Arbeitsstätte und doppelter Haushaltsführung – so sind diese Erstattungen bis zu bestimmten Beträgen steuerfrei. Gegenüber dem Finanzamt können allerdings keine Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Arbeitseinkommens vermindert der Arbeitgeber den Bruttolohn nicht nur um die Sozialbeiträge, sondern auch um die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

dem Arbeitnehmer zustehenden persönlichen Abzüge. Diese werden nach einem neuartigen faktoriellen Verfahren wie folgt berechnet. Auf der dem Arbeitgeber vorliegenden Lohnsteuerkarte sind die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers durch dimensionslose Einzelfaktoren erfaßt, die sich zu einem persönlichen Freibetragsfaktor addieren. Dieser Freibetragsfaktor wird dann mit dem jeweils geltenden Grundfreibetrag – ab Januar 1997 monatlich 800 Kuna (≈ 220 DM) – multipliziert, um den persönlichen Freibetrag zu ermitteln. Bei dieser Verfahrensweise bedarf es keiner neuen Eintragungen in den Lohnsteuerkarten, um z. B. Freibeträge an die Erhöhung des Lebensstandards oder inflationäre Entwicklungen anzupassen.



Mit dieser Gestaltung der persönlichen Abzüge kann natürlich auch die Lohnsteuerkarte recht einfach gestaltet werden. Die nachstehend aufgeführte Lohnsteuerkarte wurde von meinem früheren wissenschaftlichen Mitarbeiter Rolf Wiswesser entworfen und 1994 originalgetreu als kroatische Lohnsteuerkarte eingeführt.

Mit dem Lohnsteuerabzugsverfahren wird die Masse der Lohnsteuerpflichtigen bereits abschließend beim Arbeitgeber besteuert. Zum Finanzamt muß der Arbeitnehmer nur, wenn sich seine Familienverhältnisse (durch Geburt eines Kindes, Heirat, Aufnahme einer eigenen Erwerbstätigkeit der Ehefrau etc.) geändert haben, so daß eine Änderung der Lohnsteuerkarte erforderlich wird. Bei mehrfachen Lohnverhältnissen besteht natürlich eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

Zu überwindende Grundsatzprobleme bei der rechtlichen Regelung der Lohnbesteuerung gab es eigentlich nicht. Die zu einem einfachen, vollständigen und transparenten Regelungswerk geführten Vorschläge und Beratungen von Manfred Greß vom Finanzamt Karlsruhe-Stadt erstreckten sich hauptsächlich auf die Etablierung eines konsistenten Begriffsapparates (Lohn-, Arbeitnehmer-, Arbeitgeberbegriff etc.) sowie die Einführung bisher in Kroatien noch nicht praktizierter Verfahren. Hierzu gehörten u. a. Details zu dem schon genannten Lohnsteuerkartenverfahren und die Lohnsteuerberechnung bei Sachentlohnung, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer selbst übernimmt (bekannt als Nettolohnbesteuerung).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Alle Eintragungen in der Lohnsteuerkarte genau prüfen!
Lesen Sie die Informationsschrift "Lohnsteuer 1994"

Ordnungsmerkmale des Arbeitgebers

Lohnsteuerkarte 1994

Gemeinde: | Datum:

Finanzamt:

I. Allgemeine Merkmale:

Name, Vorname:

Adresse:

Geburtsdatum: | **Familienstand:** Zutreffendes bitte ankreuzen! ☐ alleinstehend ☐ verheiratet

II. Besondere Merkmale (Faktorwerte) zur Gewährung von Freibeträgen

Faktor für den Grundfreibetrag (1)	Faktor für den Ehegattenfreibetrag (2)	Faktor für den Kinderfreibetrag (3)	Faktor für unterhaltene Angehörige (4)	Freibetragsfaktor (Summe 1-4)	Diese Eintragung gilt, wenn sie nicht widerrufen wird	Datum, Stempel und Unterschrift der Behörde
					vom 1994 bis zum 31.12.1994.	i.A.
					vom 1994 bis zum 31.12.1994.	i.A.
					vom 1994 bis zum 31.12.1994.	i.A.
					vom 1994 bis zum 31.12.1994.	i.A.
					vom 1994 bis zum 31.12.1994.	i.A.
					vom 1994 bis zum 31.12.1994.	i.A.

Erläuterungen:

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

III. Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 1994

Lohnzahlungs-zeitraum	Frei-betrags-faktor	Bruttoarbeits-lohn und Sachbezüge	Beiträge zur gesetzlichen Sozialver-sicherung	Einbehaltene Steuer	Finanzamt, an das die Steuer abge-führt wurde	Arbeitgeber (Firmenstempel, Unterschrift)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						

Zeitraum	vom - bis	vom - bis	vom - bis
Anschrift des Arbeitgebers: (lohnsteuerliche Betriebsstätte)			

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

4. Steuertarife und Steueraufkommen

Der kroatische *Einkommensteuertarif* ist ein zweistufiger und damit höchst transparenter Tarif. Das zu versteuernde Einkommen wird ab 1997 bis zur Grenze des dreifachen Grundfreibetrags mit 20 % – bis 1996 mit 25 % – belastet. Der Teil des Einkommen, der oberhalb dieser Grenze liegt, wird mit 35 % besteuert.[25]

Die Einkommensteuer ist eine Gemeinschaftssteuer, woran die Republik mit 70 %, die Gemeinden mit 25 % und die Landkreise mit 5 % beteiligt sind. Die Stadt Zagreb hat einen Anteil von 45 % an der Einkommensteuerzahlung ihrer Bürger. Durch das Hebesatzrecht der großen Städte mit über 40.000 Einwohnern kann der obere Grenzsteuersatz von 35 % auf 37,63% bzw. in der Stadt Zagreb sogar auf maximal 44,5 % steigen. Derzeit wendet Zagreb einen Hebesatz an, der einen höchsten Grenzsteuersatz von 41,3 % impliziert. Jede Gemeinde hat das Recht, ihren Anteil an der Einkommensteuer um 30 % zu senken, wobei der höchste Grenzsteuersatz auf 32,38 % absinken kann. Eine solche Steueranteilssenkung hat nach meinem Wissen bislang noch keine kroatische Gemeinde vorgenommen.

Das Hebesatzrecht der Städte hat einen interessanten reformpolitisch-historischen Hintergrund. Bis 1993 hatten die Gemeinden und Städte das Recht auf Erhebung einer eigenen Lohnsteuer, aus der sie nahezu 80% ihres Budgets finanzierten. Mit der ab 1994 eingeführten synthetischen Einkommensteuer ging diese Finanzautonomie verloren. Die wirtschaftlich und auch politisch mächtige Stadt Zagreb votierte deshalb zunächst vehement gegen das neue Einkommensteuergesetz. Es mußte mit dem neuen Steuersystem nun eine Lösung gefunden werden, um den Finanzierungsbedürfnissen der Gemeinden und Städte Rechnung zu tragen. Außerdem sollten zumindest die großen Städte auch weiterhin eine gewisse Steuerautonomie erhalten. Ich habe dann mit sehr guten Daten über das Steueraufkommen der kroatischen Gemeinden aus dem Jahre 1993 Simulationsrechnungen durchgeführt[26]. Ziel war es, zu testen, mit welchen Anteilen am Aufkommen der Einkommensteuer und einem darauf bezogenen Hebesatzrecht der Städte auch zukünftig die Grundfinanzierung der kommunalen Gebietskörperschaften gesichert sein könnte. Aufgrund der Ergebnisse dieser Analysen stimmte die Stadt Zagreb dann dem neuen System der Steueraufkommensverteilung zu. Dabei setzte sie eine obere Begrenzung für den Hebesatz durch, die das Dreifache der nach meinen Rechnungen notwendigen Obergrenze betrug. 1994 wurde – aufgrund der Unsicherheiten über die Ergiebigkeit des neuen Systems – in allen hebesatzberechtigten Städten mit dem Maximalsatz begonnen. Inzwischen hat die Stadt Zagreb bereits zweimal ihren Hebesatz gesenkt.

---

[25] Auch in Lettland wurde nach unserer Empfehlung ein zweistufiger Tarif, und zwar mit 25 % und 35 % eingeführt.

[26] Hierfür haben mir Katarina Ott und das von ihr geleitete Institute of Public Finance in Zagreb dankenswerterweise die benötigte Datenbasis erstellt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gegen unsere Empfehlung hatte das kroatische Parlament den *Gewinnsteuersatz* nicht mit dem Höchstsatz der Einkommensteuer, sondern nur mit 25 % festgelegt. Man wollte über die Zinsbereinigung hinaus mit einem international gesehen relativ niedrigen Steuersatz vor allem den potentiellen ausländischen Investoren steuerlich günstige Rahmenbedingungen signalisieren. Leider hat aber die angesprochene Spreizung der Steuersätze zur Konsequenz, daß die Steuerpflichtigen Strategien entwickeln, um Arbeitseinkommen in Dividendeneinkommen umzudeklarieren. So ist es auch geschehen. Um diesen Mißbrauch zu beenden, hat das kroatische Parlament mit der kleinen Steuerreform 1997 beschlossen, den Gewinnsteuersatz ab 1997 auf 35 % anzuheben.

Das *Steueraufkommen* hat sich aufgrund der 1994 einsetzenden Steuerreform für den kroatischen Fiskus sehr günstig entwickelt. Die höchsten Grenzsteuersätze wurden von über 90 % auf 35 % bzw. rund 41 % für Einwohner der Stadt Zagreb und damit um mehr als die Hälfte abgesenkt. Gleichzeitig wurden sämtliche steuerlichen Vergünstigungen abgeschafft[27]; noch nicht einmal Spenden sind steuerlich abzugsfähig. Das Steueraufkommen aus der Einkommensteuer stieg daraufhin um mehr als 25 % gegenüber dem geschätzten Ansatz für das alte System. Die Stadt Zagreb hatte bereits im Herbst 1994 das Einnahmensoll für das ganze Jahr erzielt. Der Republikhaushalt wurde 1994 nahezu vollständig durch Steuereinnahmen finanziert, was für ein Übergangsland ein bemerkenswertes fiskalisches Ergebnis darstellt. Aufgrund dieser Einnahmenentwicklung wurde der Grundfreibetrag ab 1995 deutlich erhöht. Für 1997 hat das kroatische Parlament eine weitere Erhöhung des monatlichen Grundfreibetrags um 100 Kuna auf 800 Kuna beschlossen. Damit wurde zugleich die erste Zone des Einkommensteuertarifs um 300 Kuna auf 2.400 Kuna (≈ 660 DM) gestreckt, was für die Steuerpflichtigen eine weitere Entlastung bedeutet.

IV. Erfahrungen aus der Einführung der Mehrwertsteuer

Ab 1998 wird die alte Umsatzsteuer durch eine den europäischen Standards entsprechende Mehrwertsteuer ersetzt. Spezielle Verbrauchsteuern auf Mineralöl, Tabak, Alkohol, Bier, alkoholfreie Getränke, Kaffee und Personenkraftwagen gibt es schon. Die alte Umsatzsteuer ist in großem Umfang als Einzelhandelsumsatzsteuer ausgestaltet und damit bereits tendenziell konsumorientiert. Mit der Mehrwertsteuer wird die Konsumorientierung der Umsatzsteuer allerdings erheblich umfassender und systematischer verankert. Es ist das Verdienst von Franz W. Wagner und seinem wissenschaftlichen Mitarbeiter Peter Schmidt, daß es ihnen gelungen ist,

[27] In den vom Krieg zerstörten Gebieten Kroatiens – z. B. in der Krajna – hat man allerdings ab 1996 den Unternehmen einen höheren Schutzzins und den Einkommensteuerpflichtigen einen höheren Grundfreibetrag eingeräumt. Eine solche Maßnahme läßt sich ökonomisch durchaus rechtfertigen und bleibt zudem im Rahmen des Steuersystems.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die kroatischen Reformer davon zu überzeugen, die unsystematischen Steuerbefreiungen auf ein Minimum zu beschränken und zunächst einmal einen einheitlichen Satz anzuwenden[28]. Die Festlegung dieses Satzes mit 22% ist unter dem Aspekt zu würdigen, daß die Einnahmen aus der Umsatzsteuer traditionell ein hohes Gewicht haben. Fast 50 % des Republikhaushalts wurden aus dem Umsatzsteueraufkommen finanziert. Der Finanzierungsanteil aller indirekten Steuern betrug z. B. 1996 rund 70 %.

V. Erfahrungen aus der Lösung von Ausbildungsproblemen und der Öffentlichkeitsarbeit

Mit jedem reformierten und vom kroatischen Parlament beschlossenen Gesetz war eine auf seine effiziente Anwendung hin ausgerichtete Ausbildung der Steuerbeamten verbunden. Auf der Grundlage speziell – im Rahmen des noch laufenden GTZ-Projektes – für die kroatische Steuerverwaltung erstellter Schulungsbücher wurde ein umfangreiches Seminarprogramm zur Einkommen-, Gewinn- und Mehrwertsteuer abgewickelt. Hierbei hat sich herausgestellt, daß die kroatischen Steuerbeamten die neue Gesetzesmaterie recht schnell zu erfassen und in die Verwaltungspraxis umzusetzen vermochten. Mit der Unterstützung des baden-württembergischen Finanzministeriums[29] und der Finanzhochschule Ludwigsburg ist im übrigen auch eine kroatische Finanzschule gegründet worden. Sie hat im Oktober 1996 mit dem Lehrprogramm für die ersten Klassen ihre Tätigkeit aufgenommen.

Es bleibe schließlich nicht unerwähnt, daß wir auch in erheblichem Umfang Öffentlichkeitsarbeit in Kroatien betrieben haben, um die Reformpolitik des Finanzministeriums zu unterstützten. So wurden – ebenfalls als GTZ-Projekte – zu allen neuen Steuergesetzen Informationsbroschüren für die kroatischen Bürger erstellt. Mit diesen Materialien hat das kroatische Finanzministerium inzwischen Informationsbroschüren zur Einkommensteuer und Mehrwertsteuer herausgegeben und damit zugleich ein deutliches Zeichen für eine demokratiebewußte Finanzpolitik[30] gesetzt. Wir haben weiterhin Artikel für wissenschaftliche Zeitschriften sowie auch für die Tagespresse verfaßt, Interviews für Radio und Fernsehen gegeben und Gespräche mit hochrangigen Politikern geführt. Unser Eindruck ist, daß das neue

---

28 Es ist allerdings damit zu rechnen, daß das Mehrwertsteuergesetz im Laufe des Jahres 1997 nochmals vom kroatischen Parlament in Hinblick darauf beraten wird, einen ermäßigten Steuersatz auf Grundnahrungsmittel einzuführen.

29 Hier waren insbesondere Jürgen Entenmann und Hans-Joachim Stephan initiativ und organisatorisch tätig.

30 Dies liegt ganz im Sinne der entwicklungspolitischen Richtlinien des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung bezüglich der im Rahmen von Entwicklungshilfeprojekten anzustrebenden Ziele, nämlich nicht nur die Wirtschaftskraft der Übergangsländer zu stärken, sondern auch ihre Entwicklung zur voll funktionsfähigen Demokratie zu fördern.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steuersystem mehr und mehr Akzeptanz bei allen Betroffenen sowie in der breiten kroatischen Öffentlichkeit findet.

Anhang I

Steuerlich anerkannte Kapitalkosten bei einer zinsbereinigten Besteuerung von Investitionserträgen

Beispiel einer mit Eigenkapital finanzierten Investition in Höhe von 10.000 DM
Abschreibung: 1. lineare Abschreibung über vier Jahre
2. lineare Abschreibung über zwei Jahre
3. vollständige Abschreibung im ersten Jahr der Nutzung
Marktzins: 10 %

	1. Jahr	2. Jahr	3.Jahr	4. Jahr	
Buchwert am Jahresanfang	1: 10000,00 2: 10000,00 3: 10000,00	7500,00 5000,00 -	5.000,00 - -	2500,00 - -	
Abschreibung	1: 2500,00 2: 5000,00 3: 10000,00	2500,00 5000,00 -	2500,00 - -	2500,00 - -	
Zinskosten (10% auf den Buchwert am Jahresanfang)	1: 1000,00 2: 1000,00 3: 1000,00	750,00 500,00 -	500,00 - -	250,00 - -	
Summe der steuerlich anerkannten Kapitalkosten*)	1: 3500,00 2: 6000,00 3: 11000,00	3250,00 5500,00 -	3000,00 - -	2750,00 - -	
Barwert der steuerlich anerkannten Kapitalkosten**):	1: 3181,82 2. 5454,55 3. 10000,00	2685,95 4545,45 -	2253,94 - -	1878,29 - -	Summe 10.000,00 10.000,00 10.000,00

*) Summe aus Abschreibungen und Zinskosten

**) Mit dem Marktzins z auf den Beginn des Jahres 1 diskontierte steuerlich anerkannte Kapitalkosten der Periode *t*: Barwert der Kapitalkosten = (Kapitalkosten der Periode *t*)/$(1 + z)^t$.

Das Investitionsbeispiel zeigt, daß die zeitliche Verteilung der Abschreibungen keinen Einfluß auf die steuerlich absetzbaren Kapitalkosten hat. Damit kann das Unternehmen – entgegen der Wirkungsweise bei traditioneller Gewinnbesteuerung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– durch schnellere Abschreibung eines Kapitalstocks keinen Rentabilitätsvorteil erzielen. Entsprechend ergibt sich langfristig kein fiskalischer Vorteil durch eine restriktive Handhabung der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten seitens des Steuergesetzgebers und der Steuerverwaltung.

Anhang II

Der Konsumsteuercharakter einer zinsbereinigten Gewinnsteuer

Von einer konsumorientierten Unternehmensteuer kann man sprechen, wenn – über die Lebensdauer des Unternehmens von $t = 0$ bis $t = M$ betrachtet – der Barwert LT aller Steuerzahlungen T_t gleich dem Produkt aus Steuersatz τ und Barwert LN aller Nettoausschüttungen N_t ist. Es sei $\tau*$ der Steuersatz gemäß Steuergesetz und τ der auf die Bemessungsgrundlage nach Abzug der Steuerzahlung selbst anzuwendende Steuersatz, wobei $\tau = \tau * / 1 - \tau*$ gilt. LN kann man als die durch unternehmerische Investitionsaktivitäten erzielte potentielle Konsumleistungsfähigkeit interpretieren. Eine konsumorientierte Gewinnsteuer müßte also zu

$$LT = \sum_{t=0}^{M} T_t(1+z)^{M-t} = \tau \sum_{t=0}^{M} N_t(1+z)^{M-t} = \tau\, LN$$

führen.

Für den folgenden Beweis[31] nehmen wir aus Vereinfachungsgründen an, daß die Steuerschuld der Periode t mit der am Periodenende erfolgenden Steuerzahlung T_t übereinstimmt. Ferner erfolgen die Nettoausschüttungen N_t ebenfalls am Periodenende, so daß insgesamt keine Zinsen für innerperiodische Eigenkapitalabgänge bzw. -zugänge zu berücksichtigen sind. Der Zinssatz sei über die gesamte Lebensdauer des Unternehmens mit z konstant. Annahmegemäß gibt es am Ende der vor $t = 0$ liegenden Periode $t = -1$ und am Ende der Liquidationsperiode $t = M$ keinen Eigenkapitalbestand. Wir abstrahieren ferner von der Möglichkeit steuerlich nichtabzugsfähiger Aufwendungen, der Erzielung von Erträgen aus Unternehmensbeteiligungen, eines Unternehmerlohns, der Korrektur übermäßiger Schuldzinsen bzw. Gläubigerzinsen und vortragsfähiger Verluste.

Unter Bezugnahme auf die Definition der Bemessungsgrundlage einer zinsbereinigten Gewinnsteuer gemäß Gleichung (5) ist das gestellte Problem dann wie folgt zu lösen.

---

[31] Nach einem Ansatz, den Ekkehard Wenger anläßlich einer Präsentation auf dem GTZ-Gewinnsteuerseminar zur Aus- und Weiterbildung von Mitarbeitern der kroatischen Steuerverwaltung vom 15.bis 19. Juli 1996 in Opatija (Kroatien) entwickelte.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

$$T_t = \tau * BG_t$$

$$BG_t = EK_t - EK_{t-1} - zEK_{t-1} + N_t + T_t$$

$$T_t = \tau * [EK_t - EK_{t-1} - zEK_{t-1} + N_t + T_t]$$

$$T_t = \tau[EK_t - EK_{t-1} - zEK_{t-1} + N_t]$$

$$\tau = \tau * / 1 - \tau *$$

$$LT = \sum_{t=0}^{M} T_t (1+z)^{M-t} = \tau \sum_{t=0}^{M} [EK_t - EK_{t-1} - zEK_{t-1} + N_t](1+z)^{M-t}$$

$$EK_{-1} \text{ und } EK_\tau = 0$$

$$LT = \tau \sum_{t=0}^{M} N_t (1+z)^{M-t} = \tau\, LN \text{ ; q.e.d.}$$

Literatur

Boadway, R. / *Bruce,* N. (1984). A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, Journal of Public Economics 24, S. 234 - 239.

Bond, S.R. / *Devereux,* M. P. (1995): On the Design of a Neutral Business Tax under Uncertainty, Journal of Public Economics 58, S. 57 - 71.

Bond, S. R. / *Devereux,* M. P. / *Gammie,* M. J. (1996): Tax Reform to Promote Investment, Oxford Review of Economic Policy 12 (2): S. 109 - 117.

Devereux, M. P. / *Freeman,* H. (1991): A General Neutral Profits Tax, Fiscal Studies 12 (3): S. 1 - 15.

Duschek, K.-J. / *Farken,* T. / *Rose,* M. (1994): Welfare Effects of Abolishing the German Business Taxes – An Applied General Equilibrium Analysis, in: Eichhorn, W. (Hrsg.): Models and Measurement of Welfare and Inequality, Berlin u. a. O., S. 253 - 285.

Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik (Hrsg.) (1996): Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt, Schriftenreihe, Band 30, Frankfurt.

Gammie, M. (1991): Corporate Tax Harmonisation: An „ACE" Proposal, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.): European Taxation, August 1991, Amsterdam.

Hall, R. E. / *Rabushka,* A. (1995): The Flat Tax (2. Aufl.), Stanford.

Hardorp, B. (1984): Verbrauchsbesteuerung als Orientierungspunkt der Steuerpolitik, Wirtschaftsprüfung, S. 639 - 645.

– (1985): Systemwandel im Steuerrecht?, Betriebsberater 30, Beilage 13.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1991): Konsumsteuer und Gesellschaft – Zum erforderlichen steuersystematischen Bewußtseinswandel –, in: Rose, M. (1991a): S. 85 - 111.

Kaiser, M. (1992): Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg.

Kiesewetter, D. (1997): Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung. Eine vergleichende Analyse der Reformmodelle Kroatiens, Österreichs und Skandinaviens, in: Steuer und Wirtschaft 1, S. 24 - 34.

Lang, J. (1991): Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht – Versuch eines interdisziplinär juristisch-ökonomischen Lösungsansatzes, in: Rose, M. (1991a): S. 291 - 350.

– (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuches, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen 49, Bonn.

McLure, Ch. (1991): A Consumption-Based Direct Tax for Countries in Transition from Socialism, World Bank, Working Paper WPS751, Washington.

McLure, Ch. / *Zodrow,* G.R. (1990): Administrative Vorteile des individuellen Steuervorauszahlungs-Ansatzes gegenüber einer direkten Konsumbesteuerung, in: Rose, M. (1991a): S. 117 - 169.

– (1996): A Hybrid Consumption-Based Direct Tax Proposed for Bolivia, International Tax Journal 3, S. 97 - 112.

Richter, H. (1994): Marktorientierte Neugestaltung des Einkommensteuersystems, Heidelberg.

Rose, M. (Hrsg.) (1990a): Heidelberg Congress on Taxing Consumption, Berlin u. a. O.

– (1990b): Strategieorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Steuerliche Vierteljahresschrift 1, S. 1 - 15.

– (Hrsg.) (1991a): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin u. a. O.

– (1991b): Cash-flow-Gewerbesteuer versus zinsbereinigte Gewerbeertragsteuer, in: Rose, M. (1991a): S. 205 - 216.

– (1991c): Wirkungen einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems auf Kapitalbildung und Wohlfahrt, in: Gahlen, B. et.al. (Hrsg.): Wachstumstheorie und Wachstumspolitik, ein neuer Anlauf, Tübingen, S. 211 - 240.

– (1992): Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, Betriebsberater 47, Sonderbeilage.

– (1994a): Ein einfaches Steuersystem für Deutschland, Wirtschaftsdienst 74 (August / September): S. 423 - 432.

– (1994b): Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairneß und Transparenz, in: Bühler,W., Kirchhof, P., Klein, F. (Hrsg.): Steuervereinfachung, Festschrift für Dr. Dietrich Meyding, Heidelberg, S. 233- 251.

– (1994c): Tax Reform in Eastern Europe: Economic Concept and Administrative Feasibility, in: O. Gans (Hrsg.): Policy Reform and Structural Adjustment: The Cases of Malaysia, Hungary, China, Peru and Sri Lanka, Heidelberg Studies in Applied Economics and Rural Institutions 24, Heidelberg, S. 41 - 62.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1994d): Neoporezivanja kamata u novom hrvatskom porezu na dohodak [Zur Steuerfreiheit der Zinsen im neuen kroatischen Einkommensteuersystem], Financijska Praksa 1 / 94, Zagreb, S. 27 - 33.

– (1996a): Reform der öffentlichen Finanzen zur Stärkung der Standortqualität, in: Siebert, H. (Hrsg.): Steuerpolitik und Standortqualität, Tübingen, S. 145 - 191.

– (1996b): Konsumorientierte Reform der Einkommensbesteuerung – Argumente für eine Bereinigung des Einkommensteuersystems um Subventionselemente und die Schutzverzinsung (das Existenzminimum) des Kapitals, in: Baron, S., Handschuh, K. (Hrsg.): Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart, S. 65 - 88.

– (1996c): Schutz des Kapitalexistenzminimums, Betriebsberater 51, S. 1085 - 1090.

– (1997): Ein einfaches, marktwirtschaftliches und inflationsbereinigtes Steuersystem für Polen, Heidelberger Diskussionsschriften Nr. 242, Heidelberg.

Rose, M. / *Lang,* J. / *Wagner,* F. W. / *Wenger,* E. (1991): Empfehlungen zur Reform des ungarischen Steuersystem, mimeo, Heidelberg.

Rose, M. / *Wenger,* E. (1992): Prilog novom hrvatskom poreznom sustavu: prijedlog za oporezivanje dohotka i dobiti [Ein Beitrag zum neuen kroatischen Steuersystem unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Einkommen und Gewinnen], Financijska Praksa 7 / 8 / 92, Zagreb, S. 381 - 407.

Rose, M. / *Wiswesser, R.* (1996): Veliki porez smanjuje platezni entuzijazam obveznika [Eine hohe Steuer verringert den Zahlungsenthusiasmus der Steuerpflichtigen], Tvrtka 7 / 96, Zagreb, S. 20 - 29.

– (1997): Tax Reform in Transition Economies: Experiences from Participating in the Croatian Tax Reform Process of the 1990s, in: Sorensen, P.B. (Hrsg.): Public Finance in a Changing World, Cambridge.

Rose, M. / *Greß,* M. / *Wiswesser, R.*, Schulungsbuch Kroatische Einkommensteuer, München (erscheint voraussichtlich 1998 im Vahlen-Verlag).

Schmidt, P. / *Wissel,* H. / *Stöcker,* M. (1996): The New Croatian Tax System, in: International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin April, S. 155 - 163.

Schwinger, R. (1992): Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, Heidelberg.

Seidl, C. (1991): Administrative Problems of an Expenditure Tax, in: Rose, M. (1990a), S. 407 - 449.

Sinn, H. W. (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung, Tübingen.

Stöckler, M. / *Wissel,* H. (1995): Die Gewinnbesteuerung in der Republik Kroatien, Internationale Wirtschafts-Briefe (14. 6. 1995) 11, S. 527 - 536 (Fach 5, Kroatien, Gruppe 2, S. 1 - 10).

The Institute for Fiscal Studies (Hrsg.) (1989): Neutrality in the Taxation of Savings: An Extended Role for PEPS, London.

– (Hrsg.) (1990): Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s, London.

Tipke, K. / *Lang,* J. (1996): Steuerrecht, 15. Aufl., Köln.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wagner, F. W. (1989): Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax, H., Kern, W.,Schröder, H. H.(Hrsg.): Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart, S. 261 - 277.

Wagner, F. W. / *Wissel, H.* (1995): Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer, Wirtschaftswissenschaftliches Studium 24, S. 65 - 70.

Wagner, F. W. / *Kiesewetter, D.* (1996): Teorijska koncepcija i legislativna transformacija hrvatskog poreza na dohodak odnosno poreza na dobit [Theoretische Konzeption und legislative Konzeption der kroatischen Einkommen- und Gewinnsteuer], Racunovodstov i financije, Zagreb, S. 49 - 59.

Wagner, F. W. / *Schmidt, P.* (1996): Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrasnje [Die Mehrwertsteuer – Eine neutrale und einfache Methode der Konsumbesteuerung], Racunovodstov i financije, Zagreb, S. 39 - 45.

Wagner, F. W. / *Wenger, E.* (1996): Theoretische Konzeption und legislative Transformation eines marktwirtschaftlichen Steuersystems in der Republik Kroatien, in: Sadowski, D., Czap, H., Wächter, H. (Hrsg.): Regulierung und Unternehmenspolitik, Wiesbaden, S. 399 - 415.

Wenger, E. (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv 41, S. 207 - 252.

– (1985; 1986): Einkommensteuerliche Periodisierungsregeln, Unternehmenserhaltung und optimale Einkommensbesteuerung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 55, S. 710 - 730; 56, S. 132 - 151.

– (1989): Besteuerung und Kapitalbildung als intertemporales Optimierungsproblem, in: Hax, H., Kern, W., Schröder, H. H. (Hrsg.): Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Praxis, Stuttgart, S. 279 - 295.

– (1990): Das Quellensteuerexperiment von 1987 – Theoretische Einsichten, empirische Befunde und steuerpolitische Schlußfolgerungen, Zeitschrift für Bankrecht und Bankwirtschaft 2, S. 177 - 190.

Wiswesser, R. (1993): Ein Vorschlag zur inflationsbereinigten Besteuerung von Löhnen und Gehältern, Heidelberger Diskussionsschriften Nr. 203, Heidelberg.

– (1992): Postupak za Ciscenje Porez na Dohodak ad Inflacije Pomocu Automatske Obrade Podataka [Ein EDV-gestütztes Verfahren zur Inflationsbereinigung der Einkommensteuer], Financijska Praksa, Zagreb, S. 627 - 663.

– (1997): Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation – Analyse bestehender Steuersysteme und Entwicklung eines Reformvorschlags, Heidelberg.

Wydawnictwo, S. / *Friedrich Ebert-Stiftung* (Hrsg.) (1991): Niemiecki System Podatkowy A Reforma Podatskowa W Polsce – mit Beiträgen zur Einkommensbesteuerung in Deutschland und zu einer konsumorientierten Reform des polnischen Steuersystems von Alexander, D., Bühler, W., Hardorp, B., Rose, M.,Wagner, F.W., Wenger, E.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Ökologische Steuerreform: Utopie oder realistische Alternative?

Von *Gebhard Kirchgässner,* St. Gallen

Summary

We first present the idea of an ecological tax reform and give an overview over the current political and scientific discussion. After stating some preconditions for such a reform to be successful we discuss the possible consequences on unemployment, looking at theoretical as well as simulation studies. After considering dynamic aspects, we ask whether the revenue of such a tax would be reliable enough to be used to finance other public activities. We conclude with some remarks on the social compatibility and political feasibility of an ecological tax reform.

I. Einleitung: Die Idee einer ökologischen Steuerreform und die derzeitige wissenschaftliche und politische Diskussion

„Que tout vieil impót est bon, et tout nouvel impót est mauvais" („Daß jede alte Auflage gut, und jede neue schlecht sey"),[1] an diese Canardsche Steuerregel, die in der Formulierung bei *G. Schmölders* (1965, S. 50) noch etwas griffiger lautet: „Alte Steuern: gute Steuern", fühlt man sich erinnert, wenn man die gegenwärtige Debatte über Möglichkeiten und Gefahren einer ökologischen Steuerreform betrachtet. Eine ökologische Steuerreform, das wäre – kurz gesagt: eine allmähliche staatsquotenneutrale Umschichtung der Steuerlast von der Belastung des Faktors Arbeit hin zur Belastung des Faktors Umwelt. Dabei könnten z. B. die Lohnnebenkosten gesenkt werden, während Steuern auf den Verbrauch fossiler Brenn- und Treibstoffe und / oder auf die Emissionen von CO_2 neu erhoben bzw. bereits vorhandene Steuern erhöht werden.

Wenn im Produktionsprozeß weniger Energie und mehr Arbeit eingesetzt werden soll, dann gibt es nach traditioneller Erkenntnis der Ökonomen hierzu nur einen Weg: Arbeit muß relativ billiger und Energie muß relativ teurer werden. Das hier deutlich werdende „Vertrauen in die Wirksamkeit des Substitutionsprinzips", welches nach *C.C. v. Weizsäcker* (1976, S. 71) den Ökonomen vor den anderen So-

[1] *N.F. Canard* (1801), S. 197; deutsche Übersetzung: S. 174.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zialwissenschaftlern auszeichnet, kommt hier zur Geltung. Entsprechend werden häufig mäßige Lohnabschlüsse sowie eine Verringerung der Lohnnebenkosten als Mittel zum Abbau von Arbeitslosigkeit gefordert. Einnahmenausfälle, die dadurch entstehen, sollen, soweit sie nicht durch Einsparungen wettgemacht werden können, durch eine Erhöhung indirekter Steuern, insbesondere der Mehrwertsteuer, ausgeglichen werden.

Eine ökologische Steuerreform läge ganz in der Logik dieser Argumentation. Für einmal haben Nicht-Ökonomen bei der Diskussion um wirtschaftspolitische Maßnahmen die traditionelle ökonomische Logik akzeptiert, und sie fordern Maßnahmen, die ganz im Sinne dieser Logik liegen: Damit die Umwelt geschont wird, müssen ihre Dienste mit Preisen versehen werden, die – idealerweise – den Grenzkosten entsprechen sollten, die bei der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen entstehen. Nun ist bekannt und vielfach erhärtet, daß insbesondere beim Verbrauch fossiler Brennstoffe erhebliche externe Schäden auftreten: die Preise, welche wir für diese Energieträger bezahlen, decken nicht die gesamten gesellschaftlichen Kosten, welche bei ihrem Verbrauch entstehen.[2] Dadurch sind die Bedingungen für ein – traditionelles neoklassisches – gesellschaftliches Optimum verletzt. Wie die traditionelle Finanzwissenschaft lehrt, sind diese Bedingungen aber auch dadurch verletzt, daß Steuern auf den Produktionsfaktor Arbeit erhoben werden. Diese Steuern (bzw. die ihnen in ihrer Wirkung entsprechenden Lohnnebenkosten) sind, wie wir häufig belehrt werden, ein wesentlicher Grund für die heute (nicht nur) in der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz existierende Massenarbeitslosigkeit.[3] Daher wird immer wieder die Forderung nach der Senkung dieser Steuern erhoben, um Arbeit ‚billiger' und damit international konkurrenzfähiger zu machen. Kombiniert man beides, so ergibt sich das, was man gemeinhin unter einer ‚ökologischen Steuerreform' versteht: eine (allmähliche) staatsquotenneutrale Umschichtung der Steuern vom Produktionsfaktor Arbeit auf den Produktionsfaktor natürliche Umwelt.[4] Man verspricht sich davon ‚zwei Dividenden': die Verbesserung des Zustands der natürlichen Umwelt ergibt die ‚grüne' Dividende, und die Erhöhung der Effizienz des wirtschaftlichen Systems infolge der (zumindest teilweisen) Ablösung einer ‚verzerrenden' durch ‚entzerrende' Steuern ergibt die ‚blaue' Dividende. Von zwei Seiten nähern wir uns daher dem gesamtwirtschaftlichen Optimum. Dies sollte (insbesondere durch die Wirkung des Substitutionseffekts) auch zu einer Erhöhung der Beschäftigung und damit zu einer Verringerung der Arbeitslosigkeit führen.

---

[2] Siehe hierzu z. B. *Prognos* (1992). Zur Frage der Abschätzung (Monetarisierung) dieser Kosten siehe z. B. *A. Endres* (1995).

[3] Für die Schweiz siehe hierzu z. B. *D. de Pury, H. Hauser* und *B. Schmid* (1995), für die Bundesrepublik Deutschland: *P. Pinzler* und *O. Schumacher*, Gefahr erkannt – nicht gebannt, DIE ZEIT Nr. 5 vom 26. Januar 1996, S. 17.

[4] Siehe z. B. *S. Mauch* et. al (1995, 1995a) sowie *A. Görres*, Warten auf das Happy-End: Umwelt: Die meisten Wirtschaftswissenschaftler sind für die Diskussion um eine ökologische Steuerreform schlecht gerüstet, DIE ZEIT Nr. 43 vom 21. Oktober 1994, S. 34.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wenn man erwartet haben sollte, daß eine solche Reform auf allgemeine Zustimmung stößt, so sieht man sich getäuscht. Selbstverständlich ist zu erwarten, daß die Vertreter derjenigen Branchen, welche mit hohem Energieaufwand produzieren, sich vehement dagegen wehren werden.[5] Dafür gibt es auf der anderen Seite Unterstützung von denjenigen Branchen, welcher sehr arbeitsintensiv produzieren.[6] Interessanter ist vielmehr, daß sich auch eine Reihe akademischer Ökonomen, die man nicht schlichtweg als Interessenvertreter energieintensiv produzierender Branchen betrachten kann, sehr dezidiert gegen solche Reformbemühungen aussprechen. Dies geschieht allerdings weniger in wissenschaftlichen Zeitschriften, als vielmehr in Zeitungsaufsätzen oder politischen Manifesten.[7] „Das schlimmste wäre eine Energiesteuer", so titelte z. B. *H. Bonus* in der *Frankfurter Allgemeinen Zeitung*, wo die Ökosteuer im gleichen Atemzug als „politischer Bazillus" gebrandmarkt wird.[8] Und dies zu einer Zeit, da die politischen Umsetzungschancen dafür – u. a. aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Situation – zumindest in der Bundesrepublik Deutschland und in der Schweiz eher am Sinken sind.[9] Dies gilt, obwohl sich allmählich bei Politikern (fast) aller Parteien die Einsicht durchzusetzen beginnt, daß eine ökologische Steuerreform ein sinnvolles Unterfangen wäre.[10] Erleben wir hier ein „Stilles Ende einer Illusion", wie *K.W. Zimmermann*

---

[5] Siehe z. B. Ökosteuern: Stumpfe Mehrzweck-Waffe, iwd Nr. 10 vom 8. März 1990, S. 4 f.; Widerstand gegen CO_2-Abgabe: Zement- und Bau-Branche unter den heftigsten Gegnern, *Neue Zürcher Zeitung* Nr. 34 vom 10. Februar 1995, S. 14; *M. Kohn*, Rezepte der Wirtschaft in der Klimadebatte: CO_2-Abgaben im Gegenwind, *Neue Zürcher Zeitung* Nr. 75 vom 30. März 1995, S. 23; *Hans-Olaf Henkel* im Interview, DIE ZEIT Nr. 22 vom 26. Mai 1995, S. 33; sowie *G. Voss* (1995) oder *V. Heck* und *H.-W. Schiffer* (1995).

[6] Siehe hierzu z. B. *R. Bach* (1995), sowie: Starten oder Warten: Disput um die Schweizer Vorreiterrolle bei der CO_2-Abgabe, *Neue Zürcher Zeitung* Nr. 161 vom 13. Juli 1994, S. 19.

[7] Siehe z. B. *B. Moser, E. Scheidegger* und *M. Zürcher* (1993) oder *Frankfurter Institut* (1996).

[8] Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 210 vom 9. September 1995, S. 13.

[9] In Österreich mag die Situation auf den ersten Blick anders erscheinen. Dort wurden im Rahmen des Strukturanpassungsgesetzes 1996 mit dem Mineralölsteuergesetz, dem Elektrizitätsabgabengesetz, dem Erdgasabgabengesetz sowie dem Energieabgabenvergütungsgesetz bestehende Energiesteuern erhöht bzw. neue eingeführt. Allerdings geschah dies nicht aufkommensneutral: der hauptsächliche Zweck war die Erzielung zusätzlicher Einnahmen zur Budgetkonsolidierung. Zur Analyse und Kritik der derzeitigen Energiebesteuerung in Österreich siehe *F. Schneider* und *E. Dreer* (1996).

[10] Siehe z. B. *B. Breuel*, Aus Eigennutz mehr Umweltschutz: Zu neuen Umweltsteuern gibt es keine Alternative, DIE ZEIT Nr. 13 vom 24. März 1989, S. 36; *H. Jüttner*, Mehr Ökologie durch Ökonomie: Mit neuen Abgaben kann das Eigeninteresse am Umweltschutz geweckt werden, DIE ZEIT Nr. 25 vom 16. Juni 1989, S. 33; *H. Simonis*, Kein Angst von Ökosteuern: Der Umbau des Abgabensystems sichert den Standort Deutschland, DIE ZEIT Nr. 41 vom 6. Oktober 1995, S. 37; *A. Merkel*, Das ist verkraftbar, Interview in: WirtschaftsWoche Nr. 38 vom 14. September 1995, S. 23. Siehe dort (S. 18) sowie in *V. Heck* und *H.-W. Schiffer* (1995) Übersichten über die Pläne der deutschen Parteien. – Zur derzeitigen Diskussionssituation in der Bundesrepublik Deutschland siehe auch die Beiträge in *Wirtschaftsdienst* 75, Heft 8 / 1995, S. 407 - 419.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

formuliert, da die Idee einer ökologischen Steuerreform zwar „faszinierend, aber in der Praxis voller Fallstricke" ist?[11]

Die wissenschaftliche Diskussion einer ökologischen Steuerreform verlief zunächst sehr viel ruhiger als die politische bzw. öffentliche Diskussion. Das altehrwürdige und auf *A.C. Pigou* (1920) zurückgehende Konzept einer Umweltsteuer wurde bereits in der ersten ‚Welle' der umweltpolitischen Diskussion, aufgegriffen.[12] Diese Welle war u. a. eine Reaktion der (akademischen) Ökonomen auf die Veröffentlichung des ersten Berichts des Club of Rome über „Die Grenzen des Wachstums".[13] Es gab dann auch bald erste Vorschläge, wie Umweltsteuern politisch (u. a. auch zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit oder zur Unterstützung des Systems der sozialen Sicherung) eingesetzt werden könnten.[14] Gegen Ende der achtziger Jahre und zu Beginn der neunziger Jahre ergab sich dann eine ausführlichere Diskussion, die auch zu einer Reihe konkreter Vorschläge geführt hat.[15] Der prominenteste Vorschlag für die Bundesrepublik Deutschland stammt aus dem Wuppertal-Institut für Klima, Umwelt, Energie,[16] und er wurde durch Simulationen des *Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung* (1994) untermauert. Bei all diesen Vorschlägen blieb die Möglichkeit einer zweiten Dividende, d. h. die Möglichkeit einer Erhöhung der Effizienz des Steuersystems mit daraus resultierenden positiven Beschäftigungswirkungen, im Prinzip unbestritten.

Die neuere (im engeren Sinne wissenschaftliche) Diskussion begann mit der Arbeit von *D. Pearce* (1991). Diese Arbeit, die im wesentlichen eine Zusammenfassung der Vor- und Nachteile von CO_2-Steuern enthält, verdient aus zwei Gründen besondere Beachtung: Zum einen ist sie vielleicht die letzte bedeutende Arbeit, welche die Existenz eine doppelten Dividende nahezu unhinterfragt unterstellt. Zweitens aber ist sie wohl eine der ersten Arbeiten, die die Rolle von Umweltsteuern im Kontext der globalen Erwärmung diskutiert. Die nächste wichtige Arbeit ist diejenige von *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1993). Unter Verwendung eines Modells des allgemeinen Gleichgewichts und in der Tradition der Theorie optimaler Besteuerung zeigten sie, daß die Ersetzung einer ‚verzerrenden' Steuer auf Arbeit durch eine ‚entzerrende' Steuer auf Umwelt nicht notwendigerweise zu einer

---

11 DIE ZEIT, Nr. 27 vom 28. Juni 1996, S. 20.

12 Siehe z. B. die Behandlung von Umweltsteuern als ein mögliches umweltpolitisches Instrument in *W.J. Baumol* und *W.E. Oates* (1971) oder einem ‚frühen' Lehrbuch wie *B.S. Frey* (1972). Eine ausführliche Diskussion, die auch erste empirische Erfahrungen mit diesem Instrument einschließt, findet sich in *W.J. Baumol* und *W.E. Oates* (1979), S. 246 ff.

13 *D.H. Meadows* et al. (1972).

14 Siehe z. B. *H.Ch. Binswanger, H. Frisch , H.G. Nutzinger* et al. (1983). Zur Übersicht über diese ältere Diskussion siehe *K. Gretschmann* und *H. Voelzkow* (1986).

15 Siehe z. B. *H.G. Nutzinger* und *A. Zahrnt* (1989), *W. Benkert, J. Bunde* und *B. Hansjürgens* (1990), *R. Meier* und *F. Walter* (1991), *S.P. Mauch* et al. (1992, 1995) sowie *B. Huckestein* (1993).

16 Siehe *E.U. v. Weizsäcker* und *J. Jessinghaus* (1992). Zur Darstellung und Kritik dieses Vorschlags siehe z. B. *D. Ewringmann* (1994).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steigerung der Effizienz führen muß, ja, daß sie unter plausiblen Annahmen sogar zu einer Verringerung dieser Effizienz führt, was einen Rückgang der Beschäftigung nach sich ziehen kann. Dies stellte (fast) die ganze bisherige Diskussion auf den Kopf.

Es verwundert daher nicht, daß sich die Diskussion der jüngsten Zeit vor allem um diese Frage dreht: Gibt es eine ‚zweite' Dividende einer ökologisch motivierten Steuerreform oder gibt es sich nicht? Hierzu wurden zum einen vor allem von *A.L. Bovenberg* et al., aber auch von vielen anderen Autoren eine Reihe theoretischer Modelle entwickelt.[17] Dabei hat sich gezeigt, daß eine solche zweite Dividende existieren kann, aber beileibe nicht muß. Damit verschiebt sich die Frage von der Theorie zur Empirie hin. Hier wurden eine Vielzahl von Simulationsmodellen entwickelt, die unterschiedliche Ansätze verwenden, jedoch in aller Regel zum Ergebnis kommen, daß eine solche Dividende existiert.[18]

In dieser Diskussion wird die erste Dividende im allgemeinen als gegeben betrachtet, weshalb man sich auf die zweite Dividende konzentriert. Ein wesentlicher Grund dafür liegt in der weitgehenden Verknüpfung mit dem Problem der globalen Erwärmung. Es besteht heute ein weitgehender Konsens darüber, daß CO_2 einer der Hauptverursacher dieser Erwärmung ist, daß es sich hier um ein ernstes Problem unserer menschlichen Zukunft handelt und daß eine Verschleppung von Maßnahmen erhebliche zukünftige Kosten mit sich bringen kann.[19] Eine Politik zur Reduktion von CO_2 findet daher heute weitgehende Zustimmung.[20] Andererseits handelt es sich hier um ein globales öffentliches Gut, von dessen Nutzung niemand (keine Nation) ausgeschlossen werden kann. Dadurch ergeben sich nicht nur Anreize zu Trittbrettfahrerverhalten; der Beitrag, welchen ein einzelnes kleines Land wie z. B. die Schweiz oder Österreich hierzu leisten kann, ist auch vernachlässigbar gering.[21] Daher ist die erste Dividende zumindest solange fraglich, als sich kaum andere Staaten an einer solchen Politik beteiligen. Ist die zweite Dividende jedoch ebenfalls positiv, so wäre es für ein Land auch dann interessant, eine ökologische Steuerreform durchzuführen, wenn die erste Dividende fraglich ist.

Es ist daher gleichsam natürlich und nahezu zwangsläufig, bei der Erörterung der Idee einer ökologischen Steuerreform an diese neuere Diskussion zur doppel-

---

17 Siehe u. a. *A.L. Bovenberg* (1994, 1995), *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1993, 1994, 1994a, 1995, 1996), *A.L. Bovenberg* und *F. van der Ploeg* (1994, 1994a, 1996), *J.W.H. Parry* (1995), *S.B. Nielsen*, *L.H. Pedersen* und *P.B. Sørensen* (1995), *R. Schöb* (1995), *K. Schneider* (1996), *R. Pethig* (1996).

18 Siehe z. B. die Übersicht über solche Modelle in *M. Kohlhaas* und *H. Welsch* (1995).

19 Siehe z. B. IPCC (1996). Zu den Kosten einer globalen Erwärmung und von Reduktionsstrategien siehe u. a. *W.D. Nordhaus* (1991, 1991a) sowie *P. Ekins* (1995).

20 Eine gegenteilige Auffassung vertritt freilich *T.C. Schelling* (1992), der für Abwarten und, falls notwendig, für späteres Anpassen plädiert. Zur Diskussion der beiden Strategien des Vermeidens oder Anpassens siehe auch *P. Hennike* und *R. Becker* (1995).

21 Dies gilt – allerdings abgeschwächt – auch für die Bundesrepublik Deutschland, aber keinesfalls für die Europäische Union.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ten Dividende anzuknüpfen. Dabei sind sowohl die theoretischen Arbeiten wie auch die Simulationsstudien zu berücksichtigen. Es wäre aber wenig befriedigend, dabei stehen zu bleiben. Zum einen werden in dieser Diskussion wichtige Aspekte weitgehend ausgeblendet. Dies gilt z. B. für die dynamischen Effekte einer solchen Reform: die bisher vorliegenden theoretischen Arbeiten basieren fast ausschließlich auf (komparativ) statischen Modellen, und technischer Fortschritt oder andere dynamische Elemente spielen kaum keine Rolle. Wichtig ist aber auch die Berücksichtigung der politisch-ökonomischen Zusammenhänge: eine Steuerreform mag so effizienzsteigernd sein wie nur möglich, wenn sie politisch nicht durchsetzbar ist, bleibt sie ein rein akademisches Gedankenspiel.

Damit wir uns nicht in rein akademischen Betrachtungen verlieren, sollen im folgenden zunächst die Anforderungen skizziert werden, die sich an eine solche Steuerreform aus politisch-ökonomischer Perspektive ergeben (*Abschnitt II.*). Danach soll die Diskussion zur doppelten Dividende aufgegriffen werden, wobei die Frage nach den Beschäftigungswirkungen im Vordergrund steht. Dabei wird in *Abschnitt III.* auf die theoretischen und in *Abschnitt IV.* auf Simulationsmodelle eingegangen. Anschließend befassen wir uns mit dynamischen Aspekten (*Abschnitt V.*). In *Abschnitt VI.* wird das Problem der Steuerbasis behandelt und gefragt, ob mit Umweltsteuern überhaupt eine solide Finanzierung der öffentlichen Haushalte möglich ist. Danach beschäftigen wir uns mit der ‚Sozialverträglichkeit' einer ökologischen Steuerreform (*Abschnitt VII.*). Daß bei all dem der politisch-ökonomische Aspekt immer mitbedacht wird, dürfte nach dem oben gesagten selbstverständlich sein. Außerdem wird, wo immer das möglich ist, auch auf empirische Information Bezug genommen. Den Abschluß bildet eine thesenartige Zusammenfassung (*Abschnitt VIII.*).

II. Anforderungen an eine ökologische Steuerreform

Zunächst ist jedoch zu fragen, was überhaupt besteuert werden soll. Theoretisch ist dies einfach zu sagen: der Verbrauch von ‚Natur'. Prinzipiell können alle (schädlichen) Emissionen als Steuerbasis dienen. Tatsächlich werden heute auch – in verschiedenen Ländern – die Emissionen verschiedenster Schadstoffe mit Steuern oder Abgaben belegt. Eine ökologische Steuerreform, d. h. eine Substitution von Steuern auf Arbeit durch Steuern auf Umweltverbrauch, bedarf aber, wenn sie die Bezeichnung ‚Reform' tatsächlich verdienen will, einer wesentlich breiteren Basis. Hierzu haben sich in der Diskussion zwei Vorschläge herauskristallisiert, die auch miteinander kombiniert werden können: eine Besteuerung des Energieverbrauchs sowie eine Besteuerung von CO_2-Emissionen. Sieht man einmal von der Frage der Besteuerung der aus Wasserkraft oder Kernenergie gewonnenen Elektrizität ab, so läuft beides auf die Besteuerung fossiler Energieträger hinaus, wenn auch mit unterschiedlichen Gewichten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die ökologische Rechtfertigung einer Besteuerung fossiler Energieträger hängt aber nicht allein an der Klimaproblematik; sie kann auch damit gerechtfertigt werden, daß unabhängig von der globalen Erwärmung erhebliche externe Effekte mit dem Einsatz fossiler Brenn- und Treibstoffe verbunden sind: Ein wesentlicher Teil unserer nationalen Umweltprobleme hängt eng damit zusammen.[22] Eine Reduktion dieses Verbrauchs würde – ceteris paribus – eine deutliche Verringerung der Umweltbelastung mit sich bringen. Wenn im folgenden von ökologischer Steuerreform die Rede ist, dann handelt es sich dabei immer um diese ‚große Form' der Ökosteuer, d. h. um Steuern auf CO_2 und / oder auf fossile Energieträger.

Solche Vorschläge wurden z. B. von der *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* im Mai 1992 sowie vom *Schweizerischen Bundesrat* im März 1994 unterbreitet: In der Schweiz ging es dabei um die Einführung einer (sehr moderaten) CO_2-Steuer.[23] Entsprechend diesem Vorschlag sollte eine Steuer auf die Emissionen von CO_2 erhoben werden, die mit 12 sFr / t CO_2 im Jahr 1996 über 24 sFr / t CO_2 im Jahr 1998 auf 36 sFr / t CO_2 im Jahr 2000 steigen sollte. Die Regierung erwartete daraus für das Jahr 2000 Einnahmen in Höhe von 1.4 Milliarden sFr.[24]

Nachdem eine Vernehmlassung durchgeführt worden war, die insbesondere im Bereich der Wirtschaft erhebliche – freilich erwartete – Widerstände aufzeigte, hat der Schweizerische Bundesrat diese Vorlage nur gut ein Jahr später im Mai 1995 (zur Überarbeitung vorläufig) zurückgezogen.[25] Die in diesem Jahr vom Bundesrat präsentierte Neuauflage sieht eine CO_2-Abgabe nur noch als Notlösung vor.[26] Während in anderen kleinen Staaten wie den Skandinavischen Staaten und den Niederlanden entsprechende Vorlagen politisch umgesetzt wurden, dürfte dieses Vorhaben in der Schweiz auf mittlere Sicht wohl gescheitert sein.

Ein wesentlicher Grund für das Scheitern der ursprünglichen Vorlage war, daß ein Drittel der Einnahmen aus dieser Abgabe nicht zurückerstattet, sondern für umweltpolitische Projekte verwendet werden sollte. Dies aber rief den Steuerwiderstand der Schweizer Bürgerinnen und Bürger auf den Plan. Der neue Vorschlag ist daher staatsquotenneutral, d. h. die gesamten Einnahmen sollen an die Steuerzahler zurückerstattet werden. Damit wird versucht, die politisch Akzeptanz eines solchen Vorschlags zu erhöhen.

Was ist aus diesem Scheitern zu lernen? Wenn eine ökologische Steuerreform überhaupt eine Chance haben und gleichzeitig sinnvoll sein soll, dann muß sie nicht nur (i) ökologisch wirksam und (ii) ökonomisch effizient, sondern auch

---

22 Für die Schweiz ist dies z. B. in *G. Kirchgässner* (1997) dargestellt.

23 Siehe *Eidgenössisches Departement des Innern* (1994), S. 11 ff.

24 Ebenda, S. 24.

25 Siehe: Bundesrat will Aufschub für die CO_2-Abgabe: Einführung nicht vor dem Jahr 2000, *Neue Zürcher Zeitung* Nr. 125 vom 1. Juni 1995, S. 25.

26 Siehe: Zweiter Anlauf zu einem CO_2-Gesetz: Hoffen auf freiwillige Anstrengungen – Abgabe nur Notlösung, *Neue Zürcher Zeitung* Nr. 248 vom 24. Oktober 1996, S. 13.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

(iii) politisch akzeptabel sein. Die ökologische Wirksamkeit ist dabei das geringste Problem: es ist wohl bekannt, daß man mit Hilfe von Steuern umweltpolitische Ziele erreichen kann und daß dies im allgemeinen besser gelingt als mit der gegenwärtig in aller Regel praktizierten bürokratischen Umweltpolitik der Ge- und Verbote. Natürlich kann man einwenden, daß mit Hilfe von Zertifikaten umweltpolitische Ziele noch besser erreicht werden könnten. Aber zum einen gilt dies schon in der idealen Welt des Nirwana nur unter ganz bestimmten Umständen, und zum zweiten ist die Idee der ökologischen Steuerreform nicht auf das Instrument der Pigou-Steuer fixiert: man kann im Prinzip die gleichen Ziele erreichen, wenn man Zertifikate versteigert und den Erlös hieraus der Staatskasse zuführt, um ihn zur Ablösung bzw. Verringerung bestehender Steuern zu verwenden. Die Frage, ob Zertifikate oder Steuern eingesetzt werden, ist keine prinzipielle Frage, sondern vor allem eine Frage der (politischen) Zweckmäßigkeit. Da dies aber hier nicht das Thema ist, soll an dieser Stelle auf den altbekannten Streit ‚Steuern versus Zertifikate' nicht weiter eingegangen werden.[27]

Schwieriger zu beantworten ist die Frage nach der ökonomischen Effizienz. In einer ‚erstbesten Welt' ist die Angelegenheit klar: Wenn es gelingt, durch eine nicht-verzerrende ökologische Steuer sämtliche verzerrenden Steuern abzulösen, befinden wir uns im Optimum, in welchem sämtliche Marginalbedingungen erfüllt sind. Tatsächlich aber ist eine solche Situation kaum erreichbar: Es dürfte (aus verschiedensten Gründen) kaum möglich sein, alle verzerrenden Steuern abzubauen, und auch keiner der bisher vorgebrachten Vorschläge für eine ökologische Steuerreform fordert dies. Es geht immer nur um einen teilweisen Abbau anderer Steuern, insbesondere derjenigen auf den Produktionsfaktor Arbeit. Theoretisch befinden wir uns damit immer in einer ‚zweit-, wenn nicht gar ‚drittbesten Welt', weshalb konsequenterweise auch die Theorie des Zweitbesten angewendet wird, um diese Frage zu untersuchen.

Ein Ergebnis läßt sich dabei leicht erzielen: Die häufig erhobene Forderung nach einer pro-Kopf-Rückzahlung von Umweltsteuern ist auf jeden Fall ineffizient. Schließlich könnten die Steuereinnahmen andere verzerrende Steuern, insbesondere solche auf Arbeit, zu ersetzen. Dies würde die ökonomische Effizienz erhöhen.[28] Diese schwache Form einer doppelten Dividende ließe man sich bei einer pro-Kopf-Rückzahlung entgehen.[29] Wie oben ausgeführt wurde, ist es *a priori* jedoch offen, ob eine Substitution von Steuern auf Arbeit durch Steuern auf den Energieverbrauch und / oder den Ausstoß von CO_2 die gesamte Effizienz des Steuersystems und damit die gesellschaftliche Wohlfahrt erhöht. Falls nämlich alle

---

[27] Zum Problem der Verwendung von Steuern oder Zertifikaten siehe *R. Schöb* (1995a).

[28] Siehe z. B. *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1993).

[29] Dennoch ist das Konzept des Ökobonus recht populär; und häufig wird gefordert, die verschiedenen Zwecke des Steuersystems wie den Lenkungszweck und den fiskalischen Zweck der Einnahmenerzielung streng voneinander zu trennen. Siehe hierzu z. B. *B. Moser, E. Scheidegger* und *M. Zürcher* (1993), S. 36.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steuern letztlich durch den nicht-mobilen Faktor Arbeit getragen werden und falls wir daher durch eine ökologische Steuerreform eine direkte durch eine indirekte Steuer auf Arbeit ersetzen, wird durch diese Umschichtung die Zusatzlast des Steuersystems erhöht und somit das reale Einkommen verringert.[30] Dann aber müssen die Umweltnutzen einer solchen Steuerreform den durch sie hervorgerufenen wirtschaftlichen Kosten gegenübergestellt werden. Während die ersten Verfechter einer ökologischen Steuerreform glaubten, mit einer solchen Reform könnte die gesellschaftliche Wohlfahrt auch unabhängig von ihren Umweltauswirkungen erhöht werden, scheint es jetzt – nach den Arbeiten von *A.L. Bovenberg* et al. – so zu sein, daß eine solche Reform die Tendenz hat, die Zusatzlast der Besteuerung zu erhöhen und damit den wirtschaftlichen Aspekt der Wohlfahrt zu verringern: die ‚blaue' Dividende droht negativ zu werden.

Diese Diskussion ist jedoch rein akademisch und politisch völlig irrelevant. Dies gilt zumindest solange, als Wohlfahrt – wie in der Theorie der optimalen Besteuerung – in gut utilitaristischer Tradition als die Summe individueller Konsumenten- und Produzentenrenten definiert wird. Außerhalb des Elfenbeinturms der akademischen Wirtschaftswissenschaft hat kein Mensch auch nur irgendein Interesse an dieser Art gesellschaftlicher Wohlfahrt. Insbesondere sind weder die Wähler noch die Politiker daran interessiert. Da wir in einer Demokratie leben, sind die Politiker in erster Linie daran interessiert, Wählerstimmen zu erhalten, und die Wähler wünschen, wie z. B. die Schätzungen von Popularitätsfunktionen für die Bundesrepublik Deutschland zeigen, vor allem ihren Arbeitsplatz zu halten bzw. einen neuen zu finden und dabei ein möglichst hohes Einkommen zu erzielen.[31]

Dagegen mag man einwenden, daß eine Erhöhung der Effizienz der Besteuerung zu mehr Beschäftigung und / oder höherem Einkommen führt. Dies mag in vielen Fällen so sein, aber es kann auch Situationen geben, in welchen eine Verschiebung der Steuern vom Faktor Arbeit auf den Energieverbrauch zwar die Zusatzlast der Besteuerung erhöht, aber auch die Beschäftigung steigert. In einer solchen Situation würde wohl jede demokratisch gewählte Regierung die Situation mit mehr Beschäftigung bzw. weniger Arbeitslosigkeit derjenigen mit höherer Wohlfahrt vorziehen.[32]

Daher sollten andere Indikatoren als die Summe der Konsumenten- und Produzentenrenten dazu verwendet werden, um Vorschläge für Steuerreformen zu beurteilen. Die Höhe des Volkseinkommens pro Kopf der Bevölkerung mag ein besserer Indikator sein. In einer Situation der Massenarbeitslosigkeit, wie wir sie heute

30 Siehe hierzu z. B. *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1994).

31 Zur Übersicht über Popularitätsfunktionen für die Bundesrepublik Deutschland siehe *G. Kirchgässner* (1986); eine neuere allgemeine Übersicht bieten *P. Nannestad* und *M. Paldam* (1994).

32 Siehe hierzu auch *L.H. Goulder* (1995, S. 172), der zeigt, daß es – bezogen auf die ökologische Steuerreform – keinen notwendigen Zusammenhang zwischen Einkommensveränderungen und Wohlfahrtsveränderungen gibt: es gibt vielmehr Situationen, in welchen sich beide Veränderungen in entgegengesetzte Richtungen bewegen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

in Europa erleben, ist jedoch die Arbeitslosenquote diejenige wirtschaftliche Indikatorvariable, welche mit Abstand den größten politischen Einfluß hat. Nicht umsonst wird ja gerade an dieser Variablen auch am meisten ‚herummanipuliert'. Daher wird hier die Beschäftigung (bzw. die Arbeitslosenquote) als das wichtigste wirtschaftliche Kriterium zur Beurteilung einer solchen Reform herangezogen.

Betrachtet man das Ganze etwas allgemeiner, so muß eine Steuerreform, um politisch durchsetzbar zu sein, unabhängig von ihren ökologischen Auswirkungen folgende drei Bedingungen erfüllen:

(i) Sie muß aufkommensneutral sein.

(ii) Die Arbeitslosigkeit darf dadurch (zumindest langfristig) nicht ansteigen.

(iii) Das Steueraufkommen muß unter der Bevölkerung ‚fair' zurückverteilt werden.

Soll darüber hinaus eine der großen bisherigen Steuern – zumindest teilweise – durch eine Umweltsteuer ersetzt werden, so wird oft noch eine vierte Forderung erhoben:

(iv) Die neue Steuer muß eine zuverlässige Finanzierung der Staatsaufgaben ermöglichen.

Diese vier Bedingungen führen zu Fragen, die gestellt werden müssen, wenn Vorschläge für ökologische Steuerreformen in politisch relevanter Weise evaluiert werden sollen. Die Aufkommensneutralität ist zumindest theoretisch kein Problem: Es ist immer möglich, ein Steuersystem so umzustrukturieren, daß das Steueraufkommen konstant bleibt. Sie mag ein politisches Problem sein: Sind Regierung und Parlament dann, wenn sie eine neue Steuer einführen, bereit, an anderer Stelle entsprechende Entlastungen zu ermöglichen. Falls andererseits Regierung und Parlament beabsichtigen, die Steuern insgesamt zu erhöhen: Warum sollten sie dies bei der Einführung neuer Steuern eher tun als bei der Anhebung bisheriger Steuern, insbesondere dann, wenn dies, wie bei der (in aller Regel progressiv ausgestaltenen) Einkommensteuer, über die (kalte) Progression weitgehend automatisch geschieht?

Das Problem, um welches es hier geht, ist die Frage der Kontrolle von Regierung und Parlament durch die Bevölkerung. Dies ist kein spezifisches Problem von Umweltsteuern. Andererseits könnte es sein, daß bei Umweltsteuern besondere Aspekte relevant werden. Bevor darauf eingegangen wird, sollen jedoch zunächst die möglichen Beschäftigungswirkungen erörtert werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

III. Beschäftigungswirkungen einer Umweltsteuer (I): Ergebnisse theoretischer Studien

Wie oben aufgezeigt wurde, gibt es zwei Möglichkeiten, um eine Antwort auf die Frage zu finden, wie die Beschäftigung durch eine ökologische Steuerreform beeinflußt würde. Zum einen kann man sich die theoretische Literatur ansehen, insbesondere die Diskussion zur Frage einer doppelten Dividende. Zweitens gibt es Simulationsmodelle, die zur Beantwortung dieser Frage entwickelt wurden. Auf beides soll im folgenden eingegangen werden.

Die Frage der Beschäftigungswirkung ist zentral für viele Arbeiten von *A.L. Bovenberg* et al. zur doppelten Dividende.[33] In diesen Arbeiten werden Modelle des allgemeinen Gleichgewichts verwendet, um die Auswirkungen einer Verlagerung der Besteuerung von Arbeit auf die natürlichen Ressourcen zu untersuchen. Diese Modelle basieren auf dem Maximierungsverhalten einer repräsentativen Firma und eines repräsentativen Haushalts, und sie zeigen die Ergebnisse einer ‚optimalen' Regierungspolitik: die Regierung bestimmt die Niveaus von öffentlichem Konsum und öffentlicher Investition, von Steuern auf Arbeit und auf natürliche Ressourcen sowie die Höhe der Transfers so, daß die gesellschaftliche Wohlfahrt maximiert wird. Die erste und – zumindest auf den ersten Blick – sehr überraschende Botschaft dieser Arbeiten ist, daß die Verlagerung von einer verzerrenden Steuer auf den Faktor Arbeit auf eine (eigentlich ent-zerrende) Umweltsteuer unter rein ökonomischen Gesichtspunkten die Verzerrung vergrößert. Dies gilt zumindest so lange, als überhaupt noch Steuern auf den Faktor Arbeit notwendig sind.[34] Wie oben erwähnt wurde, führt diese Verlagerung zu einer Verringerung des realen Einkommens. Daher hängt die Beschäftigungswirkung von der Arbeitsangebotselastizität ab. Ist diese Elastizität positiv, so nimmt die Beschäftigung ab. Dies kann nur dadurch vermieden werden, daß die Steuerlast zumindest teilweise von den Arbeitnehmern weg auf andere Produktionsfaktoren oder Gruppen verlagert wird, auf den Produktionsfaktor Kapital oder auf die Bezieher von Transfereinkommen. Wenn Kapital mobil und deshalb nicht zur Besteuerung herangezogen werden kann und wenn es politisch nicht möglich ist, zumindest einen Teil der Belastung auf die Bezieher von Transfereinkommen zu überwälzen, scheint eine Abnahme der Beschäftigung (bzw. eine Erhöhung der Arbeitslosigkeit) unvermeidbar, zumindest solange die Arbeitsangebotselastizität positiv ist.

Dies kann anhand von *Abbildung 1* erläutert werden.[35] L^S sei die Arbeitsangebotsfunktion und L_1^D die Arbeitsnachfragefunktion im Ausgangszeitpunkt. l_1^b ist

---

33 Siehe z. B. *A.L. Bovenberg* (1994, 1995), *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1994a), *A.L. Bovenberg* und *F. van der Ploeg* (1994). Übersichten über die Debatte zur doppelten Dividende finden sich in *L.H. Goulder* (1995) und *R. Schöb* (1995).

34 Geht man von einem Lohnsteuersatz von Null aus, so hat die Einführung einer Umweltsteuer keinen marginalen Effekt. Siehe *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1994, 1996).

35 Diese Abbildung entspricht z. B. dem Modell von *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1994) oder auch *J.E. Lighthard* und *F. van der Ploeg* (1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

der Bruttolohnsatz und l_1^n der Nettolohnsatz. Angeboten und nachgefragt wird somit die Arbeitsmenge L_1. Durch die mit der Steuerreform verbundene erhöhte Zusatzlast reduziert sich der Nettolohn von l_1^n auf l_2^n. Dadurch sinkt das Arbeitsangebot auf L_2. Die gestiegene Zusatzlast führt außerdem dazu, daß der Bruttolohnsatz sinkt. Zudem verschiebt sich die Arbeitsnachfragefunktion nach links zu L_2^D, so daß die Wirtschaft sich – bei geringerer Beschäftigung – wieder im Gleichgewicht befindet: Es wird nur noch die Arbeitsmenge L_2 angeboten und nachgefragt. Die Richtung, in welche sich die Beschäftigung ändert, hängt hier ausschließlich von der Steigung der Arbeitsangebotsfunktion bzw. von der Elastizität des Arbeitsangebot ab.

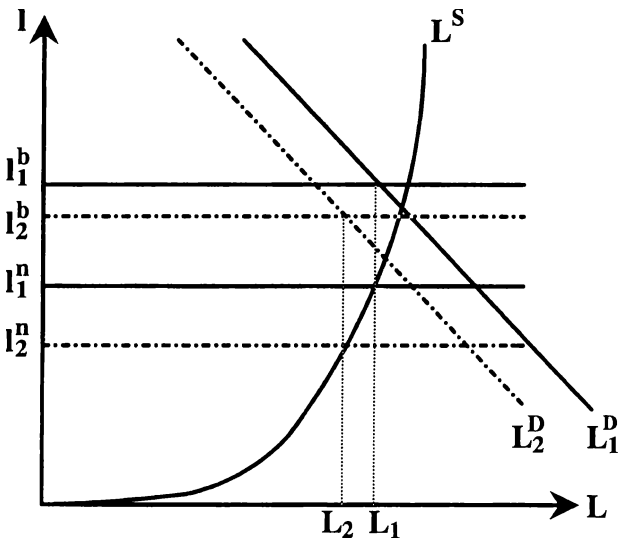


Abbildung 1: Beschäftigungseffekt einer ökologischen Steuerreform bei ‚freiwilliger' Arbeitslosigkeit

Man mag in Frage stellen, ob diese Elastizität tatsächlich positiv ist. Dies wird zwar oft unterstellt, aber theoretisch ist das Vorzeichen dieser Elastizität unbestimmt. Die verfügbaren empirischen Schätzungen der Arbeitsangebotselastizität haben für Männer (Erstverdiener) unterschiedliche Vorzeichen, sind aber in aller Regel recht nahe bei Null, während sie für Ehefrauen (Zweitverdiener) in aller Regel positiv und deutlich höher sind.[36] Aber welche Schätzungen sind für unsere Frage relevant?

Solange es jedoch – wie heute in Europa – in erheblichem Maße unfreiwillige Arbeitslosigkeit gibt, hat diese Elastizität kaum Auswirkungen auf die Beschäfti-

[36] Siehe z. B. *J.A. Hausman* (1985), S. 241 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gung, und die bisher behandelten Modelle, die grundsätzlich von Vollbeschäftigung ausgehen, sind nicht in der Lage, auch nur irgend etwas über die tatsächlichen Beschäftigungswirkungen einer ökologischen Steuerreform auszusagen.[37] Solange sie nur freiwillige Arbeitslosigkeit kennen, gehen diese Modelle vollständig an unserer heutigen gesellschaftlichen Realität vorbei. In ihnen wird das Arbeits*angebot* und damit auch Beschäftigung letztlich durch den Reallohn bestimmt. Sobald wir aber die Existenz unfreiwilliger Arbeitslosigkeit akzeptieren, wird die Beschäftigung durch die Arbeits*nachfrage* bestimmt, die – gegeben den Reallohn – geringer ist als das Arbeitsangebot. Daher kann eine Reduktion des Realeinkommens nur zu einer Verringerung des *geplanten* Arbeitsangebots führen. Und während der negative Output-Effekt zu einer Verringerung der Arbeitsnachfrage führt, sollte der Substitutionseffekt zu einer Erhöhung der Beschäftigung führen. Wir haben daher zwei gegenläufige Effekte, und es ist theoretisch offen, welcher der beiden überwiegt.[38]

Auch dies kann wieder graphisch verdeutlicht werden. Wir haben die gleiche Arbeitsangebotsfunktion L^S wie bisher. Im Ausgangspunkt gilt auch die bisherige Arbeitsnachfragefunktion L_1^D. Der Lohnsatz liegt jetzt jedoch so hoch, daß Arbeitslosigkeit entsteht: Das gewünschte, durch den Nettolohnsatz l_1^n bestimmte Arbeitsangebot L_1^* ist höher als die vom Bruttolohnsatz l_1^b bestimmte Arbeitsnachfrage L_1, die letztlich die eingesetzte Menge an Arbeit bestimmt. Die ökologische Steuerreform reduziert den Bruttolohnsatz. Dies führt zu einer Erhöhung der Arbeitsnachfrage. Wegen der gestiegenen Zusatzlast geht der (reale) Nettolohnsatz aber in noch größerem Maße zurück. Außerdem verschiebt sich wegen des Output-Effekts die Arbeitsnachfragekurve nach links. Für gegebenen Lohnsatz reduziert sich damit die Arbeitsnachfrage, und wegen des geringeren Realeinkommens der Beschäftigten geht auch das gewünschte Arbeitsangebot zurück. Welche Auswirkungen dies auf Arbeitslosigkeit und Beschäftigung hat, ist offen. Im Beispiel von *Abbildung 2* ist die Erhöhung der Arbeitsnachfrage aufgrund des gesunkenen Bruttolohns l_2^b größer als die durch die Verschiebung der Arbeitsnachfragefunktion nach links zu L_2^D bewirkte Verringerung der nachgefragten Arbeitsmenge auf L_2: der Substitutionseffekt überwiegt den Einkommenseffekt. Da gleichzeitig das gewünschte Arbeitsangebot auf L_2^* sinkt, geht die Arbeitslosigkeit zusätzlich zurück. Wäre andererseits der Substitutionseffekt geringer als der Einkommenseffekt, so würde die Beschäftigung sinken, und bei hinreichend unelastischem Arbeitsangebot könnte die Arbeitslosigkeit sogar zunehmen.

---

37 Dies gilt – trotz des gegenteiligen Anspruchs – auch für *J. Strand* (1996) oder *W. Richter* (1997).

38 Eine Verringerung der Arbeitslosigkeit kann auch dann stattfinden, wenn die Beschäftigung zurückgeht. Dies ist dann der Fall, wenn für gegebenen Reallohn die Arbeitslosigkeit als Differenz zwischen dem geplanten und dem realisierten Arbeitsangebot gemessen wird und wenn die Reallohnsenkung zu einer stärkeren Verringerung des geplanten als des realisierten Arbeitsangebots führt. Dieser Fall dürfte freilich nicht sehr realistisch sein.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

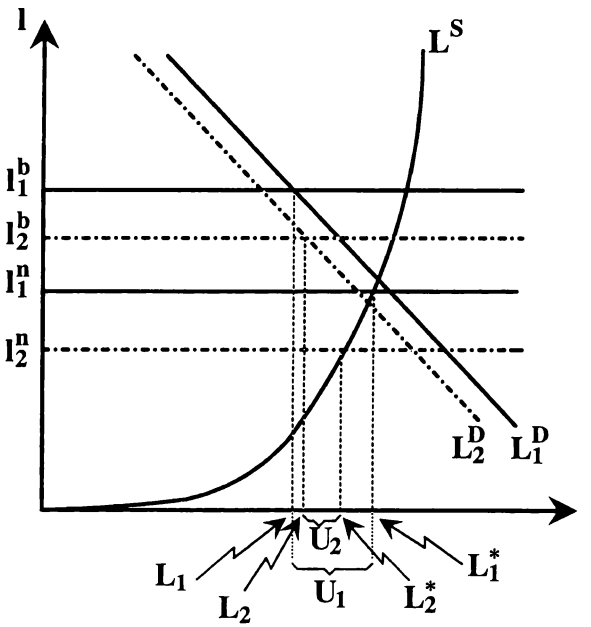


Abbildung 2: Beschäftigungseffekt einer ökologischen Steuerreform bei unfreiwilliger Arbeitslosigkeit

In der gegenwärtigen wirtschaftspolitischen Diskussion wird, wie in der Einleitung bereits erwähnt wurde, angesichts der Situation auf dem Arbeitsmarkt immer wieder behauptet, wichtig wären mäßige Lohnabschlüsse und vor allem eine Senkung der hohen Lohnnebenkosten. Dies gilt für die Schweiz, noch stärker aber für die Bundesrepublik Deutschland. Schließlich hat Deutschland im internationalen Vergleich die höchsten Lohnnebenkosten.[39] Neben einer allgemeinen Steuerreduktion wird dabei eine Umschichtung von den direkten auf die indirekten Steuern gefordert.[40] Dies aber bedeutet nichts anderes, als daß unterstellt wird, daß der Substitutionseffekt durch Verbilligung des Faktors Arbeit den negativen Einkommens-

[39] Eine internationale Übersicht über Lohn- und Lohnnebenkosten findet sich in: *Bankgesellschaft Berlin*, *WirtschaftsReport* Nr. 2, Oktober 1996, S. 8. (Quelle der dort verwendeten Daten: Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln.)

[40] Siehe z. B. die derzeitige Debatte um die anstehende Steuerreform in der Bundesrepublik Deutschland. Entsprechendes gilt auch für die Schweiz, wo die AHV künftig teilweise über die Mehrwertsteuer finanziert werden soll. Die Verwendung von einem Mehrwertsteuerprozentpunkt hierfür, d. h. die Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes von 6.5 auf 7.5 Prozent, ist in dem im Jahr 1993 vom Volk angenommenen Verfassungsartikel über die Mehrwertsteuer (Art. 41ter 3bis BV) bereits vorgesehen. Es ist geplant, in den Jahren 2000 und 2003 jeweils eine Erhöhung um einen halben Prozentpunkt durchzuführen. Siehe hierzu *Eidgenössisches Departement des Innern* (1995), S. 57.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

effekt infolge geringeren realen Arbeitseinkommens überwiegt. Wenn dies gilt, dann müßte eine ökologische Steuerreform zu mehr Arbeitsplätzen führen. Es gibt zumindest keinen offensichtlichen Grund, weshalb der Substitutionseffekt, der hier wegen der gleichzeitigen Verteuerung des Produktionsfaktors Energie noch stärker ausgeprägt ist, auf einmal geringer sein sollte als der Einkommenseffekt.

Diese Art von Argumentation, so beliebt sie auch und gerade bei prominenten Ökonomen ist, wenn es darum geht, für niedrigere Löhne zu argumentieren, ist nicht gerade sehr präzise. Um präzise Aussagen zu erzielen, pflegen Ökonomen in aller Regel Modelle zu verwenden, aus denen genauere Aussagen ableitbar sind. Nun fällt auf, daß es inzwischen zwar in großer Zahl Modelle gibt, in denen die Möglichkeiten einer doppelten Dividende unter der Annahme der Vollbeschäftigung diskutiert wird, aber nur wenige Modelle, in welchen die gegenwärtige Situation unfreiwilliger Arbeitslosigkeit berücksichtigt wird. Der tiefere Grund könnte darin liegen, daß es nach wie vor nicht gelungen ist, ein überzeugendes theoretisches Modell unfreiwilliger Arbeitslosigkeit zu entwickeln. Wir sind uns zwar als Ökonomen (fast) alle darüber einig, daß (neben mangelnder Flexibilität der Arbeitsbeziehungen) eine ganz wesentliche Ursache der heutigen Massenarbeitslosigkeit in zu hohen realen Produzentenlöhnen liegt. Und diese Überzeugung nimmt in dem Maße zu, indem man das neoklassische Modell als (realistisches) Referenzmodell unseres Wirtschaftssystems ansieht. Aber gerade im Rahmen diese Theorie ist es bisher nicht gelungen, zu zeigen, weshalb sich rationale Individuen (Arbeitnehmer) in großer Zahl auf Verträge einlassen sollten, die ihnen die Möglichkeit, eine Arbeit zu ergreifen, verwehren. Weder Effizienzlohn-, noch Gewerkschafts-, Insider-Outsider- oder Kontrakttheorien leisten dies.[41] Die Annahme zu hoher Produzentenlöhne mit daraus folgender Massenarbeitslosigkeit ist – auch entsprechend dieser Theorien – nicht durch rationales und informiertes Verhalten der betroffenen Wirtschaftssubjekte erklärbar und bleibt damit letztlich ad hoc. Deshalb muß sie nicht falsch sein. Andererseits aber geben diese Theorien auch kaum Auskunft darüber, wie es wirtschaftspolitisch möglich sein könnte, darauf hinzuwirken, daß die realen Produzentenlöhne sinken.

Die Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform auf unfreiwillige Arbeitslosigkeit sind u. a. in zwei Arbeiten, *A.L. Bovenberg* und *F. van der Ploeg* (1994a, 1996), untersucht worden. Die Ergebnisse sind wiederum nicht eindeutig. In *A.L. Bovenberg* und *F. van der Ploeg* (1996), ergibt sich unfreiwillige Arbeitslosigkeit aus einem exogen gegebenen zu hohen Lohnsatz. Der Übergang der Besteuerung von Arbeit zu Energie führt, wie oben ausgeführt wurde, zu einem Substitutionseffekt, aber ebenfalls zu einem negativen Einkommenseffekt mit einer Verschiebung der Arbeitsnachfragefunktion. Falls jedoch Arbeit ein besseres Substitut für Energie ist als Kapital, dominiert der Substitutions- den Einkommenseffekt, so daß die Nachfrage nach Arbeit steigt und damit die Arbeitslosigkeit reduziert wird.

---

[41] Siehe hierzu die Diskussion dieser Ansätze in *B. Gahlen, H. Hesse* und *H.J. Ramser* (1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Das Problem mit diesem Modell ist jedoch nicht nur, daß der Lohnsatz als exogen fixiert angenommen wird, sondern auch, daß Kapital als fixer und nicht als mobiler Produktionsfaktor angesehen wird. Abgesehen davon, daß die Mobilität des physischen Kapital oft überschätzt wird,[42] ist die Annahme, daß Kapital ein international nicht mobiler Produktionsfaktor ist, sicherlich keine realistische Beschreibung der heutigen Situation in der Schweiz, Österreich oder der Bundesrepublik Deutschland. Entsprechend ist die zweite Arbeit (*A. L. Bovenberg* und *F. van der Ploeg* (1994a)) relevanter für unsere Situation: in diesem Modell kaufen die Firmen Energie und Kapital auf dem Weltmarkt, und Energie und Arbeit werden besteuert. Arbeitnehmer sind in der offiziellen Wirtschaft, aber auch in der Schattenwirtschaft beschäftigt. In diesem Modell verschiebt ein Übergang von einer Arbeits- zu einer Energiebesteuerung zumindest einen Teil dieser Steuerlast auf diejenigen, die in der Schattenwirtschaft arbeiten. Dies führt zu einer Verringerung der (offiziell ausgewiesenen) Arbeitslosigkeit, insbesondere dann, wenn die Arbeitslosen einen erheblichen Teil ihres Einkommens in der Schattenwirtschaft beziehen und wenn die ursprüngliche Steuer auf Energie gering ist.

K. Schneider (1997) geht nicht von einem vorgegebenen Lohnsatz aus, sondern verwendet einen Effizienzlohn-Ansatz, um unfreiwillige Arbeitslosigkeit zu erklären. In ihrem Modell führt die ökologische Steuerreform dazu, daß der Produzentenlohn sinkt und – unter plausiblen Annahmen – der Netto-Lohn steigt. Dies führt zu einer Erhöhung von Beschäftigung und Wohlfahrt. Hier ergibt sich eine doppelte Dividende.

Das Problem dieser Arbeit ist jedoch, daß die Rolle der Arbeitnehmerorganisationen nicht berücksichtigt wird. *C. Carraro* und *M. Galeotti* (1995) haben zu Recht darauf hingewiesen, daß Löhne üblicherweise nicht auf Wettbewerbsmärkten festgelegt, sondern in Verhandlungen zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisationen ausgehandelt werden. Der positive Beschäftigungseffekt einer Verringerung der Steuer auf den Produktionsfaktor Arbeit mag nur begrenzt und / oder nur vorübergehend sein, falls es den Gewerkschaften gelingt, die (bzw. einen Teil der) Steuersenkung in höhere Nettolöhne umzusetzen.

Explizit modelliert werden die Verhandlungen zwischen Gewerkschaften und Arbeitgeberverbänden im Ansatz von *E. Koskela* und *R. Schöb* (1996). Auch in ihrem Modell sind positive Beschäftigungswirkungen einer ökologischen Steuerreform möglich. Voraussetzung dafür ist jedoch, daß die Arbeitslosenunterstützung nicht besteuert und nominal fixiert wird. Durch die Steuerreform wird in diesem Modell zunächst eine erhöhte Nachfrage nach Arbeit ausgelöst, die auch zu einer Erhöhung des Reallohns führt. Dies aber führt nur dann auch zu höherer Beschäftigung, wenn nicht gleichzeitig über eine Indexierung der Arbeitslosenunterstützung auch jene erhöht wird und dadurch der Anreiz zur Aufnahme von Arbeit wieder zunichte gemacht wird.

---

[42] Für empirische Evidenz dazu siehe z. B. *M. Feldstein* und *P. Bacchetta* (1991).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Diskussion über die doppelte Dividende kann interpretiert werden als eine Suche nach ‚Strategien ohne Bedauern', d. h. nach einer Steuerpolitik welche die Umwelt verbessert, ohne daß sie die Beschäftigung verringert bzw. die Arbeitslosigkeit erhöht. Idealerweise sollte sie letztere sogar verringern. Man kann diese Diskussion dahingehend zusammenfassen, „daß jetzt ein großer Konsens darüber besteht, daß solche Strategien existieren, auch wenn sie sorgfältig ausgearbeitet werden müssen." (*C. Carraro* und *M. Galeotti* (1995), S. 2.) Speziell bezüglich der Beschäftigung (bzw. der Arbeitslosigkeit) geben diese theoretischen Modelle jedoch keine klare Antwort, und sie spiegeln darüber hinaus häufig unsere heutige wirtschaftliche Situation nicht angemessen wieder. Anderseits zeigt sich, daß diejenigen Modelle, welche von der Existenz unfreiwilliger Arbeitslosigkeit ausgehen, weit eher zu positiven Beschäftigungseffekten einer ökologischen Steuerreform gelangen als diejenigen Modelle, welche Vollbeschäftigung unterstellen.

IV. Beschäftigungswirkungen einer Umweltsteuer (II): Ergebnisse von Simulationsstudien

Das Hauptproblem der theoretischen Modelle besteht darin, daß sie nur sehr einfache Strukturen der untersuchten (Modell-) Ökonomien verarbeiten können. Um mehr strukturelle Information zu verarbeiten (eine reichere Struktur zu berücksichtigen), muß man Simulationsmodelle verwenden. Ursprünglich wurden hierzu Input-Output-Modelle entwickelt, die eine sehr reiche Struktur berücksichtigen können, aber nur um den Preis von sehr restriktiven Annahmen über den Produktionsprozeß: Die Produktionsstruktur ändert sich nicht als Reaktion auf eine Veränderung der relativen Preise der Produktionsfaktoren. Daneben gibt es seit längerem ökonometrisch geschätzte Modelle.[43] Wegen des dazu nötigen enormen Datenaufwands können auch sie jedoch nur eine vergleichsweise einfache Struktur bewältigen. Als Alternative wurde während der letzten Jahrzehnte das Verfahren der ‚berechenbaren allgemeinen Gleichgewichts-Modelle' entwickelt.[44] Wie die theoretischen Gleichgewichtsmodelle basieren sie auf der Annahme optimierenden Verhaltens der privaten Wirtschaftssubjekte. Aufgrund ihre flexiblen Struktur erlauben sie Veränderungen der Produktionsstruktur bei Veränderungen der relativen Preise. Sie benötigen jedoch zusätzliche Annahmen über die Substitutionselastizitäten. Außerdem gibt es vielfältige Mischformen.

Bezogen auf die Beschäftigung kann man ebenfalls drei Modelltypen unterscheiden. Bei den auf Input-Output-Modellen basierenden Simulationen wird der Arbeitsmarkt oft nicht explizit abgebildet, sondern quasi als Residuum behandelt:

---

[43] Siehe hierzu z. B. *D.W. Jorgenson* und *E. Hudson* (1974) oder D.W. *Jorgenson* und P.J. *Wilcoxen* (1992, 1993).

[44] Für eine Einführung in den Ansatz berechenbarer allgemeiner Gleichgewichtsmodelle siehe z. B. *H.E. Scarf* und *J.B. Shoven* (1984) oder *J.B. Shoven* und *J. Whalley (1992)*.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Akteure, welche dort in Erscheinung treten, insbesondere die Gewerkschaften, werden nicht gesondert berücksichtigt. Letzteres gilt auch für viele der berechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodelle, in denen Vollbeschäftigung unterstellt wird. Schließlich gibt es einige Modelle, bei welchen die Verhandlungssituation auf dem Arbeitsmarkt explizit modelliert wird. Insbesondere die Ergebnisse dieser Modelle sind für unsere Fragestellung wichtig.

Während der vergangenen Jahre wurden für die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz eine Reihe von Simmulationsmodellen entwickelt. Die politisch bedeutsamste Studie für die Bundesrepublik Deutschland wurde im Auftrag von Greenpeace vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) erstellt.[45] Diese Studie geht von einer jährlichen Energiepreissteigerung von 7 Prozent aus. Dabei fällt ein erhebliches Steueraufkommen an: Es wird zum Jahr 2010 auf über 200 Milliarden DM geschätzt. Dieses wird dann auf die ‚Gruppen' zurückverteilt: 70 Prozent erhalten die Produzenten und 30 Prozent die privaten Haushalte. Dabei ergibt sich zwar ein um etwa 0.2 Prozent geringeres Wirtschaftswachstum pro Jahr, aber eine erhebliche Zunahme der Beschäftigung: Im Verlauf von 10 Jahren sollen 300 000 bis 800 000 zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden.

Die erste Studie für die Schweiz stammt von *Prognos* (1993). Ihr Szenario ist wesentlich bescheidener: sie untersucht den Vorschlag des Bundesrates und zeigt Simulationsergebnise für die Jahre 2005 und 2025. Basierend im wesentlichen auf einer Input-Output-Analyse kommt sie zu dem Ergebnis, daß die politische Umsetzung dieses Vorschlags insgesamt positive Auswirkungen auf die schweizerische Wirtschaft (gehabt) hätte: gegenüber einem Referenzpfad ohne CO_2-Abgabe ergibt sich eine geringe Steigerung von Bruttoinlandsprodukt und Beschäftigung, eine erhebliche Verbesserung der Handelsbilanz und nur ein geringer Anstieg der Konsumentenpreise. Dabei ist interessant festzustellen, daß wegen der Ausnahmeregeln für Sektoren mit hoher Energieintensität alle übrigen Sektoren außer dem energieerzeugenden Sektor ihre Situation verbessert hätten, selbst der Sektor ‚Steine / Erden'[46] mit seiner recht hohen Energieintensität.[47] Gemäß dieser Studie gibt es keinen Grund, weshalb der Vorschlag des Bundesrates nicht hätte verwirklicht werden sollen.

Beide Studien stießen auf erhebliche Kritik.[48] Methodisch wurde vor allem die Verwendung von Input-Output-Analysen kritisiert. Insgesamt wurden beide Studien als zu optimistisch hingestellt. Dies mag durchaus zutreffen, aber für beide

---

45 Siehe *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung* (1994).

46 Dieser Sektor umfaßt den Bergbau sowie die (vergleichsweise bescheidene) Schweizerische Grundstoffindustrie.

47 Daß solche Ausnahmen jedoch mit recht hohen ökonomischen Kosten verbunden sein können, zeigen *Ch. Böhringer* und *Th.F. Rutherford* (1994) sowie *R. Schleiniger* und *St. Felder* (1996).

48 Zur Kritik an der DIW-Studie siehe z. B. *Th. Werbeck* (1995) oder *F. Hettich, S. Killinger* und *P. Winkler* (1996).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Länder gibt es weitere Studien, die zwar kleinere, aber ebenfalls positive Beschäftigungseffekte einer Einführung ökologischer Steuern ausweisen. Betrachtet man z. B. die Ergebnisse der für die Schweiz vorliegenden Modelle, die z.T. berechenbare Gleichgewichtsmodelle verwenden, so kann man davon ausgehen, daß die Arbeitslosigkeit durch eine Umsetzung der Vorschläge der Bundesrats verringert worden wäre.[49] Dies gilt um so mehr, als in den bisher vorliegenden Modellen ausschließlich freiwillige Arbeitslosigkeit betrachtet wurde; bisher existiert noch kein Simulationsmodell für die Schweiz, welches (die für die Schweiz noch relativ neue Erfahrung von) erhebliche(r) unfreiwillige(r) Arbeitslosigkeit explizit modellieren würde.[50]

Berücksichtigt man, daß die politische Diskussion über eine ökologische Steuerreform in der Bundesrepublik Deutschland bereits seit Ende der achtziger Jahre geführt wird, so liegen daran gemessen eigentlich bisher nur vergleichsweise wenige Simulationsstudien zu diesem Problemkreis vor. Freilich haben *K. Conrad* und *M. Schröder* bereits zu Beginn der neunziger Jahre die Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform auf die westdeutsche Wirtschaft in einer ganzen Reihe von Arbeiten untersucht,[51] wobei sich jeweils ergab, daß Sozialprodukt und Beschäftigung negativ beeinflußt werden. Dies ist jedoch nicht verwunderlich, da sie grundsätzlich eine pro Kopf-Rückverteilung des Ökosteueraufkommens unterstellten. Sie bestätigen damit nur das theoretische Ergebnis von *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1993), daß die pro Kopf-Rückverteilung in Form eines Ökobonus ökonomisch ineffizient ist.[52] Das gleiche gilt auch für die Simulationen von H. *Welsch* und F. *Hoster* (1995) mit dem Modell des Energiewirtschaftlichen Instituts an der Universität zu Köln. Auch bei ihnen ergibt sich ein (geringfügiger) Rückgang des Inlandsprodukts, aber – im Gegensatz zu *K. Conrad* und *M. Schröder* – praktisch keine Änderung bei der Beschäftigung. Die Frage, wie sich eine Rückerstattung durch Senkung der Lohnnebenkosten wirtschaftlich auswirken würde, wurde auch hier nicht untersucht.[53]

---

[49] Siehe *A. Meyer zu Himmern* und *G. Kirchgässner* (1995), *A. Meyer zu Himmern* (1997) oder *St. Felder* und *R. v. Nieuwkoop* (1995). Zur Diskussion dieser Studien siehe auch *G. Kirchgässner* (1997).

[50] Andere Simulationsstudien untersuchen die Auswirkungen von Energie- und/oder CO_2-Steuern allgemeiner bzw. ohne (expliziten) Bezug auf den Vorschlag des Bundesrates. Siehe z. B. *G. Stephan, R. v. Nieuwkoop* und *T. Wiedmer* (1992), *G. Stephan* und *D. Imboden* (1995) oder *St. Felder* und *R. Schleiniger* (1995). In diesen Arbeiten wird die Arbeitslosigkeit jedoch nicht explizit berücksichtigt. Solange das Bruttoinlandsprodukt und/oder die Wohlfahrt steigt, sollte die Beschäftigung ebenfalls steigen. Die Ergebnisse dieser Modelle zeigen in den meisten Fällen jedoch eine geringe Reduktion des Inlandsprodukts. Ob dies zu einem (geringfügigen) Anstieg oder Absinken der Beschäftigung führt, ist offen.

[51] Siehe z. B. *K. Conrad* und *M. Schröder* (1991, 1991a, 1993).

[52] In *K. Conrad* und *J. Wang* (1993) ergibt sich allerdings trotz pro Kopf-Rückerstattung und Rückgang des Sozialprodukts ein Anstieg der Beschäftigung bzw. ein Rückgang der Arbeitslosigkeit.

[53] *M. Kohlhaas* und *H. Welsch* (1995, S. 134) merken jedoch an, daß neuere Simulationen mit diesem Modell darauf hinweisen, daß bei einer Verwendung des Steueraufkommens zur

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Der Unterschied der beiden Kompensationsarten wird deutlich aus der Arbeit von *Th. Siebe* (1996). Während bei ihm eine unkompensierte CO_2- / Energiesteuer zu einer nicht unerheblichen Reduktion der Beschäftigung führt, ergibt eine beitragssatzkompensierte Steuer eine mittelfristige Zunahme der Beschäftigung von 200 000 Arbeitsplätzen und langfristig immer noch von 100 000 Arbeitsplätzen. Bezogen auf die Produktion ergibt sich langfristig kaum ein Effekt; die Produktionseinbußen im Energiebereich sowie im Grundstoffgewerbe werden durch Zuwächse in den anderen Sektoren ausgeglichen.

Sehr viel positivere Beschäftigungswirkungen finden dagegen *B. Meyer* und *G. Ewerhart* (1996). Wird das von der Bundesregierung vorgegebene Ziel angestrebt, bis zum Jahr 2005 den CO_2-Ausstoß gegenüber dem Jahr 1990 um 25 Prozent zu reduzieren, so ergibt sich in ihrem Modell zwar – bezogen auf den Referenzlauf mit einem durchschnittlichen Wachstum von 1.5 Prozent pro Jahr – für Westdeutschland eine Einbuße beim Bruttoinlandsprodukt von 2 Prozent, der jedoch mit einer Erhöhung der Beschäftigung von fast 2.5 Prozent, begleitet ist. Geht man von einer Beschäftigtenzahl von ca. 30 Millionen aus, so wären dies über 700 000 zusätzliche Arbeitsplätze, was den optimistischsten Ergebnissen des DIW nahekommt.

Interessant sind in diesem Zusammenhang auch einige neuere Studien, welche sich auf die Europäische Union beziehen. So untersuchen *P. Capros* et. al. (1996) mit Hilfe eines großen berechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodells für die 12 Mitgliedstaaten der Europäischen Union die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vorschlags der Europäischen Kommission zur Einführung einer kombinierten CO_2- / Energieabgabe.[54] In diesem Modell werden die Ökosteuereinnahmen zur Reduktion der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung verwendet. Für die Bundesrepublik Deutschland ergibt sich dabei ein wenn auch nur marginaler Anstieg des Bruttoinlandsprodukts zu Faktorpreisen, der aber immerhin zu einer Steigerung der Beschäftigung um 116 000 Beschäftigte führt. Positive Beschäftigungseffekte finden sich auch in Modellen von *P. Karadeloglu* (1992), *T. Barber* und *B. Gardiner* (1996) sowie *A.H. Bayar* (1996), welche sich ebenfalls auf die Europäische Union beziehen. In *A.H. Bayar* (1996) wird jedoch auch deutlich, daß dann, wenn der Rückgang der Arbeitslosigkeit einen Aufwärtsdruck auf die Reallöhne erzeugt, diese Beschäftigungsgewinne wieder verloren zu gehen drohen.[55]

Senkung der Lohn(neben)kosten sogar eine Zunahme des Sozialprodukts (und damit auch der Beschäftigung) eintreten kann.

[54] Zur Ausgestaltung dieser Abgabe siehe *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1992).

[55] Dies ergibt sich auch aus den Simulationen von *G. Brunello* (1996). Der wesentliche Effekt auf die Beschäftigung ist nur temporär, löst aber dennoch – aufgrund der steigenden Produktion – einen steigenden Ausstoß an CO_2 aus. In diesem Modell ergibt sich daher zwar eine geringe blaue, aber eine negative grüne Dividende. Offensichtlich werden hier extrem geringe Substitutionsmöglichkeiten zwischen Energie und den anderen Produktionsfaktoren unterstellt. Die verwendeten Elastizitäten sind jedoch in dieser Arbeit nicht angegeben, weshalb genauere Aussagen nicht möglich sind.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Ähnliche Ergebnisse wie für die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz ergeben sich auch aus zwei Simulationsstudien über makroökonomische Effekte von Energiesteuern in Österreich. Auch dort sind die Beschäftigungswirkungen vergleichsweise gering, und sie hängen wesentlich von der Art der Rückerstattung ab. In der von *F. Schneider* (1995) im Auftrag des Verbands der Elektrizitätswerke erstellten Studie ergeben sich bei einer aufkommensneutralen Ausgestaltung leicht positive Beschäftigungswirkungen. Unterstellt man einen hohen Steuersatz, der stetig ansteigt und im Maximum 0.20 ÖS / kWh im Jahr 2006 beträgt, so ergibt sich ein Anstieg der Beschäftigung um 0.13 Prozent bzw. 3200 Beschäftigte. Aufkommensneutralität wird dabei zum einen durch eine Reduktion der Lohnnebenkosten und zum anderen durch Transfers an die privaten Haushalte erreicht: die Gesamtbelastung der Unternehmen und der Haushalte bleibt dabei unverändert. Werden die zusätzlichen Steuereinnahmen jedoch vollständig zur Verringerung der Defizite der öffentlichen Hand verwendet, so ergibt sich eine Verringerung der Beschäftigung um 0.9 Prozent bzw. 22 000 Beschäftigte.[56] Um einiges größer sind die Beschäftigungswirkungen in der Studie, welche im Österreichischen Institut für Wirtschaftsforschung im Auftrag des Bundesministeriums für Umwelt, Jugend und Familie, für Wissenschaft und Forschung sowie für Land- und Forstwirtschaft erstellt wurde (*A. Köppl* et al. (1995)). Bei einem maximalen Steuersatz von 0.167 ÖS / kWh ergeben sich je nach Art der Rückerstattung positive Beschäftigungswirkungen von 0.4 Prozent (+ 11 000 Beschäftigte) bzw. negative Beschäftigungswirkungen von 2.1 Prozent (- 58 000 Beschäftigte).[57]

Betrachtet man die vorliegenden Simulationsstudien insgesamt, so wird deutlich, daß dann, wenn die Einnahmen aus der Ökosteuer zur Reduktion der Lohnnebenkosten verwendet werden, ein Anstieg der Beschäftigung zu erwarten ist.[58] Die Ergebnisse der Simulationsstudien sind eindeutiger als diejenigen der theoretischen Modelle. Dieser Unterschied kann sehr vielfältige Ursachen haben, die letztlich wohl alle darauf zurückzuführen sind, daß in den Simulationsmodellen mehr Struktur abgebildet werden kann als in den theoretischen Modellen. In einem theoretischen Modell, in welchem nur ein (privates) Gut produziert wird, läßt sich die Entwicklung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit einer Wirtschaft nur insgesamt darstellen. Betrachtet man jedoch die Struktur genauer, so steigt die Wettbewerbsfähigkeit derjenigen Sektoren, die relativ arbeitsintensiv produzieren, während diejenigen Sektoren verlieren, welche vergleichsweise energieintensiv produ-

---

56 Eine Übersicht über die Ergebnisse dieser Studie findet sich in *F. Schneider* und *A.M. Stiglbauer* (1995).

57 Zum Vergleich der Studien für Österreich siehe *F. Schneider* und *A.M. Stiglbauer* (1995a).

58 Diese Einschätzung entspricht derjenigen von *M. Kohlhaas* und *H. Welsch* (1995), die die Ergebnisse von vier verschiedenen Modellen für die Bundesrepublik Deutschland und für die Europäische Union miteinander vergleichen. Zum Teil recht hohe Wohlfahrtseffekte ergeben sich auch bei einer ganzen Reihe von Modellen für die Vereinigten Staaten bzw. die gesamte Welt. Siehe z. B. *W.D. Nordhaus* (1993) oder *W.J. Jaeger* (1995).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zieren. Dies kann bewirken, daß sich die Beschäftigung anders entwickelt als das Sozialprodukt. Ein anderer Aspekt ergibt sich daraus, daß wegen des Rückgangs der Nachfrage nach fossilen Brennstoffen die Importe zurückgehen. Eine Energie- und / oder CO_2-Steuer kann in diesem Zusammenhang als eine Steuer auf Importe verstanden werden. Die traditionelle Außenhandelstheorie zeigt, daß sich dadurch die Wohlfahrt eines Landes verringert.[59] Sie zeigt aber auch, daß dann, wenn die (zurückgehenden) Importe weniger arbeitsintensiv produziert werden als die im Inland erzeugten Güter, die Situation der Arbeitnehmer sich in diesem Land dadurch verbessern kann.[60] Auch dies kann zu unterschiedlichen Entwicklungen von Beschäftigung und Sozialprodukt führen.

Sieht man einmal von den sehr optimistischen Simulationen des DIW und von *B. Meyer* und *G. Ewerhart* (1996) ab, so ist gemessen an der Höhe der heutigen Arbeitslosigkeit der von diesen Modellen prognostizierte Beschäftigungsanstieg freilich nicht sehr ausgeprägt. Der Beitrag, welchen eine solche Steuerreform zum Abbau der Arbeitslosigkeit leisten kann, ist damit zwar positiv, aber eher bescheiden. Die eigentlichen Anstöße zum Abbau der heutigen Arbeitslosigkeit müssen von anderswo her kommen. Werden die Einnahmen aus einer Umweltsteuer jedoch pro Kopf zurückverteilt, so ist nicht nur mit einem Rückgang des Inlandsprodukts, sondern auch der Beschäftigung zu rechnen. Doch selbst dieser Rückgang wäre nicht dramatisch. Insgesamt scheint der Einfluß einer ökologischen Steuerreform auf die Beschäftigung von politischen Gegnern wie Befürwortern einer solchen Reform eher überschätzt zu werden.

V. Dynamische Aspekte von Umweltsteuern

Bisher wurden im wesentlichen statische Aspekte angesprochen. Dies gilt ebenfalls (fast) für die gesamte theoretische Diskussion zur doppelten Dividende. Unabhängig davon, ob das Schwergewicht der Argumentation auf den Wohlfahrts- oder den Beschäftigungseffekten liegt, sind die verwendeten Modelle statische Modelle des allgemeinen Gleichgewichts, die technischen Fortschritt und das daraus resultierende Wirtschaftswachstum sowie den möglichen Einfluß, den eine Energie- oder CO_2-Steuer darauf haben kann, vernachlässigen. Es ist verständlich, daß in einer wirtschaftspolitischen Situation, in welcher wir (im Durchschnitt des Jahres 1995) 153 000 Arbeitslose in der Schweiz, über 3.6 Millionen in Deutschland und sogar über 20 Millionen in der Europäischen Union hatten, wobei die Arbeitslosenquote in Spanien bei 20.7 Prozent lag, die Debatte sich auf die Lösung des Arbeitslosigkeitsproblems konzentriert.[61] Langfristig sind jedoch die Auswirkungen auf die Wachstumsraten des Realeinkommens (und die entsprechenden

---

[59] Siehe z. B. *R.E. Caves, J.A. Frankel* und *R.W. Jones* (1993), S. 203 ff.

[60] Ebenda, S. 204 f., 218 f.

[61] Quelle der Daten: OCED, *Main Economic Indicators*, August 1996, S. 22, 122, 174.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Konsequenzen für die Beschäftigung) weitaus bedeutsamer. Daher müssen wir uns auch mit den dynamischen Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform befassen.

Dies ist um so wichtiger, als der vermutete negative Einfluß auf die Beschäftigung aus dem Einkommenseffekt resultiert: Während der Substitutionseffekt die Nachfrage nach Arbeit erhöht, führt die Verringerung des Realeinkommens als Konsequenz der erhöhten Zusatzlast zu einer Verringerung der Arbeitsnachfrage. Aber selbst wenn dieser negative Effekt überwiegen würde, wäre dies eine einmalige Veränderung, und die Wirkungen auf die Wachstumsrate des Realeinkommens und damit auch der langfristige Effekt auf die Beschäftigung bzw. die Entwicklung der Arbeitslosigkeit ist völlig offen.

Folgt man dem Hayek'schen Konzept vom Markt als einem Entdeckungsmechanismus, so würden erhöhte Energiepreise nicht nur zu einer Reduktion der Energienachfrage führen, sondern auch zur verstärkten Entwicklung energiesparender Technologien. Die beiden ‚Ölkrisen' der siebziger und frühen achtziger Jahre, die ja nichts anderen waren als (unerwartete) drastische Erhöhungen der Mineralölpreise, haben dies eindrücklich bestätigt. Dieser Einfluß auf die technologische Entwicklung ist ja gerade einer der großen Vorzüge von ‚ökonomischen' im Gegensatz zu ‚bürokratischen' Instrumenten der Umweltpolitik.[62] Man kann daher davon ausgehen, daß bei Einsatz solcher Instrumente der technische Fortschritt in eine bestimmte Richtung gelenkt würde und daher langfristig mehr CO_2 vermieden bzw. Energie gespart werden könnte, als die oben diskutierten Studien zeigen. Ob dadurch der technische Fortschritt insgesamt befördert oder behindert würde, ist offen.

S.B. Nielsen, *L.H. Pedersen* und *P.B. Sørensen* (1995) zeigen jedoch in einem Modell des endogenen Wachstums für eine geschlossene Volkswirtschaft, daß eine ökologische Steuerreform auch unter dynamischen Aspekten vorteilhaft sein kann. Der Übergang von einem Regime der Mengenkontrolle, sei es durch Ge- und Verbote oder durch Zertifikate, bei welchen die Verschmutzungsrechte den bestehenden Firmen kostenlos überlassen werden, zu einer Besteuerung des Produktionsfaktors Umwelt erhöht Wirtschaftswachstum und Beschäftigung und damit auch die gesellschaftliche Wohlfahrt, ohne dabei die natürliche Umwelt zu beeinträchtigen.[63]

Die Frage ist freilich, ob dies für kleine offene Volkswirtschaften auch gilt, d. h. ob Deutschland, Österreich oder die Schweiz als einzelne Länder (so wie bereits

---

62 Siehe hierzu z. B. *W.J. Baumol* und *W.E. Oates* (1979), S. 236 f.

63 Auch *A.L. Bovenberg* und *R.A. de Mooij* (1995) diskutieren die Möglichkeit einer doppelten Dividende im Rahmen eines Modells des endogenen Wachstums. In diesem Modell gibt es jedoch keinen Arbeitsinput in die Produktion. Daher können Fragen der Arbeitslosigkeit dort nicht diskutiert werden. (Implizit wird angenommen, daß Arbeit mit der gleichen Rate wie alle anderen Produktionsfaktoren wächst.) Außerdem gibt es in diesem Modell keinen technischen Fortschritt. Damit kann man anhand dieses Modells keine Antwort auf die wirklich interessanten Fragen erhalten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Skandinavischen Länder und die Niederlande) als ‚Vorreiter' einen nationalen Alleingang unternehmen sollen oder ob sie solange warten sollen, bis zumindest in Europa eine entsprechende koordinierte Politik durchgesetzt wird.[64] Letzteres wird gelegentlich verlangt, wenn mit dem Argument ‚gleich langer Spieße' (wie die ausländischen Wettbewerber) die Einführung einer CO_2-Steuer (nur) dann akzeptiert wird, falls sie international koordiniert eingeführt wird.[65] In der heutigen Situation, da weder die Europäische Union, noch die Vereinigten Staaten oder Japan daran denken, in den kommenden Jahren eine solche Steuer einzuführen, bleibt eine solche Akzeptanz allerdings rein rhetorisch. Dennoch ist es wichtig, nach den Kosten und Nutzen einer Vorreiter-Strategie für die Umwelt und für die Wirtschaft zu fragen.[66]

Bezüglich des Klimaproblems hätte eine solche Politik, wenn sie auf Österreich und / oder die Schweiz (und möglicherweise einige andere kleine Länder) begrenzt bliebe, auch langfristig praktisch keine Auswirkungen. Auch die Beteiligung der Bundesrepublik Deutschland würde daran nicht sehr viel ändern. Zum einen ergibt sich auch dann, wenn ein einzelnes kleines Land seine CO_2-Emissionen drastisch reduziert, wegen seines geringen Anteils an den gesamten Emissionen praktisch keine globale Auswirkung. Zweitens gibt es das ‚Leakage-Problem': Wenn die Schweiz den Preis für Energie erhöht, können energieintensive Produkte, die bisher in der Schweiz hergestellt wurden, durch Produkte anderer Länder mit niedrigeren Energiepreisen substituiert werden. Dies macht dann Sinn, wenn diese Produkte in anderen Ländern mit geringeren Umweltkosten hergestellt werden können bzw. wenn die Produktion in der Schweiz heute nur (noch) deshalb möglich ist, weil die hierfür verwendete Energie (explizit oder implizit) subventioniert wird. Es besteht jedoch die Gefahr, daß eine Substitution von einheimischen durch importierte Güter stattfindet, ohne irgendeine Verringerung der globalen CO_2-Emissionen, aber mit verringerter Beschäftigung in der Schweiz (oder in Deutschland oder Österreich). Dies ist zweifellos ein starkes Argument für die internationale Koordination bei der Einführung einer solchen Politik, aber es schließt einseitige nationale Maßnahmen nicht aus.[67] Ob solche Maßnahmen Sinn machen oder nicht,

---

64 Zur Diskussion einer ökologischen Vorreiterrolle in Bezug auf die Schweiz siehe *M. Jochimsen, G. Kirchgässner* et al. (1995). Zu den Erfahrungen in anderen Ländern siehe *A. Meyer zu Himmern* und *G. Kirchgässner* (1995), S. 55 ff., speziell für Dänemark *H. Krawinkel* und *L. Mez* (1995), *L. Mez* (1995) sowie *C. Koch* (1996), für die Niederlande *F.A.G. den Butter, R.B. Dellink* und *M.W. Hofkes* (1996) und für Norwegen *H. Vennemo* (1995).

65 Siehe hierzu z. B. *B. Moser, E. Scheidegger* und *M. Zürcher* (1993).

66 Eine ausführlichere Diskussion hierzu findet sich in *M. Jochimsen, G. Kirchgässner* et al. (1995).

67 Dies ist auch ein Argument für verringerte Steuersätze für energieintensive Industrien. Eine solche Reduktion kann für ein kleines Land vorübergehend sinnvoll sein, solange es sich in einer Vorreiter Position befindet, aber sie wäre kontraproduktiv, sobald eine solche Politik international koordiniert eingeführt wird, da dann die großen Emittenten (die am meisten einsparen sollten) geringere (oder sogar vernachlässigbare) Anreize zur Verringerung der Emissionen haben als die kleinen Emittenten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

hängt vom Ausmaß des Leakage-Effekts ab.[68] Simulationen haben ergeben, daß dieses Problem für die Schweiz nicht von großer Bedeutung wäre. Trotzdem macht eine Vorreiter-Strategie bezüglich des CO_2-Problems ökologisch nur dann Sinn, wenn – zumindest langfristig – andere Länder folgen. Sie bedeutet einen freiwilligen Beitrag zur Erstellung eines internationalen öffentlichen Gutes, welches jedoch nur dann zustande kommt, wenn zumindest ein relevanter Anteil der anderen Nationen auch Beiträge leistet.

Rein ökonomisch betrachtet bringt ein solcher Alleingang Kosten und Nutzen mit sich. Meistens werden die Kosten hervorgehoben: die mögliche Beeinträchtigung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit. Ob sich (neben der oben diskutierten möglichen Reduktion der Arbeitslosigkeit) daraus auch andere wirtschaftliche Vorteile ergeben, hängt vor allem davon ab, ob andere Nationen langfristig folgen werden und / oder ob die internationalen Preise für fossile Energieträger wieder erheblich ansteigen werden. Unter diesen Bedingungen kann sich daraus ein ‚Vorteil des ersten Zuges' (First Mover Advantage) ergeben:[69] Das Land, welches als Reaktion auf steigende Energiepreise als erstes neue, energiesparende Technologien entwickelt, wird später einen Wettbewerbsvorsprung haben, wenn die Energiepreise in den anderen Ländern auch steigen und wenn diese Länder dann die energiesparenden Technologien importieren müssen, die sie (noch) nicht selbst entwickelt haben.

Schließlich ist gar nicht sicher, ob ein nationaler Alleingang wirklich zu größeren wirtschaftlichen Einbußen führt, als z. B. eine innerhalb der Europäischen Union koordinierte Politik. Bei den Simulationen von *H. Welsch* und *F. Hoster* (1995) mit dem Modell des Energiewissenschaftlichen Instituts ergibt sich beim nationalen Alleingang eine geringere Einbuße beim deutschen Sozialprodukt als dann, wenn eine solche Politik gemeinsam von allen EU-Ländern durchgeführt würde. Der Grund liegt in der starken Abhängigkeit Deutschlands von der Konjunktur in den anderen europäischen Ländern. Während ein deutscher Alleingang praktisch keine Auswirkungen auf die wirtschaftliche Entwicklung in den anderen EU-Mitgliedsländern hat, ergibt sich bei einer europäisch koordinierten Politik in der gesamten Union ein Produktionsrückgang, der negative Auswirkungen auf die deutsche Exportnachfrage hat. Dieser Rückgang der Exporte wäre stärker als jener Rückgang, der sich aufgrund der Verteuerung der deutschen Exporte infolge einer nationalen Energiesteuer ergeben würde.

Faßt man alle Argumente zusammen, so spricht insbesondere wegen der Klimaproblematik nach wie vor vieles für eine international koordinierte Politik. Da ein Rückgang des nationalen Energieverbrauchs jedoch auch im Inland ökologische Verbesserungen mit sich brächte und da ein nationaler Alleingang ökonomisch so-

---

[68] Einen Überblick über verschiedene Schätzungen gibt *S. Barrett* (1994).

[69] Diese Idee wird vor allem von *M.E. Porter* (1990, 1991) vertreten. Siehe hierzu auch *M.E. Porter* und *C. van der Linde* (1995); für eine Kritik daran *K. Palmer, W.E. Oates* und *P.R. Portney* (1995).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gar vorteilhaft sein kann, ist ein solcher Alleingang politisch durchaus in Erwägung zu ziehen. Dabei ist insbesondere aus ökologischen Überlegungen heraus nach wie vor zu hoffen, daß dies nur vorübergehend ist, d. h., daß die anderen Länder der Europäischen Union, aber auch die Vereinigten Staaten und Japan, später nachziehen werden.

VI. Zur Frage der Steuerbasis

Wie oben ausgeführt wurde, liegt in den Modellen von *A.L Bovenberg* et. al. der Hauptgrund dafür, daß eine ökologische Steuerreform die Beschäftigung in aller Regel reduziert, darin, daß, wie die Theorie der optimalen Besteuerung uns sagt, die Besteuerung einer breiten Basis – ceteris paribus – zu geringeren Verzerrungen führt als die Verwendung einer schmalen Steuerbasis. Wenn die Umweltsteuer letztlich (ausschließlich) durch den Faktor Arbeit getragen wird, führt die Besteuerung der engen Basis Energie oder CO_2 zu größeren Verzerrungen und damit zu einem geringeren Realeinkommen als wenn man Arbeit direkt besteuert.

Hinter diesen Überlegungen steht, wie (fast) immer bei der Theorie optimaler Besteuerung, die (implizite) Annahme, daß sich Regierungen wie wohlwollende Diktatoren verhalten, die eine soziale Wohlfahrtsfunktion maximieren. Auch in bezug auf demokratisch gewählte Regierungen dürfte es kaum eine Annahme geben, die falscher ist. Politiker und damit auch Regierungen versuchen, wie alle übrigen Individuen auch, ihren eigenen (subjektiven, erwarteten) Nutzen zu maximieren unter Beachtung der von ihnen erkannten Restriktionen. Dies muß nicht notwendigerweise zu einer Leviathan-Regierung führen, aber sicherlich maximieren sie nicht die soziale Wohlfahrt, was immer man darunter auch verstehen mag. Eine ‚gute' Verfassung bzw. geeignete politische Institutionen können bewirken, daß sich die Politiker mehr oder weniger strikt an den Präferenzen der Bürgerinnen und Bürger orientieren; eine vollständige Übereinstimmung ist jedoch praktisch nicht möglich.

Dies berücksichtigend haben *G. Brennan* und *J.M. Buchanan* (1980) gezeigt, daß eine schmale Steuerbasis vorteilhafter sein kann als eine umfassende Steuerbasis. Die Möglichkeit der Substitution, welche die Zusatzlast hervorruft, ermöglichst es den Bürgern, auf die Politiker Druck auszuüben, damit diese eine Politik entsprechend ihren Wünschen verfolgen. Die zusätzliche Zusatzlast, die durch den Einsatz einer indirekten Steuer auf den Produktionsfaktor Arbeit mit einer engen Steuerbasis hervorgerufen wird, muß dann mit dem Wohlfahrtsgewinn verglichen werden, der für die Bürger dadurch entsteht, daß die Regierung sich stärker an ihren Präferenzen orientiert. Daher ist es theoretisch offen, ob eine enge Steuerbasis – ceteris paribus – zu einem Wohlfahrtsgewinn oder einem Wohlfahrtsverlust führt.

Man kann dieses Argument noch verschärfen. Aufgrund der Möglichkeit der Substitution erhalten wir einen ‚tax base erosion effect'.[70] Dieser Effekt wird oft

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

als Argument gegen eine Substitution von Steuer auf Arbeit durch Umweltsteuern ins Feld geführt, weil dann, wenn eine Umweltsteuer ökologisch erfolgreich ist, die Steuerbasis schrumpft.[71] Dies kann sicher dann zu einem Problem werden, wenn die Steuerbasis sehr eng ist und wenn Substitutionsmöglichkeiten leicht verfügbar sind. Ob dies zu einer Reduktion der Steuereinnahmen führt oder nicht, hängt jedoch von den langfristigen Preiselastizitäten ab. Für fossile Brennstoffe liegen die geschätzten Werte in der Regel zwischen – 0.3 und – 0.7, d. h. die Nachfrage nach fossilen Brennstoffen ist auch langfristig unelastisch,[72] und aufgrund fehlender Alternativen besteht zumindest für die relevante nähere Zukunft keine Gefahr, daß der Ertrag einer CO_2- oder Energiesteuer zurückgehen würde.[73] Aufgrund von Anpassungen mag ein Anstieg des Steuersatzes langfristig zu geringeren Einnahmen führen als kurzfristig, aber wir sind sicher (noch) nicht auf dem absteigenden Ast der Laffer-Kurve.

Bedeutender aber ist der dynamische Effekt, welcher sich aus der Einkommenselastizität ergibt. Während der letzten beiden Jahrzehnte hat eine weitgehende ‚Entkopplung' von Wirtschaftswachstum und Energieverbrauch stattgefunden: Wirtschaftswachstum führt heute zu einem unterproportionalen Anstieg des Energieverbrauchs. Dies gilt (mit Ausnahme der Treibstoffe) auch für die fossilen Brennstoffe.[74] Steigende Energiepreise während der siebziger und in der ersten Hälfte der achtziger Jahre mögen ein Grund dafür sein, da sie zu einer Erhöhung der Energieeffizienz geführt haben. Zum Teil hat sich dies aber auch durch den Wandel in Richtung Dienstleistungsgesellschaft ergeben. Dies bedeutet, daß die Einkommenselastitzität des Energieverbrauchs geringer ist als Eins. Betrachtet man daher nur die Einkommenselastizität, so würde Wirtschaftswachstum nur zu einem unterproportionalen Anstieg der Einnahmen aus einer Energie- oder CO_2-Steuer führen. Ohne eine Anpassung der Steuersätze würde der Anteil des Staates am Bruttosozialprodukt zurückgehen.

---

70 Siehe hierzu auch *L.H. Goulder* (1995).

71 Siehe z. B. *B. Moser, E. Scheidegger* und *M. Zürcher* (1993).

72 Siehe z. B. den Überblick über Schätzungen für die Schweiz in *S.P. Mauch* et al (1992), S. 166.

73 Siehe hierzu auch *B. Linscheidt* und *A. Truger*, Antwort an die Neinsager, DIE ZEIT Nr. 5 vom 27. Januar 1995, S. 32. – Ähnliches gilt auch für die Belastung des Abfalls mit Abgaben.

74 Das Verhältnis zwischen gesamtem Energieverbrauch und realem Bruttoinlandsprodukt sank in der Schweiz von 100 in 1973 auf 90.7 in 1994, das Verhältnis zwischen der Nachfrage nach fossilen Energieträgern und realem Bruttoinlandsprodukt von 100 auf 85.6. (Quelle der Daten: *Schweizerische Gesamtenergiestatistik* 1994, S. 46, 48, 55.) In der Bundesrepublik Deutschland liegen die entsprechenden Zahlen für das Jahr 1994 bei 68.9 für das Verhältnis zwischen gesamtem Energieverbrauch und realem Bruttoinlandsprodukt und bei 61.8 für das Verhältnis zwischen der Nachfrage nach fossilen Energieträgern und realem Bruttoinlandsprodukt. (Quelle der Daten: *Jahresgutachten 1995/96 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Bundestagsdrucksache 13/3016 vom 15. 11. 1995, S. 379, 464.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Will man jedoch die Emissionen von CO_2 (bzw. den Verbrauch fossiler Energieträger) in einer wachsenden Wirtschaft konstant halten, müssen die Steuersätze von Zeit zu Zeit angepaßt werden, auch wenn sie gegen die Inflation indexiert sind. Daher haben wir zwei Effekte: Aufgrund des steigenden Einkommens nimmt der Anteil des Staates ab, aufgrund der Änderungen des Steuersatzes nimmt er zu. Welcher dieser beiden Effekte dominiert, hängt von der relativen Größe der beiden Elastizitäten ab. Dieser Zusammenhang läßt sich am einfachsten aufzeigen, wenn man eine doppelt-logarithmische Energienachfragefunktion unterstellt, wobei x die Energienachfrage, p_0 der Nettopreis der Energie, τ der Steuersatz und y das Realeinkommen darstellt:

$$\ln x = \alpha + \eta_p \ln (p_0(1+\tau)) + \eta_y \ln y \,. \tag{1}$$

Dabei sind η_y und η_p die Einkommens- und Preiselastizitäten der Energienachfrage. Hält man die nachgefragte Menge (x) und den Nettopreis p_0 konstant, so ergibt sich folgende Beziehung zwischen den Wachstumsraten des Steuersatzes ($\hat{\tau}$) und des Realeinkommens ($\hat{y}$):

$$\hat{\tau} = -\frac{\eta_y}{\eta_p} \cdot \hat{y} \cdot \frac{1+\tau}{\tau} \,. \tag{2}$$

Solange der Steuersatz nicht zu hoch ist, wäre selbst dann, wenn die Einkommenselastizität betragsmäßig erheblich geringer wäre als die Preiselastizität, die relative Steigerung des Steuersatzes immer noch größer als die Wachstumsrate des Sozialprodukts, da – bei niedrigen Steuersätzen – für den multiplikativen Faktor folgendes gilt: $(1+\tau)/\tau >> 1$. Für $\tau = 0.5$ gilt z. B., daß $(1+\tau)/\tau = 3$. Solange die Einkommenselastizität (absolut betrachtet) größer ist als die Preiselastizität, führt Wirtschaftswachstum mit konstanten CO_2-Emissionen (bzw. einem konstanten Verbrauch an fossilen Energieträgern) immer zu einem Anwachsen der Steuereinnahmen im Verhältnis zum Bruttosozialprodukts.

Letztlich handelt es sich hier um eine empirische Frage. Für die Kraftstoffnachfrage in der Bundesrepublik Deutschland wurde z. B. von G. *Kirchgässner* (1990) eine langfristige Einkommenselastizität von 1.06 und eine langfristige Eigenpreiselastizität von - 0.55 geschätzt. Berücksichtigt man die heutige Situation, in welcher die Mineralölsteuer etwa 76.3 Prozent des Bruttopreises ausmacht, so ergibt sich für das Verhältnis zwischen der Wachstumsrate des Mineralölsteuersatzes und jener des Einkommens ein Wert von 2.53.[75] Das Steueraufkommen würde somit deutlich schneller wachsen als das Volkseinkommen. Da beim leichten Heizöl der heutige Anteil der Steuern am Preis sehr viel geringer ist als beim Benzin, würde dies dort auch noch gelten, wenn die Preiselastizität (betragsmäßig) deutlich höher

[75] Hier wurden Durchschnittswerte für das Jahr 1995 zugrunde gelegt. Quelle der Daten: OECD, *Energy Prices and Taxes*, 1 / 1996, S. 115.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

und die Einkommenselastizität sehr viel niedriger wäre.[76] Vorerst ist daher nicht zu befürchten, daß dann, wenn man den Energieverbrauch konstant halten will, das Aufkommen aus einer Energie- und / oder CO_2-Steuer als Anteil am Sozialprodukt sinken würde.[77]

Vom politisch-ökonomischen Standpunkt ist dabei jedoch wichtig, daß dieses Anwachsen nicht automatisch erfolgt, sondern daß, weil die Steuer*sätze* geändert werden müssen, das Parlament (und in der Schweiz jeweils auch das Volk) gefragt werden muß, ob sie diese höheren Steuersätze akzeptieren. Dies ist das genaue Gegenteil von progressiven Einkommensteuern, wo Wirtschaftswachstum dazu führt, daß der Anteil des Staates über die Zeit hinweg wächst, ohne daß hierzu eine Änderung der gesetzlichen Grundlage notwendig wäre. Daher gibt eine Substitution von Steuern auf Arbeit durch Umweltsteuern den Bürgern mehr Macht gegenüber der Regierung, wodurch letztere gezwungen wird, sich mehr an den Interessen der Bürger zu orientieren.[78] Dies gilt besonders in direkten Demokratien wie der Schweiz, aber, wie die Beispiele der Vereinigten Staaten und der Bundesrepublik Deutschland zeigen, auch in repräsentativen Demokratien.[79] Daher ist ein Wohlfahrtsgewinn zu erwarten, der aufgrund des Rückgangs der gesamten Steuerbelastung langfristig sogar zu einer geringeren rein ökonomischen Zusatzlast führen kann. In dieser Hinsicht sind Umweltsteuern einer Besteuerung des Faktors Arbeit klar vorzuziehen.

VII. Verteilungswirkungen und politische Durchsetzbarkeit

Nimmt man alle Argumente zusammen, so neigt sich die Schale zugunsten einer ökologischen Steuerreform. Ein geringer, aber positiver Einfluß auf die Beschäftigung ist zu erwarten, die negativen Auswirkungen auf die energieintensiv produzierenden Sektoren können, worauf hier nicht eingegangen wurde, durch ‚flankierende Maßnahmen' gemildert werden, die Ergiebigkeit dieser Steuern zur Finanzierung von Staatsaufgaben wäre gesichert, und die politischen Kontrollmöglichkeiten durch die Bürgerinnen und Bürger würden erhöht. Die Frage ist freilich, ob eine solche Reform auch politisch durchsetzbar ist: wird sie die Unterstützung der Politiker sowie der Mehrheit der Bevölkerung finden? Letzteres ist zumindest in der direkten Demokratie der Schweiz von entscheidender Bedeutung, da eine solche Umgestaltung nicht ohne die explizite Zustimmung der Stimmbürger in Kraft treten kann. Es sollte aber auch in den repräsentativen Demokratien der Bundesrepublik Deutschland und Österreichs die entscheidende Frage sein.

---

[76] Hier gilt für das Jahr 1995: $(1 + \tau)/\tau = 3.05$.

[77] Dies impliziert, daß die Preise von und damit auch die Einnahmen aus entsprechenden Zertifikaten ebenfalls überproportional steigen würden.

[78] Für eine ausführlichere Diskussion dieses Punktes siehe *G. Kirchgässner* (1994).

[79] Für einen Vergleich von direkten mit repräsentativen Demokratien siehe z. B. *W.W. Pommerehne* (1990).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Zwei Bedingungen scheinen notwendig zu sein, damit eine solche Reform die Unterstützung der Bevölkerung gewinnt. Zum einen müssen die Bürgerinnen und Bürger davon überzeugt sein, daß die zusätzlichen Steuereinnahmen vollständig zurückerstattet werden oder daß die zusätzlichen Einnahmen zumindest verhindern, daß andere Steuern (wie z. B. die Mehrwertsteuer) erhöht werden müssen. Zweitens muß die Rückverteilung in einer fairen, sozial-verträglichen Weise geschehen. Während bisher immer unterstellt wurde, daß die erste Bedingung erfüllt ist, wurde die zweite nicht thematisiert. Ihre Erfüllung ist jedoch mindestens genauso wichtig, um eine Mehrheit der Stimmbürger zu überzeugen.

Eine offensichtliche Lösung wäre eine Rückerstattung pro Kopf in Form eines Ökobonus, wie sie z. B. vom Schweizerischen Bundesrat vorgeschlagen wurde. Wie oben gezeigt wurde, wäre dies jedoch ineffizient, und es würde, was wesentlich wichtiger ist, die Beschäftigung reduzieren. Daher kann eine Lösung nur darin liegen, daß andere, verzerrende Steuern reduziert werden. Dies können Steuern auf Kapital wie auf Arbeit sein.

In der öffentlichen Diskussion über die ökologische Steuerreform hat es sich gerade in Deutschland eingebürgert, das Steueraufkommen nach denjenigen zu klassifizieren, die die Steuer formal zahlen, und nicht nach denjenigen, welche sie letztlich tragen. So unterscheidet man im Rahmen der sog. ‚Gruppenäquivalenz' zwischen jenen Steuern, welche die Unternehmen aufbringen und jenen, welche die Konsumenten zahlen. So gilt fast als unumstritten, daß das Aufkommen, welches von den Unternehmen stammt, auch an diese zurückgegeben werden soll, während jenes, welches von den Konsumenten stammt, auch diesen wieder zugute kommen sollte. So naiv und problematisch diese Unterscheidung aus ökonomischer Perspektive auch ist, bei der Frage nach der politischen Durchsetzbarkeit einer ökologischen Steuerreform wird man an ihr nicht vorbeikommen.

Das von den Unternehmen stammende Steueraufkommen, welches in der Bundesrepublik Deutschland nach den Schätzungen des DIW etwa 70 Prozent des gesamten Aufkommens ausmachen würde, kann man zur Reduktion der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung verwenden, aber man könnte es auch zum Abbau von Unternehmenssteuern einsetzen. Beides erscheint zur Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit sinnvoll und wird ja auch in anderem Zusammenhang gefordert. Auf die dabei auftauchenden Detailprobleme soll hier nicht näher eingegangen werden.

Wichtiger ist hier die Frage, was mit jenem Steueraufkommen geschehen soll, welches von den Konsumenten stammt. Man könnte es zur Reduktion der Lohn- bzw. Einkommensteuer einsetzen. Dann aber hätte man das Problem, daß man eine progressive Steuer durch eine regressive Steuer ersetzt.[80] Es dürfte schwierig sein, eine Mehrheit der Wählerschaft davon zu überzeugen, daß dies sinnvoll ist. Eine

[80] Zur regressiven Wirkung einer CO_2-Steuer, die bei Betrachtung des Lebenszyklus geringer ist, als üblicherweise angenommen wird, siehe *J.M. Poterba* (1991) sowie den Hinweis auf weitere Arbeiten bei *J.M. Poterba* (1993), S. 56.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Alternative dazu wäre die Reduktion der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung in der Bundesrepublik Deutschland bzw. zur Alters- und Hinterbliebenenversicherung (AHV) in der Schweiz.[81] Diese sind proportional zum Arbeitseinkommen, so daß es scheinen könnte, als ob hier eine proportionale durch eine regressive Steuer ersetzt würde. Solches dürfte politisch wiederum nicht durchsetzbar sein. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, daß diese Belastungen des Arbeitseinkommens regressiv wirken. Dies gilt aus zwei Gründen: Zum einen wird das Kapitaleinkommen davon nicht erfaßt; der Anteil des Kapitaleinkommens steigt jedoch mit steigendem Einkommen. Zweitens gibt es in Deutschland eine Obergrenze, und in der Schweiz sind die Beiträge voll abzugsfähig vom zu versteuernden Einkommen. Beides bewirkt, daß der Anteil dieser Beiträge (in Deutschland erst oberhalb einer Grenze) am Bruttoeinkommen mit steigendem Einkommen sinkt. Es geht daher um die Ersetzung einer regressiven Steuer durch eine andere regressive Steuer. Welche davon stärker regressiv wirkt, ist zunächst offen.

Um die verteilungspolitischen Konsequenzen näher zu beleuchten, ist es sinnvoll, drei Gruppen von Einkommensempfängern zu unterscheiden: die Arbeitnehmer, die Kapitaleinkommensbezieher sowie die Transferempfänger (Rentner).[82] Würde das gesamte Aufkommen zur Senkung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung verwendet, würden die Arbeitnehmer (als Gruppe) gewinnen und die Rentner verlieren. Soweit die Renten jedoch entsprechend dem Lebenshaltungskosten indexiert werden, bleibt das Realeinkommen der Rentner konstant.

Ist das Kapital international mobil, so wird gewöhnlich angenommen, es sei unmöglich, auch nur einen Teil der Steuerlast auf das Kapital zu überwälzen. Soweit die Kapitaleinkommensbezieher jedoch im Lande leben, tragen sie einen Teil der Last einer CO_2- oder Energiesteuer über ihren Konsum. Dies bedeutet, daß, selbst wenn die Position der Rentner konstant bleibt, die Substitution der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung durch CO_2- oder Energiesteuern einen Teil der Steuerlast von Arbeit auf Kapital verlagert. Da der Anteil des Kapitaleinkommens mit dem gesamten Einkommen steigt, haben wir hier einen egalisierenden Effekt auf die Einkommensverteilung nach Steuern. Obwohl es unmöglich ist, daß sich nach einer solchen Steuerreform jeder in der gleichen Position befindet wie zuvor, sollte es dennoch möglich sein, eine Energie- oder CO_2-Steuer so auszugestalten, daß sich die Einkommenssituation einer Mehrheit von Bürgern zumindest nicht verschlechtert, hoffentlich sogar verbessert. Insofern ist eine solche Steuerreform nicht nur ökologisch wünschenswert, sie bringt in einer Situation der Unterbeschäftigung auch ökonomische Vorteile mit sich, und sie kann so ausgestaltet werden, daß sie politisch, und das heißt in einer Demokratie von einer Mehrheit von Stimmbürgern, akzeptierbar ist.

---

[81] Letzteres wird in *G. Kirchgässner* und *M. Savioz* (1995) diskutiert.

[82] Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Verteilungswirkung zwischen den Generationen. *A.L. Bovenberg* und *B.J. Heijdra* (1996) zeigen, daß eine ökologische Steuerreform die heutige Generation belastet und die zukünftigen Generationen entlastet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

VIII. Thesenartige Zusammenfassung

Die wichtigsten Ergebnisse lassen sich in fünf Thesen zusammenfassen:

1. Eine ökologische Steuerreform hat nur dann eine Chance und ist gleichzeitig auch sinnvoll, wenn sie zum einen ökologisch wirksam und ökonomisch effizient, zum anderen aber auch politisch akzeptabel ist. Damit sie dies ist, muß sie vier Bedingungen erfüllen: (i) Die Steuerreform muß aufkommensneutral sein, (ii) die Arbeitslosigkeit darf dadurch zumindest langfristig nicht ansteigen, (iii) das Steueraufkommen muß unter der Bevölkerung ‚fair' zurückverteilt werden, und (iv) die neue Steuer muß eine zuverlässige Finanzierung von Staatsaufgaben ermöglichen.

2. Einen Beitrag zur Klimaproblematik könnte eine ökologische Steuerreform nur dann leisten, wenn sie im Rahmen einer international koordinierten Politik zur Reduktion der CO_2-Emissionen durchgeführt würde. Da ein Großteil unserer heutigen Umweltprobleme jedoch mit dem Verbrauch fossiler Energieträger eng verknüpft ist, wäre eine solche Steuerreform schon dann ökologisch sinnvoll, wenn sie zu einer Verringerung des Verbrauchs fossiler Energieträger in der Bundesrepublik Deutschland bzw. der Schweiz oder Österreich beitragen würde, selbst wenn andere Staaten nicht folgten. Dies wäre die *erste Dividende* einer solchen Reform. Insofern wäre auch eine Vorreiterrolle ökologisch vertretbar. Ökonomisch vertretbar ist eine Vorreiterrolle vor allem dann, wenn man davon ausgeht, daß andere Staaten später folgen werden und / oder daß die internationalen Energiepreise in Zukunft deutlich steigen werden. Dann nämlich können sich daraus, daß im Inland Anreize zur Entwicklung Energie- bzw. CO_2-sparender Technologien gesetzt wurden, Wettbewerbsvorteile gegenüber jenen Ländern ergeben, welche solche Technologien (noch) nicht entwickelt haben.

3. Die Wirkung auf die Beschäftigung wird – nach dem gegenwärtigen Stand der wissenschaftlichen Forschung – von politischen Gegnern wie Befürwortern einer ökologischen Steuerreform weit überschätzt. Weder kann damit das heutige Arbeitslosigkeitsproblem gelöst werden, noch ist davon ein wirtschaftlicher Zusammenbruch zu erwarten. Dennoch kann folgendes als gesichert gelten: Wird das Steueraufkommen pro Kopf zurückverteilt, so ergibt sich eine (geringe) Beschäftigungseinbuße. Eine Verringerung der Arbeitslosigkeit kann nur dann erwartet werden, wenn die Erträge dazu verwendet werden, andere, verzerrende Steuern abzubauen. Dies können Lohnnebenkosten, aber auch Unternehmenssteuern sein. Die bisher vorliegenden Simulationsstudien zeigen, daß bei einer Substitution von Lohnnebenkosten durch Umweltsteuern bescheidene, aber positive Beschäftigungswirkungen zu erzielen wären. Insofern ist auch eine bescheidene *zweite Dividende* einer solchen Reform zu erwarten.

4. Die Verwendung einer schmalen Steuerbasis wie Energie anstelle einer breiteren Steuerbasis wie Arbeit mag zwar aus rein ökonomischen Überlegungen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nicht effizient sein, sie hat aber aus politisch-ökonomischen Erwägungen heraus Vorteile: die Substitutionsmöglichkeiten der Bürger zwingen die Politiker, sich stärker an deren Interessen zu orientieren. Werden der Verbrauch fossiler Energieträger und / oder die Emissionen von CO_2 als Steuerbasis gewählt, so ist diese Steuerbasis immerhin so breit und so ergiebig, daß sie eine zuverlässige Finanzierung von Staatsaufgaben ermöglicht. Um den Verbrauch bzw. die Emissionen konstant zu halten, müssen die Steuersätze ständig steigen. Dies aber geschieht nicht implizit wie bei der Einkommenssteuer aufgrund der eingebauten Progression, sondern explizit. Es ist damit deutlich sichtbar und für die Bürger besser kontrollierbar. Dies gilt insbesondere in der direkten Demokratie, wo die Bürger solchen Steuersatzänderungen zustimmen müssen. Aus dieser verbesserten Kontrollierbarkeit der Regierung durch die Bürger ergibt sich die *dritte Dividende* einer ökologischen Steuerreform.

4. Wird das Steueraufkommen zur Verringerung der Lohnnebenkosten, insbesondere der Beiträge zur Sozialversicherung verwendet, so ist es auch möglich, eine ökologische Steuerreform ‚sozial ausgewogen' zu gestalten. Zwar wirkt eine Energie- und / oder CO_2-Steuer regressiv, aber die Wirkung der Beiträge zur Sozialversicherung ist ebenfalls regressiv. Insofern wird hier eine regressive durch eine andere regressive Steuer ersetzt. Ist das Einkommen der Transferempfänger (Rentner) an die allgemeine Preisentwicklung gekoppelt, so wird deren reale Position von einer solchen Reform nicht berührt. Die Bezieher von Kapitaleinkommen aber tragen, soweit sie im Inland wohnen, über ihren Konsum ebenfalls einen Teil der Last der Umweltsteuer. Bei einer Substitution von Beiträgen zur Sozialversicherung durch Umweltsteuern ergibt sich daher eine partielle Verlagerung der Steuerlast vom Faktor Arbeit auf den Faktor Kapital. Daher sollte es möglich sein, eine ökologische Steuerreform so auszugestalten, daß eine Mehrheit der Stimmbürger von einer solchen Steuerreform nicht negativ betroffen wird. Dann aber hat eine solche Reform in einer Demokratie auch eine politische Chance.

Faßt man dies alles zusammen, so ergibt sich, daß eine ökologische Steuerreform keine Utopie bleiben muß. Sie ist zwar kein wirtschafts- und umweltpolitisches Allheilmittel, aber sie kann eine echte Ergänzung zu anderen Steuerreformbemühungen darstellen. Von einer solchen Reform sind nicht nur umweltpolitische Verbesserungen zu erwarten, sie ist auch aus finanzwissenschaftlicher Perspektive durchführbar und sie könnte einen, wenn auch bescheidenen Beitrag zur Verringerung der Arbeitslosigkeit leisten. Insofern stellt sie eine realistische Alternative dar, die bei der zukünftigen Ausgestaltung des (deutschen) Steuersystems Berücksichtigung finden sollte. Auch wenn (wie üblich) weitere wissenschaftliche Forschung über ihre Auswirkungen sinnvoll und wünschbar ist, wäre es an der Zeit, daß man sich in der Politik ernsthaft – und nicht nur rhetorisch – mit den entsprechenden Vorschlägen befaßt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Literatur

Bach, R. (1995): Die Ökonomie der Ökologie: Unternehmer haben ein egoistisches Interesse an einer ökologischen Steuerreform, in: O. Hohmeyer (1995), S. 97 - 108.

Barker, T./*Gardiner,* B. (1996): Employment, Wage Formation, and Pricing in the European Union: Empirical Modelling of Environmental Tax Reform, in: C. Carraro / D. Siniscalo (1996), S. 229 - 272.

Barrett, S. (1994): Climate Change Policy and International Trade, mimeo, London Business School 1994.

Baumol, W.J. (1972): On Taxation and the Control of Externalities, American Economic Review 62 (1972): S. 307 - 322.

Baumol, W.J./*Oates,* W.E. (1971): The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, Scandinavian Journal of Economics 73 (1971): S. 42 - 54.

– (1979): Economics, Environmental Policy, and the Quality of Life, Prentice Hall, Englewood Cliffs 1979.

Bayar, A.H. (1996): A Carbon / Energy Tax to Reduce Pollution and Unemployment in Europe: A General Equilibrium Analysis, Paper presented at the Econometric Society European Meeting, Istanbul, 25. – 29. August 1996.

Benkert, W./*Bunde,* J. / *Hansjürgens,* B. (1990): Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, Ökologische und finanzpolitische Bedingungen für neue Umweltabgaben, Metropolis, Marburg 1990.

Binswanger, H.Ch./*Frisch,* H./*Nutzinger,* H.G. u.a. (1983): Arbeit ohne Umweltzerstörung, Fischer, Frankfurt, 2. Auflage 1988.

Böhringer, Ch./*Rutherford,* Th.F. (1994): Carbon Taxes With Exemptions in an Open Economy: A General Equilibrium Analysis of the German Tax Initiative, mimeo, Institut für Energiewirtschaft und Rationelle Energieanwendung, Universität Stuttgart, April 1994.

Bovenberg, A.L. (1994): Environmental Policy, Distortionary Labor Taxation, and Employment: Pollution Taxes and the Double Dividend, mimeo, Center for Economic Research, Tilburg, Oktober 1994.

– (1995): Environmental Taxation and Employment, De Economist 143 (1995): S. 111 - 140.

Bovenberg, A.L. / *Cnossen,* S. (eds.) (1996): Public Economics and the Environment in an Imperfect World, Kluwer Academic Publishers, Boston / Dordrecht / London 1996.

Bovenberg, A.L. / *Hejdra,* B.J. (1996): Environmental Tax Policy and Intergenerational Distribution, Erasmus University Rotterdam, Research Memorandum 9605, 1996.

Bovenberg, A.L./*de Mooij,* R.A. (1993): Do Environmental Taxes Yield a Double Dividend?, Research Center for Economic Policy, Erasmus University Rotterdam, Research Memorandum 9302, Januar 1993.

– (1994): Environmental Levies and Distortionary Taxation, American Economic Review 84 (1994): S. 1085 - 1089.

– (1994a): Environmental Taxes and Labor Market Distortions, European Journal of Political Economy 10 (1994): S. 655 - 683.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1995): Environmental Tax Reform and Endogenous Growth, mimeo, Center for Economic Research, Tilburg 1995.

– (1996): Environmental Taxation and the Double-Dividend: The Role of Factor Substitution and Capital Mobility, in: C. Carraro / D. Siniscalo (1996): S. 3 - 52.

Bovenberg, A.L. */ van der Ploeg,* F. (1994): Environmental Policy, Public Finance and the Labor Market in a Second-Best World, Journal of Public Economics 55 (1994): S. 349 - 390.

– (1994a): Tax Reform, Structural Unemployment and the Environment, mimeo, Center for Economic Research, Tilburg, September 1994.

– (1996): Optimal Taxation, Public Goods and Environmental Policy with Involuntary Unemployment, Journal of Public Economics 62 (1996): S. 59 - 83.

Brennan, G. */ Buchanan,* J.M. (1980): The Power to Tax, Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge University Press, Cambridge (Mass.) 1980; deutsche Übersetzung: Besteuerung und Staatsgewalt: Analytische Grundlagen einer Finanzverfassung, Steuer- und Wirtschaftsverlag, Hamburg 1988.

Brunello, G. (1996): Labour Market Institutions and the Double Dividend Hypothesis, in: C. Carraro / D. Siniscalo (1996): S. 139 - 170.

den Butter, F.A.G. */ Dellink,* R.B. */ Hofkes,* M.W. (1996): Energy Levies and Endogenous Technology in an Empirical Simulation Model for the Netherlands, in: A.L. Bovenberg / S. Cnossen (1996): S. 315 - 335.

Canard, N.F. (1801): Principes d'économie politique, Chez F. Boisson, Paris 1801; deutsche Übersetzung: Grundsätze der politischen Ökonomie, Augsburg 1824.

Capros, P. et. al. (1996): Double Dividend Analysis: First results of a General Equilibrium Model (GEM-E3)* linking the EU-12 Countries, in: C. Carraro / D. Siniscalo (1996): S. 193 - 227.

Carraro, C. */ Galeotti,* M. (1995): Environmental Fiscal Reform in a Federal Europe, Paper presented at the International Symposium on „Economic Aspects of Environmental Policy Making in a Federal System", Leuven, 14. - 16. Juni 1995.

Carraro, C. */ Siniscalo,* D. (1996) (eds.): Environmental Fiscal Reform and Unemployment, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht / Boston / London 1996.

Carraro, C. */ Soubeyran,* A. (1996): Environmental Taxation and Employment in a Multi-Sector General Equilibrium Model, in: C. Carraro / D. Siniscalo (1996): S. 73 - 92.

Caves, R.E. */ Frankel,* J.A. */ Jones,* R.W. (1993): World Trade and Payment: An Introduction, Harper Collins, New York, 6. Auflage 1993.

Conrad, K. */ Schröder,* M. (1991): An Evaluation of Taxes on Air Pollutant Emissions: An Applied General Equilibrium Approach, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 127 (1991): S. 199 - 224.

– (1991a): The Control of CO_2-Emissions and Its Economic Impact: A AGE Model for a German State, Environmental and Resource Economics 1 (1991): S. 289 - 312.

– (1993): Choosing Environmental Policy Instruments Using General Equilibrium Models, Journal of Policy Modeling 15 (1993): S. 521 - 543.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Conrad, K. / *Wang,* J. (1993): Quantitative Umweltpolitik: Gesamtwirtschaftliche Auswirkungen einer CO_2-Besteuerung in Deutschland (West): Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 212 (1993): S. 309 - 324.

Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) (ed.) (1994): Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform, Duncker und Humblot, Berlin 1994.

Eidgenössisches Departement des Innern (1994): CO_2-Abgabe auf fossilen Energieträgern, Erläuternder Bericht, Bern, 23. März 1994.

– (1995): Bericht zur heutigen Ausgestaltung und Weiterentwicklung des schweizerischen 3-Säulenkonzept der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, Bern, 25. Oktober 1995.

Ekins, P. (1995): Rethinking the Costs Related to Global Warming: A Survey of the Issues, Environmental and Resource Economics 6 (1995): S. 231 - 277.

Endres, A. (1995): Die externen Kosten der Energiewirtschaft: Methodologische Probleme ihrer monetären Bewertung, Zeitschrift für Energiewirtschaft 19 (1995): S. 305 - 313.

Ewringmann, D. (1994): Ökologische Steuerreform?, Bemerkungen zum gleichnamigen Buch von Ernst Ulrich v. Weizsäcker u. a. sowie zur Notwendigkeit eines Forschungsprogramms, Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht 17 (1994): S. 43 - 56.

Felder, St. / *Niewkoop,* R. v. (1995): Revenue Recycling of a CO_2-Tax: Results from a General Equilibrium Model for Switzerland, mimeo, University of Zürich, 1995.

Felder, St. / *Schleiniger,* R. (1995): Domestic Environmental Policy and International Factor Mobility: A General Equilibrium Analysis, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 131 (1995): S. 547 - 558.

Feldstein, M. / *Bacchetta,* P. (1991): National Saving and International Investment, in: B.D. Bernheim / J.B. Shoven (eds.): National Savings and Economic Performance, The University of Chicago Press, Chicago und London 1991, S. 201 - 220.

Frankfurter Institut (ed.): Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt, Bad Homburg 1996.

Frey, B.S. (1972): Umweltökonomie, Vandenhoeck und Ruprecht, Göttingen, 3. Auflage 1992.

Frey, R.L. / *Isenmann,* Th. (1991): Energie und Verkehr, in: R.L. Frey / E. Stahelin-Witt / H. Blöchliger (eds.): Mit Ökonomie zur Ökologie: Analyse und Lösungen des Umweltproblems aus ökonomischer Sicht, Helbing & Lichtenhahn, Basel und Frankfurt, 2. Auflage 1993, S. 233 - 254.

Gahlen, B. / *Hesse,* H. / *Ramser,* H.J. (1996): Arbeitslosigkeit und Möglichkeiten ihrer Überwindung, Mohr (Siebeck): Tübingen 1996.

Goulder, L.H. (1995): Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide, International Tax and Public Finance 2 (1995): S. 157 - 183; abgedruckt in: A.L. Bovenberg / S. Cnossen (1995): S. 277 - 313.

Gretschmann, K. / *Voelzekow,* H. (1986): Öko-soziale Steuerreform: Ein Ausweg aus der Beschäftigungs- und Umweltkrise?, Wirtschaftsdienst 66 (1986): S. 560 - 565.

Hausman, J.A. (1985): Taxes and Labor Supply, in: A.J. Auerbach / M. Feldstein (eds.): Handbook of Public Economics, Vol. I, North-Holland, Amsterdam 1985, S. 213 - 263.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Heck, V./*Schiffer,* H.-E. (1995): Neue Energie-/Ökosteuern als Patentrezept für den Standort Deutschland?, Wirtschaftsdienst 75 (1995): S. 618 - 627.

Hennike, P./*Becker,* R. (1995): Ist Anpassen billiger als Vermeiden? Anmerkungen zur Aussagefähigkeit globaler Kosten/Nutzen-Analysen von Klimaänderungen, Zeitschrift für Energiewirtschaft 19 (1995): S. 143 - 156.

Hettich, F./*Killinger,* S./*Winkler,* P. (1996): Die ökologische Steuerreform auf dem Prüfstand: Zur Kritik am Gutachten des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich ‚Internationalisierung der Wirtschaft', Diskussionsbeitrag Serie II, Nr. 311, Juli 1996.

Hohmeyer, O. (ed.): Ökologische Steuerreform, Nomos, Baden-Baden 1995.

Huckestein, B. (1993): Umweltabgaben: Anwendungsbedingungen einer ökologischen Allzweckwaffe, Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht 16 (1993): S. 343 - 368.

Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) (1996): Zweiter umfassender IPCC-Bericht: Zusammenfassungen für politische Entscheidungsträger und Synthesebericht, Proclim, Bern, Juni 1996.

Jaeger, W.K. (1995): The Welfare Cost of a Global Carbon Tax When Tax Revenues are Recycled, Resource and Energy Economics 17 (1995): S. 47 - 67.

Jensen, J. (1994): Carbon Taxes and the Double Dividend in a Small Economy: A Theoretical and Applied Analysis, mimeo, University of Colorado at Boulder, 1994.

Jochimsen, M./*Kirchgässner,* G. et al. (1995): Die Schweiz als Vorreiter bei internationalen Umweltproblemen: Chancen und Risiken, in: M. Jochimsen/G. Kirchgässner (eds.): Schweizerische Umweltpolitik im internationalen Kontext, Birkhäuser, Basel 1995, S. 173 - 188.

Jorgenson, D.W./*Hudson,* E.A. (1974): Economic Analysis of Alternative Energy Growth Patterns, in: S.D. Freeman et al., A Time to Choose, Ballinger, Cambridge (MA) 1974, S. 493 - 511.

Jorgenson, D.W./*Wilcoxon,* P.J. (1992): Reducing US Carbon Dioxide Emissions: The Cost of Different Goals, in: J.R. Moroney (ed.): Advances in the Economics of Energy Resources, Band 7, JAI Press, Greenwich (CT) 1992, S. 125 - 158.

– (1993): Energy, the Environment, and Economic Growth, in: A.V. Kneese/J.L. Sweeney (eds.): Handbook of Natural Resource and Energy Economics, Band e, North-Holland, Amsterdam 1993, S. 1267 - 1349.

Karadeloglu, P. (1992): Energy Tax versus Carbon Tax: A Quantitative Macroeconomic Analysis with the Hermes/Midas Models, European Economy, Special Edition 1: The Economics of Limiting CO_2-Emissions, Brüssel 1992, S. 153 - 184.

Kirchgässner, G. (1986): Economic Conditions and the Popularity of West German Parties: A Survey, European Journal of Political Research 14 (1986): S. 421 - 439.

– (1990): Erhöhung der Mineralölsteuern als umweltpolitische Maßnahme?, Bemerkungen aus ökonomischer Perspektive zu den entsprechenden Vorschlägen der SPD-Arbeitsgruppe, Zeitschrift für Energiewirtschaft 14 (1990): S. 58 - 76.

– (1993): Akzeptieren die Bürger Steuererhöhungen? Einige Bemerkungen im Zusammenhang mit der Erhöhung des Treibstoffzolls, Aussenwirtschaft 48 (1993): S. 153 - 174.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

– (1994): Constitutional Economics and Its Relevance for the Evolution of Rules, *Kyklos* 47 (1994): S. 321 - 339.

– (1997): Environmental Policy in Switzerland: Methods, Results, Problems, and Challenges, erscheint in: P. Baccheta / W. Wasserfallen (eds.): Economic Policy in Switzerland, Macmillan, Basingstoke 1977.

Kirchgässner, G. */Savioz,* M. (1995): Einheitsrente und Finanzierung über eine Energiesteuer; Mögliche Wege zur Reform der AHV, Aussenwirtschaft 50 (1995): S. 519 - 542.

Koch, C. (1996): Green Tax Reform in a Small Open Economy: From Theory to Practice, Vortrag am Kongreß des International Institute of Public Finance, Tel Aviv, 26. – 29. August 1996.

Kohlhaas, M. */Welsch,* H. (1995): Modelle einer aufkommensneutralen Energiepreiserhöhung und ihre wirtschaftlichen Auswirkungen, Zeitschrift für Energiewirtschaft 19 (1995): S. 47 - 58, S. 121 - 142.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften (1992): Die Klimaherausforderung: Ökonomische Aspekte der Gemeinschaftsstrategie zur begrenzung der CO_2-Emissionen, Europäische Wirtschaft; 51, Brüssel, Mai 1992.

Köppl, A. et al. (1995): Makroökonomische und sektorale Auswirkungen einer umweltorientierten Energiebesteuerung in Österreich, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien 1995; Kurzfassung in: Wirtschaftspolitische Blätter 42 (1995): S. 360 - 372.

Koschel, H. */Weinreich,* S. (1995): Ökologische Steuerreform auf dem Prüfstand: Ist die Zeit reif zum Handeln?, In: O. Hohmeyer (1995): S. 9 - 38.

Koskela, E. */Schöb,* R. (1996): Alleviating Unemployment: The Case for Green Tax Reforms, Center for Economic Studies, Universität München, Arbeitspapier Nr. 106, April 1996.

Krawinkel, H. */Mez,* L. (1995): Energiepolitik in Dänemark: Erfahrungen mit REN- und REG-Strategien in Dänemark unter besonderer Berücksichtigung des Programms ‚Energie 2000', Zeitschrift für Energiewirtschaft 19 (1995): S. 59 - 73.

Lighthart, J.E. */van der Ploeg,* F. (1996): Optimal Government Policy, the Environment, Employment, and Tax Shifting, in: C. Carraro / D. Siniscalo (1996): S. 93 - 120.

Mauch, S.P. et al. (1992): Ökologische Steuerreform, Rüegger, Zürich 1992.

– (1995): Ökologische Steuerreform: Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung und Umwelt, Forum Marktwirtschaft und Umwelt, Zürich 1995.

Mauch, S.P. et al. (1995a): Ökologisch-ökonomische Fiskalreform: Mehr Beschäftigung und weniger Umweltzerstörung, Die Volkswirtschaft 68, Heft 6 / 1995, S. 25 - 32.

Meadows, D.L. et al. (1972): The Limits to Growth: A Report for the Club of Rome's Project of Mankind, Universe Books, New York 1972; deutsche Übersetzung: Die Grenzen des Wachstums: Bericht des Club of Rome zur Lage der Menschheit, Deutsche Verlagsanstalt, Stuttgart 1972.

Meier, R. */Walter,* F. (1991): Umweltabgaben für die Schweiz, Rüegger, Zürich 1991.

Meyer, B. */Ewerhart,* G. (1996): Modelling Towards Eco Domestic Product, Institut für empirische Wirtschaftsforschung der Universität Osnabrück, Arbeitspapier Nr. 48, April 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Meyer zu Himmern, A. (1997): Strukturelle Auswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen zur Bekämpfung des Treibhauseffekts, Verlag GCN, Winterthur 1997.

Meyer zu Himmern, A./*Kirchgässner,* G. (1995): Umweltschutz und internationale Wettbewerbsfähigkeit, in: M. Jochimsen/G. Kirchgässner (eds.): Schweizerische Umweltpolitik im internationalen Kontext, Birkhäuser, Basel 1995, S. 43 - 76.

Mez, L. (1995): Erfahrungen mit der ökologischen Steuerreform in Dänemark, in: O. Hohmeyer (1995): S. 109 - 128.

Moser, B./*Scheidegger,* E./*Zürcher,* M. (1993): Ökologisierung des Steuersystems, Gesellschaft zur Förderung der schweizerischen Wirtschaft, WF-Studie 2, Zürich 1993.

Nannestadt, S./*Paldam,* M. (1994): The VP-Function: A Survey of the Literature on Vote and Popularity Functions After 25 Years, Public Choice 79 (1994): S. 213 - 245.

Nielsen, S.B./*Pedersen,* L.H./*Sørensen* P.B. (1995): Environmental Policy, Unemployment, and Endogenous Growth, International Tax and Public Finance 2 (1995): S. 185 - 205.

Nordhaus, W.D. (1991): The Cost of Slowing Climate Change: A Survey, The Energy Journal 12 (1991): S. 37 - 65.

– (1991a): To Slow or Not to Slow: The Economics of the Greenhouse Effect, The Economic Journal, 101 (1991): S. 920 - 937.

– (1993): Optimal Greenhouse-Gas Reductions and Tax Policy in the ‚DICE' Model, American Economic Review 83,2 (Papers and Proceedings, 1993): S. 313 - 317.

Nutzinger, H.G./*Zahrnt,* A. (1989) Öko-Steuern: Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion, C.F. Müller, Karlsruhe 1989.

Oates, W.E. (1995): Green Taxes: Can We Protect the Environment and Improve the Tax System at the Same Time?, Southern Economic Journal 61 (1995): S. 915 - 922.

Palmer, K. W./*Oates,* E./*Portney,* P.R. (1995): Tightening Environmental Standards: The Benefit-Cost or the No-Cost Paradigm?, Journal of Economic Perspectives 9 (4/1995): S. 119 - 132.

Parry, J.W.H. (1995): Pollution Taxes and Revenue Recycling, Journal of Environmental Economics and Management; 29 (1995): S. 64 - 77.

Pearce, D.W. (1991): The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming, Economic Journal 101 (1991): S. 938 - 948.

Pethig, R. (1996): Ecological Tax Reform and Efficiency of Taxation: A Public Good Perspective, Universität-Gesamthochschule Siegen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Diskussionsbeitrag Nr. 57 - 96, Juli 1996.

Pigou, A.C. (1920): The Economics of Welfare, Macmillan, London, 3. Auflage 1932.

Pommerehne, W.W. (1990): The Empirical Relevance of Comparative Institutional Analysis, European Economic Review 34 (1990): S. 458 - 469.

Porter, M.E. (1990): The Competitive Advantage of Nations, Macmillan, London 1990.

– (1991): America's Green Strategy, Scientific American 264, Heft 4/1991, S. 96.

Porter, M.E./*van der Linde,* C. (1995): Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship, Journal of Economic Perspectives 9, Heft 4/1995, S. 97 - 118.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Poterba, J.M. (1991): Tax Policy to Combat Global Warming: On Designing a Carbon Tax, in: R. Dornbusch / J. Poterba (eds.): Global Warming: Economic Policy Responses, MIT Press, Cambridge (Mass.) 1991, S. 71 - 97.

– (1993): Global Warming Policy: A Public Finance Perspective, Journal of Economic Perspectives 7, Heft 4 / 1993, S. 47 - 63.

Prognos (1992): Identifizierung und Internalisierung externer Kosten der Energieversorgung: Endbericht, Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft, Basel 1992.

– (1993): Bewertung der wirtschaftlichen Auswirkungen einer CO_2-Abgabe, Bericht im Auftrag des Eidgenössischen Departements des Innern, Basel, September 1993.

de Pury, D. / *Hauser,* H. / *Schmid,* B. (1995): Mut zum Aufbruch: Eine wirtschaftspolitische Agenda für die Schweiz, Orell Füssli, Zürich 1995.

Richter, W.F. (1997): Über die Ineffizienz einer nationalen Energiesteuer, Wirtschaftswissenschaftliches Studium (WiSt) 26 (1997): S. 124 - 130.

Scarf, H.E. / *Shoven,* J.B. (1984): Applied General Equilibrium Analysis, Cambridge University Press, Cambridge 1984.

Schelling, T.C. (1992): Some Economics of Global Warming, American Economic Review 82 (1992): S. 1 - 14.

Schleiniger, R. / *Felder,* St. (1996): Price-Standard Approach and Distortionary Labor Taxes, Institut für empirische Wirtschaftsforschung der Universität Zürich, Arbeitspapier Nr. 9604, Juni 1996.

Schmölders, G. (1965): Allgemeine Steuerlehre, Duncker und Humblot, Berlin, 5. Auflage 1965.

Schneider, F. (1995): Makroökonomische Auswirkungen verschiedener Energiesteuermodelle in Österreich, Projektbericht, Universität Linz, Februar 1995.

Schneider, F. / *Dreer,* E. (1996): Makroökonomische Konsequenzen der aktuellen Energiebesteuerung in Österreich, mimeo, Universität Linz, September 1996.

Schneider, F. / *Stiglbauer,* A.M. (1995): Makroökonomische Auswirkungen verschiedener Energiesteuermodelle in Österreich, Wirtschaftspolitische Blätter 42 (1995): S. 121 - 126.

– (1995a): Vergleich einiger jüngerer Studien der makroökonomischen Auswirkungen von Energiesteuern, Schriftenreihe der Energieforschungsgemeinschaft im Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Nr. 650 / 418, September 1995.

Schneider, K. (1997): Involuntary Unemployment and Environmental Policy: The Double Dividend Hypothesis, Scandinavian Journal of Economics 99 (1997): S. 45 - 59.

Schöb, R. (1995): Zur Bedeutung des Ökosteueraufkommens: Die Double-Dividend-Hypothese, Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften 115 (1995): S. 93 - 117.

– (1995a): Choosing the Right Instrument: Environmental Policy in the Presence of a Double Dividend, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich ‚Internationalisierung der Wirtschaft', Diskussionsbeitrag Serie II, Nr. 265, Juni 1995.

Shoven, J.B. / *Whalley,* J. (1992): Applying General Equilibrium, Cambridge University Press, Cambridge 1992.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Siebe, Th. (1996): Intersektorale Wirkungen einer CO_2- / Energiesteuer: Simulationen mit einem disaggregierten ökonometrischen Modell, mimeo, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, 1996.

Stephan, G. / *Imboden,* D. (1995): Laissez-Faire, Kooperation oder Alleingang: Klimapolitik in der Schweiz, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 131 (1995): S. 203 - 226.

Stephan, G. / *v. Nieuwkoop,* R. / *Wiedmer,* Th. (1992): Social Incidence and Economic Costs of Carbon Limits: A Computable General Equilibrium Analysis for Switzerland, Environmental and Resource Economics 2 (1992): S. 569 - 591.

Strand, J. (1996): Environmental Policy, Worker Moral Hazard, and the Double Dividend Issue, in: C. Carraro / S. Siniscalo (1996): S. 121 - 135.

Vennemo, H. (1995): Welfare and the Environment: Implications of a Recent Tax Reform in Norway, in: A L. Bovenberg / S. Cnossen (1996): S. 337 - 357.

Voss, G. (1995): Folgen ökologisch motivierter Energiesteuern, in: O. Hohmeyer (1995): S. 53 - 70.

v. Weizsäcker, C.C. (1976): Die Welt aus der Sicht der Ökonomen, in: H. Körner u. a. (eds.): Wirtschaftspolitik: Wissenschaft und politische Aufgabe, Haupt, Bern 1976, S. 67 - 83.

v. Weizsäcker, E.U. / *Jessinghaus,* J. (1992): Ökologische Steuerreform: Europäische Ebene, in: *S.P. Mauch* et al. (1992): S. 13 - 83.

Welsch, H. (1996): The Carbon Tax Game: Differential Tax Recycling in a Two-Region General Equilibrium Model of the European Community, Weltwirtschaftliches Archiv 132 (1996): S. 356 - 377.

Welsch, H. / *Hoster,* F. (1995): A General Equilibrium Analysis of European Carbon / Energy Taxation, Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften 115 (1995): S. 275 - 303.

Werbeck, Th. (1995): Ökonomische Bedenken gegen eine ökologische Steuerreform, Wirtschaftsdienst 75 (1995): S. 40 - 47.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

II. Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Neue Institutionenökonomik

Ideen und Möglichkeiten*

Von *Rudolf Richter,* Saarbrücken

I. Vorbemerkungen: Das Problem

Gegenstand meiner Vorlesung ist die gar nicht mehr so neue „Neue Institutionenökonomik", ein Teilgebiet der ökonomischen Analyse von Institutionen, die ihren Durchbruch in den 60er und 70er Jahren erlebte mit Arbeiten von *Coase* (1937, 1960), *Alchian* (1961): *Calabresi* (1961): *Buchanan* und *Tullock* (1962): *Olson* (1965): *Williamson* (1971,1975, 1976): *North* und *Davis* (1971): *Stiglitz* (1974): *Spence* (1974): *Jensen* und *Meckling* (1976): *Goldberg* (1976) – um nur einige wichtige Schrittmacher zu nennen. Verknüpft sind diese Namen mit Theorien wie der Property-Rights-Analyse, der ökonomischen Analyse des Rechts, der Public Choice Theorie und der Verfassungsökonomik, der Theorie der Pressure Groups, der Transaktionskostenökonomik, dem Prinzipal-Agent Ansatz, der Theorie relationaler Verträge. Allen Ansätzen gemeinsam ist, daß sie – anders als die neoklassische Theorie – den institutionellen Rahmen nicht als gegeben annehmen, sondern zum Forschungsgegenstand machen. Gewollt haben das bereits die Vertreter der *alten* Institutionenökonomik – in Deutschland etwa Gustav Schmoller -bei Schmoller mit fast genau gleichen Worten wie Coase oder North (vgl. *Richter* 1996b). Das ist also nicht neu. Neu jedoch ist, daß nicht nur Fragen gestellt, sondern auch analytisch behandelt werden, und zwar mit dem Instrumentarium individueller Rationalität. Das hätte aber auch schon Menger tun können, als er sich über Schmoller hermachte, denn der analytische Apparat – etwa des frühen Property-Rights Ansatzes – ist nichts anderes als die alte, von Menger mitentwickelte Marginalanalyse – angewendet auf Verfügungsrechte. Aber für Menger und viele Generationen von Ökonomen nach ihm war „Theorie" identisch mit „neoklassischer Mikroökonomik" – gegeben der institutionelle Rahmen. Institutionenökonomik bekam, und behielt lange Zeit, einen schlechten Namen.

Zur Neuen Institutionenökonomik kann die gesamte moderne Institutionenökonomik gerechnet werden. Aber gewöhnlich versteht man darunter nur einen Teil, und zwar in erster Linie die Transaktionskostenökonomik (*Williamson* (1975,1)

* Für kritische Durchsicht danke ich Eva Bössmann, Justus Haucap, Joachim Keller, Elisabeth Richter. – Zitiert wird regelmäßig aus den Originalausgaben.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

hatte den Begriff der NIÖ eingeführt), aber auch die Property-Rights-Analyse und Teile der Prinzipal-Agent-Theorie. Ich werde mich in meinem Vortrag in der Hauptsache an diese Begrenzung halten.

Die Vertreter der NIÖ kritisieren den neoklassischen Ansatz wegen seiner Institutionenneutralität: In der Null-Transaktionskosten-Welt der Neoklassik spielen für das wirtschaftliche Ergebnis Institutionen keine Rolle. Es spielt keine Rolle,

- wie die Produktion organisiert ist (als Markt oder Hierarchie),
- wem die Produktionsfaktoren gehören (Eigentum oder Miete),
- ob Eigentum und Kontrolle an einem Unternehmen getrennt sind oder nicht,
- wie die Kapitalstruktur eines Unternehmens aussieht (das Verhältnis Eigen- zu Fremdkapital),
- ob private oder public choice usw.

In der *Null-Transaktionskosten-Welt* sind Informationen vollständig, Verfügungsrechte eindeutig zugeordnet und Verträge allumfassend. Diebstahl oder Vertragsbruch gibt es nicht – nicht aus Gründen einer verinnerlichten Moral, sondern weil sich Unehrlichkeit nicht lohnt. Alle wissen alles, insbesondere auch die Gerichte. Ihre Urteile ergehen gewissermaßen mit Lichtgeschwindigkeit und sind eindeutig vorhersehbar. Kredite werden deshalb pünktlich zurückgezahlt, Unternehmen werden von ihren Managern im ausschließlichen Interesse der Anteilseigner geleitet, Aktionäre nicht durch falsche Versprechen oder Bilanzfälschungen getäuscht, Drückebergerei unter Mitarbeitern gibt es nicht. Politiker sind gläserne Menschen, sie werden von jedem durchschaut und lügen nicht. Es gibt in der Arrow-Debreu-Welt aber auch keinen Streik, keine Aussperrung, keinen Boykott, keine Verkaufsverweigerung, keinen sozialen Druck oder andere Formen privaten Zwangs. Die Macht, Zwang auszuüben, liegt allein beim Staat, der sie im neoklassischen Ansatz ausschließlich zum allgemeinen Wohl anwendet – im Falle der Privateigentumswirtschaft durch Schutz des privaten Eigentums und Durchsetzung vertraglicher bzw. gesetzlicher Schuldverhältnisse. Null-Transaktionskosten und Freiheit von (privatem) Zwang sind übrigens ein untrennbares Zwillingspaar unter den Annahmen der Allgemeinen Gleichgewichtstheorie, denn eine Null-Transaktionskosten-Welt mit der Möglichkeit, privaten Zwang auszuüben, würde Koalitionsbildungen in Gestalt von Pressure Groups denkbar machen (in denen Mitglieder notfalls durch Gewaltmittel zur Raison gebracht werden), die mit der Theorie des Kerns unvereinbar sind (*Hildenbrand* und *Kirman*, 1971, *Furubotn* 1991).

Ganz offensichtlich ist die NTK-Welt von der Realität weit entfernt, was die Profession jedoch nicht daran gehindert hat, sie in der Wohlfahrtsökonomik zum Idealfall zu erheben. Die Vertreter der NIÖ kritisieren diesen „Nirwana-Trugschluß".[1] Sie fragen nach den ökonomischen Gründen der vielen vom Ideal der

[1] Der Begriff stammt von *Demsetz* (1969); bereits *Coase* (1960) hatte diese Form der Wohlfahrtsökonomik kritisiert.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

vollständigen Konkurrenz abweichenden institutionellen Rahmenbedingungen und Arrangements des realen Wirtschaftslebens, und sie argumentieren, daß solche Abweichungen nicht notwendig ineffizient sind, sondern effiziente Antworten auf die Existenz von Transaktionskosten sein können. Insofern *kann* öffentliche Regulierung am Platze sein, Ermessensfreiheit von Behörden – etwa der Bundesbank – *kann* strikter Regelbindung vorzuziehen sein, Märkte *können* unter Umständen versagen und Gemeinschaftshandeln vorzuziehen sein, die unsichtbare Hand *kann* zu ineffizienten Resultaten führen usw. Also kein Denken in institutionellen Extremen, keine Schwarzweiß-Malerei, sondern wirtschaftlich begründetes Abwägen zwischen verschiedenen Möglichkeiten der institutionellen Gestaltung oder Organisation unseres Lebens. Ein Denkstil, der nicht nur für Wirtschaftstheoretiker, sondern auch für die Anwender von Wirtschaftstheorie von Interesse sein sollte.

Eine Zwischenbemerkung ist an der Zeit: Die traditionelle Thünenvorlesung muß nicht, wie mir versichert wurde, mit Arbeiten von Thünen verknüpft sein. Aber wünschenswert wäre schon ein gewisser Bezug zu Johann Heinrich von Thünen. Im Falle der NIÖ läßt sich ein Bezug vielleicht am ehesten durch Vergleich der Fragestellungen von Coase und Thünen herstellen: Thünen untersucht den Einfluß der Transportkosten auf die räumliche Struktur der Wirtschaft, Coase den Einfluß der Transaktionskosten auf die institutionelle Struktur der Wirtschaft. Allerdings: Transaktionskosten sind nicht gleich Transportkosten (nach gängiger Auffassung schließen sie Transportkosten sogar aus) und Raumordnung ist nicht gleich Wirtschaftsordnung.

Ich breche hier deshalb den Vergleich lieber ab und wende mich meinem Vortragsthema zu. Dabei gehe ich wie folgt vor: Zuerst bringe ich eine kurze Schilderung und Kritik der wichtigsten NIÖ-Ideen und -Konzepte. Danach bringe ich einige Anwendungsbeispiele aus der Literatur. Den Schluß bildet die Frage: Was haben wir daraus gelernt?

II. Ideen

Institutionenökonomik – moderne Institutionenökonomik – befaßt sich wie gesagt mit der ökonomischen Analyse von Institutionen.

Fragen wir also: *Was ist eine Institution*? Eine allgemein akzeptierte Definition gibt es nicht. Wir wollen sagen: Eine Institution ist ein auf ein bestimmtes Zielbündel abgestelltes System von formalen und informellen Regeln (Normen) einschließlich ihrer Garantieinstrumente, mit dem Zweck, das individuelle Verhalten in eine bestimmte Richtung zu lenken.[2] Beispiele sind die Institution des Zivil-

[2] Eine genaue, womöglich einheitliche Definition „Institution" wäre sicher wünschenswert. Aber wie *Arrow* (1970, 224) zu recht warnt: „Da die Forschung auf diesem Gebiet noch in ihren Anfängen steckt, ist ein Zuviel an Genauigkeit zu vermeiden." Die Warnung gilt auch noch heute, nach einem Vierteljahrhundert.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

rechts oder des Geldes (der Zentralbankverfassung). Als Garantieinstrumente dienen Anreize und Strafen („Zuckerbrot und Peitsche"). Institutionen können bewußt geplant werden oder spontan entstehen – oder aus einem Mix von beidem hervorgehen.

Der methodologische Individualismus gilt auch in der modernen Institutionenökonomik. Analytische Einheit ist nicht (wie bei Commons) die Transaktion, sondern das seinen Nutzen maximierende Individuum. Das Problem lautet: Was bewirkt, daß die eigennützigen Individuen erfolgreich miteinander kooperieren? Jedenfalls Varianten von „Zuckerbrot und Peitsche" oder anders ausgedrückt: Kosten-Nutzen Erwägungen bei der Wahl und beim Betreiben von Institutionen. Die Kosten sind die hier viel zitierten *Transaktionskosten.*

Der „Hauptsatz" der NIÖ lautet: Die institutionelle Struktur (die Struktur der „Transaktionen") tendiert dazu, „sich selbst" so zu entwickeln, daß der Nettoertrag der Transaktionen maximiert wird (*Kreps* 1990b, 183).

Man beachte: Der Satz lautet nicht „Minimierung der Transaktionskosten", wie gelegentlich zu lesen ist! Wenn schon, dann Minimierung mit einer Zielvorgabe – wir minimieren ja auch nicht die Produktionskosten schlechthin ohne Vorgabe einer bestimmten Ausbringungsmenge.

Transaktionskosten sind die Kosten der Begründung und Nutzung von Institutionen. Sie treten bei allen sozialen Transaktionen auf, nicht nur bei wirtschaftlichen – auch bei politischen. Im Falle von Verträgen umschließen sie die Kosten der Suche von Vertragspartnern, der Messung und Inspektion des Tauschobjekts, die Kosten der Verhandlung, der Anordnung, der Überwachung und Durchsetzung von Leistungspflichten. Problematisch ist der Unterschied zwischen Transaktionskosten im Sinne von technisch erforderlichem *Ressourceneinsatz* (etwa zur Informationsübermittlung) und von *Wohlfahrtsverlusten* (wie etwa in der PA-Theorie), deren Höhe u. a. vom strategischen Verhalten der Parteien abhängen und die nicht a priori feststehen. Empirisch gemessen werden nur Transaktionskosten vom erstgenannten Typ.

1. Theorien der Neuen Institutionenökonomik

Wenn Transaktionskosten für die NIÖ so wichtig sind, wie werden sie von ihren Vertretern dann modelliert? Die Antwort ist ernüchternd: explizit überhaupt nicht, zum Teil noch nicht einmal erkennbar implizit. Das bedeutet nicht, Transaktionskosten (im Sinne von Ressourceneinsatz) seien nie explizit modelliert worden. Um die 70er Jahre gab es etliche Ansätze, den Ressourceneinsatz für Transaktionen in die Allgemeine Gleichgewichtstheorie zu integrieren – etwa von *Niehans* (1969) oder *Foley* (1970). Ansätze dieses Typs werden jedoch von Neoinstitutionalisten als triviale Ergänzung der Allgemeinen Gleichgewichtstheorie abgelehnt (*Dahlman* 1979) – als einfache Analogien zum Allgemeinen Gleichgewichtsmodell mit Transportkosten. Die Kritik ist stichhaltig, denn die Transaktionskosten sind hier

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ohne Einfluß auf Vertragsgestaltung oder institutionellen Rahmen (*Richter* und *Furubotn* 1996, 61 ff.).

a) Informationsökonomik und Prinzipal-Agent-Ansatz

Anders dagegen verfährt die Informationsökonomik oder Vertragstheorie. Sie unterstellt unüberwindlich hohe Transaktionskosten (hier: Informationskosten) in einer Richtung – z. B. der Aktionäre in bezug auf die Aktivitäten des von ihnen angestellten Managements – im übrigen werden perfekte Information sowie umfassende und kostenfrei durchsetzbare Verträge unterstellt. Das ist der *Prinzipal-Agent-Ansatz* vom Moral-Hazard-Typ. Er „lebt" davon, daß das Ergebnis der Aktivitäten des Managements zugleich von Zufallsschocks abhängt, deren aktuelle Ausprägung den Aktionären unbekannt bleibt. (Sonst wäre er trivial). Das annahmegemäß opportunistisch handelnde Management kann sich deshalb den Aktionären gegenüber herausreden. Im übrigen sind die Aktionäre jedoch vollständig informiert. Sie kennen genau die Verteilungsfunktion der Schocks, die Präferenzen ihrer Manager und können deshalb ihren Managern einen Anreizvertrag anbieten, der sie dazu bringt, mit ihrem eigenen Nutzen zugleich den Nutzen der Aktionäre zu maximieren – wenn auch nur im zweitbesten Sinne. Die Wohlfahrtsverluste asymmetrischer Information – die *Vertretungskosten* – sind das andere von mir oben erwähnte Transaktionskostenmaß. Es ist, wie *Hellwig* (1988, 200) zutreffend bemerkt, in diesen Modellen für die Analyse irrelevant. Denn die Transaktionskosten (hier: der Wohlfahrtsverlust) können hier erst angegeben werden, nachdem das Modell vollständig spezifiziert worden ist und man weiß, wie es läuft. Es nicht klar, wozu dann noch Transaktionskosten dienen sollen.

Wie immer argumentiert wird, Wohlfahrtsverluste oder -gewinne ergeben sich aus Gründen des institutionellen Arrangements bzw. des institutionellen Umfelds, d. h. als Ergebnis mehr oder weniger geschickter Anreizgestaltung. Das ist ein wichtiges Argument der Neuen Institutionenökonomik.

Den *Prinzipal-Agent-Ansatz* gibt es in unterschiedlichen Varianten. Er ist in der Lage, ökonomisch zu begründen, wann von den Standard-Austauschverträgen abweichende Verträge aus Effizienzgründen am Platze sind – nämlich bei asymmetrischer Information – und wie sie unter den gegebenen Umständen zu gestalten sind. Insofern gehört der PA-Ansatz (die Vertragstheorie) eindeutig zur modernen Institutionenökonomik. Dennoch sind Neoinstitutionalisten wie Oliver Williamson oder Eirik Furubotn mit den Arbeiten der Vertragstheoretiker nicht zufrieden. Sie kritisieren, daß das Problem der Informationskosten durch Beschränkung auf einen „blinden Fleck" bei im übrigen vollständiger Information trickhaft umgangen wird.[3] Sie kritisieren ferner die Beibehaltung der Annahmen perfekter Rationalität

[3] Die zentrale Hypothese der PA-Theorie lautet: Der Prinzipal kann selbst den härtesten Opportunisten unter allen Agenten dazu bringen, den Nutzen seines Herrn (im zweitbesten

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

der Akteure und letztendlich bindender Verträge, die perfekt und „mit Lichtgeschwindigkeit" eingeklagt werden können. Allerdings: Im Unterschied zur erstgenannten Variante der Transaktionskosten-Modellierung (Transaktionskosten als Transportkosten) haben wir es bei der PA-Theorie nicht mehr mit einer trivialen Ergänzung des Arrow-Debreu-Modells zu tun, sondern mit etwas deutlich anderem, nämlich der Erklärung eines institutionellen Arrangements.

b) Der Property-Rights-Ansatz

Methodisch ähnlich, wenn auch einfacher (und älter) als der PA-Ansatz ist der *Property-Rights-Ansatz*. Auch hier werden implizit Transaktionskosten (z. B. Kontrollkosten) und opportunistisches Verhalten der Agenten angenommen. Der Prinzipal tritt nicht unbedingt explizit im Modell auf.[4] Wo er auftritt, wird er z. B. als Kontrolleur der Mitarbeiter modelliert – wie im Falle der Theorie der Unternehmung von *Alchian* und *Demsetz* (1972). Die Marginalanalyse wird auf einfache Weise, meist ohne formale Modellierung, angewendet.

Die *zentrale Hypothese des Property-Rights-Ansatzes* besteht in der Behauptung, daß die Ausgestaltung der Verfügungsrechte die Allokation und Nutzung wirtschaftlicher Ressourcen auf spezifische und vorhersehbare Weise beeinflußt (*Furubotn* und *Pejovich* 1972, 1139).

Allerdings: Wie alle semiformalen oder verbalen Theorien, ist auch der Property-Rights-Ansatz nicht sehr präzise, dafür jedoch vielseitig und relativ leicht anwendbar. Kein Wunder, daß der Property-Rights-Ansatz bis heute gerne angewendet wird.[5]

Wichtig zu sehen ist, daß sich der Property-Rights-Ansatz nicht allein auf *absolute Verfügungsrechte* – wie an Sachen – bezieht, sondern auch auf *relative Verfügungsrechte* - also auf Rechtsansprüche aus Vertrag oder Gesetz, sowie auf nichtrechtliche Beziehungen oder „Verhältnisse" wie das Kundschaftsverhältnis oder das Freundschaftsverhältnis. Hervorzuheben sind ferner die politischen Verfügungsrechte – d. h. das (wie immer erworbene) Recht einzelner, nicht nur zu tauschen, sondern Zwang auszuüben, d. h. die Verfügungsrechte anderer einseitig und ohne Gegenleistung zu verändern – also einseitige Übertragungen zu erzwingen.

Halten wir fest: Verfügungsrechte im Sinne der NIÖ sind jegliche Art von Berechtigung, über Ressourcen zu verfügen, nicht nur das Eigentumsrecht und nicht

---

Sinne) zu maximieren – und zwar durch Angebot eines geeigneten Anreizvertrages. Problematisch ist wie gesagt die Annahme, daß der Prinzipal seine Agenten und die Zustände der Welt samt ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten genau kennt.

[4] Der Staat, dessen Aufgabe es ist, die Eigentumsrechte zuzuteilen und zu garantieren. Sie wird von ihm annahmengemäß lückenlos erfüllt.

[5] Vgl. z. B. *Frey* und *Buhofer* (1986, 1988), *Furubotn* (1989), oder *Alston, Libecap* und *Schneider* (1996)).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nur im Wege des Tauschs. Die Ausgestaltung der Verfügungsrechte beeinflußt die Allokation und Nutzung der Ressourcen in vorhersehbarar Weise. Diese Kerneinsicht der Verfügungsrechtsanalyse wird durch zahlreiche Fallstudien gestützt.

Einen Überblick über die frühe empirische Literatur liefert *DeAlessi* (1980). Er berichtet über ca. 70 Beiträge zu Fragen des Gemeineigentums, des Nießbrauchs, der Verfügungsrechte über Beschäftigungsmöglichkeiten, alternativer Unternehmensformen, Verdünnung privater Verfügungsrechte durch staatliche Eingriffe, öffentliches Eigentum. Die Stützung der Hypothese der Property-Rights-Analyse bezieht sich allerdings in der Hauptsache nur auf das Durchschnittsverhalten der Individuen. Über die Standardabweichungen und damit die Zuverlässigkeit der Verhaltensprognosen werden keine Angaben gemacht. Das ist der Nachteil von Fallstudien. Ökonometriker oder Juristen, die es genauer wissen möchten, sind mit solchen Auskünften nicht zufrieden. Querschnittsanalysen wie die neueste von *Alston, Libecap* und *Schneider* (1996) sind in der Hinsicht ergiebiger.

Property-Rights- und PA-Ansatz gehören zum „*Anreizzweig*" des institutionellen Durchsetzungsproblems. Sein Geschwister ist der „*Abschreckungszweig*", die Endogenisierung der Androhung und Ausübung geeigneter Zwangsmaßnahmen zur Durchsetzung der Einhaltung der formalen und informellen Regeln einer Institution. Aus Transaktionskostengründen arbeiten die Gerichte jedoch nicht perfekt vorhersehbar und nicht mit Lichtgeschwindigkeit, ggf. können sie mangels Beweises oder justitiabler Titel gar nicht zum Einsatz kommen. Dies ist die Modellwelt der *Transaktionskostenökonomik* im Stile von *Williamson* (1971, 1976). Der PA-Ansatz im oben geschilderten Sinne ist auf diese Problematik nicht mehr anwendbar.

c) Transaktionskostenökonomik

Das Problem von Williamson ist die von ihm so bezeichnete *fundamentale Transformation:* Aus einer Konkurrenzmarktsituation vor Vertragsschluß zwischen Käufer und Verkäufer entsteht nach Vertragsschluß, infolge spezifischer Investitionen,[6] eine bilaterale Monopolsituation. Die Parteien sind bis zu einem gewissen Grade in ihr Vertragsverhältnis „eingeschlossen" (locked-in). Das Recht bietet nur begrenzten Schutz,

(1.) da mangels vollkommener Voraussicht und wegen der begrenzt kognitiven Fähigkeiten der Akteure (d. h. *eingeschränkter Rationalität*[7]) keine umfassenden Verträge abgeschlossen werden können und

(2.) wegen der Unmöglichkeit oder Schwierigkeit der Beweisführung vor Gericht. Die Partei mit den kleineren spezifischen Investitionen hat den Anreiz, dies

---

[6] Unter *spezifischen Investitionen* werden Investitionen (Aktiva) verstanden, die in einer bestimmten, konkreten Beziehung (Kombination) höhere Erträge abwerfen als außerhalb dieser Beziehung (asset specificity, *Williamson*, 1985, 53 ff.).

[7] „*intendedly* rational, but only *limitedly* so" *Simon* (1961, xxiv).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nach Vertragsschluß opportunistisch zu nutzen (Hold-up-Problem). Die andere Seite weiß das im voraus und wird sich durch „Ex-ante-Vorkehrungen gegen Ex-post-Opportunismus" („private Maßnahmen", „private ordering") zu schützen suchen.

Rechtszwang muß deshalb durch Privatzwang ergänzt oder ersetzt werden. Das Mischungsverhältnis von Rechtszwang und Privatzwang zur Lösung des Durchsetzungsproblems bestimmt die von den Parteien gewählte „governance structure" (Überwachungs- und Durchsetzungsstruktur) der jeweiligen Beziehung.

Die *zentrale Hypothese der Transaktionskosten-Ökonomik* lautet: Transaktionen sind durch eine geeignete *Überwachungs- und Durchsetzungsstruktur* (governance structure) zu verwalten, deren Gestaltung sich nach der Höhe der transaktionsspezifischen Investitionen, der Häufigkeit der Transaktionen und dem Grad ihrer Unsicherheit richtet. Gewählt wird eine das Nettoergebnis maximierende governance structure.

Abweichungen vom Idealtyp des Konkurrenzmarktes sind deshalb nicht unbedingt das Resultat monopolistischer Praktiken und damit ineffizient.

Gedacht wird hier an Langfristverträge wie Zulieferverträge oder Arbeitsverträge. Privatzwang wird im allgemeinen nicht in Reinform ausgeübt, sondern „im Schatten des Rechts" (*Mnookin* und *Kornhauser* 1979). Als private Formen zur Sicherung oder Durchsetzung von Leistungspflichten nennt *Williamson* (1985/90) u. a. die Zuhilfenahme privater Dritter (private Schlichtung oder private Schiedsverfahren); die Vereinigung der Parteien (vertikale Integration); die Drohung des Abbruchs der Beziehungen.

Wie für den Property-Rights-Ansatz gibt es auch zur Stützung der zentralen Hypothese der Transaktionskosten-Ökonomik zahlreiche empirische Studien. Einen Überblick über mehr als hundert empirische Beiträge liefern *Shelanski* und *Klein* (1995). Die Mehrzahl der empirischen Untersuchungen sind allerdings auch hier Fallstudien, weil es schwierig ist, die eben genannten Variablen der TKÖ (spezifische Investitionen, Häufigkeit der Transaktionen und Unsicherheit) konsistent über verschiedene Firmen und Industrien zu messen. Dazu kommen definitorische Unklarheiten der relevanten Größen (vor allem der „Unsicherheit"). Der Bericht von Shelanski und Klein umfaßt die empirische Behandlung der wichtigsten Überwachungs- und Durchsetzungsstrukturen: vertikale Integration, komplexe Verträge mit Reziprozitätsabkommen, Verträge in denen spezifische Investitionen durch „Geiseln", gegenseitige Beteiligungen, informelle Vereinbarungen und Franchiseverträge gesichert werden. Die Aussagen der TKÖ werden insbesondere gestützt von Studien zu „make-or-buy" Entscheidungen und der Struktur von Langfristverträgen. Es gibt jedoch auch widersprechende Ergebnisse. Zusammenfassend zitieren die Autoren *Joskow* (1991, 47): die TKÖ ist in vieler Hinsicht in „much better shape than much of the empirical work in industrial organization generally."

Bisher behandelten wir die Rolle der Transaktionskosten bei der *Durchsetzung* von Leistungspflichten. Zuerst gesehen wurde jedoch die Bedeutung der Transaktionskosten bei der *Institutionenwahl,* und zwar von Coase.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

d) Die Entwicklung von Institutionen

Coase (1937) erkannte die Bedeutung der Transaktionskosten beim Versuch, eine wirtschaftliche Antwort auf die Frage zu geben, wann die Produktion von Gütern besser innerhalb einer Unternehmung statt über den Markt erfolgt. North wendet später die gleiche Sichtweise zur Erklärung der historischen *Entwicklung von Institutionen* an (*North* und *Davis* 1971, *North* und *Thomas* 1973, *North* 1978, 1981 / 88 usw.).

Die *zentrale Hypothese von North* ist: Neue Institutionen entwickeln sich immer dann, wenn eine gesellschaftliche Umorganisation hinreichend gewinnversprechend ist.

Die Höhe von Transaktionskosten wird von *Wallis* und *North* (1988) für die USA zu schätzen versucht. Resultat: der Transaktionskostenanteil am BSP der USA verdoppelte sich in den hundert Jahren von 1870 bis 1970[8] – bei übrigens gleichzeitiger Zunahme der Arbeitsproduktivität um das Zehnfache.[9] Man sieht wieder, nicht die Minimierung der Transaktionskosten, sondern die Erhöhung der Nettoergiebigkeit zählt.

Die von North geschätzten Transaktionskosten lassen sich in die gesamtwirtschaftliche Produktionsfunktion integrieren. Bei gleichem produktionstechnischen Wissensstand zweier Nationen und gleicher Kapitalausstattung, aber unterschiedlicher Wirtschaftsordnung, können, so gesehen, Unterschiede im Verlauf der Ertragskurven (der Arbeitsproduktivitäten) allein auf institutionelle Unterschiede zurückgeführt werden (vgl. *Richter* und *Furubotn* 1996, 66). Man denke sich dazu, analog zur Theorie der Unternehmung, eine volkswirtschaftliche Gesamtkostenkurve als Abbildung der Minimalkostenkombinationen von Transaktions- und Produktionsleistungen. Das Mischungsverhältnis beider Typen von Faktoreinsätzen wird vom Verhältnis der Preise für Transaktions- und für Produktionsleistungen bestimmt. Je billiger Transaktionsleistungen im Verhältnis zu Produktionsleistungen werden, desto größer der Anteil der Transaktionsleistungen am gesamten Faktoreinsatz,[10] was den von North beschriebenen Anstieg des Anteils der Transaktionskosten am BSP erklären kann. Das ist natürlich eine Anwendung des von Dahlman verspotteten Transaktionskosten-Ansatzes von *Foley* (1970), der jedoch in diesem Beispiel erlaubt sein sollte.

So weit eine Grobskizze der Theorien der NIÖ: einem Bündel von Property-Rights-Ansatz, Transaktionskostenökonomik, ökonomischer Vertragstheorie und neoinstitutionalistischem Ansatz der Wirtschaftsgeschichte. Jede dieser Theorien

---

[8] Er stieg von rund 26 % auf ca. 55 %. Wallis und North verwenden allerdings einen sehr weitgespannten Transaktionskosten-Begriff (vgl. *Richter* und *Furubotn* 1996, 58 ff.).

[9] Ausbringung pro Arbeitsstunde, *Blanchard* und *Fischer* 1989, 3.

[10] Auf den Fall einer nicht linear homogenen Cobb-Douglas-Produktionsfunktion angewendet, nimmt c.p. mit sinkenden Preisen der Transaktionsleistungen der Anteil der Transaktionskosten an den minimalen Gesamtkosten zu.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ist auf die Behandlung bestimmter Fragen spezialisiert, jede durch Annahmen jenseits des neoklassischen Paradigmas charakterisiert, darunter Transaktionskosten, Anreizwirkungen von Verfügungsrechten, Prinzipal-Agent-Beziehungen, „Eingeschlossenheit" durch spezifische Investitionen, eingeschränkte Rationalität, Ex-ante-Sicherung gegen Ex-post-Opportunismus, Privatzwang als Ergänzung von Rechtszwang.

2. Der Hypothesenkasten der NIÖ: Kernkonzepte und ihre Fortentwicklung

Die moderne Institutionenökonomik hatte ihre Zeit stürmischer Entwicklung vom Beginn der 60er bis etwa Mitte der 80er Jahre. Seither läuft die Entwicklung in ruhigeren Bahnen. Eine Phase der Konsolidierung, der weiteren Verbreitung, der Anwendung der verschiedenen Teilbereiche der Institutionenökonomik auf andere Gebiete hat begonnen. Von besonderem Interesse sind dabei Fortentwicklungen des Konzepts relationaler Verträge und der Selbstdurchsetzung. Ich will hierzu einige Anmerkungen machen.

Zuvor aber noch eine Vorbemerkung: Außer von Neuer Institutionenökonomik wird in der Literatur auch von Neuer Organisationsökonomik gesprochen (*Moe* 1984, *Williamson* 1991). Was ist der Unterschied zwischen den beiden Gebieten?

a) Organisationen

Fragen wir zunächst: Was ist der Unterschied zwischen einer Institution und einer Organisation?

North (1990 / 1992) versteht unter einer *Organisation* - frei interpretiert – eine Institution einschließlich der sie benutzenden Personen.[11] Ähnlich argumentiert *Schmoller* (1900, 61): der eine Organisation die „persönliche Seite der Institution" nennt. Eine Organisation ist jedenfalls, anders als eine Institution, ein konkretes soziales Gebilde (z. B. nicht nur eine Staatsverfassung, sondern ein konkreter Staat): und sie ist genauso wie die Institution auf ein bestimmtes Zielbündel gerichtet. Entgegen einer verbreiteten Auffassung bedeutet das jedoch nicht, daß Organisationen hierarchisch strukturiert sein müssen. Sie können auch anders strukturierte Transaktionssysteme sein, wie beispielsweise ein konkreter Markt.

[11] Conceptually, what must be clearly differentiated are the rules from the players. The purpose of the rules is to define the way the game is played. But the objective of the team within that set of rules is to win the game – by a combination of skills, strategy, and coordination; by fair means and sometimes by fould means. Modeling the strategies and the skills of the team as it develops is a separate process from modeling the creation, evolution, and consequences of the rules.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Neue Institutionenökonomik befaßt sich sowohl mit Institutionen als auch mit Organisationen, also mit Institutionen mit und ohne Menschen. Sie schließt die „Neue Organisationsökonomik" mit ein – ein Spezialbegriff, der auf die ökonomische Analyse privater Unternehmen und öffentlicher Verwaltungen Anwendung findet. Er kann genausogut auf das Gesamtgebiet angewendet werden, zumal die gedankliche Loslösung einer Institution von ihren Benutzern für Ökonomen, die sich ja bei ihren Überlegungen regelmäßig auf individuelle (rational handelnde) Benutzer beziehen, sehr schwierig ist.

Das ist wichtig im Auge zu behalten, wenn ich jetzt auf die Konzepte relationaler Verträge und Selbstdurchsetzung zu sprechen komme. Es sind zwei Kernkonzepte zur Behandlung des Grundproblems der Institutionenökonomik: Was bewirkt, daß eigennützige Individuen erfolgreich kooperieren?

b) Der relationale Vertrag

Der relationale Vertrag („Beziehungsvertrag") ist ein zentrales Stück der Transaktionskostenökonomik. Er wurde von dem amerikanischen Juristen *Macneil* (1974) ausführlich beschrieben und von *Williamson* (1976) und *Goldberg* (1976) für die Wirtschaftswissenschaft „entdeckt". Macneil betont, daß viele unserer Transaktionen (Verträge) mehr oder weniger stark eingebettet sind in ein über den diskreten Transaktionsakt hinausgehendes soziales Beziehungsgefüge. Der diskretionäre „klassische" Vertrag, der allen Eventualitäten Rechnung trägt – also vollkommene Information und perfekte Rationalität unterstellt – , beschreibt die Realität nicht richtig. Im „relationalen" Vertrag lassen dagegen die Parteien wegen der Ungewißheit der Zukunft Lücken in ihren Vereinbarungen und einigen sich lediglich auf ein Verfahren, nach dem sie sich von Fall zu Fall neu zu arrangieren beabsichtigen. Statt perfekter Rationalität wird eingeschränkt rationales Verhalten unterstellt.

Verträge können mehr oder weniger „relational" sein. Jenseits einer gewissen Grenze sind sie keine Verträge im Rechtssinne mehr, sondern nur noch „Verhältnisse" (*Böhm-Bawerk* 1881) wie das Kundschaftsverhältnis oder freundschaftliche Beziehungen.

Die gerichtliche Durchsetzung von Leistungspflichten wird bei Beziehungsverträgen oder „Verhältnissen" aus Gründen der Beweisführung zum Problem. Das ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn transaktionsspezifische Investitionen eine Rolle spielen. In dem Falle sind private Vorkehrungen vor Vertragsschluß ("ex ante") gegen einen „hold-up" nach Vertragsschluß (gegen Ex-post-Opportunismus) am Platze. Das ist Williamsons Credo.

Spezifische Investitionen werfen aber nicht nur Vertragsprobleme auf, sie haben auch Vorteile: Humanspezifische Investitionen zu Beginn einer neuen Beziehung dienen im Effekt als Unterpfand (bond) einer Beziehung und tragen damit zur Sta-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

bilisierung der Beziehung bei. *Kranton* (1996) illustriert das anhand eines Modells, in dem die Akteure das Niveau der humanspezifischen Investitionen innerhalb einer Beziehung allmählich erhöhen.[12]

Das Konzept des relationalen Vertrags läßt sich nun mit der Prinzipal-Agent-Idee zum Konzept des *„relationalen Vertretungsvertrags"* ausweiten. Agenten und Prinzipale sind nicht nur asymmetrisch informiert, sie wissen auch nicht, was ihnen die Zukunft alles bringt. Da eine allumfassende Einigung vor Vertragsschluß nicht möglich ist, einigen sich Prinzipal und Agent darauf, laufend weiter zu verhandeln. Wegen der Unmöglichkeit oder der zu hohen Kosten rechtlicher Zwangsmittel und angesichts transaktionsspezifischer Investitionen sind Ex-ante-Sicherungen gegen Ex-post-Opportunismus erforderlich – usw.

Eine Abwandlung des Williamson'schen Hold-up-Problems ist die *Theorie unvollständiger Verträge*. Angenommen wird hier allerdings perfekte Rationalität der Akteure bei im übrigen Knightscher Unsicherheit. Zu den ersten Arbeiten dieses Typs gehört der bekannte Artikel von *Grossman* und *Hart* (1986). Die Akteure sind in diesem Falle symmetrisch informiert, sind jedoch außerstande, eine Nichterfüllung des Vertrags Dritten gegenüber (dem Gericht) zu beweisen. Die Autoren zeigen, daß dann weniger spezifisch investiert wird als im erstbesten Optimum. Der Ansatz machte unter formal arbeitenden Ökonomen Schule.[13]

Ein wichtige Form der Lösung des Durchsetzungsproblems ist die Selbstdurchsetzung.

c) Sich selbst durchsetzende Vereinbarungen

Die Idee des Konzepts sich selbst durchsetzender Vereinbarungen basiert auf der bekannten Tatsache, daß sich Ehrlichkeit lohnen *kann* – aber nicht lohnen *muß*. *Klein, Crawford* und *Alchian* (1978) haben den Gedanken in die Institutionenökonomik eingebracht.

Die *zentrale Hypothese der Selbstdurchsetzung* ist diese: der einzelne ist nur dann ehrlich, wenn Ehrlichkeit lohnender als Unehrlichkeit ist (*Telser* 1980, 29).

Einziges Durchsetzungsinstrument ist in dem Falle die Drohung des Abbruchs der Beziehungen. Glaubwürdigkeit spielt eine Rolle – sowohl des Leistungsversprechens als auch der Drohung, die Beziehung abzubrechen. Was ersteres angeht, so ist ein Versprechen nur glaubwürdig, wenn der Abbruch der Beziehungen den Betrüger hinreichend stark „schmerzt" – also soviel kostet, daß sich Unehrlichkeit nicht lohnt. So lassen sich etwa die (versunkenen) Ausgaben für Werbung als „Geisel" in den Händen der Kunden interpretieren. Die Kunden brechen das Verhältnis ab, zerstören damit die Geisel (hier: die *Reputation* des Anbieters), wenn der An-

---

[12] Die Kosten einer Beziehung „aufzubauen" (= spezifische Investitionen in eine Beziehung) erhöht deren Stabilität.

[13] Als Einblick vgl. *Richter* und *Furubotn* 1996, 247 ff.; Überblick: *Schweizer* 1997.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

bieter sein Qualitätsversprechen nicht hält.[14] Das setzt allerdings voraus, daß die Käufer (die Versprechensnehmer) den Wortbruch des Verkäufers (des Versprechensgebers) klar erkennen können – was in Wirklichkeit nicht immer zutrifft, so etwa im Arbeitsverhältnis. Hier verspricht der Arbeitgeber, daß seine Anweisungen sich im Rahmen bestimmter Grenzen halten. Jedoch: Angesichts der Ungewißheit der Zukunft ist eine genaue Umschreibung der Dienstaufgaben unmöglich. Ein Vertragsbruch des Arbeitgebers ist deshalb für den Untergebenen nicht immer klar erkennbar. Der Selbstdurchsetzungsmechanismus in der oben angedeuteten Form funktioniert nicht mehr. Zusätzliche Forderungen sind zu erfüllen. Ein Beispiel dafür gibt *Kreps* (1990a) – ein Spieltheoretiker – durch Einbau des Konzepts der „Organisationskultur" in die Theorie sich selbst durchsetzender Vereinbarungen.

d) Organisationskultur

Das Konzept der Organisationskultur ist für die NIÖ von erheblicher Bedeutung, auch wenn es – wie viele andere Konzepte der NIÖ – anderswoher ausgeliehen ist.

Die Idee ist folgende: Ein Vertrauensbruch wird auch bei unvorhersehbaren Ereignissen zumindest grob erkennbar, wenn die Einhaltung eines plausiblen Entscheidungsprinzips versprochen wird. Das Prinzip interpretiert Kreps im Sinne des fokalen Punktes von *Schelling* (1960).

Der vertraglich Übergeordnete muß sich jetzt glaubwürdig zur Einhaltung des versprochenen Prinzips verpflichten. Es ist ferner plausibel anzunehmen, daß die vertraglich Untergeordneten sich auf den Arbeitsvertrag nur einlassen werden, wenn sie (1.) ex ante von der Wirksamkeit des fokalen Prinzips überzeugt sind, wenn sie (2.) dessen Einhaltung ex post überprüfen können und wenn (3.) die hierarchisch Übergeordneten sich zur Einhaltung des versprochenen Prinzips glaubwürdig verpflichten.[15]

„Organisationskultur" i.S. von Kreps ist das fokale Prinzip samt der Art seiner Kommunikation. Es ermöglicht die Selbstdurchsetzung von Vereinbarungen auch in einer Welt mit ungewissen Erwartungen und bei eingeschränkter Rationalität und bewirkt darüberhinaus die Identifikation der Mitglieder einer Organisation mit deren Zielen, trägt so zu deren Motivation bei.

Die Idee der Organisationskultur läßt sich aber auch auf nicht hierarchisch strukturierte Organisationen anwenden, z. B. auf Märkte. Sie besteht hier aus einem Bündel bewährter Grundregeln, die angeben, was die Mitglieder der Organisation im Falle unvorhergesehener Kontingenzen tun sollen und zu deren Einhaltung sich

---

[14] Das Argument bezieht sich auf Werbung für Erfahrungsgüter.

[15] Was nach dieser Theorie nur gelingt, wenn der Abbruch der Beziehungen dem hierarchisch Übergeordneten einen „überzeugenden" wirtschaftlichen Verlust mit sich bringt (z. B. Reputationsverlust). Zum Thema Vertrauen vergleiche die Beispiele von *Hardin* (1991) aus der Romanliteratur.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Mitglieder glaubhaft (z. B. durch die Geisel des Reputationsverlusts) verpflichtet haben.[16]

Erwähnt hierzu sei *Schein* (1985, 9), der Organisationskultur definiert als

„die Menge der Grundregeln, die eine bestimmte Gruppe von Menschen im Zuge ihrer Erfahrungen, mit den Problemen der externen Anpassung und internen Integration (der Gruppe) fertig zu werden, erfunden, entdeckt oder entwickelt hat, und die sich ausreichend bewährt haben, um als geltende Regeln akzeptiert und deshalb neuen Mitgliedern als die korrekte Art gelehrt werden, die genannten Probleme zu erkennen, zu durchdenken und mit ihnen fertig zu werden."

e) Ideologie

Dem Konzept der Organisationskultur ähnlich ist das Konzept der *Ideologie* oder *Weltanschauung*. Es hat durch North Eingang in die Neue Institutionenökonomik gefunden. *North* (1990/92, 23) versteht unter Ideologie die gemeinsamen Vorstellungen, die die Mitglieder einer Gesellschaft sich von der Funktionsweise der Welt machen, in der sie leben, und davon, wie sie sie ordnen sollten. Alte „Institutionenökonomen" wie Schmoller verstanden Ideologie oder „Weltanschauung" ähnlich, nämlich als „ein Stück Hypothese und Glaube", dessen Wesen es sei, „ein Ganzes zu geben" (*Schmoller* 1900, 70). Sogar der Ausdruck *fokaler Punkt* (er sagt „Brennpunkt") taucht bei ihm auf, wenn auch nicht unbedingt im gleichen Sinne wie bei Schelling oder Kreps.[17]

Ideologie bewirkt ferner, wie *Mitchell* (1993, 140 f.) hervorhebt, *Gruppensolidarität* und damit die *Motivation* der Gruppenmitglieder zur Zusammenarbeit anstelle von Trittbrettfahrerverhalten und, analog zur Organisationskultur, die *Identifikation* der Gruppenmitglieder mit den Zielen ihrer Organisation (vgl. dazu auch *Simon* 1991).

f) Die Wiedergeburt der Wirtschaftssoziologie

Mit Konzepten wie Gruppensolidarität, Loyalität, Motivation haben wir das Territorium der „klassischen" Neuen Institutionenökonomik verlassen und uns in *soziologisches Gebiet* begeben. Es entspricht dem Charakter der NIÖ, wie *Williamson* (1988) hervorhebt, daß sich ihre Hypothesen für eine Ergänzung durch soziologische Konzepte anbieten. Die Soziologen *Baron* und *Hannan* (1994, 1138 f.)

---

16 Vgl. z. B. *Greif* (1989).

17 Schmoller schreibt, die Menschen fühlten sich erst glücklich, wenn sie zu einem Punkte gekommen seien, „in dem sie wie in einem *Brennpunkte* alle theoretischen und praktischen Vorstellungen zusammenfassen, der ihr Denken wie ihr Gewissen befriedigt, der mit einer plausiblen Vorstellung von der Welt zugleich den richtigen Leitstern für alles Handeln abgibt. Das geschieht in den Religions- und Moralsystemen, wie sie die Völker und Zeitalter im ganzen einheitlich beherrschen." (a. a. O.)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sprechen im *Journal of Economic Literature* von einer „Wiedergeburt der Wirtschaftssoziologie".

Weitere zur NIÖ passende und in ihr benutzte soziologische Konzepte sind das *Netzwerkkonzept* (*Cook* und *Emerson* 1978),[18] das Konzept *sozialer Transaktionen*[19] (*Homans* 1958, 606, *Blau* 1964; *Starr* und *Macmillan* 1990, 80) oder das Konzept des *Sozialkapitals* (*Schlicht* 1984; *Coleman* 1990), das aus einer Menge von Verpflichtungen, Erwartungen und wechselseitigen Normen und Sanktionen besteht, die sich aus vorausgehenden sozialen Transaktionen entwickelt haben. Ferner ist hervorzuheben das Konzept der (schwachen) *Solidarität,*[20] das Lindenberg (1988) mit dem des relationalen Vertrags verbindet. Zusammen mit dem Konzept der *Loyalität* (*Hirschman* 1969; *Simon* 1991) beschreibt es wichtige Voraussetzungen für das Funktionieren sozialer Beziehungen.

Organisationskultur mit ihren Verhaltensmustern macht im übrigen deutlich, daß der institutionelle Entwurf allein für die Funktionstüchtigkeit einer Organisation nicht ausreicht. *Erziehung* und *Bildung* der Mitglieder einer Organisation kommen hinzu.[21] *Popper* (1957, 66) drückt das so aus: Institutionen sind wie Festungen: „Sie müssen klug angelegt *und* richtig bemannt sein."

g) Spieltheorie

Die NIÖ wächst jedoch nicht nur in die Soziologie hinein, sie benutzt auch den Denkstil der *Spieltheorie*. So eignen sich *wiederholte Spiele* gut zur Erklärung geschäftlicher Langfristbeziehungen (wie Kundschaftsverhältnisse), in denen sich Leistungsversprechen nicht durch Rechtszwang durchsetzen lassen, d. h. zur Modellierung sich selbst durchsetzender Vereinbarungen vom Typ *Klein-Leffler* (1981). Vertreter der NIÖ, wie North und Weingast benutzen spieltheoretische Argumente und arbeiten zusammen mit Spieltheoretikern wie Milgrom.[22] Auch das Konzept der Organisationskultur, auf sich selbstdurchsetzende Vereinbarungen angewendet, stammt, wie erwähnt, von einem Spieltheoretiker – nämlich David Kreps.

Wie nicht anders zu erwarten, gibt es einen spieltheoretischen Strang der modernen Institutionenökonomik. Eine frühe Variante ist der mechanism design

---

18 Z. B. das Konzept locker verknüpfter Netzwerke (im Sinne von *Glassman* (1973) oder *Weick* (1976).

19 Das ein unspezifisches, diffuses Gefühl zukünftiger Verpflichtungen schafft.

20 Vgl. *Richter* und *Furubotn* 1996, 176.

21 Das schreibt auch *Kreps* (1990a, 126). *North* (1990/92, 37) zitiert hierzu *Boyd* und *Richerson* (1985, 2): Kultur könne definiert werden als die „transmission from one generation to the next, via teaching and imitation, of knowledge, values, and other factors that influence behavior." Im gleichen Sinne argumentiert Schmoller (1900, 61) und betont, „... die ganze Volkswirtschaft ist nicht denkbar ohne diesen Erziehungs- und Einübungsprozeß."

22 *Milgrom, North* und *Weingast* (1989). Hier geht es um eine Form der Überwindung des Problems der Information über Fehlverhalten in einem Reputationsspiel.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

approach von *Hurwicz* (1973), für den „Institution" und die von einem Planer aufgestellten „Spielregeln" Synonyma sind. Eine andere Variante vertreten *Schotter* (1981, 154 f.) oder *Calvert* (1995), für die „Institutionen" identisch sind mit den Gleichgewichts-Verhaltensstandards oder Konventionen, die sich aus einem von rationalen Akteuren gespielten nicht-kooperativen Spiel ergeben. Die Spielregeln sind exogen vorgegeben. Verwendet werden Varianten der *Prisoner-Dilemma-Spiele* zur Bestimmung von Kooperationsgleichgewichten bzw. von *Battle-of-the-Sexes-Spiele* zur Behandlung von Koordinationsgleichgewichten, darunter Konventionen. Wir haben es bei letzterem mit der spieltheoretischen Fortsetzung des Denkstils von David Hume oder Carl Menger zu tun.[23] Das Problem multipler Gleichgewichte bereitet in dem Zusammenhang dem klassischen Ökonomen Kopfzerbrechen: Es besagt, daß die unsichtbare Hand nicht notwendigerweise effizient arbeitet.

Auch wenn der spieltheoretische Denkstil in der NIÖ allenthalben anzutreffen ist, so wird doch eine strikt spieltheoretische Modellierung von NIÖ-Vertretern wie Williamson vermieden.[24] Der Grund liegt darin, daß in neoinstitutionalistischen Arbeiten die Ungewißheit darüber, was uns die Zukunft bringt – d. h. damit eingeschränkte Rationalität – ein zentrales Problem ist. Die Spieltheorie ist jedoch in ihrer heutigen Form eine Sprache, in der man mögliche strategische Interaktionen beschreibt, und dazu bedarf die Spieltheorie (wiederum in ihrer heutigen Form) sehr genauer Informationen darüber, was alles geschehen kann. Allerdings beginnen Spieltheoretiker damit, sich dem Problem eingeschränkter Rationalität zu stellen wie *Kreps* (1990a, 150 ff.) oder *Selten* (1990, 657), der sich für eine experimentelle Erforschung der, wie er vermutet, kasuistischen Struktur eingeschränkt rationaler Entscheidungen ausspricht. Kasuistisch ist übrigens auch Williamsons Transaktionskostenansatz mit seinen einfachen Entscheidungsregeln für die Wahl des geeigneten Überwachungs- und Durchsetzungssystems.

h) Kollektives Handeln: Public Choice und Neue Institutionenökonomik

Public Choice und Neue Institutionenökonomik haben getreu den Grundsätzen der Produktdifferenzierung, bislang jedenfalls, *analytisch* herzlich wenig miteinander zu tun. Zwar spielen private und politische Verfügungsrechte im öffentlichen Leben eine wichtige Rolle, jedoch findet in der Public-Choice-Theorie der Proper-

---

[23] *Berninghaus* (1995) kombiniert diesen Ansatz mit dem Konzept des Automaten-Netzwerks, einem mathematischen Instrument zur Behandlung „komplexer Systeme" (hier verstanden als ein System aus zahlreichen, (vielleicht) unterschiedlichen, miteinander interagierenden Elementen).

[24] Auch *North* (1990/92, 15), der eher als Williamson spieltheoretische Argumente benutzt, schreibt, daß die Spieltheorie (perfekte) Vermögensmaximierung unterstellt. Sie berücksichtigt nicht die Transaktionskosten und wie sich diese mit der institutionellen Struktur verändern.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ty-Rights-Ansatz, wie *Bernholz* (1993, 30) klagt, bislang keine Anwendung.[25] Auf der anderen Seite werden von der NIÖ Erkenntnisse der Public-Choice-Theorie bei der Analyse von Unternehmung oder Markt – beides Produkte kollektiven Handelns – nicht berücksichtigt. Vielleicht kommt dies daher, daß fälschlicherweise Verfügungsrechte als Domäne des privaten Sektors, kollektives Handeln als Domäne des öffentlichen Sektors gesehen werden. Marktversagen erfordert kollektives Handelns, aber das kann durchaus privat sein. Die private Unternehmung ist *das* Musterbeispiel für die erfolgreiche Überwindung des Versagens oder Nicht-Zustandekommens von Märkten[26] (*Coase* 1937, *Arrow* 1969). Auf der anderen Seite ist die Unternehmung von einem Netz formaler und informeller kollektiver Handlungen durchzogen (von der Mitbestimmung bis zu den „politischen Manövern" einzelner Angestellter[27]). Die damit zusammenhängenden Probleme der Unternehmensorganisation sind durchaus ein Thema der Public-Choice-Theorie – oder sollten es zumindest sein.[28]

Unter den Vertretern der NIÖ kommt *North* (1990/92) mit seinen Überlegungen zur „institutionellen Umgebung" dem Themenkreis der Public-Choice-Theorie am nächsten. Er wendet aber ihre Techniken nicht an, sondern beläßt es bei einigen allgemeinen Bemerkungen (1990/92, 49 f.). Was jedoch geschieht, ist, daß Autoren der NIÖ ihre analytischen Techniken auf klassische Gebiete der Public-Choice-Theorie anwenden, vor allem Politikwissenschaftler wie *Moe* (1991), *Weingast* (1988), *Shepsle* und *Weingast* (1987), *Alt, Calvert* und *Humes* (1988), *Keohane* (1984).[29] Was Olsons Theorie der pressure groups angeht, die ja mit hierher gehört, so scheint auf dem Gebiet bisher wenig passiert zu sein. Auch findet es unangemessen geringe Beachtung. *Bernholz* und *Breyer* (1993, 1994) widmen dem Thema knapp 3 % ihres zweibändigen Werkes. *Stiglitz* (1988) in seinem ganz auf Public-Choice abgestellten Lehrbuch der Ökonomik des öffentlichen Sektors, erwähnt noch nicht einmal das Thema. Auch bei der spieltheoretischen Behandlung von Koalitionsstrukturen spielt das Thema der pressure groups (oder interest groups),

---

25 Natürlich kommen Probleme der *Zuteilung* privater Verfügungsrechte zur Sprache (z. B. *Mueller* 1989, 98 - 9, 103 - 5, 107 - 10), nicht aber die Nutzung ihrer *Anreizwirkung*, die zentrale Idee des Property-Rights-Ansatzes.

26 Und zwar insbesondere von Terminmärkten. Die Unternehmung ist eine Ersatzveranstaltung zur Überwindung des Versagens der meisten Termingeschäfte – für Konsumgüter wie für Investitionsgüter.

27 *Milgrom* und *Roberts* (1990).

28 Bei der von Eirik Furubotn und mir organisierten Wallerfangen-Konferenz von 1986 über. „Some Perspectives on the Modern Theory of the Firm" fanden wir zu diesem naheliegenden Thema unter den PC-Vertretern keinen Referenten. Heute kommt *Miller* (1992) – kein PC-Vertreter – dem Problem vielleicht am nächsten.

29 Nach den im Journal of Public Choice 1990 - 1995 behandelten Themengebieten, liegen unverändert an erster Stelle der PC-Theorie Fragen des Wahlverhaltens und des Rentensuchens. Es folgen mit einigem Abstand öffentliche Finanzthemen, noch weiter zurück rangieren Themen zu den Gebieten Bürokratie, Interessenverbände, Umwelt, politische Konjunkturzyklen, Korruption u. a.m.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wenn überhaupt, nur eine untergeordnete Rolle.[30] Es scheint, als hätten wir das Wolkenkuckucksheim der Neoklassik noch gar nicht verlassen.

i) Ökonomische Analyse des Rechts und Neue Institutionenökonomik

Nach allem was ich ausgeführt habe, sollte klar sein, daß die NIÖ nicht nur in die Gebiete der Soziologie und Politikwissenschaft, sondern vor allem auch in das der Rechtswissenschaft hineinwuchert. Die Existenz des – jedenfalls außerhalb Deutschlands – explosionsartig wachsenden Gebiets der ökonomischen Analyse des Rechts (ÖAR) macht das deutlich. Berühmt gemacht hat diesen neuen Ansatz *Posner* (1972) mit seinem „Chicago Ansatz": der Anwendung des neoklassischen Marktansatzes auf Rechtsprobleme – darunter insbesondere Probleme der Haftung aus unerlaubter Handlung (das Problem der Preisfestsetzung ex post durch den Richter bei „unfreiwilligem Tausch"). Gefragt wird nach der Allokationseffizienz von Recht, und zwar sowohl des staatlich gesetzten als auch von Richterrecht und privatautonomer Vertragsgestaltung.

Die *zentrale These von Posner* (1972, 404) lautet: Richterrecht ist in der Tendenz effizienzfördernd, Gesetzesrecht effizienzreduzierend.

Anders als im Transaktionskostenansatz der NIÖ herrscht in der ÖAR das Modell vollständiger Verträge vor. Es wird davon ausgegangen, daß die meisten Verträge dem Idealtyp des vollständigen Vertrags nahe genug kommen, um so behandelt werden zu können, als wären sie vollständig (*Cooter* und *Ulen* 1988, 232; *Schäfer* und *Ott* 1995, 345). Transaktionskosten finden keine Berücksichtigung.

Dem Grundsatz der Produktdifferenzierung zwischen ÖAR und NIÖ wird vor allem von Posner gehuldigt. Bekannt ist seine Kritik an Coase und vor allem an Williamson, die er auf der Wallerfangen-Konferenz von 1992 vorbrachte. Zu Williamsons Transaktionskostenansatz sagte *Posner* (1993, 80), er sei sich nicht sicher, ob Williamsons neue Theorie nichts anderes als neu verpackte alte (neoklassische) Theorie ist. Williamson wehrte sich vehement gegen diese Abqualifikation – sehr zu Recht, wie ich meine. Tatsächlich ist die ÖAR (des Chicago Typs) im neoklassischen Paradigma stecken geblieben. Was ihr fehlt, ist eine angemessene Berücksichtigung eingeschränkter Rationalität und damit des Konzepts relationaler Verträge. Seine Anwendung nicht nur auf Probleme dauerhafter Geschäftsverbindungen (etwa zwischen Zulieferern und Montagewerken), sondern z. B. auch auf internationale Verträge (wie Investitionsabkommen, *Schanze* 1992), ist von Interesse. Desgleichen problematisch ist Posners Übertragung des neoklassischen Effizienzbegriffs auf Rechtsfragen. Das Problem dabei ist, daß er dem Nirwanatrugschluß aufsitzt. Denn was eine „effiziente" Institution ist, läßt sich nun einmal nicht mit Hilfe der Paretokriterien sagen.[31]

---

30 *Greenberg* 1994.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

3. Skizze eines allgemeinen Systems der Neuen Institutionenökonomik

Ziehen wir eine Zwischenbilanz: Wir haben gesehen, die NIÖ ist stark in neuen Konzepten, schwach in neuen Modellen. Aber selbst dann, wenn dieser Mangel einmal beseitigt sein sollte – mit einer „schönen", allumfassenden, axiomatischen Institutionenökonomik im Stile des Arrow-Debreu-Modells ist nicht zu rechnen. Kasuistik dürfte die Wirtschaftstheorie der Zukunft charakterisieren – wie dies in der älteren Vergangenheit ja auch der Fall war. Dennoch: Eine gewisse „Allgemeinheit" sollte möglich sein. So dürften die von mir vorgestellten Konzepte der NIÖ (angereichert um die Theorien kollektiven Handelns und der Koalitionsbildung) auf Institutionen und Organisationen *allgemein* anwendbar sein – in der Sprache von North also sowohl zur Analyse des *institutionellen Umfelds* als auch der *institutionellen Arrangements*.

Ich will versuchen, die oben behandelten Konzepte der NIÖ zu einem institutionenökonomischen Gebäude zusammenzusetzen. Ich gehe dabei intuitiv vor und beziehe mich der größeren Anschaulichkeit wegen auf Organisationen im Sinne von Institutionen samt ihren Benutzern.

Wir verstehen unter einer *Organisation* eine durch ein System von Normen geordnete Menge von Individuen, die Inhaber von absoluten oder relativen Verfügungsrechten sind.[32] Die absoluten Verfügungsrechte sind individuelle Nutzungsrechte. Sie sind von jedermann zu beachten und werden durch Konvention oder Recht geschützt. Relative Verfügungsrechte beziehen sich auf ein mehr oder weniger relationales Gläubiger-Schuldnerverhältnis zwischen Mitgliedern der Organisation oder Mitgliedern und Außenseitern. Sie können bilateral oder multilateral – gleichrangig oder hierarchisch strukturiert sein. Verfügungsrechte können „spontan" – im Wege der Konvention – entstehen oder „konstruktivistisch" – durch Autorität – oder durch ein Mix von beidem. Übertragen werden Verfügungsrechte durch individuell vereinbarten Vertrag (im gegenseitigen Einvernehmen also) oder durch Kollektiventscheidungen (im „Zwangswege"). Relevante Informationen (darunter über die Zuordnung von Verfügungsrechten und die Erfüllung von Leistungspflichten) sind symmetrisch oder asymmetrisch auf die Parteien und Dritte verteilt. PA-Beziehungen sind von Bedeutung. Spezifische Investitionen können wirtschaftlich angezeigt sein. Sie laden zu opportunistischem Verhalten der Parteien ein, das durch Rechtszwang allein nicht zu verhindern ist. Private Regelung („privater Zwang") ist unabdingbar, um Leistungsversprechen glaubhaft machen zu können oder durchzusetzen. Im Extremfall sind die Parteien allein auf Selbstdurchsetzung angewiesen. Reputation ist dabei von Belang. Was jedoch die Selbstdurchsetzung von Leistungspflichten betrifft, funktioniert sie wegen der Ungewiß-

---

31 Dem stehen allein schon die Bedingungen eingeschränkter Rationalität entgegen (*Selten* 1990).

32 Dazu rechnen auch die politischen Verfügungsrechte, die ich in dieser Zusammenfassung der Einfachheit halber weglasse.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

heit der Zukunft allenfalls dann, wenn die hierarchisch Übergeordneten ex ante glaubhaft machen können, daß sie ex post bei ihren Entscheidungen einem den Untergeordneten bekannten und von diesen akzeptierten (fokalen) Prinzip folgen werden. Im Falle gleichrangiger Teilnehmer müssen die einzelnen ex ante glaubhaft machen können, daß sie bestimmten, allgemein akzeptierten Regeln folgen werden. Organisationskultur wird in diesem Sinne interpretiert, was voraussetzt, daß u. a. Allgemeinbildung und Weltanschauungen der Organisationsmitglieder übereinstimmen. Die Art der Organisationskultur und die Güte ihrer Übermittlung an nachfolgende Generationen ist für die Funktionstüchtigkeit und Stabilität einer Organisation von zentraler Bedeutung. Hinzu kommt, daß in unserer aufgeklärten, wissenschaftsorientierten Welt die Organisationskultur der sich fortlaufend ändernden Lebensumstände immer wieder von Neuem begründet werden muß. Gefühle spielen dabei eine nicht zu unterschätzende Rolle (*Frank* 1992). Schwierigkeiten bei der Lösung der Transformationsprobleme in Mittel- und Osteuropa und auch bei uns selbst erinnern daran.[33]

III. Möglichkeiten

In diesem Abschnitt bringe ich kurz einiges über Anwendungsmöglichkeiten des Denkstils der Neuen Institutionenökonomik. Anwenden läßt sich der Denkstil auf Fragen der Entstehung, Zuordnung, Verwaltung und Transaktion von Verfügungsrechten in allen Bereichen des sozialen Lebens – nicht nur in der Wirtschaft, sondern auch in Politik, Bildung und Erziehung, Liebe und Ehe usw. Entscheidend dafür, wie mit Ressourcen umgegangen wird, ist nach den Kernthesen der NIÖ generell die Gestaltung der absoluten und relativen Verfügungsrechte einschließlich ihrer Überwachungs- und Durchsetzungssysteme. Der pessimistischen Tradition des Liberalismus folgend wird von der Vorherrschaft des Eigennutzes der Menschen ausgegangen. Wo sich Betrug lohnt, wird betrogen – in Politik, Wirtschaft, Privatleben. *Opportunismus ist vorherrschend.* Eine Grundwarnung der NIÖ lautet deshalb: Sorge stets ex ante für eine ausreichende Sicherung gegen ex post Opportunismus der Gegenseite!

Ich spreche hier kurz über Anwendungen der NIÖ auf die Organisationsformen Markt, Unternehmung und Staat.[34]

---

[33] Zur Illustration sei auf das Umfrageergebnis des Instituts für Demoskopie Allensbach vom Sommer 1995 hingewiesen (vgl. FAZ 16. 08. 95, S. 5), wonach die ostdeutsche Bevölkerung zunehmend Zweifel an dem bundesdeutschen Wirtschaftssystem äußert. Die FAZ klagt, es fehle heute an einer Verteidigung der Marktwirtschaft. Der im Stile der Neoklassik technisch hochrangig geschulte Ökonom steht der Aufgabe, die „real existierende" Marktwirtschaft zu erklären, gewöhnlich ziemlich hilflos gegenüber. Vertreter oder Kenner der NIÖ sind in der Beziehung besser ausgerüstet.

[34] Ausführlicher dazu *Richter* und *Furubotn* (1996, Kapitel 6 - 9).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

1. Neue Institutionenökonomik des Marktes

Der Markt findet in der neoklassischen Literatur eine stiefmütterliche Behandlung. *Coase* (1988, 7) bemerkt dazu: „Obwohl die Ökonomen behaupten, daß sie die Funktionsweise des Marktes untersuchen, hat der Markt in der modernen Wirtschaftstheorie eine noch unbestimmtere Rolle als das Unternehmen." Und er fährt fort: „Im modernen Lehrbuch der Mikroökonomik werden zwar die Bestimmungsgründe von Marktpreisen untersucht, doch die Diskussion über den Markt selbst hat völlig aufgehört." Allenfalls die Struktur-Verhaltens-Ergebnis-Hypothese von *Bain* (1956) spielt eine Rolle, die für viele Jahre der Ausgangspunkt der Industrieökonomik war. Abweichungen vom theoretischen Idealbild des vollkommenen Marktes sind danach notwendig ineffizient.

Erst in den letzten (rund) 20 Jahren werden mit der Berücksichtigung von Informationsbeschränkungen und anderen Transaktionskostenproblemen „Marktunvollkommenheiten" in einem neuen Licht gesehen. Auch wenn eine umfassende Institutionenökonomik des Marktes bislang nicht existiert, gibt es zahlreiche institutionenökonomische Einzeluntersuchungen zu diesem Thema. Sie beginnen mit der historischen Begründung der an sich einfachen, jedoch in der Marktsozialismusdebatte heftig umstrittenen Einsicht, daß grundlegende Voraussetzung für das Funktionieren eines Marktes die Transferierbarkeit privater Verfügungsrechte und – wichtig – ihr glaubwürdiger Schutz vor Enteignung ist. *North* (1994) und *Weingast* (1993) haben darüber gearbeitet.

Als nächstes ist das Informationsproblem zu nennen. Es erspart dem Käufer viel Mühe, wenn er sich auf das Wort des Verkäufers verlassen kann (*Arrow* 1974, 23). Vertrauen zählt. Vertrauenswürdigkeit läßt sich zwar nicht direkt kaufen – aber immerhin indirekt – durch Investition in Markennamen-Kapital (Reputation) z. B. über Werbeausgaben. Wir haben es hier mit einem Anwendungsfall des Konzepts sich selbst durchsetzender Vereinbarungen zu tun. Werbeausgaben für Erfahrungsgüter dienen wie geschildert als „Geisel" in Händen der Kunden, die dem Verkäufer davonlaufen und damit die Geisel vernichten können, wenn er nicht sein Wort hält. Auf diese Weise lassen sich, wie *Klein* und *Leffler* 1981 argumentieren, die *Suchkosten* senken. Darüber hinaus lassen sich die *Inspektionskosten* senken durch Produktgarantien oder einfach durch Unterdrückung von Information (z. B. durch das Verbot der Ärztewerbung). Das funktioniert allerdings nur in Verbindung mit der glaubwürdigen Verpflichtung einer Organisation (z. B. Universitätsexamen), daß die Qualität des Angebots zufallsverteilt ist (*Barzel* 1982). Weiter: *Vertragsverhandlungen* werden verbilligt durch vorab Bekanntgabe von Preislisten und dem glaubwürdigen Festhalten daran (*Alchian* und *Woodward* 1987, 127).

Die private Sicherung zur *Durchsetzung* von Leistungspflichten bildet das Kernstück der Transaktionskostenökonomik von *Williamson* (1985/90). Rechtszwang allein ist kein ausreichender Schutz gegen ex post Opportunismus der anderen Seite. Beispiele für „private Regelungen" sind private Schiedsverfahren wie bei der Regelung von Streitigkeiten im New Yorker Diamantenhändler-Club (*Bernstein*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

1992) oder der Austausch von „Geiseln" beim Franchising: Der Franchisenehmer droht mit der Zerstörung oder Beschädigung des Markennamenkapitals des Franchisegebers, dieser droht umgekehrt mit der Zerstörung der spezifischen Investitionen des Franchisenehmers durch Ausübung der vereinbarten Kündigung ohne Ersatzleistung (*Klein, Crawford* und *Alchian* 1978, 321). Noch stärker wirkt vertikale Integration (*Klein, Crawford* und *Alchian* 1978) – verstanden als privates Schutzinstrument gegen opportunistisches Verhalten der Gegenseite – eine Auffassung, die die ursprüngliche Konzeption der Wettbewerbspolitik auf den Kopf stellt.

In gewissen Grenzen kann die Organisation „Markt" fehlenden Rechtsschutz ersetzen. Die Konzepte Selbstdurchsetzung und Organisationskultur kommen zum Tragen. Dazu ein Beispiel von *Greif* (1989), der eine jüdische Händlergruppe, die *Maghribi*, die im 11. Jahrhundert Fernhandel im Mittelmeerraum betrieben, analysierte. Es handelte sich um relationale Prinzipal-Agent-Beziehungen. Die Agenten begleiteten den Warentransport, suchten Käufer, verhandelten Kaufverträge und überwachten Verkauf und Bezahlung. Ein alle Kontingenzen umfassender Vertrag war mangels Voraussicht unmöglich. Ebenfalls unmöglich war die direkte Kontrolle der Agenten. Gerichtsverfahren gegen betrügerische Agenten waren so gut wie ausgeschlossen. Die Maghribi halfen sich mit folgendem Selbstdurchsetzungsverfahren: Die Agenten waren oder wurden Mitglieder einer Koalition der Händlergruppe der Maghribi. Sie erhielten eine Prämie bei Wohlverhalten. Betrogen sie einmal, erhielten sie für den Rest ihres Lebens keinen Auftrag mehr von den Prinzipalen (Kaufleuten) der Maghribigruppe. Versuchte sich ein Betrüger als Prinzipal (Kaufmann), dann wurde ein Maghribiagent, der ihn betrog, von den übrigen nicht wie ein betrügerischer Agent der Maghribi behandelt. Ferner kam ein „privates Handelsrecht" (merchant law) zur Anwendung, im wesentlichen Verhaltensregeln bei Leistungsmängeln, das den individuellen Vertragsabschluß vereinfachte. Die Durchsetzung erfolgte auch hier im Wege eines Reputationsmechanismus.

2. Neue Institutionenökonomik der Unternehmung

Die bekannteste Arbeit nach *Coase* (1937) ist der Aufsatz von *Alchian* und *Demsetz* (1972). Sie behandeln das Problem der *Drückebergerei* im Team. Die Antwort der Autoren lautet: Ernenne ein Teammitglied zum Aufseher und gib dem Aufseher den Residualerlös. Das ist der Property-Rights-Ansatz der klassischen kapitalistischen Unternehmung. Eigentum und Kontrolle sind in gleicher Hand. Der Eigentümer-Manager ist der Überwachungsspezialist. Nur er wird durch Anreize kontrolliert, nicht seine Teammitglieder. Die Theorie finanzieller Anreize für das Management wird fortgesetzt in der Diskussion zum Problem der Trennung von Eigentum und Kontrolle, darunter der PA-Theorie von *Jensen* und *Meckling* (1976) – die das Konzept der Vertretungskosten hervorheben und von einer die Vertretungskosten minimierenden Kapitalstruktur sprechen. Der Arbeit folgte ein Artikel von *Fama* (1980) – der die Manager weniger durch Anteilsverträge als

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

vielmehr über den Wettbewerb am Arbeitsmarkt für Manager diszipliniert sieht. Zu nennen ist ferner die Arbeit von *Fama* und *Jensen* (1983), die Entscheidung und Haftung als getrennte Aktivitäten sehen – mit Arbeitsteilung zwischen „Entscheidungsspezialisten" (den Managern) und „Haftungsspezialisten" (den diversifizierenden Anlegern). Später stellen allerdings *Baker, Jensen* und *Murphy* (1988) empirisch fest, daß Bezahlung und Leistung in vielen Unternehmen nicht sonderlich eng korreliert sind. Die Bedeutung anderer Größen – insbesondere der Motivation der Mitarbeiter wird wiederentdeckt (*Miller* 1992).

Das Anreizdenken wird nicht nur auf die oberen Etagen, sondern auch „nach unten" angewendet (*Holmstrom* 1982). „Nach unten", bei der Organisation der Arbeit, geht es Williamson zufolge um ex ante Maßnahmen zum Schutz von unternehmensspezifischen Investitionen beider Seiten – Humanvermögen auf Arbeitnehmerseite, Sachkapital auf Arbeitgeberseite – vor ex post Opportunismus der Gegenseite (*Williamson* 1985 / 90, 245 ff.). Wie im Falle des Marktes geht Williamson auch hier wieder kasuistisch vor, indem er z. B. je nach Grad des spezifischen Humanvermögens der Arbeitnehmer und dem Grad der Separierbarkeit der Arbeitsvorgänge zwischen unterschiedlichen effizienten Organisationsformen der Arbeit unterscheidet. Was die Trennung von Eigentum und Kontrolle betrifft, argumentiert *Williamson* (1988) anders als *Jensen* und *Meckling* (1976), indem er schreibt: „Fremdkapitalfinanzierung ist eine Überwachungs- und Durchsetzungsstruktur, die außerhalb fester Regeln steht und sich gut für Projekte eignet, in denen die eingesetzten Vermögenswerte zum Großteil wiederverwertbar sind. Eigenkapitalfinanzierung ist eine Überwachungs- und Durchsetzungsstruktur, die dem Ermessen Raum läßt und für Projekte verwendet wird, wo Vermögenswerte weniger leicht wiederverwertbar sind" (1988, 581). Seine Überlegung führt u. a. zu dem Ergebnis, daß Eigenkapitalfinanzierung, die vom Aufsichtsrat kontrolliert wird und in börsennotierten Unternehmen eine Konzentration des Anteilseigentums erlaubt, das beste Finanzierungsverfahren für Projekte mit großer Sachvermögensspezifizität ist. (*Williamson*, 1988, 589)

Das Problem der ex ante Sicherung „eingeschlossener" Parteien gegen ex post Opportunismus spielt in der NIÖ u. a. auch eine zentrale Rolle bei der Frage nach der optimalen Unternehmensgröße. In der Literatur wurde sie als „Williamsons Rätsel" bekannt (*Tirole* 1988). Die Rätselfrage lautet: „Warum kann ein Großunternehmen nicht alles tun, was eine Gruppe kleiner Unternehmen tun kann, und noch mehr?" (1985 / 90, 149). Williamsons antwortet: Integration bringt nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste, weil es bei einer Fusion notwendig zu Anreizverschlechterungen und damit zu ex post opportunistischem Verhalten der Gegenseite kommt. So hat z. B. der bisherige Eigentümer-Manager eines Zulieferwerkes nach der Fusion nicht mehr die gleichen Anreize, seine Ausrüstung mit der alten Sorgfalt zu nützen und zu pflegen usw.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

3. Neue Institutionenökonomik des Staates

Politiker haben sich angewöhnt, den Staat wie eine Unternehmung hinzustellen: „Standort Deutschland", „Japan Incorporated" – als eine die soziale Wohlfahrt, das Pro-Kopf-Einkommen, die Zahl der Arbeitsplätze oder was sonst auch immer maximierende Organisation. Die Idee entspricht der bekannten neoklassischen Theorie des Staates von *North* (1981 / 1988). North sieht den Staat allerdings negativ idealistisch als einen Einnahmenmaximierer im Interesse der Herrscher. Steuerprogression wird, sozial „entrahmt", als eine Form monopolistischer Preisdiskriminierung verstanden. *Margaret Lewis* (1988) geht weiter und verschmilzt die Idee mit der politökonomischen Hypothese, daß die Politiker individuelle Nutzenmaximierer sind, die zur Befriedigung ihrer Nutzenvorstellungen die Bürger ausräubern. Sie tun das in den Schranken, die Ihnen ihre Verhandlungsmacht und die Transaktionskosten (hier insbes. Verhandlungskosten) setzen. (Hier unterscheiden sich North und Lewis weit von alten deutschen „Institutionalisten" wie Schmoller, der ein Obrigkeitsidealist war!). North ist Pessimist: die Herrscher werden alles daran setzen, ihre Macht zu erhalten und die zu dem Zweck geeigneten Bevölkerungsgruppen zu begünstigen – ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Effizienz. So die Beurteilung der politischen Entscheidungen durch den Institutionenökonomen North.

Aus der Sicht von Williamson ist hinzuzufügen, daß die spezifischen Investitionen der Staatsbürger beachtlich sind – und damit der Anreiz zu opportunistischem Verhalten der Herrscher. Die Bürger eines Staates sind im allgemeinen stärker an ihr Heimatland gebunden als z. B. Arbeiter an ihr Unternehmen. Ist dazu der Staat noch wohlhabend, dann ist die Drohung des „Abbruchs der Beziehungen" – der Auswanderung, des „exit" – kein für die Politiker glaubwürdiges Durchsetzungsinstument. Glaubwürdiger dagegen ist – Demokratie vorausgesetzt – die Drohung mit der Abwahl der Regierung („voice" statt „exit") und ihres Ersatzes durch politische Rivalen. Die Bildung von Koalitionen (Interessengruppen) und deren strategische Operationen gewinnen Interesse – ein Thema das in der Wirtschaftstheorie bisher – wie gesagt – nicht spürbar weiterentwickelt worden ist.

Das Konzept der Selbstdurchsetzung spielt im Falle des Staates naturgemäß eine zentrale Rolle. Es wird auch hier wieder erschwert durch die *Ungewißheit* darüber, *was die Zukunft uns bringt* .

Die Glaubwürdigkeit von Versprechen der Politiker – ihre Reputation – ist, wie jeder weiß, von Bedeutung. Und wie im Wirtschaftsleben, so kann auch hier die Glaubwürdigkeit von Versprechen durch institutionelle Vorkehrungen (die Ressourceneinsatz erfordern – also den Aufwand von Transaktionskosten) hergestellt oder zumindest gestützt werden. Eine Form kann, wie *North* und *Weingast* (1989) für die Glorreiche Revolution zeigen, die Staatsverfassung sein. Eine andere findet in der Währungspolitik Anwendung.

Hierzu einige Anmerkungen: Wir können den Papierstandard als relationalen Vertretungsvertrag zwischen den Geldbenutzern (Prinzipalen) und den Managern

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

der Zentralbank (ihren Agenten) verstehen. Wegen unvollständiger Voraussicht sind starre Regeln für die Agenten impraktikabel. Die Manager der Zentralbank erhalten deshalb einen nicht unerheblichen Ermessensspielraum und damit die Möglichkeit, ex post wortbrüchig zu werden. Die Geldbenutzer können die Einhaltung des Versprechens ihrer Agenten im Rechtswege nicht durchsetzen. Sie können das allenfalls durch einen Selbstdurchsetzungsmechanismus tun. Dabei kommt wegen der Ungewißheit der Zukunft das Konzept der Organisationskultur zum Tragen. Wir kennen es heute unter dem Stichwort *Stabilitätskultur.* Jedoch: die Selbstdurchsetzung erfolgt nicht (oder jedenfalls nicht in erster Linie) über die Drohung des Abbruchs der Beziehungen („exit"). Sie wäre wegen der hohen Kosten des Wechsels der Heimatwährung nur für ausländische Anleger glaubwürdig. Statt dessen benutzt als Durchsetzungsinstrument die einschlägig geldtheoretische (nicht jedoch institutionenökonomische) Literatur die Drohung der Geldbenutzer, daß sie bei Wortbruch die Reputation des Zentralbankmanagements zerstören. (*Barro* und *Gordon* 1983, 108). Das Zentralbankmanagement wird also nicht finanziell (wie ein Unternehmenseigner), sondern allein oder jedenfalls in erster Linie ideell (mit einer dauerhaften Nutzeneinbuße) bedroht. Das Problem, die Reputation zu „melken", bleibt hier unberücksichtigt, desgleichen der 1. Hauptsatz von W. Busch: Ist der Ruf erst ruiniert, lebt sich's weiter ungeniert.

Der politischen Brisanz des Gegenstands ist diese Art von Selbstdurchsetzung, obgleich die theoretische Literatur voll davon ist, kaum angemessen.[35] Die Unabhängigkeit der Notenbank ist deshalb keine hinreichende Bedingung für Geldwertstabilität – sie ist noch nicht einmal eine notwendige Bedingung, wie empirische Untersuchungen zeigen (*Cukierman* 1992, die Reichsbank war in den Jahren der Hyperinflation unabhängig). Sie ist ein Instrument, mit dessen Hilfe eine Regierung *ihr* Versprechen, die Kaufkraft stabil zu erhalten, glaubwürdig zu machen versuchen *kann*. In letzter Instanz entscheidend ist das Verhalten der Regierung – und im Falle einer Demokratie, die allgemeine Wertschätzung stabiler Preise.[36] Es gibt deshalb eine andere, überzeugendere Drohung der Geldbenutzer und damit der Selbstdurchsetzung des relationalen Währungsvertrags: die Drohung, die Regierung abzuwählen („voice"). – Voraussetzung ist, die Währungsinländer haben dazu

---

[35] *Kydland* und *Prescott* (1977), *Barro* und *Gordon* (1983), *Backus* und *Drifill* (1985), *Blackburn* und *Christensen* (1987) u. a.m.; als Überblick vgl. *Blackburn* und *Christensen* (1989) oder die systematische Darstellung von *Persson* und *Tabellini* (1990). Diese Theorie wurde in einer viel zitierten Arbeit von *Rogoff* (1985) als mögliche Begründung der Unabhängigkeit der Notenbank von der Regierung verwendet.

[36] Zu dem Zweck erinnere man sich, daß im Papierstandard der Geldwert nicht allein Sache der Notenbank, sondern auch der Eigentümer der Notenbank ist – der Herrscher – ihrer Finanz- und internationalen Währungspolitik und ihrer Möglichkeiten, auf die Notenbank (auch die unabhängige) politischen Druck auszuüben. Für den Geldwert sind deshalb in letzter Instanz die Herrscher verantwortlich. (Sie bestimmen im übrigen auch, wie man den Preisindex mißt, wie die öffentliche Verschuldung zu messen ist, wie sich der Wechselkurs bestimmt, die Höhe der vielen staatlich oder politisch fixierten Preise usw. — und letzten Endes, womit Steuern gezahlt werden — evtl. mit Steuergutscheinen?).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Möglichkeit – und möchten es! Ich spiele hier natürlich auf das Vorhaben der Europäischen Währungsunion an, in der für Währungsinländer nicht nur „exit" prohibitiv teuer, sondern auch „voice" ein vielfältiges Problem ist (vgl. *Richter* 1996a).

IV. Schlußbemerkungen

Wir haben gesehen, die Neue Institutionenökonomik geht aus von einer Kritik der neoklassischen Theorie. Das tat allerdings auch schon die Alte Institutionenökonomik – in Deutschland war das die Historische Schule. Schmollers Kritik an der klassischen Nationalökonomie gleicht fast wörtlich derjenigen von Coase. Beide kritisierten, daß die klassische oder neoklassische Ökonomik dem Versuch gleiche, den Blutkreislauf ohne den dazugehörigen Körper zu erforschen (*Schmoller* 1900, 60; *Coase* 1984, 230). Unternehmen haben keine Substanz, Märkte bestehen ohne Gesetze. Jedoch: der Unterschied zwischen Alter und Neuer Institutionenökonomik besteht im Willen zur Analyse. Während es *Schmoller* (1883, 241 f.) zunächst bei einer beschreibenden Behandlung von Institutionen belassen wollte, setzt die Neue Institutionenökonomik auf die ökonomische Analyse von Institutionen. Dabei verfährt sie zuerst ganz im Stile der Neoklassik – so in der Property-Rights-Analyse und der Vertragstheorie – bei perfekter Rationalität und Optimierung unter Nebenbedingungen – wendet sich aber später vom Arbeitsstil der Neoklassik ab. Das tut insbesondere Oliver Williamson mit seiner Transaktionskostenökonomik, die die Frage der ex ante Sicherung gegen ex post Opportunismus zum Hauptgegenstand hat. Das Problem wird in einem kasuistischen, konkret institutionenökonomischen Stile angegangen. Die Entscheidungsregel lautet: Wähle ex ante je nach Ausgangslage (spezifische Investitionen, Häufigkeit der Transaktionen usw.) die am besten gegen ex post opportunistisches Verhalten der anderen Seite schützende Institution oder Organisationsform – wie Markt, Unternehmung mit oder ohne öffentliche Regulierung, vertikale Integration, Franchising usw. Beachte dabei die Notwendigkeit und Möglichkeiten privater Durchsetzungsmechanismen. Abstrakte Überlegungen (mathematische Modelle) mögen auch hier eine Rolle spielen, müssen es aber nicht. Ein umfassendes Modell vom Typ der Allgemeinen Gleichgewichtstheorie wird nicht angestrebt, weil – wie *Selten* (1990, 653) es ausdrückt (und übrigens auch *Schmoller* (1900, 33) dachte) – nicht damit zu rechnen ist, daß „menschliches Verhalten von einigen abstrakten Prinzipien geleitet" wird. Vorgegangen wird nicht wie in der Physik oder Biologie, sondern eher wie in der Technik oder Medizin (*Varian* 1993, 2 f.). Entscheidungsrelevant sind die Ausgangsbedingungen – die „Annahmen" – und nicht allein der Prognoseerfolg, und – um nochmals *Selten* (1990, 653) zu zitieren – „ein auf einfachen Kriterien beruhendes System von Unterscheidungen der einzelnen Fälle bestimmt, welche einfachen Entscheidungsregeln angewendet werden." So läßt sich Williamsons Transaktionskostenökonomik interpretieren und ausbauen, was nicht nur für institutionelle Arrangements im Kleinen möglich ist und zu neuen Einsichten führt, sondern auch

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

für das institutionelle Umfeld im Großen, etwa die monetäre Makroökonomik. In einer Zeit hoffnungsvoll stimmender institutioneller und organisatorischer Umwälzungen („Transformationen") auf allen Ebenen, vom individuellen Haushalt bis hinauf in die Weltwirtschaft, haben wir als Ökonomen keine andere Wahl, als unser Augenmerk außer auf den Wirtschaftsmechanismus bei gegebenem institutionellen Rahmen auch auf institutionelle Arrangements und institutionelles Umfeld zu richten – und damit nicht nur auf Fragen der *Wirtschafts*politik, sondern Fragen der Politik schlechthin.

Literatur

Alchian, A.A. (1961): Some Economics of Property, RAND D-2316, Santa Monica, CA.

Alchian, A.A. / *Demsetz,* H. (1972): „Production, Information Costs, and Economic Organization", American Economic Review, 72, 777 - 795.

Alchian, A.A. / *Woodward,* S. (1987): „Reflections on the Theory of the Firm", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 143, 110 - 137.

Alston, L.J. / *Libecap,* G.D. / *Schneider,* R. (1996): „The Determinants and Impact of Property Rights: Land, Titles on the Brazilian Frontier", Journal of Law, Economics and Organization, 12, 25 - 61.

Alt, J.R. / *Calvert,* R. / *Humes,* B. (1988): „Reputation and Hegemonic Stability: A Game Theoretic Analysis", American Political Science Review, 82, 445 - 466.

Arrow, K.J. (1969): „The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market versus Non-Market Allocation" in: The Analysis and Evaluation of Public Expenditures: The PBB-System, Joint Economic Committee, 91st Congress, 1st Session, Bd. 1, Washington, DC.

– (1970): Essays in the Theory of Risk-bearing, Amsterdam.

– (1974): The Limits of Organization, New York.

Backus, D. / *Drifill,* J. (1985): „Inflation and Reputation," American Economic Review, 75, 530 - 38.

Bain, J. (1956): Barriers to New Competition, Cambridge, MA.

Baker, G.P. / *Jensen,* M.C. / *Murphy,* K.J. (1988): „Compensation and Incentives: Practice vs Theory", Journal of Finance, 43, 593 - 616

Baron, J.N. / *Hannan,* M.T. (1994): „The Impact of Economics on Contemporary Sociology", Journal of Economic Literature, 32, 1111 - 1146.

Barro, R.J. / *Gordon,* D.B. (1983): „Rules, Discretion and Reputation in a Model of Monetary Policy," Journal of Monetary Economics, 12, 101 - 121.

Barzel, Y. (1982): „Measurement Cost and the Organization of Markets", Journal of Law and Economics, 25, 27 - 48.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Bernholz, P. (1993): „Public Choice Theory: Some Items for a Research Agenda", Public Choice, 77, 29 - 37.

Bernholz, P. / *Breyer* (1993): Grundlagen der politischen Ökonomie, Band I: Theorie der Wirtschaftssysteme, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck): Tübingen.

– (1994): Grundlagen der politischen Ökonomie, Band II: Ökonomische Theorie der Politik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck): Tübingen

Berninghaus, A.K. (1995): „Social Institutions and Local Interaction Structure", Game Theory and Experimental Economics, No.1, Universität Karlsruhe, Institut für Statistik und Mathematische Wirtschaftstheorie, Karlsruhe.

Bernstein, L. (1992): „Opting out of the Legal System: Extralegal Contractual Relations in the Diamond Industry", Journal of Legal Studies, 21, 115 - 157.

Blackburn, K. / *Christensen,* M. (1987): „Macroeconomic Policy Games and Reputational Equilibria in a Contracting Model," Ricerche Economiche, 41, 190 - 209.

– (1989): „Monetary Policy and Policy Credibility: Theories and Evidence", Journal of Economic Literature, 27, 1 - 45.

Blanchard, O.J. / *Fischer,* St. (1989): Lectures on Macroeconomics, Cambridge, MA.

Blau, P. (1964): Exchange and Power in Social Life, New York.

Böhm-Bawerk, E. (1881): Rechte und Verhältnisse vom Standpunkte der volkswirtschaftlichen Güterlehre, Innsbruck.

Boyd, R. / *Richerson,* P.J. (1985): Culture and the Evolutionary Process, Chicago: University of Chicago Press.

Buchanan, J.M. / *Tullock,* G. (1962): The Calculus of Consent, Ann Arbor.

Calabresi, G. (1961): „Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts", Yale Law Journal, 70, 517 - 519

Calvert, R.L. (1995): „The Rational Choice Theory of Social Institutions: Cooperation, Coordination, and Communication", in: J.S. Banks und E.A. Hanushek (Hrsg.). Modern Political Economy, Cambridge: Cambridge University Press.

Coase, R.H. (1937): „The Nature of the Firm", Economica, 4, 386 - 405.

– (1960): „The Problem of Social Cost", Journal of Law and Economics, 3, 1 - 44.

– (1984): „The New Institutional Economics", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 140, 229 - 231.

– (1988), The Firm, the Market, and the Law, Chicago and London: The University of Chicago Press.

Coleman, J.S. (1990): Foundations of Social Theory, Cambridge, MA.

Cook, K.S. / *Emerson,* R.M. (1978): „Power, Equity and Commitment in Exchange Networks'" American Sociological Review, 43, 712 - 39.

Cooter, R. / *Ulen,* Th. (1988): Law and Economics, Glenview, IL.

Cukierman, A. (1992), Central Bank Strategy, Credibility, and Independence: Theory and Evidence, Cambridge, Mass.: MIT Press.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Dahlman, C.J. (1979): „The Problem of Externality", Journal of Law and Economics, 22, 141 - 162.

DeAlessi, L. (1980): „The Economics of Property Rights: A Review of the Evidence", Research in Law and Economics, 2, 1 - 47.

Demsetz, H. (1969): „Information and Efficiency: Another Viewpoint", Journal of Law and Economics, 12, 1 - 22.

Fama, E. (1980): „Agency Problems and the Theory of the Firm", Journal of Political Economy, 88, 288 - 307.

Fama, E. / *Jensen,* M. (1983): „Separation of Ownership and Control", Journal of Law and Economics, 26, 301325.

Foley, D.K. (1970): „Economic Equilibrium with Costly Marketing", Journal of Economic Theory, 2, 276 - 291.

Frank, R.H. (1990): „A Theory of Moral Sentiments," in: Mansbridge, J.J. (ed.): Beyond Self-Interest, Chicago and London: University of Chicago Press, 71 - 96.

Frey, B.S. / *Buhofer,* H. (1986): „A Market for Men or: There is no such Thing as a ‚Free Lynch'", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 142, 739 - 744.

– (1988): „Prisoners and Property Rights", Journal of Law and Economics, 31, 19 - 46.

Furubotn, E.G. (1989): „Organizational Economics and the Analysis of Codetermination", Annals of Public and Cooperative Economics, 60, 463 - 474.

– (1991): „General Equilibrium Models, Transaction Costs, and the Concept of Efficient Allocation in a Capitalist Economy", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 147, 662 - 686.

Furubotn, E.G. / *Pejovich,* S. (1972): „Property Rights and Economic Theory: A Survey of Recent Literature", Journal of Economic Literature, 10, 1137 - 1162.

Glassman, R.B. (1973): „Persistence and Loose Coupling in Living Systems," Behavioral Science, 18, 83 - 98.

Goldberg, V. (1976): „Regulation and Administered Contracts", Bell Journal of Economics, 7, 426 - 452.

Greenberg, J. (1994): „Coalition Structures", R.J. Auman and S. Hart (Hrsg.): Handbook of Game Theory, Vol. 2, Elsevier Science.

Greif, A. (1989): „Reputation and Coalitions in Medieval Trade: Evidence on the Maghribi Traders", Journal of Economic History, 49, 857 - 882.

Grossman, S.J. / *Hart,* O.D. (1986): „The Costs and Benefits of Ownership: A Theory of Vertical and Lateral Integration", Journal of Political Economy, 94, 691 - 719.

Hardin, R. (1991): „Trusting Persons, Trusting Institutions", in: R.J. Zeckhauser (Hrsg.): Strategy and Choice, MIT Press: Cambridge, MA.

Hellwig, M. (1988): „Equity, Opportunism, and the Design of Contractual Relations: Comment", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 144, 200 - 207.

Hildenbrand, W. / *Kirman,* A. (1971): Introduction to Equilibrium Analysis, Amsterdam: North-Holland.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Hirschman, A.O. (1969): Exit, Voice, and Loyalty. Responses to Decline in Firms, Organizations, and States, Cambridge, MA (deutsch: Abwanderung und Widerspruch. Reaktionen auf Leistungsabfall bei Unternehmungen, Organisationen und Staaten, Tübingen 1974).

Holmstrom, B.R. (1982): „Moral Hazard in Teams", Bell Journal of Economics, 13, 324 - 340.

Homans, G.C. (1958): „Social Behavior as Exchange", American Journal of Sociology, 62, 606 - 627.

Hurwicz, L. (1973): „The Design of Mechanisms for Resource Allocation", American Economic Review, Papers and Proceedings, 63, 1 - 30.

Jensen, M.C. / *Meckling,* W.H. (1976): „Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, 3, 305 - 360, abgedruckt in Putterman (1986a): 209 - 229.

Joskow, P.L. 1991): „The Role of Transaction Cost Economics in Antitrust and Public Utility Regularity Policies", Journal of Law, Economics & Organization, 7, 53 - 83.

Keohane, R.O. (1984): After Hegemony. Cooperation and Discord in the World Political Economy, Princeton.

Klein, B. / *Leffler,* K.B. (1981): „The Role of Market Forces in Assuring Contractual Performance", Journal of Political Economy, 89, 615 - 641.

Klein, B. / *Crawford,* R.G / *Alchian,* A.A. (1978): „Vertical Integration, Appropriable Rents, and the Competitive Contracting Process", Journal of Law and Economics, 28, 297 - 326.

Kranton, R.E. (1996): „The Formation of Cooperative Relationships", Journal of Law, Economics and Organization, 12, 214 - 233.

Kreps, D.M. (1990a): „Corporate Culture and Ecoonomic Theory" in Alt, J.E. / Shepsle, K.A., Hrsg., Perspectives on Positive Political Economy, Cambridge.

– (1990b): A Course in Microeconomic Theory, New York.

Kydland, F.E. / *Prescott,* E.C. (1977): „Rules Rather Than Discretion: The Inconsistency of Optimal Plans", Journal of Political Economy, 85, 473 - 491.

Levi, M. (1988): Of Rule and Revenue, Berkeley: Universiuty of California Press.

Lindenberg, S. (1988): „Contractual Relations and Weak Solidarity: The Behavioral Basis of Restraints on Gain-Maximization", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 144, 39 - 58.

Macneil, J.R. (1974): „The Many Futures of Contracts", Southern California Review, 47, 691 - 816.

Milgrom, P.R. / *North,* D.C. / *Weingast,* B.R. (1989): „The Role of Institutions in the Revival of Trade: The Law Merchant, Private Judges, and the Campagne Fairs", Economics and Politics, 2, 1 - 23.

Milgrom, P. / *Roberts,* J. (1990]): „Bargaining Costs, Influence Costs, and the Organization of Economic Activity," in: Alt, J. and Shepsle, K. (eds.): Perspectives on Positive Political Economy, Cambridge: Cambridge University Press, 57 - 89.

Miller, G.J. (1992): Managerial Dilemmas. The Political Economy of Hierarchy, Cambridge.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Mitchell, W.C. (1993): „The Shape of Public Choice to Come: Some Predictions and Advice", Public Choice, 77, 133 - 144.

Mnookin, R.H. / *Kornhauser,* L. (1979): „Bargaining in the Shadow of the Law: The Case of Divorce", Yale Law Review, 88, 950 - 97.

Moe, T.M. (1984): „The New Economics of Organization", American Journal of Political Science, 28, 739*777.

– (1991): „Politics and the Theory of Organization", Journal of Law, Economics and Organization, Special Issue, 7, 106 - 129.

Mueller, D.C. (1989): Public Choice II. A revised edition of Public Choice, Cambridge University Press, Cambridge.

Niehans, J. (1969): „Money in a Static Theory of Optimal Payment Arrangements," Journal of Money, Credit and Banking, 1, 706 - 726.

North, D.C. (1978): „Structure and Performance: The Task of Economic History," Journal of Economic Literature, 16, 963 - 978.

– (1981 / 88): Structure and Change in Economic History, New York (deutsch: Theorie des institutionellen Wandels, Tübingen 1988).

– (1990 / 91): Institutions, Institutional Change and Economic Performance, Cambridge (deutsch: Institutionen, institutioneller Wandel und Wirtschaftsleistung, Tübingen 1992).

– (1994): „Economic Performance Through Time", Alfred Nobel Memorial Prize Lecture in Economic Science, American Economic Review, 84, 359 - 368.

North, D.C. / *Davis* (1971): Institutional Change and American Economic, Cambridge: Cambridge University Press.

North, D.C. / *Thomas,* R. (1973): The Rise of the Western World, Cambridge: Cambridge University Press.

North, D.C. / *Weingast,* B.R. (1989): „The Evolution of Institutions Governing Public Choice in 17th Century England", Journal of Economic History, 49, 803 - 832.

Olson, M. (1965): The Logic of Collective Action, Cambridge, MA (deutsch: Die Logik des kollektiven Handelns, Tübingen 1968, 2. Aufl.1985).

Persson, T. / *Tabellini,* G. (1990): Macroeconomic Policy, Credibility and Politics, Chur.

Popper, K.R. (1957): The Poverty of Historicism (deutsch: Das Elend des Historizismus, Tübingen 1965, 6. Aufl. 1987).

Posner, R.A. (1972b): The Economic Analysis of Law, Boston.

– (1993a): „The New Institutional Economics Meets Law and Economics", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 149, 73 - 87.

Richter, R. (1996a): „Theorie der Notenbankverfassung aus der Sicht der Neuen Institutionenökonomik", in: Neuere Entwicklungen in der Geldtheorie und Geldpolitik, Festschrift für Norbert Kloten, 119 - 136, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck): Tübingen.

– (1996b): „Bridging Old and New Institutional Economics: Gustav Schmoller, the Leader of the Younger German Historical School, Seen With Neoinstitutionalists' Eyes," Journal of Institutional and Theoretical Economics, 152, December 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Richter, R. / *Furubotn,* E. (1996): Neue Institutionenökonomik. Eine Einführung und kritsche Würdigung, übersetzt von Monika Streissler, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck): Tübingen.

Rogoff, K. (1985): „The Optimal Degree of Commitment to an Intermediate Monetary Target", Quarterly Journal of Economics, 50, 1169 - 1189.

Schäfer, H.-B. / *Ott,* C. (1995): Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts, 2. Aufl., Berlin

Schanze, E. (1992): „International Investment Agreements", University St. Petersburg (als Manuskript vervielfältigt).

Schein, E.H: (1985): Organizational Culture and Leadership, Jossy-Bass Publ., London.

Schelling, T.C. (1960): The Strategy of Conflict, Cambridge, MA.

Schlicht, E. (1984): „Cognitive Dissonance in Economics", in: H. Todt (Hrsg.): Normengeleitetes Verhalten in den Sozialwissenschaften, Schriften des Vereins für Socialpolitik, NF Bd. 141, Berlin: Duncker & Humblot.

Schmoller, G.v. (1883): „Zur Methodologie der Staats- und Socialwissenschaften", Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, 7, 965 - 994.

– (1900): Grundriß der Allgemeinen Volkswirtschaftslehre, München.

Schotter, A. (1981): The Economic Theory of Social Institutions, Cambridge.

Schweizer, U. (1997): „Vertragstheorie", in: Börsch-Supan et al. (Hersg.): Springers Handbuch der Volkswirtschaftslehre, Springer Verlag: Berlin.

Selten, R. (1990): „Bounded Rationality", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 146, 649 - 658.

Shelanski, H.A. / *Klein,* P.G. (1995): „Empirical Research in Transaction Cost Economics: A Review and Assessment", Journal of Law, Economics & Organisation, 7, 335 - 361.

Shepsle, K.A. / *Weingast,* B.R. (1987): „The Institutional Foundations of Committee Power", American Political Science Review, 81, 85 - 104.

Simon, H.A. (1961): Administrative Behavior, 2. Aufl. New York: Macmillan. (Erste Aufl. 1947).

– (1991): „Organizations and Markets", Journal of Economic Perspectives, 5 (2): 25 - 44.

Spence, A.M. (1974): Market Signalling: Information Transfer in Hiring and Related Screening Processes, Cambridge, MA.

Starr, J.A. / *Macmillan,* I.C. (1990): „Resource Cooptation via Social Contracting: Resource Acquisition Strategies for New Ventures", Strategic Management Journal, 11, 79 - 92.

Stiglitz, J.E. (1974): „Incentives and Risk Sharing in Sharecropping", Review of Economic Studies, 41, 219 - 255.

– (1988): Economics of the Public Sector, 2. Aufl., Norton & Co.: New York.

Telser, L.G. (1980): „A Theory of Self-Enforcing Agreements", Journal of Business, 53, 27 - 44.

Tirole, J. (1988): The Theory of Industrial Organization, Cambridge, MA.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Varian, H.R. (1993): „What Use is Economic Theory?", Working Paper, Department of Economics, University of Michigan.

Wallis, J.J. / *North,* D.C. (1988): „Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870 - 1970" in Engerman, S.L. und Gallman, R.E., Hrsg., Longterm Factors in American Economic Growth (Studies in Income and Wealth, Band 51): Chicago, 95 - 161.

Weick, K.E. (1976): „Educational Organization as Loosely Coupled Systems," Administrative Science Quarterly, 21, 1 - 18.

Weingast, B.R. (1988): „Political Institutions and Public Performance in Modern America: The Paradox of Public Policy Performance", vervielfältigtes Manuskript, Hoover Institution, Stanford.

– (1993): „Constitutions as Governance Structures: The Political Foundations of Secure Markets", Journal of Institutional and Theoretical Economics, 149, 286 - 311.

Williamson, O.E. (1971): „The Vertical Integration of Production: Market Failure Considerations", American Economic Review, Papers and Proceedings, 61, 112 - 123.

– (1975): Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications, New York.

– (1976): „Franchise Bidding for Natural Monopolies – in General and With Respect to CATV", Bell Journal of Economics, 7, 73 - 104.

– (1985 / 90): The Economic Institutions of Capitalism, New York (deutsch: Die ökonomischen Institutionen des Kapitalismus, Tübingen 1990).

– (1988): „Corporate Finance and Corporate Governance", Journal of Finance, 43, 567 - 591.

– (1991): „Economic Institutions: Spontaneous and Intentional Governance", Journal of Law, Economics, and Organization, 7, 159 - 187.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

III. Liste der Referate der offenen Tagung

A1 – Social & Public Choice

Vorsitz: *Cay Folkers,* Ruhr-Universität Bochum

1. Die Relevanz irrelevanter Alternativen und andere Geschichten

   Christian Seidl, Stefan Traub
   Christian-Albrechts-Universität Kiel, Institut für Finanzwissenschaft und Sozialpolitik, Olshausenstr. 40, 24098 Kiel

2. Über die Erklärbarkeit von Auswahlfunktionen: Eine Charakterisierung des Medians

   Wulf Gaertner, Yongsheng Xu
   Universität Osnabrück, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, 49069 Osnabrück

3. entfallen

A2 – Prinzipal und Agent in Theorie und Experiment

Vorsitz: *Wolfgang Leininger,* Universität Dortmund

1. Trennung von Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungskompetenz

   Anne Chwolka
   Universität Bielefeld, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Postfach 100131, 33501 Bielefeld

2. Reziprozität als Vertragsdurchsetzungsmechanismus Experimentelle Evidenz

   Ernst Fehr, Simon Gächter und *Georg Kirchsteiger*
   University of Zürich, Institute for Empirical Research in Economics, Blümlisalpstraße 10, CH-8006 Zürich

3. Eine experimentelle Untersuchung einer dynamischen Prinzipal-Agenten-Beziehung

   Werner Güth, Wolfgang Klose, Manfred Königstein
   Humboldt-Universität zu Berlin, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Institut für Wirtschaftstheorie, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

A3 – Institutionenökonomik

Vorsitz: *Manfred Tietzel,* Gerhard-Mercator-Universität GH Duisburg

1. Sozial-kognitive Prozesse und die unternehmerische Rolle in der Theorie der Firma

   Ulrich Witt
   Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen, Abteilung für Evolutionsökonomik, August-Bebel-Str. 9, 07743 Jena

2. Selbständige Familienbetriebe vs. hierarchische Organisationsformen

   Silke Stahl
   Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen, Abteilung für Evolutionsökonomik, August-Bebel-Str. 9, 07743 Jena

3. Physische Aktiva an den Wertpapierbörsen von London und New York: Eine Langzeitstudie zur Theorie der vertikalen Integration

   Ulrich Bindseil
   Deutsche Bundesbank, Hauptabteilung Volkswirtschaft, Wilhelm Epstein-Straße 14, 60431 Frankfurt am Main

A4 – Familienökonomik und demographische Entwicklung

Vorsitz: *Bernhard Felderer,* Universität zu Köln

1. Wie familienfreundlich ist die Reform des Kinderlastenausgleichs?

   Jörg Althammer
   Universität Augsburg, Institut für Volkswirtschaftslehre, Universitätsstr. 16, 86159 Augsburg

2. „Haushaltstransfers und die Teilzeitarbeit von Kindern"

   Christian Dustmann / John Micklewright / Najma Rajah
   University College London, Department of Economics, Gower Street, London
   European University Institute, Florenz und QMW, London
   Institute for Fiscal Studies, London

3. Der langfristige Zusammenhang zwischen demographischen und budgetären Variablen

   Volker Ulrich / Manfred Erbsland
   Universität Mannheim, Fakultät für Volkswirtschaftslehre, 68131 Mannheim
   Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Kaiserring 14 - 16, 68161 Mannheim

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

A5 – Außenhandel

Vorsitz: *Heinz Hauser,* Universität St. Gallen

1. Strategische Allianzen – ein Substitut für strategische Handelspolitik?

   Karl Morasch
   Universität Augsburg, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, 86135 Augsburg

2. Die Auswirkungen der NAFTA auf die Europäische Union

   Matthias Busse
   Universität Hamburg, Institut für Wachstum und Konjunktur, Von-Melle-Park 5, 20146 Hamburg

3. Veränderungen in der technologischen und Handelsspezialisierung zwischen offenen Volkswirtschaften

   Gunnar Münt, Hariolf Grupp
   Fraunhofer Institut für Systemtechnik und Innovationsforschung, Breslauer Str. 48, 76139 Karlsruhe

A6 – Umwelt und Beschäftigung

Vorsitz: *Gebhard Kirchgässner,* Universität St. Gallen / Schweiz

1. Umweltabgaben, verzerrende Steuern und Arbeitsangebot

   Clemens Fuest, Bernd Huber
   Staatswirtschaftliches Institut der Universität München, Ludwigstr. 28, VG, III, 80539 München

2. Bekämpfung der Arbeitslosigkeit: Beschäftigungseffekte ökologischer Steuerreform

   Erkki Koskela / Ronnie Schöb
   University of Helsinki, Department of Economics, P.O.Box 54, FIN-00014 Helsinki
   Universität München, Lehrstuhl für Nationalökonomie und Finanzwissenschaft, Schackstr. 4, 80539 München

3. Unfreiwillige Arbeitslosigkeit und Umweltpolitik: Die doppelte Dividende

   Kerstin Schneider
   Universität Dortmund, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, 44221 Dortmund

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

A7 – Kapitalmarkt I

Vorsitz: *Martin Weber,* Universität Mannheim

1. Schwankungen der Volatilität spekulativer Märkte: Eine theoretische Analyse auf der Grundlage eines Modells heterogener Akteure

   Thomas Lux
   Universität Bamberg, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Feldkirchenstr. 21, 96052 Bamberg

2. Eine Rolle für Chartisten in Finanzmärkten mit unvollkommener, gestreuter Information

   Helmut Zink
   Kapplerberstraße 67a, 78476 Allensbach

3. Erwartungsbildung, Marktgleichgewicht und Zinsstruktur. Einige Begriffserklärungen und Zusammenhänge

   Frank Altrock / Andreas Wagener
   Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Institut für Kreditwesen, Universitätsstr. 14 - 16, 48143 Münster
   Universität-GH Siegen, Fachbereich 5, Hölderlinstr. 3, 57068 Siegen

A8 – Verteilungspolitik bei Haushaltsmobilität

Vorsitz: *Michael Ahlheim,* Technische Universität Cottbus

1. Freihandel versus freie Migration: Die Rolle des modernen Wohlfahrtsstaates

   Dietmar Wellisch / Uwe Walz
   Technische Universität Dresden, Münchner Platz 3, 01609 Dresden
   Universität Mannheim, Fakultät für Volkswirtschaftslehre und Statistik, 68131 Mannheim

2. Vertikale Zuschüsse zu Sozialhilfeausgaben bei dezentraler Verwaltung

   Robert Schwager
   Otto-von-Guericke-Universität, Fakultät für Wirtschaftswissenschaft, Postfach 4120, 39016 Magdeburg

3. Einkommensumverteilung in föderativen Systemen

   Nico A. Hansen, Anke S. Kessler
   Universität Bonn, Institut für Wirtschafts- und Gesellschaftswissenschaften, Finanzwissenschaftliche Abteilung, Adenauerallee 24 - 42, 53113 Bonn

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

A9 – Aus- und Fortbildung

Vorsitz: *Harald Uhlig,* CentER – Tilburg University

1. Warum bilden Firmen aus: Theorie und empirische Befunde

   Daron Acemoglu, Jörn-Steffen Pischke
   Massachusetts Institute of Technology, Department of Economics, Cambridge, Massachusetts 02139 - 4307, USA

2. entfallen

3. Lebenslanges Lernen, tendenzieller technologischer Wandel und die Entwicklung von Lohnverteilungen

   Klaus Wälde
   Universität Dortmund, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, Graduiertenkolleg, 44221 Dortmund

A10 – Gesundheitsökonomie

Vorsitz: *Eckhard Knappe,* Universität Trier

1. Die Nachfrage nach medizinischen Leistungen im Lebenszyklus

   Volker Ulrich, Universität Mannheim / Winfried Pohlmeier
   Universität Mannheim, Fakultät für Volkswirtschaftslehre, 68131 Mannheim
   Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, 78434 Konstanz

2. Nachfrage nach medizinischen Leistungen in den letzten zwei Lebensjahren

   Stefan Felder
   Institut für Empirische Wirtschaftsforschung, Blümlisalpstr. 10, CH-8006 Zürich

3. National unterschiedliche soziale Gesundheitssysteme und international agierende Pharmaunternehmen

   Anette Boom
   Freie Universität Berlin, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Boltzmannstr. 20, 14195 Berlin

B1 – Arbeitslosigkeit: Theorie

Vorsitz: *Kornelius Kraft,* Universität-GH Essen

1. Effizienzlöhne, Gewerkschaften und Beschäftigung

   Lutz Altenburg
   FernUniversität Gesamthochschule Hagen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Feithstraße 140, 58084 Hagen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Lohnrigiditäten in Konkurrenzmärkten mit unvollständigen Verträgen

   Armin Falk, Ernst Fehr
   Institut für Empirische Wirtschaftsforschung der Universität Zürich, Blümlisalpstr. 10, CH-8006 Zürich

3. Staatliche Arbeitslosenversicherung und der Arbeitsmarkt im Konjunkturzyklus: Eine RBC-Analyse

   Burkhard Heer, Andreas Schabert
   Universität zu Köln, Staatswissenschaftliches Seminar, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

B2 – Banken

Vorsitz: *Eva Terberger,* Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

1. Kosten- und Größeneffizienz im Bankgewerbe. „Data Envelopment Analysis" der bayerischen Genossenschaftsbanken

   Peter Welzel
   Universität Augsburg, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, Universitätsstr. 16, 86135 Augsburg

2. Optimale ‚sanfte' oder ‚harte' Insolvenzverfahren

   Paul Povel
   ECARE, Université Libre de Bruxelles, Avenue F.D. Roosevelt 39, B-1050 Brüssel und London School of Economics, London WC2A 2AE, Großbritannien

3. Ursachen und Auswirkungen von Finanzierungsrestriktionen auf der Firmenebene. Einige mikroökonometrische Resultate

   Peter Winker
   Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178, Postfach 5560 D 133, 78434 Konstanz

B3 – Lohnstruktur in Deutschland

Vorsitz: *Christoff M. Schmidt,* Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

1. Neue Ergebnisse zur qualifikatorischen und interindustriellen Struktur der Verdienste in Westdeutschland. Eine Analyse mit Daten des Sozioökonomischen Panels für die Jahre 1984 bis 1993

   Bernd Fitzenberger / Claudia Kurz
   Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, Postfach 5560 D 139, 78434 Konstanz
   Europa-Universität Viadrina, Postfach 776, 15207 Frankfurt (Oder)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Zur Flexibilität der räumlichen Lohnstruktur in der Bundesrepublik Deutschland

Thiess Büttner
Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Postfach 5560 D 139, 78434 Konstanz

3. Technischer Wandel, Arbeitslosigkeit und Trends in der Humankapitalbildung – Hat die deutsche Lohnstruktur auf diese Impulse reagiert?

Joachim Möller
Universität Regensburg, Institut für Volkswirtschaftslehre einschließlich Ökonometrie, Universitätsstr. 31, 93040 Regensburg

B4 – Besteuerung und Verteilung

Vorsitz: *Robert von Weizsäcker,* Universität Mannheim

1. Steuervermeidung in der Bundesrepublik Deutschland

Oliver Lang / Karl-Heinz Nöhrbaß / Konrad Stahl
Universität Mannheim, Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre insb. Angewandte Mikroökonomik, 68131 Mannheim

2. Einkommens- oder konsumbezogene Messung wirtschaftlichen Wohlstands? Ein Vergleich der Konzepte und empirische Ergebnisse für Canada

John Sabelhaus, Ulrike Schneider
Universität Hannover, Institut für Volkswirtschaftslehre, Königsworther Platz 1, 30167 Hannover
Congressional Budget Office, Washington D.C., USA

3. Die Förderung von Niedriglohn-Beschäftigung durch eine zielgruppenorientierte negative Einkommensteuer

Jürgen Jerger / Alexander Spermann
Universität Freiburg, Institut für allgemeine Wirtschaftsforschung, Europaplatz 1, 79085 Freiburg
Universität Freiburg, Institut für Finanzwissenschaft, Maximilianstraße 15, 79100 Freiburg

B5 – Systemwettbewerb

Vorsitz: *Alfred Schüller,* Philipps-Universität Marburg

1. Knut Wicksells finanztheoretische Untersuchungen 1886 - 1996. Mit der Theorie zur Politik

Charles B. Blankart
Humboldt-Universität zu Berlin, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Standortwettbewerb und die Effizienz des öffentlichen Sektors: Der Sieg des Marktes über den Staat

   Michael Rauscher
   Universität Rostock, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, Parkstr. 4, 18057 Rostock

3. Subsidiarität, Marktfehler und Systemwettbewerb

   Hans-Werner Sinn
   CES Center for Economic Studies, Universität München, Schackstr. 4, 80539 München

B6 – CO_2-Problematik

Vorsitz: *Gunter Stephan,* Universität Bern

1. Ein fairer Mechanismus für eine effiziente Reduzierung der globalen CO_2-Emission

   Josef Falkinger / Gerald Pruckner / Franz Hackl
   Universität Regensburg, Institut für Volkswirtschaftslehre, Universitätsstraße 31, 93053 Regensburg
   Universität Linz, Altenbergerstraße 69, Institut für Volkswirtschaftslehre, A-4040 Linz

2. Indirekte Internalisierung internationaler Umweltexternalitäten

   Sebastian Killinger
   Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178, Postfach 5560 D 133, 78434 Konstanz

3. Kapazitäten in den Ölförderstaaten und die Auswirkungen einer drohenden CO_2-Steuer

   Sabine Böckem
   Energiewirtschaftliches Institut an der Universität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

B7 – Handel und Regionale Konvergenz

Vorsitz: *Dalia Marin,* Humboldt Universität Berlin

1. Intra-Industrieller Handel, anreizkompatible Verträge und Lohnunterschiede auf dem Arbeitsmarkt

   Christian Ketels
   London School of Economics, Centre for Economic Performance, Houghton Street, London WC2A 2AE, Großbritannien

2. Regionale Produktivitätskonvergenz in China: Eine neoklassische Interpretation

   Erich Gundlach
   Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel, Düsternbrooker Weg 120, 24105 Kiel

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

3. Fördern Mindestqualitätsanforderungen nach dem Ursprungslandprinzip die regionale wirtschaftliche Konvergenz?

Stefan Lutz
Universität Mannheim, Institut für Aufbaustudien, 68131 Mannheim

B8 – Glaubwürdigkeit und Selbstbindung

Vorsitz: *Georg Nöldeke,* Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

1. Reputation, unvollständige Information und Selbstbindung. Ein Beitrag zur ‚Chain Store' Paradoxie

Brigitte Adolph, Elmar Wolfstetter
Humboldt-Universität zu Berlin, Institut für Wirtschaftstheorie I, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

2. Der Selbstbindungswert des strategischen Konkursrisikos

Ulrich Hege
HEC School of Management, Department of Finance and Economics, F-78351 Joy-en-Josas

3. Glaubwürdigkeitsprobleme bei der Schutzgelderpressung

Kai A. Konrad / Stergios Skaperdas
Freie Universität Berlin, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Boltzmannstr. 20, 14195 Berlin

B9 – Ökonomische Verhaltenstheorie

Vorsitz: *Heinz Holländer,* Universität Dortmund

1. Widerspruchsfreie Theorien rationalen Verhaltens

Christian Ewerhart
Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn, Institut für Wirtschaftspolitik, Adenauerallee 24 - 26, 53113 Bonn

2. Eine notwendige und hinreichende epistemologische Bedingung für Rückwärtsinduktion

Dieter Balkenborg, Eyal Winter
University of Southampton, Department of Economics, Highfield, GB-Southampton, SO17 1BJ

3. Wie verhalten sich Spielergruppen in einem Verhandlungsexperiment? Einige Ergebnisse zur Bildung von Anspruchsniveaus und Anspruchsanpassung

Heike Hennig-Schmidt
Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn, Institut für Gesellschafts- und Wirtschaftswissenschaften, Sonderforschungsbereich 303, Lennéstr. 37, 53113 Bonn

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

B10 – Endogenes Wachstum: Anwendungen

Vorsitz: *Michael Carlberg,* Universität der Bundeswehr Hamburg

1. Renten- und Steuerverhandlungen bei endogenem Wachstum

   André Drost
   Universität zu Köln, Staatswissenschaftliches Seminar, Wirtschafts- und sozialwissenschaftliche Fakultät, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

2. Fiskalpolitik in einem endogenen Wachstumsmodell mit Learning by Doing

   Alfred Greiner
   Universität Augsburg, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, Universitätsstraße 16, 86135 Augsburg

3. Seignorage, Staatsausgaben und Wachstum in einem Lucasianischen allgemeinen Gleichgewichtsmodell

   Hans-Martin Krolzig / Don I. Asoka Wöhrmann
   Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg, Fakultät für Wirtschaftswissenschaft, Postfach 4120, 39016 Magdeburg
   Institute of Economics and Statistics, University of Oxford, St Cross Building Manor Road, GB-Oxford OX1 3UL

C1 – Mathematische Wirtschaftstheorie

Vorsitz: *Walter Trockel,* Universität Bielefeld

1. Ein strategischer Ansatz zur mehrstufigen Verhandlung

   Reinhard John / Matthias Raith
   Universität Bielefeld, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Postfach 100131, 33501 Bielefeld
   Universität Bonn, Wirtschaftstheoretische Abteilung II, Adenauer Allee 24 - 26, 53113 Bonn

2. Über die Existenz von Gleichgewichten in hierarchisch strukturierten Ökonomien

   Willy Spanjers
   Universität des Saarlandes, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Postfach 151150, 66041 Saarbrücken

3. Der Kern einer Produktionsökonomie mit asymmetrischer Information

   Ulrich Schwalbe
   Universität Mannheim, Lehrstuhl Volkswirtschaftslehre, Wirtschaftstheorie, 68131 Mannheim

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

C2 – Konstitutionelle Ökonomik

Vorsitz: *Hannelore Weck-Hannemann,* Universität Innsbruck

1. Direktdemokratische Kontrolle der Staatsaktivität und ökonomische Leistungsfähigkeit: Eine empirische Untersuchung

   Lars P. Feld / Marcel R. Savioz
   Universität GH St. Gallen, SIASR, Institutsgebäude, Dufourstr. 48, CH-9000 St. Gallen

2. Funktionsprobleme der Politik, das demokratische Legitimationsmonopol der Parteien und Vorschläge für konstitutionelle Reformen

   Jörn Kruse
   Universität Hohenheim, Institut für Volkswirtschaftslehre 520 F, Lehrstuhl für Wirtschaftspolitik insb. Ordnungs- und Strukturpolitik, 70593 Stuttgart

3. Eine ökonomische Analyse des Verfassungsrechts

   Jürgen Backhaus
   University of Limburg, Maastricht, Faculty of Economics and Business Administration, Tongersestraat 53, NL-6200 MD Maastricht

C3 – Kapitalmarkt II

Vorsitz: *Alexander Karmann,* Universität Dresden

1. Handelsvolumina und Transaktionskosten auf dem Devisenmarkt

   Philipp Hartmann
   London School of Economics, Financial Markets Group, Houghton Street, GB-London WC2A 2AE

2. Wechselwirkungen zwischen Bid-Ask-Spreadkomponenten

   Margret Braun
   Universität Mannheim, Graduiertenkolleg „Allokation auf Finanz- und Gütermärkten", 68131 Mannheim

3. Zeitvariate Kovarianzstrukturen auf Finanzmärkten

   Frank Gerhard, Dieter E. Hess
   Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, Postfach 5560 D 147, 78434 Konstanz

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

C4 – Standortwettbewerb

Vorsitz: *Wolfgang Kitterer,* Universität zu Köln

1. Infrastrukturausgaben und lokale Arbeitsmärkte bei mobilen, oligopolistischen Unternehmen

   Boris Maurer, Uwe Walz
   Universität Mannheim, Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre insb. Angewandte Mikroökonomik, 68131 Mannheim

2. Industriepolitik angesichts mobiler und immobiler Industrien

   Ulrich Landwehr
   Universität Mannheim, Graduiertenkolleg Finanz- und Gütermärkte, 68131 Mannheim

3. Steuerpolitik und Standortentscheidungen von Firmen

   Bernd Genser, Andreas Haufler
   Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, Sonderforschungsbereich 178, Postfach 5560 D 133, 78434 Konstanz

C5 – Steuertheorie

Vorsitz: *Kai A. Konrad,* Freie Universität Berlin

1. Läßt sich die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt durch eine Steuererhöhung verbessern, bei der die zusätzlichen Steuereinnahmen vernichtet werden?

   Toni Braun / Harald Uhlig
   Research Department, Federal Reserve Bank of Minneapolis, 250 Marquette Avenue, Minneapolis, MN 55480 - 0291, USA
   CentER for Economic Research, Tilburg University, and CEPR, Postbus 90153, NL-5000 LE Tilburg

2. Die Besteuerung von Kapitaleinkommen und Renten unter Unsicherheit

   Bernd Huber / Günter Krause
   Staatswirtschaftliches Institut der Universität München, Ludwigstr. 28, VG, III, 80539 München
   Universität Würzburg

3. Sollte Kapital besteuert werden?

   Hans Peter Grüner / Burkhard Heer
   Universität Bonn, Institut für Gesellschafts- und Wirtschaftswissenschaften, Adenauerallee 24 - 42, 53113 Bonn
   Universität zu Köln Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Albertus-Magnus-Platz, 50931 Köln

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

C6 – Forschung und Entwicklung

Vorsitz: *Konrad Stahl,* Universität Mannheim

1. Intersektorale F&E-Spillovers zwischen verbundenen Märkten: Anreize, Strategien und Wirkungsweisen

   Jürgen Peters
   Universität Augsburg, Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre I, Universitätsstr. 16, 86135 Augsburg

2. Gibt es Finanzierungsrestriktionen für F&E und Investitionen in deutschen Unternehmen?

   Dietmar Harhoff
   Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) und Universität Mannheim

3. Unternehmensgröße, Aneigenbarkeitsbedingungen, technologische Möglichkeiten und Innovationsverhalten von Unternehmen. Eine empirische Analyse mit Daten des Mannheimer Innovationspanels

   Felder, G. Licht, F. Nerlinger, H. Stahl
   Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Kaiserring 14 - 16, 68161 Mannheim

C7 – Umweltökonomik I

Vorsitz: *Rüdiger Pethig,* Universität-GH Siegen

1. Lokale Umwelt- und Fiskalpolitik in Zweitbest-Situationen

   Jörg Hülshorst, Dietmar Wellisch
   Technische Universität Dresden, Fakultät Wirtschaftswissenschaften, 01062 Dresden

2. Verzerrte Umweltsteuern: Die Rolle der Marktstruktur

   Wilhelm Althammer, Wolfgang Buchholz
   Europa-Universität Viadrina, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Postfach 776, 15207 Frankfurt / Oder

3. Versicherungsfremde Leistungen in der Sozialversicherung

   Kurt Vogler-Ludwig
   ifo Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Abteilung Arbeitsmarkt und Sozialpolitik, Poschingerstr. 5, 81679 München

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

C8 – Konjunktur und Wachstum

Vorsitz: *Reinhard Neck,* Universität Osnabrück

1. Der Zufall und seine Bedeutung für die Entwicklung des deutschen Bruttoinlandsprodukts: 1950 - 1990

   Rainer Metz
   Zentralarchiv für Empirische Sozialforschung an der Universität zu Köln, Abt. ZHSF, Liliencronstr. 6, 50931 Köln

2. Konjunkturforschung mit Burns-Mitchell-Methodologie

   Bernd Lucke
   Freie Universität Berlin, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Boltzmannstr. 20, 14195 Berlin

3. Internationale Konjunkturzyklen: Regimewechsel im Prozeß wirtschaftlichen Wachstums in OECD Ländern

   Hans-Martin Krolzig
   Institute of Economics and Statistics, University of Oxford, St Cross Building Manor Road, GB-Oxford OX1 3UL

C9 – Regulierungs- und Wettbewerbspolitik

Vorsitz: Joachim Weimann, Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

1. Anteilsbesitz von Banken: Wohlfahrtsverlust oder Wohlfahrtsgewinn

   Doris Neuberger
   Universität Rostock, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre – Geld und Kredit, Parkstraße 6, 18057 Rostock

2. Querlieferungen aus unternehmerischer und wohlfahrtstheoretischer Sicht

   Pio Baake / Jörg Oechssler / Christoph Schenk
   Humboldt-Universität zu Berlin, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin
   Wissenschaftszentrum Berlin, Reichspietschufer 50, 10785 Berlin

3. Ein dynamisches Modell des Preiswettbewerbs und des Markteintritts

   Walter Elberfeld, Elmar Wolfstetter
   Humboldt-Universität zu Berlin, Institut für Wirtschaftstheorie I, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

C10 – Arbeitsmarkt

Vorsitz: *Axel Börsch-Supan,* Universität Mannheim

1. Der Dienstweg und interne Arbeitsmärkte

   Guido Friebel, Michael Raith
   ECARE Université Libre de Bruxelles, 39 Av. Franklin Roosevelt, B-1050 Brüssel

2. Matching und ‚Neue Technologien': Erklären unbeobachtbare Fähigkeiten höhere Löhne von Arbeitern im Bereich ‚Neuer Technologien'?

   Horst Entorf / Francis Kramarz
   Universität Mannheim, Institut für Volkswirtschaftslehre und Statistik, 68131 Mannheim
   CREST (INSEE), Paris

3. Ein flexibler parametrischer Ansatz zur Schätzung binärer Auswahlmodelle

   Sikandar Siddiqui
   Universität Hamburg, FB Wirtschaftswissenschaften, Arbeitsbereich Makroökonomie und quantitative Wirtschaftspolitik, 20146 Hamburg

D1 – Öffentliche Güter

Vorsitz: *Hans G. Monissen,* Universität Würzburg

1. Trittbrettfahrer mögen keine Unsicherheit

   Jürgen Eichberger / David Kelsey
   Universität des Saarlandes, Wirtschaftswissenschaft, Theoretische Volkswirtschaftslehre, Postfach 151150, 66041 Saarbrücken
   University of Birmingham, Department of Economics, GB-Birmingham, B15 2TT

2. Über die Möglichkeit einer effizienten privaten Bereitstellung öffentlicher Güter durch Staatssubventionen

   Georg Kirchsteiger, Clemens Puppe
   Institut für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien, Hohenstaufengasse 9, A-1010 Wien

3. Multiple Gleichgewichte und dezentrale Allokationspolitik. Eine grafisch – numerische Betrachtung

   Peter Gottfried
   Universität Tübingen, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Mohlstraße 36, 72074 Tübingen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

D2 – Evolutionstheoretische Modelle

Vorsitz: *Helmut Bester,* Freie Universität Berlin

1. Ist kooperatives Verhalten robust in einer evolutionären Welt?

   Erwin Amann, Chun-Lei Yang
   Universität Dortmund, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, 44221 Dortmund

2. Der indirekte evolutionäre Ansatz zur Erklärung von fairen Allokationen

   Steffen Huck, Jörg Oechssler
   Humboldt-Universität zu Berlin, Wirtschaftwissenschaftliche Fakultät, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

3. Imitation als optimale Verhaltensweise

   Karl Schlag
   Rheinische Friedrich-Wihelms-Universität Bonn, Wirtschaftstheoretische Abteilung III, Adenauerallee 24 - 26, 53113 Bonn

D3 – Erwartungsgleichgewichte

Vorsitz: *Gerhard Illing,* Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt / M.

1. Monopolistische Konkurrenz, subjektive Nachfrageerwartungen und Kleinst-Quadrate-Lernen in einem einfachen makroökonomischen Modell

   Alfred Maußner
   Universität zu Köln, Staatswissenschaftliches Seminar, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

2. Indeterminiertheit, Konjunkturzyklen und moderat zunehmende Skalenerträge

   Mark Weder
   Humboldt-Universität zu Berlin, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Institut für Wirtschaftstheorie, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

3. Chaotische Lerngleichgewichte

   Martin Schönhofer
   Universität Bielefeld

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

D4 – Europäische Währungsunion

Vorsitz: *Renate Ohr,* Universität Hohenheim

1. Reputation für die Europäische Währungsunion. Eine ökonomische Verteidigung der Maastricht Kriterien

   Bernhard Winkler
   European University Institute, Badia Fiesolana, I-50016 San Domenica (Florenz)

2. Stabilitätskonzessionen und Kompensationszahlungen – oder der Preis einer gemeinsamen europäischen Währung

   Raimund Krumm, Bernd Herz
   Universität Tübingen, Wirtschaftswissenschaftliches Seminar, Mohlstr. 365, 72074 Tübingen

3. Probleme beim Übergang zur Europäischen Währungsunion

   Volker Clausen
   Christian-Albrechts-Universität Kiel, Institut für Wirtschaftspolitik, Olshausenstr. 40, 24098 Kiel

D5 – Arbeitsmarkt in den neuen Bundesländern

Vorsitz: *Olaf Hübler,* Universität Hannover

1. Einkommens- und Beschäftigungseffekte außerbetrieblicher Fortbildung in den neuen Bundesländern nach der Vereinigung

   Michael Lechner
   Universität Mannheim, Fakultät für Volkswirtschaftslehre, 68131 Mannheim

2. Fortbildung und Umschulung in Ostdeutschland: Eine Analyse der Wirkungen auf Beschäftigung und Verdienste

   Bernd Fitzenberger, Hedwig Prey
   Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, Postfach 5560 D 139, 78434 Konstanz

3. Die Entwicklung der Lohnstruktur im ostdeutschen Transformationsprozeß

   Viktor Steiner, Patrick A. Puhani
   Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) GmbH, Kaiserring 14 - 16, 68161 Mannheim

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

D6 – Ungleichheit: Alternativ gesehen

Vorsitz: *Wolfgang Wiegard,* Eberhard-Karls-Universität Tübingen

1. Über die empirische Gültigkeit von Nutzenaussagen der Standardtheorie und der Duesenberry-Theorie

   Heinz Holländer
   Universität Dortmund, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, 44221 Dortmund

2. entfallen

3. Wider naiven Materialismus – Kultur, Konsum und die Ursachen ökonomischer Ungleichheit

   Eckehard F. Rosenbaum
   Darwin College, GB-Cambridge CB3 9EU

D7 – Steuerpolitik

Vorsitz: *Wolfram Richter,* Universität Dortmund

1. Das Transferpreis-Problem bei einer Mehrwertsteuer nach dem Ursprungslandprinzip

   Günther G. Schulze, / Bernd Genser
   Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178, Postfach 5560, 78434 Konstanz
   Stanford University

2. Wohlfahrtseffekte von Investitionsanreizen: Eine quantitative Analyse

   Hans Fehr
   Universität Tübingen, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Mohlstraße 36, 72074 Tübingen

3. Profitiert die Kaffeeindustrie von hohen Rohkaffeepreisen?

   Switgard Feuerstein
   Universität Heidelberg, Alfred-Weber-Institut, Grabengasse 14, 69117 Heidelberg

D8 – Technologie und Wachstum

Vorsitz: *Lars H. Röller,* Wissenschaftszentrum Berlin

1. Netzwerkeffekte, Marktverhalten und der strategische Zeitpunkt der Technologiewahl

   Jay Pil Choi / Marcel Thum
   Columbia University, Department of Economics, New York, NY 10027, USA
   Princeton University, Woodrow Wilson School, Princeton, NJ 08544, USA

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Technologieevolution – Eine Mikro-Makro-Analyse

   Uwe Cantner, Andreas Pyka
   Universität Augsburg, Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre V, Universitätsstr. 2, 86135 Augsburg

3. Internationale sektorale Spillover. Eine empirische Analyse mit sektoralen Daten für die Bundesrepublik Deutschland und die USA

   Werner Smolny
   Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, Postfach 5560, 78434 Konstanz

D9 – Pflege- und EU-Versicherung

Vorsitz: *Friedrich Breyer,* Universität Konstanz

1. Die richtigen Anreize im Fall der EU-Versicherung

   Wolfgang Peters
   Universität Regensburg, Institut für Volkswirtschaftslehre einschließlich Ökonometrie, 93040 Regensburg

2. Nachfrage nach Pflegeversicherung und Ersparnisbildung im institutionellen Wandel

   Oliver Fabel
   Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Postfach 4120, 39016 Magdeburg

3. Pflegeversicherung und Ersparnis

   Volker Meier
   Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Große Steinstr. 73, 06099 Halle (Saale)

D10 – Private Vermögensbildung

Vorsitz: *Stefan Homburg,* Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

1. Ersparnis und finanzielle Aktiva von Hauseigentümern und Mietern im Alter – Ein Unterschied mit Folgen?

   Reinhold Schnabel, Elke Wolf
   Universität Mannheim, Fakultät für Volkswirtschaftslehre und Statistik, 68131 Mannheim

2. Subvention des selbstgenutzten Wohneigentums: Vorsparförderung oder Nachsparförderung?

   Ulrich Scholten
   Universität München, Lehrstuhl für Nationalökonomie und Finanzwissenschaft, Schackstr. 4, 80539 München

3. entfallen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

E1 – Experimente zu Solidarität und Fairness

Vorsitz: *Otto Roloff,* Bergische Universität GH Wuppertal

1. Ein experimentelles Solidaritätsspiel

   Reinhard Selten / Axel Ockenfels
   Rheinische-Friedrich-Wilhelms-Universität, Adenauerallee 24 - 26, 53113 Bonn
   Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg, Fakultät für Wirtschaftswissenschaft, Universitätsplatz 2, 39016 Magdeburg

2. Typen und Verhaltensmuster – Ein experimenteller Ost-West- Vergleich von Kooperation und Solidarität

   Axel Ockenfels, Joachim Weimann
   Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg, Fakultät für Wirtschaftswissenschaft, Postfach 4120, 39016 Magdeburg

3. Demokratische Wirtschaftspolitik: Wenn Fairness recht und billig ist

   Reiner Eichenberger, Felix Oberholzer-Gee
   Institut für Empirische Wirtschaftsforschung der Universität Zürich, Blümlisalpstr. 10, CH-8006 Zürich

E2 – Wechselkurse

Vorsitz: *Manfred J.M. Neumann,* Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

1. Ist Österreich voll in die DM-Zone integriert? Eine ökonometrische Analyse

   Johannes Jaenicke, Reinhard Neck
   Universität Osnabrück, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Volkswirtschaftslehre / Finanzwissenschaft, 49069 Osnabrück

2. Eine Untersuchung der Nutzung technischer Wechselkursanalyse

   Lukas Menkhoff
   RWTH Aachen, Lehr- und Forschungsgebiet Volkswirtschaftslehre, Tempergraben 64, 52056 Aachen

3. Wechselkurswirkungen von Portfolioumschichtungen?

   Malte Krüger
   Wirtschaftspolitisches Seminar an der Universität zu Köln, Robert-Koch-Str. 41, 50931 Köln

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

E3 – Kapitalmarkt III

Vorsitz: *Helmut Zink,* Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

1. Kapitalmarktpreise und Konjunkturzyklen in stochastischen Gleichgewichtsmodellen

   Martin Lettau / Harald Uhlig
   CentER for Economic Research und Department of Business Administration, Tilburg University, and CEPR, Postbox 90153, NL-5000 LE Tilburg
   CentER for Economic Research, Tilburg University, and CEPR, Postbox 90153, NL-5000 LE Tilburg

2. Von übermäßiger Kreditvergabe zur Kreditrationierung: Zinsschocks im Modell von Basu

   Thomas Ziesemer
   University of Limburg, Maastricht, Faculty of Economics and Business Administration, P.O.Box 616, NL-6200 MD Maastricht

3. Das Geldangebot der Banken bei unsicheren Refinanzierungsbedingungen

   Dieter Nautz
   Freie Universität Berlin, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Boltzmannstr. 20, 14195 Berlin

E4 – Wachstum

Vorsitz: *Manfred Stadler,* Eberhard-Karls-Universität Tübingen

1. Human Capital and Macroeconomic Growth: Austria and Germany 1960 - 1992

   Reinhard Koman / Dalia Marin
   Institute für Advanced Studies, Wien
   Humboldt-Universität zu Berlin, wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

2. Heterogene Konsumenten, vertikale Produktdifferenzierung und die Rate der Innovation

   Josef Zweimüller / Johann K. Brunner
   Institut für Höhere Studien, Stumpergasse 56, A-1060 Wien
   Universität Linz, Institut für Volkswirtschaftslehre, A-4040

3. Wachstum: Endogen oder exogen?

   Lutz Arnold
   Universität Dortmund, Lehrstuhl Makroökonomik, Vogelpothsweg 87, 44227 Dortmund

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

E5 – Steuerwettbewerb

Vorsitz: Bernd Genser, Universität Konstanz

1. Unternehmensfinanzierung, Kapitalmarktgleichgewicht und internationaler Steuerwettbewerb mit Kapitalsteuern

   Andreas Wagener
   Universität – Gesamthochschule Siegen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Hölderlinstraße 3, 57068 Siegen

2. Vertikaler und horizontaler Steuerwettbewerb: Wird der Leviathan in einem Bundesstaat auf der falschen Seite der Laffer-Kurve enden?

   Matthias Wrede
   Otto-Friedrich-Universität Bamberg, Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften, Feldkirchenstraße 21, 96045 Bamberg

3. Kleine Länder im Steuerwettbewerb: Gewinner oder Verlierer?

   Wolfgang Eggert, Andreas Haufler
   Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178, Postfach 5560 D 133, 78434 Konstanz

E6 – Umweltökonomik II

Vorsitz: *Ernst Mohr,* Universität St. Gallen

1. Umwelthaftungsansprüche bei unsicherer Verursachung und asymmetrischen Informationen

   Elga Bartsch
   Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel, Düsternbrooker Weg 120, 24105 Kiel

2. Freiwillige Selbstverpflichtung: Kapitulation der Umweltpolitik?

   Dirk Schmelzer
   Europa-Universität Viadrina, Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre insbesondere Wirtschaftstheorie, Postfach 776, 15207 Frankfurt / Oder

3. Jede Produktion ist Kuppelproduktion – Eine thermodynamische Betrachtung

   Stefan Baumgärtner / Malte Faber / John L. R. Proops
   Universität Heidelberg, Alfred Weber-Institut, Grabengasse 14, 69117 Heidelberg
   Department of Economics, Keele University, Staffordshire ST5 5BG, Großbritannien

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

E7 – Geographie und Handel

Vorsitz: *Wilhelm Pfähler,* Universität Hamburg

1. Zur Geographie von Innovation und Produktion – Marshall, Hotelling oder Wettbewerb an allen Orten?

   Hans Gersbach, Armin Schmutzler
   Universität Heidelberg, Alfred-Weber-Institut, Grabengasse 14, 69117 Heidelberg

2. Der ‚Information Highway' und die Standortwahl von Unternehmen

   Thorsten Wichmann
   Technische Universität Berlin, Institut für Volkswirtschaftslehre – WW 16 –, Uhlandstr. 4 - 5, 10623 Berlin

3. Die Bildung von Einzelhandelsagglomerationen: Ein Modell mit monopolistischem Wettbewerb

   Joachim Henkel, Konrad Stahl, Uwe Walz
   Universität Mannheim, Graduiertenkolleg Finanz- und Gütermärkte, 68131 Mannheim

E8 – Unvollkommener Wettbewerb

Vorsitz: *Elmar Wolfstetter,* Humboldt-Universität Berlin

1. Preis- und Mengenwettbewerb in einem Duopol-Modell mit Produkt-Differenzierung

   Thomas Gaube
   Universität Mannheim, Fakultät für Volkswirtschaftslehre und Statistik, 68131 Mannheim

2. Lokaler Wettbewerb und globale Preisdispersion

   Tone Dieckmann

3. Bertrand-Oligopole

   Frank Stähler
   Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel, Düsternbrooker Weg 120, 24105 Kiel

E9 – Arbeitslosigkeit: Empirie

Vorsitz: *Joachim Möller,* Universität Regensburg

1. Die regionale Dimension des Matching Prozesses: Resultate zur räumlichen Mobilität in der Tschechischen Republik

   Michael Burda, Stefan Profit
   Humboldt-Universität zu Berlin, Sonderforschungsbereich 373, Spandauer Str. 1, 10178 Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Firmengröße, Löhne und Entlassungsrisiko

   Rudolf Winter-Ebmer
   University of California at Berkeley, Institute of Industrial Relations, 2521 Channing Way, #5555, Berkeley, California 94720 - 5555, U.S.A.

3. Erwerbsbeteiligung und Arbeitslosigkeit – Ein dynamisches bivariates Probit Modell für Frauen in der Schweiz

   Michael Gerfin
   Universität Bern, Volkswirtschaftliches Institut, Gesellschaftsstr. 49, CH-3012 Bern

E10 – Systemtransformation

Vorsitz: *Dieter Cassel,* Gerhard-Mercator-Universität GH Duisburg

1. Privatisierung in politischem Umfeld: Liquidationsentscheidungen und Liquidationsrestriktionen

   Harald Hau
   Princeton University, Department of Economics, Princeton, NJ 08544 - 1021, USA

2. Zum Verständnis der J-Kurve: Kapitalauslastung, totale Faktor-produktivität und Produktionsverlauf in der polnischen Industrie, 1990 - 1993

   Martin Falk, Martin Raiser, Holger Brauer
   Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel, Düsternbrooker Weg 120, 24105 Kiel

3. Die industrielle Rentabilität im national-sozialistischen Rüstungsaufschwung. Oder: Kauften die Nazis die Unternehmer?

   Mark Spoerer
   Universität Hohenheim, Wirtschafts- und Sozialgeschichte mit Agrargeschichte (570A), 70593 Stuttgart

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Verzeichnis der Referenten der Kerntagung

Dr. *Hans Fehr*, Eberhard-Karls-Universität Tübingen, Wirtschaftswiss. Fakultät, Abt. Volkswirtschaftslehre, insb. Finanzwissenschaft, Mohlstr. 36, D-72074 Tübingen

Prof. Dr. *Gebhard Kirchgässner*, Universität St. Gallen, Schweizerisches Institut für Außenwirtschafts-, Struktur und Regionalforschung (SIASR), Dufourstr. 48, CH-9000 St. Gallen

Prof. (em.) Dr. Dr. h.c. *Rudolf Richter*, Universität des Saarlandes, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft , Theoretische VWL, Postfach 15 11 50, D-66041 Saarbrücken

Prof. Dr. *Manfred Rose*, Alfred Weber-Institut für Sozial- und Staatswissenschaften der Universität Heidelberg, Grabengasse 14, D-69117 Heidelberg

Prof. Dr. *Christian Scheer*, Universität Hamburg, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Institut für Finanzwissenschaft, Von-Melle-Park 5, D-20146 Hamburg

Prof. Dr. *Ulrich Schreiber*, Universität Hannover, Institut für Unternehmensbesteuerung und Wirtschaftsprüfung, Königsworther Platz 1, D-30167 Hannover

Prof. Dr. *Jochen Sigloch*, Universität Bayreuth, Geb. RW, Lehrstuhl für BWL II, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre u. Wirtschaftsprüfung, D-95440 Bayreuth

Dr. *Vito Tanzi,* Director Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, D.C. 20341, USA

Prof. Dr. *Wolfgang Wiegard*, Eberhard-Karls-Universität Tübingen, Wirtschaftswiss. Fakultät, Abt. Volkswirtschaftslehre insbes. Finanzwissenschaft, Mohlstr. 36, D-72074 Tübingen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49270-1 | Generated on 2023-01-16 12:36:17
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/