

FDZ-Arbeitspapier
Nr.12

Ralf Maiterth



STATISTISCHE ÄMTER
DES BUNDES UND DER LÄNDER
FORSCHUNGSDATENZENTREN

Mikrosimulation in der
Betriebswirtschaftlichen
Steuerlehre

2006

FDZ-Arbeitspapier
Nr.12

Ralf Maiterth



STATISTISCHE ÄMTER
DES BUNDES UND DER LÄNDER
FORSCHUNGSDATENZENTREN

Mikrosimulation in der
Betriebswirtschaftlichen
Steuerlehre

2006

Herausgeber: Statistische Ämter des Bundes und der Länder
Herstellung: Statistisches Bundesamt

Fachliche Informationen
zu dieser Veröffentlichung:

Statistisches Bundesamt
Forschungsdatenzentrum
Tel.: 06 11 / 75 42 20
Fax: 06 11 / 72 40 00
forschungsdatenzentrum@destatis.de

Erscheinungsfolge: unregelmäßig
Erschienen im August 2006

Informationen zum Datenangebot:

Statistisches Bundesamt
Forschungsdatenzentrum
Tel.: 06 11 / 75 42 20
Fax: 06 11 / 72 40 00
forschungsdatenzentrum@destatis.de

Forschungsdatenzentrum der
Statistischen Landesämter
– Geschäftsstelle –
Tel.: 0211 / 9449 41 47
Fax: 0211 / 9449 40 77
forschungsdatenzentrum@lds.nrw.de

Diese Publikation wird kostenlos als **PDF-Datei** zum Download unter www.forschungsdatenzentrum.de angeboten.

© Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2006
(im Auftrag der Herausbergemeinschaft)

Für nichtgewerbliche Zwecke sind Vervielfältigung und unentgeltliche Verbreitung, auch auszugsweise, mit Quellenangabe gestattet. Die Verbreitung, auch auszugsweise, über elektronische Systeme/Datenträger bedarf der vorherigen Zustimmung. Alle übrigen Rechte bleiben vorbehalten.

Bei den enthaltenen statistischen Angaben handelt es sich um eigene Arbeitsergebnisse des genannten Autors im Zusammenhang mit der Nutzung der bereitgestellten Daten der Forschungsdatenzentren.

Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Prof. Dr. Ralf Maiterth*

Einleitung

Das Steuerrecht unterliegt einem permanenten Wandel, der in den letzten Jahren besonders gravierend war. Als bekanntes Beispiel sei die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner angeführt. Hier wurde das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren durch eine klassische Körperschaftsteuer, verbunden mit dem so genannten Halbeinkünfteverfahren, ersetzt. Darüber hinaus erfolgen alljährlich weitere, mehr oder minder umfangreiche, Rechtsänderungen innerhalb des bestehenden Steuersystems. Die ständigen Steuerrechtsänderungen machen das Leben derjenigen, die sich mit der Besteuerung auseinandersetzen, besonders schwer. Zudem erfordert die ständige Steuerreformdiskussion die Aufmerksamkeit der Beteiligten. So vergeht kaum ein Monat in dem nicht ein neues Steuerreformkonzept vorgestellt wird, welches das angeblich unreformierbare deutsche Ertragsteuerrecht ablösen soll. Als Beispiele seien die vom Sachverständigenrat ins Spiel gebrachte Duale Einkommensteuer oder das *Kirchhofsche* Einkommensteuergesetzbuch genannt.

Bei sämtlichen erfolgten oder beabsichtigten Änderungen im Bereich der Besteuerung sind die Wirkungen auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte, die Konsequenzen für das Steueraufkommen und Verteilungseffekte von herausragendem Interesse. Während Verhaltensreaktionen im Rahmen theoretischer Modelle analysiert werden können, lassen sich reale Aufkommens- und Verteilungswirkungen nur empirisch untersuchen. Die Bedeutung der Aufkommens- und Verteilungswirkungen für die politische Umsetzbarkeit von Steuerreformvorhaben hat die Diskussion über das *Kirchhofsche* Reformvorhaben gezeigt. Aber auch für die Quantifizierung von Verhaltensreaktionen bedarf es empirischer Arbeiten. Als Beispiel sei die von der damaligen Bundesregierung im Frühjahr 2005 ins Spiel gebrachte Absenkung des Körperschaftsteuertarifs auf 19 % genannt. Hierbei waren die Selbstfinanzierungseffekte, die durch positive Anreize auf internationale Direktinvestitionen ausgehen, umstritten. Mangels verlässlicher, empirisch fundierter Zahlen können derartige Selbstfinanzierungseffekte nicht seriös abgeschätzt werden. Welche fatalen Konsequenzen sich aus einer Fehleinschätzung der Wirkungen von Rechtsänderungen ergeben können, haben die – von Seiten der handelnden politischen Akteure – nicht antizipierten Steuerausfälle im Zuge der Einführung der klassischen Körperschaftsteuer zu Beginn des 21. Jahrhunderts in Deutschland gezeigt. Die temporär dramatisch zurückgegangenen Einnahmen aus der Körperschaftsteuer – das Körperschaftsteueraufkommen war sogar zeit-

* Der Autor ist Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Hannover und Forschungsprofessor am DIW Berlin. E-Mail: maiterth@ubwp.uni-hannover.de.

weise negativ – haben die ohnehin schwierige Lage der öffentlichen Haushalte weiter verschärft.

Die Mikrosimulation, die auf einzelne Mikroeinheiten, z. B. Steuerpflichtige, abstellt, ist das geeignetste Instrumentarium, um eine deduktive Analyse zur Identifikation der Wirkungen fiskalpolitischer Maßnahmen vorzunehmen. Mikrosimulation bedeutet die Modellierung eines sozio-ökonomischen Systems durch die Abbildung der sich in dem System befindlichen Individuen. Dies erlaubt es, die individuellen Verhältnisse der einzelnen Mikroeinheiten differenziert abzubilden und detaillierte Analysen nach sozio-ökonomischen Merkmalen vorzunehmen, die in der jeweiligen Datenquelle erfasst sind. Zudem können aggregierte Ergebnisse einfach gewonnen werden, indem die individuellen Ergebnisse saldiert werden.¹ Eingeschränkt werden die Analysemöglichkeiten durch die Qualität der Datenbasis. So können nur Merkmale, die in der genutzten Datenquelle anzutreffen sind, verwendet werden. Daher beeinflusst die Datenlage die Modellbildung in hohem Maße.²

In der Finanzwissenschaft ist die Mikrosimulation, die auf *Orcutt* (1957) zurückgeht, seit langem gebräuchlich. Hier gibt es auch in Deutschland eine langjährige Tradition bei der Verwendung derartiger Modelle in empirischen Untersuchungen der Wirkungen steuerpolitischer Maßnahmen. Als Beispiel seien die zahlreichen Arbeiten am Sonderforschungsbereich 3 in Frankfurt a. M. in den 1980er Jahren, am Institut für Freie Berufe an der Universität Lüneburg und am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung in Berlin genannt.³ Im Gegensatz hierzu ist die Bedeutung der empirischen Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bislang als gering einzustufen. Die Mikrosimulation findet, von wenigen Ausnahmen abgesehen, überhaupt keine Verwendung.

Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, warum das Instrumentarium der Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bislang so wenig Verwendung gefunden hat. Dazu ist zunächst einmal die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre von den beiden anderen Steuerwissenschaften, der Steuerrechts- und der Finanzwissenschaft, abzugrenzen. Anschließend erfolgt eine Bestandsaufnahme der bisher im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre publizierten Beiträge, die sich der Technik der Mikrosimulation bedienen. Daran anschließend wird auf die Ursachen eingegangen, warum die Mikrosimulation zumindest bislang kaum Eingang in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre gefunden hat. Zudem richtet sich der Blick in die Zukunft. Werden Mikrosimulationsmodelle in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zukünftig vermehrt Anwendung finden?

1 Abgrenzung von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanz- und Steuerrechtswissenschaft

1.1 Forschungsfelder der drei Steuerwissenschaften

Um sich dem Untersuchungsgegenstand des vorliegenden Beitrags nähern zu können, bedarf es einer Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von den beiden anderen Steuerwissenschaften,

¹ Vgl. Lambert et. al. (1994), S. 4.

² Vgl. Vetterle (1986), S. 26.

³ Einen Überblick über die existierenden Tax-benefits Mikrosimulationsmodelle geben Spahn et. al. (1992) und Wagenhals (2004).

der Finanzwissenschaft und der Steuerrechtswissenschaft.⁴ Eine eindeutige, trennscharfe Abgrenzung wäre möglich, wenn jede der drei Steuerwissenschaften einen anderen Untersuchungsgegenstand zum Inhalt hätte.⁵

Die Finanzwissenschaft ist die älteste der drei Steuerdisziplinen. Sie befasst sich mit Problemen der öffentlichen Einnahmen und Ausgaben. Bei der Analyse stehen gesamtwirtschaftliche Wirkungen im Vordergrund. Ein besonderes Interesse gilt der Allokationseffizienz der Besteuerung (Optimalsteuertheorie). Es werden aber auch Verteilungsfragen diskutiert und Überlegungen zu einer gerechten Besteuerung angestellt.

Die Steuerrechtswissenschaft beschäftigt sich „mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung, mit der Besteuerung als Rechtsvorgang und zwar de lege lata und de lege ferenda“.⁶ Dabei wird insbesondere geprüft, ob Steuergesetze oder Steuerreformvorschläge verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. Auch die Vereinbarkeit mit dem Europarecht ist von wachsendem Interesse.⁷ Fragen steuerlicher Gerechtigkeit stehen im Vordergrund der Überlegungen. Nach *Tipke* und *Lang* „wird die Steuerrechtswissenschaft, wenn sie ihre Verantwortung gegenüber Bürgern, Staat und Gesellschaft wahrnimmt, notwendig zur Steuergerechtigkeitswissenschaft“.⁸ Darüber hinaus ist die Rechtsauslegung ein wichtiger Bestandteil steuerrechtswissenschaftlicher Forschung.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist die jüngste der drei Steuerwissenschaften.⁹ Im Gegensatz zur Finanzwissenschaft bedient sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ausschließlich der mikroökonomischen Perspektive.¹⁰ Dabei werden insbesondere die von der Besteuerung ausgehenden Effekte auf das betriebliche Geschehen untersucht. Im Allgemeinen werden drei Aufgabengebiete der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre genannt.¹¹ Erstens die Ermittlung und der Vergleich von Steuerbelastungen. So wird beispielsweise analysiert, inwieweit sich die Steuerbelastung für Personen- und Kapitalgesellschaften unterscheidet. Zweitens die Erforschung von Steuerwirkungen auf einzelwirtschaftliche Entscheidungen (Steuerwirkungslehre) und darauf aufbauend die Erarbeitung von Gestaltungsüberlegungen. Von besonderem Interesse sind in diesem Zusammenhang die steuerlichen Einflüsse auf unternehmerische Entscheidungen und die Entscheidungsneutralität der Besteuerung. Drittens die Interpretation und Kritik bestehender oder geplanter Steuernormen unter besonderer Berücksichtigung steuersystematischer Aspekte.¹² Daraus abgeleitet, werden oftmals Vorschläge zur Ausgestaltung des Steuerrechts unterbreitet. Neben diesen drei „Hauptaufgabengebieten“ setzt sich

⁴ Während eine Abgrenzung der Steuerwissenschaften für Zwecke des vorliegenden Beitrags vorgenommen werden muss, erscheint dem Autor eine derartige Abgrenzung ansonsten entbehrlich.

⁵ Vgl. ausführlich zum Forschungsgegenstand der drei Steuerwissenschaften *Tipke* (2000), S. 8 - 23.

⁶ *Tipke* (2000), S. 10.

⁷ Vgl. *Tipke* (2000), S. 10.

⁸ Vgl. *Tipke/Lang* (2002), S. 11.

⁹ Nach *Tipke* (2000), S. 19 ist der 10.11.1919 das „Geburtsdatum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

¹⁰ Vgl. *Wagner* (2004), S. 237.

¹¹ Die nachfolgende Aufzählung findet sich so oder so ähnlich in nahezu allen Lehrbüchern zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und erfolgt in Anlehnung an *Elschen*, (1991), S. 100 und *Wagner/Dirrigl* (1980), S. 1.

¹² *Wagner* kritisiert in diesem Zusammenhang Arbeiten zur Rechtsauslegung von Vertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die nicht modelltheoretisch oder empirisch fundiert sind, zu Recht als „extradisziplinäre Fachbeiträge außerhalb des Methodenkanons der Ökonomie“ (*Wagner* (2004), S. 247).

die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch mit Fragen steuerlicher Gerechtigkeit auseinander.¹³ Zudem befassen sich viele Fachvertreter mit der Rechtsauslegung und -kritik.

Die obigen Ausführungen machen deutlich, dass eine theoretisch eindeutige Abgrenzung von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre gegenüber den anderen beiden Steuerwissenschaften nicht möglich ist. So erfordert das von der Finanzwissenschaft im Zusammenhang mit einer allokatoren effizienten Besteuerung erhobene Postulat nach Produktionseffizienz der Besteuerung steuerliche Investitions- und damit Entscheidungsneutralität, die zum Untersuchungsgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre rechnet. Die Frage nach steuerlicher Gerechtigkeit beschäftigt alle drei Steuerdisziplinen, wenn auch mit unterschiedlicher Intensität. Als Beispiel für ein Forschungsgebiet, dem das Interesse von Vertretern sämtlicher Steuerwissenschaften gilt, sei die steuerliche Familienpolitik genannt. Hier gibt es eine seit langem andauernde Diskussion zwischen Finanzwissenschaftlern, Steuerjuristen und Betriebswirten über die Frage, ob das Ehegattensplitting gerechtfertigt ist oder nicht vielmehr einkommensstarke Haushalte privilegiert. Gleiches gilt für die Frage, ob ein Kinderfreibetrag gewährt oder besser Kindergeld gezahlt werden sollte.¹⁴

Im Ergebnis ist *Elschen* zuzustimmen: „Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre fühlt sich als ökonomische Disziplin zwar methodisch eher der Finanzwissenschaft verwandt, aber bedingt durch ihre einzelwirtschaftliche Orientierung und ihren Anwendungsbezug steht sie auch der Steuerrechtswissenschaft nahe“.¹⁵ Eine wissenschaftlich eindeutige Trennung zwischen den drei Steuerwissenschaften ist nicht möglich und grundsätzlich auch entbehrlich, so dass für Zwecke des vorliegenden Beitrags nur die Möglichkeit einer pragmatischen Abgrenzung verbleibt.

1.2 Pragmatische Abgrenzung

Zur pragmatischen Abgrenzung von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre gegenüber Finanz- und Steuerrechtswissenschaft bieten sich m. E. zwei Möglichkeiten. Um die Frage nach der Verbreitung der Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beantworten zu können, kann zum einen darauf abgestellt werden, in welchen Publikationsorganen Arbeiten, die Mikrosimulationsmodelle verwenden, veröffentlicht werden.¹⁶ Alternativ dazu kann die Zuordnung derartiger Arbeiten anhand der institutionellen Zugehörigkeit der Autoren vorgenommen werden.

Bei einer Abgrenzung nach Publikationsorganen, wäre ein Katalog zu erstellen, welche Zeitschriften als „betriebswirtschaftliche Zeitschriften“ gelten. Dazu würden sicherlich die klassischen deutschsprachigen referierten „BWL-Zeitschriften“, nämlich Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BfuP), Die Betriebswirtschaft (DBW), Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB) und Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (ZfbF) gehören. Auch Schmalenbachs Business Review

¹³ Innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist jedoch umstritten, ob Fragen der Steuergerechtigkeit zum Untersuchungsgegenstand des Faches rechnen (vgl. dazu ausführlich *Elschen* (1988), der zum Ergebnis kommt, dass sich auch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit Gerechtigkeitsfragen beschäftigen darf und sollte. Diese Auffassung wird vom Verfasser des Beitrags ausdrücklich geteilt).

¹⁴ Vgl. dazu ausführlich mit Literaturhinweisen *Maiterth* (2004), S. 698 - 701.

¹⁵ *Elschen* (1991), S. 100.

¹⁶ Eine derartige Zuordnung findet sich im Zusammenhang mit der Frage nach empirischen Arbeiten zu Anreizwirkungen von Abschreibungen bei *Wagner* (2004), S. 243.

(SbR) könnte hierzu gezählt werden. Wahrscheinlich würden auch die Praktikerzeitschriften, wie beispielsweise Betriebs-Berater (BB), Der Betrieb (DB) und Deutsches Steuerrecht (DStR), zu den „betriebswirtschaftlichen Zeitschriften“ gerechnet, obwohl dies wegen der zahlreichen rechtsnahen Beiträge nicht ganz unproblematisch wäre.¹⁷ Publikationen, die in interdisziplinären Zeitschriften wie der Steuer und Wirtschaft (StuW) könnten dagegen nicht zugeordnet werden. Dies gilt auch für Beiträge, die in internationalen Zeitschriften veröffentlicht werden. Internationale Zeitschriften, die an steuerlichen Themen interessiert sind, dürften wohl kaum als „BWL-Zeitschriften“ gelten. Bei Monographien ist eine Zuordnung nach Publikationsorganen ohnehin ausgeschlossen.

Da eine Zuordnung von Beiträgen zu den einzelnen Fachgebieten nach Publikationsorganen oftmals nicht möglich ist, wird dieses Abgrenzungskriterium im vorliegenden Beitrag nicht verwendet. Vielmehr erfolgt die Abgrenzung von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre institutionell. Eine Arbeit, die sich der Mikrosimulationstechnik bedient, wird der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zugerechnet, wenn zumindest einer der Autoren an einem Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre tätig ist. Dies stellt zwar ein recht „hemdsärmliges“ Vorgehen dar, genügt jedoch mangels besserer Alternativen den Zwecken der vorliegenden Arbeit.

2 Mikrosimulation in der BWL-Steuerlehre

2.1 Empirische Beiträge in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Im Gegensatz zur Finanzwissenschaft sind empirische Arbeiten in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die auf Einzeldaten abstellen, bisher relativ selten anzutreffen.¹⁸ So wurde in den Zeitschriften DBW, StuW, ZfB und ZfbF, in den Jahren 1990 bis 2000 nicht eine empirische Arbeit aus dem Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre publiziert.¹⁹ Es gibt jedoch einige empirische Arbeiten, mehrheitlich Monographien, die sich vor allem mit den Investitionswirkungen steuerlicher Abschreibungsvorschriften beschäftigen.²⁰ Eine neuere Arbeit beschäftigt sich mit der Planungsrelevanz unterschiedlicher Gewinnermittlungselemente, wie planmäßigen Abschreibungen, Teilwertabschreibungen und Rückstellungen.²¹ Die Datenbasis sind dabei in Interviews und durch Fragebögen erhobene Primärdaten.²² Empirische Beiträge mit Mikrosimulationsmodellen sind noch seltener anzutreffen und allesamt in den letzten Jahren verfasst worden.

Weiter verbreitet sind dagegen Arbeiten, die aggregierte Unternehmensdaten als Datengrundlage verwenden. Zu nennen sind hierbei insbesondere die zahlreichen Untersuchungen, die mit Hilfe des European Tax Analyzer durchgeführt wurden.²³ Zwei weitere Arbeiten neueren Datums stammen von *Knirsch*, die als Datenbasis die aggregierten Unternehmensdaten der Deutschen Bundesbank ver-

¹⁷ Zudem publizieren auch Finanzwissenschaftler in diesen Zeitschriften (vgl. bspw. Homburg (2005a) und (2005b)).

¹⁸ Vgl. Wagner (2004), S. 243. Dort findet sich ein Überblick über die Literatur zur empirischen Steuerwirkungsforschung in Deutschland.

¹⁹ Vgl. Wagner (2004), S. 243.

²⁰ Die methodisch anspruchsvollsten Arbeiten hierzu stammen von Wittmann (1986) und Kling (1992).

²¹ Vgl. Schwenk (2003).

²² Vgl. Wagner (2004), S. 243.

²³ Vgl. bspw. Jacobs et. al. (2003); Jacobs et. al. (2005); Schreiber/Spengel/Lammensen (2001); Schreiber/Spengel/Lammensen (2002); Spengel (2003); Spengel (2004); Spengel/Wiegard (2005).

wendet.²⁴

2.2 Beiträge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mit Mikrosimulationsmodellen

Nachfolgend werden sämtliche Beiträge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die Mikrosimulationsmodelle verwenden, in chronologischer Reihenfolge nach Publikationsdatum angeführt. Zudem werden die Ergebnisse der Arbeiten kurz dargestellt, da dies für die weiteren Ausführungen noch von Interesse sein wird.

- *Haegert/Maiterth* (2002): „Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern – Eine empirische Untersuchung anhand der Berliner Kaufpreissammlungen von 1996 - 1999“.

Der Beitrag quantifiziert das Ausmaß der Unterbewertung von Grundstücken für erbschaftsteuerliche Zwecke nach geltendem Recht und bei Anwendung eines Reformvorschlages von fünf Bundesländern. Hintergrund für diese Gesetzesinitiative war eine Erhebung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) aus dem Jahre 1998, wonach Grundstücke für steuerliche Zwecke im Durchschnitt nur mit ungefähr der Hälfte ihres Verkehrswertes bewertet würden. Die Behauptung, Grundstücke würde nur mit 50% ihres Verkehrswertes bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst, erfreut sich sowohl in der Literatur als auch bei den politischen Akteuren allgemeiner Beliebtheit. *Haegert* und *Maiterth* weisen nach, dass diese immer noch populäre These zumindest für Berlin nicht haltbar ist. Bereits nach geltendem Recht werden Immobilien im Durchschnitt steuerlich deutlich höher als mit der Hälfte ihres Verkehrswertes bewertet. In den meisten Fallgruppen erreicht oder übersteigt die Relation von Steuerwert/Verkehrswert den von der Gesetzesinitiative avisierten Wert von 72 %. Unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit erweist sich insbesondere die breite Streuung des Verhältnisses der Steuerwerte zu den Verkehrswerten nach geltendem Recht als problematisch. Darauf weist auch der Gesetzentwurf der fünf Bundesländer hin. Der Reformvorschlag würde in dieser Hinsicht kaum Abhilfe schaffen. Die Datengrundlage des Beitrages bilden die Berliner Kaufpreissammlungen der Jahre 1996 bis 1999.

- *Maiterth/Müller* (2003): „Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Übergangs vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005“.

Das Hauptaugenmerk des Beitrags liegt auf den Verteilungswirkungen, die aus dem Übergang vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005 resultieren. Darüber hinaus werden Überlegungen angestellt, ob die einkommensteuerliche Entlastung der Wirtschaftssubjekte die erhoffte Belebung des privaten Konsums bewirken wird. Die Verteilungsanalyse zeigt, dass Steuerpflichtige im Bereich mittlerer und gehobener Einkommen zu den Verlierern der Tarifänderung gehören. Sie erfahren eine unterdurchschnittliche relative Steuerentlastung, so dass ihr Beitrag zum gesamten, wenn auch niedrigeren Steueraufkommen steigt. Im Gegensatz dazu liegt die relative Steuerentlastung sowohl bei

²⁴ Vgl. Knirsch (2004); (2005a), (2005b). Auch Sureth und Maiterth verwenden aggregierte Unternehmensdaten in einer Untersuchung zu den Wirkungen einer auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anrechenbaren Vermögensteuer (vgl. Maiterth/Sureth (2005) und Sureth/Maiterth (2005)).

Steuerpflichtigen mit niedrigen als auch bei Steuerpflichtigen mit sehr hohen Einkommen über dem Durchschnitt. Die für die Konsumtätigkeit relevante absolute Steuerentlastung entfällt zu großen Teilen auf relativ wenige Steuerpflichtige mit hohen Einkommen. Wegen der relativ hohen Sparquote in dieser Bevölkerungsgruppe ist davon auszugehen, dass die Steuerentlastung nur zum Teil in den Konsum fließt. Dagegen realisiert die zahlenmäßig bedeutsame Gruppe der Steuerpflichtigen mit niedrigen Einkommen und einer hohen Konsumquote keine oder nur eine sehr geringe absolute Steuerersparnis und steht somit für eine Belebung des Konsums nicht zur Verfügung. Die Prognose, wonach konsuminduzierte Wachstumsimpulse und die damit verbundenen Selbstfinanzierungseffekte der Tarifsenkung nicht in dem von den politischen Entscheidungsträgern erhofften Ausmaß eintreten werden, hat sich bestätigt. Datengrundlage für den Beitrag sind die Einzeldatensätze der 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahre 1995.

- *Maiterth (2004): „Verteilungswirkungen alternativer Konzepte zur Familienförderung: Eine empirische Analyse auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes“.*

Der Beitrag analysiert die Verteilungswirkungen unterschiedlicher Formen der Familienförderung, nämlich des Ehegattensplitting, der Kinderförderung durch Kindergeld und Kinderfreibetrag oder mittels Familiensplitting, für unterschiedliche Rechtsstände (1995, 2003, 2005 und Karlsruher Entwurf). Das Ehegattensplitting bewirkt bei sämtlichen Rechtsständen eine sehr ungleichmäßige und mit steigenden Einkommen zunehmende Steuerentlastung. Von dem aggregierten splittingbedingten Steuerausfall, der bei sämtlichen Rechtsständen jeweils ca. 30 Mrd. € pro Jahr ausmacht, entfällt rund ein Viertel auf weniger als sieben Prozent aller Ehepaare. Demgegenüber profitiert rund ein Drittel der Ehepaare nicht oder nur in geringem Umfang vom Ehegattensplitting. Im Gegensatz zur Ehegattenbesteuerung erfolgt die Kinderförderung mit Ausnahme des Rechtsstandes 1995 in hohem Maße einkommensunabhängig. Bei der Kinderförderung spielt der Kinderfreibetrag, abgesehen vom Rechtsstand 1995, betragsmäßig praktisch keine Rolle. Eine Substitution der gegenwärtigen Kinderförderung durch ein Familiensplitting hätte analog zum Ehegattensplitting eine ungleichmäßige Kinderförderung zur Folge. Jedoch würde der Staatshaushalt weit weniger belastet. Beim Rechtsstand 2005 wäre lediglich ein Steuerausfall von 22,8 Mrd. € zu verzeichnen, während das Fördervolumen durch Kindergeld und Kinderfreibetrag rund 32 Mrd. € beträgt. Als Datengrundlage dienen die Einzeldatensätze der 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahre 1995.

- *Maiterth/Zwick (2004): „A local income and corporation tax as an alternative to the German trade tax: An empirical analysis for selected municipalities“.*

Der Beitrag analysiert die Auswirkungen einer Substitution der deutschen Gewerbesteuer durch einen Kommunalzuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer für einzelne Gemeinden. Eine kommunale Zuschlagsteuer, die wie das analysierte BDI/VCI-Modell die Steuereinnahmen bei Unternehmensgewinnen der Betriebsstättengemeinde und bei den übrigen Einkünften der Wohnsitzgemeinde zuweist, berührt die Einnahmesituation der Gemeinden in sehr unterschiedlichem Maße. Zu den Verlierern einer derartigen Gemeindesteuerreform zählen diejenigen Gemeinden, in denen überdurchschnittlich viele gewerbliche Unternehmen ansässig sind. Dies sind insbesondere die Kernstädte in den alten Bundesländern. Dagegen würde sich die Einnahmesituation der Umlandgemeinden und der ländlich geprägten Gemeinden im Durchschnitt deutlich verbessern. Aber auch die gegenwärtig steu-

er- weil industrieschwachen Kernstädte in den neuen Bundesländern würden ihre Einnahmesituation durch eine Zuschlagsteuer in den meisten Fällen verbessern. Um den finanziellen Status quo aufrecht zu erhalten, müssten vor allem die Kernstädte in den alten Bundesländern relativ hohe Zuschlagsätze erheben, während die Umlandgemeinden ihre Attraktivität durch in der Regel deutlich niedrigere Steuersätze erhöhen könnten. Damit entstünde für die Bezieher hoher Einkommen in den Kernstädten ein nicht unerheblicher Anreiz, steuerbedingt den Wohnort zu wechseln. Dies würde die Finanzsituation der Kernstädte weiter verschlechtern. Die Datengrundlage bilden die rund 30 Mio. Einzeldatensätze der Einkommen- und die rund 2,4 Mio. Einzeldatensätze der Gewebesteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahre 1998.

- *Müller (2004): „Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland“.*

In dieser Dissertation werden das Ausmaß und die steuerrechtsinduzierten Ursachen der hinter dem Volkseinkommen zurückbleibenden Entwicklung des Aufkommens der Steuern vom Einkommen Anfang und Mitte der neunziger Jahre des letzten Jahrhunderts untersucht. Mittels Simulationsrechnungen auf Basis der amtlichen Steuerstatistiken werden u. a. die Aufkommenswirkungen verschiedener steuerlicher Vorschriften, wie z. B. der steuerlichen Verlustverrechnung, der Sonderabschreibungen, des Sonderausgabenabzugs, der Förderung des Wohneigentums, und verschiedener Freibetrags- und Tarifvorschriften ermittelt. Die in der Untersuchung identifizierten steuerrechtsinduzierten Aufkommensminderungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer bieten eine ausreichende Erklärung für die hinter dem Volkseinkommen zurückbleibende Entwicklung des Aufkommens der Steuern vom Einkommen.

- *Maiterth (2005): „Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen“.*

Trotz erheblicher monetärer Transfers zugunsten von Familien mit Kindern ist die deutsche Geburtenrate im internationalen Vergleich sehr niedrig. Dies legt den Verdacht nahe, dass von der gegenwärtigen Familienpolitik in hohem Maße Mitnahme- und weniger Anreizeffekte ausgehen. Eine weitere Steigerung der Transferleistungen, z.B. durch eine Erhöhung des Kindergelds, das die öffentlichen Kassen bereits gegenwärtig pro Jahr rund 32 Mrd. € kostet, bewirkt mit Sicherheit eine enorme Belastung des Staatshaushaltes. Positive Effekte auf die Fertilität sind jedoch unwahrscheinlich, wie die Erfahrungen aus der jüngsten Vergangenheit zeigen. Trotz einer Verdoppelung der staatlichen Aufwendungen im Rahmen von Kindergeld und Kinderfreibetrag gegenüber 1995 ist die Fertilitätsrate konstant niedrig geblieben. Auch sind Zweifel angebracht, ob das Ehegattensplitting, das Steuerausfälle von jährlich ca. 30 Mrd. € bewirkt, positiv auf die Fertilitätsrate wirkt. Das Splittingverfahren ist entsprechend dem traditionellen Rollenverständnis konzeptionell darauf ausgelegt, dass ein Ehepartner (i. d. R. der Mann) arbeitet und der andere (i. d. R. die Frau) die Kinder versorgt. Ob diese Vorstellungen die heutige Lebenswirklichkeit adäquat widerspiegelt, ist fraglich. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die gegenwärtig im Rahmen der Familienförderung verwendeten Mittel nicht effizienter, z. B. im Bereich der Kinderbetreuung, eingesetzt werden könnten, um die Fertilitätsrate in Deutschland zu steigern. Als Datengrundlage dienen die Einzeldatensätze der 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahre 1995.

- *Maiterth/Müller* (2005): „Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs“.

Anhand einer empirischen Untersuchung der Auswirkungen der Senkung des Einkommensteuerbelastung durch den Tarif 2005 gegenüber dem Tarif 2003 werden die für eine verteilungspolitische Wertung geeigneten Maßstäbe der Steuerlastumverteilung und der Einkommensumverteilung diskutiert. Dabei wird aufgezeigt, welchen Einfluss die Wahl des Bewertungsmaßstabs für die Interpretation der Ergebnisse hat. Es wird herausgearbeitet, dass eine allein auf die Nettoeinkommensverteilung fokussierte Wertung nicht ausreichend ist. Zur verteilungspolitischen Beurteilung von Steuerrechtsänderungen ist der Maßstab der Steuer(last)umverteilung besser eignet. Als Datengrundlage dienen die Einzeldatensätze der 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahre 1995.

Bereits die Tatsache, dass sämtliche Beiträge aus dem Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die Mikrosimulationsmodelle beinhalten, aufgeführt werden können, ohne den Umfang des Beitrags zu sprengen, zeigt, dass die Mikrosimulation in der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung bislang kaum eine Rolle spielt. Zudem zeigt sich, dass sämtliche Beiträge neueren Datums sind und die Verfasser, mit Ausnahme von *Markus Zwick*, am derzeit nicht mehr besetzten Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin unter der Leitung von *Lutz Haegert* tätig waren. Die ersten Mikrosimulationen wurden ab dem Jahre 1997 im Rahmen eines DFG-Projekts durch das Statistische Bundesamt im Auftrag des Instituts für Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin durchgeführt und sind Bestandteil der Arbeit von *Müller* (2004). Dieser mittelbare Weg der Mikrosimulation in Form einer Auftragsberechnung musste gewählt werden, da die Einzeldaten der amtlichen Steuerstatistik damals noch nicht allgemein zugänglich waren. Eigene Mikrosimulationsmodelle wurden von *Maiterth* entwickelt, nachdem die entsprechenden Datengrundlagen zugänglich waren.²⁵

2.3 Beiträge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mit anderen Simulationsmodellen

Auch wenn die Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (noch) kaum verbreitet ist, kann daraus nicht geschlussfolgert werden, dass dies aus einem fehlenden Interesse am empirischen Arbeiten und an der Verwendung von Simulationsmodellen resultiert. In jüngerer Zeit werden von verschiedenen Fachvertretern Simulationsmodelle verwendet. Das bekannteste Beispiel ist der European Tax Analyzer. Zudem wird die Monte-Carlo-Simulation zur Modellierung von unsicheren Zukunftszuständen verwendet.²⁶

Als Datengrundlage dienen synthetische oder „künstliche“ Daten. Synthetische Daten finden beim European Tax Analyzer und bei *Knirsch* Verwendung. In beiden Fällen dient ein „typisches“ Unternehmen einer bestimmten Branche, dass aus aggregierten empirischen Daten generiert wird, als Ausgangspunkt der Untersuchungen. *Knirsch* zieht hierfür Unternehmensdaten heran, die in aggregierter

²⁵ Das in der Arbeit *Maiterth/Zwick* (2004) verwendete Mikrosimulationsmodell entstammt einer Kooperation beider Autoren. Die Autoren sind Heike Habla, Mitarbeiterin am Forschungsdatenzentrum des Statistischen Bundesamts, für ihre dabei erfolgte Unterstützung außerordentlich dankbar.

²⁶ Vgl. *Knirsch* (2004); (2005a), (2005b); *Niemann* (2004a), (2004b), (2004c), (2005); *Niemann/Treisch* (2005), *Sureth/Langeleh* (2005).

Form von der Deutschen Bundesbank bereitgestellt werden. *Niemann* und *Sureth/Langeleh* verwenden „künstliche“ Daten, indem sie unterschiedliche Zahlungsverläufe eines bestimmten Investitionsobjekts unterstellen und darauf aufbauend ihre Analysen vornehmen.

3 Einflussfaktoren bei der Verwendung der Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

3.1 Untersuchungsgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Im Mittelpunkt des Interesses der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre steht das Verhältnis von Besteuerung und Unternehmen. Eine wichtige Rolle spielt dabei die Steuerwirkungslehre, die sich mit den Wirkungen der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen auseinandersetzt. Von besonderem Interesse sind in diesem Zusammenhang Neutralitätseigenschaften bzw. -verstöße der Besteuerung, z.B. im Hinblick auf Investitions-, Finanzierungs-, Rechtsform- und Standortentscheidungen der Unternehmen. Ein besonderes Augenmerk gilt dabei den Zinseffekten der Besteuerung.²⁷ Nach *Tipke* besteht gar die „eigentliche Aufgabe ... [der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; d. Verf.] darin, die Wirkung der Besteuerung als betrieblicher Einflussfaktor zu untersuchen“.²⁸ Neben der Steuerwirkungslehre beschäftigt sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit Steuergestaltungen, um die unternehmerische Steuerbelastung zu minimieren. Zudem rechnet das steuerliche Rechnungswesen zum Untersuchungsgegenstand des Faches.

Der Fokus der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist also eindeutig ein unternehmerischer, so dass betriebswirtschaftliche Perspektive und Unternehmensperspektive oftmals gleichgesetzt werden. Diese Sichtweise wird im Folgenden Betriebswirtschaftliche Perspektive im engeren Sinne genannt. Es gibt nämlich auch die – weniger verbreitete – Sichtweise, dass einzelwirtschaftliche Entscheidungen im Allgemeinen Untersuchungsgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind. Diese Sichtweise wird in diesem Beitrag als Betriebswirtschaftliche Perspektive im weiteren Sinne bezeichnet. Ein weiterer Bereich, welcher vom Verfasser unter Betriebswirtschaftliche Perspektive i. w. S. subsumiert wird, sind Fragen steuerlicher Gerechtigkeit. So gibt es mehrere renommierte Fachvertreter, die sich mit Problemen der Familienbesteuerung beschäftigt haben. Hier sind insbesondere *Bareis*, *Schneider* und *Siegel* zu nennen.²⁹ Allerdings ist es im Kreis der Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre umstritten, ob bzw. inwieweit die Betriebswirtschaftliche Perspektive i. w. S. „zulässig“ ist. Zwar dürfte sich kaum Widerstand gegen Untersuchungen zur steueroptimalen Altersvorsorge im Privatbereich regen, bei der Familienbesteuerung sieht dies jedoch anders aus. Hier wurde der Verfasser im Rahmen des Vortrags zu den empirischen Ergebnisse zur Familienbesteuerung bei der Frühjahrstagung der Hochschullehrer für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Jahre 2003 mit der Frage konfrontiert, ob dies noch Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Forschung sei oder es sich nicht vielmehr um einen finanzwissenschaftlichen Beitrag handele.³⁰

²⁷ Vgl. *Wagner* (2004), S. 140.

²⁸ *Tipke* (2000), S. 19.

²⁹ Vgl. *Bareis* (1991), (2000); *Schneider* (1984); *Siegel* (1999), (2001), *Siegel/Schneider* (1994); *Siegel, Seel/Bareis* (2000).

³⁰ Nach Ansicht des Verfassers, die von mehreren auch renommierten Fachvertretern geteilt wird, sind derartige Fragen irrelevant.

3.2 Datenlage

Vor dem Hintergrund des Fachverständnisses von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre wird schnell klar, warum die empirische Forschung im Allgemeinen und die Mikrosimulation im Besonderen bislang nur wenig Verbreitung gefunden haben, wenn man einen Blick auf die Datenlage wirft. Mikrodaten, die sich zur Analyse von Steuerwirkungen auf unternehmerische Entscheidungen eignen, sind bisher nicht allgemein verfügbar. Auch die Gewinnung derartiger Daten, z. B. im Rahmen von Befragungen, erweist sich aufgrund des sensiblen Datenmaterials als außergewöhnlich schwierig. Aus diesem Grunde finden, wie bereits erwähnt, synthetische oder „künstliche“ Daten im Zusammenhang bei den oben genannten Simulationsmodellen Verwendung. Zudem ist bei manchen Daten fraglich, ob sie überhaupt existieren. So ist für eine Simulation der Steuerwirkungen auf das Investitionsverhalten die Kenntnis über den Verlauf der einem bestimmten Investitionsobjekt zurechenbaren Zahlungsüberschüsse notwendig. Es ist fraglich, ob das interne Rechnungswesen eines Unternehmens derartige Zahlen exakt liefern kann.

Die deutlich verbesserten Zugangsmöglichkeiten zu Daten der amtlichen Steuerstatistik über die nunmehr etablierten Forschungsdatenzentren der Länder und des Bundes ändern wenig an der für die betriebswirtschaftliche Forschung i. e. S. unzureichenden Datenlage. Die Daten aus dem unternehmerischen Bereich beinhalten zu wenige Informationen, als dass die besonders interessierenden Wirkungen der Besteuerung auf Unternehmensentscheidungen analysiert werden könnten. So erhalten die Daten der amtlichen Steuerstatistik – mit Ausnahme der „Anlage St“ – keinerlei Informationen über die steuerliche Gewinnermittlung. Es ist lediglich die Größe „Einkünfte/Gewinn aus Gewerbebetrieb“ ausgewiesen. Die Zusatzinformationen der „Anlage St“, z. B. über in Anspruch genommene Sonderabschreibungen, sind nur von sehr begrenztem Analysewert, da die Abgabe der „Anlage St“ in der Vergangenheit von den Finanzämtern nicht immer konsequent durchgesetzt wurde. Daher ist unklar, inwieweit Auswertungen der in der „Anlage St“ enthaltenen Angaben die Realität adäquat abbilden.³¹ Neben den ungenügenden Informationen zur Gewinnermittlung lässt sich die Ebene Unternehmen und Unternehmenseigner – zumindest bislang – nicht zusammenführen. Derzeit gibt es keine Verknüpfungen zwischen Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuerstatistik.

Legt man der Forschung dagegen die betriebswirtschaftliche Perspektive im weiteren Sinne zugrunde, dann lassen sich mit den Daten der amtlichen Steuerstatistik, wie bereits dargelegt, unterschiedliche Untersuchungen mit Hilfe von Mikrosimulationsmodellen anstellen.

3.3 Forschungstradition

Im Mittelpunkt der Forschung im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stehen seit jeher theoretische Arbeiten. Dies gilt sowohl für Beiträge, die sich mit der Rechtsauslegung und -kritik beschäftigen, als auch für Arbeiten aus dem Bereich der Steuerwirkungslehre. Empirische Untersuchun-

³¹ Vgl. Müller (2004), S. 32.

gen sind hingegen, wie bereits erwähnt, nur vereinzelt anzutreffen.³² Die meisten empirischen Untersuchungen wurden am Lehrstuhl von *Haegert* angestellt; hierunter fällt auch ein Großteil der Arbeiten mit Mikrosimulationsmodellen.³³ Daneben wurden auch an den Lehrstühlen von *König* und *Wagner* empirische Dissertationen erstellt.³⁴ Jedoch gab es bislang – anders als im Bereich der Finanzwissenschaft – keinen Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, dessen Forschungsschwerpunkt insgesamt empirisch ausgerichtet ist.

Ein weiterer Gesichtspunkt, der m.E. zur geringen Verbreitung von empirischen Arbeiten im Allgemeinen und der Mikrosimulation im Besonderen beiträgt, betrifft die Ausbildung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Bei den Studierenden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre handelt es sich in der überwiegenden Mehrzahl um angehende Betriebswirte, die in ihrer universitären Ausbildung mit Methoden des empirischen Arbeitens in der Regel nicht vertraut gemacht werden, da derartige Fähigkeiten mangels Doktoratsstudium auch nach dem Studienabschluss nicht auf institutionellem Wege erworben werden. Dazu kommt die fehlende empirische Forschungstradition, so dass empirische Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sehr hohe Rüstkosten für den wissenschaftlichen Nachwuchs aber auch die etablierten Lehrstuhlinhaber mit sich bringt. Dies bewirkt eine hohe Markteintrittsbarriere für die empirische Forschung im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Hohe Kosten besitzen für sich genommen noch keine Aussagekraft über die Attraktivität einer Handlungsalternative. Vielmehr müssen die damit zusammenhängenden Erträge ins Kalkül einbezogen werden. Sollte das hier interessierende empirische Arbeiten mit Mikrosimulationsmodellen eine entsprechend hohe Reputation mit sich bringen, dürften sich genug insbesondere junge Wissenschaftler finden, welche die hohen Rüstkosten in Kauf nehmen. Damit stellt sich die Frage nach der Akzeptanz von Arbeiten, die sich der Mikrosimulationstechnik bedienen, in der wissenschaftlichen Community.

3.4 Akzeptanz

Die Ausführungen in diesem Abschnitt sind in hohem Maße von Erfahrungen des Autors geprägt, so dass kein Anspruch auf Allgemeingültigkeit erhoben werden kann, sondern ein subjektiver Erfahrungsbericht gegeben wird. Dennoch ist dies m.E. eine gute Illustration der Probleme, die sich im Hinblick auf die (gegenwärtige) Akzeptanz der durch Mikrosimulationsmodelle gewonnenen Forschungsergebnisse ergeben.

Für die wissenschaftliche Reputation ist die Stellung des Einzelnen in der wissenschaftlichen Community bedeutsam. Ein wichtiges Kriterium hierfür sind Publikationen in wissenschaftlichen Zeitschriften, wobei den fachspezifischen Zeitschriften besonderes Gewicht zukommt. Aber auch die Akzeptanz insbesondere bei Vertretern anderer betriebswirtschaftlicher Disziplinen ist für den beruflichen Erfolg maßgeblich, kommt doch den Betriebswirten in einer Berufungskommission „Betriebs-

³² Vgl. dazu auch Wagner (2004), S. 243 f.

³³ Neben den oben aufgeführten Arbeiten, die sich der Technik der Mikrosimulation bedienen, wurden weitere Dissertationen, die entweder in Gänze empirisch ausgerichtet sind oder zumindest einen empirischen Teil enthalten, angefertigt (vgl. König (1990), Stegmaier (1992) und Wittmann (1986)).

³⁴ Dem Lehrstuhl König entstammen die Arbeiten von Ohrem (2000) und Laß (1999). Am Lehrstuhl Wagner sind die Arbeiten von Schwenk (2003) und Knirsch (2004) entstanden.

wirtschaftliche Steuerlehre“ besonderes Gewicht zu. Auch hier spielen Publikationen in wissenschaftlichen Zeitschriften eine wichtige Rolle. Zudem ist der Berufungsvortrag für ein erfolgreiches Abschneiden sehr wichtig.

Die Publikation von Arbeiten mit Mikrosimulationsmodellen in den klassischen „BWL-Zeitschriften“ hat sich zumindest bislang als schwierig herausgestellt. Die Arbeiten beschäftigen sich insbesondere wegen der im Bereich von Unternehmensdaten unbefriedigende Datenlage mit Themen, die bei einer engen Sichtweise von Betriebswirtschaft nicht als betriebswirtschaftliche Forschung einzustufen sind. Als Beispiel seien Auszüge aus einem Gutachten einer renommierten referierten deutschsprachigen „BWL-Zeitschrift“ zitiert, bei der der Beitrag *Haegert/Maiterth (2002)* zur Publikation eingereicht und abgelehnt wurde. Nach Ausführungen, welche ausdrücklich die Qualität der Untersuchung betonen, findet sich folgender Satz: *„Da die Untersuchung keinerlei einzelwirtschaftliche Relevanz besitzt und sich ausschließlich an die Gesetzgebung richtet und somit jeden betriebswirtschaftlichen Bezug vermissen läßt, wäre durch ihre Publikation ... weder der Zeitschrift noch den Verfassern gedient“*. Es sei nur am Rande angemerkt, dass die Bewertung von Grundvermögen für erbschaftsteuerliche Zwecke in hohem Maße einzelwirtschaftlich relevant ist, nämlich für die von der Erbschaftsteuer betroffenen Wirtschaftssubjekte. Zustimmung kann man jedoch der Aussage, dass ein unmittelbarer betriebswirtschaftlicher Bezug fehlt, falls man betriebswirtschaftliche Perspektive mit Unternehmensperspektive gleichsetzt.³⁵

Die zumindest bislang auftretenden Schwierigkeiten im Hinblick auf die Publikation von Forschungsergebnissen, die mit Mikrosimulationsmodellen auf Grundlage des derzeit zugänglichen Einzeldatenmaterials gewonnen wurden, in den klassischen „BWL-Zeitschriften“ sind insbesondere für Nachwuchswissenschaftler bedeutsam. Darüber tröstet zwar die Möglichkeit, derartige Forschungsergebnisse insbesondere in „volkswirtschaftlichen“ Zeitschriften zu publizieren, hinweg, jedoch ist es zumindest im Hinblick auf Berufungsverfahren an vielen wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten nicht von Vorteil als „finanzwissenschaftlich“ ausgerichtet eingestuft zu werden. Auch in Berufungsvorträgen wird in vielen Fällen die Präsentation von Forschungsergebnissen aus dem Bereich der Unternehmensbesteuerung präferiert. Mit einem theoretisch ausgerichteten „klassischen“ Forschungsprofil ist man sowohl im Hinblick auf Publikationen in „BWL-Zeitschriften“ als auch bei Berufungsvorträgen an vielen wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten zumindest nicht im Nachteil. Dies trägt sicherlich mit zur geringen Verbreitung von Mikrosimulationsmodellen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei.

Dennoch finden Mikrosimulationsmodelle in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Verwendung. Ein Grund hierfür ist sicherlich die zunehmende Verbreitung und Beliebtheit von empirischen Arbeiten in anderen wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen. Dies trägt auch dazu bei, dass sich die beschriebenen Akzeptanzprobleme zum Teil bereits verringert haben oder zumindest zukünftig verringern werden. Zudem genießen empirische Arbeiten an Universitäten, die eine quantitative Ausrichtung besitzen, ein hohes Ansehen. Damit können durch empirisches Arbeiten Wettbewerbsvorteile in einem, wenn auch noch relativ kleinem, Marktsegment geschaffen werden. Darüber hinaus findet

³⁵ Es ist jedoch zumindest ein mittelbarer „betriebswirtschaftlicher“ Bezug gegeben, da auch Betriebsgrundstücke bei Erbschaft oder Schenkung der untersuchten Bedarfsbewertung unterliegen.

eine quantitativ ausgerichtete Forschung zunehmend Verbreitung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Als Beispiel sei der von *Kiesewetter, Maiterth, Niemann, Sureth* und *Treich* 2005 ins Leben gerufene „Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre“ (ARQUS) genannt.³⁶ Die quantitative Forschung baut methodische und psychologische Barrieren gegenüber der Verwendung von Mikrosimulationsmodellen ab. Insbesondere der von vielen Fachvertretern bewusst betriebenen Abgrenzung zur Finanzwissenschaft wird keine Bedeutung beigemessen. Ein weiterer Aspekt ist das von einem Teil der renommierten Fachvertreter hohe Interesse an empirischen Ergebnissen. Aus fachlicher Sicht sind empirische Arbeiten von besonderer Relevanz, da viele steuerliche Probleme entweder theoretisch geklärt oder nicht entscheidbar sind. Die empirischen Belastungs-, Verteilungs- und Entscheidungswirkungen unterschiedlicher Besteuerungskonzepte und deren Konsequenzen für das Steueraufkommen sind dagegen noch weitgehend unerforscht und von hoher Relevanz. Dies gilt insbesondere für die politische Umsetzbarkeit von Steuerreformvorhaben, wie das Beispiel des *Kirchhofschens* EStGB belegt.

4 Schlussbetrachtung

Bislang hat die Mikrosimulation kaum Eingang in die Forschung im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gefunden. Von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen, gibt es keine Arbeiten, deren Ergebnisse unter Verwendung von Mikrosimulationsmodellen gewonnen wurden. Die geringe Verbreitung betrifft jedoch nicht nur die Mikrosimulation, sondern empirische Arbeiten im Allgemeinen. Ursächlich hierfür sind in erster Linie die Datenlage und das weit verbreitete Verständnis von betriebswirtschaftlicher Forschung sowie die Forschungstradition. Viele Fachvertreter setzen betriebswirtschaftliche Perspektive mit Unternehmensperspektive gleich, so dass empirisches Arbeiten mangels entsprechender Daten aus dem unternehmerischen Bereich nicht möglich ist. Setzt man dagegen betriebswirtschaftliche mit einzelwirtschaftlicher Perspektive gleich, können anhand der Daten der amtlichen Steuerstatistik interessante Fragestellungen mit Hilfe der Mikrosimulation empirisch beantwortet werden. Das weit verbreitete Fachverständnis von betriebswirtschaftliche gleich unternehmerische Sichtweise führt zu Akzeptanzproblemen von Arbeiten, die Mikrosimulationsmodelle verwenden. Dies hat zur Folge, dass den hohen Rüstkosten, die mit empirischen Arbeiten verbunden sind, unsichere Erträge gegenüberstehen. Für risikoaverse Akteure ist daher die mit weniger Akzeptanzproblemen und damit weniger Unsicherheit behaftete theoretische Forschung attraktiver. Aus den genannten Gründen wird die Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auch zukünftig nur in beschränktem Umfang eingesetzt werden. Dennoch wird die Verwendung von Mikrosimulationsmodellen, wie das gesamte Spektrum empirischer Arbeiten, gegenüber dem Status quo deutlich zunehmen. Es ist zudem zu erwarten, dass sich Lehrstühle herausbilden, welche die empirische Forschung in den Mittelpunkt ihrer Arbeit stellen. Ursächlich hierfür sind das in den gesamten Wirtschaftswissenschaften gestiegene Interesse an empirischen Ergebnissen, die verbesserte Datenlage und die schwindenden Akzeptanzprobleme infolge einer zunehmend quantitativen Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

³⁶ <http://www.argus.info>

Literaturverzeichnis

Bareis (1991): Peter Bareis, Transparenz bei der Einkommensteuer – Zur systemgerechten Behandlung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“. in: *Steuer und Wirtschaft*, 68. (21.) Jahrgang (1991), S. 38 - 51.

Bareis (2000): Peter Bareis, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels. in: *Steuer und Wirtschaft*, 77. (30.) Jahrgang (2000), S. 81 - 90.

Elschen (1988): Rainer Elschen, Steuerliche Gerechtigkeit – Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften?, in: *Steuer und Wirtschaft*, 65. (18.) Jahrgang (1988), Heft 1, S. 1 - 16.

Elschen (1991): Rainer Elschen, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, in: *Steuer und Wirtschaft*, 68. (21.) Jahrgang (1991), Heft 2, S. 99 – 115.

Haegert/Maiterth (2002): Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern – Eine empirische Untersuchung anhand der Berliner Kaufpreissammlungen von 1996 – 1999, in: *Steuer und Wirtschaft*, 79. (32.) Jahrgang (2002), S. 248 – 260.

Homburg (2005a): Stefan Homburg, BB-Forum: Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung, in: *Betriebs-Berater*, 60. Jahrgang (2005), Heft 43, S. 2330 – 2335.

Homburg (2005b): Stefan Homburg, BB-Forum: Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft, in: *Betriebs-Berater*, 60. Jahrgang (2005), Heft 44, S. 2382 – 2386.

Jacobs et. al. (2003): Otto H. Jacobs, Ulrich Schreiber, Christoph Spengel, Gerd Gutekunst und Lothar Lammersen, Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Dokumentation Nr. 03-01, 2003.

Jacobs et. al. (2005): Otto H. Jacobs, Christoph Spengel, Thorsten Stetter und Carsten Wendt, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyser, *Intertax*, 33. Jahrgang, Heft 10, S. 414 – 428.

Kappler (2000): Reiner Kappler, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts, Bonn 2000.

Kling (1992): Siegfried Kling, Abschreibungen und Investitionsverhalten. Eine empirische Analyse, Frankfurt am Main 1992.

Knirsch (2004): Deborah Knirsch, Die antizipierte und realisierte Steuerbelastung von Unternehmen – Auswirkungen einer Investitionsrechnung mit vereinfachter Steuerbemessungsgrundlage, Dissertation Universität Tübingen 2004.

Knirsch (2005a): Deborah Knirsch, Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur

Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert?, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 5, 2005.

Knirsch (2005b): Deborah Knirsch, Lohnt eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 8, 2005.

König (1990): Rolf König, Ausschüttungsverhalten von Aktiengesellschaften, Besteuerung und Kapitalmarktgleichgewicht, Hamburg 1990.

Lambert et. al. (1994): Simon Lambert, Richard Percival, Deborah Schofield and Susan Paul, An Introduction to STINMOD: A Static Microsimulation Model, STINMOD Technical Paper No. 1, 1994.

Laß (1999): Frank Laß, Der Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Finanzierungsentscheidungen, Dissertation Universität Bielefeld 1999.

Maiterth (2004): Ralf Maiterth, Verteilungswirkungen alternativer Konzepte zur Familienförderung – Ein empirische Analyse auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 2004, S. 696 – 730.

Maiterth (2005): Ralf Maiterth, Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 7, 2005.

Maiterth/Müller (2004): Ralf Maiterth, Heiko Müller, Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 10, 2005.

Maiterth/Sureth (2005): Ralf Maiterth, Caren Sureth, Auswirkungen der Vermögensteuer als Mindeststeuer auf die Investitionstätigkeit und die Attraktivität Deutschlands im internationalen Standortwettbewerb, in: Steuern und Bilanzen, 7. Jahrgang (2005), Heft 3, S. 116 – 123.

Maiterth/Zwick (2004): Ralf Maiterth, Markus Zwick, A local income and corporation tax as alternative to the German trade tax: An empirical analysis for selected municipalities, Humboldt – Universität zu Berlin Betriebswirtschaftliche Diskussionsbeiträge Nr. 40, 2004.

Müller (2004): Heiko Müller, Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland – Gründe für die vom Volkseinkommen abweichende Entwicklung Anfang und Mitte der 1990er Jahre, Dissertation Humboldt–Universität zu Berlin 2003.

Niemann (2004a): Rainer Niemann, Investitionswirkungen steuerlicher Verlustvorträge – Wie schädlich ist die Mindestbesteuerung?, in: Zeitschrift für Betriebswissenschaft, 74. Jahrgang (2004), S. 359 – 384.

Niemann (2004b): Rainer Niemann, Asymmetric Taxation and Cross-Border Investment Decisions, CE-Sifo Working Paper No. 1219, 2004.

Niemann (2004c): Entscheidungswirkungen von Verlustverrechnungsbeschränkungen bei der Steuerplanung grenzüberschreitender Investitionen, Tübinger Diskussionsbeitrag Nr. 276, Universität Tübingen, 2004.

Niemann/Treisch (2005): Rainer Niemann, Corinna Treisch, Entscheidungswirkungen der Abschnittsbesteuerung in der internationalen Steuerplanung: Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 1, 2005.

Ohrem (2000): Elke Ohrem, Marktunvollkommenheiten und die Gewinnverwendungspolitik von Aktiengesellschaften, Dissertation Universität Bielefeld 2000.

Orcutt (1957): Guy H. Orcutt, A New Type of Socio - Economic System, in: The Review of Economics and Statistics, 39. Volume (1957), S. 116 -123.

Schneider (1984): Dieter Schneider, Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage. in: Steuer und Wirtschaft, 61. (14.) Jahrgang (1984), S. 356 - 367.

Schreiber/Spengel/Lammersen (2001): Ulrich Schreiber, Christoph Spengel, Lothar Lammersen, Effektive Steuerbelastung bei Vorliegen ökonomischer Renten, in: ZEW Discussion Paper 01-26, Mannheim 2001.

Schreiber/Spengel/Lammersen (2002): Ulrich Schreiber, Christoph Spengel, Lothar Lammersen, Measuring the Impact of Taxation on Investment and Finance Decisions, in: Schmalenbach Business Review 2002, S. 2-23.

Schwenk (2003): Anja Schwenk, Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts: Empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, Wiesbaden 2003.

Siegel (1999): Theodor Siegel, Existenzminimum und Leistungsfähigkeit. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg. (1999), S. 558 - 560.

Siegel (2001): Theodor Siegel, Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil? In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 53. Jg. (2001), S. 271 - 280.

Siegel/Schneider (1994): Theodor Siegel, Dieter Schneider, Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts. In: Deutsches Steuerrecht, 32. Jg. (1994), S. 597 - 604.

Siegel/Seel/Bareis (2000): Theodor Siegel, Barbara Seel, Peter Bareis, Zur Regelung des Erziehungsbedarfs nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts. In: Betriebs-Berater, 55. Jg. (2000), S. 1860 - 1863.

Spahn et. al. (1992): Paul Bernd Spahn, Heinz Peter Galler, Helmut Kaiser, Thomas Kassella und Joachim Merz, Mikrosimulation in der Steuerpolitik, Heidelberg 1992.

Spengel (2003): Christoph Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Steuerwirkungsanalyse – Empirische Befunde – Reformüberlegungen, Düsseldorf 2003.

Spengel (2004): Christoph Spengel, Ermittlung und Aussagefähigkeit von Indikatoren der effektiven Steuerbelastung, in: Margit Schratzenstaller, Achim Truger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Marburg 2004.

Spengel/Wiegard (2005): Christoph Spengel, Wolfgang Wiegard, Deutschland ist ein Hochsteuerland

für Unternehmen, in: Der Betrieb 2005, Heft 10, S. 516 – 520.

Stegmaier (1992): Wolfgang Stegmaier, Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte und Vorschläge zu ihrer Beseitigung, Dissertation Universität Augsburg 1992.

Sureth/Langeleh (2005): Caren Sureth, Dirk Langeleh, Capital Gains Taxation under different Tax Regimes, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 6, 2005 und zugleich: SSRN Working Paper No. 813646.

Sureth/Maiterth (2005): Caren Sureth, Ralf Maiterth, Wealth Tax as Alternative Minimum Tax? - The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy -, arqus, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 3, 2005.

Tipke (2000): Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Band 1, Köln 2000.

Tipke/Lang (2002): Klaus Tipke, Joachim Lang, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002.

Vetterle (1986): Helmut Vetterle, Konstruktion und Simulation mikroanalytischer Modelle: die Methode der Mikrosimulation und ihre Anwendung, Augsburg 1986.

Wagenhals (2004): Gerhard Wagenhals, Tax – benefit microsimulation models for Germany: A Survey, Hohenheimer Diskussionsbeiträge Nr. 235/2004.

Wagner/Dirrigl (1980): Franz W. Wagner, Hans Dirrigl, Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart/ New York 1980.

Wagner (2004): Franz W. Wagner, Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung, in: Steuer und Wirtschaft, 81. (34.) Jahrgang (2004), Heft 3, S. 237 – 250.

Wagenhals (2004): Gerhard Wagenhals, Tax – benefit microsimulation models for Germany: A Survey, Hohenheimer Diskussionsbeiträge Nr. 235/2004.

Wittmann (1986): Franz Wittmann, Der Einfluß der Steuern auf die Investitionsentscheidungen der Unternehmen: Eine empirische Analyse, Frankfurt am Main – New York 1986.