



Hamburgisches  
WeltWirtschafts  
Institut

# Steuern und Steuerpolitik in Entwicklungsländern: Die Eigenverantwortlichkeit der Regierungen

Karl-Wolfgang Menck, Leif Mutén

**HWWI Research**

Paper 2-2  
des HWWI-Kompetenzbereiches  
Internationaler  
Handel und Entwicklung

Karl-Wolfgang Menck  
Hamburgisches Welt-Wirtschafts-Archiv (HWWA)  
Neuer Jungfernstieg 21 | 20347 Hamburg  
Tel +49 (0)40 428 34 310 | Fax +49 (0)40 428 34 367  
karl-wolfgang.menck@hwwa.de

Leif Mutén  
Stockholm School of Economics  
Box 6501 | 113 83 Stockholm | Schweden  
Tel und Fax +46 (0)8 667 0736  
leif.muten@chello.se

HWWI Research Paper  
Hamburgisches WeltWirtschaftsinstitut (HWWI)  
Neuer Jungfernstieg 21 | 20354 Hamburg  
Tel +49 (0)40 34 05 76 - 0 | Fax +49 (0)40 34 05 76 - 76  
info@hwwi.org | www.hwwi.org  
ISSN 1861-504X

Redaktion:  
Thomas Straubhaar (Vorsitz)  
Katharina Michaelowa

© Hamburgisches WeltWirtschaftsinstitut (HWWI) | 2006  
Alle Rechte vorbehalten. Jede Verwertung des Werkes oder seiner Teile  
ist ohne Zustimmung des HWWI nicht gestattet. Das gilt insbesondere  
für Vervielfältigungen, Mikroverfilmung, Einspeicherung und Verarbei-  
tung in elektronischen Systemen.

**Steuern und Steuerpolitik in Entwicklungsländern:**

**Die Eigenverantwortlichkeit der Regierungen**

**Karl Wolfgang Menck**

**Leif Mutén**

Dieses Diskussionspapier ist im Rahmen des Forschungsschwerpunktes „Handel und Entwicklung“ entstanden.

## **Steuern und Steuerpolitik in Entwicklungsländern: Die Eigenverantwortlichkeit der Regierungen**

### Zusammenfassung

Die Beratung der Entwicklungsländer mit Blick auf die Gestaltung der Steuerpolitik und der Erhebung der öffentlichen Einnahmen ist Gegenstand der Aktivitäten internationaler Finanzierungseinrichtungen. Die Notwendigkeit einer Unterstützung auf diesem Gebiet wird hergeleitet aus der begrenzten Leistungsfähigkeit der Steuersysteme und Steuerverwaltung in vielen Entwicklungsländern. Die Forderung dieser Staaten wird zudem damit begründet, dass die kolonialen Steuersysteme funktionsfähige herkömmliche Verfahren zur Finanzierung der öffentlichen Einnahmen verdrängt hätten. Dieses Argument spielt weniger eine Rolle als vielmehr das Bestreben der internationalen Finanzierungseinrichtungen, ein Hindernis für den Entwicklungsprozess zu beseitigen und die Effizienz der Kredite zu sichern. Nach den Erfahrungen der internationalen Finanzierungsinstitutionen greifen deren Anstrengungen nur durch, wenn die Regierungen und die Steuerpflichtigen einen eigenen Beitrag im Sinne von „Ownership“ und durch aktive Mitwirkung leisten.

Keywords: Efficiency, Optimal Taxation; Business Taxes; Tax Law; Fiscal and Monetary Policy in Development

JEL-Klassifizierung: H 21, H 25, K 34; O 23

Dr. Karl Wolfgang Menck  
Forschungsschwerpunkt Handel und Entwicklung  
Hamburgisches Welt-Wirtschafts-Archiv  
Neuer Jungfernstieg 21  
20347 Hamburg  
Telefon: 040 / 42834 - 310  
Telefax: 040 / 42834 – 367  
Mail: [menck@hwwa.de](mailto:menck@hwwa.de)

Prof. em. Dr. Leif Mutén  
Stockholm School of Economics  
Box 6501  
SE-113 83 Stockholm, Schweden  
Telefon und Fax 46-8-667 0736  
Mail: [leif.muten@chello.se](mailto:leif.muten@chello.se)

## Einleitung

Weit verbreitet ist die Auffassung, dass die Steuerpolitik in Entwicklungsländern dem Anspruch die öffentlichen Ausgaben zu finanzieren, und den Vorgaben einer den Entwicklungsprozess gestaltenden Wirtschaftspolitik nicht entspricht. Vielmehr besteht der Eindruck, dass die öffentlichen Einnahmen nicht effizient erhoben werden. Beklagt werden zudem häufige Wechsel in der Steuerpolitik und eine starke Belastung der Steuerpflichtigen durch aufwendige Veranlagungs- und Erhebungsverfahren. Dies sei nicht allein das Ergebnis ungünstiger Rahmenbedingungen, sondern auch der unzureichenden Akzeptanz der Steuerpolitik, die in der Kolonialzeit geformt worden ist und nach der Unabhängigkeit durch Konzepte internationaler Finanzierungseinrichtungen geprägt wurde. Diese These zu prüfen, ist Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung. Sie beginnt mit der Frage, wie die Effizienz der Steuerpolitik in den Entwicklungsländern gemessen werden kann und welche Bewertungen vorliegen. Sodann wird der Einfluss der kolonialen Gestaltung und der Konzepte internationaler Finanzierungseinrichtungen nachgezeichnet. Der Bericht kommt zu dem Schluss, dass die Ursachen für die in der Regel eher skeptische Beurteilung der Steuerpolitik der Entwicklungsländer weniger in der Historie und in den von aussen herangetragenen Vorschlägen liegen. Richtig ist indes, dass die Modelle, die von außen herangetragen wurden, nicht in allen Fällen hinreichend mit den Rahmenbedingungen abgestimmt worden sind. Die Geber haben – wenn sie Reformen der Steuerpolitik anregen wollten – nicht immer konsequent ihre Vorstellungen verfolgt, dass Änderungen der Steuerpolitik in den Entwicklungsländern mitgetragen werden müssen im Sinne der Eigenverantwortung und der Ownership. Dies sollte sich in der Formulierung der Ziele der Steuerpolitik und in der Umsetzung dokumentieren und ist nicht nur eine Aufgabe von Regierungen, auch die Steuerpflichtigen sind aufgefordert, ihren Beitrag zu dem Gelingen der Reformen zu leisten.

### **Indikatoren für die Effizienz der Steuerpolitik aus der Sicht des Pflichtigen**

Ein Kriterium für die Effizienz der Steuerpolitik ist deren Akzeptanz bei den Pflichtigen: Zugrunde liegt die Annahme, dass die nach dem Gesetz dem Staat zustehenden Einnahmen erzielt werden, solange die Pflichtigen die ihnen abverlangten Zahlungen für berechtigt halten und deshalb bereit sind, die mit Erhebung und Entrichtung verbundenen Pflichten wahrzunehmen. Die Hypothese enthält eine staatsphilosophische Begründung ebenso wie eine ökonomische Annahme. Der ersten Vermutung zufolge kann ein Staat langfristig nicht mit Gewalt gegen seine Bürger Steuern durchsetzen, schon gar nicht in demokratischen Verfassungen. Der Staat kann sich seines Aufkommens erst sicher sein, wenn die Bürger die Legitimation des Staates nicht mehr in Zweifel ziehen. Diese Sichtweise schließt auch ökonomische Überlegungen ein: Der Staat (als die Gemeinschaft der Bürger) kann das Einkommen der Bürger in dem Masse mindern, wie diese dazu bereit sind, Teile an den Staat abzutreten. Diese Bereitschaft wird unter anderem von der Einschätzung der staatlichen Leistungen und den Aufwendungen für die Erfüllung der Steuerpflicht bestimmt. (Ahmad, Stern 1989, S. 1030)

Es gibt derzeit keine operationalen und eindeutigen Maßstäbe, die diese Bereitschaft beschreiben oder gar messen. Verschiedene Befragungen in Entwicklungsländern können hilfsweise Anhaltspunkte vermitteln über die Effizienz der Steuerpolitik aus der Sicht von Pflichtigen. Der Freedom House Index zeigt ein differenziertes Bild von der Steuerpolitik in Entwicklungsländern ebenso wie die Untersuchungen der Weltbank unter der Rubrik „Doing Business“. Im ersten Fall geht es darum, festzustellen, in welchem Maß Länder Freiheitsrechte und marktwirtschaftliche Grundsätze einhalten und dies in der Steuerpolitik zum Ausdruck bringen. Im zweiten Fall steht zur Debatte, welche Kosten den Unternehmen durch Verordnungen und Gesetze entstehen und in welchem Umfang dadurch die Entfaltung des privaten Sektors beeinflusst wird. Ein eigenes Kapitel widmet der Bericht der Steuerpolitik.

Der Freedom House Index enthält Angaben zur Steuerpolitik vorzugsweise in Industrieländern und nur für wenige Entwicklungsländer. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit werden einige Länder im Folgenden behandelt: die Steuerpolitik in Singapur wird mit der Note 2 bewertet und in Myanmar mit 2,5. Die südostasiatischen Schwellenländer mit Ausnahme Koreas und Madagaskars erhalten die Bewertung 3. Dies führt zu dem Schluss, dass die Steuerpolitik in diesen Ländern fast gleichwertig gut beurteilt wird. (Das Ranking besagt, dass die Ziffer 1 synonym ist für sehr gut und 10 für sehr schlecht.) Diese Bewertung überrascht insofern, als Berichte von Unternehmen und verschiedene wissenschaftliche Untersuchungen dem Stadtstaat ein gutes Zeugnis für die Steuerpolitik ausstellen. Demgegenüber gelten die Bedingungen für die privatwirtschaftliche Betätigung in Myanmar als wenig günstig, und es gibt keinen Hinweis darauf, dass die Steuerpolitik nicht auch ungünstige Voraussetzungen schafft. Insoweit sind diese Aussagen ergänzungsbedürftig und zu prüfen.

Tabelle 1

## Bewertung der Steuerpolitik in ausgewählten Entwicklungsländern

Land	Bewertung der Einkommens- und Körperschaftssteuern	Einfluss der Körperschafts- und Einkommensteuern auf die Unternehmertätigkeit	Steuerflucht und Unternehmenstätigkeit
Brasilien	2	2,00	
Korea	3	4,43	4,43
Malaysia	3	5,94	4,40
Guinea	3		
Madagaskar	3		
Burma	2,5		
Thailand	2,5	5,76	4,45

Quelle: The Heritage Foundation 2002, verschiedene Länderübersichten; IMD 2005, S. 493



Der von der Weltbank ausgearbeitete Index „Doing Business“ weist Hong Kong als Niedrigsteuerland aus: der Körperschaftsteuersatz beträgt 18 vH und gilt für die Einkünfte abzüglich der Betriebsausgaben (Löhne und Material). Eine elektronische Steuerermittlung erlaubt es, innerhalb von 80 Stunden mit einem Formular alle Informationen, die das Finanzamt für die Bearbeitung der Steuererklärung benötigt, zur Verfügung zu stellen. In der Liste der Länder, die die Steuerfestsetzung erschweren, steht Brasilien an der Spitze: 2800 Stunden werden benötigt, in Kamerun 1300 und in Nigeria 1120. Dies ist ein wesentlich höherer Arbeitsaufwand als in Singapur, wo 30 Stunden erforderlich sind, oder in Thailand, für das die Vergleichszahl mit 52 Stunden angegeben wird ( World Bank 2005, S. 45ff).

Die Erhebungen lassen bei Anerkennung aller landesspezifischen Besonderheiten vermuten, dass die Steuerpolitik üblicherweise, aber keinesfalls zwangsläufig in den weit fortgeschrittenen Entwicklungsländern den Pflichtigen erträglicher erscheint als in weniger fortgeschrittenen Ländern. Die positive Einschätzung freiheitlicher und marktwirtschaftlicher Ordnungen in Entwicklungsländern verbindet sich keinesfalls automatisch mit dem Urteil, dass die Steuerpolitik bürgerfreundlich ist. Einzelne Staaten die in dem Ruf stehen, Menschenrechte einzuschränken, sind offenbar bereit dem Steuerbürger entgegenzukommen. Einheitlich abträglich erscheint es nach allen Befragungen, wenn Planungs- und Rechtssicherheit nicht mehr gewährleistet sind und wenn zusätzlich der dem Pflichtigen zugewiesene Aufwand für die Feststellung und Entrichtung der Steuern viele Tage und Monate erfordert. Anzumerken ist, dass die Bewertungen aus der Sicht der Steuerzahler subjektiv sind.

Die Ergebnisse der Untersuchungen lassen erkennen, dass ein abschließendes und zusammenfassendes Urteil über die Steuerpolitik in den Entwicklungsländern nicht möglich ist. Dies hat seinen Grund: Die Steuerpolitik in den Entwicklungsländern lässt sich nicht in einem einheitlichen Muster abbilden. Die von Land zu Land unterschiedlichen Rahmenbedingungen und Ziele bestimmen die Steuerpolitik. Mehr als 100 Staaten werden zu den Entwicklungsländern gezählt, und bei dieser Größenordnung ist ein Standardmodell kaum repräsentativ: Geographisch sind Entwicklungsländer nach heutigem allgemeinen Verständnis alle Staaten in Afrika. In Amerika südlich der USA

und in Asien, mit Ausnahme von Japan, wird zwischen fortgeschrittenen Entwicklungsländern (früher: Schwellenländern) und Volkswirtschaften unterschieden, die zu der Kategorie der Länder mit mittlerem Einkommen gerechnet werden (Lachmann 1994, S. 20ff; Hemmer 1978, S. 6ff). Gleichwohl gilt, dass einige gemeinsame typische Merkmale für die Steuerpolitik maßgeblich sind: Diese Länder werden gegenüber den Industrieländern dadurch abgegrenzt, dass der „Entwicklungsstand“ gemessen an wirtschaftlichen Indikatoren wie dem Pro-Kopf-Einkommen sichtbar niedriger ist. Viele Entwicklungsländer sind geprägt durch den Verkauf von Rohstoffen und durch den Import von verarbeiteten Waren, durch die Einfuhr kommerziell nutzbarer Technologien und durch den Nettozufluss privatwirtschaftlicher Investitionen. Die intersektoralen Leistungsbeziehungen zwischen Industrie und Landwirtschaft sind in vielen Entwicklungsländern schwach ausgeprägt. Ein großer informaler Sektor ist weitgehend von der Geldwirtschaft ausgeschlossen und dem staatlichen Zugriff einschließlich der Erhebung von Steuern weitgehend entzogen.

Zu bedenken ist aber auch, dass Entwicklungsländer als „purposeful states“ gekennzeichnet werden. Damit verbindet sich die Vorstellung, dass sie dem Staat eine gestaltende Funktion bei der Entscheidung über den Entwicklungsprozess zuweisen. Dies gilt auch für die Steuern.

Die Steuersysteme der Entwicklungsländer sind nicht anders als in den Industrieländern durch den Fortbestand historisch vorgegebener Steuer- und Abgabenordnungen gekennzeichnet. Seit der Unabhängigkeit ist die Steuerpolitik der Entwicklungsländer mit bestimmt worden durch Auflagen der multilateralen Finanzierungseinrichtungen und von Modellen, die in Industrieländern als Bausteine für Entwicklungsländer ausgearbeitet worden sind.

## **Koloniale Steuersysteme: Fremdbestimmte Gestaltung öffentlicher Einnahmen**

Die traditionellen Steuersysteme der Entwicklungsländer sind durch die Kolonialpolitik verändert und „modernisiert“ worden. Deshalb überrascht es auch nicht, dass die unterschiedlichen kolonialen Zielsetzungen der europäischen Mächte ihre Spuren in der Steuerpolitik hinterlassen haben. Änderungen in der Steuerpolitik während der Abhängigkeit sind ein gutes Spiegelbild von den Umbrüchen und Richtungswechseln der Kolonialpolitik.

Der erste Einschnitt in die traditionellen Steuersysteme beginnt mit der Einrichtung der kolonialen Verwaltung. Bis dahin lebte die Mehrzahl der Menschen im ländlichen Sektor auf der Grundlage der Subsistenzwirtschaft und die Macht lag in den Händen einer kleinen Bevölkerungsschicht, die ihre Einkommen aus den Erträgen der Landwirtschaft bezog. Leistungen an die Gemeinschaft wurden überwiegend als Arbeitstunden oder als Güter erbracht und die Ordnung beruhte auf mündlichen Vereinbarungen.

Die Einführung kolonialer Steuersysteme sollte zum Einen die öffentlichen Ausgaben der neuen Verwaltung in den betroffenen Gebieten finanzieren und war im wesentlichen von dem Bestreben bestimmt, die Kontrolle über das Land wirtschaftlich und rechtlich auszuüben (Joireman 2001, S. 571ff). Mit den Bestimmungen wurden die Verpflichtungen der Bürger gegenüber der kolonialen Verwaltung formell durch Vorschriften und Regelwerke festgelegt.

In der Folge sind in den Kolonialgebieten auf dem afrikanischen und asiatischen Kontinent Kopfsteuern, oder Steuern auf Gebäude erhoben worden („Hüttensteuer“) und die Einnahmen wurden dazu verwendet, die Kolonialverwaltungen und die von ihnen bereitgestellten Dienste zu finanzieren. Die Behörden wollten mit den Geldsteuern die weit verbreitete Subsistenzwirtschaft auflösen und die Einwohner zu einer Tauschwirtschaft zwingen. Um die Kopfsteuern zu bezahlen, musste sich die

inländische Bevölkerung auf den Plantagen oder in anderen Betrieben verdingen und deshalb wurden die Geldsteuern auch als ein Instrument zur Mobilisierung von Arbeitskräften befürwortet. In die gleiche Richtung zielte eine Besteuerung nach der Fläche des bewirtschafteten Landes. Diese Abgabe (zum Teil in Verbindung mit Auflagen über die Verwendung der Flächen für den Anbau exportfähiger Erzeugnisse) hatte zum Ziel, dass die Bauern für Lieferungen in das Mutterland bestimmte Erzeugnisse anbauten und auf den Markt brachten. Des weiteren wurden von den Kolonialverwaltungen herkömmliche Abgaben, die bislang an die traditionellen Herrscher entrichtet werden mussten, weitergeführt: So wurden Gebühren für die Errichtung von Marktständen, für die Benutzung von Straßen oder Brücken, für den Betrieb von Spielsälen, Wettlokalen, für die Herstellung von Bier und Alkohol sowie für den Verkauf von Salz und Opium berechnet.

Zielgruppe aller Steuern war in erster Linie die einheimische Bevölkerung, denn die aus dem Mutterland eingewanderten Unternehmen waren durch Verträge von der Steuerpflicht in den Kolonien weitestgehend freigestellt. Zölle bei dem Export von Waren in das Mutterland waren ein Substitut um die Plantagengesellschaften an der Finanzierung der Kolonialverwaltung zu beteiligen.

Die Steuern wurden zunächst nicht von den Kolonialverwaltungen erhoben, da diese weder über die notwendigen Kenntnisse noch über die entsprechende Verwaltung verfügten. Üblich war es vielmehr, die traditionellen Hoheitsträger mit der Steuererhebung zu beauftragen und ihnen einen Anteil der Einnahmen als Entgelt zu belassen. Es entsprach den Intentionen der Kolonialverwaltung im Mutterland und den Verwaltungen in der Kolonie, wenn die Vergabe der Besteuerungsrechte Konflikte schuf, die den Zusammenhalt in der Bevölkerung schwächten und damit eine Quelle möglichen Widerstands auslöschten. Die mit der Steuererhebung beauftragten Herrscher wurden von den lokalen militärischen Machthabern angegriffen, die nicht nur ihre Macht, sondern auch einen Teil der Einkünfte verloren hatten. Die Händler, die zuvor Zahlungen an die Herrscher und an das Militär geleistet hatten, wurden dafür mit Steuerprivilegien entschädigt. Indische Historiker urteilen, dass nicht die

Zentralisierung der Kolonialverwaltung, sondern die Neuordnung des Steuerwesens das früher unabhängige Land politisch geschwächt hat.

Lange Zeit verzichtete – um nur ein Beispiel zu nennen - das britische Königreich auf eine Steuererhebung in dem der East India Company zugewiesenen Gebiet. Das Unternehmen entrichtete Abgaben an die Krone im Gegenzug und war für die wirtschaftliche und friedliche Entwicklung in dem ihr überlassenen Gebiet verantwortlich. Um diese Aufgaben durchzuführen, war die Gesellschaft zur Erhebung von Steuern berechtigt. Erst als die Kolonialverwaltung ausgebaut wurde und neben den traditionell geprägten Steuern Einkommensteuern unter anderem auch von den zugewanderten ausländischen Unternehmern eingezogen wurde, musste die Kolonialverwaltung das Steuerwesen an sich ziehen. Der Ausbau des Eisenbahnnetzes zur Erschließung des Hinterlandes hatte zudem die Wirtschafts- und Gesellschaftsstruktur des bislang traditionellen Regeln folgenden ländlichen Raums gründlich geändert. Die traditionellen Herrscher verloren ihre Macht in dem Maße, wie die Kolonialverwaltung den Boden kultivierte, dessen Bewässerung besorgte und den Bauern neue Märkte durch den Verkauf von für den Export bestimmten landwirtschaftlichen Gütern erschloss. Der Staat übernahm die Funktion des herkömmlichen Herrschers und wurde zum Grundbesitzer. Land konnte erworben werden, ohne dass der Käufer sich dem lokalen Machthaber unterwerfen musste und ihm tributpflichtig wurde. Gleichzeitig investierten Unternehmen aus den Mutterländern in den Kolonialgebieten angesichts der dort zu erwartenden Gewinne aus dem Rohstoffhandel und aus der Verarbeitung von Konsum- und Investitionsgütern für den lokalen Markt. Die Erlöse aus dem Export von Rohstoffen in das Mutterland unterlagen fortan einer mengen- oder wertzollähnlichen Exportsteuer, die die öffentlichen Ausgaben in den Kolonien decken sollten. Seit dem Beginn des 20. Jahrhunderts entstand eine eigenständige Kolonialsteuerverwaltung, an deren Spitze Fachbeamte aus den Mutterländern standen und die auf ausgebildete unterstützende einheimische Mitarbeiter zurückgreifen konnte. Als Folge wurde auch die nach sehr einfachen Merkmalen bestimmte Steuererhebung erweitert und vertieft. Dies war die Geburtsstunde einer umfassenden Einkommens- und Vermögensbesteuerung, die die traditionelle Landsteuer ersetzte. Die Steuerverwaltung in den Kolonialverwaltungen

ähnelt der in den Mutterländern und unterlegt ihren Beschlüssen gleiche Gesetze, die die Finanzverwaltung und den Pflichtigen stärker binden und die Planungs- und Rechtssicherheit für den Fiskus und für die Steuerzahler auf beiden Seiten schaffen sollen.

Auf diese Veränderungen reagierte die einheimische Bevölkerung unterschiedlich. Chinesische Kaufleute, die ihrer Einkünfte als Steuereinnahmer beraubt worden waren, suchten sich neue Betätigungsfelder unter anderem im Handel und im Bankwesen. In anderen Regionen profilierten sich die traditionellen Machthaber als Großgrundbesitzer und sie investierten die Erträge in dem verarbeitenden Gewerbe oder im Handel. In anderen Gebieten stellten sich die herkömmlichen Machthaber für eine Zusammenarbeit mit der Kolonialverwaltung zur Verfügung in der Hoffnung, auf diese Weise einen Teil ihrer Privilegien zu erhalten. Die Kolonialverwaltung fand in den entmachteten und ihrer Einkünfte beraubten Gruppen – wie beispielsweise in Indien – geeignete Mitarbeiter für eine lokal getragene Verwaltung. Auf diese Weise sollte eine neue Bürokratie entstehen, die nach den Kriterien von Loyalität zur Kolonialverwaltung und nach Fähigkeit ausgewählt und dann auf ihre Aufgaben vorbereitet wurde.

Unter dem Eindruck der kolonialwirtschaftlichen Beziehungen wurde in den europäischen Ländern die Besteuerung der in den Kolonien anfallenden Erträge von Unternehmen in den Kolonialgebieten nach dem Wohnsitzprinzip geregelt: Sobald die Einkünfte in das Mutterland transferiert wurden unterlagen sie der dortigen Steuerpflicht. Unterstellt wurde, dass die Investitionen aus Kapitaltransfers vom Mutterland in das Kolonialland entstanden und mithin wie Investitionen im Mutterland zu behandeln wären. Dieses Prinzip entsprach zudem den Vorstellungen, dass der Wohlstand in den Kolonien unter dem Dach der kolonialen Beziehungen entstanden sei und dass alle Gewinne retransferiert würden. In dem Maße, wie die Unternehmen nicht entnommene Gewinne im Kolonialgebiet investierten, stimmte diese Argumentation nicht mehr. Die Finanzverwaltung ging zwar weiterhin von dem Wohnsitzprinzip aus, die Unternehmen machten aber geltend, dass das Wohnsitzland an den Erträgen aus derartigen Investitionen keinen Anspruch erheben konnte. Als die Kolonialgebiete in

die Unabhängigkeit entlassen wurden, wendeten die Commonwealth-Staaten unter Berufung auf die Argumentation der Pflichtigen das Territorialprinzip an.

Völlig anders vollziehen sich die Brüche in der Steuerpolitik in der Kolonial- und in der Nachkolonialzeit in Mittel- und in Südamerika: Eine eigenständige Steuerpolitik, die diesen Namen verdient hätte, bildete sich erst langsam in der nachkolonialen Phase heraus. Die wirtschaftlichen, sozialen und politischen Strukturen in Lateinamerika sind während der vorkolonialen Zeit von Stammesgesellschaften geprägt, die im wesentlichen Landwirtschaft betrieben. Daneben wurde Gold in Bergwerken gewonnen und für den lokalen Verbrauch verarbeitet. Die spanischen Eroberungen zielten in erster Linie darauf, diesen Reichtum für das Heimatland zu erschließen. Die herkömmlichen Machthaber mussten Gold und Silber an den Sieger abliefern. Die neu erschlossenen Gebiete wurden als Eigentum des spanischen Königs definiert, und zu deren Verwaltung wurden „Königreiche“ geschaffen. Einwanderern aus den Mutterländern wurde Land zur Erschließung überlassen gegen Entgelt an die spanische Krone, und diese verpflichtete die einheimische Bevölkerung, jährlich eine feste Summe Gold an die Krone zu liefern. Darüber hinaus mussten die Bergwerksbetreiber eine jährliche Konzessionsabgabe an die spanische Krone abführen. Das Land, das weniger günstig zu bewirtschaften war, wurde als freies Land der einheimischen Bevölkerung überlassen, ohne dass weitere Abgaben an die Krone geleistet werden mussten.

Der Zerfall der spanischen Macht unter dem Druck von Auseinandersetzungen in Europa hatte dazu geführt, dass sich die Gebiete seit dem Beginn des 19. Jahrhunderts gegen die spanische Vorherrschaft auflehnen und diese abschütteln konnten. In der Folge konnten sich zunächst durchgängig keine stabilisierenden und ordnenden Einrichtungen herausbilden, die auch die Kompetenz besessen hätten Steuern einzunehmen und dafür öffentliche Leistungen bereitzustellen. In einzelnen Staaten wie in Peru oder Mexiko wurden in der Übergangsphase die Lizenzgebühren der Bergwerksgesellschaften erhöht, ohne dass damit öffentliche Leistungen verbunden waren. In Chile und Brasilien gelang es zwar, die politische Entwicklung in ruhigere Bahnen zu lenken, ohne indes die Spannungen zwischen der armen und reichen Bevölkerung zu überwinden. Kolumbien löste sich von dem Abgabensystem der

Kolonialzeit und führte Kopfsteuern auf die indigene Bevölkerung und ein Substrat zu Einkommensteuern für die restliche Bevölkerung ein. Darüber hinaus wurden Importzölle erhoben (Prados de la Escosura, 2004).

### **Die Steuerpolitik der Entwicklungsländer nach Erreichen der Unabhängigkeit für wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt**

Mit dem Übergang von der Kolonialzeit zu der Nachkolonialzeit entstand zwangsläufig in allen neu entstandenen Entwicklungsländern Bedarf, die Steuerpolitik zu ändern. Dabei sind nicht nur fiskalische Erwägungen maßgeblich. Steuern sind nämlich nicht nur eine wichtige Einnahme für die öffentlichen Haushalte, welche vom Umfang her in einem eigenen Staat höher sein mussten als in den ehemaligen Kolonialgebieten. Steuern sind immer auch Ausdruck der Fähigkeit eines politischen Souveräns, die öffentlichen Ausgaben durch selbst gesetzte Steuern zu finanzieren, und, insoweit ist die Steuerpolitik ein immanenter Bestandteil der neu gewonnenen Unabhängigkeit: die Zahllast verkündet nicht mehr eine fremde Macht, sondern die selbst gewählte Regierung. Die Unabhängigkeit hat ihren Preis und der dokumentiert sich in der Pflicht, Steuern zahlen zu müssen (Bräutigam 2002, p. 10).

Vor dem Hintergrund der in den sechziger Jahren des vorigen Jahrhunderts aufkommenden Diskussion, ob und warum die ehemaligen Kolonialländer nicht wie erhofft und erwartet den Rückstand gegenüber den Industrieländern aufholen konnten, herrschte die Vorstellung vor, dass die Entwicklungsländer erst einmal die Fähigkeit erwerben müssen, nach dem Muster der Industrieländer Steuern zu erheben (learn to tax). Angestrebt wurden eine progressive Einkommensbesteuerung, Körperschaftssteuern sowie Umsatz- und Verbrauchssteuern. Auf diese Weise sollten inländische Ressourcen für öffentliche Investitionen mobilisiert werden und die Ungleichverteilung bei Einkommen und Vermögen korrigiert werden. Als Nebenbedingung wurde formuliert, die Erträge von Investitionen nicht so stark zu beschneiden, dass Kapitalanlagen unterblieben (Bird, Martinez-Vasquez, Torgler 2004,



S. 10). In Zwischenschritten sollten einzelne Steuern korrigiert werden und aus den Änderungen sollte ein konsistentes und widerspruchsfreies System entstehen.

Der Handlungsbedarf wurde von der Bevölkerung in unabhängigen Ländern verkannt. Die Menschen änderten ihre Einschätzung der Steuern nicht und sahen darin weiterhin ein Instrument der Ausbeutung. Erwartet wurde, dass die neu gewonnene Freiheit auch den Steuerdruck minderte oder gar die Pflicht nicht mehr bestand, Steuern entrichten zu müssen. Steuerwiderstand – in der kolonialen Phase eine patriotische Pflicht – erschien nunmehr als Ausdruck für Enttäuschung und Verbitterung. Die Regierungen folgten dieser Denkweise und wagten in den meisten Fällen nicht, gegen eine weit verbreitete öffentliche Meinung die öffentlichen Einnahmen in erforderlichem Maß durchzusetzen. Die traditionellen kolonial eingefärbten Steuersysteme wurden ebenfalls nicht reformiert. Im nachhinein ist nicht mehr festzustellen, ob infolgedessen bewusst oder ungewollt die Rahmenbedingungen für eine entwicklungspolitisch günstige Steuerpolitik gar nicht erst hergestellt wurden.

Sofern Kolonialgebiete auf die Unabhängigkeit vorbereitet wurden, gehörte es zu den Aufgaben der neu entstandenen Staaten, in der Übergangszeit eine einheimische Verwaltung, Polizei, Sicherheitsdienste, ein Bildungswesen und ein Gesundheitswesen zu begründen, die eigenständig von der gewählten Regierung betrieben und aufrechterhalten werden könnten. Um die dabei zu erwartenden Ausgaben zu decken, war es notwendig, ein Steuersystem zu installieren (Bräutigam 2002, S. 12). Anknüpfungspunkte waren die Steuersysteme der Mutterländer und Anpassungen wurden vorgenommen mit Blick auf die in den anstehenden Entwicklungsländern vorbereiteten Verwaltungssysteme und vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Daraus entstanden Zuordnungen der Steuersysteme in Entwicklungsländern zu „Tax Families“. Typisch waren in der Übergangszeit rohstoffexportbezogene Steuern oder ähnliche Abgaben, einfach zu erhebende Einkommensteuern und Verbrauchsteuern, die vorzugsweise hoch angesetzt werden für hochwertige Konsumgüter. Es zeigte sich jedoch bald, dass diese Steuern auf der Stufe des Einzelhandels tatsächlich nicht erhoben werden konnten. Deshalb kamen ersatzweise Zölle und solche indirekten Steuern, die von den Herstellern bezahlt

werden, zur Anwendung. Als Ergebnis durchzieht folglich die heutigen Steuersysteme ein Grundraster der Steuersysteme der ehemaligen Kolonialländer wie in anderen Bereichen auch, beispielsweise im Bildungswesen. Staaten, die nicht Kolonien waren, haben eigene Verfahren zur Besteuerung geschaffen und die so entstandenen Steuern sind nicht nach „Tax Families“ einzuordnen.

Einen Sonderfall stellten Steuervorschläge dar, die nicht nur als Reformkonzepte für Entwicklungsländer dienen sollten, sondern auch als Alternativen für die Besteuerung in den Industrieländern angesehen wurden: Die in England nach dem zweiten Weltkrieg diskutierte Konsumsteuer als Substitut für die Einkommensteuer sollte die Ersparnisse im ersten Fall für die Kapitalbildung und damit für den Wachstumsprozess anregen und im zweiten Fall den Wiederaufbau der kriegsbedingt zerstörten Volkswirtschaften in Europa beschleunigen (Lodin 1978; Meade 1978; Kaldor, reprint 2003, Thuronyi 2003, S. 15ff).

Tabelle 2  
Tax Law Families  
(eine Auswahl von Entwicklungsländern)

Commonwealth UK Recht und Steuerrecht	Francophone Staaten Französisches Recht und Steuerrecht	Amerikanisches Recht und Steuerrecht
Bangladesh, Botswana, Ghana, Indien, Irak, Jamaika, Jordanien, Kenia, Kuwait, Malawi, Malaysia, Mauritius, Myanmar, Namibia, Nigeria, Pakistan, Saudi-Arabien, Singapur, Südafrika, Sri Lanka, Tanzania, Uganda, Zambia, Zimbabwe	Algerien, Burundi, Kamerun, Republik Kongo, Demokratische Republik Kongo, Cote d' Ivoire, Gabun, Guinea, Libanon, Libyen, Madagaskar, Mauretanien, Marokko, Senegal, Tunesien	Liberia, Philippinen

## **Der Einfluss internationaler Finanzierungseinrichtungen auf die Steuerpolitik**

Anders als die Regierungen und die Bevölkerung in den Entwicklungsländern haben die internationalen Finanzierungseinrichtungen den Handlungsbedarf erkannt und haben bei der Reform der Steuerpolitik in den Entwicklungsländern eine leitende Rolle wahrgenommen. Zum einen ging es darum Entwicklungshemmnisse abzubauen, die sich aus einer falschen Steuerpolitik ergeben hätten. Gleichzeitig wurde angenommen, dass Schuldendienst und Tilgung der Kredite an die Regierungen der Entwicklungsländer durch einen wachstumsfreundlichen Staatshaushalt gesichert werden sollen, und dies setzt voraus, dass die Steuern einerseits die öffentlichen Aufgaben finanzieren und gleichzeitig die Investitionsbereitschaft anregen.

Dieses Ziel lag beispielsweise den Steuerreformprogrammen zugrunde, die amerikanische und kanadische Wissenschaftler im Rahmen eines Programms der Harvard Law School ausarbeiteten (Shoup 1970, Bird 1970). Diese Berichte sind veröffentlicht worden, ebenso wie gleichgeartete Untersuchungen des Internationalen Währungsfonds und der Weltbank, beispielsweise die Studien für Liberia, Venezuela und Kolumbien (Shoup u.a. 1959, Shoup u.a. 1970, Bird 1970). Betrachtet wurden in den Studien der Harvard Law School verschiedene lateinamerikanische und afrikanische Länder. Die Untersuchungen enthalten eine detaillierte Analyse der bestehenden Steuern und deren Wirkungen sowie des institutionellen Rahmens für die Steuererhebung. Die Studien lenken den Blick auf die Notwendigkeit Steuern so zu gestalten und zu erheben, dass im Inland die privaten und öffentlichen Ressourcen für die notwendigen Investitionen bereitgestellt werden. Aus der Feststellung von Mängeln bei der politischen Planung und bei der Erhebung von Steuern folgen detaillierte Anweisungen für die parlamentarische Aushandlung von Steuern und für die Steuererhebung. Entsprechend der Wirtschaftsstruktur werden Vorschriften vorgeschlagen, die die Berechnung und die Erhebung der Steuern bei wohlhabenden Personen und ertragreichen großen Unternehmen festlegen. Nur wenige Empfehlungen regeln die Erhebung im informellen Sektor, bei kleinen oder mittleren Unternehmen und bei Unternehmenskooperationen. Die Untersuchungen raten für diesen Kreis von Pflichtigen zu einer „presumptive taxation“ aus der Überlegung, dass die Steuerverwaltung eine genaue Bestimmung der zustehenden Einnahmen auf freiwilliger Grundlage allein nicht garantieren kann. Neben der Einkommensteuer werden

Umsatzsteuern, vor allem für den Verbrauch von nicht lebensnotwendigen Gütern, empfohlen. Des weiteren wird von Abgaben auf die Einnahmen aus dem Verkauf von Rohstoffen abgeraten: Dann ist auch die Finanzierung des Staatshaushalts nicht mehr drastischen Schwankungen unterworfen, die in der Vergangenheit aus der raschen Veränderung der Rohstoffpreise auf den internationalen Märkten herrührten. Mit Blick auf die hohen Inflationsraten in vielen lateinamerikanischen Staaten wurden rechnerische Anpassungen der Bemessungsgrundlage in die Diskussion eingeführt mit dem Ziel, den inflationsbedingten Verlust der Einnahmen bei konsequenter Anwendung des Nominalprinzips auszugleichen und eine Auszehrung des realen Werts der Einnahmen bei inflationsbedingt steigenden öffentlichen Ausgaben zu unterbinden. Das Territorialprinzip soll den Staaten das Recht geben, alle im Inland anfallenden steuerpflichtigen Tatbestände der Erhebung zu unterwerfen. Mehrfachbelastungen bei im Ausland anfallenden Einkünften, oder bei dorthin verlagerten Einkünften, sollten durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vermieden werden. Solange die Entwicklungsländer auf dem Territorialprinzip beharrten, wie es für Lateinamerika im Anden-Pakt und im Cartagena-Musterabkommen vereinbart war, sind die Verhandlungen zwischen diesen Staaten und den Industrieländern nur in Ausnahmefällen von Erfolg gekrönt worden. Die Industrieländer widersetzten sich den Versuchen der Entwicklungsländer mit dem Hinweis auf die Bestimmungen in dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das dem Wohnsitzprinzip bei zahlreichen Einkunftsarten den Vorzug gibt. Auf diese Linie sind später lateinamerikanische Staaten eingeschwenkt und es war möglich die Vereinbarungen abzuschließen. Eine bedeutende Rolle spielte hierbei das von einer vom ECOSOC organisierten Expertengruppe ausgearbeitete Musterabkommen (1980) dessen Zweck es ist, die Annahme von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industrie- und Entwicklungsländern zu erleichtern. Hier wird das normalerweise nicht-reziproke Verhältnis der Kapitalströme beachtet.

Steuerreform in Kolumbien  
Der Vorschlag der Shoup-Kommission  
(zusammengefasst)

Einkommensteuer: Lohnbestimmte Einkommen sollen zum Zeitpunkt der Auszahlung an der Quelle besteuert werden und analog werden die Gewinne von Unternehmen laufend besteuert. Die Strafgebühren bei verspäteter Steuerzahlung müssen nachdrücklich erhöht werden. Veräußerungsgewinne sollen besteuert werden. Nicht realisierte Gewinne werden von Erbschaft- und/oder Grundvermögensteuer betroffen. Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage sollen die aktuellen Vermögenswerte zugrunde gelegt werden.

Bei hohen Inflationsraten werden die Bemessungsgrößen für die Ermittlung der Veräußerungsgewinne oder für den Kapitalwert inflationsbereinigt.

Die Steuererhebung bei hard-to-tax Pflichtigen wie fliegenden Händlern und Kleinbetrieben soll aufgrund einer vereinfachten Gewinnermittlung gemacht werden. Falls derartige Angaben nicht vorgelegt werden (können), wird die Steuer nach einem branchen- und unternehmenstypischen Schätzwert festgesetzt (presumptive tax oder standard assessment).

Für Gewinne von Körperschaften soll eine lineare Körperschaftsteuer eingeführt werden. Die Dividenden sollen bei den Empfängern versteuert werden.

Ein Verlustvortrag von bis zu 5 Jahren wird empfohlen ebenso wie nach Anlagegütern differenzierte Abschreibungssätze und -fristen.

Neben Verbrauchsteuern auf Güter des gehobenen Bedarfs soll eine allgemeine Umsatzsteuer eingeführt werden. Die Steuer auf Benzin und Diesel soll als Abgabe für die Benutzung der Straßen kalkuliert werden.

Die Gemeinden sollen Grundsteuern erheben, deren Aufkommen zu einem wesentlichen Teil für die Finanzierung der Schulwesens verwendet wird.

Das Vertrauen in die wirtschaftspolitisch gestaltende Kraft der Steuerpolitik ist in dieser Zeit groß und schlägt sich darin nieder, dass erwartet wird, durch Steuervorteile in- und ausländische Investitionen anzuregen. Dahinter steht die weit verbreitete Auffassung, dass niedrige Steuern solche Kosten kompensieren können, die als Ergebnis politischer oder wirtschaftlicher Risiken oder Unsicherheiten als Folge der Wirtschaftspolitik auftreten. Den in Aussicht stehenden Mindereinnahmen in der Förderungsphase werden die entwicklungspolitischen Wirkungen, wie der mit den Investitionen verbundenen Kapital- und Technologieimport und die Zahl neu geschaffener Arbeitsplätze gegenübergestellt.

Sofern die Gewinne aus der Tätigkeit der Unternehmen in Entwicklungsländern steuerbegünstigt werden, liegt es im Interesse dieser Länder dafür Sorge zu tragen, dass die Steuererleichterungen in Entwicklungsländern nicht durch die Finanzverwaltungen in den Industrieländern kompensiert werden. Dieses zu verhindern ist Gegenstand der fiktiven Steueranrechnung, die folglich in vielen solchen Doppelbesteuerungsabkommen eingefügt wurde. Die Regelung sieht vor, dass nicht die tatsächlich gezahlten Steuern, die im Anlageland erhoben werden, bei der Bemessung der Steuerschuld im Industrieland angerechnet werden können. Vielmehr werden die nach allgemein geltenden Regeln veranlagten Steuern ohne Rücksicht auf die gewährten Steuererleichterungen angerechnet. Auf diese Weise kann der Fiskus in den Industrieländern den Steuervorteil des Entwicklungslandes in dem investierenden Unternehmen belassen (Fiktive Steueranrechnung). Die Vereinigten Staaten von Amerika haben sich nicht bereit gefunden dieses Verfahren anzuwenden und so erstaunt es auch nicht, dass dieses Land vergleichsweise wenige Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Entwicklungsländern abgeschlossen hat. Der Fiskus in den USA kann darauf hinweisen, dass in den USA sowie in praktisch allen Staaten nicht-ausgeschüttete Gewinne ausländischer Gesellschaften im Normalfall bis zur Ausschüttung unbesteuert bleiben (es sei denn, eine Hinzurechnungsregel – „Controlled Foreign Company-Besteuerung“ – greift ein). Solange die Gewinne nicht transferiert werden, wird auch der Steuervorteil des Anlagelandes nicht angetastet. Sobald die Gewinne aber in die USA gelangen, wird die Steuerschuld nach der Höhe des tatsächlichen Einkommens und ohne Rücksicht auf die Steuererleichterungen ermittelt. Seitdem sich in den USA eine Tendenz abzeichnet, im Ausland entstandene und nicht ausgeschüttete Gewinne auf die Bemessungsgrundlage in den Vereinigten Staaten von Amerika hinzuzurechnen, besteht noch mehr als früher die Gefahr, dass die Steuervorteile in Entwicklungsländern durch die amerikanische Finanzverwaltung aufgezehrt werden.

Erneut gab es in der Steuerpolitik in den achtziger Jahren ein Paradigmenwechsel, als Forderungen internationaler Finanzierungseinrichtungen die Entwicklungsländer zwangen, im Gegenzug für die Aufnahme neuer Kredite und für Umschuldungen, wirtschaftspolitische Reformen nach dem Muster der guten Regierungsführung

durchzuführen. Die Konditionen sollten einen Politikwechsel herbeiführen, der dem Entwicklungsprozess zusätzliche Impulse gibt und der Hindernisse abbaut, die für die hohe Auslandsverschuldung ursächlich sind (White 2005, S. 11). Dieses Konzept wurde in den lateinamerikanischen Staaten übernommen und war Gegenstand nationaler Steuerreformen und des Beratungsprogramms der CIAT. Das Leitbild ist ein kompetenter Staat, geführt von einer klugen und dem Gemeinwohl verpflichteten Regierung. Sie schafft alle wirtschaftspolitischen und damit auch alle steuerlichen Voraussetzungen dafür, dass Produktionsfaktoren in die beste Verwendung geleitet werden und dass der Wettbewerb angeregt wird. Als Ergebnis der Erfahrungen mit der Steuerpolitik in den sechziger Jahren setzte sich der Vorschlag durch, neben einer Einkommensteuer mit einer breiten Basis und niedrigen Tarifen eine allgemeiner Mehrwertsteuer zu erheben (wobei die Erhebung indirekter Steuern bei dem Hersteller, auf verschiedenen Handelsstufen oder aber beim Importeur eine Übergangslösung sein kann) und zusätzlich Verbrauchsteuern zu verlangen, die den Verbrauch von gesundheitsgefährdenden Gütern treffen sollten, sowie Abgaben für die Inanspruchnahme öffentlicher Güter. Dieses Modell spiegelt den größten Teil der Empfehlungen wieder und liegt seither allen Empfehlungen der multilateralen Finanzierungseinrichtungen und der Entwicklungshilfegeber zugrunde (Liedo, Schneider, Moore 2004, S. 18).

Bis in die achtziger Jahre haben die afrikanischen Entwicklungsländer ihre öffentlichen Einnahmen durch indirekte Steuern zu finanzieren versucht. Direkte Steuern konnten nicht in dem erhofften Ausmaß vereinnahmt werden. Vorschläge, Einkommen- und Körperschaftsteuern einzuführen, stießen auf den entschiedenen Widerstand von großen Unternehmen und den lokalen Eliten und eine schwache Steuerverwaltung sah sich außerstande, die Steuerpflicht zu erzwingen, zumal oft Parlamente und Regierungen die notwendige Unterstützung versagten. Dieses Bild änderte sich zu Beginn der achtziger Jahre nicht allein aus fiskalischen Erwägungen. Die Folgen einer durch den Ölpreisanstieg verursachten weitgreifenden wirtschaftlichen Krise trafen die afrikanischen Staaten besonders. Hilfezusagen der Geber, darunter der internationalen Finanzierungseinrichtungen, verlangten, Voraussetzungen für weitere Kredite dadurch zu schaffen, dass die Defizite der öffentlichen Haushalte abgebaut würden. Da die

Ausgaben als unverändert angesehen wurden, konzentrierte sich der Blick auf die Steuern mit einer doppelten Zielsetzung: Zum einen müssten die öffentlichen Einnahmen erhöht werden und zum anderen sollte dies so geschehen, dass die privatwirtschaftliche Initiative nicht zurückgedrängt würde (Gloppen, Rakner 2002, S. 32). Unter der Ägide der internationalen Finanzierungseinrichtungen werden Steuern vorgeschlagen, die den Konsum belasten und Einkommen, die nicht verbraucht werden, günstiger stellen sollen. Des Weiteren haben diese Einrichtungen darauf gedrängt, das oftmals undurchsichtige Wirrwarr von Verbrauchsteuern durchschaubar zu machen. Als Alternative wird, wie schon erwähnt, die Mehrwertsteuer empfohlen, verbunden mit der Überlegung, ersatzweise Einnahmen für das lange Zeit aus Zöllen gespeiste Aufkommen zu erzielen, um bei den direkten Steuern die Einnahmen senken zu können (Tait 1988). Andere Vorschläge greifen auf die Empfehlungen der Konsumbesteuerung zurück, wie sie nach dem zweiten Weltkrieg geplant wurde (McLure, Zodrow 1996, S. 97ff).

Die Vorschläge, wie die Steuern in den Entwicklungsländern reformiert werden sollten, erfahren in der aktuellen Diskussion eine zusätzliche Begründung. Sie lässt sich in einem Satz zusammenfassen: Wer Steuern zahlt, wird von seinem Recht Gebrauch machen, die öffentlichen Ausgaben zu kontrollieren und eine für den Entwicklungsprozess günstige Verwendung zu fordern. Dies ist der Weg um eine gute Regierungsführung zu erzwingen und Korruption zu bekämpfen. Die Steuern stehen für eigene Einnahmen, die die Entwicklungsländer von den Finanzzuweisungen internationaler Entwicklungsfinanzierungseinrichtungen und bilateraler Zusammenarbeit unabhängig machen sollen und die die Eigenverantwortlichkeit stärken.

Unterstellt wird, dass die geringe Effizienz der Steuerpolitik ein logisches Ergebnis der bisherigen Entwicklungshilfepraxis ist. Solange Regierungen in Entwicklungsländern öffentliche Ausgaben durch Transfers aus der öffentlichen finanziellen Entwicklungszusammenarbeit finanzieren können, werden sie die Steuerpolitik vernachlässigen. Es ist für die Öffentlichkeit auch weithin unbeachtlich, wie diese Mittel verwendet werden und wer daraus Nutzen zieht. Die Gestaltung der öffentlichen Ausgaben wird im wesentlichen nicht von den Prioritäten der Betroffenen bestimmt,



sondern von den Vorgaben der Geber und den dort vorherrschenden Vorstellungen und Auflagen. Trifft dies zu, so sind Steuern überfällig, um die Akzeptanz des Staates bei den Bürgern zu erhöhen und Korruption zu bekämpfen. Erwartet wird, dass bei einer entwicklungspolitisch ausgerichteten Ausgaben- und Steuerpolitik die Bereitschaft der Bürger wachsen wird, den Steuerwiderstand aufzugeben. Ausreichende öffentliche Einnahmen kommen unter diesen Voraussetzungen den Bürgern zu und können einen zusätzlichen Beitrag zum Wirtschaftswachstum und zum sozialen Fortschritt leisten. Der Staatshaushalt dokumentiert mit dieser Sichtweise bei den Einnahmen und Ausgaben eine gute Regierungsführung und kann damit ein günstiges Umfeld für die wirtschaftliche und politische Entwicklung schaffen.

Die internationalen Erklärungen zur Finanzierung der Hilfen für die Entwicklungsländer – in Monterrey (2000), in Johannesburg (2002) und in Rom (2003) – greifen derartige Überlegungen auf und mahnen die Entwicklungsländer, die eigenen Einnahmen zu erhöhen. Es ist offenkundig, dass die öffentliche Entwicklungszusammenarbeit nicht wesentlich erhöht wird und dass vorzugsweise ärmste, in Krisen gefangene und hoch verschuldete Entwicklungsländer bedient werden sollen. Folgerichtig liegt es im Eigeninteresse aller Staaten, die eigenen Einnahmen zu stärken, es sei denn, die Entwicklungsländer spekulieren darauf, durch eine Schuldenstreichung die Verbindlichkeiten aufzulösen. Angesichts der Überlegungen, die Entwicklungsländer stärker an der Verausgabung der Mittel zu beteiligen (etwa im Rahmen einer verstärkten Budgetfinanzierung), müssen die Empfängerstaaten unter Beweis stellen, dass die Verwaltungen mit den treuhänderisch überlassenen Ressourcen verantwortungsvoll umgehen. Die Steuerpolitik kann zum Einen die Voraussetzungen schaffen, die dafür notwendigen öffentlichen Einrichtungen zu gestalten und eine Steuerpolitik im Sinne der Regierungsführung kann als Indiz dafür gewertet werden, dass die Ausgaben im Rahmen der Vorgaben der Geber sparsam, zielgerichtet und zweckgebunden getätigt werden.

## **Steuerreformen ohne Eigenbeteiligung und Anpassungsbereitschaft der Entwicklungsländer: Zur Wirkungslosigkeit verurteilt**

Als Ergebnis ist festzuhalten: Die Steuern in Entwicklungsländern sind durch die Geschichte bestimmt. Ihr Einfluss tritt freilich in dem Maße zurück, wie diese Länder nun schon seit mehreren Jahrzehnten unabhängig sind und die Verantwortung für die Wirtschafts- und für die Steuerpolitik selbst tragen. Die Regierungen in den Entwicklungsländern haben den Handlungsbedarf in der Steuerpolitik nach der Erlangung der Unabhängigkeit in weiten Teilen unterschätzt und dringend notwendige Reformen unterlassen. Die internationalen Finanzierungseinrichtungen haben diese Lücke erkannt und auf die Steuerpolitik der Entwicklungsländer beratend Einfluss genommen.

Gleichwohl entspricht das Ergebnis der Zusammenarbeit zwischen den internationalen Finanzierungseinrichtungen und den Entwicklungsländern nicht der Erwartung. Dafür sind Ursachen auf beiden Seiten zu erkennen.

Die Vorstellungen der internationalen Finanzierungseinrichtungen sind nur bedingt durchgesetzt wurden. Dafür sind drei Sachverhalte maßgeblich:

1. Die Konzepte erschienen nicht akzeptabel als Folge analytischer und intellektueller Mängel und eines raschen Wechsels der zugrundeliegenden Paradigmen.
2. Die internationalen Finanzierungseinrichtungen haben ihre Vorstellungen nicht erfolgreich den Entscheidungsträgern in den Entwicklungsländern vermitteln können und dort – wo es geboten wäre – oft auch nicht mit der gebührenden Verhandlungskraft durchgesetzt.
3. Die Regierungen in den Entwicklungsländern fühlten sich oft nicht verpflichtet, die ihnen nahe gebrachten Vorstellungen als die ihrigen zu betrachten und zu übernehmen.

Richard Goode nennt intellektuelle und analytische Probleme. Zentrale Fragen, die vor der Planung und Durchführung von Steuerreformen in Entwicklungsländern hätten überzeugend beantwortet werden müssen, lösten die Modelle nicht, weil die dort zugrundegelegten Annahmen, gemessen an der Entscheidungslage über eine Steuerreform, zu eng definiert sind. Bei der Auswahl der Muster für die Reformen setzten sich Vorstellungen durch, die intellektuellen Moden und Zeitströmungen folgten und nicht nach sachlichen und logischen Kriterien ausgewählt wurden. Tanzi zufolge schien weniger die sachkundige und einzelfallbezogene Analyse wichtig als vielmehr die Ausarbeitung operativer und technischer Vorschläge zur Gestaltung der künftigen Steuerpolitik (Tanzi 1985, S. 230ff). Nicht hinreichend beachtet wurde, dass die statistischen und sonstigen Daten für Vorschläge von Steuersystemen und einzelner Steuern nicht in ausreichendem Maße und auch nicht aktuell zur Verfügung stehen (Goode 1990, S. 123f; Gemmel, Morissey 2005, S. 133). Weit verbreitet war die Auffassung, nicht das Steuersystem als Ganzes zu ändern und mögliche Synergieeffekte zu nutzen und Überschneidungen zu vermeiden. Stattdessen seien die Experten damit beschäftigt gewesen, einzelne Steuern zu reformieren. Dies Verfahren hat sich als nicht praktikabel erwiesen (Coady 1997, S. 35).

Den internationalen Finanzierungseinrichtungen ist zugutezuhalten, dass der verfügbare Sachverstand aus der akademischen Forschung genutzt wurde und Untersuchungen angeregt wurden, wenn der Kenntnisstand dies erforderte. Gleichwohl ist den Einrichtungen anzulasten, dass sie bei Reformen nicht nur der Steuern, sondern auch der Wirtschaftspolitik zwar strenge Bedingungen formulierten, diese im Einzelfall aber nicht vollständig einfordern konnten und wollten. Mit Blick auf die Steuerreformen in Entwicklungsländern entsteht der Eindruck, dass die Weltbank detaillierter die Bedingungen bei der Zusammenarbeit als der Internationale Währungsfonds formuliert, diese dann aber weniger nachdrücklich durchsetzt. Politische und ökonomische Erwägungen legten es nahe Konflikte zu vermeiden und auf die Konsensbereitschaft der Verantwortlichen in den Entwicklungsländern zu setzen. Selbst wenn dort nur eine geringe Kooperationsbereitschaft anzutreffen war, waren der Respekt oder die Rücksicht auf die Souveränität der betroffenen Staaten, gelegentlich auch die Furcht stärker, dass allzu drastische Reformen schwache Regierungen noch weiter um ihr

Ansehen bringen könnten. Dies hätte im äußersten Fall den Verlust von wenigen Partnern bedeutet, die bereit waren, Reformen zu unterstützen.

Der Einsatz ausländischer Experten – wie in den internationalen Finanzierungseinrichtungen selbstverständlich – hatte zwar den Vorteil fehlendes Know-how aufzufüllen und durch eine innenpolitisch nicht gebundene Institution neutral die besten Lösungen zu entwickeln. Der Preis dafür war aber oft hoch: Die Politik und die Unternehmen fühlten sich nicht den von außen eingebrachten Vorschlägen verpflichtet, unter anderem mit dem Argument, dass die betroffenen Gruppen nicht an der Entscheidungsbildung beteiligt waren und versagten den oft gut gemeinten und sachlich überzeugenden Ratschlägen ihre Unterstützung (Gillis 1990, S. 93). Die Fachleute waren machtlos, wenn die Verantwortungsträger in den Entwicklungsländern nicht das Vorhaben unterstützten. Die Ziele der Steuerpolitik waren zumeist inkonsistent und wurden schnell gewechselt: Konflikte zwischen fiskalischen Vorgaben und entwicklungspolitischen Absichten wurden zu Lasten der Sicherung öffentlicher Einnahmen zurückgestellt. In Zeiten, in denen der Bevölkerung Opfer abverlangt werden, verzögern Politiker in Entwicklungsländern notwendige Anpassungen, unter anderem, weil Parteien und deren Vertreter nicht zugeben wollen, dass die Mittel für Steuererleichterungen und Reformen wegen hoher Ausgaben in der Vergangenheit aufgebraucht wurden und keine Reserven mobilisiert werden können, die für Übergangsmaßnahmen und sozial verträgliche Abfederung in einer späteren Phase hätten verwendet werden können. In der Not wurden reformwidrige Steueränderungen durchgesetzt in der Annahme, auf diese Weise die öffentlichen Einnahmen zu verbessern. Die Steuerpolitik war aber auch immer ein zentrales Instrument staatlicher Entwicklungspolitik. „Governments seem to regard fiscal policy as their policy within the mix of macro policies. This is because fiscal policy is more amenable to direct action, its results are often more quickly” (Shome 1995, S. 3). Die Art und Weise, in der Steuern gestaltet und erhoben wurden, verunsicherte Investoren und Verbraucher und war zusammengenommen fiskalisch und entwicklungspolitisch kontraproduktiv. Wenig Bereitschaft zeigen die Entwicklungsländer, wenn es darum geht, leistungsfähige Steuerverwaltungen aufzubauen. Korruption und politischer Nepotismus wurden auch in der Steuerverwaltung hingenommen. Der Auf- und Ausbau der Steuerverwaltung

erweisen sich als ein Vorhaben, das erst langfristig Früchte trägt, und stehen deshalb in der Gunst der Regierungen an hinterer Stelle. Vernachlässigt wurden Anstrengungen, eine „Steuerkultur“ im Lande zu schaffen, die eine gedeihliche Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und den Pflichtigen unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Interessen hätte schaffen können. Stattdessen haben vielfach korrupte und ineffiziente Steuerverwaltungen die Pflichtigen dazu gedrängt, die Mitwirkung zu versagen und eine Finanzgerichtsbarkeit, die Streitfälle entschärfen sollte, ist nicht geschaffen worden, so dass Konflikte zwischen den Finanzämtern und den Steuerzahlern nicht durch unabhängige Institutionen beseitigt werden konnten. Der für die Erhebung öffentlicher Einnahmen notwendige wirtschafts- und handelsrechtliche Rahmen besteht in vielen Entwicklungsländern nur ansatzweise und zwingt Finanzverwaltung und Steuerzahler im Einzelfall die Forderungen des Fiskus auszuhandeln, ohne dass damit in anderen Fällen in gleicher Weise entschieden werden muss (Thuronyi 2003, S. 15ff). Die Steuerpflichtigen sahen angesichts dieser Tatbestände keinen Grund, die Zusammenarbeit mit dem Fiskus über das notwendige und unvermeidliche Mindestmass hinaus zu praktizieren und zeigten sich widerwillig bei der Abgabe von Steuererklärungen oder anderen Mitteilungen, die zur Steuerfestsetzung dienen. Zudem fühlen sich die Bürger dem Staat gegenüber zur Loyalität solange nicht verpflichtet, wie sich der Staat nicht durch Leistungen und die Gewährung von Mitwirkungsrechten legitimiert. Gerade dies ist nicht nur ein Problem in schwachen oder gescheiterten Staaten (failed states), sondern durchaus auch in fortschrittlichen und durch Wirtschaftswachstum gekennzeichneten Entwicklungsländern.

Als Beispiel für eine erfolgreiche Umsetzung einer Steuerreform wird in der einschlägigen Literatur die Modernisierung der öffentlichen Einnahmen in Korea während der fünfziger und sechziger Jahre angeführt. Daraus sind Schlußfolgerungen abgeleitet worden für Steuerreformen in anderen Staaten:

- Eine angeglichenere Verteilung der Einkommen und des Vermögens sollte Ausgangspunkt für einen sozialen Konsens sein und die Konzepte für eine Steuerreform von Erwartungen befreien, eine als ungerecht empfundene Verteilung der Einkommen und Vermögen allein durch die Steuerpolitik zu korrigieren. Soweit

mit den Empfehlungen für die Steuerreform soziale Konflikte verbunden sein sollten, müssen diese in einer auf Konsens und sozialen Zusammenhalt angelegten Gesellschaft und in einer politischen Kultur des Zusammenhaltens gelöst werden.

- Zeitgleich mit der Steuerreform sollen wirtschaftspolitische Reformen eingeleitet werden. Damit wird ein günstiges Umfeld für die Steueranpassungen geschaffen, sei es, dass sie als Teil der notwendigen und zweckmäßigen wirtschaftspolitischen Veränderungen Zuspruch finden, sei es, dass die wirtschaftspolitische Kapazität des Landes sich ausschließlich auf die Veränderung der Steuern konzentrieren kann.
- Die Steuerberatung muss mit einem mehrjährigen Programm der technischen Entwicklungszusammenarbeit verbunden werden. Ein wesentlicher Teil soll die Ausbildung einheimischen Fachpersonals sein.
- Die Steuerreform sollte begleitet werden von einer Verfassungsreform, die zwei widerstreitenden Zielen folgen soll: Zum einen kann es zweckmäßig sein, die Macht des Zentralstaats wesentlich zu stärken und zum anderen sollte alles getan werden, damit populistische und dem Gemeinwesen abträgliche Vorschläge nicht durchgesetzt werden können (Bahl, Kim, Park 1990, S. 103; Bird, Martinez-Vazquez, Torgler, S. 17; Liedo, Schneider, Moore 2004, S. 26).

**Bibliographie**

Ahmad, Ehtisham, Stern; Nicholas (1992)

Taxation for Developing Countries, in: Holis Chenery, T.N. Srinivasan (Eds.), Handbook of Development Economics, Volume II, Handbooks in Economics 9, Amsterdam u.a., S. 1006 – 1092

Bahl, Roy, Kim, Chuk Kyo, Park, Chong Kee (1990)

Taxation and Success. Tax Policy and Modernization Process in Korea, in: Taxation in Developing Countries, Richard M. Bird and Oliver Oldmann (Ed), Fourth Edition, Baltimore und London, S. 97 - 104

Bird, Richard M. (1970)

Taxation and Development. Lessons from Colombian Experience, Cambridge, Massachusetts u.a.

Bird, Richard M., Martinez-Vasquez, Jorge, Torgler, Benno (2004)

Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto, International Tax Program, ITP Paper 04011, Toronto

Bräutigam, Deborah (2002)

Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance, in: Development Policy Review, Volume 23, Number 2, S. 10 - 20

Coady, David P. (1997)

Fiscal Reforms in Developing Countries, in: Chandra Kant Patel (Ed.), Fiscal Reforms in the Least Developed Countries, Cheltenham, Brookfield, S. 18 – 50

Gemmel, Norman, Morissey, Oliver (2005)

Distribution and Poverty Impacts of Tax Structure Reform in Developing Countries: How Little We Know, in: Development Policy Review, Volume 23, Number 2, S. 131 – 144

Gloppen, Siri, Rakner Lise (2002)

Accountability through Tax Reform? Reflections from Sub-Saharan Africa, in: IDS bulletin, Volume 33, Number 3, S. 30 - 40

Goode, Richard (1990)

An Overview of Experience. Obstacles to Tax Reform in Developing Countries, in: Taxation in Developing Countries, Richard M. Bird and Oliver Oldmann (Ed), Fourth Edition, Baltimore und London, S. 119 – 127

Hemmer, Hans-Rimbert (1988)

Wirtschaftsprobleme der Entwicklungsländer, 2. neu bearbeitete und erweiterte Auflage, München

The Heritage Foundation (2002)

International Bank for Reconstruction and Development/ World Bank (2005)

Doing Business in 2006. Creating Jobs, A copublication of the World Bank and the International Finance Corporation, Washington, D.C.

IMD (2005)

Institute for Management Development, IMD World Competitiveness Yearbook 2005, Lausanne

Joireman, Sandra Fullerton (2001)

Inherited legal systems and effective rule of law: Africa and the colonial legacy, in: Modern African Studies, Volume 39, Number 4, S. 571 - 596

Kaldor, Nicolas (reprint 2003)

An Expenditure Tax, London 1955

Lachmann, Werner (1997)

Entwicklungspolitik Band 2: Binnenwirtschaftliche Aspekte der Entwicklung, unter Mitarbeit von Eckhard Schulz, München, Wien

Liedo, Victor, Schneider, Aaron, Moore, Mick (2004)

Governance, taxes and tax reform in Latin America, Institute of Development Studies, Brighton



Lodin, Sven-Olof (1978)

Progressive Income Tax, an Alternative. Report of the 1972 Government Commission on Taxation, Stockholm

Meade, James E. (1978)

Tax Structure and Reform of Direct Taxation. Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade, Amsterdam 1978

McLure, Charles E., Zodrow, George R. (1996)

A Hybrid Consumption-Based Direct Tax Proposal for Bolivia, in: International Tax and Public Finance, Volume 3, Number 1, S. 97 – 112

Prados de la Escosura, Leandro (2004)

Colonial Independence and Economic Backwardness in Latin America, Universidad Carlos III de Madrid, Dpto. De Historia Económica e Instituciones, Working Paper 04-65, Economic History and Institutions Series 03

Shome, Parthasarathi (1995)

Introduction, in: Parthasarathi Shome (Ed.), Tax Policy Handbook, Washington, D.C.

Shoup, Carl S., Dosser, Douglas, Penner, Rudolph G., Vickrey, William S. (1970)

The Tax System of Liberia. Report of the Tax Mission, New York, London

Shoup, Carl S., John F. Due, Lyle C. Fitch, Sir Donald McDougall, Oliver S. Oldman, Stanley S. Surrey (1959)

The Fiscal System of Venezuela. A Report, Baltimore

Tait, Allan (1988)

Value Added Tax. International Practice and Problems, Washington, D.C.

Tanzi, Vito (1985)

A Review of Major Tax Policy Missions in Developing Countries, in: The Relevance of Public Finance for Policy-Making. Proceedings of the 41<sup>st</sup> Congress of the International Institute of Public Finance, Madrid, S. 225 – 236

Thuronyi, Victor (2003)

Comparative Tax Law, The Hague, London, New York

White, Howard (2005)

The Case for Doubling Aid, in: IDS Bulletin, Volume 36, Number 3, S. 8 - 13

## **HWWI Research Papers**

des HWWI-Kompetenzbereiches „Internationaler Handel und Entwicklung“

### 1. Capital Markets and Exchange Rate Stabilization in East Asia – Diversifying Risk Based on Currency Baskets

Gunther Schnabl

Hamburg, März 2005



**Das Hamburgische WeltWirtschaftsinstitut (HWWI)** ist ein gemeinnütziger, unabhängiger Think Tank mit den zentralen Aufgaben:

- die Wirtschaftswissenschaften in Forschung und Lehre zu fördern,
- eigene, qualitativ hochwertige Forschung in Wirtschafts- und Sozialwissenschaften zu betreiben,
- sowie die Wissenschaft, Politik, Wirtschaft und die interessierte Öffentlichkeit über ökonomische Entwicklungen unabhängig und kompetent zu beraten und zu informieren.

Das HWWI betreibt interdisziplinäre Forschung in den folgenden Kompetenzbereichen: Wirtschaftliche Trends und Hamburg, Internationaler Handel und Entwicklung, Migration – Migration Research Group sowie Internationale Klimapolitik.

Gesellschafter des im Jahr 2005 gegründeten Instituts sind die Universität Hamburg und die Handelskammer Hamburg.

Hamburgisches WeltWirtschaftsinstitut (HWWI)

Neuer Jungfernstieg 21 | 20354 Hamburg

Tel +49 (0)40 34 05 76 - 0 | Fax +49 (0)40 34 05 76 - 76

[info@hwwi.org](mailto:info@hwwi.org) | [www.hwwi.org](http://www.hwwi.org)