

Rheinisch-Westfälisches Institut  
für Wirtschaftsforschung (Hrsg.)

# Machbarkeitsstudie und Planspiel zur Einführung einer Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer

Forschungsprojekt des  
Bundesministeriums der Finanzen

Endbericht – Executive Summary



# 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 – Executive Summary, 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 – Executive Summary, 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 her-  
vorragende Unterstützung bei der Durchführung des Projekts.





### **Executive Summary**

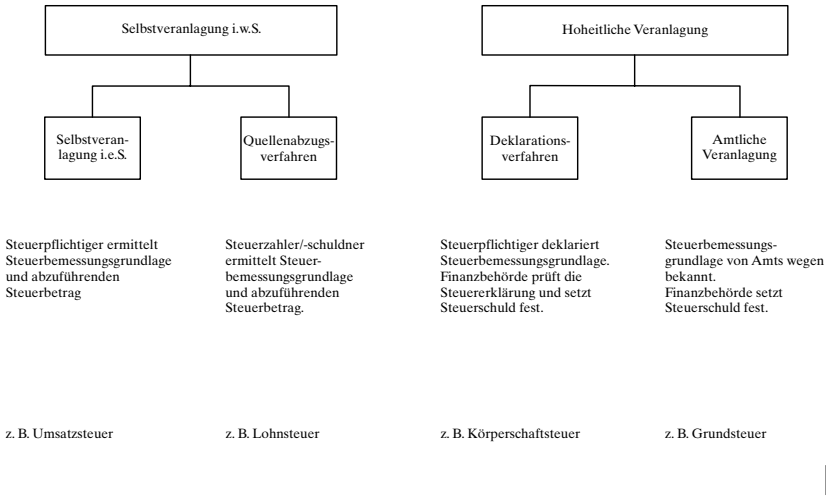
Das deutsche Steuersystem befindet sich in einem kontinuierlichen Wandel. Ein Meilenstein der jüngeren Reformgeschichte im Bereich der Körperschaftsteuer war die Unternehmensteuerreform 2000, mit der ab 2001 die Besteuerung von Kapitalgesellschaften neu organisiert wurde. Zentrale Elemente dieser Reform waren die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf einheitlich 25 %, der Ersatz des Vollanrechnungssystems 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 (siehe Schaubild). 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

## 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. 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.

Gepprüft werden in der Praxis in erster Linie nur noch die gewichtigen und problematischen Steuerfälle. 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 einer 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 Erhebungsverfahrens 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.

#### **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 Verständnis der Steuerpflichtigen für objektive Wahrscheinlichkeiten oder den Zusammenhang zwischen Steuerehrlichkeit und Komplexität des Steuersystems, aber all diese Faktoren verlieren an Aussagekraft, 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 Überprüfungswahrscheinlichkeit 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 Rechts-

staaten 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).

### 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 veranlagern.

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 die USA und Japan – oder des Verfahrenswechsels – wie Australien und das 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 Trade-off zwischen Ausbau der Serviceangebote und 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 Entwick-

lung der elektronischen Datenübertragung und die zunehmenden Möglichkeiten der Informationsverbreitung via Internet eine große Rolle.

Service *und* Kontrolle sind die zentralen Elemente bei der *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.

Die nachstehenden Übersichten bieten eine Zusammenstellung der analysierten quantitativen und eher qualitativen Aspekte.

### 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 Deter-

**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

minanten 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.

**Synopsis des Ländervergleichs von Körperschaftsteuersystemen**

## Qualitative Aspekte

	D	USA	Japan	Australien	UK
KSt.-Systeme	Halbeinkünfteverfahren	Klassisches System	Teilanrechnung beim Anteilseigner	Vollanrechnung beim Anteilseigner	Teilanrechnung sowie Tarifiermäßigung
Sachliche Zuständigkeit	Steuerbehörden der Länder	Bundessteuerbehörde	Bundessteuerbehörde	Bundessteuerbehörde	Bundessteuerbehörde
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 Steuerschuld	mittel	hoch	mittel	hoch	mittel
Frist: Zahlungseingang bei Prüf-Fällen, die keine Hinterziehung sind	lang	kurz	kurz	kurz	mittel
Verzinsung von ausstehenden 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 Hinterziehung	≤ 5 Jahre	≤ 5 Jahre	≤ 3 Jahre	≤ 10 Jahre	≤ 7 Jahre
Transparente Compliancestrategie der Behörde(n)	nein	ja	ja	ja	ja
Wissenschaftliche Compliance-Analyse mit Daten der Behörde	nein	ja	nein	nein	nein

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 Überprüfungintensität 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 Verhalten 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 – wohlge-merkt 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 Vergan-



genheit 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 insbe-

sondere 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 (siehe Schaubild). 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.

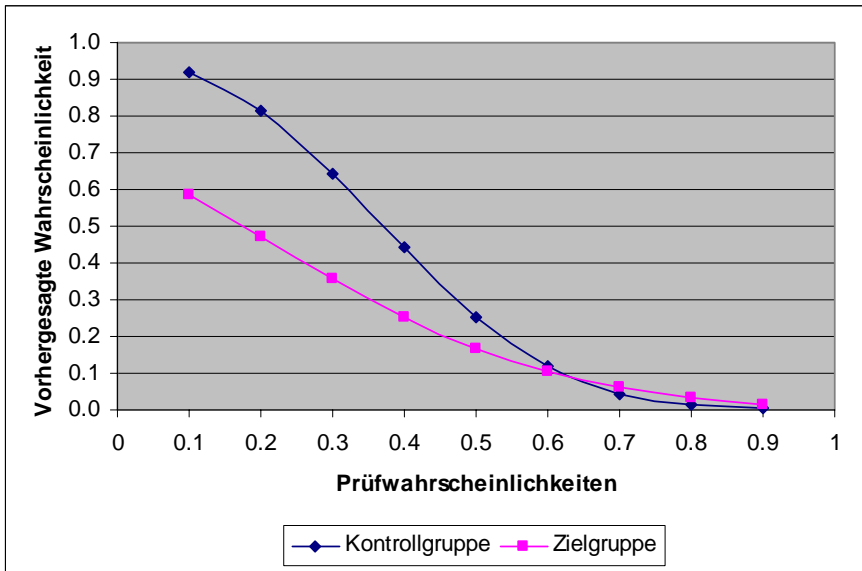
Diese deutlichen Ergebnisse, die wohlgerne bereits bei der Verfolgung einer simplen Kontrollstrategie durch die Finanzbehörden auftreten, sind nicht zuletzt deshalb beachtenswert, da sie unseres Wissens nach die ersten, bewusst auf die Besteuerung von Körperschaften zugeschnittenen experimentellen Resultate 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 Einkommenssteuer 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

Schaubild

**Das RWI-Experiment: Geschätzte Hinterziehungswahrscheinlichkeiten**

Probit-Schätzungen für Ziel- und Kontrollgruppe



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.

**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 ameri-

kanischen 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 Verhalten eines Unternehmens gibt, auf einfachem elektronischen Wege zu veranlagten.

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 hinzuwirken. 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 erhöhte 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 einzusetzende 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<sup>1</sup>. In jedem Falle zielt der dieser Studie zugrunde liegende Auftrag des BMF in die richtige Richtung, die Konsequenzen eines veränderten Veranlagungsverfahrens der Körperschaftsteuer zunächst sowohl theoretisch zu diskutieren als auch durch ein entsprechend entworfenes empirisches Studiendesign abzuschätzen, bevor eine derartige Gesetzesänderung beschlossen und implementiert wird.

---

<sup>1</sup> 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.

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 Körperschaftsteuer 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 Körperschaftsteuererhebung 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.

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 Controlling-System aufzubauen und damit Daten und Informationen über Kosten und Erfolge der Steuerverwaltung zu erheben, mit denen die Erhebung der Körperschaftsteuer nach Wirtschaftlichkeits- und Effizienzkriterien 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 der-

zeit 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 Fürchte 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 gewonnenen 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 wäre allerdings, dass die sicherlich grundsätzlich vorhandene Bereitschaft hierzu nicht von einem politisch dominierten Abstimmungsprozess der obersten Finanzbehörden der Länder konterkariert würde.