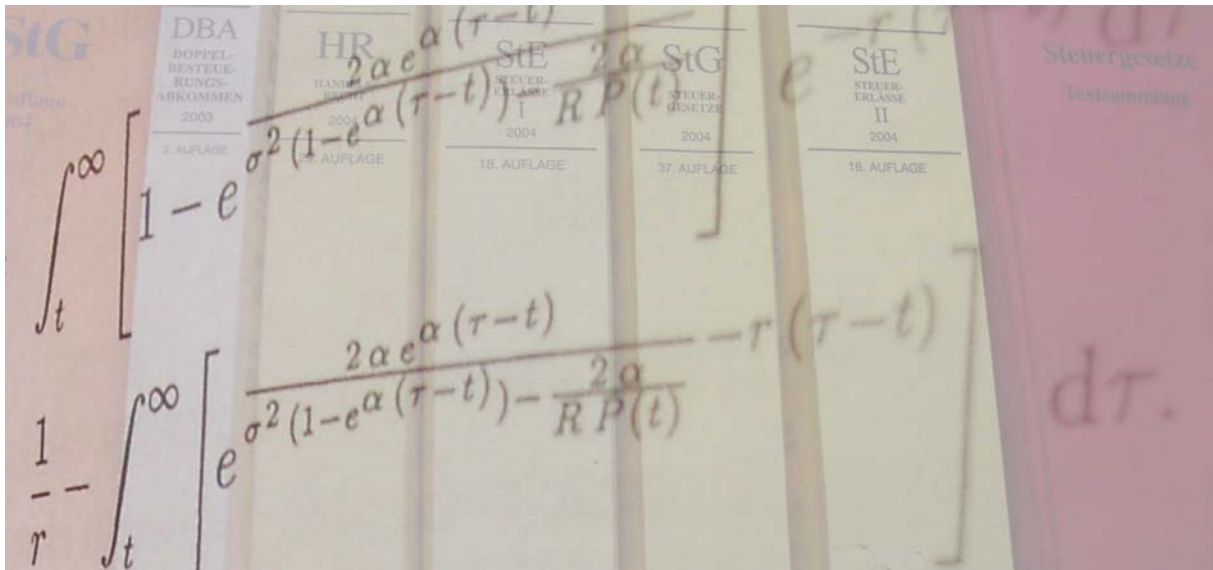


arqus

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 84

Sebastian Eichfelder

Bürokratiekosten der Besteuerung
Eine Auswertung der empirischen Literatur

Juli 2009

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre
arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research
ISSN 1861-8944

Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Auswertung der empirischen Literatur

Sebastian Eichfelder

Freie Universität Berlin

Institut für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre

Boltzmannstr. 20

14195 Berlin

Tel. +49-30-838-52311

Fax +49-30-838-52125

Sebastian.Eichfelder@fu-berlin.de

Zusammenfassung

Die Komplexität der Besteuerung lässt sich aus ökonomischer Perspektive anhand der daraus resultierenden Kostenbelastung beschreiben, wobei zwischen den administrativen Kosten der staatlichen Verwaltung und den Bürokratiekosten der Steuerpflichtigen zu unterscheiden ist. Bürokratiekosten der Steuerpflichtigen lassen sich insbesondere mit Hilfe von empirischen Befragungsmethoden messen. Der folgende Beitrag erläutert die Ergebnisse deutsch- und englischsprachiger Untersuchungen bezüglich der Höhe und der Struktur dieser Belastungen. Er verdeutlicht, dass die aus der Steuerbürokratie resultierenden Bürokratiekosten der Privatwirtschaft beträchtlich sind und insbesondere kleine Unternehmen und Selbstständige belasten. Bezüglich der Kostenarten erweisen sich vor allem interne Arbeitsaufwendungen als bedeutsam, während im Hinblick auf die ausgeübten Aktivitäten Kosten des Steuervollzugs im Verhältnis zu Planungskosten überwiegen.

1 Einleitung

Die Komplexität des deutschen Steuersystems wird in der steuerwissenschaftlichen Literatur seit geraumer Zeit bemängelt.¹ Bereits Tipke (1987) verweist darauf, dass die „(...) große, unübersichtliche, mehr oder weniger unsystematisch über eine Vielzahl von Steuergesetzen verstreute Vorschriftenmenge (...) von keinem einzelnen mehr zur Kenntnis genommen, geschweige denn beherrscht werden (...)“² kann. Dementsprechend wird in zahlreichen Veröffentlichungen eine Vereinfachung der steuerlichen Vorschriften gefordert.³

Aus theoretischer Perspektive ist allerdings zu konstatieren, dass sich die Komplexität eines Steuersystems nur schwer erfassen lässt. Naheliegende Maßeinheiten, wie die Anzahl von steuerlichen Veröffentlichungen oder das Volumen an steuerlichen Vorschriften, weisen den Mangel auf, dass dadurch auch pauschalierende⁴ und vereinfachende Regelungen erfasst werden.⁵ Daher wird eine entsprechende Form der Komplexitätsmessung von Teilen der Literatur kritisiert.⁶

Eine alternative Größe zur Bestimmung der Komplexität eines Steuersystems stellen die Kosten dar, die aus den steuerlich bedingten Tätigkeiten von Steuerpflichtigen und Verwaltungsbehörden resultieren.⁷ Dieser Maßstab wird insbesondere von der ökonomischen Literatur favorisiert,⁸ findet aber auch bei rechtswissenschaftlichen Autoren Akzeptanz.⁹ Allerdings lassen sich die entsprechenden Informationen nur mit einem nicht unerheblichen Aufwand ermitteln. Dies gilt insbesondere für die Kostenbelastungen von Steuerpflichtigen, die hier als Bürokratiekosten der Besteuerung bezeichnet werden. Diese „Tax compliance costs“ werden von Sandford et al. (1989) beschrieben als „(...) costs incurred by taxpayers, or third parties such as businesses, in meeting the requirements laid upon them in complying with a given structure and level of tax.“¹⁰ Alternative Begriffe zur Beschreibung dieses Phänomens im deutschsprachigen Schrifttum wären etwa Befolgungskosten, Erbringungskosten oder Folgekosten der Besteuerung.¹¹

Über die Höhe und Struktur dieser Kostenbelastungen liegen im deutschsprachigen

¹ Vgl. hierzu schon Moll (1925) oder Schmölders (1957), S. 52ff.

² Tipke (1987), S. 66.

³ Vgl. inter alia Lang (1993), S. I, V; Rose (1994); Borell/Schemmel/Stern (1996); Sigloch (1998); Kirchhof (2002), S. 3f.; Lang/Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke (2005), S. Vf.

⁴ Vgl. etwa Broer (2004).

⁵ Neben Pauschalierungen ist hier auch auf Vorschriften zu verweisen, die unbestimmte Rechtsbegriffe vermeiden. So spricht sich etwa Risthaus (2007), S. 248 aus Gründen der Rechtssicherheit für eine gesetzliche Neuregelung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen aus.

⁶ Vgl. etwa Wagner (2006), S. 19f.; Tipke (2006), S. 126f.

⁷ Diese Größe ist abzugrenzen von der sogenannten Zusatzlast („Access burden“), die aus einer Fehlallokation von Ressourcen resultiert; vgl. hierzu etwa Auerbach (1985).

⁸ Vgl. Slemrod (1984), S. 159; Schneider (2004), S. 1517; Wagner (2005), S. 94 oder Wagner (2006), S. 19.

⁹ Vgl. Schön (2002), S. 25.

¹⁰ Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 10.

¹¹ Vgl. diesbezüglich etwa Täuber (1984), Fischer (1989), S. 8 oder Wagner (2005), S. 94.

Schrifttum nur begrenzte Informationen vor.¹² Dies dürfte auch dadurch bedingt sein, dass die vorhandene empirische Literatur bisher in einem eher begrenzten Umfang rezipiert worden ist.¹³ Das Ziel des vorliegenden Beitrags besteht daher darin, anhand einer umfassenden Auswertung der nationalen und internationalen Studien Aussagen über die Höhe und die Struktur steuerlicher Bürokratiekosten zu ermöglichen. Die Einbeziehung internationaler Beiträge lässt sich wie folgt begründen:

- Internationale Studien weisen zum Teil eine höhere Qualität auf als deutsche Untersuchungen.¹⁴
- Die thematische Bandbreite des verfügbaren Materials wird erheblich erweitert.
- Der Vergleich internationaler Ergebnisse ermöglicht generalisierbare Aussagen über ein konkretes nationales Steuersystem hinaus.
- Aufgrund unterschiedlicher Erhebungsmethoden und unterschiedlicher Stichproben sinkt mit der Anzahl der ausgewerteten Studien das Risiko, dass die Ergebnisse durch Schätzfehler verzerrt sind.

Der Beitrag gliedert sich wie folgt. Zunächst werden in Abschnitt 2 Methoden und Probleme bei der Messung steuerlicher Bürokratiekosten in angemessener Kürze erläutert. Abschnitt 3 analysiert die national und international vorhandenen Studien im Hinblick auf die Höhe und Struktur steuerlicher Bürokratiekosten. Die wesentlichen Ergebnisse werden in Abschnitt 4 zusammengefasst.

2 Messung steuerlicher Bürokratiekosten

Steuerliche Bürokratiekosten lassen sich in der Regel nur unter relativ hohem Aufwand ermitteln, da die erforderlichen Informationen weder in amtlichen Statistiken noch in der Buchführung von Unternehmen enthalten sind. Auch aus diesem Grund basiert der Großteil der vorhandenen Studien auf quantitativen Befragungen mit Hilfe von strukturierten Fragebögen.¹⁵ Die Datenerhebung kann postalisch, per Email, telefonisch oder auch persönlich durchgeführt werden. Der wesentliche Vorteil dieser Methode liegt darin, dass sich zu vertretbaren Kosten empirisch belegbare und bei einer repräsentativen Stichprobe verallgemeinerbare Kennzahlen über Kostenhöhe und -struktur ermitteln lassen.¹⁶

¹² Vgl. Niemann/Kastner (2009), S. 128.

¹³ Entsprechend äußert sich Wagner (2005), S. 94.

¹⁴ Kritisch äußern sich hier etwa Breithecker/Garden/Thönnies (2007), S. 363f. Problematisch sind diesbezüglich etwa die Repräsentativität sowie Größe der gewählten Stichproben.

¹⁵ Vgl. Evans (2003), S. 70.

¹⁶ Bekannte Verzerrungen der Stichprobe lassen sich über Gewichtungungsverfahren bereinigen; vgl. Slemrod/Sorum (1984), S. 464.

Daneben existieren qualitative Untersuchungen, deren Ziel eher in der Analyse von Kostenbelastungen im Einzelfall besteht. Neben den klassischen Fallstudien können hier Tagebuchuntersuchungen sowie Zeit- und Bewegungsstudien angeführt werden. Bei Tagebuchuntersuchungen werden steuerliche Verwaltungstätigkeiten in ein regelmäßig zu führendes Buch eingetragen, um Erinnerungslücken zu vermeiden. Durch Zeit- und Bewegungsstudien wird aus ähnlichen Gründen der Zeitaufwand für bestimmte steuerrelevante Aktivitäten mit Hilfe von Stoppuhren gemessen. Die Vorteile dieser Methoden liegen in der vermutlich höheren Mess- und Detailgenauigkeit der Angaben.¹⁷ Allerdings lassen sich die Aussagen aufgrund kleiner Stichproben in der Regel nur bedingt auf die Grundgesamtheit übertragen.

Neben diesen empirisch basierten Methoden¹⁸ lassen sich steuerliche Bürokratiekosten grundsätzlich auch mit Hilfe von amtlichen Statistiken oder anhand von gesetzlichen Grundlagen (etwa der Steuerberatergebührenverordnung) simulieren. In dieser Form können etwa Ergebnisse von bereits durchgeführten empirischen Befragungen auf zukünftige Perioden fortgeschrieben werden.¹⁹ Ein Vorteil simulierter Kostenschätzungen besteht darin, dass keine Bedenken in Bezug auf fehlerhafte Angaben von Befragungspersonen bestehen. Andererseits beruhen die Schätzergebnisse auf Modellannahmen, die ebenfalls zu Verzerrungen und Fehleinschätzungen führen können. So vernachlässigt etwa die auf der Steuerberatergebührenverordnung basierende Studie des Rheinisch-Westfälischen Instituts (RWI) (2003) bezüglich der Lohnsteuer, dass kleine Unternehmen überproportional durch steuerliche Bürokratiekosten belastet werden.²⁰ Zudem werden die steuerlichen Verpflichtungen weitestgehend auf das Erstellen von Steuererklärungen reduziert. Dementsprechend ist zu erwarten, dass die im Rahmen dieser Studie ermittelten Schätzwerte eine Untergrenze für die tatsächliche Kostenbelastung darstellen.²¹ Ein weiterer Nachteil von Simulationsrechnungen besteht darin, dass sie keine empirisch belegbaren Aussagen über die Struktur und die Determinanten der Kostenbelastung ermöglichen.

Demgegenüber besteht ein grundsätzliches Problem von empirischen Untersuchungen in der Glaubwürdigkeit der Befragungsteilnehmer.²² Von Teilen der Literatur wird vermutet, dass „(...) Betroffene dazu neigen, ihre Befolgungskosten zu überschätzen.“²³ In der Tat dürften durchaus Verhaltensanreize für die befragten Perso-

¹⁷ Vgl. inter alia Vaillancourt (1995), Rz. 9.3; Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.4; Blažić (2004a), S. 329f.

¹⁸ Entsprechende Methoden finden auch im Rahmen des von der Bundesregierung propagierten Standardkostenmodells Anwendung; vgl. Statistisches Bundesamt (2006).

¹⁹ Vgl. inter alia Vaillancourt/Blais (1995).

²⁰ Dieses Resultat wird praktisch durch die gesamte empirische Literatur bestätigt und kann als gesichert gelten; vgl. inter alia Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.3.1ff. sowie die Ausführungen auf S. 12.

²¹ Für diese These spricht auch, dass in den empirischen Befragungen des Rheinisch-Westfälischen Instituts erheblich höhere Belastungskennziffern ermittelt werden; vgl. RWI (2003), S. 169, 185, 195ff.

²² Vgl. etwa Tait (1988), S. 352f.; Rappen (1989), S. 224; Breithecker/Garden/Thönnies (2007), S. 363.

²³ Rappen (1989), S. 224.

nen bestehen, ihrer Unzufriedenheit über ein komplexes Steuersystem durch überhöhte Schätzwerte Ausdruck zu verleihen.²⁴ Empirische Untersuchungen verweisen jedoch darauf, dass Betroffene nur eine unzureichende Wahrnehmung für steuerliche Bürokratiekosten besitzen und diese - etwa aufgrund von Erinnerungslücken - auch unterschätzen können.²⁵ Eine eindeutige Aussage über die Richtung möglicher Schätzfehler lässt sich somit nicht treffen.²⁶

Eine weitere Schwierigkeit empirischer Untersuchungen liegt in einer Verzerrung des Datenrücklaufs. So argumentiert etwa Tait (1988), dass sich vor allem stark mit Bürokratiekosten belastete Unternehmen an einer entsprechenden Studie beteiligen würden, um ihre überproportionale Belastung in die öffentliche Wahrnehmung einzubringen.²⁷ Umgekehrt kann aber auch angeführt werden, dass stark mit staatlicher Bürokratie belastete Unternehmen nur wenig Zeit und Begeisterung in eine empirische Befragung investieren werden, die ebenfalls mit ähnlichen Verpflichtungen verbunden ist.²⁸ Für dieses zweite Argument sprechen die niedrigen Rücklaufquoten von kleinen Unternehmen,²⁹ die überproportional durch Bürokratie belastet sind.³⁰ Bisherige empirische Untersuchungen, die den Einfluss der Rücklaufquote auf etwaige Schätzfehler untersuchen, kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen.³¹ Weitere Probleme umfassen die Bewertung des Zeitaufwands für steuerbürokratische Aktivitäten³² sowie die Zuordnung von Gemeinkosten. Abgrenzungsprobleme ergeben sich etwa bei der Zuordnung von steuerlichen und handelsrechtlichen Buchführungspflichten sowie insbesondere zwischen den Kosten der Arbeitgeber für die Abführung von Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträgen. Dementsprechend differenzieren die vorhandenen Untersuchungen in der Regel nicht zwischen lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bürokratiekosten.³³ Daher sowie aus

²⁴ Vgl. Tait (1988), S. 352.

²⁵ Vgl. hierzu bereits Oster/Lynn (1955), S. 211 sowie IHK Koblenz (1976), S. 10. Klein-Blenkers (1980), S. 140 kommt zu dem Ergebnis, dass Steuerpflichtige bei einer Einzelaufzählung von Befolungsaktivitäten deutlich höhere Kostenschätzungen angeben, als wenn nur die Gesamtsumme erfragt wird. Dies lässt sich als Beleg für die erläuterten Wahrnehmungsdefizite interpretieren. Auch weitere Untersuchungen, die die Gesamtbelastung und die Summe der Einzelkosten erfragen, kommen zu vergleichbaren Ergebnissen; vgl. Sandford/Godwin/Hardwick/Butterworth (1981), S. 41; Rametse/Pope (2002), S. 419; Poutziouris/Kausser/Chittenden (2003), S. 12f.

²⁶ Dementsprechend drückt sich das Gutachten des RWI (2003), S. 24 aus: „Unklar ist auch, ob die Befragten ihre Befolgungskosten nicht systematisch über- oder unterschätzen.“

²⁷ Vgl. Tait (1988), S. 353.

²⁸ Vgl. Sandford (1995), Rz. 17.13.

²⁹ Vgl. Godwin (1995), Rz. 4.27; Hasseldine (1995), Rz. 6.13; Allers (1995), Rz. 8.28; Sandford (1995), Rz. 17.13; Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 43f.

³⁰ Vgl. hierzu die Tabellen 2 und 3.

³¹ Nach der niederländischen Untersuchung von Allers (1995), Rz. 8.20f. werden die Bürokratiekosten von Steuererregenen durch die niedrige Rücklaufquote unterschätzt. Wicks (1965), S. 39 kommt für die USA zu einem konträren Ergebnis. Rametse/Pope (2002), S. 416 können keine signifikante Verzerrung des Datenrücklaufs feststellen.

³² Vgl. etwa Pope (1995), 5.52ff. zu den verschiedenen Bewertungsmethoden. Wallschutzky (1995), Rz. 13.13 findet Belege für die These, dass sich etwaige Fehleinschätzungen im Durchschnitt ausgleichen.

³³ Dies gilt etwa für Klein-Blenkers (1980); Clemens/Kokalj (1995); Collard/Green/Godwin/Maskell (1998); OECD (2001).

Gründen der internationalen Vergleichbarkeit³⁴ werden im Folgenden zum Teil auch die Bürokratiekosten der Arbeitgeber durch das Sozialversicherungssystem mitberücksichtigt.

3 Höhe und Struktur steuerlicher Bürokratiekosten

Ein erheblicher Teil der Resultate wird in tabellarischer Form dargestellt. In diesen Tabellen sind neben den Messergebnissen weitere Informationen über die nach dem Jahr der Veröffentlichung geordneten Studien enthalten. Aufgrund von Platzgründen werden für diese Anmerkungen in der Regel Abkürzungen verwendet. Die Tabellenstruktur lässt sich wie folgt erläutern:

- Unter „Ort“ wird der Untersuchungsbereich dokumentiert. Dabei werden internationale Organisationen mit den üblichen Abkürzungen³⁵ bezeichnet, während für Staaten Länderkennzeichen³⁶ verwendet werden.
- Unter „Fälle“ wird die Zahl der als verwertbar³⁷ bezeichneten Datensätze aufgeführt. Bei Studien, die allein die Anzahl der rückläufigen Fragebögen erfassen, wird die Fallzahl mit r gekennzeichnet.
- Unter „Anmerkungen“ wird neben weiteren Erläuterungen die gerundete Rücklaufquote³⁸ R berücksichtigt. Besondere Anmerkungen zur Stichprobe werden mit STP gekennzeichnet.
- Der Großteil des Datenmaterials basiert auf schriftlichen Befragungen. Alternative Methoden, wie persönliche Interviews (PINT), telefonische Interviews (TINT) oder qualitative Befragungen (QB), werden ebenfalls aufgeführt. Bei einem Einsatz mehrerer Erhebungsmethoden wird die schriftliche Befragung mit „& SB“ bezeichnet.

³⁴ Nicht in sämtlichen Staaten werden neben Steuern auch mit den deutschen Sozialversicherungsbeiträgen vergleichbare Abgaben erhoben. Daher berücksichtigt etwa die OECD (2009) neben Steuern auch öffentliche Sozialversicherungsbeiträge für die Ermittlung international vergleichbarer „Steuerquoten“.

³⁵ EU bezeichnet die Europäische Union, OECD die Organisation of Economic Co-operation and Development.

³⁶ Es werden folgende Kennzeichen verwendet: AUS (Australien), B (Belgien), CDN (Kanada), CH (Schweiz), D (Deutschland), E (Spanien), GB (Großbritannien), HK (Hong Kong), HR (Kroatien), IND (Indien), MAL (Malaysia), MS (Mauritius), NL (Niederlande), NZ (Neuseeland), S (Schweden), SGP (Singapur), SLO (Slowenien), USA (Vereinigte Staaten von Amerika), ZA (Südafrika); vgl. auch <http://www.autokennzeichen-online.de/laenderkennzeichen.html> (Abfrage vom 20.07.2009).

³⁷ Als verwertbar gelten Fälle, die in die Auswertung einfließen. Aufgrund von fehlenden Angaben (etwa bezüglich der externen Beratungskosten) kann diese Kennzahl über der Fallzahl liegen, die für die Ermittlung eines bestimmten Durchschnittswerts (etwa gesamte Bürokratiekosten) verfügbar ist. Entsprechend differenzierte Angaben über Fallzahlen liegen jedoch bei dem Großteil der ausgewerteten Untersuchungen nicht vor.

³⁸ Die Rücklaufquote ermittelt sich als Quotient des Datenrücklaufs im Verhältnis zu der um nicht auswertbare Fälle (Wegzug, Einstellung der Geschäftstätigkeit, etc.) bereinigten Stichprobe; vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 56.

- Soweit erforderlich, werden die in einer Studie erfassten Steuern und Abgaben mit einer Abkürzung festgehalten.³⁹
- Es wird weiterhin verzeichnet, wenn Personalkosten (PK, inklusive dem eigenen Zeitaufwand), Sachkosten (SK) oder externe Kosten (EK, insbesondere Beratungskosten) nicht berücksichtigt sind. Erfasst die Studie auch den Zeitaufwand von unbezahlten Hilfstätigkeiten, so wird dies als „inkl. unbez. Hilfe“ gekennzeichnet.⁴⁰
- In einigen Studien werden nur bestimmte Größenkategorien berücksichtigt, wobei zwischen kleinen Unternehmen (KU), mittleren Unternehmen (MU) und großen Unternehmen (GU) differenziert wird.

Es bestehen zum Teil erhebliche Unterschiede zwischen den für einzelne Länder ermittelten Kostenbelastungen. Diese Differenzen können neben den voneinander abweichenden nationalen Steuersystemen auf folgende Aspekte zurückzuführen sein und sind daher mit Vorsicht zu interpretieren:

1. Die Kostenbelastung hängt neben der Komplexität einer bestimmten Steuerart (z.B. Einkommensteuer) auch von der untersuchten Zielgruppe (z.B. Unternehmer) ab. Da bei Unternehmen die absolute und die relative Kostenbelastung größenabhängig sind, können Kostendifferenzen durch eine unterschiedliche Größenverteilung der an der Befragung teilnehmenden Unternehmen bedingt sein.⁴¹
2. Die vorhandenen Untersuchungen weisen erhebliche methodische Unterschiede auf. Dies betrifft die Repräsentativität der Stichproben, die berücksichtigten Kostenbestandteile, die Formulierung der Fragestellungen und anderes mehr.⁴²

3.1 Höhe der Kostenbelastung

Da absolute Beträge nur wenig Aussagekraft bezüglich der Belastungssituation von Unternehmen oder Privatpersonen besitzen, werden im Folgenden relative Kenn-

³⁹ Es werden folgende Abkürzungen verwendet: CGT („Capital gains tax“: Ertragsteuer auf Vermögenszuwächse); Brutto-USt (Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug, wie etwa die „Whole sales tax“), ESt (Einkommensteuer und ähnliche Ertragsteuern); ErSt (Ertragsteuern: ESt, KSt, GewSt); FBT („Fringe benefits tax“: Lohnsteuer auf Sachzuwendungen an Arbeitnehmer); GewSt (Gewerbsteuer); GrSt (Grundsteuer); KraftSt (Kraftfahrzeugsteuer); KSt (Körperschaftsteuer und ähnliche Ertragsteuern); LSt (Lohnsteuer); Netto-USt (Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, wie etwa die „Value added tax“); SIT („State income tax“ in US-amerikanischen Bundesstaaten); SV (Sozialversicherung); VerbrSt (Verbrauchssteuern); VSt (Vermögensteuer).

⁴⁰ Vernachlässigt wird aber der von Blažić (2004a) berücksichtigte Zeitaufwand der Finanzverwaltung.

⁴¹ Dies gilt vermutlich für die extremen länderspezifischen Unterschiede, die von PriceWaterhouseCoopers und der Weltbank (2006) festgestellt werden. Nach dieser Studie, die nur unzureichend über ihre Methoden informiert, werden Unternehmen in Brasilien mit 2.600 Stunden pro Jahr, in der Dominikanischen Republik aber nur mit 65 Stunden pro Jahr belastet; vgl. PriceWaterhouseCoopers/The World Bank (2006), S. 7f., 39.

⁴² Zum Teil werden diese Unterschiede unter Anmerkungen verzeichnet.

ziffern verwendet, wobei von der Belastung des einzelnen Steuerpflichtigen ausgegangen wird.⁴³ Einen Überblick der durchschnittlichen steuerlichen **Bruttokosten privater Haushalte** vermittelt Tabelle 1.⁴⁴

Studie	Staat	Fälle	Zeit in h	BK/E	Anmerkungen
Slemrod/Sorum (1984)	USA	600	AN:18,2 UN:57,2	1,4%	inkl. SIT (Minnesota); R:33%
Tiebel (1986)	D	1.933	11,2	N.A.	TINT; inkl. sonst. Steuern (VSt); R:N.A.
Sandford et al. (1989)	GB	1.776	AN:3,4-11,7 UN:9,1-20,8	AN:0,8-1,5% UN:1,5-6,8%	inkl. CGT; R:43%
Vaillancourt (1989)	CDN	1.673	AN:4,8 UN:8,0	AN:0,4%* UN:0,5%*	TINT; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.
Pope/Fayle (1990)	AUS	1.098	AN:5,6 KA:17,0 UN:33,8	AN:0,9-2,3% KA:2,6-11,2% UN:3,1-16,1%	inkl. unbez. Hilfe; R:16%
Blumenthal/Slemrod (1992)	USA	708	AN:22,5 UN:59,8	AN:1,7%* UN:3,7%*	inkl. SIT (Minnesota); R:43%
Allers (1994)	NL	4.743	4,5	0,3%*	PINT; ESt; inkl. unbez. Hilfe; R:44%
Allers (1994)	NL	319	3,7	0,4%*	PINT; VSt; inkl. unbez. Hilfe; R:44%
Diaz/Delgado (1995)	E	2.355	6,8	0,5%*	PINT; R:56%
Malmer (1995)	S	2.000	AN:1,1 UN:6,3	AN:0,1%* UN:0,8%*	PINT; R:N.A.
Evans et al. (1997)	AUS	903	9,1	0,7-1,3%	inkl. CGT; ohne UN; inkl. unbez. Hilfe; R:50%
Delgado Lobo et al. (2001)	E	2.388	3,6	0,3%*	PINT; Basisjahr 1998; R:N.A.
Delgado Lobo et al. (2001)	E	2.449	2,2	0,2%*	PINT; Basisjahr 1999; R:N.A.
Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a)	IND	172	AN:27,9 UN:88,1	AN:1,8% UN:10,0%	R:2%
RWI (2003)	D	278	15,8	0,9-3,7%	inkl. Einsprüche ; R:9%
Guyton et al. (2003)	USA	15.447	AN:13,8 UN:59,5	AN:1,0%* UN:3,7%*	TINT & SB; 2 STP (AN:6.366 R:61%; UN:9.081 R:56%); ohne SIT
Klun (2004)	SLO	222	2,4	0,06-0,7%	PINT & SB; ohne UN; inkl. unbez. Hilfe; R:64%
Blažić (2004a)	HR	300	2,5	0,2%*	PINT; ohne UN; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.

Tabelle 1: Steuerliche Bürokratiekosten von Privathaushalten

Es werden sowohl der Zeitaufwand als auch die Bürokratiekosten pro Einkommen (brutto) (BK/E) dargestellt. Die mit * gekennzeichneten Werte beruhen auf eigenen Schätzungen auf Basis der in der Literatur verfügbaren Informationen und sollten vorsichtig interpretiert werden.⁴⁵ Bei einem Teil der Kennzahlen wird zwischen Ar-

⁴³ Aus volkswirtschaftlicher Sicht bieten sich auch das Verhältnis von Bürokratiekosten und Bruttoinlandsprodukt oder Bürokratiekosten und Steueraufkommen als relative Kennzahlen an.

⁴⁴ Vgl. Slemrod/Sorum (1984), S. 465; Tiebel (1986), S. 117; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 56, 69ff.; Vaillancourt (1989), S. 36; Pope/Fayle (1990), S. 32f.; Blumenthal/Slemrod (1992), S. 190; Allers (1994), S. 149ff.; Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.23ff.; Malmer (1995), Rz. 11.23, 11.51; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 20f.; Tran-Nam/Evans/Walpole/Ritchie (2000), S. 243f., 247; Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 470ff.; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 20ff.; Guyton/O'Hare/Stavrianos/Toder (2003), S. 676ff.; RWI (2003), S. 197f.; Klun (2004), S. 99ff.; Blažić (2004a), S. 337ff., 344f.

⁴⁵ Zu diesem Zweck werden zunächst die Kosten in fiktive Arbeitsbelastungen umgerechnet. Diese äquivalente Arbeitszeit wird ins Verhältnis zur durchschnittlichen Arbeitsbelastung der entsprechenden Gruppe gesetzt. Es werden folgende gerundeten Jahresarbeitszeiten verwendet: Selbstständige Unternehmer 2.068 h; Arbeitnehmer 1.682 h; Erwerbstätige 1.744 h; vgl. bezüglich dieser Kennzahlen aus dem Jahr 2007 Bach/Gartner/Klinger/Rothe/Spitznagel (2008), S. 12. Dementsprechend werden die Bürokratiekosten auf

beitnehmern (AN), selbstständigen Unternehmern (UN) und Beziehern von Kapitaleinkommen (KA) differenziert. Die Bandbreiten beziehen sich auf unterschiedliche Einkommensklassen.

Tabelle 1 verweist auf erhebliche Unterschiede bezüglich des ermittelten Zeitaufwands wie auch der Kostenbelastung. Die Angaben belegen dennoch, dass die Kostenbelastung von Arbeitnehmerhaushalten in der Regel bei nicht erheblich mehr als 1 % des Bruttoeinkommens liegt. Bei unternehmerisch Tätigen werden zum Teil deutlich höhere Belastungskennziffern ermittelt.⁴⁶ Bei einkommensschwachen Unternehmern können die einkommensteuerlichen Bürokratiekosten die Steuerschuld übersteigen und nach australischen und indischen Untersuchungen mehr als 10 % des Bruttoeinkommens betragen.⁴⁷ Ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der relativen Kostenbelastung und dem Einkommen privater Haushalte lässt sich nicht feststellen.⁴⁸

Bei **Unternehmen** sind nur in wenigen Fällen Angaben über das Verhältnis von Kostenbelastung und Erfolgsgrößen verfügbar. Daher werden die Kosten im Verhältnis zum Umsatz U dargestellt. Da steuerliche Bürokratiekosten sowohl relativ als auch absolut stark mit der Unternehmensgröße korreliert sind, werden die Resultate getrennt für kleine Unternehmen (KU) sowie mittlere bis große Unternehmen (MU/GU) angegeben. Entsprechend den Vorgaben der europäischen Kommission gelten Betriebe mit weniger als 50 Mitarbeitern als klein.⁴⁹ Falls keine Mitarbeiterzahl verfügbar ist, wird auf die in den Studien verfügbaren Größenkriterien zurückgegriffen (mit * gekennzeichnet). Die angegebenen Bandbreiten resultieren aus der Zusammenfassung mehrerer Betriebsgrößenklassen bzw. Stichproben.⁵⁰ Die folgende Darstellung enthält Untersuchungen, die sich auf eine Steuerart (unter Anmerkungen verzeichnet)⁵¹ beschränken.⁵²

deutsche Arbeitsbelastungen in 2007 „normalisiert“. Ein Vorteil dieses Vorgehens besteht in der besseren Vergleichbarkeit der Belastungskennziffern. Daraus resultierende Schätzfehler dürften sich in Grenzen halten.

⁴⁶ Vgl. inter alia Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 74; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 24. Das RWI (2003), S. 201 ermittelt für deutsche Unternehmer das 6 bis 19-fache der durchschnittlichen Kostenbelastung von Arbeitnehmern. Allerdings werden diese Berechnungen nicht einkommensbereinigt durchgeführt.

⁴⁷ Vgl. Pope/Fayle (1990), S. 33; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 24.

⁴⁸ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 74; RWI (2003), S. 198. Slemrod/Sorum (1984), S. 467f. und Pope/Fayle (1990), S. 33. finden Hinweise für eine U-förmige Kostenverteilung. Dies bedeutet, dass der Anteil der Bürokratiekosten zunächst mit steigendem Einkommen zurückgeht, um dann wieder anzusteigen.

⁴⁹ Vgl. die Empfehlung der europäischen Kommission v. 6. Mai 2003, Az. K (2003) 1422.

⁵⁰ Mehrere Stichproben werden bei Bannock/Albach (1987) sowie OECD (2001) in Tabelle 3 zusammengefasst.

⁵¹ Vgl. bezüglich der Abkürzungen die Fn. 39 auf S. 7

⁵² Vgl. Bannock/Albach (1987), S. 20ff., 56; Vaillancourt (1989), S. 49ff.; Pope/Fayle/Chen (1994), S. 13, 26; Wurts (1995), Rz. 14.11ff.; Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1257f.; Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 34; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1998), S. 55; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 17f.; eigene Berechnung auf Basis von Glover/Tran-Nam (2005), S. 253f.

Studie	Staat	Fälle	KU BK/U	MU/GU BK/U	Anmerkungen
Bannock/Albach (1987)	D/GB	459	0,1-7,8%*	0,02-0,07%*	Netto-USt; nur KU/MU; 2 STP (D:197 R:25%, GB:262 R:44%)
Vaillancourt (1989)	CDN	309	2,1-3,8%*	0,05-0,62%*	LSt/SV; R:9%
Pope et al. (1994)	AUS	571	0,1-3,0%*	0,01-0,02%*	KSt; 34%
Plamondon (Wurts (1995))	CDN	200	0,1-0,4%	N.A.	Netto-USt; QB; nur KU; R:100%
Ariff et al. (1997)	SGP	65	N.A.	0,02-0,06%	KSt; Basisjahr 1994; R:33%
Ariff et al. (1997)	SGP	46	N.A.	0,01-0,04%	KSt; Basisjahr 1995; R:20%
Loh et al. (1997)	MAL	48	N.A.	0,01-0,04%	KSt; R:16%
Chan et al. (1998)	HK	58	N.A.	0,02-0,13%	KSt; R:12%
Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b)	IND	45	0,4-1,3%	0,01-0,16%	KSt; R:1%
Glover/Tran-Nam (2005)	AUS	22	0,6%	N.A.	QB; Netto-USt; R:N.A.

Tabelle 2: Bürokratiekosten von Unternehmen: eine Steuerart

Studien, die mehrere Steuerarten berücksichtigen, sind in der folgenden Übersicht enthalten.⁵³ Grundsätzlich werden Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherungen erfasst, wobei sich letztere in der Regel nicht von den Kosten der Lohnsteuer abgrenzen lassen.⁵⁴ Abweichende Konstellationen werden unter „Anmerkungen“ verzeichnet. Aufgrund eines verzerrten Datenrücklaufs werden die Kosten von Allers (1994) tendenziell unterschätzt.⁵⁵ Die Angaben zu Klein-Blenkers (1980) beruhen zum Teil auf einer alternativen Kategorisierung der Kosten.⁵⁶

⁵³ Vgl. eigene Berechnung auf Basis von Klein-Blenkers (1980), S. 125ff.; Täuber (1984), S. 113, 137; Hunkele (1985), S. 153, 201ff.; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 199; Sandford/Hasseldine (1992), S. 18ff.; Hasseldine (1995), Rz. 6.22; Allers (1994), S. 109ff., 130f.; Erard (1997a), S. 3f.; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 79; Plamondon/Zussman (1998), S. 775; OECD (2001), S. 51f.; De Vil/Kegels (2002), S. 36; Blažić (2004b), S. 5ff.; Blažić (2004c), S. 729f.; European Communities (2004), S. 16ff.; Joos/Kegels (2004), S. 38; Colmar Brunton (2005), S. 11, 20; SBP (2005), S. 22, 46; Chamberlain/Smith (2006), S. 26; Janssen/Kegels/Verschuere (2006), S. 41; Kegels (2008), S. 39. Die Ergebnisse zur Studie von Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004) beruhen auf eigenen Berechnungen; vgl. hierzu Eichfelder/Schorn (2009a), S. 9f.

⁵⁴ Dies gilt vermutlich auch für Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), die im Vergleich zu anderen Studien ausgesprochen hohe Kosten für die Sozialversicherung ermitteln.

⁵⁵ Vgl. Allers (1995), Rz. 8.20f.

⁵⁶ Auf Basis von Klein-Blenkers (1980), S. 125ff. werden die Kosten sowohl inklusive als auch exklusive der Belastungen durch Lohnsteuer und Sozialversicherungen dargestellt. Die Kosten für die Einarbeitung in neue Gesetze sowie für externe Beratung werden anteilmäßig dem steuerlichen Bereich hinzugerechnet.

Studie	Staat	Fälle	KU BK/U	MU/GU BK/U	Anmerkungen
Klein-Blenkers (1980)	D	100	1,5%	0,42-0,79%	PINT; nur KU/MU; R:N.A.
Klein-Blenkers (1980)	D	100	0,7%	0,18-0,33%	ohne LSt/SV; PINT; nur KU/MU; R:N.A.
Täuber (1984)	D	373	1,2-3,2%*	0,18-0,75%*	ohne SV; nur Handelsbetriebe; nur KU/MU; R:4%
Hunkeler (1985)	CH	231	0,4-1,5%	0,24%	inkl. Personalbereich; nur KU/MU; ohne SK; R:34%
Hunkeler (1985)	CH	231	0,2-0,8%	0,12%	ohne Personalbereich; nur KU/MU; ohne SK; R:34%
Sandford et al. (1989)	GB	54	3,7%*	0,17-0,62%*	nur Kapitalgesellschaften; R:N.A.
Sandford/Hasseldine (1992)	NZ	4.841	0,4-13,4%*	0,03-0,09%*	2 STP (LSt/SV:1.887 R:40%; ErSt/Netto-USt:2.954 R:31%)
Allers (1994)	NL	1.053	0,3-1,9%*	0,10-0,01%*	inkl. „temporäre“ Kosten; R:20%
Allers (1994)	NL	1.053	0,2-1,4%*	0,08-0,01%*	ohne „temporäre“ Kosten; R:20%
Erard (1997a)	CDN	59	N.A.	0,04%	nur GU; nur ErSt/VSt; R:24%
Evans et al. (1997)	AUS	2.425	3,4%*	0,17-0,18%*	ohne SK; R:27-36%
Plamondon/Zussman (1998)	CDN	1.507	0,2-5,7%*	N.A.	TINT; nur KU; R:49%
OECD (2001)	OECD	7.859	0,4-7,0%	0,35-3,40%	SB & TINT; nur KU/MU; inkl. Personal (LSt/SV); STP 11 Staaten; SK nur EDV; R:19-83%
OECD (2001)	OECD	7.859	0,2-3,4%	0,21-1,64%	SB & TINT; nur KU/MU; ohne Personal (LSt/SV); STP 11 Staaten; SK nur EDV; R:19-83%
De Vil/Kegels (2002)	B	320r	4,2-9,4%	N.A.	Einzelunternehmen; R:8%
Blažić (2004b)	HR	257	2,2-15,0%	N.A.	PINT; KU; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.
Blažić (2004c)	HR	339	1,1-4,0%	0,09-0,47%	PINT; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.
European Communities (2004)	EU	700	2,6%	0,02%	KU/MU; nur ErSt/Netto-USt; R:33%
Joos/Kegels (2004)	B	629r	9,0-13,4%	N.A.	Einzelunternehmen; R:17%
Kayser et al. (2004)	D	1.220	1,0-2,1%	0,12-0,46%	ohne SV; R:7%
Kayser et al. (2004)	D	1.220	1,6-3,2%	0,22-0,76%	inkl. SV; R:7%
Colmar Brunton (2005)	NZ	1.907	0,2-21,0%	N.A.	ohne SK; R:44%
SBP (2005)	ZA	1.140	0,4-2,9%*	0,30-0,003%*	PINT; ohne LSt/SV und SK; R:N.A.
Janssen et al. (2006)	B	404r	7,6-11,9%	N.A.	Einzelunternehmen; R:12%
Kegels (2008)	B	450r	4,8-8,4%	N.A.	Einzelunternehmen; R:10%

Tabelle 3: Bürokratiekosten von Unternehmen: mehrere Steuerarten

Entsprechend der Tabellen 2 und 3 sind im Verhältnis zum Umsatz vor allem kleine Unternehmen von steuerlichen Bürokratiekosten betroffen,⁵⁷ während bei großen Unternehmen keine erheblichen Belastungen zu erwarten sind. Blažić (2004b) und Colmar Brunton (2005) ermitteln unter Berücksichtigung sämtlicher Steuerarten für die kleinste Größenkategorie Kosten von bis zu 15,0 % bzw. 21,0 % des Umsatzes. Es werden aber für kleine Unternehmen auch niedrigere Belastungskennziffern ermittelt.⁵⁸ Aufgrund der größenspezifischen Belastungsunterschiede ist kaum davon auszugehen, dass kleine Unternehmen ihre Kosten zu einem wesentlichen Teil auf die Nachfrage überwälzen können. Dies gilt zumindest dann, wenn diese kleinen Un-

⁵⁷ Zu diesem Ergebnis kommt für Deutschland bereits das Ifo-Institut (1953), S. 162, 167.

⁵⁸ Nach der Tagebuchuntersuchung von Alexander/Bell/Knowles (2004), S. 11, 21 betragen die gesamten Bürokratiekosten (inklusive der nichtsteuerlichen Belastungen - etwa durch arbeitsrechtliche Vorschriften) von kleinen Unternehmen etwa 1,5 % des Umsatzes. Allerdings beruht diese Untersuchung nur auf 25 neuseeländischen Unternehmen. Zudem werden nach Wallschutzky (1995), Rz. 13.32 Tagebucheinträge häufig unvollständig geführt, was eine Unterschätzung der Kosten impliziert.

ternehmen mit großen Unternehmen im Wettbewerb stehen, die zu einem erheblich geringeren Anteil durch steuerliche Bürokratiekosten belastet sind.⁵⁹

Die Kosten pro Umsatz lassen nur bedingt Schlussfolgerungen auf die Belastung im Verhältnis zum Gewinn zu. Strümpel (1966) beziffert anhand von 1.009 Interviews die Bürokratiekosten kleiner deutscher Unternehmen durch die Gewerbe- und Einkommensteuer mit etwa 6,5 % des zu versteuernden Einkommens.⁶⁰ Aktuellere Informationen liegen für internationale Studien vor. Die von Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b) für kleine Kapitalgesellschaft ermittelten Kosten von 1,3 % des Umsatzes entsprechen einem Vorsteuergewinn von 8,4 %. Für die australische Nettoumsatzsteuer errechnen sich anhand von Glover/Tran-Nam (2005) entsprechende Anteile am Steueraufkommen von 0,6 % und 4,5 %. Nach Blažić (2004c) entsprechen Bürokratiekosten von 1,1 % (4,0 %) des Umsatzes in Kroatien 18,4 % (74,2 %) des Gewinns vor Steuern und nach Bürokratiekosten, wobei diese sehr hohen Werte zum Teil auch auf Schätzfehler zurückzuführen sein können.⁶¹ Gemäß DeLuca et al. (2007) können die Kosten bei sehr kleinen US-Unternehmen bis zu 150 % der Einkünfte (nach Abzug der Bürokratiekosten) betragen, was 60 % des Gewinns vor Abzug der Bürokratiekosten entspricht.⁶²

Die These einer erheblichen Kostenbelastung von kleinen Unternehmen wird durch Studien gestützt, nach denen die Bürokratiekosten die Steuerzahllast dieser Unternehmen annähernd erreichen bzw. überschreiten können.⁶³ Demgegenüber ermitteln Slemrod/Blumenthal (1996) und Slemrod/Venkatesh (2002) für Ertragsteuern von sehr großen bzw. mittleren bis großen US-Unternehmen Anteile der Bürokratiekosten am Steueraufkommen von 3,2 % bzw. 9,9 %. Die regressive Tendenz steuerlicher Bürokratiekosten lässt sich mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht auf die Unternehmensgröße selbst, sondern auf das Volumen und die Häufigkeit steuerlicher Aktivitäten zurückführen⁶⁴ und kann wie folgt begründet werden:

- Es existieren fixe Kostenbestandteile, wie etwa das Ausfüllen eines Steuererklärungsformulars, die bei großen Unternehmen weniger ins Gewicht fallen.⁶⁵
- Mit steigender Häufigkeit und zunehmendem Volumen von steuerlichen Aktivitäten lassen sich Skalen- und Lerneffekte realisieren.⁶⁶

⁵⁹ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 200.

⁶⁰ Vgl. Strümpel (1966), S. 74.

⁶¹ Vgl. Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 18f.; Blažić (2004c), S. 723, 730; eigene Berechnung auf Basis der Durchschnittswerte von Glover/Tran-Nam (2005), S. 253f.

⁶² Es ist anzunehmen, dass es sich bei den „Total receipts“ um den Gewinn vor Steuern aber nach steuerlichen Bürokratiekosten handelt; vgl. DeLuca/Stilmar/Guyton/Lee/O’Hare (2007), S. 174f.

⁶³ Vgl. Ifo-Institut (1953), S. 162; Hunkeler (1985), S. 153; Pope/Fayle/Chen (1994), S. 65; Blažić (2004b), S. 14.

⁶⁴ Vgl. Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 9ff.; Verwaal (2000), S. 99f.

⁶⁵ Einen Beleg für diese These bieten Rose/Rimmler/Scholz/Zöller (2007), S. 27 in Bezug auf externe Beratungshonorare für Steuerbuchhaltung.

⁶⁶ Vgl. inter alia Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.3.1ff.

- Erst ab einem gewissen Transaktionsvolumen erweist sich der Einsatz einer Steuerabteilung sowie von automatisierten Verfahren als kosteneffizient.⁶⁷

Zahlreiche Untersuchungen verweisen zudem darauf, dass die steuerlichen Bürokratiekosten einen erheblichen Bestandteil der gesamten staatlichen Bürokratiekosten von Unternehmen (inklusive Umweltrecht, Arbeitsrecht, Statistiken) darstellen. Von Untersuchungen, die auch andere bürokratischen Verpflichtungen von Unternehmen erfassen, werden hier Anteile steuerlicher Bürokratiekosten zwischen 35 % und 64 % (bei belgischen Einzelunternehmern bis zu 84 %) ermittelt.⁶⁸ Auch der Zwischenbericht des Staatssekretärsausschusses Bürokratieabbau (2008), der Informationspflichten mit Hilfe des Standardkostenmodells untersucht, bestätigt diese Ergebnisse.⁶⁹ Qualitative Untersuchungen verweisen weiterhin auf Stressbelastungen, die zusätzlich zu den realen Kostenbelastungen anfallen können.⁷⁰

3.2 Kostenmindernde Effekte

Aus Perspektive der betroffenen Steuerpflichtigen lassen sich Effekte identifizieren, die zu einer Verminderung der ökonomischen Nettokostenbelastung führen. Dies betrifft insbesondere die **steuerliche Abzugsfähigkeit** von Bürokratiekosten. Dieser Effekt wird beim Großteil der Studien nicht oder allenfalls implizit berücksichtigt.⁷¹ Allers (1994) beziffert die resultierende Kostenentlastung mit 13 % der Bruttokosten, während Evans et al. (1997) in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße Werte zwischen 21 % und 32 % ermitteln.⁷² Blažić (2004b) errechnet für kroatische Kleinunternehmen deutlich geringere Entlastungen von 1,8 % der Bürokratiekosten bei der Einkommensteuer bzw. 5,2 % bei Lohnsteuer und Sozialversicherung. Dies ist aber auch darauf zurückzuführen, dass Blažić (2004b) die Arbeitskosten von Selbstständigen ohnehin mit nachsteuerlichen Werten ansetzt.⁷³

Kostenentlastungen sind weiterhin aufgrund von **Zinsvorteilen** möglich. Bei der Umsatzsteuer kann der Unternehmer ökonomisch betrachtet dadurch einen Vorteil

⁶⁷ Vgl. etwa Sandford/Hasseldine (1992), S. 69; Collard/Godwin (1999), S. 435.

⁶⁸ Vgl. für Deutschland IHK Koblenz (1976), S. 4; eigene Berechnung auf Basis von Hamer (1979), S. 96, 103, 113f. und Klein-Blenkers (1980), S. 125ff.; Tiebel (1986), S. 47, 166ff.; Kitterer (1989), S. 18; Clemens/Kokalj (1995), S. 71, 91; Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 132 sowie im internationalen Bereich inter alia Hunkeler (1985), S. 153; OECD (2001), S. 53; SBP (2006), S. 51, 57; Business New Zealand/KPMG (2007), S. 6, 35ff.; Kegels (2008), S. 12, 15, 35.

⁶⁹ Demnach fallen 53 % der bisher quantifizierten Kosten in die Zuständigkeit des Bundesministeriums der Finanzen und weitere 9 % in die Zuständigkeit des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales; vgl. Staatssekretärsausschuss Bürokratieabbau (2008), S. 10f., 14.

⁷⁰ Vgl. bereits Sandford (1973), S. 73ff. sowie inter alia Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 475f.; Woellner/Coleman/McKerchar/Walpole/Zetler (2001), S. 44.

⁷¹ In einigen Untersuchungen wird der Zeitaufwand mit Werten nach Steuern quantifiziert, da Freizeit als Alternative zur Arbeitszeit unterstellt wird; vgl. etwa Slemrod/Sorum (1984), S. 465; Blumenthal/Slemrod (1992), S. 187f.; Blažić (2004b), S. 7f.

⁷² Vgl. Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 78; Allers (1994), S. 136f.

⁷³ Vgl. Blažić (2004b), S. 13, 15.

erzielen, dass die zu Lasten der Kunden vereinnahmte Steuer erst mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung abzuführen ist. Ähnliche Vorteile ergeben sich auch bei der Einkommensteuer, wenn zwischen der Vereinnahmung der Unternehmenserlöse und den steuerlichen Vorauszahlungen Verzögerungen bestehen. In internationalen Studien werden entsprechende Effekte bei allen wesentlichen Betriebssteuern (Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Lohnsteuer) festgestellt. Die Kostenentlastung hängt vom Zinssatz, der Steuerschuld und den Zahlungsfristen ab. Sie kann zwischen 3,4 % und über 100 % der Bürokratiekosten betragen.⁷⁴ Im Verhältnis zur Kostenhöhe erheblichen Entlastungen sind aber nur bei mittleren bis großen Unternehmen zu erwarten, die ohnehin kaum durch steuerliche Verwaltungstätigkeiten belastet werden.⁷⁵ Bei Arbeitnehmern sind aufgrund des Quellenabzugsverfahrens bei der Lohnsteuer in der Regel negative Zinseffekte (=Kapitalkosten) zu verzeichnen,⁷⁶ die bei Unternehmen eher in Ausnahmefällen zu beobachten sind.⁷⁷ Die internationalen Ergebnisse lassen sich aufgrund teils hoher Zinssätze⁷⁸ sowie der unterschiedlichen steuerrechtlichen Regelungen nur bedingt auf Deutschland übertragen. In Deutschland dürften wegen relativ kurzer Zahlungsfristen eher geringfügige Zinsvorteile realisierbar sein. Weiterhin können Unternehmen dadurch **Managementvorteile** erzielen, dass im Auftrag der Finanzbehörden erhobene Informationen auch im Rahmen der Unternehmensführung (etwa im Controlling) eingesetzt werden. Angeführt werden diesbezüglich bei der Nettoumsatzsteuer in Großbritannien (Neuseeland) eine verbesserte Verkaufs- bzw. Einkaufsbuchhaltung von 26 % bzw. 32 % (40 % bzw. 47 %) der Befragten sowie eine verbesserte Bestandskontrolle von 8 % (13 %), eine Reduzierung der Forderungsausfälle von 5 % (7 %) und eine stärkere Inanspruchnahme von Rabatten von 6 % (7 %).⁷⁹ Im Bereich der Ertragsteuern in Indien wird über eine verbesserte Buchführung (62 %), eine höhere Aufdeckungswahrscheinlichkeit bei unehrlichen Mitarbeitern (50 %), eine Verbesserung von Vermögensverwaltung (39 %),

⁷⁴ Es werden unter anderem folgende Effekte ermittelt: Allers (1994), S. 136f. für die Summe der Unternehmenssteuern 8,3 %; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 51 für die Summe der Unternehmenssteuern 6,6 % bei kleinen, 11,6 % bei mittleren und 105,5 % bei großen Unternehmen; Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.6.2 je nach Unternehmensgröße für Lohnsteuer und Sozialversicherung zwischen 3,4 % und 331,2 %; Pope et al. (vgl. Pope (1994), S. 90ff.) für die Körperschaftsteuer 36,8 %, für die „Fringe Benefits Tax“ 59,4 % und für die Lohnsteuer 115,1 %.

⁷⁵ Vgl. die Erläuterungen auf S. 12.

⁷⁶ Diese Kapitalkosten werden von Tran-Nam/Evans/Walpole/Ritchie (2000), S. 247 für Australien auf 13 % der Bruttokosten von Privathaushalten (ohne selbstständige Unternehmer) geschätzt. Blažić (2004a), S. 348f. kommt für kroatische Haushalte auf ein noch höheres Verhältnis, was wohl auch auf die relativ geringe Kostenbelastung von Privathaushalten zurückzuführen ist.

⁷⁷ Blažić (2004b), S. 13, 15 ermittelt bei Kleinunternehmen in Kroatien Kapitalkosten bei der Einkommensteuer (überhöhte Vorauszahlungen). Auch Pope (1994), S. 91f. verweist auf Kapitalkosten bei der australischen Bruttoumsatzsteuer.

⁷⁸ Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 90f., 119, 145f. kalkulieren etwa mit 10 %; Sandford/Hasseldine (1992), S. 43 mit 15,9 %; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 20 mit 15 %.

⁷⁹ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick/Butterworth (1981), S. 90ff. sowie Sandford/Hasseldine (1992), S. 76f. 25 % (Sandford et al. (1981)) bzw. 39 % (Sandford/Hasseldine (1992)) der Befragten waren überzeugt, durch die verbesserte Buchhaltung „Geld“ zu sparen.

Bestandskontrolle (45 %) und Liquiditätsmanagement (33 %) sowie der Wertansätze für Anlagevermögen und Wertpapierbestände (46 %) berichtet.⁸⁰ Nach Gunz et al. (1996) äußern sich 31 % der Unternehmen überzeugt, dass die Erfüllung von bürokratischen Verpflichtungen zur Beantragung von kanadischen Steuergutschriften für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben einen positiven Einfluss auf die beantragten Projekte hat. Von diesen Unternehmen werden die Managementvorteile mit etwa 20 % der entsprechenden Bürokratiekosten quantifiziert.⁸¹ Kayser et al. (2004) befragten deutsche Unternehmen, welcher Anteil der Bürokratiekosten auch ohne gesetzliche Verpflichtungen aus betriebswirtschaftlichen Gründen anfallen würde. Bei steuerlichen Bürokratiekosten ergibt sich hier ebenfalls ein Anteil von etwa 20 %.⁸² Bei der Ermittlung der Nettokosten ist auch zu berücksichtigen, dass steuerinduzierte Planungskosten in der Regel mit einer Reduktion der Steuerlast verbunden sind. Über den Umfang dieser **Planungsvorteile** bestehen aber nur begrenzte Kenntnisse, die auch auf konzeptionelle Probleme zurückzuführen sind.⁸³ Entsprechend der degressiven Struktur steuerlicher Bürokratiekosten⁸⁴ liegt es nahe, auch bei der Steuerplanung Skalenerträge zu unterstellen. Dies lässt sich damit begründen, dass bei einem größeren Planungsvolumen Steuersatz-, Zins- und Bemessungsgrundlageneffekte stärker zum Tragen kommen. Auch ist zu erwarten, dass große Unternehmen in einem stärkeren Ausmaß international vernetzt sind und daher über größere Möglichkeiten zur Verlagerung von Einkünften verfügen.⁸⁵

Belege für Größenvorteile der Steuerplanung finden sich bei Gunz et al. (1996).⁸⁶ Allerdings können ökonometrische Untersuchungen keine eindeutige Korrelation zwischen Unternehmensgröße und dem effektiven Steuersatz feststellen.⁸⁷ Nach Rego (2003) sind effektive Steuersätze positiv mit dem Umsatz, aber negativ mit dem Jahresüberschuss vor Steuern und dem Umfang internationaler Aktivitäten verbunden.⁸⁸ Demnach könnten große Unternehmen einer verstärkten Aufsicht unterliegen, was ihre Möglichkeiten zur illegalen Steuervermeidung einschränkt, während gleichzeitig mit steigendem Jahresüberschuss und dem Umfang ausländischer Aktivitäten die Möglichkeiten zur Steuerplanung wachsen. Mills et al. (1998) kommen zu dem Resultat, dass sehr große Unternehmen in den USA pro US \$ Planungskosten eine

⁸⁰ Vgl. Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 20f.

⁸¹ Vgl. Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 15f.

⁸² Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 134.

⁸³ Ein grundsätzliches Problem besteht darin, die „richtige“ Steuerschuld zu bestimmen. Dies gilt gerade im Bereich der Unternehmensbesteuerung; vgl. Slemrod (2004), S. 880. Die Abgrenzung von Einkommen und Konsum untersucht Hundsdoerfer (2002), während Bönke/Neher/Schröder (2007) die Messung von „ökonomischen“ Einkommen bei Arbeitnehmern erläutern.

⁸⁴ Vgl. die Ausführungen auf S. 12.

⁸⁵ Empirische Belege für dieses Income Shifting bieten Hines/Rice (1994) sowie für Deutschland Overesch (2006).

⁸⁶ Vgl. Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 9ff.

⁸⁷ Vgl. Gupta/Newberry (1997), S. 28f.; Rego (2003), S. 812.

⁸⁸ Vgl. Rego (2003), S. 828.

durchschnittliche Steuerersparnis von 4 US \$ erzielen. Sie können aber die bereits erläuterten Ergebnisse von Rego (2003) zur Unternehmensgröße nur eingeschränkt und zu internationalen Unternehmen nicht bestätigen.⁸⁹

3.3 Zusammensetzung steuerlicher Bürokratiekosten

Anhand der Zusammensetzung der Bürokratiekosten lassen sich Aussagen über Belastungsschwerpunkte treffen (sogenannte „Hot spots“). Aus diesem Grund wird im folgenden Unterkapitel die empirische Literatur im Hinblick auf unterschiedliche Kostenkategorien analysiert.

3.3.1 Steuerart

Bei den **privaten Haushalten** beschränken sich die steuerlichen Verwaltungsaktivitäten im Regelfall auf Ertragsteuern, auf die sich auch die Mehrzahl der Studien konzentriert.⁹⁰ Daneben kann auch der Vermögensteuer eine erhebliche Bedeutung zukommen. Nach Tiebel (1986) entfallen 40 % des damaligen steuerlichen Zeitaufwands von deutschen Privathaushalten auf die Vermögensteuer.⁹¹ Auch die Ergebnisse von Sandford/Morrissey (1985) und Allers (1994) sprechen für eine relativ hohe Belastungswirkung dieser Steuer.⁹² Dies bestätigt deutsche Simulationsrechnungen, die die Bürokratiekosten der Vermögensteuer mit 12 % bis 17 % des Steueraufkommens beziffern.⁹³

Im **unternehmerischen Bereich** sind neben den ertragsteuerlichen Verwaltungslasten in der Regel weitere Verpflichtungen zu erfüllen, wie die Ermittlung und Abführung von Umsatzsteuer sowie Lohnsteuer und Sozialabgaben. Die folgende Übersicht vermittelt einen Überblick der Kostenanteile einzelner Steuerarten, wobei aufgrund von Abgrenzungsproblemen in der Regel neben der Lohnsteuer auch die Bürokratiekosten von Sozialabgaben erfasst sind.⁹⁴

⁸⁹ Vgl. Mills/Erickson/Maydew (1998), S. 6, 9ff.

⁹⁰ Vgl. die Angaben der Tabelle 1.

⁹¹ Vgl. Tiebel (1986), S. 119f.

⁹² Vgl. bereits Sandford/Morrissey (1985), S. 115. Allers (1994), S. 148, 160, 169 ermittelt für die Niederlande einen durchschnittlichen Kostenaufwand von 3 Stunden und 77 Gld. pro Steuerzahler bei der Einkommensteuer und 2,25 h und 225 Gld. pro Steuerzahler bei der Vermögensteuer. Von den Gesamtkosten entfallen über 85 % auf die Einkommensteuer, da eine deutlich geringere Anzahl an Steuerpflichtigen der Vermögensteuer unterliegt.

⁹³ Vgl. Rappen (1989), S. 232; Bach/Haan/Maiterth/Sureth (2004), S. 121.

⁹⁴ Vgl. eigene Berechnung auf Basis von Klein-Blenkers (1980), S. 125ff. (vgl. hierzu auch Fn. 56 auf S. 10.); eigene Berechnung auf Basis der „Vollzugskosten“ von Täuber (1984), S. 131; eigene Berechnung gewichteter Durchschnitte auf Basis von Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 199; Sandford/Hasseldine (1992), S. 23; Allers (1994), S. 113, 128f.; Pope (1994), S. 90ff.; Pope (1995), Rz., 5.11ff.; Hasseldine (1995), Rz. 6.22; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 51ff.; Blažić (2004b), S. 12; Blažić (2004c), S. 734; European Communities (2004), S. 16ff., 27; Colmar Brunton (2005), S. 98; eigene Berechnung auf Basis von DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 80f.; Klun/Blažić (2005), S. 433. Bezüglich DeLuca et al. (2005) wird entsprechend DeLuca/Stilmar/Guyton/Lee/O’Hare (2007), S. 174 der Zeitaufwand mit 25 US \$ pro Stunde angesetzt.

Studie	Staat	Fälle	ErSt	LSt/SV	USt	Anmerkungen
Klein-Blenkers (1980)	D	100	N.A.	55%	N.A.	PINT; Kat. nach PK; Netto-USt; R:N.A.%
Täuber (1984)	D	373	32%	16%	20%	Kat. nach „Vollzugskosten“; ohne SV; Netto-USt; GewSt (ErSt) 9%; VSt 9%, GrSt 8%, KraftSt 5%, Sonstige 10%; R:4%
Sandford et al. (1989)	GB	54	27%	34%	27%	Teilstichprobe Kapitalgesellschaften; Netto-USt; R:N.A.
Sandford/ Has-seldine (1992)	NZ	4.841	65%	11%	24%	2 STP (1.887 LSt/SV R:40%, 2.954 ErSt/Netto-USt R:31%)
Allers (1994)	NL	1.053	17%	43%	29%	Netto-USt; VSt 1%; VerbrSt 1%; Zölle 3%; Sonstige 6%; R:20%
Pope (1995)	AUS	3.285	86%	12%	2%	4 STP (ErSt:1.098 R:16%, LSt/SV:745 R:27%, Brutto-USt:593 R:24%, ESt/KSt:849; R:34%); inkl. ESt Privathaushalte
Evans et al. (1997)	AUS	2.425	55%	36%	8%	Brutto-USt; ohne SV; CGT (ErSt)4 % ; FBT (LSt/SV) 5 %; Sonstige 1 %; R:27-36%
Blažić (2004b)	HR	257	31%	22%	31%	PINT; KU; Netto-USt; 16% Sonstige; R:N.A.
Blažić (2004c)	HR	339	19%	25%	47%	PINT; Netto-USt; 8% Sonstige; R:N.A.
European Communities (2004)	EU	700	70%	N.A.	30%	Netto-USt; R:33%
Colmar Brunton (2005)	NZ	1.907	51%	10%	39%	Netto-USt; ohne SV; FBT (LSt/SV) 1%; R:44%
DeLuca et al. (2005)	USA	7.083	67%	33%	N.A.	TINT & SB; 2 STP (ErSt/KSt:5.875 R:N.A., LSt/SV:1.208 R:N.A.)
Klun/Blažić (2005)	SLO	122	23%	10%	67%	PINT & SB; Netto-USt; R:62%

Tabelle 4: Bürokratiekosten nach Steuerarten

Falls sich die Kategorisierung (Kat.) nicht an den gesamten steuerlichen Bürokratiekosten, sondern etwa an den Personalkosten (PK) orientiert, wird dies unter „Anmerkungen“ verzeichnet. Die von Täuber (1984) verwendeten „Vollzugskosten“ beschreiben Aufwendungen für laufende und interne Verwaltungsarbeiten und umfassen durchschnittlich 39 % der Bürokratiekosten. Da auch die Rücklaufquote von Täuber (1984) gering ist, sollten diese Ergebnisse mit Vorsicht interpretiert werden.⁹⁵ Die weiteren Steuerarten sind ebenfalls unter Anmerkungen verzeichnet.⁹⁶ Die vorliegenden Ergebnisse implizieren, dass in den USA, in Neuseeland und Australien der Großteil der Belastung auf Ertragsteuern inklusive der Steuern auf Vermögenszuwächse („Capital gains tax“)⁹⁷ entfällt. Für kleine Unternehmen in Neuseeland kommt allerdings Ritchie (2001) mittels einer Tagebuchstudie zu dem Ergebnis, dass die Nettoumsatzsteuer eine besonders große Belastung darstellt.⁹⁸ Inzwischen wurde auch in Australien eine relativ kostenintensive Nettoumsatzsteuer an Stelle der alten Bruttoumsatzsteuer eingeführt. Europäische Untersuchungen kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen. Dabei werden neben den Ertragsteuern (Täuber (1984) und European Communities (2004)) auch die Umsatzsteuer (Blažić (2004c))

⁹⁵ Vgl. Täuber (1984), S. 124, 133.

⁹⁶ Vgl. zu den Abkürzungen die Angaben in Fn. 39 auf S. 7.

⁹⁷ Nach Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 55ff. verursacht diese Steuer 4 % der steuerlichen Bürokratiekosten australischer Unternehmen. Nach Evans (2001), S. 167 hat die Bedeutung der „Capital gains tax“ tendenziell zugenommen.

⁹⁸ Vgl. Ritchie (2001), S. 312.

und Klun/Blazić (2005)) oder das Lohnsteuer- und Sozialabgabensystem (Klein-Blenkers (1980), Sandford et al. (1989) und Allers (1994)) als wichtigster Kostenfaktor eingestuft. Auch die Datengrundlage von Kayser et al. (2004) spricht für eine erhebliche Bedeutung des Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystems.⁹⁹

Bezüglich der Kostenbelastung der Unternehmen durch weitere Steuerarten liegen nur begrenzte Informationen vor. Nach einer Fallstudie von Sandford et al. (1989) erweisen sich die Kosten der Kapitalertragsteuer von Banken aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive als relativ unbedeutend. Sie können aber einzelwirtschaftlich durchaus erheblich sein.¹⁰⁰ Die Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH (2006) kommt zu dem Ergebnis, dass auf die Kapitalertragsteuer 20,0 % der untersuchten Bürokratiekosten von Banken für Geldwäschebekämpfung, steuerliche Mitwirkungspflichten für Dritte und Statistiken entfallen. Die gesamten steuerlichen Mitwirkungspflichten können demnach auf 44,4 % der ermittelten Bürokratiekosten oder auf 4,2 % des Jahresüberschusses vor Steuern beziffert werden. Da es sich bei der IW Consult GmbH um einen arbeitgebernahe Institution handelt, sind diese Ergebnisse mit Vorsicht zu interpretieren.¹⁰¹ Dennoch erscheint es auf Basis dieser Ergebnisse als wahrscheinlich, dass die Besteuerung von Investmentvermögen mit nicht unerheblichen Zusatzkosten verbunden ist.¹⁰²

Demgegenüber erweisen sich die Bürokratiekosten von Verbrauchsteuern in westlichen Industriestaaten sowohl aus gesamtwirtschaftlicher als auch aus einzelwirtschaftlicher Sicht als gering.¹⁰³ Bei der Grundsteuer ermitteln Hamer (1979) und Sandford et al. (1989) anders als Vitek et al. (2004) ebenfalls niedrige Belastungen.¹⁰⁴ Nach Täuber (1984) entfallen 8 % der „Vollzugskosten“ von Handelsunternehmen auf die Grundsteuer.¹⁰⁵

Nach dieser Studie entfallen weiterhin 9 % der „Vollzugskosten“ auf die Vermögensteuer und 5 % auf die Kraftfahrzeugsteuer.¹⁰⁶ Andere Autoren ermitteln auch hier deutlich niedrigere Belastungskennziffern.¹⁰⁷

⁹⁹ Allein für den Bereich der Sozialversicherung (ohne Lohnsteuer) ermitteln sich hier Anteile an den Bürokratiekosten des Steuer- und Abgabensystems von 35 % bis 46 %; vgl. Eichfelder/Schorn (2009a), S. 9f.

¹⁰⁰ Relative Kennzahlen ermitteln Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 101ff. aber nicht.

¹⁰¹ Vgl. eigene Berechnung auf Basis von Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH (2006), S. 61, 87, 92. Als steuerliche bedingte Kosten werden der automatisierte Kontenabruf sowie sämtliche bürokratischen Verpflichtungen der Tabellen 6-1 und 7-1 interpretiert.

¹⁰² Dies dürfte auch für Fälle gelten, bei denen das Investmentsteuergesetz zum tragen kommt. Zu entsprechenden Ergebnissen kommen Pope/Fernandez (2003) bezüglich der Besteuerung von australischen Pensionskassen.

¹⁰³ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 160f.; Allers (1994), S. 178; Kuliš (2004), S. 11f. Gegenläufige Ergebnisse von Shekidele (2001), S. 14f. werden vor allem durch hohe Lager- und Kapitalkosten in Tansania verursacht und lassen sich kaum auf westliche Industriestaaten übertragen.

¹⁰⁴ Vgl. Hamer (1979), S. 62; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 186f. Vitek/Pavel/Krbova (2004), S. 68 messen die Kosten allerdings nur im Verhältnis zum Steueraufkommen und verwenden nur eine sehr kleine Stichprobe.

¹⁰⁵ Vgl. Täuber (1984), S. 113ff., 131f.

¹⁰⁶ Vgl. ebenda.

¹⁰⁷ Werden die Angaben von Hamer (1979), S. 64, 69 ins Verhältnis zu den gesamten Kosten von Steuern und Sozialversicherungen (ermittelt anhand von Hamer (1979), S. 26, S. 96, 103, 113f. unter Berücksichtigung anteiliger

3.3.2 Kostenart

Als wesentliche Bestandteile steuerlicher Bürokratiekosten lassen sich die Personalkosten (bewerteter Zeitaufwand) PK, die externen Kosten (inklusive Beratungskosten) EK sowie die Sachkosten SK charakterisieren. Einen Überblick der entsprechenden Kostenanteile bei Privathaushalten liefert die folgende Tabelle. Es sind nur Studien enthalten, die alle drei Kostenarten umfassen. Ein Teil der Erhebungen berücksichtigt auch nichtsteuerliche Bürokratiekosten, was als „inkl. nichtstl. BK“ gekennzeichnet ist.¹⁰⁸

Studie	Staat	Fälle	PK	EK	SK	Anmerkungen
Slemrod/Sorum (1984)	USA	600	84%	13%	3%	inkl. SIT (Minnesota); R:33%
Sandford et al. (1989)	GB	1.776	46%	52%	2%	inkl. CGT; R:43%
Pope/Fayle (1990)	AUS	1.098	65%	32%	3%	inkl. unbez. Hilfe; R:16%
Blumenthal/Slemrod (1992)	USA	708	78%	19%	3%	inkl. SIT (Minnesota); R:43%
Diaz/Delgado (1995)	E	2.355	63%	32%	4%	PINT; R:56%
Evans et al. (1997)	AUS	1.665	72%	20&	6%	Nettokosten; inkl. UN; 2% Kapitalkosten; R:27-50%
Evans et al. (1997)	AUS	903	57%	20&	10%	Nettokosten; ohne UN; 13% Kapitalkosten; R:50%
Delgado Lobo et al. (2001)	E	2.388	78%	20%	2%	PINT; Basisjahr 1998; R:N.A.
Delgado Lobo et al. (2001)	E	2.449	69%	26%	5%	PINT; Basisjahr 1999; R:N.A.
Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a)	IND	172	61%	19%	20%	R:2%
RWI (2003)	D	278	64%	34%	2%	inkl. Einsprüche; R:9%
Guyton et al. (2003)	USA	15.447	77%	21%	2%	TINT & SB; 2 STP (UN:9.081 R:56%, AN:6.366 R:61%); ohne SIT
Klun (2004)	SLO	222	90%	1%	10%	PINT & SB; ohne UN; inkl. unbez. Hilfe; R:64%

Tabelle 5: Kostenarten von Privathaushalten

Wie Tabelle 5 dokumentiert, entfallen in der Mehrzahl der Untersuchungen über zwei Drittel der Kosten auf den Zeitaufwand. Abweichende Resultate von britischen Studien unterschätzen vermutlich diese „Personalkosten“.¹⁰⁹ Während etwa ein Fünftel bis ein Drittel der steuerlichen Bürokratiekosten durch Beratungsdienst-

Aufwendungen für Rechtsberatung) gesetzt, dann ergeben sich für die Vermögensteuer (Kraftfahrzeugsteuer) Anteile von 3,5 % (1,2 %). Allerdings unterschätzt dieses Vorgehen tendenziell die Bedeutung der beiden Steuerarten, da sämtliche Gemeinkosten anderen Steuern zugeordnet werden. Bei einer symmetrischen Verteilung sämtlicher Gemeinkosten (inklusive Beratungskosten) ergeben sich Werte von 7,2 % (2,5 %). Da die Steuerberatungskosten vermutlich vor allem durch ertragsteuerliche Aktivitäten bedingt sind, ist bei diesem Vorgehen eine Überschätzung der Bedeutung beider Steuerarten zu erwarten. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 177 ermitteln für die Kraftfahrzeugsteuer anhand einer Analogie zur Umsatzsteuer einen Anteil der Bürokratiekosten am Steueraufkommen von 0,75 %. Nach Allers (1994), S. 178 entfällt 1 % der Bürokratiekosten von niederländischen Unternehmenssteuern, Abgaben und Subventionen auf die Vermögensteuer.

¹⁰⁸ Vgl. Slemrod/Sorum (1984), S. 467; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 71; Pope/Fayle (1990), S. 21; Blumenthal/Slemrod (1992), S. 190; Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.25ff.; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 68; Tran-Nam/Evans/Walpole/Ritchie (2000), S. 247; Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 474, 478.; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 23f.; eigene Berechnung auf Basis von Guyton/O'Hare/Stavrianos/Toder (2003), S. 684 bei einer Bewertung des Zeitaufwands mit 20 US \$ pro Stunde; RWI (2003), S. 197f.; Klun (2004), S. 99.

¹⁰⁹ Für eine Unterschätzung des Zeitaufwands spricht hier, dass Sandford (1973), S. 24ff., 171ff. auch Schätzwerte von 0 £ zur Ermittlung der durchschnittlichen Arbeitskosten pro Stunde berücksichtigt und bei Personen mit niedrigen steuerlichen Bürokratiekosten nur 25 % dieses Durchschnittswerts ansetzt. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 74 bewerten die gesamten Arbeitsaufwendungen von einkommensschwachen Arbeitnehmern vereinfachend mit nur 1 £.

leistungen bedingt sind, kommt den monetären Ausgaben für Software oder Literatur in den meisten Fällen nur eine untergeordnete Bedeutung zu.¹¹⁰

Einen Überblick der Kostenstrukturen von **Unternehmen** vermittelt Tabelle 6, wobei ebenfalls nur Untersuchungen mit sämtlichen Kostenarten enthalten sind. Die Angaben aus Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004) umfassen auch nichtsteuerliche Bürokratiekosten.¹¹¹

Studie	Staat	Fälle	PK	EK	SK	Anmerkungen
Sandford et al. (1981)	GB	2.799	94%	5%	1%	Netto-USt, R:31%
Sandford et al. (1989)	GB	680	78%	17%	5%	Netto-USt; R:24%
Sandford et al. (1989)	GB	783	84%	12%	4%	LSt/SV; 1% AK; R:29%
Sandford/Hasseldine (1992)	NZ	1.887	88%	9%	3%	LSt/SV; R:40%
Sandford/Hasseldine (1992)	NZ	2.954	80%	15%	1%	Netto-USt; 4% Betriebsprüfung; R:31%
Sandford/Hasseldine (1992)	NZ	2.954	54%	42%	3%	ErSt; 1% Betriebsprüfung; R:31%
Pope et al. (1993)	AUS	745	85%	12%	3%	LSt/SV; R:27%
Allers (1994)	NL	1.053	64%	29%	7%	inkl. unbez. Hilfe; R:20%
Pope et al. (1994)	AUS	849	43%	52%	5%	KSt; R:34%
Slemrod/Blumenthal (1996)	USA	365	54%	16%	29%	GU; ErSt; R:28%
Universität Mannheim (1996)	D	21	63%	18%	19%	TSB; nur best. Verpfl.; inkl. nichtstl. BK; R:N.A.
Collard et al. (1998)	HK	909	50%	23%	27%	LSt/SV; R:30%
Slemrod/Venkatesh (2002)	USA	443	59%	25%	17%	2 STP (UN:225 R:9%, Berater:218 R:12%); MU/GU; ErSt
Blažić (2004b)	HR	257	75%	9%	15%	PINT; KU; R:N.A.
Blažić (2004c)	HR	339	42%	18%	40%	PINT; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.
Kayser et al. (2004)	D	1.220	53%	35%	12%	R:7%
Klun/Blažić (2005)	SLO	122	58%	26%	16%	PINT & SB; R:62%

Tabelle 6: Kostenarten von Unternehmen

Ähnlich wie bei den privaten Haushalten erweisen sich die internen Kosten und vor allem die Personalkosten als dominant.¹¹² Gegenläufige Ergebnisse sind mit Vorsicht zu interpretieren.¹¹³

Die Ergebnisse aus Tabelle 6 sowie weitere Untersuchungen¹¹⁴ sprechen dafür, dass

¹¹⁰ Wie die Ergebnisse von Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997) für Australien, Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a) für Indien und Klun (2004) für Slowenien dokumentieren, kann ihr Anteil aber durchaus zwischen 10 % und 20 % betragen.

¹¹¹ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick/Butterworth (1981), S. 37; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 56, 84, 114; Sandford/Hasseldine (1992), S. 35, 63, 87; Pope/Fayle/Chen (1993), S. 125; Allers (1994), S. 129; Pope/Fayle/Chen (1994), S. 67ff.; Slemrod/Blumenthal (1996), S. 414, 419; eigene Berechnung auf Basis von Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim (1996), S. 45; Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 4.2ff.; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 11, 18; Blažić (2004b), S. 11; Blažić (2004c), S. 733; eigene Berechnungen auf Basis der Daten von Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004) entsprechend Eichfelder/Schorn (2009a), S. 10; Klun/Blažić (2005), S. 431.

¹¹² Dies wird auch durch weitere Untersuchungen bestätigt, die keine expliziten Angaben zu Sachkosten enthalten; vgl. für Deutschland Hamer (1979), S. 96, 103, 113f.; Klein-Blenkers (1980), S. 125ff.; Täuber (1984), S. 133; Clemens/Kokalj (1995), S. 24, 56.

¹¹³ Kitterer (1989), S. 14 berücksichtigt keine Sachaufwendungen. Klimasch (1994) macht keine Aussagen zur Befragungsmethode und berücksichtigt die internen zeitlichen Aufwendungen nicht als eigenständige Kategorie. Die Studie von Semmler (1994) beruht nur auf sechs Fällen. Die OECD (2001), S. 29 unterschätzt nach eigenen Angaben die internen Kosten, da die Arbeitszeit von technischem Personal mit Durchschnittslöhnen bewertet und außer EDV-Kosten keine Sachaufwendungen berücksichtigt werden.

¹¹⁴ Vgl. Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 37 für Malaysia; Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1259 für Singapur;

im ertragsteuerlichen Bereich eine größere Tendenz zur Inanspruchnahme steuerlicher Beratungsleistungen besteht als bei den übrigen Steuerarten. Die Datenlage deutet zudem darauf hin, dass der Anteil der externen Kosten mit der Unternehmensgröße abnimmt.¹¹⁵ Dieser Effekt lässt sich auf Skalenerträge und Spezialisierungsvorteile zurückführen, wird aber nicht durch sämtliche Untersuchungen bestätigt.¹¹⁶ Einige Befunde sprechen weiterhin dafür, dass die Bedeutung der Steuerberatung in den letzten Jahrzehnten zugenommen hat.¹¹⁷

Der Anteil der Sachkosten liegt entsprechend Tabelle 6 in der Mehrzahl der Studien unter, zum Teil aber auch über den externen Kosten. Das vorhandene Material¹¹⁸ spricht tendenziell dafür, dass der Anteil der Sachkosten mit der Unternehmensgröße steigt. Demnach wählen Großunternehmen aufgrund von Skaleneffekten eine eher kapitalintensive „Bearbeitungstechnologie“. Aufgrund technischer Innovationen (EDV) dürfte die Bedeutung von Sachaufwendungen tendenziell im Zeitablauf zunehmen.¹¹⁹

Als weiterer Kostenfaktor können **Kapitalkosten** durch vorzeitige Steuerzahlungen, Garantieleistungen und anderes mehr angeführt werden, die jedoch nur in einer begrenzten Anzahl von Studien verzeichnet werden.¹²⁰ Bei Privathaushalten können diese bis zu 13 % der steuerlichen Bürokratiekosten betragen.¹²¹ Kosten von **Haftungsverpflichtungen** werden bei Verbrauchsteuern beobachtet. Sie resultieren daraus, dass der Unternehmer bei Verlust oder Zerstörung der Waren für die dem öffentlichen Gemeinwesen entgangenen Abgaben haftet. Dies führt zu einem Anstieg

Chan/Cheung/Ariff/Loh (1998), S. 54 für Hong Kong; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 28f. für Indien, die allerdings 32% der Kosten nicht eindeutig zuordnen.

¹¹⁵ Vgl. bereits Reichhardt (1962), S. 75 sowie Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 198; Pope/Fayle/Chen (1993), S. 71, 43; Allers (1994), S. 129; Slemrod/Blumenthal (1996), S. 424; Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1259; Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 37; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1998), S. 54; Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 4.3 sowie unter Einschränkungen Sandford/Hasseldine (1992), S. 51, 61 und Poutzouris/Kausser/Chittenden (2003), S. 12. Bei Slemrod/Venkatesh (2002), S. 45 liegt der Anteil der externen Beratungskosten zunächst relativ konstant bei etwa 35 % und geht erst bei Unternehmen mit Aktiva von mehr als einer Mrd. US \$ auf etwa 20 % zurück.

¹¹⁶ Keinen Zusammenhang finden Sandford/Hasseldine (1992), S. 33, 84 für Lohn- und Ertragsteuern sowie Pope/Fayle/Chen (1994), S. 67. Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 33, 52 und Blazić (2004b), S. 12 kommen zu einem gegenläufigen Befund, was zum Teil auf die niedrige Produktivität pro Mitarbeiterstunde bei Kleinstunternehmen zurückzuführen sein kann.

¹¹⁷ Vgl. Sandford (1973), S. 51ff.; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 114f. und Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.2.7 für Großbritannien, Blumenthal/Slemrod (1992), S. 192 und Blumenthal/Christian (2004), S. 201 für die USA sowie McKinstry/Baldry (1997), S. 143 für Australien.

¹¹⁸ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 198 mit Ausnahme der kleinen Unternehmen; Allers (1994), S. 129; Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 37; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1998), S. 54; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 18 in Verbindung mit Slemrod/Blumenthal (1996), S. 424; Eichfelder/Schorn (2009a), S. 10 bezüglich der Daten von Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004).

¹¹⁹ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 114 für die britische Nettoumsatzsteuer. Für eine Zunahme der Sachkosten bei der britischen Lohnsteuer und Sozialversicherung sprechen die Ergebnisse von Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 4.3 im Verhältnis zu Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 84.

¹²⁰ Vgl. etwa Shekidele (2001), S. 12, 14 sowie Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 45f., 60f. In Indien werden die Kapitalkosten dadurch mitverursacht, dass Steuererstattungen anscheinend nur in Verbindung mit Bestechungszahlungen an Verwaltungsbeamte pünktlich überwiesen werden.

¹²¹ Zu diesem Ergebnis kommen Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 28 für die australische Einkommensteuer.

der Kosten von Warenverlusten und entsprechenden Versicherungen.¹²² Bürokratiekosten von Haftungsverpflichtungen aufgrund der Arbeitgeberhaftung¹²³ werden von der empirischen Forschung bisher vernachlässigt. Untersuchungen in Ruanda verweisen auf Reise- und Wartekosten, die sich aus der persönlichen Konsultation von Verwaltungsbeamten ergeben.¹²⁴ Im Bereich der Verbrauchsteuern werden weiterhin Zusatzkosten im **Produktions- und Lagerungsbereich** festgestellt.¹²⁵

3.3.3 Aktivität

In diesem Abschnitt werden die Bürokratiekosten spezifischen Aktivitäten, wie etwa der Buchführung oder Steuerplanung, zugeordnet. Aus ökonomischer Perspektive erscheint insbesondere das Verhältnis zwischen den als unvermeidbar eingestuften Kosten des Steuervollzugs (etwa für die Dokumentation von Geschäftsvorfällen oder das Einreichen der Steuererklärung) und den vermeidbaren Planungskosten als bedeutsam.¹²⁶ Einen Überblick über den durch Befragungen ermittelten Anteil der Planungsaktivitäten am ertragsteuerlich bedingten Zeitaufwand **privater Haushalte** bietet die folgende Übersicht.¹²⁷

Studie	Staat	Fälle	Planung	Anmerkungen
Blumenthal/Slemrod (1992)	USA	708	AN:9% UN:10%	R:43%
Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a)	IND	172	AN:26% UN:2%	R:2%
DeLuca et al. (2005)	USA	14.043	AN:21% UN:11%	TINT & SB; 2 STP (AN:5.851; UN:8.192); R:N.A.

Tabelle 7: Planungsaufwand von Privathaushalten

Die vorliegenden Ergebnisse sprechen dafür, dass der Anteil der Steuerplanung ohne allgemeine Recherchetätigkeiten etwa 10 % bis 20 % der zeitlichen Belastung privater Haushalte umfasst und tendenziell bei Arbeitnehmern höher liegt als bei Unternehmern. Dies dürfte nicht an den geringeren Planungskosten von Unternehmern, sondern an deren deutlich höheren Dokumentationsaufwendungen liegen.¹²⁸ Eine detaillierte Untergliederung der zeitlichen Belastungen von Steuerpflichtigen

¹²² Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 159f. für Großbritannien; Shekidele (2001), S. 14f. für Tansania; Kuliš (2004), S. 11ff. für Kroatien.

¹²³ Vgl. hierzu etwa Hendel (1997).

¹²⁴ In Ruanda resultieren diese relativ hohen Belastungen daraus, dass die Steuern persönlich zu entrichten sind und zum Teil erhebliche Entfernungen zu den zuständigen Verwaltungsbehörden bestehen; vgl. SBP (2008), S. 53.

¹²⁵ Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 163f. verweisen auf hohe Reinigungskosten aufgrund der durch die Tabaksteuer gestiegenen Tabakpreise im Produktionsbereich. Nach Shekidele (2001), S. 14f. wird ein Großteil der Bürokratiekosten der Verbrauchsteuern in Tansania durch Lagerkosten verursacht, wobei hierunter auch die Absicherung der entsprechenden Lagerhäuser fällt.

¹²⁶ Vgl. auch Wagner (2005), S. 94.

¹²⁷ Vgl. Blumenthal/Slemrod (1992), S. 190; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 20f.; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 91.

¹²⁸ Vgl. Slemrod/Sorum (1984), S. 469; Blumenthal/Slemrod (1992), S. 192 sowie die folgenden Ausführungen.

findet sich bei Slemrod/Sorum (1984) sowie bei Blumenthal/Slemrod (1992) (in Klammern) für US-Ertragsteuern.¹²⁹

Kostenkomponenten	Unternehmer	Arbeitnehmer
Recherchetätigkeiten	7% (9%)	13% (16%)
Buchführung/Dokumentation	73% (64%)	55% (53%)
Steuererklärung	13% (13%)	26% (18%)
Zeitaufwand für Beratung	8% (5%)	6% (5%)
Steuerplanung	N.A. (10%)	N.A. (9%)

Tabelle 8: Aktivitäten von US-Haushalten

Unabhängig von der Berufsgruppe und dem Befragungszeitpunkt lässt sich der Dokumentationsaufwand als wichtigster Zeitfaktor identifizieren, wobei Unternehmer besonders stark belastet werden.¹³⁰ Belege für diese These finden sich in weiteren US-amerikanischen,¹³¹ britischen,¹³² kanadischen,¹³³ australischen¹³⁴ sowie spanischen¹³⁵ Untersuchungen. Nach dem Rheinisch-Westfälischen Institut (2003) entfallen bei der deutschen Einkommensteuer etwa 2/3 des Zeitaufwands auf das Sammeln von Belegen und die Dokumentation sowie 1/3 auf das Erstellen der Steuererklärung.¹³⁶

Neben der Dokumentation kommt dem Erstellen der Steuererklärung, der Konversation mit Helfern und Beratern sowie dem Beschaffen von Informationsmaterial eine nicht unerhebliche Bedeutung zu. Eine Belastung durch Einsprüche, Änderungen von Steuerbescheiden und die Konsultation von Verwaltungsbehörden lässt sich nur bei einer kleinen Anzahl von Steuerpflichtigen feststellen,¹³⁷ kann im Einzelfall aber eine erhebliche Belastung darstellen.¹³⁸

Einen Überblick der Planungskosten von **Unternehmen** bietet die Tabelle 9.¹³⁹ Soweit möglich, werden die Kostenanteile anhand der Gesamtkosten ermittelt. In einigen Fällen beruht die Kategorisierung (Kat.) jedoch allein auf den Personalkosten PK, den gesamten internen Bürokratiekosten (PK+SK) oder den externen

¹²⁹ Die Werte werden auf Basis der Angaben von Slemrod/Sorum (1984), S. 469 und Blumenthal/Slemrod (1992), S. 192 berechnet. Da die Gesamtsumme von Blumenthal/Slemrod (1992) zum Teil von der Summe der Einzelaktivitäten abweicht, wird die Summe der Einzelaktivitäten verwendet.

¹³⁰ Vgl. hierzu auch Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 20f. sowie Sapiei/Abdullah (2008), S. 225f.

¹³¹ Vgl. DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 91.

¹³² Vgl. Sandford (1973), S. 91ff.

¹³³ Vgl. Vaillancourt (1989), S. 28.

¹³⁴ Vgl. bei Turner/Smith/Gurd (1998), S. 96 zitierte Ergebnisse eines in Deutschland nicht erhältlichen Beitrags von Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole aus dem Jahr 1997.

¹³⁵ Vgl. Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.22; Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 470.

¹³⁶ Vgl. RWI (2003), S. 200.

¹³⁷ Vgl. Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.22; die bei Turner/Smith/Gurd (1998), S. 96 zitierten Ergebnisse von Evans et al. aus dem Jahr 1997; Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 470; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 20f.; RWI (2003), S. 200; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 91.

¹³⁸ Entsprechende Belege bietet die explorative Studie von Tran-Nam/Blissenden (2001), S. 300f.

¹³⁹ Vgl. Pope/Fayle/Chen (1994), S. 68; Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Erard (1997a), S. 13f.; Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1258f.; Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 35; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1998), S. 54; Erard (1997a), S. 13f.; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 11, 46ff.; Colmar Brunton (2005), S. 39; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 86, 91.

Kosten EK. Die Bandbreiten beziehen sich auf unterschiedliche Größenklassen. Mit Ausnahme von Colmar Brunton (2005) beschränken sich die Untersuchungen auf Ertragsteuern.

Ähnlich wie bei Privathaushalten stellen Planungskosten in der Mehrzahl der Studien nicht den Hauptkostenfaktor dar.¹⁴⁰ Bei der Umsatzsteuer oder Quellensteuern auf Arbeitseinkommen ergibt sich entsprechend der Literatur ein geringerer Anteil der Planungsaktivitäten.¹⁴¹ Die Befragungsergebnisse von Herzig (2008) sprechen dafür, dass sich die unten angegebenen Ergebnisse grundsätzlich auf Deutschland übertragen lassen.¹⁴²

Studie	Staat	Fälle	Planung	Anmerkungen
Pope et al. (1994)	AUS	849	14-28%	R:34%
Slemrod/Blumenthal (1996)	USA	365	13-14%	GU; R:27%
Erard (1997a)	CDN	59	32 (62)%	GU; inkl. Recherche; Kat. anhand PK (EK); R:24%
Ariff et al. (1997)	SGP	65	32-54%	GU; Basisjahr 1994; R:33%
Ariff et al. (1997)	SGP	46	36-58%	GU; Basisjahr 1995; R:20%
Loh et al. (1997)	MAL	48	40-46%	GU; R:16%
Chan et al. (1998)	HK	58	19-30%	MU/GU; R:12%
Slemrod/Venkatesh (2002)	USA	225	4-15%	GU/MU; Kat. anhand (PK+SK); R:9%
Slemrod/Venkatesh (2002)	USA	218	12-14%	GU/MU; Kat. anhand EK; R:12%
Colmar Brunton (2005)	NZ	1907	2-6%	KU/MU; ErSt/Netto-USt/LSt; Kat. anhand PK; R:44%
DeLuca et al. (2005)	USA	5.913	3-4%	TINT & SB; KU/MU; Kat. anhand Zeitaufwand; R:N.A.

Tabelle 9: Planungskosten von Unternehmen

Während Planungskosten entsprechend Colmar Brunton (2005) und DeLuca et al. (2005) bei kleinen Unternehmen eher zu vernachlässigen sind, kann ihnen bei größeren Unternehmen eine erhebliche Bedeutung zukommen. Dies gilt etwa bei Ariff et al. (1997), Loh et al. (1997) oder Erard (1997a). Daher lässt sich die These aufstellen, dass der Anteil der Planungskosten mit der Unternehmensgröße zunimmt.¹⁴³ Dies gilt in besonderem Ausmaß, wenn auch die Kosten von Einsprüchen und anderen Rechtsstreitigkeiten dem Planungsbereich zugeordnet werden.¹⁴⁴ Pope et al.

¹⁴⁰ Vgl. bereits die Fallstudie von Johnston (1963), S. 72 sowie Sandford/Hasseldine (1992), S. 95.

¹⁴¹ Vgl. Colmar Brunton (2005), S. 39. Im Rahmen der Fallstudie von DeLuca/Greenland/Hennessy/Kindlon/Stavrianos (2004), S. 131 werden vor allem ertragsteuerlich bedingte Planungsaktivitäten genannt. Auch in den Untersuchungen von Plamondon & Associates zur kanadischen Nettoumsatzsteuer (Wurts (1995), Rz. 14.31) sowie von IBM Business Consulting zu US-amerikanischen „Employment taxes“ (DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 86) finden sich keine Belege für umfassende Planungsaktivitäten.

¹⁴² Nach Herzig (2008), S. 102 erweist sich die Steuerdeklaration - vor der Steuergestaltungsberatung - als wichtigstes Tätigkeitsgebiet der Steuerberatung. Entsprechend zu Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 19ff., 46ff. sowie Guyton/Kindlon/Zhou (2004), S. 5 ist davon auszugehen, dass der Anteil der Planungskosten bei den Beratungsaufwendungen höher als bei den anderen Kostenarten liegt.

¹⁴³ Entsprechende Belege finden sich bei Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1258f.; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1998), S. 54; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 46ff.; Colmar Brunton (2005), S. 39; SBP (2008), S. 70 sowie in einem geringen Ausmaß bei Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423.

¹⁴⁴ Vgl. etwa Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 46ff.

(1994)¹⁴⁵ und andere Autoren können hier allerdings keine eindeutige Beziehung feststellen.¹⁴⁶

Die folgenden Tabellen erläutern eine detaillierte Aufschlüsselung der Befolungsaktivitäten von kleinen Unternehmen gegliedert nach Steuerarten¹⁴⁷ bzw. nach der gewählten Form der Bearbeitung.¹⁴⁸

Erklärungsmethode	USt	Est	LSt	FBT
Buchführung/Dokumentation	49%	41%	40%	28%
Steuererklärung/Kalkulation	24%	20%	29%	26%
Kooperation mit Berater	10%	20%	9%	16%
Kooperation mit Verwaltung	5%	6%	7%	5%
Steuerplanung	3%	6%	2%	3%
Information/Recherche	6%	7%	9%	14%
Sonstiges	1%	0%	0%	0%

Tabelle 10: Aktivitäten von neuseeländischen Unternehmen nach Colmar Brunton (2005)

Erklärungsmethode	Steuerberater	Manuell	Software
Buchführung/Dokumentation	86% (56%)	78% (54%)	79% (58%)
Erstellen der Erklärung	1% (1%)	9% (9%)	8% (6%)
Einreichen der Erklärung	0% (1%)	3% (6%)	2% (4%)
Steuerkalkulation	N.A. (3%)	N.A. (17%)	N.A. (10%)
Steuerzahlung	0% (4%)	3% (8%)	3% (18%)
Kooperation mit Berater	8% (27%)	0% (0%)	0% (0%)
Steuerplanung	4% (N.A.)	3% (N.A.)	3% (N.A.)
Information/Recherche	1% (3%)	4% (3%)	5% (2%)
Berichterstattung	N.A. (5%)	N.A. (3%)	N.A. (2%)

Tabelle 11: Aktivitäten von US-Unternehmen nach DeLuca et al. (2005)

Beide Tabellen verdeutlichen - unabhängig von der Bearbeitungstechnologie und der Steuerart - einen hohen Anteil von Dokumentationsaktivitäten.¹⁴⁹ Dieses Resultat wird durch weitere Veröffentlichungen bestätigt.¹⁵⁰ Auch deutsche und österreichische Untersuchungen über die Streit anfälligkeit steuerlicher Regelungen können als entsprechende Belege interpretiert werden.¹⁵¹

Der hohe Anteil der Dokumentationsaufwendungen an den Bürokratiekosten der Besteuerung könnte als Beleg für die These interpretiert werden, dass zum Teil auch

¹⁴⁵ Die hier vorliegende negative Korrelation ist nur eingeschränkt aussagekräftig, da Pope/Fayle/Chen (1994), S. 68 die Unternehmensgröße anhand der Steuerschuld messen. Es erscheint einleuchtend, dass Unternehmen mit einem hohen Anteil an Planungskosten eine niedrigere Steuerschuld aufweisen.

¹⁴⁶ Vgl. Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 35; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 86.

¹⁴⁷ Vgl. Colmar Brunton (2005), S. 39. Die „Fringe benefits tax“ (FBT) kann als Lohnsteuer auf Sachzuwendungen charakterisiert werden.

¹⁴⁸ Vgl. DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 85.

¹⁴⁹ Darunter fallen etwa die steuerliche Buchhaltung oder das Führen von Fahrtenbüchern.

¹⁵⁰ Vgl. die Fallstudie von DeLuca/Greenland/Hennessy/Kindlon/Stavrianos (2004), S. 104ff. und die Simulation von Moody/Warcholik/Hodge (2005), S. 7f. für US-Unternehmen sowie die Erhebungen von Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 8, 10 und Erard (1997b), S. 7 für kanadische Unternehmen.

¹⁵¹ Nach Haegert (1991), S. 38, 44f.; Funck (2003), S. 84f.; Niemann/Kastner (2009), S. 137 erweist sich gerade die Abgrenzung von Privat- und Erwerbssphäre als streitanfällig. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten dürften den Dokumentationsaufwand steigern.

handelsrechtliche Buchführungsaktivitäten in den vorliegenden Schätzwerten enthalten sind. Demgegenüber ist anzumerken, dass der Dokumentationsanteil in der Studie von Colmar Brunton (2005) nicht nur bei den Ertragsteuern, sondern gerade auch bei der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer beträchtlich ist. Zudem verweisen die Ergebnisse von Evans et al. (2005) darauf, dass steuerlich bedingte Dokumentationsaufwendungen einen wesentlichen Bestandteil der gesamten Buchführungskosten bilden und bei kleinen Unternehmen auch einen wichtigen Buchführungsgrund darstellen können.¹⁵²

Daneben erweist sich das Erstellen der Steuererklärung inklusive Kalkulation und Abführung der Steuer als erheblicher Kostenbestandteil. Den Kosten von Betriebsprüfungen kommt nach Täuber (1984) bei kleinen bis mittleren Unternehmen mit durchschnittlich 1,9 % der Gesamtkosten nur eine begrenzte Bedeutung zu. Allerdings nimmt dieser Anteil mit der Unternehmensgröße auf bis zu 8,9 % zu.¹⁵³ Demgegenüber verweisen die Ergebnisse von Slemrod/Venkatesh (2002) bezüglich der internen und externen (in Klammern) Befolgungskosten von mittleren bis großen US-Unternehmen darauf, dass neben vorbereitenden Handlungen und Erklärungsaktivitäten auch nachbereitenden Tätigkeiten eine erhebliche Bedeutung zukommen kann.¹⁵⁴

Größenkategorie in Mio. US \$	< 5	5-10	10-50	50-100	100-250	250-1.000	>1.000
Steuerplanung	4%	7% (12%)	12% (13%)	14% (9%)	8% (13%)	15% (14%)	15%
Information/ Recherche	3%	10% (7%)	10% (8%)	6% (6%)	9% (8%)	9% (8%)	8%
Buchführung/ Dokumentation	9%	31% (5%)	26% (5%)	17% (9%)	13% (2%)	12% (4%)	9%
Sonst. Vorbereitung	0%	N.A. (1%)	1% (2%)	1% (1%)	0% (1%)	1% (1%)	1%
Datensammlung/-aufbereitung	56%	38% (23%)	32% (20%)	29% (21%)	32% (24%)	25% (15%)	16%
Erstellen der Erklärung	4%	2% (28%)	4% (28%)	6% (31%)	14% (24%)	6% (25%)	8%
Steuerberechnung	N.A.	N.A. (8%)	0% (8%)	N.A. (9%)	1% (9%)	1% (8%)	2%
Sonst. Erklärungsaktivitäten	12%	7% (2%)	8% (1%)	14% (2%)	15% (3%)	19% (3%)	23%
Korrekturen von Bescheiden	N.A.	2% (3%)	2% (2%)	3% (2%)	1% (N.A.)	3% (5%)	2%
Betriebsprüfung	N.A.	1% (4%)	2% (5%)	3% (3%)	3% (2%)	5% (14%)	10%
Anfragen Finanzverwaltung	N.A.	2% (4%)	3% (5%)	4% (7%)	3% (12%)	5% (5%)	4%
Sonst. Nachbereitung	12%	1% (1%)	1% (1%)	2% (1%)	2% (2%)	0% (N.A)	1%

Tabelle 12: Aktivitäten nach Slemrod/Venkatesh (2002)

Deutlich wird wiederum ein hoher Anteil der Dokumentationsaufwendungen, der mit zunehmender Größe der Unternehmen zurückgeht. Demgegenüber nimmt die

¹⁵² Vgl. Evans/Carlton/Massey (2005), S. 321, 325.

¹⁵³ Vgl. Täuber (1984), S. 133.

¹⁵⁴ Vgl. eigene Berechnung anhand von Slemrod/Venkatesh (2002), S. 19ff., 46ff.

Bedeutung der Steuerplanung mit der Unternehmensgröße zu. Gleiches gilt tendenziell für Anfragen der Finanzverwaltung und Betriebsprüfungen. Das Erstellen der Steuererklärung entfällt im Wesentlichen auf den Berater und stellt den wichtigsten Bestandteil der externen Kosten dar.

Zu ähnlichen Ergebnissen kommen Slemrod/Blumenthal (1996) für sehr große US-Unternehmen, die zwischen den Kosten der Steuerabteilung, der anderen internen Abteilungen sowie der externen Beratung differenzieren.¹⁵⁵ Anders als bei Slemrod/Venkatesh (2002) erfolgt hier das Erstellen der Steuererklärung vor allem durch die interne Steuerabteilung und stellt den kostenintensivsten Bestandteil der Befolungsaktivitäten dar.

Bearbeitende Stelle	Steuerabt.	And. Abt.	Externe	Gesamt
Buchführung/Dokumentation	10%	49%	2%	14%
Recherche	11%	4%	17%	11%
Steuerplanung	12%	5%	20%	14%
Kooperation mit and. Abt.	7%	6%	3%	6%
Steuererklärung	30%	9%	7%	21%
Betriebsprüfung	13%	7%	12%	12%
Einsprüche	4%	2%	12%	5%
Gerichtsverfahren	2%	1%	19%	6%
Informationen für Jahresabschluss	6%	14%	2%	6%
Monitoring	5%	3%	2%	5%
Sonstiges	0%	0%	2%	0%

Tabelle 13: Aktivitäten nach Slemrod/Blumenthal (1996)

Auf nachbereitende Aktivitäten, wie Einsprüche, Gerichtsverfahren und insbesondere Betriebsprüfungen, entfällt bereits nahezu ein Viertel der Gesamtkosten. Dabei werden die rechtlichen Auseinandersetzungen und Einsprüche zu einem wesentlichen Teil auf externe Berater ausgelagert.¹⁵⁶ Die im Vergleich zu mittleren Unternehmen deutlich gestiegene Bedeutung nachbereitender Aktivitäten lässt sich damit begründen, dass bei großen Unternehmen eine höhere Prüfungsdichte und -intensität zu erwarten ist.¹⁵⁷ Auch sollten große Unternehmen aufgrund des höheren Streitwerts eher geneigt sein, die Kosten von Einspruchs- und Gerichtsverfahren auf sich zu nehmen.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Vgl. eigene Berechnung auf Basis von Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423.

¹⁵⁶ Zu entsprechenden Resultaten kommt auch Erard (1997a), S. 14 für kanadische Großunternehmen.

¹⁵⁷ Auf die größenabhängige Prüfungsdichte von kleinen Unternehmen in Deutschland verweisen etwa Neddermeyer (1991), S. 4f. oder Huber/Seer (2007), S. 357.

¹⁵⁸ Ähnlich wie bei den übrigen Befolgungskosten wären demnach auch bei Rechtsstreitigkeiten Skalenerträge realisierbar.

3.3.4 Anlaufkosten

Als Anlaufkosten sollen im folgenden Kosten bezeichnet werden, die nach einer gewissen Einarbeitungszeit aufgrund von Lerneffekten wegfallen.¹⁵⁹ Neben Änderungen von Steuergesetzen können derartige Belastungen dadurch verursacht werden, dass Steuerpflichtige erstmalig mit bestimmten Regelungen konfrontiert werden (etwa bei einer Unternehmensgründung). Nach Allers (1994) werden 25 % der steuerlichen Bürokratiekosten von niederländischen Unternehmen durch Änderungen von Steuergesetzen verursacht. Da allerdings Steuergesetze regelmäßig geändert werden, lassen sich derartige Belastungen nur zum Teil als temporär bezeichnen. Als Anlaufkosten können vermutlich insbesondere 45 % dieser Kosten gelten, die auf eine als „Oort-Reform“ bezeichnete umfassende Änderung des Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrechts zurückzuführen sind.¹⁶⁰

Ein relativer Maßstab für die Höhe der Anlaufkosten AK stellt das Verhältnis zu den laufenden Kostenbelastungen LK dar, das in Tabelle 14 dargestellt ist.¹⁶¹ Mit Ausnahme von Gunz et al. (1996) beschreiben die verzeichneten Studien Anlaufkosten von gesetzlich bedingten Systemveränderungen. Diese Kosten bieten einen Anhaltspunkt für einzelwirtschaftliche Kosten eines Unternehmens, das erstmalig mit den entsprechenden Vorschriften konfrontiert wird.¹⁶² Belege für Zusatzbelastungen von jungen Unternehmen finden sich auch in einigen weiteren empirischen Arbeiten.¹⁶³ Es ist zu beachten, dass das National Audit Office (NAO) keine stichhaltigen Angaben zu Schätzmethodik macht.

¹⁵⁹ Vgl. hierzu grundlegend Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 16ff., die den Begriff „Start-up costs“ verwenden.

¹⁶⁰ Vgl. Allers (1994), S. 124.

¹⁶¹ Vgl. NAO (1994), S. 25; Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 6, 15f.; Pillai (2000), S. 55. Zur Berechnung des Verhältnisses von Prebble (1995) werden die durchschnittlichen Kosten von Betriebsprüfungen den laufenden Kosten hinzugerechnet, während die Planungskosten als Anlaufkosten der Hinzurechnungsbesteuerung interpretiert werden; vgl. Prebble (1995), Rz. 15.65ff., 15.95. Zur Berechnung des Verhältnisses für die Untersuchung von Tran-Nam/Glover werden die Durchschnittswerte der Anlaufkosten (Tran-Nam/Glover (2002), S. 513ff.) und der laufenden Kosten (Glover/Tran-Nam (2005), S. 253f.) ins Verhältnis gesetzt.

¹⁶² Eine Überschätzung der einzelwirtschaftlichen Kosten kann daraus resultieren, dass bei einer Systemumstellung auch die Routinen der Verwaltungsbehörden erst gebildet werden müssen. Eine Unterschätzung ist möglich, wenn im Rahmen der Systemumstellung den Unternehmen besondere Dienstleistungen (etwa kostenfreie Kurse) zur Verfügung gestellt werden.

¹⁶³ Vgl. Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.3.4; Hansford/Hasseldine/Howorth (2003), S. 486f.; Colmar Brunton (2005), S. 65, 96. Keine signifikanten Kostensteigerungen für junge Unternehmen können allerdings Eichfelder/Schorn (2009b), S. 30 feststellen.

Studie	Staat	Fälle	AK/LK	Anmerkungen
NAO (1994)	GB	N.A.	241%	AK des europäischen Binnenmarkts inkl. Lernkosten
NAO (1994)	GB	N.A.	72%	AK der Umsatzsteuer des europäischen Binnenmarkts ohne Lernkosten
Gunz et al. (1996)	CDN	51	84%	PINT: AK der Beantragung von Steuergutschriften und Zuschüssen für Forschung und Entwicklung; R:46%
Prebble (1995)	NZ	14	111%	QB: AK der Hinzurechnungsbesteuerung (analog zum AStG); R:N.A.
Pillai (2000)	MS	21	219%	PINT: AK Netto-USt für Hotelbetriebe; R:27%
Tran-Nam/Glover (2002/05)	AUS	31	319% (184%)	QB: AK der Netto-USt; Durchschnitt (Median); R:N.A.

Tabelle 14: Anlaufkosten von Unternehmen

Die vorliegenden Ergebnisse bestätigen nur teilweise die von Rametse/Pope (2005) vertretene These, nach der die Anlaufkosten in etwa den laufenden Kosten eines Jahres entsprechen.¹⁶⁴ Pillai (2000), Tran-Nam/Glover (2002), Glover/Tran-Nam (2005) sowie weitere Untersuchungen verweisen auf eine größere Belastungswirkung der Anlaufkosten.¹⁶⁵ Nach Tran-Nam/Glover (2002) betragen die Bruttokosten (Nettokosten) der Einführung der australischen Nettoumsatzsteuer bei kleinen Unternehmen im Durchschnitt 1,9 % (1,2 %) des Umsatzes und 17,8 % (11,3 %) des Vorsteuergewinns der befragten Unternehmen.¹⁶⁶

Die Aussagekraft der in der Tabelle 14 verzeichneten Studien wird durch ihre geringen Fallzahlen eingeschränkt. Eine von Rametse/Pope (2005) zitierte¹⁶⁷ Untersuchung der „Canadian Federation of Independent Businesses“ (CFIB) mit mehreren Tausend Datensätzen verweist auf ein niedrigeres Verhältnis von AK zu LK von etwa 45 %.¹⁶⁸ Jedoch wird die Glaubwürdigkeit dieser Untersuchung durch eine tendenziöse Form der Befragung in Zweifel gezogen.¹⁶⁹ Nach der auf 868 Datensätzen beruhenden Erhebung von Rametse/Pope (2002) betragen die Anlaufkosten der australischen Nettoumsatzsteuer je nach Unternehmensgröße zwischen 0,3 % (Umsatz > 1.000.000 australische \$) und 14,9 % (Umsatz < 50.000 australische \$) des Umsatzes.¹⁷⁰

Anhand der Literatur lässt sich keine eindeutige Korrelation zwischen der Unter-

¹⁶⁴ Vgl. Rametse/Pope (2005), S. 87.

¹⁶⁵ Vgl. die Angaben in Tabelle 14. Hoffjan/Bramann (2007), S. 2629 kommen für das deutsche Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz (AGG) zu dem Ergebnis, dass die Anlaufkosten 150 % der laufenden Kosten betragen. Nach der auf Planspieldaten basierenden Studie von Peters Schönberger (2005), S. 30 wäre die Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens für die Umsatzsteuer mit Anlaufkosten von 1,6 bis 2,1 Mrd. € und laufenden Belastungen von 0,1 bis 0,2 Mrd. € verbunden.

¹⁶⁶ Eigene Berechnung auf Basis von Tran-Nam/Glover (2002), S. 513ff.

¹⁶⁷ Die Studie ist im deutschen Leihverkehr nicht verfügbar.

¹⁶⁸ Nach Rametse/Pope (2005), S. 88 beruht diese Studie auf 25.362 Datensätzen. Allerdings ist die Datensatzangabe für die ebenfalls bei Rametse/Pope (2005), S. 88 zitierte Studie von Pillai (2000) fehlerhaft, da die Ausgangsstichprobe und nicht der Datenrücklauf angegeben wird.

¹⁶⁹ Im Fragebogen befand sich etwa der folgende Hinweis: „Your response to this questionnaire is vital to our lobbying efforts“. Dementsprechend werden in der Befragung ausgesprochen hohe Kennzahlen für die steuerlichen Bürokratiekosten ermittelt; vgl. hierzu Cnossen (1994), S. 1623.

¹⁷⁰ Vgl. Rametse/Pope (2002), S. 419.

nehmensgröße und dem Verhältnis AK/LK bestimmen. Nach Pillai (2000) sowie der von Rametse/Pope (2005) zitierten Studie der CIFB nimmt AK/LK mit zunehmender Unternehmensgröße ab. Demnach wäre bei den Anlaufkosten die Regressivität stärker ausgeprägt als bei den laufenden Kosten.¹⁷¹ Demgegenüber kommen Gunz et al. (1996) sowie Godwin (1976) anhand von Fallstudien zu dem Ergebnis, dass große Unternehmen stärker von Anlaufkosten betroffen werden.¹⁷²

Entsprechend der Literatur entfällt ein relativ hoher Anteil der Anlaufkosten auf Sachkosten. Nach Rametse/Pope (2002) erweisen sich die Ausgaben für Hardware (insbesondere Computer) und ähnliches als wichtigster Kostenfaktor bei der Einführung der australischen Nettoumsatzsteuer. Auch Tran-Nam/Glover (2002) stufen diesen Kostenblock mit 31 % der Anlaufkosten als relativ hoch ein. Den Entgelten für externe Dienstleistungen kommt mit Anteilen von 24 % (Rametse/Pope (2002) inkl. Ausgaben für Bürobedarf u.ä.) bzw. 11 % (Tran-Nam/Glover (2002)) eine geringere Bedeutung zu.¹⁷³

4 Zusammenfassung und Ausblick

Anhand einer Auswertung der nationalen und internationalen Literatur lassen sich die wesentlichen Eigenschaften steuerlicher Bürokratiekosten herausarbeiten. Das wichtigste Ergebnis dürfte in der stark zielgruppenspezifischen Belastungswirkung bestehen. Während die Bürokratiekosten der Besteuerung bei Arbeitnehmern und Großunternehmen in der Regel weniger als 1 % der Einkünfte betragen, werden bei kleinen Unternehmen und Selbstständigen erheblich höhere Effekte festgestellt. Die überproportionale Belastung von kleinen Unternehmen lässt sich auf die Degression von Fixkosten, Lerneffekte und Skalenerträge zurückführen. Im Vergleich zu anderen Bürokratiekosten von Unternehmen stellen durch Steuern (inklusive Lohnsteuer und Sozialversicherung) verursachte Bürokratiekosten einen wesentlichen Faktor dar. Insofern erweist sich die Senkung dieser Kosten als essenziell für die Reduktion bürokratischer Belastungen von Unternehmen.

Die Bruttokosten werden durch ihre steuerliche Abzugsfähigkeit, durch Zins- und Managementvorteile sowie durch steuerliche Planungsvorteile reduziert. Entsprechend Kayser et al. (2004) lassen sich die Managementvorteile auf ungefähr 20 % der steuerlichen Bürokratiekosten beziffern.¹⁷⁴ Bei Planungs- und Zinsvorteilen ist zu

¹⁷¹ Vgl. Pillai (2000), S. 55; Rametse/Pope (2005), S. 90.

¹⁷² Vgl. Godwin (1976), S. 55; Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 15.

¹⁷³ Vgl. Rametse/Pope (2002), S. 417; Tran-Nam/Glover (2002), S. 516.

¹⁷⁴ Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 134. Da die Managementvorteile in der Regel ebenfalls der Besteuerung unterliegen werden, entspricht dieser Vorsteuerwert grundsätzlich auch dem Anteil der Managementvorteile (netto) an den Nettobürokratiekosten.

erwarten, dass sich diese aufgrund von Skalenerträgen deutlich stärker bei Großunternehmen auswirken. Da auch die steuerliche Entlastung durch die Abzugsfähigkeit der Kosten tendenziell mit steigender Unternehmensgröße zunimmt, ist zu erwarten, dass diese kostenmindernden Effekte die überproportionale Belastung von kleinen Unternehmen eher noch verstärken.

Der interne Arbeitsaufwand stellt in der Regel den wichtigsten Kostenbestandteil dar. Die Bedeutung der Beratungskosten geht tendenziell mit der Unternehmensgröße zurück, während der Anteil der Sachkosten mit der Größe zunimmt. Bezüglich der Bedeutung verschiedener Steuerarten erlaubt die Datenlage nur begrenzt verallgemeinerbare Aussagen. Im Wesentlichen entfällt die Belastung von Unternehmen auf die Ertragsteuern, die Umsatzsteuer und die Quellenbesteuerung von Lohneinkommen. Die Bedeutung dieser einzelnen Subsysteme hängt von der Ausgestaltung des Steuer- und Abgabensystems ab.¹⁷⁵

Vollzugskosten erweisen sich entsprechend des vorhandenen Materials grundsätzlich als bedeutsamer als Planungskosten. Dies gilt gerade bei den stark belasteten kleinen Unternehmen. Mit zunehmender Unternehmensgröße steigt der Anteil der Planungskosten und kann den Anteil der Vollzugskosten an der Gesamtbelastung übersteigen. Ähnliches gilt für die Kosten von Einsprüchen und Rechtsstreitigkeiten, die ebenfalls den planbaren bzw. vermeidbaren Kosten zugerechnet werden können. Die Vollzugskosten werden der Literatur zufolge vor allem durch Dokumentations-tätigkeiten (inklusive steuerlicher Rechnungslegung) verursacht. Auch das Erstellen der Steuererklärung stellt eine erhebliche Belastung dar. Bei Änderungen im Steuersystem sowie bei Existenzgründern können Anlaufkosten eine nicht unwesentliche Belastungswirkung entfalten.

Aus den vorhandenen empirischen Ergebnissen lässt sich schließen, dass für eine Reduktion der gesamtwirtschaftlichen Kostenbelastung - und damit eine Vereinfachung des Steuersystems als solches - eine Senkung der Bürokratiekosten von kleinen Unternehmen von besonderer Bedeutung ist. Daher sollten sich entsprechende Maßnahmen des Gesetzgebers gerade auch auf diese besonders stark belastete Zielgruppe konzentrieren. Aus dieser Perspektive sind etwa vereinfachte Buchführungssysteme für kleine Unternehmen zu begrüßen, während die Abschaffung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter Anlass zur Kritik gibt. Neben der Erweiterung der Buchführungspflichtgrenzen in § 141 AO könnte vor diesem Hintergrund auch die Ausweitung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG thematisiert

¹⁷⁵ Die Bedeutung der Ertragsbesteuerung steigt etwa mit der Anzahl der erhobenen Ertragsteuern (Gewerbesteuer, „State income taxes“ in den USA). Bei der Umsatzsteuer erweist sich eine Besteuerung von Nettoumsätzen als deutlich kostenträchtiger; vgl. Wurts (1995), Rz. 14.31. Bei Quellensteuern auf Lohneinkommen ist anzunehmen, dass die Kosten mit der Genauigkeit des Verfahrens sowie den Divergenzen zwischen Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem steigen.

werden.

Weiterhin wird deutlich, dass es sich bei der Frage der Steuervereinfachung um ein internationales Problem handelt, das sich keineswegs auf das deutsche Steuersystem beschränken lässt. Die vorhandenen Messergebnisse sprechen nicht dafür, dass das deutsche Steuersystem grundsätzlich komplexer bzw. kostenträchtiger ist als die Steuersysteme anderer Staaten. Hinreichend gesicherte Aussagen dürften sich diesbezüglich aber nur anhand von Studien ziehen lassen, die mit Hilfe einer möglichst einheitlichen Messmethodik unterschiedliche Steuersysteme vergleichen. In dieser Hinsicht besteht noch erheblicher Forschungsbedarf. Gleiches gilt für die Frage, welche gesetzgeberischen Maßnahmen zu einer erheblichen Senkung steuerlicher Bürokratiekosten beitragen könnten. Insofern bleibt die von Slemrod (1996) thematisierte Frage „Which is the simplest tax system of them all?“ ein noch ungeöstes Rätsel der Steuerwissenschaften.

Literaturverzeichnis

- Alexander, W.; Bell, J.; Knowles, S.* (2004): Quantifying compliance costs of small businesses in New Zealand, Economics Discussion Papers Nr. 0406, University of Otago: Dunedin
- Allers, M.A.* (1994): Administrative and compliance costs of taxation and public transfers in the Netherlands, Wolters-Noordhoff: Groningen
- Allers, M.A.* (1995): Tax compliance costs in the Netherlands, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 173-194
- Ariff, M.; Ismail, Z.; Loh, A. L.* (1997): Compliance costs of corporation income taxation in Singapore, in: Journal of Business Finance & Accounting, Bd. 24, S. 1253-1268
- Auerbach, A.J.* (1985): The theory of excess burden and optimal taxation, in: Auerbach, A.J.; Feldstein, M. (Hrsg.): Handbook of public economics, Bd. 1, North-Holland: Amsterdam u.a., S. 61-127
- Bach, H.-U.; Gartner, H.; Klünger, S.; Rothe, T.; Spitznagel, E.* (2008): Projektion 2009: Der Arbeitsmarkt tritt auf der Stelle, IAB Kurzbericht Nr. 13/2008, Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung: Nürnberg
- Bach, S.; Haan, P.; Maiterth, R.; Sureth, C.* (2004): Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften - Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkung - Endbericht: Forschungsprojekt im Auftrag von Bündnis 90 / DIE GRÜNEN, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung Berlin: Berlin
- Bannock, G.; Albach, H.* (1987): Die Erhebungskosten der Umsatzsteuer für kleinere Unternehmen: Ein deutsch/englischer Vergleich, IfM-Materialien Nr. 60, Institut für Mittelstandsforschung: Bonn
- Blažić, H.* (2004a): Personal income tax compliance costs at an individual level in Croatia, in: Australian Tax Forum, Bd. 3, S. 325-352
- Blažić, H.* (2004b): Tax compliance costs of small business in Croatia, Occasional Paper Nr. 22, Institute of Public Finance - University of Rieka: Rieka
- Blažić, H.* (2004c): Tax compliance costs of companies in Croatia, in: Ekonomický časopis, Bd. 52, S. 723-738
- Blumenthal, M.; Christian, C.* (2004): Tax preparers, in: Aaron, H.J.; Slemrod, J. (Hrsg.), The crisis of tax administration, Brookings Institution Press: Washington D.C., S. 201-229
- Blumenthal, M.; Slemrod, J.* (1992): The compliance cost of the US individual income tax system: A second look after tax reform, in: National Tax Journal, Bd. 45, S. 185-202
- Bönke, T.; Neher, F.; Schröder, C.* (2007): Bestimmung ökonomischer Einkommen und effektiver Einkommensteuerbelastungen mit der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik, in: Schmollers Jahrbuch, Bd. 127, S. 585-623
- Borell, R.; Schemmel, L., Stern, V.* (1996): Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit: Bausteine für eine umfassende Reform der Lohn- und Einkommensteuer, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler: Wiesbaden
- Breithecker, V.; Garden, C.; Thönnies, M.* (2007): Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, in: Deutsches Steuerrecht, Bd. 45, S. 361-367
- Broer, M.* (2004): BB-Forum: Abschaffung von Steuerbefreiungen = Mehreinnahmen und Steuervereinfachung? Klarstellung einiger populärer Irrtümer in der Steuerpolitik, in: Betriebs-Berater, Bd. 59, S. 1935-1937

- Business New Zealand; KPMG (Hrsg.)* (2007): Summary report of the Business New Zealand-KPMG compliance cost survey - 2007, Business New Zealand: Wellington
- Chamberlain, D.; Smith, A.* (2006): Recent findings on tax-related regulatory burden on SMEs in South Africa - Literature review and policy options, Working Paper Nr. 06/105, Development Policy Research Unit - University of Cape Town: Cape Town
- Chan, S.Y.; Cheung, D.K.; Ariff, M.; Loh, A.L.* (1999): Compliance costs of corporate taxation in Hong Kong, in: *The International Tax Journal*, Bd. 25, Nr. 4, S. 42-68
- Chattopadhyay, S.; Das-Gupta, A.* (2002a): The compliance cost of the personal income tax and its determinants, National Institute of Public Finance and Policy: New Dehli
- Chattopadhyay, S.; Das-Gupta, A.* (2002b): The income tax compliance cost of Indian corporations, National Institute of Public Finance and Policy: New Dehli
- Clemens, R.; Kokalj, L.* (1995): Bürokratie - ein Kostenfaktor: Eine Belastungsuntersuchung bei mittelständischen Unternehmen, Schäffer-Poeschel: Stuttgart
- Cnossen, S.* (1994): Administrative and compliance costs of VAT: A review of the evidence, in: *Tax Notes*, Bd. 63, S. 1609-1626
- Collard, D.; Green, S.; Godwin, M.R.; Maskell, L.* (1998): The tax compliance costs for employers of PAYE and national insurance in 1995-96, Bd. 1: Main report, Inland Revenue Economics Papers Nr. 3, Inland Revenue: London
- Colmar Brunton (Hrsg.)* (2005): Measuring the tax compliance costs of small and medium-sized businesses - a benchmark survey: Final report, Inland Revenue: Wellington
- Delgado Lobo, M.L.; Salinas-Jimenez, J.; Sanz Sanz, J.F.* (2001): Hidden tax burden of the personal income tax: Evidence from the recent tax reform in Spain, in: *Australian Tax Forum*, Bd. 16, S. 463-482
- DeLuca, D.; Greenland, A.; Guyton, J.; Hennessy, S.; Kindlon, A.* (2005): Measuring the tax compliance burden of small businesses, in: *SOI Tax Stats - Papers - 2005 IRS Research Conference*, S. 75-95
- DeLuca, D.; Greenland, A.; Hennessy, S.; Kindlon, A.; Stavrianos, M.* (2004): The tax compliance burden of small businesses - A profile of 50 businesses, in: *SOI Tax Stats - Papers - 2004 IRS Research Conference*, S. 97-137
- DeLuca, D.; Stilmar, S.; Guyton, J.; Lee, W.-L., O'Hare, J.* (2007): Aggregate estimates of small business taxpayer compliance burden, in: *The IRS Research Bulletin - Proceedings of the 2007 IRS Research Conference*, S. 147-184
- De Vil, G.; Kegels, C.* (2002): Les charges administratives en Belgique pour l'année 2000, Planning Paper Nr. 92, Bureau fédéral du Plan: Brüssel
- Diaz, C.; Delgado, M.L.* (1995): Personal income tax compliance costs in Spain, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Fiscal Publications: Bath, S. 210-224
- Eichfelder, S.; Schorn, M.* (2009a): Tax compliance costs: A business administration perspective, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft - Betriebswirtschaftliche Reihe Nr. 2009/3, Freie Universität Berlin: Berlin
- Eichfelder, S.; Schorn, M.* (2009b): Die Determinanten der Bürokratiekosten im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, IWP Schorn & Partner: Köln
- Erard, B.* (1997a): The income tax compliance burden on Canadian big business, Working Paper Nr. 97-2, Technical Committee on Business Taxation: Ottawa

- Erard, B.* (1997b): The income tax compliance burden on small and medium-sized Canadian businesses, Working paper Nr. 97-12, Technical Committee on Business Taxation: Ottawa
- European Communities (Hrsg.)* (2004): European tax survey, Working Paper Nr. 3/2004, Office for Official Publications of the European Communities: Luxembourg
- Evans, C.* (2001): The operating costs of taxing capital gains - a conspectus, in: Evans, C.; Pope, J.; Hasseldine, J. (Hrsg.), Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford, Prospect Media: St. Leonards NSW, S. 159-177
- Evans, C.* (2003): Studying the studies: An overview of recent research into taxation operating costs, in: eJournal of Tax Research, Bd. 1, S. 64-92
- Evans, C.; Carlon, S.; Massey, D.* (2005): Record keeping practices and tax compliance of SME's, in: eJournal of Tax Research, Bd. 3, S. 288-318
- Evans, C.; Ritchie, K., Tran-Nam, B.; Walpole, M.* (1997): A report into taxpayer costs of compliance, Australian Government Publishing Service: Canberra
- Fischer, L.* (1989): Die Kosten der Steuererhebung für Verwaltung und Steuerpflichtige: Erweiterte Fassung des für die International Fiscal Association erstellten Nationalberichts anlässlich des IFA-Kongresses 1989 in Rio de Janeiro, Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen: Hamburg
- Funck, B.G.* (2003): Konflikte im Steuerrecht - Empirische Analyse von Streitpotentialen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht mit Vorschlägen zur Konfliktreduzierung, Peter Lang: Frankfurt a.M. u.a.
- Glover, J.; Tran-Nam, B.* (2005): The GST recurrent compliance costs/benefits of small business in Australia: A case study approach, in: Journal of the Australasian Tax Teachers Association, Bd. 1, S. 237-258
- Godwin, M.R.* (1976): VAT-compliance costs to the independent retailer, in: Accountancy, ohne Bd., September, S. 48-60
- Godwin, M.R.* (1995): The compliance costs of the United Kingdom tax system, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 73-100
- Gunz, S.; Macnaughton, A.; Wensley, K.* (1996): Measuring the compliance cost of tax expenditures: The case of research and development incentives, Working Paper Nr. 6, Industry Canada: Ottawa
- Gupta, S.; Newberry, K.* (1997): Determinants in the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data, in: Journal of Accounting and Public Policy, Bd. 16, S. 1-34
- Guyton, J.; Kindlon, A.; Zhou, J.* (2004): Recent research on small business compliance burden, Paper presented on the 97th Annual Conference of the National Tax Association in Minneapolis (Minnesota) on November 11 through 13 2004, <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/04kinnta.pdf> (Abfrage v. 20.07.2009)
- Guyton, J.L.; O'Hare, J.; Stavrianos, M.; Toder, E.* (2003): Estimating the compliance cost of the U.S. individual income tax, in: National Tax Journal, Bd. 56, S. 673-688
- Haegert, L.* (1991): Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überbelastung der Finanzgerichte, in: Betriebs-Berater, Bd. 46, S. 36-46
- Hamer, E.* (1979): Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft: Eine kritische Bestandsaufnahme des Mittelstandsinstitutes Niedersachsen - Bremen am Beispiel des Handwerks, Schlüter: Hannover
- Hansford, A.; Hasseldine, J.; Howorth, C.* (2003): Factors affecting the costs of UK VAT compliance costs for small and medium sized enterprises, in: Environment and Planning C: Government and Policy, Bd. 21, S. 479-492

- Hasseldine, J.* (1995): Compliance cost of business taxes in New Zealand, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 126-141
- Hendel, H.* (1997): Die Belastung der Arbeitgeber durch die Lohnsteuer, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V.: Bonn
- Herzig, N.* (2008): Analyse der Steuerberateraus- und -fortbildung in Deutschland, Otto Schmidt: Köln
- Hines, J.R.; Rice, E.M.* (1994): Fiscal paradise: Foreign tax havens and American business, in: Quarterly Journal of Economics, Bd. 109, S. 149-182
- Hoffjan, A.; Bramann, A.* (2007): Gesetzesfolgekosten des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes (AGG), in: Betriebs-Berater, Bd. 62, S. 2625-2629
- Hundsdoerfer, J.* (2002): Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum - Eine einzelwirtschaftliche Analyse, Deutscher Universitäts-Verlag: Wiesbaden
- Hunkeler, U.* (1985): Zur Belastung der Klein- und Mittelbetriebe durch staatliche Regelungen - Untersuchungen der administrativen Auflagen in der Schweiz, Universität St. Gallen: St. Gallen
- Huber, E.; Seer, R.* (2007): Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 84, S. 355-371
- Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.)* (1953): Untersuchungen zur grossen Steuerreform, Teil I: Voruntersuchungen, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung: München
- IHK Koblenz (Hrsg.)* (1976): Unbezahlte Hilfsarbeiten der Wirtschaft für den Staat - Steuerbonus als Ausweg?: Eine Untersuchung der Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, Industrie- und Handelskammer zu Koblenz: Koblenz
- Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH (Hrsg.)* (2006): Bürokratiekosten - Endbericht: Bürokratiekosten in der Kreditwirtschaft, Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH: Köln
- Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim (Hrsg.)* (1996): Administrative Belastungen von Handwerksbetrieben: Eine Fallstudie im Auftrag des Staatsministeriums Baden-Württemberg, Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim: Mannheim
- Janssen, L.; Kegels, C.; Verschueren, F.* (2006): Les charges administratives en Belgique pour l'année 2004, Planning Paper Nr. 100, Bureau fédéral du Plan: Brüssel
- Johnston, K.S.* (1963): Corporations' federal income tax compliance costs, Bureau of Business Research - Ohio State University: Columbus
- Joos, A.; Kegels, C.* (2004): Les charges administratives en Belgique pour l'année 2002, Planning Paper Nr. 94, Bureau fédéral du Plan: Brüssel
- Kayser, G.; Clemens, R.; Wolter, H.-J.; Schorn, M.* (2004): Bürokratiekosten kleiner und mittlerer Unternehmen: Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, Deutscher Universitäts-Verlag: Wiesbaden
- Kegels, C.* (2008): Les charges administratives en Belgique pour l'année 2006, Planning Paper Nr. 103, Bureau fédéral du Plan: Brüssel
- Kirchhof, P.* (2002): Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer vereinheitlichten Ertragsteuer, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 79, S. 3-22
- Kitterer, W.* (1989): Kosten der Bürokratieüberwälzung, Bund der Steuerzahler Schleswig Holstein e.V.: Neumünster
- Klein-Blenkers, F.* (1980): Die Belastung der Industrieunternehmen durch administrative Leistungen für den Staat - unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen, Otto Schwartz & Co.: Göttingen

- Klimasch, R.* (1994): 53.157 Mark zahlt jede Firma p.a. für Staatsbürokratie, in: *Impulse*, Bd. 15, Nr. 12, S. 18-22
- Klun, M.* (2004): Compliance costs for personal income tax in a transition country: The case of Slovenia, in: *Fiscal Studies*, Bd. 25, S. 93-104
- Klun, M.; Blažič, H.* (2005): Tax compliance costs for companies in Slovenia and Croatia, in: *FinanzArchiv*, Bd. 61, S. 418-437
- Kuliš, D.* (2004): The compliance costs of excise duties in Croatia, Occasional Paper Nr. 23, Institute of Public Finance - University of Zagreb: Zagreb
- Lang, J.* (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Stollfuß: Bonn
- Lang, J.; Herzig, N.; Hey, J.; Horlemann, H.-G.; Pelka, J.; Pezzer, H.-J.; Seer, R.; Tipke, K.* (2005): Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Otto Schmidt: Köln
- Loh, A.; Ariff, M.; Ismail, Z.; Shamsher, M.; Ali, M.* (1997): Compliance costs of corporate income taxation in Malaysia, in: *Pacific Accounting Review*, Bd. 9, S. 27-42
- Malmer, H.* (1995): The Swedish tax reform in 1990-91 and tax compliance costs in Sweden, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Fiscal Publications: Bath, S. 226-262
- McKinstry, K.; Baldry, J.* (1997): Explaining the growth in usage of tax agents by personal income taxpayers, in: *Australian Tax Forum*, Bd. 13, S. 135-153
- Mills, L.; Erickson, M.M.; Maydew, E. L.* (1998): Investments in tax planning, in: *The Journal of the American Taxation Association*, Bd. 20, S. 1-20
- Moody, J.S.; Warcholik, W.P.; Hodge, S.A.* (2005): The rising cost of complying with the Federal Income Tax, Tax Foundation Special Report Nr. 138, Tax Foundation: Washington D.C.
- Moll, W.* (1925): *Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit - Vorschläge zur Neuregelung des Steuerwesens*, Carl Heymann: Berlin
- National Audit Office (Hrsg.)* (1994): HM customs and excise: Cost to business of complying with VAT requirements - Report by the comptroller and auditor general, House of Commons: London
- Neddermeyer, W.* (1991): Die steuerliche Betriebsprüfung (Außenprüfung) im internationalen Vergleich, in: *Betriebs-Berater*, Bd. 46, Beilage 19 zu Heft 27
- Niemann, R.; Kastner, C.* (2009): Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen, Zeit- und Tarifeffekten -, in: *Steuer und Wirtschaft*, Bd. 86, S. 128-138
- OECD (Hrsg.)* (2001): *Businesses' views on red tape: Administrative and regulatory burdens on small and medium enterprises*, Organisation of Economic Co-operation and Development: Paris
- OECD (Hrsg.)* (2009): *Taxing wages 2007-2008*, Organisation of Economic Co-operation and Development: Paris
- Oster, C.V.; Lynn A.D.* (1955): Compliance cost and the Ohio axle mile tax: A case study, in: *National Tax Journal*, Bd. 8, S. 209-214
- Overesch, M.* (2006): Transfer pricing of intrafirm sales as a profit shifting channel - Evidence from German firm data, ZEW Discussion Paper Nr. 06-084, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung: Mannheim
- Pillai, K.V.* (2000): The compliance costs of VAT in the hotel industry in Mauritius, in: *Social Sciences & Humanities and Law & Management Research Journal*, Bd. 3, S. 52-66

- Plamondon, R.E.; Zussman, D.* (1998): The compliance costs of Canada's major tax systems and the impact of single administration, in: *Canadian Tax Journal*, Bd. 46, S. 761-785
- Pope, J.* (1994): Compliance costs of taxation: Policy implications, in: *Australian Tax Forum*, Bd. 11, S. 85-121
- Pope, J.* (1995): The compliance costs of major taxes in Australia, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Fiscal Publications: Bath, S. 101-125
- Pope, J.; Fayle, R.* (1990): The compliance costs of personal income taxation in Australia 1986/87: Empirical results, Discussion Paper Nr. 90.06, Department of Economics - University of Western Australia: Nedlands
- Pope, J.; Fayle, R.; Chen, D.-L.* (1993): The compliance costs of employment related taxation in Australia: Employers' pay-as you-earn, fringe benefits tax, prescribed payment system and payroll tax 1989/1990, Australian Tax Research Foundation: Sydney
- Pope, J.; Fayle, R.; Chen, D.-L.* (1994): The compliance costs of companies income taxation in Australia, Australian Tax Research Foundation: Sydney
- Pope, J.; Fernandez, P.* (2003): The compliance costs of the superannuation surcharge tax, in: *Australian Tax Forum*, Bd. 18, S. 537-576
- Poutziouris, P.; Kauser, S.; Chittenden, F.* (2003): PAYE-NIC compliance costs: Empirical evidence from the UK SME economy, Working Paper Nr. 452, Manchester Business School: Manchester
- Prebble, J.* (1995): Costs of compliance with the New Zealand controlled foreign company regime, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Fiscal Publications: Bath, S. 321-352
- PriceWaterhouseCoopers; The World Bank (Hrsg.)* (2006): *Paying taxes - The global picture*, PricewaterhouseCoopers/The World Bank: London/Washington D.C.
- Peters Schönberger (Hrsg.)* (2005): *Planspiel zur systembezogenen Änderung bei der Umsatzsteuer „Reverse-Charge-Verfahren“: Zusammenfassender Ergebnisbericht*, Peters Schönberger GmbH: München
- Rametse, N.; Pope, J.* (2002): Start-up tax compliance costs of the GST: Empirical evidence from Western Australian small business, in: *Australian Tax Forum*, Bd. 17, S. 407-442
- Rametse, N.; Pope, J.* (2005): Business start-up compliance costs: Policy perspectives, in: *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, Bd. 1, S. 84-99
- Rappen, H.* (1989): Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: *RWI-Mitteilungen*, Bd. 40, S. 221-246
- Rego, S.O.* (2003): Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations, in: *Contemporary Accounting Research*, Bd. 20, S. 805-833
- Reichhardt, P.* (1962): *Steuerbelastung und Belastungsgefühl im Handwerk: Eine empirische Untersuchung in 47 Handwerksbetrieben in Köln*, Westdeutscher Verlag: Köln Opladen
- Risthaus, A.* (2007): Ist das Rechtsinstitut der unentgeltlichen Vermögensübergabe noch praktikabel? - Plädoyer für eine konkrete gesetzliche Regelung, in: *Der Betrieb*, Bd. 60, S. 241-249
- Rose, M.* (1994): Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fainess und Transparenz, in: Bühler, W.; Kirchhof, P.; Klein, F. (Hrsg.), *Steuervereinfachung: Festschrift für Friedrich Meyding zum 65. Geburtstag*, C.F. Müller: Heidelberg, S. 233-251

- Ritchie, K.* (2001): The tax compliance costs of small business in New Zealand, in: Evans, C.; Pope, J.; Hasseldine, J. (Hrsg.), Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford, Prospect Media: St. Leonards NSW, S. 297-315
- Rose, M.; Rimmler, M.R.; Scholz, M.T.; Zöller, D.* (2007): Kosten der Erhebung von Unternehmenssteuern in Deutschland, Discussion Paper Series Nr. 459, University of Heidelberg - Department of Economics: Heidelberg
- RWI (Hrsg.)* (2003): Ermittlung von Tax Compliance Cost: Gutachten im Auftrag des Bundesministers der Finanzen, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.: Essen
- Sandford, C.T.* (1973): Hidden costs of taxation, Institute of Fiscal Studies: London
- Sandford, C.T.* (1995): Improving the methodologies, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 375-401
- Sandford, C.T.; Godwin, M.R.; Hardwick, P.J.* (1989): Administrative and compliance costs of taxation, Fiscal Publications: Bath
- Sandford, C.T.; Godwin, M.R.; Hardwick, P.J.; Butterworth, M.I.* (1981): Costs and benefits of VAT, Heinemann Educational Books: London u.a.
- Sandford, C.T.; Hasseldine, J.* (1992): The compliance costs of business taxes in New Zealand, Institute of Policy Studies: Wellington
- Sandford, C.T.; Morrissey, O.* (1985): The Irish wealth tax: A case study in economics and politics, The Economic and Social Research Institute: Dublin
- Sapiei, N.S.; Abdullah, M.* (2008): The compliance costs of the personal income taxation in Malaysia, in: International Review of Business Research Papers, Bd. 4, S. 219-230
- SBP (Hrsg.)* (2005): Counting the cost of red tape for business in South Africa - Main report, Strategic Business Partnerships for Growth in Africa: Johannesburg
- SBP (Hrsg.)* (2006): Counting the cost of red tape for tourism in South Africa, Strategic Business Partnerships for Growth in Africa: Johannesburg
- SBP (Hrsg.)* (2008): Cutting the cost of red tapy for business growth in Rwanda - Main report, Strategic Business Partnerships for Growth in Africa: Johannesburg
- Schmölders, G.* (1957): Rationalisierung und Steuersystem, Westdeutscher Verlag: Köln u.a.
- Schneider, D.* (2004): Steuervereinfachung durch Rechtsformneutralität?, in: Der Betrieb, Bd. 57, S. 1517-1521
- Schön, W.* (2002): Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 79, S. 23-35
- Semmler, U.* (1994): Gesetzliche Folgekosten: Eine Fallstudie für Schleswig-Holstein, Bund der Steuerzahler Schleswig-Holstein e.V.: Kiel
- Shekidele, C.M.* (2001): Report of a study on measuring the compliance costs of taxation: Excise duties 1995-96, African Economic Policy Discussion Paper Nr. 71, United States Agency for International Development - Bureau of Africa: Washington D.C.
- Sigloch, J.* (1998): Steuervereinfachung im Rahmen der Unternehmensbesteuerung, in: Krause-Junk (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft: Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik - Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften in Kassel 1996, Duncker & Humblot: Berlin, S. 89-154
- Slemrod, J.* (1984): Optimal tax simplification: Toward a framework of analysis, in: Proceedings of the 76th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association, S. 158-162

- Slemrod, J.* (1996): Which is the simplest tax system of them all?, in: Aaron, H.J.; Gale, W. (Hrsg.), The economic effects of fundamental tax reform, Brookings Institution Press: Washington D.C., S. 355-391
- Slemrod, J.* (2004): The economics of corporate tax selfishness, in: National Tax Journal, Bd. 57, S. 877-899
- Slemrod, J.; Blumenthal, M.* (1996): The income tax compliance cost of big business, in: Public Finance Quarterly, Bd. 24, S. 411-438
- Slemrod, J.; Sorum, N.* (1984): The compliance cost of the U.S. individual income tax system, in: National Tax Journal, Bd. 37, S. 461-474
- Slemrod, J.; Venkatesh, V.* (2002): The income tax compliance cost of large and mid-size businesses: A report to the IRS LMSB Division, Working Paper Nr. 914, Ross School of Business - University of Michigan: Ann Arbor
- Staatssekretärsausschuss Bürokratieabbau (Hrsg.)* (2008): Zwischenbericht des Staatssekretärsausschusses Bürokratieabbau an das Bundeskabinett: Sachstand über das Regierungsprogramm „Bürokratieabbau und bessere Rechtssetzung“ - Stand April 2008
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.)* (2006): Programm Bürokratieabbau und bessere Rechtssetzung: Einführung des Standardkostenmodells - Methodenhandbuch der Bundesregierung, Statistisches Bundesamt: Wiesbaden
- Strümpel, B.* (1966): The disguised tax burden: Compliance costs of German businessman and professionals, in: National Tax Journal, Bd. 19, S. 70-77
- Tait, A.A.* (1988): Value added tax: International practice and problems, International Monetary Fund: Washington D.C.
- Täuber, G.* (1984): Folgekosten der Besteuerung: Eine theoretische und empirische Analyse, Wilfer: Spardorf
- Tiebel, C.* (1986): Überwälzte Kosten der Gesetze: Eine empirische Analyse der Folgekosten für den Markt, Vandenhoeck & Ruprecht: Göttingen
- Tipke, K.* (1987): Über Steuervereinfachung und Staatsverdrossenheit, in: Deutscher Steuerberaterverband (Hrsg.), Steuervereinfachung gegen Staatsverdrossenheit: Protokoll Deutscher Steuerberatertag 1986, Stollfuß: Bonn, S. 65-84
- Tipke, K.* (2006): Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Otto Schmidt: Köln
- Tran-Nam, B.; Blissenden, M.* (2001): Compliance costs of tax dispute resolution in Australia: An exploratory study, in: Evans, C.; Walpole, M. (Hrsg.), Tax administration in the 21st century, Prospect Media: St Leonards NSW, S. 287-302
- Tran-Nam, B.; Evans, C.; Walpole, M.; Ritchie, K.* (2000): Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia, in: National Tax Journal, Bd. 53, S. 229-252
- Tran-Nam, B.; Glover, J.* (2002): Estimating the transitional compliance costs of the GST in Australia: A case study approach, in: Australian Tax Forum, Bd. 17, S. 499-536
- Turner, J.L.; Smith, M.; Gurd, B.* (1998): Auditing income tax self-assessment: The hidden cost of compliance, in: Managerial Auditing Journal, Bd. 13, S. 95-100
- Vaillancourt, F.* (1989): The administrative and compliance costs of the personal income tax and payroll tax system in Canada: 1986, Canadian Tax Foundation: Toronto

- Vaillancourt, F.* (1995): The compliance costs of individuals in Canada: Personal income tax and payroll taxes, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 196-209
- Vaillancourt, F., Blais, E.* (1995): The evolution of compliance time of personal income tax-filers in Canada 1971-93, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 263-272
- Vaillancourt, F.; Clemens, J.* (2008): Compliance and administrative costs of taxation in Canada, in: Clemens, J. (Hrsg.), The impact and cost of taxation in Canada: The case for flat tax reform, The Fraser Institute: Canada, S. 55-102
- Verwaal, E.* (2000): Compliance costs of international transactions in the European Union, Universiteit Leiden: Leiden
- Vitek, L.; Pavel, J.; Krbova, J.* (2004), Effectiveness of the Czech tax system, in: Baltic Economics, Bd. 3, Spring/Summer, S. 55-71
- Wagner, F.W.* (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität - konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 82, S. 93-108
- Wagner, F.W.* (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Bd. 7, S. 19-33
- Wallschutzky, I.* (1995): Cost of compliance for small business: Results from twelve case studies in Australia, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 275-298
- Wicks, J.H.* (1965): Taxpayer compliance costs from the Montana personal income tax, in: Montana Business Quarterly, Bd. 3, Nr. 3, S. 36-42
- Woellner, R.; Coleman, C.; McKerchar, M.; Walpole, M.; Zetler, J.* (2001): Taxation or vexation - Measuring the psychological cost of tax compliance, in: Evans, C.; Pope, J.; Hasseldine, J. (Hrsg.), Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford, Prospect Media: St. Leonards NSW, S. 35-50
- Wurts, B.* (1995): Report on the Plamondon compliance cost study for the Canadian goods and services tax, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), Tax compliance costs: Measurement and policy, Fiscal Publications: Bath, S. 299-320

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich? –
März 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern
März 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax ? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy
April 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittsbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –
Mai 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –
August 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes
September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –
September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –
September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationentafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage –
September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerepolitik – Eine Frage des Maßstabs –
Oktober 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

November 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 12

Heiko Müller: Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhof'schen EStGB

Dezember 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 13

Dirk Kiesewetter: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und nach dem Einheitsprinzip

Dezember 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 14

Kay Blaufus / Sebastian Eichfelder: Steuerliche Optimierung der betrieblichen Altersvorsorge: Zuwendungsstrategien für pauschaldotierte Unterstützungskassen

Januar 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 15

Ralf Maiterth / Caren Sureth: Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung

Januar 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 16

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Besteuerung von Kapitaleinkünften – Zur relativen Vorteilhaftigkeit der Standorte Österreich, Deutschland und Schweiz –

März 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 17

Heiko Müller: Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung - Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen

März 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 18

Caren Sureth / Alexander Halberstadt: Steuerliche und finanzwirtschaftliche Aspekte bei der Gestaltung von Genussrechten und stillen Beteiligungen als Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

Juni 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 19

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland

August 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 20

Sebastian Schanz: Interpolationsverfahren am Beispiel der Interpolation der deutschen Einkommensteuertariffunktion 2006

September 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 21

Rainer Niemann: The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment

Oktober 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 22

Jochen Hundsdoerfer / Lutz Kruschwitz / Daniela Lorenz: Investitionsbewertung bei steuerlicher Optimierung der Unterlassensalternative und der Finanzierung

Januar 2007, überarbeitet November 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 23

Sebastian Schanz: Optimale Repatriierungspolitik. Auswirkungen von Tarifänderungen auf Repatriierungsentscheidungen bei Direktinvestitionen in Deutschland und Österreich

Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 24

Heiko Müller / Caren Sureth: Group Simulation and Income Tax Statistics - How Big is the Error?

Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 25

Jens Müller: Die Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren – eine Sensitivitätsanalyse der Werttreiber von Steuer- und Marktwerten

Februar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 26

Thomas Gries / Ulrich Prior / Caren Sureth: Taxation of Risky Investment and Paradoxical Investor Behavior

April 2007, überarbeitet Dezember 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 27

Jan Thomas Martini / Rainer Niemann / Dirk Simons: Transfer pricing or formula apportionment? Taxinduced distortions of multinationals' investment and production decisions

April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 28

Rainer Niemann: Risikoübernahme, Arbeitsanreiz und differenzierende Besteuerung

April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 29

Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen unter Berücksichtigung der Finanzierungsbeziehungen bei

Besteuerung einer multinationalen Unternehmung nach dem Einheitsprinzip

Mai 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung – Eine empirische Analyse-

Mai 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 31

Martin Weiss: How Well Does a Cash-Flow Tax on Wages Approximate an Economic Income Tax on Labor Income?

Juli 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 32

Sebastian Schanz: Repatriierungspolitik unter Unsicherheit. Lohnt sich die Optimierung?

Oktober 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 33

Dominik Rumpf / Dirk Kiesewetter / Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG

November 2007, überarbeitet März 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 34

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Allowance for Shareholder Equity – Implementing a Neutral Corporate Income Tax in the European Union

Dezember 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 35

Ralf Maiterth/ Heiko Müller / Wiebke Broekelschen: Anmerkungen zum typisierten Ertragsteuersatz des IDW in der objektivierten Unternehmensbewertung

Dezember 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 36

Timm Bönke / Sebastian Eichfelder: Horizontale Gleichheit im Abgaben-Transfersystem: eine Analyse äquivalenter Einkommen von Arbeitnehmern in Deutschland

Januar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 37

Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften

Januar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 38

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 – Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen

Februar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 39

Alexandra Maßbaum / Caren Sureth: The Impact of Thin Capitalization Rules on Shareholder Financing

Februar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 40

Rainer Niemann / Christoph Kastner: Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten

Februar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 41

Robert Kainz / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?

März 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 42

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Zur Diskussion der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

März 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 43

Maik Dietrich / Kristin Schönemann: Steueroptimierte Vermögensbildung mit Riester-Rente und Zwischenentnahmemodell unter Berücksichtigung der Steuerreform 2008/2009

März 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 44

Nadja Dwenger: Tax loss offset restrictions – Last resort for the treasury? An empirical evaluation of tax loss offset restrictions based on micro data.

Mai 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 45

Kristin Schönemann / Maik Dietrich: Eigenheimrentenmodell oder Zwischenentnahmemodell – Welche Rechtslage integriert die eigengenutzte Immobilie besser in die Altersvorsorge?

Juni 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 46

Christoph Sommer: Theorie der Besteuerung nach Formula Apportionment – Untersuchung auftretender ökonomischer Effekte anhand eines Allgemeinen Gleichgewichtsmodells

Juli 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 47

André Bauer / Deborah Knirsch / Rainer Niemann / Sebastian Schanz: Auswirkungen der deutschen Unternehmensteuerreform 2008 und der österreichischen Gruppenbesteuerung auf den grenzüberschreitenden Unternehmenserwerb

Juli 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 48

Dominik Rumpf: Zinsbereinigung des Eigenkapitals im internationalen Steuerwettbewerb – Eine kostengünstige Alternative zu „Thin Capitalization Rules“? –

August 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 49

Martin Jacob: Welche privaten Veräußerungsgewinne sollten besteuert werden?

August 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 50

Rebekka Kager/ Deborah Knirsch/ Rainer Niemann: Steuerliche Wertansätze als zusätzliche Information für unternehmerische Entscheidungen? – Eine Auswertung von IFRS-Abschlüssen der deutschen DAX-30- und der österreichischen ATX-Unternehmen –

August 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 51

Rainer Niemann / Caren Sureth: Steuern und Risiko als substitutionale oder komplementäre Determinanten unternehmerischer Investitionspolitik? – Are taxes and risk substitutional or complementary determinants of entrepreneurial investment policy?

August 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 52

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten

August 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 53

Tobias Pick / Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Substitutions- oder Komplementenhypothese im Rahmen der Ausschüttungspolitik schweizerischer Kapitalgesellschaften – eine empirische Studie –

August 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 54

Caren Sureth / Michaela Üffing: Proposals for a European Corporate Taxation and their Influence on Multinationals' Tax Planning

September 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 55

Claudia Dahle / Caren Sureth: Income-related minimum taxation concepts and their impact on corporate investment decisions

Oktober 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 56

Dennis Bischoff / Alexander Halberstadt / Caren Sureth: Internationalisierung, Unternehmensgröße und Konzernsteuerquote

Oktober 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 57

Nadja Dwenger / Viktor Steiner: Effective profit taxation and the elasticity of the corporate income tax base – Evidence from German corporate tax return data

November 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 58

Martin Jacob / Rainer Niemann / Martin Weiß: The Rich Demystified – A Reply to Bach, Corneo, and Steiner (2008)

November 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 59

Martin Fochmann / Dominik Rumpf: – Modellierung von Aktienanlagen bei laufenden Umschichtungen und einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

Dezember 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 60

Corinna Treisch / Silvia Jordan: Eine Frage der Perspektive? – Die Wahrnehmung von Steuern bei Anlageentscheidungen zur privaten Altersvorsorge

Dezember 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 61

Nadja Dwenger / Viktor Steiner: Financial leverage and corporate taxation

Evidence from German corporate tax return data

Februar 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 62

Ute Beckmann / Sebastian Schanz: Investitions- und Finanzierungsentscheidungen in Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008

Februar 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 63

Sebastian Schanz/ Deborah Schanz: Die erbschaftsteuerliche Behandlung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen – Zur Vorteilhaftigkeit des § 23 ErbStG

März 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 64

Maik Dietrich: Wie beeinflussen Steuern und Kosten die Entscheidungen zwischen direkter Aktienanlage und Aktienfondsinvestment?

März 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 65

Maik Dietrich / Kristin Schönemann: Unternehmensnachfolgeplanung innerhalb der Familie: Schenkung oder Kauf eines Einzelunternehmens nach der Erbschaftsteuerreform?

März 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 66

Claudia Dahle / Michaela Bäumer: Cross-Border Group-Taxation and Loss-Offset in the EU - An Analysis for CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) and ETAS (European Tax Allocation System) -

April 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 67

Kay Blaufus / Jochen Hundsdoerfer / Renate Ortlieb: Non scholae, sed fisco discimus? Ein Experiment zum Einfluss der Steuervereinfachung auf die Nachfrage nach Steuerberatung

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 68

Hans Dirrigl: Unternehmensbewertung für Zwecke der Steuerbemessung im Spannungsfeld von Individualisierung und Kapitalmarkttheorie – Ein aktuelles Problem vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuerreform

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 69

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 70

Christoph Kaserer / Leonhard Knoll: Objektivierete Unternehmensbewertung und
Anteilseignersteuern

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 71

Dirk Kiesewetter / Dominik Rumpf: Was kostet eine finanzierungsneutrale Besteuerung von
Kapitalgesellschaften?

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 72

Rolf König: Eine mikroökonomische Analyse der Effizienzwirkungen der Pendlerpauschale

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 73

Lutz Kruschwitz / Andreas Löffler: Do Taxes Matter in the CAPM?

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 74

Hans-Ulrich Küpper: Hochschulen im Umbruch

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 75

Branka Lončarević / Rainer Niemann / Peter Schmidt: Die kroatische Mehrwertsteuer –
ursprüngliche Intention, legislative und administrative Fehlentwicklungen

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 76

Heiko Müller / Sebastian Wiese: Ökonomische Wirkungen der Missbrauchsbesteuerung bei
Anteilsveräußerung nach Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 77

Rainer Niemann / Caren Sureth: Investment effects of capital gains taxation under
simultaneous investment and abandonment flexibility

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 78

Deborah Schanz / Sebastian Schanz: Zur Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit
– Divergieren oder konvergieren Handels- und Steuerbilanz?

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 79

Jochen Sigloch: Ertragsteuerparadoxa – Ursachen und Erklärungsansätze

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 80

Hannes Streim / Marcus Bieker: Verschärfte Anforderungen für eine Aktivierung von
Kaufpreisdifferenzen – Vorschlag zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung vor dem
Hintergrund jüngerer Erkenntnisse der normativen und empirischen Accounting-Forschung

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 81

Ekkehard Wenger: Muss der Finanzsektor stärker reguliert werden?

Mai 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 82

Magdalene Gruber / Nicole Höhenberger / Silke Höserle / Rainer Niemann:

Familienbesteuerung in Österreich und Deutschland – Eine vergleichende Analyse unter Berücksichtigung aktueller Steuerreformen

Juni 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 83

Andreas Pasedag: Paradoxe Wirkungen der Zinsschranke

Juli 2009

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 84

Sebastian Eichfelder: Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Auswertung der empirischen Literatur

Juli 2009

Impressum:

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.

Vorstand: Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer,

Prof. Dr. Dirk Kiesewetter, Prof. Dr. Caren Sureth

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Dirk Kiesewetter, Deborah Knirsch, Rolf J. König, Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth, Heiko Müller, Rainer Niemann, Caren Sureth, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,

Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,

www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944