

Richter, Wolfram F.

Research Report

Geplante Steuerhinterziehung und ihre effiziente Bestrafung

RWI Materialien, No. 37

Provided in Cooperation with:

RWI – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung, Essen

Suggested Citation: Richter, Wolfram F. (2007) : Geplante Steuerhinterziehung und ihre effiziente Bestrafung, RWI Materialien, No. 37, ISBN 978-3-86788-019-0, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI), Essen, <https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:101:1-200910201395>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/61123>

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.

Wolfram F. Richter

Geplante Steuerhinterziehung und ihre effiziente Bestrafung

Heft 37



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, Dr. Hans Georg Fabritius,

Prof. Dr. Harald B. Giesel, Dr. Thomas Köster, Dr. Wilhelm Koll, Dr. Thomas A.

Lange, Tillmann Neinhaus, Dr. Torsten Schmidt, Dr. Gerd Willamowski

Forschungsbeirat:

Prof. Michael C. Burda, Ph.D., Prof. David Card, Ph.D., Prof. Dr. Clemens Fuest,

Prof. Dr. Justus Haucap, Prof. Dr. Walter Krämer, Prof. Dr. Michael Lechner,

Prof. Dr. Till Requate, Prof. Nina Smith, Ph.D.

Ehrenmitglieder des RWI Essen

Heinrich Frommknecht, Prof. Dr. Paul Klemmer †

RWI : Materialien Heft 37

Herausgeber: Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung,
Hohenzollernstraße 1/3, 45128 Essen, Tel. 0201/81 49-0

Alle Rechte vorbehalten. Essen 2007

Schriftleitung: Prof. Dr. Christoph M. Schmidt, Ph.D.

Redaktionelle Bearbeitung: Joachim Schmidt

ISSN 1612-3573

ISBN 978-3-86788-019-0

RWI : Materialien

Heft 37

Wolfram F. Richter

Geplante Steuerhinterziehung und ihre effiziente Bestrafung



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Wolfram F. Richter, Universität Dortmund, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, 44221 Dortmund, wolfram.richter@uni-dortmund.de

Vortragsmanuskript für die 48. Arbeitstagung des Finanzwissenschaftlichen Ausschusses des Vereins für Socialpolitik in München am 19./21. Mai 2005. Den Teilnehmern an der Arbeitstagung und an Seminaren der Universität Zürich und des RWI in Essen sowie einer/m anonymen Gutachter/in sei für verschiedene Anregungen herzlich gedankt. Ein besonderer Dank gilt Peter Bohley, Frank A. Cowell, Bernd Fritzsche und Wolfgang Overthun für verschiedene Hinweise insbesondere zur Strafverfolgungspraxis bei Steuerhinterziehung.

Beiträge externer Autoren in den RWI : Materialien geben ausschließlich deren persönliche Meinung wieder. Diese muss nicht notwendigerweise mit der des RWI Essen übereinstimmen.

ISSN 1612-3573

ISBN 978-3-86788-019-0

Inhalt

1.	Einführung.	5
2.	Bestrafungspolitiken im Vergleich.	9
2.1	Bestrafung nach Leistungsfähigkeit	9
2.2	Effiziente Politik bei unbeschränkter Wahl des Strafmaßes	14
2.3	Effiziente Steuer- und Prüfpolitik bei konfiskatorischen Geldstrafen	16
2.4	Effiziente Steuer- und Prüfpolitik bei Schonung des deklarierten Einkommens.	17
2.5	Bestrafungspolitik bei irrtümlicher Steuerverkürzung.	19
3.	Schlussfolgerungen und Reformvorschlag	23
4.	Zusammenfassung	26
	Literaturverzeichnis.	27
	Anhang.	29

Verzeichnis der Tabellen

Tabelle 1:	Strafmaßtabellen für Steuerhinterziehung in ausgewählten OFD-Bezirken.	10
------------	--	----

Verzeichnis der Schaubilder

Schaubild 1:	Strafmaße in Abhängigkeit von dem hinterzogenen Betrag . . .	11
Schaubild 2:	Bereich von Steuerhinterziehung, für den eine Strafverschärfung vorgeschlagen wird	25

Geplante Steuerhinterziehung und ihre effiziente Bestrafung

1. Einführung

Über Steuerhinterziehung wird viel gemutmaßt. Exakte Zahlen sind dagegen nicht zu haben. Die Statistik der Steuerstrafsachen erfasst Steuerhinterziehung nur soweit, wie sie aufgedeckt wurde und eine rechtskräftige Bestrafung auslöste. Die entsprechende Summe schwankt in den Jahren 1999 bis 2002 zwischen 670 und 900 Mill. €¹. Die mutmaßliche Aufklärungsquote liegt nach Küster (1983: 259) allerdings nur bei 2%. Das würde bedeuten, dass dem deutschen Fiskus 33,5 bis 45 Mrd. €, und damit ca. 40 Mrd. € Steuern jährlich durch die Lappen gehen.

Es ist schwer zu sagen, wie gut solche Zahlen der Wahrheit entsprechen². Um wenigstens bei der Größenordnung mehr Gewissheit zu haben, empfiehlt sich ein Abgleich mit den Zahlen, die zur Schattenwirtschaft in Deutschland genannt werden. Hierüber gibt es verschiedene Schätzungen, die allerdings gravierende Diskrepanzen aufweisen. So veranschlagt Schneider (2003) den schattenwirtschaftlichen Sektor in Deutschland auf 350 Mrd. € in 2002, was 16,6% des Bruttoinlandsprodukts (BIP) entspräche. Pedersen (2003: 130/31) ermittelt hingegen eine Quote von nur 1,3 bis 4,1%. Solche Differenzen verlangen natürlich nach Erklärung. Diese kann nur hier nicht seriös geleistet werden³, da die jeweiligen Schätzmethode zu unterschiedlich und zu unvergleichbar sind. So ermittelt Schneider (2003) die Schattenwirtschaft indirekt mit Hilfe eines Bargeldansatzes, während Pedersen (2003) die Ergebnisse einer direkten Befragung repräsentativ ausgewählter Personen hochrechnet.

¹ Genauer handelt es sich bei den genannten Summen um hinterzogene und leichtfertig verkürzte Steuern und Zölle, und zwar soweit sie rechtskräftig abgeschlossenen Straf- und Bußgeldverfahren zugrunde lagen.

² Im Monatsbericht 12.2002 des BMF wird auf S. 57 leider ohne weitere Erläuterung die Summe bundesweit hinterzogener Steuern auf 75 Mrd. € geschätzt.

³ Vgl. vielmehr Andreoni et al. (1998, Abschn. 5); Schneider/Enste (2000, Abschnitt 6); Slemrod/Yitzhaki (2002, Abschnitt 4); Janisch/Brümmerhoff (2004).

Multipliziert man Schneiders 350 Mrd. € mit der Steuerquote von ca. 22%, erhält man 77 Mrd. € als vagen Schätzwert für hinterzogene Steuern. Multipliziert man in Anlehnung an Pedersen diesen Betrag mit $4,1/16,6$, reduziert er sich auf bescheidenere 19 Mrd. €. Allerdings betont Pedersen (2003: 131), dass seine Zahlen keine „gewöhnlich“ hinterzogenen Steuerbeträge berücksichtigen. Damit meint er Beträge, die dem Finanzamt entgehen, weil auch ohne schattenwirtschaftliche Aktivität Einnahmen unvollständig deklariert werden. Nach Erkenntnissen aus Dänemark und Norwegen müsse man die genannten Zahlen um etwa ein Drittel erhöhen, um „ordinary tax evasion“ zu erfassen. Im Ergebnis bleibt es gleichwohl bei beachtlichen Diskrepanzen, die die Nennung einer bestimmten Zahl eigentlich verbieten. Das Ausmaß der Steuerhinterziehung in Deutschland muss als kaum seriös bezifferbar gelten, und man kann allenfalls mutmaßen, dass die hinterzogenen Steuern eine Größenordnung von etwa 50 Mrd. € jährlich erreichen. Bei 442 Mrd. € Steuereinnahmen in 2002 bedeuten 50 Mrd. € 11,3% hinterzogene Steuern. Überraschenderweise liegt diese Quote deutlich unter den 17%, die für die USA genannt werden (Andreoni et al. 1998: 822). Dies überrascht deswegen, weil der US-amerikanische Steuervollzug als konsequenter als der deutsche gilt.

Die Quantifizierung der Steuerhinterziehung ist eine Sache, die Erforschung ihrer Ursachen eine andere. Leider weiß man über die Ursachen noch weniger als über die tatsächlich hinterzogenen Steuern⁴. Naheliegende Hypothesen erweisen sich als überraschend angreifbar. Die naheliegendste besagt, dass die Steuerhinterziehung mit der Höhe der Besteuerung zunimmt. Gegen diese Hypothese sprechen Theorie und Empirie gleichermaßen. Wegen gegenläufiger Einkommens- und Substitutionswirkungen ist jedenfalls mikroökonomisch keineswegs klar, warum ein rational handelnder Steuerzahler angesichts des Risikos von Entdeckung und Bestrafung bei steigenden Steuersätzen zwingend mehr Steuern hinterziehen sollte (Yitzhaki 1974; Andreoni et al. 1998: 823). Aber auch empirisch lässt sich die Hypothese, dass die Steuerhinterziehung mit steigenden Steuersätzen zunimmt, nicht ohne Weiteres bestätigen. So weist Pedersen (2003) darauf hin, dass in Deutschland mehr schwarz gearbeitet wird als in Dänemark, Norwegen und Schweden und dies, obwohl die Steuer- und Abgabenbelastung in jenen Ländern höher ist⁵. Nach einer anderen Hypothese ist Steuerhinterziehung eine Frage der Moral. Aber auch dieser Erklärungsansatz kann bei näherer Betrachtung nicht wirklich überzeugen. Nach Pedersen (2003: 118) zeigen sich die Deutschen sehr viel ablehnender als die Bürger der genannten skandinavischen Länder, wenn sie nach ihrer persönlichen Bereitschaft befragt werden, bei passender Gelegenheit

⁴ Eine ausführliche Erörterung möglicher Ursachen aus jüngerer Zeit mit vielen Literaturhinweisen findet man bei Mummert/Schneider (2001) und bei Andreoni et al. (1998, Abschnitt 6).

⁵ Den erwarteten negativen Zusammenhang zwischen Steuersätzen und „tax compliance“ weisen dagegen Wu/Teng (2005) nach.

schwarz zu arbeiten. Nach ihren Bekundungen sind die Deutschen also eher gegen Schwarzarbeit eingestellt, und dennoch arbeiten sie offenbar mehr schwarz als Skandinavier.

Nach einer dritten Überlegung werden in Deutschland mehr Steuern als andernorts hinterzogen, weil der Staat den Steueranspruch mit geringerer Konsequenz durchsetzt. In der Tat scheint es so zu sein, dass der dänische Fiskus sehr viel umfassender als der deutsche Kenntnis von steuerpflichtigen Einnahmen und steuerlich abzugsfähigen Erwerbसाufwendungen erlangt. Pedersen (2003: 114) nennt als Beispiele Beitragszahlungen an Gewerkschaften und abzugsfähige Bankzinsen, die automatisch dem Finanzamt mitgeteilt werden. Es sei „very hard for taxpayers to earn income – apart from trivial amounts – without the tax authorities’ knowledge“. Aus solchen Hinweisen könnte man vielleicht schlussfolgern, dass sich die Steuerhinterziehung am besten durch die Herstellung gläserner Verhältnisse bekämpfen lässt. Der Preis der Problemlösung wäre allerdings unverhältnismäßig hoch. Denn Einschränkungen der informationellen Selbstbestimmung sind aus guten Gründen nur unter sehr engen Voraussetzungen mit dem Grundgesetz vereinbar. Das bedeutet aber, dass eine rechtsstaatliche Steuererhebung ohne die wahrheitsgemäßen Erklärungen der Steuerpflichtigen nicht auskommen wird. Um den Wahrheitsgehalt zu gewährleisten, bedarf es dann stichprobenartiger Überprüfungen und geeigneter Sanktionen bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Unterdrückung von steuerlich relevanten Informationen. Damit erhält die Politik der Überprüfung steuerlicher Erklärungspflichten sowie die Ahndung bei Fehlverhalten eine zentrale Rolle bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Diese Schlussfolgerung wird durch die Ergebnisse einer Umfrage bestätigt, über die Mummert/Schneider (2001; Tabelle 13) berichten. Danach vertritt die Hälfte der Deutschen die Meinung, dass die Menschen schwarz arbeiten, weil nichts dagegen unternommen werde. So plausibel diese These klingen mag, so schwierig gestalten sich allerdings harte empirische Tests. Über den Einfluss des Strafmaßes auf die Hinterziehungsneigung ist nur wenig bekannt. Pommerhne/Frey (1992) ermitteln einen negativen aber insignifikanten Einfluss⁶. Frey/Feld (2004) finden den erwarteten negativen Effekt, das Signifikanzniveau variiert aber stark mit der Schätzmethode. Pedersens Studie enthält zu den Strafen, die in den genannten Ländern zur Anwendung kommen, leider keine vergleichenden Aussagen. Insofern ist auch nicht klar, ob die aufgedeckten Unterschiede im Hinterziehungsverhalten auf unterschiedliche Strafmaße zurückzuführen sind. Was nun die Wahrscheinlichkeit einer Entdeckung anbetrifft, so gibt es verschiedene Arbeiten, die den erwarteten signifikant negativen Einfluss auf die Hinterziehungsneigung bestätigen (Andreoni et al. 1998, Abschn. 6). Z.B. finden Sheffrin/Triest (1992) bei einer Befragung, dass Individuen, die mit einem höheren Entdeckungsrisiko rechnen, signifikant

⁶ Zitiert nach Andreoni et al. (1998: 842).

weniger Steuerhinterziehung angeben. Es gibt gleichwohl auch contraintuitive Ergebnisse. So schätzen nach der Studie von Pedersen (2003) die Deutschen das Risiko, entdeckt zu werden, deutlich höher ein als die weniger schwarz arbeitenden Skandinavier⁷.

Die empirische Erforschung der Steuerhinterziehung wirft also manche Fragen auf. Die relative Bedeutung verschiedener Einflussfaktoren ist insgesamt weniger klar, als man erwarten mag. Insbesondere ist letztlich nicht klar, in welchem Maße Steuern planvoll und vorsätzlich hinterzogen werden. In der vorliegenden Arbeit ist das gleichwohl die zentrale Prämisse. Genauer liegt der Analyse die Annahme zugrunde, dass Steuerhinterziehung eine bewusste Handlung ist, bei welcher der Ertrag einer unrechtmäßigen Steuerverkürzung gegen die erwarteten Kosten der Entdeckung und Bestrafung rational abgewogen wird. Damit soll keineswegs ausgeschlossen werden, dass auch andere Faktoren für das Verständnis von Steuerhinterziehung wichtig sind und dass deren Bedeutung erforscht werden muss, aber es sind eben nur Faktoren, die über die Sanktionierung von Steuerhinterziehung hinaus Einfluss nehmen. Mit der Analyse soll insbesondere mehr Aufmerksamkeit auf die Politik gelenkt werden, nach der aufgedeckte Steuerhinterziehung in Deutschland gehandelt wird. Wie im Abschnitt 2.1 gezeigt wird, orientiert sich die Strafbemessung im Allgemeinen – d.h. bei Ausblendung aller Gründe, die im Einzelfall strafverschärfend oder strafmildernd wirken können – an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Hinterziehers. Diesem gerechtigkeitsorientierten Ansatz wird in dieser Arbeit eine Politik entgegengesetzt, welche die Bestrafung in den Dienst von Abschreckung und steuerlicher Effizienz stellt. Steuerhinterziehung sollte so bestraft werden, dass sie sich nicht rechnet und der Staat die notwendigen Einnahmen zu minimalen sozialen Kosten erzielt. An der geltenden Sanktionspolitik wird kritisiert, dass sie nicht hinreichend abschreckt und dass sich Steuerhinterziehung insbesondere bei kleineren Einkommen rechnet. Allerdings wirft die Konkretisierung einer effizienten Abschreckungspolitik Fragen auf. Nach Becker (1968) ist es für den Staat kosteneffizient, mit extremen Strafen zu drohen, um den Prüfaufwand ohne Gefährdung der Abschreckungswirkung minimieren zu können. Diese Erkenntnis ist Gegenstand des Abschnittes 2.2. Nun sind extreme Geldstrafen nicht sehr glaubwürdig, da man Straffälligen nicht mehr nehmen kann, als sie besitzen. Geldstrafen können nicht in unbegrenzter Höhe verhängt werden, und Freiheitsstrafen werden in diesem Aufsatz erst gar nicht betrachtet. Welche Steuer- und Prüfpolitik effizient ist, wenn Geldstrafen auf das Einkommen begrenzt bleiben, wird in Abschnitt 2.3 diskutiert. In Abschnitt 2.4 wird die gleiche Frage unter der Annahme behandelt, dass Geldstrafen auf das hinterzoge-

⁷ In den Schätzungen von Frey/Feld (2004) für die Schweiz ist die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung für die Hinterziehungsneigung statistisch nicht signifikant. Zudem wird das „falsche“ Vorzeichen ausgewiesen.

ne Einkommen begrenzt bleiben. Es gibt aber nicht nur budgettechnische Gründe, Geldstrafen zu begrenzen. In der Strafverfolgungspraxis werden nicht immer alle Informationen verfügbar sein, die grundsätzlich notwendig sind, um eine geplante von einer ungeplanten Steuerhinterziehung zweifelsfrei zu unterscheiden. Die Konsequenzen, die sich aus dieser Einsicht für eine optimale Bestrafungspolitik ergeben, werden im Abschnitt B.V ausgelotet. Abschnitt B.VI zieht Schlussfolgerungen und unterbreitet einen Vorschlag, wie die herkömmliche Strafbemessung bei Steuerhinterziehung reformiert werden sollte. Abschnitt C fasst zusammen. Beweise finden sich im Anhang.

Die grundlegende Verhaltensannahme dieser Arbeit ist die Erwartungsnutzenhypothese (ENH). Deren empirischer Erklärungsgehalt ist bekanntlich nicht unumstritten. Die Kritik ist für die Analyse allerdings nur bedingt bedeutsam. In dieser Arbeit soll es weniger um die Frage gehen, welches konkurrierende Verhaltensmodell mit dem beobachtbaren Hinterziehungsverhalten möglicherweise besser in Einklang zu bringen ist (King, Sheffrin 2002; Bernasconi, Zanardi 2004; Dhimi, al-Nowaihi 2003). Vielmehr sollen in dieser Arbeit die Konsequenzen einer Politik aufgezeigt werden, die Steuerhinterziehung als das Ergebnis einer rationalen Güterabwägung begreift und die Gegenmaßnahmen in den Dienst von Abschreckung und Effizienz stellt⁸.

2. Bestrafungspolitiken im Vergleich

2.1 Bestrafung nach Leistungsfähigkeit

In Deutschland fehlt es bei der Bemessung von Strafen für aufgedeckte Steuerhinterziehung an einer präzisen gesetzlichen Regelung. § 370 AO bestimmt lediglich, dass Steuerhinterziehung mit Geldstrafe (ggf. auch mit der hier nicht weiter betrachteten Freiheitsstrafe) geahndet wird. Das erklärt den erstaunlichen Befund, dass die Geldstrafe F bei gleichem Hinterziehungsbetrag Q – und gleichem, hier nicht weiter betrachteten Unrechtsgehalt – in verschiedenen Bezirken von Oberfinanzdirektionen durchaus unterschiedlich ausfallen kann. Gleichwohl werden die beantragten Geldstrafen bei Gericht nicht beliebig gegriffen. Sie orientieren sich vielmehr an vergleichbaren Fällen und können publizierten Strafmaßtabellen entnommen werden (Simon et al. 2000, Anhang 4).

⁸ Selbst wenn die Auffassung richtig sein sollte, dass jenseits von Eigennutz Moral und Ethik einen starken Einfluss auf die Hinterziehungsneigung der Steuerpflichtigen ausüben, bleibt die nachfolgende Analyse wichtig. Zitiert sei Falk (2003, S. 157): „Es ist nicht zu unterschätzen, welchen negativen Einfluss öffentlich bekannt gewordene und spektakuläre Fälle von Steuerhinterziehung auf die Steuermoral ausüben: ... Hilfreich sind deshalb sowohl Strafen für Steuerhinterziehung sowie deren soziale Ächtung.“ Dieser Aufsatz untersucht Möglichkeiten der Bestrafung, die nicht nur abschreckende Wirkung entfalten, sondern die darüber hinaus auch auf soziale Akzeptanz hoffen lassen.

Tabelle 1

Strafmaßstabellen für Steuerhinterziehung in ausgewählten OFD-Bezirken¹

Beträge in 1 000

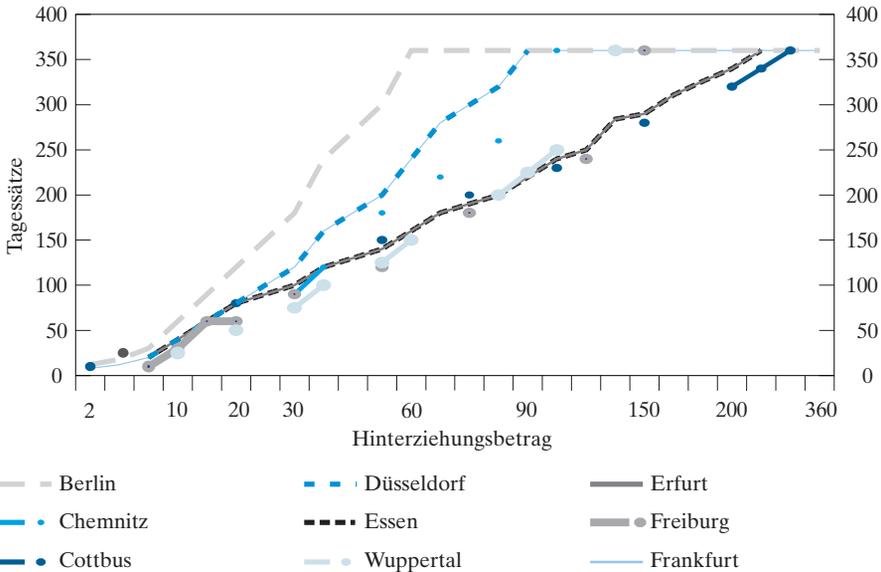
Steuerhinterziehung	1	2	3	4 bis 6			7	8	9
	Berlin	Chemnitz	Cottbus	Düsseldorf, StraFa, Finanzämter			Erfurt	Freiburg	Frankfurt
				Düsseldorf	Essen	Wuppertal			
	Anzahl der Tagessätze bis								
2 000 DM	12	10	10				~		8
3 000 DM	18								12
5 000 DM	30			20	20		20	10	20
10 000 DM	60	30		40	40	25	40	30	40
15 000 DM	90			60	60		60	60	60
20 000 DM	120	60	80	80	80	50	80	60	80
25 000 DM	150			100	90		90		100
30 000 DM	180	90		120	100	75	100	90	120
40 000 DM	240	120		160	120	100	120		160
45 000 DM	270			180	130		130		180
50 000 DM	300	180	150	200	140	125	140	120	200
60 000 DM	360			240	160	150	160		240
70 000 DM	360	220		280	180		180		280
75 000 DM	360		200	300	190		190	180	300
80 000 DM	360	260		320	200	200	200		320
90 000 DM	360			360	220	225	220		360
100 000 DM	360	360	230		240	250	240		360
110 000 DM	360				250		250	240	360
144 000 DM	360				284	360	284		360
150 000 DM	360		280		290		290	360	360
171 000 DM	360				311		311		360
186 000 DM	360				326		326		360
200 000 DM	360		320		340		340		360
250 000 DM	360		340		360		360		360
285 000 DM	360		360						360
360 000 DM	360								360

¹Die Tabelle liefert lediglich Anhaltspunkte für die Bestrafung. Im Einzelfall sind Unrechtsgehalt sowie Strafverschärfungs- und Strafmilderungsgründe zu würdigen.

Nach dieser Tabelle wird die Strafe in Tagessätzen bemessen, und deren Zahl steigt in allen Spalten mit der Höhe des Hinterziehungsbetrages, bis früher oder später ein Maximum von 360 Tagessätzen erreicht wird. 360 Tagessätze stehen für das Jahreseinkommen nach Steuer. Für die formale Analyse sei dieses mit $Y - T(Y)$ notiert, wobei Y das (Jahres-) Einkommen bezeichnet und $T(Y)$ den fälligen Steuerbetrag. Begreift man die Geldstrafe F als Funktion des Hinterziehungsbetrages Q und des Nettoeinkommens $Y - T(Y)$, lassen sich die Spalteneinträge der Tabelle 1 in Produktform darstellen:

Schaubild 1

Strafmaße in Abhängigkeit von den hinterzogenen Beträgen
in Tagessätzen



Nach Angaben in Tabelle 1.

$$(1) \quad F^{LF}(Q, Y) \equiv F = f(Q)(Y - T(Y)).$$

Vergleicht man die verschiedenen Spalten, so werden Gemeinsamkeiten wie auch Unterschiede erkennbar. Gemeinsam ist allen, dass $f(Q)$ zunächst annähernd proportional in Q wächst und ab einer gewissen Knickstelle in den konstanten Wert $f(Q) = 1$ einmündet (Schaubild 1).

Unterschiede gibt es bezüglich der Steilheit des ansteigenden Astes von $f(Q)$ sowie der Lage der Knickstelle. Approximiert man den ansteigenden Abschnitt durch die Funktion $f(Q) = \phi Q$, dann lassen sich die Steilheit durch den Proportionalitätsfaktor ϕ und die Knickstelle durch $Q = 1/\phi$ messen. Die Unterschiede zwischen den verschiedenen OFD-Bezirken sind keineswegs vernachlässigbar. Beispielsweise liegt die Knickstelle in Berlin bei 60 000 DM, in Düsseldorf bei 90 000 DM und in Cottbus gar bei 285 000 DM.

Beachtenswert ist, dass nach der Regel (1) die Geldstrafe nicht nur mit dem hinterzogenen Betrag zunimmt, sondern auch proportional mit dem wahren Einkommen nach Steuer. Hohen Einkommensbeziehern droht also bei der Hinterziehung eines festen Betrages Q und bei Annahme von $T' < 1$ eine höhere absolute Geldstrafe als kleinen Einkommensbeziehern. Das lässt sich als

Bestrafung gemäß Leistungsfähigkeit deuten und verdient mit Blick auf die nachfolgenden Abschnitte festgehalten zu werden.

Bemerkung 1:

Bei der Bestrafung gemäß Leistungsfähigkeit wächst das Strafmaß bei festem Hinterziehungsbetrag monoton mit dem Einkommen, $F_Y^{LF} \equiv \frac{d}{dY} F^{LF} > 0$.

Unterstellt man mit Bernoulli einen logarithmischen Verlauf des Nutzens vom Einkommen, dann entspricht $Y - T(Y)$ dem Kehrwert des Grenznutzens, U' . Die Strafform (1) lässt sich dann in der Form

$$(1') \quad F = f(Q) / U' \Leftrightarrow U' F = f(Q)$$

schreiben und als eine Bestrafungspolitik deuten, nach der die Nutzeneinbuße, $\Delta U \equiv U' F$, bei fixiertem Hinterziehungsbetrag für alle Einkommensbezieher annähernd gleich hoch sein soll. Es kommt also zu einer approximativen *Angleichung des absoluten Nutzenopfers*.

Die Praxis der Bestrafung nach Leistungsfähigkeit lässt sich dann gut begründen, wenn man den Tatbestand der Steuerhinterziehung als gegeben annimmt und wenn man Gerechtigkeit im Strafen sucht⁹. Steuerhinterziehung ist aber kein Delikt, das im Affekt oder aus Ignoranz begangen wird. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass Vorsatz im Spiel ist. Dabei wird der Vorteil der verkürzten Steuer gegen das Risiko abgewogen, entdeckt und bestraft zu werden. Wenn nun Steuerhinterziehung als bewusst ausgeführte Tat aufgefasst wird, dann wird man die Rückwirkung der Bestrafung auf die Bereitschaft, Steuern kühl kalkulierend zu hinterziehen, beachten wollen. Wie im nächsten Abschnitt noch darzulegen ist, kann man sich bei der Wahl effizienter Bestrafungspolitiken auf solche beschränken, die anreizverträglich in dem Sinne sind, dass sie eine abschreckende Wirkung entfalten. Die geplante Steuerhinterziehung zahlt sich bei solcher Politikwahl nicht aus. Die Bestrafung nach Leistungsfähigkeit verletzt diese Bedingung bei kleineren Einkommen systematisch. Sie verhindert eine geplante Hinterziehung allenfalls bei hohen Einkommen. Bei kleineren Einkommen lässt sie dagegen die Steuerhinterziehung als vorteilhaft erscheinen. Diese Behauptung lässt sich wie folgt beweisen.

Mit p sei die subjektiv veranschlagte Wahrscheinlichkeit bezeichnet, bei Steuerhinterziehung entdeckt zu werden. Entsprechend ist $1 - p$ die Wahrschein-

⁹ Der Strafansatz (1) ergibt mehr Sinn, wenn Q für eine unerlaubte Handlung mit wirtschaftlichem Vorteil steht. Dann kann man die Multiplikation mit dem Nettoeinkommen als den Versuch deuten, den wirtschaftlichen Vorteil bzw. die daran anknüpfende Strafe zu monetarisieren. Wenn beispielsweise Q für eine Geschwindigkeitsüberschreitung steht, die eine Zeitersparnis von einer Stunde einbringt, dann leistet die Multiplikation die Umrechnung der Stunde in ein Einkommensäquivalent.

lichkeit, unentdeckt zu bleiben. Deklariert ein Einkommensbezieher sein wahres Einkommen Y , zahlt er den sicheren Steuerbetrag $T(Y)$. Deklariert er lediglich $X < Y$, beträgt der erwartete, aber unsichere Zahlbetrag $p(T(Y) + F) + (1 - p)T(X)$. Hierbei wird unterstellt, dass bei Entdeckung zunächst Y ordnungsgemäß nachzuversteuern und zusätzlich die Strafe F zu entrichten ist. Ein risikoscheuer Mensch wird das wahre Einkommen Y deklarieren, wenn $T(Y) \leq p(T(Y) + F) + (1 - p)T(X)$ gilt. Gilt statt eines \leq ein $>$, werden risikoneutrale Steuerzahler Steuern hinterziehen. Auch Steuerzahler mit einer schwach ausgeprägten Risikoscheu werden Steuern hinterziehen wollen, und sie werden dies um so eher tun, je größer die Diskrepanz zwischen $T(Y)$ und $p(T(Y) + F) + (1 - p)T(X)$ ausfällt. Genügt nun F der Spezifikation (1) mit proportionalem Verlauf in $Q \leq 1/\phi$, so wirkt die Bestrafung abschreckend im Sinne von $T(Y) \leq p(T(Y) + F) + (1 - p)T(X)$ genau dann, wenn $Q = T(Y) - T(X) \leq pF/(1 - p)$ bzw. wenn $1 \leq p\phi(Y - T(Y))/(1 - p)$ gilt. Das wahre Einkommen nach Steuer $Y - T(Y)$ muss also das Niveau $(1 - p)/p\phi$ überschreiten, damit Steuerhinterziehung unattraktiv wird. Die Düsseldorfer Praxis legt nahe, für Illustrationszwecke $\phi = 1/90000$ einzusetzen. Was die Prüfhäufigkeit p anbetrifft, so ist es weniger einfach, einen konkreten Zahlenwert zu begründen. Das hat mehrere Ursachen. Erstens ist der Parameter p des Entscheidungsmodells als eine subjektiv veranschlagte Wahrscheinlichkeit zu interpretieren, über die man objektiv wenig weiß. Zweitens sollte p einen Bezug zur tatsächlichen Prüfpolitik der Steuerbehörden haben, und auch darüber gibt es keine Veröffentlichungen. Drittens wird man unterstellen dürfen, dass die Finanzämter nicht alle Steuererklärungen mit der gleichen Intensität prüfen. Sie werden vielmehr Erkenntnisse über Einkünfte, Abzüge, Einkunftsarten etc. unterschiedlich gewichten und bei Erreichen bestimmter Schwellwerte die Prüfung intensivieren¹⁰. Eine solche Vorgehensweise lässt sich nur schlecht zu einem (unbedingtem) Wahrscheinlichkeitswert verdichten. Wird gleichwohl zu Illustrationszwecken der Wert $p = 1/2$ unterstellt, was für den Normalfall eher zu hoch gegriffen sein dürfte, dann müsste das wahre Einkommen nach Steuer schon 90 000 DM übersteigen, wenn der Anreiz zur Steuerhinterziehung völlig verschwinden sollte. Wird dagegen nur ein Wert von $p = 2\%$ angenommen, der sich nach Küster (1983: 259) mit dem objektiven Prüfverhalten der Steuerfahndung begründen lässt¹¹, dann müsste das wahre Einkommen nach Steuer schon 4 410 000 DM übersteigen, wenn jegli-

¹⁰ In der Geschäftsordnung für die Finanzämter (FAGO) der OFD Münster findet man unter § 2 die ergänzende Bestimmung 3.6. Darin heißt es recht vage unter „Auswahl der zu prüfenden Betriebe, Prüfungsanordnung“: „... Die Fallauswahl verfolgt das Ziel, möglichst alle prüfungsbedürftigen Steuerpflichtigen – aber nur diese – innerhalb der Verjährungsfrist zu prüfen. Die Methoden der Fallauswahl müssen dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht werden, aber auch dem Gebot Rechnung tragen, offensichtlich nicht effiziente Prüfungsmaßnahmen zu verhindern. Zu unterscheiden ist zwischen einer bewußten Fallauswahl und einer Zufallsauswahl. a) Bewußte Fallauswahl: In die bewußte Auswahl sollen alle verfügbaren Informationen eingehen. ...“

cher Anreiz zur Steuerhinterziehung verschwinden sollte. Solche Zahlen müssen aufhorchen lassen¹². Sie nähren den Verdacht, dass die Masse der deutschen Steuerzahler eher schlecht beraten ist, wenn sie nicht wenigstens kleine Steuerbeträge hinterzieht.

Die Bestrafung nach Leistungsfähigkeit scheint eine deutsche Spezialität zu sein¹³. International ist es wohl üblich, die Strafe proportional zum Hinterziehungsbetrag zu bemessen, $F^Y(Q) = fQ$ (Yitzhaki 1974). Für den Faktor f werden Werte von $\frac{1}{2}$ bis 3 genannt¹⁴. Bei $f = 1/2$ müsste die subjektive Entdeckungswahrscheinlichkeit $2/3$ übersteigen und bei $f = 3$ ein Viertel, wenn der Anreiz zur Steuerhinterziehung verschwinden soll.

2.2 Effiziente Politik bei unbeschränkter Wahl des Strafmaßes

Nach verbreiteter Auffassung ist Steuerhinterziehung zu bekämpfen, weil sie unmoralisch ist. Der Hinweis auf Moral und Ethik ist in einer normativen Analyse unbefriedigend, weil er die Notwendigkeit der Begründung lediglich von der Ebene der Politik auf die Ebene der Werte verlagert. Ökonomisch überzeugender ist es, eine Politik, die Steuerhinterziehung verursacht, selbst infrage zu stellen. Man kann leicht zeigen, dass bei uneingeschränkter Wahl des Strafmaßes F zu jeder Politik mit Steuerhinterziehung eine andere existiert, die allokatonsäquivalente Ergebnisse erzeugt und bei der sich die Steuerhinterziehung nicht rechnet („Revelationsprinzip“). Technischer ausgedrückt, kann man sich bei der Bestimmung effizienter Politiken auf anreizverträgliche beschränken. Sei etwa angenommen, dass ein strikt risikoscheues Individuum mit Einkommen Y lediglich $X < Y$ deklariert. Ein risikoneutrales Individuum mit dem gleichen Einkommen wird dann allemal Steuern hinter-

¹¹ Auch in den USA soll die Quote der geprüften Steuererklärungen in dieser Größenordnung liegen. Für 1995 wird eine Quote von 1,7% genannt (Andreoni et al., 1998: 820). Dieser empirische Durchschnittswert sagt allerdings wenig über die bedingt erwartete Prüfwahrscheinlichkeit aus, mit der potenzielle Steuerhinterzieher bei ihrem Tun subjektiv rechnen. Solange man nicht mehr über die bedingt erwartete Prüfwahrscheinlichkeit weiß, kann man auch nicht behaupten, wie etwa bei Dhami und al-Nowihi (2003) geschehen, dass die Erwartungsnutzenhypothese durch das tatsächliche Hinterziehungsverhalten widerlegt wird.

¹² Die Frage, ob Strafen in dieser Höhe in der Strafverfolgungspraxis verhängt werden oder auch nur verhängt werden können, darf hier offen bleiben. Die Wahl der Tagessätze ist in der Strafpraxis auf die Einkommensspanne von 2 bis 10 000 DM begrenzt (z.B. Simon et al. 2000: 115), und bei einem Einkommen von 4 410 000 DM käme man auf einen rechnerischen Tagessatz von 12 250 DM.

¹³ Hagedorn (1991: 37) und Beckmann (2003: 24) sprechen von der „deutschen Strafe“.

¹⁴ Ein Faktor von drei kommt in Singapur zur Anwendung. Vgl. http://216.239.59.104/search?q=cache:nruoDdl_-FMJ:www.sma.org.sg/sma_news/3405/practice.pdf+penalty+income+tax+evasion+uk&hl=en. Für die USA gilt nach Fullerton/Karayannis (1994) der Faktor $1/2$: „Although penalties on detected evasion can vary, imposed fines in the US are typically one-half of the tax underpayment.“

ziehen. Das bedeutet, dass $T(Y) > p(T(Y) + F) + (1 - p)T(X)$ gelten muss und dass die Politik nicht anreizverträglich ist. In diesem Fall empfiehlt es sich, $T(Y)$ so weit zu reduzieren und F bei konstanter Summe $T(Y) + F$ so weit anzuheben, bis *Anreizverträglichkeit* hergestellt ist:

$$(2) \quad T(Y) = p(T(Y) + F) + (1 - p)T(X).$$

Eine entsprechende Reform ist für den Fiskus aufkommensneutral und eliminiert für das Individuum den Anreiz zur Steuerhinterziehung. Genauer ist ein risikoneutrales Individuum hinsichtlich der Entscheidung, Steuern zu hinterziehen, nach Konstruktion indifferent, während ein strikt risikoscheues Individuum nach Reform die wahre Einkommenserklärung strikt vorzieht. Die wahrgenommenen Kosten des Entdeckungsrisikos entfallen, so dass die ursprüngliche Politik auch nicht effizient im allokativen Sinne gewesen sein kann. Man beachte, dass die Anreizverträglichkeitsbedingung (2)

$$(2') \quad \frac{1-p}{p}Q = \frac{1-p}{p}[T(Y) - T(X)] = F \equiv F^e(Q)$$

impliziert.

Bemerkung 2:

Bei anreizverträglicher Politik ist das Strafmaß vom Einkommen unabhängig, $F_Y^e = 0$.

Die Bestrafung nach Leistungsfähigkeit verletzt diese Eigenschaft, und zwar im Gegensatz zu der Bestrafung, die sich proportional nach dem Hinterziehungsbetrag, $F^Y(Q) = fQ$, bemisst. Andererseits verlangt letztere Bestrafungspolitik eine Prüfintensität von Steuererklärungen, wie sie wohl selten anzutreffen ist.

Bei der Herleitung von (2') wurde die Prüfwahrscheinlichkeit p als exogen fixierter Parameter behandelt. Begreift man dagegen p als politische Variable, eröffnet sich zusätzlicher Spielraum für effizienzsteigernde Reformen. Weil das Prüfen von Steuererklärungen Kosten verursacht und die Strafe F bei Einhaltung von (2') und bei Annahme strikter Risikoaversion nicht anfällt, ist es effizient, bei fixiertem Q die Prüfwahrscheinlichkeit p zu minimieren und das F unter Beachtung von (2') anzupassen (Becker 1968).

Gegen eine Umsetzung dieser Politik gibt es indessen Einwände. Erstens ist die Androhung einer Geldstrafe, die die finanziellen Möglichkeiten des Steuerhinterziehers übersteigt, unglaubwürdig. Einem nackten Mann kann man schließlich kein Geld aus der Tasche ziehen¹⁵. Zweitens produziert die

¹⁵ Man könnte mutmaßen, dass es aus genau diesem Grund Freiheitsstrafen geben muss. Aus der Perspektive des Einnahmen maximierenden Staats erscheint es optimal, Geldstrafen in maximal zulässiger Höhe zu verhängen und diese Bußen zur weiteren Steigerung der Abschreckungswir-

Beckersche Politik Probleme, wenn man davon ausgehen muss, dass Steuern nicht nur planmäßig hinterzogen, sondern auch in möglicher Unkenntnis der Rechtslage verkürzt werden. Eine Bestrafung, die zwischen Handlungsmotiven nicht unterscheidet, widerspricht dem allgemeinen Rechtsempfinden. Beiden Einwänden soll im Weiteren Rechnung getragen werden, und zwar durch die genauere Analyse zweier Modellerweiterungen. In der ersten wird in zwei Varianten und in Anlehnung an Chander/Wilde (1998) optimale Steuer- und Prüfpolitik bei exogen beschränkter Bestrafungshöhe untersucht. In der zweiten wird in Anlehnung an Boadway/Sato (2000) optimale Steuer-, Prüf- und Bestrafungspolitik unter der Prämisse betrachtet, dass Steuern möglicherweise nur irrtümlich falsch deklariert werden.

2.3 Effiziente Steuer- und Prüfpolitik bei konfiskatorischen Geldstrafen

Nach Becker (1968) sollte die Strafe F bei aufgedeckter Steuerhinterziehung möglichst hoch angesetzt werden. Andererseits ist eine Geldstrafe, die die finanziellen Möglichkeiten des Hinterziehers übersteigt, nicht durchsetzbar und daher nicht glaubwürdig. In der deutschen Bestrafungspraxis werden Geldstrafen durch das Netto-Einkommen begrenzt, $F^{LF} \leq Y - T(Y)$, wobei die Höchstgrenze für hohe Hinterziehungsbeträge erreicht wird. Will man volle Abschreckungswirkung erzielen und gleichzeitig die durch das Netto-Einkommen gezogene Höchstgrenze nicht überschreiten, drängt sich der Gedanke auf, im Entdeckungsfall generell – und nicht nur bei hohen Hinterziehungsbeträgen – das gesamte Netto-Einkommen einzuziehen, also $F^k(Y) \equiv Y - T(Y)$ zu setzen. Eine solche Strafbemessung kann man *konfiskatorisch* nennen. Auf Hinterziehung, egal in welcher Höhe, droht die Einziehung des gesamten Einkommens¹⁶. Insbesondere steigt wie bei der Bestrafung nach Leistungsfähigkeit das Strafmaß monoton im Einkommen. Für die konfiskatorische Bestrafung gelten folgende Eigenschaften:

Proposition 1:

Bei konfiskatorischer Bestrafung genügt die effizient gewählte Steuer- und Prüfpolitik notwendig der Bedingung

$$(i) \quad p(X) = \sup_{Y \geq X} \frac{T(Y) - T(X)}{Y - T(X)}.$$

kung um Freiheitsstrafen zu ergänzen (Polinsky, Shavell 1984). Kaum verständlich ist es aus diesem Blickwinkel dann aber, dass Freiheitsstrafen bei schwereren Delikten regelmäßig zum Einsatz kommen, ohne dass der Spielraum für Geldstrafen zuvor voll ausgeschöpft wurde. Auf entsprechende Überlegungen zur Wahl zwischen Geld- und Freiheitsstrafen kann indessen hier nicht weiter eingegangen werden. Vgl. vielmehr Polinsky, Shavell (2000).

¹⁶ Man könnte einwenden, dass auch der Steuerhinterzieher Anspruch auf Verschonung des Existenzminimums haben sollte. Andererseits orientiert sich die konfiskatorische Bestrafung lediglich an der deutschen Bestrafungspraxis, so dass es insbesondere in einer theoretischen Analyse gerechtfertigt erscheint, von dem Einwand abzusehen.

- (ii) Als Folge werden Steuern nicht hinterzogen.
- (iii) Die effiziente Prüfwahrscheinlichkeit sinkt monoton mit der Höhe des deklarierten Einkommens.

Der Beweis findet sich im Anhang. Vorausgesetzt wird $T(X) < X$. Für die Aussage (iii) muss zusätzlich angenommen werden, dass T monoton in X steigt¹⁷.

Proposition 1 zeigt, dass die Steuer- und Prüfpolitiken bei konfiskatorischer Bestrafung in einem engen Zusammenhang stehen müssen, wenn sie gemeinsam als effizient gelten sollen. Hierbei meint Effizienz, dass es nicht möglich sein darf, die Kosten der Steuerprüfung zu senken, ohne gleichzeitig auf Steuereinnahmen zu verzichten. Ebenso darf es nicht möglich sein, die Steuereinnahmen zu erhöhen, ohne gleichzeitig höhere Kosten der Steuerprüfung hinzunehmen. Nach der Aussage (i) der Proposition 1 muss die subjektiv erwartete Prüfwahrscheinlichkeit bei effizienter Politik ein bestimmtes Maß übersteigen, das vom Steuertarifverlauf abhängt. Dieses Maß lässt sich besonders einfach fassen, wenn $X = T(0) = 0$ ist, wenn also ein Steuerzahler Null Einkommen erklärt und Null Steuern zahlt. In diesem Extremfall muss die erwartete Prüfwahrscheinlichkeit mit dem Spitzendurchschnittssteuersatz gleichziehen. Ansonsten muss wegen

$$\frac{T(Y) - T(X)}{Y - T(X)} = 1 - \frac{Y - T(Y)}{Y - T(X)} \text{ und } 1 - p(X) = \inf_{X \leq Y} \frac{Y - T(Y)}{Y - T(X)}$$

gelten, dass die Wahrscheinlichkeit, nicht geprüft zu werden, dem Infimum aller Nettoeinkommensverhältnissen entspricht, die aus dem Vergleich von Steuerehrlichkeit mit Steuerunehrlichkeit resultieren, wenn man das deklarierte Einkommen fixiert und die Hinterziehungsbeträge variiert. Erreicht die Prüfwahrscheinlichkeit das durch die Regel (i) gesetzte Niveau, werden nach Aussage (ii) planmäßig handelnde Steuerzahler nicht hinterziehen. Die Politik ist anreizverträglich. Beachtenswert, weil intuitiv plausibel, ist auch die Aussage (iii). Sie besagt, dass eine effizient gewählte Prüfpolitik dafür sorgt, dass der Steuerpflichtige in der Erwartung lebt, er werde um so eher geprüft, je weniger Einkommen er deklariert.

2.4 Effiziente Steuer- und Prüfpolitik bei Schonung des deklarierten Einkommens

Die in Deutschland praktizierte Bestrafung ist für hohe Hinterziehungsbeträge konfiskatorisch. Auf die Einziehung des gesamten Einkommens wird dagegen bei kleineren Hinterziehungsbeträgen verzichtet. Vor diesem Hintergrund mag folgende abgeschwächte Strafvariante eine diskussionswürdige Politikalternative darstellen. Und zwar soll der Hinterzieher stets denjenigen

¹⁷ Bei Chander/Wilde ist die Monotonie eine Implikation effizienter Politik und keine Annahme.

Anteil seines Einkommens behalten dürfen, den er versteuert hat. Der Ansatz lässt sich durch die Formel $F^\Delta \equiv Y - T(Y) - (X - T(X))$ fassen. Eine solche Strafpolitik sei *Schonung des deklarierten Einkommens* genannt. Der besseren Vergleichbarkeit wegen, empfiehlt es sich, das Strafmaß als Funktion von Q und Y auszudrücken:

$$F^\Delta(Q, Y) = Y - Q - X = Y - Q - T^{-1}(T(Y) - Q).$$

T^{-1} bezeichnet hierbei die Umkehrfunktion von T . Offenbar gilt

$$F_Y^\Delta = 1 - \frac{T'(Y)}{T'(X)},$$

so dass die rechte Seite nur dann nicht negativ wird, wenn $T'(Y) \leq T'(X)$ gilt, was wegen $X < Y$ einen konkaven Tarifverlauf voraussetzt.

Bemerkung 3:

Bei Schonung des deklarierten Einkommens wächst die Strafe für gegebenen Hinterziehungsbetrag schwach monoton mit dem Einkommen genau dann, wenn der Grenzsteuersatz schwach monoton mit dem Einkommen fällt.

Der Gegensatz zur in Deutschland praktizierten Straf- und Steuerpolitik könnte kaum deutlicher ausfallen. Nach geltendem Recht wächst zwar die Strafe mit dem Einkommen, das Gleiche trifft aber auch auf den Grenzsteuersatz zu. Im übrigen gelten die Eigenschaften, die eine effiziente Politik bei konfiskatorischer Bestrafung kennzeichnen, auch bei Bestrafung durch Schonung des deklarierten Einkommens, und sie lassen sich in diesem Fall noch schärfer formulieren.

Proposition 2:

Bei Schonung des deklarierten Einkommens genügt die effizient gewählte Steuer- und Prüfpolitik der Bedingung

$$(i) \quad p(X) = \sup_{Y \geq X} \frac{T(Y) - T(X)}{Y - T(X)} = T'(X).$$

- (ii) Als Folge werden Steuern nicht hinterzogen, und
- (iii) die Prüfwahrscheinlichkeit und der Grenzsteuersatz sinken monoton mit der Höhe des deklarierten Einkommens.

Der Beweis findet sich wiederum im Anhang. Ebenso wie bei konfiskatorischer Bestrafung gilt, dass bei effizienter Politik die subjektiv erwartete Prüfwahrscheinlichkeit ein bestimmtes, durch den Steuertarif determiniertes Maß erreichen muss und dass dann planmäßig handelnde Steuerzahler nicht hinterziehen. Zusätzlich gilt aber, dass die Prüfwahrscheinlichkeit bei X dem Grenzsteuersatz bei X entsprechen und dass letzterer bei steigendem Einkommen zurück gehen muss. Die Forderung nach einem sinkenden Grenz-

steuersatz mag irritieren, wenn man sie an herkömmlichen Vorstellungen gerechter Steuertarife misst. Allerdings hat bereits Mirrlees (1971) die tradierten Vorstellungen als wenig überzeugend entlarvt. Insofern kann die Aussage (iii) den Steuertheoretiker nicht überraschen. Sie ist eher als Bestätigung älterer Ergebnisse zu verstehen, die in die gleiche Richtung weisen. Bei Mirrlees geht es allerdings um den optimalen Ausgleich zwischen den konkurrierenden Zielen Effizienz und Verteilungsgerechtigkeit. Dabei unterstellt er, dass man produktive Individuen nicht dazu zwingen kann, die ihnen angeborenen Leistungsmöglichkeiten voll einzusetzen und dass sie sich bei zu scharfer Besteuerung als weniger produktiv ausgeben als sie es tatsächlich sind. Im Unterschied zur *Mirrlees*-Problemsicht geht es nun hier nicht um die Berücksichtigung von Verteilungsgerechtigkeit, sondern allein um Effizienz. Andererseits wird hier davon ausgegangen, dass der Staat mittels Prüfungen den wahren Sachverhalt aufdecken und ggf. Strafen verhängen kann. Bei Mirrlees ist Bestrafung nicht vorgesehen. Wahre Produktivitäten lassen sich nicht objektiv feststellen und gerichtlich überprüfen. Auch wenn sich also die Problemsichten von Mirrlees einerseits und Chander et al. andererseits unterscheiden, so legen sie doch ähnliche Schlussfolgerungen nahe. Die Grenzbesteuerung muss mit steigendem Einkommen tendenziell abnehmen. Andernfalls droht seitens der Steuerpflichtigen eine ineffiziente Abschöpfung von Informationsrenten.

2.5 Bestrafungspolitik bei irrtümlicher Steuerverkürzung

Steuern werden nicht nur planmäßig hinterzogen. Es gibt auch eine Form von Verkürzung, die aus Unkenntnis der Rechtslage resultiert. Die besondere Problematik, der sich Politikgestaltung zu stellen hat, besteht darin, dass es in der Realität Schwierigkeiten bereitet, wahre Handlungsmotive zu erforschen. Es wird daher immer eine Verkürzung von Steuern geben, bei der sich nicht mit letzter Gewissheit klären lässt, ob sie geplant oder ungeplant zustande kam. Diese Möglichkeit der Ungewissheit soll in diesem Abschnitt unterstellt sein, um die Implikationen für eine optimale Steuer-, Prüf- und Bestrafungspolitik auszuloten. Zu diesem Zweck soll es lediglich zwei eindeutige Fälle von Steuerverkürzung geben, die geplante und die ungeplante Form. Im Einzelfall sollen staatliche Institutionen nach Annahme nicht zweifelsfrei klären können, welcher Fall vorliegt, aber aus Erfahrung soll man wissen, dass hohe Einkommensbezieher mit der Wahrscheinlichkeit $\beta \in (0,1)$ Steuern irrtümlich verkürzen und mit der Gegenwahrscheinlichkeit $1 - \beta$ planmäßig hinterziehen. Wegen fehlender Information im Einzelfall wird jede Strafe, die für planmäßige Hinterziehung konzipiert wird, auch irrtümliche Verkürzung treffen. Da diese Konsequenz nicht gewollt, aber unvermeidbar ist, wird man intuitiv der Empfehlung von Becker (1968) nicht folgen wollen und vor hohen Strafen eher zurückschrecken. Diese Intuition wird durch eine Analyse von Boadway/Sato (2000) präzisiert, die hier in vereinfachter Form nachgezeichnet werden soll.

Eine der Vereinfachungen gegenüber dem Originalaufsatz besteht darin, dass lediglich risikoneutrale Steuerzahler betrachtet werden. Von diesen gebe es zwei Typen, und zwar solche mit hohem Einkommen Y_h und solche mit niedrigem $Y_l < Y_h$. Die Besteuerung sei umverteilend. D.h. dass hohe Einkommensbezieher mehr Steuern zahlen sollen als die Bezieher niedriger Einkommen, $T_h > T_l$. Da der Fiskus annahmegemäß ohne Prüfung nicht beobachten kann, mit welchem Typus von Einkommensbezieher er es im Einzelfall zu tun hat, haben die hohen Einkommensbezieher einen Anreiz, sich zu verstellen und sich als Bezieher geringen Einkommens auszugeben. Allerdings hat der Fiskus die Möglichkeit zu prüfen, um so festzustellen, ob ein Steuerzahler tatsächlich geringes Einkommen bezieht oder nicht. Offenbar wird der Fiskus nur dann prüfen wollen, wenn ein geringes Einkommen deklariert wurde. Sei die entsprechende (subjektiv erwartete) Prüfwahrscheinlichkeit p . Wird eine Steuerverkürzung mit der Wahrscheinlichkeit p entdeckt, ist eine Steuernachzahlung nebst Strafe in Gesamthöhe T_h^l fällig. Dieser Betrag ist nun unabhängig davon fällig, ob die Verkürzung geplant wurde oder nicht. Damit Steuern nicht planmäßig verkürzt werden, muss offenbar $T_h \leq pT_h^l + (1-p)T_l$ gelten. Da Umverteilung angestrebt wird, wird diese Anreizverträglichkeitsbedingung bei risikoneutralen Steuerpflichtigen im Politikoptimum mit Gleichheit gelten müssen,

$$(3) \quad T_h = pT_h^l + (1-p)T_l.$$

Die Gleichung (3) ist das Pendant zu (2). Die Gleichung (3) wird im Weiteren benutzt, um die endogen zu bestimmende Strafe T_h^l als Funktion der Prüfwahrscheinlichkeit p zu bestimmen,

$$(4) \quad T_h^l(p) \equiv T_h^l = [T_h - (1-p)T_l] / p, \quad \frac{dT_h^l}{dp} = \frac{T_l - T_h^l}{p}.$$

Bei Befolgung von (3) werden hohe Einkommensbezieher Steuern nicht planmäßig hinterziehen. Sie erzielen folglich das ihnen zugedachte Einkommen nach Steuer von $Y_h - T_h$. Die Situation derjenigen, die Steuern irrtümlich verkürzen, ist anders. Für sie ist (3) irrelevant. Sie zahlen mit Wahrscheinlichkeit p die Strafe (einschließlich der Steuernachzahlung) in Höhe T_h^l und mit Gegenwahrscheinlichkeit die reduzierte Steuer T_l .

Schließlich gibt es die Bezieher kleiner Einkommen. Kleinere Einkommen als das von ihnen bezogene gibt es nach Annahme nicht. Folglich kann die Möglichkeit der Verkürzung kleiner Einkommen, sei sie geplant oder ungeplant, ausgeschlossen werden. Man kann sich das so vorstellen, dass deklarierte Einkommen, die Y_l unterschreiten, automatisch korrigiert werden. Dennoch werden selbst die Bezieher kleiner Einkommen geprüft. Nach Annahme wissen die staatlichen Behörden ja nicht, ob ein Steuerzahler, der Y_l deklariert, tatsächlich ein Bezieher geringen Einkommens ist oder nicht. A priori mag man

es als richtig ansehen, dass ein geprüfter Bezieher niedrigen Einkommens den gleichen Steuerbetrag T_l zu entrichten hat wie ein ungeprüfter. Allerdings erweist sich diese Vorstellung mit optimaler Politik als unvereinbar. Daher sei zwischen der Steuer T_l , die ein ungeprüfter Bezieher niedrigen Einkommens zu zahlen hat, und derjenigen Steuer T_l^l , die der geprüfte zu zahlen hat, unterschieden. Es wird sich herausstellen, dass bei optimaler Politik $T_l > T_l^l$ gelten muss. D.h. dass eine korrekte Steuererklärung „honoriert“ wird, allerdings nur bei Beziehern niedrigen Einkommens.

Nachdem die verschiedenen Politikgrößen $T_l, T_h, T_h^l, T_l^l, p$ eingeführt wurden, soll nun die staatliche Zielsetzung präzisiert werden. Annahmegemäß maximiere der Staat eine utilitaristische Zielfunktion. Die gewichtete Summe der sozial bewerteten Einkommen nach Steuer und Strafe werde unter Beachtung der staatlichen Budgetfunktion maximiert. Die Zielfunktion lautet

$$(5) \quad \tilde{W} \equiv \alpha(1-\beta)W(Y_h - T_h) + \alpha\beta[(1-p)W(Y_h - T_l) + pW(Y_h - T_h^l)] \\ + (1-\alpha)[(1-p)W(Y_l - T_l) + pW(Y_l - T_l^l)],$$

wobei α den Anteil hoher Einkommensbezieher bezeichnet und $1-\alpha$ den Anteil der Bezieher niedriger Einkommen. Die Zielfunktion (5) ist unter der Beachtung von (3) und der staatlichen Budgetfunktion,

$$(6) \quad \alpha T_h + (1-\alpha)[(1-p)T_l + pT_l^l] - C(p) = \text{konstant } (\gamma)$$

in $T_l, T_h, T_h^l, T_l^l, p$ zu maximieren. γ bezeichnet einen Lagrange-Faktor und $C(p)$ die Kosten, die bei einer erwarteten Prüfwahrscheinlichkeit p anfallen. Es macht Sinn, $C(0) = C'(0) = 0$ sowie $C'' > 0$ für $p > 0$ anzunehmen. Die Kosten der Prüfung sind Null, wenn nicht geprüft wird, und im übrigen steigen sie mit zunehmender Prüfintensität. Man beachte bei der Interpretation von (6), dass der Fiskus bei der Befolgung von (3) von allen hohen Einkommensbeziehern im Mittel den gleichen Betrag T_h vereinnahmt, und zwar unabhängig von der Frage, ob das Einkommen wahrhaft deklariert, planmäßig oder auch nur irrtümlich verkürzt wurde.

Zunächst soll gezeigt werden, dass strikte Konkavität von W verhindert, dass im Optimum p beliebig klein gesetzt wird. Die strikte Konkavität lässt sich als soziale „Ungleichheitsaversion“ deuten.

Proposition 3:

Bei strikter Konkavität von W gilt im Optimum $p > 0$, bei Linearität dagegen $p = 0$.

Der Beweis findet sich im Anhang. Er macht deutlich, dass es letztlich Argumente der Verteilung und nicht der Effizienz sind, wenn $p > 0$ als optimal ausgezeichnet wird. $p \rightarrow 0$ verlangt wegen (4) eine unendlich hohe Bestrafung T_h^l ,

die auch solche Steuerpflichtige trifft, die lediglich in Unkenntnis ihre Steuer verkürzt haben und dabei entdeckt wurden. Im Verhältnis zu denjenigen, die unentdeckt bleiben, wird dies als ungerecht im Sinne der Verteilung gewertet.

Proposition 4:

Bei strikter Konkavität von W gilt im Optimum:

- (i) Die Bezieher geringer Einkommen werden im Falle der Prüfung besser behandelt als ohne Prüfung, $T_h^l < T_l$.
- (ii) Hohe Einkommensbezieher werden bei Aufdeckung einer irrtümlichen Steuerverkürzung schlechter gestellt als geprüfte Bezieher geringer Einkommen, $Y_h - T_h^l < Y_l - T_l^l$.

Optimale Politik verlangt nach Aussage (i), dass die Bezieher geringer Einkommen im Falle der Prüfung besser behandelt werden als ohne Prüfung, $T_h^l < T_l$. Zusätzlich müssen hohe Einkommensbezieher bei Entdeckung einer irrtümlichen Steuerverkürzung schlechter gestellt werden als die geprüften Bezieher geringer Einkommen, $Y_h - T_h^l < Y_l - T_l^l$. Diese bemerkenswerten Ergebnisse sind wie folgt zu deuten. Dabei spielt Ungleichheitsaversion eine entscheidende Rolle. Der Fiskus würde grundsätzlich gerne die Bezieher kleiner Einkommen schonend behandeln. Im Ideal würde er alle Einkommensunterschiede eibnen wollen. An der Verwirklichung dieses Zieles hindert ihn allein die Tatsache, dass sich dann die Bezieher hoher Einkommen als Geringverdiener ausgeben. Dies könnte er nur durch die Androhung einer drakonischen Strafe für Hinterziehung unterbinden. Die Strafe kann jedoch nicht beliebig hoch gewählt werden, da sie ja auch diejenigen trifft, die lediglich irrtümlich Steuern verkürzt haben. Also behandelt der Fiskus, solange er die Identität der Begünstigten nicht genau kennt, Steuerpflichtige mit gering deklariertem Einkommen nicht so gut, wie er es andernfalls täte. Wenn andererseits eine Prüfung die wahre Identität aufgedeckt hat, lässt der Fiskus den Beziehern kleiner Einkommen zusätzliches Einkommen zuwachsen. So ist $T_h^l < T_l$ zu erklären. Ähnlich ist $Y_h - T_h^l < Y_l - T_l^l$ zu verstehen. Das Gegenteil ist mit dem Wunsch nicht zu vereinbaren, zu Gunsten gering verdienender Einkommensbezieher umzuverteilen.

Die Schlussfolgerung zu diesem Abschnitt lautet, dass die Wahl extrem hoher Strafen mit dem Verteilungsziel kollidiert, wenn Steuern in Unkenntnis verkürzt werden und dieser Sachverhalt von dem der planmäßigen Hinterziehung durch die staatlichen Behörden nicht unterschieden werden kann. Zwei Aspekte der Analyse mögen für den Leser etwas gewöhnungsbedürftig erscheinen. Der eine ist die Besserstellung der geprüften Bezieher geringer Einkommen. Ist eine solche politisch nicht durchsetzbar, kommt dies einer Einschränkung des Zulässigkeitsbereichs für die Politikwahl gleich. Boadway/Sato (2000) zeigen, dass Steuerhinterziehung dann selbst bei optimaler Politikwahl nicht auszuschließen ist. Anders ausgedrückt gilt dann das Revela-

tionsprinzip nicht zwingend. Der zweite gewöhnungsbedürftige Aspekt bezieht sich auf die Behandlung der geprüften Bezieher hoher Einkommen. Bei optimaler Politikwahl werden hohe Einkommensbezieher nicht planvoll hinterziehen. Wird unter solchen Umständen eine Steuerverkürzung aufgedeckt, muss sie Unkenntnis zugeschrieben werden. Dennoch ist eine Strafe fällig. Das widerspricht normalem Gerechtigkeitsempfinden. Die erfolgreiche Bekämpfung von Hinterziehung lässt aber keine andere Wahl.

3. Schlussfolgerungen und Reformvorschlag

Wenn die Verhängung extremer Geldstrafen aus den dargelegten Gründen als Politikoption ausscheidet, stellt sich die Frage nach einer überzeugenden Regel für die Begrenzung von Geldstrafen. Bei der Suche nach einer Antwort stößt man unweigerlich auf die zuvor diskutierten Bestrafungspolitiken, das gesamte oder ersatzweise das nicht deklarierte Einkommen einzuziehen. Die konfiskatorische Einziehung des gesamten Einkommens F^k wird indessen nur dann akzeptabel erscheinen, wenn man die Möglichkeit einer irrtümlichen Steuerverkürzung ausschließen kann. Ist die Situation anders und kann man eine irrtümliche Steuerverkürzung nicht mit letzter Gewissheit ausschließen, was insbesondere bei kleinen Einkommen und kleinen Hinterziehungsbeträgen häufig der Fall sein dürfte, dann erscheint die konfiskatorische Bestrafung unverhältnismäßig. Der herkömmlichen Bestrafung nach Leistungsfähigkeit F^{LF} muss man andererseits vorhalten, dass sie gerade bei kleineren Einkommen und kleineren Beträgen vor planvoller Hinterziehung zu wenig abschreckt. Insofern ist in diesem Bereich neben der möglichen Intensivierung des Prüfens von Steuererklärungen eine Anhebung der Geldstrafen anzustreben und die Kompromissuche sollte sich allenfalls auf das Ausmaß der Verschärfung konzentrieren. Das Ausland kann hier nicht als Vorbild dienen. Dort bemisst sich die Strafe überwiegend proportional zum Hinterziehungsbetrag, F^Y . Diese Methode ist indes zu undifferenziert. Bei Wahl eines kleinen Proportionalitätsfaktors wird zu wenig Abschreckungswirkung erzielt, oder die Prüfintensität müsste sehr hoch sein. Bei Wahl eines hohen Proportionalitätsfaktors wirkt die Strafe dagegen schnell konfiskatorisch. Ein guter Kompromiss könnte darin liegen, dass bei aufgedeckter Hinterziehung lediglich das nicht deklarierte Einkommen eingezogen wird. Das Strafmaß F^Δ erscheint von der Höhe her auch dann eher vertretbar, wenn die Frage der absichtsvollen oder nicht absichtsvollen Verkürzung nicht mit letzter Gewissheit geklärt werden kann. Um die resultierenden Änderungen bei den Geldstrafen illustrieren zu können, sei den Beispielrechnungen $1/\varphi = 45\,000$ sowie der Grundsteuertarif 2005 zugrunde gelegt¹⁸.

¹⁸ Die Zahl 45 000 ergibt sich durch Anlehnung an die Düsseldorfer Bestrafungspraxis und nach Division mit 2. Letztere Division soll die Euro-Umstellung berücksichtigen.

Beispiel 1:

Das wahre (zu versteuernde) Einkommen sei $Y = 50\,000$ €, was nach dem Grundsteuertarif einen Steuerbetrag von $T(Y) = 13\,095$ € impliziert. Es werde nun angenommen, dass der Betrag $Q = 10\,000$ € hinterzogen wird. Das bedeutet, dass lediglich $X = 20\,894$ € deklariert werden. Eine maximale Bestrafung bei Schonung des deklarierten Einkommens bedeutet $F^\Delta = 19\,106$ €. Nach geltender Regelung droht dagegen bei Entdeckung eine Strafe von nur $F^{LF} = 8\,201$ €.

Beispiel 2:

$Y = 70\,000$ €, $T(Y) = 21\,487$ €. Es werde angenommen, dass der Betrag $Q = 15\,000$ € hinterzogen und lediglich $X = 32\,095$ € deklariert wird. Im Falle der Entdeckung droht nach geltendem Recht $F^{LF} = 16\,171$ €. Das vorgeschlagene Strafmaß würde mit $F^\Delta = 22\,905$ € höher ausfallen.

Der augenfälligste Unterschied zwischen der Bestrafung nach Leistungsfähigkeit und der Einziehung des nicht deklarierten Einkommens besteht zweifellos darin, dass nach geltendem Recht die Geldstrafe bei festem Hinterziehungsbetrag und steigendem Einkommen wächst, nach dem Reformvorschlag hingegen sinkt. In Abhängigkeit von Q gibt es deswegen eine Einkommensgrenze Y , jenseits der F^Δ durch F^{LF} übertroffen wird. Die Grenze wird in Schaubild 2 durch die Linie ABC dargestellt.

Der Wechsel von der Bestrafung nach Leistungsfähigkeit zu einer Bestrafung durch Einziehung des nicht deklarierten Einkommens würde also nicht bei allen (Q, Y) -Kombinationen eine Strafverschärfung bedeuten.

Beispiel 3:

$Y = 100\,000$ €, $T(Y) = 34\,084$ €. Wird der Betrag $Q = 10\,000$ € hinterzogen, folgt $F^\Delta = 13\,808 < 14\,648 = F^{LF}$.

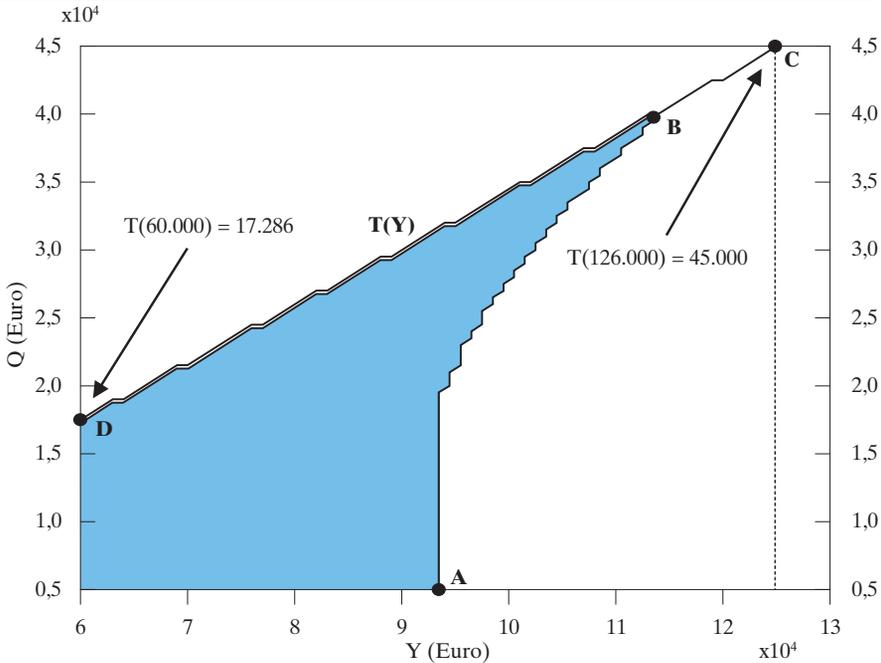
Man mag einwenden, dass eine Abmilderung von Strafen nicht im Sinne einer Politik sein kann, die Effizienz und Anreizverträglichkeit anstrebt. Auch wäre es für eine Reforminitiative im politischen Geschäft sicherlich tödlich, wenn sie just bei hohen Einkommen und hohen Hinterziehungsbeträgen eine Senkung der Strafmaße vorsähe. Akzeptiert man den Einwand, wird man keinen flächendeckenden Wechsel von F^{LF} zu F^Δ ins Auge fassen wollen, sondern lediglich eine Anhebung der Strafen auf F^Δ -Niveau in all denjenigen Fällen, in denen F^Δ das herkömmliche Strafmaß F^{LF} übersteigt. Mathematisch wäre die zu fordernde neue Strafbemessung F^{neu} unter Bezugnahme auf die alte F^{LF} wie folgt zu fassen:

$$F^{neu} \equiv \max\{F^{LF}, F^\Delta\}.$$

Indessen dürfte es der Öffentlichkeit nicht leicht zu vermitteln sein, dass bei festgehaltenem Hinterziehungsbetrag und steigendem Einkommen das Straf-

Schaubild 2

Bereich von Steuerhinterziehung, für den eine Strafverschärfung vorgeschlagen wird



Für Kombinationen von Einkommen Y und Hinterziehungsbetrag Q aus dem blau eingefärbten Bereich wird eine Strafverschärfung vorgeschlagen. (Q, Y) -Kombinationen im linken oberen Bereich sind nicht relevant, weil der Hinterziehungsbetrag Q niemals den Steuerbetrag $T(Y)$ übersteigen kann.

maß keinen monotonen Verlauf zeigt. Im unteren Einkommensbereich würde die Strafe bei festem Hinterziehungsbetrag sinken und im höheren Einkommensbereich steigen. Als Lösung des Konflikts könnte man sich vorstellen, dass der Gesetzgeber zu einer Regelung greift, nach der für die Strafbemessung Unter- und Obergrenzen fixiert werden. Die Regelung könnte besagen, dass das Strafmaß das Jahreseinkommen nicht übersteigen darf, die Höhe von F^A aber mindestens erreichen muss. Die konkrete Bemessung könnte vom Unrechtsgehalt abhängig gemacht werden und wie bisher den Gerichten vorbehalten bleiben. Der Vorschlag hätte den Vorteil, dass er gegenüber der Öffentlichkeit leicht zu kommunizieren ist: Steuerhinterzieher hätten sich darauf einzustellen, dass im Entdeckungsfall das nicht deklarierte Einkommen auf jeden Fall eingezogen wird, und je nach Unrechtsgehalt die Strafe auch höher ausfallen kann.

4. Zusammenfassung

Ausgangspunkt der modelltheoretischen Betrachtungen war in Abschnitt 2.1 die Feststellung, dass die herkömmliche Strafbemessung in weiten Bereichen kühl kalkulierende Steuerhinterzieher von ihrem Tun nicht abbringen wird. Die herkömmliche Strafbemessung folgt dem Gedanken der Bestrafung nach Leistungsfähigkeit und verfehlt insbesondere im unteren Bereich relativer Hinterziehungsbeträge jede abschreckende Wirkung. Ökonomisch ist das kritikwürdig. Ökonomisch sollte die Bestrafungspolitik einer anreizverträglichen und effizienten öffentlichen Einnahmenerzielung dienen. Das bedeutet insbesondere, dass sich Steuerhinterziehung nicht rechnen darf. Die Abschnitte 2.2 bis 2.5 gehen der Frage nach, welche Eigenschaften eine ökonomisch effiziente Bestrafung auszeichnen.

Steuerehrlichkeit kann grundsätzlich durch verstärkte Prüftätigkeit erzwungen werden. Eine begrenzte Ausweitung der Prüftätigkeit dürfte sich für den Staat sogar netto rechnen (Küster 1983: 258). Eine Ausweitung bis zu dem Punkt, bei dem Steuerhinterziehung unattraktiv wird, ist dagegen kostspielig. Insofern ist es eine interessante Überlegung, die Anreize für steuerehrliches Verhalten zu erhöhen, ohne die Häufigkeit von Prüfungen steigern zu müssen. Becker (1968) offeriert eine triviale aber inakzeptable Lösung, die im Abschnitt 2.2 diskutiert wird: Man muss lediglich die Strafe bei aufgedeckter Hinterziehung abschreckend hoch setzen. Diese Antwort ist insofern inakzeptabel, als Strafen jenseits der finanziellen Möglichkeiten des Steuerhinterziehers unglaubwürdig sind und problematisch in denjenigen Fällen, in denen zwischen geplanter und ungeplanter Hinterziehung nicht unterschieden werden kann (Abschnitt 2.5). Daher kann es bei einem Reformvorschlag nur darum gehen, den vorgesehenen Strafraum in einem vertretbaren Ausmaß anzuheben. In diesem Aufsatz wird nun die Position vertreten, dass die Einziehung des nicht deklarierten Einkommens auch unabhängig vom Tatmotiv eine akzeptable Antwort auf Steuerverkürzung ist. Die entsprechende Politik wird in Abschnitt 2.4 analysiert. Die Einziehung des nicht deklarierten Einkommens bleibt hinter der Einziehung des gesamten Einkommens zurück und insofern hinter den Strafmaßen, die schon nach geltendem Recht bei hohen Hinterziehungsquoten drohen. Insofern bleibt der Vorschlag, zukünftig Strafen anzudrohen, die *mindestens* auf die Einziehung des nicht deklarierten Einkommens hinauslaufen, im steuerstrafrechtlich gewohnten Rahmen. Die Politik der Einziehung des gesamten Einkommens wird für Vergleichszwecke in Abschnitt 2.3 analysiert.

Wenn bei der Bestrafung aus den diskutierten Gründen nicht auf vollkommene Abschreckung gesetzt werden kann, müssen Rückwirkungen auf die Steuerpolitik bedacht werden. Verschiedene Steuern sind wegen unterschiedlicher Erhebungsformen mehr oder weniger hinterziehungsanfällig. Trägt man die-

ser Tatsache Rechnung, wird man Steuern anders bewerten, als wenn man nur auf Effizienz und Verteilungsgerechtigkeit im herkömmlichen Sinne abstellt. Das allokativen Verzerrungspotenzial ist dann jedenfalls gegen die steuerliche Hinterziehungsanfälligkeit abzuwägen. Der Trade off wird in Richter/Boadway (2005) genauer analysiert. Auf eine Darstellung muss an dieser Stelle verzichtet werden.

Literaturverzeichnis

- Andreoni, J., B. Erard and J. Feinstein (1998), Tax compliance. *Journal of Economic Literature* 36: 818–860.
- Becker, G.S. (1968), Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy* 76: 169–217.
- Beckmann, K. (2003), *Steuerhinterziehung – Individuelle Entscheidung und finanzpolitische Konsequenzen*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Bernasconi, M. and A. Zanardi (2004), Tax evasion, tax rates, and reference dependence. *Finanzarchiv* 60: 422–445.
- Boadway, R.W. and M. Sato (2000), The optimality of punishing only the innocent: The case of tax evasion. *International Tax and Public Finance* 7: 641–64.
- Chandar, P. and L.L. Wilde (1998), A general characterization of optimal income tax enforcement. *Review of Economic Studies* 65: 165–83.
- Dhami, S. and A. al-Nowaihi (2003), *Why do people pay taxes? An explanation based on loss aversion and overweighting of low probabilities*. Universität Leicester, Manuskript.
- Falk, A. (2003), Homo Oeconomicus versus Homo Reciprocans: Ansätze für ein neues Wirtschaftspolitisches Leitbild? *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 4: 141–172.
- Frey, B.S. and L.P. Feld (2004), Deterrence and morale in taxation – an empirical analysis. CESifo Working Paper 760. München.
- Fullerton, D. and M. Karayannis (1994), Tax evasion and the allocation of capital. *Journal of Public Economics* 55: 257–278.
- Hagedorn, R. (1991), *Steuerhinterziehung und Finanzpolitik*. Ein theoretischer Beitrag unter besonderer Berücksichtigung der Hinterziehung von Zinserträgen. Frankfurt a.M.: Peter Lang.
- Janisch, U. und D. Brümmerhoff (2004), Möglichkeiten und Grenzen der Schattenwirtschaftsschätzung. In A. Braakmann (Hrsg.), *Schattenwirtschaft und Messung des Wirtschaftswachstums*. Thünen-Reihe angewandter Volkswirtschaftstheorie 43. Universität Rostock.
- King, S. and S.M. Sheffrin (2002), Tax evasion and equity theory: An investigative approach. *International Tax and Public Finance* 9: 505–521.
- Küster, E. (1983), Das Steuerstrafrecht aus der Sicht der Steuerfahndung. In G. Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*. Köln: O. Schmidt, 253–266.

- Mirrlees, J.A. (1971), An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of Economic Studies* 38: 175–208.
- Mummert, A. and F. Schneider (2001), The German shadow economy: Parted in a united Germany? *Finanzarchiv* 58: 286–316.
- Pedersen, S. (2003), The shadow economy in Germany, Great Britain and Scandinavia. A measurement based on questionnaire surveys. Rockwool Foundation Research Unit Study 10. Danmarks Statistik, Kopenhagen.
- Polinsky, A.M. and S. Shavell (1984), The optimal use of fines and imprisonment. *Journal of Public Economics* 24: 89–99.
- Polinsky, A.M. and S. Shavell (2000), The economic theory of public enforcement of law. *Journal of Economic Literature* 38: 45–76.
- Richter, W.F. and R.W. Boadway (2005), Trading off tax distortion and tax evasion. *Journal of Public Economic Theory* 7: 361–381.
- Schneider, F. (2003), Zunehmende Schattenwirtschaft in Deutschland: eine wirtschafts- und staatspolitische Herausforderung. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 72: 148–159.
- Schneider, F. and D.H. Enste (2000), Shadow economies: size, courses, and consequences. *Journal of Economic Literature* 38: 77–114.
- Sheffrin, S.M. and R.K. Triest (1992), Can brute deterrence backfire? Perceptions and attitudes in taxpayer compliance. In J. Slemrod (ed.), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Simon, H.E. und C.-A. Vogelberg (2000), *Steuerstrafrecht*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Slemrod, J. and S. Yitzhaki (2002), Tax avoidance, evasion, and administration. In A.J. Auerbach and M. Feldstein (eds.), *Handbook of Public Economics*. Amsterdam: North-Holland, Vol. 3, Ch. 22.
- Wu, S.-Y. and M.-J. Teng (2005), Determinants of tax compliance – A cross-country analysis. *Finanzarchiv* 61: 393–417.
- Yitzhaki, S. (1974), A note on income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 3: 201–202.

Anhang

Zum Beweis der *Proposition 1* sei $p(X)$ nach der Regel (i) definiert. Zunächst gilt es zu beweisen, dass unter dieser Wahl von p risikoscheue Steuerzahler nicht planmäßig hinterziehen. Nach (i) gilt für beliebige $Y > X$

$$p(X)(Y - T(X)) \geq T(Y) - T(X) \text{ bzw. } Y - T(Y) \geq (1 - p)(Y - T(X)).$$

Für monoton wachsende, konkave Nutzenfunktionen U ergibt sich

$$U(Y - T(Y)) \geq pU(0) + (1 - p)U(Y - T(X)),$$

woraus dann (ii) folgt.

In einem zweiten Schritt soll gezeigt werden, dass sich die Prüfwahrscheinlichkeit bei effizienter Politik nicht unter das durch (i) gesetzte Niveau senken lässt. Das Gegenteil sei angenommen. Dann lassen sich \tilde{X} , \tilde{p} mit der Eigenschaft

$$0 < \tilde{p} < p(\tilde{X}) = \sup_{Y \geq \tilde{X}} \frac{T(Y) - T(\tilde{X})}{Y - T(\tilde{X})}$$

finden. Also lässt sich ein \tilde{Y} derart bestimmen, dass

$$\tilde{p}(\tilde{Y} - T(\tilde{X})) < T(\tilde{Y}) - T(\tilde{X}) \text{ bzw. } \tilde{Y} - T(\tilde{Y}) < (1 - \tilde{p})(\tilde{Y} - T(\tilde{X}))$$

gilt. Bei hinreichend schwacher Risikoaversion werden Steuerzahler mit wahrem Einkommen \tilde{Y} allenfalls das Einkommen \tilde{X} deklarieren, und dem Fiskus gehen Einnahmen verloren. Die Prüfwahrscheinlichkeit lässt sich also nicht ohne Gefährdung des Steueraufkommens unter das Niveau $p(\tilde{X})$ drücken.

Schließlich gilt es, (iii) zu beweisen. Unterstellt sei Differenzierbarkeit von T und Nichtnegativität von T' . Zu zeigen ist

$$p(X) = \sup_{Y \geq X} \frac{T(Y) - T(X)}{Y - T(X)} \geq \sup_{Y \geq \tilde{X}} \frac{T(Y) - T(\tilde{X})}{Y - T(\tilde{X})} = p(\tilde{X})$$

für $X < \tilde{X}$. Sei ein $Y \geq \tilde{X} > T(\tilde{X}) \geq T(X)$ beliebig ausgewählt. Da $\frac{T(Y) - t}{Y - t}$ monoton in t fällt, gilt

$$\frac{T(Y) - T(X)}{Y - T(X)} \geq \frac{T(Y) - T(\tilde{X})}{Y - T(\tilde{X})},$$

woraus die Behauptung durch Übergang zum Supremum für $Y \geq \tilde{X}$ folgt.

Der Beweis der *Proposition 2* ähnelt demjenigen der *Proposition 1*. Sei $p(X)$ nach der Regel

$$(7) \quad p(X) = \sup_{Y \geq X} \frac{T(Y) - T(X)}{Y - X}$$

definiert. Zunächst gilt es zu beweisen, dass bei dieser Wahl von p risikoscheue Steuerzahler nicht planmäßig hinterziehen. Nach (7) gilt für beliebige $Y > X$

$$p(X)(Y - X) \geq T(Y) - T(X) \text{ bzw. } Y - T(Y) \geq p(X - T(X)) + (1 - p)(Y - T(X)).$$

Für monoton wachsende, konkave Nutzenfunktionen U ergibt sich

$$U(Y - T(Y)) \geq pU(X - T(X)) + (1 - p)U(Y - T(X)),$$

woraus (ii) folgt.

In einem zweiten Schritt soll gezeigt werden, dass sich die Prüfwahrscheinlichkeit bei optimaler Politik nicht unter das durch (7) gesetzte Niveau senken lässt. Das Gegenteil sei angenommen. Dann lassen sich \tilde{X} , \tilde{p} mit der Eigenschaft

$$\tilde{p} < p(\tilde{X}) = \sup_{Y \geq \tilde{X}} \frac{T(Y) - T(\tilde{X})}{Y - \tilde{X}}$$

finden. Also lässt sich ein \tilde{Y} derart bestimmen, dass

$$\tilde{p}(\tilde{Y} - \tilde{X}) < T(\tilde{Y}) - T(\tilde{X})$$

gilt. Bei hinreichend schwacher Risikoaversion werden Steuerzahler mit wahrem Einkommen \tilde{Y} allenfalls das Einkommen \tilde{X} deklarieren. Die Prüfwahrscheinlichkeit lässt sich also nicht ohne Gefährdung des Steueraufkommens unter das Niveau $p(\tilde{X})$ drücken.

Der Beweis der Gleichheit von p und T' sowie der Tatsache, dass $p(X) = T'(X)$ monoton in X fällt, ist vergleichsweise aufwendig. Der interessierte Leser sei auf Chander/Wilde (1998, Theorem 4) verwiesen. Die Autoren beweisen zunächst, dass T bei effizienter Politik konkaven Verlauf hat. Wäre dies nicht der Fall, ließe sich T durch einen konstruierten Tarif \tilde{T} dominieren, der höhere Steuereinnahmen verspricht, ohne dass die Prüfwahrscheinlichkeit gegenüber $p(X)$ angehoben werden müsste. Das wäre ein Widerspruch zu der angenommenen Effizienz der Politik. Aus der Konkavität von T folgen unmittelbar die behaupteten Satzaussagen.

Zum Beweis der *Proposition 3* ersetzt man in dem Optimierungsproblem (5), (6) die Variable T_h^i gemäß (4) und leitet nach T_l^i und T_h ab. Die erste Ableitung nach T_l^i erlaubt, den Lagrange-Faktor zu bestimmen: $\gamma = W'(Y_l - T_l^i)$. Nach entsprechenden Substitutionen nimmt die Ableitung nach T_h folgende Gestalt an:

$$W'(Y_l - T_l') \cdot C' = \alpha\beta[W(Y_h - T_h') + (T_h' - T_l) \cdot W'(Y_h - T_h') - W(Y_h - T_l)] \\ + (1 - \alpha)[W(Y_l - T_l') + (T_l' - T_l) \cdot W'(Y_l - T_l')W(Y_l - T_l)].$$

Für strikt konkaves W ist die rechte Seite positiv. Folglich muss C' positiv sein, woraus die Behauptung folgt. Ist hingegen W linear, verschwindet die rechte Seite, und $C' = 0$ impliziert $p = 0$.

Zum Beweis der *Proposition 4* leitet man zunächst die Lagrange-Funktion zu (5) und (6) nach T_h ab, wobei man von (4) Gebrauch macht. Unter Verwendung von $\gamma = W'(Y_l - T_l')$ erhält man

$$(7) \quad W'(Y_l - T_l') = \beta W'(Y_h - T_h') + (1 - \beta)W'(Y_h - T_h).$$

Nach Voraussetzung gilt $T_h' > T_l$. Wegen (3) folgt $T_h' > T_h$ bzw. $Y_h - T_h' < Y_h - T_h$. Wegen der strikten Konkavität von W folgt (ii) aus (7). Nun leitet man die Lagrange-Funktion nach T_l ab. Man erhält

$$(8) \quad \alpha\beta[W'(Y_h - T_l) - W'(Y_h - T_h')] = (1 - \alpha)[W'(Y_l - T_l') - W'(Y_l - T_l)].$$

Die Annahme, $T_l' \geq T_l$, wird schließlich zum Widerspruch geführt: $Y_l - T_l' \leq Y_l - T_l$ bedingt bei strikter Konkavität von W wegen (8) $Y_h - T_l \leq Y_h - T_l'$. Daraus folgt $T_h' \leq T_l < T_h < T_h'$, was widersprüchlich ist.