ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Haisken-DeNew, John P.; Kambeck, Rainer; Rappen, Hermann; Schmidt, Christoph M.; Siemers, Lars

Research Report

Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer: Forschungsprojekt des Bundesministeriums der Finanzen. Endbericht

RWI Projektberichte

Provided in Cooperation with:
RWI – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung, Essen

Suggested Citation: Haisken-DeNew, John P.; Kambeck, Rainer; Rappen, Hermann; Schmidt, Christoph M.; Siemers, Lars (2005) : Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer: Forschungsprojekt des Bundesministeriums der Finanzen. Endbericht, RWI Projektberichte, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI), Essen

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/236518

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

RWI : Projektberichte

Rheinisch-Westfälisches Institut
für Wirtschaftsforschung (Hrsg.)

Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer

Forschungsprojekt des
Bundesministeriums der Finanzen

Endbericht

RWI
ESSEN

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung

Vorstand:
Prof. Dr. Christoph M. Schmidt, Ph.D. (Präsident),
Prof. Dr. Thomas K. Bauer
Prof. Dr. Wim Kösters

Verwaltungsrat:
Dr. Eberhard Heinke (Vorsitzender);
Dr. Dietmar Kuhnt, Dr. Henning Osthues-Albrecht, Reinhold Schulte
(stellv. Vorsitzende);
Prof. Dr.-Ing. Dieter Ameling, Manfred Breuer, Christoph Dänzer-Vanotti,
Dr. Hans Georg Fabritius, Prof. Dr. Harald B. Giesel, Karl-Heinz Herlitschke,
Dr. Thomas Köster, Tillmann Neinhaus, Dr. Günter Sandermann,
Dr. Gerd Willamowski

Forschungsbeirat:
Prof. David Card, Ph.D., Prof. Dr. Clemens Fuest, Prof. Dr. Walter Krämer,
Prof. Dr. Michael Lechner, Prof. Dr. Till Requate, Prof. Nina Smith, Ph.D.,
Prof. Dr. Harald Uhlig, Prof. Dr. Josef Zweimüller

Ehrenmitglieder des RWI Essen
Heinrich Frommknecht, Prof. Dr. Paul Klemmer †

RWI : Projektberichte

Herausgeber: Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung,
Hohenzollernstraße 1/3, 45128 Essen
Tel. 0201/81 49-0, Fax 0201/81 49-200, e-mail: rwi@rwi-essen.de
Alle Rechte vorbehalten. Essen 2005
Schriftleitung: Prof. Dr. Christoph M. Schmidt, Ph.D.

Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer
Forschungsprojekt des Bundesministeriums der Finanzen
Endbericht, Dezember 2005
Projektteam: Dr. John P. Haisken-DeNew, Dr. Rainer Kambeck (Projektleiter),
Hermann Rappen, Prof. Dr. Christoph M. Schmidt, Ph.D. (Projektleiter),
Dr. Lars Siemers

Rheinisch-Westfälisches Institut
für Wirtschaftsforschung (Hrsg.)

Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer

Forschungsprojekt des Bundesministeriums der Finanzen

Endbericht, Dezember 2005

Projektteam:
Dr. John P. Haisken-DeNew, Dr. Rainer Kambeck (Projektleiter), Hermann Rappen, Prof. Dr. Christoph M. Schmidt, Ph.D. (Projektleiter), Dr. Lars Siemers

Das Projektteam dankt Prof. Dr. Thomas K. Bauer, Lionita Krepstakis, Dr. Hans Dietrich von Loeffelholz, Claudia Lohkamp und Joachim Schmidt für die hervorragende Unterstützung bei der Durchführung des Projekts.

RWI
ESSEN

Inhaltsverzeichnis

1.	Aufgaben und Aufbau der Studie	7
2.	Transaktionskosten und Steuerhinterziehung: der Stand der Literatur	11
2.1	Transaktionskosten	13
2.1.1	Administrative Wurzeln	14
2.1.2	Vollzugskosten der Steuererhebung: Empirische Befunde	17
2.1.3	Prinzipien optimaler Besteuerung	20
2.2	Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung	22
2.2.1	Theoretische Modelle der Steuerehrlichkeit	23
2.2.2	Empirische Evidenz zum Hinterziehungsverhalten	26
2.2.3	Strategische Konzepte der Finanzverwaltung	33
2.3	Offene Forschungsfragen	37
3.	Erhebung der Körperschaftsteuer im internationalen Vergleich	39
3.1	Das hoheitliche Erhebungsverfahren in Deutschland	44
3.1.1	Allgemeine Charakterisierung	44
3.1.2	Besteuerungsverfahren	47
3.1.3	Kontrollstrategie	50
3.1.4	Strafen	53
3.1.5	Bewertung des Verfahrens	54
3.2	Selbstveranlagungsverfahren im internationalen Vergleich	60
3.2.1	Selbstveranlagung der Corporate Income Tax in den USA	60
3.2.1.1	Allgemeine Charakterisierung	61
3.2.1.2	Besteuerungsverfahren	64
3.2.1.3	Kontrollstrategie	65
3.2.1.4	Strafen	71
3.2.1.5	Bewertung der Erfahrungen	73
3.2.2	Selbstveranlagung der Corporation Tax in Japan	74
3.2.2.1	Allgemeine Charakterisierung	74
3.2.2.2	Besteuerungsverfahren	75
3.2.2.3	Kontrollstrategie	77
3.2.2.4	Strafen	79
3.2.2.5	Bewertung des Verfahrens	79
3.2.3	Selbstveranlagung der Income Tax (Company Tax) in Australien	80
3.2.3.1	Allgemeine Charakterisierung	80
3.2.3.2	Besteuerungsverfahren	81
3.2.3.3	Kontrollstrategie	83
3.2.3.4	Strafen	85
3.2.3.5	Bewertung des Verfahrens	87

3.2.4 Selbstveranlagung der Corporation Tax im Vereinigten Königreich ... 88
3.2.4.1 Allgemeine Charakterisierung ... 88
3.2.4.2 Besteuerungsverfahren ... 92
3.2.4.3 Kontrollstrategie ... 94
3.2.4.4 Strafen ... 96
3.2.4.5 Bewertung des Verfahrens ... 97
3.3 Fazit ... 100
3.3.1 Zentrale Resultate der Länderanalysen ... 101
3.3.2 Erste Erkenntnisse für einen möglichen Wechsel zur Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer in Deutschland ... 103

4. Eine anwendungsorientierte Machbarkeitsstudie ... 106
4.1 Experimente zur Steuerehrlichkeit ... 107
4.1.1 Hintergrund ... 107
4.1.2 Experimentelles Studiendesign ... 110
4.1.3 Auswertung von Experimenten ... 114
4.2 Das RWI-Experiment ... 120
4.2.1 Grundidee ... 121
4.2.2 Auswertungsstrategie ... 124
4.2.3 Beschreibung des RWI-Experiments ... 129
4.3 Empirische Ergebnisse und Schlussfolgerungen ... 140
4.3.1 Deskriptive Analyse ... 140
4.3.2 Auswertung der Ergebnisse ... 141
4.3.3 Diskussion ... 148

5. Erkenntnisse der Studie und daraus abgeleitete steuerpolitische Handlungsempfehlungen ... 150
5.1 Transaktionskosten und Steuerhinterziehung ... 152
5.2 Internationaler Vergleich ... 155
5.3 Machbarkeitsstudie ... 158
5.4 Umsetzung in die Praxis – Handlungsempfehlungen ... 162

Literatur ... 169

Anhang ... 179

Verzeichnis der Tabellen, Schaubilder und Übersichten

Tabelle 3.1 Steuereinnahmen ausgewählter Länder 1975 bis 2004; Anteil am BIP in % ... 42
Tabelle 3.2 Körperschaftsteuereinnahmen[1] ausgewählter Länder 1975 bis 2003; Anteil am BIP in % ... 42
Tabelle 3.3 Körperschaftsteuereinnahmen[1] ausgewählter Länder 1975 bis 2003; Anteil am Steueraufkommen in % ... 43

Tabelle 3.4 Zahl der Steuererklärungen[1] von Körperschaften in Deutschland ... 45
Tabelle 3.5 Körperschaftsteuererzahlungen in Deutschland ... 47
Tabelle 3.6 Mehrsteuern durch Betriebsprüfungen von 2001 bis 2004 nach Steuerarten in Deutschland ... 52
Tabelle 3.7 Rechtskräftig verhängte Sanktionen in Fällen von Steuerhinterziehung in Deutschland ... 54
Tabelle 3.8 Zahl der Steuererklärungen in den USA ... 61
Tabelle 3.9 Steuererzahlungen[1] in den USA ... 64
Tabelle 3.10 Außenprüfungen in den USA ... 68
Tabelle 3.11 Prüfungen und eingeforderte zusätzliche Steuerzahlungen in den USA ... 69
Tabelle 3.12 Ergebnisse der Außenprüfungen in Japan ... 79
Tabelle 3.13 Kategorisierung der Unternehmen in Australien ... 81
Tabelle 3.14 Zahl der Steuererklärungen im Vereinigten Königreich ... 88
Tabelle 3.15 Körperschaft-Steuererzahlungen im Vereinigten Königreich ... 89
Tabelle 3.16 Körperschaftsteuersätze im Vereinigten Königreich ... 91
Tabelle 3.17 Ertrag/Kosten-Relation von Steuerprüfungen im Vereinigten Königreich ... 96
Tabelle 4.1 RWI-Experiment: Teilnehmer und Anfangswahrscheinlichkeit zum Audit ... 140
Tabelle 4.2 RWI-Experiment: Häufigkeiten der Hinterziehung ... 142
Tabelle 4.3 RWI-Experiment: Ausmaß der Hinterziehung ... 142
Tabelle 4.4 RWI-Experiment: Durchgehende Steuerehrlichkeit ... 143
Tabelle 4.5 RWI-Experiment: Probit- und Tobit-Schätzungen ... 143
Tabelle 4.6 RWI-Experiment: Häufigkeiten der Hinterziehung ... 144
Tabelle 4.7 RWI-Experiment: Ausmaß der Hinterziehung ... 145
Tabelle 4.8 RWI-Experiment: Probit- und Tobit-Schätzungen ... 146
Tabelle 4.9 Das RWI-Experiment: Probit- und Tobit-Schätzungen ... 147

Schaubild 1.1 Veranlagungsverfahren ... 8
Schaubild 3.1 Teilnahme am Blue Return System und freiwillige Steuererklärung in Japan ... 77
Schaubild 3.2 Verwaltungskosten der Körperschaftsteuer und anderer Abgaben beim Inland Revenue ... 99
Schaubild 3.3 Veränderung der Befolgungskosten der Körperschaftsteuer gegenüber 1997 im UK ... 100
Schaubild 4.1 Das RWI-Experiment: Geschätzte Hinterziehungswahrscheinlichkeiten ... 148

Übersicht 2.1 Transaktionskosten der Besteuerung 14
Übersicht 2.2 Optimale Einkommensbesteuerung 20
Übersicht 2.3 Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung 23
Übersicht 2.4 Analysepotenziale unterschiedlicher nicht-experimenteller Datenquellen 28
Übersicht 2.5 Vor- und Nachteile unterschiedlicher Ansätze zur Kausalanalyse der Steuerehrlichkeit 32
Übersicht 3.1 Kriterien eines internationalen Vergleichs des Körperschaftsteuer 44
Übersicht 3.2 Stilisierter Ablaufplan des Erhebungsverfahrens bei hoheitlicher Veranlagung 48
Übersicht 3.3 Stilisierter Ablaufplan des Erhebungsverfahrens bei hoheitlicher Veranlagung mit begrenzter Kontrolle 49
Übersicht 3.4 Betriebsgrößenklassen für Betriebsprüfungen in Deutschland seit 1. Januar 2004 51
Übersicht 3.5 Stilisierter Ablaufplan des Erhebungsverfahrens bei Selbstveranlagung 65
Übersicht 3.6 Zinssätze für Steuerforderungen und -rückerstattungen im Rahmen der Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich 93
Übersicht 3.7 Bußgelder im UK 97
Übersicht 3.8 Synopsis des Ländervergleichs von Körperschaftsteuersystemen 105
Übersicht 3.9 Synopsis des Ländervergleichs von Körperschaftsteuersystemen 105
Übersicht 4.1 Ablaufplan eines „klassischen“ Steuerexperiments (z.B. Baldry 1987) 112
Übersicht 4.2 Methodische Gemeinsamkeiten von Steuerexperimenten 113

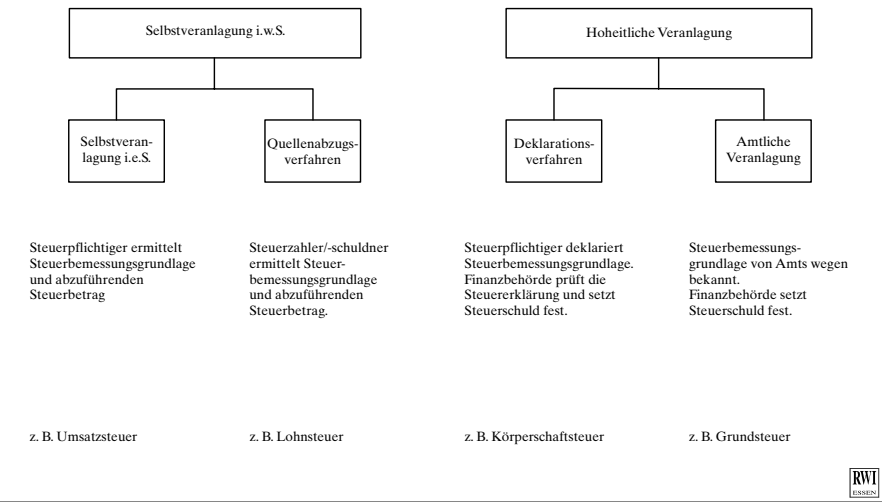
1. Aufgaben und Aufbau der Studie

Das deutsche Steuersystem befindet sich in einem kontinuierlichen Wandel. Ein Meilenstein der jüngeren Reformgeschichte im Bereich der Körperschaftsteuer war die Unternehmensteuerreform 2000, mit der ab 2001 die Besteuerung von Kapitalgesellschaften neu organisiert wurde. Zentrale Elemente dieser Reform waren die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf einheitlich 25 %, der Ersatz des Vollanrechungssystems durch das Halbeinkünfteverfahren und die Einführung der (eingeschränkten) Steuerfreiheit der Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Die Reform war das Ergebnis einer anhaltenden politischen und wissenschaftlichen Auseinandersetzung um eine anreizkompatible Ausgestaltung von Bemessungsgrundlage und Steuersätze der Körperschaftsteuer. Trotz des reduzierten Steuersatzes blieb die Belastung der Kapitalgesellschaften in Deutschland im internationalen Vergleich hoch, denn der Solidaritätszuschlag und vor allem die Gewerbesteuer belasten die Gewinne der Kapitalgesellschaften zusätzlich.

Insbesondere wegen des hohen internationalen Wettbewerbs bei Standort- und Informationsentscheidungen ist die nächste Reform der Körperschaftsteuer bereits in Sicht. Die derzeit regierenden Parteien haben im Koalitionsvertrag vereinbart, dass ab dem Jahre 2008 eine reformierte Unternehmensbesteuerung in Kraft treten soll. Bei den derzeit diskutierten Reformoptionen stehen erneut Fragen der Konkurrenzfähigkeit der deutschen Unternehmensbesteuerung und der Neutralität des Steuersystems hinsichtlich der Unternehmensentscheidungen, sowie damit einhergehend unterschiedliche Auffassungen über angemessene Bemessungsgrundlagen und Steuersätze im Mittelpunkt. Dennoch werden in der Reformdiskussion zunehmend auch Aspekte des Besteuerungsverfahrens und damit Transaktionskosten der Steuererhebung erörtert. Dabei wird vielfach in der Selbstveranlagung der Ertragsteuern ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung und zur Steigerung der Effizienz gesehen, von dessen Einführung sowohl die Finanzverwaltung wie die Steuerpflichtigen profitieren würden.

In Deutschland werden die Steuerpflichtigen traditionell durch die Steuerbehörde hoheitlich veranlagt (Schaubild 1.1). Selbstveranlagung i.e.S. – wie im Falle der Umsatzsteuer – ist die Ausnahme. International kommt der Selbstveranlagung der Ertragsteuern dagegen eine größere und zudem wachsende Bedeutung zu. Während sie etwa in den Vereinigten Staaten seit Einführung der Einkommensteuern 1913 Bestand hat und von Japan bereits nach dem II. Weltkrieg eingeführt wurde, ist Australien erst seit dem Steu-

Schaubild 1.1
Veranlagungsverfahren



erjahr 1989-1990 und das Vereinigte Königreich erst in der zweiten Hälfte der neunziger Jahre zur Selbstveranlagung – zunächst im Steuerjahr 1996/97 bei der Einkommen-, dann 1999/2000 bei der Körperschaftsteuer – übergegangen.

Auch in Deutschland wird nunmehr erörtert, ob nicht ein Systemwechsel von der hoheitlichen zur Selbstveranlagung i.e.S. für den Staat wie den Steuerpflichtigen vorteilhaft wäre (z.B. Ahrens, Nagel 2002; Seer 2002 und 2003). Anlass für diese Diskussion ist die zunehmende Belastung der Steuerverwaltung durch steigende Fallzahlen und die wachsende Komplexität des Steuerrechts bei gleichzeitigem Personalabbau. Die Steuerverwaltung versuchte bislang, dies durch die Reorganisation der Ablauforganisation und durch den Einsatz moderner Technologien aufzufangen. So kann man die Einführung der Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ) 1976 und deren Weiterentwicklung letztlich als Eingeständnis verstehen, dass man nicht mehr alle Steuerfälle gleichermaßen prüfen kann.

Geprüft werden in der Praxis in erster Linie nur noch die gewichtigen und problematischen Steuerfälle (RWI 2003: 88ff.). Die gegenwärtige Praxis kommt damit einer Selbstveranlagung insofern bereits recht nahe, als die Mehrzahl der Steuerbescheide ohne Prüfung der Steuererklärungen ausgestellt werden. Diese Entlastungsstrategie mag man dafür kritisieren, dass durch sie die Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung in Frage gestellt wird. Andererseits liegt in der Konzentration der Ressourcen unter den

heutigen Bedingungen möglicherweise die einzige Strategie zur Gewährleistung dieses Grundsatzes.

Vor diesem Hintergrund hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung (RWI Essen) beauftragt, Chancen und Risiken eines Übergangs zur Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer in Deutschland zu untersuchen und praxisorientierte Hinweise für eine Selbstveranlagung zu erarbeiten. Dabei stehen folgenden Forschungsfragen im Mittelpunkt der Studie:

(i) Inwieweit könnten durch eine Verlagerung der Veranlagung der Körperschaftsteuer von den Finanzbehörden auf die Unternehmen (Transaktions-) Kosten der Steuererhebung abgebaut werden?

(ii) Würden insgesamt Kosten reduziert, oder Kosten von den Steuerbehörden auf die Unternehmen verlagert?

(iii) Welche Auswirkungen hätte eine Änderung des Erhebungsverfahrens auf die Ausschöpfung des Steueraufkommens?

(iv) Welche Strategien sollten Finanzbehörden verfolgen, um in der Abwägung zwischen einer Reduktion der Verwaltungskosten und einer Sicherung der Steuereinnahmen den bestmöglichen Pfad zu verfolgen?

(v) Welche konkreten Handlungsempfehlungen können – falls sich ein Verfahrenswechsel als sinnvolle Alternative zur derzeitigen Erhebungspraxis herausstellt – für einen Übergang zu einem Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer durch die Unternehmen gegeben werden?

Diese Fragen wurden in der Studie in drei verschiedene Arten und Weisen angegangen: durch theoretische Vorüberlegungen und einer Analyse des Stands der relevanten Literatur zu Aspekten der Steuerhinterziehung (Kapitel 2); durch die Darstellung der Ausgangslage anhand der Beschreibung des derzeit in Deutschland praktizierten Erhebung der Körperschaftsteuer und einen sich daran anschließenden Vergleich mit in ausgewählten Ländern praktizierten Selbstveranlagungsverfahren (Kapitel 3) und der Durchführung einer eigenen experimentellen Analyse (Kapitel 4). In Kapitel 5 werden die Ergebnisse zusammengefasst und steuerpolitische Handlungsempfehlungen abgeleitet.

Der zweite Abschnitt des Gutachtens ordnet die Frage der möglichen Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer im Lichte theoretischer Vorüberlegungen zu den Transaktionskosten der Steuererhebung und Problemen der vollständigen Ausschöpfung des Einnahmepotenzials ein. Dabei wird u.a. auf die Vorarbeiten des Instituts zu den Transaktionskosten der Steuererhebung, aber auch auf eine breite theoretische und empirische Lite-

ratur zu Fragen der Steuerhinterziehung zurückgegriffen. Kern des Abschnitts ist die Erarbeitung der zentralen offenen Forschungsfragen, die eine mögliche Reform des Veranlagungsmodus der Körperschaftsteuer begleiten und für die über den augenblicklichen Stand der Literatur hinaus Erkenntnisse zu gewinnen sind. Diese Erkenntnisse können allerdings nicht allein aus einer systematischen Betrachtung vergangener Erfahrungen in Deutschland gewonnen werden, so dass es eines intelligenten Studiendesigns bedarf, um verlässliche Anhaltspunkte zu den möglichen Auswirkungen der Einführung einer Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer zu gewinnen.

Diese Grundidee wird im dritten Kapitel des Gutachtens aufgegriffen, in der als Ausgangslage zunächst der Ist-Zustand bei der Erhebung der Körperschaftsteuer in Deutschland beschrieben wird. Daran anschließend werden durch einen Vergleich der Besteuerungsverfahren in den USA, Japan, Australien und dem Vereinigten Königreich wichtige Erkenntnisse über den möglichen Einfluss der Selbstveranlagung auf Umfang und Struktur der Transaktionskosten herausgearbeitet. Die Vorgehensweise bei der Analyse der einzelnen Länder ist in diesem vergleichenden Kapitel jeweils gleich: es wird zunächst eine allgemeine, deskriptive Charakterisierung der Besteuerung der Kapitalgesellschaften vorgenommen, dann der Erhebungsablauf vorgestellt, wobei jeweils die Kontrollstrategien und Strafen intensiv analysiert werden. Abschließend erfolgt jeweils eine kurze Bewertung – bereits mit Blick auf die Verwertbarkeit der Erkenntnisse für eine Reform des Erhebungsverfahrens in Deutschland.

Der vierte Abschnitt beschreitet einen alternativen Weg, um trotz des Mangels an Erfahrungen mit der Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer in Deutschland eigene empirische Erkenntnisse zu diesem Themenkomplex zu sammeln. Im Rahmen des Projekts wird eine experimentelle Studie durchgeführt, die sich in Anlehnung an vergleichbare Studien in der Literatur vor allem auf die Durchführung eines entsprechend angelegten Planspiels stützt. Planspiele werden vielfach in der betriebswirtschaftlichen Lehre zur Einübung von Entscheidungssituationen eingesetzt, wobei dem Aspekt des Lernens und somit der Wiederholung der Spielsituation besondere Beachtung geschenkt wird. Hingegen versucht man generell in der experimentellen Wirtschaftsforschung, durch einen geeigneten Versuchsaufbau Forschungsfragen zu beantworten, die sich einer theoretischen Durchdringung oder einem nicht-experimentellen Studiendesign entziehen.

Das hier durchgeführte Experiment weist Elemente beider Perspektiven auf. Die Teilnehmer agieren in der Rolle eines für den Steuerbescheid verantwortlichen Managers einer Kapitalgesellschaft. Dabei entscheiden sie in zehn fiktiven Steuerjahren durch eine Selbstveranlagung, welchen Anteil einer vorgegebenen Steuerschuld sie – bei unterschiedlich definierten Rah-

menbedingungen – zahlen. Im Verlauf der Wiederholungen werden sie in die Lage versetzt, Gestaltungsmöglichkeiten gegenüber der Finanzbehörde und deren Konsequenzen zu erkennen und ggf. ihr eigenes Verhalten anzupassen. Finanzbehörden hingegen können durch die Wahl der Überprüfungsstrategie und durch die Gestaltung potenzieller Strafzahlungen ihrerseits die Handlungsspielräume der Unternehmen beeinflussen. Kernfragen des Planspiels sind die sich im Rahmen der Selbstveranlagung bei den Steuerpflichtigen herausbildende Neigung zur Steuerehrlichkeit und -unehrlichkeit und die Möglichkeiten für die Steuerbehörde, Aufkommenslücken durch eine geeignete *Audit*-Strategie in einem System der Selbstveranlagung zu begrenzen.

Der abschließende fünfte Abschnitt bereitet die Erkenntnisse der hier durchgeführten Analyseschritte zusammenfassend auf, prüft sie auf wechselseitige Konsistenz und leitet steuerpolitische Handlungsempfehlungen ab. Besonderes Augenmerk wird dabei auf die Fragen gelegt, ob unsere Resultate insgesamt nahe legen, dass ein Übergang zu einer Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer für Deutschland den richtigen Weg darstellt, um Effektivität und Effizienz der Steuererhebung (wieder) herzustellen und welche institutionellen Veränderungen diesen Weg begleiten sollten.

2. Transaktionskosten und Steuerhinterziehung: der Stand der Literatur

Steuern sind in Deutschland mit über drei Vierteln der Einnahmen die weit überwiegende Finanzierungsquelle der Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Ihre Erhebung ist jedoch mit erheblichen gesamtwirtschaftlichen Kosten verbunden, so dass die Frage nach deren Umgestaltung ein wichtiges Element im Kanon der Bemühungen um Bürokratieabbau und einen schlanken und leistungsfähigen Staat ist. Die finanzwissenschaftliche Literatur liefert eine Fülle von Hinweisen für Reformen der Steuertarife oder der Bemessungsgrundlagen. Im Mittelpunkt dieser Überlegungen stehen die Entscheidungen der Besteuerten, die auf unterschiedliche Rahmensetzungen reagieren können.

So hat sich ein großer Teil der Diskussion in Wissenschaft und Politik um die Gestaltung des Steuersystems bislang mit den negativen Anreizwirkungen der Steuererhebung befasst, die zu Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen und somit zu einem gesamtwirtschaftlich nicht wünschenswerten Verhalten führen können. Insbesondere steht in dieser Literatur die Substitution von Aktivitäten mit hohem Grenzsteuersatz durch solche mit niedrigeren Grenzsteuersätzen bzw. sogar hin zu einem allgemein niedrigeren Aktivitätsniveau im Mittelpunkt. Im Allgemeinen steigt die Diskrepanz zwischen dem optimalen und dem durch die steuerliche Anreizverzerrung

ausgelösten Aktivitätsniveau disproportional mit der Grenzsteuerbelastung an (Homburg 2000: 158-161). Unter Effizienzgesichtspunkten lautet deshalb das Ziel, ein angestrebtes Steueraufkommen mit möglichst geringen negativen Anreizeffekten bzw. möglichst geringen Zusatzlasten zu erzielen. Am geringsten wären diese nach der Theorie der optimalen Besteuerung bei Pauschal- oder Kopfsteuern (*first best*-Lösungen). Diese stellen jedoch keine realpolitische Alternative dar; deshalb konzentriert man sich in der finanzwissenschaftlichen Literatur auf second best-Lösungen (Homburg 2000: 173-182; Reding, Müller 1999: 172ff.).

Im Rahmen dieser Studie spielt jedoch die Frage nach der optimalen Besteuerung der in körperschaftlich organisierten Unternehmen erzielten Gewinne eine untergeordnete Rolle. Die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Steuertarife werden daher im Folgenden als gegeben angenommen. Im Vordergrund steht stattdessen das Erhebungsverfahren. Empirisch ist dieser Aspekt offenbar von erheblicher Bedeutung, da die Erhebung von Steuern selbst Ressourcen in relevantem Umfang verzehrt. Erhebliche monetäre Kosten entstehen auch durch die ausbleibenden Einnahmen, die durch Verschleierung der tatsächlichen Steuerschuld durch die Steuerpflichtigen entstehen, sowie durch die Aktivitäten der Steuerbehörden zur Verhinderung bzw. Aufdeckung dieser Verschleierung. Das konkrete Ausmaß dieser Kosten ist nur schwer abzuschätzen, denn vor allem die legalen und die illegalen Aktivitäten der Besteuerten zur „Steuergestaltung“ sind schwer zu quantifizieren. Steuerhinterziehung im eigentlichen Sinne führt zu einem Aufkommensverlust und hat i.d.R. strafrechtliche Konsequenzen. Sie steht im Mittelpunkt der hier vorgestellten Überlegungen.

Die internationale Literatur zur Steuerhinterziehung modelliert die Entscheidungssituation von Steuerpflichtigen und Finanzbehörden im Prinzip als ein (wiederholtes) Spiel, bei dem rationale Entscheidungsträger ihre Strategie der Steuerehrlichkeit bzw. der Kontrolle so wählen, dass ihr jeweils erwartetes monetäres Ergebnis möglichst günstig ausfällt. Diese und erweiterte theoretische Modelle und die empirische Evidenz zu ihrer Validität sowie zur Struktur der Steuerhinterziehung werden in Abschnitt 2.2 ausführlich diskutiert.

So verursacht auch die Erhebung von Steuern Transaktionskosten bei den Beteiligten. Rappen (1989: 232) beziffert die Vollzugskosten des bundesdeutschen Steuersystems für 1984 auf 5,6 % des Gesamtaufkommens. Davon entfielen etwa 40 % auf die Finanzbehörden, 60 % auf die Steuerpflichtigen. Eine Untersuchung der Vollzugskosten der Umsatz-, Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1995 kommt zu einem Anteil von 4,7 % (RWI 2003: 229). Zwei Drittel dieser Kosten belasteten die Steuerpflichtigen, ein Drittel die Finanzbehörden.

Auf den ersten Blick stellen Transaktionskosten eher eine „unangenehme" Nebenerscheinung der Besteuerung dar als eine interessante intellektuelle Herausforderung. Deshalb hat die ökonomische Literatur ihrer Diskussion weit weniger Aufmerksamkeit gewidmet als der verhaltensanalytisch äußerst spannenden Fragen der Steuervermeidung und -hinterziehung. Erst in jüngerer Zeit hat die finanzwissenschaftliche Literatur erkannt, dass Transaktionskosten ebenfalls Anpassungsreaktionen bei Steuerpflichtigen auslösen können und dass der Staat und seine Finanzbehörden bei der Gestaltung des Steuersystems und bei der Wahl der Durchsetzungsstrategie diesen Aspekt mit bedenken sollten. Zusammen mit den empirischen Erkenntnissen zur Bedeutung der Transaktionskosten und ihrer Bestimmungsgründe werden diese theoretischen Beiträge in Abschnitt 2.1 diskutiert.

2.1 Transaktionskosten

Die Durchführung von Transaktionen erfordert in der Regel den Einsatz von Ressourcen – die Erhebung von Steuern ist davon nicht ausgenommen. Hinsichtlich der Transaktionskosten der Besteuerung hat man sich lange Zeit mit einer groben Auflistung elementarer Grundsätze zufrieden gegeben, welche die indirekten Effekte, also die Substitution und die Probleme der Steuervermeidung und -hinterziehung, weitgehend ausblenden. Das Prinzip der *Bestimmtheit* verlangt, dass Zahlungstermin und -art und der Betrag für jeden Steuerpflichtigen eindeutig festliegen müssen, während das Prinzip der *Verhältnismäßigkeit* erfordert, dass die individuelle Steuerbelastung im Sinne horizontaler Gleichheit relativ zur jeweiligen Leistungsfähigkeit festgesetzt wird. Schließlich sollten dem Prinzip der *Wirtschaftlichkeit* folgend über die eigentliche Steuerzahllast hinaus weder erhebliche direkte noch indirekte (Opportunitäts- oder Zeitkosten entstehen[1].

Transaktionskosten der Besteuerung treten bei beiden Akteuren auf, den besteuerten Unternehmen wie der Finanzverwaltung. Sie erwachsen vor allem aus den vielfältigen Aufgaben und Pflichten beider im gesamten Besteuerungsverfahren. Bei einer Übersichtsdiskussion (Übersicht 2.1) bietet es sich an, zunächst diese Rechte und Pflichten zu charakterisieren und diese administrativen Wurzeln mit den Transaktionskosten der Besteuerung in die allgemeine Debatte den Kosten der Bürokratie einzubetten (Abschnitt 2.1.1). In Abschnitt 2.1.2 führen wir die empirischen Belege zu den Voll-

[1] Man könnte das Prinzip der Wirtschaftlichkeit alternativ dahingehend interpretieren, dass Zusatzlasten der Steuererhebung (*excess burden*) durch Substitutionseffekte, also eine ineffiziente Allokation von Ressourcen, vermieden werden sollten. Dieser Gedankengang wird hier nicht verfolgt.

Übersicht 2.1
Transaktionskosten der Besteuerung

Analyseebene	Akteure	
	Steuerpflichtige	Finanzverwaltung
Administrative Wurzeln	Rechte und Pflichten im Besteuerungsverfahren	Kosten der Bürokratie
Vollzugskosten Empirische Befunde	Befolgungskosten	Verwaltungskosten
Prinzipien optimaler Besteuerung	Gestaltung des Steuersystems	Theorie der Finanzverwaltung

zugskosten der Steuererhebung systematisch zusammen. In Abschnitt 2.1.3 werden diese Erkenntnisse knapp in eine Diskussion der Prinzipien der optimalen Besteuerung eingeordnet.

2.1.1 Administrative Wurzeln

Bei jedem Besteuerungsverfahren steht am Anfang die *Steuerermittlung.* Dabei werden die Steuerpflichtigen festgestellt und die Steuerbemessungsgrundlage ermittelt. Das *Steuerfestsetzungsverfahren* dient zur Ermittlung der Steuerschuld, die sog. Veranlagung. Diese erfolgt in Deutschland für die überwiegende Zahl der Steuern – insbesondere die Einkommen- und Körperschaftsteuer – durch die Finanzbehörde. Die Selbstveranlagung, also die Ermittlung der Steuerschuld durch den Steuerpflichtigen, ist die Ausnahme. Wichtigste Ausnahme ist zurzeit die Umsatzsteuer. Die Steuerfestsetzung ist schließlich ein Verwaltungsakt, der formal durch den Steuerbescheid erfolgt, wobei die Realisierung der Steuerschuld und die Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis Gegenstand des sog. *Steuererhebungsverfahrens* sind. Das Besteuerungsverfahren der Körperschaftsteuer wird im dritten Abschnitt detailliert diskutiert.

Bürger und Unternehmen tragen sowohl Vollzugs- als auch Informationskosten[2]; erstere entstehen als Befolgungskosten, z.B. bei der Erstellung der Steuererklärung und stehen hier im Mittelpunkt. Sie können sowohl in direkter Form als Kosten der Steuerberatung und Personalkosten sowie Sachaufwendungen oder in indirekter Form als Opportunitätskosten der für die Befolgung der steuerlichen Pflichten aufgewandten Zeit auftreten. Die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren beinhalten vor allem Auf-

[2] Eine umfassende Systematik der Transaktionskosten einseitiger Übertragungen schließt für beide Akteure daneben sog. Einigungskosten mit ein (Rappen 1989). Sie spielen hier jedoch keine Rolle.

zeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (z.B. Erstellung der Steuerbilanz, Sammlung von Belegen), die Abgabe von Steuererklärungen für die Veranlagungszeiträume und die Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und ggf. bei der Steuerfahndung. Hinzu treten die Pflichten bei Einzug und Abführung vor Steuern durch Dritte für den Fiskus (z.B. Lohnsteuer, Zinsabschlagssteuer). Im Falle steuerlicher Streitigkeiten werfen Rechtsbehelfsverfahren weitere Kosten auf. Allerdings sind gerade die monetären Befolgungskosten je nach Steuer als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben steuerlich absetzbar, was bei ihrer Quantifizierung explizit berücksichtigt werden muss.

Die Informationskosten betreffen insbesondere die Steuergestaltung und mögliche Strategien der Steuervermeidung und treten nicht zuletzt aufgrund von Problemen ihrer Erfassung in dieser Diskussion in den Hintergrund. Sie sind sicherlich vor allem bei der Einführung neuer Steuern oder der Änderung bestehender Steuergesetze relevant, so dass diese oft einmalig. Angesichts der in dieser Studie diskutierten Änderung bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer ist daher auch dem – im Prinzip einem zunächst steigenden, dann wieder sinkenden Zeitprofil folgende – zeitlichen Verlauf der Vollzugskosten Beachtung zu schenken.

Für die Finanzverwaltung sind hingegen ausschließlich die Vollzugskosten der Besteuerung relevant, also Kosten, die durch die Abwicklung der Transaktion und deren Kontrolle verursacht werden. Diese Vollzugskosten entstehen als Verwaltungskosten, die insbesondere die unmittelbaren Kosten der Steuererhebung (Veranlagung, Steuerfestsetzung, Inkasso) und der Steueraufsicht (z.B. Betriebsprüfungen) einschließen. Hinzu kommen in begrenztem Ausmaß Aufwendungen für Rechtbehelfsverfahren (Einsprüche, Finanzgerichtsverfahren). Auch wenn Verwaltungskosten der Steuererhebung in Deutschland auf der Ebene von Bund, Ländern und Gemeinden anfallen, so tragen die Hauptlast die Länder, die diese Aufgabe z.T. im Auftrag des Bundes wahrnehmen. Dies gilt auch für die Körperschaftsteuer.

Ähnliche Probleme plagen natürlich auch alle anderen Aspekte staatlicher Aktivität, z.B. die Erhebung von Daten zu Schlüsselcharakteristika auf der Betriebs- oder Unternehmensebene oder die mit einer Beschäftigung für die Arbeitgeber entstehenden Meldepflichten. Möglicherweise der prominenteste Anwendungsfall staatlichen Handelns, bei dem die z.T. erheblichen Verwaltungskosten mittlerweile ins Zentrum der kritischen Diskussionen geraten sind, ist die sog. Aktive Arbeitsmarktpolitik (Fertig, Schmidt 2000; Schmidt et al. 2001). Grundsätzlich gilt, dass eine größere Notwendigkeit zum Treffen von Ermessensentscheidungen zu erheblichem Mehraufwand für die Verwaltung führt, auch wenn die Hoffnung, ein Mehr an diskretionä-

rem Spielraum würde zu einer Verbesserung der Zielgenauigkeit der Maßnahmen führen, häufig nicht erfüllt wird.

Die Politik hat diese Problematik seit einigen Jahren erkannt. Die Entbürokratisierung staatlichen Handelns ist mittlerweile ein vielfach diskutiertes Thema und steht zumindest als grundlegendes Vorhaben auf der politischen Agenda von Regierung und Opposition in Bund und Ländern. Auch findet es seinen Niederschlag in der Gesetzgebung der letzten Jahre. So beschloss die Bundesregierung im März 1996 eine Änderung der *Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien* (GGO), wonach jeder Gesetzentwurf Angaben sowohl zum administrativen Aufwand als auch zu den bürokratischen Belastungen für Bürger und Unternehmen enthalten sollte. Aufgrund der grundlegenden Reform der GGO im Jahr 2000 müssen nunmehr im Prinzip die gesamten beabsichtigten und unbeabsichtigten Wirkungen von Gesetzen und Gesetzesänderungen dargelegt werden.

Eine umfassende Evaluation darüber, ob diese Vorschriften in der Tat zu einem veränderten, verbesserten gesetzgeberischen Verhalten geführt haben, steht noch aus. Zwei Aspekte legen jedoch nahe, dass ein Idealzustand weder vor noch nach diesen Reformen der GGO erreicht worden ist: einerseits die Komplexität der Problematik, also die Vielfalt der direkten und indirekten Wirkungen jeder staatlichen Aktivität auf das Verhalten von Bürgern und Unternehmer, und andererseits die Realität des Gesetzgebungsverfahrens, also insbesondere die vielfache Notwendigkeit zum politischen Kompromiss. Allerdings kann man im Bereich der gesamtwirtschaftlichen Kosten der Steuererhebung mittlerweile auf erste wichtige Erkenntnisse zurückgreifen.

So hat das BMF vor kurzem zwei Studien zu den Transaktionskosten der Besteuerung in Auftrag gegeben (KPMG 2001; RWI 2003), um auf dem Gebiet der Steuererhebung ein umfassendes Bild über die entstehenden Transaktionskosten und Probleme der Ausschöpfung des vorhandenen Einnahmenpotenzials zu gewinnen. Auf diesen Arbeiten kann die hier vorliegende Studie in Teilen aufbauen. Dies gilt im Hinblick auf die Transaktionskosten vor allem auf die dort erarbeitete Systematisierung und die Diskussion der methodischen Probleme ihrer Quantifizierung, aber auch auf die empirischen Resultate hinsichtlich ihres Volumens und der Determinanten ihrer Struktur. Diese empirischen Analysen der Transaktionskosten stützten sich sowohl auf amtliche und nicht-amtliche Datenquellen als auch auf eigene Erhebungen und stellen somit für Deutschland den augenblicklichen Erkenntnisstand auf diesem Gebiet weitgehend dar.

2.1.2 Vollzugskosten der Steuererhebung: Empirische Befunde

Auf Seiten der Finanzverwaltung bildet im Prinzip die funktionale Gliederung der Ausgaben der öffentlichen Haushalte eine wichtige Quelle zur Ermittlung der Verwaltungskosten. Die Finanzstatistik dürfte diese allerdings teilweise überzeichnen[3], andererseits jedoch nicht alle kalkulatorischen Kosten vollständig erfassen. Diese Messprobleme dürften sich zumindest zu einem großen Teil gegenseitig aufheben. In den letzten drei Jahrzehnten schwankten die Verwaltungsausgaben als Anteil an den gesamten Steuereinnahmen meist zwischen 2,4 % und 2,6 %. Davon abweichend ergab sich Mitte der siebziger Jahre ein Anteil von 2,9 % und kurz nach der Wiedervereinigung ein Anteil von rund 2,0 %; 1998 beträgt der Anteil etwa 2,4 %, und damit ungefähr 10 Mrd. €.

Auch hinsichtlich der Struktur der Verwaltungsausgaben lassen sich einige Resultate festhalten. So machen die Aufwendungen der Finanzverwaltungen über 99 % der Gesamtkosten aus, wohingegen die für die Finanzgerichtsbarkeit mit weniger als 1 % veranschlagt werden können. Die Länder tragen deutlich über die Hälfte der Verwaltungskosten (1998: 56,4 %). Allerdings ist eine Zuordnung der Verwaltungskosten auf einzelne Steuerarten derzeit noch nicht möglich. Die fortschreitende Implementierung der Kosten- und Leistungsrechnung wird in Zukunft dieses Informationsdefizit vermindern. Noch muss man in Ermangelung umfassender Organisationsanalysen auf exemplarische Studien zu einzelnen Regionen zurückgreifen.

So basiert die Studie von Bauer (1988) auf Personalbedarfsplanungen, die von der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung für das Jahr 1982 zur Verfügung gestellt wurden. Die Zurechnung der Kosten auf einzelne Steuern erfolgte durch eine kalkulatorische Verteilung der Personalausgaben. Auf der Basis dieser Informationen ermittelt die Studie des RWI (2003) hochgerechnete Verwaltungskosten für Deutschland für 1997 von 1,7 % des Steueraufkommens, wobei sich Bauer zufolge der Anteil der Personalkosten auf 85 % der Gesamtkosten beläuft. Dieser Anteil ist über die einzelnen Steuern hinweg recht stabil. Die höchsten Anteile an den Verwaltungskosten weisen nach Bauer (1988) die Lohn- und Einkommensteuer mit ungefähr der Hälfte, die Umsatzsteuer mit knapp unter einem Fünftel und die Vermögensteuer mit nahezu 10 % der gesamten Verwaltungskosten auf. Die Körperschaftsteuer hingegen verursacht weniger als 4 % der Verwaltungskosten.

[3] So sind in der Finanzstatistik die Ausgaben für die Steuerverwaltung mit denen für die Vermögensverwaltung untrennbar zusammengefasst. Letztere sind jedoch quantitativ bedeutungslos.

Allerdings sind die unterschiedlichen Steuern vom Aufkommen her von sehr unterschiedlichem Gewicht, so dass die Anteile an den Verwaltungskosten für sich genommen nur wenige Hinweise auf die Relevanz von Verwaltungskosten geben. Aussagekräftiger sind die Anteile der Verwaltungskosten für eine Steuer an ihrem jeweiligen Aufkommen. Hochgerechnet auf Deutschland für das Jahr 1997 ergibt sich demnach für die Einkommensteuer ein Anteil von 2,5 % und für die Körperschaftsteuer von 2,7 % des jeweiligen Steueraufkommens (RWI 2003: 54). Im Hinblick diese wesentliche Kenngröße der Effizienz der Steuererhebung zeigt ein internationaler Vergleich Ergebnisse zwischen 1 % und 2,5 %, mit im Zeitablauf sinkender Tendenz. Dabei schneidet Deutschland mit 1,7 % (1997) nicht allzu günstig ab (RWI 2003).

Es gibt zwar keine amtlichen Quellen zu den Befolgungskosten der Steuerpflichtigen, aber die Steuerstatistiken liefern aufgrund der Absetzbarkeit der Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben von der Summe der Einkünfte wichtige Informationen zu den direkten Kosten. Dies gilt vor allem für die Lohn- und Einkommensteuer- und die Umsatzsteuerstatistik. Dass diese zum Teil nicht von den Steuerpflichtigen selbst getragen werden, speziell in gesamtwirtschaftlicher Betrachtung keine Rolle. Im Jahre 1995 betrug dieser Posten 2,8 Mrd. DM. Die absoluten Kosten steigen mit dem Einkommen; relativ zum Einkommen schwanken sie aber zwischen 0,1 % in hohen und 0,4 % in niedrigeren Einkommensklassen. Jedoch wird weder der gesamte monetäre noch insbesondere der Zeitaufwand der Steuerpflichtigen durch diese Statistiken erfasst. Somit liegt es nahe, die dort reflektierten Kosten der Steuerberatung als Mindestbetrag der den Steuerpflichtigen entstehenden tatsächlichen Kosten zu interpretieren.

Als Höchstbetrag kann man approximativ die Umsätze der Steuerberater verwenden. Die Kosten sind i.d.R. niedriger, weil der Umsatz auch aus anderen unternehmerischen Dienstleistungen resultiert. Bewertungsprobleme können hier durch das Heranziehen der Gebührenverordnung für Steuerberater gelöst werden, welche die Honorare für die Inanspruchnahme von Beratungsleistungen weitgehend straff regelt. Die Steuerberaterbranche hat sich angesichts der wachsenden Komplexität des Steuersystems über die Jahre hinweg in beträchtlichem Maße ausgeweitet. Ihr Umsatz stieg von 2,7 Mrd. DM im Jahre 1970 auf 27,2 Mrd. DM im Jahre 1999 auf das Zehnfache. Damit übertreffen sie die Verwaltungskosten der Finanzbehörden (1997: 19 Mrd. DM) deutlich. Allerdings ist der genannte Umsatz und seine Steigerung keineswegs nur steuerlich bedingt; man sollte von steuerbedingten Hilfeleistungen von etwa 50 % oder mehr des Umsatzes ausgehen. Die Nachfrage nach Dienstleistungen der Steuerberaterbranche hängt eng mit

der Steuerart zusammen und geht in der Regel mit der Unternehmensgröße zurück.

Des Weiteren hat das RWI Essen Anfang November 2001 bei 4 000 Personen bzw. Haushalten eine schriftliche Primärerhebung zu Befolgungskosten im Rahmen der Einkommensteuer durchgeführt. In dieser geschichteten Zufallsstichprobe wurden sowohl Informationen zur monetären und zeitlichen Belastung als auch zu potenziellen Determinanten der Befolgungskosten erhoben. Die monetäre Bewertung des bei der Steuererhebung auftretenden Zeitaufwands erfordert eine geeignete Vergleichsgröße. Das RWI (2003) hat sich für die Verwendung von Durchschnittsverdiensten entschieden.

Die hohen Ausgaben für Steuerberatung erweisen sich nicht zuletzt als eine Reflektion der hohen Befolgungskosten von Bürgern und Unternehmen. Die Umfrage weist z.B. eine hohe Unzufriedenheit der Befragten mit der Komplexität des Steuersystems und demzufolge komplizierten Formularen nach. Zudem werden Einkommensquellen zunehmend komplexer, weshalb die Steuerpflichtigen verstärkt externe Beratung nachfragen.

Bei Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuern werfen der Steuergegenstand und die Schwierigkeiten seiner Operationalisierung vergleichsweise hohe Kosten auf. Bei der Körperschaftsteuer müssen beispielsweise zunächst der Gewinn ermittelt und dann nicht nur für die Veranlagung, sondern auch für Rechtsbehelfe und Kontrollen Verwaltungskosten berücksichtigt werden. Zudem verursachen Steuervergünstigungen, wie Steuerbefreiungen, ermäßigte Steuersätze und Sonderabschreibungen, Transaktionskosten. Derartige Regelungen erhöhen typischerweise die Komplexität des Verfahrens erheblich. Insgesamt ist die Bedeutung der Steuerbefreiungen an den gesamten Steuereinnahmen in Deutschland allerdings in den letzten drei Jahrzehnten gesunken, von rund 11 % auf 5 % (RWI 2003: 83-84).

Doch das Erhebungsverfahren beeinflusst Volumen und Struktur der Transaktionskosten. So verlagert die Besteuerung direkt an der Quelle einen erheblichen Teil des Verwaltungsaufwands von den Finanzbehörden auf Dritte, z.B. Arbeitgeber und Banken. Dabei entsteht zusätzlicher Kontrollaufwand. Zudem führen Steuerzahlungen nach dem Quellenabzugsverfahren typischerweise zu hohen Inkassokosten, da sie in relativ hoher Frequenz – oft monatlich – neu festzusetzen und zu leisten sind. Veranlagte Steuern wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer hingegen werfen relativ geringe Inkassokosten auf, da vorab Vorauszahlungen festgesetzt werden, die lediglich bei Bedarf angepasst werden.

Einerseits steigen die Kosten der Finanzbehörden mit der wachsenden Komplexität der Materie, andererseits sinken sie tendenziell mit der techni-

schen Ausstattung in der Verwaltung. Chronologisch wurde zunächst das Steuerfestsetzungsverfahren weitgehend automatisiert, was im Bereich der technischen Unterstützung – also bei Berechnungen, der Statistik und bei Schreibkräften – erhebliche Personaleinsparungen bewirkt hat. Darauf folgte die Automatisierung der Steuererhebung und des Kassenwesens. Mittlerweile wurde vielfach auch das Steuerfestsetzungsverfahren weiterentwickelt, indem die dafür notwendigen Daten aufgenommen und vorgehalten, Prüfungstätigkeiten automatisiert und zunehmend die Übermittlung von Daten zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen auf elektronischem Wege vorgenommen wird.

2.1.3 Prinzipien optimaler Besteuerung

Einige wenige ökonomische Beiträge beschäftigen sich mit Transaktionskosten der Besteuerung aus theoretischer Sicht. Theoretische Modelle zur Gestaltung des Steuersystems problematisieren (i) Verfahrensfehler der Verwaltung (Akerlof 1978; Stern 1982), (ii) Probleme der korrekten Erfassung der Bemessungsgrundlage (Kaplow 1996, 1998) und (iii) die Verwaltungskosten bei einer Ausweitung der Bemessungsgrundlage (Yitzakhi 1979). Aus der Perspektive einer effizienten Organisation der Finanzverwaltung diskutieren Yitzakhi/Vakneen (1989) den Entscheidungsprozess bei der Überprüfung von Steuererklärungen im Rahmen eines dynamischen Programmierungsmodells.

Übersicht 2.2
Optimale Einkommensbesteuerung

	Zusatzlasten	Informationsbedarf
First Best: Pauschalsteuern	Keine, Bemessungsgrundlage unbeeinflusst	Kapazität der Einkommenserzielung
Optimal Non-linear taxes	Abwägung von Effizienz- und Verteilungszielen	tatsächliches Einkommen
Optimal linear taxes	Abwägung von Effizienz- und Verteilungszielen unter eingeschränkten Bedingungen	tatsächliches Einkommen

Diese Ansätze sind Anwendungen der allgemeinen Theorie der optimalen Besteuerung (Übersichten geben z.B. Stiglitz 1985; Reding, Müller 1999). Das Grundproblem in dieser Literatur der Einkommensbesteuerung liegt darin, dass die Akteure in unterschiedlichem Maße die Möglichkeit haben, als Reaktion auf einen gegebenen Tarif oder ein implementiertes Verfahren der Besteuerung ein anderes Aktivitätsniveau zu wählen und somit die Bemessungsgrundlage zu verändern. Diese Veränderung des Verhaltens aufgrund der Besteuerung stellt im Vergleich zum gleichgewichtigen Ergebnis

des Wirtschaftslebens ohne Besteuerung eine Zusatzlast dar. Daraus folgt zwingend, dass die Frage der Einkommensbesteuerung kein reines Verteilungsproblem, sondern auch ein Problem der allokativen Effizienz ist.

In der Realität ergeben sich viele Möglichkeiten zu Ausweichreaktionen, die Entscheidung zwischen Arbeit und Freizeit durch private Haushalte ist nur eine davon. Eine weitere wichtige Dimension der Anpassung liegt im intertemporalen Bereich, also bei der Investition von Privaten und Unternehmen in künftige produktive Kapazität, also in Human- und Sachkapital bzw. neue Unternehmungen und Projekte. Die Verlagerung der Aktivitäten weg vom besteuerten Einkommen hin zu solchen Quellen, die sich der Besteuerung entziehen, ist ebenfalls eine Anpassungsdimension von erheblicher praktischer Relevanz, die sowohl die (legale) Steuervermeidung als auch die (illegale) Steuerhinterziehung umfasst.

Als Kernproblem diskutiert die finanzwissenschaftliche Literatur die Wahl eines optimalen Einkommensteuertarifs angesichts von Nebenbedingungen zum Aufkommen und zu Verteilungsgerechtigkeit. Konzeptionell stellt sich diese Wahl als mehrstufiges Entscheidungsproblem dar: Der Staat gibt in der ersten Stufe einen Steuertarif und ein Besteuerungsverfahren vor. Die einzelnen Akteure, Private wie Unternehmen, wählen in der zweiten Stufe ihre individuell-rationalen Vorgehensweisen und realisieren somit in der Summe dieser Entscheidungen ein gesellschaftliches (soziales) Wohlfahrtsniveau. Verfolgt der Staat das Ziel, dieses zu maximieren, wählt er deshalb auf der ersten Stufe unter allen möglichen Steuertarifen und Verfahren dasjenige aus, welches unter Berücksichtigung von Reaktionen der verschiedenen Akteure die höchste soziale Wohlfahrt impliziert.

Ein abstrakter, aber für die weitere Diskussion entscheidender Schritt der Theorie der optimalen Einkommensbesteuerung ist die Bestimmung der zentralen qualitativen Eigenschaften eines optimalen nicht-linearen Einkommensteuertarifs (die bahnbrechende Arbeit ist Mirrlees 1971). Die marginale Belastung kann hier grundsätzlich zwischen 0 und 100 % liegen. Mirrlees ist die Einsicht zu verdanken, dass sowohl die Belastung der ersten Einkommenseinheit desjenigen in der Einkommensskala mit dem geringsten Einkommen als auch – und das ist die Besonderheit hier – die der letzten Einheit desjenigen in der Einkommensskala, der das höchste Einkommen erzielt, null sein sollte (Richter, Wiegard 1993: 344). Zentral für die Gestaltung von konkreten Steuertarifen wird diese Aussage erst, wenn man die dahinter stehende Botschaft klarer formuliert: Eine Festlegung bzw. Variation von Steuertarifen muss stets die Reaktion der Besteuerten antizipieren. Wenn die Reduzierung einer hohen Grenzbelastung bei den Betroffenen keine Änderung ihres Verhaltens hervorruft, impliziert dies auch, dass keine Wohlfahrts- bzw. Effizienzverluste erzeugt werden. Konsequen-

ter Weise sollte unter Effizienzgesichtspunkten der Steuersatz dann in der Spitze – also für das Grenzeinkommen desjenigen mit dem höchsten Einkommen – gleich null sein. Allerdings zahlt ein so entlasteter Steuerpflichtiger weniger in die öffentlichen Kassen ein, woraus der Staat wiederum reagieren muss. Entweder kompensiert er die Mindereinnahme durch Erhöhungen an anderer Stelle, oder er korrigiert seine Verteilungsziele, indem die Ausgaben reduziert werden. Der optimale Verlauf der Grenzsteuer zwischen Mindest- und Höchstverdienern sieht dabei an beiden Enden keine Besteuerung vor, so dass zumindest am Anfang eine gewisse Progression des Grenzsteuersatzes und am Ende ein gewisses Abflachen vorliegen muss. Der genaue Verlauf bleibt jedoch dem Einzelfall vorbehalten und muss somit mit numerischen Verfahren konkretisiert werden.

Die Theorie der linearen Einkommensbesteuerung hingegen anerkennt die praktische Notwendigkeit eines relativ einfachen Steuersystems und formuliert das staatliche Optimierungsproblem in einem auf lediglich zwei Parameter, einen Freibetrag und einen konstanten Grenzsteuersatz, reduzierten Entscheidungsansatz. Im sozialen Optimum ist der Grenzsteuersatz einerseits umso niedriger zu wählen, je stärker das Aktivitätsniveau der Besteuerten (im Durchschnitt) auf eine weitere Steuererhöhung reagiert. Anderseits sollte der Grenzsteuersatz umso höher gewählt werden, je stärker Verteilungsaspekte in der sozialen Wohlfahrtsfunktion Gewichtung finden. Die Politik muss also hier entscheiden, welchen Anteil des Sozialprodukt sie für das Ziel einer gleichmäßigeren Einkommensverteilung einsetzen will (Richter, Wigard 1993: 345). Bahnbrechende konkrete Ergebnisse auf der Basis numerischer Simulationen finden sich bei Atkinson (1973), Feldstein (1973), Mirrlees (1971) und Stern (1976).

Vor diesem intellektuellen Hintergrund sind theoretische Ansätze einzuordnen, die von einer begrenzten Kapazität des Staates bei der Kontrolle des Aufkommens ausgehen, sei es durch mangelnde Steuerehrlichkeit – was in Abschnitt 2.3.3 ausführlicher dokumentiert wird – oder durch verhaltensunabhängige Transaktionskosten. In jedem Falle deuten die Ergebnisse dieser Literatur an, dass neben der Tarifgestaltung und der Wahl der Bemessungsgrundlage die konkrete Ausgestaltung der Erhebungs- und Kontrollverfahren wichtige Dimensionen der staatlichen Strategie darstellen.

2.2 Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung

Unsere Diskussion der theoretischen Modelle und empirischen Evidenz zur Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung erfolgt anhand von drei Analyseebenen. Auf (i) die Charakterisierung der theoretischen Modelle der Steuerehrlichkeit und ihrer empirischen Implikationen folgt (ii) eine Erörterung der entsprechenden experimentellen und nicht-experimentellen Evi-

denz zum Hinterziehungsverhalten. Unsere (iii) Diskussion der strategischen Konzepte der Finanzverwaltung und der empirischen Belege ihrer Wirksamkeit schließt den Literaturüberblick ab.

Übersicht 2.3
Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung

Analyseebene	Grundlagen	Vertiefung
Theoretische Modelle der Steuerehrlichkeit	A-S-Modell und seine Varianten	Grenzen individuell-rationalen Verhaltens
Empirische Evidenz zum Hinterziehungsverhalten	Ausmaß und Struktur der Steuerhinterziehung	Experimentelle Kausalanalysen
Strategische Konzepte der Finanzverwaltung	Theoretische Ansätze	Empirische Belege

2.2.1 Theoretische Modelle der Steuerehrlichkeit

Das ökonomische Grundmodell der Steuerehrlichkeit wurde von Allingham/Sandmo (1972; A-S-Modell) als eine Weiterentwicklung des Modells von Becker (1968) zur Ökonomie der Kriminalität entwickelt und von Yitzhaki (1974) entscheidend ergänzt (auch Cowell 1990; Slemrod, Yitzhaki 2002). Das A-S-Modell modelliert die Besteuerung des individuellen Einkommens und geht davon aus, dass der Steuerpflichtige sein zu versteuerndes Einkommen y kennt, dass dieses jedoch von der Finanzbehörde nicht direkt beobachtet werden kann. In dieser Situation kann der Steuerpflichtige nun versuchen, seine Steuerschuld durch die Angabe eines niedrigeren Einkommens zu vermindern.

Damit geht er allerdings das Risiko ein, einer Steuerprüfung unterzogen und aufgrund der dadurch aufgedeckten Steuerhinterziehung mit einer Strafe belegt zu werden. Es handelt sich also um eine Entscheidung unter Unsicherheit, bei der das gegenüber der Finanzbehörde deklarierte Einkommen den einzigen Entscheidungsparameter darstellt. Im A-S-Modell wird das Abwägungsproblem zwischen möglichen Hinterziehungsgewinnen und dem Risiko der Bestrafung entscheidend durch den Grad der Risikoaversion des Steuerpflichtigen geprägt. Die Wahrscheinlichkeit, einer Steuerprüfung ausgesetzt zu werden, wird hingegen als ein konstanter Parameter gesetzt. Dabei wird angenommen, dass die Steuerbehörde im Falle der Prüfung eine versuchte Steuerhinterziehung mit Sicherheit aufgedeckt.

Erweiterungen des Grundmodells diskutieren sowohl anspruchsvollere Formen der Gestaltung der Strafen, z.B. ein disproportionales Ansteigen mit dem hinterzogenen Betrag, als auch alternative Überprüfungsstrategien der Finanzbehörden, die vor einer für alle Steuerpflichtigen geltenden konstanten Prüfwahrscheinlichkeit p abweichen. Im ökonomischen Grundmodell

(Slemrod, Yitzhaki 2002: 1429-1432) maximiert ein Individuum durch die Wahl des Steuerhinterziehungsbetrages (x) seinen Erwartungsnutzen (EU), der wie folgt dargestellt werden kann:

$$EU = (1-p)\cdot U\left[\, y(1-\tau)+\tau(y-x)\,\right] + p\cdot U\left[\, y(1-\tau)-\theta\cdot(y-x)\,\right] \quad (2.1)$$

mit:

$U(.)$	die entsprechende von Neumann-Morgenstern-Nutzenfunktion, die die Risikopräferenzen des Steuerzahlers repräsentiert,
τ	Steuersatz (konstant),
$y(1-\tau)$	Nettoeinkommen,
$\alpha(y-x)$	Strafe für einen entdeckten Steuerhinterzieher,
α	gesetzlich festgelegten Faktor, mit dem der Steuerhinterziehungsbetrag multipliziert wird (die Steuersünder müssen also nicht nur den hinterzogenen Steuerbetrag nachzahlen, sondern auch eine Strafe in Höhe des α-fachen dieses Betrages),
p	Wahrscheinlichkeit, mit der eine Steuerhinterziehung aufgedeckt wird.

Der erste Ausdruck auf der rechten Seite der Gleichung (2.1) beschreibt den erwarteten Nutzen aus Einkommen bei ausbleibender Steuerprüfung, der zweite den Nutzen aus erwarteten Einkommen bei Prüfung und Aufdeckung der Hinterziehung. Der Entscheidungsparameter x ist so zu wählen, dass EU insgesamt maximiert wird. Eine optimale Entscheidung – im Sinne einer Maximierung der eigenen Wohlfahrt – trifft der Steuerpflichtige dann, wenn er so viel Steuerhinterziehung betreibt, dass der erwartete Grenznutzen durch die Hinterziehung dem erwarteten Nutzenverlust durch die drohende Strafzahlung gerade entspricht.

Jeder dem Finanzamt gegenüber nicht angegebene Euro erzeugt mit Wahrscheinlichkeit $(1-p)$ einen Vorteil in Höhe von τ Euro und führt mit Wahrscheinlichkeit p zu einer Strafzahlung von $\alpha(y-x)$ Euro. Risikoscheue Steuerzahler werden nur dann Steuern hinterziehen, wenn die erwartete Auszahlung $(1-p)\,\tau - p\alpha\,(y-x)$ positiv ist. Und bei gegebenen Werten für p und α gilt: Je höher der Steuersatz τ, desto mehr Steuern werden nach dem für einen Steuerpflichtigen „optimalen“ Kalkül hinterzogen.

Eine wichtige Variante des A-S-Modells (Yitzhaki 1974) problematisiert die Bindung der Strafzahlung an das Ausmaß der Steuerhinterziehung $(y-x)$. Das Steuer(straf)recht der meisten Volkswirtschaften bindet die Strafzahlungen bei Steuerhinterziehung vielmehr an die hinterzogene Steuerschuld

$\tau(y-x)$ (Kapitel 3), so dass der marginale Steuersatz τ in beiden Kernelementen des Maximierungsproblems relevant wird. Das Optimierungsproblem ist in diesem Falle die Maximierung von

$$EU = (1-p)\cdot U\left[\,(\tau-1)+\tau(y-x)\,\right]+p\cdot U\left[\,y(1-\tau)-\alpha\cdot\tau\cdot(y-x)\,\right] \qquad (2.2)$$

Der erste Summand auf der rechten Seite der Gleichung (2.3) beschreibt auch hier den Nutzen aus erwartetem Einkommen bei Nichtentdeckung, der zweite wieder jenen, der sich bei der Entdeckung ergibt. Der entscheidende Parameter ist auch hier der Hinterziehungsbetrag $\left(x\right)$. Im Unterschied zum Grundmodell (2.1) werden aber beide Beträge mit dem Steuersatz τ bewertet.

Auch hier gilt: Es werden so lange Steuern hinterzogen, bis der hierdurch erwartete Grenznutzen dem erwarteten Nutzenverlust durch die drohende Aufdeckung und Strafzahlung entspricht. Die erwartete Auszahlung beträgt in diesem Fall (1–p) τ–p$\alpha\tau$. Der Steuersatz τ hat nunmehr keinen Einfluss auf die Entscheidung eines Steuerpflichtigen, weil auch die Strafzahlungen von der Höhe des Steuersatzes τ abhängen.

Diese Umstände machen bei gleichen Parametern die Steuerhinterziehung attraktiver als im A-S-Modell, es ändern sich jedoch vor allem auch einige Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Reaktionen der Steuerpflichtigen auf Änderungen in den Parametern.

Die empirischen Implikationen aus beiden Varianten des Grundmodells ergeben sich aus dem Vergleich der beiden Optimierungsprobleme. So führt eine Erhöhung der Aufdeckungswahrscheinlichkeit *p* eindeutig zu mehr Steuerehrlichkeit, also einem höheren deklarierten Einkommen $(y-x)$. Ebenso eindeutig führt eine Erhöhung des Straffaktors α zu einer Verringerung der Steuerhinterziehung. Die Risikoaversion der Steuerpflichtigen ist der entscheidende Grund für das Vorliegen einer inneren Lösung – steigt die Risikoaversion, dann sinkt auch der hinterzogene Betrag. Im Extremfall der Risikoneutralität der Steuerzahler würde sich der Steuerpflichtige bei günstiger Parameterlage $(1-\tau)\tau > p\alpha$ gar für die vollständige Hinterziehung seines Einkommens entscheiden.

Etwas spannender fällt die Analyse der Auswirkungen von Variationen im Steuersatz τ und im Einkommen *y* aus. Für Individuen mit abnehmender absoluter Risikoaversion nimmt die Hinterziehung mit dem Einkommen zu, und umgekehrt. Eine Erhöhung des Steuersatzes lässt die Hinterziehung mittels eines Substitutionseffekts attraktiver werden. Andererseits sinkt aufgrund eines Einkommenseffekts das reale Einkommen, und dies führt bei zunehmender absoluter Risikoaversion zu weniger Hinterziehung, so

dass der Nettoeffekt unbestimmt bleibt. Wird die etwaige Strafe jedoch auf den hinterzogenen Steuerbetrag erhoben, fällt der Substitutionseffekt grundsätzlich weg.

Wichtige Varianten des Grundmodells diskutieren die Auswirkungen einer endogenen Aufdeckungswahrscheinlichkeit (Yitzhaki 1987; Cremer, Gahrai 1994) auf das Verhalten der Steuerpflichtigen und die Simultanität zwischen Einkommenserzielung (Arbeitsangebot) und -deklarierung (Baldry 1979; Pencavel 1979). Mayshar (1991), Cowell (1990) sowie Cross/Shaw (1982) betten die Problematik der Steuerhinterziehung in ein allgemeines Entscheidungskalkül von Steuervermeidung und -hinterziehung ein.

Wird es mit der Realität konfrontiert, kann man dem ökonomischen Standardmodell der Steuerehrlichkeit, dem A-S-Modell, keine völlig befriedigende Erklärungskraft attestieren. Insbesondere scheint der in anderen Zusammenhängen offenbarte Grad der Risikoaversion niedrig, um angesichts der in der Praxis begrenzten Überprüfungswahrscheinlichkeiten und Strafhöhe die relativ moderate Intensität der Steuerhinterziehung allein im Grundmodell der Steuerehrlichkeit zu erklären. Daher wird vielfach argumentiert, dass das Kalkül individuell-rationaler Maximierung des erwarteten Nutzens für ein derart komplexes Problem zu kurz greift.

So testen z.B. Güth et al. (2002) in einer experimentellen Analyse die Hypothese eines negativen Zusammenhangs zwischen Steuerhinterziehung und der Leistungsfähigkeit des Staates – allerdings ohne Befund. Kirchler et al. (2003) betonen in ihrer experimentellen Studie das begrenzte Verständnis der Steuerpflichtigen für objektive Wahrscheinlichkeiten, während Bizer (2004) den Zusammenhang zwischen der Steuerehrlichkeit und der Komplexität des Steuersystems analysiert. Es spricht jedoch viel dafür, dass derartige Aspekte eines Austauschverhältnisses zwischen Bürger und Staat bzw. eine eingeschränkte Problemlösungskapazität die Besteuerung von Körperschaften deutlich geringer beeinflussen werden.

2.2.2 Empirische Evidenz zum Hinterziehungsverhalten

Die ideale Voraussetzung für empirische Studien zum Hinterziehungsverhalten wäre eine hinreichend dimensionierte repräsentative Zufallsstichprobe der Steuerpflichtigen eines Landes, die zu mehreren Zeitpunkten erhoben wird. Diese Information auf der Individualebene sollte das Hinterziehungsverhalten sowie ein umfangreiches Set aus Charakteristika enthalten, wobei die Steuerparameter spürbar zwischen dem Zeitpunkt innerhalb der Stichprobe variieren, und zwar auf Grund völlig exogener Ursachen (im Sinne eines kontrollierten Experiments). Außerdem sollte diese Information durch präzise Audits gemessen werden. Stünde ein derartiger Datensatz

der Wissenschaft zur Verfügung, dann ließen sich zwei grundlegende Aspekte empirischen Arbeitens direkt verbinden.

Zum einen könnte man eine umfassende deskriptive Analyse durchführen. Diese würde den Umfang und die Struktur wirtschaftlicher Aktivität und der Steuerhinterziehung in Abhängigkeit der Zusammensetzung der Bevölkerung der Steuerpflichtigen durchleuchten. Zum anderen könnte man eine Kausalanalyse durchführen, bei der das gezeigte Aktivitätsniveau und die Steuerehrlichkeit als Ergebnis des Steuerregimes und der Erhebungsstrategie erklärt werden. In der Realität sind von diesem Idealbild natürlich erhebliche Abstriche vorzunehmen.

Dort, wo Audits das Ausmaß und die Struktur festhalten, fehlt es typischer Weise an Variationen zur Identifikation der Effekte des Steuerregimes bzw. der Erhebungsstrategie. Gibt es Variationen über die Zeit, so ist dies innerhalb jedes Zeitraums/jeder Region homogen, so dass die Effekte sich nicht isolieren lassen. Daher werden die beiden Ziele der empirischen Analyse getrennt voneinander verfolgt.

Übersicht 2.4 zeigt die Analysepotenziale der unterschiedlichen nichtexperimenteller Datenquellen, die zu diesem Zweck herangezogen werden können. Es zeigt sich, dass insbesondere repräsentative Audits erhebliche deskriptive Analysepotenziale bieten. Allerdings sind die aus ihnen zu gewinnenden Erkenntnisse auch lediglich deskriptiv, Möglichkeiten für eine echte Kausalanalyse bieten sie eher nicht.

Das Problem begrenzter Übertragbarkeit gilt insbesondere für die Selbstauskünfte befragter Steuerpflichtiger, da die wahrheitsgemäße Antwort auf die Frage nach hinterzogenen Steuerzahlungen wohl kaum voneiner Mehrzahl der Befragten zu erwarten sein dürfte. Hingegen lassen sich unter bestimmten Bedingungen die grundlegenden Einstellungen zur Steuerhinterziehung durch einen entsprechenden Satz an Einstellungsfragen ausloten. Die Auswertung von Einstellungsfragen, die methodisch im Rahmen eines Modells mit sog. latenten, also schlichtweg unbeobachtbaren, Variablen erfolgen muss, ist jedoch eine große methodische Herausforderung (Fertig, Schmidt 2003).

Als Alternative dienen in der Praxis häufig Auswertungen von durchgeführten Steuerprüfungen und -fahndungen, deren Ergebnis zusammen mit der Information zu Steuererklärungen und -zahlungen in der Statistik der Finanzverwaltungen festgehalten wird. Auch für diese Daten gilt jedoch, dass ihre Übertragbarkeit auf die Grundgesamtheit der Steuerpflichtigen nicht ohne Weiteres möglich ist, da Steuerprüfungen und -fahndungen in der Realität häufig nicht dem Prinzip der Wahrung der Repräsentativität, son-

Übersicht 2.4
Analysepotenziale unterschiedlicher nicht-experimenteller Datenquellen

Analyseebene	Steuersünder-dateien	Repräsentative Audits	Erhebungsdaten
Hinterziehungs-verhalten	Häufigkeit der Steuerehrlichkeit nicht zu bestimmen, lediglich Ausmaß des Problems bei den nicht Steuerehrlichen	Häufigkeit und Ausmaß mangelnder Steuerehrlichkeit präzise gemessen	Nur bei ehrlicher Antwort und bei gutem Erinnerungsver-mögen brauchbar
Charakteristika der Steuerpflichtigen	Präzise und ohne Ausfälle gemessen	Präzise und ohne Ausfälle gemessen, aber i.d.R. auf strafrechtlich relevante Aspekte beschränkt	Im Prinzip umfangreich und ökonomisch relevant – allerdings mit Ausfällen und Messfehlern
Variation des Steuerregimes		Keine	Bestenfalls durch hypothetischen Vergleich, keine Variation in der Stichprobe

dern anderen Kriterien folgen, wie etwa dem Heranziehen früherer Erfahrungen mit dem Steuerpflichtigen oder der Auswertung zusätzlicher Signale über das zu versteuernde Einkommen. Diese Einschränkung gilt immer dann, wenn das Ziel der Überprüfungsaktivitäten das Aufdecken konkreter Hinterziehungsfälle, nicht die umfassende Analyse über das Ausmaß der Hinterziehung ist.

Der Prototyp einer systematischen direkten Analyse des steuerlichen Befolgungsverhaltens zum Zwecke der breiten Erkenntnisgewinnung ist das *Tax Compliance Measurement Program* (TCMP) des US-amerikanischen IRS. Vor dem Hintergrund der weitgehenden Selbstveranlagung der Steuern in den USA, also insbesondere der Einkommen- und Körperschaftsteuer, wurde bereits 1963 damit begonnnen, Einkommensteuererklärungen im Rahmen einer Zufallsstichprobe auszuwählen und einer Überprüfung zu unterziehen. Diese Überprüfung ist allerdings nicht so intensiv, wie es die im Rahmen einer Steuerfahndung wäre – mit großer krimineller Energie durchgeführte Hinterziehungen würden also gerade nicht aufgedeckt. Ebenso wird auf diese Weise keine Überprüfung bei den Steuerpflichtigen möglich sein, die erst gar keine Steuererklärung abgegeben haben.

Trotz dieser Einschränkungen bietet das TCMP eine breite Grundlage für Schlussfolgerungen zur Steuerehrlichkeit. Derzeit entwickelt der IRS das

National Research Programm (NRP) als „Nachfolger" des TCMP (GAO, TA 2003). Das NRP basiert auf einer Stichprobe von 47 000 Steuerpflichtigen, die freiwillig an diesem Programm teilnehmen. Ziel des IRS ist es„neue", aktuelle Informationen über die *complicance* der amerikanischen Steuerpflichtigen zu gewinnen. Diese Suche nach detaillierter evidenzgestützter Erkenntnis ist sicherlich beispielhaft, wenn man die Verfahren der Erhebung und der Kontrolle von Steuern optimieren will.

Nicht-experimentelle Analysen zum Hinterziehungsverhalten greifen in der Regel auf Querschnittsdatensätze einzelner Steuerzahler zurück oder auf Datenmaterial, das durch eine regionale Aggregation derartiger Einzelinformationen gewonnen wurde. Varianten dieser Informationslage werden durch wiederholt erhobene Querschnittsdaten (*keine* Paneldaten) und durch den Aufbau regionaler Zeitreihendaten gebildet. Nennenswerte länderübergreifende Studien, gar auf der Basis von Individualdaten, gibt es bislang nicht. Grundlegendes Problem dieser Studien ist, dass gerade die Kernparameter des A-S-Modells, die Aufdeckungswahrscheinlichkeit und die drohenden Strafen, für alle Beobachtungseinheiten einer Stichprobe zumindest innerhalb von Regionen identisch sein dürften. Aufgrund dieser mangelnden Variation kann schlecht von den empirischen Resultaten auf die Validität des A-S-Modells bzw. seiner Variationen geschlossen werden. Übersichten zu dieser Literatur finden sich u.a. in Slemrod/Yitzhaki (2002) und in Pommerehne/Weck-Hannemann (1989).

Clotfelder (1983) stützt seine Analyse auf Individualinformation des TCMP. Auf der Basis dieser stratifizierten Zufallsstichprobe schätzt er für 10 unterschiedliche Gruppen von Individuen ein Tobit-Modell (zur Berücksichtigung der unteren Schranke von Null bei der Steuerhinterziehung) der Steuerehrlichkeit, wobei neben einer Reihe demographischer Kontrollgrößen der (kombinierte nationale und bundesstaatliche) Grenzsteuersatz und das (vom Steuerprüfer nachträglich festgesetzte) wahre Einkommen als erklärende Größen berücksichtigt werden. Im Ergebnis findet diese Studie einen signifikanten, positiven Zusammenhang zwischen Grenzsteuersatz und Steuerhinterziehung, was im Einklang mit dem A-S-Modell steht, jedoch der Erweiterung des A-S-Modells durch Yitzhaki widerspricht. Feinstein (1991) nutzt zwei Querschnittswellen der TCMP-Daten (1982 und 1985), um die Effekte des Grenzsteuersatzes und des tatsächlichen Einkommens zu separieren und findet – im Widerspruch zu Clotfelder (1983) – einen negativen Zusammenhang zwischen Grenzsteuersatz und Steuerhinterziehung, was mit dem A-S-Modell nicht vereinbar ist.

Jede empirische Analyse individueller wie aggregierter Daten zum Ausmaß der Steuerhinterziehung steht vor dem Problem, die konkreten Werte der erklärenden Faktoren, insbesondere des Grenzsteuersatzes und der Aufde-

ckungswahrscheinlichkeit bei etwaiger Steuerhinterziehung, zu berücksichtigen. In einem progressiven Steuersystem hängt der Grenzsteuersatz nicht zuletzt von der Steuerehrlichkeit, also dem Ausmaß der Steuerhinterziehung, ab und ist daher hochgradig endogen.

Die Aufdeckungswahrscheinlichkeit schwankt auf der Ebene einzelner Steuerzahler in der Praxis mit einer Vielzahl von Merkmalen, z.B. der Natur der Einkommensquelle und der Transparenz der Einkommenserzielung für Außenstehende. Somit wäre eine aggregierte Audit-Wahrscheinlichkeit für unterschiedliche Einkommensklassen sicherlich ein viel zu grober Indikator für die individuelle (subjektive) Aufdeckungswahrscheinlichkeit im Hinterziehungsfall. Auf der Ebene aggregierter Daten stellt sich der relative Anteil der Steuererklärungen, die in einem Jahr geprüft werden, stattdessen oberflächlich beobachtet als geeigneter Regressor dar, er berücksichtigt aber nicht die Schwankungen in der Effizienz dieser Kontrollaktivitäten. Engel/Hines (1999) charakterisieren beispielsweise die Veränderungen in der Informationsverarbeitung einerseits als Quell besserer Kontrollmöglichkeiten, andererseits aber auch geschickter Verdeckungsstrategien, in einem fortwährenden Wettlauf beider Seiten – Finanzbehörde und Steuerpflichtige – um finanzielle Vorteile.

Beron et al. (1992) und Dubin/Wilde (1988) nutzen regional aggregierte Daten, die durch Verdichtung der Einzelinformationen des TCMP gebildet wurden, und modellieren den Zusammenhang zwischen deklariertem Einkommen (als beobachtete Ersatzgröße für nicht-durchgeführte Steuerhinterziehung) und der Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung. Da die Zahl bzw. Wahrscheinlichkeit der Steuerprüfungen in einer Region eine endogene Größe darstellt, verwenden diese Studien einen Instrumentvariablenansatz. Offensichtlich erhöht die Androhung einer höheren Aufdeckungswahrscheinlichkeit in der Tat die Steuerehrlichkeit. Da die zum Einsatz gelangenden Instrumentvariablen allerdings nicht völlig überzeugen können, sind die Resultate mit Vorsicht zu behandeln.

Klepper/Nagin (1989) analysieren die Querschnittsdaten des TCMP auf der Basis einzelner Einträge in der Steuererklärung und schließen, dass bei solchen Einträgen eher hinterzogen wird, die mit geringerer Wahrscheinlichkeit als falsch erkannt werden können, was durchaus im Einklang mit den Implikationen des A-S-Modells steht. Zudem scheint es eine gewisse Substitution zwischen Hinterziehungsmöglichkeiten zu geben, in dem Sinne, dass Steuerpflichtige, die an einer Stelle Informationen unterschlagen, an anderer – leichter überprüfbarer – Stelle umso präziser deklarieren. Schließlich nutzen Dubin et al. (1990) Zeitreihendaten zu Steuereinnahmen pro Steuererklärung auf der Ebene der US-amerikanischen Bundesstaaten für die Jahre 1977–1986. Diese Daten stammen nicht aus dem TCMP. Aus ihren

Schätzungen schließen sie, dass die Aufdeckungs- bzw. Prüfungswahrscheinlichkeit eine wichtige Bestimmungsgröße der Steuerehrlichkeit darstellt.

Nicht-experimentelle Analysen des Steuerverhaltens sind nur eingeschränkt tauglich, die Reaktion der Steuerzahler auf eine Variation der Parameter des Steuersystems zu erfassen, da außerhalb eines experimentellen Versuchsaufbaus eine größere Anzahl von Einflussfaktoren simultan berücksichtigt werden müsste (Problem unbeobachteter Heterogenität). Dies dürfte jedoch in der Praxis ebenso schwer zu berücksichtigen sein wie eine kontrollierte Variation der Parameter. Schließlich sind diese in der Realität nicht zum Zwecke der Erkenntnisgewinnung gesetzt, sondern Konsequenz vieler Bestimmungsgründe (Problem der Endogenität). Ohne exogene Variation der Politikvariablen ist jedoch ein ökonometrischer Erkenntnisgewinn immer gefährdet.

Ein möglicher Ausweg aus diesem Dilemma besteht in der Durchführung eines kontrollierten Experiments auf der Ebene der zuständigen Finanzbehörden. Slemrod et al. (1998) analysieren ein entsprechendes randomisiertes kontrolliertes Experiment, das vom Staate Minnesota durchgeführt wurde. Sie überprüfen in ihrer Studie (i) die Androhung der höheren Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung, (ii) Information und moralische Appelle und (iii) die Gestaltung der Steuerformulare in ihrer Wirkung auf die Steuerehrlichkeit. Lediglich im Hinblick auf die „harten“ Fakten drohender Steuerprüfungen ließen sich statistisch signifikante Effekte beobachten, allerdings mit einer hohen Variation in der Wirkungsrichtung über verschiedene Einkommensklassen hinweg. Höhere Steuerehrlichkeit wurde vor allem bei Steuerpflichtigen mit niedrigem Einkommen durch höhere Aufdeckungswahrscheinlichkeiten erzeugt. Moralische Appelle haben jedoch keinerlei Einfluss.

Es ist nicht zu erwarten, dass wir in Zukunft in der Praxis auf eine Vielzahl vergleichbarer kontrollierter Experimente zurückgreifen können, da sie teuer umzusetzen und politisch schwer durchzusetzen sind. Stattdessen bleibt die Möglichkeit, mit Hilfe von Laborexperimenten auf das Verhalten der Steuerzahler zu schließen. Wirtschaftswissenschaftliche Laborexperimente betrachten das Entscheidungsverhalten von Versuchspersonen in künstlich geschaffenen Situationen, die darauf abzielen, die Lebenswirklichkeit dort in geeigneter Weise nachzustellen, wo es den historischen Präzedenzfall – und damit die Möglichkeit zum empirischen Testen ökonomischer Theorien anhand von Beobachtungen – nicht gibt. In der Literatur werden Laborexperimente allerdings auch stark kritisiert, da die Umstände eventuell zu artifiziell und die Probanden, meist Studenten, zu weit von der Lebenswirklichkeit derjenigen entfernt sind, die in der Praxis Steuererklä-

Übersicht 2.5
Vor- und Nachteile unterschiedlicher Ansätze zur Kausalanalyse der Steuerehrlichkeit

Analyseaspekte	Erhebungsdaten	internationaler Vergleich	Laborexperimente
Identifikation der Effekte zentralen Parameter	bestenfalls durch hypothetischen Vergleich, da keine faktische Variation in der Stichprobe	prinzipiell möglich, da Variation vorhanden, aber überlagert durch Vielzahl anderer Einflüsse Vergleichbarkeit institutioneller Regelungen oft fraglich	Ideales Studiendesign, da isolierte Variation im Design anlegt (finanziell günstig)
Repräsentativität der untersuchten Stichprobe	problemlos zu gewährleisten	prinzipiell zu gewährleisten, aber der „typische“ Steuerpflichtige unterscheidet sich von Land zu Land (z.B. Firmengröße)	Probanden typischerweise sehr ausgesuchte Teilpopulation, ohne Bezug zu Materie (Studierende)
Wichtigste methodische Probleme	Hypothetische Vergleiche verlangen sehr hohes Abstraktionsvermögen und die Bereitschaft zur ehrlichen Antwort	Endogenität des jeweiligen Steuerregimes	Abstraktion von der Realität kann zentralen Aspekt vernachlässigen (z.B. Kontakt durch Finanzbehörden), Geringfügigkeit der experimentellen Anreize

rungen abgeben. Dieser Einwand dürfte bei einer Analyse der Körperschaftsteuer noch eher greifen als bei der privaten Einkommensbesteuerung.

Übersicht 2.5 fasst die Grenzen und Möglichkeiten unterschiedlicher Strategien bei der Kausalanalyse der Steuerhinterziehung zusammen. Laborexperimente bilden gewissermaßen einen Goldstandard, weisen aber auch entscheidende Schwächen auf.

2.2.3 Strategische Konzepte der Finanzverwaltung

Aus der Sicht des Gesetzgebers bzw. der Finanzverwaltung werfen diese theoretischen Überlegungen und die zumindest schwachen Belege für ihre empirische Relevanz Fragen der Gestaltung des Steuersystems und der dazu gehörenden Kontrollstrategie auf. Ohne dass dies einer ernsthaften theoretischen Auseinandersetzung bedarf, ist dabei die inhaltliche Kohärenz der Steuergesetze von entscheidender Bedeutung. Ein Regelwerk, das viele Schlupflöcher und Interpretationsspielräume offen lässt, lädt förmlich zur Steuerunehrlichkeit ein. In einer Einschätzung der konzeptionellen Qualität eines Steuersystems sollte dieser Aspekt daher von entscheidender Bedeutung sein. Zwei entscheidende Stellschrauben werden hingegen im A-S-Modell und seinen Erweiterungen auch theoretisch durchdrungen, (i) die Gestaltung der Bestrafung im Falle einer aufgedeckten Steuerhinterziehung und (ii) das Ausmaß der Überprüfung der Steuererklärungen. Hier ergeben sich je nach den Möglichkeiten und Präferenzen der Akteure und nach der Natur der Rahmenbedingungen größere intellektuelle Herausforderungen.

Bei der Gestaltung der Strafe dominiert in theoretischen Überlegungen das Argument, dass eine Ausweitung der Kontrollstrategie grundsätzlich mehr Ressourcen (Steuerprüfer, Ausstattung etc.) bindet und somit Kosten aufwirft, während eine Androhung und ggf. der Einzug höherer Strafzahlungen kostenfrei ist. Der Gesetzgeber müsste also lediglich eine möglichst hohe Strafandrohung wählen, die Überprüfungshäufigkeit jedoch sehr gering setzen, um bei geringen Kosten die Wohlfahrt des Steuerbürgers zu optimieren. In der Praxis müssen jedoch die Strafen den Vergehen angemessen sein und können nicht ins Unermessliche steigen, auch wenn dies aus theoretischer Sicht vorzuziehen wäre. Aus diesem Grunde gehen die theoretischen Modelle, die sich mit dem Gestaltungsproblem von Gesetzgeber und Steuerbehörde befassen, in der Regel von einer Obergrenze aus, die die Bestrafung für Steuerhinterziehung nicht überschreiten darf (Polinsky, Shavell 1999).

Somit ist die Wahl der optimalen Überprüfungsstrategie die wichtigste analytische Herausforderung bei der Ausgestaltung des Steuersystems und der dazu gehörenden Kontrollmechanismen, wenn das Ausmaß der Steuerhinterziehung begrenzt werden soll. Im Grundmodell der Steuerehrlichkeit ist die Aufdeckungswahrscheinlichkeit nicht an die Charakteristika oder Aktivitäten des Steuerpflichtigen geknüpft, insbesondere nicht an die Einkommenshöhe. Erweiterungen des Grundmodells sehen jedoch eine Anpassung der Überprüfungsstrategie an die Steuererklärung vor, wobei nun auch auf Seiten der Steuerbehörden ein Maximierungskalkül berücksichtigt werden muss. Dabei wird vielfach unterstellt, dass die Finanzbehörde das Steueraufkommen abzüglich der direkten Erhebungskosten maximiert. Im Opti-

mum wäre die Aufdeckungswahrscheinlichkeit dann so gewählt, dass die Grenzkosten der Erhebung gleich dem Grenzertrag erhöhten Steueraufkommens sind. Ist das Budget der Finanzbehörde unverrückbar festgelegt, mag dies auch der richtige Ansatz sein. Ist das übergreifende Ziel der Politik jedoch die Maximierung der gesellschaftlichen Wohlfahrt und das Budget eine in diesem Sinne festzulegende Größe, dann ist die Erhöhung des Steueraufkommens keineswegs gleichbedeutend mit dem gesellschaftlichen Grenznutzen erhöhter Einzugsanstrengungen. Somit ändert sich auch die entsprechende Bedingung 1. Ordnung für eine optimale Überprüfungsstrategie.

Im Gegenzug zu diesen strategischen Überlegungen der Steuergestaltung gründet auch der Steuerpflichtige seine Handlungen auf seine Erwartungen hinsichtlich der Strategiewahl der Finanzbehörden. Eine wichtige Klasse theoretischer Modelle geht davon aus, dass sich die Finanzbehörden auf eine vorab angekündigte Strategie festlegen können (Reinganum, Wilde 1985; Sanchez, Sobel 1993; Cremer, Bahrari 1996; Mookherjee, P'ng 1989). In der Regel lassen diese Modelle lediglich zu, dass die Überprüfungswahrscheinlichkeit ausschließlich vom deklarierten Einkommen abhängig ist. Erweiterungen dieses Modells erlauben den Finanzbehörden, zusätzlich beobachtbare Charakteristika der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, um die Überpüfungswahrscheinlichkeit festzulegen (Scotchmer 1987: auch Graetz et al. 1986; Melumad, Mookherjee 1989).

Will die Finanzbehörde eine möglichst effektive Kontrollstrategie implementieren, so wird sie idealerweise die Reaktion der Steuerpflichtigen auf unterschiedliche Strategien mit in ihr Kalkül einbeziehen. Die moderne finanzwissenschaftliche Literatur hat neben der (kostenträchtigen) Erhöhung des Niveaus der Audit-Aktivitäten, dem durch das Prinzip der Verhältnismäßigkeit eingeschränkten Hebel der Strafzahlung und der Begründung der Auswahlstrategie auf beobachtbare Eigenschaften der Steuerzahler als eine weitere Alternative die Verbesserung der Auswahlstrategie angesprochen. So diskutieren Engel/Hines (1999) die abschreckende Wirkung retrospektiver Audits bei einer Aufdeckung aktueller Steuerhinterziehung. Zwar gibt er lediglich indirekte Hinweise darauf, dass der US-amerikanische Internal Revenue Service (IRS) so vorgeht, aber die Resultate von Engel/Hines (1999) legen nahe, dass das Ausmaß der Steuerhinterziehung in den USA gerade aufgrund dieser Vorgehensweise das IRS um über 40 % niedriger liegt, als würde sie einer derart retrospektiven Strategie nicht folgen.

Dieses Resultat folgt aus den folgenden Überlegungen. Die optimale Hinterziehungsstrategie eines Steuerpflichtigen, der bereits in der letzten Steuerperiode einen substantiellen Betrag hinterzogen hat, dabei jedoch nicht

durch ein Audit ertappt wurde, muss in diesem Falle berücksichtigen, dass ein Audit in einem Jahr, für das Steuerhinterziehung nachgewiesen würde, zur rückwirkenden Überprüfung vergangener Steuererklärungen führen dürfte. Das Optimierungskalkül der Steuerpflichtigen ist dadurch weit komplizierter als im Standardmodell mit einer lediglich auf die aktuelle Periode bezogene Audit-Strategie der Finanzbehörde. Formal handelt es sich um ein Problem der dynamischen Programmierung, also um ein Optimierungsproblem, bei dem die gewählte Strategie zum augenblicklichen Zeitpunkt Auswirkungen auf die Handlungsmöglichkeiten aller zukünftigen Perioden hat. Hier ist es der Anteil des tatsächlichen Einkommens, der der Finanzbehörde offenbart wird, der in den darauf folgenden Perioden die Entscheidungen der Steuerpflichtigen beeinflusst.

Derartige Optimierungsprobleme entziehen sich meist einer direkten analytischen Lösung. Nichtsdestoweniger lassen sich häufig die qualitativen Aspekte ihrer Lösung hinreichend beschreiben und deren Eigenschaften – unter entsprechenden spezifischen Vorgaben – mittels numerischer Simulation illustrieren. Ein entscheidender Kniff liegt dabei in der Aufteilung des Problems in zwei Teile, einen gegenwartsbezogenen und einen in die Zukunft gerichteten, auf die Bildung eines entsprechenden Erwartungswerts bezogenen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Entscheidung zur augenblicklichen Steuererklärung einerseits und andererseits um die zu erwartenden Konsequenzen der Hinterziehungsentscheidung auf die künftige Ausgestaltung des Entscheidungsproblems. Zentrales formale Vehikel zur Implementierung dieser Idee ist die Bellmann'sche Gleichung, die den Gegenwartswert des augenblicklich erreichten Zustands als eine Summe dieser beiden Teile spezifiziert, also der direkten Folgen der abgegebenen Steuererklärung einerseits und der erwarteten Konsequenzen der Audit-Strategie der Finanzbehörden andererseits, wobei in diesem zweiten Teil eine unausweichliche Bindung zwischen den Perioden besteht.

Konkret lautet die Gleichung bei Engel/Hines (1999)

$$\begin{aligned} V_t(e_{t-1}) = min_e \{ & \tau y_t(1-e) + \beta(1-\Pi(e))\mathrm{E}[V_{t+1}(e)] \\ & + \Pi(e)[(1+\alpha)(\tau y_z e + (1+\tau)\tau y_{t-1} e_{t-1})] + \beta\Pi(e)\mathrm{E}V_{t+1} \end{aligned} \tag{2.3}$$

wobei $V_t(e_{t-1})$ der erwartete Gegenwartswert zum Zeitpunkt t (also insbesondere unter Berücksichtigung der von Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussenden Parameter, wie etwa des Grenzsteuersatzes oder der Rate der Strafzahlung im Aufdeckungsfall) aller künftigen Steuerzahlungen ist. Er ist entsprechend der Grundidee retrospektiver Audits explizit als eine Funktion des Ausmaßes der letztjährigen Steuerhinterziehung gekennzeichnet. Dieser Gegenwartswert setzt sich aus vier Elementen zusammen, der aktuellen Steuerschuld $\tau y_t(1-e)$, wobei τ den konstanten Grenzsteuersatz, y_t

das aktuelle Einkommen und (e) den Anteil des deklarierten Einkommens bezeichnen, und drei in die Zukunft gerichteten bzw. von der möglichen Auswahl zum Audit abhängigen Ausdrücken.

Die Auswahl-Strategie der Finanzbehörde spiegelt einerseits in ihrem Niveau die allgemeine Kontrollintensität wider, andererseits in ihrer Struktur die empirische Regularität, dass solche Steuererklärungen eher zum Audit ausgewählt und Hinterziehungen gegebenenfalls aufgedeckt werden, bei denen das Ausmaß der Hinterziehung größer ist. Daher wird die Aufdeckungswahrscheinlichkeit hier als Funktion der hinterzogenen Anteile des aktuellen Einkommens formuliert als $\pi(e)$. Der Parameter β ist die Rate der Zeitpräferenz mit $\beta < 1$. Der zweite Ausdruck in geschweiften Klammern gibt den erwarteten Gegenwartswert der zukünftigen Steuerzahlungen zum Zeitpunkt $t+1$, also ab der folgenden Periode, für den Fall an, dass der Steuerpflichtige nicht zum Audit gewählt wird, diskontiert und mit der entsprechenden Wahrscheinlichkeit gewichtet.

Im Fall einer aufgedeckten Steuerhinterziehung in der aktuellen Periode, der mit Wahrscheinlichkeit $\Pi(e)$ auftritt, treten zwei Konsequenzen auf. Zum einen müssen die in der aktuellen und den vergangenen Perioden hinterzogenen Steuern $\pi y_t e$ und $\tau y_{t-1} e_{t-1}$ entrichtet werden, letztere entsprechend um angemessene Verzinsung $(1+\tau)$ erhöht.[4] Zum anderen wird auf die nachzuzahlenden Steuern mit Faktor $(1+\alpha)$ eine proportionale Strafzahlung erhoben. Darüber hinaus, hier im vierten Ausdruck auf der rechten Seite der Gleichung wiedergegeben, beeinflusst die Aufdeckung der Steuerhinterziehung den Gegenwartswert der künftigen Steuerzahlungen ab der nächsten Periode, da dann von Steuerpflichtigen keine noch durch Audits aufzudeckende, bis dato unerkannte Steuerhinterziehung mehr zu bedenken ist.

Der Charme dieses Modells liegt darin, dass es sich beim Fortfallen der Verbindung zwischen aktuellem Audit und vergangener Hinterziehung, also ohne retrospektive Audit-Strategie der Finanzbehörde, auf das statische Grundmodell mit risikoneutralen Steuerpflichtigen reduziert. Die entsprechende formale Darstellung wäre dann ein statisches Optimierungsproblem,

$$V_t = min_e \{\tau y_t (1-e) + \beta \mathrm{E}[V_{t+1}] + \Pi(e)(1+\alpha)\tau_t e\}, \tag{2.4}$$

mit den im Kontext des Standardmodells der Steuerehrlichkeit diskutierten Implikationen.

[4] Bei Engel/Hines (1999) variierten der Zinssatz, der Grenzsteuersatz und die Aufdeckungswahrscheinlichkeit über die Zeit und lauteten daher x_t, τ_t und $\Pi_t(e)$.

Die Intuition der Lösung des komplexen allgemeinen Optimierungsproblems ist überzeugend. Wenn der Steuerpflichtige in der vergangenen Periode einen großen Betrag $\tau y_{t-1} e_{t-1}$ hinterzogen hat, ohne dass dies entdeckt worden war, dann lohnt es sich alleine schon zur Sicherung dieses hinterzogenen Betrags, in der aktuellen Periode relativ steuerehrlich zu sein. Dann sind sowohl die Aufdeckungswahrscheinlichkeit gering als auch die retrospektiven Konsequenzen nur wenig zu fürchten. Wurde jedoch die vergangene Steuerhinterziehung gerade durch ein Audit aufgedeckt und entsprechend geahndet, dann muss der Steuerpflichtige nichts weiter bedenken als das aktuelle Abwägungsproblem zwischen unterlassener Steuerzahlung und dem Risiko der Aufdeckung der Steuerhinterziehung. In der Konsequenz ergibt sich das Potenzial für eine erhebliche Dynamik im individuellen Steuererklärungsverhalten, angefacht durch den Zufallsprozess der Auswahl zum Audit bzw. der Aufdeckung von Steuerhinterziehung.

Darüber hinaus ist das aggregierte Ausmaß der Steuerhinterziehung in der Gesamtbevölkerung der Steuerpflichtigen geringer als ohne retrospektive Komponente in der Auditstrategie. Auch dafür ist die Intuition einleuchtend. Im Abwägungsproblem zwischen Hinterziehungsgewinn und möglicher Strafe muss der typische Steuerzahler im retrospektiven Audit-Regime die Aufdeckung gleich mehrerer Jahre der Steuerhinterziehung fürchten, so dass die effektive Aufdeckungswahrscheinlichkeit drastisch steigt. Da die Auswahl der Steuerpflichtigen und die Rüstkosten für ein Audit den Löwenanteil der Durchführung von Audits ausmachen dürften, kann die Finanzbehörde durch retrospektive Audits ihre Kontrolleffizienz drastisch erhöhen.

2.3 Offene Forschungsfragen

Eine befriedigende Theorie der optimalen Besteuerung berücksichtigt (i) die Wahl der Bemessungsgrundlage, (ii) die Tarifstruktur und (iii) die Überwachungsmechanismen gleichzeitig (Slemrod 1990). Ein wichtiger Anlass, die Organisation der Steuererhebung auch in der Praxis grundlegend zu überdenken, ergibt sich zudem aus zwei miteinander verwobenen Faktoren. Einerseits steht die personelle Ausstattung der Finanzbehörden angesichts immer stärker umkämpfter öffentlicher Mittel und eines drängenden Konsolidierungsbedarfs unter großem Anpassungsdruck. Andererseits ist die Komplexität des Gegenstands aufgrund der Gesetzgebung immer weiter gestiegen. Hinzu kommt, dass die individuellen Einkommensverhältnisse im Zeitablauf ebenfalls komplexer werden, weil, immer mehr Bürger Einkommen aus unterschiedlichen Quellen beziehen.

Hinsichtlich des Personalbestands verliefen die Entwicklungen der letzten Jahrzehnte in den einzelnen Bundesländern recht heterogen, bei einem

insgesamt stabilen Gesamtbestand. Die Oberfinanzdirektionen und Finanzämter zusammengenommen wiesen 1980 rund 99 000 und 2000 rund 97 000 Stellen auf (RWI 2003). Diese Mitarbeiter wurden zwar im Zuge einer verbesserten technischen Ausstattung und organisatorischer Reformen produktiver eingesetzt, insgesamt jedoch durch wachsende Fallzahlen und zunehmende Komplexität des Steuersystems stetig mehr belastet. So sind im langfristigen Durchschnitt pro Jahr etwa fünf Gesetzespakete zum Steuersystem zu verarbeiten, wobei sich das Tempo in den letzten Jahren beschleunigt hat. Hinzu tritt eine kaum überschaubare Menge von Durchführungsbestimmungen, Erlassen und Verordnungen (RWI 2003).

Der Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Haushalte wird in den nächsten Jahren voraussichtlich zu einem Abbau der Personalkapazitäten in den Finanzbehörden führen, wobei im Zuge der gleichzeitig durchgeführten Reorganisationen vor allem einfache Stellen wegfallen. Allerdings dürften auch zusätzliche Stellen im Kontrollbereich, bei Betriebsprüfung und Steuerfahndung, entstehen. Mit der Verlagerung der Tätigkeiten weg von einfachen Verwaltungsvorgängen hin zu intellektuell anspruchsvoller Gesetzesanwendung wird es allerdings sowohl angesichts von Personalfluktuation und neu entstehenden Betätigungsfeldern schwerer werden, hinreichend qualifizierte neue Mitarbeiter in ausreichender Zahl zu gewinnen, als auch erfahrene und qualifizierte Mitarbeiter in der Finanzbehörde zu halten. Ein traditioneller, wertvoller Vorzug eines Arbeitsplatzes im öffentlichen Dienst ist dessen Sicherheit. Dieser Vorzug wird voraussichtlich gerade für die Mitarbeiter in anspruchsvollen Positionen nicht mehr ausreichen, um eine Abwanderung in die Privatwirtschaft zu vermeiden, die finanziell ungleich attraktiver ist. Mithin zeichnet sich auch für die Finanzbehörden für die Zukunft ein grundsätzliches Problem im Personalmanagement ab, das alle öffentlichen Verwaltungen betreffen wird.

Die Reorganisation der Arbeitsabläufe wird vor diesem Hintergrund eine überragende Rolle spielen. So ist eine Kernschwäche der augenblicklichen Organisation, dass die Arbeitsbelastung der Mitarbeiter bei im Jahresablauf gleich bleibendem Personalbestand deutlich schwankt (Bertelsmann-Stiftung 2001). Steuererklärungen werden zum größten Teil in den ersten beiden Quartalen des Jahres abgegeben. Die durchschnittliche Bearbeitungszeit eines Steuerbescheids muss dann in der praktischen Arbeit der aktuellen Arbeitsbelastung angepasst werden. Neben einem auf saisonale Schwankungen flexibel reagierenden Personalbestand kann diesem Belastungsmuster in Zukunft nur durch Hierarchieabbau und Dezentralisierung der Entscheidungsvorgänge, durch klarere Verantwortlichkeiten und Leistungskontrollen einerseits und durch einen Abbau der Komplexität der Steuererhebung andererseits begegnet werden.

Neben der Reduktion der Komplexität des Steuergegenstands steht dabei die Weiterentwicklung des Erhebungsverfahrens im Zentrum der Verbesserungsmöglichkeiten. Offene Forschungsfragen sind daher, (i) inwieweit die Verwaltungskosten überhaupt durch eine Verlagerung der Veranlagung der Körperschaftsteuer von den Finanzbehörden auf die Unternehmen abgebaut werden könnten und (ii) wie dadurch im Gegenzug die Kostenbelastung der Unternehmen steigen würde, aber auch, (iii) welche Auswirkungen diese Änderung des Erhebungsverfahrens auf die Ausschöpfung des Steueraufkommens haben dürfte und somit auch, (iv) welche Strategien – vielfach verbunden mit erneuter Kostenbelastung – die Finanzbehörden verfolgen sollten, um in der Abwägung zwischen einer Reduktion der Verwaltungskosten und einer Sicherung der Steuereinnahmen den bestmöglichen Pfad zu verfolgen. Die Fragen (i) und (ii) werden insbesondere im dritten Abschnitt diskutiert, sowohl mit einem detaillierten Blick auf die deutsche Körperschaftsteuer und ihr Erhebungsverfahren also auch im internationalen Vergleich. Dabei stehen vor allem Fragen der Übertragbarkeit aus der internationalen Erfahrung nach Deutschland im Vordergrund. Die Fragen (iii) und (iv) werden im vierten Abschnitt behandelt, der sich eines experimentellen Studiendesigns bedient, um auch ohne das Vorliegen historischer Erfahrungen zu unterschiedlichen Erhebungsverfahren der deutschen Körperschaftsteuer fundierte Schlussfolgerungen abzuleiten.

3. Erhebung der Körperschaftsteuer im internationalen Vergleich

Die Besteuerung von Körperschaften ist ein wichtiges Element der Steuersysteme hoch entwickelter Volkswirtschaften. Dabei wird häufig argumentiert, dass sie einen wichtigen Baustein eines effizienten und gerechten Steuersystems darstellte, indem sie eine notwendige Ergänzung zur Einkommensteuer bilde. Mit der Körperschaftsteuer werden nicht Unternehmer, sondern Unternehmen belastet, bei denen in den meisten Fällen ein Management die Verfügungsgewalt hat. Die Körperschaftsteuer stellt auf den Gewinn der Kapitalgesellschaft ab und lässt die persönlichen Verhältnisse der Anteilseigner unberücksichtigt – diese spielen erst dann eine Rolle, wenn der ausgeschüttete Gewinn mit Einkommensteuer belastet wird. „Gerechtigkeit“ oder „Leistungsfähigkeit“ sind hier daher unpassende Bewertungskategorien (Homburg 2000: 315-326).

Ihre tiefere Rechtfertigung bezieht die Körperschaftsteuer daher eher als Äquivalent für Leistungen des Staates. Dies betrifft zum Beispiel die mit der Organisationsform einer Körperschaft verbundene beschränkte Haftung der Anteilseigner oder die Bereitstellung einer funktionierenden Infrastruktur. Argumentiert wird typischerweise, dass eine optimale Kompensation solcher Leistungen in Form von Gebühren erfolgen müsste, aber aufgrund

fehlender Zurechnungsmöglichkeiten der Zugriff auf die Unternehmensgewinne eine *second best*-Lösung darstelle. Zudem wird die Körperschaftsteuer als effiziente Abschöpfung von Reingewinnen verstanden, die Unternehmen wiederum auch deshalb realisieren können, weil staatliche Leistungen für die notwendigen Rahmenbedingungen (etwa ein funktionierendes Rechtssystem oder die Sicherung von geregelten Markttransaktionen) sorgen. Neben dem Bezug auf das Äquivalenzprinzip spielen hier Empfehlungen der *optimal taxation* eine Rolle (Genser 2001; Auerbach 2002).

Die wissenschaftliche und politische Diskussion der Körperschaftsteuer hat sich in den vergangenen Jahren vor allem mit der Frage beschäftigt, wie hoch die *tatsächliche* Steuerbelastung der von körperschaftlich organisierten Unternehmen realisierten Gewinne ist. Ausführlich diskutiert werden etwa die Unterschiede zwischen durchschnittlicher und marginaler Steuerbelastung und deren Auswirkungen auf die Investitionsentscheidungen (Devereux, Griffith 2002; SVR 2001, Ziff. 527-553). Ferner wurde gefragt und analysiert, ob Regierungen Steuersysteme als Instrument einsetzen, um im Wettbewerb um international mobiles Kapital erfolgreich zu sein. Ausführlich diskutiert wurden die Konsequenzen eines solchen Wettbewerbs und ob Argumente für eine stärkere staatliche Regulierung, etwa in Form einer Harmonisierung von Steuersätzen und Bemessungsgrundlagen, sprechen (Devereux 2004; Europäische Kommission 2001).

Die genannten Punkte sprechen in erster Linie die Gestaltung von Steuertarifen und die konkrete Wahl von Bemessungsgrundlagen an. Dies sind Aspekte, die im Rahmen dieser Arbeit nicht im Vordergrund stehen sollen. Weil für Unternehmen letztlich die durch ein Steuersystem verursachte Gesamtbelastung relevant ist, kann ein effektives, Ressourcen schonendes Besteuerungsverfahren die Belastung im Vergleich zu anderen Ländern auch dann reduzieren, wenn sich die im Steuergesetz formulierten Steuersätze und Bemessungsgrundlagen nicht wesentlich unterscheiden (Mintz 2004; RWI 2003).

In diesen Zusammenhang sind die Forschungsfragen einzuordnen, denen in diesem Kapitel nachgegangen wird:

– Welche Auswirkungen haben unterschiedliche Erhebungsverfahren auf die Kosten der Beteiligten – die Unternehmen und den Staat?

– Hat die Anwendung eines bestimmten Erhebungsverfahrens systematische Implikationen für die Steuerehrlichkeit der Unternehmen?

– Ist es unter ökonomischen Gesichtspunkten – also bei Berücksichtigung von Transaktionskosten – wünschenswert, von dem derzeit praktizierten

hoheitlichen Verfahren zu einem Selbstveranlagungsverfahren zu wechseln?

– Welche Konsequenzen ergäben sich aus einem solchen Wechsel für die Organisation des gesamten Steuererhebungsprozesses?

– Welche Auswirkungen hätte ein Verfahrenswechsel auf das Aufkommen der Körperschaftsteuer bzw. auf die öffentlichen Haushalte?

Als methodisches Analyseinstrument zur Beantwortung dieser Fragen dient zunächst ein internationaler Vergleich von Besteuerungsverfahren. Ideal wäre es, dahin eine Situation zu finden, in der sich ansonsten identische Länder nur im praktizierten Verfahren der Steuererhebung unterscheiden. Länder differieren aber offensichtlich in vielerlei Hinsicht. Selbst wenn alleine auf die jeweiligen Steuersysteme abgestellt wird, lassen sich kaum zwei „gleiche“ Länder identifizieren. Im Detail bestehen, etwa bei den Abschreibungsmöglichkeiten, der Bewertung von Beständen, der Behandlung von Verlusten, den Pensionsrückstellungen oder der Festlegung von Verrechnungspreisen, immer Unterschiede. Allerdings liegen bei den hier ausgewählten Ländern auch weitgehende Gemeinsamkeiten vor, die eine vergleichende Analyse durchaus rechtfertigen, wie die nachfolgenden Abschnitte zeigen.

Im Folgenden wird zunächst das in Deutschland praktizierte Verfahren der Körperschaftsteuererhebung erläutert. Anschließend wird die Besteuerung von Körperschaften für Länder vergleichend diskutiert, die ein Selbstveranlagungsverfahren anwenden. Dabei wurden mit den USA, Japan, Australien und dem Vereinigten Königreich Länder ausgewählt, bei denen die Grundstruktur der Steuersysteme durchaus mit der Deutschlands vergleichbar ist. Insbesondere bestehen in der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer ähnliche Auffassungen. Zudem zeigen Kennzahlen des Steuersystems Übereinstimmungen, die den Vergleich rechtfertigen. Es werden aber auch Unterschiede deutlich, z.B. beim im Zeitablauf jeweils recht stabilen Anteil der gesamten Steuereinnahmen am BIP (Tabelle 3.1). Auffällig ist, dass dieser Anteil in Deutschland und im Vereinigten Königreich (sowie in der Ländergruppe OECD Europa) seit einigen Jahren stabil um etwa 10 %-Punkte höher liegt als in den USA (und OECD Amerika) oder in Japan (und OECD Pazifik).

Beim Anteil der Körperschaftsteuer am BIP (Tabelle 3.2) zeigen sich ebenfalls deutliche Unterschiede, die allerdings nicht alleine auf die unterschiedlichen Steuersysteme oder Erhebungsverfahren zurückzuführen sein dürften, sondern vor allem auf die Zahl körperschaftlich organisierter Unternehmen in den betrachteten Ländern (siehe die folgenden „Länderanaly-

Tabelle 3.1
Steuereinnahmen ausgewählter Länder
1975 bis 2004; Anteil am BIP in %

	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2003	2004[2]
Deutschland[1]	35,3	37,2	35,7	37,2	37,2	35,4	35,5	34,6
USA	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	26,3	25,6	25,4
Japan	20,9	27,4	29,1	26,7	26,5	25,8	25,3	k.A.
Australien	26,5	29,1	29,3	29,8	32,1	31,4	31,6	k.A.
Vereinigtes Königreich	35,3	37,7	36,5	35,1	37,5	35,6	35,6	36,1
OECD Gesamt	30,3	33,5	34,8	35,7	37,1	36,4	36,3	k.A.
OECD Amerika	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	26,1	26,1	25,6
OECD Pazifik	22,7	26,0	28,7	28,2	29,0	29,1	29,3	k.A.
OECD Europa	32,1	36,4	37,3	38,3	39,7	39,0	38,9	k.A.
EU 15	33,1	38,6	39,3	40,1	41,7	40,6	40,5	k.A.

Quelle: OECD, Revenue Statistics, 1965-2004, Paris, 2005, Table A, S. 19 und Table 3, S. 67-68. – [1]Bis 1990 West-Deutschland. – [2]Vorläufige Zahlen. – [3]Keine Angabe verfügbar.

Tabelle 3.2
Körperschaftsteuereinnahmen[1] ausgewählter Länder
1975 bis 2003; Anteil am BIP in %

	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Deutschland[2]	1,6	2,3	1,7	1,0	1,8	1,0	1,3
USA	2,9	1,9	2,4	2,9	2,6	1,7	2,1
Japan	4,3	5,8	6,5	4,2	3,6	3,1	3,3
Australien	3,3	2,7	4,1	4,4	6,5	5,2	5,3
Vereinigtes Königreich	2,2	4,7	3,6	2,8	3,6	2,9	2,8
OECD Gesamt	2,2	2,7	2,7	2,8	3,7	3,4	3,4
OECD Amerika	3,6	2,3	2,5	2,9	3,5	2,6	2,8
OECD Pazifik	3,1	3,2	3,9	3,9	4,4	4,0	4,3
OECD Europa	1,9	2,6	2,5	2,7	3,7	3,4	3,2
EU 15	2,1	2,5	2,6	2,7	3,8	3,4	3,2

Quelle: OECD, Revenue Statistics, 1965-2004, Paris, 2005, S. 73. – [1]Nach der OECD-Classification of Taxes, Ziffer 1200: Corporation taxes on income, profits and capital gains. – [2]Bis 1990 West- Deutschland.

Tabelle 3.3
Körperschaftsteuereinnahmen[1] ausgewählter Länder
1975 bis 2003; Anteil am Steueraufkommen in %

	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Deutschland[2]	4,4	6,1	4,8	2,8	4,8	2,9	3,5
USA	11,4	7,5	8,9	10,3	8,7	6,4	8,1
Japan	20,6	21,0	22,4	15,9	13,8	12,2	13,0
Australien	12,4	9,4	14,1	14,8	20,3	16,7	16,7
Vereinigtes Königreich	6,2	12,6	9,8	7,9	9,7	8,2	7,8
OECD Gesamt	7,6	8,0	8,0	8,1	10,1	9,3	9,3
OECD Amerika	12,5	7,9	8,0	9,2	10,5	8,2	9,2
OECD Pazifik	13,4	12,5	14,1	13,7	15,1	13,5	14,7
OECD Europa	5,7	7,0	6,7	6,9	9,2	8,7	8,4
EU 15	6,0	6,4	6,7	6,8	9,3	8,6	8,1

Quelle: OECD, Revenue Statistics, 1965-2004, Paris, 2005, S. 73. – [1]Nach der OECD-Classification of Taxes, Ziffer 1200: Corporation taxes on income, profits and capital gains. – [2]Bis 1990 West- Deutschland.

sen“). Das gilt naturgemäß auch für die in Tabelle 3.3 aufgeführten Unterschiede in Bezug auf den Anteil der Körperschaftsteuer an den gesamten Steuereinnahmen. Interessant ist hierbei, dass Deutschland – selbst wenn vom Sondereffekt der Unternehmensteuerreform 2000 abgesehen wird – den deutlich niedrigsten Anteil aufweist. Ferner zeigen diese Angaben, dass in den Ländern, die die Körperschaftsteuer im Selbstveranlagungsverfahren erheben, der Anteil ihres Aufkommens aus dieser Steuer offenbar recht stabil ist. Dies gilt selbst für das Vereinigte Königreich und für Australien, die die Selbstveranlagung erst 1999 bzw. 1989/90 eingeführt haben.

Dieser Vergleich gibt jedoch lediglich einen ersten Hinweis darauf, dass von einem Erhebungsverfahren nicht systematisch auf die Höhe des Steueraufkommens geschlossen werden kann. Offen ist allerdings, ob es in Ländern mit Selbstveranlagung noch höher gewesen wäre, wenn stattdessen ein hoheitliches Verfahren zum Einsatz gekommen wäre. Unser Ländervergleich kann sich an diese Frage herantasten, muss jedoch anerkennen, dass die Zahl der historischen Präzedenzfälle begrenzt ist. Der Übergang vom hoheitlichen Erhebungsverfahren zur Selbstveranlagung in zwei der betrachteten Länder entschärft diese Problematik erheblich. Es bleibt allerdings die Kernaufgabe des Ländervergleichs, Parallelen und Unterschiede zwischen den Ländern deutlich herauszuarbeiten.

Deshalb werden die Besteuerungsverfahren der ausgewählten Länder im Folgenden im Detail analysiert. Dabei wird (Übersicht 3.1) jeweils (i) eine

allgemeine Charakterisierung des Körperschaftsteuersystems vorgenommen, (ii) das Besteuerungsverfahren detailliert beschrieben, (iii) die Steueraufsicht bzw. Kontrolle des Verfahrens erörtert, (iv) die Strafen bei einem Fehlverhalten eines steuerpflichtigen Unternehmens dargestellt und abschließend (v) die Erfahrung mit dem Selbstveranlagungsverfahren bewertet. Als Kriterium dienen die Kohärenz der Organisation der Besteuerung, die Belastung von Unternehmen und Finanzverwaltungen durch Transaktionskosten und das Potenzial zur Sicherung des Aufkommens. Ziel dieser Vorgehensweise ist es, die Schlüsselkriterien für die in den vier Vergleichsländern offensichtlich grundsätzlich funktionierende Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer herauszuarbeiten.

Übersicht 3.1
Kriterien eines internationalen Vergleichs des Körperschaftsteuer

Analyseebene	Einzelkriterien
Allgemeine Charakterisierung	Steuerpflichtige, Bemessungsgrundlage, Tarif
Besteuerungsverfahren	Fristen, Veranlagung, Inkasso
Kontrollstrategie	Fehlerkontrolle, Prüfung, Service
Strafen	Säumniszuschläge, Fahrlässigkeit, Hinterziehung
Bewertung	Kohärenz, Komplexität, Aufkommenssicherung

3.1 Das hoheitliche Erhebungsverfahren in Deutschland

Der Ausgangspunkt unserer Überlegungen bildet die Besteuerung von Körperschaften in Deutschland, bei der bislang auf das Element der Selbstveranlagung verzichtet wurde. Die Aufrechterhaltung des hoheitlichen Erhebungsverfahrens impliziert zwar nicht, dass die Finanzbehörden in ihrer Arbeit die Fiktion einer vollständigen Kontrolle über die Steuerehrlichkeit der Unternehmen pflegen. Aber es wird grundsätzlich bisher keine erklärte, in den Bundesländern einheitlich angewendete Strategie verfolgt, die angesichts der Unmöglichkeit vollständiger staatlicher Kontrolle des Erklärungsverhaltens der Steuerpflichtigen Anreize zur Steuerehrlichkeit und Kontrollmöglichkeiten des Staates systematisch gegeneinander abwägt.

3.1.1 Allgemeine Charakterisierung

Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland orientiert sich an der Rechtsform: Personengesellschaften und Einzelunternehmen sind einkommensteuerpflichtig, juristische Personen des privaten Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Zu letzteren zählen Kapitalgesellschaften (AG, KG auf Aktien, GmbH), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungs-

vereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts und nichtrechnungsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen sowie andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Pezzer 2002: 447-451). Die Zahl der körperschaftlich organisierten Unternehmen ist in den achtziger und neunziger Jahren deutlich gestiegen und Schritt haltend damit die Zahl ihrer Steuererklärungen (Tabelle 3.4).

Tabelle 3.4
Zahl der Steuererklärungen[1] von Körperschaften in Deutschland
Jahre 1989 bis 2001

Rechtsform	1989	1992	1995	1998	2001[2]
Insgesamt[3]	383 301	528 860	595 141	716 195	789 971
(mit Gewinnen, %)	(51,27)	(49,35)	(58,48)	(61,80)	(63,32)
AG, KG auf Aktien	1 904	2 484	3 028	4 632	10 275
(mit Gewinnen, %)	(63,87)	(50,76)	(61,39)	(59,91)	(46,78)
GmbH	349 391	492 914	592 113	663 755	729 956
(mit Gewinnen, %)	(50,17)	(49,37)	(58,47)	(61,71)	(62,35)
Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft	k.A.[4]	k.A.	k.A.	7 662	7 641
(mit Gewinnen, %)				(64,93)	(63,51)
Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	k.A.	k.A.	k.A.	123	116
(mit Gewinnen, %)				(91,87)	(81,04)
Jur.Pers.d.öffentl.Rechts[5]	k.A.	k.A.	k.A.	10 224	10 275
(mit Gewinnen, %)				(45,99)	(50,78)
Sonstige[6]	k.A.	k.A.	k.A.	29 799	41 983
				(68,89)	(84,02)

Nach DESTATIS, Finanzen und Steuern, Körperschaftsteuerstatistiken 1986, 1989, 1992, 1995, 1998 und Vorabinformationen des Statistischen Bundesamtes zur Körperschaftsteuerstatistik 2001. – [1]Werden im 3-Jahres-Rhythmus erhoben. – [2]Vorläufige Zahlen des Statistischen Bundesamtes. – [3]Ohne steuerbefreite Körperschaften, die zur Gliederung ihres Eigenkapitals verpflichtet sind und ohne Organgesellschaften. – [4]keine Angaben verfügbar. – [5]Nach § 27-43 KStG. – [6]Öffentliche Versorgungs- und Verkehrsbetriebe, öffentlich-rechtliche Kreditanstalten und öffentliche Sparkassen, sonstige Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sonstige Körperschaftsteuerpflichtige nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen (bzw. der zu versteuernde Gewinn) vor Auszahlung an die Anteilseigner (Pezzer 2002: 451). Ausgangspunkt für die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns ist ein Betriebsvermögensvergleich.

Dabei gilt das sog. Maßgeblichkeitsprinzip**,** das die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowohl für den Steuerpflichtigen wie die Steuerbehörde vereinfachen soll. Im Einzelnen bedeutet dies, dass

– buchführende Gewerbetreibende die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) beachten müssen (materielle Maßgeblichkeit);

- sich die Steuerbilanz grundsätzlich an den handelsrechtlichen Ansätzen und Bewertungen der konkret vorliegenden Handelsbilanz zu richten hat (formelle Maßgeblichkeit); und
- steuerliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz ausgeübt werden müssen (umgekehrte Maßgeblichkeit).

Handels- und Steuerbilanz sind gleichwohl nicht zwangsläufig identisch, weil einige handelsrechtliche Regelungen steuerlich nicht anerkannt werden oder gewisse steuerliche Spezialvorschriften das Maßgeblichkeitsprinzip durchbrechen.

Das Ergebnis der Steuerbilanz selbst erfährt wiederum zahlreiche Korrekturen aufgrund einkommen- und körperschaftsteuerlicher Vorschriften. So werden z.B. nicht abzugsfähige Aufwendungen und verdeckte Gewinnausschüttungen addiert, zwar abgezogene, aber laut Gesetz nicht abziehbare Aufwendungen (z.B. die Hälfte der Aufsichtsratsbezüge, Geldstrafen, Körperschaftsteuer) hinzugerechnet, verdeckte Anlagen ebenso abgezogen wie nicht steuerfreie Erträge, oder Gewinnanteile und Geschäftsführervergütungen der persönlichen haftenden Gesellschafter von KGaA sowie ggf. Verlustabzüge (Scheffler 2004: 277-338).

Anteilseigner erhalten ihren Gewinnanteil nach Abzug der Körperschaftsteuer von 25 % (Bruttodividende) und der Kapitalertragsteuer von 20 % (Nettodividende) ausgezahlt. Die Hälfte der Bruttodividende wird nach dem Halbeinkünfteverfahren dem Anteilseigener als steuerpflichtiges Einkommen zugerechnet und ist unter Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse zu versteuern. Die Kapitalertragsteuer wird als Steuervorauszahlung auf die zu zahlende Einkommensteuer angerechnet. Ausschüttungen zwischen Körperschaften bleiben steuerfrei, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden (Pezzer 2002: 443).

Die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer haben sich in den vergangenen zehn Jahren volatil entwickelt (Tabelle 3.5). Dabei war der starke Rückgang im Jahr 2001, der im Kassenergebnis sogar zu einer Auszahlung der Finanzämter an die Unternehmen führte, die Konsequenz eines Systemwechsels: Ab 2001 erfolgt die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren bei gleichzeitiger Senkung des Steuersatzes für einbehaltene Gewinne (45 bzw. 40 %) und ausgeschüttete Gewinne (30 %) auf einheitliche 25 %.

Neben der Reduktion der Steuersätze war für das Kassenergebnis der öffentlichen Haushalte bestimmend, dass die Unternehmen Gewinne, die zuvor mit 45 % besteuert wurden, bis Ende 2001 in Eigenkapital umwandeln konnten, das mit 40 % besteuert wurde (EK 40). Für die so bewerteten

Tabelle 3.5
Körperschaftsteuererzahlungen in Deutschland
1990 bis 2004

Steuerzahlungen	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004
insges. in Mrd. €	289,9	416,3	467,3	446,2	441,7	442,2	442,8
Körperschaftsteuer in Mrd. €	15,4	9,3	23,6	-0,4	2,9	8,3	13,1
Anteil der KSt an ges. Steuerzahlungen in %	5,3	2,2	5,1	-	0,7	1,9	3,0

Nach Angaben des BMF, Kassenmäßige Steuereinnahmen 1950-2004; http://www.bundesfinanzministerium.de (Abrufdatum 1.11.2005).

Gewinne wurde eine Frist von 15 Jahren vorgesehen, in der die Unternehmen diese an die Anteilseigner auszahlen können, wobei den Unternehmen die Steuerdifferenz vom Finanzamt erstattet wird. Aufgrund des gleichzeitig mit den Steuersenkungen einhergehenden Auslaufens des bis dahin praktizierten Anrechnungsverfahrens wurden die umgewandelten Gewinne zum großen Teil bereits im Jahr 2001 an die Aktionäre ausgeschüttet – was zum beschriebenen „negativen Ergebnis“ bei der Körperschaftsteuer führte (SVR 2002: 149-151).[5]

3.1.2 Besteuerungsverfahren

Die Abgabenordnung (AO) regelt das Besteuerungsverfahren. Sie gibt den prozessualen Ablauf sowie die Aufgaben und Pflichten vor, die die Beteiligten – Finanzbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden, Steuerpflichtige sowie Dritte (z.B. Steuerberater, Behörden) – in den einzelnen Phasen wahrzunehmen und zu erfüllen haben. Übersicht 3.2 stellt dieses Erhebungsverfahren bei hoheitlicher Veranlagung in stilisierter Form dar.

Das Steuerjahr stimmt in Deutschland mit dem Kalenderjahr überein. Die Steuererklärungen der Unternehmen müssen bis zum 31.05. des Folgejahres beim zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Auf Antrag der Steuerpflichtigen kann diese Frist jedoch verlängert werden – was nach Seer (2002: 52) auch regelmäßig geschieht. Die konkreten Möglichkeiten der Verlängerung werden durch Verwaltungsvorschriften der obersten Finanzbehörden der Länder festgelegt. Angehörigen steuerberatender Berufe wird darin allgemeingültig eine Abgabe bis zum 30.09. des Folgejahres gestattet. Auf besonderen Antrag ist eine Abgabe sogar bis zum 28.02. im zweiten Jahr nach dem Steuerjahr möglich.

[5] Allerdings wurde dieses Ergebnis zum Teil durch einen deutlichen Anstieg bei der veranlagten Steuer vom Ertrag aufgrund der Dividendenbesteuerung kompensiert (ausführlich im SVR 2002: 149-151).

Übersicht 3.2
Stilisierter Ablaufplan des Erhebungsverfahrens bei hoheitlicher Veranlagung

Historische Genese der Gesetzeslage	
[Finanzbehörde:]	Konkretisierung des für die Steuerpflichtigen relevanten Steuerregimes
Steuerperiode i	
[Steuerpflichtige:]	Entfaltung legaler wirtschaftlicher Aktivität → Realisierung von Gewinnen → aus Gesetz folgt Höhe der Steuerschuld
	Eventuell: Entfaltung verdeckter wirtschaftlicher Aktivität → Realisierung von Gewinnen → Umgehung der Gesetze
	Einreichung der Steuererklärung (Angabe von Einnahme- und Ausgabekomponenten entsprechend eigener Risikoeinstellung)
[Finanzbehörde:]	Prüfung der Einzelposten der Steuererklärung, Festlegen (Veranlagung) und Bekanntgabe (Bescheid) der Steuerschuld
[Steuerpflichtige:]	(ggf. nach Einspruchsverfahren oder verhandelter Klage) Begleichung der Steuerschuld
[Finanzbehörde:]	In einem geringen Teil der Fälle Durchführung einer Außenprüfung, ggf. Steuerfahndung

Die Einreichung der Steuer allein bei einem Finanzamt leitet in Deutschland einen hoheitlichen Verwaltungsakt der Festlegung („Veranlagung“) und Bekanntgabe („Bescheid“) der Steuerschuld eines steuerpflichtigen Unternehmens ein. Form und Inhalt des Steuerbescheides sind ebenfalls in der AO geregelt (Seer 2002: 54-55). Die Fälligkeit der Körperschaftsteuer hängt vom Zeitpunkt des im Unternehmen eingehenden Steuerbescheides ab. I.d.R. ist die Zahlung einen Monat später fällig. Allerdings sind jeweils am 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. Körperschaftsteuervorauszahlungen zu leisten. Ihre Höhe orientiert sich an der Steuerzahlung des Vorjahres. Auch die Vorauszahlung wird aber erst dann fällig, wenn von der Steuerbehörde ein entsprechender Steuerbescheid erlassen wurde. Ist die Summe der Vorauszahlungen niedriger als die am Ende des Steuerjahres festgestellte Steuerschuld, fordert die Steuerbehörde nur dann zusätzliche Zinszahlungen, wenn die verkürzte Vorauszahlung durch das Unternehmen schuldhaft zustande kam. Auf Antrag des Unternehmens kann die Steuerbehörde einen Aufschub der Steuerzahlungen gewähren (Seer 2003: 58).

Gegen den Steuerbescheid kann das steuerpflichtige Unternehmen im Rahmen eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens Einspruch erheben. Falls dem Einspruch nicht stattgegeben wird, steht der Rechtsweg of-

fen. Die Klage ist beim zuständigen Finanzgericht einzureichen. Eine Revision beim Bundesfinanzhof ist möglich.

Die Entstehung von Steuerforderungen (oder -erstattungen) und die Festsetzung der Steuerschuld (oder -gutschriften) fallen zeitlich auseinander. Dadurch entstehen Liquiditätsvorteile für den Staat oder für den Steuerpflichtigen. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, werden Steuernachforderungen wie -erstattungen unter gewissen Voraussetzungen verzinst. Durch die Festlegung einer Karenzzeit soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige Vorteile in Form von Zinserträgen durch eine verspätete Abgabe der Steuererklärung haben. Sie beträgt 15 Monate, beginnend mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuerschuld entstanden ist.

Übersicht 3.3
Stilisierter Ablaufplan des Erhebungsverfahrens bei hoheitlicher Veranlagung mit begrenzter Kontrolle

Historische Genese der Gesetzeslage	
[Finanzbehörde:]	Konkretisierung des für die Steuerpflichtigen relevanten Steuerregimes
Steuerperiode i	
[Steuerpflichtige:]	Entfaltung legaler wirtschaftlicher Aktivität → Realisierung von Gewinnen → aus Gesetz folgt Höhe der Steuerschuld
	Entfaltung verdeckter wirtschaftlicher Aktivität → Realisierung von Gewinnen → Umgehung der Gesetze
	Einreichung der Steuererklärung (Angabe von Einnahme- und Ausgabekomponenten entsprechend eigener Risikoeinstellung)
[Finanzbehörde:]	Grundsätzlicher Vorbehalt der Richtigkeit der Steuererklärung, Festlegen (Veranlagung) und Bekanntgabe (Bescheid) der Steuerschuld
	In einem sehr geringen Teil der Fälle (Plausibilität, steuerliche Relevanz, Zufallsauswahl) Prüfung der Einzelposten der Steuererklärung und ggf. Anpassung der Veranlagung.
[Steuerpflichtige:]	(ggf. nach Einspruchsverfahren oder verhandelter Klage) Begleichung der Steuerschuld
[Finanzbehörde:]	Bei einem sehr geringen Teil der Fälle Durchführung einer Außenprüfung, ggf. Steuerfahndung

Der Verzinsungszeitraum beginnt mit der Entstehung der Verbindlichkeit und endet mit ihrer erstmaligen Fälligkeit (Vorfälligkeitszins). Der Zinssatz beträgt 0,5 % pro vollem Monat. Für Steuernachforderungen gilt das Prin-

zip der sog. Sollverzinsung, d.h. verzinst wird der Unterschiedsbetrag zwischen Steuerfestsetzung einerseits (Soll) und den anzurechnenden Steuerabzugs- und Vorauszahlungsbeträgen andererseits (Vorsoll). Für Steuererstattungen gilt dagegen die Istverzinsung, d.h. es wird der zu erstattende Betrag verzinst (Seer in T/L 2002: 818-819).

Die Steuerrückstände der einzelnen Besitz- und Verkehrssteuern differieren erheblich. Die echten Rückstände – solche ohne Stundungen und Aussetzungen – bewegten sich in den Jahren 1992 bis 2000 zwischen 2,4 % des Kassensolls im Minimum (1999, 2000) und 3,1 % im Maximum (1995, 1996). Die steuerspezifischen Unterschiede können vor allem auf die jeweilige Steuertechnik zurückgeführt werden: Je stärker der Zugriff der Finanzbehörde, desto geringer die Rückstandsquote. Die Lohnsteuerrückstände dürften mit etwa 0,5 % des Aufkommens wahrscheinlich deshalb gering ausfallen, weil diese im Quellenabzugsverfahren erhoben werden. Haftungsregelungen und Lohnsteueraußenprüfungen tun ein Übriges.

Zur Beschreibung von Erhebungsverfahren gehören auch die Steueransprüche des Staates an die Steuerpflichtigen, die bis zu einem bestimmten Stichtag fällig gewordenen sind, aber nicht geleistet wurden. Bei der Körperschaftsteuer stiegen die Rückstände im Jahr 2004 auf 2,77 Mrd. € und damit gegenüber dem Jahr zuvor um 7,6 %. Der Anteil der Rückstände an den gesamten Kasseneinnahmen der Körperschaftsteuer betrug damit 16,7 %. Bei den Steuern insgesamt sanken hingegen die Rückstände (BMF 2005: 33-39).

3.1.3 Kontrollstrategie

Nach dem Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) obliegt die Verwaltung der Körperschaftsteuer den Ländern. Das Bundesministerium der Finanzen hat allerdings die – ebenfalls im FVG geregelte – Aufgabe, für eine einheitliche Besteuerung zu sorgen, u.a. durch die Leitungsfunktion der Bundesfinanzverwaltung und durch Mitwirkungsrechte bei Außenprüfungen über das Bundesamt der Finanzen (Seer in T/L 2002: 38-49). Nach einer Idealvorstellung des hoheitlichen Verwaltungsverfahrens würden die Steuerbehörden *jede* Steuererklärung prüfen und damit eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen gewährleisten (Übersicht 3.2). In der Realität wird dies bei weitem nicht erreicht, weil den Finanzämtern hierzu die notwendigen Ressourcen fehlen. Ohne eine Auswahl zu treffen, würden die Behörden ihrer übergeordneten Aufgabe, die Gesamtzahl der Steuerfälle möglichst nahe zum Wirtschaftsjahr zu erledigen, nicht nachkommen können. Die Finanzverwaltungen sind also gezwungen, nur einen Teil aller Steuerfälle zu prüfen. Dabei wird in Deutschland allerdings keine einheitliche Strategie anverfolgt. Kritisiert wird indessen, dass sich die Steuerbehörden i.d.R. auf die

Fälle mit den höchsten Einkünften konzentrieren, weil hier das höchste Risiko vermutet wird (Seer 2003: 43-44).

Die Auswahl der zu Prüfenden, die Prüfungszeiträume und die zu prüfenden Steuerarten liegen im Ermessen der einzelnen Länderfinanzbehörden. Die Wahrscheinlichkeit einer Prüfung variiert deshalb erheblich zwischen den Bundesländern. Leider werden hierzu nicht regelmäßig Angaben veröffentlicht, die vergleichende Analysen ermöglichen würden. Die „aktuellste" Veröffentlichung stammt von der Arbeitnehmerkammer Bremen (1999) und bezieht sich auf das Jahr 1997. Demnach wurden zwischen 14,1 % (Mecklenburg-Vorpommern) und 27 % (Bayern) der Großbetriebe überprüft. Der bundesdurchschnittliche Anteil lag bei 22,2 %.

Übersicht 3.4
Betriebsgrößenklassen für Betriebsprüfungen in Deutschland seit 1. Januar 2004

	Umsatzerlös	Steuerlicher Gewinn	Durchschnittliche Prüfhäufigkeit[1]
	in €		
Großbetriebe			
Handel	> 6 250 000	> 244 000	
Fertigung	> 3 500 000	> 215 000	alle 4 bis 5 Jahre
Freiberufler	> 3 700 000	> 485 000	
Mittelbetriebe			
Handel	> 760 000	> 47 000	
Fertigung	> 430 000	> 47 000	alle 12 bis 13 Jahre
Freiberufler	> 700 000	> 111 000	
Kleinbetriebe			
Handel	> 145 000	> 30 000	
Fertigung	> 145 000	> 30 000	ca. alle 20 Jahre
Freiberufler	> 145 000	> 30 000	
Kleinstbetriebe	< 145 000	< 30 000	

Quelle: Anlage zum BMF-Schreiben IV D2-S 1450-22/03 vom 19.8.2003, http://www. bundesfinanzministerium.de. Die Merkmale sind zueinander alternativ. – [1]Quelle: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2004, BMF, Berlin, 17.6.2005.

Lediglich hinsichtlich der Prüfungszeiträume formuliert die Betriebsprüfungsordnung vom 15.3.2000 für alle Finanzverwaltungen bindende Vorgaben. Für Klein- und Mittelbetriebe beträgt der Prüfungszeitraum grundsätzlich drei zusammenhängende Jahre und zwar ohne direkte Anschlussprüfung (§4 Abs. 3 BpO). Bei Großbetrieben soll der Prüfungszeitraum an den vorangegangenen anschließen (direkte Anschlussprüfung, § 4 Abs. 2 BpO). Die Größenklassen werden anhand von Umsatz- und Gewinnschwellen gebildet (Übersicht 3.4). Darüber hinaus werden Steuerpflichtige auch dann

als Großbetrieb behandelt, wenn es sich entweder um Verlustzuweisungsgesellschaften und Bauherrengemeinschaften, bedeutende steuerbegünstigte Körperschaften und Berufsverbände oder um Fälle mit bedeutenden positiven Einkünften (über 500 000 €) handelt. Diese Fallarten gelten offensichtlich als besonders prüfungsbedürftig. Großbetriebe werden zurzeit im Bundesdurchschnitt ca. alle 4,4 Jahre geprüft, Mittelbetriebe alle 12,8 Jahre.

Tabelle 3.6
Mehrsteuern durch Betriebsprüfungen von 2001 bis 2004 nach Steuerarten in Deutschland

	2001		2002		2003		2004	
	in Mill. €	Anteil in %	in Mill. €	Anteil in %	in Mill. €	Anteil in %	in Mill. €	Anteil in %
Umsatzsteuer	1 274	10,0	1 190	9,5	1 306	9,2	1 204	9,1
Einkommensteuer	2 990	23,6	2 881	22,9	3 650	25,6	3 171	23,8
Körperschaftsteuer	4 957	39,1	4 911	39,1	5 294	37,1	4 915	36,9
Gewerbesteuer	2 711	21,4	2 855	22,7	3 079	21,6	2 978	22,4
Vermögensteuer	81	0,6	77	0,6	39	0,3	21	0,2
Sonstige	667	5,3	648	5,2	894	6,3	1 015	7,6
Insgesamt[1]	12 680	100,0	12 562	100,0	14 261	100,0	13 303	100,0

Quelle: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2004, BMF, Berlin, 17.6.2005. – [1]Dem Betrag sind noch rund 530 Mill. € Mehrsteuern hinzuzurechnen, z.B. durch Prüfungen von Bauherrengemeinschaften; Differenz durch Rundung.

Im Einvernehmen mit den zuständigen Landesfinanzbehörden kann auch das Bundesamt für Finanzen im Auftrag eines zuständigen Finanzamts tätig werden (sog. Vollprüfung). Für diese Aktivitäten standen dem Bundesamt im Jahr 2004 124 Prüfer zur Verfügung, die sich an 1 344 Prüfungen der Landesfinanzbehörden beteiligt haben. Die Zahl von bundesweit ca. 10 619 Betriebsprüfern (in 2004) macht jedoch deutlich, dass die Hauptlast und -verantwortung für die Durchführung von Betriebsprüfungen bei den Ländern liegt.

Die aufgrund von Betriebsprüfungen zusätzlich gezahlten Steuern beliefen sich 2004 auf 13,3 Mrd. €, wovon 4,9 Mrd. € bzw. knapp 37 % der Körperschaftsteuer zuzurechnen sind (Tabelle 3.6). Diese Zahlungen dürfen indes weder mit hinterzogenen Steuern noch mit Mehreinnahmen des Staates gleichgesetzt werden. Es geht hier zumeist um die strittige Beurteilung von Bemessungsgrundlagen. Der größte Teil der Zahlungen dürfte auf zeitliche Gewinnverlagerungen zurückgehen, also lediglich zu Liquiditäts- und Zinseffekten beim Staat führen. Hinzu kommen Fehler der Finanzbehörden, die im Rahmen der Betriebsprüfung korrigiert werden.

Die Steuerfahndung wird zur Prüfung von Steuerpflichtigen eingesetzt, wenn sich Anhaltspunkte für den Verdacht einer Straftat ergeben haben. Darüber hinaus dient sie als Steuerermittlungsorgan, Außenprüfungs- und Ermittlungsbehörde. Im Jahre 2001 (aktuellere Angaben liegen nicht vor)

haben Steuerfahnder in knapp 40 000 Fällen geprüft (BMF 2003: Steuer- und Zollfahndung, Ergebnisse 2001). Von den dadurch bestandskräftig gewordenen Mehrsteuern von insgesamt rd. 1,5 Mrd. € entfielen knapp 83 Mill. € bzw. knapp 5,4 % auf die Körperschaftsteuer.

3.1.4 Strafen

Die AO sieht eine Reihe von Sanktionen vor, um fristgerechte Steuererklärungen und -zahlungen sicherzustellen. Wer seine Steuererklärung unpünktlich oder gar nicht abgibt, wird mit einem sog. Verspätungszuschlag belegt, der 10 % der festgesetzten Steuer bzw. maximal 25 000 € nicht überschreiten darf. Auf seine Erhebung kann verzichtet werden, wenn das Versäumnis entschuldbar scheint (§ 152 AO). Säumniszuschläge werden erhoben, wenn die Steuer oder die zurückzuzahlende Steuervergütung nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet wird. Der Zuschlag beläuft sich ohne Festlegung eines absoluten Höchstbetrages auf 1 % des rückständigen Betrags je angefangenen Monat (§ 240 AO). Hierbei handelt es sich um eine gesetzlich geregelte Strafe, die von der Finanzbehörde nicht noch einmal festgesetzt werden muss. Deshalb ist diese Strafe „äußerst effektiv und einfach zu handhaben“ (Seer 2002: 105). Diese Regeln gelten grundsätzlich für alle Steuern, also auch für die Körperschaftsteuer.

Steuerhinterziehung bedeutet, dass man vorsätzlich zum eigenen oder eines anderen Vorteil Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erschleicht (§ 370 AO). Dabei besteht eine erhebliche Grauzone zwischen legaler und illegaler Steuerausweichung. So muss im Einzelfall beurteilt werden, ob eine zu geringe Steuerzahlung eventuell auch auf gesetzliche Unklarheiten zurückgeführt werden können. Als ein Hinweis auf Steuerhinterziehung gilt der Umstand, dass die Sachverhaltsgestaltung nicht durch wirtschaftliche oder andere nichtsteuerliche Gründe plausibel begründet werden kann.

Es ist Aufgabe der Länder, Steuerstraftaten aufzudecken und zu untersuchen. Steuerhinterziehung wird mit einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder einer Geldstrafe geahndet (§ 370 AO). Das Strafmaß hängt im Wesentlichen von der individuellen Schuld und der Höhe der hinterzogenen Steuern ab. Im Strafgesetzbuch (§ 46 StGB) sind beispielhaft einzelne Straftatbestände aufgeführt. In der Praxis haben sich Kataloge von Strafrahmensätzen entwickelt, nach denen sich die Finanzbehörden richten. Die Strafrahmensätze sind degressiv gestaffelt, weil angenommen wird, dass sich die persönliche Schuld des Täters nicht proportional zum entstandenen Schaden verhält (Seer in T/L 2002: 931). Einen Überblick über die rechtskräftig verhängten Strafen in den Jahren 1997 bis 2001 (aktuellere Angaben liegen nicht vor) gibt Tabelle 3.7.

Tabelle 3.7
Rechtskräftig verhängte Sanktionen in Fällen von Steuerhinterziehung in Deutschland
1997 bis 2001

Jahr	Geldbußen	Geldstrafen	Geldbeträge[1]	Freiheitsstrafen
	Mill. €	Mill. €	Mill. €	Jahre/Monate/Tage
1997	3,9	20,1	18,1	1013 / 00 / 15
1998	1,1	22,9	26,4	1222 / 06 / 20
1999	21,8	30,3	37,3	1153 / 11 / 00
2000	12,6	29,8	37,0	1022 / 01 / 00
2001	11,7	23,4	35,6	1148 / 02 / 15

Quelle: Steuer- und Zollfahndung Ergebnisse 2001, BMF, Berlin, Mai 2003. – [1]Nach § 153 a StPO kann die Staatsanwaltschaft unter bestimmten Bedingungen vorläufig von einer Anklage absehen und dafür u.a. die Zahlung eines Geldbetrages zu Gunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse verlangen.

3.1.5 Bewertung des Verfahrens

In Deutschland wird eine hoheitliche Steuerveranlagung der Körperschaftsteuer praktiziert, die dem Idealbild einer solchen Veranlagung – der lückenlosen Prüfung von Steuerzahlungen – bei weitem nicht entspricht. Die sachliche Zuständigkeit liegt bei den Länderfinanzministerien als oberste Steuerbehörden eines Bundeslandes. Der Verwaltungsvorgang der Steuererhebung wird zum größten Teil von den Finanzämtern durchgeführt. Es gibt derzeit kein bundesweit koordiniertes Vorgehen bei der Erhebung der Körperschaftsteuer. Nun gibt es in einem föderal organisierten Staat elementare Vorzüge von dezentralen Zuständigkeiten und Verantwortungen, insbesondere dann, wenn es möglich ist, Effizienz und Effektivität des dezentral organisierten Handelns zu vergleichen. Denn dann sorgt i.d.R. der Wettbewerb dafür, dass sich das effizienteste Verfahren durchsetzt.

Ob diese Beschreibung auch für die Steuererhebung – und hier insbesondere für die Erhebung der Körperschaftsteuer gilt – muss nach den Ausführungen in Abschnitt 3.1 bezweifelt werden. Es mangelt bereits an Kriterien, die einen Vergleich der Steuererhebungen der Länder ermöglichen würden. Denn ein auf Wirtschaftlichkeit abstellender Vergleich der Erhebung von Körperschaftsteuern ist nach den derzeit zur Verfügung stehenden Informationen nicht möglich; hierfür gibt es mehrere Gründe:

– Die Erhebung von Körperschaftsteuer ist in keinem Bundesland eindeutig von der Erhebung anderer Steuern getrennt. Das liegt insbesondere daran, dass es kaum möglichen ist, eine klare Separierung der Körperschaftsteuerfälle von den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerfällen vorzunehmen. Zwar können die Veranlagungsbereiche für einzelne Steuern zuständig sein, aber etwa Sachgebietsleiter, Rechstbehelfsbearbeiter und Betriebsprüfer können schon nicht mehr genau zugeordnet

werden, da sie in die Erhebung von unterschiedlichen Steuerarten eingebunden sind. Im Fall der Anmeldung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer ist es sogar gewollt und sinnvoll, dass Angaben der Unternehmen zur Erhebung beider Steuern genutzt werden (können). Eine Beschreibung von Wirtschaftlichkeitskennziffern, die *einzelnen* Steuern zugeordnet werden, ist dann aber nicht möglich.

– Zwar gibt es in den Bundesländern inzwischen Ansätze, die Wirtschaftlichkeit bei der Steuererhebung zu steigern. Neben dem verstärkten Einsatz von computergestützen Verfahren zur Steuererhebung werden hierfür verschiedene Instrumentarien wie Risikomanagementsysteme und Controllingverfahren eingesetzt. Aber diese Entwicklung ist in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich weit fortgeschritten und in Bezug auf die Erhebung der Körperschaftsteuer am wenigsten weit ausgebaut. Deutlichere Fortschritte werden etwa bei der Erhebung der Einkommensteuer gemacht – nahe liegender Weise, denn die Erhebung dieser Steuer macht den größten Anteil an den gesamten Steuereinnahmen der Länder aus. Der Anreiz für die Länder hier erfolgreich zu sein, ist demnach besonders groß. Hinzu kommt, dass Körperschaftsteuerfälle i.d.R. komplizierter sind als andere, was den Einsatz neuer Methoden, wie eine IT-gestütze Bearbeitung von Steuererklärungen und -zahlungen, offenbar schwieriger gestaltet.

– Insbesondere sind die Kriterien, nach denen in den Finanzämtern die Steuererklärungen und -zahlungen einer intensiven Prüfung unterzogen werden, bei der Körperschaftsteuer noch weitgehend subjektiver Natur, weil sie in den meisten Fällen auf den Einschätzungen der Mitarbeiter der Steuerbehörde beruhen, die den Fall vor Ort prüfen. Die größte Bedeutung hat dabei das Verhalten des Unternehmens in den vorangegangenen Steuerjahren.

– Schon angesprochen wurde die Anreizproblematik: Einerseits treibt die Länderfinanzbehörde der positive Anreiz, mit der Erhebung von Steuern auch die in den Steuergesetzen formulierte Belastung der Steuerpflichtigen umzusetzen. Gerade bei der Körperschaftsteuer wird oft argumentiert, dass die (großen) Kapitalgesellschaften ihren „gerechten“ Anteil zum gesamten Steueraufkommen beitragen müssten. Hier aus organisatorischen oder strategischen Gründen auf Steuereinnahmen zu verzichten, bedeutet, in der nächsten Runde andere Steuerpflichtige höher belasten zu müssen (wenn man einmal von einem gegebenen Einnahmeziel ausgeht). Andererseits wird aber gerade die Körperschaftsteuer zu Recht eher mit dem Äquivalenz- als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt (s.o.). Deshalb besteht für die Länderfinanzbehörden ein erster „negativer“ Anreiz darin, das staatliche Angebot an

öffentlichen Leistungen im Standortwettbewerb mit anderen Bundesländern für die Unternehmen möglichst kostengünstig – was hier bedeutet: zu möglichst niedrigen Steuerzahlungen – anzubieten. Weil die Steuergesetze bundesweit gelten, verbleibt aus der Sicht der Bundesländer als Wettbewerbsparameter nur die Erhebung der Steuer. (Dabei werden die weiteren Ausführungen dieses Kapitels zeigen, dass sich nicht nur durch eine „laxere" Prüfung Wettbewerbsvorteile erzielen lassen, sondern auch durch eine hohe Servicequalität und durch ein hohes Maß an Rechts- und Planungssicherheit für die Unternehmen.)

– Unglücklicherweise bietet der deutsche Finanzausgleich einen zweiten „negativen" Anreiz, bei der für die Steuerbehörden kostenintensiven Erhebung der Körperschaftsteuer nicht unbedingt erfolgreich sein zu müssen. Denn Erfolg bedeutet hier letztlich, die Finanzkraft des Bundeslandes zu stärken. Der derzeitige Ausgleichsmechanismus schöpft aber durch seine starke Umverteilungswirkung einen hohen Anteil dieser zusätzlichen Finanzkraft wieder ab. Die Kosten etwa eines zeitlich engeren Intervalls von Betriebsprüfungen, oder von einer personell stärker ausgestatteten Steuerfahndung gehen zu Lasten eines so agierenden Bundeslandes, die Erfolge in Form höherer Einnahmen verbleiben dem Land aber nur zum Teil.

Kasten: Erhebung der Körperschaftsteuer in Nordrhein-Westfalen

Im Austausch mit der obersten Finanzbehörde des Landes Nordrhein-Westfalen, dem Finanzministerium, wurden beispielhaft Informationen zur Veranlagungspraxis in einem Bundesland zusammengetragen.

- Zum Stichtag 01.01.2005 wurden in NRW ca. 977 500 Unternehmen geführt, von Kleinstbetrieben bis hin zu Großbetrieben. Darunter waren 217 492 Körperschaftsteuerfälle. Es liegen keine Informationen vor, die eine Einteilung dieser Fälle nach Aktiengesellschaften, GmbHs, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften u.a. ermöglichen.

- Bei der Veranlagung dieser Steuerfälle wird durch die Benennung eines Zeitwertes ein Grundaufwand definiert, der bei der Veranlagung anfällt. Zu diesem Grundaufwand zählen auch Rechtsbehelfe, Veranlagungsbegleitungen, Datenerfassung und Rechtsänderungen. Festgelegt wurde ein Zeitwert von 220,81 Minuten. Bei 217 495 Fällen ergab sich ein Gesamtwert von gut 48 Mill. Minuten, woraus die Zahl von 479 Arbeitskräften berechnet wird.

- Zu diesem Grundaufwand werden die Arbeitszeiten separat hinzugerechnet, die aus der Veranlagung und Zerlegung der Gewerbesteuer, der Veranlagung von Organschaften, die Zerlegung der Körperschaftsteuer, die intensiv zu prüfenden

Fälle, Aufgaben im Zusammenhang mit dem Gesetz zur Eindämmung illegaler Beschäftigung im Baugewerbe, der Erstellung verbindlicher Auskünfte, der Anmeldung von Kapitalertragssteuer, die steuerliche Betreuung der Konzernspitze mit mehr als und bis zu 20 Tochtergesellschaften, die steuerliche Behandlung von Großkonzernen, die steuerliche Behandlung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen – mit und ohne wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb.

- Insgesamt ergibt sich daraus ein Personalbedarf von 687,75 Personen, wobei hiervon 60% – also rund 412 Personen – dem gehobenen Dienst zugerechnet werden. Damit sind aber nicht alle Mitarbeiter erfasst, die sich mit der Veranlagung von Körperschaftsteuer befassen, denn es fehlen z.B. Sachgebietsleiter, Rechtsbehelfsbearbeiter, Betriebsprüfer, etc., die in anderen Bereichen der Personalbedarfsrechnung ausgewiesen werden. Es liegt derzeit keine Zusammenstellung des gesamten Personals vor, dass in die Veranlagung der Körperschaftsteuer eingebunden ist.

- Die Körperschaftsteuerfälle verteilen sich auf alle 112 Festsetzungsfinanzämter des Landes NRW. Dabei gibt es große Unterschiede hinsichtlich der jeweils bearbeiteten Fallzahlen und Unternehmensgrößen. Es gibt derzeit in NRW keine Finanzämter, die auf die Veranlagung von Körperschaftsteuern spezialisiert sind. In einigen anderen Bundesländern ist dies anders organisiert, wie etwa in Berlin, wo sich 4 Finanzämter auf diese Aufgabe spezialisiert haben, oder etwa das Finanzamt München für Körperschaftsteuer. Für die Bundesrepublik liegt derzeit keine Übersicht vor, in der alle solchermaßen spezialisierten Finanzämter zusammengestellt wären (lt. Auskunft des GENFA-Systems beim Bundesamt für Finanzen vom 21.11.2005). Spezialisierungen werden natürlich innerhalb der NRW-Finanzämter vorgenommen, in dem einzelne Arbeitsgebiete (so genannte „Körperschaftsteuerbezirke“) für die Veranlagung der Körperschaftsteuer zuständig sind.

- In den einzelnen Körperschaftsteuerbezirken sind keine Spezialisierungen auf bestimmte Fälle, definiert etwa nach der Unternehmensform, vorgeschrieben. Weil solche Spezialisierungen nur informell in wenigen Finanzämtern stattfinden, ist keine Zuordnung des Personalaufwands zu der Veranlagung einzelner Unternehmensformen oder anderweitig typisierter Fälle möglich.

- Es liegen keine Angaben darüber vor, in welchem Umfang und bei welchen Fällen die Finanzämter mit den Unternehmen Informationen austauschen, *bevor* diese ihre Steuererklärung abgeben. Tendenziell findet ein solcher Austausch eher mit den großen Konzernen statt. Spezielle Informationsangebote gibt es aber z.B. für körperschaftsteuerpflichtige Vereine.

- Zwar werden für die Körperschaftsteuer Durchlaufzeiten berechnet, allerdings lediglich in Form von Durchschnittswerten für bestimmte Verwaltungsebenen, wie Finanzämter oder Oberfinanzdirektionen. Es liegen keine Übersichten über Durchlaufzeiten für bestimmte Körperschaftsteuerfälle vor.

- Ein Risikomanagement bei der Veranlagung von Körperschaftsteuerfällen ist noch im Aufbau. Derzeit werden zwar schon in vielen Finanzämtern Risikogruppen gebildet, bei der Zuordnung eines Steuerfalls zu einer Risikogruppe sind aber noch eher subjektive Kriterien entscheidend. Dabei orientieren sich die Sachbearbeiter in den Finanzämtern an der Bewertung des Verhaltens eines Unternehmens in der Vergangenheit, etwa hinsichtlich der Korrektheit der Angaben, des Zahlungsverhaltens, des Ergebnisses der letzten Außenprüfung, oder der Bewertung einer Branche. Objektive Kriterien, wie die Höhe des Gewinns, des Umsatzes, der angegebenen Verluste oder der vorgenommenen Rückstellungen, spielen ebenso eine Rolle bei der Risikobewertung eines Steuerfalls. Es gibt aber bisher noch keine verbindlichen Vorgaben, nach denen in den Finanzämtern die Steuerfälle behandelt werden müssen.

- Risikoarme Fälle werden möglichst ohne inhaltliche Prüfung weitestgehend maschinell bearbeitet. Der Personaleinsatz bei diesen Prüfungen wird soweit möglich beschränkt und umfasst im Regelfall nur die technische Abwicklung. Risikobehaftete Fälle werden eingehend und intensiv geprüft, mit entsprechender Konzentration des Personaleinsatzes auf diese Fälle. Für die Bearbeitung dieser Fälle gibt es keine festen Regeln und Vorgaben, denn die Arbeitsschwerpunkte werden hier von den Sachbearbeitern aus der individuellen Struktur und den als kritisch angesehenen Sachverhalten des Falls abgeleitet. Es liegen derzeit noch keine Informationen über die Dauer der Prüfungen getrennt nach risikoarmen und risikobehafteten Fällen vor.

- Feste und verbindliche Fristen, innerhalb derer, die Finanzämter Steuerbescheide verschicken müssen, gibt es nicht. Die Bearbeitungsdauer richtet sich nach der Art der Bearbeitung. Bei einer intensiven Prüfung muss angesichts der oftmals erforderlichen Rückfragen von einer längeren Bearbeitungszeit ausgegangen werden.

- Als Informationen zur Risikofilterung stehen den Finanzämtern auch Kontrollmitteilungen von Dritten (z.B. Notaren) zur Verfügung. Ein eine Steuererklärung ergänzenden oder begleitenden Informationsaustausch zwischen steuerpflichtigen Unternehmen und Finanzämtern hat nur eine geringe Bedeutung.

- Es liegen noch keine Statistiken über die Höhe der Fehlbeträge und deren Zuordnung zu bestimmten Fällen vor.

- Im Falle zu geringer Steuerzahlungen werden die Abweichungen des Steuerbescheides von der Steuererklärung des Unternehmens im Regelfall vorab erläutert. Bei geringfügigen Abweichungen werden diese im Steuerbescheid erläutert.
- Die eingeräumten Zahlungsfristen richten sich nach den gesetzlichen Vorgaben; es gibt hier keinen Ermessensspielraum der Finanzämter.
- Statistiken über die Höhe der Nachzahlungen, über festgesetzte Zuschläge und über Ergebnisse gerichtlicher Verfahren liegen nicht vor. Strafen werden gegebenenfalls durch die Gerichte verhängt. Hierfür gibt es deshalb keine Vorgaben oder Regeln der Steuerverwaltung.
- Die Berechnung und Festsetzung von Zinsen ist gesetzlich, und damit bundeseinheitlich, geregelt.
- Finanzämter informieren auch nach Prüfung eines Steuerfalles die betroffenen Unternehmen nach Ablauf der Veranlagung des betreffenden Jahres nicht über das zukünftige Verhalten der Finanzbehörde.
- Es liegen keine Angaben zum Erfolg der Steuerprüfungen vor.

Das RWI Essen bedankt sich bei Herrn MR Reinhard Buschkamp, Herrn OAR Manfred Steffens, Frau OARin Monika Eusterwiemann und Herrn AR Carsten Meis (alle Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen) für die Beantwortung unserer Fragen zur Erhebung der Körperschaftsteuer in Nordrhein-Westfalen. Der Fragenkatalog des RWI Essen und die Antworten des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen sind im Wortlaut im Anhang dokumentiert.

Aufbauend auf der bisher vorgenommenen Beschreibung des „Ist-Zustandes“ bei der Erhebung der Körperschaftsteuer in Deutschland soll der nachfolgende internationale Vergleich von Selbstveranlagungsverfahren Hinweise darauf geben, welche konkreten Vor- und Nachteile ein Wechsel hin zu einer Selbstveranlagung bieten würde. Einen potentiellen Verfahrenswechsel zunächst nur für die Körperschaftsteuer zu prüfen, ist aus mehreren Gründen sinnvoll:

– Die Opportunitätskosten in Form bereits getätigter Investitionen zur Effizienzsteigerung dürften bei der Erhebung der Körperschaftsteuer nur in geringem Maße *sunk costs* darstellen. Die Finanzverwaltungen stehen hier noch am Anfang. Bereits vorgenommene Investitionen in Service, Risikomanagementsysteme und Controllingverfahren lassen sich auch bei einem Übergang zur Selbstveranlagung nutzen.

- Die auf den ersten Blick gravierenderen Änderungen kommen bei einem Wechsel zur Selbstveranlagung auf die Steuerpflichtigen zu, weil diese dann ihre Steuerschuld selbst berechnen müssten. Das mag derzeit bei der Einkommensteuer in den meisten Fällen noch eine Überforderung darstellen, wenn man eine Verfahrensumstellung nicht mit dem Zwang verknüpft, die Steuererklärung von einem Steuerberater anfertigen zu lassen, wie von Seer (2003: 55-56) vorgeschlagen. Bei der Körperschaftsteuer hat dieses Argument deutlich weniger Gewicht, denn es dürfte für die überwiegende Zahl von Kapitalgesellschaften wenig Aufwand bedeuten, den zu zahlenden Steuerbetrag nach Vorgaben der Steuerbehörde zu berechnen. Zumindest wird der *zusätzliche* Aufwand, der durch eine Selbstveranlagung im Vergleich zur derzeitigen Praxis in den Steuerabteilungen der Kapitalgesellschaften entstünde, eher gering sein. Die meisten Unternehmen leisten ohnehin schon die Arbeit, die eine Selbstveranlagung durch die Unternehmen erfordern würde. Deshalb ist sogar offen, ob die Selbstveranlagung nicht sogar die Transaktionskosten der Steuerentrichtung eines Unternehmens reduzieren würden, etwa durch die bereits erwähnten Vorzüge besserer Serviceleistungen der Steuerbehörde.

- Die Erfahrungen mit der bereits praktizierten Selbstveranlagung bei den Umsatzsteuervorauszahlungen können gerade bei einem Verfahrenswechsel für die Körperschaftsteuer genutzt werden, auch wenn beachtet werden muss, dass die Definition der Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer ungleich komplizierter ist.

- Bei der Definition der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gibt es intensive Bemühungen zu einer internationalen Harmonisierung. Es ist nicht Aufgabe dieser Studie, hier den aktuellen Stand zu bewerten. Entscheidend ist vielmehr die Aussicht darauf, dass es in absehbarer Zeit Standards geben wird, die für alle Kapitalgesellschaften bindend sein werden und die eine hinreichende Basis definieren werden, national durchaus auch weiterhin unterschiedliche Steuertarife oder -sätze ohne allzu großen Aufwand anwenden zu können.

3.2 Selbstveranlagungsverfahren im internationalen Vergleich

3.2.1 Selbstveranlagung der Corporate Income Tax in den USA

Die USA sind der klassische Fall eines selbstveranlagten Einkommen- und Körperschaftsteuersystems. In der vergleichenden internationalen Studie der Besteuerung von Körperschaften stellen sie gewissermaßen den Prototyp dieser Veranlagungsform dar. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Mechanismen der Steueraufsicht und Kontrolle, die von der Grunderkennt-

nis ausgehen, dass der Staat die korrekte Einhaltung der Steuerabgabe durch die Steuerpflichtigen niemals vollends überwachen kann. Auf dieser Basis lässt sich systematisch nach Verfahren suchen, die Kontrollerfolge und -kosten angemessen gegeneinander abwägen.

3.2.1.1 Allgemeine Charakterisierung

Körperschaften (*corporations*) sind in den USA selbständige Steuersubjekte, die der *Corporate Income Tax* unterliegen. Rechtsgrundlage ist der *Internal Revenue Code* (IRC), das amerikanische Einkommensteuergesetz. Es existiert kein separates Körperschaftsteuergesetz. Der IRC sieht ferner keine strikt an der Rechtsform orientierte Besteuerung von Unternehmen vor. Vielmehr werden die Merkmale „unbegrenzte Lebensdauer", „zentralisierte Leitung", „Haftungsbegrenzung" und „freie Übertragbarkeit der Anteile" verwendet, um die steuerlich relevante Charakterisierung eines Unternehmens als *corporation,* Personengesellschaft (*partnership*) oder Einzelunternehmen vorzunehmen[6].

Körperschaften werden nochmals in *S-corporations* (small businesses) mit maximal 75 Gesellschaftern und *C-corporations* (alle übrigen) unterteilt. *S-corporations* können wählen, ob ihr Gewinn der Körperschaftsteuer oder ausschließlich der Einkommensteuer auf der Ebene der Anteilseigner belastet werden[7]. *C-corporations* unterliegen zwingend der Körperschaftsteuer (*corporation Income Tax*), Einzelunternehmen der persönlichen Einkommensteuer. *Partnerships* können für eine steuerliche Behandlung als Körperschaft optieren (Seer 2002; Kadel 2001; Vorwold 2001; Müssener 1997). Im Steuerjahr 2003 reichten 5,9 Mill. *corporations* Steuererklärungen ein (IRS, DB 2003, Tab. 2), darunter 2,5 Mill. *C-* und 3,3 Mill. *S-corporations* (Manzi 2003, Figure A)[8]. Die Zahl der Steuererklärungen der letzten zehn Kalenderjahre zeigt Tabelle 3.8. Wie in Deutschland zeigt sich auch in den USA ein erheblicher Anstieg der zu verarbeitenden Steuerfälle im Zeitverlauf.

Der IRC sieht vor, dass grundsätzlich jeglicher Einkommenszufluss ohne Berücksichtigung der Quelle besteuert wird (Kadel 2001: 419-424). Allerdings gibt es eine Reihe von Ausnahmen, die unter anderem dafür verant-

---

[6] Dabei haben bestimmte US- und ausländische Gesellschaften ein Wahlrecht, sich als Kapital- oder Personengesellschaft besteuern zu lassen.

[7] Im zweiten Fall dienen die abzugebenden Steuererklärungen als Kontrollmitteilungen (*information returns*) (IRC, Sec. 1361. S Corporations defined; http://www.foormilab.ch/ustac/www/t26-A-1-S-I-1361.html (18.02.04)).

[8] Bei den Angaben von Manzi handelt es sich um Projektionen für das Kalenderjahr 2003; dies begründet die Differenz zum IRS Data Book.

wortlich sind, dass der IRC mit fast 10 000 Paragraphen als ein sehr kom-

Tabelle 3.8
Zahl der Steuererklärungen in den USA
Kalenderjahre 1993 bis 2002

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003[1]
Steuererklärungen insges. in Mill.	156	157	160	163	165	167	170	173	175	180
- darunter corporations in Mill.	4,57	4,71	4,9	5,04	5,12	5,28	5,34	5,43	5,6	5,8
- darunter C-corporations in Mill.	2,53	2,55	2,61	2,59	2,52	2,51	2,45	2,41	2,41	2,5
- darunter S-corporations in Mill.	2,04	2,16	2,29	2,45	2,60	2,77	2,89	3,02	3,19	3,3

Nach Angaben in IRS, RtC, 2003, Tab. 4. – [1]Projektion Manzi (IRS, SOI Bulletin, Winter 2003: Figure A).

plexes Steuergesetz gilt (Seer 2002: 132). Anders als im deutschen Steuerrecht werden keine Einkommens*arten* definiert. Die Unternehmen sind auch nicht verpflichtet, eine Steuerbilanz zu erstellen. Die steuerliche Bemessungsgrundlage wird vielmehr durch eine Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt, die unabhängig von der zu erstellenden handelsrechtlichen Bilanz ist. Diese Unabhängigkeit ist vor allem darin begründet, dass die Gesetzgebungshoheit für das Gesellschafts- und Handelsrecht einschließlich der Rechungslegungsvorschriften bei den Bundesstaaten liegt.

Die Gesetzgebungshoheit über die *Corporation Income Tax* liegt dagegen beim Bundesgesetzgeber. Es existieren zwar Steuerrichtlinien *(regulations)*, aus denen hervorgeht, dass Rechnungslegungsmethoden, die stetig und widerspruchsfrei die (branchenspezifischen) US-GAAP anwenden, das Einkommen klar definieren. Es liegt aber keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Berechung des steuerlich relevanten Gewinns vor, wie sie das deutsche Steuerrecht kennt. Für die Finanzverwaltung ergibt sich daraus die Aufgabe, durch *regulations* klar zu definieren, welche Einkommen und Verluste in welcher Form in den verschiedenen Rechnungslegungsmethoden festzuhalten sind (Kadel 2001: 421ff.). Die zahlreichen *regulations*, die monatlich zusammengefasst auf einer Internetseite des IRS veröffentlicht sind[9], präzisieren somit den IRC, sorgen aber zugleich dafür, dass die Komplexität des Gesetzes weiter zunimmt.

Die *Corporate Income Tax* ist nach dem sog. klassischen System organisiert: Der Gewinn einer Kapitalgesellschaft unterliegt auf der Ebene der Gesellschaft der Körperschaftsteuer; zusätzlich wird auf die ausgeschütteten Gewinnanteile beim Anteilseigner Einkommensteuer erhoben. Auf die steuerliche Bemessungsgrundlage wird ein Stufentarif angewendet, mit Steuersät-

[9] Für August 2004 z.B.: http://www.irs.gov/taxpos/article/0,,id=127964,00.html (19.8.2004)

Tabelle 3.9
Steuererzahlungen[1] in den USA
Steuerjahre[2] 1994 bis 2004

Steuerzahlungen	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Insges. in Mrd. $	1 276	1 376	1 487	1 623	1 769	1 904	2 097	2 129	2 017	1 953	2 097
Alle Corporations in Mrd. $	154	174	189	204	213	216	236	187	211	194	231
Anteil der KSt anges. Steuerzahlungen in %	12,1	12,6	12,7	12,6	12,0	11,3	11,3	8,8	10,5	9,9	11,0

Quelle: IRS, Data Book 2004, Publication 55B, Washington, DC, 2005: Tab. 7. – [1] Die Diskrepanz zu Tabelle 3.3 erklärt sich aus der unterschiedlichen Klassifikation von Unternehmen bezgl. der Körperschaftsteuer. – [2]Steuerjahr: 1.10.-30.09.

zen von 15 % auf Einkommen bis 50 000 $[10], 25 % von 50 000 bis 75 000 $, 34 % von 75 000 $ bis 10 Mill. $ und 35 % von über 10 Mill. $[11]. Die insgesamt von den 5,9 Mill. *corporations* im Steuerjahr 2003 gezahlte *Corporate Income Tax* betrug rd. 194 Mrd. $, was knapp 10 % des gesamten Steueraufkommens von rd. 2 Bill. $ ausmachte (IRS, DB 2003: Tab. 1). Die Steuerzahlungen der letzten zehn Steuerjahre zeigt Tabelle 3.9.

3.2.1.2 Besteuerungsverfahren

Wie alle Steuerpflichtigen in den USA ermitteln auch die Körperschaften den von ihnen zu zahlenden Steuerbetrag selbst. Die Abgabefrist für die Steuererklärung ist zugleich die Frist für die Steuerzahlung – jeweils der 15.03. des dem Wirtschaftsjahr folgenden Jahres bzw. bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils der 15. des nachfolgenden dritten Monats. Vorauszahlungen sind am 15.03., 15.06., 15.09. und 15.12. zu leisten. Ihre Höhe richtet sich bei *corporations* mit einem zu versteuernden Gewinn von mindestens 1 Mill. $ (*large corporations*) nur bei der ersten Zahlung nach dem Vorjahresergebnis, ansonsten nach der für das laufende Steuerjahr erwarteten Steuerschuld. Dabei muss diese durch die Vorauszahlungen zu 100 % antizipiert werden (IRC, Sec 6655 (d)). Eine Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärung ist um maximal 6 Monate möglich – sie wird allerdings nur gewährt, wenn ein form- und fristgerechter Antrag gestellt wurde. Dabei bedeutet eine Verlängerung nicht, dass auch die Zahlung der Steuer später erfolgen kann; hier gelten weiterhin die ursprünglichen Fristen (Seer 2002: 38-39).

[10] Der amtliche Devisenkurs für 1 $ betrug am 30.06.2004 rund 0,83 € (Handelsblatt vom 010.7.2004: 28).

[11] Auf das 100 000 $ übersteigende Einkommen werden in wiederum verschiedenen Stufen Zusatzsteuern (*additional taxes*) erhoben, die den „Vorteil" des niedrigen Eingangssteuersatzes mit zunehmendem Einkommen abschmelzen. Bei einem Einkommen ab 18,3 Mill. $ kommt ein proportionaler Steuersatz für das gesamte Einkommen von 35 % zur Anwendung. http://fourmilab.ch/ustax/www/t26-A-1-A-II-11.html (18.2.2004).

Nach der Umstrukturierung des IRS den *IRS Restructing and Reform Act* (RRA) von 1998 liegt die zentralisierte Zuständigkeit für Kapitalgesellschaften mit *assets* von bis zu 10 Mill. $ bei der *Small Business and Self-Employed Division* und für solche mit *assets* von mehr als 10 Mill. $ bei der *Large and Midsize Business Division (LMSB)*. Infolge des Gesetzes reichen Kapitalgesellschaften seit 2001 ihre Steuererklärung und Kontrollmitteilungen nicht mehr in ihrem regionalen *IRS Processing Center* ein, sondern bundesweit in einer von zwei Behörden, die sich auf die Bearbeitung dieser Steuerverfahren spezialisiert haben.

Übersicht 3.5
Stilisierter Ablaufplan des Erhebungsverfahrens bei Selbstveranlagung

Vorgelagert: Historische Genese der Gesetzeslage	
[Finanzbehörde:]	Konkretisierung des für die Steuerpflichtigen relevanten Steuerregimes
Steuerperiode i	
[Steuerpflichtige:]	Entfaltung legaler wirtschaftlicher Aktivität → Realisierung von Gewinnen → aus Gesetz folgt Höhe der Steuerschuld
	Entfaltung verdeckter wirtschaftlicher Aktivität → Realisierung von Gewinnen → Umgehung der Gesetze
	Berechnung der Steuerschuld → Einreichung der Steuererklärung und Steuerzahlung
[Finanzbehörde:]	In einem Teil der Fälle (Plausibilität, steuerliche Relevanz, Zufallsauswahl) Prüfung der Einzelposten der Steuererklärung, ggf. Anpassung der Veranlagung und ggf. Festlegung einer Strafzahlung
	Bei einem Teil der Fälle Durchführung einer Außenprüfung, ggf. Steuerfahndung
[Steuerpflichtige:]	Nachzahlung, ggf. auch Strafzahlung

Wird bei der Prüfung einer Steuererklärung festgestellt, dass ein zu geringer Steuerbetrag gezahlt wurde, werden auf die fällige Nachzahlung Zinsen gefordert und eventuell Strafmaßnahmen ergriffen (s.u.). Weil bei einer fehlerhaften Steuererklärung (und deshalb zu geringer Zahlung) auch das steuerberatende Unternehmen zur Verantwortung gezogen werden kann, müssen Körperschaften in der Steuererklärung neben einer Steuernummer eine *Preparer Tax Identification Number* (PTIN) angeben (Seer 2002: 43).

3.2.1.3 Kontrollstrategie

Der IRS setzt vier Programme ein, um zu prüfen, ob Steuerpflichtige gemäß den Gesetzen gehandelt haben (IRS, RtC, 2003: 4-5). Zum einen die relativ

arbeitsintensiven *IRS Examinations* bzw. *Audits*, bei denen die Mitarbeiter der Behörde mit dem steuerpflichtigen Unternehmen Kontakt aufnehmen, zum anderen drei weitgehend automatisierte Programme, die eine effektive Kontrolle gewährleisten sollen: das *Math Error Program*, mit dem zunächst die Steuererklärungen herausgefiltert werden, die Rechen- und Schreibfehler aufweisen; das *Document Matching* (bzw. *Automated Underreporter*), bei dem automatisch verschiedene Quellen herangezogen werden, um Widersprüche und Fehler aufzudecken, und das *Automated Substitute for Return*, bei dem durch den Einsatz von Kontrollmitteilungen oder Informationen aus vorangegangenen Steuerjahren Steuerpflichtige ermittelt werden, die im aktuellen Jahr keine Erklärung abgegeben haben.

Die Schreib- und Rechenfehler können vom IRS sofort korrigiert und ohne weitere Korrespondenz mit dem steuerpflichtigen Unternehmen der Differenzbetrag von diesem eingefordert werden. Das Unternehmen hat 60 Tage Zeit, eine Minderung des festgesetzten Steuerbetrags zu beantragen. Wenn das Computersystem unerlaubte Positionen in einer Steuererklärung feststellt, ist für das weitere Vorgehen entscheidend, wie hoch die Nachforderungen sind. Liegt der Streitwert unterhalb einer Grenze, die laufend vom IRS in internen Verwaltungsanweisungen (*Internal Revenue Manual*, IRM) angepasst wird, versucht die Behörde, den Fall mit einer einfachen Korrespondenz (Brief an das steuerpflichtige Unternehmen und dessen Einverständniserklärung) zu erledigen. Kann keine Einigung erzielt werden oder reagiert das Unternehmen nicht fristgerecht, verschickt der IRS einen sog. 30-Tages-Brief, mit dem ein reguläres Festsetzungsverfahren eingeleitet wird (Seer 2002: 59-66).

Bei kleinen Kapitalgesellschaften setzt der IRS zusätzlich wie bei privaten Einkommensteuererklärungen das *Discriminant Function System (DIF)* ein, um *materiell* fehlerhafte Steuererklärungen herauszufiltern (IRS, RtC 2003: 11). In jeder dieser Steuererklärungen wird davon ausgegangen, dass bestimmte Sachverhalte mit einer vorgegebenen Wahrscheinlichkeit fehlerhaft sind. Je nach Höhe der Fehlerwahrscheinlichkeit wird den Steuerfällen ein Punktewert (*DIF Score*) zugeordnet. In einer von Finanzbeamten durchgeführten kurzen Prüfung werden aus den Steuerfällen, die einen festgelegten Punktewert überschreiten, jene ausgewählt, die ausführlich geprüft werden sollen. Ein wichtiges Entscheidungskriterium für diese Auswahl ist der erwartete fiskalische Erfolg. Allerdings werden die Audits auf alle Steuerfälle verteilt, weil nur so verhindert werden kann, dass die „kleinen" Fälle niemals überprüft werden.

Um ihre Entscheidung auf breite, im Prinzip vorhandene Informationen stützen zu können, fordert die Steuerbehörde von *corporations* umfangreiche Kontrollmitteilungen *(Information Returns)*. Für *S-corporations* umfas-

sen diese etwa die Namen der Gesellschafter sowie Art und Betrag des Gewinnanteils (IRC, Sec. 6031, 6037), für *C-corporations* etwa die Namen der Gesellschafter, Dividendenbeträge und Liquiditätserlöse (IRC, Sec. 6042-6044). Die Mitteilungen werden von Computersystemen erfasst und mit den Angaben in der abgegebenen Steuererklärung verglichen. Kommen Unternehmen ihrer Pflicht zur Abgabe von Kontrollmitteilungen nicht nach, werden von der Steuerbehörde Strafen festgesetzt (s.u.).

Die Finanzbehörde kann einem Unternehmen im Falle eines Fehlverhaltens eine Mitteilung über den geschätzten Steuerfehlbetrag (*Notice of Deficiency*) zukommen lassen. Diese ist von den Unternehmen innerhalb von 90 Tagen vor dem Bundessteuergericht (*U.S. Tax Court*) anfechtbar. Für den Fiskus hat diese den Nachteil – und für das Unternehmen den Vorteil –, dass sich damit die Zahlungsfrist ebenfalls um 90 Tage verschiebt. Eine Verzinsung des Fehlbetrages erfolgt aber auch in diesem Fall vom Zeitpunkt der ersten Fälligkeit an. Der Zinssatz auf den nachzuzahlenden Steuerbetrag entspricht der jeweiligen *Federal Short Term Rate* mit einem Zuschlag von 5 %, falls die Nachforderung 100 000 $ übersteigt (IRC, Sec. 6621). Zinszahlungen sind von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig.

Audits werden von den Mitarbeitern der Steuerbehörde (*Revenue Agents*) in der Behörde selbst oder vor Ort im steuerpflichtigen Unternehmen durchgeführt. *Außenprüfungen* müssen spätestens 27 Monate nach Abgabe der Steuererklärung abgeschlossen sein. Von dieser Frist ausgenommen sind Fälle der Steuerhinterziehung, *Tax Shelter*-Konstruktionen, internationale Verflechtungen und Außenprüfungen bei sehr großen Kapitalgesellschaften, deren *assets* einen Wert von 250 Mill. $ übersteigen (Seer 2002: 69).

Prüfungen werden zunehmend von spezialisierten Stäben durchgeführt, die in bestimmten Industriezweigen agieren, um besondere Branchenkenntnisse zu erwerben. Kommt es zwischen dem *Revenue Agent* und dem Unternehmen zu einer Einigung, wird diese auf der Basis eines Prüfberichts innerhalb des jeweiligen Steuerbezirks (*Operation Division*) durch den vorgesetzten *Supervisor* und einen Stab (*Quality Review Staff*) geprüft. Bleibt die Regelung unbeanstandet, unterschreibt das Unternehmen eine Einverständnis- und Verzichtserklärung, die es dem IRS ermöglicht, den nachzuzahlenden Steuerbetrag sofort festzusetzen. Das steuerpflichtige Unternehmen hat dann keine Möglichkeit mehr, eine Petition beim höchsten Steuergericht (*U.S. Tax Court*) einzureichen. Es bleibt allerdings die Möglichkeit, *nach* Zahlung des Betrages diesen vor dem *U.S. District Court* oder dem *U.S. Claims Court* wieder einzuklagen (Seer 2002: 73-77).

Tabelle 3.10
Außenprüfungen in den USA
Steuerjahre 1996 bis 2002

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Prüfungen insgesamt	440 713	420 718	335 154	251 520	190 270	162 032	171 576
- darunter corporations	58 009	69 647	52 482	37 906	27 049	21 982	26 522
- darunter nicht bilanzierende corp.	2 937	3 269	2 524	1 811	1 373	1 220	1 107
- darunter bilanzierende corp. nach Wert der assets in Mio. $							
bis 0,25	15 562	18 614	11 657	6 643	4 166	3 413	3 027
0,25 bis 1	11 448	15 281	10 818	7 072	4 578	3 226	3 009
1 bis 5	11 529	14 360	11 907	9 050	5 556	3 805	3 830
5 bis 10	3 615	4 455	3 807	2 867	1 984	1 533	1 963
10 bis 50	5 709	6 171	5 458	4 492	3 558	2 955	4 281
50 bis 100	1 575	1 566	1 399	1 227	1 115	949	1 464
100 bis 250	1 834	1 703	1 430	1 407	1 329	1 357	2 118
250 oder mehr	3 468	3 932	3 145	3 076	3 101	3 331	5 287
Ausländische Kapitalgesellschaften	332	296	337	261	289	193	436

Nach IRS, RtC 2003, Tab. 5c

Von den insgesamt 171 576 Außenprüfungen, die im Kalenderjahr 2002 durchgeführt wurden, entfielen 85 648 auf die individuelle Einkommensteuer, 26 522 auf *C-corporations* und 12 104 auf *S-corporations*. Die in Tabelle 3.10 zusammengestellten Daten zeigen deutliche Änderungen in der Prüfungsintensität:

– Nimmt man 1996 als Vergleichsjahr, ist die Zahl der gesamten Außenprüfungen auf deutlich weniger als die Hälfte gesunken; gleiches gilt für die *audits* der Kapitalgesellschaften.

– Bei der Prüfung der *corporations* hat es eine deutliche Verlagerung hin zu großen Kapitalgesellschaften gegeben.

– Es gibt allerdings keine strikt an der Größe der Unternehmen orientierte Häufigkeit von Prüfungen.

Aus den vorliegenden Angaben lässt sich nicht schließen, inwiefern diese Veränderungen darauf zurückzuführen sind, dass dem IRS insgesamt weniger Ressourcen zur Verfügung standen, oder darauf, dass der IRS andere strategische Schwerpunkte gesetzt hat.

Ein Aspekt einer neuen Strategie betrifft jedenfalls die sehr großen Kapitalgesellschaften, für die das *Coordinated Examination Program* (CEP) entwickelt und inzwischen in *Coordinated Industry Cases* (CIC) umbenannt wurde. Die Idee ist, solche Prüfungen zu bündeln, die aufgrund ihrer Komplexität nur von größeren Teams durchgeführt werden können. Zuständig

ist ein *Case Manager*, der für den IRS verbindliche Regelungen treffen kann, die auch über den Prüfzeitraum hinaus Bestand haben. Die Ergebnisse dieser zeigt Tabelle 3.11, in der eine Differenzierung von Prüfintensität und eingeforderten zusätzlichen Steuerzahlungen nach Unternehmensgröße vorgenommen wird.

Tabelle 3.11
Prüfungen und eingeforderte zusätzliche Steuerzahlungen in den USA
Kalenderjahr 2002

	Steuer-erklärun-gen	Anteil der geprüften Steuererklärungen		Geprüft von			Eingefor-derte zusätzliche Steuerzah-lungen in 1 000 $
		insgesamt	in %	revenue agents CIC	revenue agents Non-CIC	Complian-ce Center	
insges. (alle Steuerarten)	173 345 622	1 081 134	0,6	6 721	149 030	820 334	25 600 702
davon u.a.:							
individuelle ESt	130 134 277	1 007 874	0,8	105	97 486	810 486	6 203 236
C-Corporations[1]	2 394 271	17 097	0,7	2 762	12 750	1 584	16 840 983
nach Wert der assets in Mio. $							
bis 0,25	1 369 250	2 784	0,2	13	2 452	319	81 637
0,25 bis 1	408 392	1 462	0,4	5	1 366	91	52 788
1 bis 5	185 876	1 223	0,7	8	1 104	110	89 557
5 bis 10	29 652	632	2,1	11	553	68	112 594
10 bis 50	30 616	2 864	9,4	72	2 637	155	205 906
50 bis 100	7 488	965	12,9	93	813	59	180 306
100 bis 250	7 761	1 308	16,9	197	1 040	71	371 733
250 oder mehr	11 018	4 386	39,8	2 224	1 969	193	15 228 784
S-Corporations	3 369 122	6 402	0,2	29	5 641	729	k.A.
ausl. KGs	27 109	280	1,0	73	154	53	173 066

Nach: IRS DB 2004, Tab. 10. – [1]Ohne ausl. corporations. –k.A. = keine Angabe verfügbar.

Ein weiterer Aspekt einer neuen Kontrollphilosophie ist die Einsicht, dass die Kontrolle von Unternehmen effektiver sein kann, wenn es der Steuerbehörde gelingt, mit dem Unternehmen zusammenzuarbeiten, schon *bevor* das Unternehmen die Steuererklärung einreicht. Deshalb bietet der IRS diesen Unternehmen seit 1999 an, im Rahmen des *Pre Filing Agreement Program* schon *vor* Abgabe der Steuererklärung – also auch *vor* Zahlung der Steuer – die Steuererklärung vom IRS prüfen zu lassen.

Mit dem *IRS RRA* von 1998 wurden umfangreiche organisatorische Änderungen der Steuerbehörde eingeleitet (Zschiegner 1999: 256-264). Seitdem hat die Behörde – nach eigenen Angaben – die Qualität der Serviceangebote wesentlich verbessert und weniger Ressourcen in die Kontrolle und Eintreibung von Steuerzahlungen eingesetzt. Die verbesserten Serviceleistungen dienen dem generellen Ziel, einen möglichst hohen Anteil von freiwillig und entsprechend dem Steuergesetz zahlenden Steuerpflichtigen zu errei-

chen. Maßnahmen wie die Klärung von strittigen Sachverhalten *vor* Abgabe der Steuererklärung und klar vorgegebene Kommunikationsabläufe zwischen Steuerbehörde und Unternehmen zielen explizit darauf ab, die *compliance* der Unternehmen zu erhöhen und die Kosten des Steuerverfahrens für alle Beteiligten so niedrig wie möglich zu halten.

Weil die Ausgaben für die Verbesserung des Service in den vergangenen Jahren schneller gestiegen sind als die insgesamt der Behörde zur Verfügung stehenden Mittel und das Einsparpotential durch eine höhere Effektivität der Maßnahmen nicht ausreichte, um diese auszugleichen, konnten zwangsläufig nur noch weniger Ressourcen in die Kontrolle fließen. Dies wird von vielen Autoren kritisch kommentiert; z.B. White, Director Tax Issues des United States General Accounting Office (GAO 2004: 1): "Many inside and outside IRS have become concerned that the decline in enforcement efforts have reduced taxpayers' incentive to voluntary comply with the laws". Zwar liegen noch keine Daten vor, die diese These belegen können, es wird aber befürchtet, dass die Steuerehrlichkeit abnimmt, wenn transparent ist, dass die Steuerbehörde immer weniger Mittel zu einer effektiven Kontrolle zur Verfügung hat.

Die Steuerbehörde hat deshalb ihre Strategie mittlerweile insofern verändert, sie der Kontrolle wieder eine stärkere Bedeutung beimisst. Diese „neue" Ausrichtung wird auch auf den Wechsel an der Spitze der Steuerbehörde zurückgeführt (Songy, Blattner 2004: 13). Zu Beginn seiner Amtszeit hat der neue Commissioner, *Mark W. Everson*, die Effektivität der Kontrolle zum wichtigsten Ziel der Aktivitäten der Steuerbehörde erklärt (Everson, IRS, SP 3: „While our commitment to service continues, we also must sharpen our focus on enforcement"). Unter anderm soll ein *Breakthrough-Team* von Mitarbeitern der LMBS-Devision erreichen, dass die Dauer der Prüfungen von großen Kapitalgesellschaften reduziert wird. Derzeit liegt der Prüfzyklus – also die Zeitspanne von Abgabe der Steuererklärung bis zum Abschluss eines Verfahrens – bei den CIC- und den CI-Fällen deutlich über den oben genannten 27 Monaten (Songy, Blattner 2004: 13-14). Die Verkürzung der Prüfzyklen soll zugleich dazu führen, dass (wieder) zeitnahe Fälle geprüft werden.

Für das Steuerjahr 2005 hat der IRS deshalb angekündigt, stärkere Anstrengungen zu unternehmen, die gesetzlich vorgesehenen Steuerzahlungen tatsächlich einzutreiben. Ein Schwerpunkt soll darin liegen, die Steuerminderungsmöglichkeiten von Kapitalgesellschaften zu verringern und die kriminelle Steuerhinterziehung von Körperschaftsteuer verstärkt zu bekämpfen. Dabei wird vom IRS durchaus die Notwendigkeit gesehen, die Effektivität der in verschiedenen Bereichen eingesetzten Ressourcen zu vergleichen. Dies könne auch bedeuten, weniger Mittel zu einem weiteren Ausbau

von Serviceleistungen und mehr in der Durchsetzung von Steueransprüchen einzusetzen (GAO 2004: 27).

3.2.1.4 Strafen

Gegen Unternehmen, die in der Steuererklärung zu geringe Steuern ausweisen oder die keine Steuererklärung abgeben, können Zivil- und Kriminalstrafen verhängt werden (Seer 2002: 90ff.). *Civil-Penalties* existieren in Form von prozentualen Zuschlägen auf die Steuer, die dem steuerpflichtigen Unternehmen, und in Form von zusätzlichen Festbeträgen zur Steuer, die Dritten (Steuerberatern, Mitteilungspflichtigen und Anbietern von Steuersparmodellen) auferlegt werden können. *Criminal Penalties* werden in einem gerichtlichen Strafverfahren verhängt. Dabei fällt das die Bundessteuern betreffende Steuerstrafrecht in den Hoheitsbereich des Bundes und ist deshalb ebenfalls im IRC geregelt.

Gibt das Unternehmen seine Steuererklärung verspätet oder gar nicht ab, wird eine Zivilstrafe in der Höhe von 5 % des nachzuzahlenden Steuerbetrags pro angefangenen Monat der Säumnis (max. für 5 Monate, also 25 %) verhängt. Ausnahmen werden nur dann gemacht, wenn eine rechtzeitige Abgabe der Steuererklärung aus einsichtigen Gründen (die im Gesetz genauer spezifiziert sind) nicht möglich war oder keine bewusste Nachlässigkeit vorliegt. Falls die Steuererklärung fahrlässig oder aufgrund betrügerischer Motive nicht abgegeben wurde, erhöht sich der Zuschlag auf 15 % je angefangenen Monat – bei maximal 5 Monaten also auf 75 % des zu zahlenden Steuerbetrags. Erfolgt auch die Steuerzahlung verspätet oder gar nicht, ist zusätzlich zu den Zinsen eine Zivilstrafe in Höhe von 0,5 % des nachzuzahlenden Betrags für jeden angefangenen Monat zu zahlen.

Stellt sich im Kontrollverfahren heraus, dass eine *substanziell* zu geringe Körperschaftsteuer angemeldet wurde, kann ein Strafzuschlag in Höhe von 20 % des nachzuzahlenden Betrags festgelegt werden (IRC, Sec. 6662). Eine substanzielle Unterbemessung liegt vor, wenn der angemeldete Betrag den geschuldeten um mehr als 10 %, mindestens aber um 5 000 $ (*S-corporations*) bzw. 10 000 $ (*C-corporations*) unterschreitet. Der Zuschlag wird nur fällig, wenn die Steuerzahlung auf einer fahrlässig unrichtigen Anwendung oder Missachtung der Vorschriften oder auf einer Fehlbewertung von Bemessungsgrundlagen beruht. Die Zuschläge sind grundsätzlich unabhängig von einer evtl. Verschuldungssituation des Unternehmens zu zahlen.

Eine *substanzielle Fehlbewertung der Bemessungsgrundlage* liegt vor, wenn der zutreffende Wert eines Vermögensgegenstandes mindestens 200 % des vom steuerpflichtigen Unternehmen angesetzten beträgt. Diese Grenze gilt auch für Verrechnungspreise. Der Zuschlag beträgt in diesem Fall 20 % des

Differenzbetrags. Bei einer besonders krassen Fehlbewertung (mindestens 400 %) verdoppelt sich der Zuschlag. Alternativ hierzu kann ein Strafzuschlag erhoben werden, der sich auf die Summe der Verrechnungspreiskorrekturen bezieht. Ein Zuschlag von 20 % wird auch erhoben, wenn die vom IRS bei Verrechnungspreisen vorgenommenen Änderungen in ihrer Summe 5 Mill. $ bzw. 10 % der gesamten Bemessungsgrundlage erreichen. Der Zuschlag verdoppelt sich ab einem Schwellenwert von 20 Mill. $ bzw. 20 %.

Von *fahrlässiger Missachtung* steuerlicher Vorschriften wird gesprochen, wenn eine mangelnde Sorgfaltspflicht beim Führen von Büchern und Aufzeichnungen von Geschäftsvorfällen festgestellt wird oder steuerlich relevante Belege nicht aufgehoben werden. Auch wenn dem Rat eines steuerberatenden Unternehmens gefolgt wird, ohne die Empfehlungen wenigstens auf Plausibilität zu prüfen, liegt fahrlässiges Verhalten vor. Insgesamt wurden im Steuerjahr 2003 netto in 24,8 Mill. Fällen Zivilstrafen mit einem Gesamtvolumen von knapp 9,4 Mrd. $ verhängt. Davon entfielen auf *corporations* 582 974 Fälle mit Strafzahlungen in Höhe von knapp 355 Mill. $ (IRS, DB 2003, Tab. 27).

Im Falle eines Steuerbetrugs wird ein Strafzuschlag (*Fraud Penalty*) in Höhe von 75 % des Steuerfehlbetrags erhoben (IRC, Sec. 6663). Unter *fraud* versteht das amerikanische Steuerverfahrensrecht ein absichtliches Fehlverhalten, dessen spezifischer Zweck die Hinterziehung von als geschuldet angesehenen Steuern darstellt. Dabei betrachtet der *U.S. Court* es nicht grundsätzlich schon als Versuch einer Steuerhinterziehung, wenn keine Steuererklärung abgegeben wurde; es verlangt den Nachweis einer Hinterziehungsabsicht, den der IRS erbringen muss. Das ändert aber nichts an der Verantwortlichkeit des Unternehmens für den Inhalt der abgegebenen Steuererklärung.

Die kriminellen Bilanzmanipulationen großer Kapitalgesellschaften wie Enron, Worldcom, QWest u.a. haben dazu geführt, dass die Bekämpfung der Körperschaftsteuerhinterziehung zu einem wichtigen Thema in der amerikanischen Politik avanciert ist. Im Juli 2002 wurde die *Corporate Fraud Task Force* eingerichtet mit dem Auftrag, die Zusammenarbeit der staatlichen Behörden in der Bekämpfung von kriminellen Aktivitäten von Kapitalgesellschaften im Bereich der Bilanzierung und der Steuerzahlung zu koordinieren (White House 2004)[12]. Ihren ersten Bericht hat diese Task Force im Juli 2003 vorgelegt. Demnach sind bis Ende Mai 2003 über 320 Untersuchungen gegen über 500 Mitarbeiter von Kapitalgesellschaften eingeleitet worden. Es wurden Strafzahlungen gegen 354 Personen verhängt,

[12] The White House – President George W. Bush (http://www.whitehouse.gov/infocus/corporateresponibility/index2.html (07.08.2004)).

gegen 250 Personen Strafzahlungen explizit wegen Hinterziehung von Körperschaftsteuer (Thompson 2003: iv)[13].

Der IRS veröffentlichte erstmals im laufenden Steuerjahr 2004 Daten zur Körperschaftsteuerhinterziehung. Demnach wurden bis Ende Juni 2004 86 Untersuchungen eingeleitet und in 58 Fällen eine strafrechtliche Verfolgung gefordert. In 40 Fällen wurde Anklage erhoben, in 15 kam es zu Verurteilungen. In 60 % der Fälle wurden Haftstrafen von durchschnittlich 30 Monaten ausgesprochen (IRS 2004)[14]. Der IRS verweist aber selbst darauf, dass diese Daten mit Vorsicht interpretiert werden müssen, weil sich die Untersuchungen über längere Zeiträume erstrecken können und deshalb eine nach Steuerjahren vorgenommene Abgrenzung ungenau sein kann.

3.2.1.5 Bewertung der Erfahrungen

Das Beispiel USA zeigt, dass mit der Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer durch die Unternehmen ein offensichtlich funktionierendes Verfahren zur Erhebung dieser Steuer angewendet wird. Die sachliche Zuständigkeit bei der nationalen Steuerbehörde, dem IRS, gewährleistet eine kohärente, zielorientierte Weiterentwicklung des Erhebungsverfahrens. Dabei herrscht einerseits eine grundsätzliche Offenheit für Verbesserungen der Prozesse, andererseits fordern aber auch Organe wie Kongress und Senat Änderungen und Korrekturen ein. Die derzeit sich vollziehende Intensivierung der Kontrollaktivitäten ist ein Beleg dafür. Trotz der jüngsten – auch durch die Bilanzskandale begründeten – Entwicklungen zur verstärkten Kontrolle bleibt der Eindruck, dass die Behörde als „Grundphilosophie“ die Strategie verfolgt, durch verbesserten Service und durch Zusammenarbeit mit den Unternehmen letztlich erfolgreich zu sein.

Als erhebliches Problem auch für die Selbstveranlagung von Steuern erweist sich die Komplexität des amerikanischen Steuersystems. Zwar ist offensichtlich ein einfaches Steuersystem keine *notwendige* Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit der Selbstveranlagung, aber komplexe Steuergesetze erfordern sowohl bei den Serviceleistungen als auch bei der Kontrolle einen hohen Einsatz von Ressourcen. Unabhängig von den auch in den USA offensichtlich vorhandenen Problemen, einfache Steuergesetze zu formulieren, werden große Fortschritte in der Vereinfachung im Erhebungsverfahren gemacht. Dies gilt zum Beispiel für die konsequente Nutzung elektronischer Datenübermittlung und -auswertung. Ferner stehen den durchaus hohen Anforderungen an die Steuerpflichtigen, was die Fristen für die Einreichung der Steuererklärung und die Zahlung der Steuerschuld betrifft,

[13] Larry D. Thompson ist Chairman der *Corporate Fraud Task Force*.

[14] http://www.irs.gov/irs/article/=“id=121471;00.html

auch entsprechende Leistungen der Steuerbehörde gegenüber. Durch den Einsatz leistungsfähiger statistisch-ökonometrischer Methoden bei der Kontrolle ist der IRS in der Lage, das Gros der Steuerverfahren in insgesamt vergleichsweise kurzer Zeit, und damit vor allem zeitnah zum Wirtschaftsjahr, abschließen kann.

Hohe, am aktuellen wirtschaftlichen Erfolg orientierte Vorauszahlungen, ein differenziertes, zeitlich gesehen lückenloses System von Zinszahlungen und empfindliche Strafen sorgen in den USA für ein stabiles Aufkommen der Körperschaftsteuer.

3.2.2 Selbstveranlagung der Corporation Tax in Japan

Japan verfolgt, von amerikanischen Steuerexperten nach dem 2. Weltkrieg implementiert, ebenfalls ein System der Selbstveranlagung bei der Einkommens- und Gewinnbesteuerung. Die Analyse des japanischen Systems der Besteuerung von Körperschaften dient in unserem internationalen Vergleich als Komplement zur ausführlichen Diskussion der USA. Das japanische System folgt dabei allein schon aus historischen Gründen stark dem US-amerikanischen Vorbild.

3.2.2.1 Allgemeine Charakterisierung

Zum Kreis der etwa 2,9 Mill. Körperschaftsteuerpflichtigen zählen in Japan Körperschaften, u.a. Kapitalgesellschaften, Kommanditgesellschaften (*Goshigaisha*), OHG (*Gomeigaisha*), Personenvereinigungen, Vermögensmassen und Genossenschaften. Hinzu kommen Körperschaften von öffentlichem Interesse und nichtrechtsfähige Vereine mit bestellten Vertretern oder Managern, jeweils aber nur mit ihrem Einkommen aus wirtschaftlicher Tätigkeit. Körperschaften mit Hauptsitz in Japan sind unbeschränkt steuerpflichtig mit ihren in- und ausländischen Einkünften. Körperschaften ohne Sitz in Japan sind beschränkt steuerpflichtig. Derzeit sind etwa 4 000 ausländische Kapitalgesellschaften steuerpflichtig.

Die Gewinnermittlung beruht auf einem Betriebsvermögensvergleich, der sich an den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung sowie den Bestimmungen des Börsengesetzes zum Jahresabschluss börsennotierter Kapitalgesellschaften (GAAP) orientiert. Berechnungsgrundlage wird damit der Geschäftsabschluss, den die Versammlung der Kapitaleigner genehmigt hat. Aus der Orientierung an der Rechnungslegung folgt u.a. das Recht, allgemeine Rückstellungen zu bilden (u.a. für Forderungen, Pensionen). Es werden allerdings Korrekturen vorgenommen, um Steuergerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen herzustellen. So werden bestimmte Positionen der Einnahmenseite abgesetzt (z.B. Dividenden, Steuerrückerstattungen), ande-

re hinzugesetzt (z.B. Auflösung von Rückstellungen). Zudem werden einige Ausgaben nicht als Betriebsausgaben anerkannt (z.B. Steuerzahlungen einschließlich Strafen, übermäßige Geschenke, Spesen und Gehälter von Geschäftsführern sowie überzogene Abschreibungen; Okada 2002: 12f.).

Die staatliche Körperschaftsteuer erhebt einen einheitlichen Steuersatz auf ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne. Die Steuersätze beliefen sich 2004 (in Klammern die Sätze laut Gesetz) für Kapitalgesellschaften mit einem Kapital von mehr als 100 Mill. ¥[15] (ca. 744 000 €) auf 30 % (34,5 %). Kleinere und mittlere Kapitalgesellschaften mit einem Kapital von weniger als 100 Mill. ¥ versteuern die ersten 8 Mill. ¥ (ca. 60 000 €) Einkommen mit 22 % (25 %), den diesen Betrag übersteigenden Gewinn mit 30 % (34,5 %). Die Gewinne von Genossenschaften, Körperschaften von öffentlichem Interesse und im medizinischen Bereich tätigen Körperschaften werden mit 22 % (25 %) belastet (Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance 2003: 97). Die nachgeordneten Gebietskörperschaften erheben Zuschläge, die Präfekturen von mindesten 5 max. 6 %, die Gemeinden von mindestens 12,2 %, maximal 14,7 %. Eine besondere Behandlung erfahren Familiengesellschaften (drei oder weniger Personen halten direkt oder mittelbar mindestens 50 % der Kapitalanteile), deren nicht ausgeschütteter Gewinn – nach bestimmten Abzügen – progressiv besteuert wird (zu Einzelheiten dieser Sondersteuer vgl. Domann 2001: 39f.).

3.2.2.2 Besteuerungsverfahren

Die nationale Steuerbehörde *Kokuzei-cho* ist Teil des Finanzministeriums. Sie erlässt allgemeine Rechtsvorschriften zur Durchführung der Steuergesetze und ist verantwortlich für die allgemeine Steuerverwaltung. Der Behörde unterstellt sind die 12 regionalen Finanzdirektionen (eine Art Mittelbehörde – *Kokuzei-kyoku*) und die 524 Finanzämter (*Zeimusho*). Letztere erheben und verwalten alle nationalen Steuern (Okada 2002a: 1).

Die Steuererklärung ist spätestens zwei Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres einzureichen. Fristverlängerungen über einen Monat hinaus werden nur selten gewährt (Dormann 2001: 40). Unternehmen mit einer Rechnungsperiode von mehr als sechs Monaten müssen innerhalb von zwei Monaten nach Ablauf des Halbjahres eine provisorische Steuererklärung abgeben und Steuervorauszahlungen leisten (lediglich Neugründungen sind davon ausgenommen). Diese belaufen sich auf 50 % der Steuerschuld des vorangegangenen oder 100 % der geschätzten Steuerschuld für das erste

[15] Der durchschnittliche bilaterale Wechselkurs im Berichtszeitraum 2004 betrug etwa 134,44 ¥/€ Japanische Yen pro Euro (Monatsbericht Juli 2005 der EZB, Statistik des Euro-Währungsgebiets, Tab. 8.2: 67).

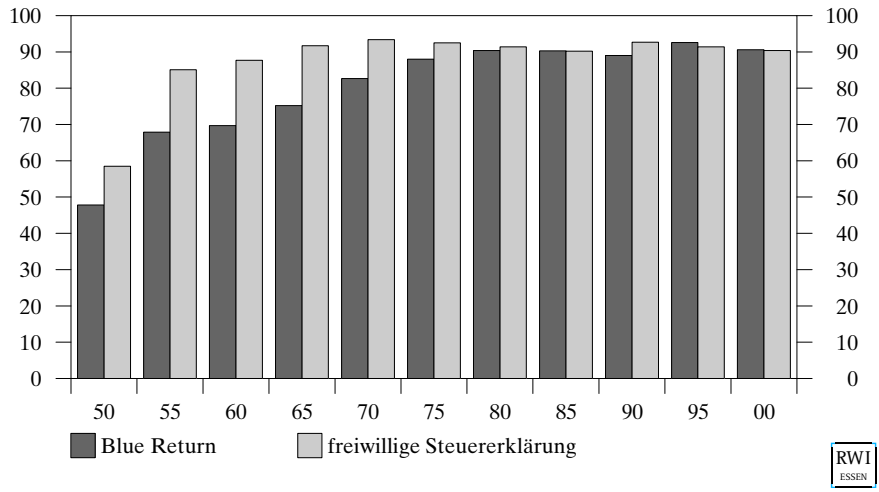
Halbjahr des laufenden Wirtschaftsjahres. Im Falle eines Zahlungsverzugs wird eine *Delinquent Tax* auf die ausstehende Steuerschuld erhoben. Sie beläuft sich im Minimum auf den Diskontsatz der japanischen Notenbank plus 4%-Punkte p.a., dabei maximal auf 7,3 %, sofern das Fristversäumnis nicht mehr als zwei Monate beträgt. Zahlungsverzüge über zwei Monate werden mit 14,3 % p.a. belastet (Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance 2003: 207).

Im Jahr 1950 wurde mit Blick auf den zuvor vollzogenen Systemwechsel zur Selbstveranlagung das sog. *Blue Return System* eingeführt. Es soll insbesondere im Falle von kleinen und mittleren Unternehmen eine ordnungsgemäße und transparente Rechnungslegung fördern. Individuen, die ein Geschäft führen, und Kapitalgesellschaften können von der Steuerverwaltung (konkret vom *District Director*) die Genehmigung erhalten, die Steuererklärung auf einem blauen Formular (*Blue Return*) abzugeben. Voraussetzung ist, dass Rechnungslegung und Dokumentation bestimmte Anforderungen erfüllen. Im Gegenzug erhält der Steuerpflichtige Vorteile im steuerlichen Verfahren und bei der Kalkulation des Einkommens; zudem kann die Finanzbehörde nur dann eine Neuveranlagung vornehmen, wenn sie Fehler in den Büchern des Steuerpflichtigen nachweist. Steuerprüfungen erfolgen auf der Grundlage der betrieblichen Rechnungslegung. Die Steuerpflichtigen können sich zudem in Streitfällen unmittelbar an das *National Tax Tribunal* wenden (außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren). Körperschaften können überdies bestimmte Rücklagen und Rückstellungen (z.B. Forderungsausfälle, Betriebsrenten) steuermindernd geltend machen, Sonderabschreibungen für Betriebsgebäude und Ausrüstungen vornehmen, Steuergutschriften (*tax credits*), beispielsweise für Forschungs- und Entwicklungsausgaben, geltend machen sowie Verluste für ein Jahr rück- und für fünf Jahre vortragen.

Nach wie vor nutzen nur etwa die Hälfte der natürlichen Personen mit Einkommen aus Unternehmertätigkeit, aber 90 % der Körperschaftsteuerpflichtigen das *Blue Return System*, die anderen sind sog. *White Return taxpayers*. Der Unterschied erklärt sich möglicherweise daraus, dass größere Unternehmen, insbesondere Kapitalgesellschaften, ohnehin ein komplexes Rechnungswesen aufweisen. Gleichwohl wird dem *Blue Return System* im Allgemeinen bescheinigt, dass es positive Anreize zur Befolgung der Steuergesetze setzt. Es ist indes zu beobachten, dass der Anteil der „freiwilligen" Steuererklärungen bis Mitte der siebziger Jahre merklich höher war als der Anteil der Körperschaften, die am *Blue Return System* teilnahmen. Danach haben sich beide Anteile auf etwa 90 % eingependelt (Schaubild 3.1). Von größerem Gewicht scheint zu sein, dass der Anteil der freiwilligen Körperschaftsteuerzahlungen am gesamten Steueraufkommen im ersten Jahrzehnt

Schaubild 3.1
Teilnahme am Blue Return System und freiwillige Steuererklärung in Japan

1950 bis 2000; Anteil der steuerpflichtigen Unternehmen in %



und Einführung des *Blue Return Systems* deutlich gestiegen ist und seitdem bei rd. 90 % liegt (wobei der Anteil der Verlustfälle seit 1993 bei etwa 30 % liegt).

Gegen Steuerbescheide bzw. -festsetzungen kann Einspruch eingelegt werden. Der Steuerpflichtige bittet in diesem Fall den Leiter des zuständigen Finanzamtes oder der regionalen Finanzdirektion, den Fall neu zu untersuchen. Deren Entscheid kann dem nationalen Steuertribunal (Teil der Steuerbehörde) zur nochmaligen Überprüfung vorgelegt werden. Teilnehmer des *Blue Return Systems* können sich unmittelbar an das nationale Steuertribunal wenden. Der Steuerpflichtige kann gegen dessen Entscheidung Klage beim Landgericht einlegen mit der Möglichkeit zur Berufung und Revision. Finanzgerichte gibt es in Japan nicht.

3.2.2.3 Kontrollstrategie

Um das System der Selbstveranlagung durchzusetzen und die Befolgung der Steuergesetze sicherzustellen, hat die Steuerverwaltung im Laufe der Zeit verschiedene Maßnahmen ergriffen:

– die Einführung eines Rechnungswesens (*bookkeeping system*), eines Dokumentationssystems (*record-keeping system*) und einer Einnah-

men-/Ausgabenrechnung für *White Return Taxpayers* 1984, um die weitere Durchsetzung der Selbstveranlagung zu erleichtern;

– Hilfe beim Rechnungswesen in Kooperation von Steuerverwaltung und der *Certified Public Tax Accountant Associations, Association of Blue Return Taxpayers* u.a.;

– Prüfung von Steuerzahlern, die im Verdacht stehen, das zu versteuernde Einkommen merklich zu gering angegeben zu haben.

Japanische Unternehmen mit einem Kapital von unter 100 Mill. ¥ werden von den lokalen *Tax Offices* geprüft. Die eingehenden Steuererklärungen werden von einer *Examination Group of the Tax Office* gesichtet. Der *Chief Examiner* entscheidet über die Prüfungsnotwendigkeit an Hand verschiedener Kriterien: dazu zählen die Branche, Aufzeichnungen über vorangegangene Prüfungen und Beratungen sowie Aufzeichnungen über weitere „Kontroll"-Informationen. Jedem Prüfungsteam wird die Verantwortung für eine bestimmte Branche in einer bestimmten Region zugewiesen. Das Team studiert das wirtschaftliche Umfeld der Branche, ihre Geschäftspraktiken, sammelt Informationen über die Aktivitäten der Unternehmen und prüft Rentabilität, Kosten und andere Geschäftsdaten von Unternehmen der Branche. „Verdächtige" Steuerpflichtige werden einer Betriebsprüfung unterzogen. Ihr Ablauf variiert, beginnt aber stets mit der Prüfung der Bücher. Es werden auch Dritte (z.B. Banken) mit einbezogen, um zusätzliche Informationen zu erhalten.

Für größere Unternehmen existieren besondere Prüfungsteams beim *Tax Office* oder den *Regional Tax Bureaus (Information and Examination Divisions*). Zusätzlich wurden den *Tax Offices* sog. *Special Examiner for International Transactions* (seit dem Fiskaljahr 1991), *Special Examiner for Computer Investigation* (seit 1996) und *Special Examiner for Large Groups of Associated Companies* (seit 1997) zugeordnet. Körperschaftsteuer, Quellenabzug im Fall von Löhnen, Zinszahlungen sowie die Mehrwertsteuer werden simultan geprüft. Unternehmen mit einem Kapital von mehr als 100 Mill. ¥ und ausländische Unternehmen werden von den *Regional Tax Bureaus* geprüft.

Im Fiskaljahr 2002 wurden etwa 122 000 Betriebe geprüft, deren Verlässlichkeit man bezweifelte oder bei denen man die Aufdeckung hinterzogener Einkommen erwartete (Tabelle 3.12). Es kam in 89 000 Fällen zu Berichtigungen und Steuerfestsetzungen, darunter waren 25 000 Fälle von Steuerbetrug. Es konnten Mehrergebnisse infolge der Steuerprüfungen von 417 Mrd. ¥ (3,1 Mrd. €) erzielt werden. Darin enthalten sind Steueraufschlä-

Tabelle 3.12
Ergebnisse der Außenprüfungen in Japan
2002

	Anzahl/Betrag	
Anzahl der Betriebsprüfungen	122 000	
Anzahl der Berichtigungen und Steuerfestsetzungen	89 000	
darunter: Fälle von Steuerhinterziehung	25 000	
Summe der nicht deklarierten Einkommen	1 555,5 Mrd. ¥	11,6 Mrd. €
darunter: hinterzogenes Einkommen infolge betrügerischer Berechnungen	400,3 Mrd. ¥	3,0 Mrd. €
Mehrergebnisse infolge von Betriebsprüfungen	417,3 Mrd. ¥	3,1 Mrd. €
darunter: Steueraufschlag/Strafsteuer	64,7 Mrd. ¥	481,3 Mill. €
Aufdeckungsrate von Steuerhinterziehungen	20,7 %	
Undeklariertes Einkommen pro Steuerprüfung	12,8 Mill. ¥	95 210 €
Hinterzogenes Einkommen je Hinterziehungsfall	15,9 Mill. ¥	118 268 €

Nach National Tax Agency 2003.

ge und Strafsteuern in Höhe von 65 Mrd. ¥ (483,5 Mill. €). Das verheimlichte Einkommen je Hinterziehungsfall lag bei 15,9 Mill. ¥ (ca. 118 000 €) (National Tax Agency 2003).

3.2.2.4 Strafen

Steuerpflichtigen werden je nach Vorfall Ordnungs- oder Gerichtsstrafen auferlegt. So zieht die Nichtabgabe einer Steuererklärung eine Ordnungsstrafe nach sich. Sie beträgt 5 % der Steuerschuld, wenn die fehlende Abgabe nicht durch eine Steuerprüfung aufgedeckt oder durch die Steuerverwaltung angemahnt wurde, andernfalls erhöht sie sich auf 15 %. Handelt es sich um Steuerbetrug, steigt die Strafe auf 40 %.

Falls die Steuerbemessungsgrundlage nicht vollständig offen gelegt wird, führt dies zu einer Ordnungsstrafe in Höhe von 10 % der zusätzlichen Steuerschuld, sofern diese den Betrag von 500 000 ¥ (3 700 €) nicht übersteigt; für darüber liegende Beträge erhöht sie sich auf 15 %. In Fällen von Steuerbetrug beläuft sie sich auf 35 % (Odaka 2002: 10).

3.2.2.5 Bewertung des Verfahrens

Die japanische Steuerverwaltung setzt auf eine Kombination von Anreizen und risikoorientierter Steuerprüfung, um die Einhaltung der Steuergesetze und eine hohe Ergiebigkeit der Steuererhebung zu gewährleisten. Die Einführung der Selbstveranlagung wurde von dem *Blue Return System* beglei-

tet, das dem Steuerpflichtigen steuerliche und prozessuale Vorteile gewährt, wenn im Gegenzug bestimmte Rechnungslegungsstandards eingehalten werden, die die Kontrolle von Steuererklärungen erheblich vereinfachen.

Zudem werden den Steuerpflichtigen umfangreiche Hilfestellungen gegeben, u.a. in Zusammenarbeit mit den Steuern- und Wirtschaftsprüfern sowie der Vereinigung der *Blue Return Taxpayer*. Die *compliance* konnte tatsächlich auf ein hohes Niveau gesteigert werden. Es ist aber nicht eindeutig, inwieweit hierzu das *Blue Return System* beigetragen hat. So konnte der Anteil freiwilliger Steuererklärungen trotz zunehmender Teilnahme am *Blue Return System* nicht gesteigert werden.

Die Steueraufsicht wurde im Zeitablauf konsequent ausgebaut. Einerseits setzte man dabei auf die Spezialisierung der Steuerprüfer und -fahnder, andererseits auf eine systematische Informationssammlung über bestimmte Branchen. Auf diese Weise will man Kenntnisse über Geschäftspraktiken erlangen, um diese unter steuerlichen Gesichtspunkten besser beurteilen zu können. Gleichzeitig soll damit die risikoorientierte Auswahl der Prüfungsfälle verbessert werden.

3.2.3 Selbstveranlagung der Income Tax (Company Tax) in Australien

Australien bietet durch den vor etwa 15 Jahren vollzogenen Systemwechsel hin zur Selbstveranlagung ein erstes Beispiel für einen Übergang, wie er für Deutschland in nächster Zukunft vorstellbar ist. Bemerkenswert ist vor allem die Stabilität des Aufkommens der Körperschaftsteuer.

3.2.3.1 Allgemeine Charakterisierung

Körperschaften (*corporations*) sind wie andere Unternehmensformen in Australien selbständige Steuersubjekte, deren steuerlich relevanter Gewinn unabhängig von der Rechtsform einer einheitlichen Unternehmenssteuer unterliegt. Ebenfalls steuerpflichtig sind ausländische Unternehmen, sofern sie in Australien steuerlich relevante Gewinne erzielen. Der steuerlich relevante Gewinn wird nach dem noch heute gültigen *Income Tax Assessment Act* (ITAA) von 1936 definiert; er unterscheidet sich von der Definition der handelsrechtlich relevanten Gewinn- und Verlustrechnung. Einige der Einnahmen und Ausgaben von Unternehmen sind jeweils in der einen Abgrenzung relevant, nicht aber in der anderen. Dabei existieren temporäre und dauerhafte Unterschiede (Harris, Feeny 1999: 19ff.): Zum Beispiel werden in beiden Abgrenzungen unterschiedliche Abschreibungsperioden vorgeschrieben. Andere Ausgaben, wie Verluste bei bestimmten Verkäufen, wer-

Tabelle 3.13
Kategorisierung der Unternehmen in Australien
Steuerjahr 2001/02

	Kategorie: Gewinn in Mill. A$	Anzahl	Anteil in %	Einkommen in Mill. A$	Steuer-zahlung in Mill. A$
Loss/Nill Companies	< = 0	86 978	13,4	-1 409	56
Micro Companies	1 - 2	512 676	79,1	139 692	4 258
Small Companies	2 - 10	36 212	5,6	150 692	3 103
Medium Companies	10 - 100	10 809	1,7	303 407	4 844
Large Companies	> 100	1 829	0,3	899 623	15 303
Insgesamt	-	648 504	100	1 492 005	27 564

Nach ATO, TS 2001-02, 2004: 81ff.

den in der Gewinn- und Verlustrechnung als Ausgabe berücksichtigt, nicht aber bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Steuerlich relevant ist etwa nur ein Teil der Einnahmen aus Dividenden.

Im Steuerjahr 2001/02 gaben 648 504 Unternehmen insgesamt steuerlich relevante Einkommen (*company income*) von 1,5 Bill. A$ (863,6 Mrd. €)[16] an (ATO, TS 2004: 81). In den Steuerstatistiken des Australian Taxation Office (ATO) werden körperschaftlich organisierte Unternehmen nicht explizit ausgewiesen; vielmehr wird eine Unterscheidung nach der Größe vorgenommen (Tabelle 3.13). Zu den *large companies* zählen zwar nur etwa 1 829 Unternehmen, auf diese entfiel allerdings mit knapp 900 Mrd. A$ bzw. 60 % der größte Teil dieses Einkommens. Demzufolge machen deren Steuerzahlungen von 15,3 Mrd. A$ mit 55,4 % das Gros des Aufkommens der Unternehmenssteuern aus (ATO, TS 2004: 93).

Der (einheitliche) Steuersatz wurde in den vergangenen Jahren von 36 % schrittweise auf derzeit 30 % gesenkt. Die auf die ausgeschütteten Gewinne einer *corporation* entfallende Steuerzahlung wird bei den Anteilseignern in vollem Umfang angerechnet (*Imputation System*). Voraussetzung ist, dass die Aktie des Unternehmens vom Anteilseigner über einen Zeitraum von mindestens 45 Tagen gehalten wird (ATO, YS 2003).

3.2.3.2 Besteuerungsverfahren

Vor allem die zunehmende Überlastung der Steuerbehörde führte dazu, dass im Steuerjahr 1989/90 in Australien nach einer mehrjährigen Über-

[16] Der durchschnittliche bilaterale Wechselkurs im Berichtszeitraum 2002 betrug 1,737 A$/€ (Monatsbericht Juli 2005 der EZB, Statistik des Euro-Währungsgebiets, Tab. 8.2: 67).

gangsphase das Selbstveranlagungsverfahren eingeführt wurde. Die stetig steigende Zahl von Steuererklärungen und vor allem die zugleich steigende Zahl von Einwänden gegen die von der Steuerbehörde festgelegten Zahlungen hatten zur Folge, dass im Durchschnitt pro Unternehmensteuererklärung gerade einmal vier Minuten Zeit für eine Prüfung verblieben (Commonwealth of Australia 2004: 2). Die Unzufriedenheit mit dem „alten" Erhebungssystem brachte Carmody (1997:1) in einer Bilanz nach 10-jähriger Erfahrung mit dem Selbstveranlagungssystem zum Ausdruck: „It is worth pausing here to reflect on why this change came about. To do that we need to identify what the community expects from its tax system and in particular from us as its administrators. Put as simple as possible they expect us to ensure that people are paying their fair share according to the law and that we minimise the cost to the community in doing that. Our then existing system of assessment failed on both counts. … The answer was to move to a risk management approach which is, in essence, what self assessment is."

Im australischen Steuersystem wird seit dem Steuerjahr 1989/90 die Selbstveranlagung praktiziert: Steuererklärung und von den Unternehmen selbst berechnete Steuerschuld müssen zu bestimmten Terminen eingereicht bzw. beglichen werden. Nur in Fällen, in denen Steuerpflichtige beides unterlassen, wird von der Steuerbehörde – sofern aus anderen Quellen die dafür notwendigen Informationen vorliegen – ein Steuerbescheid erstellt. Ziel der Behörde ist, das Verfahren zu beschleunigen und die Steuererhebung effizienter zu gestalten (ATO, TC 2003, Part B, 6.4.). Insbesondere wird das Verhalten des steuerpflichtigen Unternehmens in der Vergangenheit berücksichtigt. Eine Rolle spielt aber ebenso sein Verhalten im aktuellen Besteuerungsverfahren, etwa in Bezug auf Informationen hinsichtlich der Steuerschuld oder die Einhaltung von Vereinbarungen. Die Zahlung des festgesetzten (geschätzten) Steuerbetrages entbindet ein Unternehmen jedoch nicht davon, eine Steuererklärung einzureichen. Ebensowenig hat sie Auswirkung auf eine weitere Prüfung durch die Steuerbehörde.

Seit dem 1. Juli 2000 wird das *Pay as you go*-Vorauszahlungssystem (PAYG) angewendet, das Vorauszahlungen auf die erwartete Steuerzahlung sowie die einbehaltenen Lohnsteuern integriert (ATO 2003b: 126ff.). Die Vorauszahlungen müssen vierteljährlich bis spätestens 21 Tage nach Ablauf eines Quartals geleistet werden. Das erste Vierteljahr beginnt zu dem Zeitpunkt, an dem die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen die anzuwendende „Vorauszahlungsrate", deren Höhe sich am Wirtschaftsergebnis des Vorjahres orientiert, mitgeteilt hat. In Australien beginnt das Wirtschaftsjahr am 1. Juli und endet am 30. Juni des Folgejahres. Bei 98 % der Unternehmen definiert dieser Zeitraum auch das Steuerjahr. Bei den restlichen 2 % der Unternehmen, die allerdings für rund 45 % des Nettoaufkommens der Unternehmensbesteuerung sorgen (ATO 2003b), weicht das

Steuer- vom Wirtschaftsjahr ab, weil diese i.d.R. multinationalen Unternehmen sich an den Steuerjahren etwa der USA oder des UK orientieren (müssen).

3.2.3.3 Kontrollstrategie

Die australische Steuerbehörde verdeutlicht in einer Reihe von Publikationen ihr strategisches Vorgehen (z.B. ATO, Strategic statement 2003-2005, ATO, Making it easier to comply, oder ATO, Tax compliance program 2003-2004). Die Schwerpunkte liegen auf umfangreichen Serviceleistungen und einer effektiven Aufsicht. Auch im *compliance*-Programm für die hier relevanten großen Unternehmen werden diese Aspekte betont: Einerseits sieht das ATO, dass gerade diese in einem dynamischen Umfeld agieren und setzt deshalb auf einen Dialog mit ihm, der für beide Seiten Vorteile bringen soll. Andererseits verdeutlicht die Behörde, dass sie das Selbstveranlagungsverfahren mit einem dichten Kontrollsystem begleitet, damit die Steuerbelastung im Sinne der Gesetzgebung erfolgen kann.

Für jedes steuerpflichtige Unternehmen werden von der Steuerbehörde Steuerbilanzen (*Running Balance Accounts*) geführt. Weisen diese offene Zahlungen aus, werden automatisch Zahlungsaufforderungen verschickt. Die Unternehmen werden zudem von der Steuerbehörde in Risikogruppen eingeteilt. Bevorzugt geprüft werden solche, denen mit der höchsten Wahrscheinlichkeit ein Fehlverhalten nachgewiesen werden kann. Unternehmen werden für ein Audit vorgeschlagen, wenn

- das in der Steuererklärung angegebene Wirtschaftsergebnis deutlich von dem anderer Unternehmen derselben Branche abweicht,
- deutliche Unterschiede zu zurückliegenden Jahren vorliegen bzw. unerwartet hohe Verluste geltend gemacht werden,
- aus der Vergangenheit ein *aggressive tax planning* dokumentiert ist oder das Unternehmen im aktuellen Steuerverfahren durch eine schwache Kooperationsbereitschaft auffällt.

Hat die Steuerbehörde mit den „Risikofällen“ Erfahrungen gesammelt, setzt sie grundsätzlich auf einen verstärkten Informationsaustausch, bevor diese Unternehmen ihre nächste Steuererklärung anfertigen. Mit diesem Dialog, der sowohl Service- als auch Kontrollaspekte beinhaltet, beabsichtigt das ATO vor allem, die *compliance* dieser Unternehmen zu verbessern.

Grundsätzlich versucht die Steuerbehörde bei einer Prüfung, durch eine *initial discussion* mit einem Unternehmen Gründe für etwaige Auffälligkeiten zu finden. Dabei wird auch das Geschäftsumfeld analysiert. Geprüft

wird insbesondere, warum hohe Verluste geltend gemacht wurden und welche Strategie das Unternehmen im Steuerverfahren verfolgt. Wenn es für notwendig erachtet wird, erfolgt eine eingehendere Prüfung der Steuererklärung. Dabei wird ein umfangreiches Instrumentarium eingesetzt, von Quervergleichen der vom Steuerpflichtigen eingereichten Informationen, über Vergleiche von Industriekennzahlen, Heranziehen von Informationen aus anderen Behörden bis zur Zusammenarbeit mit Institutionen der Strafverfolgung. Die Audit-Ergebnisse werden grundsätzlich veröffentlicht. Davon verspricht sich die Behörde eine zusätzliche Motivation zur *compliance*.

Besonders aufmerksam verfolgt dass ATO die Reaktionen der Unternehmen auf Steuerreformen. Ziel ist es festzustellen, ob sie in der beabsichtigten Art und Weise reagieren. Ferner erfolgen obligatorische Prüfungen bei Änderungen der Eigentumsverhältnisse oder der Finanzierungsstruktur, um frühzeitig etwaige Steuervermeidungsstrategien aufzudecken.

Reagieren Steuerpflichtige auch nach Versenden von Zahlungsaufforderungen nicht, versucht die Steuerbehörde zunächst – parallel zu den einsetzenden Strafmaßnahmen –, eine Ratenzahlung der Steuerschuld (plus Zinszahlungen) zu vereinbaren. Wenn der Steuerbehörde entsprechende Informationen vorliegen, nutzt sie auch die Möglichkeit, in Form einer Notiz an Drittschuldner (*Garnishee-Notice*) die Steuerschuld einzutreiben. Diese setzt das Einverständnis des originär steuerpflichtigen Unternehmens voraus (ATO 2004, Part B, 12, S. 1-13).

In Bezug auf die gesamte Dauer der Prüfung bestehen verbindlich Vorgaben: iIn „einfachen“ Fällen zwei Jahre, in allen anderen vier Jahre; liegt eine Steuerhinterziehung vor, ist mit richterlicher Zustimmung der Untersuchungszeitraum unbegrenzt. Länger als vier Jahre dauernde Prüfzeiträume können ferner zwischen dem steuerpflichtigen Unternehmen und der Sterbehörde vereinbart werden.

Im Steuerjahr 2002/03 hat das ATO folgende Aktivitäten durchgeführt (ATO, CP 2003-04, 2003):

– 94 spezifische Außenprüfungen abgeschlossen;

– 20 breit angelegte Außenprüfungen abgeschlossen;

– 178 Außenprüfungen eingeleitet;

– 100 Prüfungen von einzelnen Aktivitäten oder Transaktionen durchgeführt;

– 340 *risk reviews* in Unternehmen abgeschlossen;

– 22 Vereinbarungen über Verrechnungspreise abgeschlossen.

Dabei wurden zusätzliche Einnahmen von knapp 3,3 Mrd. A$ (1,9 Mrd. €)erzielt, die sich aus Nachforderungen und Strafen zusammensetzen. Ferner wurden Einnahmen von knapp 950 Mrd. A$ (547 Mrd. €) durch „neue“ Steuerfälle erzielt und in Steuererklärungen geltend gemachte Abzüge in Höhe von 7,6 Mrd. A$ (4,4 Mrd. €) nicht gestattet.

Vorrangiges Ziel des ATO ist es, dass die Prüfungen von den Unternehmen als „Begleitung“ des Besteuerungsverfahrens verstanden werden, bei dem die Behörde wichtige Hilfen bei der Interpretation des Steuergesetzes und der Behandlung einzelner Vorgänge geben kann. Das ATO versucht zurzeit, detaillierte Profile der großen Körperschaften zu erarbeiten, um Außenprüfungen für beide Seiten effektiver zu gestalten (Killaly, 2004: 3-4). Hier zeigen sich deutliche Parallelen zum Vorgehen des IRS in den USA. Insbesondere versucht das ATO, den „Prüfzyklus“ zu verkürzen; im Steuerjahr 2002/03 wurden etwa 25 % der Prüfungen im *large business*-Segment innerhalb der vorgesehenen vier Jahre abgeschlossen. Dabei wurden 65 % der zusätzlichen Steuereinnahmen aus diesem Segment erzielt (Commonwealth of Australia 2004: 35).

Ferner werden während der „kooperativen“ Ermittlung der Steuerschuld verbindliche Regelungen (*pre-assessment agreements*) zwischen Steuerbehörde und Unternehmen getroffen. Hierzu zählen vor allem Vereinbarungen zu Verrechnungspreisen. Solche Vereinbarungen lohnen sich für beide Seiten, denn eine expost-Prüfung von vielen einzelnen steuerlich relevanten Transaktionen ist für alle mit höheren Kosten verbunden. Zudem wird es dadurch für den Saat einfacher, die Steuereinnahmen vorauszuberechnen, und für die Unternehmen, ihre Steuerbelastung zu kalkulieren (Commonwealth of Australia 2004: 38-39).

Das ATO betont, dass ein intensiver Dialog während eines Steuerjahres eine zeitnahe und korrekte Steuerzahlung ermöglicht, von der beide Seiten profitieren: Der Staat erzielt letztlich ein Unternehmenssteueraufkommen, dessen Höhe mit der wirtschaftlicher Situation der Unternehmen korrespondiert (was im Sinne der Steuergesetzgebung ist), und für die Unternehmen sinken die *compliance*-Kosten durch die Serviceleistungen des Staates und weil Zins- und Strafzahlungen bei verspäteten oder zu geringen Steuerzahlungen vermieden werden können (ATO, CP 2003-04, 2003: 25).

3.2.3.4 Strafen

Mit dem *Tax Administration Act* (TAA) wurden im Jahr 2000 die zuvor zahlreichen unterschiedlichen Regelungen in ein einheitliches Strafsystem überführt, das aus drei Komponenten besteht: Strafen aufgrund falscher

oder irreführender Angaben in der Steuererklärung, aufgrund verspäteter Abgabe der Steuererklärung und erforderlicher Dokumente sowie aufgrund der Nichteinhaltung „anderer Verpflichtungen“, die aus der Kommunikation mit der Steuerbehörde erfolgen können. Ziel war es, die Vielzahl von Strafen durch ein für die Steuerpflichtigen leicht verständliches und für die Steuerbehörde leicht zu handhabendes System mit nur noch wenigen Strafen gegen „kategorisierte“ Vergehen zu ersetzen.

Seit Juli 2001 wird zudem als Folge des TAA eine allgemeine Zinszahlung (*General Interest Charge*, GIC) erhoben, deren Rate pro Tag einem Basiszinssatz dieses Tages plus 7 %-Punkte entspricht. Der Basiszinssatz orientiert sich am monatlichen Durchschnitt eines kurzfristigen Bankkredits (90-Day Bank Accepted Bill). Die GIC wird täglich von einem Computerprogramm berechnet und in der von der Steuerbehörde geführten „Steuerbilanz“ des steuerpflichtigen Unternehmens ausgewiesen. Seit ihrer Einführung bis Ende März 2004 betrug die CIG durchschnittlich 12,5 %. Mit diesem Wert als Grundlage macht die Zinszahlung für eine zwei Jahre ausstehende Steuerzahlung 28% der Steuerschuld aus; nach vier Jahren, dem maximalen „normalen“ Prüfungszeitraum sind 65 % erreicht. Im Falle der Steuerhinterziehung und einer z.B. erst nach sechs Jahren abgeschlossenen Prüfung beträgt die Zinszahlung 112 % (Commonwealth of Australia 2004: 56-57). GIC und andere Strafzahlungen können allerdings im Jahr der Zahlung als Ausgaben geltend gemacht werden.

Eine Strafzahlung wird bereits dann fällig, wenn das steuerpflichtige Unternehmen eine Vorauszahlungsrate zahlt, die unter 85 % der von der Steuerbehörde festgelegten liegt. Nicht erhoben wird diese Strafzahlung, wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass mit den zum relevanten Zeitpunkt zur Verfügung stehenden Informationen eine geringere Rate gerechtfertigt ist.

Grundsätzlich wird eine Strafzahlung (*Base Penalty Amount*) fällig, wenn Steuererklärung, -zahlung oder sonstige relevante Informationen nicht in der erforderlichen Form und zum festgelegten Zeitpunkt bei der Steuerbehörde eingehen. Diese Strafzahlung beträgt 110 A$ für jeweils 28 Tage, solange die ausstehende Forderung nicht erfüllt sind. Die Strafe wird maximal für fünf 28-Tage Perioden auferlegt. Dabei wird je nach Höhe der erwarteten Steuernachzahlung eine Differenzierung angenommen: für die hier relevanten großen Steuerpflichtigen (*large entities;* zu versteuernder Gewinn über 20 Mill. A$) wird die Zahlung mit dem Faktor fünf multipliziert. Unterbleibt eine Aktivität eines Steuerpflichtigen, wird automatisch eine Aufforderung zur Zahlung einer Strafe verschickt. Schließlich verhängt die Steuerbehörde nach manueller Prüfung Strafen, die sich an der Steuervermeidung oder der -hinterziehung orientieren (ATO, TC 2003, Part F, 98.)

Eine Steuerhinterziehung kann von Gerichten mit Haftstrafen von bis zu zehn Jahren geahndet werden. Die Steuerbehörde kann mit einer einstweiligen Verfügung erreichen, dass ein Unternehmen mit ausstehender Steuerzahlung in seiner Handlungsweise (etwa der Gewinnverwendung) solange eingeschränkt bleibt, bis die Steuerschuld beglichen ist. Im Extremfall kann sie die Liquidierung des Unternehmens veranlassen. Parallel zu diesen Strafen gegen das Unternehmen kann sich die Steuerbehörde auch an dessen leitende Angestellten wenden (*Director Penalty Notice*), wobei intensiv geprüft werden muss, wer persönlich für die ausstehende Steuerzahlung verantwortlich gemacht werden kann.

Die Möglichkeiten einer strafrechtlichen Verfolgung werden von der Behörde einerseits eingesetzt, um in den konkreten Fällen Fehlverhalten zu sanktionieren, andererseits, um mit dieser Drohung die freiwillige *compliance* der Steuerpflichtigen zu erhöhen. Betont wird vom ATO, dass eine strafrechtliche Verfolgung nur stattfindet, wenn andere administrative Möglichkeiten ausgeschöpft sind und der Steuerschuldner schon durch eine *history of poor compliance* aufgefallen ist (ATO, TC 2003, Part B, 23.).

3.2.3.5 Bewertung des Verfahrens

Australien ist für unseren internationalen Vergleich aufgrund seiner Erfahrungen mit einem Verfahrensübergang zur Selbstveranlagung von besonderer Bedeutung. Durch den Wechsel zum Selbstveranlagungssystem wurden in der Behörde Ressourcen umgeschichtet: von der Erstellung von Steuerbescheiden hin zu Serviceleistungen, mit denen die Steuerpflichtigen bei der Selbstveranlagung unterstützt wurden. Seitdem hat das ATO eine ähnliche Entwicklung genommen wie der IRS in den USA. In verschiedenen Veröffentlichungen des ATO wird dies als *transition to a more cooperative approache* bezeichnet. Dabei betrachtet das ATO die körperschaftlich organisierten Unternehmen (bzw. die *large businesses*) als ein eigenes Marktsegment, für das eine spezielle *compliance*-Strategie erarbeitet wurde. Zentrale Elemente sind eine deutliche Verbesserung der Serviceleistungen durch die Steuerbehörde bei gleichzeitiger Gewährleistung einer effektiven Durchführung des Besteuerungsverfahrens aufgrund von umfangreichen Prüfungen. Nach eigenen Angaben ist das ATO in der Lage, systematisch alle Unternehmen mit einem Gewinn von über 10 Mill. A$ (rd. 5,76 Mill. €) zu prüfen. Damit hätte sie nunmehr bessere Möglichkeiten, hohe Risiken zu identifizieren und bei diesen intensive Prüfungen durchzuführen (Killaly 2004: 9).[17]

[17] Jim Killaly ist Deputy Commissioner beim ATO.

3.2.4 Selbstveranlagung der Corporation Tax im Vereinigten Königreich

Das Steuersystem des Vereinigten Königreichs ist erst im Jahre 1999 auf Selbstveranlagung umgestellt worden. Es konnte daher in seiner konkreten Ausprägung am meisten von den bisherigen Erfahrungen anderer Länder profitieren. Andererseits ist jedoch auch die eigene Erfahrung des UK mit der Selbstveranlagung sehr frisch, so dass die langfristigen Effekte der Umstellung noch nicht sichtbar sein können.

3.2.4.1 Allgemeine Charakterisierung

Steuersubjekt sind private Kapitalgesellschaften (*private company*) und Publikumsgesellschaften mit beschränkter Haftung (*public company*). Darüber hinaus unterliegen nichtrechtsfähige Vereinigungen (*association*) der Körperschaftsteuer: eingetragene und nicht eingetragene Vereine, Wohnungseigentümergemeinschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Gewerbebetriebe der öffentlichen Hand, Versorgungsbetriebe, Betriebe im Besitz der Krone sowie Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften. Allein die Zahl der Kapitalgesellschaften nahm von ca. 1,3 Mill. 1998/99[18] auf 1,6 Mill. 2002/03 bzw. um 6,4 % p.a. zu. Dabei ist ein außergewöhnlicher Anstieg von 9,9 % 2002/03 zu verzeichnen (TSO 2003: 38). Er wird auf die Einführung des Nullsatzes bei der Körperschaftsteuer (Abschnitt 3.5.2.) für kleine Kapitalgesellschaften zurückgeführt, der die Rechtsform der Körperschaft deshalb auch – in Verbindung mit der beschränkten Haftung – attraktiv machte (Corporate Tax Operational Consultative Committee 2003: Ziff. 14, 15). Die Zahl der Körperschaftsteuerzahler nahm dagegen eher moderat zu (Tabelle 3.14).

Tabelle 3.14
Zahl der Steuererklärungen im Vereinigten Königreich
Steuerjahre[1] 1993 bis 2001; in 1000

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
insges.	25 370	25 650	26 165	26 095	26 635	27 370	n,a,	29 815	29 130
darunter corporations	370	350	365	395	435	470	510	515	530

Nach Inland Revenue, National Statistics, Estimated numbers of taxpayers (T1.4). – [1]Steuerjahr: 1. April bis 31. März.

Im Inland ansässige Gesellschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig. Als solche gelten in das britische Handelsregister (*Companies House*) eingetragene Kapitalgesellschaften oder Körperschaften, deren geschäftliche Ober-

[18] Haushaltsjahr und Berichtszeitraum beginnen am 1. April eines Jahres und enden am 31. März des folgenden.

leitung und Kontrolle sich im Inland befinden. Gemeinnützige Organisationen sind mit ihren gewerblichen Einkünften steuerpflichtig, wobei hier legale Ausweichmöglichkeiten (z.B. über die Gründung von Tochtergesellschaften) gegeben sind. Einkünfte ausländischer Töchter (*Controlled Foreign Company*, CFC) werden grundsätzlich dann der Muttergesellschaft zugerechnet, wenn sie ausgeschüttet werden. 100 %ige Auslandstöchter werden lediglich als Betriebsstätte behandelt, wenn sie keine eigene betriebliche Tätigkeit ausüben oder nur im Auftrag der Muttergesellschaft handeln. Ferner werden die Gewinne ausländischer Töchter (ohne Veräußerungserlöse) auch ohne Ausschüttung zugerechnet, wenn diese sich in einem Niedrigsteuergebiet (Ertragsbesteuerung liegt unter 75 % der britischen) befindet. Ausländische Kapitalgesellschaften mit Betriebsstätten oder ständigen Vertretern im UK sind beschränkt steuerpflichtig. Dabei unterliegen nicht gewerbliche Einkünfte in Großbritannien einer Quellensteuer, bleiben aber ansonsten steuerfrei.

Tabelle 3.15
Körperschaft-Steuererzahlungen im Vereinigten Königreich
Steuerjahre[1] 1990 bis 2005

	1990-1991	1995-1996	2000-2001	2002-2003	2003-2004	2004-2005
Insges. in Mrd. £	82,5	96,9	152,7	151,3	155,5	172,0
von Corporations in Mrd. £	21,5	23,6	32,4	29,3	28,1	33,6
Anteil der KSt an ges. Steuerzahlungen in %	26,1	24,4	21,2	19,4	18,1	19,5

Nach: HM Revenue & Customs, Tax receipts and tax payers, table T1.2. Net receipts of former Inland Revenue taxes, http://www.hmrc.gov.uk (Abrufdatum 04.11.2005). – [1]Steuerjahr: 1. April bis 31. März.

Steuergegenstand ist das Gesamteinkommen der Körperschaften, das sich aus den Einkünften im Sinne des Gesetzes (*incomes*) und den Veräußerungsgewinnen (*capital gains*) zusammensetzt:

– Einkünfte aus dem normalen Geschäftsbetrieb bzw. der Einkommenssphäre (*incomes*) sind z.B. solche aus Vermietungen, Handelsaktivitäten, staatlichen Wertpapiere und Bankkonten;

– Erlöse aus Vermögensverkäufen bzw. der Kapitalsphäre (*chargable gains*) sind Erlöse abzüglich Anschaffungs- und Veräußerungskosten sowie wertsteigernde Aufwendungen.

Beide Gewinnkomponenten werden getrennt errechnet, weil die Bemessungsgrundlagen nach unterschiedlichen Regeln ermittelt werden. Sie werden jedoch als Ganzes gemäß dem Körperschaftsteuertarif besteuert. Körperschaften zahlen Steuern pro Geschäfts- bzw. Rechnungsjahr. Dabei darf

das Geschäftsjahr des Unternehmens vom Haushaltsjahr abweichen, aber nicht länger als 12 Monate sein.

Im UK sieht man die geprüfte Handelsbilanz als Ausgangsbasis für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage an. Die *incomes* werden über eine Mehr-Weniger-Rechnung ermittelt; es gilt aber nicht – wie in Deutschland – das Maßgeblichkeitsprinzip. Der Gewinnbegriff ist zudem gesetzlich nicht definiert und unterliegt dem *Common Law* (Hölscher 1999: 304). Dabei gilt grundsätzlich, dass nur realisierte, nicht aber antizipierte Gewinne und Verluste in der Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen (Pagan 1992). Wertberichtigungen sind damit steuerlich unwirksam. Allerdings ziehen die Gerichte verstärkt zur Orientierung die allgemeinen Rechnungslegungsprinzipien heran, sofern sie nicht geltendem Steuerrecht widersprechen (Eberhartinger 2000: 214ff.; Hölscher 1999: 304).

Veräußerungsgewinne können innerhalb der gleichen Klasse von Wirtschaftsgütern (bebaute und unbebaute Grundstücke, ortsfeste Anlagen, Schiffe, Flugzeuge, Goodwill) übertragen werden, wenn eine Ersatz- oder Neuinvestition bereits im Jahr zuvor erfolgte oder spätestens bis zu drei Jahre nach dem Verkauf stattfindet. Veräußerungsverluste können mit den -gewinnen des gleichen Jahres verrechnet werden und sind ohne zeitliche Begrenzung vortragbar. Veräußerungsgewinne von Beteiligungen (mindestens 10 %) sind steuerfrei, wenn diese zuvor mindestens ein Jahr gehalten wurden.

Während der Gewinn für das Geschäftsjahr ermittelt wird, ergibt sich der anzuwendende Steuersatz aus dem geltenden Tarif für das jeweilige Haushaltsjahr. Weicht also das Geschäfts- vom Haushaltsjahr ab, sind – sofern sich die Steuersätze verändert haben – die zu versteuernden Gewinne periodengerecht – auf Basis von Tagen – den Haushaltsjahren zuzurechnen und die jeweiligen Steuersätze anzuwenden.

Die Körperschaftsteuer hat drei Tarifzonen mit festen und zwei Tarifzonen mit gleitenden Steuersätzen. Die festen Steuersätze sind:

- die *starting rate zero* (Nullsatz) für steuerpflichtige Gewinne bis 10 000 £[19],
- die *small companies' rate* von 19 % für steuerpflichtige Gewinne von 50 001 bis 300 000 £ und
- die *main rate* von 30 % für steuerpflichtige Gewinne über 1,5 Mill. £.

[19] Der durchschnittliche bilaterale Wechselkurs im Berichtszeitraum 2005 betrug 0,669 £/€ (Monatsbericht Juli 2005 der EZB, Statistik des Euro-Währungsgebiets, Tab. 8.2: 67).

Tabelle 3.16
Körperschaftsteuersätze im Vereinigten Königreich
Steuerjahr 2005

Einkommen in £	Rate in %	Label
0-10 000	0	starting rate
10 000 – 50 000	0 – 19	marginal term relief 19/400
50 000 – 300 000	19	small companies' rate
300 000 – 1 500 000	19 – 30	marginal tax relief 19/400
1 500 000	30	main rate

Quelle: HM Revenue & Customs, Corporation Tax Rates, http://www.hmrc.gov.uk (Abrufdatum 4.11.2005).

In den Tarifzonen mit gleitenden Steuersätzen sorgen *marginal reliefs* dafür, dass die marginale Steuerbelastung mit zunehmendem Einkommen ansteigt. Berechnet werden diese Steuersätze wie folgt

- für den unteren variablen Bereich (10 000-50 000 £): Die Differenz zwischen zu versteuerndem Gewinn und oberem Limit wird mit der *marginal tax relief fraction* in Höhe von 19/400 multipliziert; der sich daraus ergebende Betrag wird vom zu versteuernden Gewinn abgezogen. Der verbleibende Betrag wird dann mit dem Steuersatz von 0,19 bewertet, woraus sich die Steuerschuld ergibt[20].

- für den oberen variablen Bereich (300 000-1 500 000 £): Die Differenz zwischen zu versteuerndem Gewinn und oberem Limit wird mit der *marginal tax relief fraction* in Höhe von 11/400 multipliziert; der sich daraus ergebende Betrag wird vom zu versteuernden Gewinn abgezogen. Der verbleibende Betrag wird dann mit dem Steuersatz von 0,3 bewertet, woraus sich die Steuerschuld ergibt[21].

Ausschüttungen werden mit einer Steuergutschrift (*tax credit*) in Höhe von einem Neuntel der Dividende verbunden. Der einkommensteuerpflichtige Kapitaleigner hat die Dividende zuzüglich Steuergutschrift zu versteuern, kann aber die Gutschrift auf seine Steuerschuld anrechnen. Ziel ist es, kleinere Einkommen von einer Doppelbelastung freizustellen (Vollanrechnung) und bei höheren Einkommen diese zu mildern (Teilanrechnung). Es gibt keine Erstattung, falls der *tax credit* die individuelle Steuerschuld übersteigt.

[20] Für einen zu versteuernden Gewinn von z.B. 30 000 £ ergibt sich folgender marginale Steuersatz: (50 000 – 30 000) · 19/400 = 950; (30 000 – 950) · 0,19 = 5 519,5 £ (= 18,4 %).

[21] Für einen zu versteuernden Gewinn von z.B. 1 Mill. £ ergibt sich folgender marginale Steuersatz:

(1 500 000 – 1 000 000) · 11/400 = 13 750; (1 000 000 – 13 750) · 0,3 = 295 875 £ (= 29,6 %).

3.2.4.2 Besteuerungsverfahren

Zuständig für die Körperschaftsteuer ist die zentrale Steuerbehörde, das *Inland Revenue*; sie untersteht zwar dem Finanzministerium (*Her Majesty's Treasury*), wird aber von einem sog. Board geführt, das für das operative Geschäft verantwortlich ist. Die politische Kontrolle erfolgt mittelbar durch die Verpflichtung auf bestimmte Zielvorgaben (*Public Service Agreement*) und die Finanzausstattung.

Das UK hat bei der Veranlagung der Steuern vom Einkommen einen Systemwechsel vollzogen: Die hoheitliche wurde durch die Selbstveranlagung abgelöst, zunächst ab dem Steuerjahr 1996 für die Einkommen-, ab 1999 auch für die Körperschaftsteuer. Körperschaftsteuerpflichtige müssen also nicht nur eine Steuererklärung einschließlich bestimmter Dokumente abgeben, sondern auch ihre Steuerschuld selbst berechnen und von sich aus begleichen.

Unternehmen und Organisationen, die erstmalig körperschaftsteuerpflichtig werden, müssen sich bei der Steuerbehörde anmelden[22]. Die Steuererklärung muss spätestens drei Monate nach Erhalt einer Aufforderung (*notice*), die den Besteuerungszeitraum spezifiziert und weitere Anforderungen hinsichtlich vorzulegender Dokumente enthalten kann, der Steuerbehörde vorliegen. Ohne Aufforderung ist sie spätestens 12 Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres abzugeben. Eine Steuerfestsetzung gilt als endgültig erfolgt, wenn die Steuerbehörde 12 Monate nach Erhalt der Steuererklärung noch keine Untersuchung/Steuerprüfung eingeleitet hat. Die Steuererklärung bezieht sich auf das Wirtschaftsjahr des Unternehmens, das nicht mit dem Fiskaljahr übereinstimmen muss (Internal Revenue, GG 2003: 11-12).

Steuerschulden sind bis neun Monate und einem Tag nach dem Ende der Rechnungsperiode zu begleichen (Internal Revenue, GG 2003: 7). Sie sind bei Zahlungsverzug zu verzinsen; ebenso werden Steuerrückerstattungen verzinst, allerdings zu einem niedrigeren Zinssatz. Der Zinssatz wird laufend der Marktentwicklung angepasst (Übersicht 3.6). Großunternehmen (zu versteuernder Gewinn über 1,5 Mill. £) haben Vorauszahlungen (*quarterly instalment payments*) zu leisten (Internal Revenue, MS 2003). Sie sind am 14. Tag des 7., 10. 13. und 16. Monats nach Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres fällig. Die Vorauszahlungen setzen die Unternehmen nach eigenen Schätzungen fest. Minder- und Überzahlungen gemessen an der

[22] Das *Companies House* meldet zwar die neu eingetragenen Kapitalgesellschaften an die Steuerbehörden. Es werden damit aber nicht alle Steuerpflichtigen erfasst.

Übersicht 3.6
Zinssätze für Steuerforderungen und -rückerstattungen im Rahmen der Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich

Zahlungsverzug (*late payment interest*)	Referenzzins[1] plus 2,5 %
Steuerrückerstattung (*repayment interest*)	Referenzzins[1] minus 1 %
Zu geringe Steuervorauszahlungen (*debit interest*)	Referenzzins[1] plus 2 %
Überhöhte Steuervorauszahlungen (*credit interest*)	Referenzzins[1] minus 0,25 %

Nach Inland Revenue 1999: Ziffer 5.9.2. – [1]Durchschnittlicher Mindestzinssatz von sechs ausgewählten Verrechnungsbanken.

endgültigen (geviertelten) Steuerschuld sind vom Steuerpflichtigen bzw. von der Steuerbehörde zu verzinsen. Die jeweiligen Zinssätze sind niedriger als die für kleinere und mittlere Unternehmen.

Die örtlichen Steuerbehörden sind für kleinere und mittlere Unternehmen zuständig; für die zurzeit etwa 2 000 Großunternehmen wurden 1997 15 *Large Business Office* (LBO) eingerichtet (IMF 2002: 12). Die jeweils zuständige Steuerbehörde prüft eingehende Steuererklärungen nach einem festgelegten Programm. Offensichtliche Fehler werden korrigiert und dem Unternehmen mitgeteilt. Es kann dagegen innerhalb von 30 Tagen Einspruch erheben, wie im übrigen gegen jeden anderen steuerlichen Akt. Es wird zunächst versucht, eine Einigung zwischen den Steuerpflichtigen und der -behörde zu erzielen. Falls dies nicht innerhalb von 30 Tagen gelingt, kann das Unternehmen ein unabhängiges Gericht anrufen, wobei es die Wahl zwischen den *General* und den *Special Commissioner* hat. Für die Inanspruchnahme sind grundsätzlich keine Zahlungen zu leisten. Die Unternehmen müssen allerdings unabhängig vom Ausgang des Verfahrens die bei ihnen anfallenden Kosten (z.B. Vorbereitung, Rechtsvertretung) tragen.

Die *General Commissioner* sind für eine bestimmte Region zuständig. Es handelt sich um ehrenamtlich tätige Laien, die jeweils von einer Fachkraft (häufig Rechtsanwälte) unterstützt werden. Die Verhandlungen sind nichtöffentlich und vertraulich. Ursprünglich befasste sich dieses Gericht vor allem mit Einsprüchen von Steuerpflichtigen gegen Steuerfestsetzungen der Verwaltungen, die diese aufgrund fehlender Steuererklärungen vorgenommen haben. Die *Special Commissioner* werden i.d.R. in komplexeren Fällen angerufen. Sie bilden ein Sondergericht, dessen Mitglieder hauptamtlich tätig sind. Verhandlungen sind hier i.d.R. öffentlich, können aber auf Antrag sowohl des Steuerpflichtigen wie der Finanzverwaltung teilweise oder ganz nichtöffentlich durchgeführt werden. Gegen die Entscheidung der *General* bzw. *Special Commissioners* kann vor dem *High Court* (England und Wales), dem *Court of Session* (Schottland) oder dem *Northern Ireland Court* (Nordirland) geklagt werden. Weitere Instanzen sind der *Court of*

Appeal und das *House of Lords*. Einzelne Instanzen können unter Umständen übersprungen werden.

3.2.4.3 Kontrollstrategie

Der Systemwechsel zur Selbstveranlagung hatte zur Folge, dass die Anzahl der Steuerprüfungen erheblich erhöht und die Prüfungsintensität gesteigert wurde. Prüfungen werden nun auch ohne konkretes Verdachtsmoment oder einen Hinweis auf eine fehlerhafte Steuererklärung eingeleitet. Hinzu kommen zusätzliche Informationsrechte der Steuerbehörden sowie Buchführungs- und Dokumentationspflichten der Steuerpflichtigen. Prüfungen im Rahmen der Selbstveranlagung müssen innerhalb von 12 Monaten nach Abgabe der Steuererklärung eröffnet werden. Danach kann eine Korrektur der Steuerfestsetzung nur noch erfolgen, wenn verdeckte Mängel der Steuererklärung (bis zu sechs Jahre) oder Steuerhinterziehung (bis zu 21 Jahre) aufgedeckt werden.

Zuständig für Prüfungen sind das *Tax District Enquiry Team* bzw. das LBO. Die Auswahl der Steuerpflichtigen erfolgt zum Teil nach dem Zufallsprinzip, zum Teil gezielt nach der Risikoeinschätzung von Branchen oder nach sonstigen Informationen. Das *Inland Revenue* hat mittlerweile 60 *specialist risk-* und *Analyse*-Teams eingerichtet, die bis zu 90 % der Prüfungsfälle auswählen. Die Prüfungen werden mit einer Mitteilung an die Unternehmen eingeleitet, in dem Gegenstand der Prüfung sowie gewünschte Auskünfte und Dokumente spezifiziert werden. Steuerprüfungen können Details (*aspect inquiry*) betreffen – z.B. Klärung bestimmter Angaben in der Steuererklärung, Belege und Rechnungslegung – oder den gesamten Steuervorgang (*full enquiry*). Im Zuge der Prüfung können auch Dritte herangezogen werden, um offene Fragen zu klären. Der Gegenstand kann im Laufe der Untersuchung erweitert werden. Der Steuerpflichtige kann sich an die *Tax Appeal Commissioners* wenden, um eine Fortführung der Prüfung zu stoppen. Es kann geltend gemacht werden, dass man als Steuerpflichtiger alle notwendigen Informationen bereitgestellt hat oder dass die Untersuchung unnötig verlängert wird. Falls die Prüfung ohne Ergebnis bleibt, erhält der Steuerpflichtige über den Abschluss eine Mitteilung. Im Falle von Beanstandungen erfolgt eine Neuveranlagung oder man versucht, eine Einigung zu erreichen (*Contract Settlements*).

Die *Special Compliance Offices* (SCO)[23] führen Steuerprüfungen außerhalb der Selbstveranlagung durch. Es geht dabei vor allem um Fälle von Steuerhinterziehung und -betrug. Sie überwachen auch die Tätigkeit der Steuerbe-

[23] SCO-Offices finden sich in London, Birmingham, Bristol, Edingburgh, Leeds, Liverpool und Manchester.

rater. Die SCO werden meistens aufgrund von Hinweisen der lokalen Finanzämter aktiv, die einen Verdacht auf schweren Steuerbetrug haben. Informanten und die Ergebnisse anderer Steuerprüfungen sind weitere Quellen der SCO Untersuchungen werden je nach Einschätzung der Schwere des Falles unter drei Regimen durchgeführt:

- Fälle von Steuerumgehung (*cases other than serious fraud*) unter *Code of Practice 8*;
- Verdachtsfälle von schwerem Steuerbetrug (*cases of suspected serious fraud*) *Hansard* unter *Code of Practice 9* bzw. der *Hansard Procedure*; und
- Fälle, die strafrechtlich verfolgt werden (*Police & Criminal Evidence Act* 1984).

Als schwerer Steuerbetrug gelten Fälle, in denen der steuerpflichtige Gewinn um mehr als 50 000 £ verkürzt oder Dokumente gefälscht wurden, ein Steuerberater die beruflichen Standards verletzt hat, die Vermögensbestandsrechnung/Bilanz verfälscht wurde, der Steuerpflichtige bereits Gegenstand einer früheren Untersuchung war und/oder ein Informant belastbare Informationen über einen Steuerbetrug lieferte.

Von besonderem Interesse ist hier die sog. *Hansard Procedure*, die auf eine korrekte Festsetzung der Steuerschuld und eine monetäre Einigung (einschließlich Bußgeld) abzielt statt auf eine Strafverfolgung. Im Prinzip bietet die Steuerbehörde dem Steuerpflichtigen Straffreiheit an, wenn er eine vermutete Steuerumgehung oder einen Betrug eingesteht und an der Aufklärung des Sachverhalts mitarbeitet. Die *Hansard Procedure* wird durch die Verlesung des sog. *Hansard Statement*[24] eingeleitet. Der Steuerpflichtige muss bestätigen, dass er seine Rechte verstanden hat. Anschließend werden ihm fünf Fragen gestellt, die die Korrektheit der Buchführung und der Steuererklärung sowie seiner Kooperationsbereitschaft bei der Aufklärung betreffen. Diese Fragen sind mit einem einfachen ja oder nein zu beantworten. Falls der Steuerpflichtige einen Betrug verneint und der Betrugsverdacht bestätigt sich, verliert er die Immunität vor Strafverfolgung. Gesteht er dagegen Unregelmäßigkeiten ein, so wird er aufgefordert, diese genauer zu erläutern, Vollmachten zur Einholung weiterer Informationen u.a. bei Banken zu erteilen sowie auf seine Kosten von seinem Steuerberater einen umfassenden Bericht über die Unregelmäßigkeiten erstellen zu lassen. Ziel ist es, korrekte und unkorrekte Teile der Steuererklärung zu trennen sowie

[24] Es handelt sich dabei um einen Teil einer Antwort des Schatzkanzlers auf eine parlamentarische Anfrage.

über Grauzonen zu verhandeln. Der Bericht wird von der Steuerbehörde überprüft. Der Steuerpflichtige verliert den Schutz vor Strafverfolgung, sofern er im Bericht steuerrelevante Tatbestände verschweigt.

Tabelle 3.17
Ertrag/Kosten-Relation von Steuerprüfungen im Vereinigten Königreich
1998/99 bis 2003/04

	1998/99	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04
Körperschaftsteuer						
Full enquiry work	2,0 : 1	1,4 : 1[a]	2,2 : 1	1,9 : 1	2,0 : 1	2,2 : 1
Aspect enquiry work	7,6 : 1	7,9 : 1	9.8 : 1	8.9 : 1	8,7 : 1	9,4 : 1
Large Business Office – CT	57,2 : 1	70,4 : 1	74,9 : 1	46,0 : 1	55,7 : 1	54,1 : 1
alle Steuern						
Special Compliance Offices[1]	14,6 : 1	15,2 : 1	25,3 : 1	20,2 : 1	18,8 : 1	18,4 : 1

Nach Inland Revenue, Annual Reports 2000, 2001, 2002 und 2003, und Annual Reports and Accounts 2004; jeweils Tabelle Estimated Yield/Lost Ratios. – [1]Ohne Strafverfahren.

Das *Inland Revenue* hat sich zum Ziel gesetzt – und es nach eigenen Angaben auch erreicht –, dass etwa drei Viertel aller nach Risikogesichtspunkten ausgewählten Prüfungsfälle zu einer Neufestsetzung der Steuer führen (Inland Revenue, AR 2003: 27-29). Dabei zeigen Ertrags-/Kosten-Relationen, dass die Prüfungen im Rahmen der Selbstveranlagung kleinerer und mittlerer Unternehmen deutlich weniger „ertragreich“ sind als die von Großunternehmen und dem Nachgehen eines konkreten Verdachts auf Steuerbetrug (Tabelle 3.17). Alleine das LBO erzielte durch seine Aktivitäten im Steuerjahr 2002-03 zusätzliche Einnahmen von rd. 1,7 Mrd. £ (Internal Revenue, AR 2003: 107).

3.2.4.4 Strafen

Die verspätete Abgabe der Steuererklärung zieht Bußgelder nach sich. Die Höhe richtet sich nach dem konkreten Fristversäumnis und der bisherigen Zuverlässigkeit des Steuerpflichtigen (Übersicht 3.7). Pauschale und steuerbezogene Bußgelder werden kumulativ verhängt. Es werden zudem Bußgelder fällig, wenn ein Steuerpflichtiger fahrlässig, absichtlich oder betrügerisch die Vorauszahlung verkürzt. Sie betragen maximal das Zweifache der Zinsen für die Minderzahlung. Strittige Steuerzahlungen können auf Antrag ausgesetzt werden, müssen aber im Falle eines Scheiterns des Einspruchs verzinst werden, und zwar von ihrem Entstehungsdatum an.

Übersicht 3.7
Bußgelder im UK

Abgabe der Steuererklärung	Häufigkeit des Fehlverhaltens	Bußgeld
Bis zu drei Monate nach Ablauf der Erklärungsfrist	einmalig	pauschal 100 £
	> 3 Wirtschaftsjahre hintereinander	pauschal 500 £
Mehr als drei Monate nach Ablauf der Erklärungsfrist	einmalig	pauschal 200 £
	> 3 Wirtschaftsjahre hintereinander	pauschal 1 000 £
> 18, aber < 24 Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres		10 % der nicht gezahlten Steuern
> 24 Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres		20 % der nicht gezahlten Steuern

Nach Inland Revenue, GG 2003: 16-17.

3.2.4.5 Bewertung des Verfahrens

Die Einführung der Selbstveranlagung gilt bei der Körperschaftsteuer als weitgehend gelungen (House of Commons Treasury Committee 2002: 20). Hintergrund ist, dass sich die Änderungen für Unternehmen anders als für die Einkommensteuerpflichtigen in Grenzen hielten. Die erhöhten Anforderungen an die Rechnungslegung mussten ohnehin infolge des *Company Act* beachtet werden. Das System der Steuervorauszahlungen wurde auf Basis des *Pay and File-Systems* entwickelt. Insgesamt galt die Maxime, so wenig wie möglich in den Prozessabläufen bei den Steuerpflichtigen, aber auch beim *Inland Revenue* zu ändern (Inland Revenue 1998).

Das *Inland Revenue* verband mit der Einführung der Selbstveranlagung mehrere Ziele und Erwartungen (NAO 2000: R61f.):

- Förderung der Steuerehrlichkeit bzw. Einhaltung der Steuergesetze und damit mehr Steuereinnahmen;
- Annäherung der Steuergesetzgebung für Kapital- und Personengesellschaften;
- Reduktion der Steuerkomplexität und damit der Möglichkeiten zur Steuervermeidung;
- realistischere Transaktionskostenpreise;
- verbesserter Cashflow durch die Steuervorauszahlungen.

Die Förderung der *compliance* stützt sich vor allem auf drei Elemente: ein verbesserter Kundenservice (Information, Beratung, Call Center, E-Filing),

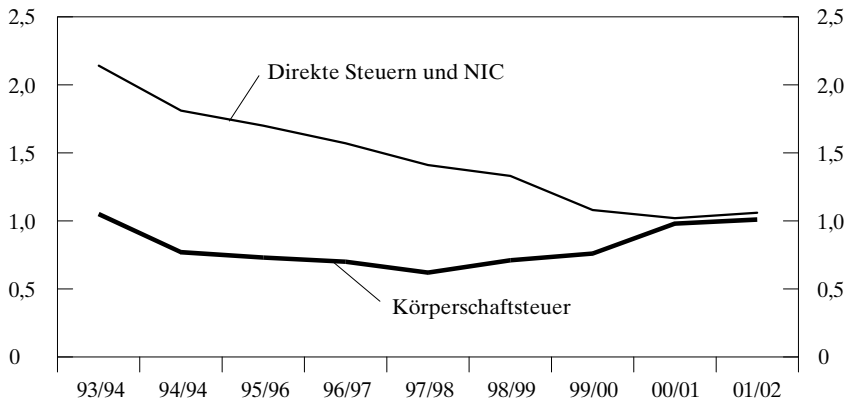
organisatorische Maßnahmen (Einrichtung der LBO und SCO) sowie Ausgestaltung der Prüfungen.

Während die Plausibilitätskontrolle und die Auswahl von Prüfungsfällen bei der selbstveranlagten Einkommensteuer EDV-gestützt erfolgen, ist das eigens für die Körperschaftsteuer entwickelte Computersystem (COTAX) hierzu derzeit nicht in der Lage. Jede Körperschaftsteuererklärung wird noch von Steuerinspektoren geprüft. Die Prüfungsaktivitäten der Steuerbehörden (*full enquiries*) haben unter den Steuerpflichtigen zu Unsicherheit darüber geführt, inwieweit diese auf dem Verdacht einer Unregelmäßigkeit beruhen oder der normalen Aufklärung eines steuerlichen Sachverhalts dienen. Hintergrund ist, dass nicht mitgeteilt wird, ob der Steuerpflichtige zufällig ausgewählt wurde. Auch wird moniert, dass das *Inland Revenue* seine vermehrten Informationsrechte dazu missbrauche, *fishing expedition* zu betreiben (ICAEW 1998).

Die institutionelle Trennung der Erhebung von direkten (*Inland Revenue*) und indirekten Steuern (*HM Customs and Excise*) ist nicht nur aufwendig für die Steuerpflichtigen, insbesondere für die kleineren Unternehmen. Sie behindert auch die Aufdeckung von Steuerumgehung und -hinterziehung. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die Trennung von Körperschaft- und Mehrwertsteuer, die zur gegenseitigen Kontrolle herangezogen werden können (Troup 1999). Man strebt allerdings eine engere Kooperation beider Behörden an.

Die Erwartung höherer Steuereinnahmen wurde mit Verweis auf die Zunahme des Aufkommens der selbstveranlagten Einkommensteuer auch von der Privatwirtschaft geteilt (CBI 1999). Tatsächlich sind die Körperschaftsteuereinnahmen in den letzten Jahren gestiegen. Dies dürfte allerdings vor allem auf die wachsende wirtschaftliche Bedeutung der Kapitalgesellschaften zurückzuführen sein. Das zu versteuernde Einkommen der Körperschaften stieg von 15 % des BIP Anfang der achtziger Jahre auf 20 % Ende der neunziger. Dazu beigetragen hat in erster Linie die Expansion des Finanzsektors (Devereux et al. 2004: 21ff.). Inwiefern der Wechsel von der hoheitlichen Veranlagung zur Selbstveranlagung zu diesem Anstieg beigetragen hat, lässt sich mit den verfügbaren Informationen nicht beantworten.

Schaubild 3.2
Verwaltungskosten der Körperschaftsteuer und anderer Abgaben beim Inland Revenue[1]
1993/1994 bis 2001/2002



Im Einzelnen zählen dazu: Einkommen-; Körperschaft-, Vermögenszuwachs-, Erbschaft- und Kapitalverkehrsteuer sowie die Petroleum Revenue Tax. Das Inland Revenue ist ab dem Fiskaljahr 1999/2000 auch für die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge (NIC) zuständig.

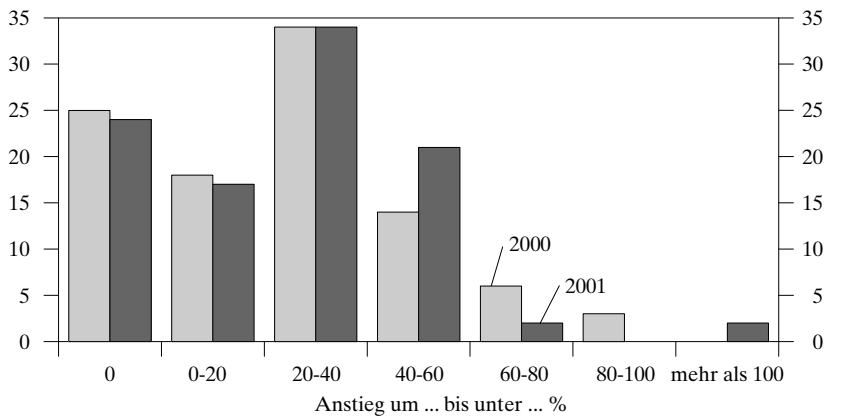
RWI ESSEN

Das *Inland Revenue* schätzte die Kosten der Einführung der Selbstveranlagung für den Zeitraum 1996–97 bis 2005–06 auf 36 Mill. £ (rd. 53,8 Mill. €). Dem stehen erwartete Ersparnisse von 16 Mill. £ (rd. 23,9 Mill. €) gegenüber, die allerdings weitestgehend aus dem Verzicht auf die ansonsten notwendige Modernisierung des *pay and file computer system* resultieren (NAO 2000: R61). Die Verwaltungskosten sind seit Einführung der Selbstveranlagung von etwa 0,7 % auf über 1 % des Aufkommens gestiegen (Schaubild 3.2). Zu welchem Anteil hierfür die Selbstveranlagung verantwortlich ist, kann aber auf Grund der Vielzahl von potentiellen Einflüssen auf der Basis der uns zugänglichen Informationen nicht beantwortet werden.

Befragungen von Körperschaftsteuerpflichtigen in den Jahren 2000 und 2001 geben Auskunft darüber, wie diese die Veränderungen von Befolgungskosten wahrgenommen haben. Demnach sind die Befolgungskosten für etwa ein Viertel der Befragten nicht gestiegen. Ein Drittel gab Kostensteigerungen von 20 bis unter 40 % an, ein Viertel von 40 % und mehr (Schaubild 3.3). In welchem Zusammenhang diese Mehrbelastungen mit der Einführung der Selbstveranlagung stehen, lässt sich hier nicht eindeutig klären. Das neue System der Steuervorauszahlungen für Großunternehmen knüpft an das vorherige *pay and file-System* an, so dass hier keine nennenswerten Zusatzkosten entstanden sein dürften.

Schaubild 3.3
Veränderung der Befolgungskosten der Körperschaftsteuer gegenüber 1997 im UK

2000 und 2001



Eigene Berechnungen nach Angaben von ACCA 2001 und 2000.

RWI ESSEN

3.3 Fazit

Die hier durchgeführte Analyse von Erhebungsverfahren hat die derzeit in Deutschland praktizierte hoheitliche Veranlagung der Körperschaftsteuer mit solchen Verfahren verglichen, in denen die körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ihre Steuerzahlung selbst veranlagen. Herausgearbeitet wurden zentrale Kriterien für das Funktionieren der Selbstveranlagung. Dabei musste auf Daten zurückgegriffen werden, die im Vergleich zu wünschenswerten „idealen" Bedingungen eines wissenschaftlichen Studiendesigns eher den Charakter einer zweitbesten Lösung haben. Ideal wäre es gewesen, wenn für die hier verglichenen Länder jeweils repräsentative Stichproben von Steuerfällen vorgelegen hätten – optimaler Weise noch ergänzt mit Individualdaten, die Informationen zum Verhalten bei der Steuerentrichtung und zu Hintergrundcharakteristika enthalten hätten. Mit solchen idealen Informationen könnte man vor allem bei einer Analyse von Übergangssituationen die Rolle der unbeobachteten Heterogenität von Unternehmen berücksichtigen. Gemeint sind damit Unterschiede im Unternehmenshandeln, die auf grundlegende Einstellungen des Finanzmanagements, die als „Unternehmenskultur" oder als „Maß an gesellschaftlicher Verantwortung" beschrieben werden können, zurückgehen. Diese Eigenschaften bestimmen die zu untersuchenden Ergebnisse, können aber nicht durch Beobachtung beschrieben werden. Der Einsatz ökonometrischer Methoden könnte hier bei Vorliegen des angesprochenen Datenmaterials

zusätzliche Erkenntnisse liefern, die gerade für den Aspekt der Steuerehrlichkeit eine wichtige Rolle spielen dürften.

Im Ergebnis zeigen solche Analysen dann in der Tat die *kausalen* Zusammenhänge zwischen einer exogen vorgegebenen Änderung auf der einen Seite und zu definierenden Ergebniskriterien auf der anderen Seite; in unserem Fall zum Beispiel die kausale Wirkung einer Änderung im Erhebungsverfahren etwa auf Ressourceneinsparungen bei den Steuerbehörden oder auf das Deklarationsverhalten der Unternehmen und damit auch auf das Steueraufkommen. Selbst innerhalb eines Landes sind derartige, am idealen Studiendesign orientierte Ansätze keinesfalls üblich. Die USA und Australien sind als Beispiel dafür, wie systematisch über die Suche nach durch wissenschaftliche Methoden gestützten Erkenntnisse eine Verbesserung der Verfahrensabläufe und der Aufkommenssicherung verfolgt wird. Für Deutschland liegen solche Informationen noch nicht vor.

In unserem Beitrag sind wir auf aggregierte statistische Ergebnisse und auf die von den Steuerbehörden zur Verfügung gestellten Informationen angewiesen. Nichtsdestoweniger gelingt es einer sorgfältigen international vergleichenden Analyse von Verfahren und Institutionen, zentrale Resultate zum Themenkomplex der Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer und erste Antworten auf die eingangs gestellten Forschungsfragen herauszuarbeiten.

3.3.1 Zentrale Resultate der Länderanalysen

Insgesamt zeigen unsere Länderanalysen deutlich, dass es keine systematischen Gründe gibt, die gegen die Umstellung der Besteuerung von Körperschaften auf ein Selbstveranlagungsverfahren sprechen. Weder Nachteile für die Kohärenz des Besteuerungsverfahrens, noch die Notwendigkeit zur Implementierung einer wirkungsvollen Kontrollstrategie oder die grundsätzliche Unsicherheit über Steuerehrlichkeit und Aufkommensniveau sprechen dagegen. Im Einzelnen können folgende Ergebnisse festgehalten werden:

– Das Aufkommen der Körperschaftsteuer dürfte bei Anwendung der Selbstveranlagung nicht grundsätzlich niedriger sein als bei einer hoheitlichen Veranlagung. Dies belegen das stabile Aufkommen der Körperschaftsteuer sowohl in den USA und in Japan, die traditionell die Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer anwenden, als auch in Australien und im Vereinigten Königreich, die beide einen Verfahrenswechsel durchgeführt haben. Dieses Resultat, das bereits in der übergreifenden Statistik der OECD sichtbar ist, hält also auch einer tieferen Überprüfung in Form detaillierter Länderanalysen stand.

- Der Einsatz automatisierter Verfahren bei Fehler- und Plausibilitätskontrollen erhöht die Möglichkeiten, Ressourcen in der Steuerverwaltung so umzuschichten, dass sie intensiver zur Lösung komplexer Bewertungsprobleme eingesetzt werden können. Notwendig ist hierfür allerdings die Erkenntnis, dass eine völlige staatliche Kontrolle der Steuerehrlichkeit unmöglich ist. Damit eröffnen sich Chancen, die Kontrolle in dem Sinne optimal zu gestalten, dass Erträge und Kosten einer gesteigerten Kontrolle systematisch gegeneinander abgewogen werden. Dabei sind bei den Erträgen nicht nur aktuelle „Mehrsteuern" zu berücksichtigen, sondern unbedingt auch die mit einem intelligenten Kontrollverfahren verbundenen positiven Effekte auf die Steuerehrlichkeit bei zukünftigen Steuerveranlagungen.

- Kontrollmitteilungen verbessern den Informationsstand und vermindern Interpretationsprobleme; beides führt sowohl bei der Steuerbehörde als auch bei den Steuerpflichtigen zu einer Senkung von Transaktionskosten der Steuerveranlagung. Notwendig sind allerdings zunächst Investitionen in den Aufbau eines effektiven Systems von Kontrollmitteilungen.

- In den von uns analysierten Ländern werden alle wichtigen Informationen zur Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Unternehmen von der obersten Steuerbehörde angeboten. Alle körperschaftlich organisierten Unternehmen, die ihre Steuerklärung vorbereiten und die Steuerzahlung berechnen, können auf Informationen zugreifen, die per Internet von einer zentralen Steuerbehörde zur Verfügung gestellt werden.

- Die zentrale Bereitstellung von Informationen und die dezentrale Durchführung der Erhebung können sich grundsätzlich in effizienter Weise ergänzen. Dabei erfordert die Komplexität der Körperschaftsteuerfälle eine konsequente Spezialisierung. Nur mit einer hohen Sach- und Branchenkenntnis lassen sich die zunehmend international ausgerichteten Wirtschaftsabläufe bewerten. In allen von uns analysierten Ländern fanden solche Spezialisierungen statt. Wie das Beispiel der USA zeigt, ist auch eine Re-Organisation von Verwaltungseinheiten grundsätzlich durchführbar, sogar mit Veränderungen über bundesstaatlich begrenzte Verwaltungseinheiten hinweg.

- Selbstveranlagungssysteme sorgen dafür, dass Unternehmen ihre Steuerzahlungen zeitnah zum Wirtschaftsjahr leisten. Zwar werden auch in Deutschland Vorauszahlungen geleistet, aber die endgültige Begleichung der kompletten Steuerschuld findet sehr viel später statt als in den Ländern mit Selbstveranlagung.

- Als Gegenleistung zum fordernden Verhalten bei der Steuerehrlichkeit bieten die zentralen Steuerbehörden der hier analysierten Länder umfassende Serviceleistungen an. Die „Grundphilosophie" der Steuerbehörden ist darauf ausgerichtet, sich den Unternehmen als Kooperationspartner im gesamten Veranlagungsverfahren anzubieten. Dies beinhaltet durchaus auch zu signalisieren, dass die Steuerverwaltungen intelligente Kontrollsysteme einsetzen werden, mit denen das Ziel einer gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen verfolgt wird.

- Zwar gelten in allen Ländern die Steuergesetze für alle Steuerpflichtigen, aber gerade bei der Körperschaftsteuer gibt es bei der Definition der Bemessungsgrundlagen eine Fülle von Zuordnungsproblemen und Ermessensspielräumen. Diese für den Einzelfall zu entscheiden, ist Aufgabe der dezentralen Steuerverwaltungen. Allerdings zeigt das Vorgehen der von uns betrachteten Länder, dass zentrale Vorgaben, etwa von Definitionen und Interpretationen sowie die Dokumentation von Präzedenzfällen, eine einheitliche Anwendung der nationalen Gesetze erleichtern.

3.3.2 Erste Erkenntnisse für einen möglichen Wechsel zur Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer in Deutschland

Welche Erkenntnisse können aus der bisherigen, vergleichenden Analyse für einen möglichen Verfahrenswechsel bei der Erhebung der Körperschaftsteuer hin zu einer Selbstveranlagung durch die Unternehmen gewonnen werden?

- Die „Selbstveranlagungs-Länder" stellen Unternehmen wesentlich bessere Informationen zur Verfügung. Denn wegen der Konzentration auf ein qualitativ hochwertiges Angebot der zentralen Steuerbehörde werden hier offensichtlich Ressourcen gezielt gebündelt und müssen nicht auf eine größere Anzahl von nachgelagerten Steuerbehörden verteilt werden, deren Angebot mit jeweils deutlich geringerem Mitteleinsatz erstellt werden muss.

- Für Unternehmen sind zentral angebotene Informationen leichter bzw. zu niedrigeren Transaktionskosten aufzunehmen. Verlagern Unternehmen ihren Standort in ein anderes Bundesland, muss es sich unter Umständen auf ein anderes Vorgehen der dann zuständigen Steuerbehörde einstellen; bei einer zentralen Steuerung des Verfahrens ergäben sich zumindest keine grundlegenden Änderungen.

- Im Rahmen einer von einer zentralen Steuerbehörde konsistenten Strategie kann die praktische Durchführung vor Ort von den lokalen Fi-

nanzämtern erfolgen, die ggf. über Erfahrungen in der Besteuerung der in ihrem Verwaltungsbezirk ansässigen Unternehmen verfügen.

– IT-gestütze Risikomanagementsysteme und Controllingverfahren sind offensichtlich leichter auf zentraler Ebene einheitlich zu implementieren als jeweils einzeln auf untergeordneter Ebene.

– Vor allem die zeitnah zum Wirtschaftsjahr geleisteten Steuerzahlungen stellen einen Vorzug des Selbstveranlagungsverfahrens dar. Allerdings ist es nicht möglich, diesen zu quantifizieren. Denn für Deutschland liegen keine Statistiken vor, die Auskunft über die Differenz von jeweils geleisteten Vorauszahlungen und endgültig festgesetzter Steuerschuld ausweisen würde. Die Zinseffekte eines späteren Eingangs der Steuerzahlungen dürften allerdings erheblich sein. Denn die in Deutschland bei Vorauszahlungen ausschließlich praktizierte Orientierung an der Steuerzahlung des vorangegangenen Jahres dürfte in den meisten Fällen zu einer zu geringen Vorauszahlung führen.

– Im Vergleich zu den Ländern mit Selbstveranlagungssystemen dauert der gesamte Ablauf der Steuererbung in Deutschland länger. Das schließt auch eventuell durchgeführte interne Kontrollen oder Außenprüfungen in den Unternehmen ein. Weil es in Deutschland keine bundesweit einheitlichen Vorgaben zur Dokumentation von Durchlaufzeiten für bestimmte Steuerfälle gibt, ist es nicht möglich, die dadurch entstehenden höheren Kosten in Form von Zinseffekten zu quantifizieren.

– Insbesondere ist eine Zuordnung des in den Steuerverwaltungen eingesetzten Personals zu einzelnen Steuern derzeit (noch) nicht möglich; bei der Körperschaftsteuer u.a. deshalb, weil gerade der überproportional hohe Personaleinsatz für die Kontrolle in Form von Betriebsprüfungen und eventuell durchzuführenden Rechtsstreitigkeiten bis hin zur Strafverfolgung nur schwer direkt dieser Steuer zugeordnet werden kann. Ein Sachgebietsleiter in einem Finanzamt ist zum Beispiel häufiger in irgendeiner Form bei den eher schwierigen Körperschaftsteuerfällen involviert, ohne dass er diese Tätigkeit nur der Körperschaftsteuer zuordnet.

Die nachstehenden Übersichten 3.8 und 3.9 bieten eine Zusammenstellung der in diesem Kapitel analysierten quantitativen und eher qualitativen Aspekte.

Übersicht 3.8
Synopsis des Ländervergleichs von Körperschaftsteuersystemen
Quantitative Aspekte

	D	USA	Japan	Australien	UK
Erhebungsverfahren	hoheitliche Veranlagung	Selbst-veranlagung	Selbst-veranlagung	Selbst-veranlagung	Selbst-veranlagung
Einführung der - Selbstveranlagung	-	1913	1947	1989	1999
Steuererklärungen	(1998) 422 000	(2002) 2 410 000	(2002) 2 900 000	(2002) 1 800	(2001) 530 000
Steuerzahlungen in in Mrd. €	(2003) 8,3	(2003) 160,0	(2002) 73,1	(2002) 8,8	(2003) 42,0
Anteil der KSt. am ges. Steueraufkommen in %	(2003) 1,9	(2003) 9,9	(2002) 24,0	(2003) 8,3	(2003) 18,0
(höchster) Steuersatz in %	25	35	34,5	30	30
einheitlicher Steuersatz	x			x	
Steuertarif		x	x		x
Zusätzl. Belastung der KSt.-Bemessungsgrundlage durch Steuern von nachgel. Gebietskörperschaften	ja	ja	ja	nein	nein

Übersicht 3.9
Synopsis des Ländervergleichs von Körperschaftsteuersystemen
Qualitative Aspekte

	D	USA	Japan	Australien	UK
KSt.-Systeme	Halbeinkünf-teverfahren	Klassisches System	Teilanrech-nung beim Anteilseigner	Vollanrech-nung beim Anteilseigner	Teilanrech-nung sowie Tarifermäßi-gung
Sachliche Zuständigkeit	Steuer-behörden der Länder	Bundes-steuer-behörde	Bundes-steuer-behörde	Bundes-steuer-behörde	Bundes-steuer-behörde
Frist zur Abgabe der Steuererklärung	lang	kurz	kurz	kurz	mittel
Frist zur Steuerzahlung	lang	kurz	kurz	kurz	mittel
Prüfungsdichte	gering	gering	hoch	hoch	hoch
Vorauszahlungen als Anteil an tatsächlicher Steuer-schuld	mittel	hoch	mittel	hoch	mittel
Frist: Zahlungseingang bei Prüf-Fällen, die keine Hinterziehung sind	lang	kurz	kurz	kurz	mittel
Verzinsung von ausstehen-den Zahlungen	niedrig	hoch	hoch	hoch	mittel
Strafzahlungen					
- bei Fällen, die keine Hinterziehung sind	mittel	hoch	hoch	mittel	hoch
- bei Hinterziehung	niedrig	hoch	hoch	mittel	hoch
Haftstrafen bei Hinterzie-hung	≤ 5 Jahre	≤ 5 Jahre	≤ 3 Jahre	≤ 10 Jahre	≤ 7 Jahre
Transparente Compliance-strategie der Behörde(n)	nein	ja	ja	ja	ja
Wissenschaftliche Compli-ance-Analyse mit Daten der Behörde	nein	ja	nein	nein	nein

4. Eine anwendungsorientierte Machbarkeitsstudie

Das vierte Kapitel dieses Gutachtens ergänzt den Literaturüberblick und die international vergleichende Studie von Institutionen und Verfahren der Besteuerung von Körperschaften um eine eigene experimentelle Kausalanalyse zur Steuerehrlichkeit. Die bisherige Literatur hat deutlich gezeigt, dass die Entscheidung über das Deklarationsverhalten bei der Einkommensteuer zwar intellektuell überzeugend als ein Abwägungsproblem unter Unsicherheit – sicherer entzogener Steuerbetrag vs. möglicher Entdeckung der Hinterziehung und entsprechende Bestrafung – modelliert werden kann, dass aber das Grundmodell der Steuerehrlichkeit entscheidende Fragen offen lässt. So ist einerseits unklar, ob der Kontext der Besteuerung und der nachfolgenden Verwendung der Steuereinnahmen durch den Staat nicht entscheidende Einflüsse auf das Deklarationsverhalten der Steuerpflichtigen ausübt. Andererseits wurde mittlerweile transparent, dass die Finanzbehörden in ihrer Strategie der Kontrolle der Steuerehrlichkeit ansprechendere Alternativen verfolgen können, als lediglich die Kontrollstrategie des Grundmodells leicht zu variieren. Wie die Steuerpflichtigen auf eine derartig anspruchsvollere Strategie reagieren, ist weitgehend offen.

Die international vergleichende Analyse der Körperschaftbesteuerung in Deutschland, den USA und anderen Ländern mit Selbstveranlagung hat wichtige Ergebnisse vor allem hinsichtlich der Konsequenzen einer Selbstveranlagung für das Verhalten der Finanzbehörden und die Organisation der Verfahrensabläufe herausgearbeitet. Im Hinblick auf das Steueraufkommen nach einer möglichen Umstellung der deutschen Körperschaftsteuer auf eine Selbstveranlagung deuten die Erfahrungen anderer Länder darauf hin, dass diese Umstellung, wenn sie mit der expliziten Formulierung einer angemessenen Kontrollstrategie verbunden wird, nicht zu einem Aufkommensverlust führen dürfte. Offen blieb im 3. Kapitel die Auswirkung unterschiedlicher Kontrollstrategien der Finanzbehörde auf die Steuerehrlichkeit der Unternehmen und somit auch die konkrete Empfehlung zur Formulierung dieser Strategie.

Diese Frage wird in diesem Kapitel mit Hilfe eines computergestützten Laborexperiments explizit aufgegriffen. Dabei stehen zwei Fragen im Vordergrund. Zu einen stellt dieses Experiment als erstes seiner Art die Besteuerung von Körperschaften in den Mittelpunkt seines Erkenntnisinteresses. Dies gelingt sowohl durch die konkrete Formulierung des experimentellen Aufbaus als auch durch die äußerst ungewöhnliche Auswahl von Probanden direkt aus der wirtschaftlichen Praxis. Aus diesem Grund kommt einem der zentralen Ergebnisse – der Bedeutung der Audit-Wahrscheinlichkeiten für die Entscheidungen der Teilnehmer des Experiments – erhebliche Bedeutung zu. Zweitens werden im RWI-Experiment

anspruchsvolle Kontrollstrategien der Finanzbehörden im Hinblick auf ihre Wirkung auf das Deklarationsverhalten von Unternehmen ausgelotet, womit ebenfalls Neuland betreten wird. Dabei konzentrieren wir uns vor allem auf die – weitgehend kostenfreie – Verbesserung des Auswahlprozesses zum Audit, indem bisherige Audit-Ergebnisse berücksichtigt werden. Unsere Resultate deuten an, dass ein derartiges, intelligent formuliertes Auswahlverfahren tatsächlich ein wichtiges Element einer erfolgreichen Kontrollstrategie sein kann.

Zunächst wird die grundsätzliche Vorgehensweise der experimentellen Wirtschaftsforschung erläutert und in den Kontext empirischer Wirtschaftsforschung eingebettet. Dann werden sowohl das Studiendesign von Steuerexperimenten als auch die Resultate kurz, aber grundsätzlich diskutiert. Die konkrete Beschreibung des RWI-Experiments, vor allem der Auswahl der Probanden und der Implementierung des Experiments durch ein Internet-Protokoll, bildet dann die Grundlage für die umfassende Auswertung der Ergebnisse.

4.1 Experimente zur Steuerehrlichkeit

4.1.1 Hintergrund

Die empirische Wirtschaftsforschung verfolgt im Wesentlichen zwei miteinander verwandte, jedoch eigenständige Ziele: die *Vorhersage* künftiger Entwicklungen einerseits und die *Erklärung* von Wirkungszusammenhängen andererseits. Beide Forschungsstränge bilden das intellektuelle Fundament für eine evidenzbasierte – also durch Beobachtung belegte – wirtschaftspolitische Beratung, denn eine rationale Wirtschaftspolitik muss darauf ausgerichtet sein, die gesellschaftliche und wirtschaftliche Zukunft im Rahmen ihrer Möglichkeiten bestmöglich zu gestalten. Das Verständnis von Verhaltensweisen und Wirkungen kann die Vorhersagegüte unter Umständen verbessern, dies muss jedoch nicht immer der Fall sein. Daher unterscheiden sich die entsprechenden Forschungsstrategien typischerweise im Hinblick auf das verfolgte Ziel.

Beide Forschungsfelder bauen auf einem weiteren Aspekt der empirischen Wirtschaftsforschung auf, der umfassenden *Beschreibung* wirtschaftlicher Entwicklungen und Zusammenhänge. Die Methoden der beschreibenden Statistik bilden das Instrumentarium für diese grundlegende Aufgabe, bei der es um die möglichst komprimierte, jedoch im Detail immer noch hinreichende Darstellung beobachtbarer Themen geht. Ein wichtiges Beispiel der beschreibenden Wirtschaftsforschung stellt die Verteilung der verfügbaren

Einkommen in einer Gesellschaft dar. Die zentrale Frage ist dann immer: „Hat sich die Einkommensungleichheit im Zeitverlauf erhöht?“[25]

Die Vorhersage wirtschaftlicher Entwicklungen muss in erster Linie nach einer Vermeidung von Prognosefehlern streben – da eine punktgenaue Vorhersage wirtschaftlicher Phänomene wohl kaum möglich ist, geht es bei der Wahl der bevorzugten Prognosestrategie also darum, die bei ihrem wiederholten Einsatz auftretenden Fehler insgesamt so gering wie möglich zu halten. Dabei sind vor allem solche Vorgehensweisen viel versprechend, die zusätzliche, zum Prognosezeitpunkt bereits beobachtete Informationen einbeziehen. Diese Daten sollten dabei in hohem Maße mit der vorherzusagenden, also noch nicht beobachteten Größe verknüpft sein[26].

Es spielt für die Zwecke der Prognose allerdings keine Rolle, ob die frühere Verfügbarkeit dieser Daten auch Ausdruck eines Wirkungszusammenhangs ist. Ein prominentes Beispiel in der empirischen Wirtschaftsforschung ist die Prognose des Wirtschaftswachstums auf der Basis von Umfrageberichten und Konjunkturindikatoren – das Wirtschaftswachstum lässt sich auf dieser Basis typischerweise recht gut vorhersagen, aber die wirtschaftspolitische Handlungsoption zur Steigerung des Wachstums kann wohl kaum sein, die Befragten positiv zu stimmen[27]. Will man hingegen wissen, welche Maßnahmen man durchführen sollte, um das Wirtschaftswachstum oder die verfügbaren Einkommen zu erhöhen, so muss man eine Analyse von Wirkungszusammenhängen durchführen.

Die Kausalanalyse steht vor dem grundsätzlichen Erkenntnisproblem, dass man bei einer Aussage über Ursache und Wirkung immer – ob implizit oder explizit – eine beobachtete Situation mit einer nicht-beobachteten Vergleichssituation konfrontiert. Im Idealfall sollte es gelingen, die beobachtete Situation, z.B. das Wirtschaftswachstum, *nach* Einführung der Maßnahme, mit einer Vergleichsituation zu konfrontieren, die sich nur in einer Hinsicht von der beobachteten Situation unterscheidet, nämlich dass die Maßnahme nicht eingeführt wurde. Die Vergleichssituation ist also naturgemäß hypothetisch, denn sie beschreibt eine Welt, so wie sie wäre, könnte man aus der Realität genau einen Aspekt – die wirtschaftliche Maßnahme – herauslösen

[25] Auch in diesem Fall treten üblicherweise Identifikationsprobleme auf. Das Grundproblem besteht darin, sicherzustellen, dass die untersuchte Stichprobe für die Grundgesamtheit repräsentativ ist. Dies ist oft ohne ein entsprechendes Verhaltensmodell nicht zu bewerkstelligen.

[26] Das entscheidende Identifikationsproblem besteht hier darin, zu erkennen, welche dieser Zusammenhänge hinreichend stabil sind, um sie zur Fortschreibung bislang betrachteter Größen zu nutzen (u.a. Fertig, Schmidt 2002).

[27] Hier sei vom Phänomen der selbst erfüllenden Prognose einmal abgesehen, auch wenn es in der Tat relevant sein mag.

und dann ablesen, welche Veränderungen sich bei der gewählten Zielgröße ergeben. Dies kann natürlich nie vollends gelingen.

Das zentrale analytische Problem besteht daher darin, an die Stelle dieser hypothetischen idealen Vergleichsstudien eine andere zu setzen, die beobachtbar ist *und* für die man hinreichend gute Argumente – so genannte Identifikationsannahmen – ins Feld führen kann, warum sie für die Zwecke der angestrebten Wirkungsanalyse diese zufriedenstellend ersetzt. Ob dies – in der Praxis häufig gewählt – die Situation *vor* der Einführung der Maßnahme ist oder die Konfrontation mit einer Vergleichsökonomie, ist für den Grundsatz unerheblich. In jedem Falle muss ein sog. Studiendesign gewählt werden, dass den bewertenden Vergleich so nahe wie möglich an das hypothetische Ideal heranführt.

Ingenieure und Naturwissenschaftler bedienen sich typischerweise des Experiments als Instrument der Erkenntnisgewinnung. Hier geht es vor allem darum, eine Sequenz von Situationen zu schaffen, die in allen für die Ergebnisgröße relevanten Aspekten völlig übereinstimmen, bis auf die Größe, deren Wirkung analysiert werden soll. Das Labor ist sozusagen der geographische Ort, in dem diese Homogenität der Umstände hergestellt werden soll. Konzeptionelles Kernstück des experimentellen Vorgehens ist dabei die Zufallsauswahl der Probanden in die unterschiedlichen Situationen hinein. Dadurch wird ausgeschlossen, dass zwischen der Auswahl der Situation und den Eigenschaften der Probanden systematische Zusammenhänge bestehen – denn diese könnten die angestrebte Vergleichbarkeit zerstören (Schmidt 1999; Heckman 1999).

Ein wichtiges Beispiel für ein ökonomisches Erkenntnisproblem ist der Wirkungszusammenhang zwischen Ausbildung und Einkommen. Jede beschriebene Analyse würde zu dem Schluss kommen, dass hoch ausgebildete Arbeitnehmer typischerweise hohe Einkommen erzielen werden. Daraus kann aber nicht einfach der Schluss gezogen werden, dass man durch eine Erhöhung der Bildungsintensität auch die Einkommen erhöhen könnte. Schließlich werden talentierte und motivierte junge Menschen wohl typischerweise ein hohes Bildungsniveau anstreben. Andererseits würden sie auch ohne diese formale Bildung wohl recht erfolgreich sein. Es ist also keineswegs offensichtlich, wie viel der Einkommensvorsprung der hoch Ausgebildeten tatsächlich ihrer Ausbildung geschuldet ist. Möglicherweise ist der kausale Effekt der Ausbildung gar sehr gering (siehe für einen Überblick Card 1999). Natürlich ist gerade für diese Frage ein entsprechendes experimentelles Studiendesign – die randomisierte Zufallsauswahl von Bildungsintensitäten junger Menschen mit Jahre später erfolgter Auswertung – undenkbar.

In anderen Fällen jedoch kann ein experimentelles Studiendesign durchaus die Vorgehensweise der Wahl sein. Das gilt insbesondere dann, wenn Entscheidungssituationen mit geringer zeitlicher Dimension beurteilt werden sollen und wenn in der Realität keine hinreichende Variation in der hinsichtlich ihrer Wirkung zu analysierenden Größe zu beobachten ist. Die Reform von Besteuerungsverfahren stellt genau solch ein Einsatzgebiet dar. Die Frage nach Steuerehrlichkeit besitzt – anders als der vorgelagerte Prozess der Einkommenserzielung – keine nennenswerte zeitliche Dimension. In einem Experiment könnten zudem unterschiedliche Steuersätze und Auditverfahren in entsprechender Bandbreite zugewiesen werden, so dass die Wirkungen solcher Reformen auch ohne praktische Einführung abgeschätzt werden können. Die finanzwissenschaftliche Literatur wurde daher in der Vergangenheit durch eine Reihe derartiger Experimente bereichert.

4.1.2 Experimentelles Studiendesign

Allerdings ergeben sich für die experimentelle Wirtschaftsforschung eigene grundsätzliche Probleme: die Auswahl bzw. Zuweisung der Situation zu den Untersuchungseinheiten (Probanden) kann nicht ohne „Kosten“ erkauft werden. Während die nicht-experimentelle Wirtschaftsforschung aus der Fülle der beobachtbaren Phänomene mit Hilfe geeigneter Argumente diejenigen herauszugreifen versucht, die eine Analyse des durch vielfältige Einflüsse überlagerten Wirkungszusammenhangs ermöglicht, muss jedes Experiment argumentativ belegen, dass eine Übertragung seiner Ergebnisse aus dem Labor in die Lebenswirklichkeit möglich und sinnvoll ist. Ein wichtiges Element ist dabei die Auswahl der Probanden. Sind sie derart ausgesucht, dass die Entscheidungsträger in der Realität die gleiche „Denkweise“ haben? Bei Steuerexperimenten ist daher grundsätzlich die Frage zu stellen, ob sich die Probanden tatsächlich in die entsprechende Entscheidungssituation hineindenken bzw. -versetzen können. Diese Frage ist Teil eines größeren Fragenkomplexes, der (statistischen) Versuchsplanung.

Methoden der statistischen Versuchsplanung bilden in der modernen experimentellen Forschung von Ingenieuren und Naturwissenschaftlern das konzeptionelle Grundgerüst. In diesen Disziplinen steht die Auswahl derjenigen Situationen im Mittelpunkt, die im Rahmen des Experiments durch Versuchsreihen abgegriffen werden sollen. Grundsätzlich gibt es in jeder Analysesituation eine schier unbegrenzte Zahl von möglichen Situationen, in denen für die Untersuchungseinheiten – bei Experimenten am bzw. mit dem Menschen also Probanden – die Zielgrößen von Interesse erhoben werden könnten. Aus dieser Schar muss man angesichts begrenzter Budgets mehr oder weniger geschickt eine begrenzte Anzahl auswählen. Diese Auswahl ist der Kern der statistischen Versuchsplanung (eine umfassende Einführung geben Bandemer, Bellmann 1994).

Dabei hat sich die Literatur dahingehend entwickelt, das gewählte Auswertungsmodell ausdrücklich als eine Approximation an die Realität zu verstehen. Diese Annäherung kann mehr oder weniger komplex gesucht werden. Wird ein Modell mit geringer Komplexität gewählt, dann benötigt man zur Umsetzung des Experiments auch eine geringe Anzahl von Versuchen. Es gibt also eine starke Abhängigkeit zwischen der Optimalität des Versuchsplans – im Hinblick auf ein gewähltes Kriterium – und der Komplexität des Auswertungsmodells. Ist das Auswertungsmodell nicht angemessen gewählt, dann ist auch die Versuchsplanung nicht wirklich angemessen.

Darüber hinaus ist in vielen Experimenten die Mess- oder Beobachtungsunschärfe ein wichtiger Aspekt der Realität des experimentellen Arbeitens. In der nicht-experimentellen Forschung sind Messfehler bei den erklärenden Variablen problematisch, weil sie die eigentlich zu untersuchenden Wirkungszusammenhänge überlagern – wird diese Überlagerung nicht als solche erkannt, dann werden die vorhandenen Wirkungen unterschätzt. In der experimentellen Forschung bewirken Messprobleme bei der Festlegung der Versuchsbedingungen hingegen entweder eine Präzisionsverminderung, aber möglicherweise auch Verzerrungen der geschätzten Wirkungszusammenhänge. In jedem Falle muss die experimentelle Forschung die Realität von Messproblemen anerkennen.

Bei Steuerexperimenten spielen Messprobleme naturgemäß eine sehr geringe Rolle, da es sich bei der Auswahl der Situationen weitgehend um eine Setzung numerischer Größen handelt. Der Kostenaufwand für die präzise Fixierung der Bedingungen eines Versuchs ist daher sehr gering. Allerdings müssen jeder experimentellen Untersuchung eine klare Formulierung des zu lösenden Problems und eine eindeutige Zielstellung vorausgehen, wobei anerkannt werden muss, dass nicht alle Bedingungen für einen Versuch vollständig festzulegen sind.

Eine entscheidende Einschränkung der möglichen Schlussfolgerungen beim Einsatz von Experimenten ist die Grenze der Übertragbarkeit von Aussagen aus der Laborumgebung in die Realität. Genau genommen gelten die aus den Versuchergebnissen erwarteten Aussagen in der Regel nur für die festgelegten Versuchsbedingungen. Glücklicherweise kann man sich jedoch auf die Erkenntnisse der Wahrscheinlichkeitstheorie berufen und – bei gelungenem Studiendesign – all diejenigen auf das Versuchsergebnis wirkenden Einflüsse, die nicht kontrolliert werden können, als zufällig deuten.

Übersicht 4.1
Ablaufplan eines „klassischen" Steuerexperiments (z.B. Baldry 1987)

Vorbereitungsphase	
[Experimentator:]	Erklärung der Grundzüge des Experiments
[Experimentator:]	Zuordnung der Probanden zu Regimen
Runde 1	
[Experimentator:]	Bekanntgabe des Einkommens und der diesem entsprechenden Steuerschuld; Austeilen der Formulare zur Steuererklärung
[Experimentator:]	Informationen zu konkreten Audit-Wahrscheinlichkeiten und etwaigen Strafzahlungen
[Probanden:]	Entscheidung über Steuerehrlichkeit und Ausfüllen/ Einreichen der Steuererklärung
[Experimentator:]	randomisierte Auswahl der Steuererklärungen zum Audit; Berechnen der Steuerschuld bzw. der Steuerschuld plus Strafzahlung
Runde 2 bis n	
[Experimentator:]	Bekanntgabe der Steuerschuld (bzw. der Steuerschuld plus Strafzahlung) aus der vorangegangenen Runde und des gesamten, in den bisherigen Runden erzielten Ergebnisses; Bekanntgabe des Einkommens und der diesem entsprechenden Steuerschuld; Austeilen der Formulare zur Steuererklärung
[Probanden:]	Entscheidung über Steuerehrlichkeit und Ausfüllen/ Einreichen der Steuererklärung
[Experimentator:]	randomisierte Auswahl der Steuererklärungen zum Audit; Berechnen der Steuerschuld bzw. der Steuerschuld plus Strafzahlung; Aktualisierung des gesamten, in den bisherigen Runden erzielten Ergebnisses
Nachbereitungsphase	
[Experimentator:]	Auszahlung entsprechend dem Gesamtergebnis
[Probanden:]	Reaktionen und Anregungen

Übersicht 4.1 dokumentiert den typischen Ablaufplan eines klassischen Steuerexperiments. Insbesondere zeigt sich hier die enge Anlehnung des experimentellen Ablaufs am Verlauf des Steuererhebungsverfahrens in der Praxis.

Übersicht 4.2
Methodische Gemeinsamkeiten von Steuerexperimenten

Abstrakter Rahmen	• Unterscheidung unterschiedlicher Regime • kleine Gruppen von Probanden • Auszahlung als Anreize zum rationalen Verhalten

Stringente Ablauforganisation	• Organisation des Experiments über mehrere Perioden
	• konkreter Aufbau jeder Steuerperiode
	  • Unterstellung eines exogenen Einkommens zu Beginn jeder Runde
	  • Einreichung einer Steuererklärung als zentrale Handlung der Probanden in jeder Runde
	  • Abschluss jeder Runde durch Veröffentlichung der Entscheidung der Finanzbehörden und Aktualisierung des Gesamtbestands
	• Feedback durch Probanden und Auszahlung gegen Ende des Experiments

Überzeichnete Wahl der Parameter	• randomisierte Bestimmung der tatsächlichen Audits • unrealistisch hohe Audit-Wahrscheinlichkeiten • unrealistisch hohe Strafzahlungen

Im Gegensatz zur Praxis wird im Experiment jedoch eine erste Runde gesondert ausgewiesen, da es nicht in einen laufenden Prozess eingreift, sondern sich zunächst einspielen muss.

Übersicht 4.2 dokumentiert die zentralen methodischen Gemeinsamkeiten bisheriger Steuerexperimente. Um die entscheidenden Fragen auch angesichts kleiner Zahlen von Teilnehmern hinreichend trennscharf herauszuarbeiten, bedienen sich experimentelle Studien grundsätzlich eines abstrakten Problems. So wird typischerweise eine Reihe von Parametern des Entscheidungsproblems im Ablauf des Experiments nicht weiter variiert, sondern es werden den Probanden zu Beginn unterschiedliche Parameter oder Bedingungen („Regime“) zugewiesen. Die Probanden können sich dann an ihren Entscheidungen auf die Aspekte konzentrieren, die sich für sie von Runde zu Runde verändern. Experimente greifen in der Regel auf eine kleine Gruppe von Probanden zurück, deren Verhalten repräsentativ für eine größere Grundgesamtheit von Akteuren sein soll. Ihrer Auswahl kommt daher erhebliche Bedeutung zu. Experimente geben typischerweise einen Anreiz zum rationalen Verhalten, indem die Auszahlung am Ende des Experiments an den „Erfolg“ im Experiment, also an das Verhalten gekoppelt wird.

Experimente zeichnen sich grundsätzlich durch eine stringente Ablauforganisation aus. Sie sind typischerweise so aufgebaut, dass sie jeden Probanden durch mehrere Perioden führen. Am Anfang jeder Steuerperiode steht die Vergabe eines im Hinblick auf das Deklarationsverhalten bzw. das Steuerregime exogenen Einkommens, das ggf. durch den Probanden in einer vorgelagerten Phase erarbeitet werden muss. Die zentrale Aktivität des Probanden in jeder Runde ist die Einreichung der Steuererklärung. Nach einem etwaigen Audit wird die Runde durch eine Aktualisierung des bisherigen Gesamterfolgs abgeschlossen. Am Ende des Experiments stehen die Auszahlung an den Probanden und die Möglichkeit, Reaktionen zu äußern.

Angesichts der kleinen Fallzahlen wäre es oft töricht, in einem Experiment die Werte der entscheidenden Parameter eng an der Realität auszurichten. Stattdessen werden häufig stark überzeichnete Variationen der Parameter gewählt. Dies gilt bei Steuerexperimenten vor allem bei der unrealistisch hohen Vorgabe von Audit-Wahrscheinlichkeiten und etwaigen Strafhöhen im Falle der Aufdeckung von Steuerhinterziehung. Zudem erfolgt in der Realität die Auswahl der Audits sicherlich nicht in einem derart idealisierten „reinen“ Zufallsprozess, wie er hier im Experiment typischerweise vorgegeben wird.

4.1.3 Auswertung von Experimenten

Grundlegendes Ziel von Steuerexperimenten ist es, die Audits der Steuerpflichtigen, die sich nicht steuerehrlich verhalten, zu analyiseren und zwar als eine Reaktion auf die Konstellation der entscheidenden Parameter des herrschenden Steuerregimes, der Aufdeckungswahrscheinlichkeit und der Höhe der entsprechenden Strafzahlung im Aufdeckungsfall. Dabei ist es häufig notwendig, gleichzeitig weitere Einflussfaktoren zu berücksichtigen, wie etwa die Höhe des zu versteuernden Einkommens oder persönliche Eigenschaften der Probanden, wie bei Experimenten zur persönlichen Einkommensteuer z.B. Alter und Geschlecht. Angesichts der typischerweise geringen Fallzahlen experimenteller Analysen ist es häufig nicht anzuraten, die gesuchten Anteile der Hinterziehungsfälle für jede mögliche Konstellation der Parameter getrennt zu untersuchen. Stattdessen sollte die vorhandene Information im Rahmen eines multivariaten Modells verdichtet werden. Die auf der Basis der Stichprobe an Probanden zu schätzenden Parameter erfassten dabei die qualitativen wie quantitativen Aspekte des Einflusses der Erklärungsfaktoren auf die Steuerehrlichkeit gemeinsam.

Ein Ansatz, um eine derartige multivariate Analyse durchzuführen, ist das binäre Probit-Modell (Greene 2000). Die binäre Variable „Hinterziehung“ ist hierbei die zu erklärende Variable. Ihre Ausprägung wird dabei auf die Konstellation der erklärenden Größen zurückgeführt. Solche Konstellatio-

nen, die höchst wahrscheinlich mit Hinterziehung einhergehen, sollen dabei von jenen unterschieden werden, für die Hinterziehung nur sehr unwahrscheinlich auftritt. Ein einfacher Regressionsansatz kann dies nicht leisten, da er von einer zu erklärenden Variablen ausgeht, die stetig variiert und nicht in einem Intervall – hier zwischen 0 und 1 – beschränkt ist. Der Probit-Ansatz löst diese Problematik auf, indem statt einer Modellgleichung hinsichtlich der zu erklärenden Variablen „Hinterziehung“ zwei Modellgleichungen unterstellt werden.

Die erste Modellgleichung,

$$e_i^* = x_i\beta + \varepsilon_i\,, \tag{4.1}$$

die auch Gegenstand der ökonometrischen Schätzung ist, modelliert die Intensität e_i^*, mit welcher der betreffende Proband dazu neigt, in eine der beiden Kategorien „Hinterziehung“ bzw. „steuerehrlich“ eingeordnet zu werden. Diese (nicht direkt beobachtbare) Neigung ist ihrerseits weder auf ein bestimmtes Intervall noch auf eine vorgegebene Zahl von Werten beschränkt. Daher erfüllt die erste Modellgleichung – bis auf die direkte Beobachtbarkeit der zu erklärenden Variablen – auch alle Voraussetzungen eines klassischen linearen Regressionsmodells mit mehreren Erklärungsfaktoren oder Regressoren. Der Handhabbarkeit halber wird dabei für die Störgröße dieses Regressionsmodells eine Normalverteilung unterstellt, so dass es sich hier gar um ein klassisches normalverteiltes lineares Regressionsmodell handelt, dessen Schätzung dann durch einen Maximum-Likelihood-Ansatz (ML) auf methodisch sehr zufrieden stellende Weise, also effizient im ökonometrischen Sinne geschehen kann.

Die zweite Modellgleichung

$$e_i = \begin{cases} 1 & \text{für } e_i^* \geq 0 \\ 0 & \text{sonst} \end{cases} \tag{4.2}$$

bestimmt, wie die jeweilige Neigung zu steuerunehrlichem Verhalten in die 0/1-Variable „steuerehrlich“/„Hinterzieher“ übersetzt wird. Diese Einstufung ergibt sich aus der Kombination der „systematischen“ Konstellation x_i und den in der Störgröße ε_i enthaltenen „unsystematischen“ Elementen. Für jede Konstellation der erklärenden Faktoren im Vektor x_i lässt sich im Rahmen dieses Modells die (bedingte) Wahrscheinlichkeit $P(e_i = 1|x_i)$ dafür angeben, dass das Individuum Steuerhinterziehung begehen wird. Sie ergibt sich aus der Linearkombination der Erklärungsfaktoren in x_i, also aus $x_i\beta$, indem auf diese Linearkombination die Verteilungsfunktion der Normalverteilung $\Phi(\cdot)$ angewandt wird, als $P(e_i = 1|x_i) = \Phi(x_i\beta)$. Das ökonometrische Problem liegt darin, aus den vorhandenen Beobachtungen (0

bzw. 1) der e_i eine möglichst präzise Vorstellung über die Gewichte der Erklärungsfaktoren zu gewinnen, die im Vektor β enthalten sind. Es wird wie oben angedeutet mittels eines ML-Ansatzes gelöst, der berücksichtigt, dass nicht die e_i^*, sondern lediglich die e_i beobachtet werden.

Die einzelnen Einträge im Gewichtungsvektor β sind die zentralen Elemente der Analyse. Mit ihrer Hilfe lässt sich die Frage beantworten, inwieweit sich die Wahrscheinlichkeit verändert, Steuerhinterziehung zu begehen, wenn sich der entsprechende Erklärungsfaktor x_{ki} verändert, alle anderen Faktoren aber gleich bleiben. Diese sog. marginalen Effekte ergeben sich jedoch nicht direkt als Elemente des Gewichtungsvektors β_k (bzw. dessen Schätzung $\hat{\beta}_k$), sondern als eine nichtlineare Funktion des Gewichtungsfaktors

$$\frac{\partial P(e_i = 1|x_i)}{\partial x_{ki}} = \frac{\partial \Phi(x_i\beta)}{\partial x_{ki}} = \phi(x_i\beta)\cdot\beta_k \,. \tag{4.3}$$

Genau diese marginalen Effekte stehen im Mittelpunkt der Präsentation der empirischen Ergebnisse.

Allerdings kommt in der praktischen Anwendung dieses Modellgerüsts noch eine weitere Komplikation hinzu. Die Erklärungsfaktoren x_{ki} variieren häufig nicht um kleine Einheiten, also in stetiger Art und Weise, sondern sind kategorialer Natur. D.h. sie nehmen nur eine begrenzte Anzahl möglicher Werte an, im einfachsten Falle 0 und 1. In diesem Falle ist die oben angesprochene Definition marginaler Effekte nicht sinnvoll. Stattdessen sollte man sich fragen, inwieweit sich die besagte Wahrscheinlichkeit ändert, wenn alle anderen Faktoren unverändert bleiben und der kategoriale Erklärungsfaktor einen weiteren Wert annimmt, also z.B. von 0 auf 1 wechselt. Die Antwort ist die Differenz der entsprechenden Wahrscheinlichkeiten,

$$\begin{aligned}
&P\left(e_i = 1 \middle| x_{1i} \ldots x_{k-1,i} \;\; 0 \;\; x_{k+1,i} \ldots x_{Ji} \right) - P\left(e_i = 1 \middle| x_{1i} \ldots x_{k-1,i} \; 1 \; x_{k+1,i} \ldots y_{Ji} \right) \\
&= \Phi\left(x_{1i}\beta_1 + \ldots + x_{k-1,i}\beta_{k-1} + 0 + x_{k+1,i}\beta_{k+1} \;\; + \;\; \ldots \;\; + \;\; x_{Ji}\beta_J \right) \\
&- \Phi\left(x_{1i}\beta_1 + \ldots + x_{k-1,i}\beta_{k-1} + \beta_k + x_{k+1,i}\beta_{k+1} \;\; + \;\; \ldots \;\; + \;\; x_{Ji}\beta_J \right).
\end{aligned} \tag{4.4}$$

Vereinfacht ausgedrückt wird für jedes Merkmal mit mehreren Ausprägungen eine einzelne Ausprägung zur Kennzeichnung der Referenzgruppe fest-

gelegt. Die Wirkung des binären Einflussfaktors, z.B. des Geschlechts, kann somit ebenfalls methodisch befriedigend berücksichtigt werden.

Eine weitere analytische Zielgröße ist das Ausmaß der Steuerhinterziehung bei den nicht steuerehrlichen Probanden. Letztendlich mag eine quantitativ bedeutungslose Hinterziehung, die bei vielen Steuerpflichtigen auftritt, vergleichsweise harmlos sein. Eine drastische Steuerhinterziehung bei einigen wenigen Steuerzahlern mag hingegen sehr schwer ins Gewicht fallen. Auch bei der Analyse des Ausmaßes der Steuerhinterziehung möchte man das Verhalten als eine Reaktion auf die Konstellation der entscheidenden Parameter des herrschenden Steuerregimes und weiterer Einflussfaktoren analysieren. Ebenso wie bei der Analyse des Anteils der steuerehrlichen und -unehrlichen Probanden müssen diese Einflussfaktoren in der Regel in einem Modell untersucht werden, das die vorhandene Information geeignet verdichtet.

Ein einfaches Regressionsmodell ist dazu nur sehr begrenzt in der Lage. Die Parameter eines Regressionsmodells

$$e_i^* = x_i\beta + u_i\,, \tag{4.5}$$

die im Vektor β enthalten sind, beantworten zwar grundsätzlich die Frage, inwieweit sich in der betrachteten Grundgesamtheit das Ausmaß der Steuerhinterziehung verändert, wenn sich der entsprechende Erklärungsfaktor x_{ki}, in einem Steuerexperiment also insbesondere die Aufdeckungswahrscheinlichkeit, verändert, alle anderen Faktoren jedoch auf ihren Ausgangsniveaus verharren.

Allerdings wird die bereits im Rahmen des binären Probit-Modells angesprochene Neigung zur Hinterziehung e_i^* ja nicht direkt beobachtet. Vielmehr wird eine Variable $\tilde{e}_i$ beobachtet, die für alle Steuerehrlichen 0 ist und für alle, die sich für Hinterziehung entscheiden, den tatsächlichen Wert widerspiegelt. Wie beim Probit-Modell gibt es also auch hier eine zweite Modellgleichung

$$\tilde{e}_i = \begin{cases} e_i^* & \text{für } e_i^* \geq 0 \\ 0 & \text{sonst} \end{cases} \tag{4.6}$$

Diese eingeschränkte Beobachtbarkeit wird in der ökonometrischen Literatur als Zensur, das entsprechende Regressionsmodell als zensiertes Regressionsmodell oder Tobit-Modell bezeichnet (z.B. Greene 2000). Es ergeben sich zwei grundsätzliche Implikationen aus dieser begrenzten Beobachtbarkeit. Zum einen kann die Antwort auf die Frage nach den marginalen Effekten von Änderungen in den x_{ki} auf das Ausmaß der Steuerhinterzie-

hung nicht mehr alleine durch die Kenntnis der Elemente des Parametervektors β gegeben werden. Während dieser marginale Effekt im Hinblick auf die Neigung zur Steuerehrlichkeit konstant β_k beträgt, ist der entsprechende marginale Effekt auf das tatsächliche Ausmaß ein Resultat der Kombination dieses Effektes auf die Neigung zur Steuerehrlichkeit, verbunden mit dem Effekt auf die Wahrscheinlichkeit, in die Population der Steuerhinterzieher zu fallen,

$$\frac{\partial \tilde{e}_i}{\partial x_{ki}} = \beta_k \Phi\left(\frac{x_i \beta}{\sigma}\right), \tag{4.7}$$

wobei σ die Standardabweichung der Störgröße u_i darstellt.

Dieser Effekt ist nicht-linear. Für solche Individuen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit bereits Steuern hinterziehen, ist er annähernd so groß wie der zugrunde liegende Effekt auf die Neigung zur Steuerehrlichkeit. Für typischerweise steuerehrliche Beobachtungseinheiten wird dieser Effekt hingegen stark gedämpft, da er, um auf das tatsächliche Ausmaß der Steuerhinterziehung aufmerksam zu werden, zunächst eine grundsätzliche Veränderung der Entscheidung zur Steuerehrlichkeit herbeiführen muss, was nur in einem Teil der Fälle gelingt.

Da die beobachteten Werte zur individuellen Steuerhinterziehung zu einem voraussichtlich großen Teil auf 0 zensiert sind, lassen sich die Einträge des Vektors β nicht durch eine Anwendung der Methode Kleinster Quadrate, die ja üblicherweise in Regressionsmodellen erfolgreich zum Einsatz kommt, konsistent schätzen. Selbst in großen Stichproben besteht also keine Hoffnung, mit dieser Methode den wahren Wert des Vektors β konstistent zu schätzen. Stattdessen muss man auch bei diesem Vorgehen das eigentliche Regressionsmodell (4.5) und die Beobachtungsgleichung (4.6) gemeinsam bedenken. Üblicherweise wird eine Normalverteilungsannahme für die Störgrößen u_i getroffen und ein ML-Ansatz gewählt, was jedoch kein modernes Statistikpaket vor die geringsten Probleme stellt.

Natürlich könnte man auch versuchen, diese ökonometrisch korrekte Vorgehensweise zu umgehen und einfach mit der vorhandenen Stichprobe der $\tilde{e}_i$ ein lineares Regressionsmodell zu implementieren. Führte man diese Regressionsanalyse für die Grundgesamtheit aller Steuerpflichtigen, also in der gesamten experimentellen Stichprobe durch, so würden durchweg steuerehrliche $e_{i=}\left(e_i^*\right)$ und steuerunehrliche Beobachtungseinheiten $\left(e_i = 0\right)$ vermischt. Die resultierenden Parameterschätzungen wären in diesem Falle konstante Werte, wie in jedem linearen Regressionsmodell, so dass die in (4.7) demonstrierte inhärente Nichtlinearität der marginalen Effekte notwendigerweise verloren ginge. Auch wenn diese Annäherung an die gesuch-

ten marginalen Effekte zumindest für den jeweiligen Stichprobendurchschnitt in der Praxis recht gut gelingen mag, so gibt es doch angesichts der Leistungsfähigkeit moderner Software keinen Anlass, in der Praxis diese methodische Verkürzung zu wählen.

Auch eine Einschränkung der Analyse auf die Teilpopulation der im Ausgangszustand nicht steuerehrlichen Steuerpflichtigen ist keine befriedigende Lösung des Problems. Zwar lässt sich im Sinne einer Prognose die Frage beantworten, inwieweit eine isolierte Veränderung des Erklärungsfaktors x_{ki} das Ausmaß der Steuerhinterziehung bei den Steuerhinterziehern verändert, aber die durch diese Veränderung induzierte mögliche Modifikation der Grundentscheidung über die Steuerehrlichkeit bliebe aus der Analyse ausgeschlossen. Somit ist auch diese Vorgehensweise nur eine unbefriedigende Annäherung an die methodisch korrekte. In unseren eigenen Auswertungen werden wir uns daher auf das Probit- bzw. das Tobit-Modell konzentrieren.

Bei der Auswertung von Steuerexperimenten ergibt sich jedoch typischerweise noch eine weitere methodische Herausforderung, die angemessene Berücksichtigung des Umstands, dass nicht alle Entscheidungen zum Deklarationsverhalten statistisch unabhängig voneinander durchgeführt werden. Es ist bei Steuerexperimenten üblich, dass jeder Proband mehrfach die Entscheidung über sein Verhalten gegenüber der Finanzbehörde trifft, in jeder Runde des Versuchsablaufs. Allerdings wäre es töricht, diese Entscheidungen so zu behandeln, als wäre sie immer wieder aufs Neue von völlig unabhängig in das Experiment hineingewählten Probanden getroffen worden. Jeder Proband besitzt seine eigenen Charakterisitika, insbesondere seine eigene Neigung zur grundsätzlichen Steuerehrlichkeit.

Zwar lässt sich davon ausgehen, dass diese Eigenschaft aufgrund der randomisierten Zuordnung der Probanden zu Ziel- und Kontrollgruppen eines Experiments für die Abschätzung der Wirkung einer Variation in den experimentellen Parametern keine große Rolle spielt. Schließlich erfolgt die Zuweisung der Parameter durch eine Zufallsauswahl, ohne Ansehen des Probanden und ohne dessen Einfluss. Allerdings beeinflusst dieses Design die Präzision der getroffenen Aussagen. So zu tun, als wären alle Probanden unabhängig, würde ignorieren, dass die gesamten unbeobachtbaren Eigenschaften die Probanden durch ihren jeweiligen Versuchslauf begleiten.

Im drastischsten Fall dominiert die Grundhaltung zur Steuerehrlichkeit bei einem Probanden so stark, dass er sich immer wieder gleich entscheiden würde, unabhängig von der Parameterkonstellation. Anstelle von z.B. zehn Runden, die zehn unabhängige Beobachtungen generieren, würde dem Experiment effektiv nur eine einzige Beobachtung zur Verfügung stehen. Derartige Cluster-Effekte beschäftigen u.a. die experimentelle Literatur in

der Epidemiologie seit geraumer Zeit (z.B. Donner, Klar 2000). Eine wichtige Reaktion auf diese Grunderkenntnis ist die Einsicht, dass traditionelle statistische Auswertungsverfahren, die von unabhängigen Beobachtungen ausgehen, dazu tendieren, die Präzision der geschätzten Parameterentwicklungen zu überzeichnen – was signifikant scheint, mag in Wirklichkeit insignifikant sein.

Eine wichtige mögliche Reaktion auf dieses Problem liegt in der nachträglichen Anpassung der gewählten Teststatistik durch einen Korrekturfaktor für die Varianz bzw. den Standardfehler der Schätzung. Im Rahmen einer multivariaten Auswertung übersetzt sich diese Idee in die Integration von individual-spezifischen Zufallseffekten in den Störterm des jeweiligen Modells, also einer Zufallskomponente, die gruppenspezifische Heterogenität auslöst. Auch diese methodische Herausforderung wird im Kontext von Probit- bzw. Tobit-Modellen von modernen Softwarepaketen gelöst, so dass es keinesfalls akzeptabel ist, sie zu ignorieren.

4.2 Das RWI-Experiment

Das RWI-Experiment untersucht neben den Einflüssen der „klassischen" Parameter Aufdeckungswahrscheinlichkeit und Strafintensität vor allem, ob es den Finanzbehörden durch die Wahl einer intelligenten Audit-Strategie gelingen kann, die Steuerehrlichkeit noch weiter zu beflügeln als im Standardvorgehen einer statischen Zufallsauswahl.

In der gängigen Praxis, also bei hoheitlicher Veranlagung, die faktisch mit zentralen Aspekten eines Regimes der Selbstveranlagung durchgeführt wird (Seer 2003), werden offenbar vor allem die Steuererklärungen zum Audit ausgewählt, die aufgrund des deklarierten Einkommens einen hohen Ertrag signalisieren. Es liegt auf der Hand, dass eine optimierte Strategie die Auswahl der einem Audit zu unterziehenden Steuererklärung geschickterweise nicht nur an der deklarierten Einkommenshöhe, sondern auch an einer Vielzahl weiterer Faktoren festmacht; allein schon deshalb, weil die verschiedenen in der Praxis auftretenden Einkommensquellen unterschiedlich transparent sind und deswegen hinterzogenes und deklariertes Einkommen einen stark negativen Zusammenhang aufweisen können. Im Rahmen des Experiments wird jedoch davon ausgegangen, dass sämtliche durch Berücksichtigung beobachtbarer Charakteristika (Beruf, Wirtschaftszweig etc.) zu erreichenden Optimierungspotenziale der Audit-Strategie bereits ausgereizt werden.

4.2.1 Grundidee

Komplementär zu der angedeuteten multivariaten Optimierungsstrategie (siehe auch Kapitel 5) wird hier nach Wegen gesucht, auch für eine in termini beobachtbarer Charakterisitika homogene Gruppe von Steuerzahlern noch weitere Effizienzpotenziale zu identifizieren. Insbesondere wird im Rahmen des RWI-Experiments ausgelotet, inwieweit die Berücksichtigung der beobachteten Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen im Zeitablauf hilft, die Auswahl der Audits zu verbessern und die Steuerehrlichkeit zu erhöhen. Der Erfolg dieser „dynamischen" Audit-Strategie der Finanzbehörde dürfte durch zwei Kanäle entstehen.

Erstens werden ehrliche und unehrliche Steuerzahler häufig im Zeitablauf wiederholt das gleiche Verhalten zeigen. Diese Einschätzung wird nicht zuletzt durch eine umfangreiche Zahl von Steuerexperimenten nahegelegt (u.a. Baldry 1987). Hat man daher durch ein Audit eine Einschätzung über die Grundhaltung eines Steuerpflichtigen gewonnen, lohnt es sich für die Finanzbehörde, diese Einschätzung in die Audit-Strategie mit einzubeziehen und auf diese Weise das Steueraufkommen über hohe Nach- und Strafzahlungen zu erhöhen.

Zweitens verändert sich mit einer effizienten Audit-Strategie auch das Verhalten der Steuerpflichtigen. Dabei spielt es keine große Rolle, ob die Finanzbehörden ihre Audit-Strategie offenbaren oder, wie in den USA gängige Praxis, diese unter Auslösung heftiger Spekulationen den Steuerpflichtigen nach und nach in der Vollzugspraxis transparent wird. So untersuchen Engel/Hines (1999), angelehnt an die Verhaltensweise des IRS, die Auswirkungen einer retrospektiven Audit-Strategie, bei der eine Aufdeckung aktueller Steuerhinterziehung im Rahmen eines Audits umgehend rückwirkende Steuerprüfungen und somit die rückwirkende Aufdeckung vergangener Steuerhinterziehungen impliziert. Die effektive Audit-Wahrscheinlichkeit wird dadurch ohne große Mehrkosten gesteigert und offenbar das aggregierte Ausmaß der Steuerhinterziehung erheblich gedämpft – denn die Steuerpflichtigen beziehen die Strategie der Finanzbehörden in ihre eigenen Entscheidungen mit ein. Die Drohung einer Einbeziehung vergangener Steuererklärungen dürfte somit eine effektive Abschreckungsstrategie sein.

Hier geht es uns jedoch um eine weitere, zur retrospektiven Prüfung komplementärere Möglichkeit, Beobachtungen vergangenen Verhaltens in die Audit-Strategie mit einzubeziehen, nämlich bei der aktuellen Auswahl zum Audit. Die Intuition hinter diesem Vorgehen ist ähnlich der der retrospektiven Audit-Strategie: Ebenso wie die Aufdeckung aktueller Steuerhinterziehung starken Anlass zur Vermutung gibt, auch in der Vergangenheit wurde bereits hinterzogen, legt eine Geschichte vergangener Steuerhinterziehungen nahe, dass die aktuelle Steuererklärung eine gute Wahl zur Überprü-

fung durch ein Audit darstellt. Engel/Hines (1999) argumentieren, dass der IRS lediglich aufgrund technischer Widrigkeiten eine derartige Strategie nicht verfolgen könne. Das RWI-Experiment lotet aus, inwieweit eine derartige – wohlgemerkt weitgehend kostenfreie – Strategie zur effizienteren Aufdeckung von Steuerhinterziehungen dienen mag.

Auch im Rahmen dieses Experiments ist der zweite Erfolgskanal der Audit-Strategie relevant: die ausgelöste Verhaltensänderung bei den Steuerpflichtigen. Man kann rein intuitiv davon ausgehen, dass bei der Entscheidung über die Steuerehrlichkeit in der laufenden Periode nicht nur die Auswirkungen eines möglichen Audits auf die dann zu entrichtenden Strafzahlungen, sondern auch auf die künftige Audit-Wahrscheinlichkeit ins Kalkül einbezogen werden. Wie bei Engel/Hines (1999) liegt dann eine Situation vor, in der die mögliche Einschränkung der Handlungsmöglichkeiten in der Zukunft eine Rückwirkung auf die optimale Entscheidung der Gegenwart ausübt. Das RWI-Experiment geht sogar einen Schritt weiter und sieht vor, dass im Falle eines aktuellen Audits ohne Aufdeckung von Hinterziehung die Audit-Wahrscheinlichkeit in der folgenden Periode sinkt, als ein Signal zunehmenden Vertrauens in die Steuerehrlichkeit.

Formal lässt sich diese Entscheidungssituation mit Hilfe des Gegenwartswerts der erwarteten künftigen Steuerschuld wiedergeben:

$$V_t(p_t) = \min_e \{\tau y_t (1-e) + \beta(1-p_t)\,\mathrm{E}\,[V_{t+1}(p_t)] + p_t\,[(1+\alpha)\tau y_t e] + \beta p_t \mathrm{E}[V_{t+1}(p_{t+1})]\}. \tag{4.8}$$

In dieser Gleichung ist $V_t(p_t)$ der erwartete Gegenwartswert aller künftigen Steuerzahlungen zum Zeitpunkt t (also insbesondere unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussenden Parameter, wie etwa des Grenzsteuersatzes oder der Rate der Strafzahlungen im Aufdeckungsfall). Er ist aufgrund der Grundidee erfahrungsgestützter Audits explizit als eine Funktion der augenblicklich konfrontierten Audit-Wahrscheinlichkeit p_t gekennzeichnet. Dieser Gegenwartswert setzt sich aus vier Elementen zusammen, der aktuellen Steuerschuld $\tau y_t(1-e)$, wobei τ den konstanten Grenzsteuersatz, y_t das aktuelle Einkommen und e den Anteil des deklarierten Einkommens bezeichnen und drei in die Zukunft gerichteten bzw. von der möglichen Auswahl zum Audit abhängigen Ausdrücken.

Der zweite Ausdruck in geschweiften Klammern gibt den erwarteten Gegenwartswert der zukünftigen Steuerzahlungen zum Zeitpunkt $t+1$, also ab der folgenden Periode, für den Fall an, dass der Steuerpflichtige nicht zum Audit ausgewählt wird, mit Diskontfaktor β und der entsprechenden Wahrscheinlichkeit gewichtet. Im Falle eines ausbleibenden Audits hat sich

an der Erfahrung der Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen nichts geändert, so dass das explizite Argument dieser Funktion bei p_t belassen wird (also $p_{t+1} = p_t$).

Im Fall eines Audits in der aktuellen Periode, der mit Wahrscheinlichkeit p_t auftritt, treten zwei Konsequenzen auf. Zum einen müssen die in der aktuellen Periode hinterzogenen Steuern $\tau y_t e$ entrichtet werden, um eine proportionale Strafzahlung mit Faktor α erhöht. Zum anderen spiegelt der vierte Ausdruck in geschweiften Klammern wider, dass das Ergebnis des aktuellen Audits den künftigen Gegenwartswert der Steuerzahlungen ab der nächsten Periode beeinflusst. Im Falle einer Steuerhinterziehung erhöht sich die Audit-Wahrscheinlichkeit in der nächsten Periode entsprechend $(p_{t+1} > p_t)$, im RWI-Experiment um bis zu 50 %-Punkte. Wird keine Steuerhinterziehung vorgefunden, dann sinkt die künftige Wahrscheinlichkeit für ein Audit $(p_{t+1} < p_t)$, im RWI-Experiment um bis zu 10 %-Punkte, mit einer Untergrenze von 10 %.

Auch in diesem komplexen, dynamischen Entscheidungsmodell liegt erheblicher Charme darin, dass sich das Problem bei einem Fortfallen der intertemporalen Verbindung zwischen heutigem Audit und künftigen Wahrscheinlichkeiten, also bei einer Aufgabe der erfahrungsgestützten Auswahl der Audits durch die Finanzbehörde, auf das „klassische“ Entscheidungsproblem reduziert. Die entsprechende formale Darstellung wäre dann ein statisches Optimierungsproblem

$$V_t(p_t) = min_e \{\tau y_t \ (1 - e \ ) + \beta \mathrm{E} \left[\ V_{t+1} \ (\ p_t) \ \right] + p_{\ t} \left[\ (1 + \alpha \ ) \ \tau y_t e \ \right] \}, \qquad (4.9)$$

mit den im Kontext des Standardmodells der Steuerehrlichkeit ausführlich diskutierten Implikationen.

Eine explizite Herleitung der Lösung dieses komplexen, dynamischen Entscheidungsmodells liegt ebenso wie die ausführliche Charakterisierung ihrer Eigenschaften außerhalb der Grenzen des vorliegenden Beitrags. Nichtsdestoweniger lässt sich eine klare Intuition für diese Lösung ableiten. Bei gegebener Audit-Wahrscheinlichkeit für die aktuelle Periode muss der Steuerpflichtige nicht allein das übliche Abwägungsproblem zwischen hinterzogener Steuerschuld und möglichen Strafzahlungen lösen, sondern auch bedenken, welche Auswirkungen seine aktuelle Entscheidung auf zukünftige Audit-Wahrscheinlichkeiten hat. Entscheidet er sich für eine Hinterziehung, dann wird im Falle eines Audits die Wahrscheinlichkeit weiterer Audits steigen und somit die Handlungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in der Zukunft eingeschränkt. Daher wird er sich eher einer Hinterziehung enthalten als im Standardfall.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige durch steuerehrliches Verhalten im Falle eines Audits das Vertrauen der Finanzbehörden gewinnen. Wird bei einem Audit Steuerehrlichkeit in der aktuellen Periode nachgewiesen, so sinkt die Wahrscheinlichkeit häufiger Audits, was die Handlungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen in der Zukunft erweitert. Vor diesem Aspekt dürfen wir also einen starken Anreiz ableiten, bei gegebener aktueller Audit-Wahrscheinlichkeit ein vergleichsweise steuerehrliches Verhalten zu zeigen, insbesondere, wenn die aktuelle Audit-Wahrscheinlichkeit hoch ist. Die Konsequenz dieser Anreize dürfte ein erhebliches Potenzial für dynamisches Verhalten der Steuerpflichtigen sein. Insbesondere erwarten wir, dass Steuerpflichtige, die mit hoher Audit-Wahrscheinlichkeit konfrontiert sind, zunächst eine Phase steuerehrlichen Verhaltens zeigen, um die Audit-Wahrscheinlichkeit zu drücken, selbst wenn sie im Prinzip zur Steuerhinterziehung bereit sind.

Somit kann man erwarten, dass das aggregierte Ausmaß der Steuerhinterziehung in der Gesamtbevölkerung der Steuerpflichtigen geringer ist, als es ohne erfahrungsgestützte Auswahl der Fall wäre. Dies liegt vor allem daran, dass bei gegebener Audit-Wahrscheinlichkeit die Steuerpflichtigen bei ihrer Deklarierungsentscheidung zusätzlich zum statischen Kalkül die künftigen Konsequenzen ihres aktuellen Handelns mit einbeziehen.

4.2.2 Auswertungsstrategie

Ein direkter Vergleich zwischen den beiden grundlegenden Audit-Strategien der Finanzbehörde, statisch bzw. erfahrungsgestützt, ist nicht trivial, da im Gegensatz zum statischen Experiment, bei dem einfach ein Anteil p_t von Steuererklärungen einem Audit unterzogen wird, die Zahl der Audits im Falle ihrer erfahrungsgestützten Auswahl ein Ergebnis der Handlungen der Steuerpflichtigen und somit endogen ist. Nichtsdestoweniger kann man erwarten, dass das aggregierte Niveau der Steuerhinterziehung bei erfahrungsgestützter Auswahl und gleicher aggregierter Kontrollintensität niedriger ist, die Finanzbehörden also mit einer derartigen Strategie bei gegebenem Budget ihre Kontrolleffizienz erhöhen können.

Diese Intuition wird im Rahmen des RWI-Experiments ausgelotet. Die Probanden sind dabei in zwei Gruppen unterteilt, die jeweils durchweg einem von zwei grundsätzlichen Regimen der Auswahl zum Audit unterliegen. Da diese Auswahl völlig zufällig erfolgt, lässt sich bereits in kleinen Stichproben eine hinreichende Balance in den unbeobachtbaren Charakteristika der Probanden erwarten, also insbesondere in ihrer grundlegenden Steuerehrlichkeit.

Kontrollgruppe

Das erste Audit-Regime, im Folgenden als Kontrollgruppe bezeichnet, verfolgt den Aufbau eines klassischen Steuerexperiments. Probanden sind über mehrere Runden eines Versuchs wiederholt mit einer vergleichbaren Entscheidungssituation konfrontiert, insbesondere mit einer konstanten Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung einer etwaigen Steuerhinterziehung. Ebenso wie das zu versteuernde Einkommen schwankt diese Wahrscheinlichkeit allerdings zwischen den Probanden. Inhaltlich erwarten wir uns von der Untersuchung dieser Kontrollgruppe vor allem drei Erkenntnisse: Erstens dient ihre Analyse zur Ermittlung unseres experimentellen Designs, wie es in der Literatur zur Steuerehrlichkeit bzw. zu Steuerexperimenten beschrieben wird. Insbesondere stehen hier die grundsätzliche Reagibilität des Steuererklärungsverhaltens auf eine Variation der Aufdeckungswahrscheinlichkeit, der Einfluss der Höhe des zu versteuernden Einkommens auf das Verhalten und der Anteil durchweg steuerehrlicher Probanden im Mittelpunkt der Analyse.

Zweitens greifen wir in der Auswahl unserer Probanden gleichermaßen das Grundmotiv des Gutachtens, die Körperschaftsteuer, wie auch eine Kernschwäche bisheriger Steuerexperimente, die Konzentration auf eine sehr spezielle Gruppe von Probanden, auf. Im RWI-Experiment nehmen als Probanden ausschließlich Vertreter der wirtschaftlichen Praxis teil, die wir aus dem Kreis derjenigen Unternehmen gewinnen konnten, die das Institut in seiner Arbeit entweder als Freunde und Förderer oder als Mitglieder des Vereins unterstützen (eine entsprechende Liste ist im Anhang dokumentiert). Die Durchführung und anonymisierte Auswertung des Experiments erfolgte über das Internet, so dass der zeitliche Aufwand für die Probanden hinreichend gering blieb, um ihre Teilnahme trotz hoher Opportunitätskosten zu sichern.

Von diesen Probanden lässt sich aufgrund ihrer Verankerung in der wirtschaftlichen Praxis – alle Teilnehmer gehören vergleichsweise großen Unternehmen an – ohne Weiteres erwarten, dass sie sich in die hypothetische Entscheidungssituation eines Entscheidungsträgers in einem der Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen hinein versetzen können. Genau dies wird im Hinblick auf den Auftrag des Gutachtens von den Probanden gefordert. Es ist schwer vorstellbar, dass dieses individuelle Gedankenexperiment von einer „herkömmlichen“ Gruppe von Probanden, also typischerweise Studenten, in ähnlicher Weise erwartet werden könnte. Es gelingt also diesem Experiment, durch die erläuternde Beschreibung gegenüber den Teilnehmern und durch die entsprechende Auswahl dieser Probanden das Design eines „klassischen“ Experiments zur Steuerehrlichkeit bei der Einkommensbesteuerung in ein Experiment zum Verhalten bei der Körper-

schaftsteuer zu überführen, ohne die Durchführbarkeit des grundsätzlichen Ansatzes zu gefährden.

Die Auswahl der Probanden lässt sich zudem als eine Abwehr einer großen offenen Flanke bisheriger Steuerexperimente verstehen, denn die Teilnehmer des RWI-Experiments dürften vergleichsweise nüchtern an ihre Aufgabe herangehen, so dass das Ergebnis ihrer Handlungen hinsichtlich der Repräsentativität eventuell schwerer anzugreifen ist, als das einer Gruppe von Pädagogik-Studenten. Die Probanden gehen in ihrer beruflichen Tätigkeit routiniert mit Wirtschaftsabläufen und Standardoperationen der Mathematik um, die hier bei Anteilen des deklarierten Einkommens oder bei der Aufdeckungswahrscheinlichkeit gefordert wird. Somit dürfte die durchaus auf Anhieb komplexe Entscheidungssituation des Experiments, die lediglich per Bildschirminformation präsentiert wird, von den Probanden gut verarbeitet werden.

Allerdings muss man wiederum warnend einschränken, dass es sich immer noch um eine Variante eines Laborexperimentes handelt, bei dem notgedrungen viel Energie darauf gelegt werden muss, die Ernsthaftigkeit der Beantwortung durch die Probanden so gut als möglich zu fördern. Die moderne experimentelle Literatur (u.a. Baldry 1987) argumentiert, dass dies ohne ein gewisses Anreizsystem nicht funktionieren kann, bei dem die Probanden die Konsequenzen ihres Handelns im Experiment auch direkt in der Realität „fühlen“ können. Daher erhalten auch die Probanden des RWI-Experiments einen begrenzten finanziellen Anreiz. Die Auszahlung an die Teilnehmer schwankt mit dem Erfolg bei der wiederholten Abwägungsentscheidung zwischen Steuerehrlichkeit und Aufdeckungsrisiko. Erfolgreiche Hinterziehung führt dabei zu höherer Auszahlung, aufgedeckte Hinterziehung zu Einbußen.

Hier muss man nüchtern anerkennen, dass die Auswahl der Probanden und die im Experiment selbst getesteten Anreize wohl eher Substitute denn Komplemente darstellen. Die Teilnehmer des RWI-Experiments sind eine außergewöhnlich praxisnahe Gruppe von Probanden, bei denen vor allem vergleichsweise hohes Abstraktionsvermögen und grundsätzliches Verständnis für das Anliegen des Experimentes zu Buche schlagen dürften. Die finanziellen Anreize hingegen, die im Vergleich zu den zeitlichen Opportunitätskosten der Probanden recht gering ausfallen (müssen), sollten für die Übertragbarkeit der experimentellen Ergebnisse nicht so entscheidend sein. Zu einem solchen Ergebnis kommen in einem anderen Kontext auch Fehr et al. (1996).

Drittens werden von der Analyse der Kontrollgruppe entscheidende Aufschlüsse über die inhärente Dynamik des Verhaltens bei Steuerexperimenten, also Lerneffekte, erwartet. Im Gegensatz zur Praxis ist bei jedem Steu-

erexperiment das Deklarierungsverhalten der Probanden nicht „mitten aus dem Leben gegriffen“, sondern muss sich zunächst einspielen. So berichtet z.B. Baldry (1987), dass sich erst im Verlauf der wiederholten Versuche im Experiment die steuerehrlichen und die -unehrlichen Probanden herauskristallisierten. Je abstrakter die Situation, umso eher sollten derartige Verlaufseffekte im Verhalten bei der Analyse berücksichtigt werden. Da ein dynamisches Audit-Regime insgesamt im Kern unserer Analyse steht, dient die Kontrollgruppe auch dazu, derartige Lerneffekte, sollten sie eine große Rolle spielen, von dynamischem Entscheidungsverhalten als eine Reaktion auf eine dynamische Audit-Strategie der Finanzbehörden zu trennen.

Für die Kontrollgruppe ergeben sich somit zusammenfassend folgende Auswertungsschritte: Für jede der zugewiesenen Audit-Wahrscheinlichkeiten sollte für jede Runde des Versuchsablaufs (1, …, 10) der Anteil der steuerunehrlichen Probanden und für diese der durchschnittliche Anteil des deklarierten Einkommens offen gelegt werden. Ebenso sollte der Anteil derjenigen Probanden ausgewiesen werden, der im Zeitablauf konsistentes bzw. gar ein konsistent steuerehrliches Verhalten zeigt. Schließlich sollte im Rahmen einer regressionsanalytischen Auswertung die Neigung zur Steuerehrlichkeit bzw. das Ausmaß der Steuerhinterziehung als Funktion der Aufdeckungswahrscheinlichkeit, der Einkommenshöhe und ggf. der Runde des Versuchsablaufs analysiert werden.

Zielgruppe

Im Prinzip ergeben sich identische Auswertungsschritte für die Zielgruppe derjenigen Probanden, die über ihr Deklarationsverhalten auf die für sie relevante Audit-Wahrscheinlichkeit Einfluss nehmen können. Illustrierenden Übersichten zum Anteil der steuerunehrlichen Personen und zum Ausmaß der Hinterziehung für jede Runde des Experiments und jede relevante Audit-Wahrscheinlichkeit sollte wiederum eine tiefere Analyse folgen. Auch hier erwarten wir eine erhebliche Abweichung von der Vorhersage des Grundmodells, dass jeder Steuerpflichtige zumindest ab und an „etwas Hinterziehung“ betreiben dürfte. Daher erwarten wir zumindest bei einem Teil der Probanden durchweg steuerehrliches Verhalten, auch wenn dieser Anteil in der Zielgruppe kleiner ausfallen dürfte als in der Kontrollgruppe, da es in der Zielgruppe im Verlauf des Experiments zu einer Absenkung der Audit-Wahrscheinlichkeiten kommen kann.

Auch für die Zielgruppe sollte eine regressionsanalytische Auswertung der Neigung zur Steuerehrlichkeit bzw. zum Ausmaß der Steuerhinterziehung durchgeführt werden, wobei die zu Beginn jeder Runde konfrontierte Audit-Wahrscheinlichkeit und die zu Beginn des Experiments zufällig zugewiesene Höhe der Steuerschuld als erklärende Faktoren dienen. Um zu überprüfen, welche Veränderungen durch die Wahl der unterschiedlichen Kon-

trollstrategien durch die Finanzbehörde ausgelöst werden, sollten diese regressionsanalytischen Ansätze auch für die gemeinsame Stichprobe aller Probanden durchgeführt werden, wobei sowohl der Achsenabschnitt als auch der Steigerungsparameter der Audit-Wahrscheinlichkeit gruppenweise unterschieden werden sollten, der Steigungsparameter jedoch nicht.[28] Wird unsere Erwartung bestätigt, dass die Steuerpflichtigen auf die anspruchsvollere, „dynamische" Strategie der Finanzbehörden grundsätzlich mit eingeschränkter Neigung zur Steuerhinterziehung reagieren, dann sollte sich dies vor allem in einem kleineren Achsenabschnitt der Zielgruppe niederschlagen.

Allerdings sollte man bedenken, dass in der Zielgruppe ein Vorzug des experimentellen Studiendesigns verloren geht, der in der Kontrollgruppe unzweideutig aufrecht erhalten bleibt die exogene Natur der konfrontierten Audit-Wahrscheinlichkeiten. Probanden der Zielgruppe können auf ihre Audit-Wahrscheinlichkeit durch ihr Deklarationsverhalten Einfluss nehmen, so dass für sehr steuerliche Probanden eher niedrige Wahrscheinlichkeiten, für andere jedoch im Schnitt eher hohe Wahrscheinlichkeiten relevant sein dürften. Daher könnte die Beziehung zwischen der Audit-Wahrscheinlichkeit und (dem Ausmaß) der Steuerhinterziehung aufgrund dieser unbeobachteten Heterogenität verzerrt sein – in der Kontrollgruppe wird diese für alle Audit-Wahrscheinlichkeiten aufgrund des Designs mehr oder weniger vollständig balanciert. Man könnte dann erwarten, dass die Neigung zur Hinterziehung für kleine Werte der erklärenden Variablen zu niedrig, für große Werte zu hoch ausgewiesen wird. Die geschätzten Steigungskoeffizienten ließen sich dann auch nicht als Antwort auf die Frage interpretieren, welche Auswirkungen eine Veränderung der Audit-Wahrscheinlichkeit durch die Finanzbehörde auf das Deklarationsverhalten der Steuerpflichtigen hat.

Allerdings können die regressionsanalytischen Ergebnisse durchaus als kompakte Antworten auf die Frage verstanden werden, welche Hinterziehungswahrscheinlichkeiten bzw. welches Ausmaß der Hinterziehung bei den unterschiedlichen Audit-Wahrscheinlichkeiten in der Zielgruppe zu erwarten sind, auch wenn man von einer einfachen kausalen Interpretation Abstand nehmen muss. Liegen diese Reaktionen für den relevanten Bereich der Audit-Wahrscheinlichkeiten durchweg unter denen der Kontrollgruppe, so würde unsere Intuition hinsichtlich der Auswirkungen anspruchsvoller Kontrollstrategien bestätigt.

[28] Ansonsten ergäbe sich das gleiche Ergebnis wie im Falle getrennter Schätzungen.

4.2.3 Beschreibung des RWI-Experiments

Auswahl der Teilnehmer

Die Teilnehmer des Experiments sind Berufstätige, die entweder mit den täglichen Abläufen in Unternehmen der Wirtschaftsbereiche Industrie, Handel und Finanzdienstleistung vertraut sind oder durch ihre Tätigkeit in Wirtschaftsverbänden das notwendige ökonomische Hintergrundwissen mitbringen. Ausdrücklich nicht gefordert waren spezielle Kenntnisse in steuerrechtlichen Belangen; dies hätte den potenziellen Teilnehmerkreis zu stark eingegrenzt und zudem auch unternehmens- oder verbandsintern die Bereitschaft zur Unterstützung unseres Forschungsprojekts reduziert. Wir haben vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass wir bei diesem Experiment nicht an konkreten Daten aus Unternehmen oder Verbänden interessiert waren.

Die Teilnehmer wurden nicht von uns, sondern von „Kontaktpersonen" ausgewählt. Diese zählen zu den Mitgliedern des RWI und/oder zum Personenkreis der Freunde und Förderer des Instituts. Diesen Personen haben wir im Rahmen ihres jährlichen Treffens unser Forschungsvorhaben in einer kurzen Präsentation vorgestellt. Per Schreiben (Anhang) wurden sie noch einmal gebeten, das RWI bei diesem Forschungsvorhaben zu unterstützen. Die Kontaktpersonen haben dann in ihrem Unternehmen oder in ihrer Organisation die Teilnehmer ausgewählt. Die Projektgruppe hat also keinen Einfluss auf die letztlich getroffene Auswahl der Teilnehmer – insofern ist die Auswahl „zufällig". Die Teilnehmer unterscheiden sich also nicht systematisch hinsichtlich spezifischer Merkmale wie Intelligenz, Motivation, sozialer Status und Alter; damit ist ein wichtiges Merkmal einer experimentellen Untersuchung erfüllt (Bortz, Döring 2003: 57-60).

Die „Qualität" unserer Teilnehmer sehen wir darin, dass sie schon aufgrund der wenigen von uns zur Verfügung gestellten Informationen in der Lage waren, das Experiment durchzuführen. Es waren also keine zusätzlichen zeit- und kostenintensiven Maßnahmen durchzuführen, wie persönliche Einweisungen zur Durchführung des Experiments, ausführliche Erläuterungen zur Praxis der Steuererhebung, Erklärungen zum Steuersystem oder zur Höhe der vorgegebenen Steuerschulden.

Informationen für die Teilnehmer

Die Teilnehmer wurden per Email angeschrieben und erhielten mit dieser per Anhang ein kurzes Begleitschreiben (als pdf-Datei) und das Experiment (als html-Seite). In der Email wurden nur zwei knappe Hinweise gegeben: zum einen auf die beiden Anhänge, wobei darum gebeten wurde, zunächst das Begleitschreiben zu lesen; zum anderen wurde erläutert, dass die html-

Seite mit dem Experiment nur ein Mal geöffnet werden darf und dass das Experiment leider abgebrochen wird, wenn versucht wird, die Seite ein zweites Mal zu öffnen (s.u.).

Im Begleitschreiben wurde den Teilnehmern in sehr knapper Form erläutert, in welche Studie die Ergebnisse des Experiments einfließen sollen. Das zentrale Anliegen der Studie wurde mit zwei Sätzen formuliert. Mit der vorgenommenen „Dosierung" wurden zwei Ziele verfolgt:

– Es sollten zumindest so viele Informationen zur Verfügung gestellt werden, dass es für die Teilnehmer nicht wegen offensichtlicher Unsicherheiten nahe liegend gewesen wäre, bei den Experimentatoren nachzufragen. Etwaige zusätzliche Auskünfte für *einzelne* Teilnehmer würden unterschiedliche Startbedingungen erzeugen!

– Es sollten nicht so viele Informationen zur Verfügung gestellt werden, dass die Teilnehmer wegen eines hohen Zeitaufwands „abspringen".

Neben ausführlichen Erläuterungen zum Datenschutz erfolgten ein kurzer Dank für die Unterstützung und die Bitte, die Ergebnisse des Experiments in anonymisierter Form für wissenschaftliche Zwecke verwenden zu können.

Nach dem Öffnen der html-Seite wurden die Teilnehmer zunächst in einem „pop-up"-Fenster gebeten, sich die Hinweise anzuschauen, die in der Kopfleiste der Seite in Form von sieben „Buttons" zur Verfügung gestellt werden. Wichtig für die Durchführung des Experiments sind die Informationen, die durch das Anklicken der Buttons „Ziel", „Regeln" und „Auszahlung" ebenfalls per pop-up-Fenster bereitgestellt werden (Abbildungen 1-3).

Abbildung 1

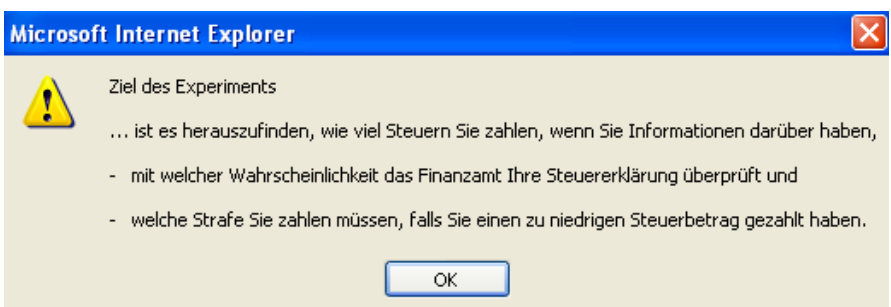


Abbildung 2

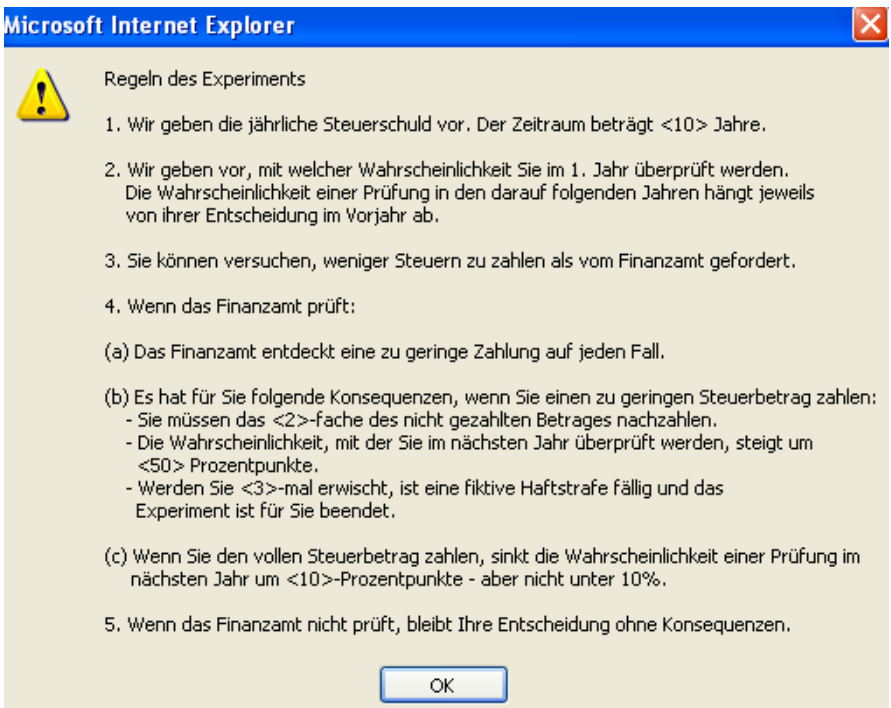
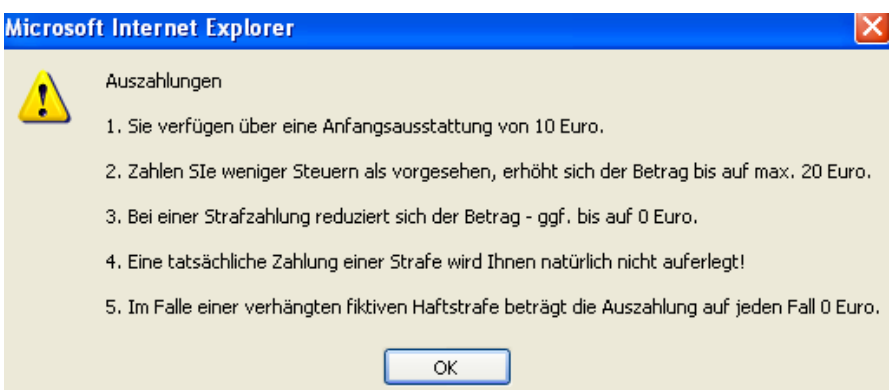


Abbildung 3



Technik des Experiments

Das Experiment wurde in der Sprache „Javascript“ implementiert und als html-Seite per Email an die Teilnehmer gesendet. Das Experiment wird also

von einem Teilnehmer am „eigenen“ Computer an dessen Arbeitsplatz durchgeführt. Dies hat den Vorteil, dass Teilnehmer nicht in einer zeit- und kostenintensiven Organisation in einem Labor versammelt werden müssen. Die Bedingungen sind insofern realitätsnah, als die Teilnehmer selbst bestimmen können, wann sie das Experiment durchführen und wie viel Zeit sie dafür einsetzen wollen.

Alle Teilnehmer haben identische Startbedingungen:

– Sie haben unserer Kontaktperson gegenüber ihre Bereitschaft erklärt, an einem Experiment zur Steuererhebung teilzunehmen

– Die html-Seite kann von einem Teilnehmer nur ein Mal geöffnet werden. Um dies technisch zu gewährleisten, wurde ein Internet-Browser „Cookie“ eingesetzt. Versucht ein Teilnehmer, die html-Seite zwei Mal zu öffnen, wird das Experiment abgebrochen und der Teilnehmer automatisch an die Homepage des RWI weitergeleitet.

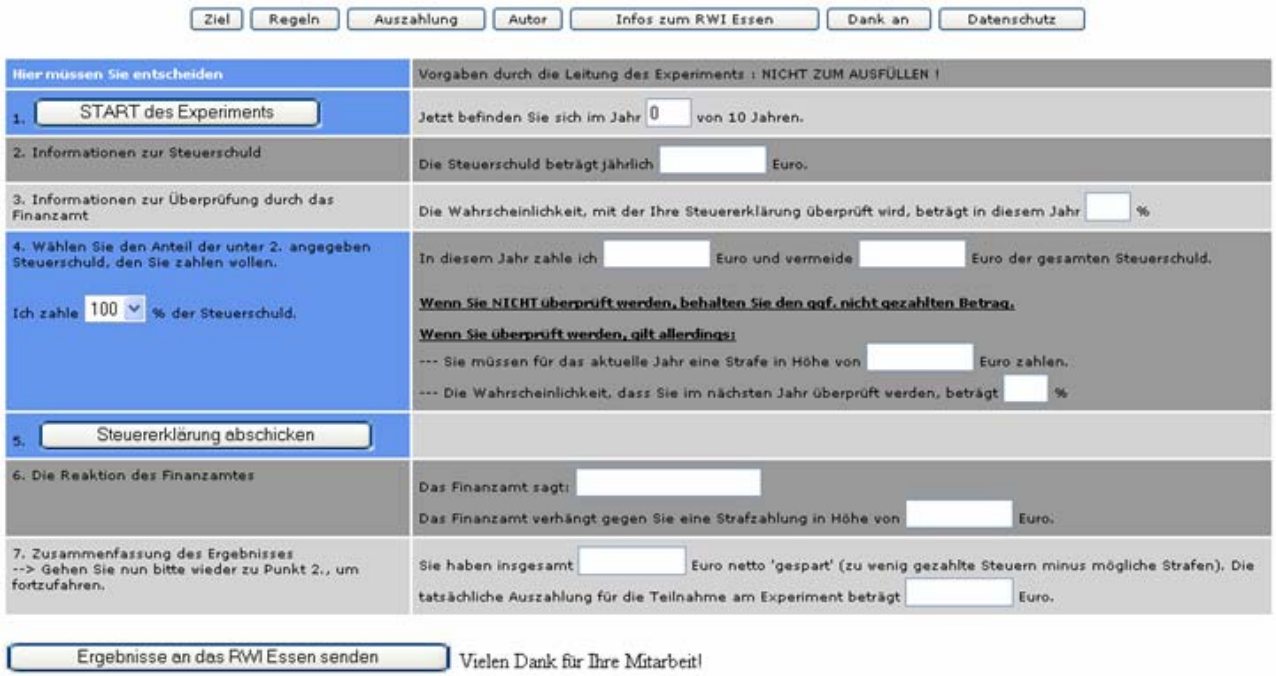
– Nachdem die html-Seite geöffnet wurde, kann das Experiment nur ein Mal gestartet werden. Es gibt keine Möglichkeit des Neustarts oder von Änderungen, wenn ein Steuerjahr abgeschlossen ist (siehe Durchführung des Experiments).

– Sie verfügen über die gleichen Informationen zum Hintergrund und zum Ablauf des Experiments.

Zwei experimentelle Gruppen

Aus den zufällig ausgewählten Teilnehmern wurden durch die Differenzierung des Verhaltens der Steuerbehörde zwei experimentelle Gruppen gebildet. Die Differenzierung erfolgt technisch dadurch, dass der ersten Gruppe das „Experiment zur Steuererhebung – RWI ESSEN“ und der zweiten Gruppe das „Experiment zur Steuererhebung – RWI ESSEN (1)“ zugesandt wurde. Inhaltlich besteht der Unterschied in der Reaktion des Finanzamtes – falls diese eine Steuerzahlung überprüft – hinsichtlich der Prüfung im darauf folgenden Steuerjahr. Bei der ersten Gruppe, unserer Kontrollgruppe, findet keine Reaktion statt, d.h. die Audit-Wahrscheinlichkeit bleibt über alle zehn Steuerjahre konstant. Weder wird das Finanzamt „misstrauisch“ und gibt die Information an die Teilnehmer weiter, dass sie im Falle einer Hinterziehung im aktuellen Jahr im nächsten mit einer höheren Wahrscheinlichkeit prüfen wird, noch wächst ihr Vertrauen in die Steuerehrlichkeit des Teilnehmers, falls dieser im aktuellen Jahr vollständig gezahlt hat, indem sie im nächsten Jahr mit einer niedrigeren Wahrscheinlichkeit prüft. Für die zweite Gruppe, unsere eigentliche Zielgruppe, ist die

Abbildung 4


Ziel
Regeln
Auszahlung
Autor
Infos zum RWI Essen
Dank an
Datenschutz
Hier müssen Sie entscheiden
Vorgaben durch die Leitung des Experiments : NICHT ZUM AUSFÜLLEN !
1.
START des Experiments
Jetzt befinden Sie sich im Jahr 0 von 10 Jahren.
2. Informationen zur Steuerschuld
Die Steuerschuld beträgt jährlich Euro.
3. Informationen zur Überprüfung durch das Finanzamt
Die Wahrscheinlichkeit, mit der Ihre Steuererklärung überprüft wird, beträgt in diesem Jahr %
4. Wählen Sie den Anteil der unter 2. angegeben Steuerschuld, den Sie zahlen wollen.
Ich zahle 100 % der Steuerschuld.
In diesem Jahr zahle ich Euro und vermeide Euro der gesamten Steuerschuld.
Wenn Sie NICHT überprüft werden, behalten Sie den ggf. nicht gezahlten Betrag.
Wenn Sie überprüft werden, gilt allerdings:
--- Sie müssen für das aktuelle Jahr eine Strafe in Höhe von Euro zahlen.
--- Die Wahrscheinlichkeit, dass Sie im nächsten Jahr überprüft werden, beträgt %
5.
Steuererklärung abschicken
6. Die Reaktion des Finanzamtes
Das Finanzamt sagt:
Das Finanzamt verhängt gegen Sie eine Strafzahlung in Höhe von Euro.
7. Zusammenfassung des Ergebnisses
--> Gehen Sie nun bitte wieder zu Punkt 2., um fortzufahren.
Sie haben insgesamt Euro netto 'gespart' (zu wenig gezahlte Steuern minus mögliche Strafen). Die tatsächliche Auszahlung für die Teilnahme am Experiment beträgt Euro.
Ergebnisse an das RWI Essen senden
Vielen Dank für Ihre Mitarbeit!

Reaktion des Finanzamtes dynamisch, weil es eine „erfahrungsgestützte“ Auswahl vornimmt: Entdeckt es eine Steuerhinterziehung, teilt es dem Teilnehmer mit, dass dessen Steuerzahlung im nächsten Jahr mit einer um 50 %-Punkte höheren Wahrscheinlichkeit geprüft wird. Hat der Teilnehmer hingegen die volle Steuerschuld gezahlt, steigt das Vertrauen des Finanzamtes in diesen Steuerpflichtigen, und es teilt dem Steuerpflichtigen mit, dass dessen nächste Steuerzahlung mit einer um 10 %-Punkte niedrigeren Wahrscheinlichkeit geprüft wird.

Die Differenzierung wird unter der Annahme vorgenommen, dass die Steuerbehörde eine Hinterziehung bei einer Prüfung auf jeden Fall aufdeckt. Wir klammern hier also die Fälle aus, in denen Steuern „erfolgreich“ hinterzogen werden, obwohl die Behörde eine Steuererklärung bzw. -zahlung überprüft. Ebenso wenig berücksichtigen wir, dass bei einer entdeckten Steuerhinterziehung auch zurückliegende Steuerjahre geprüft werden.

Ablauf des Experiments

Die html-Seite ist so konzipiert, dass die Teilnehmer sämtliche Aktions- und Informationsfelder auf einer Bildschirmseite einsehen können (Abbildung 4). Damit wird vermieden, dass die Teilnehmer durch „blättern“ verschiedener Bildschirmseiten zu viel Zeit einsetzen müssen und evtl. den Überblick im Ablauf des Experimentes verlieren. Der Bereich, in dem die Teilnehmer agieren sollen (Spalte links), ist blau unterlegt und mit „hier müssen Sie entscheiden“ überschrieben. Die Spalte rechts beinhaltet Vorgaben von der Leitung des Experiments – in der Überschrift wird darauf hingewiesen, dass dieser Bereich nicht zum Ausfüllen vorgesehen ist.

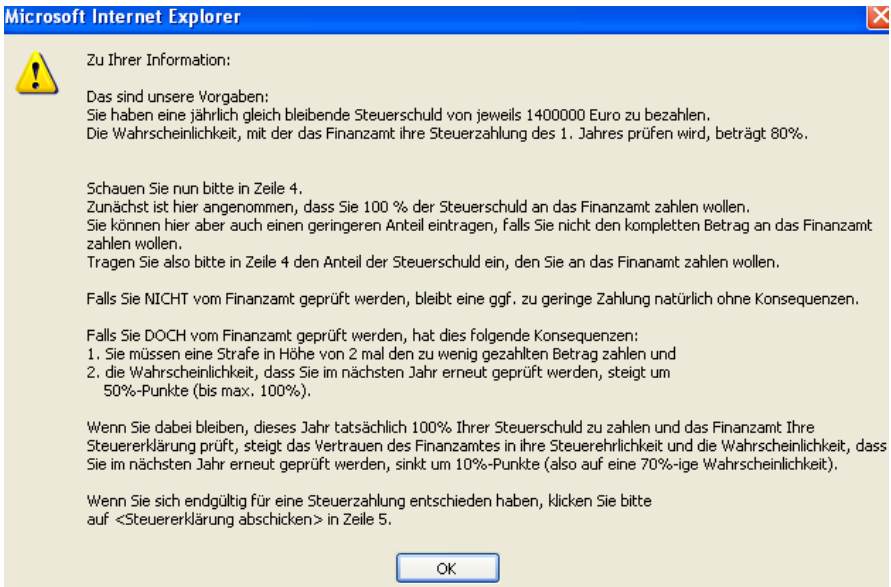
Drückt der Teilnehmer den Button <Start des Experiments>, öffnet sich erneut ein pop-up-Fenster, das über die Ausgangssituation des Experiments informiert (Abbildung 5).

Die beiden „neuen“ Vorgaben sind:

– die über einen Zeitraum von zehn Jahren jährlich zu zahlende Steuerschuld (die per Zufallsauswahl zwischen 100 000 und 2 000 000 Euro beträgt – gleichmäßig verteilt in Inkrementen von 100 000 Euro) und

– die Wahrscheinlichkeit, mit der die Steuerzahlung im ersten Steuerjahr geprüft wird. (Diese liegt zwischen 50 % und 90 % und ist gleichmäßig verteilt in Inkrementen von 10 %-Punkten).

Abbildung 5



In der Aktionsspalte ist als Ausgangswert zunächst eingetragen, dass der Teilnehmer im ersten Steuerjahr 100 % der Steuerschuld an das Finanzamt zahlen wird. Der Teilnehmer kann nun aber wählen, welchen Anteil der Steuerschuld er zahlen möchte. Dafür stehen ihm in jeweils 10-%-Punktschritten Optionen von 0 % bis 100 % zur Verfügung. Nachdem eine Wahl getroffen wurde, öffnet sich erneut ein pop-up-Fenster, in dem die Konsequenzen dieser Entscheidung zusammengefasst werden (Abbildung 6). Mit „ok“ kann der Proband dieses Fenster wieder schließen und danach entweder seine Entscheidung revidieren, indem er einen anderen Anteil wählt, oder per Drücken auf den Button <Steuererklärung abschicken> die Zahlung an das Finanzamt leisten.

Die Information, ob die Steuerzahlung vom Finanzamt geprüft wurde, und die sich daraus ggf. ergebenden Konsequenzen werden wieder in einem pop-up-Fenster angezeigt. Prüft das Finanzamt nicht, ob die Steuerzahlung vollständig war, bleibt die Entscheidung des Teilnehmers – gleich ob unvollständig gezahlt wurde oder nicht – ohne Konsequenzen (Abbildung 7).

Abbildung 6

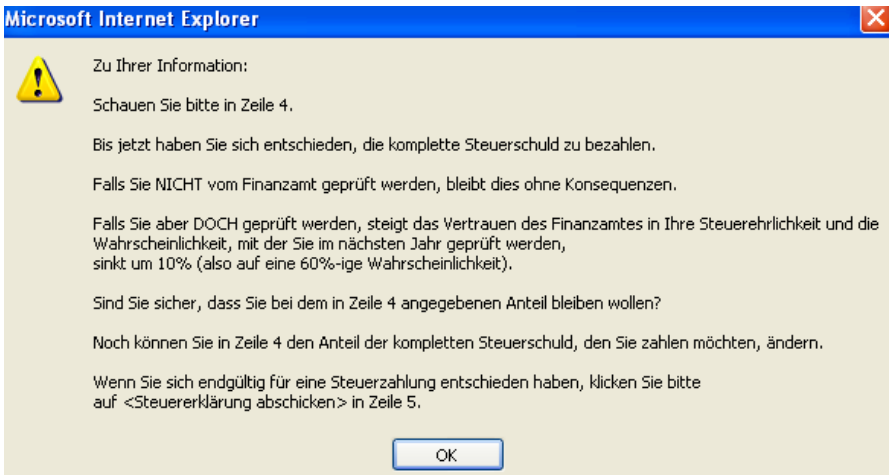


Abbildung 7

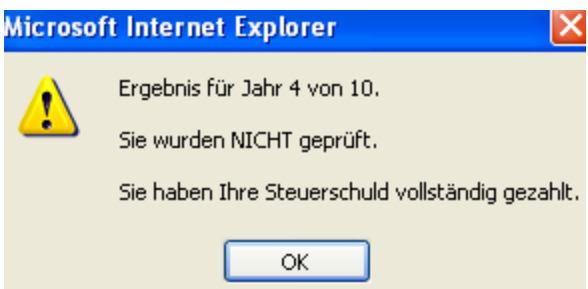
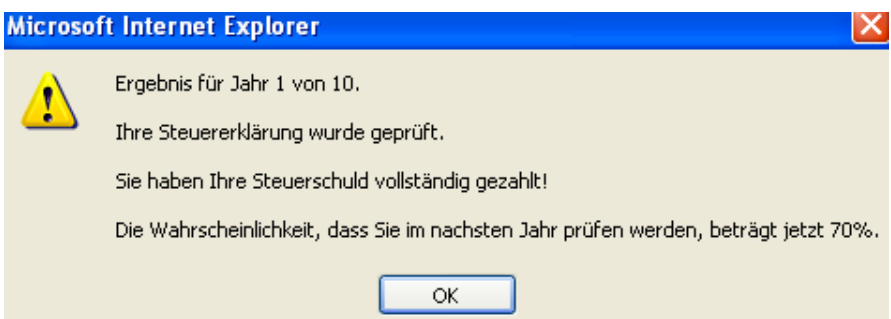


Abbildung 8

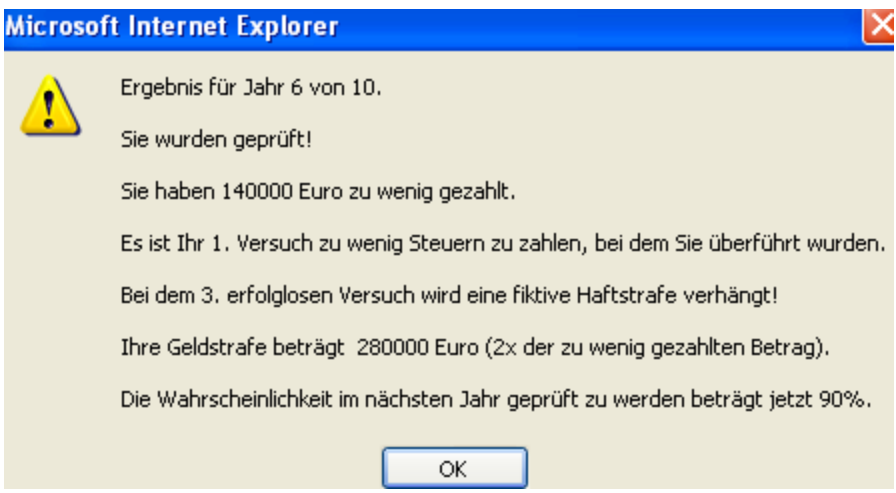


Wird hingegen eine Prüfung vorgenommen, hängt das Weitere von der Steuerehrlichkeit des Teilnehmers ab:

– Wurde die Steuerschuld vollständig beglichen, sinkt die Wahrscheinlichkeit einer Prüfung im folgenden Steuerjahr um 10 %-Punkte (Abbildung 8).

– Eine Steuerhinterziehung hat zwei Konsequenzen: Erstens, wird eine Strafzahlung in Höhe des Zweifachen des nicht gezahlten Steuerbetrags fällig, und zweitens erhöht sich die Wahrscheinlichkeit der Prüfung im nächsten Jahr um 50 %-Punkte (Abbildung 9).

Abbildung 9

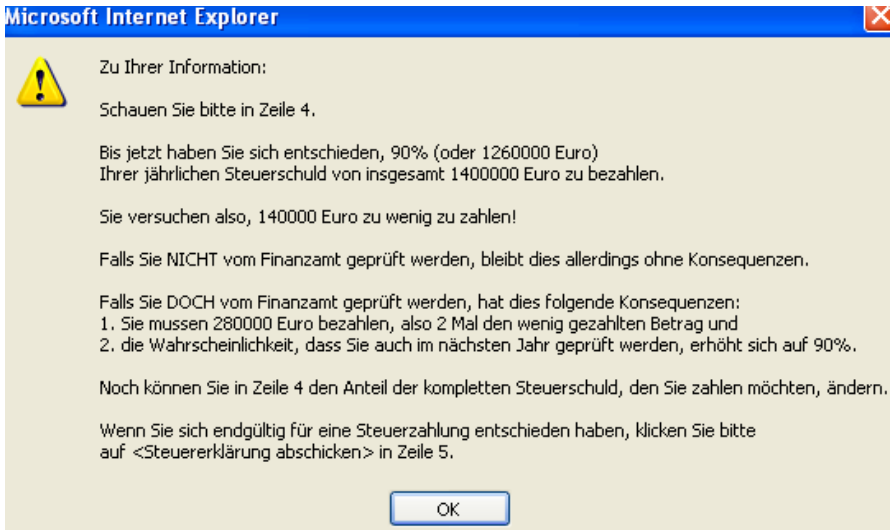


Das Steuerjahr ist damit abgeschlossen.

Das zweite Steuerjahr startet mit der auch in diesem Jahr zu zahlenden Steuerschuld und der Audit-Wahrscheinlichkeit, die sich aus den Entscheidungen des ersten Steuerjahres ergeben hat. Zunächst wird wieder angenommen, dass die Steuerschuld zu 100 % gezahlt wird – der Teilnehmer kann aber erneut anders entscheiden (Abbildung 10).

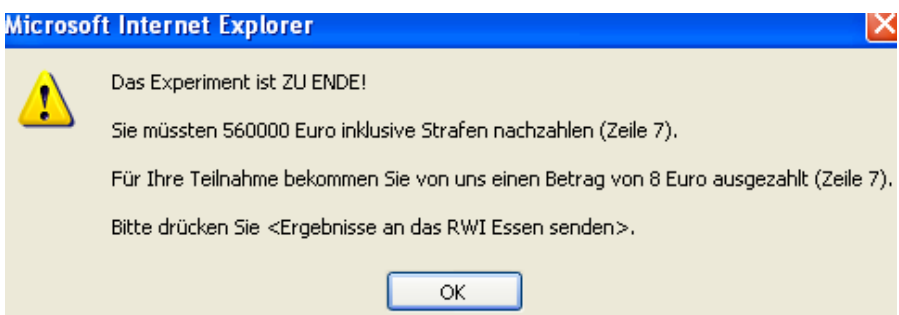
Nach diesem Ablauf trifft der Teilnehmer Entscheidungen für alle zehn Steuerjahre, es sei denn, das Experiment wurde vorzeitig beendet, weil der Teilnehmer drei Mal vom Finanzamt bei dem Versuch, Steuern zu hinterziehen, „erwischt“ wurde. In diesem Falle wird eine fiktive Haftstrafe verhängt und das Experiment abgebrochen.

Abbildung 10



Nach Beendigung des zehnten Steuerjahres erhält ein Teilnehmer in einem neuen pop-up-Fenster Informationen darüber (Abbildung 11),

Abbildung 11



– welcher Betrag insgesamt in den zehn Steuerjahren zu wenig an das Finanzamt gezahlt wurde (also die Summe der „erfolgreichen“ Steuerhinterziehung) und

– die konkrete Auszahlung für die Teilnahme am Experiment.

Zusätzlich erfolgt noch die Aufforderung: „Bitte drücken Sie <Ergebnisse an das RWI senden>“. Abschließend muss ein Teilnehmer noch zwei Mal bestätigen, dass er die Ergebnisse tatsächlich per Email versenden möchte – hierbei handelt es sich um Sicherheitsbedingungen, die standardmäßig in

allen Internet Browsern integriert sind und die nicht vom Experimentator beeinflusst werden können.

Der Ablauf des Kontrollexperiments (s.o.) gleicht dem oben beschriebenen. Allerdings ist das Experiment wegen der über die zehn Steuerjahre konstanten Prüfwahrscheinlichkeit weniger komplex. Die Teilnehmer wählen auch hier für jedes Steuerjahr den Anteil der vorgegebenen Steuerschuld, den sie bereit sind, an das Finanzamt zu zahlen. Die Konsequenzen bei einer Prüfung sind allerdings hier darauf reduziert, dass Strafen verhängt werden (wie oben); es findet aber keine Anpassung der Prüfwahrscheinlichkeit des nächsten Steuerjahres statt.

Reale Auszahlungen

In beiden Varianten des Experiments identisch sind die Regelungen der tatsächlichen Auszahlungen. Jeder Teilnehmer beginnt das Experiment mit einem Startbetrag von 10 Euro. Wie in der Realität kann sich dieser Betrag erhöhen, wenn „erfolgreich" Steuern hinterzogen werden, und sich vermindern, wenn nach „erfolgloser" Steuerhinterziehung Strafen zu zahlen sind. Dabei werden die Beträge jeweils als Anteil des Quotienten Hinterziehungsbetrag/jährliche Steuerschuld berechnet. Dies garantiert, dass die Höhe der Auszahlung zwar von der Entscheidung eines Teilnehmers bestimmt wird, aber zugleich unabhängig von der i.d.R. unterschiedlich hohen vorgegebenen jährlichen Steuerschuld ist. Maximal erreichbar ist nach diesem Verfahren ein Auszahlungsbetrag von 20 Euro; im schlechtesten Fall – wenn ein Teilnehmer nach dem dritten erfolglosen Versuch, Steuern zu hinterziehen, eine (fiktive) Haftstrafe antreten muss – findet keine Auszahlung statt.

Die Auszahlungen haben nach diesem Modus nicht den Charakter einer Entlohnung für die Teilnahme am Experiment, sondern bilden reale Prozesse ab – sofern dies die Höhe der max. Auszahlungen zulässt. In diesem Punkt ist unsere Auswahl der Teilnehmer des Experiments einem „Studenten-Experiment" unterlegen, weil die Auszahlung unter Berücksichtigung des Einkommens der Teilnehmer nicht allein wegen ihrer Höhe als Motivation gewertet werden kann.

Technische Behandlung der Rückläufe

Alle von Teilnehmern an das RWI abgeschickten Ergebnis-Emails werden unter einer eigens dafür eingerichteten Adresse auf dem RWI-Server gesammelt. Die Emails werden automatisch von einem Skript gelesen, das die Ergebnisse von den Absenderinformationen trennt. Die Absenderinformationen werden für Kontrollzwecke gespeichert, aber ansonsten nicht weiter verwendet. Die Ergebnisse werden in ein Panelformat transformiert, d.h. sie werden für jeden Teilnehmer für jedes Steuerjahr festgelegt. Damit ist es

möglich, die Entscheidungen der Teilnehmer zu spezifischen Zeitpunkten im Ablauf des Experimentes zu vergleichen.

Die Teilnehmer wurden gebeten, nachdem sie das Experiment durchgeführt haben, uns ihre postalische Dienstadresse mitzuteilen. An diese wurde per Verrechnungsscheck der erzielte Auszahlungsbetrag gesandt. Damit ist zwar ein Personenbezug für die Auszahlung hergestellt – was gewährleistet sein muss –, aber es stehen keine personenbezogenen Panelformate mehr zur Verfügung, die weiter ausgewertet werden könnten. Dies haben wir den Teilnehmern aus datenschutzrechtlichen Gründen zugesichert.

4.3 Empirische Ergebnisse und Schlussfolgerungen

4.3.1 Deskriptive Analyse

Die Zahl der Teilnehmer am RWI-Experiment war vergleichsweise hoch, da rund 120 Teilnehmer prinzipiell gewonnen werden konnten. Allerdings ergaben sich beim Rücklauf technische Probleme, was u.a. an den stringenten Sicherheitsvorkehrungen beim Empfang und Versand numerischer Informationen durch die teilnehmenden Unternehmen – insbesondere die Kreditinstitute – lag. Nichtsdestoweniger stellt die Zahl der verfügbaren Beobachtungen mit fast 50 zum Zeitpunkt der Auswertung im Rahmen eines Steuerexperiments einen gehobenen Durchschnitt dar.

Tabelle 4.1
RWI-Experiment: Teilnehmer und Anfangswahrscheinlichkeit zum Audit
Anzahl der Probanden in Ziel- und Kontrollgruppe

p*	Kontrollgruppe	Zielgruppe	insgesamt
50	7	7	14
60	4	6	10
70	7	4	11
80	3	5	8
90	2	3	5
Total	23	25	48

Eigene Berechnungen.

Die Aufteilung der Probanden auf die Kontrollgruppe mit fixierten Audit-Wahrscheinlichkeiten (23) und auf die Zielgruppe, die über ihre Steuerehrlichkeit im Verlauf des Experiments niedrigere Audit-Wahrscheinlichkeiten erreichen können (25), ist nahezu ideal (Tabelle 4.1). Grundsätzlich gilt dies auch für die Verteilung beider experimenteller Gruppen auf die Anfangswahrscheinlichkeiten, die ihnen für eine mögliche Auswahl zum Audit zugewiesen wurden. Dabei ist zu beachten, dass die Teilnehmer der Zielgrup-

pe diese Verteilung durch ihr eigenes Verhalten im Verlauf des Experimentes erheblich beeinflussen können, sowohl nach oben als auch nach unten. Grundsätzlich reflektieren diese relativen Häufigkeiten die Güte des experimentellen Studiendesigns, denn auch ohne weiteres Zutun würde das Design bei seiner Implementierung in eine faktisch sehr ausgewogene Stichprobe übersetzt.

4.3.2 Auswertung der Ergebnisse

Der zeitliche Verlauf des Deklarationsverhaltens in der Kontrollgruppe wird in den Tabellen 4.2 und 4.3 dokumentiert, für die Häufigkeit auch zusammen mit einem entsprechenden Durchschnittswert über alle Runden zusammengenommen. Angesichts der kleinen Fallzahlen sind diese Werte vor allem illustrativ zu sehen, der Standardfehler jeder einzelnen Statistik dürfte recht hoch ausfallen. Aussagen zur Signifikanz bleiben daher zunächst der kompakteren Analyse durch Probit- bzw. Tobit-Modelle vorbehalten. Nichtsdestoweniger ergeben sich in dieser Darstellung bereits interessante Muster, die die weitere Auswertung leiten können.

So lässt sich feststellen, dass in der Betrachtung der einzelnen Runden kein deutliches zeitliches Muster ins Auge springt. Ebenso ergibt sich kein Anlass, die ersten Runden als solche hervorzuheben, in denen ein besonders interpretationsbedürftiges Verhalten gezeigt wird. Im Gegenteil, das Bild ist bemerkenswert stabil. Bereits vor einer entsprechenden Verdichtung des Materials durch regressionsanalytische Ansätze deutet sich eine inverse Beziehung zwischen Audit-Wahrscheinlichkeiten und (dem Ausmaß) der Steuerhinterziehung durch die Probanden an. Leider liegen uns bislang keine Beobachtungen zu Teilnehmern vor, die in ihrer Entscheidung durchweg noch niedrigeren Audit-Wahrscheinlichkeiten entgegen sahen, so dass sich (noch) nicht absehen lässt, ob sich dieses Muster ggf. für niedrigere Audit-Wahrscheinlichkeiten fortsetzt.[29]

[29] Diese illustrative Auswertung legt zudem nahe, den Probanden aus den weiteren Auswertungen auszuschließen, der – offensichtlich in der Auffassung des Experimentes als Wahrscheinlichkeitsspiel – bei einer 90 %igen Audit-Wahrscheinlichkeit in neun Runden drei Versuche unternahmen, die Steuerschuld teilweise zu hinterziehen, dabei jeweils ertappt wurde und somit unseren Vorgaben entsprechend aus dem Experiment ausschied.

Tabelle 4.2
RWI-Experiment: Häufigkeiten der Hinterziehung
Zeitlicher Verlauf bei der Kontrollgruppe

Audit-Wahrscheinlichkeit	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Ø
50	0,43	0,29	0,29	0,00	0,43	0,29	0,57	0,14	0,43	0,14	0,30
60	0,00	0,25	0,50	0,25	0,25	0,00	0,00	0,00	0,25	0,00	0,15
70	0,14	0,43	0,29	0,57	0,00	0,17	0,20	0,00	0,00	0,00	0,21
80	0,00	0,33	0,00	0,00	0,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,07
90	0,00	0,00	0,00	0,50	0,00	0,50	0,00	0,00	0,50	0,00	0,16

Eigene Berechnungen.

Tabelle 4.3
RWI-Experiment: Ausmaß der Hinterziehung
Zeitlicher Verlauf bei der Kontrollgruppe

Audit-Wahrscheinlichkeit	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
50	0,27	0,15	0,20	-	0,40	0,10	0,43	0,10	0,30	0,30
60	-	0,10	0,10	0,10	0,10	-	-	-	0,20	-
70	0,10	0,13	0,10	0,10	-	0,40	0,20	-	-	-
80	-	0,10	-	-	0,10	-	-	-	-	-
90	-	-	-	0,20	-	0,20	-	-	0,90	-

Eigene Berechnungen.

Tabelle 4.4 dokumentiert zudem ein Muster, das sich in früheren experimentellen Studien zur persönlichen Einkommensteuer recht durchgehend gezeigt hat (siehe u.a. die klassische Studie von Baldry 1987): Ein hoher Anteil, hier rund die Hälfte, der Probanden verhält sich durchweg steuerehrlich. Auch hier zeigt sich gewissermaßen ein Profil in den Audit-Wahrscheinlichkeiten, da der Anteil der durchweg steuerehrlichen Probanden für p=0,5 lediglich ein knappes Drittel beträgt. Hohe durchschnittliche Wahrscheinlichkeiten und zeitliche Konstanz der Parameter im Verlauf des Experiments tragen sicherlich zu diesem Gesamtergebnis bei. Allerdings ist dieses Muster im Hinblick auf die ausdrückliche Charakterisierung des Entscheidungsproblems als ein Problem der Deklaration bei der Körperschaftsteuer und auf die Wahl der Probanden bemerkenswert. Durchgehende Steuerehrlichkeit ist offenbar keine Besonderheit von Experimenten zur persönlichen Einkommensteuer oder des Verhaltens studentischer Probanden.

Tabelle 4.4
RWI-Experiment: Durchgehende Steuerehrlichkeit
Anteile durchweg konsistenter Probanden in Ziel- und Kontrollgruppe

p*	Kontrollgruppe	Zielgruppe
50	0,29	0,14
60	0,50	0,33
70	0,57	0,25
80	0,67	0,40
90	0,50	0,33

Eigene Berechnungen.

Tabelle 4.5 dokumentiert die Schätzergebnisse der Probit- bzw. Tobit-Modelle für die Kontrollgruppe. Dabei werden grundsätzlich sowohl Koeffizienten als auch marginale Effekte der Erklärungsfaktoren ausgewiesen und die gruppierte Natur der Datenbasis durch die Berechnung entsprechender Standardfehler berücksichtigt. Alle Schätzungen ignorieren Beobachtungen aus den ersten drei Runden, um sämtliche anfänglichen Lerneffekte aus der Analyse auszuschließen, und schließen des Weiteren solche Probanden aus, deren Versuchsverlauf nicht regulär mit Ablauf der zehnten Runde endete. Es zeigt sich in beiden Schätzansätzen, dass die Höhe der Steuerschuld, die ja zwischen den Probanden durchaus variiert, für das Auftreten bzw. das Ausmaß der Steuerhinterziehung in unserem Experiment unerheblich ist. Dieser Erklärungsfaktor wird zwar durchgehend auch in allen folgenden Schätzungen mitgeführt, aber nicht weiter gesondert beachtet – auch nicht in den Schätzungen, welche die Zielgruppe betreffen, für die eine analoge Aussage gilt.

Tabelle 4.5
RWI-Experiment: Probit- und Tobit-Schätzungen
Multivariate Analysen der Kontrollgruppe

	Probit-Schätzung		Tobit-Schätzung	
	[1]	[2]	[3]	[4]
	Hinterziehung J/N	Marginale Effekte	Ausmaß	Marginale Effekte
Prüfwahrscheinlichkeit (P)	-0.052	-0.008	-0.021	-0.002
	[2.76]**	[2.78]**	[2.64]**	[2.69]**
Jährliche Steuerschuld ($T*10^{-8}$)	-14,9	-2,38	-0,022	-0,002
	[0.50]	[0.50]	[0.02]	[0.02]
Konstante	2.077	--	0.791	--
	[1.74]	--	[1.70]	--
Anzahl der Beobachtungen	133	133	133	133
Anzahl der Personen	19	19	19	19

t-Statistiken in Klammern. – *signifikant auf dem 5%-Niveau. – **signifikant auf dem 1%-Niveau

Hinsichtlich der Hinterziehungswahrscheinlichkeit zeigt sich in der Kontrollgruppe deutlich ein signifikanter dämpfender Effekt der Audit-Wahrscheinlichkeit auf die Neigung zur Steuerhinterziehung. Eine Steigerung der Audit-Wahrscheinlichkeit um 10 %-Punkte führt zu einer um 8 %-Punkte niedrigeren *Häufigkeit* der Steuerhinterziehung, ein bemerkenswertes Ergebnis. Es wird qualitativ wie quantitativ durch die Tobit-Schätzung bestätigt. Sie weist aus, dass das geschätzte *Ausmaß* der Steuerhinterziehung – unter Einbeziehung von Wechseln in der grundsätzlichen Entscheidung zwischen Steuerehrlichkeit und Hinterziehung – bei einer Steigerung der Audit-Wahrscheinlichkeit um 10 %-Punkte in der Reaktion um 2 %-Punkte sinkt.

Diese deutlichen Ergebnisse, die wohlgemerkt bereits bei der Verfolgung einer simplen Kontrollstrategie durch die Finanzbehörden auftreten, sind nicht zuletzt bemerkenswert, da sie unseres Wissens die ersten, bewusst auf die Besteuerung von Körperschaften zugeschnittenen in der experimentellen Literatur darstellen. Aus ihnen lässt sich – unter den für alle Experimente zutreffenden Einschränkungen – klar ableiten, dass steuerpflichtige Unternehmen sehr wohl das auf Verhalten der Finanzbehörden reagieren. Sie stellen daher eine wichtige Ergänzung der Literatur dar, die bisher auf die persönliche Einkommensteuer konzentriert war, und die z.T. sehr stark auf das Austauschverhältnis zwischen Steuerzahler und Staat und auf Fairness-Aspekte abgehoben hat.

Tabelle 4.6
RWI-Experiment: Häufigkeiten der Hinterziehung
Zeitlicher Verlauf bei der Zielgruppe

Runde	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Ø
10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
20	-	-	-	0,00	1,00	0,00	0,50	0,40	0,14	0,33	0,30
30	-	-	0,00	0,00	0,33	0,00	0,00	0,00	0,33	0,00	0,09
40	-	0,00	0,00	0,67	0,33	0,14	0,33	0,20	0,25	0,50	0,24
50	0,14	0,25	0,50	0,57	0,45	0,33	0,00	0,00	1,00	-	0,38
60	0,17	0,20	0,00	0,00	0,00	0,50	1,00	0,50	0,00	0,33	0,18
70	0,25	0,20	0,00	0,00	-	0,50	0,00	-	0,00	0,25	0,15
80	0,20	0,00	0,00	-	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,33	0,09
90	0,00	-	-	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
100	-	1,00	0,50	-	-	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,18

Eigene Berechnungen.

Tabelle 4.7
RWI-Experiment: Ausmaß der Hinterziehung
Zeitlicher Verlauf bei der Zielgruppe

Runde	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	-	-	-	-	0,50	-	1,00	0,65	0,30	0,15
30	-	-	-	-	0,90	-	-	-	1,00	-
40	-	-	-	0,25	0,40	0,20	0,27	0,30	0,20	0,40
50	0,10	0,10	0,20	0,22	0,20	0,10	-	-	0,10	-
60	0,10	0,20	-	-	-	0,20	0,30	0,50	-	0,20
70	0,10	0,10	-	-	-	0,50	-	-	-	0,20
80	0,50	-	-	-	-	-	-	-	-	0,50
100	-	0,70	0,10	-	-	-	-	-	-	-

Eigene Berechnungen.

Analog zu den Tabellen 4.2 und 4.3 geben die Tabellen 4.6 und 4.7 den zeitlichen Verlauf (des Ausmaßes) der Hinterziehung in der Zielgruppe der Probanden wieder. Abgesehen von der Erweiterung der Perspektive auf Audit-Wahrscheinlichkeiten zwischen 10 % und 40 %, die aufgrund von Audits ohne Hinterziehungsbefund erreicht werden können, ergeben sich ähnliche Schlussfolgerungen wie für die Kontrollgruppe, insbesondere die Andeutung einer negativen Beziehung zwischen Audit-Wahrscheinlichkeiten und Hinterziehungsneigung. Eine wichtige zusätzliche Erkenntnis in dieser Gruppe von Probanden ist jedoch, dass die höhere Komplexität des Erhebungsregimes einige Eingewöhnungszeit erforderlich macht. In den ersten drei Runden gibt es zwei Probanden, die sich trotz einer angekündigten Audit-Wahrscheinlichkeit von 1 zu einer Hinterziehung entschließen. Die ersten drei Perioden werden daher wie bei der Kontrollgruppe von den multivariaten Analysen ausgeschlossen.

Auch unter den Probanden der Zielgruppe ist ein erheblicher Anteil durchgehend steuerehrlich (2. Spalte der Tabelle 4.4). Wie zu erwarten, ist dieser Anteil für jede der eingangs zugewiesenen Audit-Wahrscheinlichkeiten niedriger als in der Kontrollgruppe. Allerdings können die Probanden der Zielgruppe sich auch systematisch in ein weniger intensives Kontrollregime hineinbewegen, was den Mitgliedern der Kontrollgruppe nicht möglich ist.

Tabelle 4.8 gibt die Schätzergebnisse der Probit- bzw. Tobit-Modelle für die Zielgruppe wieder. Auch hier werden Koeffizienten und marginale Effekte dokumentiert und gruppierte Standardfehler berechnet. Außerdem ist auch hier die Analyse auf die Daten der Runden vier bis zehn beschränkt, und Probanden, deren Versuchslauf nicht regulär endet, sind aus den Schätzungen ausgeschlossen. Auch für die Zielgruppe zeigen beide Modelle eine

Tabelle 4.8
RWI-Experiment: Probit- und Tobit-Schätzungen
Multivariate Analysen der Zielgruppe

	Probit-Schätzung		Tobit-Schätzung	
	[1]	[2]	[3]	[4]
	Hinterziehung J/N	Marginale Effekte	Ausmaß	Marginale Effekte
Prüfwahrscheinlichkeit (P)	-0.030	-0.007	-0.008	-0.002
	[3.06]**	[2.99]**	[2.60]**	[2.71]**
Jährliche Steuerschuld ($T*10^{-7}$)	1,82	0,44	0,49	0,11
	[0.43]	[0.43]	[0.44]	[0.44]
Konstante	0.331	--	-0.076	--
	[0.52]	--	[0.39]	--
Anzahl der Beobachtungen	168	168	168	168
Anzahl der Personen	24	24	24	24

t-Statistiken in Klammern. – *signifikant auf dem 5%-Niveau. – **signifikant auf dem 1%-Niveau

deutlich negative Beziehung zwischen der augenblicklich relevanten Audit-Wahrscheinlichkeit und der Neigung zur Steuerhinterziehung. Eine um 10 %-Punkte höhere Audit-Wahrscheinlichkeit geht dabei mit einer um 7 %-Punkte niedrigeren Häufigkeit der Steuerhinterziehung einher. Dieser geschätzte Effekt ist somit ähnlich bemerkenswert wie für die Kontrollgruppe. Ebenso weist die Tobit-Schätzung ein um 2 %-Punkte niedrigeres Ausmaß der Steuerhinterziehung aus, wenn die aktuelle Audit-Wahrscheinlichkeit um 10 %-Punkte höher liegt.

Schließlich dokumentiert Tabelle 4.9 die Schätzergebnisse der multivariaten Analyse, wenn Ziel- und Kontrollgruppe gemeinsam untersucht werden. Dabei wird der (ohnehin durchgehend insignifikante) Effekt der jährlichen Steuerschuld für beide Gruppen gemeinsam berücksichtigt, aber Achsenabschnitt und Steigung des Profils in der aktuellen Prüfwahrscheinlichkeit getrennt geschätzt. Hinsichtlich der Prüfwahrscheinlichkeit werden die Ergebnisse der getrennten Analysen aus Tabellen 4.5 und 4 8 bestätigt. Für die Zielgruppe zeigt sich eine schwächere negative Steigung in der Prüfwahrscheinlichkeit. Allerdings ist der Unterschied in den Steigungen insignifikant. Von entscheidender Bedeutung ist der niedrigere geschätzte Achsenabschnitt für die Zielgruppe. Unsere Punktschätzer weisen für die Probit-Schätzung einen Unterschied im Achsenabschnitt zwischen der Ziel- und der Kontrollgruppe von 35 %-Punkten aus. Der Punktschätzer der entsprechenden Differenz für das Ausmaß der Hinterziehung beträgt 15 %-Punkte.

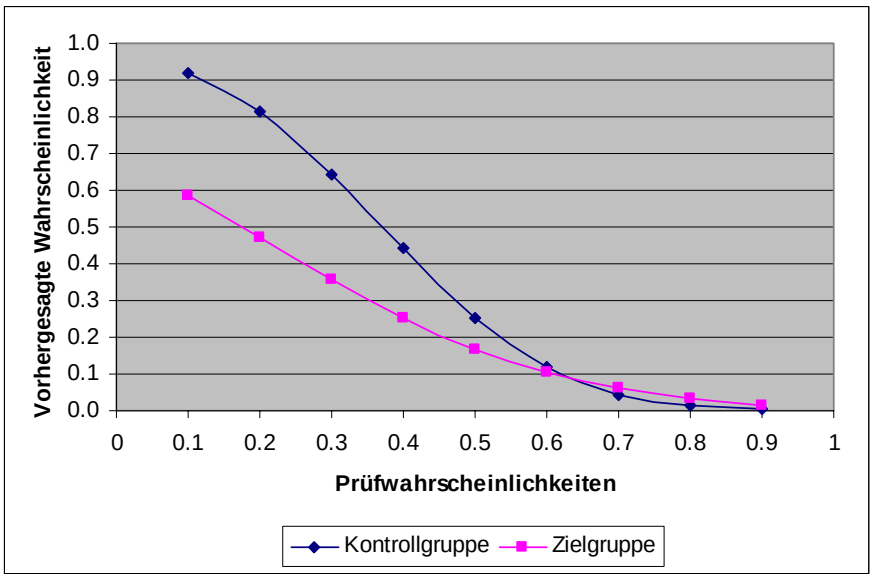
Tabelle 4.9
Das RWI-Experiment: Probit- und Tobit-Schätzungen
Multivariate Analysen aller Probanden

	Probit-Schätzung		Tobit-Schätzung	
	[1]	[2]	[3]	[4]
	Hinterziehung J/N	Marginale Effekte	Ausmaß	Marginale Effekte
Zielgruppe	-1.581	-0.352	-0.730	-0.145
	[1.09]	[1.01]	[1.20]	[1.00]
Prüfwahrscheinlichkeit (P)	-0.054	-0.011	-0.025	-0.004
	[2.32]*	[2.37]*	[2.46]*	[2.58]**
Jährliche Steuerschuld ($T*10^{-8}$)	1,69	0,033	1,53	0,25
	[0.06]	[0.06]	[0.14]	[0.14]
P*T	0.029	0.006	0.014	0.002
	[1.19]	[1.21]	[1.34]	[1.39]
Konstante	1.929	--	0.866	--
	[1.32]	--	[1.43]	--
Anzahl der Beobachtungen	301	301	301	301
Anzahl der Personen	43	43	43	43

t-Statistiken in Klammern. – *signifikant auf dem 5%-Niveau. – **signifikant auf dem 1%-Niveau

Allerdings sind die hier diskutierten Unterschiede in den Schätzungen insignifikant. Letztendlich lassen unsere kleine Stichprobe an Probanden und die Beschränkung der Erfahrungen der Kontrollgruppe auf hohe Audit-Wahrscheinlichkeiten keine präzisere Trennung des Verhaltens beider Gruppen zu. Nichtsdestoweniger lassen sich unsere Ergebnisse als ein klarer Hinweis auf die Validität unserer beim Aufbau des Experiments verfolgten Intuitionen deuten. Die Finanzbehörde kann offenbar durch das Verfolgen einer intelligenten Kontrollstrategie, also hier durch die Berücksichtigung historischer Informationen zum Deklarationsverhalten, die Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen in der gewünschten Weise beeinflussen. Diese Einschätzung wird in komprimierter Form durch Schaubild 4.1 illustriert, dass die Probit-Schätzung aus den Tabellen 4.5 und 4.8 in die Vorhersage bedingter Hinterziehungswahrscheinlichkeiten umsetzt.

Schaubild 4.1
Das RWI-Experiment: Geschätzte Hinterziehungswahrscheinlichkeiten
Probit-Schätzungen für Ziel- und Kontrollgruppe



4.3.3 Diskussion

In unserer experimentellen Analyse konnten wir herausarbeiten, dass die Finanzbehörden durch die Wahl ihrer Strategie in der Praxis voraussichtlich das Ausmaß der Steuerhinterziehung bei der Körperschaftsteuer entscheidend beeinflussen kann. Neben der grundsätzlichen Reagibilität des Deklarationsverhaltens auf die Intensität der Kontrolle, die naturgemäß Ressourcen bindet und somit kostenintensiv ist, wurde gezeigt, dass die weitgehend kostenfreie Verfeinerung der Kontrollstrategie durch die Finanzbehörde ebenfalls vielversprechend ist. Dieses Ergebnis ergänzt somit sowohl die grundsätzlichen Erkenntnisse der vorliegenden experimentellen Literatur zur persönlichen Einkommensteuer als auch die Erkenntnisse von Engel/Hines (1999) hinsichtlich der Möglichkeiten retrospektiver Audit-Strategien. Sie stellen unseres Wissens im Kontext der Körperschaftsteuer die ersten Ergebnisse ihrer Art dar.

Die Übertragung dieser Resultate in die Praxis kann natürlich nicht ohne eine entsprechende Anpassung erfolgen. Insbesondere wird es ohne einen systematischen und wissenschaftlich gestützten Optimierungsansatz nicht gelingen, die Intuition unseres Vorschlags in die Tat umzusetzen. Aus Gründen, die bei der Vorstellung des experimentellen Designs ausführlich dargelegt wurden, waren die Parameter des RWI-Experiments, also sowohl

die Audit-Wahrscheinlichkeiten als auch die Bestrafung im Falle einer aufgedeckten Hinterziehung, unrealistisch hoch. Welche genauen Reaktionen solche Parameter auslösen, die im Einklang mit den begrenzten Möglichkeiten des tatsächlichen Budgets der deutschen Finanzbehörden stehen, bleibt einer nicht-experimentellen empirischen Analyse vorbehalten. Die geschätzten Koeffizienten unserer multivariaten Analyse sollten ausschließlich im Hinblick auf ihre qualitativen Implikationen verstanden werden.

Eine optimierte Kontrollstrategie würde natürlich auch die Kosten der Finanzbehörde explizit in das Kalkül mit einbeziehen. In unserem Experiment ergab sich aufgrund der relativ hohen Audit-Wahrscheinlichkeiten für die Kontrollgruppe ein leicht zu Ungunsten der besseren Strategie verzerrtes Bild. Insgesamt war die Häufigkeit der Audits für die Kontrollgruppe höher als für die Zielgruppe. Dies ist zumindest ein Grund dafür, dass die Probanden der Zielgruppe im Schnitt nach Ablauf des Experiments eine etwas höhere Auszahlung erhielten. Lässt man zu, dass Steuerpflichtige die relevanten Audit-Wahrscheinlichkeiten durch ehrliches Deklarationsverhalten nach unten drücken, so darf man offenbar nicht „des Guten zuviel“ tun. Die exakte Bestimmung des entsprechenden *break even points* kann nur in einer empirischen Analyse auf der Basis realer Daten erfolgen. Alles in allem erscheinen uns die experimentellen Ergebnisse als eine äußerst viel versprechende Basis für ein derartiges Vorgehen.

Die Diskussion der Beziehung zwischen der Höhe des zu versteuernden Einkommens und der Neigung zur Steuerhinterziehung bzw. zu deren Intensität muss jedoch bei der Übertragung vom experimentellen Design in die Praxis um einen weiteren zentralen Aspekt erweitert werden. Im Experiment gibt es nur eine Art von Einkommen, und bei einem Audit wird eine Fehldeklaration unzweifelhaft aufgedeckt. Diese groben Vereinfachungen sind unabdingbar, um die wichtigsten Verhaltensparameter identifizieren zu können. In der Realität jedoch sind die unterschiedlichen Einkommensquellen für die Finanzbehörden mehr oder weniger transparent. Transparente Einkommen werden naturgemäß häufiger deklariert als solche, die sich leichter verbergen lassen bzw. bei denen ein Audit die Verdeckung mit höherer Wahrscheinlichkeit enttarnt.

Daher sind die experimentellen Ergebnisse des Zusammenhangs zwischen Einkommen und Steuerhinterziehung bei der Übertragung in die Realität als Aussagen über das grundsätzlich „hinterziehungsfähige“ Einkommen zu verstehen. Steuerpflichtige mit hohem zu versteuernden Einkommen, das durch Kontrollmitteilungen ihrer Banken, durch umfassende Berichtspflichten gegenüber Teilhabern bzw. Aktionären, durch die Einbindung von Steuerberatern in die Steuererklärung oder auch lediglich durch die Transparenz ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten mehr oder weniger offen ist, werden eher

weniger Steuern hinterziehen als einkommensniedrige Steuerpflichtige mit intransparentem Einkommenszufluss. Nicht umsonst ist die flagranteste Steuerhinterziehung in Branchen zu fürchten, die ihre Geschäfte weitgehend auf der Basis von Bargeld abwickeln. Eine Bestätigung dieser Argumentation findet sich u.a. in den deskriptiven Strukturanalysen der IRS (1979) oder bei Clotfelder (1983).

Von daher gilt als allgemeine Regel der optimalen Kontrollstrategie jeder Finanzbehörde sicherlich, dass alles, was auf einfachem elektronischen Wege zweifelsfrei und zu vernachlässigbaren Kosten dem Bewertungs-, Interpretations- und Entscheidungskalkül der Steuerpflichtigen vorab entgegen gebracht werden kann, zur Verbesserung der Prozesse beiträgt. So ist z.B. der Vorschlag von Seer (2002) einzuordnen, bei einer Implementierung des Verfahrens der Selbstveranlagung bei der Verwendung der Steuerformulare bereits die den Finanzbehörden bekannte Information einzusetzen. Wie bei der Diskussion der optimalen Wahl einer Audit-Strategie ausgeführt, sollte die Audit-Entscheidung neben der Einkommenshöhe weitere wichtige Aspekte mit einbeziehen.

Darüber hinaus ignorieren sowohl das ökonomische Grundmodell der Steuerehrlichkeit als auch die überwiegende Mehrzahl der experimentellen Studien zur Steuerhinterziehung einen entscheidenden Aspekt menschlichen Verhaltens. Da Steuerhinterziehung nicht nur eine Straftat ist, die zu finanziellen Strafen führt, sondern gegebenenfalls auch aus einschneidenden Strafen eines Gefängnisaufenthaltes, und da das Verfahren bis zur richterlichen Entscheidung typischerweise lang andauert und mit großer psychischer Belastung verbunden ist, sind die Kosten einer aufgedeckten Steuerhinterziehung doch sehr erheblich. Darüber hinaus sind die langfristigen Folgen für ertappte Steuersünder ggf. dramatisch, wenn ihre künftigen ökonomischen Aussichten aufgrund verlorenen „Sozialkapitals“ gedämpft werden (z.B. Imai, Krishna 2001).[30] Wendet man sich in der Praxis von der Fiktion einer perfekten Kontrollstrategie ab, so eröffnen sich durchaus ansprechende Möglichkeiten zur Beherrschung des Problems.

5. Erkenntnisse der Studie und daraus abgeleitete steuerpolitische Handlungsempfehlungen

Der internationale Wettbewerb bei Standort- und Investitionsentscheidungen sorgt insbesondere bei den Unternehmenssteuern für einen hohen Veränderungsdruck. Und als Teil dieser Steuern ist die Konkurrenz bei der Körperschaftsteuer besonders groß, weil die davon betroffenen Unterneh-

[30] Wir bedanken uns bei Horst Entorf für den Hinweis auf diese Literatur.

men bei ihren Entscheidungen die höchste Mobilität zeigen. Insbesondere gibt es eine lebhafte politische und wissenschaftliche Auseinandersetzung um eine anreizkompatible, wettbewerbsfähige Ausgestaltung von Bemessungsgrundlagen und Steuertarifen. In dieser Debatte fanden bislang Aspekte der Steuererhebung eher nur am Rande Beachtung, obwohl diese wegen der damit einhergehenden Transaktionskosten einen erheblichen Anteil bei der Bewertung von unterschiedlichen Steuersystemen haben (sollten).

Vielfach wird in der Selbstveranlagung der Ertragsteuern ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung und zur Steigerung der Effizienz gesehen, von dessen Einführung sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen profitieren würden. Auch in Deutschland wird nunmehr erörtert, ob nicht ein Systemwechsel von der hoheitlichen zur Selbstveranlagung i.e.S. für beide Seiten vorteilhaft wäre. Anlass für diese Diskussion ist die Beobachtung, dass einerseits die Belastung der Verwaltung durch steigende Fallzahlen und die wachsende Komplexität des Steuerrechts zunehmen, anderseits aber wegen der Notwendigkeit der Kostensenkung in der staatlichen Bürokratie gleichzeitig Personal abgebaut werden muss.

Vor diesem Hintergrund hat sich die vorliegende Studie zum Ziel gesetzt, Chancen und Risiken eines Übergangs zur Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer in Deutschland zu untersuchen und praxisorientierte Hinweise für eine Selbstveranlagung zu erarbeiten. Zu Beginn dieses abschließenden Kapitels werden noch einmal die Forschungsfragen genannt, deren Beantwortung im Mittelpunkt der Studie stehen:

(i) Inwieweit könnten durch eine Verlagerung der Veranlagung der Körperschaftsteuer von den Finanzbehörden auf die Unternehmen (Transaktions-) Kosten der Steuererhebung abgebaut werden?

(ii) Würden insgesamt Kosten reduziert, oder Kosten von den Steuerbehörden auf die Unternehmen verlagert?

(iii) Welche Auswirkungen hätte eine Änderung des Erhebungsverfahrens auf die Ausschöpfung des Steueraufkommens?

(iv) Welche Strategien sollten Finanzbehörden verfolgen, um in der Abwägung zwischen einer Reduktion der Verwaltungskosten und einer Sicherung der Steuereinnahmen den bestmöglichen Pfad zu verfolgen?

(v) Welche konkreten Handlungsempfehlungen können – falls sich ein Verfahrenswechsel als sinnvolle Alternative zur derzeitigen Erhebungspraxis herausstellt – für einen Übergang zu einem Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer durch die Unternehmen gegeben werden?

Diese Fragen wurden in der Studie in drei verschiedene Arten und Weisen angegangen: durch theoretische Vorüberlegungen und einer Analyse des Stands der relevanten Literatur zu Aspekten der Steuerhinterziehung in Kapitel zwei; durch die Darstellung der Ausgangslage anhand der Beschreibung des derzeit in Deutschland praktizierten Erhebung der Körperschaftsteuer und einen sich daran anschließenden Vergleich mit in ausgewählten Ländern praktizierten Selbstveranlagungsverfahren in Kapitel drei und der Durchführung einer eigenen experimentellen Analyse in Kapitel vier.

Die Fragen (i) bis (iv) wurden insbesondere im dritten Kapitel diskutiert, sowohl mit einem detaillierten Blick auf die Erhebungspraxis in Deutschland als auch mit einem internationalen Vergleich. Dabei steht vor allem Fragen der Übertragbarkeit der internationalen Erfahrung nach Deutschland im Vordergrund. Auf die Fragen (iii) und (iv) erarbeitet zusätzlich das vierten Kapitel, das sich eines experimentellen Studiendesigns bedient, Antworten. Auch ohne historische Erfahrungen zu unterschiedlichen Erhebungsverfahren der deutschen Körperschaftsteuer können hier fundierte Erkenntnisse gewonnen werden.

5.1 Transaktionskosten und Steuerhinterziehung

Unsere Diskussion der theoretischen Modelle und der empirischen Evidenz von Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung erfolgte anhand eines Literaturüberblicks, der zusätzlich experimentelle und nicht-experimentelle Evidenz zum Hinterziehungsverhalten erörtert und strategische Konzepte der Finanzverwaltung samt der empirischen Belege ihrer Wirksamkeit beschreibt.

Dem ökonomischen Standardmodell der Steuerehrlichkeit, dem Modell von Allingham und Sandmo (1972) wird keine völlig befriedigende Erklärungskraft attestiert. Denn insbesondere der offenbarte Grad der Risikoaversion scheint hier zu niedrig angesetzt zu sein, um angesichts der in der Praxis gegebenen Grenzen für Überprüfungsintensitäten und Strafhöhe die relativ moderate Intensität der Steuerhinterziehung allein im Grundmodell der Steuerehrlichkeit zu erklären. Daher wird vielfach argumentiert, dass das Kalkül individuell-rationaler Maximierung des erwarteten Nutzens für ein derart komplexes Problem zu kurz greift.

Zwar diskutierten einige Autoren zusätzlich Einflussfaktoren auf die Steuerehrlichkeit, wie die Relevanz der Leistungsfähigkeit des Staates, das grundsätzliche Verständnisses der Steuerpflichtigen für objektive Wahrscheinlichkeiten oder den Zusammenhang zwischen Steuerehrlichkeit und Komplexität des Steuersystems, aber all diese Faktoren verlieren an Aussa-

gekraft, wenn sie nicht im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung analysiert werden, sondern mit Bezug zur Körperschaftsteuer.

Grundsätzlich sind nicht-experimentelle Analysen des Steuerverhaltens nur eingeschränkt tauglich, die Reaktion der Steuerzahler auf eine Variation der Parameter des Steuersystems zu erfassen, da außerhalb eines experimentellen Versuchsaufbaus eine größere Anzahl von Einflussfaktoren simultan berücksichtigt werden müsste (Problem unbeobachteter Heterogenität). In der Praxis sind diese jedoch ebenso schwer zu berücksichtigen wie kontrollierte Variationen von Parametern, die die Steuerzahlung beeinflussen. Schließlich sind diese Faktoren in der Realität nicht zum Zwecke der Erkenntnisgewinnung gesetzt, sondern Konsequenz vieler Bestimmungsgründe. Damit ist man mit einem „Endogenitätsproblem" konfrontiert: es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die vermeintlich unabhängigen Parameter des Erklärungsmodells auch von den zu erklärenden Variablen bestimmt werden. Ohne eine eindeutig exogene Variation der Politikvariablen ist jedoch ein ökonometrischer Erkenntnisgewinn immer gefährdet.

Ein möglicher Ausweg aus diesem Dilemma besteht in der Durchführung eines kontrollierten Experiments auf der Ebene der zuständigen Finanzbehörden. Slemrod et al. (1998) analysieren ein entsprechendes randomisiertes, kontrolliertes Experiment, das vom Staate Minnesota durchgeführt wurde. Sie überprüfen in ihrer Studie, wie die Androhung einer höheren Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung, zusätzlich zur Verfügung gestellte Information, moralische Appelle und die Gestaltung der Steuerformulare auf die Steuerehrlichkeit wirken. Lediglich im Hinblick auf die „harten" Fakten drohender Steuerprüfungen ließen sich statistisch signifikante Effekte beobachten, allerdings mit einer hohen Variation in der Wirkungsrichtung über verschiedene Einkommensklassen hinweg. Höhere Steuerehrlichkeit wurde vor allem bei Steuerpflichtigen mit niedrigem Einkommen erzeugt. Moralische Appelle hatten keinerlei Einfluss.

Soll das Ausmaß der Steuerhinterziehung begrenzt werden, ist die Wahl der optimalen Überprüfungsstrategie die wichtigste analytische Herausforderung bei der Ausgestaltung von Steuersystemen. Im Grundmodell der Steuerehrlichkeit ist die Aufdeckungswahrscheinlichkeit nicht an die Charakteristika oder Aktivitäten des Steuerpflichtigen geknüpft, insbesondere nicht an die Einkommenshöhe. Erweiterungen des Grundmodells sehen jedoch eine Anpassung der Überprüfungsstrategie an die Steuererklärung vor, wobei nun auch auf Seiten der Steuerbehörden ein Maximierungskalkül berücksichtigt werden muss. Dabei wird vielfach unterstellt, dass die Finanzbehörde das Steueraufkommen abzüglich der direkten Erhebungskosten maximiert. Im Optimum wäre die Aufdeckungswahrscheinlichkeit dann so gewählt, dass die Grenzkosten der Erhebung gleich dem Grenzertrag

erhöhten Steueraufkommens sind. Ist das Budget der Finanzbehörde unverrückbar festgelegt, mag dies auch der richtige Ansatz sein. Ist das übergreifende Ziel der Politik jedoch die Maximierung der gesellschaftlichen Wohlfahrt und das Budget eine in diesem Sinne festzulegende Größe, dann ist die Erhöhung des Steueraufkommens keineswegs gleichbedeutend mit dem gesellschaftlichen Grenznutzen erhöhter Einzugsanstrengungen. Somit ändert sich auch die entsprechende Bedingung für eine optimale Überprüfungsstrategie.

Im Gegenzug zu diesen strategischen Überlegungen der Steuergestaltung gründet auch der Steuerpflichtige seine Handlungen auf seine Erwartungen hinsichtlich der Strategiewahl der Finanzbehörden. Dabei wird häufig angenommen, dass sich die Finanzbehörden auf eine vorab angekündigte Strategie festlegen. In der Regel lassen diese Modelle lediglich zu, dass die Überprüfungswahrscheinlichkeit ausschließlich vom deklarierten Einkommen abhängig ist. Erweiterungen dieses Modells erlauben den Finanzbehörden, zusätzlich beobachtbare Charakteristika der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, um die Überpüfungswahrscheinlichkeit festzulegen.

Will die Finanzbehörde eine möglichst effektive Kontrollstrategie implementieren, so wird sie idealer Weise die Reaktion der Steuerpflichtigen auf unterschiedliche Strategien mit in ihr Kalkül einbeziehen. Die moderne finanzwissenschaftliche Literatur hat sich hierbei auf eine Verbesserung der Auswahlstrategie bei der Kontrolle konzentriert, weil eine reine Erhöhung der Kontrollintensität kostenintensiv ist, die Höhe der Strafen in Rechtsstaaten begrenzt ist und weil die Auswahlstrategie auf leicht beobachtbare Eigenschaften der Steuerzahler beschränkt ist. So diskutieren Engel/Hines (1999) die abschreckende Wirkung retrospektiver Audits bei einer Aufdeckung aktueller Steuerhinterziehung. Zwar gibt er lediglich indirekte Hinweise darauf, dass der US-amerikanische Internal Revenue Service (IRS) so vorgeht, aber die Resultate von Engel/Hines (1999) legen nahe, dass das Ausmaß der Steuerhinterziehung in den USA gerade aufgrund dieser Vorgehensweise des IRS um über 40 % niedriger liegt – im Vergleich zu einem Verzicht auf eine solche retrospektive Strategie.

Diesem Resultat liegt folgende Überlegungen zu Grunde: Die optimale Hinterziehungsstrategie eines Steuerpflichtigen, der bereits in der letzten Steuerperiode einen substantiellen Betrag hinterzogen hat, dabei jedoch nicht durch ein Audit ertappt wurde, muss in diesem Falle berücksichtigen, dass ein Audit in einem Jahr, für das Steuerhinterziehung nachgewiesen würde, zur rückwirkenden Überprüfung vergangener Steuererklärungen führen dürfte. Das Optimierungskalkül der Steuerpflichtigen ist dadurch weit komplexer als im Standardmodell mit einer lediglich auf die aktuelle Periode bezogene Audit-Strategie der Finanzbehörde. Formal handelt es

sich um ein Problem der dynamischen Programmierung, also um ein Optimierungsproblem, bei dem die gewählte Strategie zum augenblicklichen Zeitpunkt Auswirkungen auf die Handlungsmöglichkeiten aller zukünftigen Perioden hat. Hier ist es der Anteil des tatsächlichen Einkommens, der der Finanzbehörde offenbart wird, der in den darauf folgenden Perioden die Entscheidungen der Steuerpflichtigen beeinflusst.

Es ist nicht zu erwarten, dass wir in Zukunft in der Praxis auf eine Vielzahl vergleichbarer kontrollierter Experimente zurückgreifen können, da sie teuer umzusetzen und politisch schwer durchzusetzen sind. Stattdessen bleibt die Möglichkeit, mit Hilfe von Laborexperimenten auf das Verhalten der Steuerzahler zu schließen. Wirtschaftswissenschaftliche Laborexperimente betrachten das Entscheidungsverhalten von Versuchspersonen in künstlich geschaffenen Situationen, die darauf abzielen, die Lebenswirklichkeit dort in geeigneter Weise nachzustellen, wo es den historischen Präzedenzfall – und damit die Möglichkeit zum empirischen Testen ökonomischer Theorien anhand von Beobachtungen – nicht gibt. In der Literatur werden Laborexperimente allerdings auch stark kritisiert, da die Umstände eventuell zu artifiziell und die Probanden, meist Studenten, zu weit von der Lebenswirklichkeit derjenigen entfernt sind, die in der Praxis Steuererklärungen abgeben. Dieser Einwand dürfte bei einer Analyse der Körperschaftsteuer noch eher greifen als bei der privaten Einkommensbesteuerung. Deshalb haben wir im RWI Experiment eine andere Strategie verfolgt (siehe Abschnitt 5.3).

5.2 Internationaler Vergleich

Im dritten Kapitel unseres Gutachtens diskutierten wir im Detail die Körperschaftsbesteuerung in Deutschland im Vergleich mit den USA, Japan, Australien und dem Vereinigten Königreich. Dabei wurden sowohl das Erhebungsverfahren als auch die Kontrollstrategien der Finanzbehörden einer intensiven Analyse unterzogen. Die Körperschaftsteuer belastet die steuerpflichtigen Unternehmen einerseits dadurch, dass sie auf den – in den Ländern mehr oder weniger einheitlich definierten – steuerlichen Gewinn eine Steuer erhebt; andererseits dadurch, dass das Verfahren ihrer Erhebung für die Unternehmen mit Kosten verbunden ist. Bei beiden Aspekten wurden Unterschiede und Gemeinsamkeiten herausgearbeitet.

Die Unterschiede in der Belastung der Gewinne ergeben sich durch das System und durch die gewählte Tarifstruktur. Das implementierte System (klassisch, Halbeinkünfteverfahren, Anrechnungssysteme) legt fest, ob Unternehmen und/oder Anteilseigner belastet werden. Je höher der Anteil der „doppelten“ Belastung des Gewinns ist, desto deutlicher wird die Steuer als Äquivalenz für staatliche Leistungen gewertet, die eine Teilfinanzierung

durch das Unternehmen rechtfertigen. Der Ländervergleich zeigte, dass die Anwendung eines bestimmten Erhebungsverfahrens unabhängig vom praktizierten System ist; bei allen ist es möglich, dass Unternehmen die Körperschaftsteuer selbst veranlagen.

Eine kohärente Ausgestaltung des Körperschaftsteuersystems kann mit einer inkohärenten Anwendung eines Erhebungsverfahrens einhergehen. Dies trifft auf die gegenwärtige Praxis in Deutschland zu, die dadurch gekennzeichnet ist, dass keine bundesweit einheitliche Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes stattfindet. Gesetzeslage und Praxis stimmen nicht überein. Dem Idealbild einer hoheitlichen Veranlagung – einer lückenlosen Kontrolle aller Steuerfälle – kann die derzeitige Praxis nicht genügen.

Einfache Steuergesetze senken die *compliance*-Kosten aller Beteiligten. Das gilt für sämtliche Erhebungsverfahren. Der Ländervergleich zeigte, dass auch die mittels Selbstveranlagung erhobene Körperschaftsteuer nicht ohne komplexe Regelungen auskommt. Dies ist aber eher als Argument *für* die Selbstveranlagung zu sehen, denn die angewendeten Verfahren zeigen, dass sie sogar die Erhebung dieser „komplizierten" Steuer leisten können. Die wichtige Erkenntnis ist aber, dass es sich in allen betrachteten Fällen um zentrale Bundesteuerbehörden handelt, die für eine einheitliche Organisation der Steuererhebung sorgen. Dabei liefern diese von uns betrachteten Länder mit ihrer jeweils spezifischen Historie der Selbstveranlagung unterschiedliche Hinweise für die Implementierung eines solchen Verfahrens in Deutschland.

Vorreiter ist die USA und dessen *Internal Revenue Service* (IRS). Ausgangspunkt ist hier das Bekenntnis, dass es unmöglich ist, eine vollständige Kontrolle der Steuerehrlichkeit erreichen zu können. Diese Erkenntnis zur Anwendung eines „second-best"-Systems ist eine gute Basis zur erfolgreichen Arbeit einer Steuerbehörde. Es zeigt sich nämlich, dass das Ergebnis im Vergleich zu einer hoheitlichen Veranlagung keineswegs schlechter sein muss – im Gegenteil: der Vergleich belegt, dass es sämtlichen Ländern gelingt, mit Selbstveranlagungsverfahren ein stabiles Steueraufkommen zu erzielen.

Zudem haben die Steuerbehörden im Zuge der Entwicklungen von Selbstveranlagungssystemen – wie in den USA und Japan – oder des Verfahrenswechsels – wie in Australien und dem Vereinigte Königreich – durch die Konzeption und Verfolgung von systematischen *complicance*-Strategien Erfolge erzielen können. Die Messung von „Erfolg" ist zwar ein schwieriges Unterfangen, aber der Ländervergleich zeigt, dass gerade ein zentrales Management der Steuererhebung ermöglichte, die zur Bewertung unabdingbaren Individualdaten zur Verfügung zu stellen. Der IRS könnte hier mit dem in den achtziger Jahren durchgeführten *Taxpayer Compliance Measurement*

Program (TCMP) und dem aktuellen *National Research Program* (NRP) für Deutschland ein gutes Vorbild sein. Der Schwerpunkt dieses Programms liegt allerdings auf der Einkommensteuer und damit der Verhaltensanalyse privater Steuerzahler. Eine systematische Sammlung von Unternehmensdaten existiert u.E. noch nicht. Immerhin zeigt der Ländervergleich aber, dass die Sammlung von Daten, deren wissenschaftliche Auswertung und die Bereitschaft, mit den gewonnenen Erkenntnissen Strategien zu entwickeln und deren Effekte evaluieren zu lassen, offensichtlich bei den Ländern wesentlich weiter fortgeschritten ist, bei denen die sachliche Zuständigkeit für die Steuererhebung bei der zentralen Steuerbehörde liegt.

Die angewendeten Selbstveranlagungsverfahren funktionieren natürlich nicht reibungslos. Insbesondere ergab sich in der Entwicklung der Verfahren ein Abwägungsproblem zwischen dem Ausbau der Serviceangebote und den Möglichkeiten zur Durchführung einer effektiven Kontrolle. Der Ausbau der Serviceleistungen hatte dabei bis Anfang dieses Jahrzehnts Vorrang. Bei Australien und dem Vereinigten Königreich hängt dies zwangsläufig mit dem durchgeführten Systemwechsel zusammen. Es mussten zunächst einmal die notwendigen Voraussetzungen geschaffen werden, damit die Steuern von Steuerpflichtigen selbst veranlagt werden konnten. Allerdings gilt es hier zu berücksichtigen, dass das eher ein Problem bei der Einkommensteuer darstellt. Bei der Körperschaftsteuer dürften diese Investitionen eher gering sein. In den USA hat der Ausbau der Serviceleistungen eher damit zu tun, dass die Behörde einen Wandel von einer „Kontrollinstanz" hin zu einem modernen Dienstleister vollzogen hat. Jeweils spielten auch die Entwicklung der elektronischen Datenverarbeitung und die zunehmenden Möglichkeiten der Informationsverbreitung via Internet eine große Rolle.

Service *und* Kontrolle sind die zentralen Elemente bei den *compliance*-Strategien, die in den von uns untersuchten Ländern angewendet wurden. Zurzeit wird der Kontrolle (wieder) eine höhere Priorität eingeräumt. In den USA und Australien ist dies als Reaktion auf die Kritik an der zwischenzeitlich sehr geringen Prüfdichte zurückzuführen. Die verstärkten Kontrollen sind aber auch eine direkte Konsequenz der in den USA aufgetretenen Bilanzmanipulationen großer Kapitalgesellschaften.

Die Steuerbehörden legen ihre Kontrollstrategien i.d.R. offen. Dabei konzentrieren sie ihre Fähigkeiten – bei der Körperschaftsteuer z.B. durch die Einrichtung von Behörden, die sich auf diese Steuer oder die Kontrolle bestimmter Unternehmen spezialisieren, wobei eine kontinuierliche Verbesserung der Prozessabläufe angestrebt wird. Zielsetzung, eingesetzte Instrumente und erreichte Ergebnisse werden dabei regelmäßig von Kontrollorganen evaluiert. In den USA etwa durch Anhörungen vor Kongress und

Senat, durch Berichte eines *Oversight Boards* oder aktuell durch die Reporte der *Corporate Fraud Task Force*.

Ein Kennzeichen der analysierten Verfahren ist das Bestreben, Service- und Kontrollaspekte zu verbinden. Ein Beispiel ist das von dem japanischen National Tax Office (NTO) angewendete *Blue Return System*, bei dem das NTO einem Unternehmen eine standardisierte und somit „vereinfachte" Prüfung der Steuererklärung und -zahlung anbietet, wenn Standards bei der Rechnungslegung erfüllt werden. Auf diese Weise lassen sich die Verfahrensläufe vereinfachen und die Ressourcen konzentriert dort einsetzen, wo der Service- und Kontrollaufwand wegen komplexer Wirtschaftsabläufe höher ist. So praktizieren alle Länder – i.d.R. in überprüfbaren Programmen formuliert – einen Dialog mit den steuerpflichtigen Unternehmen, der auf eine Zusammenarbeit im gesamten Steuerverfahren abstellt.

5.3 Machbarkeitsstudie

Das vierte Kapitel dieses Gutachtens ergänzt den Literaturüberblick und die international vergleichende Studie von Institutionen und Verfahren der Besteuerung von Körperschaften um eine eigene experimentelle Kausalanalyse zur Steuerehrlichkeit. Das erklärte Ziel dieser Untersuchung ist einerseits die Überprüfung bisheriger experimenteller Ergebnisse zu den Determinanten der Steuerehrlichkeit, die ausschließlich im Kontext der persönlichen Einkommensteuer erzielt worden sind. Dabei stehen die Fragen im Mittelpunkt, ob auch bei der Besteuerung von Körperschaften ein hoher Anteil durchgehend steuerehrlicher Steuerpflichtiger erwartet werden kann und ob die Steuerpflichtigen auf die Wahl der Kontrollstrategie durch die Finanzbehörde reagieren. Bei der persönlichen Einkommensteuer ist weitgehend offen, inwieweit der Kontext der Besteuerung und der nachfolgenden Verwendung der Steuereinnahmen durch den Staat nicht entscheidende Einflüsse auf das Deklarationsverhalten der Steuerpflichtigen ausübt.

Andererseits zielt unsere experimentelle Analyse darauf ab, herauszuarbeiten, wie erfolgreich die Finanzbehörden in ihrer Strategie der Kontrolle der Steuerehrlichkeit ansprechendere Alternativen verfolgen können, als lediglich die Kontrollstrategie des Grundmodells leicht zu variieren. Grunderkenntnisse zur Auswirkung unterschiedlicher Kontrollstrategien der Finanzbehörden auf die Steuerehrlichkeit der Unternehmen stellen einen wichtigen ersten Schritt im Bemühen dar, konkrete Empfehlungen zur Formulierung einer optimierten Kontrollstrategie zu erarbeiten. Die experimentelle Analyse bereitet somit umfassendere empirische Arbeiten mit realen – natürlich anonymisierten – Daten der Finanzämter vor, die unabdingbar folgen müssen, wenn der Ablauf und die Kontrolle der Unternehmensbesteuerung systematisch verbessert werden sollen.

Das RWI-Experiment verfolgte die Beantwortung dieser Fragen im Stile eines computergestützten Laborexperiments, ist allerdings über ein Internet-Protokoll implementiert und somit von der Präsenz der Probanden im Labor während der Durchführung des Experiments befreit. Dadurch war es möglich, als Teilnehmer am RWI-Experiment Personen aus der Wirtschaftspraxis zu gewinnen. Diese Auswahl und die explizite Formulierung des experimentellen Rahmens als ein Problem der Körperschaftsteuer erlauben eine überzeugende Einbettung des Experiments in den Kontext der Unternehmensbesteuerung. Sie bekämpft gleichzeitig eine Kernschwäche bisheriger Steuerexperimente, die Konzentration auf studentische Probanden.

Alle Teilnehmer des RWI-Experiments waren aufgefordert, in mehreren Runden des Versuchsablaufs eine Entscheidung über die Deklaration eines zufällig zugewiesenen zu versteuernden Betrags gegenüber der Finanzbehörde zu treffen, wobei explizit von der Besteuerung des fiktiv beschäftigenden Unternehmens ausgegangen wurde. Die Probanden sahen sich dabei mit verschiedenen, zufällig zugewiesenen Überprüfungswahrscheinlichkeiten konfrontiert, die somit das Herzstück der Kontrollstrategie der Finanzbehörde darstellen. Im Falle der Aufdeckung einer Hinterziehung durch eine derartige zufällige Prüfung drohte eine Nachzahlung, einschließlich eines Bußgelds in proportionaler Höhe. Zusätzlich zur außergewöhnlichen Auswahl der Probanden wurde die Ernsthaftigkeit ihrer Entscheidungen – gemäß den geltenden Standards experimentellen Arbeitens – durch die explizite Verknüpfung zwischen ihrem kumulativen „Hinterziehungserfolg“ und ihrer realen Auszahlung am Ende des Experiments beflügelt, auch wenn diese Zahlung weitgehend symbolischen Charakter aufwies.

Eine Steuerbehörde kann mit einem höheren Budget die Überprüfungsintensität anheben und damit versuchen, die Steuereinnahmen zu erhöhen. Dieser Ansatz ist aber wenig realistisch, denn die Ausgangslage der Reformüberlegungen ist eindeutig durch den Zwang zur Ausgabenreduktion gekennzeichnet. Ferner könnte die Behörde versuchen, mit statistisch-ökonomischen Auswertungen umfangreicher Fehldaten die empirische Struktur der Steuerhinterziehung zu analysieren, um mit einer Konzentration auf die „ergiebigen“ Fälle das Steueraufkommen zu erhöhen. Das hier gewählte Studiendesign zielt explizit darauf ab, herauszuarbeiten, über welche weiteren Potenziale eine Steuerbehörde verfügt. Insbesondere wird im Rahmen des RWI-Experiments ausgelotet, inwieweit die Berücksichtigung der beobachteten Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen im Zeitablauf hilft, die Auswahl der Audits zu verbessern und die Ehrlichkeit zu erhöhen. Der Erfolg dieser „dynamischen“ Audit-Strategie der Finanzbehörde dürfte durch zwei Kanäle entstehen: Erstens werden steuerehrliche und -unehrliche Steuerzahler häufig im Zeitablauf wiederholt das gleiche Verhal-

ten zeigen. Hat man daher durch ein Audit eine Einschätzung über die Grundhaltung eines Steuerpflichtigen gewonnen, lohnt es sich für die Finanzbehörde, diese Einschätzung in die Audit-Strategie mit einzubeziehen und auf diese Weise das Steueraufkommen über hohe Steuernach- und Strafzahlungen zu erhöhen.

Zweitens verändert sich mit einer effizienten Audit-Strategie auch das Verhalten der Steuerpflichtigen. Hier geht es uns vor allem um die – wohlgemerkt weitgehend kostenfreien – Möglichkeiten, Beobachtungen zu bisherigen Deklarationsverhalten in die aktuelle Auswahl zur Überprüfung der Steuererklärung mit einzubeziehen. Ebenso wie die Aufdeckung aktueller Hinterziehung starken Anlass zu der Vermutung gibt, auch in der Vergangenheit wurde bereits hinterzogen, legt eine Geschichte vergangener Hinterziehungen nahe, dass die aktuelle Steuererklärung eine gute Wahl zur Überprüfung durch ein Audit darstellt. Man kann rein intuitiv davon ausgehen, dass bei der Entscheidung über die Steuerehrlichkeit in der laufenden Periode nicht nur die Auswirkungen eines möglichen Audits auf die dann zu entrichtenden Strafzahlungen, sondern auch auf die künftige Audit-Wahrscheinlichkeit ins Kalkül einbezogen werden. Das RWI-Experiment geht sogar einen Schritt weiter und sieht vor, dass die Audit-Wahrscheinlichkeit in der folgenden Periode bei einem aktuellen Audit ohne Aufdeckung von Hinterziehung sinkt, also ein Zuwachs an Vertrauen entsteht.

Die Intuition für die Lösung dieses Entscheidungsproblems ist klar. Bei gegebener Audit-Wahrscheinlichkeit für die aktuelle Periode muss der Steuerpflichtige nicht allein das übliche Abwägungsproblem zwischen hinterzogener Steuerschuld und möglichen Strafzahlungen lösen, sondern auch bedenken, welche Auswirkungen seine aktuelle Entscheidung auf zukünftige Audit-Wahrscheinlichkeiten hat. Entscheidet er sich für eine Hinterziehung, dann wird im Falle eines Audits die Wahrscheinlichkeit häufiger Audits steigen und somit seine Handlungsfähigkeit in der Zukunft eingeschränkt. Daher wird er sich eher einer Hinterziehung enthalten als im Standardfall.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige durch steuerehrliches Verhalten im Falle eines Audits das Vertrauen der Finanzbehörden gewinnen. Wird bei einem Audit Steuerehrlichkeit in der aktuellen Periode nachgewiesen, so sinkt die Wahrscheinlichkeit häufiger Audits, was die Handlungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen in der Zukunft erweitert. Vor diesem Hintergrund dürfen wir also einen starken Anreiz ableiten, bei gegebener aktueller Audit-Wahrscheinlichkeit ein vergleichsweise steuerehrliches Verhalten zu zeigen, insbesondere, wenn die aktuelle Audit-Wahrscheinlichkeit hoch ist. Dabei erwarten wir, dass Steuerpflichtige, die mit hoher Audit-

Wahrscheinlichkeit konfrontiert sind, zunächst eine Phase steuerehrlichen Verhaltens zeigen, um die Audit-Wahrscheinlichkeit zu drücken, selbst wenn sie im Prinzip zur Steuerhinterziehung bereit sind.

Somit kann man erwarten, dass das aggregierte Ausmaß der Steuerhinterziehung in der Gesamtbevölkerung der Steuerpflichtigen geringer ist, als es ohne erfahrungsgestützte Auswahl der Fall wäre. Um diese Erwartung zu überprüfen, wurden im RWI-Experiment die Probanden in zwei Gruppen unterteilt, die jeweils durchweg einem von zwei grundsätzlichen Regimen der Auswahl zum Audit unterliegen. Da diese Auswahl völlig zufällig erfolgte, lässt sich bereits in kleinen Stichproben eine hinreichende Balance in den unbeobachtbaren Charakteristika der Probanden erwarten, also insbesondere in ihrer grundlegenden Steuerehrlichkeit. Die „Kontrollgruppe" unterlag dabei einem klassischen Steuerexperiment mit statischer Kontrollstrategie, die „Zielgruppe" sieht sich mit der dynamischen Strategie der Auswahl zum Audit konfrontiert.

Die Zahl der für die Auswertung verfügbaren Beobachtungen stellt mit fast 50 Teilnehmern im Rahmen eines Steuerexperiments einen gehobenen Durchschnitt dar. Dabei wurde das Studiendesign bei seiner Implementierung in eine faktisch sehr ausgewogene Stichprobe übersetzt. Es zeigt sich zunächst, dass sich – bemerkenswert im Kontext der Unternehmensbesteuerung – ein hoher Anteil der Probanden durchweg steuerehrlich verhält.

Die Ergebnisse unseres Experiments werden mit Hilfe von Probit- und Tobit-Modellen, jeweils mit gruppierten Standardfehlern implementiert, verdichtet. In beiden Schätzansätzen ist die Höhe der Steuerschuld, die ja zwischen den Probanden durchaus variiert, für das Auftreten bzw. das Ausmaß der Steuerhinterziehung in unserem Experiment unerheblich. Hinsichtlich der Neigung zur Hinterziehung zeigt sich in der Kontrollgruppe deutlich ein signifikant dämpfender Effekt der Audit-Wahrscheinlichkeit auf die Neigung zur Steuerhinterziehung. Eine Steigerung der Audit-Wahrscheinlichkeit um 10 %-Punkte führt zu einer um 8 Prozentpunkte niedrigeren Häufigkeit der Steuerhinterziehung, ein bemerkenswerter Effekt. Dieses Ergebnis wird qualitativ wie quantitativ durch die Tobit-Schätzung bestätigt.

Diese deutlichen Ergebnisse, die wohlgemerkt bereits bei der Verfolgung einer simplen Kontrollstrategie durch die Finanzbehörden auftreten, sind nicht zuletzt deshalb beachtenswert, da sie unseres Wissens nach die ersten, bewusst auf die Besteuerung von Körperschaften zugeschnittenen experimentellen Resultate in der Literatur darstellen. Aus ihnen lässt sich unter den für alle Laborexperimente zutreffenden Einschränkungen klar ableiten, dass steuerpflichtige Unternehmen sehr wohl mit Verhaltensweisen reagieren, die durch die Strategie der Finanzbehörde induziert werden. Sie stellen

daher eine wichtige Ergänzung der Literatur zur persönlichen Einkommensteuer dar, die z.T. sehr stark auf das Austauschverhältnis zwischen Steuerzahler und Staat und auf Fairnessaspekte abgehoben hat.

Auch für die Zielgruppe zeigen die multivariate Probit- bzw. Tobit-analysen eine deutlich negative Beziehung zwischen der augenblicklich relevanten Audit-Wahrscheinlichkeit und der Neigung zur Steuerhinterziehung. Eine um 10 Prozentpunkte höhere Audit-Wahrscheinlichkeit geht dabei mit einer um 7 Prozentpunkte niedrigeren Häufigkeit der Steuerhinterziehung einher. Dieser geschätzte Effekt ist somit ähnlich bemerkenswert wie der für die Kontrollgruppe. Insgesamt deutet sich für die Zielgruppe eine durchgehend geringere Neigung zur Hinterziehung an, auch wenn aufgrund der kleinen Stichprobe akzeptiert werden muss, dass die statistische Signifikanz dieses Unterschieds nicht nachgewiesen werden kann.

Nichtsdestoweniger lassen sich die Ergebnisse als ein klarer Hinweis auf die Validität unserer beim Aufbau des Experiments verfolgten Intuitionen deuten. Die Finanzbehörde kann offenbar durch das Verfolgen einer intelligenten Kontrollstrategie, also hier durch die Berücksichtigung historischer Informationen zum Deklarationsverhalten, die Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen in der gewünschten Weise beeinflussen.

5.4 Umsetzung in die Praxis – Handlungsempfehlungen

Jede Finanzbehörde muss sich mit dem Problem möglicher Steuerhinterziehung befassen. Zum einen ist es ganz offenbar ein Phänomen von erheblicher quantitativer Relevanz. Neben entgangenem Steueraufkommen muss die Finanzbehörde jedoch auch besorgt sein, dass bei offensichtlicher Toleranz erheblicher Steuerhinterziehung die grundsätzliche Bereitschaft zur Teilhabe bei allen Ehrlichen, also der Mehrheit der Steuerpflichtigen leidet. Ohne diese grundsätzliche Bereitschaft lässt sich das Steuersystem aber nicht aufrechterhalten. Aus diesen Gründen ist es für ein verantwortliches Handeln seitens der Finanzbehörden nahezu unabdingbar, bei der Steuererhebung ein explizites Risikomanagement zu entwickeln. Diese Erkenntnis gilt unabhängig von der Veranlagungsform, auch wenn sie – oberflächlich betrachtet – für ein System der Selbstveranlagung akut erscheint.

Zentraler Parameter der Kontrollstrategie der Finanzbehörden ist angesichts der in der Praxis begrenzten Strafmaße die individuelle Wahrscheinlichkeit, eine abgegebene Steuererklärung einem Audit zu unterziehen. Ziel jeder Steuerbehörde ist es, eher solche Steuererklärungen für ein Audit auszuwählen, bei denen die Diskrepanz zwischen dem deklarierten und dem tatsächlich zu versteuernden Einkommen relativ am größten ist. Die Möglichkeit, durch eine Berücksichtigung beobachtbarer Charakteristika jene

Steuererklärungen zum Audit auszuwählen, die eine hohe Wahrscheinlichkeit aufweisen, unvollständige Angaben zu enthalten, ist ein zentrales Instrument einer erfolgreichen Strategie des Risikomanagements der Finanzbehörden.

Die Implementierung einer erfolgreichen Kontrollstrategie sollte idealer Weise auf der Basis umfangreichen Datenmaterials erfolgen. Wünschenswert wäre etwa eine empirische Studie zum Hinterziehungsverhalten unter Auswertung einer hinreichend dimensionierten repräsentativen Zufallsstichprobe von steuerpflichtigen Unternehmen, die zu mehreren Zeitpunkten wiederholt erhoben werden könnte. Die so gewonnenen Informationen sollten das Hinterziehungsverhalten der Unternehmen, aber auch ein umfangreiches Set aus Charakteristika der Unternehmen enthalten, die das Verhalten potentiell beeinflussen können. Stünde ein derartiger Datensatz der Wissenschaft zur Verfügung, ließen sich für die konkrete Gestaltung von Kontrollstrategien der Finanzämter sicherlich erhebliche Fortschritte erzielen.

Komplementär dazu sind Strategien, das beobachtete Deklarationsverhalten der Steuerpflichtigen für eine intelligente Auswahlstrategie zu nutzen. So argumentieren Engel/Hines (1999), dass es dem IRS technisch nicht möglich ist, die Ergebnisse *bisher durchgeführter* Audits als Auswahlkriterium heranzuziehen. Nichtsdestoweniger gehen sie davon aus, dass die Strategie des IRS eine wichtige dynamische Komponente enthält: Wird durch ein Audit *im laufenden Jahr* Fehlverhalten aufgedeckt, so führt dies zu einer nachträglichen Überprüfung auch vergangener Steuererklärungen. Die Autoren analysieren auf der Basis aggregierter Daten des *Bureau of Economic Analysis* (BEA), welche Dynamik im Steuererklärungsverhalten durch diese rückwirkende Audit-Strategie induziert wird. Ihre Schätzungen legen nahe, dass die empirischen Muster im Hinterziehungsverhalten der amerikanischen Steuerzahler in der Tat erheblich auf diese retrospektive Natur der Kontrollstrategie des IRS reagieren.

Das RWI-Experiment hat einen weiteren Aspekt einer effizienten Kontrollstrategie ausgelotet, in dem Erkenntnisse aus dem individuellen Verhalten der steuerpflichtigen Unternehmen auch für zukünftige Audits genutzt werden. In unserer experimentellen Analyse konnten wir herausarbeiten, dass die Finanzbehörden durch eine solche Strategie in der Praxis voraussichtlich das Ausmaß der Steuerhinterziehung bei der Körperschaftsteuer entscheidend beeinflussen können. Insbesondere ist ein systematischer und wissenschaftlich gestützter Optimierungsansatz notwendig, um die Intuition unseres Vorschlags in die Tat umzusetzen. Denn eine optimierte Kontrollstrategie würde auch die Kosten der Finanzbehörde explizit in das Kalkül mit einbeziehen. Lässt man zu, dass Steuerpflichtige die relevanten Audit-

Wahrscheinlichkeiten durch ehrliches Deklarationsverhalten nach unten drücken, so darf man offenbar nicht „des Guten zuviel“ tun. Die exakte Bestimmung des entsprechenden *break even points* kann allerdings nur in einer empirischen Analyse auf der Basis realer Daten erfolgen. Alles in allem erscheinen uns die experimentellen Ergebnisse als eine äußerst vielversprechende Basis für ein derartiges Vorgehen.

Die Diskussion der Beziehung zwischen der Höhe des zu versteuernden Einkommens und der Neigung zur Steuerhinterziehung bzw. zu deren Intensität muss jedoch bei der Übertragung vom experimentellen Design in die Praxis um einen weiteren zentralen Aspekt erweitert werden. Im Experiment gibt es nur eine Art von Einkommen, und bei einem Audit wird eine Fehldeklaration unzweifelhaft aufgedeckt. Diese groben Vereinfachungen sind unabdingbar, um die wichtigsten Verhaltensparameter identifizieren zu können. In der Realität jedoch sind die unterschiedlichen Einkommensquellen für die Finanzbehörden mehr oder weniger transparent und die transparenten, wie etwa Lohneinkommen oder Dividenden werden naturgemäß häufiger deklariert als solche, die sich leichter verbergen lassen.

Daher sind die experimentellen Ergebnisse zum Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuerhinterziehung bei der Übertragung in die Realität als Aussagen über das grundsätzlich „hinterziehungsfähige“ Einkommen zu verstehen. Steuerpflichtige mit hohem zu versteuernden Einkommen, das durch Kontrollmitteilungen ihrer Banken, durch umfassende Berichtspflichten gegenüber Teilhabern bzw. Aktionären, durch die Einbindung von Steuerberatern in die Steuererklärung oder auch lediglich durch die Transparenz ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten mehr oder weniger offen ist, werden eher weniger Steuern hinterziehen als Steuerpflichtige mit niedrigem und intransparentem Einkommenszufluss. Von daher gilt als allgemeine Regel einer optimalen Kontrollstrategie jeder Finanzbehörde sicherlich, dass die Steuerfälle, bei denen keine Bewertungs- oder Interpretationsprobleme vorliegen, und bei denen es keine objektiven Anhaltspunkte für ein strategisches Verhaltens eines Unternehmens gibt, auf einfachem elektronischen Wege zu veranlagen.

Die systematische Weiterentwicklung des Erhebungsverfahrens und die gezielte Optimierung der Kontrollstrategie würden die ebenfalls dringlichen Bemühungen sinnvoll ergänzen, bei der Tarifgestaltung und der Definition der Bemessungsgrundlagen auf das Ziel eines schlanken und effizienten Staates hinzuarbeiten. Ansätze dazu sind deutlich erkennbar. Die verschiedenen Bundesregierungen verfolgten mit ihren Änderungen der Gemeinsamen Geschäftsordnungen der Bundesministerien (GGO) in 1996 bzw. 2000 eine Verminderung des administrativen Aufwands und der bürokratischen Belastungen für Bürger und Unternehmen und allgemein eine erhöh-

te gesamtwirtschaftliche Effizienz. Eine umfassende Evaluation darüber, ob verbesserte Verfahrensvorschriften mit der Auflage der Berücksichtigung aller beabsichtigten und unbeabsichtigten Wirkungen von Gesetzen allerdings in der Tat zu einem veränderten oder gar verbesserten gesetzgeberischen Verhalten geführt haben, steht noch aus. Jedes hierbei einzusetzendes Studiendesign hätte allerdings das Problem zu lösen, dass die Wirkung des jeweiligen Gesetzes einerseits und die Umstände seiner Genese andererseits eng miteinander verwoben sind. Ein simpler Vorher-Nachher-Vergleich muss zudem an der Überlagerung des Gesetzgebungsprozesses durch die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung scheitern, die ja ihrerseits wiederum häufig erst den gesetzgeberischen Prozess in Gang setzt.

Insbesondere schließt die Komplexität der entsprechenden Forschungsfrage – „Führen die beschlossenen Gesetze aufgrund (!) der Reform der Verfahrensvorschriften zu höherer gesamtwirtschaftlicher Effizienz, als sie es ansonsten getan hätten ?“ – eine einfache, auf der systematischen Betrachtung von Finanzströmen und anderen Indikatoren beruhende Antwort aus. Hier dürfte in Zukunft ein wichtiger Problemkreis für die finanzwissenschaftliche Forschung liegen, die sich dabei an den methodischen und inhaltlichen Erkenntnisfortschritten u.a. in der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung zur Arbeitsmarktpolitik orientieren kann[31]. In jedem Falle zielt der dieser Studie zugrunde liegende Auftrag des BMF in die richtige Richtung, die Konsequenzen eines veränderten Veranlagungsverfahrens der Körperschaftssteuer zunächst sowohl theoretisch zu diskutieren als auch durch ein entsprechend entworfenes empirisches Studiendesign abzuschätzen, bevor eine derartige Gesetzesänderung beschlossen und implementiert wird.

Vor dem Hintergrund dieser grundsätzlichen Anmerkungen zur Übertragbarkeit der Erkenntnisse der Studie in die Praxis sind unsere nachfolgenden Handlungsempfehlungen zu sehen, die im Kern für Deutschland bei der Erhebung der Körperschaftssteuer einen Übergang vom derzeit praktizierten, hoheitlichen Verfahren zur Selbstveranlagung durch die Unternehmen vorschlagen. Ein solcher Verfahrenswechsel sollte mit einer Neuorganisation der Steuerverwaltung einhergehen, die das Management der Körperschaftssteuererhebung in die Hände einer zentralen Bundesbehörde legt, die Durchführung der Erhebung aber nach wie vor dezentral durch die Finanzämter in den Ländern organisiert, wobei eine Spezialisierung einzelner Finanzämter auf Körperschaftsteuerfälle vorgenommen werden sollte.

[31] So betonen z.B. Fertig/Schmidt (2000) und Schmidt et al. (2001) die Rolle administrativer Komplexität für die bislang noch unbefriedigende Effektivität und Effizienz der deutschen Arbeitsmarktpolitik.

Die Vorteile einer Organisation in der Bundesbehörde liegen in einer damit eher gewährleisteten einheitlichen Anwendung des Steuerrechts. Dies betrifft vor allem die Entwicklung von internet-basierten Serviceangeboten, von Softwareprogrammen, die es ermöglichen, einfache Steuerfälle weitgehend automatisiert zu behandeln, und von Risikomanagementsystemen, die bundesweit eine weitgehende Gleichbehandlung von gleichen Steuerfällen sicherstellen könnten. In all diesen Punkten sind uns die „Selbstveranlagungs-Länder“ voraus,

Ein zentrales Management ermöglicht es eher, ein einheitliches Controllingsystem aufzubauen und damit Daten und Informationen über Kosten und Erfolge der Steuerverwaltung zu erheben, mit denen die Erhebung der Körperschaftsteuer nach Wirtschaftlichkeits- und Effizientkriterien bewertet werden kann. Zudem sollte das Gros des Serviceangebotes einheitlich auf zentraler Ebene angeboten werden. Es sollten bei den zur Verfügung gestellten Informationen über das Körperschaftsteuergesetz und dessen Umsetzung keine länderspezifischen Unterschiede geben. Für ein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen, das sich über den kompletten Vorgang der Steuerzahlung inklusive etwa der Klärung von Bewertungs- und Zuordnungsfragen informieren möchte, sollte es keinen Unterschied machen, in welchem Bundesland, oder sogar in welcher Oberfinanzdirektion es angesiedelt ist.

Die eigentliche Erhebung der Steuer, die im Falle einer Selbstveranlagung ihren Schwerpunkt in der Kontrolle der eingegangenen Steuerzahlungen und -erklärungen und damit in der Kontrolle der gesetzestreuen Erfüllung der Steuerpflicht hat, sollte dezentral in den Ländern vorgenommen werden, deren Finanzämter über die notwendigen Verwaltungsstrukturen und Erfahrungen in der Erhebung der Körperschaftsteuer verfügen. Dabei sollte allerdings eine Spezialisierung von Finanzämtern auf Körperschaftsteuerfälle vorgenommen werden, wie sie zum Teil in Deutschland bereits stattgefunden hat. Die Erfahrungen mit dieser Art der Arbeitsteilung können derzeit leider nicht ausgewertet werden, weil hierfür die notwendigen Daten (noch) nicht zur Verfügung stehen.

Ein Wechsel hin zur Selbstveranlagung sollte möglichst bald in Angriff genommen werden, weil so einerseits die ersten Erfahrungen aus den obersten Landesbehörden, die bereits Ansätze eines Risikomanagements entwickelt haben, genutzt werden können. Andererseits sind diese Entwicklungen noch nicht so weit fortgeschritten, dass man einzelne Länder bei raschem Strategiewechsel hin zu einer bundeseinheitlichen Lösung um die Früchte ihrer Anstrengung in Form erster Erfolge einer effektiveren Steuererhebung bringen würde. Die Bereitschaft der Länder zu einer gemeinsam zu

startenden Reorganisation der Steuererhebung dürfte umso geringer werden, desto später eine solche angegangen würde.

Die gesamten vom Staat zu tragenden Kosten der Erhebung der Körperschaftsteuer dürften mit dem vorgeschlagenen Verfahrenswechsel bereits auf mittlere Sicht erheblich sinken. Kurzfristig entstünden jedoch durch den Verfahrenswechsel zusätzliche Kosten. Eine Quantifizierung von kurzfristigen Belastungen und langfristigen Entlastungen ist wegen den derzeit noch fehlenden Daten nicht möglich. Ein Übergang zur Selbstveranlagung mit entsprechender Neuorganisation der Erhebung böte aber bereits mittelfristig große Chancen, Erhebungskosten zu reduzieren, weil ein einheitliches, zentrales Informationsangebot und zentral entwickelte IT-Systeme kostengünstiger sein dürften als etliche dezentrale Angebote und Entwicklungen. Zudem dürften die Kosten auf dezentraler Ebene sinken, wenn eine konsequentere Spezialisierung der Finanzämter stattfände. Gleichzeitig sollten die Einnahmen erhöht werden können, weil die Unternehmen zeitnäher zum Abschluss des Wirtschaftsjahres Steuerzahlungen leisten würden und weil insgesamt die Durchlaufzeiten verkürzt werden könnten.

Für die Unternehmen ergeben sich bei einem Verfahrenswechsel deutliche Vorteile, denn die damit einhergehende Pflicht, die Steuerschuld auf Basis der eigenen Berechnung zu erklären und zugleich zu zahlen, dürfte für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen nur geringe zusätzliche Kosten verursachen. Auf der anderen Seite dürften Unternehmen große Vorteile beim Zugang zu den von zentraler Stelle angebotenen Serviceleistungen haben. Insbesondere würde die Rechts- und Planungssicherheit der Unternehmen erhöht werden können. Zugleich sollte eine Konzentration der Körperschaftsteuerfälle auf wenige Finanzämter zu einer größeren Transparenz der Erhebungsabläufe in der Steuerverwaltung führen. Eine höhere Effektivität etwa beim Risikomanagement sollte gerade wegen der höheren Transparenz – zu der nach den Ergebnissen des RWI-Experiments auch Informationen über das zukünftige Kontrollverhalten des Finanzamtes gehören sollte – auch positive Auswirkungen auf das Zahlungsverhalten der Unternehmen haben.

Das RWI-Experiment hat gezeigt, dass eine Steuerbehörde mit einer klaren, transparenten Kontrollstrategie das Verhalten der Steuerpflichtigen beeinflussen kann. Wir erwarten, dass ein zentrales Management, das die Ergebnisse der auf dezentraler Ebene durchgeführten Erhebung zusammenführt und bewertet, klare Signale für steuerpflichtige Unternehmen liefern kann. Transparenz und Öffentlichkeit sind deshalb aus unserer Sicht wesentliche Kriterien einer erfolgreichen Steuererhebung. Eingeführt werden sollte deshalb ein regelmäßiges Berichtswesen der obersten Steuerbehörde dem

Parlament gegenüber. Vorbilder hierfür könnten etwa die Berichte des US-amerikanischen IRS an den Kongress und den Senat sein.

Nach den Vorbildern der von uns analysierten Länder könnte Deutschland mit einem zentralisierten, auf Effizienz abstellenden und die Möglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung konsequent nutzenden Vorgehen eine erhebliche Verbesserung des derzeit nicht zufrieden stellenden Zustands bei der Erhebung der Körperschaftsteuer erreichen. Ein Wechsel des Erhebungsverfahrens hin zur Selbstveranlagung der Körperschaftsteuer durch die Unternehmen würde bei kluger Implementierung des Verfahrens für alle Beteiligten Vorteile bringen. Insbesondere müsste in einem Gesamtkonzept deutlich gemacht werden, dass es kurz- und mittelfristig in weiten Teilen der Steuerverwaltung nicht zu einem Abbau, sondern zu einer Neuorganisation der Arbeit kommen würde – weg von „einfachen" Tätigkeiten bei der Erstellung von Steuerbescheiden und Routinekontrollen möglichst vieler Steuerfälle hin zu anspruchsvollen Aufgaben im Service oder der intensiven Prüfung von risikobehafteten Steuerfällen.

Unbedingt sollten systematisch die in anderen Ländern gewonnene Erfahrungen genutzt werden. Genau so haben auch Australien und das Vereinigte Königreich den Übergang erfolgreich gestalten können. Voraussetzung für eine in Deutschland erfolgreich umzusetzende Reform ist allerdings, dass die sicherlich grundsätzlich vorhandene Bereitschaft hierzu nicht von einem politisch dominierten Abstimmungsprozess der obersten Finanzbehörden der Länder konterkariert würde.

Literatur

ACCA – the Association of Chartered Certified Accountants (eds.) (2000) Has the burden increased since 1997? ACCA Members' Tax Compliance 2000. London: ACCA.

ACCA – the Association of Chartered Certified Accountants (eds.) (2001) Has the burden increased since 1997? Tax Compliance 2001. London: ACCA.

Ahrens, S. und S. Nagel (2002), Selbstveranlagung, ein Instrument zur Verwaltungseinfachung und zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung? – Vortrags- und Diskussionsveranstaltung vom 4.12.2001 in der Bundesfinanzakademie des Bundesfinanzministeriums in Brühl anlässlich ihres 50jährigen Bestehens -. *FR* (5): 261-269.

Akerlof, G. (1978), The Economics of Taggin' as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning. *American Economic Review* 68: 8-19.

Allingham, M.G. and A. Sandmo (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323-338.

Alm, J, G.H. McClelland und W.D. Schulze (1999), Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting. *Kyklos* 48, 3-18.

Almus, M., D. Engel and S. Frantl (2000), The Mannheim Foundation Panels, ZWE Documentation 2000-2002.

Altounian L. and G. Contos (2003), Corporation Income Tax Returns 2000. *IRS Statistics of Income (SOI) Bulletin*, Winter 2003, S. 64-86.

Anderhub, V., S. Giese, W. Güth, A. Hofmann und T. Otto (2002), Tax evasion with earned income – An experimental study, *Finanzarchiv* 58, no. 2, 188-206.

Anderson, R.W. (1976), The Economics of Crime. London-Basingstoke.

Andreoni J., B. Erard und J. Feinstein (1998), Tax Compliance. *Journal of Economic Literature* 36, 818-860.

Arbeiterkammer Bremen (1999), Betriebsprüfung und Steuerfahndung im Ländervergleich. Untersuchung der Arbeiterkammer Bremen aus unveröffentlichten Statistiken: AK.

Atkinson, A.B. (1973), Atkinson A.B. (1973) 'On the Measurement of Inequality.' *Journal of Economic Theory* 2: 244-263.

Auerbach, A. and M. Feldstein (Hrsg.) *Handbook of Public Economics*, vol. 3, Amsterdam et al.: North-Holland, 1423-1470.

Auerbach, A. J. (2002), Taxation and Corporate Financial Policy. *Handbook of Public Economics* Bd. 3, ed. by A. Auerbach and M. Feldstein, North-Holland, S. 1251-1292.

Australian Taxation Office (ATO, LB) (2003), Large business and tax compliance, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO, YS) (2003), You and your Shares 2002–03, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO, CC) (2003), Cooperative Compliance, Working with large Business in the New Tax System, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO, SS) (2003), Strategic statement 2003–2005, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO, ME) (2003), Making it easier to comply, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO, TC) (2003), Tax Compliance Program 2003–2004, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO,TS) (2004), Taxation statistics 2001-02, A summary of taxation, superannuation and industry benchmark statistics 2000-01 and 2001-02, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO, CP) (2003), Compliance Program 2003-04, Canberra.

Australian Taxation Office (ATO) (2003), ATO Legal Database, Receivables Policy, Part A.-H., Canberra 2003, Canberra, http://law.ato.gov.au/ato/law/print.htm

Balassone, F. und P. Jones (1998), Tax Evasion and Tax Rates. Properties of Penalty Structures. *Public Finance Review* 26, 270-284.

Baldry, J.C. (1987), Income Tax Evasion and Tax Schedule: Some Empirical Results. *Public Finance* 42, 357-383.

Bauer, E.-R. (1988), *Was kostet die Steuererhebung? Eine kritische Analyse des Steuersystems*, Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht.

Bayer, R.-C., und N. Reichl *(*1997), Ein Verhaltensmodell der Steuerhinterziehung. Berlin: Duncker & Humblot.

Becker, G.S. (1968), Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy* 76, 169-183.

Beron, K.J., H.V. Tauchen and A.D. Witte (1992), The Effect of Audits and Socioeconomic Variables on Compliance. In J. Slemrod and A. Arbor, Why People Pay Taxes. University of Michigan Press: 67-89.

Bertelsmann-Stiftung (2001),

Böhret, C. und G. Konzendorf (2001), *Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA)*. Gesetze, Verordnungnen, Verwaltungsvorschriften. Baden-Baden: Nomos.

Bond, S. and L. Chennells (2000), Corporate Income Taxes and Investment: A Comparative Study. *The Institute for Fiscal Studies, Final Report*: 7 February 2000.

Borck, R. (2001), Ökonomische Theorie der Steuerhinterziehung. *WiSt,* August 2001, 404-408.

Bosco, L., and L. Mittone (1997), Tax Evasion and Moral Constraints. Some Experimental Evoidence. *Kyklos* 50, 297-324.

Braithwaite, V. and J. Braithwaite (2000), Managing taxation compliance: the evolution of the Australian Taxation Office compliance model. *Tax administration in the 21st century,* ed. by M. Walpole and C. Evans, St. Leonards, NSW, S. 215-224.

Brown, R.E. and J. M. Mark (2003), IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement. *National Tax Journal* 61: 689-699.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (1999), *Administrierbarkeit der Modelle zur Unternehmensteuerreform bei Finanzverwaltung.* Steuerpflichtigen und Steuerberatern. Ergebnisse eines Planspiels und des Modellvergleichs. Abschlussbericht. Schriftenreihe Heft 67. Bonn: Stollfuß Verlag.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2003), *Körperschaftsteuer-Richtlinien 2003 (KStR)*. Enwurf (Stand 12.12.2003). Berlin: BMF.

Burkhard, G. (o.J.), Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung. http://www.drburkhard.de/veroeffentlichungen/strafzumessung_bei_der_steuerhinterziehung.html vom 30.04.2004.

Cameron, S. (1988), The Economics of Crime Deterrence. A Survey of the Theory and Evidence. *Kyklos* 41, 301-323.

Card, D. (1999), The Causal Effect of Education on Earnings. In Ashenfelter, O.C. and D. Card (eds.), Handbook of Labor Economics. North-Holland, vol. IIIA, 1801–1863.

Carmody, M. (1997), Where to with self assessment? Public Education Meeting, Brisbane.

CBI – Confederation of British Industry (1999), Memorandum by the Confederation of British Industry. Select Committee on Treasury. Minutes of Evidence. London: Stationery Office.

Clotfelder (1983).

Commonwealth of Australia (2004), Review of Aspects of Income Tax Self Assessment, Discussion Paper March 2004, Canberra.

Corporate Tax Operational Consultative Committee (2003). Minutes of Meeting Held on 19 June 2003 at 22 Kingsway, London WC 2. London: Inland Revenue.

Cowell, F.A. (1990), Cheating the Government. The Economics of Evasion. Cambridge-London.

Cowell, F.A. und J.P.F.Gordon (1988), Unwillingness to pay: Tax Evasion and Public Goods Provision. *Journal of Political Economy* 36, 305-321.

Cremer, H. and F. Gahvari (1996), Tax Evasion and the Optimum General Income Tax. *Journal of Public Economics* 60: 235–249.

Cullis, J.G., und A. Lewis (1997), Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention. *Journal of Economic Psychology* 18, 305-321.

Desai, M.A. and J. R. Hines (2003), Evaluating International Tax Reform. *National Tax Journal* 56, S. 487-502.

Devereux, M. P. (2004), Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 11, 71-89.

Devereux, M. P. and R. Griffith (1999), The Taxation of Discrete Investment Choices, *The Institute for Fiscal Studies, Revision 2*, Working Paper Series No. W98/16.

Devereux, M. P. and R. Griffith (2002), SVR 2001, Ziff. 527-553.

Devereux, M.P., Griffith, R. and A. Klemm (2004), Why has the UK Corporation Tax raised so much Revenue? The Institute for Fiscal Studies WP04/04. London.

Dubin, J.A. and L.L. Wilde (1988), The Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. *National Tax Journal* 41: 61-74.

Dubin, J.A., M.J. Graetz and L.L. Wilde (1990), The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977-1986. *National Tax Journal* 43: 395-409.

Eberhartinger, E. (2000). *Ertragssteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung.* Wien: Verlag Orac.

Ehrlich, I. (1973), Participation in Illegitimate Activities: A Theoretical and Empirical Investigation. *Journal of Political Economy* 81, 521-533.

Eilers, R. (1980), *Experimentelle Heuristiken in der Wirtschaftsforschung.* Methodologische Grundlagen unter besonderer Berücksichtigung der Einsatzmöglichkeiten (und -grenzen) offener Planspiele in der Tarifverhandlungsforschung. Reihe Wirtschaftswissenschaften Bd. 206. Frankfurt/Main: Verlag Harri Deutsch und Thun.

Engel, D. und D. Heger, Return-Orientation of Venture capital companies and its importance for Venture-backed firm Performance: Emirical Evidence for German, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI), Essen; Centre for European Economics Research (ZEW), Mannheim.

Engel, E, und J.R. Hines (1999), Understanding Tax Evasion Dynamics. Mimeo, University of Michigan.

Engelhardt, G. (1984), *Haushalts- und mehrjährige Finanzplanung im Planspiel.* Anliegen, Grundkonzeption und erste Ergebnisse einer Hamburger Projektstudieneinheit. Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft Bd. 77. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.

Engen, E. and K.A. Hassett (2002), Does the U.S. Corporate Tax have a Future? The Future of American Taxation, *Tax Notes 30th Anniversary Issue*.

Entorf, H. (1996), Kriminalität und Ökonomie, Übersicht und neue Evidenz. *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaft* 116, 417-433.

Erard, B. (1997), Self-Selection with Measurement Errors: A Microeconometric Analysis of the Decision to Seek Tax Assistance and its Implications for Tax Compliance. *Journal of Econometrics* 81, iss. 2, 319-356.

Erard, B. (2002), Compliance Measurement and Workload Selection with Operational Audit Data. Mimeo, Prepared for the Internal Revenue Service Research Conference. George Washington University, June 11-12, 2002.

Europäische Kommission (2001), Company Taxation in the Internal Market. Commission Staff Working Paper, COM (2001) 582 final, Brüssel.

Fehl, E., U. Fischbacher und E. Tougareva (2002), Do High Stakes and Competition Undermine Fairness? Evidence from Russia. *Institute for Empirical Research in Economics ; Working paper* No. 120. Zürich.

Feldstein, M. (1973) The Welfare Loss of Excess Health Insurance, *Journal of Political Economy,* 81(2), 251-80.

Feinstein, J. (1991), An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. *RAND Journal of Economics* 22: 14-35.

Fertig, M. and C.M. Schmidt (2000), Discretionary Measures of Active Labor Market Policy: The German Employment Promotion Reform in Perspective, *Schmollers Jahrbuch (Journal of Applied Social Science Studies)*, 120, 537–565.

Fertig M. and C.M. Schmidt (2002) Reading Tea Leaves or Science? Forecasting for Beginners. *Allgemeines Statistisches Archiv*, 86, 459-467.

Fertig, M. und C.M. Schmidt (2003), Zur Messung und Erklärung fremdenfeindlicher Tendenzen – Grundpfeiler einer belastbaren Analyse. Herausforderungen – Wirtschaftspolitik für das 21ste Jahrhundert. Heft 1, Essen: RWI, erscheint demnächst

Fisher, R.C., J.H. Godderis und J.C. Young (1989), Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax. *National Tax Journal* 42, 15-33.

Frey, B.S. (1992), Tertium datum: Pricing, Regulating, and Intrincsic Motivation. Kyklos, 45, 161-184.

Frey, B.S. (1997), Not just for Money: An Economic Theory of Personal Motivation. Cheltenham: Edward Elgar Publishers.

GAO, United States General Accounting Office (2004), Assessment of Fiscal Year 2005 Budget Request and 2004 Filing Season Performance, GAO-04-560T, Washington, D.C.

GAO, United States General Accounting Office (TA) (2003), Tax Administration, IRS Is Implementing the National Research Program as Planned, GAO-03-614, Washington, D.C.

Genser, B. (2001), Corporate Income taxation in the European Union: Current state and Perspectives. Center for Tax Integrety Research School of social Sciences, Australian National University Working Paper No 17, Canbarra.

Golombiewski, B. (1995), *Steuerliche Planspiele. Anforderungen, Leistungsvermögen und Eignungsprüfung steuerlicher Planspiele als Instrumente steuerlicher Ausbildung,* Forschung und Planung sowie Entwicklung eines anforderungsgerechten Referenzmodells für die Planspielkonstruktion. Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung. Schriftenreihe des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität der Bundeswehr Hamburg, Band 3. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.

Graetz, M., J. Reinganum and L.L. Wilde (1986), The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Tax Enforcement. *Journal of Law, Economics, and Organization* 2: 1-32.

Güth, W., S. Strauß und M. Sutter (2002), Tax evasion and state produxctivity – An experimental Study. Mimeo, November 5, 2002.

Harris, M.N. and S. Feeny (1999) The Determinants of Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Australia. *Melbourne Institute of Applied Economic and Social Research,* Melbourne Institute Working Paper No. 21/99.

Heckman, J.J., H. Ichimura and P. Todd (1998), Matching as an econometric evaluation estimator, *Review of Economic Studies 65 (2),* 261-294.

Heckman, J.J., R.J. LaLonde and J.A. Smith (1999), The Economics and Econometrics of Active Labor Market Programs. In Ashenfelter, O. and D. Card (eds.), Handbook of Labor Economics, vol. IIIA. Amsterdam et al.: North-Holland, 1865–2097.

Hellerstein, W. and C. E. McLure (2004), The European Commission's Report on Company Income Taxation: What the EU Can Learn from the Experience of the US States. *International Tax and Public Finance*, 11, 199-220.

Hölscher, L. (1999), Das Problem der Einheitsbilanz. Handels- und Steuerbilanz in verschiedenen EU-Ländern. Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht, 11: 302-307.

Homburg, S. (2000), Allgemeine Steuerlehre. München: Vahlen.

House of Common Treasury Committee (eds.) (2002), Inland Revenue: Self Assessment Systems. Eighth Report of Session 2001-2002. HC 681. London: The Stationery Office Limited.

ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1998), Memorandum from the Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Select Committee on Treasury. Minutes of Evidence. London: Stationery Office.

Imai, S. and K. Krishna (2001), Employment, Dynamic Deterrence and Crime. NBER Working Paper 8281, May 2001.

Imbens, G.W. (2000), The role of the propensity score in estimating dose-response functions, *Biometrika 87*, 706-710.

IMF – International Monetary Fund (eds.) (2002), Improving Large Taxpayer's Compliance. A Review of Country Experience. *Occasional Paper 215*. Washington DC: IMF.

Inland Revenue (eds.) (1999), A Guide to Corporation Tax Self Assessment for Practitioners and Inland Revenue Officers. London.

Inland Revenue Service (2003) (GG), A general guide to Corporation Tax Self Assessment, London.

Inland Revenue Service (2003) (MS), A modern system for corporation tax payments, London.

Inland Revenue Service (2003) (AR), Annual Report, For the year ending 31st March 2003, London.

Internal Revenue Service (2003), Data Book 2003. Department of the Treasury (ed.), Washington.

Internal Revenue Service, (IRS, RtC) (2003), Report to Congress, IRS Tax Compliance Activities, Washington.

Internal Revenue Code (IRC), http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html

Kadel, J. (2001), Einkommensermittlung und Rechnungslegungsmethoden im US-amerikanischen Steuerrecht. *Internationales Steuerrecht* 13/2001, Wirtschaftsrecht, Aufsatz, 419-424.

Kaplan, S.E., und P.M.J. Reckers (1985), A Study of Tax Evasion Judgement. *National Tax Journal* 38, 97-102.

Kaplow, L. (1996), How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax. *National Tax Journal* 45: 135-150.

Kaplow, L. (1998), Accuracy, Complexity, and the Income Tax. *Journal of Law, Economics and Organization* 14: 61-83.

Killaly, J. (2004), Recent Developments in Tax Administration, Australian Taxation Summit, 9 &10 February 2004.

Kirchler, E., und B. Maciejovsky (2002), Steuermoral und Steuerhinterziehung. in D. Frey, und L. Rosenstiel (Hrsg.), Enzyklopädie der Psychologie. Wirtschaftpsychologie. Göttingen et al.: Hofgreve.

Klepper, S. and D. Nagin (1989), The Anatomy of Tax Evasion. *Journal of Law, Economics, and Organization* 5: 1-24.

KPMG (2001), *Ermittlung von Tax Compliance Cost für den Unternehmensbereich*, Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Bremen.

Lechner, M. (2001), Identification and estimation of causal effects of multiple treatments under the conditional independence assumption, in: M. Lechner and F. Pfeifer (eds.), *Econometric evaluation of active labour market policies,* Heidelberg, 43-58.

Lerman, A.H. (1986), Tax Amnesties: The Federal Perspective. *National Tax Journal* 39, 325-343.

Malik, A.S. und R.M. Schwab (1991), The Economics of Tax Amnesties. *Journal of Political Economy* 46, 29-43.

Manzi, T. (2003), Projections of Returns To Be Filed in Calendar Years 2002-2009. *IRS Statistics of Income (SOI) Bulletin*, Winter 2003, S. 127-135.

Mayshar, J. (1991), Taxation with Costly Administration. *Scandinavian Journal of Economics* 93: 75-88.

Meltzer A.H. und S.F. Richard (1981), A Rational Theory of the Size of Government. *Journal of Political Economy* 89, 914-927.

Mills, L.F. (1996), Corporate Tax Compliance and Financial Reporting. National Tax Journal, 49, S. 421-435.

Mintz, J.M. (2004), Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*, 11, 221-234.

Mintz, J.M. and D. Chen (2000), Will the Corporate Income Tax Wither? World Tax Conference Report: report of proceedings of the First World Tax Conference, convened by the Canadian Tax Foundation, Tampa Bay.

Mirrlees, J.A. (1971). An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. Review of Economic Studies 38, 175-208.

Mookherjee, D. and I. P'ng (1989), Optimal Auditing, Insurance, and Redistribution. *Quarterly Journal of Economics* 104: 399–415.

Müssener, I. (1997), Länderteil USA. Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. v. Mennel A. und J. Förster, Herne/Berlin.

NAO - National Audit Office (eds.) (2000), Report of the Comptroller and Auditor General. Appropriation Accounts 1998-99. Volume 16: Class XVI. Departments of the Chancellor of the Exchequer. London: Stationery Office.

National Research Program Office (2002), Challenges Associated with Collecting Compliance Data, IRS Research Conference June 12, 2002.

National Tax Agency (2003), Statistics on Corporate Taxation in Business Year 2002. Press Release. October 2003.

Nerré, B. (2002), Tax Culture Shock in Japan. Diskussionsschriften aus dem Institut für Finanzwissenschaft der Universität Hamburg Nr. 65/2002. Hamburg.

Okada, Y. (2002), The Tax System in Japan. http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/4_SpecialInfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/BP-Japan%20Tax%20System.pdf.

Okada, Y. (2002a), The Japanese Tax Administration. http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/4_SpecialInfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/BP-Japan%20Tax%20Administration.pdf.

Pagan, J.C. (1992), Measurement of Commercial Profit for Tax Purposes (or what *Willingale* was really about). British Tax Review: 75-81.

Pelzer, D. (2003), US-Verrechnungspreise: Verschärfte Prüfung von internationalen Rechtsbeziehungen und Festsetzung von Geldbußen, Internationales Steuerrecht, 23, S. 825-828.

Pencavel, H. (1979), A Note on Income Tax Evasion, Labor Supply and Nonlinear Tax Schedules. *Journal of Public Economics* 12: 115-124.

Pezzer, H.-J. (2002), Körperschaftsteuerrecht (§ 11), in: Tipke, K. u. J. Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 11, S. 440-475.

Polinsky, A.M. and S. Shavell. (2000) "The Economic Theory of Public Enforcement of Law." *Journal of Economic Literature*, XXXVIII, 45B76.

Pommerehne, W.W. und P. Zweifel (1991), Success of Tax Amnesties: At the Polls, for the Fix? *Public Choice* 72, 131-155.

Pommerehne, W.W. und H. Weck-Hannemann (1992), Steuerhinterziehung: Einige romatische, realistische und nicht zuletzt empirische Befunde. *Zeitschrift für Wirtschaft- und Sozialwissenschaft* 112, 443-468.

Rappen, H. (1989), Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, *RWI-Mitteilungen*, 40, 221-246.

Reding, K., und W. Müller (1999), Einführung in die Allgemeine Steuerlehre. München: Vahlen.

Reinganum, J.R. and L.L. Wilde (1985), Income Tax Compliance in a Principal Agent Framework. *Journal of Public Economics* 26: 1-18.

Richter, W.F. und W. Wiegard (1993), Zwanzig Jahre „Neue Finanzwissenschaft", in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften 113, S. 337-400.

Rosen H.S. (1999), Public Finance: Boston, Mass.

Rosenbaum P.R. and D.B. Rubin (1983), The central role of the propensity score in observational studies for causal effects, *Biometrika 70*, 41-55.

RWI (2003), *Ermittlung von Tax Compliance Cost*, Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Essen.

Rubin, D.B. (1977), Assignment to treatment group on the basis of covariates, *Journal of Educational Statistics 2,* 1-26.

Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR) (2001), Für Stetigkeit gegen Aktionismus. Jahresgutachten 2001/02, Ziff. 527-553.

Sanchez, I. and J. Sobel (1993), Hierarchical design and enforcement of income tax policies. *Journal of Public Economics* 50 (3): 345-369

Sandmo, A. (1972): Discount Rates for Public Investments under Uncertainty. *International Economic Review* 13.

Schmidt, C.M., K.F. Zimmermann, M. Fertig und J. Kluve (2001), *Perspektiven der Arbeitsmarktpolitik. Internationaler Vergleich und Empfehlungen für Deutschland*, Berlin et al.: Springer-Verlag.

Schmidt, C.M. (1999), Knowing What Works: The Case for Rigorous Program Evaluation, *IZA Discussion Paper* No. 77, IZA Bonn.

Scotchmer, S. (1987), Audit Classes and Tax Enforcement Policy. *American Economic Review* 77: 229–233.

Seer, R. in T/L (2002), Steuerverfahrensrecht. Tipke, K. und J. Lang (Hrsg.): Steuerrecht, 17. Auflage, Köln, 728-844.

Seer, R. (2002), *Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA – Deutschland.* Schriftenreihe Recht der Internationalen Wirtschaft, Band 62. Heidelberg: Verlag Recht und Wirtschaft.

Seer, R. (2003): Reform des Veranlagungsverfahrens: *Steuer und Wirtschaft*, 40-59.

Skinner, J., und J. Slemrod (1985), An Economic Perspective of Income Tax Evasion. *National Tax Journal* 38, 345-353

Slemrod, J. (1990), Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. *Journal of Economic Perspectives* 4: 157-178.

Slemrod, J. (2002), Trust in Public Finance, *NBER Working Paper* No. 9187.

Slemrod, J. und S. Yitzhaki (2002), Tax Avoidance, Evasion and Administration, in: Auerbach, Alan und Martin Feldstein (Hrsg.) *Handbook of Public Economics*, vol. 3, Amsterdam et al.: North-Holland, 1423-1470.

Slemrod, J.B. (2001), Are corporate tax rates, or countries, converging? Conference on World Tax Competition, London.

Slemrod, J.B. and M. Blumenthal (1996), The Income Tax Compliance Cost Of Big Business. *Public Finance Quarterly*, 24, S. 411-438.

Slemrod, J., M. Blumenthal and C. Charles (1998), The Determinants of Income Tax Compliance: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota. *NBER-Working Paper* 6575, Cambridge, Mass.

Slemrod, J., M. Blumenthal and C. Charles (2001), Do Normative Appeals Affect Tax Compliance? Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota. *National Tax Journal* 54 (1), 125-138.

Songy, J. und D.G. Blattner (2004), „Brekthrough" Strategy Galvanizes the IRS´s LMSB Audit Approach, in: Tax Practice & Procedure/February-March 2004, (http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Songy-Blattner_column.pdf)

Sörensen, P. B. (2004), Company Tax Reform in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 11, 91-115.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2003), *Umsatzsteuer*. Finanzen und Steuern. Fachserie 14/Reihe 8. Wiesbaden: Statistisches Bundesamt.

Stern, N.H. (1976), On the specification of models of optimum income taxation. *Journal of Public Economics* 6(1-2), 123-62.

Stiglitz, J.G. (1985), The General Theory of Tax Avoidance, *National Tax Journal 38*, 325-337.

SVR, IG 2002-03: 149-151.

Tax Bureau of the Ministry of Finance (eds.) (2003), An Outline of Japanese Taxes 2003. Tokyo.

Thiele C. und M. Tax (1997), Der Einkommensbegriff im US-amerikanischen Steuerrecht. *Recht der Internationalen Wirtschaft (RIW)*, Heft 7, 586-594.

Thompson, L.D. (2003), "First Year Report To The President Corporate Fraud Task Force", http://www..usdoj.gov/dag/cftf/fist_year_report.pdf

Tran-Nam, B., C. Evans, M. Walpole and K. Ritchie (2000), Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. *National Tax Journal* 53, 229-252.

Troup, E. (1999), Memorandum from Mr. Edward Troop, Head of Tax Strategy at Simmons & Simmons. Select Committee on Treasury. Minutes of Evidence. London: Stationery Office.

Vorwold, G. (2001), Wahl und Besteuerung von Kapitalgesellschaften in den USA. GmbH-Rundschau, 19ff.

Yitzhaki, S. (1979), A Note on Optimal Taxation and Administrative Costs. *American Economic Review* 69: 475-480.

Yitzhaki, S. (1987), On the Excess Burden of Tax Evasion. *Public Finance Quarterly* 15, 123-140.

Zodrow, G.R. (2003), Tax Competition and Tax Coordination in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 10, S. 651-671.

Zschiegner, H. (1999), Umstrukturierung der US-Steuerbehörde, Chicago.

Anhang

RWI
ESSEN

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.

Der Präsident

RWI • Hohenzollernstr. 1-3 • 45128 Essen

Essen, 8. Juli 2004
Telefon-Durchwahl -
Fax: -200
E-Mail: schmidt@rwi-essen.de
Internet: www.rwi-essen.de
CMS/

„Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer" – im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin.

Sehr geehrter ,

wir möchten heute Bezug nehmen auf das im Rahmen der Versammlung der Freunde und Förderer am 30. Juni kurz vorgestellte Forschungsprojekt, an dem wir zurzeit im RWI arbeiten.

Konkret geht es um ein Planspiel bzw. Experiment, das uns Informationen darüber geben soll, wie sich die Teilnehmer bei einer fiktiven Steuerzahlung verhalten, wenn ihnen dafür unterschiedliche Entscheidungsoptionen angeboten werden. Das Experiment ist Teil der oben genannten Studie, in der ein möglicher Wechsel des Veranlagungsverfahrens der Körperschaftsteuer hin zu einer Selbstveranlagung durch die Unternehmen, wie sie etwa in den USA, Großbritannien, Australien oder Japan praktiziert wird, wissenschaftlich untersucht wird.

Die Teilnehmer des Experimentes müssen keine speziellen Kenntnisse in der Steuerthematik haben. Ebenso wenig müssen sie natürlich irgendwelche realen Daten oder Kennzahlen des Unternehmens oder der Organisation, in der sie tätig sind, einbringen.

Der folgende Ablauf ist geplant: Die Teilnehmer werden von uns per E-Mail angeschrieben und erhalten im Anhang ein HTML-Skript, das das durchzuführende Experiment enthält. Das HTML-Skript kann mit jedem PC geöffnet werden, der über ein Java-Skript verfügt – was i.d.R. der Fall ist. In dem HTML-Skript sind alle weiteren zur Durchführung des Experimentes notwendigen Informationen ausführlich beschrieben. Die Ergebnisse des von

einem Teilnehmer durchgeführten Experimentes werden wiederum per Email an das RWI gesendet. Die Teilnehmer dürften etwa 15 bis 20 Minuten für die Durchführung des Experimentes benötigen.

Die Ergebnisse werden im RWI selbstverständlich unter Beachtung der Datenschutzgesetze ausgewertet. Falls Sie oder die potenziellen Teilnehmer hierzu Fragen haben, steht Ihnen der Datenschutzbeauftragte des Instituts, Herr Rüdiger Budde (Tel. 0201/8149-273; dschutz@rwi-essen.de), gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung.

Die Qualität der experimentellen Wirtschaftsforschung wird wesentlich von der Auswahl der Teilnehmer bestimmt. In den meisten Studien – insbesondere in Laborexperimenten – werden Studenten als Probanden eingesetzt. Es wäre im Wettbewerb der Forschungsarbeiten ein großes Plus unserer Studie, Teilnehmer gefunden zu haben, die sich auf Grund ihrer beruflichen Tätigkeit eher in die von uns konzipierte Entscheidungssituation hineindenken können.

Wir würden uns deshalb sehr freuen, wenn Sie das RWI – zusätzlich zu der ohnehin schon geleisteten Förderung – hier in diesem konkreten Projekt unterstützen könnten, indem Sie uns Mitarbeiter, die in Ihrem Unternehmen oder in ihrem Verband tätig sind, als Probanden vermitteln.

Falls Sie potentielle Teilnehmer für uns gewinnen können, lassen Sie uns bitte auf irgendeinem Wege deren Email-Adresse zukommen – Ansprechpartner ist Herr Dr. Kambeck. Wir möchten Sie bitten, mit potenziellen Teilnehmern **nicht über den Inhalt** des Experimentes zu sprechen, damit diese unvoreingenommen am Experiment teilnehmen.

Mit herzlichem Dank – im Namen des gesamten Projektteams

Ihr

Das Projektteam bilden:

Prof. Dr. Christoph. M. Schmidt
Präsident des RWI
Tel. 0201/8149-228
schmidt@rwi-essen.de

Dr. John Haisken-DeNew
Leiter des KB Migration, Integration und Bildung sowie des KB Daten
Tel. 0201/8149-280
jhaiskendenew@rwi-essen.de

Dr. Rainer Kambeck
Wissenschaftlicher Mitarbeiter im KB Staatsaktivität, Öffentliche Finanzen und Steuern
Tel. 0201/8149-235
kambeck@rwi-essen.de

Hermann Rappen
Wissenschaftlicher Mitarbeiter im KB Staatsaktivität, Öffentliche Finanzen und Steuern
Tel. 0201/8149-250
rappen@rwi-essen.de

RWI
ESSEN

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.

Der Präsident

RWI • Hohenzollernstr. 1-3 • 45128 Essen

Essen, 8. Juli 2004
Telefon-Durchwahl -
Fax: -200
E-Mail: schmidt@rwi-essen.de
Internet: www.rwi-essen.de
CMS/

„Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer" – im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin.

Sehr geehrter ,

wir möchten heute Bezug nehmen auf das im Rahmen der Versammlung der Freunde und Förderer am 30. Juni kurz vorgestellte Forschungsprojekt, an dem wir zurzeit im RWI arbeiten.

Konkret geht es um ein Planspiel bzw. Experiment, das uns Informationen darüber geben soll, wie sich die Teilnehmer bei einer fiktiven Steuerzahlung verhalten, wenn ihnen dafür unterschiedliche Entscheidungsoptionen angeboten werden. Das Experiment ist Teil der oben genannten Studie, in der ein möglicher Wechsel des Veranlagungsverfahrens der Körperschaftsteuer hin zu einer Selbstveranlagung durch die Unternehmen, wie sie etwa in den USA, Großbritannien, Australien oder Japan praktiziert wird, wissenschaftlich untersucht wird.

Die Teilnehmer des Experimentes müssen keine speziellen Kenntnisse in der Steuerthematik haben. Ebenso wenig müssen sie natürlich irgendwelche realen Daten oder Kennzahlen des Unternehmens oder der Organisation, in der sie tätig sind, einbringen.

Der folgende Ablauf ist geplant: Die Teilnehmer werden von uns per E-Mail angeschrieben und erhalten im Anhang ein HTML-Skript, das das durchzuführende Experiment enthält. Das HTML-Skript kann mit jedem PC geöffnet werden, der über ein Java-Skript verfügt – was i.d.R. der Fall ist. In dem HTML-Skript sind alle weiteren zur Durchführung des Experimentes notwendigen Informationen ausführlich beschrieben. Die Ergebnisse des von

einem Teilnehmer durchgeführten Experimentes werden wiederum per Email an das RWI gesendet. Die Teilnehmer dürften etwa 15 bis 20 Minuten für die Durchführung des Experimentes benötigen.

Die Ergebnisse werden im RWI selbstverständlich unter Beachtung der Datenschutzgesetze ausgewertet. Falls Sie oder die potenziellen Teilnehmer hierzu Fragen haben, steht Ihnen der Datenschutzbeauftragte des Instituts, Herr Rüdiger Budde (Tel. 0201/8149-273; dschutz@rwi-essen.de), gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung.

Die Qualität der experimentellen Wirtschaftsforschung wird wesentlich von der Auswahl der Teilnehmer bestimmt. In den meisten Studien – insbesondere in Laborexperimenten – werden Studenten als Probanden eingesetzt. Es wäre im Wettbewerb der Forschungsarbeiten ein großes Plus unserer Studie, Teilnehmer gefunden zu haben, die sich auf Grund ihrer beruflichen Tätigkeit eher in die von uns konzipierte Entscheidungssituation hineindenken können.

Wir würden uns deshalb sehr freuen, wenn Sie das RWI – zusätzlich zu der ohnehin schon geleisteten Förderung – hier in diesem konkreten Projekt unterstützen könnten, indem Sie uns Mitarbeiter, die in Ihrem Unternehmen oder in ihrem Verband tätig sind, als Probanden vermitteln.

Falls Sie potentielle Teilnehmer für uns gewinnen können, lassen Sie uns bitte auf irgendeinem Wege deren Email-Adresse zukommen – Ansprechpartner ist Herr Dr. Kambeck. Wir möchten Sie bitten, mit potenziellen Teilnehmern **nicht über den Inhalt** des Experimentes zu sprechen, damit diese unvoreingenommen am Experiment teilnehmen.

Mit herzlichem Dank – im Namen des gesamten Projektteams

Ihr

Das Projektteam bilden:

Prof. Dr. Christoph. M. Schmidt
Präsident des RWI
Tel. 0201/8149-228
schmidt@rwi-essen.de

Dr. John Haisken-DeNew
Leiter des KB Migration, Integration und Bildung sowie des KB Daten
Tel. 0201/8149-280
jhaiskendenew@rwi-essen.de

Dr. Rainer Kambeck
Wissenschaftlicher Mitarbeiter im KB Staatsaktivität, Öffentliche Finanzen und Steuern
Tel. 0201/8149-235
kambeck@rwi-essen.de

Hermann Rappen
Wissenschaftlicher Mitarbeiter im KB Staatsaktivität, Öffentliche Finanzen und Steuern
Tel. 0201/8149-250
rappen@rwi-essen.de

RWI
ESSEN

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.

Der Präsident

RWI • Hohenzollernstr. 1-3 • 45128 Essen

Essen, 20. Juli 2004
Telefon-Durchwahl -
Fax: -200
E-Mail: schmidt@rwi-essen.de
Internet: www.rwi-essen.de
CMS/

„Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer" – im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin.

Sehr geehrter ,

wir möchten heute Bezug nehmen auf das im Rahmen der Versammlung der Mitglieder sowie der Freunde und Förderer des RWI am 30. Juni kurz vorgestellte Forschungsprojekt, an dem wir zurzeit im RWI arbeiten.

Konkret geht es um ein Planspiel bzw. Experiment, das uns Informationen darüber geben soll, wie sich die Teilnehmer bei einer fiktiven Steuerzahlung verhalten, wenn ihnen dafür unterschiedliche Entscheidungsoptionen angeboten werden. Das Experiment ist Teil der oben genannten Studie, in der ein möglicher Wechsel des Veranlagungsverfahrens der Körperschaftsteuer hin zu einer Selbstveranlagung durch die Unternehmen, wie sie etwa in den USA, Großbritannien, Australien oder Japan praktiziert wird, wissenschaftlich untersucht wird.

Die Qualität der experimentellen Wirtschaftsforschung wird wesentlich von der Auswahl der Teilnehmer bestimmt. In den meisten Studien – insbesondere in Laborexperimenten – werden Studenten als Probanden eingesetzt. Es wäre im Wettbewerb der Forschungsarbeiten ein großes Plus unserer Studie, Teilnehmer gefunden zu haben, die sich auf Grund ihrer beruflichen Tätigkeit eher in die von uns konzipierte Entscheidungssituation hineindenken können. **Die Teilnehmer des Experimentes müssen allerdings keine speziellen Kenntnisse in der Steuerthematik haben. Ebenso wenig müssen sie natürlich irgendwelche realen Daten oder Kennzahlen des Unternehmens oder der Organisation, in der sie tätig sind, einbringen.**

Der folgende Ablauf ist geplant: Die Teilnehmer werden von uns per E-Mail angeschrieben und erhalten im Anhang ein HTML-Skript, das das durchzuführende Experiment enthält. Das HTML-Skript kann mit jedem PC geöffnet werden, der über ein Java-Skript verfügt – was i.d.R. der Fall ist. In dem HTML-Skript sind alle weiteren zur Durchführung des Experimentes notwendigen Informationen ausführlich beschrieben. Die Ergebnisse des von einem Teilnehmer durchgeführten Experimentes werden wiederum per Email an das RWI gesendet. Die Teilnehmer dürften etwa 15 bis 20 Minuten für die Durchführung des Experimentes benötigen.

Die Ergebnisse werden im RWI selbstverständlich unter Beachtung der Datenschutzgesetze ausgewertet. Falls Sie oder die potenziellen Teilnehmer hierzu Fragen haben, steht Ihnen der Datenschutzbeauftragte des Instituts, Herr Rüdiger Budde (Tel. 0201/8149-273; dschutz@rwi-essen.de), gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung.

Wir würden uns sehr freuen, wenn Sie das RWI – zusätzlich zu der ohnehin schon geleisteten Förderung – hier in diesem konkreten Projekt unterstützen könnten, indem Sie uns Mitarbeiter, die in Ihrem Unternehmen oder in ihrem Verband tätig sind, als Probanden vermitteln.

Falls Sie potentielle Teilnehmer für uns gewinnen können, lassen Sie uns bitte auf irgendeinem Wege deren Email-Adresse zukommen – Ansprechpartner ist Herr Dr. Kambeck. Wir möchten Sie bitten, mit potenziellen Teilnehmern **nicht über den Inhalt** des Experimentes zu sprechen, damit diese unvoreingenommen am Experiment teilnehmen.

Mit herzlichem Dank – im Namen des gesamten Projektteams

Ihr

Das Projektteam bilden:

Prof. Dr. Christoph. M. Schmidt
Präsident des RWI
Tel. 0201/8149-228
schmidt@rwi-essen.de

Dr. John Haisken-DeNew
Leiter des KB Migration, Integration und Bildung sowie des KB Daten
Tel. 0201/8149-280
jhaiskendenew@rwi-essen.de

Dr. Rainer Kambeck
Wissenschaftlicher Mitarbeiter im KB Staatsaktivität, Öffentliche Finanzen und Steuern
Tel. 0201/8149-235
kambeck@rwi-essen.de

Hermann Rappen
Wissenschaftlicher Mitarbeiter im KB Staatsaktivität, Öffentliche Finanzen und Steuern
Tel. 0201/8149-250
rappen@rwi-essen.de

Anlage zur Anfrage des RWI beim FinMin NRW zur Bearbeitung des Forschungsauftrages:

„Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer"

im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin.

I. Zahl der Steuerfälle nach Kalenderjahren

Auf Anfrage teilte uns das Statistische Bundesamt mit, dass derzeit die Lieferungen aus den Bundesländern zu der Körperschaftsteuerstatistik des Jahres 2001 ausgewertet werden. Die Ergebnisse würden erst in einigen Wochen veröffentlicht. Deshalb richten wir die folgenden Fragen an Sie:

1. **Wie viele Unternehmen insgesamt reichen bei Finanzämtern (FÄ) in NRW Steuererklärung ein?**

   Gibt es hierüber eine Statistik über einen längeren Zeitraum?

2. **Wie viele Unternehmen werden zur Einkommensteuer (ESt.), wie viele zur Körperschaftsteuer (KSt.) veranlagt?**

3. **Unter den körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen:**

   Wie viele entfallen auf

   - Kapitalgesellschaften
     - darunter: wie viele Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, GmbHs?
     - darunter: wie viele Organgesellschaften und Organträger (Konzerne)
   - Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
   - Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts
   - Öffentlich-rechtliche Kreditanstalten und öffentliche Sparkassen
   - Öffentliche Versorgungs- und Verkehrsbetriebe
   - Sonstige Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts
   - Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
   - Sonstige Körperschaften

II. Abgabe der Steuererklärung

1. **Wie verteilen sich die Steuererklärungen auf die FÄ?**

2. **Gibt es eine Arbeitsteilung zwischen den FÄ in dem Sinne, dass bestimmte FÄ ausschließlich für die KSt. zuständig sind, oder gibt es lediglich innerhalb der FÄ Spezialisierungen?**

3. **Gibt es evtl. eine Zuständigkeit der Mitarbeiter in den FÄ nach den in I.3. aufgeführten Steuerpflichtigen?**

4. Gibt es Informationen darüber, wie viele Mitarbeiter ausschließlich für die Bearbeitung von KSt.-Fällen zuständig sind?

III. Bearbeitung der Steuererklärungen in den FÄ

1. Gibt es Informationen darüber, welcher Austausch zwischen FÄ und Unternehmen stattfindet, *bevor* Unternehmen ihre Steuererklärung einreichen?

- **also über Leistungen, die vermutlich als „Serviceleistungen" erfasst werden?**

2. Gibt es Informationen über die „Durchlaufzeiten" von Steuerfällen

- **also über den zeitlichen Ablauf der Steuererhebung, vom Abschluss des Steuerjahres über den Eingang der Steuererklärung, über die Dauer und Art der Prüfungen, über die Versendung des Steuerbescheides bis hin zur Steuerzahlung, oder evtl. bis hin zu Verspätungs- und Säumniszuschlägen, oder ggf. den Abschluss von Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitsverfahren?**

3. Risikomanagement

Werden ähnlich wie bei Einkommensteuererklärungen Risikogruppen gebildet? Wenn ja, welche objektiven und/oder subjektiven Kriterien bestimmen die Zuordnung?

Objektive Kriterien etwa:

- Höhe des Gewinns
- Höhe des Umsatzes
- Höhe der angegebenen Verluste und Verlustvorträge
- Höhe der Gewinnausschüttungen
- Höhe des Gewinns, der nicht mit der eigentlichen Gewerbetätigkeit erzielt wurde (etwa die Höhe des Kapitaleinkommens)
- Höhe und Grund der gebildeten Rückstellungen
- Höhe und Form von Abschreibungen
- Finanzierungsformen
- Zahlung und Berücksichtigung von ausländischen Steuern / evtl. Prüfung Doppelbesteuerungsabkommen
- Anzahl der Beschäftigten
- Bei Aktiengesellschaften: Aktionärsstruktur
- Umwandlung oder Liquidation eines Unternehmens

Subjektive Kriterien etwa:

- Verhalten des Unternehmens in der Vergangenheit

Elemente objektiver und subjektiver Kriterien können enthalten:

- Prüfung nach unabhängig von der aktuellen Steuererklärung festgelegtem Rhythmus

- Nach welchen Kriterien werden etwa jährlich Betriebsprüfungen durchgeführt?

4. Falls es eine Differenzierung gibt: Wie werden beide Gruppen bearbeitet?

- Werden evtl. als *risikoarm* eingestufte Steuerfälle lediglich IT-gestützt bearbeitet?
  - ➢ Welche Ressourcen (Personal/technische Ausstattung) werden hierbei eingesetzt?
- Wie werden *risikobehaftete* Fälle geprüft?
  - ➢ Welcher Anteil der gesamten Prüfung entfällt auf *Innenprüfung* und welcher auf *Außenprüfung*?
  - ➢ Welche Ressourcen (Personal/technische Ausstattung) werden hierbei eingesetzt?
- Wie lange dauern die jeweiligen Prüfungen?
  - ➢ Gibt es (interne) Fristen, innerhalb derer die FA Steuerbescheide verschicken müssen?

5. Welche Informationen stehen den FÄ bei einer evtl. Risikofilterung zur Verfügung?

- Kontrollmitteilungen Dritter?
- Informationen der Unternehmen selbst, die aber nicht Bestandteil der Steuererklärung sind?

IV. Verhalten der FÄ im Falle zu geringer Steuerzahlungen

1. Gibt es eine Statistik über die Anzahl der Fälle?

Können diese Fälle auch nach der Höhe des Fehlbetrages geordnet werden?

(Etwa: x Unternehmen haben 10 %, x Unternehmen 20 %, u.s.w. zu wenig gezahlt)

2. Welche Kommunikation findet zwischen FÄ und Unternehmen statt?

- Wenn Steuerbescheid versendet wird → Wird in allen Fällen die landes- oder bundesweit einheitliche Zahlungsfrist gewährt?
- Gibt es eine Statistik über die Höhe der eingeforderten Nachzahlungen?
- Gibt es eine Statistik über die Höhe der festgesetzten Zuschläge?
- Gibt es eine Statistik über die Ergebnisse der gerichtlichen Verfahren?
- Wird die Höhe der Strafen nach vorgegebenen Kriterien landes- oder bundesweit einheitlich bemessen?
- Wird die Festlegung von Zinszahlungen landes- oder bundesweit einheitlich angewendet?
- Informieren FÄ steuerpflichtige Unternehmen über das *zukünftige* Verhalten der Steuerbehörde (zum Beispiel über die Einordnung in Risikogruppe und die damit verbundene Prüfwahrscheinlichkeit)?

V. Erfolg von Steuerprüfungen

1. **Wie hoch sind die auf eine Steuerprüfung zurückzuführenden zusätzlichen Einnahmen?**
2. **Gibt es Informationen zu V.1. differenziert nach Steuernachzahlungen, Strafzahlungen und Zinszahlungen?**
3. **Gibt es Kennzahlen über die „Wirtschaftlichkeit" der geprüften Körperschaftsteuerfällen (eingesetzte Ressourcen/zusätzliche Einnahmen)?**

VI. Controlling in der Landesfinanzverwaltung NRW

Sind die Ergebnisse Ihres Berichtswesens für uns nutzbar?

- Soll-Ist-Vergleich der FÄ?
- Können Sie uns die Amtsvergleiche zur Verfügung stellen?
- Wie wird im Verfahrensablauf eine „kritische Zielabweichungen" definiert?
- Können Sie uns die Ergebnisse der Mitarbeiterbefragungen zur Verfügung stellen?
- Werden die Ergebnisse des Controlling nach Einkommen- und Körperschaftsteuerfällen differenziert und stünden uns etwaige Ergebnisse zur Verfügung?

Düsseldorf, 31.10.2005

„Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer"

Antworten auf die vom RWI vorgelegten Fragen:

I. Zahl der Steuerfälle nach Kalenderjahren

Das Datenmaterial stammt aus der Personalbedarfsberechnung zum Stichtag 01.01.2005:

Zum Stichtag wurden in NRW ca. 977.500 Unternehmen geführt (Unternehmen = Fälle mit Umsatzsteuersignal); dazu gehören sowohl Kleinstbetrieben, wie auch Großkonzerne. Ein Körperschaftsteuersignal hatten 217.492 Fälle. Zu der im Fragebogen unter Nr. 3 aufgeführten Aufteilung der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen lassen sich leider keine genauen Fallzahlen zuordnen, da in den Datenbeständen der Finanzverwaltung eine andere Aufteilung zu Grunde gelegt wird (vgl. beigefügter Auszug aus der Personalbedarfsberechnung).

Nachfolgend beispielhaft die Berechnungen zur Veranlagung von Körperschaften einschließlich des errechneten jeweiligen Personalbedarfs:

Typische Aufgabe	Berechnungsgrundlage	Zeitwert	Fallzahl	Gesamtzeit	Erforderl. Arbeitskräfte
Körperschaften (Grundaufwand einschl. Rechtsbehelfsbearbeitung, weitere fallbezogene Aufgaben, Veranlagungsbegleitung, Datenerfassung und Rechtsänderungen)	Zahl der Fälle mit einem Kennbuchstaben der Gruppe K, Funktionsschlüssel 1, jedoch ohne ZKB GEM, GSP, RUK, LFG, KAS, BER, PAR, VG, SU	220,81	217.492,00	48.024.409	478,90
Kennbuchstaben U (Umsatzsteuersignal)	U gesetzt	15,18	134.426,00	2.040.587	20,35
Kennbuchstaben GW (Gewerbesteuersignal)	GW gesetzt	8,00	174.203,00	1.393.624	13,90
Kennbuchstaben GWZ (Gewerbesteuerzerlegung)	GWZ gesetzt	24,83	12.620,00	313.355	3,12
Kennbuchstaben ORG (Organgesellschaften)	ORG gesetzt	23,40	6.286,00	147.092	1,47
Kennbuchstaben ZK (Körperschaftsteuerzerlegungsfälle)	ZK gesetzt	24,83	4.817,00	119.606	1,19
Intensiv zu prüfenden Fällen (Zuschlag)	Merker I-Fall	46,97	8.511,00	399.762	3,99
Aufgaben i.Z.m. dem Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe (z.B. Ausstellen von Freistellungsbescheinigungen)		15,00	13.442,60	201.639	2,01
Erteilung verbindlicher Auskünfte		120,00	10.874,60	1.304.952	13,01
Kapitalertragsteueranmeldungen	KE gesetzt	9,79	145.368,00	1.423.153	14,19
der steuerlichen Betreuung der Konzernspitze mit mehr als 20 Tochtergesellschaften	Zahl der im VBZ geführten Konzernspitzen lt. Konzernverzeichnis A u. B mit mehr als 20 Tochtergesellschaften	3.381,00	226,00	764.106	7,62
der steuerlichen Betreuung der Konzernspitze mit bis zu 20 Tochtergesellschaften	Zahl der im VBZ geführten Konzernspitzen lt. Konzernverzeichnis A u. B mit bis zu 20 Tochtergesellschaften	139,73	4.151,00	580.019	5,78
der steuerlichen Betreuung von Großkonzernen	Gesamtzahl aller zu KatNrn 3157 und 3158 gehörenden inländischen Tochtergesellschaften lt. Konzernverzeichnis A u. B	100,00	35.302,00	3.530.200	35,20
Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb)	Zahl der Körperschaften mit einem steuerfreien oder ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (GKB der Gruppe K, Funktionsschlüssel 3 oder 4, ZKB GEM oder GSP)	69,00	76.403,00	5.271.807	52,57
Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	Zahl der Körperschaften mit einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (GKB der Gruppe K, Funktionsschlüssel 1, ZKB GEM oder GSP)	138,00	4.212,00	581.256	5,80
sonstigen steuerbefreiten Körperschaften	Zahl der Körperschaften mit einem GKB der Gruppe K und Funktionsschlüssel 3 oder 4 ohne einen der vorstehenden ZKB	69,00	1.528,00	105.432	1,05
begleitende Aufgaben bei Körperschaften (einschl. Veranlagungsbegleitung)		33,70	82.143,00	2.768.219	27,60

Personalbedarf gehobener Dienst	60 % der KstNrn 3110 bis 3210	1,00	68.969.217,03	41.381.530	412,66
Personalbedarf mittlerer Dienst	40 % der KstNrn 3110 bis 3210	1,00	68.969.217,03	27.587.687	275,11

Hinsichtlich der errechneten Soll-Arbeitskräfte handelt es sich nur um die reinen Bearbeiter in der Körperschaftsteuerstelle. (Es fehlen z. B. Sachgebietsleiter, Rechtsbehelfsbearbeiter, Betriebsprüfer etc., die in anderen Bereichen der Personalbedarfsberechnung ausgewiesen werden, sich aber ebenfalls mit dem Thema „Veranlagung von Körperschaften" befassen.)

II. Abgabe der Steuererklärung

Zu II.1

Die Körperschaftsteuerfälle verteilen sich auf alle 112 Festsetzungsfinanzämter. Dabei gibt es bei den Finanzämtern sehr große Unterschiede hinsichtlich der jeweiligen Fallzahlen und Unternehmensgrößen. Hinsichtlich konkreter Auswertungen hierzu stehen wir gerne zur Verfügung. Wir sollten aber die jeweiligen Auswertungskriterien ggf. detailliert abstimmen, da es sich um sehr umfangreiche und aufwändig auszuwertende Datenbestände handelt.

Zu II.2

In NRW gibt es keine Finanzämter, die ausschließlich für Körperschaftsteuerfälle zuständig sind. Das kann in anderen Bundesländern anders sein. Beispielsweise gibt es in München das "Finanzamt München für Körperschaften". In Berlin gibt es vier Finanzämter für Körperschaften.

In NRW gibt es Spezialisierungen hinsichtlich der Körperschaftsteuer mithin lediglich innerhalb des Finanzamts. Hier gibt es einzelne Arbeitsgebiete (sog. "Körperschaftsteuerbezirke"), die für die Veranlagung der Körperschaftsteuerfälle zuständig sind.

Zu II.3

Eine solche finanzamtsinterne Spezialisierung ist nicht zwingend vorgesehen. Es ist aber denkbar, dass sich in einigen wenigen Finanzämtern informell solche Festlegungen ergeben haben.

Zu II.4

Auf den Auszug aus der Personalbedarfsberechnung unter I wird verwiesen.

III. Bearbeitung der Steuererklärungen in den FÄ

Zu III.1

Die Abgabenordnung sieht hier die "Verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung" vor (§ 204 AO). Aber auch außerhalb dieser gesetzlich normierten Verfahrens geben die Finanzämter bei Anfragen von Steuerpflichtigen im Vorfeld der Steuererklärung Auskünfte.

Im Übrigen gibt es keine festgeschriebenen Regeln. In letzter Zeit gehen die Finanzämter verstärkt dazu über, die Kooperationsbereitschaft der Bürgerinnen und Bürger durch Serviceleistungen - zu

denen auch Angebote gehören können, die zeitlich vor Abgabe einer Steuererklärung liegen - zu fördern. Aus dem Bereich der Körperschaftsteuer können hier beispielsweise spezielle Informationsangebote für Vereine genannt werden.

Außerdem ist bekannt, dass im Bereich der Größtkonzerne zwischen der Steuerabteilung des betroffenen Konzerns und dem Finanzamt häufig bereits vor Abgabe der Steuererklärung Informationen und Rechtsmeinungen ausgetauscht werden.

Zu III.2

Für die Körperschaftsteuer werden Durchlaufzeiten errechnet. Abgestellt wird auf den Zeitraum zwischen dem Eingang der Körperschaftsteuererklärung und dem Versenden des ersten Körperschaftsteuerbescheides. (Eventuelle Berichtigungen beeinflussen diese errechnete Größe nicht mehr.) Durchlaufzeiten werden nicht je Fall errechnet. Es werden Durchschnittswerte für verschiedene Einheiten/Ebenen ermittelt (Finanzamt, OF-Bezirk etc.).

Zu III.3

In vielen Finanzämtern (Tendenz steigend) werden zurzeit auch bei den Körperschaftsteuerfällen Risikogruppen gebildet. Dabei stehen jedoch regelmäßig subjektive Kriterien im Vordergrund. Die Zuordnung eines Steuerfalls zu einer Risikogruppe richtet sich dabei insbesondere

- nach dem Verhalten (insbesondere Zahlungsverhalten, Abgabeverhalten) des Unternehmens (bzw. der handelnden Personen) in der Vergangenheit,
- nach der Notwenigkeit, in der Vergangenheit die eingereichte Steuererklärung korrigieren zu müssen
- nach den Ergebnissen der letzen Außenprüfungen,
- nach der "Anfälligkeit" der Branche und
- nach dem subjektiven Gesamteindruck des Bearbeiters.

Daneben gibt es auch "objektive" Risikoeinschätzungen. Dabei dürften sich die wesentlichen Risikoparameter in der im Fragebogen enthaltenen Aufzählung widerspiegeln.

Zu III.4

Risikoarme Fälle werden möglichst ohne inhaltliche Prüfung und weitestgehend maschinell bearbeitet. Der Einsatz personeller Ressourcen für diese Fälle wird so weit möglich beschränkt und soll im Regelfall nur die technische Abwicklung des Falls umfassen.

Risikobehaftete Fälle werden eingehend und intensiv geprüft. Die bei den risikolosen Fällen "eingesparten" Ressourcen werden in die risikoreichen Fälle investiert. Für die Bearbeitung der risikobehafteten Fälle gibt es naturgemäß keine festen Regeln und Vorgaben. Die Arbeitsschwerpunkte bei dem jeweiligen Fall müssen von den Bearbeiterinnen und Bearbeitern aus der individuellen Struktur und den als kritisch angesehenen Sachverhalten des Falls abgleitet werden.

Zur (durchschnnittlichen) Dauer der Prüfungen - getrennt nach risikoarmen und risikobehafteten Fällen - gibt es noch keine konkreten Erhebungen.

Feste und verbindliche Fristen, innerhalb derer die Finanzämter Steuerbescheide zur Körperschaftsteuerfällen verschicken müssen, gibt es nicht. Die Bearbeitungsdauer (hier im Sinne einer Durchlaufzeit) richtet sich natürlich auch nach der Art der Bearbeitung. Bei einer intensiven Prüfung muss angesichts der oftmals erforderlichen Rückfragen von einer längeren Bearbeitungszeit ausgegangen werden. Angesichts dieses Umstands machen fest Vorgaben hier auch wenig Sinn.

Zu III.5

Kontrollmitteilungen Dritter (z. B. Notare bei Grundstücksgeschäften, Gewerbeämter bei Eröffnung oder Stilllegung von Betriebsstätten, Handelsregister) werden im Rahmen der Risikofilterung berücksichtigt. Auf welche Weise und mit welchen Folgen dies geschieht, richtet sich nach den Umständen der gewonnenen Information und der Struktur des jeweiligen Steuerfalls.

Ein informeller Informationsaustausch zwischen dem Unternehmen und dem Finanzamt dürfte nach hiesiger Einschätzung eher die Ausnahme sein. Daher wird diese Art der Informationsgewinnung in der Praxis eine nur geringe Bedeutung haben.

IV. Verhalten der FÄ im Falle zu geringer Steuerzahlungen

Zu IV.1

Über die Anzahl der Fälle, bei denen das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung oder einer späteren Außenprüfung von den Angaben der Steuerpflichtigen abweicht, gibt es speziell zu Körperschaftsteuerfällen zurzeit (noch) keine verlässlichen Aussagen. Dies gilt somit auch für die Frage nach der Höhe der "Fehlbeträge".

Zu IV.2

Bei dem Versenden des Steuerbescheids gibt es keine besondere Kommunikation zwischen Unternehmen und Finanzamt. Bei Abweichungen von der Steuererklärung sind diese im Regelfall vorab zu erörtern. In Ausnahmefällen - bei geringfügigen Abweichungen - werden diese im Steuerbescheid erläutert.

Die eingeräumte Zahlungsfrist richtet sich nach den gesetzlichen Vorgaben (in der Regel ein Monat, § 31 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz i. V. m. § 36 Abs. 4 Einkommensteuergesetz).

Statistiken über die (durchschnittliche) Höhe der Nachzahlungen, über festgesetzte Zuschläge, über Ergebnisse gerichtlicher Verfahren liegen nicht vor.

Strafen werden ggf. durch die Gerichte verhängt. Hierfür gibt es daher naturgemäß keine verwaltungsseitigen Vorgaben oder Regeln.

Die Berechnung und Festsetzung von Zinsen ist gesetzlich geregelt. Diese Regeln sind bundeseinheitlich.

Ob die Finanzämter steuerpflichtige Unternehmen über das zukünftige Verhalten der Steuerbehörde (zum Beispiel über die Einordnung in Risikogruppe und die damit verbundene Prüfwahrscheinlichkeit) informieren, liegt in der Hand des jeweiligen Finanzamts. In der weitaus überwiegenden Zahl der Fälle werden die Unternehmen hierüber nicht informiert.

V. Erfolg von Steuerprüfungen

Hier liegen uns zurzeit keine konkreten Zahlen für Körperschaften vor.