

GUTACHTEN UEBER
DIE METHODENWAHL ZUR DURCHFUEHRUNG
EINES VERGLEICHS DER EFFEKTIVEN
STEUERLAST VON UNTERNEHMEN IN DEN
MITGLIEDSTAATEN DER EWG

PROFESSOR DR. GERHARD ZEITEL

MANNHEIM, AUGUST 1966

KOMMISSION DER
EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Direktion für Steuerfragen

VORWORT ZUM GUTACHTEN ZEITEL

Innerhalb der Direktion für Steuerfragen ist eine Arbeitsgruppe damit beauftragt worden, die Steuerbelastung der Unternehmen, die in den einzelnen Mitgliedstaaten ansässig sind, zu vergleichen.

Die Arbeitsgruppe hat im Zuge ihrer ersten Untersuchungen erkannt, daß für einen solchen Steuerbelastungsvergleich die Methodenwahl von entscheidender Bedeutung ist.

Um für die Entscheidung dieser grundsätzlichen Frage die notwendige Ausgangsbasis zu schaffen, wurde Prof. Dr. Gerhard Zeitel (Wirtschaftshochschule Mannheim) beauftragt, ein "Gutachten über die Methodenwahl zur Durchführung eines Vergleichs der effektiven Steuerlast von Unternehmen in den Mitgliedstaaten der EWG" vorzulegen.

Dieses Gutachten ist im August 1966 erstattet worden und wird im folgenden mit der Zustimmung der Arbeitsgruppe von der Kommission veröffentlicht.

Sowohl die Arbeitsgruppe als auch die Kommission haben Herrn Professor Zeitel ihren Dank für diese Untersuchung ausgesprochen, die für den Fortgang der Arbeiten von großem Nutzen sein wird.

Das Gutachten bestätigt die schon in der Arbeitsgruppe festgestellten großen Schwierigkeiten, die sich im Rahmen einer finanzwissenschaftlichen Behandlung eines internationalen Steuerbelastungsvergleichs ergeben.

Gegen die Anwendung einzelner im Gutachten behandelte Vergleichsmethoden wurden von verschiedenen Mitgliedern der Arbeitsgruppe Bedenken erhoben; insbesondere richteten sich diese Einwände gegen einen nicht genügend differenzierenden Typenvergleich.

Bei der endgültigen Auswahl der Untersuchungsmethoden wird es besonders darauf ankommen, welches statistische Material von den statistischen Aemtern zur Verfügung gestellt werden kann.

Abschließend wird nochmals klargestellt, daß der Sachverständige, der weder die Regierungen der Mitgliedstaaten noch die Kommission vertrat, in seinem Gutachten lediglich eigene Meinungen und Schlußfolgerungen zum Ausdruck brachte.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Teil	3
1. Zur Genesis der Fragestellung	3
2. Ziele und Informationsinteressen international vergleichender Steuerlaststudien	5
20. Ziele	5
21. Allgemeine Untersuchungszwecke und spezielle Informationsinteressen	7
3. Terminologische Abgrenzungen	8
4. Bestimmung der steuerlichen Grundgesamtheit	11
5. Wahl des Untersuchungszeitraumes	13
6. Determinanten der Steuerlastunterschiede	14
60. Differenzen in der Steuergestaltung	14
61. Unterschiede in der wirtschaftlichen Struktur und im Entwicklungsstand	15
62. Bedeutung der Einflußfaktoren	17
7. Vergleichsmaßstäbe und Steuerlastindikatoren	18
70. Die Problematik absoluter Vergleichswerte im Hinblick auf den verschiedenen Währungsausdruck der Steuerlasten	18
71. Der Wechselkurs als Umrechnungskoeffizient	18
72. Die Kaufkraftparität als Umrechnungskoeffizient	19
73. Indikatoren zur Steuerlastmessung	20
8. Ueberblick und Kennzeichnung möglicher Hauptmethoden internationaler Vergleiche von Steuerlast und Steuerdruck	22
80. Absolute und Relativzahlen als Vergleichsmaßstab	22
81. Steuerlastvergleiche auf Grund von Rechtsnormenanalysen	23
810. Partielle Gesetznormenvergleiche	23
811. Totale einzelgesetzliche oder gruppengesetzliche Rechtsnormenvergleiche	24
812. Steuerrechtliche Typenvergleiche	25
82. Steuerlastvergleiche auf statistischer Basis	27
820. Allgemeine Kennzeichnung	27
821. Globale statistische Steuerlastvergleiche	28
822. Differenzierende statistische Steuerlastvergleiche	29

	Seite
83. Vergleichende Untersuchung des formalen Steuerdruck	32
84. Vergleichende Untersuchungen des materiellen Steuerdrucks	35
85. Zusammenfassung	37
9. Steuerlast und staatliche Ausgabengestaltung	38
II. Teil	
10. Hauptmögliche Untersuchungsaspekte im Hinblick auf Wettbewerbsverschiebungen	42
11. Die Bedeutung von Niveau- und Strukturunterschieden bei den Steuerlasten	45
12. Gliederung der Steuerlasten	49
13. Wahl der Steuerlastindikatoren	52
14. Vergleichende Messung der Steuerlasten unter Wettbewerbsgesichtspunkten	55
140. Allgemeine Vorbemerkungen zur Methodenwahl	55
141. Die Steuerlasten nach Produktgruppen oder Branchen	57
142. Ergänzende Untersuchungskriterien im Rahmen einer Branchenanalyse	59
143. Die Steuerbelastung einzelner Produktionsfaktoren, insbesondere der Arbeit und des Kapitals	61
15. Vergleich des formalen Steuerdrucks	65
150. Allgemeine Bemerkungen zur Verfahrensweise	65
151. Vergleichende Analyse bei den speziellen Verbrauchsteuern	66
152. Vergleichende Analyse bei den anderen Unternehmensteuern in bezug auf einzelne Gütergruppen	68
153. Ergänzende Studien im Hinblick auf den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr	70
154. Ergänzende Betrachtungen im Hinblick auf die privaten Investitionen, die Ersparnisse und den Konsum	74
16. Spezielle Probleme des materiellen Steuerdruckvergleiches	75
17. Steuerlast, Steuerdruck und öffentliche Ausgabengestaltung	79
18. Schlußbemerkungen zu praktischen Fragen der Vergleichsdurchführung	82

I. T E I L

1. Zur Genesis der Fragestellung

Die methodischen Probleme vergleichender Untersuchungen der Steuer- und Finanzlasten verschiedener Staaten sind im Laufe der letzten hundert Jahre wiederholt intensiv diskutiert worden. So beschäftigte sich der Internationale Statistische Kongress auf mehreren Sitzungen in den fünfziger Jahren des vorigen Jahrhunderts mit den Möglichkeiten und Grenzen solcher Studien, insbesondere aus dem Bedürfnis einer vergleichenden Beurteilung des allenthalben steigenden Staatsbedarfs. Die Finanzierungsnotwendigkeiten und Steuerreformüberlegungen in einzelnen Ländern um die Jahrhundertwende führten erneut zu Erörterungen über einige Grundfragen international vergleichender Studien der Finanzlasten. Die Bestimmungen des Versailler Friedensvertrages, die den Grundsatz der gleichwertigen Besteuerung enthielten, bildeten den Anlaß für eine weitere internationale Debatte des Themas und zugleich zu einer Reihe gründlicher empirischer Studien, die vor allem vom Statistischen Reichsamt durchgeführt wurden. Nach dem Ende des letzten Krieges entfachte die Auseinandersetzung um das zweckmäßige methodische Verfahren beim Vergleich internationaler Finanzlasten wiederum, und zwar im Zusammenhang mit der Gewinnung geeigneter Maßstäbe für die Bemessung von Beitragsleistungen einzelner Staaten für die Finanzierung internationaler Aufgaben bzw. überstaatlicher Institutionen. Diese Problemstellung weist unmittelbar auf die nunmehr häufiger aufgeworfenen Streitfragen um die Bedeutung von Steuerlastdifferenzen zwischen den Mitgliedstaaten der EWG hin.

Die immer erneute Diskussion des Themas zeigt die großen Schwierigkeiten an, die der Durchführung solcher Vergleiche entgegenstehen. Diese liegen in einer Reihe von Umständen begründet. Angesichts zahlreicher und anhaltender Kontroversen erscheint es angebracht, hierauf hinzuweisen.

Aus der innigen Verknüpfung der Finanzpolitik mit der Entwicklung eines Staates und den Eigenarten seiner Bevölkerung resultieren nicht nur häufig schwer zu erschließende Eigentümlichkeiten in der Gestaltung der

nationalen Finanzsysteme, sondern auch bedeutsame Unterschiede im Gewicht bestimmter Teilprobleme. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, bei internationalen Finanz- und Steuerlastvergleichen besonders eingehend das spezielle Untersuchungsobjekt zu kennzeichnen und abzugrenzen sowie den Aussagewert von Vergleichsergebnissen im Hinblick auf mögliche Mißverständnisse zu interpretieren.

Eng mit dem Vorerwähnten hängen diejenigen Hemmnisse zusammen, die sich aus abweichenden wirtschaftlichen Strukturverhältnissen und Wohlfahrtsniveaus in den betrachteten Ländern ergeben können. Die mangelnde Homogenität der verwandten Bezugsdaten zur Messung der Steuerlasten bildet daher eine weitere Quelle von Einwendungen gegen die angewandten Verfahren.

Zahlreiche Streitfragen in Verbindung mit älteren Untersuchungen resultieren lediglich daraus, daß deren Zielsetzungen nicht richtig gewürdigt wurden und verschiedenartige Informationsinteressen vorlagen, die mit einer bestimmten Vergleichsmethode nicht hinreichend zu befriedigen waren.

Zu den Schwierigkeiten, die internationalen Vergleichsstudien der Steuer- und Finanzlasten entgegenstanden, zählten nicht zuletzt die differierende Präsenz und Qualität der verfügbaren statistischen Daten. Der Ersatz fehlerhafter statistischer Unterlagen durch Schätzungen oder Vergleiche auf der Basis von fragwürdigen oder einseitigen Hypothesen gab immer wieder Anlaß zu berechtigter Kritik.

Diese Erfahrungshinweise sollten für die Ueberlegungen über ein zweckmäßiges Verfahren zum Vergleich der Steuerlasten zwischen den Mitgliedstaaten der EWG berücksichtigt werden.

2. Ziele und Informationsinteressen international vergleichender Steuerlaststudien

20. Ziele

Internationale Steuer- und Finanzvergleiche wurden in der Vergangenheit vor allem zu folgenden Zwecken unternommen:

- a) Ermittlung des verschiedenartigen finanziellen Eingriffs der Staaten in den privatwirtschaftlich bestimmten Wirtschaftsprozess. Im besonderen ging es um die Klärung der Frage nach dem absoluten und relativen Gewicht jener Einkommensteile, die der Staat den Bürgern durch die Steuern zwangsweise entzieht, d.h. der globalen Steuerlast.
- b) Eng damit verknüpft, indessen auch unabhängig hiervon, stand im Vordergrund international vergleichender Studien das Bemühen, die Gemeinsamkeiten und Eigentümlichkeiten der staatlichen Aktivität in verschiedenen Ländern deutlich zu machen, soweit diese im öffentlichen Einnahme- und Ausgabegebaren zum Ausdruck kamen. Wiederum begegnete dabei die Abgabenstruktur in quantitativer und ebenso rechtlicher Hinsicht besonderem Untersuchungsinteresse, nicht zuletzt wegen der größeren Wahlfreiheit im Vergleich zu den Ausgaben.
- c) Zu einem lebhaften Streit entwickelte sich die Diskussion um das richtige Vergleichsverfahren im Anschluß an die Frage nach der möglichen Belastungsfähigkeit einer Volkswirtschaft zur Realisierung zwischenstaatlicher Transfers, sei es zum Zwecke einseitiger Reparationszahlungen oder - in jüngerer Vergangenheit - zur Bemessung von Beiträgen für die Durchführung überstaatlicher Aufgaben.
- d) Der Zweck, der nunmehr mit Steuerlastvergleichen zwischen den Mitgliedstaaten der EWG-Länder verfolgt wird, ist anderer Art. Als deren primäres Anliegen kann gelten, die Wettbewerbsverschiebungen deutlich zu machen, die aus unterschiedlichen Abgabepflichten der Unternehmen und Haushalte im zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr folgen.

Offenkundig sind die Anforderungen an das zweckmäßige Vergleichsverfahren nicht unabhängig von dem angestrebten Vergleichszweck. Sehr bedeutsam ist vor allem, ob solche Studien mehr Aufschluß über die zwischenstaatlichen Niveau- oder aber über die Strukturdifferenzen der Steuerlasten sowie deren jeweilige Kausalfaktoren unter rechtlichen, wirtschaftlichen und quantitativen Gesichtspunkten vermitteln sollen. Während in einem Fall "globale" Vergleichsverfahren genügen mögen, müssen zur Aufdeckung von Strukturunterschieden differenzierende Vergleichsmethoden in Betracht gezogen werden. Damit sollte bereits deutlich geworden sein, daß es nicht

schlechthin ein am besten geeignetes Vergleichsverfahren gibt, sondern nur dem jeweiligen allgemeinen Untersuchungszweck und den speziell interessierenden Fragen angemessene Methoden. Das ist umso beachtlicher, wenn solche Länder miteinander verglichen werden, die ein sehr unterschiedliches Wohlfahrtsniveau bzw. einen sehr abweichenden wirtschaftlichen Entwicklungsstand aufweisen oder aber wirtschaftspolitisch sehr differierenden Ordnungsvorstellungen folgen. Die sich hieraus ergebenden speziellen Probleme, nicht zuletzt die Frage nach der Sinnhaftigkeit von Vergleichen unter diesen Bedingungen, sollen im folgenden außer Betracht bleiben. Sie sind im Bereich der Mitgliedstaaten der EWG von vergleichsweise geringerem Gewicht.

21. Allgemeine Untersuchungszwecke und spezielle Informationsinteressen

Es erscheint angebracht, zwischen dem allgemeinen Zweck einer international vergleichenden Untersuchung der Steuerlasten und speziellen Informationsinteressen, die hiermit von einzelnen Staaten, Unternehmungs- und Bevölkerungsgruppen verbunden werden, zu unterscheiden. Allgemeines Untersuchungsziel und Informationsinteresse können sich decken, müssen es aber nicht. Ist der allgemeine Untersuchungszweck die Ermittlung von Wettbewerbsverschiebungen im zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr, so können hierbei vom Standpunkt verschiedener Institutionen oder Gruppen recht abweichende Informationsbedürfnisse vorliegen, und zwar in mehrfacher Hinsicht.

Offensichtlich interessieren einzelne Unternehmungen, die in einem zwischenstaatlichen Konkurrenzverhältnis stehen, weniger die Steuerlastdifferenzen im Durchschnitt ganzer Branchen, als vielmehr diejenigen in ihrem eigenen Konkurrenzbereich. Da weiter die Steuerlasten mehr oder weniger von der Rechtsform, der Größe, der Finanzierungsweise usw. der Unternehmungen abhängig sind, besteht insoweit auch nicht ein gleiches Informationsinteresse. Ein solches ist ferner im Zusammenhang mit der abweichenden Bedeutung von Steuerlastdifferenzen für die unternehmerische Disposition gegeben, je nachdem, ob diese die Auslastung vorhandener Produktionskapazitäten oder deren Ausbau trifft.

Anderer Art ist wiederum das Informationsbedürfnis vom Standpunkt der Arbeitnehmergruppen, die im besonderen Maße etwa daran interessiert sind, in welchem Umfange die zugeflossenen Einkommen direkt oder indirekt durch die Steuerlasten insgesamt oder in Teilbereichen der Einkommensverwendung (z.B. Konsum oder Ersparnisbildung) gemindert werden.

Schließlich stimmt das Informationsbedürfnis der wirtschafts- und finanzpolitisch entscheidenden Instanzen bzw. der Regierung allgemein mit denjenigen der zuvor genannten Gruppen nicht überein. Dies folgt daraus, daß vom gesamtwirtschaftlichen Standpunkt - etwa der optimalen Allokation der Ressourcen - Steuerlastdifferenzen, die für einzelne Gruppen bedeutsame Wettbewerbsverzerrungen auslösen, weniger gewichtig erscheinen. Darüber hinaus kann aus abweichenden Meinungen über die erwünschte Branchen- und Regionalstruktur, deren Realisierung spezifische Erhaltungs- bzw. Förderungsmaßnahmen impliziert, auch ein abweichendes Urteil über den Informationswert feststellbarer Steuerlastdifferenzen resultieren.

Für das zweckmäßige Verfahren zur Durchführung vergleichender Studien der Steuerlasten in den Mitgliedstaaten der EWG ergeben sich aus dem zuvor Erörterten einige Konsequenzen.

1. Das Anliegen, die zwischenstaatlichen Wettbewerbsverschiebungen infolge von Steuerlastdifferenzen aufzuzeigen, kann sich auf verschiedene Aspekte beziehen, die ungleichartigen Informationsinteressen entsprechen. Der allgemeine Untersuchungszweck muß infolgedessen näher präzisiert werden.
2. Den verschiedenartigen Informationsbedürfnissen kann nicht, wie noch näher zu zeigen sein wird, mit einer einzigen Untersuchungsmethode entsprochen werden.
3. Es erscheint selbst bei einer differenzierenden Betrachtungsweise unmöglich, allen geltend gemachten Informationsinteressen zu entsprechen, wenn vergleichende Untersuchungen nicht einen unangemessenen Umfang annehmen sollen. Welche Vergleichsinformationen als vordringlich anzusehen sind, bedarf einer Entscheidung, die zugleich die Art der Vergleichsmethode determiniert.

3. Terminologische Abgrenzungen

Der Begriff der Steuerlast wird mehrdeutig verwandt, und zwar in bezug auf beide Wortelemente. Er muß daher - gerade bei internationalen Vergleichen - schärfer umrissen werden, wenn unzulängliche Erhebungen und Mißverständnisse in bezug auf den Erkenntniswert festgestellter Ergebnisse vermieden werden sollen. Zunächst sei unabhängig von der steuerlichen Abgrenzungproblematik näher erörtert, in welchem Sinn von einer durch die Besteuerung hervorgerufenen Last die Rede sein kann.

Von einer Last durch die Besteuerung zu sprechen, mag deshalb fraglich erscheinen, weil den Steuereinnahmen regelmäßig Staatsleistungen gegenüberstehen. Es besteht indessen individuell ganz überwiegend keine quantitative und qualitative Äquivalenz von Abgabepflicht und Staatsleistung. Diese kann, namentlich wenn Steuerzahlungen thesauriert werden, selbst gesamtwirtschaftlich nicht gegeben sein. Unabhängig von Art und Umfang der dargebotenen Staatsleistung sind mit den Abgaben spezielle Entzugseffekte verbunden - z.B. liquiditätsmäßiger Art -, die nicht nur von den Betroffenen als Last empfunden werden, sondern objektiv eine solche darstellen.

Bedeutsamer ist die Möglichkeit einer divergierenden Interpretation des Begriffes Steuerlast in bezug auf das Inzidenzproblem. Eine gleich hohe Abgabepflicht kann bei den betroffenen Steuerzahlern mit sehr unterschiedlichen preislichen, produktionellen, finanziellen und den entsprechenden Einkommens- bzw. Gewinneinflüssen verbunden sein. Der Effekt hängt davon ab, ob und in welchem Umfang eine Ueberwälzung möglich ist und tatsächlich stattfindet. Bei Nichtüberwälzung verbindet sich die Steuerzahllast zugleich mit der Steuertraglast einer Person bzw. Institution, während im anderen Falle die gesamte oder ein Teil der Steuerlast auf den letzten Steuerträger weitergeschoben wird. In jedem Fall entstehen spezifische Lasten für die betroffenen Steuerzahler und Steuerträger. Es erscheint deshalb angebracht, terminologisch zu differenzieren, um Mißverständnisse möglichst auszuschließen. Es soll im folgenden von **S t e u e r l a s t** nur dann gesprochen werden, wenn es um die Erfassung der von einzelnen Unternehmen oder privaten Haushalten gezahlten Steuern geht, gleichgültig ob diese auf Grund eines Anpassungsprozesses abgewälzt werden oder nicht.

Steuerlast und Steuerzahllast stellen insoweit synonyme Begriffe dar. Werden dagegen die mit einer gegebenen Steuer(zahl)last verbundenen Folgewirkungen in Betracht gezogen, so soll von **S t e u e r d r u c k** gesprochen werden. In diesem Sinn kann eine absolut oder relativ gleich hohe Steuerlast einer Unternehmung/eines Haushaltes, insbesondere wenn sie verschieden zusammengesetzt ist, mit einem mehr oder weniger abweichenden Steuerdruck verbunden sein. Das trifft immer dann zu, wenn die produktions-, preislichen und finanziellen Wirkungen gleich hoher steuerlicher Gesamtlasten einer betroffenen Unternehmung/eines Haushaltes ungleichartig sind.

Einzelne Effekte bestimmter Steuerlasten können auf der Basis der reinen Zahllastvorgänge nach vollzogenen Anpassungs- bzw. Ueberwälzungsvorgängen untersucht werden, andere nicht, worauf noch näher einzugehen ist. Steht das Studium von steuerlichen Effekten auf der Grundlage tatsächlicher Zahlvorgänge zur Diskussion, so sei von einer **f o r m e l l e n** **S t e u e r d r u c k a n a l y s e** gesprochen. Bei einer solchen Untersuchungsweise wird also darauf vorzichtet zu prüfen, inwieweit festzustellende Steuerlasten mit veränderten Preisen, Einkommen und Gewinnen verbunden waren. Es wird z.B. nur gefragt, wie hoch die kumulative Steuerlast bei einem Gut bis zur Endproduktionsreife oder die Gesamtlast eines Individuums aus der Einkommensverwendung nach vollzogenem Steueranpassungsprozeß ist. Stehen die mit einer neuen oder erhöhten Abgabe verbundenen Anpassungsvorgänge der Betroffenen und die hieraus resultierenden Konsequenzen in Frage, so soll der Terminus des **m a t e r i e l l e n** **S t e u e r d r u c k s** verwandt werden. Objekt der Untersuchung bildet dann gerade die Frage eines Vergleichs von Einkommen bzw. Gewinnen, Preisen usw. vor und nach Einführung oder Änderung einer Steuer.

Im Hinblick auf bestimmte Fragen bei international vergleichenden Studien unter Wettbewerbsgesichtspunkten ist es angezeigt, sich nicht nur auf die Steuerlasten zu beschränken, sondern auch andere Einnahmekategorien oder gar alle Staatseinnahmen mit einzubeziehen. Das kann namentlich der Fall sein, wenn aus diesen Einnahmen unter Wettbewerbsgesichtspunkten sehr divergierende Staatsleistungen dargeboten werden, die im Vergleich zu berücksichtigen sind. Um diesen Sachverhalt terminologisch abzugrenzen, wird der Begriff der öffentlichen **F i n a n z l a s t** oder **F i s k a l l a s t**

vorgeschlagen. In Analogie zum bislang Vorgetragenen ist es möglich, hierbei zwischen Finanzlast und Finanzdruck zu differenzieren.

Für das bei einem internationalen Vergleich anzuwendende Verfahren ist es nicht gleichgültig, ob lediglich die Steuerlast oder der hiermit verbundene formelle und materielle Steuerdruck oder gar die Finanzlast bzw. der Finanzdruck untersucht werden sollen. Auf jeden Fall hat ein unterschiedlicher Vergleichsansatz erhebliche Konsequenzen für den Erkenntniswert der ermittelten Ergebnisse.

4. Bestimmung der steuerlichen Grundgesamtheit

Der Umfang der in einen internationalen Vergleich einzubeziehenden Abgaben muß sich prinzipiell nach dem angestrebten Untersuchungszweck richten. Besteht das Ziel erklärtermaßen nicht im Vergleich ganz bestimmter Steuertypen und ihrer Wirkung, sondern wird möglichst Auskunft über die steuerlichen Gesamtwirkungen in bezug auf bestimmte ökonomische Sachverhalte erheischt, so stellt sich die Frage, ob einzelne und gegebenenfalls welche Abgabengruppen zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus kann zweifelhaft sein, ob neben den Steuern auch andere Einnahmegruppen beachtlich erscheinen. Das hier bestehende Abgrenzungsproblem verdient bei einem internationalen Vergleich besondere Aufmerksamkeit, weil entsprechend den Eigentümlichkeiten der nationalen Abgabensysteme die Firmierung gleichartiger Einnahmetypen und die Abgrenzung zwischen diesen nicht gleich ist (z.B. Sozialversicherungsabgaben und Gebühreneinnahmen einerseits sowie Steuern andererseits).

Im Hinblick auf den wettbewerbsorientierten Vergleichszweck ist es nicht angebracht, nur bestimmte Gruppen von Steuern einzubeziehen - z.B. nur die "direkten" oder "indirekten", die Kosten- oder Gewinnsteuern -, und zwar aus mehreren Gründen.

Zwischenstaatliche Wettbewerbsverschiebungen können sich über mehrere Ansätze in jeweils spezifischer Weise vollziehen. Sie kommen z.B. unmittelbar in steuerbedingten Kosten- und Preisdifferenzen zwischenstaatlich gehandelter Güter ebenso zum Ausdruck wie in Wanderungstendenzen der Unternehmungen und Produktionsfaktoren infolge differenzierender Abgabenlasten und ebenso in Produktions- und Kosteneffekten, die sich mittelbar

über veränderte Faktorkombinationen ergeben. Je nach dem gewählten Teilaspekt der Frage werden unterschiedliche Steuergruppen für den Vergleich relevant. Keine der quantitativ bedeutenderen Einzelsteuern ist ohne Einfluß auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb. Insbesondere wäre es irrig anzunehmen, daß in diesem Zusammenhang etwa nur die sogenannten indirekten Steuern relevant seien. Es gibt vielmehr gute Gründe, eher den sogenannten direkten Steuern den größeren Einfluß zuzuerkennen, nicht zuletzt wegen der unterschiedlichen Ausgleichsmöglichkeiten im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr.

Die zuletzt erwähnte Dichotomie mag zugleich andeuten, daß jede steuerliche Gruppenbildung spezifische Zurechnungsprobleme für einzelne Steuern auslöst, durch die das Untersuchungsergebnis mehr oder weniger stark beeinflusst wird. Als Beispiel hierfür sei auf die Gewerbesteuer in der Bundesrepublik verwiesen.

Den Mehr- oder Minderlasten durch einzelne Abgaben (Abgabengruppen) in bezug auf bestimmte wettbewerbsrelevante Tatbestände (z.B. die Produktionskosten) stehen häufig kompensierende Effekte durch andere Abgaben gegenüber, freilich kumulieren sich die Einflüsse gelegentlich ebenso.

In einem zwischenstaatlichen Vergleich mit dem Zweck, die aus den Steuerlasten resultierenden Wettbewerbsverschiebungen aufzuzeigen, sollten daher möglichst alle Abgaben einbezogen werden. Das bedeutet freilich nicht, daß hierfür bzw. für immer dieselbe Vergleichsprozedur gewählt werden muß. Diese kann z.B. für quantitativ weniger gewichtige Abgaben einfacher gestaltet werden.

Darüber hinaus bedarf es wegen der fließenden und zwischenstaatlich divergierenden Übergänge zwischen bestimmten Steuern einerseits sowie Gebühren und Beiträgen andererseits einer unabhängig von der jeweiligen statistischen Praxis sachlich übereinstimmenden Abgrenzung, d.h. eines einheitlichen Ein- oder Ausschlusses.

Grundsätzlich sollten unter diesem Aspekt die wichtigsten parafiskalischen Abgaben in einen zwischenstaatlichen Vergleich einbezogen werden. Die gleichen Deckungsmittel werden in einzelnen Ländern gelegentlich abweichend als Steuern oder Beiträge bezeichnet. Uebrigens differiert der Deckungsbeitrag an einzelne parafiskalische Institutionen (z.B. Sozialversicherung),

der aus allgemeinen Steuermitteln geleistet wird. Die quantitativ bedeutungsvolleren parafiskalischen Lasten, insbesondere aus der Sozialversicherung, beeinflussen die zwischenstaatlichen Wettbewerbsverhältnisse so erheblich, daß ohne ihre Berücksichtigung der Informationswert von Vergleichsstudien stark eingeschränkt werden würde.

Nur bei einem im vorstehenden Sinne möglichst umfassenden Vergleichsansatz wird es ferner möglich, die Verschiedenartigkeit der dargebotenen Staatsleistungen mit in das Blickfeld einer vergleichenden Studie einzubeziehen. Hierauf dürfte wegen der Wettbewerbseinflüsse bestimmter Ausgabenkategorien (z.B. direkte Subventionen) schwerlich zu verzichten sein. Es sollte schließlich nicht übersehen werden, daß für einzelne Wettbewerbseinflüsse selbst eine verschiedene Schuldenaktivität einzelner Länder beachtlich sein kann (Höhe der Finanzierungskosten), ohne daß damit eine Berücksichtigung derselben bei einem Steuerbelastungsvergleich generell geboten erscheint.

5. Wahl des Untersuchungszeitraumes

Soweit international vergleichende Studien der Steuerlasten nicht auf Grund von bloßen Rechtsnormenanalysen durchgeführt, sondern auf zeitraumbezogene Steuerzahlungen bezogen werden, ist die Wahl des Vergleichszeitraumes nicht gleichgültig. In einzelnen Jahren können die Abgaben in einem Land durch quantitativ gewichtige Rechtsänderungen bestimmt sein. Wesentlicher dürfte noch der Einfluß ungleichartiger konjunktureller Entwicklungsphasen sein, in denen sich die Vergleichsländer befinden. Dadurch werden das Aufkommen bei einzelnen Abgaben sowie die relevanten Bezugsgrößen entscheidend bestimmt; Schließlich vermögen auch kurzfristig wirksame Anpassungsvorgänge bei einzelnen Wirtschaftssektoren der Untersuchungsländer die Vergleichsergebnisse vorübergehend zu verzerren. Es empfiehlt sich daher, als Beobachtungszeitraum nicht nur ein, sondern mehrere Jahre zugrunde zu legen, um ein Bild von den "durchschnittlichen" Steuerlasten bzw. deren Entwicklungstrend zu erhalten. Im Hinblick auf die Notwendigkeit, eine Vielzahl von Indikatoren als Maßstäbe für die Höhe der Steuerlasten heranzuziehen, sollten nach Möglichkeit alle Daten auf das Kalenderjahr, für das ohnehin die meisten Angaben vorliegen dürften, und nicht auf abweichende Rechnungsjahre bezogen werden.

6. Determinanten der Steuerlastunterschiede

60. Differenzen in der Steuergestaltung

Unterschiedliche Steuerlasten können zunächst aus einer abweichenden Steuergestaltung in verschiedenen Ländern resultieren. Diese ist wiederum zumeist auf mehrere Faktoren zurückzuführen. Hingewiesen sei vor allem

- a) auf eine unterschiedliche Wahl einzelner Steuerarten, d.h. der Typenkombination an Abgaben, die in ihrer Gesamtheit das Steuersystem ausmachen. Diese Typenkombination ist in einzelnen Ländern regelmäßig ungleichartig, wenn auch das quantitative Gewicht gleichartiger Hauptsteuern meist überwiegt.
- b) auf eine andere Bestimmung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht, sowie der Bemessungsgrundlagen gleichartiger Steuertypen. So hat für die Einkommen- und Körperschaftsteuer die jeweilige Definition des Einkommens- und Gewinnbegriffs (z.B. hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, Abschreibungen usw.) erhebliches Gewicht. Das gilt ebenso für die subjektiv (z.B. Abgabepflicht öffentlicher Unternehmungen) und objektiv (z.B. Kapitalerträge) gewährten Steuerbefreiungen, die unter Wettbewerbsgesichtspunkten wegen ihres allenthalben zunehmenden Umfangs besonders bedeutsam sind.
- c) auf unterschiedlich hohe Tarife objektiv und subjektiv übereinstimmend abgegrenzter Steuern. Hierbei sind wiederum nicht allein das abweichende allgemeine Tarifniveau, sondern auch Tariffifferenzierungen beachtlich, wie sie häufig nach Betriebsformen, Branchen, regionalen oder anderen Gesichtspunkten üblich sind.
- d) auf eine unterschiedliche Erhebungs- und Eintreibungsstrenge bei im übrigen gleichartiger Steuergestaltung. Diese Unterschiede in der Verwaltungs- und Prüfungspraxis in Verbindung mit bewußten Hinterziehungen seitens der Abgabepflichtigen verdienen gerade im internationalen Vergleich besondere Aufmerksamkeit.

Da alle diese Faktoreinflüsse die zwischenstaatlichen Steuerlastunterschiede entscheidend determinieren, ist ihre Berücksichtigungsweise für den Eignungswert einzelner Vergleichsmethoden in Abhängigkeit vom jeweils angestrebten Zweck der Analyse bedeutsam.

61. Unterschiede in der wirtschaftlichen Struktur und im Entwicklungsstand

Das praktische Vorgehen bei international vergleichenden Studien wird ferner erheblich dadurch erschwert, daß die ökonomische Struktur der betrachteten Länder und ihr wirtschaftlicher Entwicklungsstand mehr oder weniger voneinander abweichen. Daraus ergibt sich, daß bei völlig übereinstimmender Steuergestaltung die entstehende relative - an bestimmten Indikatoren gemessene - Steuerlast dennoch gravierend abweichen kann, wenn die aufkommensbestimmenden sachlichen und personellen Tatbestandsmerkmale nicht gleichartig sind.

Nur einige wichtig erscheinende Sachverhalte solcher Strukturmerkmale seien genannt:

- a) Die Bedeutung der Produktion einzelner Güter und dementsprechend aggregierter Wirtschaftszweige ist in einzelnen Ländern nicht gleich groß (Anteil der Agrarproduktion, des Dienstleistungsgewerbes usw.). Daraus ergeben sich über die intersektoralen Lieferungs- und Leistungsverpflichtungen Folgewirkungen für andere Wirtschaftsbereiche, die direkt und indirekt die Vergleichbarkeit von Untersuchungsergebnissen berühren.
- b) Die Gestaltung des Produktionsprozesses gleichartiger bzw. verwandter Güter weicht in bezug auf die Kombination der Produktionsfaktoren (etwa zwischen Arbeits- und Kapitaleinsatz) oder im Durchlauf verschiedener Produktionsstufen (Konzentration) zwischen den Staaten voneinander ab.
- c) Die Absatzorganisation, insbesondere die Einschaltung verschiedener Handelsstufen, und die Konkurrenzgestaltung weist zwischenstaatlich abweichende Züge auf.
- d) Die Art der Unternehmensorganisation hinsichtlich der Rechtsform, insbesondere des Anteils der Kapital- und Personengesellschaften, sowie der Betriebsgröße ist verschiedenartig.
- e) Der wirtschaftliche Entwicklungsstand und das damit verbundene durchschnittliche Einkommensniveau ist mehr oder weniger unterschiedlich, wodurch meist nicht nur die Wahl der Steuerquellen, sondern auch deren Ausschöpfung beeinflußt werden können.

./.

- f) Die funktionale und personale Einkommensdistribution stimmen in den betrachteten Volkswirtschaften nicht überein, allein etwa infolge anderer Relationen zwischen Selbständigen- und Unselbständigeneinkommen.
- g) Die unterschiedlichen Einkommensverhältnisse bedingen zumeist abweichende Züge der Verbrauchsgestaltung. Diese kann ferner unabhängig hiervon durch divergierende Konsumgewohnheiten bedingt sein, was sich wiederum im Aufkommen gleichartig erhobener Steuern auswirkt.
- h) Besonders erwähnenswert erscheint ferner der Einfluß der Standortverteilung von Unternehmungen und Bevölkerungsgruppen, der bei regional uneinheitlichen Steuersätzen ebenfalls zu zwischenstaatlichen Belastungsabweichungen Anlaß gibt.

In diesem Zusammenhang verdient schließlich noch besondere Aufmerksamkeit, daß zumeist alle Staaten im sogenannten grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr spezielle Abgabenormen anwenden, aus denen wiederum spezifische Lastdifferenzen folgen. Diese Besonderheit des Steuerausgleichs an der Grenze gebietet für bestimmte Fragen, insbesondere solche wettbewerbspolitischer Art, ohnehin eine Sondoranalyse.

62. Bedeutung der Einflußfaktoren

Wie sich leicht zeigen läßt, haben Unterschiede bei allen erwähnten steuerlichen und wirtschaftlichen Einflußfaktoren eigentümliche Effekte für die in den einzelnen Ländern entstehenden Steuerlasten. Immer dann, wenn im Hinblick auf bestimmte Untersuchungszwecke Aggregatgrößen für das Steueraufkommen oder dessen Bezugsgrößen gebildet werden, die mehrere Faktoreinflüsse umgreifen, sind keine homogenen Vergleichsgrößen mehr gegeben. Da gerade bei internationalen Steuerlastvergleichen fast immer eine Vielzahl derartiger Einflußfaktoren im Spiele ist, deutet sich hier eine Schwierigkeit für Vergleiche an, die eine Befriedigung aller geltend gemachten Informationsinteressen in einer Untersuchung kaum möglich macht und insoweit den Erkenntniswert ermittelter Ergebnisse einschränkt. Die möglichst genaue Definition des Untersuchungszweckes und der im einzelnen zu befriedigenden Informationsbedürfnisse ist daher auch unter diesem Blickwinkel für die Wahl des Vergleichsverfahrens, namentlich für die zu erfassenden Einflußfaktoren, von grundlegender Bedeutung.

7. Vergleichsmaßstäbe und Steuerlastindikatoren

70. Die Problematik absoluter Vergleichswerte im Hinblick auf den verschiedenen Währungsausdruck der Steuerlasten

Eine spezielle Schwierigkeit international vergleichender Studien ergibt sich daraus, daß die Steuerzahlungen der betrachteten Länder überwiegend in verschiedenen Währungseinheiten benannt werden. Angaben über die Höhe der Steuerlasten in einzelnen Staaten, die nicht in Verhältniszahlen, sondern absoluten Beträgen ausgedrückt sind bzw. werden sollen, müssen daher zum Zwecke des Vergleichs auf einen einheitlichen Nenner gebracht, d.h. also mit Hilfe eines Umrechnungskoeffizienten in eine Währungseinheit umgerechnet werden. Die Notwendigkeit einer solchen Umrechnung hängt von der Wahl der Vergleichsmethode in Verbindung mit dem angestrebten Untersuchungszweck ab.

71. Der Wechselkurs als Umrechnungskoeffizient

Es ist naheliegend und bei internationalen Vergleichen vielfach üblich, als Umrechnungskoeffizienten den amtlichen oder tatsächlichen Wechselkurs zugrunde zu legen. Dieses Verfahren kann als angemessen gelten, wenn es bei einem Untersuchungszweck auf den Außenwert der Währung ankommt - z.B. bei einem absoluten Vergleich der Steuerlast, die auf zwischenstaatlich gehandelten Gütern ruhen oder bei anderen zwischenstaatlichen Transaktionen anfallen.

Überwiegend richtet sich das Informationsinteresse bei absoluten Steuerlastvergleichen auf den hiermit in einzelnen Ländern verbundenen Entzug von Kaufkraft als Ausdruck eines hierin verbürgten Anspruches auf Güter und Dienste, also nicht auf den Außen-, sondern auf den Binnenwert einer Währung. Unter diesen Umständen setzt die Verwendung des Wechselkurses als Umrechnungskoeffizient voraus, daß dieser auch gleichermaßen die Kaufkraft der Währung nach innen repräsentiert. Das ist regelmäßig nicht der Fall, freilich in unterschiedlichem Maß. Der Umfang der Divergenz zwischen Binnen- und Außenwert einer Währung wird vor allem bestimmt von dem Grad der Freizügigkeit des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs und der Intensität der Austauschbeziehungen, gemessen an der heimischen Produktion. Je mehr die Austauschbeziehungen durch staatliche Interventionen beeinträchtigt sind und je weniger intensiv die internationalen Wirtschaftsverflechtungen infolge der Produktions-, Verkehrs- und Verbrauchsverhältnisse sind, umso mehr weicht im allgemeinen der Binnenwert vom Außenwert

der Währung eines Landes ab. Dementsprechend führt die Umrechnung absoluter Steuerlastziffern mit Hilfe von Wechselkursen zu mehr oder weniger fragwürdigen Vergleichsergebnissen, die den Erkenntniswert unter Umständen grundlegend einschränken.

72. Die Kaufkraftparität als Umrechnungskoeffizient

Neuerdings wird aus den vorgenannten Gründen bei internationalen Vergleichen deshalb häufiger ein Umrechnungskoeffizient genommen, der die "inneren" Kaufkraftparitäten zweier Währungen wiedergibt, sofern absolute Vergleichswerte auf einen einheitlichen Währungsausdruck gebracht werden müssen. Bezeichnen wir die Kaufkraftrelation mit K , die Preise und Mengen der solchen Rechnungen zugrunde gelegten repräsentativen Warenkörbe mit p bzw. q , so ergeben sich für die Kaufkraftrelationen zwischen zwei Ländern 1 und 2

$$K_{2,1} = \frac{\sum p_2 \cdot q_1}{\sum p_1 \cdot q_1} \text{ bzw. } K_{1,2} = \frac{\sum p_2 \cdot q_2}{\sum p_1 \cdot q_2}$$

Da sich entsprechend den herangezogenen Warenkörben immer zwei von einander abweichende Umrechnungskoeffizienten ergeben, wird des öfteren die mittlere oder gekreuzte Kaufkraftparität bei Umrechnungen zugrunde gelegt, die das geometrische Mittel aus beiden Werten bildet.

$$K_{2,1} = \sqrt{\frac{\sum p_2 \cdot q_1}{\sum p_1 \cdot q_1} \times \frac{\sum p_2 \cdot q_2}{\sum p_1 \cdot q_2}}$$

Die Verwendung errechneter Kaufkraftparitäten als Umrechnungskoeffizienten liefert zwar zumeist bessere Vergleichsergebnisse, ist aber wiederum mit eigentümlichen Mängeln behaftet. Sie resultieren im wesentlichen aus der beschränkten Reprasentationskraft der zugrundegelegten Warenbundel und Preise, die immer nur für bestimmte wirtschaftliche Aktivitätsbereiche relevant sein können. Dementsprechend gibt es prinzipiell zahlreiche Möglichkeiten unterschiedlicher Paritätsberechnung. Darüber hinaus sind bei gleichem Reprasentationsbereich entsprechend der Anzahl der verglichenen Länder immer mehrere ungleichartige Umrechnungskoeffizienten in Betracht zu ziehen, die eine

Interpretation der Untersuchungsergebnisse erschweren. Umrechnungskoeffizienten auf der Basis berechneter Kaufkraftrelationen bleiben Behelfsmaßstäbe, die den Erkenntniswert von Vergleichen, die hierauf Bezug nehmen, insoweit beeinträchtigen.

Aus dem Vorhergehenden folgt, daß bei einem zwischenstaatlichen Steuerlastvergleich möglichst solche Verfahren bei sonst gleichem Eignungswert für das Untersuchungsziel den Vorrang verdienen, die nicht in der Gegenüberstellung absoluter Steuerlastziffern ausmünden.

73. Indikatoren zur Steuerlastmessung

Unabhängig von den Untersuchungsschwierigkeiten, die in der Notwendigkeit der Währungsumrechnung begründet liegen können, verdient bei allen Vergleichsstudien die Wahl angemessener Bezugsgrößen besondere Aufmerksamkeit, an denen das Gewicht geleisteter Steuerzahlungen gemessen werden kann. Hierdurch wird u.U. die Vergleichbarkeit der Untersuchungsergebnisse an sich berührt, vor allem aber deren Interpretation. So ist es für ein Urteil über die Abgabenlast der Unternehmungen nicht gleichgültig, ob die entstehenden Zahlungen etwa auf die Umsätze, die Wertschöpfung, das Kapital oder den Gewinn bezogen werden, weil sich die Relationen zwischen den genannten Bezugsgrößen ungleichartig gestalten können. Das gilt besonders für einen internationalen Vergleich.

Welcher Indikator zur Messung der Steuerlasten am geeignetesten ist, hängt vom angestrebten Untersuchungszweck bzw. vom speziell geltend gemachten Informationsinteresse ab. In Betracht kommen prinzipiell sowohl Stromgrößen (z.B. Umsatz, Produktionswert, Wertschöpfung, Gewinne u.a.), die die wirtschaftliche Aktivität in einer betrachteten Periode kennzeichnen, als auch Bestandsgrößen, die als Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit angesehen werden können (z.B. Brutto- und Nettovermögen, Eigen- und Fremdkapital).

Gerade bei internationalen Vergleichen ist nicht zu übersehen, daß der Eignungswert einzelner Indikatoren dadurch erheblich gemindert werden kann, daß die gleichen Bezugsgrößen nicht übereinstimmend definiert sind. Das ist namentlich bei solchen Größen festzustellen, die nicht Zahlungsvorgänge darstellen, bei deren Ermittlung also Bewertungsverfahren von Einfluß sind (z.B. Vermögens-, Kapital- und Gewinnwerte sowie preisbereinigte Größen). Soweit es der Untersuchungszweck zuläßt, sollten deshalb bei internationalen Vergleichen möglichst

solche Indikatoren für relative Lastwertangaben verwandt werden, bei denen die Vergleichbarkeit verhältnismäßig wenig durch abweichende Bewertungsverfahren in einzelnen Ländern beeinträchtigt ist. Stromgrößen sind insoweit als Steuerlastindikatoren gegenüber Bestandswerten zu präferieren, und aus der Vielzahl möglicher Bezugsgrößen der erstgenannten Gruppe solche, die durch Bewertungsmanipulationen verhältnismäßig weniger beeinflusst sind (z.B. Bruttoumsätze oder Bruttoproduktionswerte im Gegensatz zum Gewinn).

Sobald das Vergleichsstudium nicht nur eine, sondern mehrere oder eine Vielzahl von Abgaben betrifft, ist zu beachten, inwieweit die zu wählenden Bezugsgrößen partielle oder allgemeine Ausdruckskraft für die Steuerzahlungsfähigkeit von Unternehmungen oder Haushalten haben. Denjenigen Wertaggregaten, die als Belastungsmaßstab nur für einzelne Steuern bedeutsam sind (z.B. das Betriebskapital), ist unter diesen Umständen ein geringerer Eignungswert zuzuerkennen als solchen, die einen mehrfachen Besteuerungsansatz bilden, wie z.B. die betriebliche Wertschöpfung oder das Einkommen der Haushalte.

Je vielseitiger die mit einer Untersuchung zu befriedigenden Informationsinteressen sind, umso mehr dürfte es sich als zweckmäßig erweisen, nicht nur einen einzigen, sondern eine Mehrzahl von - den jeweiligen Einzelfragen angemessenen - Indikatoren als Bezugsmaßstäbe für Urteile über die Steuerlasten heranzuziehen.

8. Überblick und Kennzeichnung möglicher Hauptmethoden internationaler Vergleiche von Steuerlast und Steuerdruck

80. Absolute und Relativzahlen als Vergleichsmaßstab

Vergleiche der Steuerlasten werden häufig auf der Grundlage absoluter Aufkommenszahlen insgesamt bzw. je Maßeinheit (z.B. je Kopf der Bevölkerung) durchgeführt. Eine andere Verfahrensweise besteht darin, zu Vergleichszwecken Verhältniszahlen heranzuziehen, d.h. allein die Relationen zwischen Abgabeverpflichtungen und bestimmten monetären Indikatoren gegenüberzustellen (z.B. Steueraufkommen gemessen am Sozialprodukt, Gewinn usw.) Dementsprechend soll unterschieden werden zwischen absoluten Steuerlastvergleichen und relativen Lastquotenvergleichen.

Wie bereits ausgeführt, entsteht bei allen Methoden, die auf einen Vergleich absoluter Geldgrößen in verschiedenen Ländern hinauslaufen, die Schwierigkeit der Umrechnung auf eine einheitliche Währungsbasis, die sich bei Gegenüberstellung von relativen Steuerlastquoten nicht einstellt.

Allein aus diesem Grund sind daher alle diejenigen Vergleichsverfahren zu präferieren, deren Erkenntniswert nicht durch die verwandten Umrechnungskoeffizienten beeinträchtigt ist, die also auf einem Vergleich von Verhältniszahlen für die Steuerlastdifferenzen beruhen. Ein abweichendes Urteil ist lediglich für den Ausnahmefall geboten, bei dem Informationsinteresse gerade auf die Ermittlung der absoluten Aufkommensunterschiede gerichtet ist.

Bei einem Vergleich relativer Lastquoten kann freilich eine Interpretation der Untersuchungsergebnisse dadurch erschwert werden, daß ungeeignete Indikatoren als Bezugsmaßstab gewählt werden, worauf bereits hingewiesen wurde.

81. Steuerlastvergleiche auf Grund von Rechtsnormenanalysen

810. Partielle Gesetznormenvergleiche

Bei international vergleichenden Steuerlaststudien wird häufig in der Weise verfahren, daß von den rechtlichen Gestaltungsdifferenzen bei einzelnen Abgaben ausgegangen wird. Objekte solcher Analysen können einmal bestimmte Rechtsnormenkomplexe im Rahmen einzelner Abgaben sein. Gegenübergestellt werden also etwa die zwischenstaatlichen Unterschiede der Objektdefinition (z.B. Einkommensbegriff, Zulässigkeit von Abschreibungen, Betriebsausgaben usw.), der subjektiven Steuerpflicht (z.B. Kreis der befreiten Unternehmen oder Aktivitäten) und sehr häufig insbesondere die speziellen und allgemeinen Tarifnormen bei einzelnen Abgaben. Diese Vergleichsmethode sei als **p a r t i e l l e r R e c h t s n o r m e n v e r g l e i c h** gekennzeichnet, und zwar in einem doppelten Sinn. Vergleichsobjekte bilden entweder ausgewählte Normenkomplexe bestimmter Steuern oder aber rechtliche Verfahrensweisen, die für mehrere Abgaben gleichartig geregelt sind (z.B. Bewertung von Vermögen).

Solche Vergleichsmethoden vermögen von vornherein immer nur Anhaltspunkte für Lastdifferenzen in Teilbereichen der wirtschaftlichen Aktivität von Haushalten und Unternehmen zu geben. Soweit es sich um reine Rechtsnormenvergleiche handelt, vermitteln sie keine Informationen über die quantitativen

Konsequenzen für die Abgabeverpflichtungen. Deshalb kann hier nur begrenzt von einem eigentlichen Steuerlastvergleich gesprochen werden, und zwar auch bei Tarifvergleichen. Diese haben in zunehmendem Maße einen beschränkten Erkenntniswert für einen zwischenstaatlichen Vergleich, weil die Tragweite der allgemeinen Tarifvorschriften nur im Rahmen der gesamten subjektiven und objektiven Regelung der Abgabepflicht beurteilt werden kann⁽¹⁾ und bei den meisten Steuern mehr oder weniger weitreichende Ausnahmetarife bestehen, die bis zu individuellen Ermessensentscheiden der Finanzverwaltung gehen⁽²⁾.

Daraus folgt nicht die Untauglichkeit solcher Methoden für zwischenstaatliche Vergleiche schlechthin. Vielmehr haben solche partiellen Rechtsnormenvergleiche durchaus ihren Wert für eine ergänzende Analyse festgestellter Lastunterschiede mit dem Ziel, deren Kausalfaktoren im einzelnen zu ermitteln.

§11. Totale einzelgesetzliche oder gruppengesetzliche Rechtsnormenvergleiche
Mängel in bezug auf den erwünschten Informationswert, die bei partiellen Rechtsnormenstudien in der Auswahl der betrachteten Einzelkomplexe begründet liegen, können dadurch abgeschwächt werden, daß die vergleichende Analyse auf die gesamte Rechtsgestaltung einer Abgabe oder diejenige ganzer Steuergruppen ausgedehnt wird. In diesem Fall soll von totalen einzelgesetzlichen oder gruppengesetzlichen Rechtsnormenvergleichen die Rede sein.

Auf diese Weise wird es möglich, deutlich zu machen, inwieweit etwa relative Lastunterschiede aus abweichenden rechtlichen Regelungen in einem Teilbereich der Abgabepflicht (z.B. des allgemeinen Tarifs) durch solche in einem anderen (Ausnahmeregeln) abgemildert oder aber verschärft worden. In ähnlicher Weise lassen sich kompensierende oder kumulierende Lasteffekte im Zusammenspiel mehrerer Abgaben aufzeigen.

(1) In der BR lassen sich z.B. in dieser Hinsicht Begünstigungswirkungen von 50 % und mehr nachweisen.

(2) Siehe z.B. die contrats individuels in Frankreich

Indessen können mit Hilfe von bloßen Rechtsnormenvergleichen immer nur Anhaltspunkte für die Richtung der durch eine oder mehrere Abgaben bedingten Lastunterschiede gewonnen werden.

Genauere quantitative Aussagen über das Maß sind so nicht zu gewinnen. Die Reichweite der Gesetznormen wird ohne weitere Bezugsdaten nicht erkennbar, insbesondere nicht in wirtschaftsstruktureller Hinsicht (z.B. Lasteffekte bei einzelnen Unternehmungssektoren).

Bei Rechtsnormenvergleichen, die sich auf Gruppen von Abgaben richten, kommt eine spezielle Schwierigkeit für die Interpretation der Untersuchungsergebnisse hinzu. Ein einheitlicher Nenner, auf den der gesamte Steueranfall aus Gründen der Vergleichbarkeit bezogen werden muß, kann wegen der abweichenden Objektbestimmung und Bemessungsweise einzelner Abgaben unmittelbar in den verschiedenartigen Abgabennormen nicht gefunden werden. Hierzu bedarf es vielmehr einer zusätzlichen Entscheidung über den zweckmäßigen einheitlichen Bezugsmaßstab. In Abhängigkeit von der Art der untersuchten Steuern sind hierzu qualitative und quantitative Annahmen oder statistische Daten erforderlich, die als Basis für eine Umrechnung unterschiedlich bemessener Abgaben auf einen Vergleichsmaßstab dienen können.

Insoweit liefern einzelgesetzliche oder gruppengesetzliche Rechtsnormenvergleiche zwar weitergehende bzw. umfassendere Auskünfte über die Gründe für bestehende Steuerlastdifferenzen, aber über deren quantitatives Gewicht in der Praxis keine oder doch nur sehr schwer interpretierbare Ergebnisse.

812. Steuerrechtliche Typenvergleiche

Aus den vorgenannten Gründen ist bei international vergleichenden Steuerlaststudien wiederholt der Weg beschritten worden, die Belastungseffekte aus einzelnen oder mehreren unterschiedlich gestalteten Abgaben an typischen Besteuerungsfällen zu demonstrieren. Dabei können die Kriterien der Typenwahl recht verschiedenartig sein. Hauptsächlich kommen in Betracht

- a) typische Merkmale der Steuerbemessung, mehr oder weniger systematisch kombiniert mit Annahmen über die gegebene Verflechtung der steuerpflichtigen Tatbestände, z.B. allgemeine Tarifbestimmungen der Gewinn- und Umsatzbesteuerung, kombiniert mit alternativen Annahmen über die

Gewinne in Verbindung mit der Umsatzgestaltung, wobei die Belastung auf eine der beiden Größen bezogen werden kann. Vergl. hierzu das Verfahren des Statistischen Amtes der EWG-Kommission.

- b) typische Merkmale der Unternehmungs- bzw. Haushaltsaktivität (z.B. Kapital-, Beschäftigungs-, Umsatzstruktur), auf die die bestehenden Besteuerungsnormen angewandt werden.

Im ersten Fall muß weitgehend von verschiedenartigen betriebsindividuellen Verhältnissen abstrahiert werden. Dafür sind indessen steuersystematisch aufschlußreiche Ergebnisse ableitbar. Im zweiten Fall lassen sich für die zugrunde gelegten Betriebstypen sehr konkrete, aber hinsichtlich des Repräsentationswertes nur begrenzt aussagekräftige Ergebnisse erzielen. Der Mangel des erstgenannten Vorgehens liegt im verfahrensbedingten Zwang zu verhältnismäßig wenigen und überdies starren, die tatsächlichen steuerlastbestimmenden Aktivitätsmerkmale häufig nicht treffenden Annahmen begründet. Der Nachteil der zweitgenannten typischen Untersuchungsweise ist auf den methodisch bedingten Zwang zu einer beschränkten Typenzahl zurückzuführen, deren Repräsentationswert ebenfalls mehr oder weniger fraglich bleibt. In beiden Fällen wird das Untersuchungsergebnis mit den als typisch angenommenen Prämissen weitgehend bestimmt. Dies läßt sich wiederum am Verfahren des Statistischen Amtes der EWG-Kommission leicht demonstrieren. Beide Verfahren bedingen zur Erlangung repräsentativer Ergebnisse statistische Erhebungen, durch die der Repräsentationswert der Annahmen abgesichert wird. Das ist umso schwieriger, je mehr steuerlich relevante Aktivitätsmerkmale gegeben sind.

Beide Varianten steuerrechtlicher Typenvergleiche sind letztlich nicht geeignet, eine umfassendere Information über die Steuerlastdifferenzen in dem Sinne zu vermitteln, daß sowohl die in der gesamten Steuerstruktur der Vergleichsländer begründeten Steuerlastdifferenzen erkennbar werden als auch diejenigen, die aus abweichenden wirtschaftsstrukturellen Gegebenheiten folgen. Ihr Informationswert ist hauptsächlich darin zu erblicken, daß sich mit Hilfe der erstgenannten Variante - mehr oder weniger - typische steuersystematische, aus dem Zusammentreffen mehrerer Abgabeverpflichtungen resultierende Abgabeunterschiede - gemessen an bestimmten wirtschaftlichen Aktivitätsmerkmalen (Umsätze, Kapital, Gewinn) - deutlich machen lassen. Bei

Verwendung der zweiten Variante können namentlich konkrete Belastungsdifferenzen am Beispiel gleichartig konstruierter und somit homogener Wirtschaftseinheiten (Unternehmungen, Haushalte) demonstriert werden.

Alle vornehmlich steuerrechtlichen Vergleichsmethoden sind dadurch gekennzeichnet, daß sie über den formellen und materiellen Steuerdruck keinen Aufschluß zu vermitteln vermögen. Die Folgewirkungen geleisteter Zahlungen auf den zwischenbetrieblichen Kreislaufprozeß und vor allem für den kumulativen Steueranfall bei einzelnen Gütern der Endnachfrage (Export, Konsum und Investition) sind auf diesem Wege nicht festzustellen. Soweit das Informationsinteresse bei vergleichenden Studien zwischen mehreren Ländern auch hierauf gerichtet ist, kommen diese Methoden lediglich als Ergänzungsstudien in Betracht.

82. Steuerlastvergleiche auf statistischer Basis

820. Allgemeine Kennzeichnung

Gemeinsam ist allen hier zu erwähnenden Methoden gegenüber den zuvor dargestellten, daß nicht allein oder primär die steuerrechtlichen Normen bzw. diese in Verbindung mit Hypothesen über die steuerpflichtigen Tatbestände die Grundlage der Analyse darstellen, sondern bezüglich der Steuerlast sowie der verwendeten Bezugsgrößen die tatsächlich in einer Periode realisierten bzw. zu einem bestimmten Stichtag vorhandenen Wertgrößen. Sollen derartige Vergleichsstudien vor allem Aufschluß über die t a t s ä c h l i c h entstandenen Lastdifferenzen unter Bezugnahme auf e f f e k t i v r e a l i s i e r t e steuerpflichtige Kreislauf- oder Bestandsmerkmale vermitteln, so haben Vergleichsverfahren auf statistischer Basis einen höheren Aussagewert als die zuvor genannten. Das gilt bei einem internationalen Vergleich nicht zuletzt deshalb, weil vielfach die Eintreibungs- und Kontrollstrenge gesetzlicher Abgabepflichten sehr unterschiedlich sein kann, und heute allenthalben eine Vielzahl von belastungsdifferenzierenden Sondernormen existiert. Deren effektive Belastungskonsequenzen müssen ohne statistische Verifizierungen immer fragwürdig bleiben.

Zumindest bei umfassend orientierten Vergleichsstudien auf der Basis statistischer Daten ist es freilich meist nicht möglich, der Vielzahl steuerlastrelevanter und zwischenstaatlich divergierender Tatbestandsmerkmale

gerecht zu werden, weil entsprechende Unterlagen nicht verfügbar sind und prinzipiell nur mit einem erheblichen Aufwand beschaffbar sind. Darüber hinaus sind die Vergleichswerte insoweit meist nicht homogen, als praktisch unterschiedliche Abgabemerkmale mit solchen abweichender Wirtschaftsaktivität (Etwa ungleicher Branchengewichte) konfrontiert werden müssen. Damit sind zugleich die grundlegenden Mängel statistischer Vergleichsverfahren angedeutet. Sie erlangen umso mehr Bedeutung, je stärker die Vergleichsdaten aggregiert sind, weil die ermittelten Durchschnittswerte der Steuerlasten dann eine zunehmende Streuung abweichender individueller Lastverhältnisse verdecken.

Damit wird wiederum deutlich, in wie hohem Maße der Eignungswert der Vergleichsansätze von einer möglichst präzisen Angabe des bzw. der zu befriedigenden Informationsinteressen abhängt.

821. Globale statistische Steuerlastvergleiche

Sehr häufig wurden und werden internationale Vergleiche in der Weise durchgeführt, daß das gesamte Steueraufkommen oder dasjenige aus großen Abgabegruppen (z.B. der direkten und indirekten Steuern) gesamtwirtschaftlich aggregierten Maßstabgrößen (Bevölkerung, Sozialprodukt usw.) gegenübergestellt wird, und die so gewonnenen Relationen zu Urteilen über die bestehenden Steuerlastunterschiede dienen. Solche Methoden, bei denen entweder die Steuereinnahmen oder die verwendeten Indikatoren gesamtwirtschaftlich aggregiert sind, seien mit dem Terminus *g l o b a l* gekennzeichnet.

So nützlich die auf diese Weise gewonnenen Vergleichszahlen für einen ersten Hinweis auf die steuerlichen Unterschiede in den nationalen Finanzsystemen, insbesondere deren durchschnittliches Gewicht sind, für weitergehende Informationsinteressen, die mit solchen Studien zumeist verbunden werden, bleiben solche Analysen zu grob. Vor allem bleibt der Einfluß abweichender steuerlicher und wirtschaftlicher Strukturverhältnisse, die für alle produktiven und distributiven Abgabekonsequenzen ausschlaggebend sind, bei globalen Analysen verdeckt.

822. Differenzierende statistische Steuerlastvergleiche

Weitergehende Aufschlüsse über die Steuerlastunterschiede zwischen mehreren Staaten vermögen daher nur solche Vergleichsmethoden zu vermitteln, die die

wirkungsdeterminierenden Strukturunterschiede infolge abweichender Gestaltung des gesamten Abgaberechts in Verbindung mit den jeweils gegebenen wirtschaftlichen Aktivitätsbedingungen deutlich machen.

Bei solchen strukturorientierten Studien, die an effektive Steuerzahlungen und tatsächlich realisierte Kreislauf- bzw. Bestandgrößen in detaillierter Weise anknüpfen, soll von differenzierenden statistischen Lastwertmethoden gesprochen werden.

Entsprechend der Vielzahl möglicher Strukturmerkmale und Untersuchungsaspekte ergeben sich für solche Vergleichsverfahren zahlreiche Anknüpfungs- und technische Gestaltungsmöglichkeiten. Hingewiesen sei vor allem auf die Erfassung der relativen Lasten aus einzelnen zusammengehörigen Abgabegruppen und daraus resultierende gesamte Zahlungsverpflichtungen

- a) bei den wirtschaftlichen Hauptaktivitätsträgern, nämlich dem Staat, den Unternehmungen und den privaten Haushalten;
- b) bei den einzeln produzierten bzw. konsumierten Gütern oder Gütergruppen.

Zu a) Nach dem erstgenannten Kriterium ist der Vergleich speziell darauf gerichtet, Aufschluß über die Höhe der partiellen und/oder totalen Steuerlasten zu vermitteln, die einzelnen Unternehmensgruppen (z.B. Aktiengesellschaften, Personengesellschaften) oder einzelnen Haushaltsgruppen (z.B. nach Haushaltsgröße oder Einkommenshöhe differenziert) aus der Vielzahl von Abgabepflichten erwachsen. Im Vordergrund einer derartigen Untersuchungsweise steht also die Frage nach der Steuerlast eines wirtschaftlichen Aktivitätsträgers selbst. Sie resultiert aus einer verschiedenartigen Kombination der Güterproduktion oder Einkommensverwendung, kann aber auch zu einem beachtlichen Teil hiervon unabhängig sein (z.B. wegen abweichender Rechtsform, Finanzierungsgepflogenheiten der Unternehmungen).

Als Kriterien für eine weitergehende Differenzierung kommen eine Vielzahl von Aktivitätsmerkmalen in Betracht. Nur einige häufiger interessierende Tatbestände für feststellbare Steuerlastunterschiede seien genannt: bei den Unternehmungen etwa die Rechtsform, die Betriebsgröße, die Kapital- bzw. Finanzstruktur, die Marktstellung sowie die Art der Faktorkombination; bei

den Haushalten etwa die Zahl der mitverdienenden und abhängigen Familienmitglieder, die Einkommenshöhe und Einkommensverwendung. Spezielle Aufmerksamkeit kann bei vergleichenden Studien die Frage der Standort- bzw. Wohnsitzwahl im Hinblick auf regionale Lastabstufungen, speziell im Zusammenhang mit Mobilitätsüberlegungen, verlangen.

Zu b) Der zweitgenannte Untersuchungsansatz zielt auf die Erklärung der abweichenden partiellen oder totalen Steuerlasten bei der Produktion oder Konsumtion gleichartiger Güter oder Gütergruppen, die sich aus den jeweils hierbei gegebenen Abgabeverpflichtungen in Verbindung mit unterschiedlichen Produktions- und Konsumtionsbedingungen ergeben. Beide Untersuchungsaspekte entsprechen offensichtlich abweichenden Informationsinteressen, die bei Vergleichsstudien möglich sind.

In bezug auf die hier mögliche Vielzahl von weiteren Untersuchungskriterien sei vor allem auf den Investitions- und Konsumeininsatz produzierter Güter sowie auf eine betrieblich konzentrierte oder dezentrierte Erzeugungsgeweise gleichartiger Produkte hingewiesen. Darüber hinaus erscheinen unter diesem Vergleichsaspekt zwei spezifische Untersuchungsmerkmale von allgemeiner Bedeutung, einmal die Abstufung der güterbezogenen Steuerlast zwischen innerstaatlichem oder zwischenstaatlichem Handel, zum anderen danach, ob die Steuerlast aus speziell produktbezogenen Abgabepflichten (spezielle Produktsteuern) resultiert oder unabhängig von der Art der produzierten Güter ist (allgemeine Produktions- oder Aufwandsteuern). Hinsichtlich beider Tatbestandsmerkmale ergeben sich für die Verhaltensweise und Leistungsbedingungen von Unternehmungen und Haushalten eigentümliche Konsequenzen, für die ein besonderes Interesse namentlich im Zusammenhang mit Wettbewerbsfragen vorliegt.

Die im vorhergehenden skizzierten Methoden einer differenzierenden statistischen Analyse sind zwar geeignet, weitergehende Aufschlüsse zu vermitteln, als sie mit den zuvor dargelegten Vergleichsverfahren zu realisieren sind. Der Erkenntniswert so festgestellter Ergebnisse ist indessen ebenfalls beschränkt. Das läßt sich im wesentlichen auf zwei Gründe zurückführen: Einmal ist praktisch zumeist die Aggregation inhomogener Unternehmungs- (Haushalts-) oder Gütergruppen unvermeidlich. Zum anderen werden

die Folgewirkungen unterschiedlicher Steuerlasten für Produktion und Konsumtion, d.h. der formelle und materielle Steuerdruck nicht erfaßt.

Die Notwendigkeit zur aggregierten Analyse von Unternehmungs- (Haushalts-) oder Erzeugnisgruppen ergibt sich, wenn der Vergleich nicht von vornherein auf die konkrete Analyse von Einzelfällen gerichtet ist. Dann ist die Ermittlung von Durchschnittswerten unerlässlich, denen u.U. eine große Schwankungsbreite von tatsächlich abweichenden Einzellasten zugeordnet sein kann. Hier zeigt sich ein prinzipieller Mangel eines jeden Lastvergleichs auf volkswirtschaftlicher Ebene, denn der Vielzahl von Einzelfällen kann praktisch niemals voll entsprechen werden.

Die Ueberwindung der zweiten erwähnten Auskunftbeschränkung führt zu anderen Untersuchungsmethoden, die über den Vergleich der Steuerlasten im engeren Sinne hinausgehen.

83. Vergleichende Untersuchung des formalen Steuerdrucks

Die Mängel aller zuvor aufgeführten Vergleichsverfahren, die lediglich darauf gerichtet sind, die Unterschiede der Steuerlasten in Gestalt differierender Zahlungsverpflichtungen verschiedener Subjekte oder bei bestimmten Objekten deutlich zu machen, liegen darin begründet, daß beachtliche produktionselle und distributive Effekte festgestellter Unterschiede nicht erkennbar werden. Es bleibt bei diesen Methoden weitgehend ungeklärt, welche Konsequenzen Steuerlastunterschiede für den formellen und materiellen Steuerdruck haben.

In bezug auf den formellen Steuerdruck sind es vor allem zwei Fragenkomplexe, die als besonders aufklärungsbedürftig gelten können, nämlich

- a) der kumulative Steueranfall, der sich beim Endabsatz einzelner Investitions-, Export- und Konsumgüter daraus ergibt, daß die benötigten Vorprodukte ebenfalls in mannigfaltiger Weise mit Steuern belastet sind. Dieser Steueranfall auf den Vorstufen, der zu demjenigen auf den Endstufen hinzukommt, ist abhängig von der Zulieferungsstruktur, d.h. von Zahl und

./.

relativem Gewicht der durchlaufenen Vorstufen, sowie steuerlich von der Art und Höhe der jeweils auf den verschiedenen Stufen entstandenen Abgabepflichten.

- b) der kumulative Steueranfall, der für die Haushalte oder Unternehmen daraus folgt, daß die Einkommensentstehung sowie -verwendung in vielfacher Weise speziellen Abgabepflichten unterliegen. Die Höhe des hieraus resultierenden kumulativen Steueranfalls wird offensichtlich einmal von der Art der Einkommenserzielung (z.B. selbständige Tätigkeit oder unselbständige Arbeit, Art der Leistungskombination), sodann ebenso von der Art der Einkommens- bzw. Gewinnverwendung (z.B. Konsum oder Ersparnisbildung, Ausschüttung oder Nichtausschüttung von Gewinnen) bestimmt. Er ist insoweit zum Teil mit den unter a) genannten Belastungseffekten verknüpft.

Unter beide Problemkreise lassen sich eine Reihe von Einzelfragen subsumieren: etwa die nach dem Effekt der steuerlichen Ausgleichs- und Sondermaßnahmen im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr, nach der Bedeutung abweichender Faktorkombinationen sowie dem Einfluß differenzierter Einkunftszielung und insbesondere Einkommensverwendung. Hierauf sei jedoch zunächst nicht weiter eingegangen, weil es sich dabei lediglich um die Modifikation möglicher Hauptmethoden handelt.

Als mögliche Hauptmethoden kommen hier vor allem in Betracht:

- a) ein mikroökonomisches Verfahren (mikroökonomische Methode)
- b) ein makroökonomisches Verfahren (makroökonomische Methode).

Zu a) Ausgangsbasis für eine vergleichende Studie nach der mikroökonomischen Methode bilden bestimmte individuelle Gegebenheiten, also z.B. das Produktionsverfahren und der Absatzweg eines ganz bestimmten Gutes oder die Art der Entstehung und Verwendung des Einkommens bei einem ganz bestimmten Haushalt. Im Falle der Untersuchung einzelner Produkte muß technisch von einem ganz bestimmten Produktionsverfahren ausgegangen werden, das nicht nur die Endphase einer Erzeugung, sondern auch die Vorstufen mit umfaßt, und müssen ökonomisch bestimmte Absatz- bzw. Durchlaufwege (z.B. konzentriert oder dezentriert) zugrunde gelegt werden. Auf der Basis eines solchen "Kalkulationsschemas" für einzelne Güter (in ähnlicher Weise für einzelne Haushalte) kann unter Berücksichtigung

der jeweils gegebenen Abgabepflichten auf den einzelnen Konstitutionsphasen versucht werden, näherungsweise den gesamten -Steueranfall bei einem Produkt oder Haushalt unter den gemachten Hypothesen zu ermitteln. Es dürfte un-
schwer einzusehen sein, daß auf diesem Wege Aufschluß über den Steuerdruck für ausgewählte Güter, Unternehmen oder Haushalte zu erlangen ist, nicht dagegen über den Steuerdruck und dessen Unterschiede bei den zahlreichen Aktivitätsbereichen einer Volkswirtschaft insgesamt. Das ist nicht nur wegen der Vielzahl produzierter Güter bzw. bestehender Haushaltstypen, sondern ebenso wegen der Mehrzahl technisch und ökonomisch abweichender Herstellungsweisen gleichartiger Güter praktisch nicht möglich.

Zu b) Ist das Informationsinteresse nicht speziell auf einzelne ausgewählte Gütergruppen oder Haushalte gerichtet, so bietet sich zweckmäßigerweise ein makroökonomischer Untersuchungsansatz an. Die **m a k r o ö k o n o m i s c h e M e t h o d e** basiert im wesentlichen auf der in den einzelnen Ländern im Untersuchungszeitpunkt gegebenen Struktur des Einkommenskreislaufes zwischen den Hauptsektoren sowie den Einsatz- und Absatzströmen innerhalb des Unternehmungssektors (Input-Output-Struktur), wie sie sich nicht zuletzt infolge der gegebenen Abgabeverhältnisse ausgebildet haben. Ist die Einkommens- sowie güterbezogene Verflechtungsstruktur bekannt und liegen ebenso Daten über alle tatsächlich geleisteten Steuerzahlungen vor, so läßt sich iterativ der Steuerdruck für einzelne Erzeugnisgruppen ermitteln¹⁾. Ähnliches gilt für den Steuerdruck bei Unternehmungs- und Haushaltsgruppen, sofern die dazu erforderlichen Daten bekannt sind.

Das vergleichende Studium des Steuerdrucks mit Hilfe der Input-Output-Analyse ist geeignet, die Unterschiede in den betrachteten Ländern bei einzelnen Erzeugnisgruppen, Unternehmungsbranchen oder Haushaltstypen sowie auch - in Abhängigkeit von der Untersuchungstiefe nach einzelnen Abgabengruppen - die Gründe hierfür aufzuhellen, und zwar besonders die wirtschaftsstrukturell bedingten. Die Informationsgrenzen zeichnen sich ab, wenn in Betracht gezogen wird, daß hierbei immer nur Durchschnittsgrößen für einzelne Sektoren feststellbar sind. In Abhängigkeit von dem gewählten Aggregationsgrad können die tatsächlichen Steuerlasten in Einzelfällen mehr oder weniger streuen.

1) S. näher hierzu Seite 32 ff.

Dieser Sachverhalt ist hinsichtlich festgestellter Unterschiede in der Abgabengestaltung besonders erwähnenswert, weil beim Verrechnungsprozeß der steuerlichen Ausgangslasten bereits mit Durchschnittswerten operiert werden muß.

Der substantiell bedeutsamste Mangel im allgemeinen Erkenntniswert derartiger Studienergebnisse liegt darin begründet, daß auf diese Weise mögliche Unterschiede im materiellen Steuerdruck zwischen einzelnen Ländern gleich hoher Abgabepflichten unerkannt bleiben, bzw. lediglich Anhaltspunkte hierfür gewonnen werden können. Alle Ermittlungen beziehen sich auf Einkommens- und Verflechtungsstrukturen, wie sie sich nach steuerlichen Ueberwälzungsvorgängen ausgeprägt haben. Die Ergebnisse hängen also von der gegebenen Verflechtungsstruktur ab und haben keine Gültigkeit mehr, wenn sich diese im Laufe des Wachstumsprozesses ändert. Auch bleibt die Frage nach den Änderungen der Einkommens- und Produktionsstruktur als Folge neuer oder andersartiger Abgabepflichten unbeachtet.

84. Vergleichende Untersuchungen des materiellen Steuerdrucks

Für den mit einer bestimmten Steuerzahlung verbundenen Druck ist ausschlaggebend, inwieweit es dem betreffenden Zensiten möglich ist und gelingt, durch Anpassungsreaktionen die entstandene Abgabenlast aufzufangen bzw. im Wirtschaftsverkehr weiterzuschleppen. Hierdurch wird letztlich die Wohlfahrtseinbuße in Gestalt verminderten Einkommens oder Gewinne entscheidend determiniert. Das gilt deshalb nicht nur individuell, weil einzelwirtschaftliche Preis- und Produktionsänderungen auch gesamtwirtschaftlich interessierende Größen, wie z.B. das Wirtschaftswachstum und die reale Einkommensverteilung, beeinflussen.

Die neuere Forschung zur Steuerinzidenz hat eine Reihe von Hauptdeterminanten der Ueberwälzung bei einzelnen Abgaben herausgearbeitet. Im Zusammenhang mit international vergleichenden Studien des materiellen Steuerdrucks ist bedeutsam, daß hierzu auch die Verwendungsart der vereinnahmten Mittel, die konjunkturelle Situation, der zwischenstaatliche Integrationsgrad und die währungspolitische Verfahrensweise zählen. Ein befriedigender methodischer Ansatz für quantitative Vergleichsstudien unter dem Blickwinkel des materiellen Steuerdrucks kann daher nur auf makroökonomischer Untersuchungsbasis gewonnen werden. Namentlich die Änderung der individuellen unternehmerischen Absatzverhältnisse als Folge steuerlicher Auflagenvariationen ist nur aus dem gesamtwirtschaftlichen

Kreislaufzusammenhang ableitbar. Für eine makroökonomische Vergleichsstudie bieten sich wiederum im wesentlichen zwei Ansätze, die mit den Stichworten der globalen und der multisektoralen Kreislaufanalyse bezeichnet seien.

Bei der globalen Analyse beziehen sich die relevanten Modellgleichungen (Investitions-, Produktions-, Konsum-, Export- und Importfunktionen usw.), besonders die fraglichen Steuerfunktionen, auf gesamtwirtschaftlich aggregierte Größen. Infolgedessen ist der Erkenntniswert solcher Studien auf die Vermittlung von Durchschnittsaussagen über die Inzidenz bei einzelnen Abgaben beschränkt.

Demgegenüber können im Falle einer multisektoralen Analyse auch Aussagen über strukturbedingte Unterschiede im Ueberwälzungsvollzug, etwa in bezug auf einzelne Produktionsbranchen oder Haushaltsgruppen, gemacht werden. Daten über die Inzidenz einzelner Abgaben bzw. Abgabengruppen in den verschiedenen Wirtschaftsbereichen verdienen bei international vergleichenden Studien besondere Aufmerksamkeit, weil hiervon die produktionellen und distributiven Effekte einer gegebenen Steuerlast und insoweit deren Wohlfahrtseinflüsse entscheidend mitbestimmt werden.

Der Erkenntniswert aller empirischen Untersuchungen des materiellen Steuerdrucks ist freilich ebenfalls begrenzt. Quantitative Ergebnisse gestatten prinzipiell nur eine zeitbezogene Urteilsbildung, die bei gewandelter Bedingungskonstellation überprüft werden muß. Zu denjenigen Faktoren, die die Ueberwälzungsmöglichkeit der meisten Steuern mit determinieren und die sich im Zeitverlauf häufiger wandeln, gehören namentlich die konkurrenzuelle Situation sowie die binnen- und außenwirtschaftliche Wettbewerbslage. Diese können in einzelnen Branchen auch dann stärker variieren, wenn die gesamtwirtschaftliche Entwicklung sich relativ wenig wandelt. Einer multisektoralen Analyse kommt also für den Untersuchungszweck prinzipiell erheblich größerer Aussagewert als einer globalen Betrachtung zu, freilich sind die Ermittlungsschwierigkeiten beträchtlich größer und die gewonnenen Ergebnisse in hohem Maße zeitbezogen.

Auf die Schwierigkeiten, die einer makroökonomisch-empirischen Vergleichsanalyse entgegenstehen, soll hier im einzelnen nicht eingegangen werden.

Neben prinzipiell theoretischen Problemen liegen sie vor allem in der Erlangung hinreichend brauchbarer und exakter Daten begründet. Deren Bereitstellung ist gerade im Bereich der Abgabepflicht dadurch erschwert, daß für die Wirkung von Steuerlastvariationen längerfristig vergleichbare Untersuchungsreihen kaum vorliegen. Die empirische Forschung ist deshalb auch nirgends über erste Ansätze zur Lösung der Problemstellung hinausgekommen.

85. Zusammenfassung

Der vorstehende Ueberblick über mögliche Methoden zwischenstaatlicher Vergleiche von Steuerlast und Steuerdruck mag dazu angetan sein zu verdeutlichen, daß es nicht nur ein zweckmäßiges Verfahren gibt, sondern bei derartigen Studien fast immer mehrere Methoden in Betracht gezogen werden müssen. Das gilt nicht nur wegen unterschiedlicher Informationsbedürfnisse, die geltend gemacht werden. Vielmehr haben bei einem gegebenen Informationsinteresse die einzelnen Methoden spezifische Vor- und Nachteile, die ein kombiniertes Vorgehen angezeigt erscheinen lassen.

9. Steuerlast und staatliche Ausgabengestaltung

Bestimmte Informationen, die häufig von vergleichenden Studien der Steuerlasten mehrerer Länder erwartet werden, sind ohne Beachtung der Einnahmenverwendung durch die Staaten nicht hinreichend zu vermitteln. Das gilt besonders für solche Fragen, die auf die Wohlfahrtsbeeinflussung durch verschiedenartige Abgabepflichten in den Volkswirtschaften hinzielen. Hierzu gehört etwa die Aufklärung über die Fähigkeiten einzelner Staaten, einseitige zwischenstaatliche Transferzahlungen bzw. Finanzbeiträge zu leisten und auch über die gesamtwirtschaftliche Aenderung der Wettbewerbsposition.

Der Erkenntniswert von internationalen Vergleichsstudien ist in dem Maße fragwürdiger geworden, wie die Steuereinnahmen vermehrt dazu dienen, sozial motivierte Einkommensredistributionen herbeizuführen sowie die private Unternehmungsaktivität in einzelnen Bereichen direkt oder indirekt zu subventionieren, d.h. nicht mehr ganz überwiegend Deckungsmittel der staatlichen Hoheitsleistungen im ursprünglichen Sinne darstellen. Gerade im Umfang und in der Form solcher zurechenbaren Staatsleistungen bestehen zwischen den Ländern ganz erhebliche Divergenzen.

Werden die Steuereinnahmen dazu verwandt, Subventionen an einzelne Unternehmungsgruppen oder Unterstützungen an einzelne Haushaltsgruppen zu leisten,

so wird gewissermaßen der "negative" Belastungseffekt durch die Abgabepflichten bei den Betroffenen unmittelbar durch einen individuell erkennbaren "positiven" Vorteilsanfall mehr oder weniger kompensiert oder sogar überkompensiert. Abgeschwächt gilt derselbe Zusammenhang ebenfalls für andere individuell zurechenbare Staatsleistungen (z.B. auf dem Gebiet des Bildungswesens). Am deutlichsten zeigt sich die hier bestehende Problematik vergleichender Studien von Steuerlast und Steuerdruck, wenn die heute allenthalben zahlreich gewährten Steuerbegünstigungen betrachtet werden, die nur eine in verdeckter Form auftretende Alternative zu den offenen Subventionen oder Unterstützungen darstellen. Bei entsprechender Ausgestaltung lösen beide Verfahren zwar nicht völlig identische, aber doch weitgehend übereinstimmende Wirkungen aus. In einem Fall wird der Umfang der speziellen Förderungs- bzw. Unterstützungsmaßnahmen im staatlichen Budget sichtbar, im anderen nicht. Festgestellte Unterschiede in der Steuerlast und im Steuerdruck zwischen einzelnen Ländern geben unter diesen Umständen leicht zu Mißverständnissen Anlaß. Nur ein Vergleich des Nettoeffektes der staatlichen Finanzintervention führt dann zu besseren vergleichbaren Ergebnissen.

Es wäre freilich verfehlt, auf Grund der Verknüpfung von Staatseinnahmen und Staatsleistungen den Wert vergleichender Steuerlaststudien überhaupt in Frage zu stellen. Das erscheint allein deshalb nicht angängig, weil der steuerlastkompensierende Vorteilseffekt aus den dargebotenen Staatsleistungen sich bei einzelnen Unternehmens- und Haushaltsgruppen international sehr abweichend gestalten kann. Ebenso können sich - freilich in geringerem Maße - gesamtwirtschaftlich abweichende produktions- und distributive Wohlfahrtseffekte ergeben. Diese mögen in den Wirkungen einer andersartigen Trennungslinie zwischen privaten und öffentlicher Wirtschaftstätigkeit begründet oder bei gleichem Niveau auf eine andere Struktur der Staatsausgaben zurückzuführen sein.

Aus der engen Verbindung zwischen Abgabeverpflichtung und Staatsleistungen ergeben sich aber für die Durchführung von international vergleichenden Steuerlaststudien einige beachtenswerte Konsequenzen, auf die hingewiesen sei:

- a) Bestimmte Aufschlüsse, die durch solche Untersuchungen erlangt werden sollen - z.B. über die Wohlfahrtseinbuße in einzelnen Staaten oder die weitere Belastungsfähigkeit für übernationale Beiträge -, können überhaupt nicht ohne einen umfassenden Vergleich der gesamten finanziellen Interventionstätigkeit der Staaten gewonnen werden. Allerdings sind selbst bei einer die

gesamte Einnahme - und Ausgabeseite der Staatshaushalte umfassenden Analyse quantitativ soll befriedigende Aufschlüsse nicht zu erwarten. Das ist allein deshalb festzustellen, weil die staatlichen Leistungen nur an den Kosten und somit der eigentlich Nutzeffekt praktisch nicht gemessen werden kann.

- b) Weil den Lasten der Besteuerung regelmäßig Leistungen des Staates aus der Einnahmeverwendung gegenüberstehen, führen internationale Vergleichsstudien bei einer differenzierenden Analyse eher als bei einem globalen Ansatz zu aufschlußreichen Ergebnissen. Je stärker bei gegebener gleich hoher Gesamtsteuerlast die Struktur der gewährten Staatsleistungen zwischen den Vergleichsländern voneinander abweicht, umso angezeigter ist es, die Art der Einnahmeverwendung zumindest in Teilbereichen zu berücksichtigen.
- c) Es ist zur Befriedigung bestimmter Informationsinteressen unerlässlich, solche Ausgaben in eine Untersuchung mit einzubeziehen, die unter diesem Blickwinkel weitgehend wirkungskongruent sind und daher in Anwendungskonkurrenz stehen. Das gilt hinsichtlich der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen für die direkten Subventionen oder in bezug auf die Steuerlasten der privaten Haushalte für die direkten Unterstützungen. Nicht zu Unrecht werden die Transferausgaben als negative Steuern bezeichnet.

Die Art der staatlichen Einnahmeverwendung ist also für international vergleichende Untersuchungen von Steuerdruck und Steuerbelastung nicht gleichgültig und begrenzt deren Erkenntniswert in prinzipieller Weise. Ob und in welchem Umfange Staatsausgaben in solche Vergleiche miteinzubeziehen sind, hängt letztlich entscheidend von dem jeweiligen Informationsinteresse ab. Für die praktische Durchführung von Studien bringt die Berücksichtigung von Staatsausgaben freilich zusätzliche Schwierigkeiten. Die Trennungslinie zwischen einzelnen Ausgabearten ist häufig unscharf (Subventionen und Unterstützungen). Vielfach werden ferner die entsprechenden Statistiken nicht in der gleichen Vollständigkeit wie bei den Einnahmen veröffentlicht, oder die gebotenen Daten tragen einer ökonomisch relevanten Darstellung nicht genügend Rechnung. Nicht zuletzt aus diesem Grunde wurden bei empirischen Untersuchungen die Staatsausgaben vielfach außer acht gelassen.

II. T E I L

10. Hauptsächliche Untersuchungsaspekte im Hinblick auf Wettbewerbsverschiebungen

Der Einfluß der Besteuerung auf die zwischenstaatlichen Wettbewerbsverhältnisse ist vielschichtig. Er kommt im internationalen Wirtschaftsverkehr unmittelbar darin zum Ausdruck, daß gleichartige wirtschaftliche Aktivitäten, die personell oder sachlich verschiedene Länder betreffen, steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Mittelbar bewirken die verschiedenartigen Besteuerungsverhältnisse auf mehreren Wegen und in abgestufter Zeitfolge eine Verschiebung der Wettbewerbsverhältnisse. Es ist deshalb angebracht, die einzelnen Faktoren, über deren abweichende steuerliche Beeinflussung sich Wettbewerbsverschiebungen ergeben können, näher zu präzisieren. Daraus sind zugleich Urteilskriterien für die Eignung einzelner Vergleichsmethoden ableitbar.

Unterschiede in den Abgabepflichten vermögen die zwischenstaatlichen Wettbewerbsverhältnisse zunächst allein dadurch zu verändern, daß sich diese ungleichartig auf die üblicherweise unterschiedenen großen Wirtschaftsbereiche - Unternehmen, private Haushalte, Staat und Ausland, - verteilen. Das gilt nicht nur für das Gewicht der "direkten" und "indirekten" Steuern. Vielmehr ist es unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht gleichgültig, welchen Anteil die Gewinn- und Lohnsteuern an den gesamten direkten Steuern haben, weil die Preis-, Beschäftigungs- und Distributionswirkungen je nach dem Steueransatz nicht gleichartig sind. Sogar bei ein und derselben Steuer ergeben sich nicht unbeachtliche Wirkungsdifferenzen, je nachdem, in welchem Bereich die Abgabepflicht entsteht.

Im Bereich der U n t e r n e h m u n g e n erscheint es angebracht, zwischen dem Einfluß der Besteuerung auf die laufende Erzeugung im Rahmen gegebener Produktionskapazitäten und Standorte und auf die Entscheidung über die Kapazitätsvariation in Verbindung mit der Standortwahl zu unterscheiden.

Während die erstgenannten Einflüsse sich relativ kurzfristig auswirken, machen sich die letzterwähnten Anpassungsreaktionen erst auf längere Sicht geltend. Jedenfalls dürfte es angezeigt sein, den steuerlichen Einflüssen auf die Kapazitäts- und die Standortwahl bei einer vergleichenden Studie besonders nachzugehen. Nicht selten begünstigen die Staaten Kapazitätsausweitungen sowie

eine bestimmte Standortwahl steuerlich in spezieller, einmaliger Weise, und die Unternehmungen reagieren überdies häufig auf diesem Wege auf unterschiedliche Abgabepflichten. Deren Wirkungen zeigen sich dann vornehmlich in Wanderungstendenzen des Kapitals, die auf lange Sicht gerade für den zwischenstaatlichen Wettbewerb in einer Wirtschaftsgemeinschaft erhebliches Gewicht haben dürften.

Für den internationalen Wettbewerbscinfluß bei der laufenden Erzeugung erscheinen vor allem folgende Fragen relevant :

- a) In welcher Weise wird die Kombination der Produktionsfaktoren, insbesondere von Arbeit und Kapital, durch die jeweiligen Besteuerungsverhältnisse verändert? In Verbindung damit stehen Diskriminierungs- bzw. Begünstigungseffekte einzelner Finanzierungsformen.
- b) Welche eigentümlichen Variationen lösen die in den einzelnen Ländern gegebenen Abgabeverpflichtungen in der Struktur der produzierten Güter und Dienste, namentlich auch zwischen Investitions- und Konsumgütererzeugung, aus, und welche Tendenzen folgen hieraus für die Entwicklung einzelner Wirtschaftsbranchen?
- c) Inwieweit werden die zwischenstaatlichen Wettbewerbsverhältnisse infolge von Abgabedivergenzen dadurch beeinflusst, daß bestimmte Organisationsformen der Unternehmungen, speziell einzelne Rechtsformen, Betriebsgrößen oder Marktformen begünstigt bzw. benachteiligt werden?
- d) In welchem Umfange ergeben sich zwischenstaatliche Wettbewerbsveränderungen durch regionale Lastabstufungen aus einzelnen Steuern oder speziellen Sondermaßnahmen?

In allen vorgenannten Beziehungen kann die internationale Wettbewerbslage direkt auf Grund abweichender Zahlungsverpflichtungen der betroffenen Unternehmungen, indessen ebenfalls indirekt infolge von Anpassungsreaktionen auf Sekundärwirkungen verschoben werden.

Der zwischenstaatliche Wettbewerb wird zwar in erster Linie durch die Abgabepflicht der Unternehmen und deren Folgewirkungen betroffen. Indessen können die Eigentümlichkeiten bei den Zahlungspflichten der privaten Haushalte in den untersuchten Ländern nicht außer acht bleiben. Bei gegebener Höhe und Verteilung des gesamten Volkseinkommens

bewirkt etwa ein ungleiches Niveau und ein anderer Verlauf der Progression bei der Einkommen- und Lohnsteuer abweichende Reaktionen der Betroffenen in bezug auf die Einkommensverwendung. Die Ersparnisbildung und damit die Kapitalbereitstellung für die Unternehmen sowie der Konsum insgesamt und nach Art können sich entsprechend wandeln. Das ist für den zwischenstaatlichen Wettbewerb namentlich dann bedeutsam, wenn gegenläufige Lastdivergenzen und Folgewirkungen bei den Unternehmensabgaben durch einen Grenzsteuerausgleich ausgehoben oder doch weitgehend abgeschwächt werden.

Im Bereich der Staatswirtschaft erscheint es erwähnenswert, auf die steuerlichen Sondernormen für öffentliche Unternehmen selbst und bei den Lieferungen an den Staat zu verweisen, die häufig steuerbefreit oder zumindest begünstigt sind¹⁾.

Unter den wettbewerbsrelevanten Besteuerungsunterschieden im Bereich des internationalen Wirtschaftsverkehrs verdienen vor allem zwei Einflußkomplexe besondere Aufmerksamkeit:

- a) Das Gewicht der steuerlichen Ausgleichsmaßnahmen im grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr, und zwar sowohl in bezug auf den Kreis der betroffenen Abgaben als auch hinsichtlich der Ausgleichseffekte bei einzelnen Abgabelasten.
- b) Die gegenüber gleichartigen inländischen Transaktionen abweichende steuerliche Verfahrensweise bei Einkommens- und Kapitalübertragungen in das oder vom Ausland.

Die steuerlichen Sondermaßnahmen in beiden Bereichen dienen in den meisten Ländern dazu, eine gewisse Kompensation für vermeintliche oder tatsächliche Mehrbelastungen der heimischen Produktion bzw. Unternehmen oder darüber hinaus sogar eine Schutzwirkung herbeizuführen. Sie sind heute vielfach gewichtiger geworden als Zollmaßnahmen. Deshalb kann gerade bei einem Steuerlastvergleich unter Wettbewerbsgesichtspunkten schwerlich auf ein Studium dieser Einflüsse verzichtet werden.

(1) Zur Bedeutung der abweichenden Verwendung der Steuereinnahmen siehe S. 38 ff.

Es sollte aus dem Vorgetragenen erkennbar geworden sein, daß ein internationaler Vergleich der Steuerlasten je nach dem Informationsinteresse ein methodisch unterschiedliches Vorgehen erfordert. So kann etwa eine Analyse primär auf die Lasten einzelner Unternehmungsgruppen, indessen ebenso auf diejenige einzelner Gütergruppen oder Produktionsfaktoren abgestellt sein. Sie kann sich ferner auch auf die Einkommensverwendung in den privaten Haushalten erstrecken. Welchem Aspekt ein besonderer Vorzug eingeräumt wird, ist schließlich eine Wertungsfrage, die nicht unabhängig von den bestehenden Informationsbedürfnissen beantwortet werden kann. Sind verschiedenartige Informationsinteressen gegeben, so dürfte es angezeigt sein, möglichst umfassend vorzugehen.

11. Die Bedeutung von Niveau- und Strukturunterschieden bei den Steuerlasten

Unter dem Blickwinkel der Wettbewerbseinflüsse, die durch eine divergierende Abgabegestaltung in einzelnen Ländern ausgelöst werden, verdienen weniger die Unterschiede im Niveau als vielmehr in erster Linie diejenigen in der Struktur der Steuerlasten Beachtung. Von S t r u k t u r u n t e r s c h i e d e n der Steuerlasten soll in dem Sinn gesprochen werden, daß in bezug auf ein bestimmtes Untersuchungsobjekt (z.B. einzelne Güter oder Gütergruppen) in einer Volkswirtschaft unterschiedliche Relationen zwischen Steuerlast und Bezugsobjekt bestehen. Sind diese Belastungsrelationen bei allen betrachteten Teilmengen einer Gesamtheit innerhalb der einzelnen Volkswirtschaften gleich, so sollen Differenzen zwischen diesen als N i v e a u u n t e r s c h i e d e bezeichnet werden.

Niveaudifferenzen in den Steuerlasten sind für die Wettbewerbsbeziehungen vor allem aus zwei Gründen weniger beachtlich. Einmal sind diese häufig eng korreliert mit einer anderen Trennungslinie zwischen öffentlicher und privater Wirtschaftstätigkeit. Einem allgemein relativ höheren Lastenniveau entspricht zumeist eine vermehrte Darbietung staatlicher Leistungen. Zum anderen ist für den zwischenstaatlichen Wettbewerb die Korrekturfunktion der Wechselkurse nicht zu übersehen. So kann sich entsprechend der allgemeinen steuerlichen Benachteiligung eines Landes der Wechselkurs, der für die Umrechnung von international gehandelten Gütern und Leistungen auf eine einheitliche Basis und somit für die Wettbewerbsposition ausschlaggebend ist, auf ein entsprechend günstigeres Niveau eingestellt haben, oder er ist durch bewußte Aenderung einer entsprechenden Korrektur zugänglich¹⁾.

1) Auf die spezifischen Erkenntnisschwierigkeiten steuerbedingter Anlässe zu Wechselkurskorrekturen soll hier nur hingewiesen werden. ./.

Auf diesem Wege lassen sich indessen nicht ungleichmäßige Wettbewerbsverschiebungen zwischen einzelnen Unternehmungsgruppen kompensieren, die auf strukturbedingte Steuerlastunterschiede zurückzuführen sind. Deshalb muß es gerade ein besonderes Anliegen vergleichender Studien sein, systematisch die durch die Eigentümlichkeiten der nationalen Steuergestaltung bedingten strukturellen Wettbewerbsveränderungen aufzudecken.

Nun gibt es freilich eine Vielzahl von Merkmalen, nach denen Strukturunterschiede der Abgabenlasten definiert werden können. Und was sich nach einem Merkmal (z.B. Faktorkosten) als Niveauabweichung darbietet, kann im Hinblick auf ein anderes Kriterium (z.B. Art der Güter) als strukturell eingestuft werden. Es bedarf daher einer näheren Präzisierung, was unter Struktur im einzelnen verstanden werden soll, und einer Wertung des Gewichtes verschiedener, spezifisch definierter Strukturmerkmale für den Studienzweck. Darüber hinaus sind auch die Gründe für feststellbare Strukturunterschiede der Steuerlasten von Interesse, namentlich insoweit diese in Eigentümlichkeiten der Abgabepflichten zu suchen sind.

Hinsichtlich der Art der wettbewerbsrelevanten Strukturmerkmale kann auf die Ausführungen im vorhergehenden Kapitel Bezug genommen werden. Untersuchungskriterien sollten dementsprechend sein:

- a) die Verteilung der Steuerlasten auf Unternehmen, Haushalte, Staat und Ausland;
- b) die Höhe der Abgabepflichten nach Gruppen von Gütern und Diensten bei Erzeugung und Absatz im I n l a n d ;
- c) die abweichenden Auflagen, die sich gegenüber b) ergeben, wenn Güter zwischenstaatlich gehandelt, d.h. exportiert oder importiert werden;
- d) der Steuerdruck aus dem kumulativen Steueranfall bei der Endnachfrage nach Konsum-, Investitions- und Exportgütern insgesamt und nach Arten;
- e) die Differenzierung der Zahlungsverpflichtungen im Hinblick auf einzelne Unternehmungsgruppen, insbesondere infolge verschiedenartiger Rechtsformen (öffentliche und private), der Betriebsgröße, der Funktionen (Erzeugung oder Handel), der Marktstellung sowie des steuerlich relevanten Standortes innerhalb der einzelnen Volkswirtschaften;

- f) die Höhe der Abgabenlast bei den verschiedenen Produktionsfaktoren, insbesondere Arbeit, Kapital (einschließlich Finanzierungskosten) und wichtige Grundstoffe;
- g) die besonderen Belastungsmodifikationen im Falle von Neugründungen von Unternehmen bzw. bei neu errichteten Betriebsstätten, und zwar wiederum differenziert danach, ob es sich um inlands- oder auslandsbezogene Vorgänge handelt;
- h) die Steuerdifferenzen nach der Art der Einkommensentstehung (Arbeitseinkommen, Gewinneinkünfte, Kapitaleinkünfte) unter besonderer Berücksichtigung der Gewinnbelastung;
- i) die Unterschiede im Steueranfall bei den privaten Haushalten in Abhängigkeit von Einkommenshöhe, Familiengröße und Einkommensverwendung.

Während es schwerfallen dürfte, eine hinreichend begründbare Dringlichkeitseinstufung bei denjenigen strukturbestimmenden Untersuchungsmerkmalen vorzunehmen, die unmittelbar die Wettbewerbsposition der Unternehmungen betreffen (Position a bis g), kann den zuletzt genannten Untersuchungskriterien (Positionen h und i) eine geringere Bedeutung beigemessen werden. Diese Wertung ist damit zu rechtfertigen, daß Unterschiede in der Einkommensbelastung der privaten Haushalte unter Wettbewerbsgesichtspunkten weniger gravierend sind als bei den Unternehmungen. Hier ist die zwischenstaatliche Mobilität geringer, und aus der Einkommensverwendung resultierende Belastungsdifferenzen bei einzelnen Produkten treffen ausländische Unternehmungen gleichermaßen.

Die Frage nach den Gründen der steuerlich bedingten Lastdifferenzen leitet über zu der Erfassungsweise der in den Vergleichsländern zahlreich erhobenen Abgaben bei internationalen Vergleichen.

12. Gliederung der Steuerlasten

Da die Wirkungen der einzelnen Steuern unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht gleichartig sind, haben vergleichende Studien, die nur Auskunft über die aus den erhobenen Abgaben insgesamt resultierenden Lastunterschiede vermitteln, nur einen unbefriedigenden Informationswert, selbst wenn sie entsprechend den verschiedenen wirtschaftlichen Strukturmerkmalen differenziert erfaßt werden. Angesichts der Vielzahl der in einzelnen Ländern erhobenen und

abweichend gestalteten Abgaben ist andererseits eine gesondere Erfassung aller Einzelabgaben unangebracht. Das ist nicht allein wegen der Aufwendigkeit eines solchen Verfahrens, sondern primär deshalb zu sagen, weil die rechtlich orientierte Abgrenzung und Firmierung zahlreicher Abgaben nicht genügend dem Untersuchungszweck bzw. überhaupt einer wirkungsanalytisch ausgerichteten Darstellungsweise entspricht. Die finanzstatistisch üblichen Unterscheidungen führen deshalb leicht zu schwer interpretierbaren Ergebnissen. Das Aufkommen aus einer rechtlich einheitlichen und finanzstatistisch so ausgewiesenen Abgabe kann mit recht unterschiedlichen ökonomischen Effekten verbunden sein, je nachdem ob es von Unternehmen oder Haushalten aufgebracht wird, was sich leicht an der Vermögensteuer oder Kfz-Steuer demonstrieren läßt.

Als Kriterien für die Steuergliederung bei einer wettbewerbsorientierten Vergleichsstudie erscheinen angebracht:

- a) die Zugehörigkeit der subjektiv Zahlungsverpflichteten zu einem Endnachfragesektor, d.h. zum Unternehmungs- (bzgl. der Investitionen), Haushalts-, Staats- oder Auslandsbereich. Ausschlaggebend für die Zuordnung ist also, in welchem Bereich die rechtliche Zahlungsverpflichtung subjektiv begründet wird, unabhängig davon, ob ergänzende Haftungsansprüche die Angehörigen anderer Bereiche betreffen (wie z.B. bei der Lohnsteuer).
- b) die Bemessungsweise der einzelnen Steuern im Hinblick darauf, ob sie an Stromgrößen bzw. Zahlungsvergänge oder aber an Bestandswerte (Vermögen, Kapital u.a.) anknüpft;
- c) die Objektbestimmung in bezug darauf, ob nur ganz spezielle Güter bzw. Branchen von einer Abgabe betroffen sind (spezielle Steuern) oder alle Wirtschaftsbereiche hierfür prinzipiell zur Zahlung herangezogen werden (allgemeine Steuern);
- d) die Objektbestimmung ferner hinsichtlich des Kreislaufansatzes einzelner Abgaben, insbesondere, ob das Steuerobjekt die Einkommensverwendung oder Einkommensentstehung betrifft. Bei denjenigen Abgaben, die die Einkommensentstehung im Unternehmensbereich erfassen, dürfte es sich empfehlen, weiter danach zu untergliedern, ob der Einsatz einzelner Faktoren (Arbeit, Kapital und Materialien), die Wertschöpfung oder der Produktions- bzw. Absatzwert Objekt der Abgabeverpflichtung ist.

Demgemäß ergibt sich folgendes Schema für die Erfassung der in den Vergleichsländern erhobenen Steuern:

Steuerzahlung der privaten Haushalte

- a) Steuern vom Einkommen
 - darunter: aus unselbständiger Arbeit
 - aus selbständiger Tätigkeit (insbesondere aus Unternehmertätigkeit)
 - aus Kapitaleinkünften
 - aus sonstigen Einkünften
- b) Steuern auf die Einkommensverwendung
 - darunter: allgemeine Verbrauchsteuern
 - spezielle Aufwandsteuern (einschl. Kfz-Steuern)
 - sonstige Steuern
- c) Steuern auf Vermögensbesitz und Kapital

Steuerzahlungen des Staates

- a) Steuern von Vermögens- und Unternehmungseinkünften
- b) Steuern auf den Einsatz von Produktionsfaktoren
 - darunter: auf Kapital und Vermögen
 - auf Arbeitsentgelte
- c) Aufwandsteuern
 - darunter: allgemeine Aufwandsteuern
 - spezielle Aufwandsteuern

Steuerzahlungen des Auslandes

- a) Steuern vom Einkommen
 - darunter: aus unselbständiger Arbeit
 - aus selbständiger Tätigkeit, insb. Unternehmungsgewinn
 - aus Kapitalerträgen
 - aus sonstigen Einkünften
- b) Aufwandsteuern
 - darunter: allgemeine Aufwandsteuern
 - spezielle Aufwandsteuern
- c) Steuern auf Vermögensbesitz und Kapital

Steuerzahlungen der Unternehmungen

- a) Steuern auf Unternehmungsgewinne, soweit nicht bei den Haushalten erfaßt
- b) Steuern auf die gesamte Wertschöpfung

- c) Steuern auf den Einsatz einzelner Produktionsfaktoren
bzw. auf Fremdbezüge
darunter: auf Arbeitsentgelte
auf Kapital und Vermögen
auf Roh- und Betriebsstoffe sowie Handelswaren
(einsch. Zölle)
- d) Steuern auf den Produktions- und Absatzwert
darunter: allgemeine Abgaben
spezielle Abgaben für einzelne Güter

Für die Erlangung homogener Vergleichsgruppen ist es geboten, gleichartige Abgaben gemäß dem Entstehungsbereich der Zahlungspflichten und der Bemessungsweise zuzuordnen. Nur so und nicht allein auf Grund der üblichen finanzstatistischen Verfahrensweise läßt sich eine dem Studienzweck - hier den Wettbewerbsgesichtspunkten - angemessene Datenaufbereitung ermöglichen. Freilich sind im Hinblick auf einzelne wettbewerbsbezogene Problemkreise zusätzliche Angaben unerlässlich, die aus der gruppenweise Erfassung der tatsächlichen Steuerzahlungen nicht gewonnen werden können. Das gilt insbesondere für die steuerlichen Ausgleichsmaßnahmen im grenzüberschreitenden Waren- und Leistungsverkehr, die regionalen Steuerlastdifferenzen und die speziellen Steuermaßnahmen bei Gründungen von Unternehmungen bzw. neu errichteten Betriebsstätten, worauf noch näher einzugehen sein wird.

13. Wahl der Steuerlastindikatoren

Die Wahl zweckmäßiger Indikatoren für die Messung der relativen Steuerlasten ist, wie bereits näher ausgeführt, mitbestimmend für den Erkenntniswert von Vergleichsstudien zwischen einzelnen Ländern. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten erscheinen solche Bezugsgrößen geeignet, die die diesbezügliche Position einzelner Unternehmungsgruppen determinieren, d.h. selbst Bestimmungsfaktoren der Wettbewerbsfähigkeit darstellen. Darüber hinaus hat gerade bei einem internationalen Vergleich der bereits erwähnte Gesichtspunkt möglichst homogener Ermittlungsweisen der gewählten Indikatoren Gewicht.

Entsprechend dem letztgenannten Kriterium ist es nicht angezeigt, als Maßstabgrößen Bestandswerte heranzuziehen. Abgesehen von Geldwerten sind alle übrigen Vermögens- und Kapitalangaben in stärkerem Maße von Bewertungsverfahren abhängig. Diese sind nicht nur für die verschiedenen Vermögenskategorien (z.B. Grundvermögen, andere längerfristige Anlagevermögen)

häufig sehr uneinheitlich, sondern divergieren auch zwischen den Wirtschaftsbereichen und noch mehr zwischen einzelnen Ländern. Das gilt international ebenso für die noch verhältnismäßig "objektiven" steuerlichen Bewertungsnormen. Gleichgültig, ob es sich um aktive Vermögenpositionen oder um passive Kapitalgrößen handelt, die Verwendung derartiger Werte als Maßstabgrößen für einen internationalen Vergleich führt von vornherein zu Fehlerquellen. Deren Umfang ist praktisch zumeist nicht einmal annähernd abzumessen, schon gar nicht für den mit der Materialaufbereitung nicht genügend vertrauten Interpreten ermittelter Daten.

Deshalb sollten als Steuerlastindikatoren bei Vergleichen möglichst ausschließlich Kreislaufgrößen herangezogen werden. Solche Wertaggregate sind besonders geeignet, die nicht oder zumindest weniger durch Bewertungspraktiken beeinflusst sind und in erster Linie auf tatsächlichen Zahlvorgängen beruhen. Im Bereich der Unternehmen kommen dementsprechend vor allem die Umsätze, die Fremdbezüge sowie die Wertschöpfung insgesamt und die darin enthaltenen Faktorentgelte in Betracht.

Werden die Umsätze als Lastindikatoren herangezogen, so ist jedoch u.U. die Beschränkung des Aussagewertes durch unterschiedliche Konzentrationsverhältnisse zu beachten. Bei den Haushalten, beim Staat sowie beim Ausland können vor allem die erzielten Einkommen (gegliedert nach einzelnen Einkunftsarten), auf der Verwendungsseite die Werte des Konsums sowie der Ersparnisbildung bzw. Investitionen als Maßstabgrößen dienen. Die Daten über die Wertschöpfung sowie diejenigen über die Einkünfte schließen Gewinnangaben ein, die abweichend ermittelt sein können, insbesondere im Zusammenhang mit der Abschreibungsbemessung. Dies darf bei der Würdigung von steuerlichen Vergleichswerten nicht übersehen werden.

Die Indikatoren sollten im einzelnen so gewählt sein, daß sie einen sachlichen Bezug zu den jeweils betrachteten Steuerlasten haben. Damit ist nicht die Bemessungsweise der Abgaben im einzelnen gemeint. Die Wertansätze für die gewählten Indikatoren sollten vielmehr die gegenübergestellte Steuerlast als realisierte Kreislaufgröße mit umschließen. Das trifft z.B. für alle Unternehmensteuern in bezug auf die Produktions- bzw. Absatzwerte und weitgehend ebenfalls noch für die gesamte Wertschöpfung zu, aber nicht mehr für andere zuvor genannte Unternehmungswerte. Insoweit muß also zwischen zweckmäßigen

Maßstabgrößen für partielle und totale Steuerlasten in einzelnen Sektoren unterschieden werden. Als Indikatoren der totalen Steuerlast erscheinen im Unternehmungsbereich lediglich die Bruttoproduktionswerte und die Wertschöpfung, im Haushaltssektor die Summe der gesamten persönlichen Einkommen, beim Staat die Wertschöpfung und im Auslandssektor besonders die Einkommensübertragungen zweckmäßig.

Mit der Ermittlung der Unterschiede in den relativen Lasten aus einzelnen vergleichbaren Abgabegruppen, wie sie sich bei den Unternehmen etwa durch die jeweilige Gegenüberstellung von Faktorsteuern und Faktorentgelten, Wertschöpfungsabgaben und Wertschöpfung, Gewinnsteuerbelastung und Gewinnen, Bruttoproduktionsabgaben und Bruttoproduktionswerten ergeben, werden zugleich eine Reihe wesentlicher Einflußfaktoren angezeigt, die zu veränderten Wettbewerbsverhältnissen zwischen den Ländern infolge der eigentümlichen Steuersysteme und tatsächlich entstandener Abgabeverpflichtungen Anlaß geben. Zu einer umfassenderen Aussage bedarf es allerdings zum Teil ergänzender Erfassungskriterien, zum Teil weitergehender und ergänzender Untersuchungsverfahren.

Übersicht über die Indikatoren

	geeignet für den Bezug	
	totaler	partieller
	Steuerlasten	
<u>Unternehmungen</u>		
Bruttoproduktionswerte / Umsätze	x	
Wertschöpfung	x	
Fremdbezüge bzw. Vorleistungen		x
Faktorentgelte		x
<u>Haushalte</u>		
Einkommen	x	
untergliedert nach		
Unselbständigen-, Selbständigen-,		
Kapital- und sonst. Einkünften		x
Konsum		x
Ersparnisse		x
<u>Staat</u>		
Wertschöpfung	x	
Erwerbseinkünfte		x
Güter und Dienstkäufe		x
<u>Ausland</u>		
Einkommensübertragungen	x	
in der Untergliederung		x
Import / Export		x

./.

14. Vergleichende Messung der Steuerlasten unter Wettbewerbsgesichtspunkten

140. Allgemeine Vorbemerkungen zur Methodenwahl

Es wurde bereits mehrfach zum Ausdruck gebracht und begründet, daß für die Wahl der Vergleichsmethode der Zweck von Steuerlaststudien ausschlaggebend ist. Richtet sich das Informationsinteresse unter Wettbewerbsaspekten nicht darauf, die Bedeutung einzelner steuerrechtlicher Normenkomplexe oder die spezielle Position ausgewählter Unternehmungsgruppen aufzuhellen, sondern beinhaltet es primär die Aufklärung der in allen Bereichen der Volkswirtschaft hauptsächlich relevanten Besteuerungseinflüsse, so genügen weder bloße Rechtsnormen- noch sogenannte Typenvergleiche. Auch die Mängel globaler statistischer Untersuchungsmethoden erscheinen unter diesem Untersuchungskriterium so offenkundig, daß auf eine nähere Untersuchung verzichtet sei.

Steuerliche Rechtsnormenvergleiche sind als allgemeine Methode unter Wettbewerbsgesichtspunkten im wesentlichen deshalb unbefriedigend, weil das quantitative Gewicht abweichender rechtlicher Gestaltungsnormen nicht erkennbar wird. Im Falle typisierter allgemeiner Tarifvergleiche wird nur ein Element des für die Belastungseffekte insgesamt relevanten rechtlichen Gestaltungsrahmens einer Abgabe herausgegriffen. Bei mehreren Abgaben muß überdies von Hypothesen über das Zusammentreffen mehrerer steuerbestimmender Tatbestandsmerkmale ausgegangen werden, deren Realitätsbezogenheit fragwürdig bleibt, die aber die Untersuchungsergebnisse weitgehend bestimmen.

Die Methode des Vergleichs von Steuerlasten konstruierter Unternehmungstypen muß deshalb als wenig zweckmäßig bezeichnet werden, weil auf diese Weise weder die Vielzahl von Unternehmungsformen noch die steuerlichen Gestaltungsweisen einzufangen sind. Geht das Informationsinteresse lediglich dahin, die Steuerlast für eine Reihe einigermaßen repräsentativer Unternehmungsformen zu ermitteln, so setzt dies noch immer Kenntnis darüber voraus, wie sich die Unternehmungsaktivitäten und steuerlich relevanten Tatbestände der betrachteten Unternehmensbereiche "durchschnittlich" gestalten. Dieses Vergleichsverfahren ist also vornehmlich geeignet, ergänzende Aufschlüsse zu erlangen, insbesondere über abweichende Besteuerungskonsequenzen in gleichartigen Spezialfällen. Als Grundform einer allgemein orientierten Untersuchung unter volkswirtschaftlichen Aspekten ist es nicht tauglich.

Hier bietet sich m.E. als bester Ansatz die differenzierende statistische Vergleichsmethode an, d.h. die Ermittlung der tatsächlichen, nach wettbewerbsrelevanten Kriterien gegliederten Steuerzahlungen einer Periode und deren Gegenüberstellung mit sachlich gleichartig ausgewählten und realisierten Kreislaufgrößen als Lastindikatoren.

Das Verfahren für die Erfassung der wesentlichen steuerlichen Ausgangsgrößen und der kreislaufanalytischen Bezugswerte zur Messung der relativen Abgabenlasten wurde in den vorhergehenden Kapiteln bereits erörtert, so daß im folgenden lediglich noch einige ergänzende verfahrenstechnische Hinweise gegeben werden sollen.

141. Die Steuerlasten nach Produktgruppen oder Branchen

Die Ermittlung der relativen Steuerlasten nach Produktgruppen ist gegenüber anderen Studienaspekten als vorrangig zu erachten. Unternehmerische Anpassungsreaktionen auf veränderte Marktverhältnisse beziehen sich zunächst vor allem auf Variationen des Volumens und der Art der produzierten Güter. Variationen in der Kombination der Produktionsfaktoren, der Unternehmungsform usw. werden meist erst auf längere Sicht vorgenommen. Unterschiede der steuerlichen Abgabepflichten bei der Güterproduktion soweit sie durch veränderte Marktsituationen - etwa infolge zwischenstaatlicher Liberalisierungsmaßnahmen - oder durch eine veränderte Steuergestaltung einzelner Staaten spürbar werden, geben daher leicht Anlaß zu einer Transformation der Struktur der erzeugten Güter. Die Kenntnis dieser steuerlich verursachten Wandlungstendenzen und in gewissem Umfange auch vollzogener Anpassungen an abweichende steuerliche Produktionsbedingungen ist daher einzel- und volkswirtschaftlich besonders erwünscht.

Bei einem umfassender orientierten Vergleich scheidet freilich eine Untersuchung für alle in den Ländern produzierten Güter allein aus technischen Gründen von vornherein aus. In Betracht kommt vielmehr nur eine Analyse für mehr oder weniger große Aggregate verwandter Gütergruppen, wobei das Maß der Aggregation nicht zuletzt eine Frage der Abgabeunterschiede und der verfügbaren Daten ist. Die Aggregation hat zur Folge, daß die Untersuchung zu Durchschnittsergebnissen führt, die die Streubreite von Einzelfällen verdecken.

Kennzeichnen wir mit t die entstandenen Abgabeverpflichtungen aus einzelnen Steuern, deren Art mit einem ersten tiefgestellten Suffix $s = 1 - i$, die jeweils belastete Gütergruppe mit einem zweiten tiefgestellten Suffix $x = 1 - j$ und die Vergleichsländer mit dem hochgestellten Suffix $l = 1 - k$, mit a_m ($m=1-u$) die zugrundegelegten Lastindikatoren (z.B. Bruttoproduktionswert, Nettoproduktionswert usw), so stellen die Quotienten

$$r_{s,x}^l = \frac{t_{s,x}^l}{a_m^l}$$

die partiellen Lastquoten aus einzelnen Steuern und

$$R_x^l = \frac{\sum_{s=1}^i t_{s,x}^l}{a_m^l}$$

die totalen Lastquoten aus allen Abgabeverpflichtungen bei den Gütergruppen x in den Ländern l , gemessen an einzelnen Indikatoren a_m dar.

Beide Lastquoten geben einen ersten Hinweis für die Art steuerlich provozierten Wettbewerbsverschiebungen, bezogen auf die Struktur der produzierten Güter. Bei sonst gleich gelagerten Produktions- und Absatzverhältnissen werden entsprechend den ausgebildeten Belastungsdifferenzen Anpassungsreaktionen ausgelöst, die veränderte Produktionsstrukturen zwischen den Ländern zur Folge haben.

Nun lassen sich **p r a k t i s c h** eine Reihe von Abgabepflichten nicht für einzelne Produktgruppen, sondern nur für einzelne Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen erfassen. Streng genommen gilt dies für alle Steuern, die nicht nach der Produktionsmenge bzw. dem Absatzwert bemessen sind, wie z.B. die Gewinn-, die Vermögenssteuern u.a. Man wird sich daher zumeist damit begnügen müssen, die Analyse nicht streng auf Produktgruppen, sondern auf Unternehmensbereiche zu beschränken und produktorientierte Gruppierungen nur dort vorzunehmen, wo sie sowohl unter dem Gesichtspunkt der Zurechnung der Steuerzahlungen als auch der Maßstabgrößen verhältnismäßig einfach und zuverlässig möglich sind. Praktisch dürfte eine produktbezogene Vergleichsstudie unter Berücksichtigung der statistischen Erfassungsmöglichkeiten in der

Regel auf eine Studie nach Unternehmensbranchen hinauslaufen. Dadurch wird ihr Erkenntniswert im allgemeinen zwar nicht wesentlich gemindert, wohl aber die Interpretation in einzelnen Branchen in dem Maße beeinträchtigt, in dem Konzentrationsvorgänge in beachtlichem Umfang zur Produktion branchenfremder Güter führen. Hier bietet sich ein ergänzender Untersuchungsansatz an, der speziell dem Einfluß von Konzentrationsvorgängen gewidmet ist, die nicht selten steuerlich mitbedingt oder gar provoziert sind.

142. Ergänzende Untersuchungskriterien im Rahmen einer Branchenanalyse

Die Besteuerung knüpft vielfach an die rechtliche Organisationsweise der Unternehmungstätigkeit an. So sind gleichartige wirtschaftliche Aktivitäten je nach der Rechtsform des Unternehmens mit unterschiedlichen Abgabepflichten verbunden. Im Verein mit anderen steuerlich bedingten Diskriminierungen einzelner Unternehmungsformen (z.B. hinsichtlich der Finanzierungsweise) können sich zwischenstaatliche Wettbewerbsverschiebungen vornehmlich daraus ergeben, daß in den einzelnen Ländern dieselben rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, diese aber aus normativen oder faktischen Gründen nicht im gleichen Maße genutzt werden können. Dabei ist der Anteil einzelner Unternehmensgruppen, etwa der Kapital- und Personengesellschaften, am außenwirtschaftlichen Verkehr recht verschieden. Es entspricht deshalb einem besonderen Informationsinteresse, wenn bei einer international vergleichenden Studie die Steuerlasten einander gesondert für die üblichen Hauptunternehmungsformen gegenübergestellt werden.

Das gilt in noch höherem Maße für die Ermittlung der Steuerlasten in Abhängigkeit von der Unternehmungsgröße, gemessen z.B. am Umsatz und/oder der Beschäftigtenzahl. Wenngleich die Unternehmungsgröße sehr viel seltener als die Rechtsform direkt für die Bemessung der Abgabeverpflichtungen relevant ist, so sind die indirekt hiervon abhängigen, tatbestandsbestimmten Steuerlastdifferenzen (Kapitalstruktur, Kostengestaltung, Gewinnverwendung u.a.) doch erheblich. Ebenso besteht keine stringente Beziehung zwischen Marktform einerseits sowie Zahl und Größe der Marktteilnehmer andererseits. Indessen sind beide Sachverhalte zumindest nicht unabhängig voneinander. Aus wettbewerbs- und darüber hinaus gesellschaftspolitischen Gründen sollte bei einem zwischenstaatlichen Vergleich nicht darauf verzichtet werden, die Divergenzen in den tatsächlichen Steuerlasten in Abhängigkeit von der Unternehmungsgröße darzulegen.

Besondere Schwierigkeiten dürfte in diesem Zusammenhang die Erfassung von Konzentrationsformen bieten, bei denen die verbundenen Unternehmungen rechtlich selbständig bleiben (Organschaften, Schachtelbeteiligungen u.a.). Unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs verdienen indessen speziell diese Unternehmenszusammenschlüsse besondere Aufmerksamkeit, weil sie in verdeckter Form hierauf einwirken. Die Besteuerung solcher Konzentrationsformen in den einzelnen Ländern ist durch ziemlich extreme Verhaltensweisen gekennzeichnet. Angesichts der zunehmenden Verflechtung zwischen den Unternehmungen im Bereich der EWG erlangen diese Besteuerungsunterschiede insbesondere für die Standortfrage erhebliches Gewicht. Andererseits dürfte es kaum möglich sein, auf Grund der höchst unvollständigen Informationen über die bestehenden Konzentrationen im Rahmen einer allgemein orientierten statistischen Vergleichsstudie einigermaßen zuverlässige statistische Aufschlüsse hierüber zu gewinnen. Deshalb ist es empfehlenswert, diesen relativ komplizierten Bereich in einer speziellen Vergleichsstudie anzugehen. Für eine solche Spezialstudie kommt methodisch eine partielle Rechtsnormenanalyse in Verbindung mit einem quantitativ ausgerichteten Typenvergleich in Betracht. Denn es erscheint bei Kenntnis der allgemeinen steuerlichen Belastungsverhältnisse vor allem wesentlich, Aufschluß über die Belastungsmodifikationen auf Grund von typischen Erscheinungsformen der Unternehmenszusammenschlüsse zu erlangen. Das vorgeschlagene Verfahren besteht also in der Konstruktion typischer Konzentrationsformen, an denen die abweichenden Abgabepflichten in den Vergleichsländern demonstriert werden, und zwar unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse bei internationalen Zusammenschlüssen.

143. Die Steuerbelastung einzelner Produktionsfaktoren, insbesondere der Arbeit und des Kapitals

Neben den bereits erörterten Untersuchungskriterien besteht - wie dargelegt - für eine vergleichende Steuerlaststudie unter Wettbewerbsgesichtspunkten weiter ein herausragendes Informationsinteresse an den Steuerlastunterschieden beim Einsatz von einzelnen Produktionsfaktoren. Ungleiche Abgabepflichten für anfallende Faktorentgelte beeinträchtigen über eine veränderte Faktorkombination die optimale Kostengestaltung und insoweit unmittelbar die zwischenstaatlichen Austauschbedingungen. Sie lösen darüber hinaus spezifische Wanderungstendenzen der Unternehmungen in diejenigen Regionen aus, in denen die Abgabelasten für einzelne Produktionsfaktoren vergleichsweise niedriger sind.

./.

Wird von den indirekten Wettbewerbseinflüssen infolge des kumulativen Steueranfalls beim Einsatz bezogener Güter zunächst abstrahiert¹⁾, so können für ein vergleichendes Studium der Faktorbelastungen alle diejenigen Abgaben außer Betracht bleiben, die nicht oder kaum von der Art der Faktorkombination abhängig sind. Hierunter fallen alle diejenigen Unternehmenssteuern, die an den Produktions- bzw. Absatzwert und die Wertschöpfung anknüpfen, insbesondere also die Umsatz- und speziellen Verbrauchsteuern. Unter diesem Aspekt sollten dagegen diejenigen Haushaltsabgaben einbezogen werden, die unmittelbar von den Bruttofaktorentgelten zu entrichten sind, d.h. insbesondere die Einkommen- und Lohnsteuern. Die Trennungslinie zwischen solchen Abgaben, für die die Unternehmungen oder die privaten Haushalte steuerpflichtig sind, ist nicht immer scharf (z.B. Sozialversicherungsabgaben und pauschalisierte Lohnsteuern). Vor allem aber besteht eine gewisse Verknüpfung zwischen der Höhe der gezahlten Entgelte und den hierfür zu entrichtenden Abgaben, und zwar nicht allein unter Überwälzungstheoretischen Erwägungen. Insoweit sollte sich hier ein vergleichendes Studium nicht auf den Bereich der Unternehmensteuern beschränken.

Methodisch ist demzufolge in der Weise zu verfahren, daß die bei den Unternehmen entstandenen Abgabepflichten branchen- und faktorweise gegliedert erfaßt und den angefallenen Faktorentgelten gegenübergestellt werden. Als Faktorentgelte sind hierbei in erster Linie die gezahlten Arbeitsentgelte und die entstandenen bzw. verrechneten Kapitalkosten (incl. Abschreibungen) zu verstehen. Indessen sollten auch spezielle Steuerlasten auf andere Einsatzwerte, insbesondere auf Roh- und Grundstoffe, gesondert ermittelt werden, wenn diese quantitativ größeres Gewicht haben. Aus Vergleichsgründen müssen auch diejenigen Abgaben, die nach Bestandswerten bemessen sind (z.B. Vermögen- und Kapitalsteuern), auf die periodisch geleisteten Faktorentgelte bezogen werden. Darüber hinaus sind sodann für die vergleichende Analyse - gesondert nach Branchen - die bei den Empfängern der Entgelte entstandenen Abgabeverpflichtungen zu ermitteln und den gesamten Entgelten gegenüberzustellen. Ein branchenweises Vorgehen empfiehlt sich, weil die Besteuerungsweise einzelner Faktoren - sei es infolge spezieller Abgaben, sei es auf Grund differenzierter Tarif- oder Objektgestaltung - nicht einheitlich ist. Nur auf diesem Wege wird zugleich das abweichende Gewicht bestehender Belastungsunterschiede, gemessen an den sehr unterschiedlichen Kostenstrukturen, erkennbar.

Werden mit t_f ($f=1-v$) die Aufkommen an einzelnen Faktorsteuern, mit T_f das Aufkommen der gesamten Faktorsteuern, mit F_b^1 ($b=1-w$) die entsprechenden Faktorentgelte des Wirtschaftsbereiches b in Land 1 gekennzeichnet, so bilden die Raten

$$r_{fb}^1 = \frac{t_{fb}^1}{F_{fb}^1} \quad \text{bzw.} \quad R_{fb}^1 = \frac{T_{fb}^1}{F_{fb}^1}$$

Maße, um die zwischenstaatlichen Lastunterschiede zu kennzeichnen und geben einen Hinweis auf die hier bestehenden Wettbewerbseinflüsse. Darüber hinaus kann in der branchenweisen Gegenüberstellung von entstandenen Abgabepflichten und gezahlten Faktorentgelten auch ein erster Absatz zur Erfassung von steuerlich provozierten Wanderungstendenzen gesehen werden. Dieser läßt sich durch Ermittlung von Durchschnittsentgelten und -abgabenlasten unter Berücksichtigung der jeweiligen Faktorausstattung (z.B. Beschäftigtenzahl) noch ergänzen. Auf diese Weise sind freilich nicht mehr als Durchschnittswerte für ganze Branchen zu gewinnen.

Für eine verfeinerte Vergleichsanalyse der steuerlich provozierten Wanderungstendenzen des Produktionsfaktors Arbeit bedarf es spezieller Untersuchungen der Steuerlasten in Abhängigkeit von der Art der Einkommensbezüge der Individuen, ihres Zusammenfließens in Haushalten verschiedener Struktur sowie der Abgabelasten, die aus der Art der Einkommensverwendung resultieren. Eine solche Studie könnte insbesondere dazu beitragen, die wohlfahrtsökonomisch interessierenden Unterschiede in der gesamten nationalen Steuerlastdistribution aufzudecken. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten wird einer so gearteten, primär auf die privaten Haushalte abgestellten Studie indessen eine geringere Dringlichkeit als unternehmungsorientierten Vergleichen zuzuerkennen sein. Dies folgt schon daraus, daß die Mobilität der Arbeitnehmer aus einer Reihe von Gründen verhältnismäßig geringer ist als diejenige der Unternehmen und die steuerlichen Faktoren nur im Zusammenwirken mit weiteren Einflüssen beurteilt werden können, die anders als bei den Unternehmen gelagert sind. Deshalb sei auf die hierbei entstehenden eigentümlichen Methodenprobleme nicht weiter eingegangen.

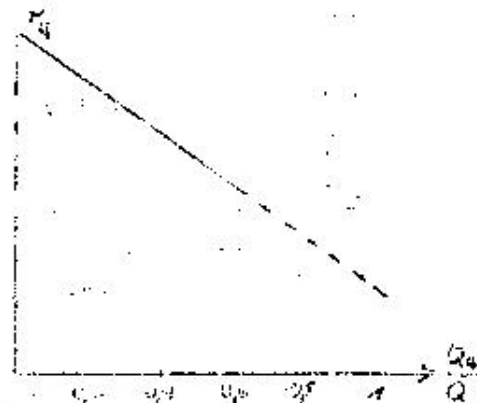
Dagegen verdient ein weiterer spezieller Problembereich für die Wettbewerbseinflüsse unterschiedlicher steuerlicher Faktorlasten mehr Aufmerksamkeit. Die Auswirkungen abweichender Gewinnsteuerabgaben infolge der nationalen Besteuerungseigentümlichkeiten auf verschiedene Wettbewerbsfaktoren wurden bei den bisher erörterten Vergleichsverfahren nicht gebührend erkennbar. Vor allem die nachfolgenden Einflußfaktoren erscheinen allgemein beachtlich:

- a) die Tarife, insbesondere der Progressionsverlauf bei Gewinnabgaben, und die steuerliche Behandlung der Ausschüttungen bzw. Entnahmen in Abhängigkeit von den Rechtsformen der Unternehmen;
- b) die periodischen Möglichkeiten des Verlustausgleichs;
- c) die für die Gewinnabgaben maßgeblichen Abschreibungsnormen, speziell im Falle unverzüglicher Reinvestitionen;
- d) die Zulässigkeit des Abzugs spezifischer Aufwendungen für die Kapitalbildung oder Finanzierung.

In allen vorgenannten Beziehungen können mit gleichhohen Gewinnen aus einer gleichartigen wirtschaftlichen Aktivität gravierende Unterschiede in den steuerlichen Gewinnlasten entstehen, die zu entsprechend veränderten Wettbewerbspositionen der Unternehmen führen und Wanderungstendenzen auszulösen vermögen.

Ein Vergleich der hier bestehenden Belastungsunterschiede zwischen den Ländern muß im wesentlichen auf der Basis einer partiellen Rechtsnormenanalyse durchgeführt werden. Zur Ergänzung können durch die Variation bestimmter Annahmen, etwa über Gewinnhöhe, Finanzierungsweise, Ausschüttungsquoten, Abschreibungsmöglichkeiten u.ä. die hieraus folgenden Konsequenzen für die Steuerbelastung in einem funktionalen Zusammenhang aufgezeigt werden.

Das dürfte für den Progressionsverlauf der allgemeinen Gewinnsteuersätze ohne weiteres verständlich sein, gilt indessen in ähnlicher Weise für andere Vergleichsmerkmale. Im folgenden wird beispielhaft die relative Steuerlast (r_q) in Abhängigkeit von den Ausschüttungsquoten des Körperschaftsgewinnes (Q_a/Q) dargestellt.



./.

Hinsichtlich der für die Gewinnsteuerlasten wohl besonders zentralen Frage der Abschreibungsnormen wird freilich eine allgemeine Aussage durch die Vielzahl der geltenden Einzelsätze in Abhängigkeit von der Art der Investitionsobjekte erschwert. Deshalb sollte hierfür ein weiterer statistischer Ergänzungsvergleich in der Weise angestrebt werden, daß die Bruttoinvestition in den einzelnen Branchen mit den steuerrechtlich möglichen bzw. den steuerlich tatsächlich geltend gemachten Abschreibungen länderweise gegenübergestellt werden. Auf diese Weise kann zumindest ein Indiz für den Einfluß der Besteuerung auf die Wachstumsgestaltung in den einzelnen Ländern gewonnen werden. Für weitergehende Aufschlüsse in bezug auf andere Informationsinteressen sind vergleichende Analysen des Steuerdrucks geboten.

15. Vergleich des formalen Steuerdrucks

150. Allgemeine Bemerkungen zur Verfahrensweise

Wettbewerbseinflüsse auf Grund der Besteuerung resultieren nicht nur aus den unmittelbaren Zahlpflichten der Unternehmen, sondern auch aus dem Steueranfall auf allen übrigen Stufen des Produktions- und Distributionsweges, die ein Gut bis zum Endabsatz für Konsum-, Investitions- oder Exportzwecke durchläuft. Es kommt zu einer veränderten Einsatzkostenfolge wegen der Steuerkumulation. Darüber hinaus wird sowohl die Faktorkombination als auch die Absatzstruktur beeinflusst. Die Kenntnis des kumulativ- bzw. Ketteneffektes entspricht daher wettbewerbspolitischen Informationsinteressen.

Der gesamte Steueranfall bei einem Gut auf Grund der verschiedenen Abgabepflichten T_p (p=e bis e-h) auf den einzelnen Produktionsstufen ist

$$\sum_{p=e}^{e-h} T_p = T_e + T_{e-1} + T_{e-2} + \dots + T_{e-h}$$

bzw., gemessen an seinem Preis (p),

$$\frac{\sum_{p=e}^{e-h} T}{p} = \frac{T_e}{p_e} + a \cdot \frac{T}{p_{e-1}} + a \cdot \frac{T}{p_{e-2}} + \dots + a \cdot \frac{T}{p_{e-h}}$$

wobei e die Endstufe der Herstellung und a den Anteil des Wertes der Vorlieferungen auf den jeweiligen Stufen, gemessen am Endwert des Gutes,

ausdrückt. Der formale Steuerdruck wird also vornehmlich bestimmt von den Steuerlasten auf den jeweiligen Vorlieferungen. Hier bestehende Unterschiede zwischen den Ländern und daraus folgende Wettbewerbsverschiebungen pflanzen sich bis zum Endabsatz fort. Das Maß, in dem das geschieht, hängt offensichtlich entscheidend von der Art der jeweils relevanten Lieferungs- und Leistungsverflechtungen zwischen den Unternehmungssektoren, den jeweiligen Wertschöpfungsquoten und sodann von der Höhe der Steuerlasten auf der betroffenen Produktions- und Distributionsstufe ab. Für die Ermittlung des gesamten Steuerdrucks, der aus dem Anfall bei der Endstufe (Endbelastung) und den Vorstufen (Vorbelastung) resultiert, ergeben sich besondere Schwierigkeiten aus dem Tatbestand, daß weder der Anteil der Vorlieferung auf den einzelnen Stufen noch die Höhe der Steuerlast gleich ist, so daß hierauf basierende und gelegentlich angewandte formelmässige Ansätze zu falschen Ergebnissen führen¹⁾. Ebenso kann für einen Vergleich, der sich auf den Gesamtbereich der Unternehmensektoren verschiedener Volkswirtschaften bezieht, nicht mit typischen "Kalkulationsschemata" gearbeitet werden, wie das des öfteren bei einzelnen Produkten zur Ermittlung des gesamten Steueranfalls geschieht. Auf diese Weise sind die Vorbelastungen nicht richtig zu ermitteln. Vielmehr bietet sich als adäquater Lösungsansatz nur ein Verfahren im Anschluß an die Input-Output-Analyse an.

Die Notwendigkeit, den gesamten Steueranfall auf diesem Wege festzustellen, besteht indessen nicht für alle Abgaben, nämlich diejenigen Steuern nicht, die zu keiner oder keiner bedeutsamen Vorbelastung bei der Produktion anderer Güter führen. Das ist ganz überwiegend bei den sog. speziellen Verbrauchsteuern der Fall, für diese kann ein einfacheres Vergleichsverfahren gewählt werden.

151. Vergleichende Analyse bei den speziellen Verbrauchsteuern

Als spezielle Verbrauchsteuern gelten in diesem Zusammenhang nur solche Abgaben, die auf Produkte erhoben werden, die ohne mehrfache Weiterverarbeitung in den Endabsatz eingehen, insbesondere also durch die privaten Haushalte konsumiert werden. Hierzu zählen etwa die Tabak-, die Bier-, die

(1) Siehe z.B. Tinbergen-Bericht zum Steuerstreit in der Montanunion

Kaffee-, de Branntwein-, die Zuckersteuer usw. In diesem Zusammenhang kann regelmäßig unberücksichtigt bleiben, wenn kleinere Mengen dadurch Vorlasten auslösen, daß sie an Produktionsunternehmungen (z.B. für Repräsentation oder Schenkungen) geliefert werden. Nicht hierzu gezählt werden können aber solche Abgaben - wie die Mineralölsteuern -, die zu erheblichen Vorbelastungen führen.

Für derartige Abgaben läßt sich ein zwischenstaatlicher Vergleich des Steuerdrucks in folgender Weise vornehmen: Bezeichnen wir mit C_x^t den Konsumtionswert eines speziell besteuerten Gutes (x) in einer Periode und mit T_x^t das dazugehörige Steueraufkommen in einer Periode, so liefern die Quotienten

$$R_x^1 = \frac{T_x^1}{C_x^1}, \quad R_x^2 = \frac{T_x^2}{C_x^2}, \quad \dots$$

bereits informative Maße für die zwischen den Ländern bei diesen Abgaben bestehenden Lastunterschiede.

Sofern die Tarife der speziell besteuerten Erzeugnisse differenziert sind, kann analog zum Vorhergehenden entsprechend den damit gegebenen Gliederungskriterien verfahren werden.

Sind die Steuern nicht wert-, sondern mengenbezogen und ist der Steueranfall bezogen auf den Wert des Endkonsums etwa nicht gleich - wegen unterschiedlicher Qualität der Verkaufsprodukte -, so kann der Vergleich auf der Basis hypothetischer Belastungsfälle verfeinert werden. Unter diesen Umständen könnte etwa der Steueranfall bei verschiedenen typischen Sorten auf Grund des im Endkonsum enthaltenen speziell steuerpflichtigen Mengenanteils gegenübergestellt werden.

152. Vergleichende Analyse bei den anderen Unternehmensteuern in bezug auf einzelne Gütergruppen

Wesentlich komplizierter gestaltet sich die Vergleichsmöglichkeit für den gesamten Steueranfall bei denjenigen Abgaben, die in der Regel Vorbelastungen auslösen und die hier kurz mit Produktionssteuern bezeichnet seien. Diese sind, von den zuvor erörterten Steuern abgesehen, alle anderen Abgaben, die von den Unternehmungen zu entrichten sind.

Die Ermittlung der Vorbelastung für den zwischenstaatlichen Vergleich des formellen Steuerdrucks für einzelne Gütergruppen im volkswirtschaftlichen

Maßstab setzt die Kenntnis der Lieferungs- und Leistungsverflechtungen (Input-Output-Struktur) voraus. Sind diese bekannt, so kann der gesamte Steueranfall bei den einzelnen Gütergruppen in folgender Weise ermittelt und verglichen werden¹⁾.

Bezeichnen wir die Summe der Absatzwerte bei einer bestimmten Gütergruppe aus den Lieferungen an verschiedene Unternehmensektoren mit

$$X_1 = X_{10} = \sum_{k=1}^n x_{1k},$$

die Summe der Vorlieferungen der anderen Sektoren zur Erzeugung dieser Gütergruppe mit

$$X_{01} = \sum_{i=1}^n x_{i1},$$

weiter die Summe der tatsächlich entrichteten Zahlungen an Produktionssteuern bei der Erzeugung in diesem Sektor mit

$$T_{p,1} = T_{p,10} = \sum_{k=1}^n t_{p,1k}$$

und schließlich die für die Vorlieferungen von anderen Sektoren bei diesen entrichteten Steuern mit

$$T_{p,01} = \sum_{i=1}^n t_{p,i1},$$

so bildet der Quotient

$$\frac{T_{p,01}}{X_{10}}$$

einen ersten Näherungswert für die Vorbelastungen bei der betroffenen Gütergruppe. Durch eine Reihe von weiteren Näherungsrechnungen, bei denen jeweils die auf Endnachfragesektoren (Investition, Konsum, Export) entfallenden Vorlasten ausgeschlossen bleiben und die noch verbliebenen Vorlasten

($T_{p,01}^2, T_{p,01}^3, \dots, T_{p,01}^s$) erneut zugerechnet werden, wobei

$$T_{p,01}^1 < T_{p,01}^2 < T_{p,01}^3 \rightarrow 0,$$

ergibt sich schließlich der kumulative Steueranfall für die betreffende Gütergruppe, gemessen am Absatzwert, in dem Quotienten

$$\frac{\sum_{j=1}^n T_{p,10}^j}{X_{10}}$$

./.

1) Vgl. hierzu im einzelnen Zeitel, G.: Die Steuerlastverteilung in der BRD, Tübingen 1959

Für die gesamte kumulative Vorbelastung bei der betreffenden Gütergruppe gilt entsprechend der Quotient

$$\frac{\sum_{j=1}^n T_{p,01}^j}{X_{01} \text{ bzw. } X_{10}}$$

Setzen wir zur Vereinfachung für den letztgenannten Ausdruck in den einzelnen Ländern bei einer Gütergruppe

R_1^1, R_1^2, \dots , so geben diese ein Vergleichsmaß für den gesamten Steueranfall bei den einzelnen Gütergruppen. Auf die mit der Erstellung der Input-Output-Matrix verbundenen Fragen, die gegenüber der üblichen Aufbereitungsweise speziell für die Zuordnung der Steuern modifiziert werden muß, ist hier nicht näher einzugehen.

Dagegen soll auf zwei weitere Probleme hingewiesen werden, die den Erkenntniswert der Vergleichsergebnisse betreffen. Wohl lassen sich auf die dargelegte Weise den tatsächlichen Verhältnissen der untersuchten Periode entsprechende Vergleichswerte für den gesamten Steueranfall bei einzelnen Produktgruppen gewinnen. Es handelt sich indessen immer um Durchschnittswerte, von denen die Einzelfälle je nach dem Aggregationsmaß abweichen können. Schwerwiegender dürfte ein zweiter Vorbehalt sein. Er folgt daraus, daß bei der Zuordnung einzelner Steuern auf den Absatzwert von Proportionalitätsbeziehungen ausgegangen werden muß, die für einzelne (z.B. Umsatzsteuer), keineswegs aber für alle aggregierten Güter zutreffen brauchen und ebenso nicht für alle Steuern (z.B. Vermögensteuer). Die angenommene Proportionalität ist insbesondere für die Gewinnsteuern fraglich, und zwar selbst bei proportionalem Tarif. Die Gewinnsteuern fallen bei der Produktion durchaus unterschiedlich an, auch bei verwandten Erzeugnissen, und werden, soweit es sich um Personengesellschaften handelt, durch persönliche Umstände beeinflusst. Der Vielzahl hier möglicher Gestaltungsdifferenzen kann indessen bei einem allgemeiner orientierten Vergleich ohnehin nicht entsprochen werden und unter diesem Blickwinkel haben repräsentative Durchschnittswerte ihren guten Sinn.

./.

153. Ergänzende Studien im Hinblick auf den zwischenstaatlichen Wirtschafts-
verkehr

Steuerliche Maßnahmen können in ähnlicher Weise wie die Zölle dazu verwandt werden, unmittelbar den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr zu beeinflussen. Die Schwierigkeiten von Zolländerungen, namentlich von Tarifierhöhungen, im Zusammenhang mit erforderlichen internationalen Vertragsrevisi-^onen, sowie teilweise auch Effizienzgründe haben dazu Anlaß gegeben, daß die Staaten in zunehmendem Maße sich des Instruments steuerlicher Erleichterungen und/oder Hemmungen zur Regulierung der Zahlungsbilanz bedienen. Dabei ist die Skala praktizierbarer Varianten immer breiter geworden. Die Aufklärung hierdurch bedingter zwischenstaatlicher Wettbewerbsverzerrungen gehört daher m.E. zu den dringenden Aufgaben eines Vergleichs. Die Feststellung gilt ^{wieder} umso mehr, als die damit verknüpften Fragen immer zu fragwürdigen Diskussionen in der Öffentlichkeit geführt haben und in Zukunft noch vermehrt führen werden. Sachlich geht es einmal um die Veränderungen in der Struktur der zwischenstaatlich getauschten Güter und Leistungen, zum anderen vor allem um die Einflußnahme auf die Standortüberlegungen der Unternehmen.

Steht p für den Preis bzw. Wert eines Gutes ohne Steuern, T_e für den gesamten Steueranfall auf denjenigen Produktions- oder Handelsstufen, bei denen sich der zwischenstaatliche Austausch vollzieht und T_v für den Steueranfall aus den Belastungen der Vorlieferungen, R für die gewährte Rückvergütung beim Export und A für die erhobenen Ausgleichszahlungen beim Import von Waren, so lassen sich die relevanten Einflußfaktoren schematisch am Beispiel eines Gutes und des Zwei-Länderfalles (1 und 2) wie folgt verdeutlichen:

Lief.	1	2
Bezug		
1	$p_1 + T_{e,1} + T_{v,1}$	$p_1 + T_{e,1} + T_{v,1} + R_1 + A_2$
2	$p_2 + T_{e,2} + T_{v,2} + R_2 + A_1$	$p_2 + T_{e,2} + T_{v,2}$

Nur wenn $T_{e,1} + T_{v,1} = R_1 + A_1$ und $T_{e,2} + T_{v,2} = R_2 + A_2$

ergeben sich unmittelbar keine steuerlich bedingten Wettbewerbsverschiebungen in der Struktur der gehandelten Güter und Leistungen. Andernfalls

./.

liegen versteckte Förderungen der Exporte bzw. Hemmungen des Imports vor. Sie resultieren praktisch vor allem daraus, daß bei einzelnen Abgaben in unterschiedlichem Maße Steuerbefreiungen gewährt bzw. Ausgleichsabgaben erhoben werden. Das ist im wesentlichen nur bei den speziellen Verbrauchs- und allgemeinen Umsatzsteuern der Fall, wenn die Rückvergütungen bzw. Ausgleichsabgaben nicht den heimischen Vorlasten entsprechen.

Für ein Studium der hier bestehenden Unterschiede im formalen Steuerdruck zwischen den Staaten geht es also einmal um die Ermittlung der Steuerlasten auf der Export- bzw. Importstufe und sodann um das Verhältnis von Rückvergütungen und Ausgleichsabgaben zur heimischen Steuerlast.

Zur Beantwortung der ersten Frage ist ein Vergleich in der Weise möglich, daß der Wert der Exporte und Importe (Ex^t , Im^t) in einer Periode (t) den tatsächlich hieraus angefallenen Steuerlasten (T_p^t und T_q^t) unter Berücksichtigung der Befreiungen und gegliedert nach gewinn- (T_q^t) und nicht gewinnabhängigen Steuern (T_p^t) gegenübergestellt wird. Dabei kann für diejenigen Abgaben, die in bezug auf den zwischenstaatlichen Güteraustausch nicht besonders gestaltet sind, (z.B. Vermögen- und Kapitalsteuern), von einer proportionalen Verrechnung entsprechend dem Anteil von Exporten/Importen zum Inlandsumsatz ausgegangen werden. Ein solches Verfahren ist zwar - wie angedeutet - speziell für die Gewinnsteuern problematisch, nichts destoweniger als Näherungslösung vertretbar. Die Quotienten

$$\frac{T_{p,x}^{t,1} + T_{q,x}^{t,1}}{Ex_x^1 (Im_x^1)} \quad , \quad \frac{T_{p,x}^{t,2} + T_{q,x}^{t,2}}{Ex_x^2 (Im_x^2)} \quad , \quad \dots$$

geben dann ein Maß ab für die unmittelbare steuerliche Belastung eines exportierten/importierten Gutes x in Land 1/Land 2 und damit für die hierdurch bedingten Einflüsse auf die Struktur der zwischenstaatlich gehandelten Güter.

In ähnlicher Weise kann das Verhältnis zwischen Ausgleichslasten (A) bzw. Rückvergütungen (R) zu den Vorsteuerlasten verglichen werden. Die Ermittlung der Vorsteuerlasten beim Export/Import ergibt sich dabei als Nebenprodukt der im vorhergehenden Kapitel dargelegten Erfassung des Steuerdrucks. Die Quotienten

$$\frac{T_{v,x}^1 - R_x^1 (A_x^1)}{Ex_x^1 (Im_x^1)} \quad , \quad \frac{T_{v,x}^2 - R_x^2 (A_x^2)}{Ex_x^2 (Im_x^2)} \quad , \quad \dots$$

./.

vermitteln dann ein zwischenstaatliches Vergleichsmaß und geben zugleich einen Hinweis auf die versteckten Subventionen bei den Exporten bzw. Schutzeffekte bei den Importen.

Mit solchen Ermittlungen werden zusätzliche Kriterien zur Erfassung steuerlicher Einflüsse bei der zwischenstaatlichen Standortwahl gewonnen. Solche Kriterien können sein

- a) Unterschiede in den Vorlasten der laufend benötigten Fremdbezüge, die aus der allgemeinen Ermittlung über den Steueranfall abzuleiten sind;
- b) eine abweichende Belastung der laufenden Produktion selbst, insbesondere durch die Gewinnabgaben, für die die Ergebnisse des in Kapitel 15 erörterten Vergleichs herangezogen werden können;
- c) spezielle steuerliche Begünstigungen in Verbindung mit regionalen Abstufungen einzelner Abgaben bei der Neugründung von Unternehmen bzw. Neuerrichtung von Betriebsstätten. Die Differenziertheit der Maßnahmen legt einen ergänzenden speziellen Vergleich der jeweils bedeutsamen Maßnahmen nahe. Dieser kann sich auf die Darlegung der abweichenden rechtlichen Gestaltungsnormen beschränken. Deren quantitative Bedeutung läßt sich freilich darüber hinaus an typischen Vergleichsfällen demonstrieren. Eine umfassende statistische Vergleichsstudie dürfte auf Grund der hier bestehenden Erfassungsschwierigkeiten kaum in Betracht kommen;
- d) besondere steuerliche Erschwernisse oder Erleichterungen, die im zwischenstaatlichen Kapital- und Kreditverkehr (einschließlich des Ertragstransfers) häufig bestehen. Diese können etwa in zusätzlichen Abgabepflichten für Kapitalerträge von Ausländern oder in der doppelten Erfassung der Erträge und Vermögen durch gleichartige Abgaben im In- und Ausland zum Ausdruck kommen. Wiederum ist eine statistische Vergleichsanalyse hier kaum zweckmäßig, da die tatsächlich angefallenen Steuerlasten im Zusammenhang mit möglichen Wanderungstendenzen weniger interessieren, es sei denn, um einen vollzogenen Trend deutlich zu machen. Vielmehr erscheint ein rechtsvergleichendes Studium der fraglichen Gestaltungsnormen für die zwischenstaatlichen Kapitalanlageformen angemessen. So lassen sich die abweichenden Verfahrensweisen und zugleich die Gründe für solche Wanderungstendenzen verdeutlichen.

154. Ergänzende Betrachtungen im Hinblick auf die privaten Investitionen, die Ersparnisse und den Konsum

Die Unterschiede in den Steuerlasten einzelner Länder können weiter zu strukturell beachtlichen Wettbewerbsveränderungen in dem Sinne führen, daß das Verhältnis zwischen Investitionen und Konsum sowie die Verteilung dieser Gesamtgrößen beeinflußt wird.

In bezug auf den Investitionswillen der Unternehmer dürften steuerlich vor allem die Gewinnabgaben und in Verbindung hiermit die Abschreibungsmöglichkeiten sowie die steuerlichen Preiseffekte bei den Investitionen relevant sein. Für letztere sind mit der Ermittlung des Steueranfalls bei den Investitionsgütern gewisse Anhaltspunkte für Vergleichszwecke gegeben. Ebenso wurden bestehende Vergleichsmöglichkeiten bei den Abschreibungs- und Gewinnbelastungen bereits erörtert.

Ergänzend sei auf die Untersuchung derjenigen Einflüsse hingewiesen, die von einer abweichenden Belastung bestimmter Formen der Kapitalbildung und damit der Finanzierungsmöglichkeiten ausgehen. Hier erscheint einmal ein allgemeiner Tarifvergleich, insbesondere ein Vergleich des Progressionsverlaufs bei der Einkommensteuer unter Bezugnahme auf bestimmte Unternehmungstypen zweckmäßig. In Verbindung hiermit lassen sich schließlich die Steuerermäßigungen demonstrieren, die in einzelnen Ländern zum Zwecke der Ersparnis- bzw. Kapitalbildung eingeräumt werden, und ebenso die Erschwernisse, die aus zusätzlichen Ertragsabgaben folgen.

Mit der Ermittlung des gesamten Steueranfalls bei einzelnen Konsumgütern ist sowohl ein Ansatz für einen Vergleich der gesamten steuerlichen Konsumbelastung als auch der strukturellen Unterschiede gegeben. Sind die personelle Distribution der Einkommen auf Individuen sowie Haushalte und die Konsumstruktur in einzelnen Einkommensklassen bekannt, so bereitet es keine größeren Schwierigkeiten, eine umfassendere Vergleichsstudie der gesamten Steuerlastdistribution in den einzelnen Volkswirtschaften durchzuführen. Durch die Ermittlung des Progressionsgrades der gesamten Steuerlasten in einzelnen Ländern, definiert als Steigungsmaß der Relationen zwischen Gesamtsteuerlasten (T) und Gesamteinkommen (E) in einzelnen Einkommenschichten (1,2,3 usw.), wofür also gilt

$$\frac{T_1}{E_1} < \frac{T_2}{E_2} < \frac{T_3}{E_3} \dots$$

./.

ließe sich die vergleichende Urteilsbildung über den Unterschied von Steuerlasten und Steuerdruck in zusammenfassender Weise abrunden.

16. Spezielle Probleme des materiellen Steuerdruckvergleiches

Alle bislang erörterten Vergleichsmethoden geben keinen unmittelbaren Aufschluß über die materielle Inzidenz, d.h. zu welchen Aenderungen von Produktion, Preisen, Gewinnen und Beschäftigung die bestehenden Steuern Anlaß gegeben haben. Die Vergleichsergebnisse sind in ihrem Erkenntniswert beschränkt auf die Darstellung der Verhältnisse, wie sich nach Vollzug der steuerbedingten Anpassungsreaktionen ausgebildet haben.

Soweit sich der Ueberwälzungsprozeß für bestimmte Abgabeverpflichtungen in gleicher oder ähnlicher Weise in den untersuchten Ländern vollzogen hat, ergibt sich im Hinblick auf den zwischenstaatlichen Vergleich der materiellen Inzidenz lediglich bei ungleichen Folgewirkungen auf die Binnenwirtschaften ein zusätzliches Aufklärungsbedürfnis.

Ein spezielles Informationsinteresse kann sich auf die allgemeine Frage möglicher Anpassungseffekte im Falle von Aenderungen in den gegebenen Besteuerungsverhältnissen richten. Eine solche Frage läßt sich jedoch nur im Anschluß an konkrete Steuerrechtsänderungen beantworten und bildet kein Objekt für Vergleiche bestehender, sondern zu erwartender Anpassungsdifferenzen.

Soweit sich die materielle Inzidenz einzelner Abgaben und des gesamten Abgabensystems in den Vergleichsländern unterschiedlich gestaltet, stellt sich zunächst die Frage nach deren Bedeutung im Zusammenhang mit dem Vergleichszweck. So groß diese gewiß unter wohlfahrtspolitischen, insbesondere einkommensdistributiven Gesichtspunkten ist, so erscheint sie doch für die zwischenstaatlichen Wettbewerbsverschiebungen nicht in gleicher Weise beachtlich. Hier kann festgestellt werden, daß, in welchem abweichenden Maße die Ueberwälzung auch gelingt, in jedem Fall die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen in den höher belasteten Ländern vermindert wird. Ein relativ größeres Ueberwälzungsmaß bei einzelnen Steuern manifestiert sich bei den Unternehmen immer darin, daß vergleichsweise größere Gewinne in Verbindung mit stärkeren Preissteigerungen zu verzeichnen sind. Der Vergleich der Gewinnrelationen - etwa gemessen an den Umsätzen - in einzelnen Branchen der untersuchten Länder gibt daher bei im übrigen gleichartigen Kostenstrukturen einen ersten Hinweis

auf die Inzidenzverhältnisse gleichartiger Abgabenlasten. Gelingt bei nicht vollkommenem Wettbewerb die Ueberwälzung einer Abgabe - z.B. der Umsatz- oder Gewinnsteuer - in einem Land in höherem Maße als in einem anderen, so gestaltet sich zwar infolgedessen die Gewinnentwicklung bei den betroffenen Unternehmen des ersten Landes relativ günstiger. Indessen geht damit eine verschlechterte preisliche Wettbewerbsposition einher. Die verminderte preisliche Wettbewerbsfähigkeit kann direkt auf der Stufe des betroffenen Herstellungsbereiches oder indirekt über die erhöhten Einsatzkosten der Abnehmersektoren wirksam sein. Diese Ueberlegungen haben sowohl bei gleichartigen Steuern mit unterschiedlichen Tarifen als auch für abweichende Abgabeformen zwischen den Untersuchungsländern Gültigkeit. Für die Wanderungstendenzen der Unternehmen in einem stärker integrierten Wirtschaftsraum sind weitgehend unabhängig von den Ueberwälzungsmöglichkeiten wiederum primär die formalen Steuerdruckunterschiede ausschlaggebend, soweit sie nicht durch einen Grenzsteuerausgleich neutralisiert werden.

Nun stellt sich die Frage, inwieweit überhaupt auf integrierten Märkten eine unterschiedliche Ueberwälzung bei gleicher Produktion bzw. Leistung ohne Berücksichtigung des Grenzsteuerausgleichs möglich ist. Das kann im wesentlichen nur bei Unvollkommenheiten des zwischenstaatlichen Wettbewerbs angenommen werden, die aus mehreren Gründen möglich sind. Hinzuweisen ist vor allem auf Güter bzw. Leistungen, die aus produktionstechnischen Gründen nur in einem Land erzeugt werden, die wegen der höheren Transportkosten international nicht ausgetauscht werden, bei denen regional Meinungsmonopole oder institutionell gesicherte Absatzmärkte vorliegen, wozu nicht zuletzt staatliche Schutzmaßnahmen im Außenhandel zu rechnen sind. Indessen verschlechtert sich auch in diesen Fällen zumindest latent die Wettbewerbsposition der Unternehmen in den Ländern mit höheren Steuerlasten. Ueberdies besteht ein besonderes Informationsinteresse für die Gründe, aus denen eine abweichende materielle Inzidenz resultiert.

Dementsprechend bieten sich für einen Vergleich unter dem Blickwinkel der materiellen Inzidenz vor allem zwei Ansätze:

- a) ein quantitativer Vergleich mit Hilfe einer Kreislaufanalyse. Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß eine Globaluntersuchung für die gesamte Volkswirtschaft und Abgabenlast wenig nützt, weil unter Wettbewerbsgesichtspunkten vor allem die strukturell bedingten Verschiebungen interessieren.

Geboten ist deshalb vielmehr ein multisektoral angelegtes Vergleichsstudium, das darüber hinaus zumindest nach Hauptsteuertypen gemäß der relevanten Anpassungsreaktionen differenziert wird. Liegen entsprechende strukturell und empirisch getestete Kreislaufmodelle für die betrachteten Länder vor, so kann auf dieser Basis ein Vergleich der materiellen Steuerüberwälzung in den einzelnen Ländern mit den Vorbehalten erfolgen, die sich aus den zeitbedingten Modellprämissen ergeben. Für solche Vergleichsverfahren dürften allerdings nach dem Stand der Forschung und nach dem verfügbaren statistischen Material im gegenwärtigen Zeitpunkt kaum die notwendigen Voraussetzungen gegeben sein. Es kann freilich längerfristig ein entsprechendes Vergleichsverfahren in Angriff genommen werden.

- b) ein Vergleich der unterschiedlichen Ueberwälzungsbedingungen in einzelnen Branchen der untersuchten Länder. Hier interessieren vornehmlich der zwischenstaatliche Verflechtungsgrad in einzelnen Branchen, die Marktverhältnisse in bezug auf die produktionsellen Voraussetzungen (Kostenstruktur, Größe der Unternehmen und in Verbindung hiermit Kartellierung und Konzentration) und vor allem die Absatzverhältnisse (Marktaufteilung, Preisbindung, Abnahmeprivilegien usw.). Auf diesem Wege wird zwar die Richtung, nicht aber das Maß der unterschiedlichen materiellen Inzidenz näher aufgezeigt. Dazu bedürfte es ebenfalls einer multisektoralen Analyse. Hingegen lassen sich hier die letztlich mehr interessierenden Gründe für die unterschiedliche Inzidenz aufzeigen.

Bei zwischenstaatlichen Vergleichen von Steuerlast und Steuerdruck können einige der zuvor genannten Fragen ohne größere Schwierigkeiten mitgeprüft werden, indessen reicht der gesamte Fragenkomplex über deren Rahmen hinaus und ist befriedigend nur im Zusammenhang mit umfassender orientierten wettbewerbspolitischen Untersuchungen lösbar.

Im ganzen stehen einer quantitativen Untersuchung der materiellen Inzidenz besonders große theoretische und statistische Schwierigkeiten entgegen. Indessen ist m.E. die Bedeutung dieser Frage für zwischenstaatlich vergleichende Studien unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht von gleichem Gewicht wie die zuvor erörterten. Das ist namentlich im Hinblick darauf festzustellen, daß es bei derartigen Studien primär um die Gegenüberstellung einzelner Effekte bereits etablierter Systeme unter Bezugnahme auf vollzogene Kreislaufan-

passungen geht und nicht um deren Konfrontation mit "steuerneutralen" Zuständen oder zu erwartenden Effekten konkreter Umgestaltungen. Für die letztgenannte Frage gewinnt freilich das Problem der materiellen Inzidenz zentrale Bedeutung.

17. Steuerlast, Steuerdruck und öffentliche Ausgabengestaltung

Es wurde bereits an anderer Stelle darauf hingewiesen, daß der Aussagewert aller Vergleiche der Steuerlast und des Steuerdrucks insoweit begrenzt ist, als die Art der Einnahmeverwendung durch den Staat und die damit verbundene Leistungsdarbietung unberücksichtigt bleiben. Insoweit muß es prinzipiell als erwünscht bezeichnet werden, daß bei vergleichenden Studien diesem Sachverhalt zumindest in gewissem Umfang Rechnung getragen wird.

Es ist zunächst festzustellen; daß durch die Einnahmeverwendung die Wettbewerbsverhältnisse in mehrfacher Hinsicht beeinflußt werden. Einmal haben die **Z a h l u n g e n** bei der Verausgabung eine Umverteilung der Einnahmestruktur im Unternehmensbereich zur Folge. Diese ist nicht nur in bezug auf die damit verbundene Vorteilserlangung einzelner Unternehmungs- und Haushaltsbereiche beachtlich, sondern für den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr von besonderem Interesse im Hinblick auf die Verwendung der Mittel im In- oder Ausland. Liegen für die Vergleichsländer Daten über die Lieferungs- und Leistungsverflechtungen zwischen den einzelnen Wirtschaftssektoren vor, so lassen sich Schlüsse auf die rein zahlungsbedingten Wettbewerbseinflüsse aus einer Gegenüberstellung der Nettosalde aus Zahlungen an den und Empfängen vom Staat in den einzelnen Unternehmensbereichen ziehen.

Soweit die staatlichen Ausgaben einseitige Leistungen des Staates an die Empfänger darstellen, wie bei allen Unterstützungen an die Haushalte und Subventionen an die Unternehmen, wird die Steuerlast in entsprechendem Umfang durch Geldvorteile aus den staatlichen Leistungen kompensiert. Werden die Nettosalde aus Steuerzahlungen (T) und Transfers (U bzw. S) in einzelnen Haushalts- bzw. Wirtschaftsbereichen, insbesondere Unternehmenssektoren, ermittelt, und werden sie in gleicher Weise, wie das für die Steuerlasten erläutert wurde, an geeigneten Indikatoren - wie z.B. dem Einkommen, der Wertschöpfung - gemessen, so stellen derartige NettoRelationen

$$R_N = \frac{T - U}{E} \quad \text{bzw.} \quad \frac{T - S}{W}$$

./.

aussagekräftigere Vergleichsmaße der staatlichen Finanzaktivität unter Wettbewerbsgesichtspunkten dar als die Steuerrelationen allein. Sofern die Subventionen in einzelnen Staaten nicht das gleiche Niveau, bzw. die gleiche Struktur aufweisen, dürfte es unschwer einzusehen sein, daß ein Verzicht auf die Berücksichtigung dieser Leistungen die Ergebnisse eines bloßen Steuerlastvergleiches leicht mißverständlichen Interpretationen aussetzt. Im Interesse eines erhöhten Informationswertes sollten daher die Unterstützungen, und hier wiederum besonders die Subventionen, in einen Vergleich einbezogen werden, und zwar umso mehr, als sie in unmittelbarer Konkurrenz zu Steuerbegünstigungen stehen.

Schwieriger gestalten sich die Vergleichsmöglichkeiten im Bereich der übrigen Staatsausgaben, wo sie nur Gegenposten für empfangene Leistungen darstellen. Wird von den staatlichen Transfers abgesehen, so können bei den übrigen Staatsausgaben drei Gruppen unterschieden werden, nämlich Ausgaben

- a) für Hoheitsleistungen im engeren Sinne,
- b) für Wohlfahrtsleistungen,
- c) für Kapitalleistungen.

Im Bereich der beiden ersten Ausgabekategorien, den sog. Transformationsausgaben, bedeutet es für jeden Vergleich ein zusätzliches Erschwernis, daß der eigentliche Leistungseffekt nicht meßbar, sondern quantitative Analysen nur auf der Basis der Ausgaben durchgeführt werden können. Damit wird der Erkenntniswert von vornherein begrenzt. Für den erstgenannten Leistungsbereich fehlt darüber hinaus auch ein hinreichend brauchbares Kriterium für die Zurechnung der Leistung auf einzelne Wirtschaftsgruppen. Im zweiten Bereich der Ausgaben lassen sich zwar Kriterien einer individuellen bzw. gruppenweisen Zurechnung angeben, indessen ist ein solches Vorgehen nicht ohne erhebliche Vorbehalte - nicht zuletzt wegen der Abgrenzungsschwierigkeiten - möglich. Soweit der gesamte Redistribuitionseffekt der staatlichen Finanzaktivität das Hauptanliegen einer vergleichenden Studie darstellt, ist gleichwohl ein solches Zurechnungsverfahren zweckmäßig und auch notwendig. Unter dem Aspekt der Wettbewerbsverschiebungen erscheint es weniger dringlich. Für dieses Untersuchungsziel darf es wohl als hinreichend bezeichnet werden, wenn lediglich die gesamten Anteile der steuerlichen Deckungsmittel, die für Transformationsausgaben der genannten Art in den betrachteten Ländern Verwendung finden, gegenübergestellt werden.

Dagegen verdient selbst im Rahmen einer Studie, deren primäres Anliegen der Vergleich der Steuerlasten ist, der Anteil der Staatsausgaben, der zur Bereitstellung von Kapital bzw. Krediten in einzelnen Wirtschaftsbereichen dient, mehr Aufmerksamkeit. Hiermit sind spezifische strukturelle Wettbewerbseffekte verbunden. Derartige Mittel werden überdies meistens zu Konditionen gewährt, die von den andernfalls zu entrichtenden Zinssätzen abweichen. Insoweit liegt meist eine verdeckte Subventionierung vor. Sowohl die Bereitstellung sonst schwer oder gar nicht beschaffbarer Geldmittel als auch die Zinssubventionen können je nach der Bedeutung der Finanzierungsfrage in einzelnen Wirtschaftsbereichen zu gravierenden Wettbewerbsvorteilen führen. Deshalb erscheint eine branchenweise Erfassung der Staatsausgaben für diese Zwecke und eine näherungsweise Berechnung der Zinersparnis als Ergänzung für eine Untersuchung über Steuerlast und Steuerdruck empfehlenswert.

Die Berücksichtigung der Verwendungsart der vereinnahmten Steuermittel in der dargelegten Weise ist jedenfalls dazu angetan, einer naheliegenden Kritik an Vergleichsergebnissen, die durch einseitige Betrachtung der Steuereinnahmen zustande gekommen sind, in erheblichem Umfang Rechnung zu tragen.

18. Schlußbemerkungen zu praktischen Fragen der Vergleichsdurchführung

Es sollte aus dem Erörterten hinreichend deutlich geworden sein, daß und warum es nicht nur eine zweckmäßige Methode zur Durchführung eines zwischenstaatlichen Vergleichs von Steuerlasten und Steuerdruck gibt. Das ist auch im Hinblick auf ein Hauptanliegen einer solchen Studie festzustellen, die mannigfaltigen, durch die Eigentümlichkeiten der nationalen Abgabensysteme bedingten Wettbewerbsverschiebungen aufzuzeigen. Diesem Vergleichszweck kann angemessen nur mit einem Studienprogramm entsprochen werden, das aus mehreren Untersuchungsstufen und verschiedenen Vergleichsansätzen und -methoden besteht, die jeweils einem speziellen Fragenkomplex entsprechen.

Die besonderen Schwierigkeiten der Vergleichsdurchführung resultieren vor allem daraus, daß einmal die Besteuerung in den einzelnen Staaten heute zu einem nur noch schwer überschaubaren Feld wirtschaftspolitisch orientierter Sondermaßnahmen im Rahmen eines ohnehin bunten Buketts von Einzelabgaben geworden ist. Einfache Vergleichsverfahren sagen daher gerade unter strukturellen Kriterien zumeist wenig aus. Zum anderen verknüpfen sich mit den Besteuerungseigentümlichkeiten abweichende wirtschaftsstrukturelle und wirtschaftsent-

wicklungsbedingte Gegebenheiten, die einzelnen Abgabennormen ein sehr unterschiedliches Gewicht geben. Den verschiedenen Informationsinteressen, die hieraus notwendigerweise resultieren und unabhängig hiervon bestehen, kann daher nur dann einigermaßen entsprochen werden, wenn das Vergleichsprogramm so aufgezogen ist, daß mit Hilfe einzelner Vergleichsschritte sowohl die steuerlich als auch die wirtschaftsstrukturell bedingten Lastdifferenzen zwischen einzelnen Ländern deutlich werden.

Für die praktische Verfahrensweise ist ferner nicht zu übersehen, daß die einzelnen Vergleichsschritte nicht in einer beliebigen Reihenfolge vorgenommen werden können. Sie sind darüber hinaus mit unterschiedlichen Anforderungen an das statistische Material verbunden. So setzen beispielsweise Vergleichsstudien über den formalen und materiellen Steuerdruck die Kenntnis der Steuerlastverteilung nach Branchen bzw. Gütergruppen voraus. Anderere Vergleichsaspekte können gänzlich oder weitgehend unabhängig vom statistischen Datenmaterial allein auf Grund der gegebenen rechtlichen Gestaltungsnormen mit Hilfe hypothetischer Ansätze geprüft werden.

Soll ein derartiges Vergleichsstudium nicht nur zu einzelnen partiell bedeutsamen, sondern zu umfassender informierenden Ergebnissen führen, wie sie im Interesse der Integrationsbestrebungen als wünschenswert zu erachten sind, so muß von vornherein ein längerer Zeitraum vorgesehen werden, über den und für den vergleichende Analysen durchgeführt werden. Mit anderen Worten: Gegenüber einem einmaligen, nur für einen kurzfristigen Beobachtungszeitraum geltenden Vergleich dürfte eine längerfristige bzw. regelmäßig wiederholte Analyse vorzuziehen sein.

Unabhängig von subjektiven Wertungen über die Dringlichkeit einzelner Vergleichszwecke lassen sich gute Gründe für folgende stufenweise Durchführung eines Studienprogrammes mit jeweils speziellen Untersuchungszielen anführen:

- 1) Periodenbezogene Erfassung der tatsächlich gezahlten Steuern nach Wirtschaftsbereichen und Unternehmenssektoren. Für die Gliederung der Steuern sollten dabei von vornherein Kriterien berücksichtigt werden, die verschiedenen Vergleichsanliegen angemessen sind. Das gilt auch für die Wahl möglicher Lastindikatoren sowie ihre Erfassung nach Wirtschaftssektoren und ergänzenden Untersuchungskriterien¹⁾. Die Klärung dieses ganzen Fragen-

1) S. S. 52 ff.

komplexes erscheint vordringlich, weil allein auf diesem Wege eine ganze Reihe immer wieder geltend gemachter Informationsbedürfnisse befriedigt werden können.

- 2) Die Ermittlung der tatsächlich in den einzelnen Unternehmenssektoren bestehenden Unterschiede in den Abgabepflichten für Produktionsfaktoren, die mit den unter 1) genannten Studienaspekten eng verknüpft sind. Dabei sollten unabhängig von den statistischen Ermittlungen Ergänzungsstudien über die abweichenden Gewinn- bzw. Ertragslasten der Unternehmen vorgenommen werden, die sich primär auf eine Analyse maßgeblicher Steuerrechtsnormen und eine typisierende Betrachtungsweise stützen können.
- 3) Zugleich mit der Feststellung der Steuerlasten nach den vorgenannten Merkmalen dürfte es angezeigt sein, die staatlichen Transfer- sowie Kreditausgaben nach Wirtschaftsbereichen und die darin enthaltenen Subventionen nach Unternehmenssektoren zu ermitteln. Auf diese Weise kann bereits in einem frühen Stadium der Vergleichsstudie gezeigt werden, inwieweit die Steueropfer lediglich dazu dienen, gleichartige Vorteilsleistungen zu finanzieren.
- 4) Die Ermittlung des formellen Steuerdrucks bei allen speziell besteuerten Produkten und Leistungen, die nicht zu Vorbelastungen bei der Produktion anderer Erzeugnisse führen. In diesem Untersuchungsbereich bestehen keine größeren Datenanforderungen. Infolge dessen sind verhältnismäßig leicht Aufschlüsse zu erzielen.
- 5) Vergleichende Analysen des aus den übrigen Abgaben resultierenden formellen Steuerdrucks, die allerdings die Kenntnis der Lieferungs- und Leistungsstruktur zwischen den fraglichen Unternehmensbereichen voraussetzen. Hier dürfte es für eine erste Grundinformation ausreichen, wenn die Untersuchung sich nicht ^{auf} allzu viele, sondern nur relativ wenige, wirtschaftspolitisch besonders interessierende Hauptbereiche beschränkt. Für diese lassen sich nötigenfalls auch leichter Schätzungen durchführen. Im Anschluß an die primär branchenbezogenen Vergleichsergebnisse können weiter die Belastungseffekte für die Investitionen und den privaten Konsum in den einzelnen Ländern ermittelt und einander gegenübergestellt werden.
- 6) In Verbindung mit den unter 1) und 5) genannten Ansätzen könnte eine Vergleichsstudie über die speziellen Steuerlasten im grenzüberschreitenden Güter-, Leistungs- und Zahlungsverkehr angestellt werden. Soweit das Vergleichs-

studium sich nicht auf das Ergebnis der Ermittlungen zu 1) und 5) stützen, geht es vor allem um eine vergleichende Analyse derjenigen rechtlichen Abgabennormen, die speziell den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr unter besonderer Berücksichtigung des Kapitalverkehrs betreffen.

- 7) Schließlich kann auf der Grundlage multisektoraler volkswirtschaftlicher Modelle vergleichend geprüft werden, welche Unterschiede in der materiellen Inzidenz einzelner Abgaben in verschiedenen Wirtschaftssektoren zwischen den Vergleichsländern bestehen, und welche Gründe hierfür zu nennen sind. Dieser Vergleichsansatz stellt die relativ am schwersten realisierbaren Anforderungen hinsichtlich der erforderlichen Daten. Eine solche Untersuchung kann nach dem gegenwärtigen Stand von vornherein nur mit größeren Fehlerquellen durchgeführt werden.

Liegen die zuvor erwähnten Untersuchungsergebnisse vor, so ist es ein nicht zu großer Schritt zu noch umfassenderen Vergleichsstudien der gesamten Einkommensredistribution durch die staatliche Finanzaktivität in den einzelnen Ländern. Diese wären geeignet, noch weitergehenden Informationsinteressen zu genügen, als das nach den angeführten Vergleichsverfahren möglich ist. Es darf vermutet werden, daß in Verbindung mit einer fortschreitenden Integration zwischen den EWG-Staaten ein allgemein zunehmendes Informationsinteresse für alle zuvor genannten Vergleichsaspekte besteht. Es sollte deshalb bei der Durchführung der praktischen Studien nur im Rahmen einer längerfristig angelegten Konzeption vorgegangen werden.