

Begründet von Günter Schmölders
Herausgegeben von Karl-Heinrich Hansmeyer,
Wolfgang Kitterer und Klaus Mackscheidt

Neue Folge Band 73

Am Staat vorbei

**Transparenz, Fairness und Partizipation
kontra Steuerhinterziehung**

**Herausgegeben von
Kilian Bizer, Armin Falk
und Joachim Lange**



Duncker & Humblot · Berlin

K. BIZER, A. FALK und J. LANGE (Hrsg.)

Am Staat vorbei

Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Begründet von Günter Schmolders

Herausgegeben von Karl-Heinrich Hansmeyer,

Wolfgang Kitterer und Klaus Mackscheidt

Neue Folge Band 73

Am Staat vorbei

Transparenz, Fairness und Partizipation
kontra Steuerhinterziehung

Herausgegeben von

Kilian Bizer, Armin Falk
und Joachim Lange



Duncker & Humblot · Berlin

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen
Wiedergabe und der Übersetzung, für sämtliche Beiträge vorbehalten

© 2004 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: AZ Druck und Datentechnik GmbH, Kempten (Allgäu)

Printed in Germany

ISSN 0430-4977

ISBN 3-428-11453-1

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Inhaltsverzeichnis

Kilian Bizer und Joachim Lange

Wie erhöht man die Steuermoral? – Ein Überblick.....	7
--	---

Klaus Mackscheidt

Die Entwicklung der Steuermoralforschung	15
--	----

Friedrich Schneider

Einige volkswirtschaftliche Überlegungen über die Interaktionen zwischen der Schattenwirtschaft und der offiziellen Wirtschaft	29
---	----

Bruno S. Frey

Politische Partizipation und Steuermoral.....	47
---	----

Kilian Bizer

Das Verhältnis von Komplexität und Steuerehrlichkeit – Experimentelle Evidenz	59
--	----

Joachim Lang

Stärkung der Steuermoral durch Steuervereinfachung?.....	91
--	----

Jürgen Lyding

Welchen Beitrag zur Steuermoral kann die Steuerverwaltung leisten?.....	113
---	-----

Bert Rürup und Kilian Bizer

Vereinfachungen der Steuertechnik: Aktuelle Entwicklungen.....	119
--	-----

Helmut Helsper

Steuervereinfachung: Chancen im Gesetzgebungsprozess?.....	139
--	-----

Ute Sacksofsky

Rechtliche Ansatzpunkte zur Hebung der Steuermoral – Zugleich ein Resümee der Tagungsergebnisse aus juristischer Perspektive	159
---	-----

Autorenverzeichnis	175
--------------------------	-----

Wie erhöht man die Steuermoral? – Ein Überblick

Kilian Bizer und Joachim Lange

I. Das Problem steigender Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung

Trifft ein Bauherr eines privaten Eigenheimes eine Absprache mit einem Maurermeister, die Hälfte des Hauses „schwarz“ zu mauern und die andere Hälfte regulär zu erstellen, löst er damit verschiedene Wirkungen aus. Zuerst einmal umgeht der Bauherr Umsatzsteuer für die Leistungen des Maurers und entzieht damit dem Staat Mittel für die Bereitstellung öffentlicher Güter. Der Maurer deklariert den vereinbarten Lohn vermutlich nicht in seiner Einkommensteuererklärung und entzieht damit dem Staat weitere Mittel. Soll es beim Leistungsniveau des Staates bleiben, muss dieser Steuern erhöhen. Das wiederum erhöht den Anreiz für weitere Steuerhinterziehungen bzw. für Schwarzarbeit, um die höhere Steuerbelastung zu umgehen.

Anders als bei preislichen Entgelten und auch bei Gebühren besteht bei Steuern kein direkter Zusammenhang zwischen der Entrichtung der Steuer und einer wie auch immer bestimmten Gegenleistung. Für Steuern weist die Abgabenordnung sogar ausdrücklich darauf hin, dass kein Anspruch auf eine Gegenleistung besteht. Jeder Steuerbürger zahlt praktisch mit allen anderen Steuerpflichtigen in einen großen Fonds – den Staatshaushalt – ein, aus dem alle ungeachtet ihrer Einzahlungen Leistungen empfangen. Ökonomen sehen in dieser Konstellation die Charakteristika eines öffentlichen Gutes erfüllt, weil kein Bürger von den Leistungen aus dem gemeinsamen Fonds ausgeschlossen werden kann.

Aufgrund der Nicht-Ausschließbarkeit besteht für alle Steuerbürger ein Anreiz, wohl von der Bereitstellung des Gutes zu profitieren, aber möglichst ohne selbst in Form von Steuern für die Bereitstellung zu zahlen. Diese Grundproblematik ist in allen Ländern gleich. Wenn dennoch Unterschiede darin bestehen, in welchem Ausmaß Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung vorkommen, muss das an einzelnen landesspezifischen Einflussfaktoren liegen. Im Kontext der öffentlichen Güter lenkt dies den Blick zunächst auf die traditionelle ökonomische Perspektive, nach der es dem Individuum um den Erwartungsnutzen

der hinterzogenen Steuer geht. Fällt dieser positiv aus, so kommt es zur Hinterziehung, bleibt er negativ, zahlt das Individuum die Steuern ehrlich. Den Erwartungsnutzen bestimmen hauptsächlich zwei Größen: die zu erwartende Strafe und die Wahrscheinlichkeit, entdeckt und verurteilt zu werden. Dabei ist einleuchtend, dass bei steigender Entdeckungswahrscheinlichkeit immer weniger Steuerbürger zu einer Hinterziehung tendieren. Ebenso verhält es sich mit der Strafe. Zumindest aus theoretischer Sicht müsste eine höhere Strafe mit weniger Steuerhinterziehung einhergehen. Tatsächlich scheinen diese beiden Parameter aber nicht ausreichend zu erklären, warum Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung in verschiedenen Ländern so deutlich divergieren.

Wenn der Einfluss dieser Parameter relativ gering ist, verbietet es sich, entsprechende Politikempfehlungen zu formulieren. So könnte man aus einer naiven ökonomischen Sicht die Überlegung anstellen, dass es außerordentlich kostspielig ist, die Entdeckungswahrscheinlichkeit zu erhöhen, denn die Ermittlung kostet Personal in den Finanzämtern und der Steuerfahndung. Da es aber nur wenig kostet, die Strafen heraufzusetzen, könnte man das Problem der Steuerhinterziehung durch drakonische Strafen lösen.

Gerade weil Strafe und Entdeckungswahrscheinlichkeit aber nicht als erklärende Variablen ausreichen, verkürzt diese Perspektive das Problem auf unzulässige Weise. Sie nimmt den Steuerbürger ausschließlich als ein Individuum wahr, dass darauf abzielt, den persönlichen Vorteil zu suchen. Würden tatsächlich alle Steuerbürger so handeln, so wäre beim gegenwärtigen Niveau von Entdeckungs- und Verurteilungswahrscheinlichkeit und ausgesprochen geringen Strafen ein weitaus höheres Maß an Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung zu beobachten. Umgekehrt formuliert stehen wir in dieser Hinsicht vor einem „Steuerzahlerrätsel“, das sich freilich nur dann ergibt, wenn man das beschriebene traditionelle Modell der Ökonomik der Betrachtung zugrunde legt. Taugt dieses Modell aber so wenig bei der Beschreibung des Ist-Zustandes, warum sollte man dann die Empfehlungen für Politikoptionen daraus ableiten?

Tatsächlich steht die Ökonomik als Verhaltenstheorie an einem Punkt, an dem als relativ gesichert gelten kann, dass sie als eine universelle Theorie und damit als Anleitung für Politikempfehlungen nur dann noch Gültigkeit beanspruchen kann, wenn man sie auf geeignete Weise ergänzt.¹ Dabei sind die empirisch zu beobachtenden Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen ebenso einzubeziehen wie die möglichen Folgen einer politischen Maßnahme auf andere als rein ökonomische Größen. Eine dieser nicht-ökonomischen Größen ist die

¹ Siehe hierzu die experimentellen Nachweise von *Henrich et al.* (2001). Zum Verhaltensmodell des Steuerzahlers siehe *Bayer/Reichl* (1997) und *Bizer* (2003).

Steuermoral, die seit *Günter Schmolders* als die individuelle Einstellung zum Steuerdelikt gilt. Je höher die Steuermoral, desto geringer ist – *ceteris paribus* – die Wahrscheinlichkeit, Steuern zu hinterziehen und umgekehrt.

Die seit langem steigende Tendenz der Schwarzarbeit und auch der Steuerhinterziehung verdeutlicht, dass der Frage nach den Einflussfaktoren auch empirisch eine zentrale Bedeutung zukommt. Dabei unterscheiden sich die Einflussfaktoren auf Angebot und Nachfrage nach Schwarzarbeit in gewisser Weise von den Einflussfaktoren, die auf Entscheidungen für oder gegen Steuerhinterziehung einwirken. Im eingangs erwähnten Beispiel ist gut zu erkennen, worin die wertschöpfende Schwarzarbeit und worin die nur der Umverteilung dienende Steuerhinterziehung besteht. Die beiden Konzepte sind nicht deckungsgleich, aber mit Schwarzarbeit geht immer eine Steuerhinterziehung einher, während eine Steuerhinterziehung nicht notwendigerweise mit Schwarzarbeit verbunden ist. So kann es durchaus zu einer eigenständigen Steuerhinterziehungsentscheidung kommen, während es keine Schwarzarbeit ohne Steuerhinterziehung gibt.

In Deutschland wie auch in den Nachbarländern ist ein Anstieg der Schwarzarbeit zu beobachten. Auch wenn man die Erfassungsprobleme eines naturgemäß nicht direkt statistisch erfassbaren Phänomens berücksichtigt, indem man verschiedene Messmethoden zugrunde legt, zeigt sich, dass die Schwarzarbeit in den meisten Ländern in den letzten zwanzig Jahren deutlich zugenommen hat. In Deutschland erreicht sie ein Niveau von mittlerweile rund 16% des Bruttoinlandsprodukts: Jeder sechste Euro wird auf dem informellen Sektor verdient.²

II. Die Beiträge in diesem Band

Der Aufbau dieses Bandes folgt dem Aufbau der Tagung, die er dokumentiert und die vom Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut Köln und der Evangelischen Akademie Loccum im April 2002 veranstaltet wurde: Ausgehend von den Ergebnissen der Verhaltensforschung in Bezug auf den Steuerzahler im ersten Teil des Bandes, geht es um daraus zu entwickelnde Umsetzungsmöglichkeiten im Steuerrecht, in der Steuerverwaltung und in der Steuerpolitik. Dieser Aufbau lässt sich auch über zwei Fragen abbilden:

- Was beeinflusst die Steuerhinterziehung?
- Welche Maßnahmen können konkret die Steuerhinterziehung reduzieren?

² Siehe *Schneider/Enste* (2000).

Der Untertitel des Bandes schränkt die Perspektive ein, indem er auf die Einflussfaktoren Partizipation, Fairness und Einfachheit abhebt. Der Band beansprucht also nicht, alle Einflussgrößen gleichermaßen erschöpfend zu behandeln, auch wenn natürlich etwa die absolute und die relative Steuerbelastung ebenso als Einflussfaktoren zur Sprache kommen.

Der ersten Frage geht *Klaus Mackscheidt* nach, indem er einen Überblick über die Entwicklung der Steuermoralforschung gibt. Sein Ausgangspunkt ist die Kölner Schule der Steuermoralforschung, die in den fünfziger und sechziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts wesentlich durch *Günter Schmolders* geprägt wurde, der als einen wesentlichen Einflussfaktor der Steuerhinterziehung die Steuermoral identifizierte. *Mackscheidt* führt fünf wesentliche Einflussfaktoren auf den Steuerwiderstand auf, die von der Höhe der Steuerbelastung und die angemessene individuelle sowie gruppenbezogene Verteilung der Steuerlast über die gesamte Effizienz der staatlichen Leistungserstellung und die Beziehung zwischen Bürger und Steuerbehörde reicht. Er kommt zu dem Ergebnis, dass die Auffassung, der Bürger gewöhne sich an eine langsam steigende Steuerbelastung, falsch sei und dass die Empfindsamkeit der Steuerbürger in Bezug auf eine gerechte Verteilung der Steuerlast eine bedeutende Rolle für den Steuerwiderstand innehat.

Friedrich Schneider geht in seinem Beitrag auf die Interaktionen zwischen dem informellen Sektor (=Schwarzarbeit) und dem formellen Sektor nach und diskutiert neben den allokativen, distributiven und stabilitätspolitischen Effekten auch die Wirkungen auf die Staatsfinanzen. Hinsichtlich der allokativen und stabilitätspolitischen Wirkungen zieht er eine ambivalente Bilanz, positiv bewertet er die distributiven Effekte des informellen Sektors. Entgegen der üblichen Auffassung, dass Schwarzarbeit in jedem Fall negativ auf die Staatsfinanzen wirke, unterscheidet Schneider zwischen substitutiven und komplementären Leistungen des informellen Sektors. Lediglich ein Drittel des informellen Sektors in Deutschland sei substitutiv zum formellen Sektor und könne so zu einem Einnahmeausfall führen, rund zwei Drittel wären aber komplementär und könnten daher nicht als Einnahmeausfall bewertet werden. Außerdem sorgen die Einkommen aus informeller Tätigkeit durch Konsum auf dem formellen Sektor für Steuermehreinnahmen, welche die Ausfälle wenigstens partiell kompensieren. Da dies der einzige Beitrag ist, der sich explizit mit der Analyse der Schwarzarbeit befasst, greift der ansonsten im zweiten Teil des Bandes gestellten Frage nach den Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung respektive Schwarzarbeit vor: *Schneider* schlägt vier konkrete finanzpolitische Maßnahmen vor: Erstens käme eine „Schattenwirtschaftspauschale“ für diejenigen in Betracht, die bereits aufgrund eines regulären Arbeitsverhältnisses Steuern und Sozialabgaben zahlen. Bis zu einer Grenze von rund 400 Euro sollten sie nur pauschal mit 20% für Steuern und Sozialabgaben belastet werden. Zweitens

könnte die Eigenheimförderung allein auf die Arbeitskosten am Objekt beschränkt werden, um zu gewährleisten, dass alle Arbeitsleistungen offiziell erfolgen. Drittens käme eine befristete Mehrwertsteuerrückvergütung für arbeitsintensive Dienstleistungen in Betracht, wie sie etwa im Gastronomiegewerbe oder im Tourismus anfallen. Viertens schlägt *Schneider* einen Kombilohn für Arbeitslose vor, für die bei Wiedereinstellung die Sozialabgaben durch den Staat getragen werden könnten.

Bruno S. Frey beantwortet die Frage nach den Einflussfaktoren, indem er einen von ihnen herausstellt: die politischen Partizipationsrechte der Bürger. Für diesen Einflussfaktor weist er nach, dass er nicht nur die subjektive Zufriedenheit der Bürger erhöht, weil er sowohl Ergebnis- als auch Prozessnutzen steigert, sondern dass damit auch die Bereitschaft, ehrlich Steuern zu zahlen, steigt. Das liegt nicht zuletzt daran, dass mit steigenden Beteiligungsrechten auch eine „eher wohlwollende“ anstelle einer „autoritären“ Steuerverwaltung einhergeht. Auch dies hat nachweisbare Effekte auf die Steuerehrlichkeit. *Frey* folgert für das Verhaltensmodell, dass psychologische Elemente wie intrinsische Motive in die Analyse unbedingt aufzunehmen sind, um bei der Konzeption von politischen Instrumenten gegen die Steuerhinterziehung nicht eine Verdrängung eigentlich zielfördernder Absichten zu verursachen. Er geht davon aus, dass politische Maßnahmen ähnlich wie das Verwaltungshandeln intrinsische Motive für ehrliches Steuerzahlen genauso verdrängen (crowding out) wie auch induzieren kann (crowding in).

Kilian Bizer stellt einen weiteren Einflussfaktor in den Mittelpunkt: die Einfachheit der Steuer. Nach einer kurzen Darstellung des Forschungsstandes zeigt er anhand eines Experimentes, dass Komplexität von Steuern keineswegs – wie von der herrschenden Meinung in der Ökonomik vermutet – zu höheren Steuereinnahmen oder zu mehr Ehrlichkeit der Steuerpflichtigen führt. Vielmehr führe Unsicherheit über die eigene Steuerpflicht zu ansteigender Steuerhinterziehung. Die Ergebnisse weisen überdies darauf hin, dass eine Rücknahme der Komplexität von Steuern nicht einfach das vorangegangene Maß an Steuerehrlichkeit wieder herstellt. Es komme zu einem Hysteresis-Effekt, der erst die vollen Kosten der vorangegangenen Steuerkomplexität sichtbar mache.

Steht bei den bis hierhin vorgestellten Beiträgen die Frage im Mittelpunkt, welche Einflussfaktoren denn auf welche Weise auf die Steuermoral wirken, so liegt bei den folgenden Beiträgen der Schwerpunkt stärker auf den Maßnahmen, die zu einer Erhöhung der Steuermoral bzw. zu einer Senkung der Steuerhinterziehung führen können.

Joachim Lang beschäftigt sich mit der Frage, ob die Steuermoral durch Steuervereinfachung zu stärken sei, und warnt vor zu schnellen Antworten: Die Einflussfaktoren auf die Steuermoral seien weit vielfältiger als dass sie nur auf

die Steuereinfachheit zu reduzieren seien. Für den bedeutendsten Faktor hält er eine breite Bemessungsgrundlage und niedrige Steuersätze. Auch die bisher in Deutschland weitgehend ungenutzten Potentiale der Partizipation durch direkte Beteiligungsrechte greift *Lang* wieder auf und sieht darin Chancen. In Bezug auf Gerechtigkeit und Einfachheit der Steuer betont er die Bedeutung der Prinzipientreue etwa gegenüber dem Nettoprinzip und folgert daraus, dass Gerechtigkeit erst durch Abstriche bei der Einfachheit möglich sei. Schließlich stellt er die Bedeutung eines strikten Steuervollzugs für die Steuermoral heraus. Dafür müssen die Finanzämter nicht nur über die entsprechenden Informationen verfügen können, sondern sie sollten sie im Zuge eines rechtsstaatlichen Vollzugs auch zugunsten der Steuerpflichtigen nutzen.

Jürgen Lyding beantwortet die Frage nach dem Beitrag der Steuerverwaltung zur Steuermoral erst einmal abschlägig, um dann aber anhand von gegenwärtig herrschenden Rahmenbedingungen indirekt zu demonstrieren, worin konkrete Beiträge bestehen: Etwa in der Schaffung von Teamprüfungen für Konzerne, um diese schneller mit handfesten Ergebnissen zu versorgen. Insgesamt nennt *Lyding* drei wesentliche Rahmenbedingungen, die es der Steuerverwaltung erschweren, auf die Steuermoral positiv einzuwirken: Erstens, bindet ein sich ständig änderndes Steuerrecht enorme personelle Kapazitäten, die für andere Aufgaben fehlen. Zweitens, müssen überkommene Verwaltungsstrukturen aufgebrochen und durch flexible Arrangements ersetzt werden. Und drittens, fehlt es Politikern auf allen föderalen Ebenen an Einsicht in die Bedeutung eines gleichmäßig umgesetzten Steuerrechts. Letzteres zeigt sich an zahlreichen Interventionsversuchen. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Steuerverwaltung zahlreiche kleine Schritte für eine Verbesserung der Steuermoral unternehmen könne, wenn sie denn von der Politik über entsprechende Steuergesetze und verwaltungstechnische Vorgaben dazu in die Lage versetzt würde. Ohne diese Grundlage reichen die Möglichkeiten indes nicht über eine verbesserte Serviceorientierung hinaus.

Bert Rürup und *Kilian Bizer* entwickeln Kriterien für die Beurteilung von Vorschlägen zur Steuervereinfachung, und bewerten zwei in der aktuellen Debatte viel beachtete Vorschläge, den „Karlsruher Entwurf“ und den „Heidelberger Entwurf“. Dabei wird der Heidelberger Entwurf besonders hinsichtlich der Erfüllung des Fiskalzwecks und des Leistungsfähigkeitsprinzips hinterfragt. Nach Auffassung der Autoren wird die Steuervereinfachung nicht in ausreichendem Maße verfolgt und im Bereich der Ermittlung der Kapitalerträge sogar erheblicher bürokratischer Mehraufwand eingeführt. Der Karlsruher Entwurf schneidet im Hinblick auf diese Kriterien deutlich besser ab, auch wenn er viele Regelungsbedarfe nur von der Gesetzesebene auf die untergesetzliche Ebene zu verschieben scheint. Beide Entwürfe verstehen sich als „großer Wurf“ und führen infolgedessen zu erheblichen fiskalischen Risiken. Realisti-

scher erscheint deshalb eine Reform der kleinen Schritte. Zu diesen sollte zählen eine einheitlich nachgelagerte Besteuerung der Altersvorsorge sowie eine prozentuale Pauschalierung der sonstigen Vorsorgeaufwendungen in den Sonderausgaben und weitgehende Streichung anderer Sonderausgaben. Ebenfalls dazu gehört die Anhebung der Werbungskostenpauschale auf rd. 2.500 € und die Einführung einer Abgeltungssteuer für Kapitalerträge bei Ersetzung des Sparerfreibetrags z.B. über Rückerstattung oder eine Erhöhung des Grundfreibetrags. Die Gegenfinanzierung lässt sich über die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einschließlich einer generellen Befreiung des Steuerrechts von Lenkungsnormen – z.B. bei den Sonntags- und Nachtarbeitszuschlägen – gestalten. Die Autoren sind sich darüber im Klaren, dass durch die Vorschläge das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrochen wird, doch schätzen sie diese Durchbrechungen als geringer ein als jene, die *de facto* heute schon gegeben sind.

Mit den Erfolgsaussichten einer Vereinfachung des Steuerrechts beschäftigt sich ebenfalls der Beitrag von *Helmut Helsper*. Ausgehend von der Unterscheidung Komplexität vs. Kompliziertheit weist er darauf hin, dass eine komplexe Gesellschaft komplexer Regelungen bedarf, eine Vereinfachung des Steuerrechts also „nur“ auf eine Reduktion der unnötigen Kompliziertheit beschränkt sein kann, deren Ursache er einerseits im Hang der Experten zu übermäßiger Differenzierung und andererseits im Handeln der Politik sieht, die interessengeleitet oder in der Verfolgung bestimmter temporärer Zwecke, Ausnahmeetatbestände einführt, sie aber nicht wieder streicht, wenn der verfolgte Zweck schon längst hinfällig geworden ist. Die Chancen, die unnötige Kompliziertheit des Steuerrechts zu beseitigen, schätzt *Helsper* mit Blick auf das Gesetzgebungsverfahren gering ein, da selbst in den Fällen, in denen die vielfältigen Einflüsse von gesellschaftlichen Interessengruppen nicht zum Tragen kommen, Sachfragen und Machtkonflikte von den verschiedenen Akteuren des föderalen Systems vermischt werden. Eine Festlegung der Ziele durch die politische Führung und eine ziel- und sachgerechte juristische Umsetzung durch die Ministerialbürokratie wird dadurch verhindert, vielmehr kommt es zu Kompromissen, die Umsetzungs-elemente ganz unterschiedlicher Ziele zusammenwürfeln und zum Albtraum aller Anwender des Steuerrechts werden, die zwar bei der Vorbereitung der Entscheidungen, nicht jedoch bei der Aushandlung der Kompromisse in ausreichendem Maße gehört werden. Voraussetzung für eine Vereinfachung des Steuerrechts ist für *Helsper* daher eine Änderung des Gesetzgebungsverfahrens, die klare Verantwortlichkeiten für die Zielbestimmung und die Lösung von Machtkonflikten vor die juristische Umsetzung setzt.

Ute Sacksofsky fasst die Tagungsergebnisse zusammen und bewertet die darin enthaltenen Möglichkeiten zur Hebung der Steuermoral aus juristischer Perspektive. So ist eine verstärkte Partizipation der Bürger sicherlich eine Mög-

lichkeit, die Steuermoral zu verbessern, doch sind Elementen der direkten Demokratie in finanzpolitischen Fragen in Deutschland anders als in der Schweiz extrem enge Grenzen gesetzt. Allerdings werden in Deutschland unter dem Stichwort des „Wettbewerbsföderalismus“ auch andere Formen einer engeren Partizipation der Bürger an finanzpolitischen Entscheidungen diskutiert, doch können diese die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gefährden. Ein wesentlicher Beitrag zu einer höheren Steuermoral kann von der Reduktion der „gefühlten“ Steuerbelastung erwartet werden, die durch eine Senkung der nominalen Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erreicht werden könnte. Diese Wirkung könnte verstärkt werden, indem Leistungen des Staates, die keine öffentlichen Güter darstellen, vermehrt durch Gebühren finanziert werden. Eine erhöhte Transparenz ist zwar wünschenswert, findet aber enge Grenzen in der Komplexität der zu regelnden Sachverhalte. Erleichterung könnte hier die Befreiung des Einkommensteuerrechts von Subventionen und Lenkungsnormen verschaffen, doch darf dabei nicht vergessen werden, dass in anderen Bereichen des Steuerrechts – z.B. im Umweltbereich – eine Steuerung über Steuern sehr wohl sinnvoll ist. Eine gerechte Lastenverteilung ist sicherlich der Steuermoral zuträglich, doch bleibt die Frage offen, inwiefern das Leistungsfähigkeitsprinzip dieser Zielsetzung ausreichend genügen kann. Dabei muss eine gerechte Lastenverteilung nicht nur rechtlich bestehen, sondern auch de facto umsetzbar sein. Um diese im Vollzug zu erreichen, sollte das Bankgeheimnis überdacht werden. Doch nicht nur die tatsächliche Lastenverteilung ist für die Steuermoral relevant, sondern auch ihre öffentliche Wahrnehmung, die durch medienwirksame Darstellung von Extrembeispielen ungerechter Lastenverteilung verzerrt wird. Die Publikation von Steuerlisten könnte zwar Abhilfe schaffen, ist aber im Hinblick auf den Schutz der Persönlichkeitsrechte problematisch.

Literatur

- Bayer, R. Chr. / Reichl, N. (1997): Ein Verhaltensmodell zur Steuerhinterziehung, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F. Bd. 66, Berlin.
- Bizer, K. (2003): Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung – eine experimentelle Analyse zur Begründung von Steuereinfachheit, Habilitationsschrift an der Technischen Universität Darmstadt (noch unveröffentlicht).
- Henrich, J. / Boyd, R. / Bowles, S. / Camerer, C. / Fehr, E. / Gintis, H. / McElreath, R. (2001): American Economic Review Vol. 91, S. 73-78.
- Schneider, F. / Enste, D. (2000): Shadow economies: size, causes, and consequences, Journal of Economic Literature, Vol. 38, S. 77-114.

Die Entwicklung der Steuermoralforschung

Klaus Mackscheidt

I. Der Ansatz von Günter Schmölders – Eine Einleitung

Die finanzpsychologische Forschung an der Universität zu Köln – begründet und initiiert durch Günther Schmölders – war ursprünglich von der Erforschung der Steuermentalität und Steuermoral ausgegangen. Angewandte empirische Verhaltensforschung deckte auf, welche Einstellungen und Verhaltensweisen die Bürger gegenüber dem Fiskus entwickelt und ausgeprägt hatten und mit welcher Steuertechnik der Fiskus seinerseits auf die Besonderheiten seiner Steuerbürger reagierte. Das geschah beispielsweise in einer groß angelegten Vergleichsuntersuchung für die Länder England, Frankreich, Spanien, Italien und Deutschland.¹

Später wurden auch in Köln die Methoden der amerikanischen Steuerhinterziehungsexperimente nach dem Vorbild von Friedland, Maital, und Rutenberg (1978) oder Sandmo (1981) angewendet. Hier kann als Beispiel auf die Untersuchung von W. Güth und K. Mackscheidt (1984) oder auf das Buch von R. Bayer und N. Reichl (1997) hingewiesen werden.² Im Vergleich zu den Untersuchungen mittels der Methoden der empirischen Verhaltensforschung, wie sie von G. Schmölders und seiner Forschergruppe betrieben wurden, sind die Steuerhinterziehungsexperimente weitaus weniger aufwendig – sowohl was die Vorbereitung und Auswertung als auch was den Bedarf an Forschungsfinanzen angeht –, aber sie haben in der Regel den Nachteil, sich auf eine nicht-repräsentative Teilnehmergruppe (z.B. Studenten und Studentinnen) zu beziehen. Sie können jedoch ganz gut dazu dienen, interessante Hypothesen herauszufinden.

¹ Siehe hierzu den Überblicksaufsatz von *Hansmeyer/Mackscheidt* (1976), S. 553-583, insbesondere S. 573.

² *Güth/Mackscheidt* (1984) und *Bayer/Reichl* (1997) – In diesem Zusammenhang kann auch noch auf den folgenden Überblicksartikel hingewiesen werden: *Mackscheidt* (1994).

Mit einer gewissen Vorsicht lassen sich die Ergebnisse der empirischen Verhaltensforschung und der Steuerhinterziehungsexperimente auch miteinander mischen, denn sie sind prinzipiell durchaus ähnlich. Nehmen wir schließlich noch hinzu, was andere finanzwissenschaftliche und staatsrechtliche Forschungsrichtungen – also beispielsweise auch die ökonomische Theorie der Politik – herausgearbeitet haben, so lässt sich ein einigermaßen verlässliches und anschauliches Bild von den Einflussfaktoren steuerlichen Verhaltens zeichnen. Bevor über diese Ergebnisse in der gebotenen Kürze berichtet wird, soll auf Wunsch der Teilnehmer der Tagung über das Thema: „Am Staat vorbei – Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung“ in der Evangelischen Akademie Loccum gleichsam als Einführung in das Tagungsthema etwas über den Forschungsansatz von Günter Schmolders vorgetragen werden. Schmolders reflektierte wie folgt:

Eine angewandte Methode der sozialökonomischen Verhaltensforschung könnte sein, das Verhalten des Steuerpflichtigen beim Akt des Steuerzahlens oder bei der Vorbereitung des Steuerwiderstandes zu beobachten. Mehrere Gründe – so Schmolders – sprechen indes dafür, grundsätzlicher und tiefer anzusetzen. Zunächst ist es einfach eine Tatsache, dass offener Steuerprotest nur selten ausgeübt wird; entsprechend selten gibt es Gelegenheit, ihn zu beobachten. Illegaler Steuerwiderstand wird dagegen täglich irgendwo vollzogen, aber seiner Charakteristik entspricht in den allermeisten Fällen, dass er in Verborgenheit stattfindet; also kann auch hier kann der Sozialforscher keine Einsicht nehmen. Als verhältnismäßig einfache Aufklärungsmethode könnte man sich auch das Auswerten von Steuerakten vorstellen, weil sich hier steuerliches Verhalten aktenmäßig dokumentiert hat, sowohl die Steuerehrlichkeit wie auch die versuchte oder praktizierte Steuerhinterziehung. In einigen Ländern ist dieser Weg der Finanz- und Sozialforschung offen, in Deutschland hat die Bewahrung des Steuergeheimnisses Vorrang vor der Neugier des Forschers. Ein weiteres, wichtiges Argument spricht dagegen, die Untersuchung steuerlichen Verhaltens nur auf die vollzogenen oder praktizierten Akte zu beschränken. Vor der eigentlichen Tat liegen nämlich Erwartungen und Einstellungen des Steuerzahlers, die dem Wandel unterliegen können. Wären diese Gefühle messbar und wüsste man, wie sie und wodurch sie beeinflusst werden können, dann könnte man die Steuerpolitik hin zu einem positiven Verhaltensklima entwickeln oder zumindest das Abgleiten in ein negatives Klima verhindern. Ähnlich wie in der Konjunkturpolitik liegen dem eigentlichen steuerlichen Verhalten Frühindikatoren zugrunde, die einen späteren Motivations- und Emotionswandel im steuerpolitischen Verhalten schon lange im voraus anzeigen. Die Idee, die dem steuerpolitischen Verhalten vorgelagerten Einstellungen, Emotionen und Wertungen des steuerzahlenden Bürgers entdeckbar und für Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung nutzbar zu machen, geht wohl

allein auf Günter Schmolders zurück. Er fügte der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre eine neue Disziplin hinzu, indem er eine regelrechte Steuerpsychologie aufbaute.

Zur Messung und Früherkennung des Steuerwiderstandes schuf Günter Schmolders die Begriffe „Steuermentalität“ und „Steuermoral“ – Begriffe, die sich in der Steuerwiderstandsforschung international durchgesetzt haben. Hinter der Steuermentalität verbirgt sich ein breites Spektrum von individuellen Wertungen und Einschätzungen. Eine schlanke Definition würde lauten: Steuermentalität ist die Einstellung zur Besteuerung schlechthin. Enger gefasst ist, was unter den zweiten Begriff fällt: Steuermoral ist die individuelle Einstellung zum Steuerdelikt. In den fünfziger Jahren hat Schmolders mit Hilfe der Methoden der empirischen Sozialforschung die Steuermentalität und Steuermoral in Deutschland getestet. Ein früher Höhepunkt im Stand dieser Forschung war eine europäische Vergleichsuntersuchung für die Länder Deutschland, England, Frankreich, Spanien und Italien. Außerordentlich befriedigend war zunächst, dass sich die steuerpsychologisch fundierte Konzeption bewährte; interessant waren aber insbesondere auch die Einblicke, die man in den Ländern so unterschiedlich gehandhabter Besteuerungswesen erhielt. Wie erwartet war England das Land mit den besten Noten für Steuermentalität und Steuermoral, während Italien mit einem kräftigen Gefälle zum Süden hin schlechte Noten in Kauf nehmen musste. Deutschland hat zum gleichen Zeitpunkt zwar eine deutlich bessere Steuermentalität als Italien, fällt aber gegenüber England doch stark ab. Man würde nun erwarten, dass die Ergiebigkeit der Besteuerung die Rangfolge aufweist: Platz 1 England, Platz 2 Deutschland, Platz 3 Italien. Erstaunlicherweise ist das aber für Deutschland und England nicht der Fall gewesen. Eine Überprüfung zeigte den Grund für das unerwartete Ergebnis: die schlechtere Steuermentalität und die damit verbundene größere Neigung, der Steuer auszuweichen, kann natürlich durch eine strengere Steuertechnik kompensiert werden. Wenn allerdings auch die Steuertechnik unterentwickelt ist, wie offensichtlich in den sechziger Jahren in Süditalien, dann darf man sich bei der herrschenden schlechten Steuermoral nicht wundern, wenn dem Fiskus weniger als die Hälfte des offiziellen Volkseinkommens zur Kenntnis gelangt. Auch wenn nun die Ergiebigkeit der Besteuerung in Deutschland und England wegen der strengeren und perfekteren Steuertechnik in Deutschland gleich gut war, so heißt das noch nicht, dass die beiden steuerlichen Zustände wohlfahrtsmäßig gleich gut zu bewerten sind. Schmolders kommentiert vielmehr sehr feinsinnig:

„Nach alledem wird es erklärlich, dass die englische Steuerdisziplin trotz des geradezu legendären Rufes, der ihr vorausgeht, und trotz der günstigen psychologischen Voraussetzungen, auf die die Besteuerung in Großbritannien im allgemeinen trifft, im internationalen Vergleich keineswegs so glänzend abschneidet, wie man es vielleicht erwartet hätte. Beide Steuersysteme, das deutsche wie das englische, erweisen sich als

durchaus funktionsfähig; bei beiden sind zwar Steuerwiderstände zu erkennen, diese werden jedoch zum größeren Teil ausbalanciert, in Deutschland durch eine intensive Steuerkontrolle, die die größere Gegnerschaft gegen die Steuererhebung gleichermaßen hervorruft und kompensieren muss, in England durch eine stärkere Kooperationsbereitschaft, die von der ‚leichten Hand‘ der Finanzverwaltung gehegt und gepflegt wird. Betrachten wir jedoch den Preis, der hierfür in beiden Ländern gezahlt werden muss, so fällt es nicht schwer, die steuerpolitische Nutzenanwendung zu ziehen; das gleiche im großen und ganzen befriedigende, wenn auch nirgends perfekte Ergebnis wird in einem Fall mit hohen volkswirtschaftlichen (nämlich administrativen und privatwirtschaftlichen) Kosten erkauft, die letztlich auch das Verhältnis Bürger-Staat belasten, während es sich im anderen Fall nahezu ohne administrativen Druck gleichsam von selbst einstellt.“³

Aus dem Zitat wird klar, dass Schmolders dem englischen Besteuerungswesen den Vorzug vor dem deutschen geben würde, und zwar nicht nur, weil das deutsche Besteuerungswesen mit höheren volkswirtschaftlichen Kosten verbunden ist, sondern weil auch die Begegnung des Steuerbürgers mit dem Fiskus belasteter ist. Konkret würde das für Schmolders bedeuten, dass man in Deutschland nicht die Steuertechnik immer raffinierter und perfekter werden lässt (z. B. mit genauester Durchregelung und aufwendigen, lückenlosen Kontrollen), sondern Steuermentalität und Steuermoral verbessert. Ich denke, dass man sich diesem Vorschlag sowohl aus wohlfahrtsökonomischer als auch aus gesellschaftspolitischer Sicht gut anschließen kann. Wie man den richtigen Weg zu diesem Ziel findet, ist allerdings nicht so eindeutig zu sagen; Schmolders war sogar ziemlich skeptisch, den richtigen Weg überhaupt weisen zu können. Für ihn waren steuerliche Verhaltensweisen von tief in der Persönlichkeit verwurzelten Emotionen geprägt, von alten Erfahrungen, aber auch unverarbeiteten Vorurteilen begleitet und von latentem, stets zum Aufflackern bereitem Misstrauen gegenüber Fiskus und Staat belastet. Einmal verloren gegangene positive Steuermentalität und gute Steuermoral lassen sich so leicht nicht wieder herstellen, wenn sie durch leichtsinnige Steuerpolitik verdorben worden sind. Viel ist daher in seinen Augen schon getan, wenn man ein positives steuerliches Klima erhalten kann, und umso verständlicher ist sein Aufruf an die zukünftige Forschung, mehr zu erfahren über die Faktoren oder Einflusskräfte, die aktuellen Einfluss auf die Ausprägung von Steuermentalität und Steuermoral haben. Tatsächlich sind in gewisser Weise die Pionierarbeiten von Schmolders durch die jüngere Steuerwiderstandsforschung fortgesetzt worden, weil sie jene Einflussfaktoren zu ermitteln versuchen.

³ *Beichelt/Biervert/Daviter/Schmolders/Strümpel* (Hrsg.) (1969), S. 15.

II. Die Einflussfaktoren auf den Steuerwiderstand

Wir kommen nun zu den allgemeineren Ergebnissen der Steuerwiderstandsforschung. Der erste Schritt besteht darin, möglichst alle potentiellen Einflussfaktoren zu sammeln und womöglich in einen logischen oder systematischen Kontext zu bringen. Sodann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen und zu beschreiben, welche Bedeutung ein jeweiliger Einflussfaktor auf das Ausüben von Steuerwiderstand hat und ob die empirische Evidenz ausreicht, um ihn als verlässlichen Einflussfaktor beschreiben zu können. Der letzte und wichtigste Schritt bei der empirischen Bestandsaufnahme bestünde dann in der Festlegung der absoluten oder relativen Stärke eines Einflussfaktors bzw. der Einflussfaktoren untereinander. Das so geplante Vorhaben lässt sich in einem verhältnismäßig einfachen Überblick bzw. Schaubild festhalten, das hier den Titel „Grenzen der Besteuerung“ trägt.

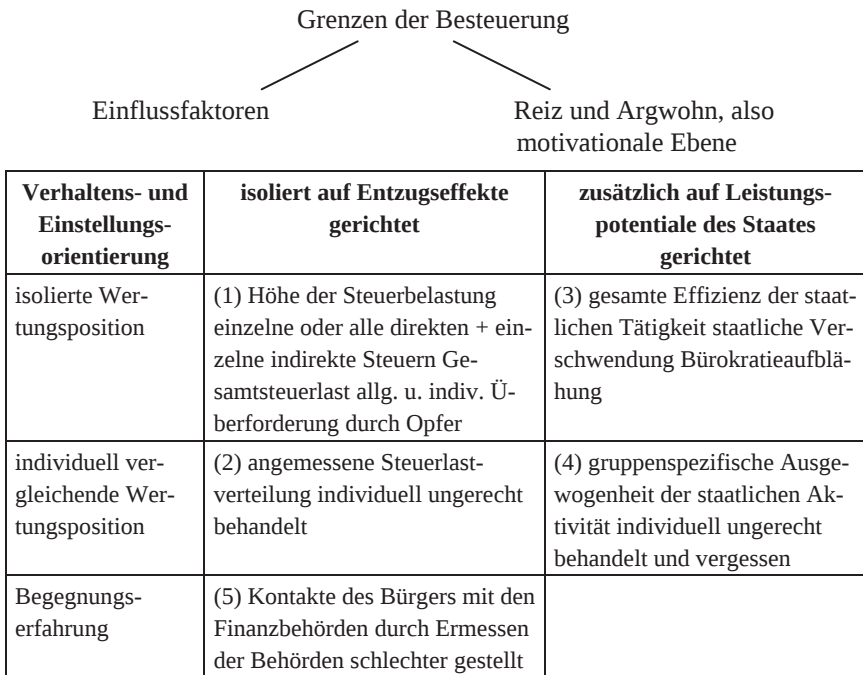


Abb. 1: Fünf zentrale Einflussfaktoren auf den Steuerwiderstand

Ausgewiesen sind in diesem Schaubild fünf Einflussfaktoren, obwohl es noch einige andere Einflussfaktoren gibt, die erst im Zuge der Steuererhebung eine Rolle spielen und daher nicht zu den grundlegenden Faktoren gehören. Die fünf Einflussfaktoren sind verschiedenen Kategorien zugeordnet, die sie

untereinander ähnlich machen oder voneinander trennen. Zunächst besagt die vertikale Einteilung im Schaubild, dass bestimmte Einflussfaktoren nur etwas mit dem steuerlichen Entzugseffekt zu tun haben (die Faktoren (1), (2) und (5)), während eine zweite Gruppe von Einflussfaktoren offensichtlich auch etwas mit der Ausgabeseite des staatlichen Budgets zu tun hat (die Faktoren (3) und (4)); dies insbesondere muss als befremdlich erscheinen, denn wie kann Steuerwiderstand statt mit den Steuern etwas mit den Staatsausgaben zu tun haben? Wenn man das aufrechterhalten will, muss es schon gut genug begründet werden können.

Ein anderes Kategorienschema durchzieht die Horizontale des Schaubilds. Die erste Zeile umfasst Faktoren, die aus einer isolierten Wertung des Individuums hervorgehen, d.h. das Individuum wägt ab, ob der geleistete oder zu leistende Verzicht auf Einkommensanteile zugunsten des Fiskus oder Staates hingenommen werden kann, oder ob der Verzicht auf private Güter, der mit dem Einkommensopfer ja immer verbunden ist, eigentlich nicht erträglich ist. Mit der zweiten Zeile soll dagegen auf eine völlig andere Kategorie des Bewertens aufmerksam gemacht werden. Jetzt fragt nämlich das Individuum nicht generell nach der Erträglichkeit einer Last, sondern danach, ob die selbst zu tragende Last mit der Last anderer in versöhnlichem Einklang steht oder nicht. Bei dieser Bewertung müssen auch – das lässt sich gar nicht vermeiden, wenn man Steuerzahlungen auch als einen psychologischen Prozess begreift – subjektive Einschätzungen (vielleicht Fehleinschätzungen und Wahrnehmungsverzerrungen) zugelassen und berücksichtigt werden. Die dritte Kategorie bei der waagerechten Gliederung bezieht sich auf die Begegnungserfahrung des Steuerbürgers mit den Finanzbehörden. Schon die europäische Vergleichsuntersuchung hatte gezeigt, dass Steuernormen und Wirklichkeit der Besteuerung in den verschiedenen Ländern sehr unterschiedlich ausfallen können. Es dürfte einleuchten, dass ein Bürger, der sich von seiner Finanzbehörde schlecht behandelt weiß oder auch nur schlecht behandelt fühlt, anders reagieren könnte als jemand, der eine hohe Achtung von seinem Finanzbeamten hat. Tatsächlich erwies sich der italienische Steuerzahler im allgemeinen als sehr besorgt darüber, dass der italienische Finanzbeamte den vermuteten großen steuerlichen Ermessensspielraum zu seinen Ungunsten ausnutzen würde, während der englische Steuerzahler diese Sorge gar nicht kannte.

Soweit der allgemeine Überblick, im Folgenden gehe ich auf die einzelnen Einflussfaktoren etwas genauer ein.

1. Die Höhe der Steuerbelastung

Die älteste und vermutlich jedem bekannte Erfahrung ist die, dass der Steuerwiderstand mit wachsender Steuerbelastung zunimmt. Das gilt sowohl für

einzelne Steuern als auch für die Gesamtsteuerbelastung. Die Geschichte präsentiert uns Anschauungsmaterial genug, um beweisen zu können, dass nach starken Steuererhöhungen oder Einführung neuer Steuern jeweils Phasen merklichen Steuerwiderstandes oder offenen Steuerprotestes folgten. Längst ist auch der Einfluss von Randbedingungen – wie Merklichkeit oder Unmerklichkeit der Besteuerung, Dauer und Rhythmus der Besteuerung etc. – auf die Akzeptanz oder Abwehr einer Steuer bekannt.

Aber in einem gesuchten Ziel der Steuerwiderstandsforschung konnte keine Klarheit erreicht werden: Die absolute Höhe, in der von der Steuerzahlungsbereitschaft zum Steuerwiderstand übergegangen wird, ist unbekannt. Vielmehr ist es so, dass Steuerbelastungswerte, die vor 80 oder sogar 40 Jahren als völlig unzumutbar gegolten hätten, heute oder bis vor wenigen Jahren noch tolerabel sind oder waren – will sagen, die absolute Höhengrenze der Besteuerung steht in einer Dynamik, die in der Vergangenheit säkular gesehen nach oben verschiebbar war, offensichtlich aber auch in jüngerer Zeit (und dies anscheinend international) wieder nach unten korrigiert werden musste. Die Erwartung, bei der Besteuerung gäbe es ein „bis hier hin und nicht weiter“, hat sich als falsch erwiesen. Gleichwohl gibt es einzelne Steuern, deren Aufkommen durch einfaches Erhöhen des Steuersatzes, nicht mehr gesteigert werden kann. Für bestimmte Verbrauchsteuern kann man das definitiv nachweisen. Für die amerikanische Einkommensteuer hat der Ökonom Laffer umgekehrt sogar eine Aufkommenssteigerung behauptet, wenn man die marginalen Steuersätze senken würde. Aber alles in allem ist es nicht gelungen, ein umfassendes Bild von Steuerhöchstgrenzen abzugeben, nach deren Überschreiten sich ein allumfassender, plötzlicher und massiver Steuerwiderstand ausbreitet. Trotzdem kann man sagen, und dafür gibt es genügend und unabhängig gesammelte empirische Evidenz, dass mit zunehmender Steuerbelastung im allgemeinen der Steuerwiderstand wächst und unser erster Einflussfaktor ein echtes Merkmal für die Grenzen der Besteuerung darstellt.

2. Die angemessene Steuerlastverteilung

So bekannt und vertraut der erste Einflussfaktor für Grenzen der Besteuerung ist, so fremd mag der zweite Einflussfaktor auf den ersten Blick sein, denn hier bewertet der Befragte in einem Interview nicht seine eigene Steuerlast – die mag sogar gering sein –, sondern die Steuern, die andere Gruppen in der Gesellschaft zahlen. Der unterschiedliche Grundgedanke zum Vergleich mit dem ersten Einflussfaktor ist sehr wichtig. Man kann der Meinung sein, dass die Existenz und demzufolge das Angebot von öffentlichen Gütern von großer Bedeutung ist. Ein entsprechend großer Anteil des Bruttosozialprodukts ist damit dem Staat zur Verfügung zu stellen. Der Staat finanziert sich nun aber normalerweise durch Steuern. Wer einen hohen Anteil von öffentlichen Gütern

wünscht, bejaht also im Prinzip auch eine hohe Steuerquote am Bruttosozialprodukt. Soweit steht das in einer logischen Ordnung. Nicht mitgelöst ist allerdings die Frage, wie die Steuern auf die Mitglieder der Gesellschaft zu verteilen sind. Die Frage stellt – objektiv gesehen – ein halb gelöstes, halb ungelöstes Problem der Finanzwissenschaft dar. Viel schwieriger ist, dass der Einzelne dazu neigt, höchst subjektive Bewertungsmaßstäbe anzulegen. Man muss daher beide Aspekte zusammenfassen und kann formulieren, dass die Unsicherheit, ob die Steuern angemessen aufgeteilt sind und der Argwohn, man selbst oder die Mitglieder der eigenen Bezugsgruppe würden anteilmäßig zu viele Steuerlasten zugeteilt bekommen haben, starke Einflusskräfte des Steuerwiderstandes sind. Die Gerechtigkeitsvorstellungen, die von der Steuerpolitik entwickelt worden sind, gelten prinzipiell auch für den einzelnen, wenn er vor eine Bewertungs- oder Einschätzungssituation gestellt ist. Die Steuerpolitik unterscheidet bekanntlich zwischen einem Prinzip der horizontalen Gerechtigkeit und einem Prinzip der vertikalen Gerechtigkeit. Das erste Prinzip ist normativ einfach umzusetzen, denn es bedeutet, dass Individuen oder Familien in gleichen wirtschaftlichen Ausgangsständen steuerlich gleich zu behandeln sind. Dem Prinzip der vertikalen Gerechtigkeit entspricht dagegen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, etwa in der Form, dass die steuerliche Belastung mit zunehmender Opferfähigkeit des Individuums ansteigt. Dafür eine Norm zu finden, ist allerdings ein finanzwissenschaftliches und politisches Problem. Einem Individuum, das sich fragt, ob es steuerlich gerecht behandelt wird, fällt bereits die Einschätzung der horizontalen Gerechtigkeit schwer, weil es die Gleichartigkeit der ökonomischen Ausgangssituation nur schwer erkennt. In der Regel wird jede Situation als anders empfunden, selbst wenn – was ja noch einfach wäre – der Vergleich zu ziehen ist zwischen zwei Arbeits-einkünften aus gleicher Wochenstundenzahl, gleicher Qualifikation, gleichem Arbeitsplatz und gleichem Lohn. Es braucht nur die Situation in der Familie anders zu sein, und prompt würde man sich eine andere steuerliche Behandlung wünschen. Wenn die Steuerpolitik nun im allgemeinen verspricht, auf derartige Besonderheiten steuerlich Rücksicht nehmen zu wollen, im speziellen Fall aber keine Besonderheit vorgesehen hat, kann bereits das Misstrutgefühl steuerlicher Ungerechtigkeit aufkommen. Ähnlich verhält es sich mit dem Versprechen der Steuerpolitik, vertikale Steuergerechtigkeit herzustellen. Über die angemessene Progression bei der Einkommensteuer kann es höchst unterschiedliche subjektive Wertvorstellungen geben. Ob die von der Politik dann realisierte vertikale Gerechtigkeit in Gestalt einer bestimmten Steuerprogression von einem Einkommensbezieher als angemessen akzeptiert wird, ist unsicher. So ist es durchaus möglich, dass es am Ende mehr unzufriedene als zufriedene Zensiten gibt. Wir stellen also fest, dass die Frage der Steuergerechtigkeit eine hoch sensible Angelegenheit ist.

Eine andere Frage ist, ob sich individuell gefühlte Steuergerechtigkeit in steuerlichem Verhalten niederschlägt. Zum Leidwesen der Steuerpolitik, für die Vermittlung von Steuergerechtigkeit ein schwieriges Geschäft ist, muss diese Frage bejaht werden. Schon in der von Schmolders initiierten europäischen Steuermentalitätsforschung konnte ganz deutlich herausgestellt werden, dass höher empfundene Steuergerechtigkeit einherging mit negativer Steuermentalität und schlechter Steuermoral. Auch in anderen Untersuchungen zeigte sich, dass der Steuerwiderstand steigt, wenn die Vermutung zunimmt, dass die Steuern nicht angemessen verteilt sind. Schließlich bewiesen auch neuere Methoden zur Ermittlung des Steuerwiderstandes, dass die wahrgenommene steuerliche Ungleichbehandlung Einfluss auf den Steuerwiderstand hat.⁴ Wir müssen also diesen zweiten Einflussfaktor ernst nehmen.

3. Kontakte des Bürgers mit den Finanzbehörden

In den überwiegenden Fällen handelt es sich um Begegnungen mit steuerlichen Angelegenheiten. Je komplizierter das Steuersystem und je größer der Abstand des Bürgers zum Finanzbeamten in Fachkunde und steuerlicher Kompetenz, desto größer ist im allgemeinen die Unsicherheit des Zensiten. Dem Unsicheren und Schwerfälligen, aber ebenso dem Auftrumpfenden und Mokanten kann objektiv die schlechtere Behandlung oder Beratung durch das Finanzamt zuteil werden. Für Deutschland ist erstmalig durch eine sehr sorgfältig vorbereitete und vielschichtig angelegte empirische Sozialforschung nachgewiesen worden (durch eine Soziologengruppe unter Führung von F.X. Kaufmann an der Universität Bielefeld), dass es signifikante und charakteristische Unterschiede in der Behandlung von Zensiten durch die Finanzbehörden gibt und dass die Finanzbehörden ein eventuell vorhandenes Ermessen auch mit unterschiedlich großen Hilfsangeboten ausüben. Ob die unterschiedliche Behandlung sich auf das Steuerwiderstandsverhalten auswirkt, konnte zwar für Deutschland nicht geprüft werden; für Italien liegen jedoch deutliche Anhaltspunkte dafür vor, dass das der Fall ist. Es ist auch nichts Absonderliches in Italien, wenn der Bürger dem Finanzbeamten ein übermäßig großes Ermessen bei der Regelung in den Steuerangelegenheiten zurechnet und aus der Sorge heraus, für ihn werde da die jeweils schlechteste Lösung gewählt, vor einer Bestechung nicht zurückschreckt, oder sie für eine ganz normale Vorsichtsmaßnahme hält, die ihm kein schlechtes Gewissen bereiten muss. Als Einflussfaktor auf das Steuerverhalten ist die Begegnungserfahrung des Steuerbürgers mit der Finanzbehörde zumindest versuchsweise einzubeziehen.

⁴ So schon Spicer/Berker (1980), S. 171 ff.

4. Effizienz der Staatstätigkeit bei den Ausgaben

Wir haben bisher Faktoren untersucht, die sich auf die Einnahmetätigkeit des Staates bezogen. Wenn wir uns jetzt auch der Ausgabetätigkeit zuwenden, so bedarf das einer Vorbemerkung. An sich vermutet man Steuerwiderstand nur bei Reaktionen und Verhaltensweisen, die vor oder während der Steuerzahlung zu beobachten sind. Auch wurde steuerpsychologisch darauf hingewiesen, dass der Akt des Steuerzahlens einseitig ist und allein deshalb eine viel stärkere Last trägt als die alternative Einkommensverwendung, nämlich der Kauf von Gütern über den Markt. Hier wird die geforderte Geldleistung vom Marktpartner durch eine äquivalente Gegenleistung entgolten. Da zudem der Tausch frei vereinbart ist, wird mit Hingabe des Einkommensteils auf jeden Fall ein gleichwerter Vorteil zurückgewonnen. Dieses Element – darauf wies die Steuerpsychologie hin – fehlt bei der Steuerzahlung, und das Motiv zu zahlen, muss künstlich hergestellt werden: Staatsbürgerliche Pflicht und anerzogene Ehrlichkeit mögen immerhin als Stützen dienen. Gerade wegen dieser Einseitigkeit und des permanenten Opfercharakters der Steuerzahlung besteht die Notwendigkeit und die Kunst der Besteuerung darin – so die gängige Lehre –, die Steuer tragfähig zu machen und den Zensiten pfleglich zu behandeln. Das soll hier nicht geleugnet werden, aber es lässt sich auch etwas hinzusetzen. Tatsächlich bewertet der steuerzahlende Bürger auch hin und wieder, was der Staat mit den empfangenen Steuern leistet.⁵ Wir schränken ein: niemals routinemäßig und in exakter Kalkulation wie gewöhnlich beim Marktgeschäft, aber doch im pauschalen Nachdenken – vielleicht mit mancher Unkenntnis und sogar mit Vorurteilen, aber doch plötzlich auch mit Beharrlichkeit und dem Willen zur Auskunftserteilung, wenn der Staat und seine Organe nur phlegmatisch schweigen und auf exekutive Routine schwören, die alles schon aufs Beste erledigt. Den besten Beweis und eine Fülle von aufschlussreichem Material für diese meine Behauptungen bietet die letzte große Steuerzahlerrevolte, die nicht wir, aber die Amerikaner erlebt haben. Es ist der berühmte Steuerprotest gegen die property tax, die mit der Erzwingung der *proposition 13* im Jahr 1978 im Staat Kalifornien ihren Ausgang nahm. Obwohl es schon viele Jahre vorher Proteste gegen diese Gemeindesteuer (und zwar ihre wichtigste Einnahmequelle) gegeben hatte – was sich aber nur in minderen Protesten und kleineren Korrekturen durch Gesetzgebung und Verwaltung niedergeschlagen hatte – traf die plötzliche Mehrheitsentscheidung der kalifornischen Bürger die öffentliche Hand unvorbereitet und äußerst heftig. Obwohl die Einzelheiten des Ablaufs

⁵ Evidenz dafür bietet ein Steuerhinterziehungsexperiment, das von Werner Güth und seinen Mitarbeitern durchgeführt wurde: *Anderhub/Giese/Güth/Hoffmann/Otto* (2001), S. 188-206.

dieses ganzen Steuerprotestes allein schon steuergeschichtlich zu interessant sind,⁶ kann ich hier nur auf die Dinge eingehen, die für unsere Theorie des Steuerwiderstandes von Bedeutung sind. Zum besseren Verständnis der Dinge ist allerdings zuvor eine Aufhellung von zwei Besonderheiten angebracht. Erstens ist uns meist nicht bekannt, dass es in Amerika auch Formen direkter Demokratie gibt, dass also Bürgerreferenden möglich sind, die, wenn sie erfolgreich sind, die Gesetzgebung ändern können. Diese direkte Demokratie gibt es aber nur auf Gemeindeebene, nicht auf Staatsebene. In Amerika ist diese Form der Demokratie weit verbreitet (in fast allen Bundesstaaten ist sie eingeführt), wird vital empfunden und auch ausgeübt. Trotz des freien Bürgerwillens kommt es jedoch selten zu Bürgerreferenden, weil die Verwaltung schon vorher reagiert, einen der Verwaltung und dem Bürgerwillen angenehmen Vermittlungsvorschlag (with input) macht und so die ganze Wählerunruhe aufhängt. Das geschah im Fall der *proposition 13* nicht, weil die Verwaltung den Vorschlag der Bürgerinitiative für wahlpolitisch aussichtslos hielt. Sie hatte sich aber schwer verschätzt. Die property tax ist ganz anders als unsere Grundsteuer eine Steuer auf Verkehrswerte von (hauptsächlich Gebäuden und Grundstücken, nur darin gleicht sie unserer Grundsteuer) Grund- und Gebäudebesitz mit teilweise recht hohen Prozentsätzen und mit laufender Anpassung der Verkehrswerte an die potentiellen Preissteigerungen im Immobilienmarkt. Für die meisten Hausbesitzer ist sie auf diese Weise eine harte Substanzsteuer geworden und war längst keine Ertragsteuer mehr. Vordergründig musste der Steuerprotest also als ein Aufbegehren des grundbesitzenden Mittelstandes gegen eine drückende Einzelsteuer erscheinen. Die empirische Sozialforschung ergab indes ein ganz anderes Bild. Da die property tax eine Gemeindesteuer war, lag es nahe zu prüfen, ob die Bürger eine Kürzung der Gemeindeausgaben gewünscht hätten, z. B. in dem rationalen Willen, dass für sie der Wert privater Güter höher ist als der Wert der (im Vergleich dazu eher überschüssigen) öffentlichen Güter. Doch die Befragungen zeigten übereinstimmend, dass die Bürger mit dem Angebot der öffentlichen Güter auf Gemeindeebene zufrieden waren und diese Güter sehr wohl positiv einschätzten. Überraschend für die Sozialforscher war weiterhin, dass die Befragten überhaupt keine Verknappung der öffentlichen Güter wünschten. Was sie vielmehr tatsächlich wünschten, war eine Kürzung der öffentlichen Budgets – was allerdings ein wichtiger Unterschied ist. Allgemein herrschte beim Bürger die Vorstellung, dass die Produktion der öffentlichen Güter zu verschwenderisch vor sich gehe. Mit der Drosselung des Steueraufkommens sollte der Staat zu effizienterem Handeln gezwungen werden. Das Misstrauen, eine gewaltige Staatsverschwendung sei im

⁶ Als beste deutsche Literaturquelle kann empfohlen werden: *Folkers* (1982).

Gang, richtete sich dabei noch nicht einmal primär auf die Gemeindeebene, den größten Schlendrian vermutete man vielmehr auf staatlicher und zentralstaatlicher Ebene. Dort insbesondere mussten die Haushalte durchforstet werden. Da aber Steuerproteste durch Bürgerreferenden auf staatlicher Ebene nicht möglich sind, öffnete sich das Ventil des angewachsenen Unmuts auf der Gemeindeebene. Da man den Büttel, der es eigentlich abbekommen sollte, nicht treffen konnte, schlug man den Esel. *Proposition 13* war ein Steuerprotest gegen die ineffiziente Verwaltung und die angewachsene Staatsverschwendung in Washington. Am Tag vor dem Referendum waren 38 % der kalifornischen Bürger der Meinung, dass sowohl die staatlichen Administrationen wie auch lokalen Behörden das herrschende Angebot an öffentlichen Gütern trotz einer 40 %-igen Kürzung der Mittel aufrechterhalten könnten. Auch ein Querschnitt der gesamten amerikanischen Bevölkerung zeigte ein ähnliches Bild: Die Hälfte nahm an, dass eine 20 %ige Kürzung der property tax ohne Verlust am Qualitätsniveau bei den kommunalen Leistungen möglich sei. Wir halten fest, dass vermutete Ineffizienz im Budget und Staatsverschwendung gewaltige Triebkräfte des Steuerwiderstandes sein können. In Amerika haben sie nicht nur versteckten Steuerwiderstand erzeugt, sondern offenen Steuerprotest ausgelöst.

5. Die gruppenspezifische Ausgewogenheit der staatlichen Aktivitäten

Der letzte unserer Einflussfaktoren auf den Steuerwiderstand bezieht sich auch noch auf die Ausgabeseite des Budgets, aber es geht bei diesem Schritt wiederum um eine individuell vergleichende Position. So wie man bei der Steuer zwischen der reinen Last einerseits und der Verteilung dieser Last andererseits unterscheiden kann, müsste man auch bei den Staatsausgaben zwischen der reinen Höhe des Budgets einerseits und der Verteilung der Ausgaben auf die verschiedenen Gruppen in der Gesellschaft andererseits unterscheiden können. Um dieses Argument zu verstehen, muss man wissen, dass es unter den Staatsausgaben zum einen die reinen öffentlichen Güter gibt, die allen (in etwa) gleichermaßen zugute kommen und zum anderen die gruppenspezifischen Güter existieren, die auf bestimmte Adressatenkreise zugeschnitten sind. Finanzwissenschaftler sind der Meinung, dass die zweite Gruppe von Gütern die erste volumenmäßig übertrifft. Monetäre Transfers sind in der Regel gruppenspezifische Güter. Manche Gruppen in der Gesellschaft sind erfolgreich darin, gruppenspezifische Güter auf sich vereinigen zu können; sie können ganz zufrieden mit dem Staat sein. Wer sich aber als Mitglied einer Gruppe fühlt, die beim Staat nichts für sich erreichen konnte, wird womöglich seine Defizitposition im Grolleffekt gegenüber der Besteuerung umzusetzen versuchen.

Dieser ist zwar nicht so deutlich nachweisbar wie bei der Ineffizienzhypothese, aber er existiert. Bei der Untersuchung der amerikanischen Steuerpro-

testbewegung kam z.B. auch zutage, dass die Bürger Ausgabekürzungen in vielen Bereichen forderten, aber den Bereich geschont sehen wollten, der für sie ein gruppenspezifischer Vorteil war. Der Einfluss dieses Bewertungsmotivs war zwar nicht so stark wie die generelle Ineffizienzvermutung. Immerhin wissen wir aus der finanzpsychologischen Umfrageforschung, dass beispielsweise bei den typisch gruppenspezifischen Ausgaben, wie sie Subventionen darstellen, ein merkwürdiger Fehlbewertungsprozess im Gang ist: Die Subventionen, die man selbst genießt, schätzt man als ganz gering ein und meint daher, sie vertreten zu können. Die Subventionen, die an andere gehen, werden dagegen überschätzt und als zielwidrig empfunden. Die Bewertung der gruppenspezifischen Staatstätigkeit ist also auf jeden Fall affektbesetzt. Es ist sogar möglich, dass ein Staat, der sich mit höchster Genauigkeit den Wünschen aller, auch kleiner Gruppen, durch entsprechende Ausgabeprogramme ausliefert, am Ende mehr Abneigung als Zustimmung erfährt. Daher ist es nicht ausgeschlossen, dass es auf dem Wege eines solchen Prozesses schon vorher zu sinkender Steuermentalität und wachsendem Steuerwiderstand kommt.

III. Zusammenfassung

Wir fassen zusammen: Ganz allgemein und auf einzelstaatliche Belange bezogen ergibt sich aus der Steuerwiderstandsforschung erstens, dass der Fiskus nach wie vor davor gewarnt werden muss, die Belastung der Steuern zu hoch anzusetzen. Anzunehmen, dass es eine allmähliche Gewöhnung an eine hohe Steuerbelastung gibt, in die man nur in langsamen aber stetigen Schritten hineinzuwachsen brauche, ist falsch. Vielmehr ist es so, dass der Steuerwiderstand mit zunehmender Höhe der Besteuerung anwächst.

Das zweite, und vielleicht wichtigere Ergebnis – weil es in dieser Bedeutung bisher nicht bekannt war – ist die Tatsache, dass das Gerechtigkeitsempfinden gegenüber der Besteuerung stark ausgeprägt ist. Eine Steuerlast, die als unangemessen verteilt gilt, wird signifikant weniger gut akzeptiert als ein Steuer, die als gleichmäßig verteilt empfunden worden ist. Sowohl in der steuerpsychologischen Forschung als auch im genannten Steuerhinterziehungsexperiment rangierte die wahrgenommene Steuerungerechtigkeit als Einflussfaktor auf dem zweiten Platz hinter der Steuerhöhe. Man kann vielleicht folgende Schlüsse daraus ziehen: (1) In Zeiten, in denen hohe Steuern unabdingbar sind, muss die größte Aufmerksamkeit auf die gerechte Steuerlastverteilung gelegt werden. (2) In einem einfachen und transparenten Steuersystem kann man das Ziel einer gleichmäßigen Steuer viel besser realisieren als einem kasuistisch aufgebauten Steuersystem. Am schlimmsten für die Steuermoral ist es, wenn die Mehrheit der Besteueren den Eindruck hat, sie selbst treffe es steuerlich

besonders schlecht, während andere Privilegien genießen. Eine einfache und gleichmäßige Besteuerung kann das jedenfalls verhindern.

Literatur

- Anderhub, V. / Giese, S. / Güth, W. / Hoffmann, A. / Otto, T. (2001): Tax Evasion with Earned Income – An Experimental Study, in: Finanzarchiv Bd. 58, S. 188-206.*
- Bayer, R. Chr. / Reichl, N. (1997): Ein Verhaltensmodell zur Steuerhinterziehung, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F. Bd. 66, Berlin.*
- Beichelt, B. / Biervert, B. / Daviter, J. / Schmolders, G. / Strümpel, V. (Hrsg.) (1969): Steuernorm und Steuerwirklichkeit, Bd. 11 Steuermentalität und Steuermoral, S. 15, in Großbritannien, Frankreich, Italien und Spanien, Köln und Opladen.*
- Folkers, C. (1982): Die Ursachen der Steuerzahlerrevolte und der Wählerforderungen nach fiskalischen Begrenzungen in den USA, Diskussionsbeiträge aus dem Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Hohenheim, Nr. 12/1982, Stuttgart.*
- Güth, W. / Mackscheidt, K. (1984): Die Erforschung der Steuermoral durch Experimente, mimeo, Seminar für Finanzwissenschaft der Universität zu Köln, Köln.*
- Hansmeyer, K.-H. / Mackscheidt, K. (1976): „Finanzpsychologie“ in Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen, Bd.1, S. 553-583, insbesondere S. 573.*
- Mackscheidt, K. (1994): „Die Entwicklung der Kölner Schule der Finanzpsychologie“ in: Smekal, L. / Theurl, E. (Hrsg.) (1994): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, Baden-Baden, S. 41-63.*
- Spicer, M.W. / Berker, L.A. (1980): Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach, in: National Tax Journal, Bd. 33, S. 171 ff.*

Einige volkswirtschaftliche Überlegungen über die Interaktionen zwischen der Schattenwirtschaft und der offiziellen Wirtschaft

Friedrich Schneider

I. Einleitung

In der Öffentlichkeit wird die Schattenwirtschaft und deren rapides Anwachsen seit einigen Jahren intensiv diskutiert und hierzu werden unterschiedliche Standpunkte eingenommen: Einerseits wird die Meinung vertreten, dass die Schattenwirtschaft zumindest für eine Reihe von wirtschaftspolitischen Problemen (z.B. Zunahme der Arbeitslosigkeit, steigende Staatsverschuldung, wachsende Defizite der Sozialversicherungsträger) verantwortlich gemacht wird. Andererseits gibt es auch die Meinung, dass die Schattenwirtschaft einen von Individuen geschaffenen Freiraum darstellt, in dem man sich unberechtigten und übermäßig hohen staatlichen Zwängen entziehen kann. Ebenso wird das Abwandern in die Schattenwirtschaft als eine Reaktion auf eine übertriebene Bevormundung der Individuen durch die staatlichen Institutionen, hier insbesondere der Bürokratie, empfunden. Einige Sozial- und Wirtschaftswissenschaftler führen das Argument ins Feld, dass zumindest ein Teil des wirtschaftlichen Wohlstandes der Schattenwirtschaft zu verdanken sei, insbesondere in den Ländern, wie z.B. Italien, in denen die Schattenwirtschaft ein Ausmaß von weit über 25% vom amtlichen erfassten BIP erreicht hat.

In diesem Beitrag soll der Versuch unternommen werden, einige volkswirtschaftliche Überlegungen über die Interaktion von Schattenwirtschaft und offizieller Wirtschaft darzustellen. Es ist nahezu unbestritten, dass die Schattenwirtschaft in vielen Ländern eine beträchtliche Größenordnung angenommen hat und dass man einiges an Wissen über die Größe hat, aber wenig über die Interaktion von Schattenwirtschaft und offizieller Wirtschaft weiß und auch warum schwarz gearbeitet wird. Daher werden im folgenden Abschnitt II. zunächst neuere empirische Ergebnisse über die Größe der Schattenwirtschaft und deren Ursachen für OECD-Länder und die drei deutschsprachigen Länder präsentiert. In Abschnitt III. folgen einige Ausführungen zur Interaktion von

Schattenwirtschaft und offizieller Wirtschaft und im abschließenden Abschnitt IV. erfolgt eine Zusammenfassung und einige Schlussfolgerungen.

II. Empirische Ergebnisse über die Größe der Schattenwirtschaft

1. Ursachen der Schattenwirtschaft

Die Ursachen für die Größe und Entwicklung der Schattenwirtschaft lassen sich in folgende drei Kategorien einordnen:¹

- a) Faktoren, die die Schattenwirtschaft als unmittelbare Folge einer zunehmenden Staatstätigkeit sehen,
- b) Faktoren, die in den strukturellen Veränderungen des Arbeitsmarktes und des Beschäftigungssystems entscheidende Voraussetzungen einer verstärkten Aufnahme schattenwirtschaftlicher Aktivitäten erblicken, und
- c) Faktoren, in denen sich Einstellungs- und Wertewandelfragen widerspiegeln.

Mit dieser Kategorisierung gehen Überlegungen einher, die die Aufnahme von Schattenwirtschaftsaktivitäten als Ergebnis einer individuellen Kosten-Nutzenüberlegung betrachten. Demnach sind die Anreize, in der Schattenwirtschaft tätig zu werden, umso größer, je höher die Kosten einer Beschäftigung im offiziellen Sektor und je geringer die Kosten einer Beschäftigung im inoffiziellen Sektor sind. Bei Anwendung der Definition, dass die Schattenwirtschaft sowohl die Untergrund- als auch die Selbstversorgungswirtschaft umfasst, können im Folgenden acht Ursachen der Schattenwirtschaft unterschieden werden:

1. Die *Steuer- und Sozialversicherungsabgabenbelastung* wird als eine der wichtigsten Ursachen für die Existenz der Schattenwirtschaft angesehen.² Insbesondere die ansteigende Abgabenlast erhöht für die Wirtschaftssubjekte die Anreize, ihre ökonomischen Aktivitäten dieser Belastungen zu entziehen, um auf diese Weise die eigene finanzielle Situation zu verbessern.

¹ Siehe hier insbesondere *Schneider* (2001a,b,c), *Schneider/Enste* (2000a, 2000b), *Feige* (1989), und *Frey/Pommerehne* (1984).

² Zu diesem Ergebnis kommen *Tanzi* (1984, 1999), *Schneider/Enste* (2000a, 2000b), und *Giles* (1999).

2. Der *Umfang staatlicher Regulierungen* wird häufig in Verbindung mit der Abgabenbelastung als die zweitwichtigste Ursache der Schattenwirtschaft genannt. Der Staat greift mit zahlreichen Regulierungen (z.B. Auflagen und Normen) in die Wirtschaft ein. Obwohl die gesetzlichen Auflagen oftmals positive Auswirkungen (z.B. auf Produktqualität und Arbeitsbedingungen) ausüben, wird ein Zuviel an staatlichen Eingriffen als kostensteigernd und produktivitätshemmend angesehen. Um der Bevormundung durch den Staat zu entkommen, wandern immer mehr Wirtschaftssubjekte in die unregulierte Schattenwirtschaft ab.
3. Auch wird der *subjektiven Einschätzung der Steuern- und Sozialversicherungsbelastung* eine Bedeutung für den Wechsel von der offiziellen in die Schattenwirtschaft beigemessen. Dabei kommt es nicht nur auf die absolute Höhe, sondern auch auf die relative Veränderung der Belastung an. Es wird angenommen, dass die Wirtschaftssubjekte sich allmählich an die bestehende Steuerbelastung gewöhnen. Nehmen Sie eine Erhöhung der Fiskallast wahr, besteht für sie ein verstärkter Anreiz, in die Schattenwirtschaft auszuweichen.
4. Der *Wertewandel einer Gesellschaft* übt ebenfalls einen Einfluss auf die Entwicklung der Schattenwirtschaft aus. Dieser vollzieht sich nicht durch exogene Schocks, sondern ist eine beispielsweise Funktion der Abgabenlast oder des Umfangs staatlicher Regulierungen. Unter dem Begriff „Wertewandel“ sind Aspekte wie Steuermoral, Akzeptanz staatlicher Normen und moralische Einstellung zur Annahme schattenwirtschaftlicher Tätigkeiten subsumiert. Nimmt die Überzeugung beim Steuerzahler zu, dass seinen Leistungen an den Staat nicht mehr eine adäquate Leistung des Staates gegenübersteht, dann steigt der Anreiz, sein Einkommen der steuerlichen Erfassung zu entziehen.
5. Als weitere Ursache für die Entwicklung der Schattenwirtschaft sei die *Länge der offiziellen Arbeitszeit* erwähnt. Prinzipiell könnte eine Verkürzung der wöchentlichen Arbeitszeit zu einer Ausdehnung schattenwirtschaftlicher Aktivitäten führen; jedoch ist ebenso denkbar, dass die *neu gewonnene Zeit* als *Freizeit* konsumiert wird. Dennoch ist offensichtlich, dass sich durch die *Arbeitszeitverkürzung* die Möglichkeiten vergrößern, in der *Schattenwirtschaft* tätig zu werden.
6. Die *Veränderung der Erwerbsquote* beeinflusst ebenfalls die Schattenwirtschaft, da sie den Wirtschaftssubjekten noch weitere Arbeitspotentiale im inoffiziellen Sektor eröffnet. Zusätzlich muss beachtet werden, dass der Staat die Arbeitslosen mit Transferleistungen unterstützt. Um ihr Einkommen durch Erwerbstätigkeit aufzubessern und dennoch weiterhin in den Genuss von Transfers zu gelangen, besitzen Arbeitslose, aber auch Frührentner einen starken Anreiz zu schattenwirtschaftlichen Aktivitäten.

7. Auch die *Höhe des Einkommens* hat auch einen Einfluss auf die Schattenwirtschaft. Vor allem diejenigen Bevölkerungsschichten üben Tätigkeiten in der Schattenwirtschaft aus, die entweder in der offiziellen Wirtschaft steuerlich stark belastet werden, oder dort einen schlecht bezahlten Job haben.
8. Ein weiterer Grund, in der Schattenwirtschaft tätig zu sein, ist das *Wissen, dass dies die Nachbarn, Bekannten und Freunde auch tun* und somit ein „Schneeballeffekt“ eintritt! Darüber hinaus sinken die Hemmungen, wenn derartige Aktivitäten im Bekanntenkreis immer üblicher werden.³

Die ersten vier Faktoren lassen sich auf den gemeinsamen Nenner bringen, dass sie die Schattenwirtschaft als Konsequenz staatlicher Eingriffe in die private Wirtschaft sehen; demgegenüber betrachten die letzten vier Faktoren die Schattenwirtschaft als abhängig von der Veränderung des Arbeitsmarktes oder der individuellen Einstellung.

2. Ein Versuch der Definition der Schattenwirtschaft

Schattenwirtschaft zu definieren, ist kein leichtes Unterfangen und meistens werden unter der Schattenwirtschaft jene Tätigkeiten verstanden, die in den bestehenden (d.h. offiziellen) Statistiken nicht ausgewiesen werden und die im Sinne der Konvention der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung eine Wertschöpfung darstellen. Nach dieser Arbeitsdefinition werden die gesamte im privaten Haushalt geleistete Produktion und die freiwillige Arbeit für wohltätige Zwecke ausgeschlossen. Ebenso werden rein finanzielle Transaktionen, die keine Wertschöpfung darstellen, nicht zur Schattenwirtschaft gezählt. In Tabelle 1 ist eine Taxonomie der verschiedenen Arten von Untergrund- oder Schattenwirtschaftsaktivitäten legaler und illegaler Art aufgeführt. Aus Tabelle 1 geht auch eindeutig hervor, dass zur Schattenwirtschaft all diejenigen (an und für sich legalen) Aktivitäten gezählt werden sollten, die im Sinne der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung eine Wertschöpfung darstellen, aber aufgrund der Steuerhinterziehung nicht deklariert werden.

Diese Anlehnung an die Konvention der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung dient einzig dem Zweck, die ermittelte Größe für die Schattenwirtschaft mit dem offiziell gemessenen Sozialprodukt vergleichen zu können.

³ Vergleiche hierzu Cowell (1990), Bajada (1999) und Schneider (2001a,b,c).

Tabelle 1

Mögliche Arten wirtschaftlicher „Untergrundaktivitäten“

Aktivitäten	Monetäre Transaktionen		Nicht-monetäre Transaktionen	
Illegale Aktivitäten	Handel mit gestohlenen Waren; Drogenhandel und -produktion; Prostitution; Glücksspiel, Schmuggel und Betrug		Tauschhandel: Drogen, gestohlene Waren, Schmuggel, etc. Herstellen oder Anbauen von Drogen für den Eigenbedarf. Diebstahl für den Eigenbedarf.	
	Steuerhinterziehung	Legale Steuerumgehung	Steuerhinterziehung	Legale Steuerumgehung
Legale Aktivitäten	Nichtdeklariertes Einkommen von Selbständigen; Nichtdeklarierte Löhne, Gehälter und Vermögen aus Arbeit von der Produktion legaler Dienstleistungen und Waren	Steuervergünstigungen	Tauschhandel von legalen Dienstleistungen und Waren	do-it-yourself Arbeit und Nachbarschaftshilfe

3. Verschiedene Messmethoden

Die wesentliche Schwierigkeit bei der Erfassung der Größe der Schattenwirtschaft liegt darin, dass die Beteiligten einen starken Anreiz haben, ihr Tun zu verheimlichen. Derartige illegale Aktivitäten (wie die Schwarzarbeit) hinterlassen jedoch Spuren in verschiedenen Bereichen. Aufgrund dieser Spuren ist es möglich, Verfahren zur Messung der Schattenwirtschaft zu entwickeln, und bei der Analyse dieser Spuren kann man zwischen direkten und indirekten Methoden zur Erfassung der Schattenwirtschaft unterscheiden. Die direkten Methoden setzen meistens auf der Mikroebene an und beruhen auf Bürgerbefragungen bzw. der Analyse von Steuerhinterziehung. Die indirekten Methoden setzen primär auf der Makroebene an, wobei Spuren untersucht werden, welche die Schwarzarbeit in verschiedenen Bereichen der Wirtschaft hinterlässt.⁴

⁴ Für eine ausführliche Diskussion über die Messung der Schwarzarbeit vergleiche Frey/Pommerehne (1984), Feige (1989), Thomas (1992, 1999), Schneider (1986) und Schneider/Enste (2000a, 2000b).

4. Neue empirische Ergebnisse über die Größe der Schattenwirtschaft

Abschließend werden einige neuere empirische Ergebnisse über die Größe der Schattenwirtschaft und deren Ursachen präsentiert. Es wird sich hierbei auf die OECD und die drei deutschsprachigen Länder konzentriert, Schätzungen über Entwicklungs- und Übergangsländer sind in anderen Arbeiten dargestellt.⁵

a) Ergebnisse für die OECD-Länder

Betrachtet man als nächstes die Entwicklung der Schattenwirtschaft in den OECD-Ländern über die 90er Jahre, so zeigt sich, dass in den meisten OECD-Ländern die Schattenwirtschaft in dieser Periode kräftig gewachsen ist. Die Ergebnisse sind in der Tabelle 2 dargestellt.

Betrug die durchschnittliche Größe der Schattenwirtschaft über die 21 untersuchten OECD-Länder über die Periode 1989/90 noch 13,2% so stieg dieser Durchschnittswert in der Periode 1999/00 auf 16,8%. Erste Ergebnisse für das Jahr 2002 zeigen, dass er sich in etwa auf diesem Niveau stabilisiert; d.h. für 2002 werden 16,7% berechnet. Die größten Schattenwirtschaften haben diesen Ergebnissen zufolge die südeuropäischen Länder Griechenland, Italien, Portugal und Spanien, bei denen das Volumen in der gesamten Periode zwischen 23 und 30% liegt. Danach folgen die skandinavischen Länder Schweden, Norwegen, Dänemark und das mitteleuropäische Land Belgien mit Werten zwischen 18 und 22%. Deutschland befindet sich mit Werten um 16% im unteren Mittelfeld, wobei Deutschland eines der wenigen Länder ist, in dem über die gesamte untersuchte Periode (1989/90 bis 2002) die Schattenwirtschaft kontinuierlich angestiegen ist und erste Ergebnisse auch zeigen, dass dies für das Jahr 2002 gelten wird. Österreich und die Schweiz haben ein relativ geringes Ausmaß an Schattenwirtschaft, das bei der Schweiz zwischen 6,7 und 9,4% über die Periode 1990-2002 und Österreich Werte zwischen 6,9 und 10,6% des BIP annimmt.

Insgesamt zeigen diese Ergebnisse, dass die Schattenwirtschaft in den OECD-Ländern in den 90er Jahren zugenommen hat, aber die meisten Länder gegen Ende der 90er Jahre keine großen Zuwächse mehr hatten (Ausnahme: Deutschland, Österreich und die Schweiz).

⁵ Vgl. hierzu den Übersichtsaufsatz von *Schneider/Enste* (2000a, 2000b), sowie die Arbeit von *Schneider* (2000 und 2002a,b).

Tabelle 2

Die Größe der Schattenwirtschaft in 21 OECD-Ländern

OECD-Länder	Die Größe der Schattenwirtschaft (in % vom BIP) unter Verwendung des Bargeldnachfrageansatzes					
	Ø '89/'90	Ø '90/'93	Ø '94/'95	Ø '97/'98	Ø '99/'00	Ø '01/'02 ¹⁾
1. Australien	10.1	13.0	13.5	14.0	14.3	14.1
2. Belgien	19.3	20.8	21.5	22.5	22.2	22.0
3. Canada	12.8	13.5	14.8	16.2	16.0	15.8
4. Dänemark	10.8	15.0	17.8	18.3	18.0	17.9
5. Deutschland	11.8	12.5	13.5	14.9	16.0	16.3
6. Finnland	13.4	16.1	18.2	18.9	18.1	18.0
7. Frankreich	9.0	13.8	14.5	14.9	15.2	15.0
8. Griechenland	22.6	24.9	28.6	29.0	28.7	28.5
9. Großbritannien	9.6	11.2	12.5	13.0	12.7	12.5
10. Irland	11.0	14.2	15.4	16.2	15.9	15.7
11. Italien	22.8	24.0	26.0	27.3	27.1	27.0
12. Japan	8.8	9.5	10.6	11.1	11.2	11.1
13. Niederlande	11.9	12.7	13.7	13.5	13.1	13.0
14. Neuseeland	9.2	9.0	11.3	11.9	12.8	12.6
15. Norwegen	14.8	16.7	18.2	19.6	19.1	19.0
16. Österreich	6.9	7.1	8.6	9.0	9.8	10.6
17. Portugal	15.9	17.2	22.1	23.1	22.7	22.5
18. Schweden	15.8	17.0	19.5	19.9	19.2	19.1
19. Schweiz	6.7	6.9	7.8	8.1	8.6	9.4
20. Spanien	16.1	17.3	22.4	23.1	22.7	22.5
21. USA	6.7	8.2	8.8	8.9	8.7	8.7
Durchschnitt über 21 OECD Länder	13.2	14.3	15.7	16.7	16.8	16.7

Quelle: Eigene Berechnungen.
te.

¹⁾ Vorläufige Werte.

b) Ergebnisse für die drei deutschsprachigen Länder

In der Tabelle 3 ist die Entwicklung der Größe der Schattenwirtschaft für Deutschland, Österreich und die Schweiz über den Zeitraum 1975 bis 2002 (alle drei wurden mit Hilfe des Bargeldansatzes berechnet) dargestellt.

Tabelle 3

Die Größe der Schattenwirtschaft in Deutschland, Österreich und der Schweiz über den Zeitraum 1975 bis 2002 – berechnet mit Hilfe des Bargeldansatzes ¹⁾

Jahr	Größe der Schattenwirtschaft (in % des „offiziellen“ BIP)					
	Deutschland		Österreich		Schweiz	
	in %	Mrd. €	in %	Mrd. €	in %	Mrd. SFr.
1975	5,75	29,6	2,04	0,9	3,20	12
1980	10,80	80,2	2,69	2,0	4,90	14
1985	11,20	102,3	3,92	3,9	4,60	17
1990	12,20	147,9	5,47	7,2	6,20	22
1995	13,90	241,1 ²⁾	7,32	12,4	6,89	25
1996	14,50	257,6 ²⁾	8,32	14,6	7,51	27
1997	15,00	274,7 ²⁾	8,93	16,0	8,04	29
1998	14,80	280,7 ²⁾	9,09	16,9	7,98	30
1999	15,51	301,8 ²⁾	9,56	18,2	8,34	32
2000	16,03	322,3 ²⁾	10,07	19,8	8,87	35
(2001) ³⁾	16,00	329,8 ²⁾	10,52	21,1	9,28	37,5
(2002) ³⁾	16,49	350,4 ²⁾	10,69	21,8	9,48	38,7

Quelle: Eigene Berechnungen.

Erläuterungen:

¹⁾ Die *Größe der Schattenwirtschaft* ist zwischen den drei Ländern nur bedingt vergleichbar, da die Bargeldnachfragefunktionen unterschiedlich spezifiziert werden und nicht die gleiche Anzahl von Ursachen, die für die Schwarzarbeit verantwortlich sind, enthalten. Die Vor- und Nachteile der Berechnungsmethode des Bargeldansatzes als das Verfahren selbst sind in *Schneider* und *Enste* (2000a,b) ausführlich dargestellt.

²⁾ An dem Jahr 1995 Werte für *Gesamtdeutschland*.

³⁾ Prognose bzw. Schätzwert, da die offiziellen Statistiken noch nicht vorliegen.

Hierbei erkennt man, dass die Schattenwirtschaft in diesen drei Ländern über den Zeitraum von 25 Jahren stark angewachsen ist. Betrug sie in Deutschland im Jahr 1975 5,8% des offiziellen BIP so betrug sie im Jahr 2001 16% und wird sich im Jahr 2002 auf 16,49% erhöhen; dies entspricht einem Volumen an Schattenwirtschaft von 350,4 Mrd. €. In Österreich stieg sie von 2% im Jahr 1975 auf 10,52% im Jahr 2001 und wird sich auf 10,69% im Jahr 2002 erhöhen. In der Schweiz war der Zuwachs weniger ausgeprägt; im Jahr 1975 betrug die Schwarzarbeit in der Schweiz 3,2% des offiziellen BIP und nahm im Jahr 2001 einen Wert von 9,28% (oder 32 Mrd. SFr) an und dieser Wert wird bis zum Jahr 2002 wahrscheinlich auf 35 Mrd. SFr (9,48%) ansteigen.

III. Einige Bemerkungen zur Interaktion von Schattenwirtschaft und offizieller Wirtschaft

Die Ergebnisse der empirischen Messverfahren über den Umfang und die Entwicklung der Schattenwirtschaft in Deutschland (aber auch in anderen Ländern) zeigen eindeutig – selbst unter dem Vorbehalt, dass bislang noch keine exakte Schätzungen zum Umfang der Schattenwirtschaft erzielt werden konnten –, dass dieses Phänomen eine nicht zu unterschätzende Größenordnung erreicht hat. Aus diesem Grunde scheint es notwendig, sich genauer mit den Wirkungsweisen der Schattenwirtschaft auf die offizielle Wirtschaft zu befassen. Hierbei sei hervorgehoben, dass die Frage nach der Relevanz der Schattenwirtschaft nicht nur ihre Größe, sondern auch ihre Rückkopplung mit der offiziellen Wirtschaft betrifft. Es sei dies im Bereich der Allokation, Distribution, Stabilität und Effekte auf die Staatsfinanzen diskutiert.

1. Allokationseffekte

Bei der ökonomischen Betrachtung der Schattenwirtschaft stellt sich auch die Frage nach der effizienten Allokation der Produktionsfaktoren. Unmittelbar verknüpft mit dem Problem der Ressourcenallokation ist die Frage nach dem gesamtwirtschaftlichen Wachstumspotential. Die Notwendigkeit zur Einschränkung der Schattenwirtschaft wird u.a. damit begründet, dass sie zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führt. Der offizielle Sektor unterliegt im Gegensatz zur Schattenwirtschaft sowohl der Besteuerung und Belastung der Sozialversicherungsabgaben als auch den zahlreichen staatlichen Regulierungen. Dies bringt erhebliche Kosten mit sich, die die Anbieter in der Schattenwirtschaft nicht in ihren Preiskalkulationen zu berücksichtigen brauchen. Daher sind diese Anbieter durch die Nichtbeachtung der Auflagen als auch durch das Unterschlagen der Steuern und Sozialabgaben in der Schattenwirtschaft konkurrenzfähig. Sollte die offizielle Wirtschaft ihre Güter und Dienstleistungen nicht zu einem vergleichbaren Preis anbieten können, dann kommt es unweigerlich zu Absatzeinbrüchen, da schattenwirtschaftliche Anbietung die wesentlich teureren offiziellen Produktionen vom Markt verdrängen.

Gegen diese einzelwirtschaftliche Argumentationsweise können jedoch von gesamtwirtschaftlicher Seite Einwände erhoben werden. Es ist durchaus vorstellbar, dass der Nachfrageausfall in der offiziellen Wirtschaft durch einen äquivalenten Nachfragezuwachs in der Schattenwirtschaft kompensiert wird, es also „nur“ zu einer Nachfrageverschiebung innerhalb dieser beiden Sektoren kommt. Unter der Voraussetzung, dass die Schattenwirtschaft der gleichen Menge an Vorleistungen und Produkten wie die offizielle Wirtschaft bedarf, kommt es insgesamt nicht zu einem Rückgang der Wirtschaftsaktivitäten.

Weiterhin kann man argumentieren, dass die Schattenwirtschaft dem Idealtyp einer freien Marktwirtschaft am nächsten kommt. Während in der offiziellen Wirtschaft Regulierungen und Auflagen zu starken Rigiditäten des Preissystems geführt haben, sind Preise in der Schattenwirtschaft flexibel. Aus diesem Grund können sie als Knappheitsindikator verwendet werden und garantieren damit die effiziente Allokation der Produktionsfaktoren. Die Nachfrageverschiebung vom offiziellen in den inoffiziellen Sektor hat noch einen weiteren Effekt. Die niedrigen Preise in der Schattenwirtschaft bewirken bei den Nachfragern eine Ausdehnung der Budgetrestriktion. Sie verfügen praktisch über mehr Einkommen. Für die Produzenten gilt wegen der Steuer- und Abgabenhinterziehung ähnliches. Die zusätzlichen Einkommen können nun entweder gespart oder konsumiert werden. Werden sie gespart, dann steigt die gesamtwirtschaftliche Kapitalbildung, die sich wiederum zinsenkend und damit investitionssteigernd auswirkt. Werden sie konsumiert, dann kommt es zu einer Belebung der Nachfrage auf anderen Märkten. Für Österreich hat der Autor dieses Beitrages empirisch „nachgewiesen“, dass 2/3 des schwarz verdienten Geldes in der offiziellen Wirtschaft sofort wieder konsumiert werden, so dass hier die Schattenwirtschaft einen beträchtlichen zusätzlichen Nachfragestabilisator nach kurz- und langlebigen Konsumgütern darstellt.⁶

Die Nachfrage nach Produkten der Schattenwirtschaft muss nicht notwendigerweise zu einer Reduktion der Nachfrage nach Produkten der offiziellen Wirtschaft führen. So ist es sehr wahrscheinlich, dass derartige Tätigkeiten nur deshalb nachgefragt werden, weil sie in der Schattenwirtschaft so kostengünstig erbracht werden, dass es wegen des hohen Preises in der offiziellen Wirtschaft zu keiner Nachfrage kommt. Die Schattenwirtschaft bewirkt demnach eine Nachfragesteigerung. Ähnliches vollzieht sich auf der Angebotsseite. Die Schattenwirtschaft aktiviert Ressourcen, die in der offiziellen Wirtschaft nicht genutzt werden – und zwar sowohl für den Produktionsfaktor Arbeit als auch für den Faktor Kapital. Infolgedessen kommt es zu einer Ausweitung der gesamtwirtschaftlichen Aktivität.

Betrachtet man als letztes die Leistungsfähigkeit der Schattenwirtschaft, so kann man argumentieren, dass diese infolge hoher Arbeitsintensität und geringer Kapitalausstattung eine im Vergleich zur offiziellen Wirtschaft niedrigere Produktivität aufweisen müsste. Gegen diese Überzeugung spricht, dass die Produktionsfaktoren in der Schattenwirtschaft mit ihrem Wertgrenzprodukt entlohnt werden, das einen verstärkten Leistungsanreiz zu Folge hat und die

⁶ Vgl. hierzu für Österreich *Schneider* (1998) und für Großbritannien *Bhattacharyya* (1999).

schlechtere Anstellung bei weitem kompensieren kann. Die empirischen Ergebnisse sprechen für diese Annahme! Unstrittig ist jedoch, dass in der Schattenwirtschaft eindeutig Effizienzverluste durch Kontroll- und Verbergungskosten auftreten. Ressourcen werden von Seiten des Staates aufgewendet, um die inoffizielle Wirtschaft einzudämmen, und von Seiten der an der Schattenwirtschaft Beteiligten, um ihre Aktivitäten zu verschleiern. Diese Ressourcen gehen damit dem eigentlichen Produktionsprozess verloren, sie werden verschwendet.⁷

2. Distributionseffekte

Unterschiedliche Argumente legen Vermutungen nahe, dass schattenwirtschaftliche Aktivitäten die staatlichen Umverteilungsmaßnahmen konterkarieren. Unternehmen besitzen eher die Möglichkeit der Steuervermeidung und -hinterziehung als private Haushalte. Bei den privaten Haushalten können die Beziehung hoher Einkommen diese Möglichkeiten besser nutzen, als die Beziehung niedriger Einkommen. Dies hat zwei Gründe: Zum einen besteht bei den Unternehmen und Haushalten mit hohen Einkommen Informations- und Kenntnisvorteil in spezifischen Steuerangelegenheiten und zum anderen reduziert das bei der Mehrheit der Arbeitnehmer angewendete Quellenabzugsverfahren der Lohnsteuer die Möglichkeit der Steuervermeidung, bzw. Hinterziehung weit mehr als die Steuerveranlagung höherer Einkommensschichten. Die Hinterziehung von Steuern hat zwei Rückwirkungen auf die Einkommensverteilung. Erstens wird die intendierte Umverteilung unterlaufen, da die Besteuerung nicht mehr nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit der Wirtschaftssubjekte erfolgt. Zweitens muss der Staat als Folge ausbleibender und Steuereinnahmen und Kürzungen auf der Angabenseite vornehmen. Werden diese Kürzungen bei den Transferleistungen im Sozialbereich vorgenommen, dann verstärkt die Schattenwirtschaft die ungleiche Einkommensverteilung. Aber der Schattenwirtschaft werden nicht nur negative Auswirkungen auf die Einkommensverteilung zugeschrieben. Da die Bezieher niedriger Einkommen häufig nicht die Möglichkeiten besitzen, sich durch „klassische“ Steuerhinterziehung dem Zugriff des Staats zu entziehen, weichen sie u.a. auf die Schwarzarbeit aus. Sie gibt ihnen die Gelegenheit zur Verbesserung (d.h. Erhöhung) des eigenen Lebensstandards. Diese Überlegungen deuten tendenziell auf eine Nivellierung der Einkommensverteilung durch schattenwirtschaftliche Aktivitäten hin. Welcher Effekt dominiert, ist somit eine empirische Frage und nach Kenntnis des Autors ist dies bislang noch nicht untersucht worden.

⁷ Vgl. hierzu *Kirchgässner/Pommerehne* (1986).

3. Stabilitätseffekte

Eine weitere Frage der Wirkungsanalyse der Schattenwirtschaft betrifft ihren Einfluss auf die Stabilität bzw. auf die Konjunktur einer Wirtschaft. Wirkt die Schattenwirtschaft destabilisierend, indem sie die konjunkturellen Schwankungen in der offiziellen Wirtschaft noch verstärkt? Oder trägt sie zur Verstärkung der wirtschaftlichen Aktivitäten in ihrer Funktion als Ausgleichswirtschaft bei? Da die schattenwirtschaftlichen Aktivitäten sich (zumindest zum Teil) der statistischen Erfassung entziehen, kommt es zu einer Verzerrung ökonomischer Indikatoren wie der Arbeitslosenquote, sowie der Inflations- und Wachstumsrate. Diese Verzerrungen können sich auf die Wirtschaftspolitik auswirken: Diese orientiert sich an Daten, die die tatsächliche Entwicklung der Wirtschaft nicht wieder spiegeln und ergreift möglicherweise Maßnahmen, die den beabsichtigten Zielen entgegenlaufen. Beispielsweise werden die Arbeitslosenstatistiken durch die Wirtschaftssubjekte verzerrt, die schattenwirtschaftlichen Aktivitäten nachgehen, gleichzeitig aber entweder (1) offiziell arbeitslos gemeldet oder (2) weder arbeitslos gemeldet noch in der offiziellen Wirtschaft tätig sind. Während im ersten Fall die Zahl der tatsächlich Beschäftigten unterschätzt wird, ist im zweiten Fall die Zahl der Erwerbspersonen zu niedrig.

Weiterhin wird häufig im politischen Prozess argumentiert, dass durch die Schattenwirtschaft Arbeitsplätze (in der offiziellen Wirtschaft) verloren gehen, bzw. durch ihre Verminderung neue Arbeitsplätze in der offiziellen Wirtschaft geschaffen werden könnten. Dieser Argumentation kann man entgegengehalten, dass die in der Schattenwirtschaft Tätigen reibungslos in die offizielle Wirtschaft überführt werden können und selbstverständlich auch, dass zunächst einmal die Kostenstrukturen angeglichen werden, denn eine wesentliche Hauptursache, warum schwarz gearbeitet wird, ist das wesentlich kostengünstigere Arbeiten in der Schattenwirtschaft. Das Phänomen der Mehrfachbeschäftigung und die Tatsache, dass Leistungen nur deshalb nachgefragt werden, weil sie preisgünstig in der Schattenwirtschaft erbracht werden können, lassen große Zweifel an einem reibungslosen Transfer aufkommen.

Die Auswirkungen der Schattenwirtschaft auf die offizielle Wachstumsrate sind nicht eindeutig ableitbar. Bei Einbeziehung der schattenwirtschaftlichen Leistungen kommt es selbstverständlich zu einer Steigerung der gesamtwirtschaftlichen Produktion gegenüber dem offiziell ausgewiesenen Bruttosozialprodukt. Ob aber die Wachstumsrate des Bruttosozialproduktes dadurch erhöht wird, hängt wiederum davon ab, ob das Wachstum der offiziellen Wirtschaft vom Wachstum der Schattenwirtschaft übertroffen wird. Hierfür gibt es für viele OECD-Länder allerdings eindeutige empirische Evidenz. Außerdem muss in Betracht gezogen werden, dass es sich bei den Zuwächsen der Schattenwirtschaft (zumindest zum Teil) um Verschiebungen aus der offiziellen

Wirtschaft handelt, die das gesamtwirtschaftliche Wachstum in keiner Weise beeinflussen.

4. Effekte auf die Staatsfinanzen

Die Aktivitäten in der Schattenwirtschaft entziehen sich der Steuer- und Abgabenbelastung, die die in der offiziellen Wirtschaft Tätigen unterliegen. Durch den damit verbundenen Einnahmenausfall bei staatlichen Haushalten oder Sozialversicherungsanstalten werden diese Institutionen in ihrer Leistungsfähigkeit eingeschränkt, bzw. können ihre Leistungsfähigkeiten nur mit Schuldaufnahmen aufrechterhalten. Die Schattenwirtschaft fügt der Allgemeinheit demnach einen nicht unbeträchtlichen Schaden zu. Obwohl dieses Argument (insbesondere in der politischen Diskussion) häufig vorgebracht wird, muss es dennoch einer kritischen Beurteilung standhalten. Der Terminus Einnahmehausfall erscheint nur dann gerechtfertigt, wenn steuerhinterziehende Aktivitäten der Schattenwirtschaft die steuerabführenden Aktivitäten der offiziellen Wirtschaft (zu 100%) ersetzen, es also effektiv zu einer Verdrängung kommt. Die Ursachenanalyse und die empirischen Ergebnisse weisen aber eindeutig daraufhin, dass schattenwirtschaftliche Aktivitäten ihrerseits erst durch die Belastung mit Steuern und Abgaben entstehen. Der inoffizielle Sektor bewirkt eine Ausweitung sowohl der Nachfrage nach als auch des Angebotes von Gütern und Dienstleistungen, die durch die offizielle Wirtschaft nicht ausgelöst worden wäre. Insbesondere zeigen die empirischen Ergebnisse für die Bundesrepublik Deutschland, dass schattenwirtschaftliche Aktivitäten höchstens zu 1/3 substitutiv und zu 2/3 komplementär wirken. Es kann daher auf keinen Fall von der postulierten vollständigen Substitution offiziell wirtschaftlicher Tätigkeiten gesprochen werden. Die tatsächlichen Mindereinnahmen an Steuern und Sozialversicherungsabgaben der staatlichen Haushalte dürften daher geringer ausfallen als häufig angenommen wird! Ein weiterer Einwand gegen die These von Steuerverlusten wächst unmittelbar aus der Schattenwirtschaft induzierten Produktionsausweitung. Zum einen benötigt der inoffizielle Sektor Vorprodukte und Rohmaterialien, die falls in der offiziellen Wirtschaft gekauft, ein zusätzliches Mehrwertsteueraufkommen herbeiführen. Zum anderen schafft die Schattenwirtschaft Einkommen, die als Konsumausgaben in anderen Wirtschaftsbereichen Einkommen schaffen und damit die steuerlichen Mindereinnahmen abschwächen. Insgesamt kommt es hiermit nach den Berechnungen des Autors zu Steuer- und Sozialversicherungsabgabenverlusten von ca. 20%, gerechnet im Volumen des schattenwirtschaftlich erwirtschafteten Bruttoinlandsproduktes.

IV. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

1. Zusammenfassung

In dieser Arbeit ist der Versuch unternommen worden, etwas Licht in die Thematik „Schattenwirtschaft und deren Interaktion mit der offiziellen Wirtschaft“ zu bringen. Hierbei wurde zusätzlich die Ursachenanalyse der Schattenwirtschaft behandelt, wobei sich die Ursachen der Schattenwirtschaft in drei Kategorien einordnen lassen:

1. Faktoren, die die Schattenwirtschaft als unmittelbare Folge einer zunehmenden Staatsfähigkeit sehen.
2. Faktoren, die in den strukturellen Veränderungen des Arbeitsmarktes und des Beschäftigungssystems entscheidende Voraussetzungen einer verstärkten Aufnahme schattenwirtschaftlicher Aktivitäten erblicken.
3. Faktoren, in denen sich die Einstellungen und Wertewandelfragen wieder spiegeln.

Im Anschluss daran werden dann neuere empirische Ergebnisse über die Größe der Schattenwirtschaft für 21 OECD-Länder dargestellt. Wurde für die 21 OECD-Länder des Jahres 1989/90 ein durchschnittliches Volumen an Schattenwirtschaft von 13,2% des offiziellen BIP berechnet so hat sich dieses bis zum Jahr 2001/02 auf 16,8% erhöht. Deutschland liegt im Mittelfeld und hatte im Jahr 1989/90 eine Schattenwirtschaft von 11,8%, die sich bis zum Jahr 2001/02 auf 16,1% erhöht hat. Betrachtet man die Entwicklung der Schattenwirtschaft von Deutschland, Österreich und der Schweiz über die Periode 1975-2002, so sind hier beträchtliche Steigerungen festzustellen. Im Jahr 1975 betrug die Größe der Schattenwirtschaft in Deutschland 5,5% und wird sich bis zum Jahr 2002 auf 16,3% erhöhen. In Österreich betrug sie 1975 2% und wird bis zum Jahr 2002 auf 10,6% steigen.

2. Wirtschaftspolitische Schlussfolgerungen

Welche wirtschaftspolitischen Schlussfolgerungen können aus diesen Ausführungen gezogen werden? Es ist nach Meinung des Autors völlig offen, ob eine steigende Schattenwirtschaft sich insgesamt negativ oder positiv auf die offizielle Wirtschaft und damit auf die gesamte Wohlfahrt auswirkt. Sowohl die theoretischen als auch die empirischen Ergebnisse sind hier nicht eindeutig und falls man die Schattenwirtschaft reduzieren will, dann sollte primär der Versuch unternommen werden, die Schattenwirtschaft in die offizielle Wirtschaft zu überführen. Dies könnte durch folgende vier Maßnahmen geschehen:

a) Einführung einer „Schattenwirtschaftspauschale“

Die Idee dieser Pauschale ist, dass jeder, der eine volle Stelle hat, d.h. bereits einmal dafür die gesamte Sozialversicherungs- und Steuerlast trägt, in einem bestimmten Ausmaß pro Monat zwischen 300 und 400 € dazuverdienen darf und hierbei nur mit einem Pauschalsteuersatz von 20% belastet wird. Dies hätte den Effekt, dass viele, die sich durch Schwarzarbeit zwischen 300 und 400 € pro Monat dazu verdienen, wesentlich weniger Anreiz hätten, diese schwarz zu „erledigen“, sondern fast die gleiche Summe in der offiziellen Wirtschaft und nun ganz legal verdienen könnten.

*b) Vergabe von staatlichen Förderungen im Wohnbau
nur noch auf den Faktor Arbeit*

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich werden zur Zeit Wohnbauförderungen vergeben, die nach ganz bestimmten Förderkriterien vergeben werden (Einkommenshöhe, Art des Wohnbaus, etc.). Die Idee ist, diese Förderung nur noch auf den Faktor Arbeit zu gewähren, und zwar hier auf die Differenz zwischen ausbezahlten Arbeitskosten und den Arbeitskosten (brutto, brutto), die der Bauherr auf der Rechnung vorfindet. Dies bedeutet, dass im Ausmaß der Förderung die gesamten Lohnnebenkosten (inkl. Steuerabgaben) mit der Förderung dem Bauherren rückvergütet würden. Dies hätte zum einen den Effekt, dass der Schwarzarbeiter den Bauherren nicht mehr billiger käme, da bei dieser Regelung die Differenz zwischen den Arbeitskosten für den offiziellen Bauarbeiter und dem ausbezahlten Lohn nicht mehr bestünde und der Bauherr damit schon aufgrund der Gewährleistungspflicht eine offizielle Firma mit dieser Leistung beauftragen würde. Damit könnte ein Teil des bisher schwarz erarbeiteten Volumens am Bau ganz legal in die offizielle Wirtschaft überführt werden und würde den zur Zeit in Bedrängnis geratenen Firmen sicherlich sehr helfen. Diese Maßnahme würde dem Finanzminister keinen zusätzlichen Euro an Steuermittel kosten, im Gegenteil, er würde durch das gestiegene (offizielle) Auftragsvolumen zusätzliche Steuereinnahmen (indirekte und direkte Natur) lukrieren.

*c) Befristete Mehrwertsteuerrückvergütung
bei arbeitsintensiven Dienstleistungen*

Ein weiterer Vorschlag wäre, die hohe Mehrwertsteuer von 16 bzw. 20% in Deutschland und in Österreich auf arbeitsintensive Leistungen rückzuvergüten, um so zumindest einen Anreiz zu schaffen, diese Leistungen verstärkt in der offiziellen Wirtschaft nachzufragen. Hier kann natürlich das Problem von beträchtlichen Steuerausfällen entstehen, aber wenn es gelingt, dass damit zwischen 1/4 und 1/3 der bisher schwarz erbrachten Leistungen in die offizielle

Wirtschaft überführt wird, würden sich die Steuerverluste großteils wieder ausgleichen. Diese Idee könnte auf bestimmte Bereiche, z. B. Altbausanierung oder in Gaststätten und Tourismusgewerbe eingeführt werden, Branchen, die besonders von den derzeitigen Krisen betroffen sind.

*d) Kombilohn für Arbeitslose und aus dem Arbeitsleben
unfreiwillig Ausgeschiedene*

Ein weiterer Vorschlag wäre, den Einstieg von Arbeitslosen und aus dem Arbeitsleben (un-)freiwillig Ausgeschiedene (z. B. früher berufstätige Frauen) in das Arbeitsleben durch einen Kombilohn zu erleichtern. Die Idee ist hierbei, dass, wenn ein Betrieb beispielsweise fünf zusätzliche Beschäftigte einstellt, die eine bestimmte Zeit arbeitslos gemeldet waren, für diese für 2-3 Jahre die gesamten Sozialkosten vom Staat getragen werden. Hierdurch entstehen keine Mehrbelastungen für die öffentliche Hand, da diese Sozialversicherungsbeiträge für Arbeitslose auch vom Staat bezahlt werden müssen. Dieser Kombilohn würde die Arbeitskosten wesentlich reduzieren und würde einen starken Anreiz für Firmen bilden, Arbeitslose oder aus dem Berufsleben Ausgeschiedene wieder einzustellen. Damit kein Anreiz für strategisches Verhalten vonseiten der Firmen besteht, wäre die Maßnahme damit gekoppelt, dass, wenn eine Firma Beschäftigte entlässt, die Förderung vonseiten des Staates sofort im Ausmaß der Entlassenen eingestellt würde und damit wäre strategischem Verhalten (Firma entlässt und stellt sie nachher ohne Sozialversicherungsabgaben wieder ein) der Anreiz genommen.

Man erkennt, es gibt durchaus Maßnahmen, mit denen die Schattenwirtschaft auf ökonomische Art und Weise effizient bekämpft werden kann, ohne dass hierzu ein riesiger Verwaltungs- und Gesetzesapparat geschaffen werden müsste.

Literatur

- Bajada*, Chr. (1999): Estimates of the Underground Economy in Australia, *The Economic Record*, 75/231, S. 369-384.
- Bhattacharyya*, D. K. (1999): On the Economic Rational of Estimating the Hidden Economy, *Economic Journal* 109/456, S.348-359.
- Cowell*, A. (1990): *Cheating the Government*, Cambridge (Mass.): MIT Press.
- Feige*, E. L. (1989) (ed.): *The underground economies. Tax evasion and information distortion*. Cambridge, New York, Melbourne, Cambridge University.
- Frey*, B. S. / *Pommerehne*, W. (1984): The hidden economy: State and prospect for measurement, *Review of Income and Wealth*, 30/1, S. 1-23.
- Giles*, D. E. A. (1999): Measuring the Hidden Economy: Implications for Econometric Modelling, *Economic Journal*, 109/456, pp.370-380.

- Kirchgaessner, G. / Pommerehne, W. (1986):* Ausmaß und Ursachen der Schattenwirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland, *Angewandte Sozialforschung* 14/1, S.157-170.
- Schneider, F. (1986):* Estimating the size of the Danish shadow economy using the currency demand approach and attempt, *The Scandinavian Journal of Economics*, 88/4, S. 643-668.
- (1998): Stellt das Anwachsen der Schwarzarbeit eine wirtschaftspolitische Herausforderung dar? Einige Gedanken aus volkswirtschaftlicher Sicht, Tübingen: Mitteilungen des Instituts für Angewandte Wirtschaftsforschungen (IAW), 1998: 1, S. 4-13.
 - (2000): The Value Added of Underground Activities: Size and Measurement of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force all over the World, Paper presented at the Worldbank Meeting on Market Institutions, Worldbank, Washington D.C.
 - (2001a): Die Schattenwirtschaft – Tatbestand, Ursachen, Auswirkungen, In: Anton Rauscher (ed.) „Die Arbeitswelt im Wandel“, Mönchengladbacher Gespräche, Band 21, Köln 2001.
 - (2001b): Arbeit im Schatten: Einige theoretische und empirische Überlegungen über die Schattenwirtschaft, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Blackwell Publishers, Band 2, Heft 4, 2001.
 - (2001c): What Do We Know About the Shadow Economy? Evidence from 21 OECD countries, *World Economics*, Vol. 2, No. 4, October-December 2001.
 - (2002a): The Value Added of Underground Activities: Size and Measurement of the Shadow Economies of 110 Countries all over the World, Discussion paper, Department of Economics, University of Linz, Linz, Austria.
 - (2002b), The Increase and Size of the Shadow Economies of Transition and OECD Countries: Some Preliminary Explanations, Discussion paper, Department of Economics, University of Linz, Linz, Austria.
- Schneider, F. / Enste, D. (2000a):* Shadow Economies: Size, Causes and Consequences, *Journal of Economic Literature* 38/1, März 2000, S. 77-114.
- (2000b): Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit: Umfang, Ursachen, Wirkungen und wirtschaftspolitische Empfehlungen, München: Verlag R. Oldenbourg.
- Tanzi, V. (1982) (ed.):* The underground economy in the United States and abroad, Lexington (Mass.), Lexington.
- (1999): Uses and Abuses of Estimates of the Underground Economy, *Economic Journal*, 109/456, pp. 338-340.
- Thomas, J. J. (1992):* Informal economic activity, *Handbooks in Economics*, London: Harvester Wheatsheaf.
- (1999): Quantifying the Black Economy: Measurement without „Theory“– Yet again?, *Economic Journal*, Vol. 109: Heft 456, S.381-389.

Politische Partizipation und Steuermoral

Bruno S. Frey

I. Einleitung

Die Steuermoral gilt unter Ökonomen wenig. Man kann sie nicht unmittelbar beobachten und das widerspricht der ursprünglichen positivistischen Ausrichtung der Ökonomik seit rund hundert Jahren, die schließlich auch einen großen Teil der Erfolgsgeschichte der Ökonomik als Sozialwissenschaft ausmachte. Außerdem folgt aus der indirekten Beobachtung von Steuermoral noch nicht unmittelbar, wie die Individuen auf bestimmte Änderungen von Rahmenbedingungen reagieren werden. Damit ist sie deutlich sperriger als erklärendes Konzept als es zum Beispiel die Strafhöhe ist. Und schließlich führt das Konzept der Steuermoral über den engen Horizont der Ökonomik hinaus und verlangt eine interdisziplinäre Perspektive, die zumindest die Psychologie einbezieht. Alle drei Aspekte haben dazu geführt, dass die schon von Schmolders betriebene Steuermoralforschung trotz großer Fortschritte in einigen Feldern im Grunde immer noch unterentwickelt ist.

In diesem Beitrag geht es um zwei Hypothesen und die dafür existierenden Belege. Die erste Hypothese lautet, dass Partizipation die Steuermoral fördert. Als Partizipation seien die Bürgerrechte definiert, wie sie vom Recht vorgegeben sind. Allenfalls eine untergeordnete Rolle spielt, ob und in welchem Ausmaß diese Bürgerrechte wahrgenommen werden.

Die zweite Hypothese beinhaltet, dass dieses Verhalten, das offensichtlich für die traditionelle mikroökonomische Theorie unzugänglich ist, durch ein psychologische Faktoren einbeziehendes Verhaltensmodell zu erklären ist, das auf der Verdrängungshypothese fußt. Die so genannten *crowding theory* geht davon aus, dass für jedes Verhalten *hidden cost of reward* entstehen können, die zu adversen Effekten führen können. So wie positive Anreize zielkonformes Verhalten oder zielkonforme Intentionen verdrängen können, indem sie den Ort der Verhaltenskontrolle nicht mehr „im Individuum“, sondern in den Regeln liegt, so können Institutionen auch den Ort der Kontrolle von außen nach innen verlegen. Genau dies findet statt, wenn der Staat den Bürgern Beteiligungsrechte einräumt.

In diesem Beitrag geht es zuerst um das Ausmaß der Schattenwirtschaft im internationalen Vergleich und damit die Relevanz, die mit dem Phänomen der Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung einhergeht (Abschnitt II.). Da der Beitrag von Friedrich Schneider dies jedoch ausführlich behandelt, bedarf es dazu keiner langen Ausführungen. Darauf folgt die Diskussion, mit welchem Modell zu erklären ist, wie Partizipation auf das Steuerzählerverhalten wirkt (Abschnitt III.). Das legt die Basis für eine Betrachtung der empirischen Evidenz (Abschnitt IV.). Am Ende steht ein kurzer Ausblick auf Forschungsperspektiven (Abschnitt V.).

II. Internationale Relevanz der Steuerhinterziehung und Schwarzarbeit

Steuerhinterziehung und Schwarzarbeit sind nicht dasselbe, auch wenn sie natürlich einen engen inneren Zusammenhang haben. Bei der Steuerhinterziehung geht es erst einmal um eine Umverteilung von Lasten zwischen dem Bürger einerseits und der Verwaltung und den Politikern andererseits. Die Folge dieser Umverteilung kann sein, dass auch die Lasten zwischen Bürgern verschoben werden, wenn die Steuern beispielsweise erhöht werden.

Bei der Schwarzarbeit liegt der Fokus indes auf der Wertschöpfung im Sinne des Sozialprodukts. Ein schwarz errichtetes Einfamilienhaus schafft auf jeden Fall einen Wert, auch wenn der Staat an den geschaffenen Werten nicht in demselben Maß teilhat wie bei einem vollkommen legal errichteten Haus.

Dieser Unterschied erklärt auch, warum Schattenwirtschaft nur teilweise illegal ist, während Steuerhinterziehung es in jedem Fall ist. Zwar ist es keineswegs leicht, eine Steuerhinterziehung als solche sicher zu qualifizieren – es kann etwa ein Irrtum vorliegen –, aber wenn sie als solche diagnostiziert wird, so ist sie in allen Ländern der Welt auch strafwürdig. Bei der Schwarzarbeit gibt es hingegen eine Menge Ausnahmen, deren prominenteste die so genannte Nachbarschaftshilfe ist. Danach sind Hilfeleistungen, die ein gewisses Maß nicht übersteigen, grundsätzlich legal. Sobald Schwarzarbeit aber mit Steuerhinterziehung einhergeht, ist sie illegal.

Tatsächlich fällt die Schattenwirtschaft im internationalen Vergleich relativ hoch aus. Sieht man einmal von den mit allen Schätzverfahren verbundenen Problemen ab, so kann man feststellen, dass sich die Länder relativ gut gruppieren lassen: Erwartungsgemäß fallen die Quoten für die Schattenwirtschaft in Griechenland und Italien mit 27-30% des Bruttoinlandsprodukts relativ hoch aus (vgl. Tabelle 1). Am geringsten fallen sie mit 8-10% in den Ländern Japan, USA, Österreich und der Schweiz aus. Deutschland liegt in der Gruppe mit der zweitniedrigsten Schwarzarbeit.

Tabelle 1

Anteil der Schattenwirtschaft am BIP in den 90er Jahren

Griechenland Italien	27% - 30%
Spanien Portugal Belgien	20% - 24%
Schweden Norwegen Dänemark	18% - 23%
Frankreich Niederlande Deutschland Großbritannien	13% - 16%
Japan USA Österreich Schweiz	8% - 10%

Quelle: zusammengestellt aus *Schneider/Enste* (2000).

Bei einigen dieser gebildeten Gruppen fällt auf, dass sie auch vom institutionellen Hintergrund homogen sind. So stellt sich das zum Beispiel für Schweden, Norwegen und Dänemark dar. Auch bei Griechenland und Italien ließe sich das folgern. Bei anderen Ländern fällt aber auf, dass ihre Schwarzarbeitsquoten unterschiedlich sind, obwohl sie – dem ersten Anschein nach – institutionell homogen wirken. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn man Schweiz und Österreich mit niedrigen Quoten von 8-10% vergleicht mit Deutschland mit einer Quote von 13-16%.

Diesen Unterschied zu erklären, ist die Aufgabe dieses Beitrags. Denn tatsächlich zeigt sich, dass gewisse Unterschiede hinsichtlich des institutionellen Arrangements bestehen und sich empirisch gut nachweisen lassen. Wie der Titel des Beitrags nahe legt, besteht dieser Unterschied in der Rolle der Partizipation der Bürger an staatlichen Entscheidungsprozessen, respektive den Beteiligungsrechten.

III. Der Zusammenhang von Partizipation und Steuerhinterziehung

Das klassische Vorgehen in der Ökonomik zur Bestimmung des Ausmaßes von Steuerhinterziehung ist klar definiert: Ausgehend von einer Maximierung des Erwartungsnutzens gibt es zwei Determinanten für die Steuerhinterziehung, nämlich die Strafhöhe und die Entdeckungswahrscheinlichkeit.¹ Je höher die Strafe ausfällt, desto geringer ist die Hinterziehung. Dasselbe gilt für die Entdeckungswahrscheinlichkeit, denn je höher die Wahrscheinlichkeit ist, entdeckt zu werden, desto geringer fällt die Hinterziehung aus. In diesem klassischen Ansatz hat die Steuermoral keinen Platz. Dieser elegante, aber sehr simplifizierende Ansatz kennt nur zwei Variablen, um die Steuerhinterziehung zu verringern (siehe Abb. 1).

Berücksichtigt man hingegen die Steuermoral, so bietet es sich an, die ökonomischen Anreize im engeren Sinne als die extrinsischen Anreize zu bezeichnen und diesen als intrinsische Anreize die Steuermoral gegenüber zu stellen. Extrinsische Anreize sind außerhalb vom Individuum angesiedelt und wirken von dort auf das Verhalten ein. Intrinsische Anreize hingegen existieren als verinnerlichte Normen im Individuum, deren Befolgung für die Individuen einen Wert an sich schafft.

Dies lässt sich an einem Beispiel verdeutlichen: Fast alle Menschen müssen arbeiten, um zu leben. Aber viele Menschen arbeiten außerdem ausgesprochen gerne, oder anders ausgedrückt, wenn sie schon arbeiten müssen, dann wollen sie ihre Sache auch gut machen. Diesen Menschen kann man durch Lohn den Anreiz geben, überhaupt zu arbeiten, denn sie benötigen die Mittel für ihren Lebensunterhalt, aber man darf mit dem Modus der Lohnhöhenbestimmung nicht den intrinsischen Anreiz zerstören, ihre Sache gut machen zu wollen. Andernfalls kann es passieren, dass man Arbeitnehmer bekommt, die nur noch auf die Maximierung ihrer Löhne achten, aber nicht mehr darauf, ob das Unternehmen mit diesem einzelwirtschaftlich rationalen Verhalten auch prosperiert.

Ähnlich verhält es sich mit Steuern. Natürlich muss jeder Bürger eines Staates Steuern zahlen. Vielen Bürgern ist der Zusammenhang von zu zahlenden Steuern und damit finanzierten öffentlichen Gütern klar. Sie sehen einen ökonomischen Nutzen für das Gemeinwohl und damit auch für sich selbst. Dieser Ergebnisnutzen kann dazu führen, dass sie eine hohe Steuermoral haben, obwohl im engen ökonomischen Kalkül es rational sein könnte, sich als Trittbrettfahrer zu verhalten. Es ist aber auch möglich, dass Individuen sich allein durch

¹ Siehe *Allingham/Sandmo* (1972).

Existenz der gesetzlichen Norm veranlasst sehen, diese zu befolgen, weil sie sich etwa als gesetzestreue Bürger verstehen.

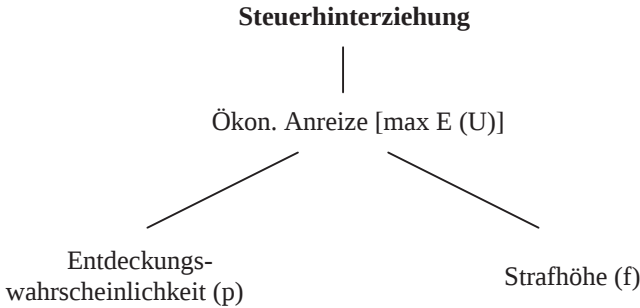


Abb. 1: Das ökonomische Modell der Steuerhinterziehung über extrinsische Anreize

Verfolgt man diesen Zweig der intrinsischen Anreize bis hin zur Relevanz der politischen Beteiligungsrechte, so ergibt sich ein differenzierteres Bild von Einflussvariablen, in dem Prozessnutzen und Ergebnisnutzen zu unterscheiden sind.

Der Prozessnutzen unterscheidet sich in drei wichtigen Aspekten vom traditionellen Nutzenkonzept der Ökonomik:² Erstens, bezieht sich Prozessnutzen auch auf den hedonischen Gehalt des Nutzens und damit auch auf das Wohlbefühl, Freude und Schmerzen oder allgemeiner Lebenszufriedenheit. Prozessnutzen betont, zweitens, dass Individuen ein Bewusstsein ihres eigenen Selbst haben. Sie verfügen über eine Identität, die sie bewusst reflektieren. Die Bewertung ihres Selbst – ihre Selbstachtung – entsteht durch Interaktion mit anderen Individuen innerhalb von Institutionen. Prozessnutzen fügt schließlich, drittens, den üblichen Nutzenkonzepten zusätzlich eine nicht-instrumentelle Dimension des Nutzens hinzu, die darauf abhebt wie Institutionen Individuen behandeln.

In Bezug auf den Steuerzahler und dessen Steuermoral ist zu vermuten, dass nicht nur das bloße Ergebnis, d.h. seine individuelle Steuerlast bzw. der Erwartungsnutzen in Bezug auf eine Steuerhinterziehung für ihn relevant sind, sondern auch wie das Verfahren der Steuerveranlagung und -eintreibung stattfindet. Natürlich hat ein Bürger mit umfangreichen Beteiligungsrechten auch einen Einfluss auf die Steuerhöhe, so dass es auch zu einem Ergebnisnutzen in

² Vgl. Frey/Benz/Stutzer (2002), S. 4.

Form von höherer subjektiver Zufriedenheit bei ihm kommt. Weitaus relevanter ist aber möglicherweise, dass die politische Partizipation auch einen Einfluss auf den Prozessnutzen hat, wenn Beteiligungsrechte auch das Verfahren verändern, nach dem besteuert wird (Abb. 2).

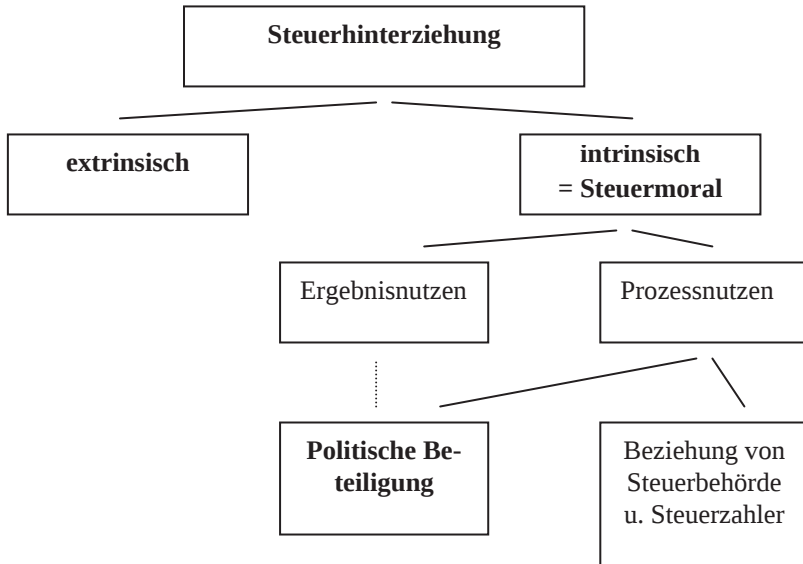


Abb. 2: Die Wirkung von politischen Beteiligungsrechten auf intrinsische Variablen der Steuerhinterziehung

IV. Empirische Evidenz

Stellt man diese Erklärungsansätze extrinsischer und intrinsischer Anreize gegenüber und fragt nach der empirischen Evidenz, so zeigt sich, dass extrinsische Anreize nur in höchst unbefriedigender Weise das Steuerzahlerverhalten erklären. Das geht so weit, dass von einigen Autoren sogar von einem so genannten „Steuerzahlerrätsel“ gesprochen wird, weil Entdeckungswahrscheinlichkeit und Strafe in den meisten Ländern zu gering sind, um zu erklären, warum Steuerzahler so weitgehend ehrlich ihre Steuern entrichten. So kommen *Alm/McClelland/Schulze* zu dem Ergebnis, dass

„[E]ine reine ökonomische Analyse des Steuerhinterziehungsspiels würde implizieren, dass die meisten Individuen hinterziehen, wenn sie ‚rational‘ sind, weil es unwahrscheinlich ist, dass Betrüger gefasst und bestraft werden.“³

Darüber hinaus ist auch die ökonometrische Evidenz unbefriedigend. In vielen Fällen sind die Parameter Strafhöhe und Entdeckungswahrscheinlichkeit nicht signifikant, in anderen Fällen erweisen sich die Ergebnisse als inkonsistent mit den theoretischen Ergebnissen.

Insgesamt bedeutet das für das ökonomische Modell extrinsischer Anreize, dass es ungenügend das Steuerhinterziehungsverhalten erklärt. Noch präziser ausgedrückt, ist zunächst nach einer Theorie zu suchen, die das hohe Ausmaß ehrlichen Verhaltens erklären kann. Die folgenden Abschnitte stellen kurz einige Ergebnisse zusammen, die empirische Evidenz für den großen Einfluss der Beteiligungsrechte auf die Steuermoral sowie die Steuerhinterziehung haben.

1. Beteiligungsrechte und Steuermoral

Die Schweiz besteht aus 26 Kantonen, die sich hinsichtlich der Beteiligungsrechte deutlich unterscheiden. Im Kanton Genf gibt es zwar Referenden und Volksabstimmungen, sie sind aber mit relativ hohen Hürden verbunden. In anderen Kantonen wie Basel-Stadt und Basel-Land sind diese Hürden weitaus geringer und die Beteiligungsrechte stärker ausgeprägt.

Anhand von Daten des World Value Survey von 1995-97, der auch Fragen zur Steuermoral stellt, ließ sich nun der Zusammenhang von Beteiligungsrechten und Steuermoral über eine ordered probit Analyse mit 11 Determinanten schätzen. Dabei zeigte sich, dass direkte Beteiligungsrechte einen hoch signifikanten Einfluss auf die Steuermoral haben (t -Werte > 4).⁴

2. Beteiligungsrechte und Steuerhinterziehung

Will man Beteiligungsrechte und Steuerhinterziehung in einen direkten Zusammenhang stellen, müssen Daten für Steuerhinterziehung generiert werden, denn diese ist naturgemäß nicht direkt zu beobachten. Der einfachste Weg dafür ist es, die Ausgaben und Einnahmen privater Haushalte zu vergleichen. Im einfachsten Fall kann man davon ausgehen, dass es zu Steuerhinterziehung kommt, wenn die Einnahmen deutlich unter den Ausgaben liegen. Auf der Basis von drei Zeitpunkten, nämlich 1965, 1970 und 1978 konnten diese Daten

³ Alm/McClelland/Schulze (1992), S. 22.

⁴ Siehe zu diesen Ergebnissen ausführlich Torgler (2002).

Kantonen zugeordnet werden, um abermals den Einfluss politischer Beteiligungsrechte zu bestimmen. Auch in dieser Untersuchung zeigte sich, dass mit zunehmenden direktdemokratischen Mitwirkungsmöglichkeiten die nicht deklarierten Einkommen sinken.⁵ Mit anderen Worten: Je direkt-demokratischer ein Kanton aufgebaut ist, desto weniger hinterziehen die Bürger. Und je repräsentativ-demokratischer ein Kanton ist, desto höher fällt die Steuerhinterziehung aus.

3. Beteiligungsrechte und subjektive Zufriedenheit

In einer neuen Untersuchung haben wir den Zusammenhang von Beteiligungsrechten und subjektiver Zufriedenheit untersucht.⁶ Subjektive Zufriedenheit bedeutet letztlich, wie glücklich die Leute sind. Lange hat man gedacht, dass sei gar nicht oder schwer zu erfassen. Tatsächlich zeigt sich aber, dass die Befragten sehr gut zwischen ihrem momentanen Befinden und ihrem Befinden „im Großen und Ganzen“ zu unterscheiden wissen. Lässt man sie auf einer Skala von 1 bis 10 angeben, wie zufrieden sie sich „im Großen und Ganzen“ fühlen, so lassen sich wiederum Relationen zu den Beteiligungsrechten bilden. Bei der Befragung wurden 6000 Leute aus der Schweiz befragt. Für über 30 Determinanten wurden Daten erhoben.

Dabei wurde deutlich, dass es tatsächlich zwei Formen von Nutzen gibt, die sich mit Beteiligungsrechten verbinden. Der direkte Ergebnisnutzen einer politischen Beteiligung besteht darin, dass man die Politiker und die öffentliche Verwaltung veranlasst, auf die Interessen der Bürger einzugehen. Schon dieser Effekt macht die Leute zufriedener. Aber darüber hinaus führen Beteiligungsrechte tatsächlich auch zu einem Prozessnutzen, der darin besteht, dass die Leute es als fair und richtig empfinden, dass die Bürger sich in Referenden und Volksabstimmungen zu Wort melden können.

In dieser Untersuchung zeigte sich auch, dass es nicht die tatsächliche Beteiligung war, die mit einer höheren subjektiven Zufriedenheit korreliert, sondern dass es die Rechte der Partizipation sind, die ausschlaggebend sind. Das leuchtet auch unmittelbar ein: Denn man geht nur dann wählen, wenn man Entscheidungen befürchtet, die der eigenen Auffassung entgegenstehen, und die einem wichtig sind. Läuft alles gemäß den eigenen Vorstellungen, kann man sich das Wählen gehen ersparen.

⁵ Siehe Frey (1997) und Pommerehne/Weck-Hannemann (1996).

⁶ Frey/Stutzer (2000) und Frey/Stutzer (2002).

4. Die Beziehung von Steuerbürger und Steuerbehörde

Es gibt noch einen weiteren Zusammenhang zwischen Partizipation und Steuerhinterziehung, der über die Beziehung des Steuerbürgers zur Steuerbehörde zustande kommt. Dieses Verhältnis prägt die Steuerbehörde, in dem sie den Steuerbürgern entweder autoritär oder wohlwollend gegenübertritt. Auch bei dieser Studie wurde zunutze gemacht, dass die kantonalen Steuerverwaltungen durchaus unterschiedlich mit den Steuerbürgern umgehen.

Das Verhalten der Steuerverwaltung wurde über eine Umfrage erfasst, die beispielsweise abfragt, was passiert, wenn ein Fehler in einer Steuerdeklaration entdeckt wird. Einige Steuerämter haben angegeben, dass sie im Regelfall den Steuerpflichtigen erst einmal anrufen. Andere haben sofort zu einer formellen Einbestellung ins Steueramt gegriffen. Tatsächlich steckt in diesem nur vermeintlich kleinen Unterschied ein enormes Potential, den Bürger zu einem kooperativen Verhalten oder zu einem abwehrenden Verhalten zu bewegen.

Dabei ist auch noch zu bedenken, dass keineswegs nur die Steuerzahler Fehler begehen, sondern auch die Steuerbehörde kann Fehler machen, bei der sie auf kooperatives Verhalten angewiesen ist. Und schließlich kann es auch passieren, dass dem Steuerbürger Fehler zu seinen Ungunsten unterlaufen, bei denen eine freundliche Korrektur durch das Steueramt Kooperationsbereitschaft erzeugen kann.

Im Ergebnis zeigte sich auch hier, dass mit höherer politischer Partizipation zunächst eine eher wohlwollende Behandlung durch die Steuerämter ergibt. Dies führt bei den Zensiten zu einem *crowding in* von intrinsischer Motivation: Eine geringere Steuerhinterziehung ist zu beobachten. Bei autoritärer Behandlung kommt es zu einem *crowding out* von intrinsischer Motivation, und die Steuerhinterziehung steigt an.⁷

Natürlich kann man nicht davon ausgehen, dass allein intrinsische Motive ausreichen, um Individuen ehrlich Steuern zahlen zu lassen. Es bedarf immer auch der Drohung durch den Staat, im Falle von defektierendem Verhalten auch zu Sanktionen zu greifen. Es zeigt sich aber, dass bei Existenz geeigneter Sanktionen, wohlwollendes Verhalten durch die Steuerbehörden Kooperationspotentiale freisetzen kann, die entweder ungenutzt bleiben oder aber sogar durch autoritäres Verhalten zerstört werden können.

⁷ Vgl. Frey/Feld (2002) und Feld/Frey (2002).

5. Ausblick

Der Stand der empirischen Forschung zeigt, dass die europäische Forschung nicht nur seit Günter Schmolders deutliche Fortschritte gemacht hat, sondern auch dass die europäische Forschung in diesen Fragen der US-amerikanischen um Längen voraus ist. Dies ist ungewöhnlich genug.

Noch viel bedeutender ist aber, dass Steuermoral nicht nur empirisch erfasst und damit überprüfbar ist, sondern dass sie von bestimmten Institutionen abhängig ist, die von Land zu Land deutlich variieren. Eine dieser Institutionen sind beispielsweise die politischen Partizipationsmöglichkeiten, die nicht nur einen nachweisbaren positiven Einfluss auf den Ergebnisnutzen, sondern vor allem auch auf den Prozessnutzen haben, und damit auch die Steuermoral verstärken können.

Die Steuerverwaltung kann zwar auf ein autoritäres Verhalten im Umgang mit den Steuerbürgern setzen, damit gehen aber enorme Verluste an freiwilliger Kooperationsbereitschaft verloren. In der Folge führt dies zu einer tendenziell steigenden Hinterziehung von Steuern. Ein wohlwollendes Verhalten kann indes mit einem *crowding in* von intrinsischer Motivation einhergehen und die Steuerehrlichkeit verstärken.

Vor diesem Hintergrund ist zu fragen, warum politische Partizipationsmöglichkeiten nicht in viel stärkerem Ausmaß genutzt werden, um die Steuermoral zu stärken. Voraussetzung ist natürlich, dass nicht die wichtigsten Fragen für die Bevölkerung, nämlich die Steuern, von Referenden und Volksentscheiden ausgenommen bleiben.

Neben diesem Element bleibt ein enormer Forschungsbedarf hinsichtlich internationaler Vergleiche der Einflüsse von Institutionen und Steuermoral. Derartige Untersuchungen sind kompliziert und schwierig durchzuführen, aber sie würden die Erkenntnis über die bestimmenden institutionellen Faktoren der Steuermoral erweitern.

Literatur

- Allingham, M. / Sandmo, A. (1972): Income Tax Evasion: a theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, Vol.1, S. 323-338.
- Alm, J. / McClelland, G. / Schulze, W. (1999): Changing the social norm of tax compliance by voting, *Kyklos*, Vol. 52, Fasc. 2, S. 141-171.
- Feld, L. P. / Frey, B. S. (2002): Trust breeds trust: How taxpayers are treated, *Economics of Governance*, Vol. 3, S. 87-99.
- Frey, B. S. (1997): A Constitution For Knaves Crowds Out Civic Duties, *The Economic Journal*, Vol. 107, S. 1043-1053.

- (1998): Institutions and morale: the crowding-out effect, in: Economics, values, and organization, Hrsg.: Ben-Ner, Avner; Putterman, Louis, S. 437-460.
- Frey, B. S. / Benz, M. / Stutzer, A. (2002):* Introducing Procedural Utility: Not only What, but also How Matters, Working paper No. 129, IEW Zürich.
- Frey, B. S. / Eichenberger, R. (1989):* Anomalies and Institutions, Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE), Vol. 145, S. 423-437.
- Frey, B. S. / Feld, L. P. (2002):* Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis, CESifo Working Paper No. 760.
- Frey, B. S. / Jegen, R. (2001):* Motivation Crowding Theory, Journal of Economic Surveys 15, S. 589-611.
- Frey, B. S. / Oberholzer-Gee, F. (1997):* The cost of price incentives: an empirical analysis of motivation crowding-out, American Economic Review, Vol. 87, No. 4, S. 746-755.
- Frey, B. S. / Stutzer, A. (2000):* Happiness, Economy and Institutions, The Economic Journal, Vol. 110, S. 918-38.
- (2002): Happiness and Economics, Princeton University Press, Princeton.
- Pommerehne, W. W. / Frey, B. S. (1993):* The Effects of Tax Administration on Tax Morale, in: B. Genser, H. Weck-Hannemann (Hrsg.): International Political Economy of Taxation, Konstanz.
- Pommerehne, W. W. / Hart, A. / Frey, B. S. (1995):* Tax morale, tax evasion and the choice of policy instruments in different political systems, in: Pommerehne, W. (ed.): Public Finance and Irregular Activities, Supplement Volume 49/1994, S. 52-69.
- Pommerehne, W. W. / Weck-Hannemann, H. (1996):* Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland, Public Choice, Vol. 88, S. 161-170.
- Schneider, F. / Enste, D. (2000a):* Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, München.
- (2000b): Shadow economies: size, causes, and consequences, Journal of Economic Literature, Vol. 38, S. 77-114.
- Torgler, B. (2002):* What Do We Know About Tax Morale and Tax Compliance? RISEC, International Review of Economics and Business, Vol. 48, S. 395-419.

Das Verhältnis von Komplexität und Steuerehrlichkeit – Experimentelle Evidenz

Kilian Bizer

I. Einleitung

Da es in diesem Beitrag um den Zusammenhang von Komplexität und Steuerehrlichkeit geht, empfiehlt es sich, beide Begriffe etwas genauer zu bestimmen: Mit dem Begriff „Komplexität einer Steuer“ ist die Situation beschrieben, in der sich der Steuerpflichtige findet, wenn er die Steuer erklären will und nicht genau determinieren kann, wie hoch seine Steuerpflicht ausfällt. Der Steuerpflichtige bleibt, mit anderen Worten, in Ungewissheit über die Höhe seiner Steuerpflicht. Im Gegensatz dazu bedeutet die „Einfachheit einer Steuer“, dass ein Steuerpflichtiger ohne weiteres seine Steuerschuld bestimmen kann. Damit bleibt zwar weitgehend unscharf, ab wann genau eine Steuer „einfach“ bzw. „kompliziert“ ist, vergleicht man aber zwei Steuern miteinander, ist leicht zu erkennen, welche die relativ kompliziertere ist.¹

Im Zusammenhang mit Steuerehrlichkeit verwendete Günter Schmolders den Begriff der Steuermentalität, wenn es darum ging, die „allgemein herrschende Attitüde oder Einstellung zur Steuer oder zur Besteuerung schlechthin“² zu verstehen und sah dieses soziale Phänomen unter anderem als bestimmend für die individuelle Steuermoral, d.h. die Einstellung des Individuums zum Steuerdelikt und seine Steuerdisziplin. Als Steuerdisziplin verstand Schmolders das Verhalten des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Befolgung oder Nichtbefolgung seiner steuerlichen Pflichten, die nicht nur die Entrichtung der Steuer, sondern auch die Informations- und Erklärungspflichten umfasst. Weitaus weniger differenzierend als bei Schmolders sei im Folgenden Steuer-

¹ Komplexität kann auch beschreiben, dass die Steuerbehörde das zu versteuernde Einkommen nicht genau bestimmen kann. Aber das ist im Folgenden nicht gemeint. Siehe dazu *Kaplow* (1998).

² *Schmolders* (1960).

ehrlichkeit als der Zustand beschrieben, in dem keine Steuerhinterziehung stattfindet – unabhängig von der persönlichen Einstellung.

Die zentrale Frage, die sich aus dem Thema ergibt, ist, wie wirkt sich die Komplexität einer Steuer auf die Steuerehrlichkeit der Zensiten aus. Führt eine komplexe Steuer zu höherer Steuerehrlichkeit – und das ist gleichbedeutend mit einer geringeren Steuerhinterziehung – oder führt sie zu einer geringeren Steuerehrlichkeit. Um diese Frage zu beantworten, richten wir den Blick auf einige experimentelle Ergebnisse. Zuvor streifen wir kurz einige der theoretischen Prognosen, die zu dieser Frage vorliegen. In einem Überblicksartikel im *Journal of Economic Literature* haben Andreoni/Erard/Feinstein den Stand der Forschung auf die Formel „uncertainty chills the taxpayer“³ gebracht und damit verdeutlicht, wie die Ökonomik diese Frage bislang beantwortet: Komplexität führt danach zu weniger Steuerehrlichkeit.

Die ursprüngliche Perspektive, die sich mit dem Verhältnis von Komplexität und Steuerehrlichkeit verband, war die des einkommensmaximierenden Staates (revenue maximizing state). Für diesen ist entscheidend, wie er ohne großen Aufwand höhere Einnahmen aus den Steuerquellen erzielen kann.⁴ Komplexität wurde als Möglichkeit betrachtet, die Zensiten im Ungewissen über ihre individuelle Steuerpflicht zu belassen. Die beabsichtigte Folge sind überhöhte Steuerzahlungen der Zensiten. Tatsächlich ergeben sich diese, wenn man unterstellt, dass die Individuen risikoavers sind, also es vorziehen, kein Risiko einzugehen. Risikoaverse Individuen vermeiden die Gefahr, als Steuerhinterzieher erkannt und zur Rechenschaft gezogen zu werden. Sie riskieren stattdessen, zuviel Steuern zu zahlen und erhöhen damit die Steuereinnahmen für den Staat.⁵

Es ist nicht gänzlich unrealistisch, den Steuerzahlern Risikoaversität zu unterstellen, aber für Teile der Gesellschaft dürfte eher zutreffen, dass sie risikoneutral sind. Ein kleiner Teil verhält sich möglicherweise sogar risikofreudig. Aber auch unter der Annahme, dass Risikoneutralität bei den Steuerzahlern vorherrscht, lässt sich ein Argument konstruieren, nach dem Komplexität mit höheren Steuerzahlungen einhergeht.

Danach existiert für alle Entscheidungsprobleme unter Unsicherheit eine Kompetenz-Schwierigkeitslücke, die eine Kluft zwischen der eigenen Problem-

³ Andreoni/Erard/Feinstein (1998), S. 853.

⁴ In Anlehnung an die geringere Mercklichkeit einer Steuer wäre das ein Weg, „unerkant“ höhere Steuern zu erheben.

⁵ Dies ist in etwas überspitzter Form die Position von Scotchmer/Slemrod (1989); Scotchmer (1989a); Scotchmer (1989b).

lösungskompetenz und der objektiven Schwierigkeit, das Problem zu lösen, beschreibt. Es wird angenommen, dass alle mit dieser Kompetenzlücke mehr oder weniger konfrontiert sind.

Diese führt dazu, dass Individuen, die zuvor ehrlich deklariert haben, auch dann noch ehrlich deklarieren, wenn die Unsicherheit steigt. In Fällen von Unsicherheit, bilden sie aus rationalem Kalkül eine Regel, die ihnen angibt, wie sie sich entscheiden sollen. Die Regel gibt ihnen ein Verhalten auf der „sicheren Seite“ an. Diese rationale Regelbildung (Schmidtchen 1994, Heiner 1991) erklärt das Phänomen des so genannten „Steuerzahlerrätsels“, nach dem aus traditioneller ökonomischer Sicht viel zu wenig Steuerpflichtige Steuern hinterziehen.

Für die traditionelle ökonomische Sicht besteht die Entscheidung Steuern zu hinterziehen in dem Kalkül, den erwarteten Nutzen aus der Steuerhinterziehung gegen die erwarteten Kosten abzuwägen. Ist der Nutzen höher als die Kosten, wird hinterzogen – ansonsten deklariert man ehrlich.

Weil in Deutschland – wie auch in anderen Ländern – die Chance entdeckt zu werden, verschwindend gering ist, und überdies die Strafen relativ schwach ausfallen, müsste gemäß des traditionellen Ansatzes in viel höherem Ausmaß hinterzogen werden als es tatsächlich der Fall ist. Oder, anders ausgedrückt, die Steuerpflichtigen müssten eine enorme Risikoaversion an den Tag legen, um rechtfertigen zu können, warum sie so wenig hinterziehen (vgl. *Frey/Feld* 2001).

Dieses Steuerzahlerrätsel lösen die Anhänger anhand der Kompetenz-Schwierigkeitslücke des rationalen Regelbefolgers über die „Daumenregel“, die sich das Individuum selbst gibt.

Eine Konsequenz aus diesem Modell ist, dass mit zunehmender Unsicherheit eine Regel gebildet wird, die dazu führt, dass ein steigendes Aufkommen aus der Steuer zustande kommt. Die politische Empfehlung für den einkommensmaximierenden Staat wäre also auch hier, die Unsicherheit kräftig zu erhöhen, um die Staatseinnahmen zu steigern.

Unsicherheit führt in diesen Modellen zu einer „Komplexitätsdividende“ für den Staat.

Aus theoretischer Sicht gibt es auch Einwände gegen diese Politikempfehlung: So ist die Aussage, dass Aufkommen steige mit der Unsicherheit schon dann nicht mehr haltbar, wenn man eine Gruppe zulässt, die sich als „Spieler“ betätigt (Vgl. *Krause* 1999). Insgesamt ergibt sich daraus die Frage, welche theoretische Prognose zutrifft und welche Wirkung Komplexität auf Steuerehrlichkeit denn empirisch hat.

Auf der Suche nach Antworten gibt es im Grunde drei methodische Möglichkeiten: Man kann echte Felddaten verwenden, um ökonomisch zu ermitteln, ob Komplexität mehr oder weniger Steuerhinterziehung zur Folge hat. Das würde voraussetzen, dass man einigermaßen verlässliche Steuerdaten zur Verfügung hätte, die vor allem auch die Steuerhinterziehung abbilden. Die laufende Berichterstattung des Bundesministeriums der Finanzen im Zuge der Steuerstrafsachenstatistik reicht dafür nicht aus.

Man kann auch Befragungen durchführen. Bei diesen ist das Problem, dass sich *prima facie* alle als ehrliche Steuerzahler empfinden und man erst über entsprechende Fragen die Tendenz zur Überschätzung der eigenen Ehrlichkeit erkennen muss, bevor man den Aussagen Glauben schenken darf. Befragungen sind deshalb dann am besten, wenn man sie entweder in Verbindung mit „echten“ Entscheidungen stellen kann oder aber „echte“ Entscheidungen simulieren kann.

Eine Form der Simulation von „echten“ Entscheidungen sind Experimente. In diesen werden Daten in stilisierten Entscheidungssituationen mit Hilfe von Probanden und echten Barauszahlungen gewonnen. Ein Vorteil solcher Daten ist, dass sie eine präzise Aussage in Bezug auf den getesteten Zusammenhang ermöglichen, weil man in der hergestellten Laborsituation alle bis auf eine Variable konstant halten kann. Ein weiterer Vorteil ist, dass diese Daten in der Regel schon ab einer relativ geringen Fallzahl gut replizierbar sind, also keinen übermäßigen Aufwand erfordern.

II. Der Stand der experimentellen Literatur

Steuerhinterziehungsexperimente haben eine lange Tradition, die darzustellen allein einen ganzen Band füllen dürfte (siehe dazu schon *Mackscheidt*, in diesem Band). In Bezug auf die hier verfolgte Fragestellung, steht aber vor allem ein Forschungsstrang im Mittelpunkt, der sich der Frage widmet, wie Unsicherheit das Verhalten von Steuerzahlern beeinflusst. Zwei Experimente sind dafür von zentraler Bedeutung: Sie unterscheiden sich darin, dass im Experiment von *Alm/Jackson/McKee* ein öffentliches Gut im Mittelpunkt steht (Abschnitt 1.), während im zweiten Experiment von *Beck/Davis/Jung* ein Spiel „gegen die Natur“⁶ untersucht wird (Abschnitt 2.).

⁶ Bei Spielen gegen die Natur agieren die Probanden nur gegen einen Zufallsgenerator, der etwa über Entdeckung/Nichtentdeckung bei Hinterziehungen oder dergleichen entscheidet.

1. Steuerkomplexität im Kontext eines öffentlichen Gutes

Im Kontext einer neuen Strategie der US-amerikanischen Steuerbehörde, welche die Steuerzahler zunehmend im Ungewissen ließ, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, dass ihre Steuererklärungen einer Steuerprüfung unterzogen würde, entwickelten *Alm/Jackson/McKee* ein Experiment, das den Zusammenhang von institutioneller Unsicherheit und Steuerzahlerverhalten untersuchte.⁷ Gegenüber vorangegangenen Untersuchungen etwa von *Beck/Davis/Jung* hat diese Untersuchung zum ersten Mal versucht, möglichst viele verschiedene Formen von Unsicherheit in einem experimentellen Kontext auf ihre Wirkungen hin zu analysieren.⁸

Alm/Jackson/McKee weisen darauf hin, dass Unsicherheit eine besondere Rolle spielen könne, wenn sie in Zusammenhang mit einem öffentlichen Gut auftrete. Dann sei nämlich nicht nur eine Unsicherheit bezüglich des eigenen Ergebnisses vorhanden, sondern vor allem eine Unsicherheit bezüglich des Verhaltens der anderen. Sie nennen dies eine „institutionelle Unsicherheit“.⁹

Das Design des Experiments rekurriert auf das „voluntary income tax system“ der USA, bei dem jeder das am Markt erhaltene Einkommen „freiwillig“ deklariert und versteuert. Jeder im Experiment weiß, dass die Steuerbehörde mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eine Steuerprüfung durchführt und ihn bei einer möglichen Hinterziehung erwischt. Dann ist eine Strafe auf die hinterzogene Steuer fällig.

Die Probanden sind in Gruppen von fünf Individuen zusammengefasst. Sie erfahren, dass sie für eine begrenzte Zahl von Runden zusammenspielen; tatsächlich ist die Zahl der Runden auf 25 begrenzt. Jedes Individuum erhält ein Startguthaben von 10 Einheiten. Sie wissen, dass sie diese und weitere Einheiten am Ende des Spiels in echte Dollars zu einem fixen Wechselkurs umtauschen können. Zu Beginn jeder Runde erhält jeder ein identisches Rundeneinkommen.¹⁰ Jedes Individuum kennt nur sein eigenes Einkommen und nicht das der anderen Mitglieder der Gruppe. Nachdem es sein Einkommen erfahren hat, muss jedes Individuum ein Einkommen deklarieren und darauf Steuern zahlen.

⁷ Siehe ausführlich zum Folgenden *Alm/Jackson/McKee* (1992), S. 1018 ff.

⁸ Siehe dazu *Beck/Davis/Jung* (1991) und als einen weiteren Vorläufer *Spicer/Thomas* (1982).

⁹ Siehe zum Folgenden *Alm/Jackson/McKee* (1992), S. 1018 f.

¹⁰ Dieses Rundeneinkommen liegt umgerechnet zwischen 2 und 3 \$. Am Ende verlassen die Probanden das Experiment mit durchschnittlichen Einnahmen zwischen 15 und 25 \$. Siehe *Alm/Jackson/McKee* (1992), S. 1023.

Das ganze Experiment findet im Computerlabor statt, so dass die Probanden alle Einzahlungen und Auszahlungen am Bildschirm vornehmen können.

Jeweils eine Runde besteht aus Deklarationen und Zahlungen der Probanden und einer Zufallsziehung per Computer, die bestimmt, ob und wer geprüft wird. Das ist bei höchstens einer Person pro Gruppe der Fall. Wird ein Individuum geprüft, so werden die vorangegangenen fünf Runden kontrolliert und wird eine Hinterziehung festgestellt, so ist neben der Nachzahlung eine die Strafe fällig. Hinterzogene Steuern, die nicht durch eine Steuerprüfung aufgedeckt werden, verbleiben beim Individuum. Am Ende der Runde werden die Steuerzahlungen addiert¹¹ und mit Zwei multipliziert und pro Kopf ausgezahlt. Die Individuen erfahren den Stand ihres Guthabens. Das öffentliche Gut ist also produktiv in dem Sinn, dass es einen sozialen Mehrwert für die Gruppe erwirtschaftet. Da jede eingezahlte Einheit aber nur verdoppelt und dann auf fünf Gruppenmitglieder verteilt wird, bedeutet sie für das zahlende Individuum, dass es einen Einkommensverlust hinnehmen muss, wenn es als einziges einzahlt.

Alm/Jackson/McKee ließen vier Sessions spielen, in denen sie einen „Normalfall“ von jeweils einem Fall von Unsicherheit über die Strafhöhe, Unsicherheit über die Steuersatzhöhe und Unsicherheit über die Entdeckungswahrscheinlichkeit unterschieden. Jede dieser Sessions wurde einmal mit und einmal ohne „public good“ gespielt. Um eine größere Datenbasis zu schaffen wurde jede Session zusätzlich von drei Gruppen gespielt.

Unsicherheit über den Parameter riefen *Alm/Jackson/McKee* hervor, indem sie ihn innerhalb eines den Mittelwert bewahrenden Bereichs per Zufallsmechanismus ermittelten. Ansonsten orientieren sich die Parameter möglichst nah an den tatsächlichen Werten für die USA. Die Parameter sind in der folgenden Tabelle 1 dargestellt.

Dieser Aufbau des Experimentes legt nahe, dass es in den unterschiedlichen Sessions zu keinen wesentlichen Abweichungen vom Basisfall kommt, weil in jedem Fall von Unsicherheit der Mittelwert bewahrt wird. Da alle Sessions sowohl mit als auch ohne öffentliches Gut durchgeführt wurden, sind im Ergebnis verschiedene Vergleiche möglich: Erstens lassen sich die Auswirkungen von den drei Formen von Unsicherheit mit dem Basisfall ohne Unsicherheit und ohne öffentliches Gut vergleichen. Zweitens ist derselbe Vergleich auch

¹¹ Sowohl die Nachzahlungen als auch die Strafzahlungen fließen nicht in das öffentliche Gut. Siehe *Alm/Jackson/McKee* (1992), S. 1022.

mit öffentlichem Gut möglich. Und drittens kann man die Auswirkungen von Unsicherheit mit und ohne öffentliches Gut miteinander vergleichen.

Tabelle 1

Die Parameter für Strafe, Steuersatz und Entdeckungswahrscheinlichkeit

Session	Straftrate	Steuersatz	Entdeckungswahrscheinlichkeit
Basisfall ohne Unsicherheit	2	0,3	0,04
Unsicherheit über die Strafe	1,0 bis 3,0 (Mittelwert = 2,0)	0,3	0,04
Unsicherheit über den Steuersatz	2	0,1 bis 0,5 (Mittelwert = 0,3)	0,04
Unsicherheit über die Entdeckungswahrscheinlichkeit	2	0,3	0,02 bis 0,06 (Mittelwert = 0,04)

Quelle: *Alm/Jackson/McKee* (1992), S. 1023.

Tabelle 2 stellt die Ergebnisse dar. Es zeigt sich, dass im Fall ohne öffentliches Gut die Steuerehrlichkeit bei Unsicherheit mit 37,4% bis 48,1% ausnahmslos über der Steuerehrlichkeit im Basisfall in Höhe von 26,2% liegt. Allein nach diesem Ergebnis wäre darauf zu schließen, dass Unsicherheit zu einer höheren Steuerehrlichkeit führt. Das Ergebnis mit öffentlichem Gut steht dem jedoch entgegen. Bei diesem zeigt sich eine hohe Steuerehrlichkeit von 55,7% im Basisfall und eine durchweg geringere Steuerehrlichkeit bei Unsicherheit von 39,8% bis 51,9%.

Die Ergebnisse von *Alm/Jackson/McKee* lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Es zeigt sich, dass Unsicherheit ohne öffentliches Gut ausnahmslos zu höherer Steuerehrlichkeit führte als es die theoretische Literatur vorhersagt. Sowohl die Unsicherheit über die Strafhöhe als auch die über den Steuersatz unterscheiden sich signifikant vom „Normalfall“. Am deutlichsten ist der Unterschied bei der Unsicherheit über die Entdeckungswahrscheinlichkeit.¹²

¹² Vgl. *Alm/Jackson/McKee* (1992), S. 1024.

2. Erfolgen die Zahlungen in ein öffentliches Gut – die Individuen erhalten also auch etwas für ihre Zahlungen – so fällt die Steuerehrlichkeit auch im Normalfall schon durchschnittlich doppelt so hoch aus. Auch für alle Unsicherheitskonstellationen gilt, dass die Steuerehrlichkeit mit öffentlichem Gut über der ohne öffentlichem Gut liegt.
3. Besonders interessant ist, dass jede Unsicherheitskonstellation beim öffentlichen Gut zu einer signifikanten Absenkung der Steuerehrlichkeit gegenüber dem Normalfall führt.

Tabelle 2

Ergebnisse von Alm/Jackson/McKee (1992)
– Durchschnittliche Steuerehrlichkeit ohne und mit öffentlichem Gut
bei Unsicherheit über Strafhöhe, Steuersatz oder Entdeckungswahrscheinlichkeit

	Durchschnittliche Steuerehrlichkeit in Prozent	Standardabweichung
<i>Ohne öffentliches Gut</i>		
Basisfall ohne Unsicherheit	26,2	0,067
Unsicherheit über		
- Strafhöhe	37,4	0,082
- Steuersatz	37,0	0,067
- Entdeckungswahrsch.	48,1	0,087
<i>Mit öffentlichem Gut</i>		
Basisfall ohne Unsicherheit	55,7	0,072
Unsicherheit über		
- Strafhöhe	50,1	0,082
- Steuersatz	39,8	0,067
- Entdeckungswahrsch.	51,9	0,074

Quelle: Alm/Jackson/McKee (1992), S. 1024.

Im Ergebnis ist die Botschaft des Experimentes von Alm/Jackson/McKee, dass Unsicherheit zu unterschiedlichen Folgen für die Steuerehrlichkeit führt, je nachdem, ob ein öffentliches Gut involviert ist oder nicht. Für den Fall ohne öffentliches Gut erhöht Unsicherheit die Steuerehrlichkeit. Für den Fall mit öffentlichem Gut senkt sie die Steuerehrlichkeit. Die Wirkungen von Unsicherheit sind damit uneinheitlich.

Viel mehr lässt sich aus den Daten des Experimentes nicht ablesen, weil die normalerweise auftretende Dynamik bei Experimenten mit öffentlichen Gütern

von *Alm/Jackson/McKee* nicht weiter berichtet wird. Zwar berichten auch andere Experimentatoren über hohe Kooperationsgrade, aber in diesen Experimenten bestehen direkte Strafmöglichkeiten, die nicht von einem Zufallsmechanismus abhängen.¹³ Auf der Grundlage dieser Ergebnisse wären deutlich geringere Raten von Steuerehrlichkeit zu erwarten gewesen, die vor allem im Zeitablauf fallen.

Des Weiteren ist nach der Schilderung von *Alm/Jackson/McKee* nicht klar, wie informiert die Probanden über die Entdeckungswahrscheinlichkeit tatsächlich sind. Für den oberflächlichen Beobachter ergibt sich die Entdeckungswahrscheinlichkeit als $p = 0,04$. Durch den Umstand, dass bei einer Kontrolle aber die letzten fünf Perioden kontrolliert werden, kalkuliert das rationale Individuum, mit welcher Wahrscheinlichkeit er einmal in fünf Perioden entdeckt wird. Aus dem Ergebnis von $q = 0,815$ für „keine Entdeckung in fünf Perioden“ ergibt sich eine Entdeckungswahrscheinlichkeit von fast 20% innerhalb von fünf Runden. Da das Experiment nicht die Risikoeinstellung der Probanden kontrolliert, ist nicht auszuschließen, dass sich die Individuen durch besondere Risikoaversion auszeichnen.

Schließlich gibt das Experiment keinen expliziten „frame“ vor: Genau dies führt aber dazu, dass die Probanden eigene „frames“ aktivieren können und ihr Verhalten im Experiment noch weniger kontrolliert abläuft als es ohnehin immer der Fall ist. Eindeutig mehr Kontrolle im Hinblick auf politische Schlussfolgerungen entsteht, wenn der Bezugsrahmen des Experimentes identifizierbar ist.

2. Steuerkomplexität als Spiel gegen die Natur

Das Experiment von *Beck/Jung/Davis* ist ein Experiment „gegen die Natur“ – es findet keine Interaktion statt zwischen Individuen, sondern der einzelne Proband spielt gegen einen Zufallsmechanismus.¹⁴ Sie betrachten nur den Fall „ohne öffentliches Gut“. Auch dieses Experiment ist ein „Deklarationsspiel“, bei dem die Probanden eine Summe von Spielgeld erhalten und unter wechselnden Bedingungen ein Einkommen deklarieren müssen. Die Besonderheit dieses Experimentes ist, dass Unsicherheit über das zu zahlende Einkommen besteht, *Beck/Davis/Jung* vergeben an die Probanden zwar ein Bruttoeinkom-

¹³ Siehe *Fehr/Gächter* (1999), S. 10 ff. mit einem nach „partner“ und „stranger“ getrennten Design, in dem bestraft werden kann. Vgl. dazu auch ohne Strafen *Ledyard* (1995), S. 149, der das Absinken der Beiträge zum öffentlichen Gut mit steigender Rundenzahl für allgemeingültig hält.

¹⁴ Siehe zum Folgenden *Beck/Jung/Davis* (1991).

men, diese wissen aber nicht, zu welchem Anteil innerhalb eines definierten Bereiches dieses zu versteuern ist.

Ziel des Experimentes ist eigentlich, das Deklarationsverhalten unter verschiedenen Konstellationen von Risikokontrolle zu untersuchen. Zu den Ausgangshypothesen von *Beck/Davis/Jung* zählt, dass risikoaverse Individuen mit höheren Einkommensdeklarationen auf Unsicherheit reagieren.¹⁵ Nimmt man an, dass Risikopräferenzen einen Einfluss auf das Ergebnis haben, so bietet sich an, die Risikoeinstellungen im Experiment zu kontrollieren.

Der Aufbau des Experimentes ist so gewählt, dass Probanden in einer Spielwährung Einkommen deklarieren und im Rahmen eines festgelegten Einkommensbereiches ein Einkommen wählen, ohne dass sie das zu versteuernde Einkommen kennen. Vom deklarierten Einkommen wird ein Steuerabzug vorgenommen. Anschließend wird ermittelt, ob ein Audit durchgeführt wird oder nicht. Kommt es zu einem Audit und hat der Proband hinterzogen, ist eine Strafe sowie eine Nachzahlung fällig.

Das Experiment unterscheidet zwischen geringer und hoher Unsicherheit. Ein Treatment mit sicheren Zahlungen wird nicht gespielt, da das Experiment darauf abzielt, den Einfluss von Unsicherheit bei unterschiedlichen Risikopräferenzen zu isolieren und nicht, den Einfluss von Unsicherheit im Vergleich zu Sicherheit festzustellen. Niedrige und hohe Unsicherheit über das zu versteuernde Einkommen ergeben sich im Experiment, indem per Zufallsmechanismus eines von elf Einkommen zwischen 700 und 800 Einheiten beim niedrigen, und eines von 51 Einkommen zwischen 500 und 1.000 Einheiten bei hoher Unsicherheit gezogen wird. Die Individuen wissen also jeweils, ob sie mit geringer oder hoher Unsicherheit zu rechnen haben. Die Individuen durchlaufen zu Beginn des Experimentes ein Training in Wahrscheinlichkeitsrechnung, so dass sie mit den verwendeten Zufallsmechanismen vertraut sind.

Auch das Design von *Beck/Davis/Jung* vermeidet jede Form von „frame“, in dem es keine wert aufgeladenen Begriffe wie „Steuer“, „Strafe“ oder „Steuerprüfung“ verwendet. Die Probanden, die vorher ein Training in Wahrscheinlichkeitstheorie absolviert haben, durchlaufen sechzig Runden von Einkommensdeklarationen.¹⁶ Jede Runde beginnt damit, dass die Probanden ein Rundeneinkommen erhalten und im angegebenen Intervall (niedrige oder hohe Unsicherheit) deklarieren. Anhand eines Würfels wird dann ermittelt, ob eine Überprüfung stattfindet. Kommt es zu einer solchen, wird anhand eines weiteren

¹⁵ Vgl. dazu auch *Scotchmer* (1989a) und (1989b).

¹⁶ Siehe *Beck/Davis/Jung* (1991), S. 542.

Zufallsgenerators ermittelt, wie hoch das tatsächliche Einkommen ist, um die Abweichung zu bestimmen.

Beck/Davis/Jung haben in zwei Panels insgesamt drei Experimente getestet: Bei Experiment 1 unterliegen die Probanden einer induzierten Risikoneutralität, während bei Experiment 2 ebenfalls über eine Lotterie hergestellten Risikoaversion herrscht. Im dritten Experiment messen die Experimentatoren schließlich die Risikopräferenzen der teilnehmenden Probanden ex post, wobei nahezu alle Probanden sich als risikoneutral erwiesen.¹⁷ Im Folgenden stehen deshalb nur die Ergebnisse des Experimentes im Mittelpunkt, das Risikoneutralität induziert.

Bei Risikoneutralität geben die Individuen bei einer höheren Unsicherheit prozentual weniger Einkommen an, wenn die Entdeckungswahrscheinlichkeit 50% oder mehr beträgt. Nur bei einer Entdeckungswahrscheinlichkeit von 40% liegt der Anteil des deklarierten Einkommens bei höherer Unsicherheit über dem bei geringerer Unsicherheit. Die Variation von Unsicherheit bei unterschiedlichen Strafraten von 0,2 und 2 hat indes keine Auswirkungen.

Tabelle 3
Ergebnisse von Beck/Davis/Jung (1991) – Durchschnittliche Anteile
des deklarierten Einkommens am Gesamteinkommen

Anteil des deklarierten Einkommens am ex ante Einkommen	Entdeckungswahrscheinlichkeit.			Strafrate	
	von 0,4	von 0,5*	von 0,9	von 0,2*	von 2,0*
...bei geringer Unsicherheit	37%	45%	94%	14%	45%
...bei hoher Unsicherheit	41%	43%	91%	14%	43%

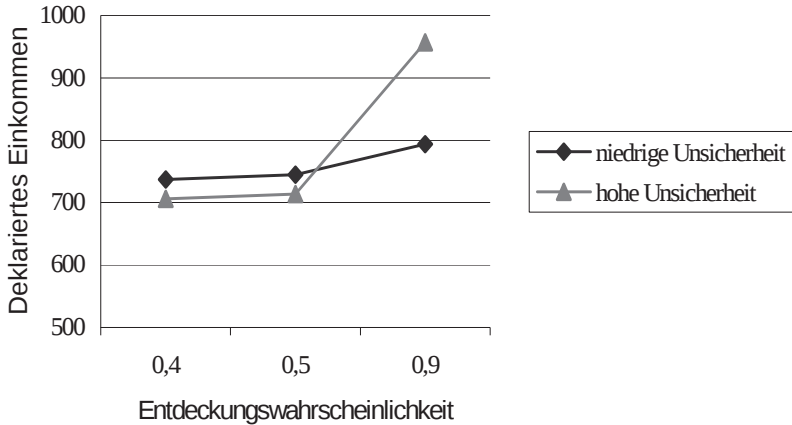
Quelle: Ausschnitt aus Tabelle 4, Panel A von Beck/Davis/Jung (1991), S. 546.

Bemerkung:
*) Durchschnitte auf diesem Niveau basieren auf einer Strafrate von 2,0, um Vergleichbarkeit zu gewährleisten;
**) Entdeckungswahrscheinlichkeit von 0.5.

In Abb. 1 sind die Ergebnisse noch einmal in absoluten Werten des deklarierten Einkommens dargestellt. Dafür ist auf der x-Achse die Entdeckungswahrscheinlichkeit aufgetragen, auf der y-Achse das durchschnittliche deklarierte Einkommen. Die durch kleine Dreiecke gekennzeichnete Funktion gibt den Fall mit hoher Unsicherheit an, die andere Funktion den Fall mit geringerer

¹⁷ Siehe Beck/Davis/Jung (1991), S. 549.

Unsicherheit. Bei der Interpretation der absoluten Daten ist zu beachten, dass für diejenigen mit geringer Unsicherheit nur ein zu versteuerndes Einkommen zwischen 700 und 800 Einheiten in Frage kommt, während bei hoher Unsicherheit der Bereich von 500 bis 1.000 Einheiten relevant ist.

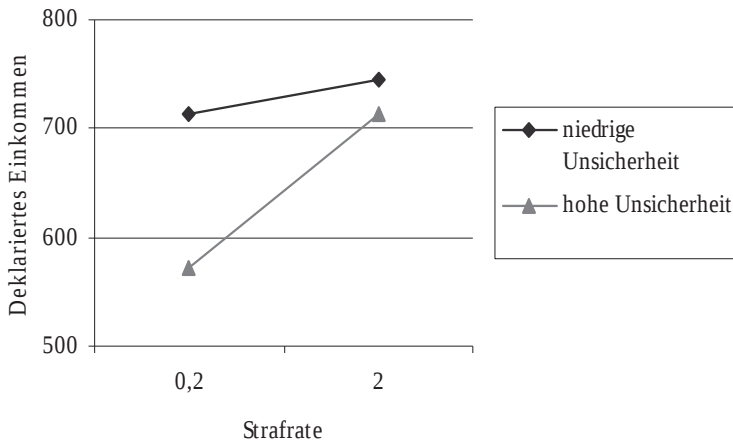


Quelle: Beck/Davis/Jung (1991), S. 547

Abb. 1: Interaktion von Entdeckungswahrscheinlichkeit und Unsicherheit über das Einkommen und Risikoneutralität

Abb. 1 zeigt, dass bei Risikoneutralität eine höhere Unsicherheit zu einem geringeren deklarierten Einkommen führt, solange die Entdeckungswahrscheinlichkeit gering ist. Auch wenn dieser Unterschied nicht statistisch signifikant ist, steht er im Widerspruch zu den Ergebnissen von Alm/Jackson/McKee. In deren Experiment ergeben sich ohne öffentliches Gut für jeden Fall von Unsicherheit höhere Durchschnitte bei der Steuerehrlichkeit unter Unsicherheit. In diesem Experiment sind es außer bei einer extrem hohen Entdeckungswahrscheinlichkeit geringere Einkommen, die deklariert werden. Bei hoher Entdeckungswahrscheinlichkeit (von 0,9) nähert sich das deklarierte Einkommen dem oberen Limit des jeweiligen Einkommensbereichs.¹⁸

¹⁸ Nämlich 94% bei niedriger Unsicherheit und 91% bei höherer Unsicherheit. Siehe Beck/Davis/Jung (1991), S. 546.



Quelle: Beck/Davis/Jung (1991), S. 547

Abb. 2: Interaktion von Straftrate und Unsicherheit über das Einkommen bei Risikoneutralität

Abb. 2 zeigt einen ähnlichen Zusammenhang für die Strafe. Nur für den Fall, dass die Straftrate 0,2 auf die hinterzogene Steuer beträgt, kommt es zu signifikanten Unterschieden zwischen niedriger Unsicherheit und hoher Unsicherheit über das Einkommen. Bei einer Straftrate von 2,0 ist der Unterschied nicht signifikant.¹⁹

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei Kontrolle für Risikoneutralität relative Unsicherheit beim zu deklarierenden Einkommen zu geringeren absoluten deklarierten Einkommen führt, wenn die Entdeckungswahrscheinlichkeit 40% oder 50% beträgt, und die Straftrate mit 2,0 fixiert ist.²⁰ Bei einer Entdeckungswahrscheinlichkeit von 50% wirkt sich die Senkung der Straftrate deutlich beim absoluten deklarierten Einkommen aus. Betrachtet man hingegen die relativen Anteile des deklarierten Einkommens so entstehen nur geringfügige Änderungen bei der Variation der Unsicherheit: Bei einer Entdeckungswahrscheinlichkeit von 40% liegt der Anteil des deklarierten Einkommens bei höherer Unsicherheit über dem bei geringerer Unsicherheit.

¹⁹ Siehe Beck/Davis/Jung (1991), S. 545.

²⁰ Das entspricht auch der Hypothese 3a von Beck/Davis/Jung (1991), S. 540.

3. Zwischenfazit

Tendenziell ergibt sich, dass die Ergebnisse von *Alm/Jackson/McKee* ohne öffentliches Gut der eingangs dargestellten Hypothese, dass Steuerkomplexität zu mehr Hinterziehung führt, widersprechen. Die Ergebnisse von *Beck/Davis/Jung* hingegen entsprechen der hier verfolgten Hypothese bei Risiko-neutralität, wenn man die der Realität am nächsten kommenden Parameter (geringste Entdeckungswahrscheinlichkeit und höchste Strafe) zugrunde legt. Bedauerlicherweise ist dieser Unterschied jedoch insignifikant.

Die zuvor diskutierten Ergebnisse aus der experimentellen Forschung über Unsicherheit ergeben durchaus widersprüchliche Ergebnisse. Zu diesen Widersprüchen kommt es möglicherweise, weil nicht in jedem Fall die Risikopräferenzen der Probanden kontrolliert wurden. Insofern sollte in nachfolgenden Experimenten eine Kontrolle für Risikopräferenzen stattfinden.

Zweifelsohne liegt es nahe, bei Problemen wie Steuerhinterziehung an öffentliche Güter zu denken. Experimentell bietet es sich an, diese Konstellation in kleinen oder auch größeren Gruppen umzusetzen. Wie jedoch in Abschnitt 2 gezeigt wurde, sind im Kontext von Steuerhinterziehungen soziale Interaktionen relevant, die zumindest in dem vorgestellten Experiment nicht zu berücksichtigen waren. Dafür wären die Auswirkungen der individuellen Orientierungslosigkeit auf die Interaktion innerhalb der Gruppe zu prüfen. Das bedeutet, dass Interaktion zugelassen und beobachtbar durchgeführt sein muss – ein Aufbau, bei dem schnell die Kontrolle verloren geht. Auch wenn es also empfehlenswert ist, Steuerhinterziehung im Kontext öffentlicher Güter zu untersuchen, bietet es sich möglicherweise an, die Auswirkungen von Unsicherheit zuvor in einfachen Experimenten zu testen.

In beiden berichteten Experimenten weisen die Autoren ausdrücklich darauf hin, dass sie auf jegliche „frames“, die einen Bezug auf Steuern nahe legen, verzichten. Dieses Vorgehen ist sicher dann nachvollziehbar, wenn das Experiment keinen Aufschluss über das Verhalten von Steuerzahlern geben soll, sondern grundsätzlich der Einfluss von Unsicherheit auf Steuern zu untersuchen ist. Steht aber im Mittelpunkt der Untersuchung, das Verhalten in einem bestimmten institutionellen Rahmen zu untersuchen, sollte der „frame“ explizit genannt sein. Andernfalls besteht die Gefahr, dass jeder der Probanden seinen eigenen konkreten Bezugsrahmen entwickelt und dadurch weniger Kontrolle im Experiment hergestellt werden kann. Wenn es folglich nicht um verallgemeinerbare Ergebnisse auf Verhalten ohne jeglichen institutionellen Bezug geht, sollte das Experiment einen expliziten „frame“ einführen. Allerdings ist bei der Interpretation der Ergebnisse dann auch darauf zu achten, dass damit eine Einschränkung hinsichtlich der Verallgemeinerbarkeit verbunden ist.

In praktischer experimenteller Hinsicht legt das Experiment von *Alm/Jackson/McKee* nahe, ein Basistreatment durchzuführen, dass keine zusätzliche Unsicherheit zur Entdeckungswahrscheinlichkeit implementiert. Das Experiment von *Beck/Davis/Jung* lässt es hingegen lohnenswert erscheinen, die Unsicherheit über das zu versteuernde Einkommen als die wesentliche Unsicherheitsquelle zu modellieren, weil dies der institutionellen Situation am nächsten kommt.

III. Experiment zu Steuerkomplexität und Steuerhinterziehung

Dieser Abschnitt stellt ein eigenes Experiment vor, dass ausgehend von der offenen Frage, ob Komplexität die Steuerhinterziehung erhöht oder senkt, ein Design vorstellt, anhand dessen eine Antwort möglich ist (Abschnitt 1.). Im Anschluss daran werden die Ergebnisse des Experimentes berichtet. Die Ergebnisse des Experimentes lassen sich auf drei Ebenen diskutieren. Zuerst einmal können die Anfangstreatments verglichen werden. Dieser Vergleich ist *interpersonell*, weil die Gruppe derer, die mit Treatment S angefangen haben, verglichen wird mit der Gruppe derer, die mit Treatment C begonnen haben (Abschnitt 2.). Daran schließt sich ein Vergleich an, der *intrapersonelle* Betrachtungen anstellt, weil jedes Individuum sowohl das komplexe als auch das einfache Treatment erfahren hat. Bei diesem Vergleich spielt die Reihenfolge eine zentrale Rolle (Abschnitt 3.). Schließlich lässt sich das Experiment noch im Hinblick auf das gesetzliche verlangte Verhalten hin auswerten (Abschnitt 4.).

1. Design und Durchführung

Die Komplexität einer Entscheidungssituation führt zu Unsicherheit.²¹ In vielen Fällen, wie etwa im Steuerrecht, lässt sich diese Unsicherheit partiell reduzieren, in dem Sach- und Fachkompetenz beansprucht wird, doch mehr als eine partielle Reduzierung der Unsicherheit ist für den durchschnittlich begabten Steuerzahler nicht möglich.

Die Hypothese, die dieses Experiment unterstützen soll, ist, dass ein positiver Zusammenhang zwischen Komplexität und Steuerhinterziehung in der

²¹ Vgl. zum Folgenden siehe *Bizer/Falk* (2003).

Form besteht, dass mehr Komplexität auch mit einer höheren Steuerhinterziehung einhergeht.²²

Die einfachste Form, diesen Zusammenhang zu testen, ist, Probanden jeweils einem einfachen und einem komplexen Treatment auszusetzen und die Unterschiede zu analysieren. Zu diesem Zweck erhalten die Probanden umfangreiche Instruktionen, die ihnen den experimentellen Aufbau detailliert erläutern. Dabei ist das übliche Vorgehen von, erstens, Instruktionen aushändigen, zweitens, ausreichend Zeit zur Lektüre lassen, drittens, Fragen beantworten und, viertens, Testaufgaben bewältigen sowie, fünftens, absolut transparenter Auszahlungsmodalitäten zu beachten.²³

Das im Folgenden ausführlich dargestellte Experiment beruht auf einem 2x2- faktoriellen Design, das heißt, es wurden zwei Treatments mit jedem Probanden durchgeführt. Zwar nehmen alle Teilnehmer an zwei Treatments teil, sie erfahren aber erst vom zweiten Treatment, nachdem sie das erste abgeschlossen haben.

Im einfachen Treatment erhalten sie zunächst eines von fünf Einkommen (120, 125, 130, 135, 140), von denen sie wiederum eines als zu versteuerndes Einkommen deklarieren müssen. Instruktionen und die Bildschirmoberflächen des Experiments beinhalten die Termini „Steuer“ und „Steuerbehörde“, um einen eindeutigen „frame“ für das Experiment zu schaffen. Probanden sind über die genaue Entdeckungswahrscheinlichkeit, Strafhöhe sowie die gleich verteilten Wahrscheinlichkeiten der Einkommenszuweisung informiert. Die Parameter sind in Tabelle 4 enthalten.

Tabelle 4

Die Parameter im Experiment

Einkommen <i>e</i>	Steuersatz <i>t</i>	Entdeckungswahrscheinlichkeit <i>p</i>	Strafe <i>s</i>
120, 125, 130, 135, 140	0,25	0,2	6

Für die Probanden ist es nicht möglich, gar kein Einkommen zu deklarieren. Erst, wenn sie eines angegeben haben und auf „okay“ geklickt haben, erscheint der zweite Bildschirm, der angibt, ob die Deklaration überprüft wird. Ist das

²² Siehe Bizer (2003), Kapitel 4.

²³ Vgl. Friedman/Sunder (1994), S. 74 ff.

tatsächliche Einkommen über dem deklarierten Einkommen, kommt es zu einem Abzug. Liegt das tatsächliche Einkommen unter dem deklarierten Einkommen, kommt es bei einer Kontrolle zu einer Rückzahlung der zuviel gezahlten Steuer. Am Ende des Bildschirms erfahren die Probanden wie hoch das Rundeneinkommen ist, und wie viel Einkommen sie in den bisherigen Runden eingenommen haben. Jedes Treatment umfasst zehn Runden.

Mit dem in diesen zehn Runden akkumulierten Einkommen nehmen die Teilnehmer an einer Lotterie teil, bei welcher der Rechner zufällig eine Zahl zwischen dem theoretischen Minimum und dem theoretischen Maximum aller Einkommen ermittelt. Liegt der Proband mit seinem Einkommen über dieser Zahl, erhält er den Gewinn von 15,- DM, liegt er darunter, geht er – abgesehen von seinem sicheren Handgeld von 10,- DM fürs Mitspielen – leer aus. Die Lotterie scheint den Aufbau des Experiments zunächst zu komplizieren. Der Grund für diesen Auszahlungsmodus ist lediglich, dass dadurch ausgeschlossen werden kann, dass Risikoaversionen das Ergebnis beeinflussen. Bei der Lotterie hat jeder Teilnehmer ungeachtet seiner Risikoeinstellung den Anreiz, ein möglichst hohes Einkommen zu erreichen, um am Ende den Gewinn zu erhalten.²⁴

Der zentrale Unterschied zwischen beiden Treatments ist nun, dass im einfachen Treatment (im Folgenden als Treatment S für „simple“ bezeichnet) die Teilnehmer eines von fünf Einkommen zugewiesen bekommen, dies erfahren und dann eine Einkommensdeklaration abgeben müssen. Im Treatment C (für „complex“) hingegen müssen die Teilnehmer erst eine Einkommensdeklaration abgeben und erfahren ihr tatsächliches Einkommen erst danach. Dies ähnelt der Situation vieler Steuerzahler, die aufgrund vieler Abzugstatbestände ihr zu versteuerndes Einkommen nicht kennen. Sie kennen zwar ihr Bruttoeinkommen, können aber das zu versteuernde Einkommen nicht ermitteln.²⁵ In der Realität können sie eine Unterdeklaration vermeiden, indem sie einfach ihr Bruttoeinkommen als zu versteuerndes Einkommen angeben und damit auf möglicherweise bestehende Abzugsmöglichkeiten verzichten. Im Experiment wäre die äquivalente Strategie in Treatment C, stets 140 Einheiten zu deklarieren und damit das höchstmögliche Einkommen zu versteuern. Das Individuum würde

²⁴ Dieses Vorgehen ist eine Standardprozedur. Siehe *Roth* (1995), S. 81 ff., ausführlich *Berg/Daley/Dickhaut/O'Brien* (1986), auch *Beck/Davis/Jung* (1991).

²⁵ In diesem Aspekt folgt das hier entwickelte Experiment dem Design von *Beck/Davis/Jung* (1991), die allerdings ein Bruttoeinkommen im Experiment den Probanden zuweisen und einen Bereich definieren, in dem das zu versteuernde Einkommen liegen kann. Hier ist die Vorgehensweise, dass von vorne herein ein zu versteuerndes Einkommen aus einem festen Bereich von Einkommen ausgewählt wird, um einen direkten Vergleich mit einem sicheren Treatment zu erlauben.

mit dieser Strategie immer die höchste Steuer zahlen. Das Risiko, zuviel Steuern zu bezahlen, ist im Experiment dadurch begrenzt, dass das Einkommen um weniger als 20% variiert.

Das Experiment setzt einen deutlichen „frame“, indem die Begriffe „Steuer“ und „Steuerbehörde“ verwendet werden. Im Kontext institutioneller Fragestellungen, bei denen die relevante Institution Wahrnehmung und Umgang mit Entscheidungen mitprägen, ist es von großer Bedeutung, den entsprechenden „frame“ zu geben, wenn die Ergebnisse als relevant für den institutionellen Kontext gelten sollen. Das Experiment verzichtet aber darauf, mehr als nur einen „frame“ anzusprechen. So ist nur von Abzügen und nicht von Strafen, Bußgeldern etc. die Rede. Der Schwerpunkt liegt damit eindeutig bei der Steuererklärung und nicht beim Steuerstrafrecht.

Schließlich weicht das Experiment noch in einem weiteren wichtigen Aspekt von anderen Steuerhinterziehungsexperimenten ab: Es baut auf einer individuellen Entscheidungssituation und nicht auf einer kollektiven Situation mit einem öffentlichen Gut auf. Entscheidungen mit öffentlichen Gütern haben sicher den Vorteil, dass sie ein wichtiges Element von Steuern abbilden können: die „common pool resource“. Auf der anderen Seite haben diverse Interviews mit Finanzbeamten offenbart, dass in der konkreten Entscheidungssituation gerade dieses Element völlig hinter die Tatsache zurücktritt, dass individuelle Zahlungspflichten entstehen, denen nachzukommen ist.

Die Auszahlungsfunktion ist im Experiment für jede Runde gekennzeichnet durch

$$(1) \quad \pi_i = e_i - (d_i t) - p [(e_i - d_i)] s \quad \text{if } e_i > d_i$$

$$(1a) \quad \pi_i = e_i - (d_i t) + p [(e_i - d_i)] \quad \text{if } e_i < d_i$$

bei der π_i die Auszahlung des Individuums i darstellt, die sich aus dem tatsächlichen Einkommen, e_i , abzüglich der sich aus deklariertem Einkommen d_i und Steuersatz t ergebenden Steuerzahlung, $(d_i t)$, und abzüglich der erwarteten Strafzahlung, $p [(e_i - d_i)] s$, ergibt. Der letztgenannte Term zeigt, dass ein Individuum mit der Wahrscheinlichkeit p entdeckt wird. In diesem Fall ist das hinterzogene Einkommen $(e_i - e_i^d)$ mit der Strafe s zu multiplizieren, die größer ist als 1.

Damit die Teilnehmer sich an das Design gewöhnen können, spielen sie 10 Runden. Der Steuersatz beträgt $t = 0.25$, die Entdeckungswahrscheinlichkeit

liegt bei $p = 0.2$, die Strafe ist mit $s = 6$ gegeben.²⁶ Die möglichen Einkommen weichen – wie bereits angesprochen – auch deswegen um weniger als 20 % von dem niedrigsten Einkommen von 120 ab, um die Einkommensschwankungen als Quelle unterschiedlicher Entscheidungen unwahrscheinlich zu machen. Gleichzeitig hält sich dadurch die Auswirkung der Unsicherheit auf das Ergebnis in realistischen Grenzen.

Um die Kontrolle zu vergrößern, baut das jeweils zweite Treatment auf genau den Einkommen auf, die im ersten Treatment durch den Rechner zufällig ermittelt werden. Dies gestattet einen intrapersonalen Vergleich ohne jegliche Einkommenseffekte. Damit die Teilnehmer ein derartiges Vorgehen nicht vermuten können, ist die Reihenfolge der Einkommen im zweiten Treatment jedoch verändert.

Vierzig Individuen spielten das Experiment. Sie wurden in den Mensen der Technischen Universität Darmstadt sowie der Fachhochschule Darmstadt rekrutiert. Bejahten die Passanten die Frage, ob sie an einem Experiment teilnehmen wollten, das bis zu 45 Minuten in Anspruch nehmen würde, wurden sie direkt mit den Instruktionen konfrontiert. Sie erhielten in jedem Fall das Handgeld von 10,- DM und wussten, dass sie weitere 15,- DM gewinnen können. Die Summe sollte etwa einem Stundenlohn entsprechen, den Studenten in Darmstadt erzielen können. Nach dem ersten Treatment blieben die Teilnehmer für das zweite Treatment.

Rationale Individuen maximieren ihre erwarteten Auszahlungen in beiden Treatment, ohne dass ihre Risikopräferenzen eine Rolle spielen. Die Parameter wurden so gewählt, dass die ehrliche Strategie im Treatment S die maximierende Strategie ist. Dies ist leicht zu erkennen, wenn man das Einkommen von 130 in die Auszahlungsfunktion (1) einsetzt. Daraus ergibt sich:

$$(2) \quad \pi_i = 130 - (d_i t) - p [(130 - d_i)] s \quad \text{if } e_i > d_i$$

Wenn der Teilnehmer i sein Einkommen ehrlich im einfachen Treatment mit $d_i = 130$ angibt, ist der letzte Term von (2) irrelevant. Bei einem Steuersatz von $t = 0.25$ ergibt dies ein Einkommen in dieser Runde von $\pi_i = 97.5$. Nimmt man nun an, dass der Teilnehmer fünf Einheiten weniger deklariert, so dass $d_i = 125$. In diesem Fall ist der letzte Term von Gleichung (1) mit den gegebenen Parametern $p = 0.2$ und $s = 6$ für das Ergebnis von Bedeutung, das $\pi_i = 92.75$ beträgt. Deklariert der Teilnehmer i sogar mehr als er tatsächlich an Einkommen hat, z. B. $d_i = 135$, liegt sein Rundenergebnis noch niedriger mit $\pi_i = 96.5$.

²⁶ Vgl. Tabelle 4.

Im komplexen Treatment fällt das Ergebnis etwas anders aus, da die Teilnehmer ihr tatsächliches Einkommen nicht ex-ante kennen. Es sei angenommen, der Teilnehmer deklariere 120 Einheiten, obwohl er eine Chance von 0,8 hat, mehr Einkommen zu erhalten. In Gleichung (3)

$$(3) \quad \pi_i = e_i - (120 t) - p [(e_i - 120)] \text{ s. if } e_i > d_i$$

eingesetzt, ergibt dies ein erwartetes Rundergebnis von $\pi_i = 88$. Selbst im besten Fall, indem er ein Einkommen von 140 Einheiten erhält, beläuft sich der zusätzliche Ertrag der Hinterziehung nur 20 Einheiten multipliziert mit dem Steuersatz von $t = 0.25$ nur auf 4 Einheiten. Diesen stehen aber 24 Einheiten an erwarteter Strafzahlung gegenüber. Die Chance unentdeckt zu bleiben und das höhere Einkommen behalten zu können, ohne es zu versteuern, wird für jedes Einkommen von der Chance dominiert, entdeckt und bestraft zu werden. Das liegt an den geringen Einkommensunterschieden und dem relativ geringen Steuersatz bei gleichzeitig hoher Strafe und Entdeckungswahrscheinlichkeit. Die Maximierungsstrategie ist in Tabelle 5 für beide Treatments zusammengefasst.

Tabelle 5

Maximierungsstrategien im einfachen und komplexen Treatment

Einkommen	d_i^* in Treatment S	d_i^* in Treatment C
120	120	140
125	125	140
130	130	140
135	135	140
140	140	140

2. Das Ergebnis aus den Anfangstreatments des Experiments

Zunächst seien die beiden Anfangstreatments miteinander verglichen. Dieser Vergleich zeigt, ob die Individuen im einfachen Treatment anders reagiert haben als im komplexen Treatment. Die erste Spalte von Tabelle 6 gibt an, welches Einkommen im Durchschnitt der Individuen angegeben wurde. Es zeigt sich, dass die Unterschiede beim deklarierten Einkommen nur geringfügig voneinander abweichen. Der p-Wert²⁷ von 0.978 legt nahe, dass es keinen signifi-

²⁷ Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der p-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

kanten Unterschied gibt und widerspricht klar der Hypothese, eine komplexe Steuer führe dazu, dass die Steuerzahler mehr Einkommen deklarieren als bei einer einfachen Steuer. Dieser Vergleich ergibt außerdem, dass es zu keinerlei Einnahmesteigerungen beim Staat durch höhere Einkommensdeklarationen kommt. Außerdem ist auch die Hinterziehung in Prozent, wie sie in Spalte 2 dargestellt ist, im komplexen Treatment höher als im einfachen Treatment. Die durchschnittliche individuelle Hinterziehung ist mit 43% im komplexen Treatment auf einem 5%-Niveau signifikant höher als im einfachen Treatment mit 29%. Dasselbe gilt für die Hinterziehung gemessen in absoluten Fällen, die statt des finanziellen Ausmaßes der Hinterziehung die tatsächliche Häufigkeit misst. Auf dieser ersten Stufe der Auswertung ist damit bereits deutlich, dass Unsicherheit über das Einkommen nicht das Steueraufkommen des Staates erhöht, sondern stattdessen die Hinterziehung signifikant erhöht.

Tabelle 6
Deklariertes Einkommen und Hinterziehung (Durchschnittswerte der Individuen) – Anfangstreatments

	Deklariertes Einkommen	Hinterziehung in Prozent	Hinterziehung in abs. Fällen
Einfach (S)	129.12	0.29	29.05
Komplex (C)	129.39	0.43	43.42
p-Wert	0.978	0.040	0.039
Zahl der Beob.	40	40	40

Bemerkung:
Mann-Whitney-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.; Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der p-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

Dieses Ergebnis ist angesichts der in der Literatur fast einhelligen Auffassung, Komplexität führe zu höheren deklarierten Einkommen erstaunlich.²⁸ Allerdings ist zu berücksichtigen, dass in den dort diskutierten Modellen keineswegs dieselbe Form der Einkommensunsicherheit zugrunde gelegt ist. Es zeigt aber gleichzeitig, dass eine oberflächliche Rezeption der Steuerhinterziehungs-

Der Mann-Whitney-Test ist für interpersonelle Vergleiche anzuwenden. Der Wilcoxon sign rank-Test für intrapersonelle Vergleiche.

²⁸ Keine Regel ohne Ausnahmen: Slemrod (1988), S. 156 bejaht die Frage, „Can simplifying the tax system reduce the extent of noncompliance?“, und führt im Folgenden aus, dass die Kandidaten für eine solche radikale Reform die Umsatzsteuer oder eine „flat rate tax“ wären.

diskussion zu gefährlich verkehrten Schlussfolgerungen für die Steuerpolitik verleiten kann.

Man könnte es dabei bewenden lassen, wenn es ausschließlich darum ginge zu zeigen, dass Komplexität nicht zu höheren deklarierten Einkommen und zu geringeren Hinterziehungen führt. Der gewählte experimentelle Aufbau lässt aber noch einige weitere interessante Schlussfolgerungen zu, da beide Gruppen auch das jeweils andere Treatment erfahren haben. Dies ermöglicht es, erstens, einen intrapersonalen Vergleich über die Treatments hinweg bei einer gegebenen Reihenfolge anzustellen. Zweitens ist es möglich, interpersonell die Treatments zu vergleichen wie schon für das Anfangstreatment erfolgt.

3. Reihenfolgeeffekte der Treatments

Tabelle 7 gibt das deklarierte Einkommen für das Treatment S und C jeweils in der Reihenfolge SC und CS an. Die erste Spalte verdeutlicht, dass es keinen signifikanten Unterschied zwischen den Treatments gibt, wenn die Probanden zuerst das einfache Treatment spielen. Beginnen sie aber mit dem komplexen Treatment (siehe Spalte 2), so ist das deklarierte Einkommen deutlich geringer im einfachen Treatment als im komplexen. Der Unterschied fällt so deutlich aus, dass er auf einem 2%-Niveau signifikant ist. Signifikanz wird hier mittels eine Wilcoxon sign rank test ermittelt, da es sich um einen intrapersonalen Vergleich handelt.²⁹

Es ist aber auch möglich, Tabelle 7 zeilenweise zu betrachten: Das offenbart den Reihenfolgeeffekt auf das einfache Treatment anhand des deklarierten Einkommens. Weil in dieser Betrachtung unterschiedliche Individuen miteinander verglichen werden, ist die Signifikanz des Ergebnisses mittels eines Mann-Whitney-Test zu prüfen.³⁰ Der Unterschied, der durch den Reihenfolgeeffekt auf das einfache Treatment verursacht wird, ist signifikant auf einem Niveau von 5,74%. Das deklarierte Einkommen ist signifikant kleiner, wenn das einfache Treatment nach dem komplexen Treatment gespielt wird. Die Reihenfolge hat hingegen keinen signifikanten Effekt auf das deklarierte Einkommen im komplexen Treatment.³¹

Dieses Ergebnis ist von besonderer Bedeutung. Es weist nämlich darauf hin, dass es tatsächlich einen Hysteresis-Effekt der Steuerhinterziehung geben

²⁹ Vgl. dazu Conover (1999), S. 353 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 87.

³⁰ Vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.

³¹ Bei $p = 64,48\%$, Mann-Whitney-Test.

könnte. Das komplexe Treatment zerstört offenbar Steuerehrlichkeit, die nicht durch den Wechsel auf ein einfaches Treatment wiederhergestellt werden kann.

Tabelle 7

Deklariertes Einkommen (individuelle Durchschnitte)

	Reihenfolge SC	Reihenfolge CS	p-Wert (MW-Test)
Einfach (S)	129.12	126.21	0.0574
Komplex (C)	128.74	129.39	0.6448
<i>p</i> -Wert (Wilcox)	0.7278	0.0112	
Zahl der Beob.	21	19	

Bemerkung:

Wilcox sign rank-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff. *Mann-Whitney-Test*, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.; Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der *p*-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

Da die Daten außerdem keinen signifikanten Unterschied zwischen einfachem und komplexen Treatment aufweisen, wenn die Reihenfolge SC gespielt wird,³² spricht dies nicht dafür, einen Wechsel von einem einfachen auf ein komplexes Steuersystem vorzunehmen. Hingegen ist die Verringerung des deklarierten Einkommens signifikant, wenn vom komplexen auf das einfache System umgestellt wird.

Ein Blick auf die erste Spalte von Tabelle 8 bestätigt dies auch im Hinblick auf die Anzahl von Hinterziehungen als individueller Durchschnitt. Es gibt einen hochsignifikanten Unterschied bei den Hinterziehungen zwischen einfachem und komplexem Treatment, wenn sie in der Reihenfolge SC gespielt werden.³³ Gleichzeitig gibt es keinen signifikanten Unterschied, wenn sie in der Reihenfolge CS gespielt werden.³⁴ Auch diesmal ist der Unterschied nicht hervorgerufen durch einen Unterschied im komplexen Treatment – hier ist der Unterschied insignifikant³⁵ – sondern durch einen hochsignifikanten Unterschied beim einfachen Treatment.³⁶ Tabelle 8 weist in eckigen Klammern auch die Hinterziehung in absoluter Höhe aus. Auch diese Daten bestätigen das Ergeb-

³² Bei $p = 72,78\%$, *Mann-Whitney-Test*. Siehe Tabelle 7.

³³ Bei $p = 1,3\%$, *Wilcox sign rank-Test*. Siehe Tabelle 8.

³⁴ Bei $p = 21,12\%$, *Wilcox sign rank-Test*. Siehe Tabelle 8.

³⁵ Bei $p = 32,26\%$, *Mann-Whitney-Test*. Siehe Tabelle 8.

³⁶ Bei $p = 1,89\%$, *Mann-Whitney-Test*. Siehe Tabelle 8.

nis, das es keinen signifikanten Unterschied zwischen den komplexen Treatments, wohl aber zwischen den einfachen Treatments gibt. Auch diese Daten lassen sich mit einem Hysteresis-Effekt konsistent erklären, bei dem die Steuerehrlichkeit nach dem komplexen Treatment auf ein Niveau herabsinkt, dass durch Einfachheit des einfachen Treatments nicht aufgefangen werden kann.

Tabelle 8

Häufigkeit von Hinterziehungen in Prozent (individuelle Durchschnitte)

	Reihenfolge SC	Reihenfolge CS	p-Wert (MW-Test)
Einfach (S)	0.29	0.48	0.0189
Komplex (K)	0.49	0.43	0.3226
<i>p</i> -Wert (Wilcox)	0.0013	0.2112	
Zahl der Beob.	21	19	

Bemerkung:

Wilcox sign rank-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff. *Mann-Whitney-Test*, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.; Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der *p*-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

Das Design des Experiments erlaubt es, nicht nur zwischen korrekten Deklaration und Hinterziehungen zu unterscheiden, sondern auch zwischen korrekten und übermäßigen Steuerzahlungen. Es ist unbestritten, dass der Sinn jeder Steuer darin liegt, exakte Steuerzahlungen zu veranlassen, auch wenn die Fixierung auf den einnahmenmaximierenden Staat, oder genauer: die einnahmenmaximierende Exekutive die in der Ökonomie dominante Perspektive einnimmt. Das Interesse der Legislative ist davon verschieden: Abgeordnete verabschieden Steuergesetze mit Blick auf ihre Wähler. Sie wissen, dass sie Steuern erheben müssen, um Einnahmen für bestimmte Leistungen zu erzielen. Und gleichwohl sie natürlich ein Interesse haben, ihre eigenen Wähler so gering wie möglich zu belasten, zielen sie darauf ab, dass tatsächlich diejenigen die Steuer zahlen, die sie auch zahlen sollen.³⁷ Im einfachen Treatment müsste mit rationalen Individuen die Rate korrekter Steuerdeklarationen bei 100% liegen (siehe Tabelle 9). Mit tatsächlich 60% in der Reihenfolge SC liegt sie deutlich darunter. Im komplexen Treatment liegt die Rate korrekter Deklarationen bei 21%. Tatsächlich sollte sie bei 20% liegen, weil das der Wahrscheinlichkeit entspricht, mit der ein gewähltes Einkommen tatsächlich auch eintritt. In der umgekehrten Reihenfolge CS haben die Probanden eine Rate von 17% korrekter Deklarationen – also etwas unterhalb des theoretischen Wertes – und dieser

³⁷ Die Frage nach der Überwältzbarkeit sei in diesem Zusammenhang vernachlässigt.

steigt auf etwa das Doppelte, nämlich 35% im einfachen Treatment. Der Unterschied erweist sich in beiden Reihenfolgen als signifikant.³⁸ Ebenfalls signifikant ist wieder der Unterschied zwischen den einfachen Treatments.³⁹ Kein signifikanter Unterschied besteht zwischen den komplexen Treatments.⁴⁰ Auch hier ist wieder der Reihenfolgeeffekt und die Wirkung des komplexen Treatments in der Reihenfolge CS für die Unterschiede verantwortlich.

Tabelle 9

Korrekte Steuerdeklarationen in Prozent (individuelle Durchschnitte)

	Reihenfolge SC	Reihenfolge CS	p-Wert (MW-Test)
Einfach (S)	0.60	0.35	0.0034
Komplex (C)	0.21	0.17	0.4917
p-Wert (Wilcox)	0.0001	0.0081	
Zahl der Beob.	21	19	

Bemerkung:

Wilcox sign rank-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff. *Mann-Whitney-Test*, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.; Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der p-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

Erweitern wir die Perspektive des Parlamentariers und werfen einen Blick auf die übermäßigen Steuerzahlungen. Diese sind so im Grundsatz so unerwünscht wie Steuerhinterziehungen, obwohl sie immerhin zu den Einnahmen positiv beitragen. Tatsächlich sollen ja aber die Steuerzahler genau dass zahlen, zu dem sie gesetzlich verpflichtet sind, andernfalls wäre jede exakte, etwa Investitionen schonende Besteuerung partiell hinfällig. In dem hier vorgestellten Experiment kommen übermäßige Zahlungen im komplexen Treatment häufiger vor als im einfachen Treatment (siehe Tabelle 10). Das liegt an der Struktur des Entscheidungsproblems im komplexen Treatment, bei dem die Teilnehmer nur dann übermäßige Zahlungen vermeiden können, wenn sie das absolute Minimum deklarieren. Stattdessen betrug der Durchschnitt übermäßiger Zahlungen etwa ein Drittel aller Fälle. Im einfachen Treatment waren es lediglich ein Zehntel aller Fälle. Im einfachen Treatment würden rationale Individuen keine übermäßigen Zahlungen leisten. Im komplexen Treatment würden sie hingegen

³⁸ Bei $p = 0,01\%$ in der Reihenfolge SC und $0,81\%$ in der Reihenfolge CS, beides *Wilcox sign rank-Test*. Siehe Tabelle 9.

³⁹ Bei $p = 0,034\%$, *Mann-Whitney-Test*. Siehe Tabelle 9.

⁴⁰ Bei $p = 49,17\%$, *Mann-Whitney-Test*. Siehe Tabelle 9.

140 Einheiten als deklariertes Einkommen wählen und akzeptieren, dass sie in 80% der Fälle übermäßige Zahlungen leisten.

Im Experiment erwiesen sich die Teilnehmer jedoch als widerstrebend, diesem Kalkül zu folgen. Die Unterschiede zwischen dem komplexen und dem einfachen Treatment sind für beide Reihenfolgen signifikant und bestätigen sich auch für die absoluten Höhen der übermäßigen Zahlungen.⁴¹

Tabelle 10

Übermäßige Zahlungen in Prozent (individuelle Durchschnitte)

	Reihenfolge SC	Reihenfolge CS	p-Wert (MW-Test)
Einfach (S)	0.12	0.16	0.7400
Komplex (C)	0.30	0.40	0.1586
p-Wert (Wilcox)	0.0072	0.0093	
Zahl der Beob.	21	19	

Bemerkung:

Mann-Whitney-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.; Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der p-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

Die Ergebnisse sind überblicksartig noch einmal in Abb. 3 dargestellt. Korrekte Steuerzahlungen (schwarze Balken) sind relativ hoch im einfachen Treatment in der Reihenfolge SC. Das wäre vorhersagbar durch die Rationalitätsannahme, wenn es nahe bei 100% läge. Stattdessen kommt es zu übermäßigen Steuerzahlungen und nicht lohnenswerten Steuerhinterziehungen im einfachen Treatment. Insgesamt sind es 40% der Fälle im einfachen Treatment, die sich durch die Rationalitätsannahme nicht zutreffend erklären lassen.

Exakte Steuerzahlungen nehmen im komplexen Treatment deutlich ab. Das entspricht der Vorhersage, da im Durchschnitt die Teilnehmer nur in 20% der Fälle die exakte Steuererklärung abgeben können. Aber auch in diesem Treatment handeln die Individuen nicht rational: Statt konsequent 140 Einheiten zu deklarieren, hinterziehen sie in 50% der Fälle und vermeiden so, übermäßige Zahlungen zu leisten. Sie verhalten sich so, als ob sie lieber zu wenig Steuern zahlen, bevor sie in Kauf nehmen zuviel Steuern zu zahlen, und zwar obwohl es in ihrem eigenen Interesse wäre, das Risiko einer übermäßigen Steuerzahlung einzugehen.

⁴¹ Bei $p = 0,72\%$ in der Reihenfolge SC und $0,93\%$ in der Reihenfolge CS, beides Wilcox sign rank-Test. Siehe Tabelle 10.

In der umgekehrten Reihenfolge mit anderen Probanden fallen die korrekten Zahlungen mit 17 % im komplexen Treatment etwas geringer aus. Übermäßige Zahlungen sind mit etwa 40% vertreten, Steuerhinterziehungen liegen noch etwas höher. Dies ist bezüglich der korrekten Zahlungen nahe an der Vorhersage auf der Basis der Rationalitätsannahme, aber auch hier vermeiden die Probanden übermäßige Zahlungen und gehen lieber das Risiko ein zu hinterziehen. Dabei spielt offenbar keine Rolle, dass die dominante Strategie übermäßige Zahlungen in Kauf nimmt.

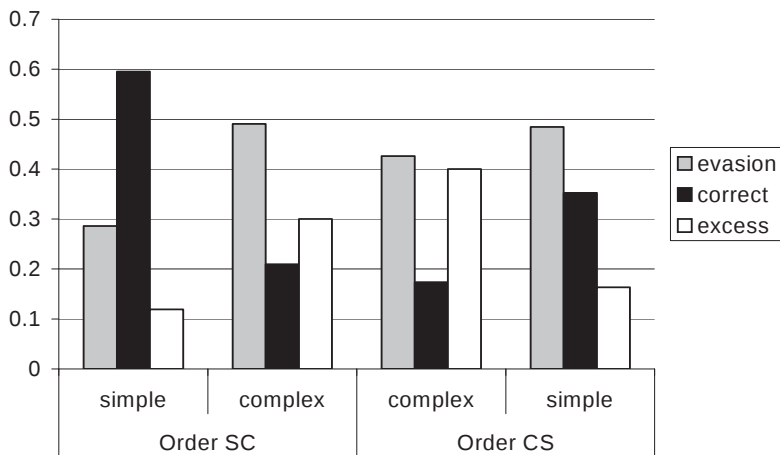


Abb. 3: Relative Häufigkeit von Steuerhinterziehungen, korrekten Steuerzahlungen und übermäßigen Steuerzahlungen

Schließlich ist noch bemerkenswert, dass nach der Erfahrung des komplexen Treatments die Teilnehmer noch weniger bereit sind, Steuern korrekt zu zahlen. Die Daten weisen einmal mehr darauf hin, dass es sich um einen Hysteresis-Effekt handelt, der durch das komplexe Treatment ausgelöst wird. Die Teilnehmer verdoppeln fast ihre Steuerhinterziehung gegenüber dem einfachen Treatment in der Reihenfolge SC, während übermäßige Zahlungen in etwa gleich bleiben.

4. Strikte Ehrlichkeit

In einem letzten Schritt vergleichen wir das tatsächliche Verhalten mit dem, das vom geltenden Recht verlangt ist. Dabei ist zu beachten, dass die Steuergesetze dem Steuerzahler eine strenge Form von Informations- und Offenlegungspflichten auferlegt. Steuerpflichtige sind verpflichtet, alles Einkommen unabhängig ihrer genauen Kenntnisse des Steuerrechts zu deklarieren. Die

Steuergesetze verlangen sowohl in den USA als auch in Deutschland, dass der Steuerpflichtige alle relevanten Informationen zusammenträgt und auswertet.

Im Experiment ist die strikte Ehrlichkeit, wie sie das Gesetz fordert, identisch mit konsequent ehrlichen Deklarationen im einfachen Treatment und dem höchstmöglichen Einkommen im komplexen Treatment. Ausschließlich die Individuen, die in allen Runden diesem Kriterium folgen, können als die „gesetzestreuen Steuerzahler“ charakterisiert werden. Daran ändert sich auch dadurch nichts, dass damit eine ex ante-Ehrlichkeit verlangt wird, obwohl auch das Recht nur dann intendierte Hinterziehung unterstellt, wenn diese tatsächlich eintritt. Gleichzeitig gestattet das Recht jedoch nicht, gemäß von Eintrittswahrscheinlichkeiten auch ein geringeres als das mögliche tatsächliche Einkommen anzugeben, sondern wertet dies als intendierte Hinterziehung. Eine geringe Wahrscheinlichkeit tatsächlich zu hinterziehen zählt ebenso wenig als Ausrede wie eine geringe Wahrscheinlichkeit überhaupt entdeckt zu werden.

Die Ergebnisse dieser Perspektive sind in Tabelle 11 wiedergegeben. Die Probanden sind in der Reihenfolge SC im Durchschnitt in 62% der Fälle im einfachen Treatment strikt ehrlich, im komplexen Treatment kommt es nur in 19,8% der Fälle dazu. Der Unterschied ist hochsignifikant⁴² und die Reihenfolge spielt keine Rolle. Auch für dieses Kriterium von strikter Ehrlichkeit gilt also, dass im komplexen Treatment ehrliches Verhalten verdrängt wird.

Diejenigen mit der Intention, strikt ehrlich zu deklarieren, müssen in jedem Fall das höchste Einkommen angeben. Dies ist auf Dauer frustrierend, weil sie in vier Fünftel der Fälle höhere Einkommen deklarieren, als sie tatsächlich bekommen und nur dann Rückzahlungen erhalten, wenn sie (in einem von fünf Fällen) kontrolliert werden. Das Experiment gestaltet dieses Verhalten aber schon relativ ansprechend, indem die Strategie strikter Ehrlichkeit die höchste Auszahlung verspricht. Damit die Probanden dieses Merkmal auch wahrnehmen, ist dieser Umstand in den Instruktionen sogar ausdrücklich erwähnt. Es bedurfte also nicht besonderer Berechnung durch die Probanden, um die dominante Strategie zu finden. Nichtsdestotrotz ist strikte Ehrlichkeit offenbar nicht hinreichend attraktiv.

Die Ergebnisse legen nahe, die pro-aktive Ehrlichkeit, die das Steuerrecht vom Steuerpflichtigen verlangt, als eher unrealistisch einzustufen. Die Individuen scheinen eher das Gefühl zu haben, dass diese Erwartung unfair ist – sogar dann, wenn sie ein maximales Ergebnis verspricht – und reagieren sogar im einfachen Treatment mit Steuerhinterziehung.

⁴² Bei $p = 0,01\%$ in der Reihenfolge SC und $0,014\%$ in der Reihenfolge CS, beides Wilcoxon sign rank-Test. Siehe Tabelle 11.

Tabelle 11

Relative Häufigkeit strikter Ehrlichkeit (individuelle Durchschnitte der Summen)

	Reihenfolge SC	Reihenfolge CS	p-Wert (MW-Test)
Einfach (S)	7.14	5.16	0.2763
Komplex (C)	2.00	1.95	0.9520
p-Wert (Wilcox)	0.0001	0.0014	
Zahl der Beob.	21	19	

Bemerkung:

Wilcox sign rank-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff. Mann-Whitney-Test, vgl. dazu Conover (1999), S. 272 ff.; Siegel/Castellan (1988), S. 128 ff.; Unter der Voraussetzung, dass in Wirklichkeit die Nullhypothese zutrifft, gibt der p-Wert die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass sich die Daten wie beobachtet realisieren.

IV. Schlussfolgerung

Die zentrale Frage, die durch das Experiment zu beantworten ist, lautet in den Worten von *Andreoni/Erard/Feinstein* „Are taxpayers chilled by uncertainty?“⁴³ Um zu ermitteln, ob Steuerzahler durch Unsicherheit verschreckt werden, hat das Experiment in einem simplen Laborumfeld, in dem Individuen einem einfachen und einem komplexen Treatment in verschiedener Reihenfolge ausgesetzt wurden, einige eindeutige Ergebnisse hervorgebracht:

Im Vergleich der Anfangstreatments zeigte sich bereits, dass die deklarierten Einkommen kaum, die Hinterziehung jedoch signifikant zunahm. Unsicherheit über das verfügbare Einkommen führt in diesem experimentellen Aufbau eindeutig nicht dazu, dass die Steuerzahler verängstigt ehrlich zahlen. Abgesehen von der höheren Hinterziehung ergibt auch das deklarierte Einkommen keine höheren Einnahmen für den Staat. Damit sind schon aus der Betrachtung der Anfangstreatments zwei wichtige Erkenntnisse zu gewinnen: Erstens, „taxpayers are *not* chilled by uncertainty“. Zweitens, es gibt keine Komplexitätsdividende für den Staat, auch wenn dieser eine Unsicherheit schaffende Steuerpolitik für diese Zwecke einzusetzen sucht.

Über die Anfangstreatments hinaus, ermöglicht das experimentelle Design jedoch noch weitere Schlussfolgerungen aus dem intrapersonalen Vergleich der Reihenfolgen. In der Reihenfolge „einfach/komplex“ kommt es nicht zu einer signifikanten Änderung des deklarierten Einkommens, wohl aber in der Reihenfolge „komplex/einfach“. Vergleicht man diese Ergebnisse interpersonell,

⁴³ Siehe *Andreoni/Erard/Feinstein* (1998), S. 853.

so zeigt sich, dass der Unterschied offensichtlich auf die Änderung im einfachen Treatment zurückzuführen ist. Dies entspricht einem Hysteresis-Effekt, der durch das komplexe Treatment hervorgerufen wird, wenn diese vor dem einfachen Treatment gespielt wird.

Dieser Effekt bestätigt sich auch bei einem Blick auf die Hinterziehung. In der Reihenfolge „einfach/komplex“ ist die Hinterziehung signifikant höher im komplexen Treatment, während sie in der Reihenfolge „komplex/einfach“ insignifikant bleibt. Dies bestätigt die Vermutung eines Hysteresis-Effekts, der auf dem Unterschied zwischen den einfachen Treatments basiert und durch das komplexe Treatment hervorgerufen wird.

Dasselbe gilt auch, wenn man die korrekten Steuerzahlungen betrachtet. Die Unterschiede in beiden intrapersonalen Vergleichen sind hochsignifikant über die Reihenfolgen und beruhen auf der Änderung im einfachen Treatment. Wenn der Sinn von Steuern darin besteht, Steuerlasten genau so zu verteilen wie es das Gesetz vorsieht, sind übermäßige Steuerzahlungen genauso unerwünscht wie zu geringe. Die hohen Niveaus von übermäßigen Zahlungen in den komplexen Treatments bewirken zwar, dass das Steueraufkommen nicht ganz so dramatisch absinkt wie es sonst der Fall wäre, für den Gesetzgeber sollte dieser Umstand jedoch keine Erleichterung bedeuten. Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass *homines oeconomici* im komplexen Treatment übermäßige Zahlungen in 80% der Fälle akzeptiert hätten, um den Erwartungswert zu maximieren, tatsächlich aber nur in 30% der Fälle dieses Verhalten zu beobachten ist.

Schließlich ist interessant, dass das Steuerrecht relative hohe Anforderungen an den Steuerzahler stellt. Dieser muss nicht nur selbst Informationen bezüglich seiner Steuerpflicht sammeln, sondern er muss in Zweifelsfragen die näheren Umstände dem Finanzamt schildern, um diesem die Möglichkeit einzuräumen, eine eventuelle höhere Steuerschuld festzulegen. In Zweifelsfällen muss der Steuerpflichtige folglich entgegen seinen individuellen Interessen entscheiden. Im komplexen Treatment wäre ein solches pro-aktives Steuerzahlerverhalten nur zu erreichen, indem in allen Runden das höchstmögliche Einkommen deklariert wird. Diese Anforderung verwerfen die Probanden mit Signifikanzniveaus von 1 Promille – obwohl ein derartiges Verhalten im Experiment in ihre eigenem Interesse ist. Offensichtlich haben sie eher dazu bereit, sich ökonomisch schlechter zu stellen, bevor sie das Risiko eingehen, zuviel Steuern zu entrichten.

Literatur

Alm, J. / Jackson, B. / McKee, M. (1992): Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, American Economic Review, Vol. 82, Nr. 4, S. 1018-1026.

- Alm, J. / McClelland, G. / Schulze, W.* (1999): Changing the social norm of tax compliance by voting, *Kyklos*, Vol. 52, Fasc. 2, S. 141-171.
- Andreoni, J. / Erard, B. / Feinstein, J.* (1998): Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, S. 818-860.
- Beck, P. J. / Davis, J. S. / Jung, W.-O.* (1991): Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty, *The Accounting Review* 66, 3, S. 535-558.
- Beck, P. J. / Jung, W.-O.* (1989): Taxpayers' Reporting Decisions and Auditing Under Information Asymmetry, *The Accounting Review* 64, No. 3, S. 468-487.
- Berg, J. E. / Daley, L. A. / Dickhaut, J. W. / O'Brien, J. R.* (1986): Controlling Preferences for Lotteries on Units of Experimental Exchange, *The Quarterly Journal of Economics* 2, S. 282-306.
- Bizer, K.* (2002): Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung – eine experimentelle Analyse zur Begründung von Steuereinfachheit, Habilitationsschrift an der Technischen Universität Darmstadt (noch unveröffentlicht), Dezember 2002.
- Bizer, K. / Falk, A.* (2003): "Before I pay too much, I rather pay too little" - tax complexity, evasion, and hysteresis, working paper, Darmstadt und Zürich 2003 (noch unveröffentlicht).
- Conover, W. J.* (1999): *Practical Nonparametric Statistics*, 3rd Edition, New York: Wiley & Sons.
- Fehr, E. / Gächter, S.* (1999): Cooperation and Punishment in Public Goods Experiments, mimeo, Institut für Empirische Wirtschaftsforschung, Universität Zürich.
- Feld, L. P. / Frey, B. S.* (2000): Trust breeds trust: How taxpayers are treated, CESifo Working Paper Series, No. 322.
- Friedman, D. / Sunder, S.* (1994): *Experimental Methods*, Cambridge University Press: Cambridge UK.
- Heiner, R. A.* (1983): The Origin of Predictable Behavior, in: *American Economic Review*, Vol. 73, S. 560-595.
- (1990): Rule-Governed Behavior in Evolution and Human Society, in: *constitutional Political Economy*, Vol. 1, No. 1, S. 19-46.
- Kaplow, L.* (1990): Optimal Taxation with Costly Enforcement and Evasion, *Journal of Public Economics*, Vol. 43, S. 221-236. [123]
- Khalil, E. L.* (1998): Buridan's Ass, Rationality and Entrepreneurship: A Reply to Hargreaves Heap, *Kyklos*, Vol. 51, No. 2, S. 285-288. [120]
- Krause, K.* (1999): Tax complexity: Problem or Opportunity, unpublished manuscript, University of New Mexico, Albuquerque, July 22 1999.
- Ledyard, J. O.* (1995): Public Goods: A Survey of Experimental Research, in: *Kagel, John H.; Roth, Alvin E. (eds.): Handbook of Experimental Economics*, Princeton University Press: Princeton, N.J., S. 111-194.
- Leschke, M.* (1997): Das Problem der Steuerhinterziehung – Eine moralökonomische Analyse, in: *Ökonomie und Moral*, Hrsg.: Lohmann, Karl Reinhard; Priddat, Birger, S. 157-174. [620]
- Roth, A. E.* (1995): Introduction to Experimental Economics, in: *Kagel, John H.; Roth, Alvin E. (eds.): Handbook of Experimental Economics*, Princeton, S. 3-109.

- Schmidtchen, D.* (1994): Vom nicht-marginalen Charakter der Steuermoral, in: Christian Smekal, Engelbert Theurl (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, Baden-Baden, S. 185-211.
- Schmölders, G.* (1960): Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Hamburg.
- Scotchmer, S.* (1988): The Effect of Tax Advisors on Tax Compliance, in: J. Roth and J. Scholz (eds.): Why people pay taxes: A social science perspective, University of Pennsylvania Press: Philadelphia PA, S. 182-199.
- Scotchmer, S.* (1989a): Who profits from taxpayer confusion?, *Economics Letters* 29, S. 49-55.
- (1989b): The effect of tax advisors on tax compliance, in: *Taxpayer Compliance, Vol. 2: Social Science Perspectives*, Hrsg.: Roth, Jeffrey; Scholz, John, S. 182-199.
- Siegel, S. / Castellan, N. J. Jr.* (1988): *Non-parametric Statistics for the Behavioral Sciences*, 2nd Edition, New York: McGraw Hill.
- Slemrod, J.* (1988): Complexity, compliance costs and tax evasion, in: J. Roth and J. Scholz (eds.): Why people pay taxes: A social science perspective, University of Pennsylvania Press: Philadelphia PA, S. 156-181.
- Spicer, M. W. / Thomas, E. J.* (1982): Audit probabilities and the tax evasion decision: an experimental approach, *Journal of Economic Psychology* 2, S. 241-245.

Stärkung der Steuermoral durch Steuervereinfachung?

Joachim Lang

I. Problemstellung

Die Frage, ob die Steuermoral durch Steuervereinfachung gestärkt wird, werden wohl die meisten Teilnehmer der Tagung mit einem klaren Ja beantworten wollen. Dies war jedenfalls meine spontane Antwort, als ich das Referat übernahm. Aber wie so oft liegen die Dinge unter einer glatten Oberfläche verworfener, spannungsgeladener und widersprüchlicher. Das Steuerrecht ist nicht ohne Grund kompliziert geregelt, und gewiss gibt es nicht wenige Bürger, die auch dann keine Steuern zahlen wollen, wenn das Steuerrecht einfach und gerecht ist.

Sodann muss ich vorab bekennen, dass ich kein Spezialist der Steuermoralforschung bin. Die Kölner Steuerrechtswissenschaft ist zwar dafür bekannt, dass sie ihre Forschung auf der Grundlage rechtsethisch fundierter Prinzipien betreibt¹, und ich befasse mich seit knapp zwei Jahrzehnten mit dem Thema der Steuervereinfachung.² Aber ich betreibe keine empirische Steuermoralforschung. Deshalb habe ich an dieser Tagung auch als Lernender und wissbegieriger Zuhörer teilgenommen. Ich war erstaunt, wie viel Übereinstimmung die empirischen Forschungsergebnisse mit den juristischen Erkenntnissen aufweisen. Aus juristischer Sicht stellt sich das Thema wie folgt dar:

- a) Die *Komplexität des Steuerrechts* beruht häufig auf der Unvermeidlichkeit von Differenzierungen für eine Fülle vielfältiger Sachverhalte.³ Die Steuermoral kann sogar beschädigt werden, wenn das Gesetz nicht differenziert. Klassisches Beispiel hierfür ist der Normbereich, der die Erwerbsphäre von

¹ Grundlegend die Lehre der „systemtragenden Prinzipien“ von Tipke. Siehe *Tipke* (1971), S. 2, 4 ff.

² Vgl. *Lang* (1985).

³ Dazu die sog. Vereinfachungskommission (1964). (Problem der Steuervereinfachung); *Lang, Thiel*.

der Privatsphäre abgrenzt⁴: Wenn etwa ein Steuerzahler ein Geschäftsessen nicht absetzen⁵ oder sonst seine Steuerabzugsmentalität nicht befriedigen kann, dann neigt er zu Rachegefühlen gegenüber einem „ungerechten“ Steuerrecht. Jedoch liegt in anderen Normbereichen die steuermoralschädliche Komplexität auf der Hand. Diese Art von Komplexität bezeichnet *Helmut Helsper*⁶ als kompliziert, weil Regelung nicht prinzipientreu ist. Die Normstruktur ist gebrochen; sie bewirkt Ungleichverteilung der Steuerlasten und beeinträchtigt deshalb die Steuermoral, wie *Klaus Mackscheidt*⁷ ausgeführt hat.

- b) Im Weiteren lässt sich das Thema aus juristischer Sicht schwerlich auf die *Steuerhinterziehung reduzieren*. Steuerunmoralisches Verhalten ist auch außerhalb der Kriminalität anzutreffen. Steueranwälte und tax planner hüten sich davor, ihre berufliche Existenz mit einer Steuerhinterziehung auf das Spiel zu setzen⁸ und haben das auch gar nicht nötig, weil das komplexe Steuerrecht genügend Möglichkeiten der Steuervermeidung und raffiniert verdeckten Steuerumgehung⁹ bietet. Daher hat das Thema Steuermoral und Steuervereinfachung das gesamte Spektrum ins Blickfeld zu nehmen, nicht

⁴ Hierzu gehören u. a. die Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte zu Liebhabereinkünften, von abziehbaren Erwerbsaufwendungen zu nicht abziehbaren Privatausgaben, von Betriebsvermögen zum Privatvermögen. Zu Einzelheiten siehe *Lang* (2002a), *Tipke* (2002a).

⁵ Nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG können geschäftliche Bewirtungsaufwendungen nur zu 80 Prozent und nur dann abgezogen werden, wenn sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind und die betriebliche Veranlassung formal nachgewiesen wird. Diese Regelung der „entertainment expenses“ ist aus dem US-amerikanischen Steuerrecht übernommen worden, das im Bereich der „business expenses“ ebenfalls sehr komplex normiert ist. Zu dem komplexen Normbereich der als versteckte Privatausgaben nichtabziehbaren Erwerbsaufwendungen *Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 271 ff.

⁶ Siehe hierzu *Helsper* in diesem Buch.

⁷ Siehe hierzu *Mackscheidt* in diesem Buch.

⁸ Mit Freiheitsstrafe bis zu zehn Jahren (§ 370 Abs. 3 Satz 1 AO) oder Geldstrafe kann auch bestraft werden, wer für „einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“ (§ 370 Abs. 1 letzter Halbsatz AO).

⁹ Zu unterscheiden sind drei Kategorien, erstens die professionelle Steuervermeidung, die vom Finanzamt mitunter zähneknirschend anerkannt werden muss, zweitens die Steuerumgehung durch wirtschaftlich unangemessene Rechtsgestaltung und drittens die Steuerhinterziehung. Im Unterschied zur Steuerhinterziehung ist die Steuerumgehung nicht strafbar (der amerikanische Begriff „tax evasion“ erfasst allerdings auch die strafbare Steuerhinterziehung). Jedoch entsteht im Falle der Steuerumgehung der Steueranspruch so, wie er bei „einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht“ (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO). Siehe *Tipke* (1972), S. 510, und m. w. N. *J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 5 Rz. 95 ff.

nur die kriminelle Steuerhinterziehung, sondern auch die rechtsmissbräuchliche Steuerumgehung und die Steuervermeidung, die legal Gesetzeslücken und steuermindernde Normen ausbeutet.

II. Steuerrecht, Recht und Gerechtigkeit

Als Jurist ist man insofern Empiriker, als man das Scheitern von Normen in der juristischen Praxis sehr gut beobachten kann. Die Streitanfälligkeit von Normen ist häufig ein sicheres Indiz dafür, dass die Norm in der Rechtsgemeinschaft nicht akzeptiert wird. Und wenn um eine Norm häufig gestritten wird, dann entspricht es auch der juristischen Erfahrung, dass sie keine Moral im Sinne einer allgemein anerkannten Verhaltensanweisung zu entwickeln vermag. Aus dieser juristisch-empirischen Sicht möchte ich mich meinem Thema mit einer leichter zu beantwortenden Frage nähern: Ich zögere nicht, die Frage, ob der gegenwärtige Zustand der Steuergesetze geeignet ist, die Steuermoral zu stärken, mit einem klaren Nein zu beantworten.

Mein Ausgangsbefund ist der, dass viele hochentwickelte Steuerstaaten wie Deutschland ihr Steuerrecht nicht zu einem Recht entwickelt haben, das von den Bürgern rechtsethisch akzeptiert wird. Das hat seinen Grund nicht darin, dass niemand gerne Steuern zahlt. Das Strafrecht greift in die Freiheitssphäre der Bürger sehr viel empfindlicher ein als das Steuerrecht. Dennoch vermag der Bürger die Zwecke von Strafnormen sehr viel besser einzusehen als die Zwecke von Steuernormen. Das liegt nicht daran, wie von prominenten Juristen behauptet worden ist, dass die Steuerwürdigkeit faktisch weniger vorgegeben sei als die Strafwürdigkeit.¹⁰ Das Steuerrecht ist ebenso Recht wie das Strafrecht und das Zivilrecht. Seine Normen bedürfen daher nicht weniger der rechtsethischen Rechtfertigung als Normen des Strafrechts oder des Zivilrechts. Ein Steuerrecht, das der elementaren Qualität von Recht nicht genügt und den Anspruch des Bürgers auf Gerechtigkeit nicht zu erfüllen vermag, ist auch nach dem, was auf dieser Tagung vorgetragen worden ist, a priori ungeeignet, Steuermoral zu erzeugen.

Was aber ist *Steuergerechtigkeit*? Mit der Suche nach Gerechtigkeit begeben sich Juristen auf ein höchst interessantes Forschungsfeld von „*Law and Eco-*

¹⁰ So Kirchhof (1987) (die „gesetzgeberische Suche nach der Steuerwürdigkeit“ finde keine „Wegweisungen im Tatsächlichen“ wie das Vertragsrecht, Baurecht, Straßenverkehrsrecht und Sozialrecht), und ausführlich Kruse (1991), S. 45 ff. (fehlende Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung), S. 46: „Der Steueranspruch ist mehr oder weniger willkürlich mit einem dem Gesetzgeber als geeignet erscheinenden Sachverhalt verknüpft.“

nomics“. Es hat mich nicht überrascht, dass *Armin Falk*¹¹ auf die Frage, was er unter Steuerfairness verstehe, keine rechte Antwort wusste. Im Unterschied zu den Nationalökonomern des 18. und 19. Jahrhunderts beschäftigt sich die moderne Finanzwissenschaft hauptsächlich mit wertneutralen und quantitativen Themen, wo die Mathematik operationalisiert werden kann. So fordert der Nobelpreisträger *Joseph E. Stiglitz*¹² von einem guten Steuersystem zu allererst allokativer Effizienz und an letzter Stelle Steuergerechtigkeit.

Jedoch gibt es seit der ersten Steuermaxime von *Adam Smith*¹³ für Ökonomen und Juristen einen gemeinsamen Ausgangspunkt der Steuergerechtigkeit: die *Gleichheit der Besteuerung*. Die international vorherrschende Rechtsdogmatik verankert Steuergerechtigkeit hauptsächlich im Gleichheitssatz.¹⁴ International anerkannter *Maßstab* für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten ist das *Leistungsfähigkeitsprinzip*: Steuerlasten werden gleichmäßig nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerzahler zugewiesen.¹⁵ Die *rechtliche* Dogmatisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zielt auf ein Steuersystem ab, in dem wirtschaftlich gleiche Sachverhalte mit gleicher *Belastungswirkung* besteuert werden¹⁶, und schlägt dadurch die Brücke zu den *ökonomischen Wirkungsanalysen* und *Neutralitätspostulaten*, verwirklicht durch *entscheidungsneutrale* Ausgestaltung der Steuernormen.¹⁷

Die gemeinsame Basis von Ökonomen und Juristen ist also die *gleichmäßige, möglichst entscheidungsneutrale Austeilung der Steuerlasten*. Der entscheidende Ansatzpunkt der Verständigung besteht darin, dass das von den Ökonomen hochgeschätzte Kriterium der *Effizienz* zu einem juristischen Kriterium der

¹¹ Diskussion seines Referats „Soziale Normen und Steuerhinterziehung“.

¹² Siehe die deutschsprachige Ausgabe *Stiglitz/Schönfelde* (2000), S. 408 ff. J. E. Stiglitz setzt von fünf Kriterien eines „guten“ Steuersystems die Effizienz an die erste Stelle und die Gerechtigkeit nach den Kriterien der Effizienz, Einfachheit, Flexibilität und Transparenz an die letzte Stelle.

¹³ *Mann* (1928), S. 112, 113, hat darauf hingewiesen, dass Adam Smith mit der ersten Steuermaxime nicht „equity“, sondern „equality“ gefordert habe. Damit sei die Maxime ökonomisch objektivierbar und nicht „metaphysisch fundiert“. Die erste Steuermaxime im „Wealth of Nations“ von 1776 lautet: „Die Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten („in proportion to their respective abilities“) zahlen, und zwar besonders im Verhältnis zum Einkommen, das sie unter dem Schutze des Staates genießen.“

¹⁴ Dazu umfassend *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 282 ff. (mit zahlreichen Nachweisen auch ausländischer Quellen).

¹⁵ Dazu umfassend *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 479 ff.

¹⁶ Grundlegend zur rechtlichen Relevanz der Belastungswirkungen *Birk* (1983), S. 68 ff., S. 155 ff.

¹⁷ Dazu aus ökonomischer Sicht *Elschen* (1991), S. 99; *Wagner* (1992), S. 2. Aus juristischer Sicht *Lang* (1993a), S. 95 f.

Steuergleichheit entwickelt wird. Das ökonomische Neutralitätspostulat und die juristische Interpretation der Steuergleichheit können nämlich weitgehend *zielkonform* entfaltet werden.¹⁸ Demgegenüber klaffen die Gerechtigkeitsvorstellungen weit auseinander, wenn es um *Umverteilung* und *Steuerprogression* geht. Die traditionelle Auffassung, die Progression sei durch den Gleichheitssatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip geboten, teilen wir nicht.¹⁹ Wir unterscheiden hier scharf zwischen Normen gleichmäßiger Lastenausteilung und sozialstaatlichen Umverteilungsnormen.²⁰

Ich denke, die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten ist auch das, was aus der Sicht der Steuerzahler das Steuerrecht akzeptabel macht und die Steuermoral stärkt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist kein Prinzip zur Schröpfung der Steuerzahler, sondern ein Rechtsprinzip horizontaler Steuergerechtigkeit, das die entscheidungsneutrale Anknüpfung der Besteuerung an die wirkliche wirtschaftliche Belastungsfähigkeit des Steuerzahlers gebietet. Es wirkt für den Steuerzahler auch als ein *Schutzprinzip*, indem leistungsfähigkeitsmindernde Umstände zu berücksichtigen sind. Demnach wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das sog. Nettoprinzip²¹ konkretisiert. Schließlich fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip die totale Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die sog. „comprehensive tax base“ und ermöglicht dadurch die mit ihm kompatible „flat tax“²², in deren Welt Gleichheit und Steuermoral möglicherweise besser zu realisieren sind als im gegenwärtigen progressiven Steuersystem.

¹⁸ Dazu ausführlich J. Lang, Besteuerung von investierten Einkommen (Fn. 2).

¹⁹ Grundlegend Tipke (1981), Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 97, gegen BVerfG (Fn. 25): „Der progressive Tarif ist kein Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die gleichmäßige Anwendung dieses Prinzips führt zur Proportion, nicht zur Progression. Erst wenn das Sozialstaatsprinzip ins Spiel kommt, ...kann man die Progression erklären.“ Siehe auch Jachmann (1997); Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 13), 403 ff. (m. w. N.); Elicker, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, Plädoyer für die „flache Steuer“ aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 3; Lang (2001), S. 313, 322 f.

²⁰ Lang, Steuerrecht (Fn. 4), § 4 Rz. 21. Kirchhof (2000), S. 28 f. („Eine Besteuerung nach der Zahlungsfähigkeit legitimiert nicht zu einer umverteilenden Steuer“).

²¹ Dazu m. w. N. Lang, Steuerrecht (Fn. 4), Rz. 54 f. (objektives Nettoprinzip), Rz. 60 ff. (Verluste), Rz. 68 ff. (privates oder subjektives Nettoprinzip).

²² Dazu Elicker, Einkommensbesteuerung (Fn. 19).

III. Steuermoralerzeugendes Steuerrecht

1. Steuermoral und Besteuerungsmoral

Die erste Erkenntnis, die sich dem Beobachter der steuerpraktischen Szene aufdrängt, ist der enge Zusammenhang von Steuermoral und Besteuerungsmoral.²³ Je mehr der Staat darauf achtet, dass Steuerlasten gerecht verteilt werden und Steuern effizient für die Gemeinschaft verwendet, d. h. nicht verschwendet werden, desto mehr sind Bürger bereit, die Steuerfairness des Staates mit Steuerehrlichkeit zu vergelten. Dabei sollte man sich allerdings vergegenwärtigen, dass moralisches Verhalten nicht die Sache aller Bürger ist.

Dazu ein *Beispiel*: Wenige Tage vor dieser Tagung hat der Schweizer Nationalrat Hans *Strahm* den Formel-1-Weltmeister Michael *Schuhmacher* als „Steuerpreller“ beschimpft, weil dieser seiner in der eigenen Privatvilla installierten Briefkastenfirma seine persönlichen Vermarktungs- und Werberechte übertragen und dadurch allein im letzten Jahr umgerechnet 20 Millionen Euro gespart habe.²⁴

Hier gibt es nun mehrere Möglichkeiten, das Verhalten von *Michael Schuhmacher* steuermoralisch zu würdigen. Am nächsten liegt die Annahme eines homo oeconomicus, der nur an seinen wirtschaftlichen Vorteil denkt, keinerlei Steuermoral kennt, die berühmte Sicherheit und Ordnung des Schweizer Staates gern in Anspruch nimmt, das Steuerzahlen jedoch anderen überlässt. Die Art und Weise, wie der Staat mit den Trittbrettfahrern seiner Sicherheit und Ordnung umgeht, stärkt oder schwächt die Steuermoral derjenigen, die keine Free-Rider des Staates sein, sondern ihren fairen Beitrag zur Finanzierung des Staates leisten wollen.

Das Problem des Free-Riding staatlicher Ordnungen scheint der sog. Wettbewerb der Steuersysteme gewaltig gesteigert zu haben. Der Schuhmacher-Fall gerät in ein anderes Licht. Hat der Staat Österreich nicht dem Bruder *Ralph* ein günstiges Steuerangebot gemacht, wenn er in die Gegend von Salzburg zieht? Wenn Staaten solche Angebote machen, ist es dann den global agierenden Multieinkommensmillionären zu verdenken, dass sie ihre Brigaden von Steuerberatern einsetzen, um sämtliche Möglichkeiten legaler Steuervermeidung auszuloten. Der Bundesfinanzhof²⁵ hat geradezu kühn, jedoch nichtsdestoweniger richtig entschieden, dass die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in den iri-

²³ Dazu grundlegend *Tipke* (2000).

²⁴ Bericht der Deutschen Presseagentur vom 22.4.2002.

²⁵ Urteil I R 94/97 vom 19.1.2000, BStBl. Teil I 2001, S. 222.

schen Dublin Docks keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts und damit keine Steuerumgehung darstellt.

Ich möchte hier keine Typologie der Steuerzahler²⁶ entwerfen und es bei der Feststellung bewenden lassen, dass es moralische Steuerzahler und unmoralische Nicht-Steuerzahler und Mischformen gibt, die *Oswald Spengler*²⁷ als „Mischung von Gerechtigkeitssinn, Neid, Ärger und Verschmitztheit“ charakterisiert hat. Wichtig erscheint mir nur die Erkenntnis zu sein, dass die meisten Menschen als Sozialwesen ein ethisches Grundbedürfnis nach Gemeinsinn haben und daher im Prinzip zum Steuerzahlen ebenso bereit sind wie sie strafrechtliche Sanktionen zum Schutze der Gemeinschaft anerkennen. Die meisten Menschen, auch wenn sie ökonomisch sehr erfolgreich sind, haben nicht nur den eigenen wirtschaftlichen Vorteil im Kopf. Niemand hat das klarer nachgewiesen als *Adam Smith*, allerdings nicht im „wealth of nations“ sondern in dem weniger bekannten Werk „Theory of Moral Sentiments“.²⁸ *Bill Gates* gilt als extrem clever, hat viele seiner Geschäftspartner über den Tisch gezogen und beschäftigt Heerscharen hochintelligenter tax planner. Aber er brachte gemeinsam mit seiner Familie 24 Milliarden US-Dollar in eine Stiftung für die medizinische Versorgung der ärmsten Kinder der Welt ein.²⁹ Das Bedürfnis nach Gemeinsinn überwand den homo oeconomicus ganz so, wie es *Adam Smith* beschrieben hat.

2. Gemeinsinn und Besteuerungsmoral

Die Basis für Steuermoral ist das ethische Bedürfnis nach Gemeinsinn. An diese Basis hat die Besteuerungsmoral des Staates anzuknüpfen. Der Staat hat jedem Bürger seinen gerechten Anteil an der Finanzierung des Gemeinwesens zuzuweisen. Er steht in der Verantwortung, den Gemeinsinn der gutwilligen Steuerzahler nicht zu strapazieren, indem er diese die Steuern der anderen mit bezahlen lässt. In diesem Sinne hat er nicht nur für gerechte Steuergesetze, sondern auch für den effizienten Vollzug der Steuergesetze zu sorgen. Der Steuerstaat hat eine Solidargemeinschaft der Steuerzahler zu organisieren, in der die Ehrlichen nicht die Dummen sind.³⁰

²⁶ Zu den diversen Einstellungen zur Steuerpflicht vom homo oeconomicus bis zum Gerechtigkeitssensiblen *Tipke* (2000) (Fn. 23), S. 82 ff.

²⁷ Zitiert von *Tipke* (2000) (Fn. 23), S. 82 (Neubau des Reiches, 1924).

²⁸ Erstmals erschienen im Jahre 1759 bei Milar in London. Smith schätzte seine „Theorie der ethischen Gefühle“ (Deutsche Ausgabe hrsg. von. Eckstein, Felix Meiner Verlag, Hamburg 1985) weit höher ein als den „Wohlstand der Nationen“.

²⁹ Bericht in Newsweek vom Februar 2002, S. 28 ff.

³⁰ Dazu *Tipke* (1992), S. 95.

Die Besteuerungsmoral des Staates kennzeichnet besonders das *Verhalten* der *Verwaltung*. Die moralische Verwaltung versteht sich nicht als Handlanger des Fiskus, der dem Bürger soviel als möglich abpresst, sondern als Dienstleister der Solidargemeinschaft der Steuerzahler, indem sie den Steueranspruch gegenüber den unmoralischen Verweigerern konsequent durchsetzt und indem sie sicherstellt, dass Steuern nicht zu Unrecht erhoben und Steuererstattungen nicht zu Unrecht versagt werden. Die moralische Verwaltung hat sich also rechtsstaatlich und antifiskalisch³¹ ganz so zu verhalten, wie es § 85 der Abgabenordnung vorschreibt.

3. Gerechte Maßstäbe für die Verteilung von Steuerlasten

Zur Basis der Steuermoral gehören auch gerechte, das heißt allgemein akzeptierte Maßstäbe für die Verteilung der Steuerlasten. Es würde hier zu weit führen, den Theoriestreit zwischen den Vertretern des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Äquivalenzprinzips aufzugreifen.³²

Beide Prinzipien haben einen allgemein einleuchtenden Gerechtigkeitsgehalt: Es ist klar, dass einem Michael Schuhmacher mehr steuerlicher Gemeinsinn zugemutet werden kann als einem kleinen Postangestellten. Demnach kann der Staat nicht wie ein Tennisclub oder gar wie ein Golfclub finanziert werden. Aber auch die Idee der Äquivalenz liefert ein hohes Maß an Staatsmoral. Das Streben des Staates, jeden seiner Bürger zum Gewinner zu machen, ihm einen Überschuss öffentlicher Güter über seinen finanziellen Beitrag zu gewährleisten, stärkt die Steuermoral.

IV. Steuerchaos versus Steuermoral

Von derartigen Grundformen der Besteuerungsmoral ist das gegenwärtige Steuerrecht weit entfernt. Zwischen dem möglicherweise vorhandenen Nukleus einer allgemein einsehbaren moralbasierten Steuergerechtigkeit und dem Erkenntnisvermögen des Bürgers ist eine Mauer unverständlicher Vorschriften hochgezogen, die ein rechtsethisches Verständnis des Steuerrechts unmöglich machen.

³¹ Vgl. Seer, (1999), S. 294.

³² Für Juristen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip das fundamentale Prinzip der Steuergerechtigkeit (dazu Tipke, Steuerrechtsordnung [Fn. 1], S. 479 ff.; Lang, Leistungsfähigkeitsprinzip [Fn. 19]), während Ökonomen mehr dem Äquivalenzprinzip zuneigen, da der Staat die Steuern effizient zum Vorteil der Steuerzahler verwenden soll. Siehe Hansjürgens (2001).

Bekanntlich sind die Steuergesetze im vielzitierten Steuerchaos³³ versunken, das bei den Steuerzahlern asoziale Affekte auslöst und daher vehement gegen die Steuermoral wirkt. Das Steuerchaos macht nicht nur die Ehrlichen zu den Dummen, sondern überbürdet auch die dummen, d. h. nicht fachkundigen, nicht oder schlecht beratenen Steuerzahler mit Steuerlasten. Ich möchte mich nun den Ursachen dieser steuermoralschädlichen Defizite von Besteuerungsmoral zuwenden.

1. Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen

An erster Stelle steht eine Steuerpolitik, die den Gruppeninteressen den Vorrang gegenüber dem Gemeinwohl einräumt. Die pluralistische Demokratie leidet unter einer chronischen Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen.³⁴ Politiker wollen wiedergewählt werden und sind daher bestrebt, Wahlgeschenke an die Gruppen zu verteilen, von denen sie die meisten Stimmen erhoffen. Auf diese Weise entsteht nicht nur ein überhöhter Finanzbedarf des Staates, sondern auch die steuermoralschädliche Ungleichverteilung von Steuerlasten, die in durchlöcherten Bemessungsgrundlagen und hohen Steuersätzen ihren Ausdruck findet. Die Steuern verwirklichen weder den Grundsatz der Allgemeinheit noch finanzieren sie das Gemeinwesen. Vielmehr finanzieren die vom Steuerrecht erfassten Gruppen die Wahlgeschenkewohlfahrt zugunsten anderer Gruppen.

Um sich die Qualität dieser Ungleichverteilung vorstellen zu können, sollte man den Blick auf die Träger indirekter Steuern richten und danach fragen, ob die Finanzierung welcher Staatsaufgaben Sozialhilfeempfängern, Arbeitslosen und kinderreichen Familien zugemutet werden kann. Nach dem letzten Subventionsbericht³⁵ liegt die Eigenheimförderung mit knapp 10 Mrd. Euro an der Spitze der Subventionen. Kann es den Trägern indirekter Steuern zugemutet werden, die Wahlgeschenkewohlfahrt der Häuslebauer zu finanzieren? Ebenfalls mit knapp 2 Mrd. Euro liegt die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG) in der Spitzengruppe der Subventionen. Dahinter stehen die mächtigen Gewerkschaften, vor allem die der Printmedien, so dass es sich eigentlich kein Politiker leisten kann, dieses

³³ Dazu *Lang* (1993b), S. 661, 664 ff. (Diagnose des Steuerchaos); *Lang* (1994a), S. 10; *Raupach* (1994), S. 309; *Helsper* (1995), S. 17; *Helsper* (1996), S. 2326.

³⁴ Dazu grundsätzlich v. *Arnim* (1977).

³⁵ Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1999 bis 2002, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 2001.

gleichheitswidrige Steuerprivileg, das nur die Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bestimmter Steuerzahlergruppen begünstigt, abzuschaffen.

Die staatliche Finanzpolitik bestätigt immer wieder die Wahrheit des Satzes von *Karl Kraus* in den „Letzten Tagen der Menschheit“:³⁶ „Das Übel gedeiht hinter dem Ideal am besten“. Beispiel Umweltsteuern, die einerseits unbestreitbar dem Weltgemeinwohl dienen, die aber dann ihren Gemeinwohlzweck erfüllt haben, wenn das Steueraufkommen null ist. Im Widerspruch zu diesem Ziel soll jedoch das Umweltsteueraufkommen zur Finanzierung von Rentenversicherungsbeiträgen verwendet werden. Die sozialen Umverteilungswirkungen dieser ökologischen Steuerreform werden völlig unter den Teppich gekehrt. Kann es nicht oder schlecht versicherten Sozialhilfeempfängern, Arbeitslosen und kinderreichen Familien zugemutet werden, den Alterswohlstand einer Gruppe von Versicherten, eingeschlossen die kinderlosen Doppelverdienerpaare zu finanzieren?

Die Steuerzahler reagieren auf die in den hochentwickelten Steuerstaaten weit verbreitete Wahlgeschenkepolitik mit Steuervermeidung, die sie besonders in den USA geradezu als Sport definieren. Hieran kann man die Abhängigkeit der Steuermoral von moralischer, nämlich gemeinnutzenorientierter Finanzpolitik des Staates klar erkennen. Kehren wir zu *Michael Schuhmacher* zurück. Muss dieser ein schlechtes Gewissen haben, weil er wie andere global agierende Multieinkommensmillionäre sämtliche Möglichkeiten nutzt, um sich an der Finanzierung der Gruppenwohlfahrt nicht beteiligen zu müssen?

Steuermoral setzt ein klares Profil der Staatsaufgaben voraus. Besonders denjenigen, die im Unterschied zu den Trägern der indirekten Steuern die Option des Nicht-Steuerzahlens haben, kann die Moral des Steuerzahlens nur vermittelt werden, wenn ihnen klar gemacht wird, dass das Steueraufkommen wirklich für das Gemeinwohl verwendet wird. Dazu gehört in einem sozial gerechten Staat auch die konsequente Bekämpfung der Armut, die nicht mit der Politik verwechselt werden darf, Wahlgeschenke an Gruppen zu verteilen, die nach dem Subsidiaritätsprinzip sich selbst helfen können.

2. Wirtschafts- und Soziallenkung durch Steuergesetze

Die Politik der Gruppeninteressen schlägt sich besonders auch in dem Phänomen der Wirtschafts- und Soziallenkung durch Steuergesetze nieder. Positiv ist zu vermerken, dass die steuergesetzliche Lenkung in den letzten Jahren

³⁶ Hauptwerk des bedeutenden Wiener Satirikers (1874-1936) in Gestalt einer wegen der Länge unaufführbaren Tragödie in fünf Akten mit Vorspiel und Epilog. Zitat aus der 39. Szene des III. Akts (Der Optimist und der Nörgler).

deutlich zurückgefahren worden ist. Der Sonderausgabenabzug der Eigenheimförderung (§ 10e EStG 1990) ist in die Direktsubvention der Eigenheimzulage umgestaltet worden³⁷ und die Sonderabschreibungen sind besonders aufgrund der negativen Erfahrungen mit den Immobilieninvestitionen in Ostdeutschland weitgehend abgebaut worden.³⁸ Gleichwohl ist das Steuerrecht noch weit davon entfernt, ein lenkungsfreies Recht mit strikter Ausrichtung am Fiskalzweck zu sein. Daher bleibt die Steuermoral wegen der Vielzahl von Steuervergünstigungen nach wie vor schwer beeinträchtigt.

3. Aktionismus der Steuergesetzgebung

Normen des Rechts gewinnen ihre Akzeptanz und rechtsethischen Inhalt durch einen relativ langen Prozess der *Evolution*. Mit den evolutionären Merkmalen des Rechts hat sich *Helmut Helsper* intensiv befasst.³⁹ Seinem Vortrag möchte ich hier nicht vorgreifen. Normen des Strafrechts und des Zivilrechts haben sich in Zeiträumen von Jahrhunderten entwickelt. Normen des Steuerrechts überstehen kaum eine halbe Legislaturperiode.

Ich habe nach einem Jahr harter Arbeit soeben die Neuauflage meines Lehrbuchs zum Steuerrecht⁴⁰ abgeschlossen, die sonst nur drei Monate in Anspruch nimmt. Die 14. Legislaturperiode produzierte mit Abstand den schlimmsten Steuergesetzgebungsaktionismus, den ich bisher erlebt habe. Das *Lafontaine'sche* Steuerentlastungsgesetz⁴¹ befriedigte die Interessen sozialdemokratischer Wählerklientel zu Lasten der Unternehmer, die Unternehmenssteuerreform des Steuersenkungsgesetzes⁴² begünstigte geradezu unsozialdemokratisch die Großunternehmen und das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts⁴³ unternimmt wiederum den Versuch, mittelständische Unternehmer zu versöhnen.

Der Steueränderungsgesetzgeber praktizierte nicht nur das übliche Geschäftsgebaren, jährlich Hunderte von Vorschriften einzufügen, zu ändern oder

³⁷ Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung vom 15.12.1995, BGBl. Teil I 1995, 1783. Übergangsregelung in § 52 Abs. 26 EStG.

³⁸ Vgl. dazu m. w. N. *Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 19 Rz. 44 ff.

³⁹ Siehe *Helsper* (1989).

⁴⁰ Vgl. *Lang*, Steuerrecht (Fn. 4).

⁴¹ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. Teil I 1999, 402.

⁴² Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, BGBl. Teil I 2000, 1433.

⁴³ Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

zu streichen. Darüber hinaus scheute er nicht davor zurück, in *Kernbestände des Steuerrechts* einzugreifen: Er verletzte das Nettoprinzip durch die sog. Mindestbesteuerung, durchsiebte das Maßgeblichkeitsprinzip, verzerrte die Progressivbelastung mittels Halbeinkünfteverfahren, vertiefte entgegen dem ursprünglichen politischen Auftrag die Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, entzog dem Steuergesetz jedweden rechtsstaatlichen Vertrauenswert, indem er Regelungen zum Mitunternehmervermögen mehrfach in Abständen von weniger als einem Jahr umstieß.

Wolfgang Boorberg⁴⁴ sprach mir aus dem Herzen, als er den jüngsten Gesetzgebungsaktionismus mit folgenden Worten geißelte: „Die dafür Verantwortlichen, seien das Politiker, Ministerialbeamte oder Verbandslobbyisten, haben offenbar keine Vorstellung, welches Chaos sie mit ihrer geradezu manischen Betriebsamkeit im Steuerrecht anrichten und was sie all jenen antun, die in der Praxis damit umgehen müssen oder als Steuerzahler davon betroffen sind. Verlässlichkeit, Klarheit, Planbarkeit und letztlich die Rechtssicherheit bleiben auf der Strecke...“ In der Tat entzieht eine solche Art von Legislative dem Gesetz alle Substanz, die es braucht, um vom Bürger als Recht empfunden zu werden. Auf die Steuermoral wirkt das, was sich der Steuergesetzgeber in der 14. Legislaturperiode geleistet hat, geradezu verheerend. Die meisten Bürger werden zwar nicht das Risiko eingehen, wegen Steuerhinterziehung bestraft zu werden. Aber die moralischen Barrieren gegen hemmungslose Steuertrickserei hat der Steuergesetzgeber mit seinem gegenüber dem Rechtswert der Planungssicherheit verantwortungslosen Aktionismus gründlich zerstört.

4. Unverständlichkeit der Steuergesetze

Die Mauer der Unverstehbarkeit zwischen Bürger und Steuergesetz ist der bereits von Klaus Mackscheidt⁴⁵ angesprochenen *deutschen Regelungswut* zuzuschreiben. Hierzu liefert das Altersvermögensgesetz⁴⁶ ein eindrucksvolles Beispiel: Der steuersystematisch richtige Ansatz⁴⁷ wird mit bürokratischer Kompliziertheit völlig zugeschüttet. Mit den verschiedenen Durchführungswegen und einem neuen Subventionsabschnitt im Einkommensteuergesetz (§§ 79 bis 99) hat der Gesetzgeber die Akzeptanz der sog. *Riester-Rente* verspielt und wieder ein enormes Vereinfachungspotential produziert.

⁴⁴ Dazu Boorberg (2002).

⁴⁵ Siehe hierzu Mackscheidt in diesem Buch.

⁴⁶ Gesetz zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens v. 26.6.2001, BGBl. I 2001, 311.

⁴⁷ Dazu grundsätzlich Dorenkamp (2001), S. 253, sowie m. w. N. Lang, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 606.

Die verschiedenen Formen der Zukunftsvorsorge sind im Steuerrecht nicht nur höchst kompliziert, sondern auch gleichheitswidrig geregelt. Die Beamten sind nachgelagert und die gesetzlich Rentenversicherten sind ertragsanteilbesteuert; dabei bewirkt die Form der Ertragsanteilbesteuerung, wie das Bundesverfassungsgericht⁴⁸ vor einigen Wochen festgestellt hat, ein gleichheitswidriges Steuerprivileg, weil die Rente zum großen Teil mit un versteuertem Einkommen finanziert wird. Besonders begünstigt ist auch die Lebensversicherung, während die betriebliche Altersversorgung eine Mixtur von Ertragsanteilbesteuerung und nachgelagerter Besteuerung aufweist, die im Prinzip nicht mit Steuerprivilegien ausgestattet ist, so dass sie bis zum Altersvermögensgesetz nicht sonderlich attraktiv war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH kann aber eine umfassende nachgelagerte Besteuerung durch Bildung einer Rückstellung für die Zusage seiner Pension herstellen.

Hier hätte sich die Chance einer durchgreifenden Rechtsbereinigung ergeben können. Die Vorschriften der einschlägigen Steuerbefreiungen, des Sonderausgabenabzugs und der Kapitaleinkünfte hätten stark verkürzt werden können, indem der richtige Einstieg in die nachgelagerte Besteuerung einheitlich für alle Vorsorgeformen geöffnet worden wäre.⁴⁹ Stattdessen wurde dem Altbestand des Normenwusts ein neuer textgewaltiger Paragraph (§ 10a EStG) hinzugefügt und dem Einkommensteuergesetz ein neuer Subventionsabschnitt (§§ 79 bis 99 EStG) nach dem bereits angesprochenen Muster der Gruppenförderung mit Steuermitteln angefügt.

5. Prozessflut

Die Misere der Steuergesetzgebung schlägt sich schließlich in einer Rechtsanwendung nieder, wo der Ehrliche, schlecht oder nicht Beratene der Dumme ist und wo die Schuhmachers die Gewinner sind. Deutschland hält mit weitem Abstand den Weltrekord der Steuerprozesse. Während in Deutschland jährlich etwa 75 000 Fälle vor den Finanzgerichten rechtshängig werden, werden in den USA mit seinen streitlustigen Bürgern pro Kopf der Bevölkerung gerechnet nur etwa 2 Prozent der Steuerprozesse in Deutschland geführt und in Japan sogar nur jährlich etwa 700 Steuerfälle vor Gericht gebracht. Für diese gewaltigen Unterschiede gibt es natürlich mehrere Gründe. Einer ist jedoch die international einzigartige Inakzeptanz von Steuernormen, die auf den maroden Zustand der Steuergesetze zurückzuführen ist.

⁴⁸ Urteil des Zweiten Senats vom 6.3.2002, FR 2002, 391.

⁴⁹ Vgl. dazu *Lang*, Besteuerung von investierten Einkommen (Fn. 2), VI.3.

V. Maßnahmen zur Stärkung der Steuermoral

Mit meiner Kritik der gegenwärtigen Steuergesetzgebung wollte ich Ihnen verdeutlichen, dass das Thema der Steuermoral nicht auf die Steuervereinfachung reduziert werden kann, sondern in einem komplexeren Zusammenhang gesehen werden muss, um schließlich Möglichkeiten steuermoralstärkender Steuervereinfachung diskutieren zu können.

1. Flat tax und breite Bemessungsgrundlage

Die nach meiner steuerjuristischen Erfahrung wichtigste Bedingung für gute Steuermoral sind niedrige Steuersätze und eine breite Bemessungsgrundlage ohne Steuerprivilegien, ein Steuerkonzept, wie es seit der amerikanischen Steuerreform von 1986⁵⁰ in vielen Ländern mit mehr oder weniger sichtbarem Erfolg angestrebt wird. Hohe Steuersätze sind Zeichen ungleicher Verteilung von Steuerlasten durch lückenhafte Bemessungsgrundlage.

Ökonomen und Juristen sind sich darin einig, dass die Einkommensteuer auf ihren ursprünglichen Zweck, den Finanzbedarf des Staates zu decken, zurückgeführt werden sollte. Die Wirtschafts- und Soziallenkung sollte aus den Steuergesetzen herausgenommen werden. Die Umverteilung durch scharfe Progression des Einkommensteuertarifs dient nicht der gleichmäßigen Austeilung der Steuerlasten.⁵¹ Diese Art von Sozialpolitik wurde im 19. Jahrhundert ausgedacht, im 20. Jahrhundert zur Finanzierung von zwei Weltkriegen missbraucht⁵², bevor Mitte der achtziger Jahre des 20. Jahrhunderts der mehr oder weniger lange Abschied von der stark progressiven Einkommensteuer einsetzte.⁵³ Historisch markieren hohe Spitzensätze der Einkommensteuer eine Episode des 20. Jahrhunderts, das in Preußen mit einem Spitzensatz der Einkommensteuer von vier Prozent⁵⁴ begann. Mit dem StSenkErgG von 2000⁵⁵ scheint

⁵⁰ Dazu näher *Lang* (1987).

⁵¹ Dazu bereits oben II. mit Nachweisen in Fn. 19.

⁵² Siehe *Großfeld* (1981), S. 7 ff., darin: Die Einkommensteuer ist historisch als britische Steuer zur Finanzierung des Kriegs gegen Napoleon entstanden. Der Begriff „Wehrsteuer“ für die Schweizer Einkommensteuer zeugte von dem Charakter der Einkommensteuer als einer Kriegsteuer. In Deutschland waren die Steuersätze nach dem ersten Weltkrieg am höchsten, um die Reparationsleistungen finanzieren zu können.

⁵³ Wegweisend die amerikanische Steuerreform von 1985 und der 1985 erstmals veröffentlichte Vorschlag einer „Flat Tax“ von *Hall / Rabushka* (1995).

⁵⁴ So der progressive Einkommensteuertarif (0,67-4 Prozent) des Preussischen Einkommensteuergesetzes vom 24.6.1891, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preussischen Staaten, 1891, Nr. 19 (Nr. 9463), S. 175.

sich die Episode scharfer Progression dem Ende zuzuneigen. Die aktuellen wissenschaftlichen Reformentwürfe in Deutschland predigen gemeinsam die lenkungsfreie flat tax mit breiter Bemessungsgrundlage.⁵⁶

Es ist eigentlich nicht überraschend, dass in Hongkong eine gute Steuermoral herrscht.⁵⁷ Ein Spitzensatz der Einkommensteuer von 15 Prozent wird eben allgemein akzeptiert und daher werden die Steuern schon deshalb ehrlich und ohne Umgehungsstrategien bezahlt, weil es sich nicht lohnt, teure Steuerberater zu beschäftigen. Dabei hat Hongkong so hohe Budgetüberschüsse, dass es sich eine extra teure Brücke zwischen zwei Inseln leisten konnte.

Natürlich ist nicht zu verkennen, dass die Staaten unterschiedliche Finanzbedarfe haben. Hongkong ist kein großer, dünn besiedelter Flächenstaat wie Kanada, wo relativ wenige Bürger eine großräumige Infrastruktur zu bezahlen haben. Aber bei hochentwickelten Steuerstaaten tut es Not, die Staatsaufgaben auf den Prüfstand zu stellen. Das grundsätzliche Ziel sollte sein, die Wahlgeschenkepolitik zu stoppen und die Finanzierung von Bedürfnissen bestimmter Wählergruppen durch die Allgemeinheit der Steuerzahler zurückzufahren. Wenn an diesen steuermoralschädlichen Stellen der Staatshaushalte konsequent angesetzt werden würde, dann könnte ein Spitzensatz der Einkommensteuer von 15 Prozent durchaus in greifbare Nähe rücken, ohne dass auf indirekte Steuern ausgewichen werden muss.

2. Demokratisierung der Staatsausgaben

Hier sehe ich nun die Chance, die Steuermoral durch Elemente *direkter Demokratie* zu stärken. Ich bin skeptisch, ob es möglich sein wird, die für die Schweiz unmittelbar einleuchtende und von Bruno S. Frey vorgetragene Idee der politischen Partizipation⁵⁸ in großen, föderal organisierten Staaten wie Deutschland im Bereich der *Steuergesetzgebung* zu realisieren. Jedoch erscheint es mir durchaus realistisch und geboten, den Bürger über große Ausgabenprogramme wie die Wohneigentumsförderung entscheiden zu lassen. Wenn die Mehrheit der Wähler der Förderung einer relativ gut situierten Gruppe zu-

⁵⁵ Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes vom 19.12.2000, BGBl. I S. 1812. Mit diesem Gesetz wird der Spitzensatz der Einkommensteuer in 2002 auf 48 Prozent, in 2003/2004 auf 47 Prozent und ab 2005 auf 42 Prozent herabgeführt.

⁵⁶ So das Einfachsteuer-Konzept des Heidelberger Kreises um Rose (2002) mit einem Spitzensatz von 25 Prozent und Kirchhof u. a. (2001) mit einem Spitzensatz von 35 Prozent.

⁵⁷ Siehe Frey in diesem Buch.

⁵⁸ Siehe Frey in diesem Buch.

stimmt, dann kann sie sich nicht darüber beklagen, dass die Steuern entsprechend höher sind.

Im Prinzip geht es um die *Identifikation des Bürgers* mit den Staatsaufgaben. Man kann an dem Beispiel *Bill Gates* sehen, dass jemand bereit ist, gewaltige Teile seines Vermögens abzugeben, wenn er sich mit der Verwendung der Mittel identifizieren kann. Das entspricht auch der Theorie der ethischen Gefühle von *Adam Smith*.⁵⁹ Das amerikanische Wohlfahrtswesen basiert auf dieser Grundidee.

3. Gerechtigkeit und Einfachheit der Steuergesetze

Ich komme nun zu dem Punkt, der den Steuerjuristen das größte Anliegen ist: die Gerechtigkeit und Einfachheit der Gesetze. Ich stimme natürlich der von *Klaus Mackscheidt*⁶⁰ zitierten Erkenntnis gerne zu, dass für Steuermoral und Steuerakzeptanz die Steuergerechtigkeit wichtiger ist als die Höhe der Steuersätze. Gleichwohl möchte ich diese Aussage etwas relativieren:

Nach meiner Einschätzung würde der Karlsruher Entwurf des Einkommenssteuergesetzes⁶¹ mit seinen 21 Paragraphen in der Rechtspraxis bei einem Spitzensatz von 15 Prozent funktionieren. Er würde wahrscheinlich schon nicht mehr bei dem im Karlsruher Entwurf empfohlenen Spitzensatz von 35 Prozent⁶² funktionieren. Bei 35 Prozent lohnen sich bereits Steuervermeidung und Steuerprozesse. Das augenscheinlich einfache Einkommensteuergesetz mit seinen Generalklauseln würde in eine Flut von Prozessen getaucht werden, welche die Grenzen der Generalklauseln auszuloten haben.⁶³

Je höher der Spitzensatz der Einkommensteuer ist, desto größer ist der Dummensteuereffekt, die Chancenungleichheit der ungleich informierten Steuerzahler. Die global agierenden Schuhmacher pflegen heute in einem Land, das mehr als 15 Prozent vom Einkommen abkassiert, gar keine Steuern mehr zu bezahlen. Die Realität einer scharfen Steuerprogression ist also nicht ihre

⁵⁹ Theory of Moral Sentiments (Fn. 28).

⁶⁰ Vgl. *Mackscheidt* in diesem Buch.

⁶¹ Siehe dazu *Kirchhof* u. a. (2001), (Fn. 56).

⁶² Vgl. *Kirchhof* u. a. (2001), (Fn. 56), § 16 Abs. 3 Nr. 2.

⁶³ Vgl. hierzu *Tipke* (2002b): „Das kürzeste Gesetz muss nicht das Beste sein. Ein ausführlicheres Gesetz kann weniger streitanfällig sein als ein besonders kurzes...“ Ähnlich auch *Helsper* (2001), S. 22: „Einfach heißt nicht, ein Gesetz dürfe nur fünf Paragraphen mit hehren Grundsätzen enthalten und die Ausfüllung sei Bürgern und Gerichten überlassen. Einfach heißt, dass wir in ein Normengefüge auf jeder Ebene eindringen können und dort einen stimmigen, das heißt, als Strategie wie als Spielregel lesbaren Text in einem stimmigen Kontext vorfinden.“

soziale Gerechtigkeit, sondern ihre steuermoralschwächende Ineffizienz. Daher wird international der Gerechtigkeitswert von flat taxes zunehmend mehr erkannt.

In Deutschland scheint mir allerdings eine flat tax, deren Idee dem Karlsruher Entwurf⁶⁴, dem Einfachsteuer-Konzept⁶⁵, dem Vorschlag von *Gunnar Ul-dall*⁶⁶ und auch dem Reformmodell der FDP zugrunde liegen, noch nicht politisch durchsetzbar zu sein. Nach meiner Einschätzung könnte sich der Spitzensatz der Einkommensteuer zwischen 35 und 40 Prozent einpendeln. Ein Spitzensatz von 35 Prozent und darunter erscheint mir vorerst in Deutschland unrealistisch. Weltweit gibt es nur ganz wenige Länder mit Spitzensätzen von 35 Prozent und weniger. Ich kann mir nicht vorstellen, dass der Sozialstaat Deutschland hier eine Vorreiterrolle einnimmt.

Wenn demnach die flat tax als Instrument zur Stärkung der Steuermoral auscheiden muss, dann bleibt nur die Alternative eines Gesetzes, das den Dummesteuereffekt minimiert und dafür sorgt, dass niemand die Steuern der anderen mit bezahlen muss. Der marode Zustand der deutschen Steuergesetze thematisiert nicht primär den Konflikt zwischen dem Einfachheitspostulat und dem Erfordernis gerechter Differenzierung. Im deutschen Steuerrecht kann die Steuermoral zunächst einmal dadurch gestärkt werden, dass alle gerechtigkeits-schädlichen Differenzierungen beseitigt und die schwarzen Löcher des Steuerrechts zugeschüttet werden, welche die Steuervermeidungsexperten so magisch anziehen, weil sie an den schwarzen Löchern um so mehr verdienen, je höher die Steuersätze sind.

Ich habe die Überzeugung gewonnen, dass das Einkommensteuergesetz neu formuliert werden muss, damit kein Besitzständler mehr die Stelle findet, wo seine Steuervergünstigung, z. B. die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG) geregelt war. Man mag darüber streiten, ob Lenkungssteuern wie Ökosteuern gute Steuern sind oder nicht. Aber das Einkommensteuergesetz, das im Mittelpunkt der Steuergerechtigkeit und Gleichheit der Lastenausteilung steht, muss von Steuervergünstigungen und jedweder steuergesetzlicher Lenkung strikt freigehalten werden.

⁶⁴ Gegen den Karlsruher Entwurf (Fn. 56) ist von politischer Seite eingewendet worden, er sei gesellschaftlich nicht konsensfähig, weil er die Absenkung des Spitzensatzes zu Lasten der Arbeitnehmer finanziere, denen die Steuerfreiheit von Abfindungen (§ 3 Nr. 9 EStG), von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG) u. a. Bezügen i. S. d. § 3 EStG genommen werde.

⁶⁵ Dazu die in Fn. 56 zit. Quellen.

⁶⁶ Modell einer radikalen Reform der Einkommensteuer, in: Baron/Handschuh (Hrsg.), Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart 1996, S. 189.

Im Prinzip geht es darum, die steuerliche Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht richtig zu definieren. Ich kann hier die deutsche steuerjuristische Dogmatik nicht ausbreiten. Aber die rohe Bemessungsgrundlage einer flat tax würde in Deutschland nicht akzeptiert werden. Dabei geht es nicht um die Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmerkosten, die *Bruno S. Frey*⁶⁷ zutreffend als Beispiel für deutsche Steuermentalität zitiert hat. Wir haben inzwischen eine Abzugsbeschränkung für Arbeitszimmerkosten (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG), eine ziemlich komplizierte Regelung, die sich aber als Missbrauchsvorschrift durchaus rechtfertigen lässt.⁶⁸

Das Nettoprinzip, nach dem Erwerbsaufwendungen und existenznotwendige Privatausgaben steuerabzugsfähig sind⁶⁹, hat in Deutschland einen hohen Stellenwert und ich denke, dass wir hier eine entsprechende Kompliziertheit hinnehmen müssen. Die folgerichtige Verwirklichung von allgemein anerkannten Prinzipien, also die Prinzipientreue des Rechts erscheint mir als eine elementare Bedingung der Normenakzeptanz, die für die Stärkung der Steuermoral unerlässlich ist.⁷⁰

Meiner Ansicht nach lässt sich das Einkommensteuergesetz nicht so einfach verfassen, wie es *Paul Kirchhof*⁷¹ vorschwebt. Die auf der politischen Ebene beeindruckende Komposition von Generalklauseln dürfte in der Praxis wegen zu hoher Streitanfälligkeit versagen. An den kritischen Stellen des Einkommensteuerrechts brauchen wir im Interesse der Rechtssicherheit präzise Geltungsanordnungen, die Prozesse überflüssig machen. Alles in allem ist natürlich das Grundkonzept des Karlsruher Entwurfs richtig, das Markteinkommen als Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit vollständig und lenkungs-, besonders subventionsfrei zu bestimmen.

4. Strikter Vollzug der Steuergesetze

Schließlich reicht es nicht aus, dass die Gesetze gerecht sind. Die Gerechtigkeit muss auch durch den Gesetzesvollzug strikt umgesetzt werden. Der Staat muss deutlich machen, dass er die gerechten Steuern von allen seinen Bürgern fordert. Der steuerliche Zuzugsanreiz für *Ralph Schuhmacher* ist für die Steu-

⁶⁷ Vgl. *Frey* in diesem Buch.

⁶⁸ Vgl. dazu BVerfG vom 10.1.1999, BVerfGE 101, 297, und m. w. N. *Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 255.

⁶⁹ Dazu *Lang*, Steuerrecht (Fn. 21).

⁷⁰ So auch der Grundansatz von *Helsper*, Wege für Beweger im Steuerwesen (Fn. 63), sowie sein Referat auf dieser Tagung.

⁷¹ Karlsruher Entwurf (Fn. 56).

ermoral so verheerend, dass der Schaden hieraus den Nutzen, dass *Ralph Schuhmacher* im Salzburger Land lebt, nicht aufwiegt.

Der Staat muss legitimiert sein, die steuerlichen Tatsachen zu *verifizieren*. Der volle elektronische Informationsaustausch zwischen Banken und Steuerbehörden, wie er in den USA praktiziert wird, ist für die Steuermoral nicht nur richtig, sondern auch notwendig. Der in Deutschland bestehende gesetzliche Schutz des Bankkunden vor den Steuerbehörden (§ 30a AO) hat in Deutschland im Ergebnis so viele Steuerfahndungsakten produziert, dass man damit ein großes Fußballstadion füllen könnte.

In diesem Zusammenhang haben wir auf dieser Tagung das Verhalten der Finanzbehörden, hoheitlich-autoritär oder wohlwollend-kooperativ diskutiert. Ich bin der Meinung, dass die Steuermoral ganz erheblich dadurch gestärkt wird, wenn die Behörde das tut, was bereits gesetzlich angeordnet ist, nämlich auch dem Steuerzahler dort zu helfen, wo er zu viel Steuern zahlt. Die Finanzbehörde hat nicht in erster Linie eine fiskalische, sondern in erster Linie eine rechtsstaatliche Funktion. Sie hat einen produktiven Beitrag zu einer Solidargemeinschaft der Steuerzahler zu leisten, in der niemand die Steuern der anderen mit bezahlen muss. Dies ist vielleicht die elementarste Bedingung der Steuermoral, die den Steuertricksern das Handwerk legt.

Literatur

- v. *Arnim* (1977): Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Die Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen in der pluralistischen Demokratie, Habilitationsschrift Frankfurt/M 1977.
- Birk*, D. (1983): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, S. 68 ff., S. 155 ff.
- Boorberg* (2002): Vorwort zu dem Lehrbuch: Steuerrecht II (Einkommen-/Lohnsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer), München 2002.
- Dorenkamp* (2001), 253 Die nachgelagerte Besteuerung der sog. Riester-Rente – einkommensteuerrechtlich ein großer Wurf, zumindest für den Regelfall, *StuW* 2001, 253.
- Elschen*, R. (1991): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, *StuW* 1991, S. 99.
- Großfeld* (1981): Die Einkommensteuer, Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz, Tübingen 1981, S. 7 ff.
- Hall / Rabushka* (1995): Flat Tax, Hoover Institution Press, Stanford University, 2. Auflage 1995.
- Hansjürgens* (2001): Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2001.
- Helsper*, H. (1989): Die Vorschriften der Evolution für das Recht, Köln 1989.

- (1995): Die Chaotisierung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz, BB 1995, S. 17.
 - (1996): Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung und die Verantwortung der Führungskräfte, BB 1996, 2326.
 - (2001): Wege für Beweger im Steuerwesen, Köln 2001, S. 22.
- Jachmann, M.* (1997): Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97.
- (1999): Grundlagen einer Steuervereinfachung, in: Festschrift für K. Offerhaus, Köln 1999, S. 1071, 1083 ff.
- Kirchhof, P.* (1987): Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, 3217, 3218.
- (2000): Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000, S. 28 f.
- Kirchhof, P. u. a.* (2001): Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001.
- Kruse, H. W.* (1991): Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, München 1991, S. 45 ff.
- Lang, J.* (1985): Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Köln.
- (1987): Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Köln 1987.
 - (1993a): Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, Bonn 1993, S. 95 f.
 - (1993b): Einkommensteuer – quo vadis?, FR 1993, S. 661, 664 ff.
 - (1993c): Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesfinanzministeriums, Heft 49, Bonn.
 - (1994a): Wege aus dem Steuerchaos, Stbg 1994, S. 10.
 - (1994b): Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, in: Festschrift für D. Meyding, Heidelberg 1994, S. 33.
 - (2001): Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: Festschrift für H. W. Kruse, Köln 2001,
 - (2002a), in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002, § 9 Rz. 128 ff., Rz. 204 ff., Rz. 357 ff.
 - (2002b): Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen, in: M. Rose (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem in der Zukunft, Heidelberg 2002.
 - Steuerrecht (Fn. 4), § 5 Rz. 95 ff.
 - Steuerrecht (Fn. 4), § 8 Rz. 7 f.
 - Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 271 ff.
 - Steuervereinfachung (Fn. 2), S. 33, 34 f.
- Mann, F. K.* (1928): Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, in: Festgabe für G. v. Schanz, Tübingen 1928, Bd. II, S. 112, 113.
- Raupach* (1994): Wege aus dem Chaos, in: Festschrift für Klein, Köln 1994, S. 309.

- Rose (2002): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Heidelberg 2002; www.einfachsteuer.de.
- Seer (1999): Der Finanzbeamte - Fiskalist oder Steuerrechtspfleger?, SteuerStud 1999, S. 294.
- Stiglitz / Schönfelder (1989): Finanzwissenschaft, München 1989 (Nachdruck 2000), S. 408 ff.
- Thiel, J. (1995): Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis, in: Festschrift für Tipke, Köln 1995, S. 295.
- Tipke, K. (1971): Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System, StuW, 2, 4 ff.
- (1972): An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, in: Steuerberater-Jahrbuch 1972/73, S. 510.
 - (1973): Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss, Köln 1973, § 4.
 - (1992): Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung, Ein Postulat im Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler, in: H. Vogelgesang, Perspektiven der Finanzverwaltung, Köln 1992, S. 95.
 - (2000): Besteuerungsmoral und Steuermoral, in: Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften, Vorträge, G 366, Wiesbaden 2000.
 - (2000): Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 67 ff.
 - (2002a): Die Trennlinie zwischen *Erwerbssphäre* und *Privatsphäre* ist bekanntlich wirklich die '*Hauptkampflinie*' des *Einkommensteuerrechts*, StuW, 162.
 - (2002b): Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, StuW 2002, S. 148, 152 f., 153.
 - Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 282 ff. (mit zahlreichen Nachweisen auch ausländischer Quellen).
 - Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 479 ff.
- Vereinfachungskommission (1964): Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, BMF-Schriftenreihe, Heft 7, Bonn, S. 28 ff.
- Wagner, F. W. (1992): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2.

Welchen Beitrag zur Steuermoral kann die Steuerverwaltung leisten?

Jürgen Lyding

Die Fragestellung impliziert stillschweigend, dass die Steuerverwaltung überhaupt in der Lage ist, einen Beitrag zur Hebung der Steuermoral zu leisten. Ich habe daran erhebliche Zweifel. Dabei sehe ich als Steuerverwaltung i. S. der Fragestellung das örtliche Finanzamt, das Tag für Tag mit den Steuerbürgern Kontakt hat und deshalb den direktesten Einfluss auf deren Verhalten nehmen könnte.

Es ist zunächst eine grundlegende Feststellung zu treffen, die – vielleicht gerade wegen ihrer Selbstverständlichkeit – immer mehr in Vergessenheit zu geraten scheint: Die Steuerverwaltung ist nach wie vor Eingriffsverwaltung; sie ist nicht Verwaltung der Daseinsvorsorge. Der Bürger empfindet ein Finanzamt stets als Institution, die an seinem wirtschaftlichen Erfolg teilhaben will, die also in seine wirtschaftlichen Lebensumstände eingreift. Alle Versuche, ein Finanzamt als serviceorientierte, bürgerfreundliche Einrichtung darzustellen, können diese – letztlich zutreffende – Empfindung des Bürgers nicht beeinflussen. Er registriert zwar positiv weitgehende Öffnungszeiten, freundlichen Umgangston der behördlichen Mitarbeiter und zügige Bearbeitung seines Steuerfalles, nimmt aber das inhaltliche Ergebnis dieser Bearbeitung selbst dann als Belastung wahr, wenn eine Steuererstattung erfolgt. Dies wird u.a. deutlich aus dem Ergebnis einer Bürgerbefragung bei allen hessischen Finanzämtern in 1999, bei der übrigens mein Haus¹ hinsichtlich der Antworten zur Infrastruktur des Amtes mit Abstand den Spitzenplatz unter allen hessischen Finanzämtern belegt. Während die Infrastruktur (Erreichbarkeit, räumlicher Wartebereich), die personelle Betreuung (Umgangston, Hilfsbereitschaft, Fachkompetenz), die Service-Angebote (Sprechzeiten, Beschilderung) und die Wartezeiten durch-

¹ Es handelt sich um das Finanzamt Darmstadt, dem mit rd. 900 Bediensteten und steuerlich allumfassenden Zuständigkeitsbereich größten hessischen Finanzamt

gänglich mit gut bis sehr gut benotet wurden, wurde die Frage nach den Rahmenbedingungen des Steuerrechts dramatisch schlechter eingeschätzt.

Daraus folgt: Im Gegensatz zur Auffassung mancher Verwaltungsspitzen und vor allem zahlreicher Politiker kann das äußere Erscheinungsbild einer Steuerbehörde und das Auftreten der Beamten kaum etwas zur Hebung der Steuermoral beitragen; es kann allenfalls helfen, Schwellenängste abzutragen.

Kann ein Finanzamt überhaupt einen Beitrag zur Hebung der Steuermoral leisten?

Eine Antwort auf diese Frage macht es erforderlich, sich zunächst einmal die Rahmenbedingungen zu verdeutlichen, innerhalb derer sich ein Finanzamt bewegt.

1. Die Steuerverwaltung insgesamt hat sich jährlich ändernde Steuergesetze zu exekutieren, ohne dass sie nach ihren Möglichkeiten zur vollständigen und zutreffenden Gesetzesanwendung gefragt wird. Jede Gesetzesänderung wird zwar erfahrungsgemäß mit allen an dieser Änderung materiell-rechtlich interessierten Interessengruppen diskutiert; sie wird aber nicht auf ihre praktische Vollziehbarkeit hin überprüft. Die eingeholten Stellungnahmen der Länderfinanzminister beschränken sich regelmäßig ebenfalls auf rein materielle Fragen, machen aber keine Aussage zu dem durch die geplante Änderung bei den örtlich zuständigen Finanzämtern eintretenden Ressourcenverzehr.

Negative Beispiele für diese Tatsache sind:

- a) Das sog. 630,- DM-Gesetz:
Das kurzfristige Inkraftsetzen dieses Gesetzes hat bei zahllosen Finanzämtern nach Medienberichten zu einem Chaos geführt. Weder Gesetzestext noch die notwendigen Formulare waren vorhanden. Eine Hilfestellung der Verwaltung gegenüber dem Bürger war anfänglich praktisch unmöglich.
 - b) § 2 Abs. III EstG:
Allein die sog. Mindestbesteuerung hat innerhalb meines Amtes einen Fortbildungsbedarf enormen Ausmaßes verursacht, der dazu führte, dass die laufenden Aufgaben nur mit erheblicher zeitlicher Verzögerung bewältigt werden konnten.
2. Eine weitere Rahmenbedingung, die es einer örtlichen Steuerbehörde erschwert, positiv auf die Steuermoral des Bürgers Einfluss zu nehmen, sind tradierte Verwaltungsstrukturen:

- a) Die Verwaltung begegnet ihren eigenen gut ausgebildeten Mitarbeitern über das sog. Zeichnungsrecht mit Misstrauen und schränkt damit Entscheidungsfreude und Verantwortungsbewusstsein ein: Jeder Mitarbeiter darf nur im bestimmten, betragsmäßig festgelegten „Zahlenrahmen“ entscheiden und wird sanktioniert, wenn er diesen Rahmen überschreitet.
- b) Neue innerbehördliche Gestaltungen von Verfahrensabläufen werden, wenn sie von bisherigen Strukturen abweichen, zunächst in Frage gestellt und allenfalls dann, wenn sie sich bewähren, widerwillig toleriert aber nicht aktiv verbreitet.

Die folgenden Beispiele aus jüngster Zeit bestätigen diese Aussage:

- a) Gegen die für betroffene Kapitalanleger und auch den Steuerfestsetzungsbereich eines Amtes ökonomisch sinnvolle Abwicklung dieser zahlreichen Fälle in Absprache mit Steuerfahndung und Staatsanwaltschaft im Rahmen eines eigens entwickelten „schriftlichen Verfahrens“ wurden Bedenken geltend gemacht, weil dieses Verfahren möglicherweise nicht präzise den verfahrensrechtlichen Vorschriften über die „Selbstanzeige“ entsprechen könnte.
- b) Gegen die Aufhebung der Präsenzpflicht der Konzernbetriebsprüfer an der Amtsstelle – diese befinden sich ohnehin fast ständig in den zu prüfenden Großbetrieben – wird geltend gemacht, die „Dienstaufsicht“ sei nicht mehr zu gewährleisten; diese kann aber mühelos durch die erledigten Fallzahlen und deren Ergebnisse sichergestellt werden.
- c) Gegen die Intensivprüfung bestimmter Branchen in einem Veranlagungsjahr durch den Festsetzungsbereich nach dessen vorheriger spezieller „Branchen-Schulung“ wird eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geltend gemacht; so, als würden andere Branchen in den Folgejahren nicht ebenfalls intensiv geprüft.
- d) Die Unterstützung des Festsetzungsbereichs durch sog. Kommunikationsprüfer, um so Fach- und Erfahrungswissen in beiden Bereichen zu verbreitern und Prüfungen zu beschleunigen, stößt wegen der erschwerten Prüfungsplanung auf Bedenken.
- e) Die Einführung der sog. Teamprüfung – etwa 6-8 Prüfer prüfen einen Konzern in vorgegebener Zeit – stößt auf Bedenken, weil die Statistik der Großbetriebsprüfungsstelle entsprechend neu gestaltet werden muss. Diese Prüfungsweise ist dagegen für Konzernspitzen und Verwaltung optimal, weil das gebundene Personal auf beiden Seiten frühzeitig wieder für das operative Geschäft zur Verfügung steht.

- f) Die Einrichtung einer „Präventivgruppe“ der Steuerfahndung, die Gründungen von GmbH's z. B. in der Bau- und IT-Branche von der Eintragung im Handelsregister an kritisch auf die Einhaltung steuerlicher Verpflichtungen hin überprüft, stößt wegen der möglichen „Verdrängung“ derartiger Körperschaften in den Zuständigkeitsbereich anderer Fahndungsstellen auf Bedenken. Es bleibt jedoch keinem Amt verwehrt, ähnliche Verfahrensweisen zu entwickeln.
- g) Der probeweise Einsatz von Prüfern für betriebliche Altersversorgung im Bereich der Prüfung der Mittelbetriebe scheitert fast an der Frage der Dienstposten-Bewertung, obwohl mehrere freiwillige Meldungen vorliegen.

Derartige Beispiele ließen sich beliebig vermehren. Sie zeigen eines: Neben den von außen, nämlich vom Gesetzgeber vorgegebenen Rahmenbedingungen, auf deren Umsetzung die Verwaltung mit Verfassungsrang verpflichtet ist, bestehen innerhalb der Verwaltung vor allem tradierte organisatorische Rahmenbedingungen, die Gestaltungsspielräume bei der Umsetzung des gesetzlichen Auftrags wenn nicht verhindern, so doch zumindest erheblich einschränken. Beiträge zur Hebung der Steuermoral wird ein Finanzamt deshalb nur in dem Maße leisten können, wie ihm seitens der vorgesetzten Behörden organisatorische Freiräume eingeräumt werden.

- 3. Eine dritte Rahmenbedingung, die es einem Finanzamt erschwert, positiv auf die Hebung der Steuermoral der Bürger einzuwirken, ist die Tatsache, dass Politiker – gleichgültig, welcher Couleur – die Rechtsfolgen steuerlicher Gesetzesanwendung immer dann nur sehr schwer zu akzeptieren vermögen, wenn diese Rechtsfolgen nicht ihren tatsächlichen oder vermeintlichen Interessen entsprechen.

Beispiele hierfür sind:

- a) Wenn die Vollstreckung von Steuerrückständen Arbeitsplätze beim Vollstreckungsschuldner zu vernichten droht, verursacht dies fast stets Interventionsversuche der Politik.
- b) Gemeinnützige Institutionen erfüllen gesellschaftspolitisch wertvolle Aufgaben und sollen deswegen – nach Auffassung der Politik – häufig steuerrechtlich „nicht zu streng“ beobachtet werden.

Versuche, in diesen Beispielfällen auf ein Finanzamt i. S. des Vollstreckungsschuldners oder des gemeinnützigen Vereins einzuwirken, sind immer wieder zu beobachten. Sie führen – sollte ihnen nachgegeben werden – und das machen sich Politiker fast nie klar – immer zu Berufungsfällen. Würde ein Vollstreckungsschuldner oder ein gemeinnütziger Verein steuer-

rechtlich „verschont“, entstünden unter Berufung auf diesen Einzelfall stets mehrere vermeintlich gleich gelagerte „Berufungsfälle“.²

Man könnte diese Schilderung der Rahmenbedingungen innerhalb derer sich ein Finanzamt bewegt, noch weiter fortsetzen und damit gewissermaßen die Frage, die uns beschäftigt, damit beantworten, dass ein Finanzamt als Teil der Steuerverwaltung keinen Beitrag zur Hebung der Steuermoral der Bürger zu leisten vermag. Dies erscheint mir allerdings in seiner Absolutheit nicht richtig, zumal in unserem Thema auch nach Perspektiven gefragt ist.

Die Steuermoral der Bürger kann sicherlich – die oben angeführten Beispiele zeigen es – in kleinen Schritten positiv beeinflusst werden, wenn der Gesetzgeber die Vollzugsmöglichkeiten der Verwaltung im Hinblick auf ihre organisatorischen, personellen und gestalterischen Ressourcen in seine Planungen einbeziehen und den Ämtern so mehr Freiräume zugestehen würde. Dies setzt selbstverständlich in der Verwaltung entsprechenden Gestaltungswillen und -kraft voraus. Der immer noch weit verbreitete Glaube, Finanzämter könnten auf die sich mit hoher Geschwindigkeit verändernden Lebensumstände der Bürger weiterhin ausschließlich mit tradiertem Gesetzesvollzug reagieren, muss schnellstens überwunden werden.

² Die Bürgschaft einer Kommune für Steuerschulden eines Sportvereins gehört mittlerweile schon zum Allgemeingut der Kommunalpolitiker.

Vereinfachungen in der Steuertechnik – Aktuelle Entwicklungen

Bert Rürup und Kilian Bizer

I. Vorbemerkungen

Das Thema Steuervereinfachung ist nicht erst en vogue seit *Paul Kirchhof* den Karlsruher und *Manfred Rose* den Heidelberger Entwurf für die Reform der Einkommensteuer vorgelegt haben. Steuervereinfachung ist ein finanzpolitischer Evergreen.¹ Die beiden erwähnten Steuerreformvorschläge aus Karlsruhe und Heidelberg wollen dem Selbstverständnis der Autoren nach gerade auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten „große Würfe“ der Steuerpolitik sein. Sie bergen aber in ihren Berechnungen von Steuerminder- und Steuermehreinnahmen nicht unbeträchtliche Risiken. Die Reformdiskussionen der letzten Jahrzehnte zeigen, dass es sinnvoll ist, schon bedeutend kleinere Reformvorhaben in mehrere Schritte zu zerlegen, um auf unvorhergesehene Änderungen wenigstens partiell reagieren zu können. Bei der derzeitigen Haushaltslage und unter Berücksichtigung der haushaltspolitischen Verpflichtungen, die der Bund gegenüber seinen europäischen Partnern hat, sollten Reformansätze immer berücksichtigen, dass die öffentlichen Haushalte nicht einer zusätzlichen Verunsicherung der Einnahmebasis ausgesetzt sein sollten. In dieser Hinsicht können die beiden Reformvorschläge wie viele andere zuvor eher als Leitideen fungieren, denn als realistische Reformkonzepte.

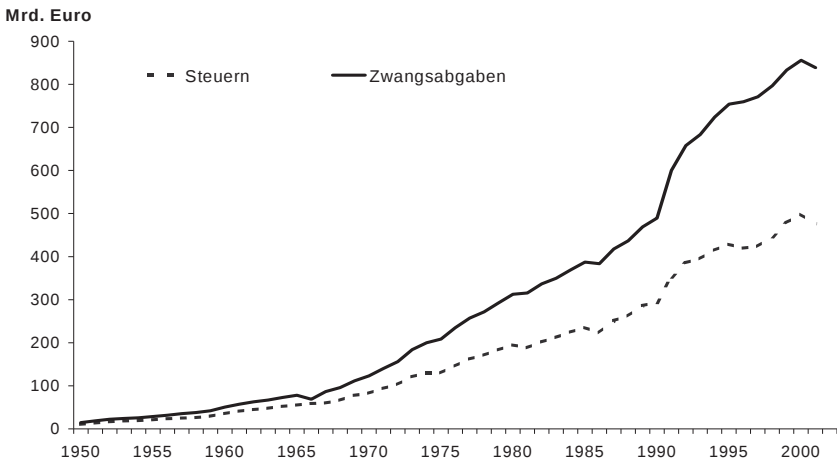
Zunächst geht es um eine kurze Charakterisierung der Ausgangslage in Deutschland (Abschnitt II.) Darauf folgt die Entwicklung von Kriterien für die Beurteilung von Reformkonzepten (Abschnitt III.). Anhand dieser Kriterien lassen sich die beiden Reformentwürfe aus Heidelberg und Karlsruhe überprü-

¹ Bereits *Adam Smith* forderte die Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit als Besteuerungsgrundsatz: „The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person.“ *Adam Smith* 1776 [1937], S. 477.

fen und beurteilen (Abschnitt IV.). Im Anschluss daran ist eine pragmatische Reformkonzeption zu skizzieren (Abschnitt V.).

II. Die Ausgangslage

Zunächst ist jedoch festzuhalten, dass ungeachtet der besonderen Bedeutung der Steuervereinfachung für das Ausmaß der Steuerhinterziehung in der deutschen Situation eine Vielzahl von Faktoren eine Rolle bei der Entscheidung spielt, ob ein Wirtschaftssubjekt im formellen oder im informellen Sektor Leistungen anbietet und damit Steuern hinterzieht. Zu diesem Zweck ist es hilfreich, kurz einen Blick auf die Entwicklung der Steuern im Vergleich zu den Zwangsabgaben zu werfen. Es zeigt sich in Abb. 1, dass die Zwangsabgaben insgesamt deutlich stärker gestiegen sind als die Steuern.

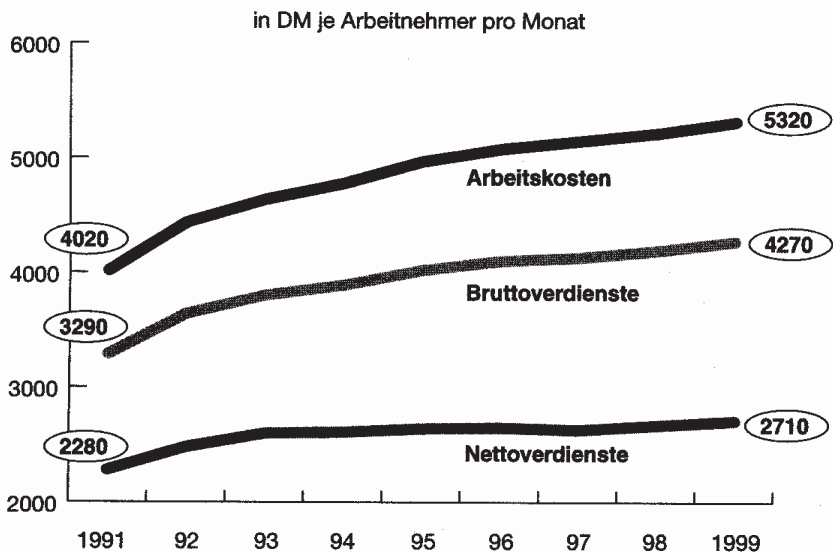


Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 18, Reihe S16 (1990) und Reihe 1.3. (1996 und 2001)

Abb. 1: Entwicklung der Steuereinnahmen und der Zwangsabgaben in Euro in Deutschland 1950-2002

Der sich erweiternde Keil zwischen Steuern und Zwangsabgaben zeigt den sich stetig erhöhenden Anteil der Sozialversicherungsabgaben in der Bundesrepublik Deutschland. Unterstellt man also, dass von der Höhe der Zwangsabgabenbelastung eine Anreizwirkung hin zu Hinterziehung ausgeht, so spielt der Anteil der Sozialversicherungsabgaben mittlerweile eine bedeutendere Rolle als die Steuern.

Dem entspricht auf einzelwirtschaftlicher Ebene die wachsende Differenz zwischen den Kosten, die ein Arbeitgeber für einen Arbeitnehmer hat, und dem, was der Arbeitnehmer am Ende netto empfängt (siehe Abb. 2). Auch hier liegt die Ursache in den steigenden Sozialabgaben und nicht in den steigenden Steuerbelastungen. Es ist davon auszugehen, dass die individuelle Abgaben- und nicht allein die Steuerlast einen wesentlichen Anreiz für das Angebot zur Steuerhinterziehung darstellt (vgl. auch die Beiträge von *Mackscheidt* und *Schneider* in diesem Band).



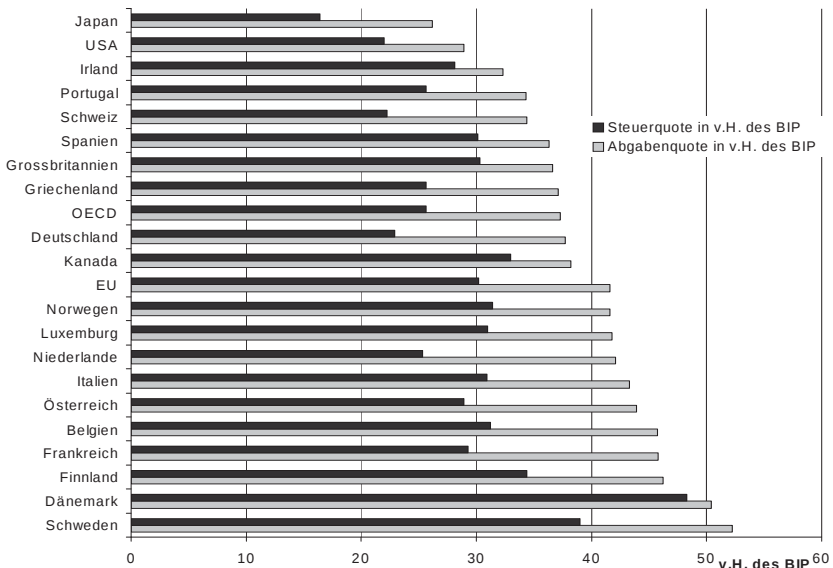
Quelle: Schnabel 2000

Abb. 2: Arbeitnehmerverdienste und Arbeitskosten in Deutschland

Die Ursachen für die hohe Abgabenbelastung sind vornehmlich darin zu suchen, dass ein großer Teil der im Zuge der deutschen Einheit geleisteten Transfers über die Systeme der Sozialversicherungen stattfand (vgl. den starken Anstieg der Sozialabgaben ab 1991 in Abb. 1). Das deutsche System bedarf folglich nicht umfangreicher Steuersenkungen, denn diese sind im internationalen Vergleich ohnehin nicht besonders hoch (Abb. 3).

Verfolgt man Steuervereinfachung als Ziel, so ist zu berücksichtigen, dass, auch wenn damit wichtige Beiträge zur Steuergerechtigkeit geleistet werden können, nicht zu erwarten ist, dass damit alle wesentlichen Anreize zur Steuerhinterziehung beseitigt sind. Auch wenn wesentliche Steuervereinfachungen

durchgesetzt sind, bedarf es einer Reform der sozialen Sicherungssysteme, um die hohe Abgabenbelastung abzusenken.



Quelle: BMF 2002b, 7

Abb. 3: Steuer- und Abgabenquote nach OECD Abgrenzung
in v. H. des Bruttoinlandproduktes, 1999

III. Kriterien für die Beurteilung von Steuerreformkonzepten

Für die Beurteilung von Steuerreformkonzepten – im Folgenden ist ausschließlich auf die Einkommensteuer abgehoben – müssen Kriterien herangezogen werden. Solche Kriterien lassen sich auch als Besteuerungsgrundsätze bezeichnen.²

Das erste Kriterium ist der *Fiskalzweck*, denn Steuern dienen in erster Linie zur Erzielung von Einnahmen für den Staat. Auch wenn bei einzelnen Steuern, den so genannten Ordnungs- oder Lenkungssteuern, die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein kann (§ 3 AO), gilt sowohl für das Steuersystem als

² So haben es jedenfalls die „alten Finanzwissenschaftler“ genannt, siehe dazu *Neu-mark* (1970).

Ganzes wie auch für die Einkommensteuer, dass ein stetiges Aufkommen generiert werden sollte, um die Erfüllung der Staatsaufgaben zu gewährleisten.

Der verfassungsrechtlich zentrale Besteuerungsgrundsatz im deutschen Rechtssystem ist der Gleichheitsgrundsatz, der letztendlich beinhaltet, dass Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, respektive zu besteuern ist. Aus dem Gleichheitsgrundsatz wird üblicherweise der steuerrechtliche *Grundsatz der Leistungsfähigkeit* hergeleitet, der das tragende Prinzip der Einkommensbesteuerung ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das zweite Kriterium zur Beurteilung von Reformkonzepten.

Nicht nur unter Juristen herrscht weitgehend Konsens darüber, dass aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht unmittelbar folgt, dass das Einkommen progressiv zu besteuern sei. Der progressive Verlauf des Einkommensteuertarifs ist daher nicht als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes zu verstehen, sondern als eigenes Instrument einer auf Umverteilung abzielenden Einkommensteuer. Die interpersonale Umverteilung von „reichen“ auf „arme“ Steuer-subjekte ist ein tragendes Element der sozialen Marktwirtschaft.³ Die Progressivität und damit die *Umverteilungseffizienz* der Besteuerung der Einkommen ist daher das dritte Beurteilungskriterium.

Die deutsche Einkommensbesteuerung war ursprünglich als synthetische Einkommensteuer gedacht und als solche wollte und sollte sie alle Einkünfte erfassen und die Gesamteinkünfte einheitlich besteuern. Dieser Ansatz ist im Laufe der Zeit erodiert. Die *synthetische Einkommensbesteuerung*, d. h. die steuertechnische Gleichbehandlung aller die Leistungsfähigkeit bestimmenden Einkünfte, ist das vierte Kriterium, welches revitalisiert werden sollte. Dabei ist jedoch bedeutender, wie Einkommen tatsächlich – also unter Berücksichtigung von begrenzten Zugriffsmöglichkeiten durch die Steuerverwaltung – belastet sind und nicht, wie sie steuerrechtlich zu behandeln sind.

Das fünfte für Ökonomen wichtige Kriterium ist das der *Anreiz- und Allokationseffizienz*. Unter Effizienzaspekten fragt man nach den steuerbedingten allokativen Verzerrungen, da die relativen Preise durch die Besteuerung verändert werden. Jede Steuer löst Ausweichreaktionen aus, sogar die Kopfsteuer kann zu räumlichen Ausweichreaktionen führen, auch wenn sie unter Theoretikern regelmäßig als Referenzmodell für eine verzerrungsfreie Steuer dient. Sie gilt als effizient, auch wenn sie aufgrund der Verletzung elementarer Gerechtigkeitsnormen nicht zuletzt auch massive Steuerwiderstände auslöst.⁴ Das Kri-

³ Vgl. Art. 20 Abs. 1 GG. Dazu auch Lang (2000).

⁴ Siehe dazu Folkers (1982), Mackscheidt (2002).

terium der Allokationseffizienz steht zweifellos in gewissem Widerspruch zu Gerechtigkeitsnormen bzw. dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Grundsatz der Umverteilungseffizienz. Bei der Allokationseffizienz geht es aber nicht nur um die Effizienzverluste, die dadurch entstehen, dass eine Einkommenssteuer erhoben wird, sondern auch um die Anzeizeffekte, die diese insbesondere im Zusammenspiel mit den sozialen Sicherungssystemen auslöst.

Das sechste Kriterium ist das der *Transparenz*. In der gegenwärtigen Verfassung des Einkommensteuerrechts besteht für den einzelnen Steuerpflichtigen Anlass zur Vermutung, dass andere Personen mit gleichem Einkommen nicht gleich hoch besteuert werden. Durch die Sonderabschreibungen, die allerdings in der Zwischenzeit im Auslaufen begriffen sind, entstand sogar der Eindruck, dass Zensiten mit höheren Einkommen deutlich weniger zahlen müssen als Steuerpflichtige mit niedrigen Einkommen. Sonderregelungen und Ausnahmetatbestände behindern die Transparenz.

IV. Die aktuellen Reformvorschläge

Zur Zeit liegen zwei umfassende Reformvorschläge vor, die auch im Kontext von Steuervereinfachungen intensiv diskutiert werden: Der Heidelberger Entwurf, bei dem Manfred Rose federführend war, und der Karlsruher Entwurf, als dessen Autor im wesentlichen Paul Kirchhof zeichnet.

1. Der Heidelberger Entwurf

Der Heidelberger Entwurf, von seinen Autoren auch als der Einfachsteuervorschlag⁵ bezeichnet, beruht auf vier Grundprinzipien:

1. Das erste Grundprinzip ist die Ausrichtung der Besteuerung auf das Lebenseinkommen anstelle einer Ausrichtung auf das periodische Einkommen wie bei der bestehenden Einkommensteuer.
2. Das zweite Grundprinzip ist das der Integration von der Besteuerung des persönlichen Einkommens und des Gewinns von Unternehmen – und zwar unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens.
3. Das dritte Grundprinzip beinhaltet die marktliche Bewertung der Besteuerungsgrundlagen.
4. Und das vierte Grundprinzip ist schließlich das der Einfachheit und Transparenz.

⁵ Die folgenden Abschnitte beziehen sich die beiden Publikationen „Konzept“ und „Gesetz“ in: Rose/DIW (2001).

Finden diese vier Grundprinzipien konsequente Anwendung, dann soll eine faire Besteuerung gegeben sein.⁶ Der Vorschlag nimmt für sich in Anspruch als Blaupause auch für eine vielschrittige Reform bei der Einkommensteuer dienen zu können. Und wenngleich ein einheitlicher Steuersatz Ziel der Reform ist, wird in einem gestuften progressiven Tarif kein unüberbrückbarer Widerspruch zur lebenszeitlichen Besteuerung gesehen. Der einheitliche Steuersatz von z. B. 25 % „zur Erreichung eines Höchstmaßes an Lasttransparenz und Einfachheit“⁷ gilt für alle Einkommen gleichermaßen. Fällt die Entscheidung zugunsten eines progressiven Tarifs sollten aber drei Stufen von z. B. 15, 25 und 35 % gewählt werden.⁸

Die persönliche Einkommensteuer⁹ belastet nur das Einkommen natürlicher Personen aus Erwerbstätigkeit. Zu diesem Einkommen zählen alle Formen der Zuwendung, die sie aus einer Erwerbstätigkeit erhalten, z. B. auch die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung. Nur bei den Dividenden ist das Konzept durchbrochen, um zu gewährleisten, dass diese nur einmal belastet werden. Diese sind grundsätzlich steuerfrei, wenn sie von inländischen Unternehmen ausgezahlt werden.

Alle Beiträge zur Alterssicherung sind steuerlich abzugsfähig, während die Auszahlungen der (nachgelagerten) Besteuerung unterliegen. Gleiches gilt auch für die Zinsbesteuerung. Ausgehend vom so genannten „Schutzzinskonzept“ unterliegt nur der „übermäßige“ Zinsertrag der Besteuerung.¹⁰ Die Festlegung, was ein „übermäßiger“ Zinsertrag ist, soll anhand einer Standardisierung marktüblicher, mittelfristiger und risikofreier Kapitalanlagen zeitnah ermittelt werden.¹¹

Ausgaben zur Bildung von Humankapital sind steuerlich abzugsfähig, alle berufsbezogenen Ausbildungskosten von Studiengebühren bis hin zu Kosten für Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen fallen darunter.

⁶ Siehe *Rose/DIW* (2001), S. 2.

⁷ *Rose/DIW* (2001), S. 7.

⁸ Siehe *Rose/DIW* (2001), S. 8.

⁹ Die Unternehmensteuer für juristische Personen sei hier zurückgestellt. Die persönliche Einkommensteuer beinhaltet neben den Personengesellschaften auch alle Unternehmen, die sich als Durchrechnungsgesellschaft verstehen lassen, bei denen also der Gewinn an eine natürliche Person weitergegeben wird.

¹⁰ Als Referenzzinssatz könnte z.B. der Zinssatz einer zweijährigen Staatsanleihe gelten.

¹¹ Siehe *Rose/DIW* (2001), S. 5.

Als Konsequenz der lebenszeitlichen Ausrichtung wird eine Ausweitung von Verlustrückträgen für die letzten zehn Jahre hergeleitet. Dadurch sollen nicht nur neue Unternehmen am Markt begünstigt, sondern auch die Risikobereitschaft der Investoren gefördert werden.

Im Ergebnis entsteht so das „marktbestimmte Einkommen“ aus den Einkünften durch Erwerbstätigkeit abzüglich der Ausgaben für Humankapitalbildung. Ergeben sich negative Einkünfte, weil die Investitionsausgaben in das Humankapital über den Einnahmen aus der Erwerbstätigkeit liegen, erhält der Steuerpflichtige eine Rückzahlung, solange diese aus positiven Steuerzahlungen der letzten zehn Jahre gedeckt ist. Ist keine Aufrechnung möglich, wird der Verlust in aufgezinsten Form in die folgenden Jahre vorgetragen – hier nennt der Vorschlag keine zeitliche Frist.

Im „marktbestimmten Einkommen“ wird die richtige Operationalisierung der „objektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen“ gesehen.¹² Die Sozialorientierung des Einkommens, aus dem der existentielle Lebensbedarf zu finanzieren ist, sichern die persönlichen Abzüge.¹³ Außergewöhnliche Belastungen sind nach dem Vorschlag zukünftig über Transferzahlungen auszugleichen.¹⁴

2. Der Karlsruher Entwurf

Dieser Vorschlag beabsichtigt, dass der Steuerzahler seine Steuerpflicht selbst berechnen können soll. Im Vorwort heißt es, dass

„die rechtfertigenden Gründe für eine Steuerbelastung für Jedermann bewusst werden, die Belastungsprinzipien allgemein verständlich sind und die Einkommensteuer wieder zu ihrer Grundfunktion, die Stärkung des Staatshaushalts, zurückkehrt.“¹⁵

¹² Siehe *Rose/DIW* (2001), S. 6.

¹³ Zu denen zählen: Erstens, „die dem Preisindex laufend angepassten Freibeträge zum Schutz des Konsumexistenzminimums für den Steuerpflichtigen und für die von ihm unterhaltenen Personen unter Berücksichtigung körperlicher und/oder geistiger Behinderungen“; Zweitens, „Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung bis zur gesetzlichen Höhe“; Drittens, „Mehrausgaben für die Lebensführung aus betrieblichem Anlass oder in Verbindung mit Ausgaben für Humankapital in begrenzter Höhe, z.B. Verpflegungsmehraufwand und andere Reisekosten mit Pauschalansätzen.“ *Rose/DIW* (2001), S. 7.

¹⁴ Davon ausgenommen sind allerdings dauerhafte gesundheitliche Beeinträchtigungen. Dies sei insofern gerechter als Freibeträge, weil auch die nicht Steuern zahlenden Bürger von den Transferzahlungen profitierten (*Rose/DIW* (2001), S. 7).

¹⁵ Karlsruher Entwurf (2001), o.S.

Und im Übrigen wird beklagt:

„Der Homo oeconomicus in Deutschland sieht sich gedrängt, sich in den Verlustzuweisungsgesellschaften nach Verlusten zu sehnen, in den Abschreibungsgesellschaften auf größtmöglichen Wertverzehr zu hoffen, in der juristischen Torheit einer doppelstöckigen GmbH & Co KG Rechtsvergessenheit einzuüben, in der steuerlich veranlassenden Fehlleitung von Einnahmen- und Ausgabenströmen Kapital stillzulegen.“¹⁶

Ein essentielles Element dieses Entwurfs ist es, die Einkommensteuer von jeglichen Lenkungs- und Interventionstatbeständen zu befreien. Das „einsichtige herkömmliche Belastungsprinzip“ soll wieder uneingeschränkt verbindlich sein: „Steuerbar sind die Markteinnahmen abzüglich der erwerbssichernden Ausgaben [...]“.¹⁷

Weitere Kernelemente dieses Entwurfs sind, erstens, die Zusammenfassung aller Einkünfte in einen einzigen Grundtatbestand, zweitens, die nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen, drittens, die Erwerbsgemeinschaft der Ehepartner und die Unterhaltsgemeinschaft von Eltern und Kindern, sowie, viertens, die Aufhebung des Bankgeheimnisses. Im übrigen will der Entwurf in etwa Aufkommensneutralität mit der bisherigen Einkommensteuer erreichen.

Neben dem Existenzminimum von 8.000 €/Person und Jahr ist ein bis 27.000 € gestuft-progressiver Tarif vorgesehen, der bei 15% beginnt und bei einem Spitzensteuersatz von 35% endet.¹⁸ Pro Kind kann ein Grundfreibetrag (Existenzminimum) von 8.000 € geltend gemacht werden, soweit für die Person kein Anspruch auf Kindergeld besteht.¹⁹

Von den Einkünften – Erwerbseinkünfte abzüglich Erwerbsausgaben²⁰ – kann der Steuerpflichtige zunächst Abschreibungen absetzen. Alle Erwerbsgüter, die länger als ein Jahr nutzbar sind, werden linear abgeschrieben.²¹ Eben-

¹⁶ Karlsruher Entwurf (2001), IV.II

¹⁷ Karlsruher Entwurf (2001), IV.I

¹⁸ Die Begründung dafür, sich von der ursprünglichen Idee einer wegen überproportionaler Marktnutzung gerechtfertigten progressiven Steuerbelastung zu trennen, beruht darauf, dass auch der gegenwärtige Tarif schon ein linearer Tarif mit sozialer Anfangskomponente sei (Karlsruher Entwurf (2001), IV.III).

¹⁹ Für die Erfüllung gesetzlicher Unterhaltspflichten bei einem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten sind bis zu 15.000 €, im Übrigen 8.000 € abzugsfähig (Karlsruher Entwurf (2001), § 14 Abs. 1 und 2).

²⁰ Karlsruher Entwurf (2001), § 3, Abs. 1.

²¹ Karlsruher Entwurf (2001), § 7, Abs. 1.

falls absetzbar sind in voller Höhe Verluste über den Verlauf der fünf auf das Verlustjahr folgenden Jahre.²² Ein Verlustrücktrag ist nicht vorgesehen.²³

Ebenfalls abziehbar sind gezahlte Kirchensteuer und Zuwendungen an eine Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke i. S. der §§ 51-68 AO verfolgt. Allerdings gibt es für letztere eine Höchstgrenze von 10% der Einkünfte des Steuerpflichtigen. Nicht abziehbar sind dagegen Aufwendungen zur Lebensführung, Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, Beiträge und Spenden an politische Parteien und Wählervereinigungen, Geldstrafen, Geldbußen und vergleichbare Sanktionszahlungen sowie geldwerte Leistungen im Zusammenhang mit strafbaren Handlungen und Steuern vom Einkommen und die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind.²⁴

Staatliche Sozialleistungen unterliegen ebenso wenig der Steuer wie Leistungen aus einer Krankenversicherung und einer Unfallversicherung soweit sie nicht als Ersatz für entgangene Einnahmen gezahlt werden.²⁵

Schließlich ist bemerkenswert, dass eine ganze Reihe von Abzugsteuern, z. B. für Kapitalerträge sowie für direkt, aber nicht an Arbeitnehmer gezahlte Honorare etc. die Einkommensteuer flankieren sollen.

3. Beurteilung der beiden Entwürfe

Der Heidelberger Reformvorschlag expliziert, dass es sich um einen Referenzvorschlag handle, der ein Idealbild einer wachstumsorientierten und auf dem Prinzip des Lebenseinkommens beruhenden Besteuerung skizziert – ein Idealbild, das nicht nur auf den ersten Blick wenig mit der derzeitigen Einkommensteuer zu tun hat, da es auf den Vorstellungen der Konsumsteuer fußt.

²² Karlsruher Entwurf (2001), § 8.

²³ In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass es das Nettoprinzip erfordere, negative Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum auf andere Jahre übertragen zu können: „Allerdings ergibt sich daraus keine Notwendigkeit eines unbegrenzten Rück- und Vortrags von Verlusten. Grundsätzlich ist zeitnah zu besteuern [...]“ (Karlsruher Entwurf, (2001), Begründung zu § 8). Auf den Verlustrücktrag vollkommen zu verzichten, wird damit begründet, dass die im Vergleich zum geltenden Steuerrecht niedrigeren Steuersätzen sowie die erhebliche Verwaltungsvereinfachung es rechtfertigten, keinen Verlustrücktrag zu berücksichtigen.

²⁴ Karlsruher Entwurf (2001), § 5.

²⁵ In der Begründung zu § 4 des Karlsruher Entwurfs wird ausgeführt, dass § 4 Abs 1 (Sozialleistungen) nur zur Klarstellung von § 2 diene, nach dem „Einkünfte aus erwerbswirtschaftlichem Handeln“ der Einkommensteuer unterliegen sollen. Daraus folgt, dass auch Arbeitslosengeld nicht besteuert wird, da es nicht erwerbswirtschaftlichem Handeln entsteht.

Eine zentrale Schwäche des Vorschlages ist es, dass die konzeptionsbedingten, umfangreichen Verlustrück- und -vorträge dazu führen, dass das Aufkommen kaum sicher kalkulierbar und zudem höchst konjunkturabhängig wird. Damit ist der Fiskalzweck nur ungenügend gesichert. Die wirtschafts- und wachstumspolitischen Vorstellungen treten in Konflikt mit dem Hauptziel der Besteuerung: der Erzielung von Einnahmen.

Des Weiteren ist ein dreistufiger Tarif nur auf den ersten Blick einfacher als ein linear progressiver Tarif. Denn das Praktikabilitätsproblem war und ist weniger der Tarifverlauf, sondern die dem Tarif vorgelagerte Ermittlung des zu versteuernden Einkommens aus den Einkünften abzüglich Werbungskosten und Sonderausgaben.

Das Schutzzinskonzept schließlich zielt auf eine geringere Besteuerung der Kapitalerträge ab. Werden nicht mehr die vollen Kapitalerträge wie im Rahmen einer synthetischen Einkommensteuer periodisch belastet, sondern nur die so genannten „übermäßigen“ Erträge, dann ergibt sich eine deutlich geringere Belastung der Einkünfte aus Kapitalanlagen als der Arbeitseinkünfte.²⁶ Die Begründung ist wachstumspolitischer Natur: Der Staat fördert damit Sparen und Investitionen. Geht man jedoch nach der herrschenden Meinung davon aus, dass die Leistungsfähigkeit von dem gesamten Einkommen bestimmt wird, über die jemand in einer gegebenen Periode verfügen kann, dann ist die weitgehende Entlastung der Kapitaleinkünfte kaum zu begründen. Denn die Idee des Leistungsfähigkeitsprinzips in der gängigen Interpretation besteht ja gerade darin, dass alle Einkünfte in einer Periode gleichermaßen zu besteuern sind, um die in dieser Periode anfallenden Staatsausgaben finanzieren zu können.²⁷

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Heidelberger Entwurf den eingangs aufgestellten Kriterien sowohl hinsichtlich der fiskalischen Ergiebigkeit, der Leistungsfähigkeit als auch der synthetischen Einkommensbesteuerung nicht entspricht. Er erfüllt in Form eines Kompromisses das Kriterium der progressiven Besteuerung, in dem er einen gestuften Tarif für eine Übergangszeit

²⁶ Analog dazu die Spärbereinigung, bei der alle gesparten Einkünfte vom zu besteuenden Einkommen abgezogen werden.

²⁷ Siehe dazu mit gegensätzlicher Auffassung *Lang* (2000), der die Leistungsfähigkeit versucht im Rahmen einer Konsumleistungsfähigkeit zu reinterpretieren. Die Konsumleistungsfähigkeit, die auf *Günter Schmolders* zurückgeht, dient bei diesem zur Begründung der indirekten Steuern, weil sich im Erwerb von Gütern eben eine Konsumleistungsfähigkeit ausdrücke. Da diese aber nicht in der Lage sei, die individuelle Leistungsfähigkeit abzubilden, gebühre der direkten Steuer Vorrang. *Lang* (2000) geht hingegen davon aus, dass es ausreiche, allein die Konsumleistungsfähigkeit durch eine direkte konsumorientierte Steuer abzuschöpfen und damit die herrschende Auffassung von Leistungsfähigkeit durch das Konzept der Konsumleistungsfähigkeit zu ersetzen.

zulässt. Er ist im Bereich der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nur bedingt vereinfachend, da er Pauschalisierungsmöglichkeiten ungenutzt lässt. Im Übrigen erfordert er eine verwaltungsaufwendige, kontinuierliche Anpassung der „Schutzzinsen“ bei der Besteuerung der Kapitaleinkünfte.

Einer der Ansprüche des Karlsruher Reformvorschlags ist, dass man binnen einer halben Stunde auf einer Seite seine Steuererklärung machen können soll. Das ist aber sicher nicht schon dadurch gewährleistet, dass man das Einkommensteuergesetz auf 21 Paragraphen zusammenstreicht, um dann untergeordnetlich regeln zu müssen, was aus dem Gesetz gestrichen wurde.

Der Karlsruher Entwurf fußt auf dem herrschenden Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips und verfolgt konsequent die synthetische Einkommensbesteuerung auf der Basis eines linear progressiven Tarifs. Er sorgt zweifellos für mehr Transparenz, löst das Problem administrativer Praktikabilität allerdings nur teilweise. So könnte bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens stärker pauschalisiert und typisiert werden, um den Aufwand sowohl auf der Seite der Steuerzahler als auch der Finanzbehörden zu reduzieren.²⁸

Zieht man die eingangs erwähnten Kriterien der fiskalischen Ergiebigkeit, der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie die der Umverteilungs- und Allokationseffizienz heran, so ist auch und gerade unter Vereinfachungsgesichtspunkten das Kirchhof-Konzept dem Rose-Ansatz überlegen. Gleichwohl erscheint auch dieser Vorschlag als Blaupause einer „vereinfachungsorientierten“ Steuerreformpolitik wenig geeignet, da er nur schlecht portioniert, sondern letztlich nur in einem Schritt durchgesetzt werden kann.

Konkrete Reformpolitik vollzieht sich aber in aller Regel prozessual, d.h. in kleinen Schritten die – wenn sie planmäßig unternommen werden – alle in die gleiche Richtung gehen und das Reformziel erst nach einer längeren Reformphase erreichen.

Statt große Würfe zu konzipieren und zu propagieren, erscheint es zweckdienlicher, die Strategie des „peacemeal-engineering“, d.h. den Weg der Vereinfachung in kleinen Schritten zu beschreiten.

²⁸ Diese Zurückhaltung erklärt sich vermutlich aus einem konsequent dogmatischen Verständnis des herrschenden Leistungsfähigkeitsgedanken, dem eine immer weiter zu steigende Individualgerechtigkeit und damit eine präzise Erfassung z. B. von Werbungskosten innewohnt. Es ist jedoch darauf zu achten, dass Steuerrecht praktikabel zu halten.

V. Konkrete Vereinfachungen der synthetischen Einkommensteuer – ein pragmatischer Ansatz

Am vordringlichsten erscheint es, die Besteuerung der Altersvorsorge gerade unter dem Aspekt der Einfachheit neu zu ordnen. Daran anschließen kann sich eine Reform der Sonderausgabenregelung. Ferner ist bei der Behandlung der Werbungskosten über eine Anhebung des Pauschbetrags nachzudenken. Die Ermittlung der Einkünfte ist zu vereinfachen, dadurch dass Lenkungs- und Ausnahmetatbestände gestrichen oder zumindest reduziert werden. Nicht zuletzt ist eine pragmatische Regelung für die Besteuerung Kapitalerträge zu finden.

1. Vereinfachungen bei Altersvorsorgeaufwendungen

Nach einer längeren Übergangsphase wird der vom Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil vom 6. März 2002 eröffnete Weg zur vollständig nachgelagerten Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen und den daraus resultierenden Alterseinkommen eine deutliche Vereinfachung bedeuten, auch wenn zunächst lange Übergangszeiten zu überwinden sind. Der Vereinfachungsbeitrag einer solchen Regelung wäre sogar erheblich: Statt des bisherigen Chaos in der Besteuerung von Alterseinkommen, in dem die gleichen Versorgungswege zugleich vorgelagert und nachgelagert besteuert werden und zudem einige Alterseinkommen nur mit dem Ertragsanteil besteuert werden²⁹, sollte in der längeren Frist eine einheitliche nachgelagerte Besteuerung für die Basisversorgung bestehend aus gesetzlicher Rentenversicherung, berufsständischer Versorgung, Alterssicherung der Landwirte und neu zu entwickelnde private kapitalgedeckte Leibrentenversicherungen sowie die Zusatzversorgung im Alter, zu der in erster Linie die Riester-Rente zählt, angestrebt werden.³⁰ Lediglich Kapitalanlageprodukte sind vorgelagert zu besteuern, weil sie zwar der Alterseinkommenssicherung dienen können, aber keineswegs zwingend dafür zu verwenden sind.

Die nachgelagerte Besteuerung der Basis- und Zusatzversorgung entspricht zudem auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sie die durch Vorsorgeleistungen verringerte Leistungsfähigkeit in der Erwerbsphase und gleichzeitig die durch den Rentenbezug erhöhte Leistungsfähigkeit in der Auszahlungsphase berücksichtigt. Insofern entspricht dies dem Prinzip der synthetischen Ein-

²⁹ Vgl. dazu Rürup (2001).

³⁰ Siehe ausführlich Sachverständigenkommission (2003), S. 16 ff.

kommensbesteuerung, obwohl die nachgelagerte Besteuerung der Altersvorsorge auch in das System der Konsumbesteuerung passt.³¹

2. Vereinfachungen bei den Vorsorgeaufwendungen unter Sonderausgaben

Die steuerliche Freistellung von Altersvorsorgeaufwendungen kann über das Institut der Werbungskosten erreicht werden.³² Das ermöglicht es, den Blick auf derzeitige Sonderausgabenregelung zu lenken. Die Beiträge an die Bundesanstalt für Arbeit und an Kranken-, Pflege- und Unfall- sowie Haftpflichtversicherungen könnten über eine prozentuale Regel z. B. vom Bruttoarbeitslohn pauschal freigestellt werden. Dies würde zumindest näherungsweise die durchschnittlichen kontinuierlichen Vorsorgeaufwendungen in diesen Bereichen abdecken. Die abzugsfähigen Beträge sollten aber gedeckelt werden, um Einnahmeausfällen vorzubeugen.

Unter den Sonderausgaben gibt es aber noch eine ganze Reihe weiterer revisionsbedürftiger Positionen. Sonderausgaben wie z. B. die Kirchensteuer (§ 10 Abs. 2 Nr. 4 EStG), Steuerberatungskosten (Nr. 6), eigene Berufsausbildungskosten (Nr. 7), und Schulkosten, die für Kinder auf Privatschulen anfallen (Nr. 9) könnten entfallen.

3. Vereinfachungen bei den herkömmlichen Werbungskosten

Die derzeitige Werbungskostenpauschale von derzeit 1044,- € führt zu einer nicht unerheblichen Entlastung bei der Steuererhebung gegenüber einer ausschließlich auf Einzelabrechnung beruhenden Anerkennung von Werbungskosten. Allerdings steigt in den letzten Jahren die Zahl der Fälle, die Werbungskosten über dem Pauschbetrag geltend machen. Damit erhöht sich der administrative Aufwand.

Für die Fälle, die in die Nähe des Pauschbetrags kommen, existiert ein hoher Anreiz, durch unrichtige Angaben die Steuerlast zu senken, in dem sie allein oder überwiegend privat veranlasste Ausgaben der beruflichen Sphäre zuschlagen.

Dem könnte auf zweierlei Weise begegnet werden: Mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand könnten die Einzelabrechnungen der Werbungskosten stärker kontrolliert werden. Dies würde erheblichen Mehraufwand für die Verwaltung

³¹ Mit der Auffassung, zwischen synthetischer Einkommensbesteuerung und nachgelagerter Besteuerung bestehe ein Widerspruch siehe *Wiegard* (2001).

³² Siehe Sachverständigenkommission (2003), S. 17.

bedeuten. Die Alternative ist, die Werbungskostenpauschale so anzusetzen, dass in weniger Fällen die Anreizwirkung für die detaillierte Abrechnung greift. Da es nicht sinnvoll ist, den Verwaltungs- und Kontrollaufwand unspezifisch zu steigern, spricht einiges dafür, den Werbungskostenpauschbetrag auf rd. 2.500 € zu erhöhen.³³

So zeigt eine Probeziehung von über 1.000 Steuerfällen reiner Arbeitseinkünfte (nach § 19 EStG), dass nur eine schwache, positive Korrelation zwischen der Einkommenshöhe und den geltend gemachten Werbungskosten besteht. Ferner würden die unteren Einkunftsgruppen (vorbehaltlich der Möglichkeit, die Werbungskosten in der Einzelabrechnung geltend zu machen) durch eine solche Pauschalregelung entlastet.³⁴

Würde man die absolute Werbungskostenpauschale auf etwa 2.500 € erhöhen, dann hätte dies überschlägig Einnahmeverluste von etwa 7,5 Mrd. € zur Folge.³⁵ Allerdings würden das häusliche Arbeitszimmer (ca. 0,5 Mrd. DM) und die Wegekosten zum Arbeitsplatz (3,35 Mrd. €) weitgehend darin aufgehen, so dass lediglich rd. 3,45 Mrd. € für eine Gegenfinanzierung verbleiben würden.

Die erhöhte Werbungskostenpauschale würde die administrativen Kosten sowohl auf der Seite der Steuerzahler als auch auf der Seite der Finanzbehörden deutlich reduzieren, die Zahl der zu prüfenden Einzelfälle würde sinken und dadurch die personellen Kapazitäten für die Fälle einer Einzelabrechnung freistellen.

Pauschalierungen widersprechen zwar der exakten Einkommensermittlung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit. Dem steht jedoch entgegen, dass eine vollkommen exakte Erfassung der Leistungsfähigkeit ihrerseits sowohl der ad-

³³ Es kommen zwei grundsätzliche Ansätze in Frage: Entweder eine deutliche Erhöhung der Werbungskostenpauschale, z. B. auf 2.556 €, oder ein prozentualer Ansatz der Werbungskosten vom Bruttoarbeitslohn z. B. in Höhe von 5,0 % oberhalb eines Mindestpauschbetrages von 1.044 €.

Letzteres würde bedeuten, dass oberhalb eines zu versteuernden Einkommens von 20.451 € der prozentuale Ansatz greifen würde, unterhalb von 20.451 € der Pauschbetrag von 1.044 € bestehen bleibt. Die Werbungskosten wären damit weitgehend in den Tarif integriert.

³⁴ Vgl. dazu ausführlich *Bizer/Lyding* (2002).

³⁵ Die Anhebung des AN-Pauschbetrages um etwa 100 DM ist bei den Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen im Oktober 2001 für das Jahr 2002 mit rd. 500 Mio. DM angegeben worden. Linear hochgerechnet (also ohne die Entlastung bei der indirekten Progression zu berücksichtigen, die durch einen pauschalen Mehransatz wirksam wirkt) ergeben sich bei einer Werbungskostenpauschale rd. 15 Mrd. DM. Vgl. BMF (2002a), S. 51.

ministrativen Praktikabilität als auch der Lasttransparenz und aufgrund der damit einhergehenden Hinterziehungstendenzen auch Gerechtigkeitserwägungen widerspricht. Nicht zuletzt wegen der geringen Übersichtlichkeit des Steuerrechts ist das Wort von der Einkommensteuer als einer „Dummensteuer“ geprägt worden, bei der zumindest der Eindruck entsteht, dass sich einzelne Gruppen Umgehungen leisten können und andere nicht. Pauschalierungen wirken dem entgegen, in dem sie Zugeständnisse für die große Masse bieten. Gleichzeitig kann man, und es ist wohl auch verfassungsrechtlich geboten, denjenigen mit höheren Werbungskosten den Weg der Einzelabrechnung offen lassen. Insofern sind die Einbußen bei der Erfassung der Leistungsfähigkeit aufgrund anderer Besteuerungskriterien wie der Transparenz aber auch der administrativen Praktikabilität sachlich ausreichend begründet.

4. Abgeltungsteuer für Kapitalerträge

Das Aufkommen der Kapitalertragsteuer gewinnt in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung. Dies ist nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass über die Abzugsregelung des § 43 EStG der direkte steuerliche Zugriff auf das im Inland verbleibende Kapitalvermögen gesichert ist. Aufgrund der Möglichkeit des Faktors Kapital sowohl hinsichtlich räumlicher Ausweichreaktionen als auch der Abwanderung in den informellen Sektor ist nach einer Regelung zu suchen, die die Kapitalerträge möglichst weitgehend erfasst, diese aber dann vereinfachend mit einer Abgeltungsteuer von zum Beispiel 20% oder 25% final belastet. Damit läge der Steuersatz im europäischen Vergleich im mittleren Bereich³⁶ und der Anreiz, ins europäische Ausland auszuweichen, wäre deutlich reduziert.

Der Konflikt einer Abgeltungsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Konzept der synthetischen Einkommensbesteuerung ist offensichtlich. Um aber das bestehende Abzugs- und Anrechnungsverfahren zu vereinfachen und die Ausweichreaktionen zu reduzieren, bzw. auch um die Ergiebigkeit des Kapitalmarktes zu erhöhen, ist eine Abgeltungsteuer eine vernünftige Lösung, weil eine vollständige Umgehung einer prinzipientreuen Kapitalbesteuerung letztlich zu noch ungerechteren Besteuerungsergebnissen führt. Die gegenwärtige Praxis ist zwar dogmatisch konsistent, sie ist aber nicht ausreichend erhebungsbillig und auch steuertechnisch nicht hinreichend durchsetzbar. Insofern ist die von der Bundesregierung geplante Abgeltungsteuer von 25% eine sach-

³⁶ Belgien, Griechenland: 15%, Spanien: 18 %; UK, Portugal: 20%; Irland: 22%; Österreich, Frankreich: 25%; Finnland 29%; Schweden 30%. Siehe Deutsche Bank Research (2000), S. 11.

gerechte Lösung. Allerdings führt dieser Weg zu zwei Problemen: Zum einen hält die Bundesregierung am aufwendigen Sparerfreibetrag fest. Zum anderen kommt es zu einer relativen Begünstigung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital.

Es ist wenig sinnvoll, am Sparerfreibetrag festzuhalten, denn dieser verursacht nicht nur den Bürgern, sondern auch den Banken und der Finanzverwaltung erheblichen Aufwand. Zwei Alternativen bestehen zum Sparerfreibetrag: Der Abgeltungssatz könnte entsprechend niedriger ausfallen. Das würde alle Kapitalertragsteuerepflichtigen begünstigen. Denkbar wäre zusätzlich auch eine Antragsveranlagung für Kleinsparer, bei denen der persönliche Steuersatz niedriger ausfällt als der Abgeltungssatz. Diese würden dann im Rahmen der jährlichen Steuererklärung eine Rückerstattung für die über den persönlichen Steuersatz hinausgehenden Steuerbelastungen durch die Kapitalertragsteuer zurückerhalten. Aus verteilungspolitischen Zielen heraus wäre es aber auch denkbar, den Grundfreibetrag anzuheben und den Sparerfreibetrag dafür zu streichen.

Eine Abgeltungsteuer begünstigt Fremdkapital, weil Unternehmensanleihen mit dem günstigen Abgeltungssatz belastet sind, während Eigenkapital sowohl der Körperschaft- als auch der Gewerbe- und Einkommensteuer unterliegt. Das lässt sich an folgendem Beispiel verdeutlichen: Beträgt die Bruttoverzinsung für Fremdkapital, das eine Gesellschaft durch die Ausgabe von Unternehmensanleihen aufnimmt, 7%, so erhält der Fremdkapitalgeber nach Steuer eine Nettorendite von 5,25%. Um eine gleich hohe Nettorendite für das Eigenkapital zu erzielen muss das Eigenkapital wegen der höheren Steuerbelastung eine Rendite von 11,67% abwerfen. Die Abgeltungsteuer ist folglich von weiteren Maßnahmen zu flankieren, um Verzerrungen zwischen Fremd- und Eigenkapital zu reduzieren.

5. Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei der Einkunftsermittlung

Das Einkommensteuerrecht kennt objektive Befreiungen bei der Ermittlung der Einkünfte. Dazu zählen fast 70 Positionen in § 3 und § 3 b EStG. Obwohl sich in diesem Katalog Fiskalzwecknormen mit Vereinfachungszwecknormen und Sozialzwecknormen finden, die alle in Bezug auf bestimmte Gruppen eine Berechtigung haben oder zumindest einmal hatten, ließe sich Steuergleichheit eigentlich nur dann herstellen, wenn alle Steuerbefreiungen ersatzlos gestrichen würden. Dies anzunehmen oder zu fordern ist jedoch unrealistisch, weil damit z. B. auch eine Besteuerung der Leistungen aus den Kranken- und Arbeitslosenversicherungen einherginge, die andernorts wieder zu kompensieren wäre. Auch die Umsetzung des Halbteilungsgrundsatzes bei Betriebsvermögensmehr-

rungen oder Veräußerungen läuft über den § 3 Nr. 40 EStG. Die so genannten objektiven Befreiungen von Einkünften sind aber zumindest zu reduzieren.³⁷

Soweit Lenkungsziele mit den Befreiungen verfolgt werden, wie etwa bei der steuerlichen Begünstigung von Sonntags- oder Nachtarbeit stellt sich die Frage, warum die daraus entstehenden, den Arbeitgeber entlastende Lohnzuschüsse nicht dem Markt überlassen bleiben. Auf keinen Fall rechtfertigen hier Leistungsbereitstellungsziele etwa bei Polizeibeamten, Krankenschwestern etc., dass Sonntags- und Nachtarbeit steuerlich generell befreit werden. Arbeitszeit sollte keine Kategorie des Steuerrechts sein.

6. Herausnahme von Lenkungsnormen

Der Karlsruher Entwurf zielt darauf ab, Lenkungstatbestände aus dem Einkommensteuerrecht zu verbannen. Denselben Weg ging schon die Bareis-Kommission 1995 und schlug vor, Lenkungsnormen aus dem Einkommensteuerrecht herauszunehmen und – wo sie als unerlässlich angesehen werden – durch offene Subventionen zu ersetzen. Dies würde die Transparenz sowohl über die Fördersummen erhöhen als auch über die damit realisierten Zielerreichungsgrade.³⁸ Zu streichen wären aus diesem Gesichtspunkt (These 4 der Bareis-Kommission³⁹):

- a) alle Abschreibungsvergünstigungen (§§ 7a bis 7k EStG); will man Investitionen fördern, so sollte dies über Investitionszulagen geschehen.
- b) die Wohnungsbauförderung (§§ 10 g und h; §§ 11 a und b EStG). Die Wohnungsbauförderung ist eine spezielle Form der Vermögensbildungsförderung und sollte über offene Transfers geschehen und nicht über Steuervergünstigungen.
- c) Sondervergünstigungen für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 (Freibetrag); §§ 13 a (Durchschnittssätze), 14 a EStG).
- d) Die bisherige Förderung der Vermögensbildung von Arbeitnehmern (§ 19 a EStG).

³⁷ In Frage kommen dafür im ersten Schritt z. B. Zuwendungen anlässlich einer Eheschließung oder Geburt eines Kindes (Nr. 14), aus öffentlichen Mitteln des Bundespräsidenten aus sittlichen und sozialen Gründen gewährte Zuwendungen (Nr. 20), Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit (Nr. 26), Zuwendungen aufgrund des Fulbright-Abkommens (Nr. 42), Ehrensold für Künstler (Nr. 43), Stipendien (Nr. 44), etc.

³⁸ Siehe Bareis-Kommission (1995), These 4.

³⁹ These 1 betrifft das Existenzminimum, These 2 den Kinderfreibetrag, These 3 den Einkommensteuertarif.

VI. Ergebnis

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Steuervereinfachung nicht prinzipienlos sein darf. Ginge es nur darum, die administrativen Kosten sowohl auf Seiten des Zensiten wie auch des Fiskus zu senken, ohne das Einnahmeziel zu verletzen, würden Gerechtigkeitsnormen invalidiert (siehe dazu die Beiträge von *Mackscheidt* und *Bizer* in diesem Band). Es geht also darum, aus einigen bewährten Besteuerungsgrundsätzen praktikable Steuernormen zu entwickeln, ohne für jeden Einzelfall eine bis ins letzte Detail individualgerechte Lösung beanspruchen zu wollen.

Hält man fest, dass sowohl eine *flat rate* wie auch ein dreistufiger Tarif sich nicht aus dem Ziel der Steuervereinfachung rechtfertigen lassen, weil die Anwendung des Tarifs das geringste der vom Zensiten zu lösenden Komplexitätsprobleme ist, dann sind folgende Punkte für eine pragmatische Steuerreform mit dem Ziel der Steuervereinfachung bedenkenswert:

- a) Reine Altersvorsorgeaufwendungen sind steuerfrei zu stellen und die Auszahlungen sind nach einem entsprechenden Übergang ausnahmslos nachgelagert zu besteuern. Dies führt zu einer erheblichen Vereinfachung.
- b) Die nicht altersbedingten Vorsorgeaufwendungen könnten über einen prozentualen Ansatz vom Bruttoarbeitseinkommen freigestellt werden. Insgesamt sind die Sonderausgaben so weit wie möglich zu reduzieren.
- c) Die Werbungskostenpauschale ist deutlich anzuheben, um die Erhebung für Steuerzahler und Finanzämter zu vereinfachen. Eine Anhebung auf ca. 2.500 € wäre zweckdienlich, aber mit spürbaren Einnahmeausfällen verbunden.
- d) Bei Kapitaleinkünften hat der Staat aufgrund der internationalen Konkurrenz um den mobilen Faktor Kapital nur begrenzte Zugriffsmöglichkeiten. So erscheint es sachlich gerechtfertigt, auf Kapitalerträge eine Abgeltungssteuer in Höhe von 20 – 25% zu erheben, und diese Einkünfte ansonsten von der synthetischen Einkommensbesteuerung auszunehmen, wie es die Bundesregierung derzeit plant. Allerdings ist der Sparerfreibetrag durch alternative Regelungen zu ersetzen.
- e) Zu einer deutlichen Steuervereinfachung führt die Befreiung des EStG von Lenkungsnormen. Dazu zählen u.a. die Abschreibungsvergünstigungen und die Wohnungsbauförderung. Soweit die damit verbundenen Ziele weiter verfolgt werden sollen, sind direkte Subventionen einzurichten, die deutlich transparenter sind.
- f) Die objektiven Befreiungen des § 3 EStG sind so weit wie möglich abzuschaffen, um alle Einkünfte gleichermaßen zu erfassen.

Literatur

- Bareis-Kommission (1995): Thesen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 55, 1995.
- Bundesministerium der Finanzen (2002a): Datensammlung zur Steuerpolitik, Januar 2002.
- (2002b): Steuerpolitische Fakten für Deutschland.
- Bizer, K.; Lyding, J. (2002): Für eine pragmatische Politik der Steuervereinfachung – Ein Darmstädter Entwurf, Wirtschaftsdienst, H. 8, August 2002, S. 471-477.
- Deutsche Bank Research (2000): Fortschritte auf dem Weg zur EU-Zinsbesteuerung, 8.12.2000, Aktuelle Themen, S. 8-12.
- Folkers, C. (1982): Die Ursachen der Steuerzahlerrevolte und der Wählerforderungen nach fiskalischen Begrenzungen in den USA, Diskussionsbeiträge aus dem Institut für VWL, Uni Hohenheim, Nr. 12, Stuttgart.
- Kirchhof, P. et al. (2001): Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberger Forum Band 116, Heidelberg.
- Lang, J. (2000): Prinzipien und Grundsätze der Besteuerung, wie weiter?
- Mackscheidt, K. (2002): Die Idee der großen Steuerreform – zugleich eine fundamentale Wirtschafts- und Sozialreform, unveröffentlichtes Manuskript, Universität Köln.
- Neumark, F. (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.
- Rose, M. / DIW (2001): Einfachsteuer (Gesetz und Entwurf).
- Rürup, B. (2001): Stellungnahme zur mündlichen Verhandlung vor dem Bundesverfassungsgericht am 9. Oktober 2001, Technische Universität Darmstadt, unveröffentlichtes Manuskript.
- Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (2003): Abschlussbericht, Berlin im März 2003.
- Schnabel, C. (2000): Tarifaufonomie und Tarifpolitik. Köln, DIV, 2000.
- Smith, A. (1776) [1937]: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, P.F. Collier & Son Co.: New York.
- Wiegard (2001): Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften: Das trojanische Pferd der Befürworter einer Konsumsteuer, download im Januar 2002 unter: [http://www.uni-regensburg.de/Fakultäten/WiWi/Wiegard/wiegard_k007\(2000\)](http://www.uni-regensburg.de/Fakultäten/WiWi/Wiegard/wiegard_k007(2000)).

Steuervereinfachung¹: Chancen im Gesetzgebungsprozess?

Helmut Helsper

I. Die Notwendigkeit der Einfachheit des Rechts – sehr alte Einsichten, schlechte Erfahrungen

Das Recht ist eine sehr alte Erfindung der Menschheit, seine Anfänge reichen 4000-6000 Jahre zurück. Fast ebenso alt ist die Rechtswissenschaft; sie begann, als Streitfragen nicht mehr durch Verhandlung und Schlichtung, sondern autoritär, nämlich durch Richtersprüche entschieden wurden.² Schon sehr bald machte man die Erfahrung, dass Recht einfach und gerecht sein muss und dass Einfachheit und Gerechtigkeit siamesische Zwillinge sind, das eine gibt es auf Dauer nicht ohne das andere.

Ebenfalls sehr alt ist die Einsicht, dass Einfachheit und Gerechtigkeit zwei Feinde haben: 1. clevere Bürger und 2. Juristen, die nicht die Probleme der Gesellschaft lösen, sondern als verspielte Geisteswissenschaftler Antworten auf selbst gestellte Problemfragen geben.

Erst in jüngerer Zeit ist ein dritter Feind hinzugekommen, der Gesetzgeber. Gesetzgebung stand früher eher – aber nicht immer – für Vereinfachung, denn der historische Gesetzgeber kodifizierte das Richterrecht und machte es dadurch überschaubar. Jeder der drei Feinde leistet aber einen ganz anderen Beitrag zur Kompliziertheit. Dies gilt es auseinanderzuhalten, wenn wir uns die Frage stellen, „Hat Einfachheit unter den heutigen Bedingungen im Gesetzgebungsprozess eine Chance?“

Von dem Juristen Cicero ist eine römische Rechtsweisheit überliefert, die auch heute noch – je nach Interpretation – als Forderung nach Einfachheit oder

¹ Steuervereinfachung ist ein Dauerthema unter allen Steuerexperten. Zum tieferen Einstieg empfiehlt sich: *Fischer* (1998).

² *Wessel* (2000), S.47 ff.

als Warnung vor dem Rechtsmissbrauch zitiert wird: „Summum ius summa iniuria.“³ Cicero selbst bezeichnet diese Weisheit aber bereits als „abgegriffen“.

Der Aussagegehalt dieses Spruches erschließt sich erst mit der ebenfalls überlieferten Transportiergeschichte. Die Tochter des reichen Patriziers Chremes hatte Schulden gemacht, die sie nicht zurückzahlen konnte. Nun verlangten die Gläubiger vom Vater Zahlung, er brauchte aber nach römischem Recht für die Schulden seiner erwachsenen Tochter nicht aufkommen. Die Geschichte lässt sich leicht modernisieren, man denke an eine Muttergesellschaft, die eine nicht in den Konzern eingegliederte Tochtergesellschaft gründet und sie mit dem Konzernnamen und einer rechtlich unverbindlichen Patronatserklärung ausgestattet ins Wirtschaftsleben schickt. Chremes diskutiert sein Problem mit einem Gelehrten, seinem Sklaven. Der Sklave rät ihm: „Chremes zahle, denn summum ius summa iniuria“.

Chremes steht also vor der Wahl, clever zu sein und unter Berufung auf die Rechtslage nicht zu zahlen, also etwas erlaubtes und keineswegs missbräuchliches, aber nicht mehr ganz reputierliches zu tun, oder die rechtlichen Möglichkeiten nicht auszuschöpfen und sein Geld zu verlieren. Der Rat des Sklaven lautet also: „Sei nicht clever, lass Dich von Deinen Interessen nicht bis an die Grenzen des rechtlich Erlaubten führen.“ Zur Begründung folgt aber kein bürgerliches „Das tut man nicht!“ Der Sklave spricht Chremes als Vertreter der römischen Führungsschicht an, er sagt: „Wenn Du Dich den Grenzen des rechtlich Erlaubten nährst, dann wird das Recht Deines Staates Schaden nehmen!“ Die Spruchweisheit identifiziert also die cleveren Bürger als Feinde von Recht und Gerechtigkeit. Für eine Gesellschaft der Cleveren lässt sich auf Dauer kein auf Gerechtigkeit fundierter Staat errichten. Chremes folgt dem Rat und zahlt, was er nach den Geboten des positiven Rechts nicht zahlen müsste.

600 Jahre nach Cicero machte Kaiser Justinian, der politische Urvater des kontinentaleuropäischen Rechts, die bestürzende Erfahrung, dass nicht nur die Bürger, sondern die Rechtsexperten selbst sich in Feinde des Rechts verwandeln können.⁴ Justinian hatte die besten Rechtsexperten seines Staates versammelt und durch sie eine geordnete Sammlung des vorhandenen Rechts anlegen lassen, die *Digesten* oder *Pandekten*. Nachdem dieses segensreiche Werk getan war, fingen die Juristen an, es zu kommentieren. Dabei blähte sich der Rechtsstoff jedoch auf und verlor in kurzer Zeit die Einfachheit und Klarheit, die er einst hatte. Und dies, obwohl die Forderung nach Einfachheit des Rechts ein

³ Eisser (1963).

⁴ Bretone (1992), S. 262.

roter Faden durch die römische Rechtsgeschichte ist.⁵ Der verzweifelte Kaiser verhängte in zwei Dekreten Kommentierungsverbote. Der Erfolg seiner Maßnahmen ist nicht überliefert.

1200 Jahre nach Justinian ereignete sich etwas ganz Ähnliches. Kaiser Napoleon hatte eine berühmte Kodifizierung, den nach ihm benannten Code civil Napoleon, konzipieren lassen. Nachdem Frankreich den Westen Deutschlands annektiert hatte, fragte man sich in der Pariser Justizzentrale, ob man wohl den deutschen Kollegen den Code civil anvertrauen könnte. Man schickte eine Delegation nach Deutschland, die mit großem Entsetzen den Literatúrausstoß der deutschen Pandektenjuristen auf den Leipziger und Frankfurter Buchmessen anschaute. Ein Mitglied empfahl in Paris, die deutschen Juristenkollegen zwar als Richter einzusetzen, sie aber mit einem Kommentierungsverbot zu belegen, da der Code civil sonst seine Klarheit und Einfachheit verlieren werde.⁶

In 20. Jahrhundert suchte man in vielen Analysen nach den Gründen für Aufstieg und Niedergang des römischen Weltreiches. Eine davon, sie stammt von dem russisch amerikanischen Historiker Michael *Rostovtzeff*⁷, ist für unser Thema besonders interessant. *Rostovtzeff* hielt drei Entwicklungen gegenüber, die Entwicklung des Rechts, die Entwicklung der römischen Bürokratie, ferner die sonstige Entwicklung von Wirtschaft und Gesellschaft. Dabei stellte er fest, dass zur Blütezeit des Reiches, als im gesamten Mittelmeerraum eine hochkomplexe, hochgradig vernetzte, arbeitsteilige Wirtschaft anzutreffen war, eine kleine Beamtschaft von weniger als 1000 Beamten in der Reichszentrale und ein minimaler Bestand an Rechtsvorschriften genügte, um dieser Wirtschaft und Gesellschaft das staatliche Fundament zu liefern. Als das Reich die innere Sicherheit nicht mehr garantieren konnte, und dadurch der See- und Landhandel zusammenbrach, verwandelte es sich wieder in zusammenhanglose, autarke Gebilde, in Lati- oder sogar Minifundien, die nicht mehr für überregionale Märkte, sondern vorwiegend für den Eigenbedarf produzierten. Diese nicht mehr komplexe Wirtschaft und Gesellschaft wurde aber von einer ständig wachsenden Bürokratie verwaltet und mit einer wahren Normenflut, ganz besonders auf dem Gebiet des Steuerrechts, überschüttet. *Rostovtzeff* fand also in der römischen Geschichte keinen Beleg für die These, dass eine komplexe Wirtschaft und Gesellschaft eine umfangreiche Bürokratie und ein umfangreiches, kompliziertes Recht benötigen.

⁵ Fn 3, S. 262 ff.

⁶ *Schmidt, C.*, Das Großherzogtum Berg, 1806 – 1813: eine Studie zur französischen Vorherrschaft in Deutschland unter Napoleon I. zit. nach dt. Originalausgabe Neustadt/Aisch 1999. S. 64 ff. und S. 163 ff.

⁷ *Geschichte der Alten Welt*, Bremen 1961.

Fazit: Allgemeine Geschichtsschreibung und Rechtsgeschichte liefern wechselseitig Bestätigungen, dass Kompliziertheit nicht die Antwort des Rechts auf die Verhältnisse der Welt, sondern wahrscheinlich eine vom jeweiligen Rechtswesen selbst induzierte Fehlentwicklung ist.⁸

II. Einfach – komplex – kompliziert, Erscheinungsformen der Kompliziertheit

Wenn wir nach dem flüchtigen Blick in den Erfahrungsschatz des Rechts unser Problem vertiefen wollen, brauchen wir geeignete Begriffe für unseren Gegenstand. Gegenwörter zu „einfach“ sind in der deutschen Sprache – u. a. – sowohl „komplex“ als auch „kompliziert“.⁹ Beides sind aber ganz verschiedene Dinge. Wenn ein Gegenstand komplex ist, dann kann dies durch Vielschichtigkeit hervorgerufen werden, etwa weil der Gegenstand viele Teile umfasst; die Teile sind jedoch geordnet. Wer die Zusammenhänge kennt, also die Struktur gebenden Elemente, wird sich bald in einem komplexen Gegenstand zurechtfinden. Als Laien können wir leicht einen Test vornehmen, mit dem wir einen komplexen von einem komplizierten Gegenstand unterscheiden können. Wir müssen uns die Dinge von einem Wissenschaftler erklären lassen.

Wer in einem Ameisenhaufen herumstochert, erlebt kurz darauf ein kompliziert erscheinendes Gewimmel. Ein zu Hilfe gerufener Biologe könnte jedoch erläutern, dass alle Ameisen mit ganz einfachen Verhaltensmustern ausgerüstet an der Wiedererrichtung ihres Bauwerks arbeiten. Jede tut das Gleiche. Sie holt Baumaterial und legt es mit einer Duftnote markiert an einer Stelle nieder. Dann holte sie neues Baumaterial und baut es an der Stelle mit der höchsten Duftkonzentration ein. Dieses schlichte Programm genügt, um alle beteiligten Ameisen nach einer chaotischen Anfangsphase zum Zusammenwirken bei einem gemeinsamen Werk zu veranlassen. Das Durchdringen zu der Grundstruktur des Geschehens macht also aus dem kompliziert erscheinenden einen komplexen Gegenstand.

In diesem Sinne wird eine komplexer werdende Gesellschaft auch immer mehr Recht benötigen, das allein schon durch seine Vermehrung notwendigerweise ebenfalls komplex wird. Die Gesellschaft benutzt das Recht ja gerade dazu, ihren eigenen Komplexitätsgrad zu steigern. Ohne das Recht der Rentenversicherung z. B. gäbe es oberhalb der Familie keine Alterssicherungssysteme.

⁸ Einen Einstieg in die finanzwissenschaftliche Sicht der Ursachen des Wachstums von Staat und Recht vgl. *Blankart* (2001).

⁹ *Agricola* (1987).

Das Recht muss aber durch seine Zunahme an Komplexität nicht notwendigerweise kompliziert werden. Allerdings bedarf es der Experten, um ein komplexes Recht zu handhaben.

Leider kann auch ein Experte aus weiten Bereichen des Steuerrechts keinen einfachen, aber auch keinen komplexen Gegenstand machen. Recht erhält seine Ordnung durch Begründungszusammenhänge. Das Steuerrecht enthält aber bereits in seiner grössten Einteilung – nach Steuerarten – zahlreiche Steuern, die wir nicht begründen können.¹⁰ Und dazu gehören nicht nur Exoten vom Typ Sektsteuer, sondern auch die bedeutende Gewerbesteuer. Auch ein Jurist kann nicht erklären, warum ein Schreibbüro prinzipiell der Gewerbesteuer unterliegt, der Anwalt nebenan aber nicht.

Hinzu kommt eine weitere Art von Komplizierung: Die einzelnen Steuerrechtsgebiete sind von Ausnahmen durchsetzt, die wir ebenfalls vielfach nicht begründen können. Die meisten Sachkenner sind sich darin einig, dass 90 % der Normen des Einkommensteuerrechts überflüssig oder sogar schädlich sind. Diese Überzeugung spiegeln auch von Wissenschaftlern konzipierte Entwürfe, etwa der „Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer“¹¹ oder die Entwürfe des Kölner Steuerrechtslehrers Joachim Lang¹² wieder.

Der Rechtsalltag leidet unter einer dritten Erscheinungsform der Kompliziertheit. Hier geht nicht um komplizierte, sondern um einfache Normen und um Banales, nämlich um Abgrenzungsfragen des Typs, „Sind die Anschaffungskosten des Computers Werbungskosten oder als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig?“ Auch hier helfen Experten nicht viel, denn sie „kriegen die Fälle nicht mehr auf die Reihe“, wie sie es nennen, es bildet sich eine Kasuistik, also eine ungeordnete Sammlung von Fällen, die sich nicht durch Begründungszusammenhänge systematisieren lässt. Schlimmer als der Zustand ist der Trend. In immer mehr Bereichen ist zu beobachten, dass die Rechtslage umso unklarer wird, je öfter die Gerichte sie klären.

Fazit: Rechtsvorschriften werden durch Begründungszusammenhänge geordnet. Fehlen sie, fehlt dem Recht eine Ordnungsstruktur, es ist nicht mehr komplex, sondern kompliziert. Auch der Experte ist schließlich orientierungslos. Die Kompliziertheit des deutschen Steuerrechts wird durch unbegründbare

¹⁰ Tipke (1993), grundlegend S. 217 ff.

¹¹ Zur Erläuterung der Zielsetzungen s. insbes. Kirchhof (2001), S. 913 ff. und Kirchhof (2002), S. 3 ff.

¹² Reformentwurf zur Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes von 1984 und Entwurf eines Steuergesetzbuches von 1993.

Steuerarten, unbegründbare Ausnahmen und nicht systematisierbare Entscheidungen zu Abgrenzungsfragen hervorgerufen.

III. Von Experten verursachte Kompliziertheit

Betrachten wir ein Beispiel der von Experten verursachten Kompliziertheit¹³ § 152 Abgabenordnung regelt den Verspätungszuschlag für Steuerzahler, die ihre Steuererklärung zu spät abgeben. Die Vorschrift bezweckt also, die rechtzeitige Abgabe der Steuererklärungen zu sichern. Das ist wichtig, denn von der Rechtzeitigkeit der Abgabe hängen das Ressourcenmanagement und das Qualitätsmanagement des Finanzamts ab. Das Finanzamt kann sich selbst keine Fristverlängerung geben, denn für jede Veranlungungskampagne steht auch nur ein Jahr der Bearbeitung zur Verfügung, dann folgt die Nächste. Das Fehlen von Steuererklärungen wirkt sich aus wie das berüchtigte Fehlen von Zement auf der Baustelle. Erst stehen alle rum, wenn der Übergabetermin naht, wird Pfuscharbeit geleistet, damit der Termin eingehalten werden kann.

Vor mehr als 100 Jahren sicherte man im preußischen Einkommensteuerrecht die rechtzeitige Abgabe der Steuererklärung mit einer ebenso einfachen die wirksamen Vorschrift: Wer trotz Mahnung zu spät abgab, musste einen Zuschlag von 25 Prozent zur Steuer zahlen. Natürlich gab jeder rechtzeitig ab, die Vorschrift brauchte kaum jemals angewendet werden. Seit der Reichsabgabenordnung von 1918 wurde die Vorschrift im Wechselspiel von Rechtsprechung, Kommentierung und Gesetzgebung immer komplizierter. Aus der gebundenen Entscheidung wurden zwei Ermessensentscheidungen, sie erhielt immer mehr Tatbestandsmerkmale, die eine umfangreiche Sachaufklärung erfordern. Die Anwendung einer solchen Vorschrift kann eine Veranlagungsstelle jedenfalls dann nicht leisten, wenn die Zahl der Fälle ansteigt. Die Cleveren wissen das natürlich und können zu spät abgeben in der Gewissheit, dass ihnen der Verspätungszuschlag von einem resignierenden Finanzamt wieder erlassen wird, wenn sie „sich auf die Hinterbeine setzen“.

An der Komplizierung dieser Vorschrift hat kein Politiker mitgewirkt, sie ist Expertenwerk. Das Beispiel steht auch für den Befund, dass Ungerechtigkeit im Vollzug und die Kompliziertheit im Gesetz ebenfalls ein siamesisches Zwillingspaar abgeben. Hier zeigt sich ganz praktisch im Detail, was das römische „*Summum ius summa iniuria*“ abstrakt ausdrückt. Die Cleverness der Bürger und die Verspieltheit der Juristen fügen sich zu einer unheilvollen Mischung zusammen, bei der Einfachheit und Gerechtigkeit auf der Strecke bleiben.

¹³ Helsper (2001), S. 51 ff.

Wo liegt der Fehler der Experten? Sie müssen lernen, dass es nicht nur die undifferenzierte Dummheit des Laien gibt, sondern dass man sich auch – hochwissenschaftlich – dumm differenzieren kann. Diese Erkenntnis kann die Rechtsdogmatik allerdings nicht liefern. Der Fehler fällt erst bei einer Analyse der Rechtsvorschriften mit Hilfe anderer Disziplinen auf.

Die Notwendigkeit der Einfachheit von Tatbeständen kann ein Naturwissenschaftler heute besser erklären als ein Jurist.¹⁴ Die Juristen verstehen sich als Geisteswissenschaftler, obwohl sie mit ihrem Tun die Wirklichkeit verändern. Solange sie sich in einer rein geistigen Welt mit wenigen, erdachten Fälle und unbegrenzten Zeitressourcen aufhalten, etwa in einem juristischen Seminar, wird Einfachheit als Notwendigkeit nicht erkennbar.

Aus der Sicht der Erfahrungswissenschaft sind Tatbestände Erkennungsmuster, mit deren Hilfe man sich orientiert. Und Erkennungsmuster erfüllen ihren Zweck nur, wenn sie einfach sind. Dies folgt aus der Struktur unserer Welt. Wir leben in einer Welt, in der kein Gegenstand eine genaue Kopie des anderen ist. Nicht nur die Menschen sind alle verschieden, ebenso einmalig sind ihre Organe, ihre Zellen bis hinunter zu ihren Biomolekülen. Dass wenigstens die Atome alle gleich sind, ist nur eine Unterstellung der Physiker. Da alle Gegenstände dieser Welt, genau betrachtet, verschieden sind, sind es auch alle Ereignisfolgen. Genau besehen gilt auf dieser Welt der Satz: keine Situation, die schon dagewesen ist, wird sich wiederholen. Nun fragt sich, wie können in dieser chaotischen Welt Lebewesen existieren, die doch auf Verlässlichkeit angewiesen sind, die ihre Beute, ihre Feinde und mögliche Hochzeitspartner erkennen müssen trotz deren Einmaligkeit?

Das Erfolgsrezept aller Lebewesen lautet: Nicht genau hinsehen! Bei nicht genauer Betrachtung erhält die Welt auf einmal Strukturen im Raum und Strukturen in der Zeit. Gegenstände werden klassifizierbar, Ereignisfolgen – begrenzt – voraussehbar. So überrascht es nicht, dass die Natur sogar hochentwickelte Lebewesen mit unglaublich einfachen Erkennungsmustern ausgerüstet hat, so dass sie auf einfache Attrappen der Verhaltensforscher hereinfallen. Wenn Techniker Maschinen zur Mustererkennung bauen, gebrauchen sie dieselben Erfolgsrezepte wie die Evolution bei der Konstruktion des Wahrnehmungsapparates von Lebewesen. Ein Automat, der Münzen erkennen soll, darf diese ist nicht ganz genau beschreiben, sonst wirft er jedes Geldstück wieder heraus; die Beschreibung darf auch nicht ganz ungenau sein, sonst fällt der Automat auf jede plumpe Fälschung herein. Gefordert ist also eine austarierte Balance aus Genauigkeit und Ungenauigkeit.

¹⁴ *Helsper* (1992), S. 1500.

Das Problem der Einmaligkeit wird noch verschärft durch das Problem der fließenden Übergänge. Die Welt ist so beschaffen, dass nur typisches eindeutig von typischem unterschieden werden kann. Tag – Nacht, Stuhl – Sessel, Baum – Busch, lebend – tot. Zwischen dem Gegensätzlichen gibt es aber fließende Übergänge, Phänomene, die sich nicht genau zuordnen lassen. Sind Viren zum Beispiel große Moleküle oder Lebewesen? Wenn wir Viren den Lebewesen zuordnen, sind dann Prionen Moleküle oder Lebewesen?

Diese Naturgegebenheiten haben zunächst Folgen für die Sprache, also für eines der Fundamente, auf denen das Recht aufbaut. Da die Natur von unendlicher Vielgestaltigkeit ist, die Sprache aber nur eine begrenzte Anzahl von Begriffen bereithält, um sie zu beschreiben, müssen notwendigerweise alle Begriffe unscharf sein. Diese Sachnotwendigkeit bleibt auch dann bestehen, wenn Juristen die Begriffe zu einer Fachsprache umformen und diese in die Tatbestände von Normen schreiben. Auch die Vermehrung der Zahl der Begriffe kann an diesem Umstand nichts ändern, da jeder zwischen zwei gegensätzliche Begriffe eingeschobene neue Begriff wiederum an zwei Stellen unklare Abgrenzungen hervorruft: Tag/Abend/Nacht/Morgen/Tag.

Wenn man bei der Konstruktion von Tatbeständen reduktionistisch vorgeht und den Teil für das Ganze nimmt, zeigen sich ebenfalls Beschränkungen, wie sie auch von Naturphänomenen bekannt sind. In der Biologie gilt die Zecke als Musterbeispiel für eine erfolgreiche reduktionistische Beschreibung. Ihr genügen zwei Merkmale, um ihre Beute, Säugetiere, zu beschreiben: Temperatur 37 Grad und Vorkommen von Buttersäure. Ein drittes Merkmal würde die Treffgenauigkeit nicht weiter erhöhen, sondern vermindern.

Auch Juristen wissen intuitiv, dass die Natur bei der Konstruktion von Erkennungsmustern nicht nur Tiere und Techniker ihren Gesetzen unterworfen, sondern auch für Juristen und Politiker keine Ausnahme gemacht hat. Dies zeigt sich plastisch, wenn man zwei häufig gebrauchte Sätze aus dem Juristenalltag zusammenfügt: „Jeder Rechtsfall ist anders, aber den Fall hatten wir schon!“

Fazit: Ein großer Teil der Kompliziertheit des heutigen Steuerrechts ist nicht von Politikern, sondern von den Experten selbst verursacht, von Richtern, Kommentatoren, von den ministeriellen Mitarbeitern der Politik, von den Beratern der Cleveren und von den cleveren Steuerminimierern selbst. Sie alle sind Vermehrer der Kompliziertheit, die sie so heftig beklagen.

IV. Der Beitrag der Politiker zur Kompliziertheit des Rechts

Der Steuergesetzgeber ist ziemlich hektisch tätig. Praktiker haben dem Verfasser versichert, die „Halbwertszeit“ der Vorschriften des Einkommensteuer-

rechts – das ist die Zeit, innerhalb derer die Hälfte der Vorschriften geändert wird – betrage nur noch zwei Jahre. Andererseits wirft man dem Steuergesetzgeber Reformunfähigkeit vor. Zunächst gilt es zu erkennen, dass dies zwei Seiten derselben Medaille sind.

Da sich die Wirklichkeit ständig ändert, muss ein Gesetzgeber auch ständig Antworten auf diese Veränderungen finden. Gesetzgebung besteht demnach aus zwei Komponenten, dem Wegselektieren des Überholten aus dem positiven Recht und dem Herauslektieren des Zeitgemäßen aus kreativen Modernisierungsideen und deren Umsetzung in neues, positives Recht. Betrachten wir zunächst die erste Komponente. Es gilt als historische Erfahrung, dass sich Steuergesetzgeber mit dem Abschaffen überholter Steuern schwer tun. Der französische Finanzwissenschaftler Canard (1750-1833) fasste diesen Befund zu einer Kurzformel zusammen: „Alte Steuer gute Steuer“. Für die deutsche Steuergesetzgebung wird immer wieder die Sektsteuer als Beispiel genannt, die zur Finanzierung der kaiserlichen Flotte eingeführt und nie wieder abgeschafft wurde. Lehrreicher ist die „Reichsfluchtsteuer“ ein übles Instrument des Nationalsozialismus zur Judenverfolgung. Sowohl der alliierte Kontrollratsgesetzgeber als auch noch einige Jahre lang der auf dem Boden des Grundgesetzes stehende parlamentarische Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland hielten ungerührt an dieser Erfindung der Nazis fest.¹⁵

Einige praktische Auswirkungen der Beibehaltung überholter Steuern kann man gut an der Gewerbesteuer studieren.¹⁶ In der heutigen Zeit fehlen Gründe dafür, warum gerade Gewerbetreibende zu einer besonderen Steuer herangezogen werden, nicht dagegen Landwirte, Freiberufler und vermögende Bürger. Der Steuer fehlt also ein spezifischer Zweck, sie ist ein Relikt aus den Zeiten des praktischen Fiskalismus. Aus der Sicht des interpretierenden Juristen fehlt der Telos.¹⁷ Dies ist für Juristen ein grundlegender Mangel. Der Methodiker Bydliniski¹⁸ hat zwölf fundamentale, die Zeiten überdauernde Rechtsgrundsätze zusammengestellt; einer davon gibt die Notwendigkeit wieder, dass jede Norm ein Mittel sein muss, um einen Zweck zu erfüllen. Fehlt der Zweck, kommt es zu willkürlichen Zuordnungen, das heißt die Menschen werden ungerecht behandelt und fühlen sich auch so.

¹⁵ Nöll von der Nahmer (1964), S. 226.

¹⁶ Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, 1990; Tipke FN 10, S. 821-845.

¹⁷ Tipke/Lang (1998), § 12 Tz. 1-3.

¹⁸ Bydliniski (1988).

Der Verfasser gab kürzlich Leitern von Rechtsbehelfsstellen die Empfehlung, einmal nachzusehen und festzuhalten, welche Normen streitanfällig sind und so ein von Lutz Haegert¹⁹ begonnenes Unterfangen fortzuführen. Dabei fielen unter anderem Abgrenzungsfragen des Gewerbesteuerrechts auf. Rund um den Computer ist eine Anzahl neuer Berufe entstanden, bei denen vereinfacht gesagt darum gestritten wird, ob sie künstlerisch – nicht gewerbesteuerpflichtig – oder technisch – also gewerbesteuerpflichtig sind. Tatsächlich ist über das Werkzeug Computer technisches und künstlerisches untrennbar miteinander verbunden. Mit anderen Worten, in der Wirklichkeit gibt es den Unterschied nicht, auf den das Gesetz abstellt. In dieser Situation wäre es Aufgabe der Interpreten, neue Abgrenzungskriterien zu finden. Neue Abgrenzungskriterien könnte man aber nur finden, wenn der spezielle Zweck der Steuer feststünde, denn ohne Wissen vom Zweck der Unterscheidung kann man in der juristischen Begriffsbildung auch keine Unterscheidungskriterien bilden.

Wie das Beispiel zeigt, führt die Beibehaltung des Überholten und der damit bewirkte Wegfall des Zweckes im Recht zu Rechtsunsicherheit, zu Entscheidungsbedarf und zu Entscheidungen, die keine Präjudizwirkung entfalten können, die also nur den Rechtsstoff vermehren, ohne Orientierung zu Lösung des nächsten Problems zu geben.

Auch die Beibehaltung von Ausnahmen sei an einem Beispiel erläutert. § 3 c EStG stellt bestimmte Lohnzuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit von der Steuer frei. Dadurch wird nicht etwa die Feiertags- und Nachtarbeit generell privilegiert, sondern eine Gruppe herausgegriffen, die besser behandelt wird als alle anderen, die ebenfalls nachts und an Feiertagen arbeiten. Geht man in die Geschichte der Norm zurück, so zeigt sich, dass sie vor mehr als 60 Jahren einmal einen Zweck hatte. Die Anfänge dieser Vorschrift reichen in die ersten Monate des Zweiten Weltkrieges zurück. Damals stellte sich heraus, dass der Mangel an Fachkräften den Engpassfaktor der deutschen Kriegswirtschaft bildete, nicht der Rohstoffmangel, wie man vorher geglaubt hatte. Dieser Mangel ließ sich nur beheben, wenn man die Wochenarbeitszeit der Fachkräfte in der Rüstungsindustrie und deren Vorstufen über die damals normale Arbeitszeit von 60 Stunden hinaus verlängerte. Das Lockmittel bildeten Lohnzuschläge, die der Reichsminister der Finanzen²⁰ und später der Gesetzgeber von der Einkommensteuer freistellten. Der Krieg ging zu Ende, die Vorschrift überlebte. Heute kommt sie vor allem Arbeitern in den Zeitungsverlagen zugute,

¹⁹ Haegert (1991), S. 36 ff.

²⁰ Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 18.12. 1939, RStBl 1939, S. 1213 f.

ohne dass es dafür einen sachlichen Grund gäbe. Die Subvention erfordert einen Milliardenbetrag, zahllose Vorstöße zu ihrer Beseitigung sind gescheitert und zwar an den Politikern, nicht an den Experten.

Fazit: Die Steuergesetzgebung kommt ihrer Aufgabe nicht nach, Steuerarten und Normen zu beseitigen, die keinen Zweck mehr erfüllen. Fehlt der Zweck, so fehlt für alle Begriffsbestimmungen und Abgrenzungsfragen der entscheidende Bezugspunkt. Richterliche Entscheidungen geben keine Orientierung mehr.

V. Kaum Chancen für Einfachheit (und andere Qualitätserfordernisse des Rechts) im Gesetzgebungsverfahren

Gesetzgebung²¹ ist ein Vorgang, bei dem drei Komponenten zusammenzufügen sind:

1. der Wille des Auftraggebers (der Politik),
2. das Gestaltungswissen der Juristen vom Recht,
3. das Erfahrungswissen der Gesellschaft (versammelt insbesondere bei Praktikern und Erfahrungswissenschaftlern).

Insoweit ist Gesetzgebung zwei anschaulicheren Vorgängen, der Herstellung eines technischen Prototypen oder dem Entwerfen eines Plans für ein Einfamilienhaus analog. Wenn derartige Planungsprozesse permanent mangelhafte Ergebnisse hervorbringen, ist es nicht sinnvoll, immer wieder die beteiligten Personen zu kritisieren und ständig auf die Mängel der Ergebnisse hinzuweisen. Vermutlich ist das Verfahren nicht darauf angelegt, die gewünschte Qualität hervorzubringen. Dies gilt nach meiner Überzeugung auch für das Gesetzgebungsverfahren.

An Hand des Gesetzes über den Finanzausgleich (FAG)²² lassen sich grundlegende Mängel des Gesetzgebungsprozesses aufzeigen, denn hier fehlen äußere Einflüsse. Bei diesem Gesetz sind die Politiker unter sich, es gibt keine Einflüsse durch eine Fachgerichtsbarkeit, keinen Lobbyismus, keine emotionale öffentliche Meinung, keine heimliche Expertenherrschaft.

²¹ Die Gesetzgebungslehre ist eine sehr junge Disziplin, zum Stand der Forschung siehe *Hof/Lübbe-Wolff* (1999).

²² Zur inhaltlichen Seite des Finanzausgleichs, die nicht Gegenstand der folgenden Analyse ist, gibt es eine umfangreiche juristische und finanzwissenschaftliche Literatur. Vgl. zum Einstieg: *Korioth* (1997); *Hidien* (1999); *Huber/Lichtblau* (2000).

Tatsächlicher Gesetzgeber sind hier informelle Gruppen, deren einzelne Mitglieder wiederum formalen Hierarchien angehören:

- a) der Bundeskanzler und die Ministerpräsidenten der Länder,
- b) der Bundesminister der Finanzen und die Landesfinanzminister jeweils mit den zuständigen Staatssekretären.

Unter diesen politischen Entscheidungsgremien arbeitet die Fachebene:

- a) die für den Finanzausgleich zuständigen Abteilungsleiter und Unterabteilungsleiter,
- b) die Fachreferate mit ihrer inneren Gliederung, also Referatsleiter, Referenten, Sachbearbeiter.

Alle wichtigen Festlegungen treffen die politischen Ebenen, die Fachebenen müssen diese Festlegungen in Gesetzesform bringen. Die nach dem Grundgesetz zuständigen Parlamente haben de facto nichts zuzusagen, sie müssen das bereits Entschiedene „abnicken“. Politologen bezeichnen diese Gegebenheiten als „Gouvernante“.

Faktisch sieht die Gesetzgebung so aus, dass die politischen Ebenen aushandeln, wie viel Geld der Bund und jedes Land aus dem Gesamtsteueraufkommen erhalten. Die Fachebenen haben dann ein Gesetz herzustellen, aus dem sich diese Beträge so ergeben, als seien sie die Rechtsfolgen des Gesetzes. Wo liegt der Fehler des Verfahrens und welche Folgen hat er?

1. Der erste Schritt im Gesetzgebungsverfahren: Die Problemdefinition

Gesetze sind Pläne, mit deren Hilfe bestimmte Probleme gelöst werden sollen. Folglich muss am Beginn eines jeden Gesetzgebungsverfahrens die Definition des Problems stehen. Dies setzt wiederum das Einverständnis darüber voraus, wessen Probleme man eigentlich lösen will. Den Finanzausgleich könnte man ganz praktisch als Problem der Politiker auffassen, die einen möglichst großen Teil von Steuerkuchen für „sich“ haben wollen. Würden die Bürger dies zugestehen, wäre das ein Rückfall von der Volkssouveränität in die Herrschersouveränität, also in den Feudalismus und die mittelalterliche Privilegiengesetzgebung. Der Finanzausgleich wäre nichts weiter als ein Streit der „Fürsten“ ums Geld, ähnlich einer mittelalterlichen Friedensverhandlung mit einem Schacher um Land, die Politiker wären unsere neuen Feudalherren.

Nicht sehr viel anders wäre es, fasste man den Finanzausgleich als einen Streit der Bürger der verschiedenen Gebietskörperschaften um ihren Anteil an Steuerkuchen auf. Dann hätte man statt der Volkssouveränität eine Bevölkerungssouveränität installiert und die Politiker wären als Verhandlungsführer –

z. B. der Sachsen – in eine komplizierte Tarifverhandlung mit mehreren Fronten für ihre als Klientel verstandenen Bürger verstrickt, deren Ergebnisse sie in Gesetzesform festzuhalten wünschten.

Sieht man dagegen das Volk als den Problemträger an, Volk als die in der Zeitdimension betrachtete Bevölkerung, wozu auch bereits verstorbene Generationen und noch nicht geborene Generationen gehören, so stellt sich erstmals nicht ein bloßes Verhandlungs- sondern ein Konstruktionsproblem. Es geht um die Konstruktion eines Regelwerks zum Umgang mit einer „Allmende“, also einer Ressource, die von den jetzt lebenden Menschen zwar genutzt, aber nicht übernutzt werden darf, die es vor „Überweidung“ und „Kahlfraß“ zu schützen gilt; ganz analog der mittelalterlichen Gemeinschaftsweide, bei der dies über die Jahrhunderte gelang. Diese Ressource könnte man „staatliche Finanzkraft“ nennen.

Ist diese Definition gelungen, so werden weitere Probleme sichtbar und definierbar, die beteiligten Politiker befinden sich in einem Gefangenendilemma, nur alle gemeinsam können im Sinne des Gemeinwohls handeln, versucht dies einer allein, indem er beispielsweise für sein Bundesland Einsparpotenzial einräumt, wird er von den anderen über den Tisch gezogen. Es ist eine Situation, die ihnen die Eigenschaften von Pokerspielern abverlangt, den anderen täuschen, dreist sein, mehr fordern als man braucht, weniger geben als man könnte, unkooperativ sein ist das Gebot der Stunde. Dies sind Eigenschaften, auf die das sonstige Sozialleben üblicherweise nicht aufbaut. Die Politiker finden sich in einen Prozess der Selbstdesavouierung verstrickt, die Politikverdrossenheit ist also kein Zufall.

2. Der zweite Schritt im Gesetzgebungsverfahren: den Konflikt um die Entscheidungsmacht lösen, Problemlösungsidee festlegen

Nach der Problemdefinition muss der Auftraggeber „Politik“ eine erste, ganz allgemeine Problemlösungsidee entwickeln, die dann von den Konstrukteuren, der Fachebene, zu einem Entwurf auszuarbeiten wäre.

Aus Gründen der Ablauflogik ist dies eine notwendige Festlegung, die bereits hier, in einem frühen Stadium des Gesetzgebungsprozesses zu treffen ist. In analogen Fällen muss sich das Management einer Automobilfirma auch festlegen, ob es der Konstruktionsabteilung den Auftrag für einen Kleinwagen oder für ein Auto der Oberklasse gibt und eine Familie muss dem Architekten sagen, ob sie ein Ein- oder Zweifamilienhaus bauen will.

Diese Festlegung setzt voraus, dass vorher entschieden worden ist, wer diese Festlegungen treffen darf. Typischerweise laufen also zwei Streitigkeiten parallel:

- a) Eine Sachdiskussion, ob z. B. die Bundesrats- oder der Bundestagsmehrheit im Besitz der besseren Problemlösungsidee ist.
- b) Ein Konflikt um die Entscheidungsmacht, wer die Lösungsidee auswählen darf, die Entwurf und schließlich Gesetz werden soll.

Beides ist strikt zu trennen, denn nur die erste Frage hat eine falsch/richtig-Dimension, zumindest aber eine besser/schlechter-Dimension; diese Frage kann aber zu diesem Zeitpunkt, in dem über sie zu entscheiden ist, meist nicht mit Sicherheit beantwortet werden. Die zweite Frage ist dagegen eine Machtfrage, sie hat im Rahmen der vom Grundgesetz festgelegten Grenzen keine falsch/richtig-Dimension.

Bei beiden Fragen können Kompromisse erforderlich sein. Es geht aber um zwei grundsätzlich verschiedene Arten von Kompromissen. Bei Sachlösungen sind immer dann Kompromisse notwendig, wenn mit einer Lösung mehrere Ziele verfolgt werden und nicht alle Ziele zu 100 Prozent gleichzeitig erreicht werden können. Diese Kompromisse haben wiederum eine besser/schlechter-Dimension. Das eine Konstruktionsteam kommt den gesteckten Zielen eben näher als das andere. Notwendigerweise sind alle technischen Konstruktionen, alle Gebrauchsgegenstände unseres Alltags, das Ergebnis von Kompromissen zum Beispiel aus Festigkeit, Gewicht, Preis usw.

Dies gilt in gleicher Weise für Gesetze. Unabhängig vom Inhalt eines Gesetzes sind Kompromisse zwischen notwendigen Anforderungen zutreffen wie: Einfachheit, Gerechtigkeit, Zielgenauigkeit und nicht zuletzt der Frage, ob dieses Gesetz die Position der unter dem Grundgesetz versammelten Rechtsgemeinschaft im internationalen Wettbewerb stärkt.

Auch bei Machtfragen gibt es Kompromisse. Einen solchen Machtkompromiss hat das Grundgesetz getroffen, indem es beim Finanzausgleich und den Gemeinschaftssteuern der Bundestagsmehrheit nicht die alleinige Entscheidungsmacht einräumte, sondern die Zustimmung des Bundesrates vorsah. Präferiert die Bundesratsmehrheit eine andere Problemlösungsidee als die Bundestagsmehrheit, entsteht eine Pattsituation, die durch einen Machtkompromiss aufzulösen ist.

In einem rationalen Gesetzgebungsverfahren, das Qualitätsgesetze hervorbringen soll, muss es streng verboten sein, Sachkompromiss und Machtkompromiss zu vermengen. Die Folgen seien an einem leicht überschaubaren Fall demonstriert: Ein Mann und eine Frau nehmen als Team an einer Orientierungsfahrt teil. An einer Kreuzung hält der Mann Norden, die Frau Süden für die zielführende Richtung. Nun haben sie ein Problem, eben ein Orientierungsproblem. Gleichzeitig wird eine Machtfrage aufgeworfen, ein Konflikt darum, wer an dieser Stelle die Entscheidungsmacht haben soll, die Problemlösungs-

idee auszuwählen. Da Männer und Frauen unterschiedliche, aber gleichwertige Orientierungssysteme haben, ist die Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der Problemlösungen „Norden“ und „Süden“ etwa gleich groß. Beide könnten zur Beilegung ihres Konflikts und zur Rettung ihrer Partnerschaft auf den Einfall kommen, nach Westen zufahren. Damit wäre die Pattsituation überwunden, der Frieden wiederhergestellt, der Wettbewerb aber verloren, denn die Lösung „Westen“ ist mit Sicherheit falsch.

Gegen diese einfache, einleuchtende Grundregel wird im Gesetzgebungsverfahren – nicht nur im Steuerrecht – dauernd verstoßen. Die dann entstehenden Gesetze hat der Verfasser „Hubflüglergesetze“ genannt, da man aus zwei für sich genommen brauchbaren Konstruktionen – Flugzeug und Hubschrauber – eine neue, unbrauchbare zusammensetzt.²³ Im Steuerrecht sind die Beispiele zahlreich; ein von vielen Bürgern hautnah erlebtes Beispiel war die Ehescheidungsreform der siebziger Jahre, als man aus der SPD-Lösung – Berufstätigenehe, leichte Scheidung, kaum Unterhalt – und der CDU-Lösung – Hausfrauen-ehe, schwierige Scheidung, viel Unterhalt – das Kompromissgesetz schuf: leichte Scheidung, viel Unterhalt. Verfassungsgericht und Fachgerichtsbarkeit brauchten 10 Jahre, um daraus ein für die Bürger erträgliches Recht zu bilden.

3. Der dritte Schritt im Gesetzgebungsverfahren: die Prototypeignung des Rechts gewährleisten

Jedes Rechtssystem kennt zwei ganz unterschiedliche Arten von Entscheidungen; zum einen bloße Konfliktlösungen, wie z. B. der „Deal“ des angelsächsischen Rechtskreises, der „Vergleich“ im deutschen Recht, die „tatsächliche Verständigung“ im Besteuerungsverfahren. Jede dieser Entscheidungen ist ein – unentbehrlicher – Wegwerfartikel und nur zur Bewältigung dieses Falles geeignet. Die Grundlagen von Deal und Vergleich sind keine rechtlichen Begründungen, sondern die psychische Befindlichkeit der Beteiligten, deren Verhandlungsgeschick, Risikokalkül und sonstige, außerrechtliche Faktoren.

Ganz anders Verwaltungsakte, Urteile und die „cases“ des angelsächsischen Rechtskreises; sie beruhen ausschließlich auf rechtlichen Begründungen. Infolgedessen entfalten Sie eine Prototypeignung, der Verwaltungsakt als Simile, Urteil/case als Präjudiz zur Lösung neuer, vergleichbarer Fälle.

Ein Vergleich löst also z. B. in einem Schadensersatzprozess den Konflikt ums Geld, lässt aber das Rechtsproblem, wer wem wie viel Geld schuldet, ungelöst zurück. Ganz anders das Urteil, es löst das Rechtsproblem und damit

²³ *Helsper* (1995), S. 17-25.

gleichzeitig den Konflikt. Da Vergleiche nicht auf rechtlichen Begründungen beruhen, sind sie in dem Bezugssystem von Juristen nicht systematisierbar, auch der für seinen common sens gerühmte angelsächsische Rechtskreis hat nur ein case law, kein deal law hervorgebracht.

Normen sind nichts anderes als Präjudizien, die man auf ihren Kern verkürzt und in einer anderen „Schreibweise“ abgefasst hat. Zwischen case law und Normenrecht bestehen keine prinzipiellen Unterschiede. Das Gesetz über den Finanzausgleich zeigt nun in besonders krasser Form, dass Streitigkeiten bei zustimmungsbedürftigen Gesetzen zu einer Vermengung von Deal und Law führen, die meisten Teile des FAG sind zwar der Form nach Normen, dem Inhalt nach aber Vergleiche.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 11.11.1999²⁴ indirekt diesen Charakter aufgedeckt, indem es vergeblich nach den Sachgründen suchte, auf denen die einzelnen Normen beruhen. Das ist so, als ob sich ein Jurist vergeblich bemüht, einen Vergleich zu interpretieren, das heißt die juristischen Begründungen zu suchen, die ein Vergleich eben gerade nicht enthält. Schließlich verwarf das BVerfG das Gesetz und gab dem Gesetzgeber auf, den Finanzausgleich neue zu regeln.

Da das BVerfG das Ergebnis, das Gesetz, beanstandete, nicht aber zu der Fehlerquelle vordrang, nämlich zu dem Gesetzgebungsverfahren, in dem solche Gesetze typischerweise entstehen müssen, hat sich durch die Entscheidung nichts Wesentliches geändert. Auch beim Finanzausgleich selbst wird das Ergebnis nur ein Recht sein, dessen Dealcharakter besser getarnt sein wird.

Der Dealcharakter des FAG infiziert nach und nach das gesamte Recht der Gemeinschaftsteuern, denn jede aufkommenswirksame Änderung einer Norm, etwa des Einkommensteuerrechts, führt erst einmal zu einem Streit zwischen Bund und Ländergesamtheit, wessen Steueraufkommen sich mehr oder mindern soll, denn jede Änderung im Recht der Gemeinschaftssteuern stellt den erhandelten Finanzausgleich in Frage und erzeugt damit ein neues Verhandlungsproblem, einen Konflikt, der das Konstruktionsproblem überlagert. Dadurch entsteht nach und nach ein erfeilschtes, nicht auf juristisch zulässigen Begründungen beruhendes Recht, bei dem Gesetzgebung und juristische Interpretationskunst nicht mehr zusammenpassen.

²⁴ BVerfGE 101, S. 158 ff.

4. Der vierte Schritt im Gesetzgebungsverfahren: den Auftrag formulieren

Die politische Führung benötigt die Gesetzgebungsabteilungen der Ministerialbürokratie, um einen Gesetzentwurf anfertigen zu lassen. Bei einem Regierungsentwurf ist das Wissen, das in den Entwurf eingehen soll, auf viele Köpfe verteilt und diese Köpfe arbeiten auf verschiedenen Stufen einer hierarchischen Organisation. Während die Wissensbreite oben in der Hierarchie groß, unten dagegen gering ist, ist die Wissenstiefe, also die Kenntnis von den Details unten groß, oben dagegen gering.

Die Mobilisierung des benötigten Wissens einer hierarchischen Organisation geschieht durch „Auftragsführung“, im Militärwesen fälschlich als „Auftragstaktik“ bezeichnet. Fundamentales und unverzichtbares Element der Auftragsführung ist die Festlegung klarer Ziele. Dies setzt voraus, dass man vorher die zu lösenden Probleme definiert hat.

Bei der Regelung des Finanzausgleichs könnten neben den bereits in der Verfassung genannten Zielen „Gleichheit der Lebensverhältnisse“ und „Überlastung der Steuerzahler verhindern“ weitere Grobziele sein: das Allmende-Problem lösen, das Gefangenendilemma der Politiker auflösen.

Experten des Finanzausgleichs haben dem Verfasser versichert, dass sie noch nie eine Zielformulierung im Sinne einer Auftragsführung erlebt haben und dass es vermutlich in fünfzig Jahren Finanzausgleich noch nie eine gegeben hat.

Nun könnte man ganz pragmatisch fragen, ist es denn wirklich so schlimm, wenn die Politiker den Finanzausgleich aushandeln, statt eine Konstruktion in Auftrag zu geben? Ich bin sicher, dass Feilschen, statt Konstruieren zu einer ungeheuren Verschwendung öffentlicher Mittel führt, die leider kein Rechnungswesen abbildet. Im Finanzausgleich gibt kein Land, was es geben könnte und erhält kein Land, was es braucht, sondern jeder muss das geben und nehmen, was das zufällige Ergebnis einer Verhandlungssituation war. Manche Vorschriften zeigen an, welche Unsinnigkeiten dadurch Gesetz werden.

So erhalten kleine Länder Bundesergänzungszuweisungen als Zuschüsse zu den angeblich erhöhten Kosten der politischen Führung. Ob es wirklich wahr ist, dass kleine Einheiten einen größeren Führungsaufwand erfordern, ist nie geprüft worden, wahrscheinlich stimmt es nicht. Verblüffenderweise erhält das größte der kleinen Länder, nämlich Rheinland-Pfalz, den höchsten Betrag, obwohl es nach der Logik dieser Zuteilung den kleinsten erhalten müsste. Nur der Insider weiß, dass dies einer besonderen Verhandlungssituation entsprang, in der das glückliche Land Rheinland-Pfalz durch einen besonders geschickt agierenden Ministerpräsidenten vertreten wurde.

Hier wird „nur“ ein dreistelliger Millionenbetrag in die falschen Hände geschoben, aber noch bestürzendere Entwicklungen werden sichtbar, wenn man analysiert, wie sich unser bundesstaatliches Finanzwesen der einzigen Herausforderungen stellte, die ihm in fünfzig Jahren Finanzausgleich widerfuhr, der Wiedervereinigung. Danach verschlechterten sich über Jahre hinweg die Finanzkennzahlen des Bundes, während Länder und Gemeinden ihre Konsolidierungspolitik weiterführten, als ob es die Wiedervereinigung nicht gegeben hätte. Diese Entwicklung wird erklärlich, wenn man sich die Verhandlungssituation des damaligen Bundesfinanzministers betrachtet: er war zugleich Parteivorsitzender einer nur auf Landesebene bestehenden Partei. Jeder Verhandlungserfolg gegenüber den Ländern bedeutete für ihn einen Misserfolg in seiner Eigenschaft als Parteivorsitzender. Ein komplexes Gemeinwesen kann es sich nicht leisten, von derartigen Zufälligkeiten mehr als notwendig abhängig zu sein.

Für die Steuergesetzgebung sind statt klarer Zielsetzungen Eckwerte und Streichlisten charakteristisch. Dies bürgt für eine Fehlkonstruktion, denn damit werden mögliche Ziele der Sekundärebenen auf die primäre Ebene angehoben und bringen in der Folge die Logik des Konstruierens durcheinander, wie nun zu zeigen sein wird.

5. Der fünfte Schritt im Gesetzgebungsverfahren: der Logik des Konstruierens folgen

Das Konstruieren einer Auftragslösung muss – gleichgültig ob Prototyp, Einfamilienhaus oder Gesetz – einer Ablauflogik folgen. Am Anfang steht der Auftraggeber, in diesem Fall die politische Führung, die den Konstrukteuren aufgibt, einen Gesetzentwurf zu erstellen, der ihre Ziele verwirklicht. Die Konstrukteure zerfallen in zwei Gruppen, nämlich die Gestalter, also Architekten/Juristen, und diejenigen, die Erfahrung beisteuern, also Statiker/Erfahrungswissenschaftler/Praktiker.

Die Juristen entwerfen eine Lösung, die dann auf ihre Realisierbarkeit zu prüfen ist, also darauf, ob sie zum Beispiel mit den Ressourcen der Verwaltung umgesetzt werden kann, ob mit der Umsetzung tatsächlich die erhofften Wirkungen eintreten werden. Ferner ist sie auf ihre Vereinbarkeit mit dem wissenschaftlich gesammelten Erfahrungswissen der Gesellschaft zu prüfen.

Dann muss der Entwurf zum Auftraggeber zurückwandern, der ihn annehmen oder verwerfen kann. Ist der Gegenstand komplex, wird aus dem kreisförmigen ein spiralenförmiger Prozess, denn zunächst wird man nur eine Prinzipidee skizzieren, die dann in immer weiteren Umläufen zu den Details fortschreitet, ganz entsprechend wie ein Architekt von einer Skizze und einer Zeichnung im großen Maßstab zu einem Entwurf fortschreitet, der von den Praktikern in die Tat umgesetzt werden kann.

Ein übliches Gesetzgebungsverfahren des Steuerrechts folgt leider einer Logik des Fehlkonstruierens. Zuerst lässt man die Fachleute einen Regierungsentwurf anfertigen. Das heißt der zwangsläufig zu erwartende Konflikt zwischen Bundesratsmehrheit und Bundestagsmehrheit wird nicht der Logik des Konstruierens folgend vor der „Auftragsvergabe“ ausgefochten, sondern auf die Zeit nach Fertigstellung des Entwurfs verschoben. Die Bereinigung nehmen dann im schlimmsten Fall feilschende Kungelrunden vor, deren zufällige, miternächtliche Kompromisse – unzulässige Macht- und Sachkompromisse – jeder Praktiker fürchtet.

Auch das Erfahrungswissen kommt zu kurz. Das gilt für das Wissen der Praktiker in Verwaltung und Beratung ebenso wie für das wissenschaftliche Erfahrungswissen.

Fazit: Im heutigen Gesetzgebungsverfahren hat nicht nur Einfachheit keine Chance, alle anderen notwendigen Qualitätsmerkmale eines Gesetzes sind ebenso ohne Chance. Es ist müßig, nach besseren Gesetzen oder besseren Politikern, Staatssekretären und Experten zu rufen. In dem heutigen, fehlkonstruierten Gesetzgebungsverfahren können auch die allerbesten Ansichten nicht verwirklicht werden. Daran kann kein Wechsel der Personen, der Regierungen und Mehrheiten etwas ändern. Geboten ist ein neuer Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens.

Literatur

Agricola (1987): *Antonyme der deutschen Sprache*, 6. Auflage, Leipzig.

Blankart (2001): *Öffentliche Finanzen in der Demokratie: Eine Einführung in die Finanzwissenschaft*, 4. Auflage München, passim.

Bretone (1992): *Geschichte des römischen Rechts Von den Anfängen bis zu Justinian*, München, S. 262.

BVerfGE 101, S. 158 ff.

Bydlinski (1988): *Fundamentale Rechtsgrundsätze Zur rechtsethischen Verfassung der Sozietät*, Wien.

Eisser (1963): Zur Deutung von „Summum ius summa iniuria“ im römischen Recht. In: Summum ius summa iniuria – Individualgerechtigkeit und der Schutz allgemeiner Werte im Rechtsleben. Ringvorlesung gehalten von Mitgliedern der Tübinger Juristenfakultät im Rahmen des dies akademikus Wintersemester 1962/63. Tübingen.

Fischer, P. (1998): *Steuervereinfachung* (Hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft), Köln.

Haegert (1991): Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überbelastung der Finanzgerichte, BB, S. 36 ff.

Helsper, H. (1992): *Steuersparer, Haarspalter und höchstrichterlicher Informationsmüll – Suchen die Menschen die Grenzen der Norm, zerstört Rechtsprechung den Informationsgehalt der Botschaft Recht?*, BB, 1500.

- (1995): Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz – Über die Notwendigkeit und Möglichkeit, Gesetzgebung aus einem fortlaufenden Verschlechterungsprozess in einen Optimierungsprozess zu verwandeln, BB, S. 17-25.
- (2001): Wege für Bewegten im Steuerwesen, Köln, S. 51 ff.

Hidien (1999): Handbuch Länderfinanzausgleich, Baden Baden.

Hof / Lübke-Wolff (1999): Wirkungsforschung zum Recht I, Baden Baden.

Huber / Lichtblau (2000): Ein neuer Finanzausgleich Reformoptionen nach dem Verfassungsgerichtsurteil, Köln.

Kirchhof (2001): DStR 2001, 913 ff.

- (2002): StW 2002, 3 ff.

Korioth (1997): Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, Tübingen.

Nöll von der Nahmer (1964): Lehrbuch der Finanzwissenschaft Bd. 1, Köln Opladen, S. 226.

Tipke (1993): Die Steuerrechtsordnung Bd. 2 Steuerrechtstheorie, Köln, grundlegend S. 217 ff.

Tipke / Lang (1998): konstatieren, dass sich die Gewerbesteuer zu einer reinen Sonderertragssteuer für bestimmte Gewerbebetriebe entwickelt habe. 16. Auflage, Köln, § 12 Tz. 1-3.

Wessel (2000): Geschichte des Rechts, 2. Auflage, S.47 ff.

Rechtliche Ansatzpunkte zur Hebung der Steuermoral – Zugleich ein Resümee der Tagungsergebnisse aus juristischer Perspektive

Ute Sacksofsky

I. Einleitung

Die Steuermoral in Deutschland ist schlecht.¹ Über diesen Ausgangsbefund besteht Einigkeit. Steuerhinterziehung gilt in Deutschland als Kavaliersdelikt, wenn sie nicht schon zum Volkssport avanciert ist. Die meisten Steuerpflichtigen empfinden es als allenfalls geringes Unrecht, „das Finanzamt“ zu betrügen; entsprechend hoch ist die Motivation, Wege zur Umgehung der Steuerpflicht zu finden. Das Ausmaß und die Art und Weise, in denen dies stattfindet, sind freilich sehr unterschiedlich. Sie reichen von Schwarzarbeit über die Manipulation von Belegen bis hin zu den in Grauzonen zwischen Legalität und Illegalität anzusiedelnden Wegen der „Steuervermeidung“. Aufgrund des nicht unerheblichen Dunkelfeldes ist es zudem nicht ganz einfach, Auskünfte über den genauen Umfang der Steuerhinterziehung zu erhalten.²

Warum nun sollte der Staat ein Interesse haben, die Steuermoral zu heben? Der erste Grund ist offensichtlich: durch Steuerhinterziehung gehen dem Staat Mittel verloren, die er zur Erfüllung seiner Aufgaben braucht; dass diesem Interesse in Zeiten knapper Kassen um so größeres Gewicht zukommt, ergibt sich von selbst. Die Notwendigkeit zum Handeln besteht aber auch darüber hinaus. Eine schlechte Steuermoral kann eng mit genereller Politik- und Staatsverdrossenheit zusammenhängen. Diese zu verändern, muss dem Staat elementares Anliegen sein. Schließlich kann die mangelnde Befolgung der steuerrechtlichen Normen negative Auswirkungen generell auf den Rechtsbefolgungswillen haben; auf die Akzeptanz des Rechts ist der „Rechts-Staat“ aber angewiesen.

¹ Näher dazu *Mackscheidt*, in diesem Band; weitere Nachweise bei *Lang* (1998).

² *Tipke* (1993b), S. 1402ff. – Zu den Schwierigkeiten von Schätzungen: *Frey* (1994), S. 230ff.

Was kann der Staat zur Hebung der Steuermoral unternehmen? Die Beantwortung dieser Frage setzt zunächst eine Untersuchung der Faktoren voraus, die zu einer schlechten Steuermoral führen. Auch wenn hier in vielen Bereichen noch Forschungsbedarf besteht, lässt sich doch schon klar erkennen, dass eine schlechte Steuermoral nicht monokausal zu erklären ist. Es gibt verschiedene Ursachen für diese; entsprechend sind Lösungen auf verschiedenen Ebenen denkbar. Die in diesem Band dokumentierte Tagung hat auf beiden Ebenen – Ursachenforschung und Lösungsansätze – wertvolle Anregungen gegeben. Aus einer juristischen Perspektive sollen die im Gespräch befindlichen Lösungsalternativen systematisiert, analysiert und bewertet werden.

II. Änderungen auf politisch-institutioneller Ebene

Ein erster Ansatzpunkt zur Hebung der Steuermoral könnte auf der Ebene der demokratischen Beteiligung liegen. Insbesondere *Bruno Frey* hat sich dieser Ebene zugewandt und den Zusammenhang zwischen dem Ausmaß politischer Partizipation und Steuermoral in verschiedenen Kantonen der Schweiz empirisch untersucht.³ Dabei zeigte er, dass mit stärkeren Möglichkeiten der direkten Beteiligung auch die Zufriedenheit der Bürger wächst; Frey plädiert daher für einen Ausbau der direkt-demokratischen Elemente, die sich insbesondere auch auf finanzielle Fragen beziehen sollen.

Fraglich ist, ob ein solcher Weg auch für die Bundesrepublik Deutschland anzuraten wäre. Die Beantwortung dieser Frage führt zunächst auf die grundsätzliche Diskussion, inwieweit es sinnvoll ist, direkt-demokratische Elemente in das politische System einzuführen. Diese Diskussion wird in Deutschland seit Jahrzehnten geführt; bisher haben sich die Befürworter von Volksbeteiligung auf der Bundesebene nicht durchsetzen können.⁴ Anders sieht es hingegen auf der Ebene der Länder aus. Alle Bundesländer kennen Volksbegehren und Volksentscheid⁵, freilich in unterschiedlicher Ausgestaltung im Detail. Die Debatte um mehr direkte Demokratie soll hier indes nicht allgemein geführt werden, sondern es ist allein auf die spezifischen Probleme einzugehen, die di-

³ Frey, in diesem Band.

⁴ So scheiterte jüngst ein erneuter Versuch, Volksabstimmung und Volksentscheid auf Bundesebene einzuführen: BT-Drs. 14/8503; BT-Prot. 240. Sitzung v. 7.6.2002, Tagungsordnungspunkt 17.

⁵ Art. 59, 60 BaWüVerf, Art. 71ff. BayVerf, Art. 59ff., 62, 63 BerlVerf, Art. 75ff., 76-78 BbgVerf, Art. 69-74 BremVerf, Art. 48ff., 50 HambVerf, Art. 71, 116ff., 123 HessVerf, Art. 55ff., 60 M-VVerf, Art. 42, 48, 49 NdsVerf, Art. 68, 90 NRWVerf, Art. 108, 109 RhPfVerf, Art. 99, 100 SaarlVerf, Art. 72f. SächsVerf, Art. 77ff., 81 VerfLSA, Art. 37ff., 41, 42 SchlHVVerf, Art. 45, 81f. ThürVerf.

rekte Demokratie bei finanziellen Fragen aufwirft. Denn insoweit ist Deutschland extrem zurückhaltend. Schon die – direkter Demokratie gegenüber abgeschlossener – Weimarer Reichsverfassung bestimmte in Art. 73 Abs. 4: „Über den Haushaltsplan, über Abgabengesetze und Besoldungsordnungen kann nur der Reichspräsident einen Volksentscheid veranlassen“. Entsprechend nehmen auch die Länderverfassungen Finanzierungsfragen von Volksbegehren und/oder Volksentscheid aus.⁶ Hierfür mag auch eine Rolle die deutsche Tradition spielen, die das vornehmste Recht des Parlaments im Budgetrecht sieht.⁷ Jedenfalls erscheint direkte Demokratie bei Finanzfragen in Deutschland kaum vorstellbar. Dies läuft neueren ökonomischen Forderungen hingegen gerade zuwider.⁸ Nach diesen Auffassungen ist Partizipation bei der Festlegung der Höhe der Steuersätze wie bei der Verwendung der Ausgaben das Gebot der Stunde. Möglicherweise ist die Tabuisierung in Deutschland also unnötig.⁹ Vielleicht würden auch hier, wie im Schweizer Beispiel, die Steuerbürger keineswegs möglichst niedrige Steuersätze festlegen und unsinnige Prioritätsentscheidungen im Budget treffen.

Freilich ist auch dann Vorsicht geboten, wenn diese Bedenken überwunden werden. Denn eine Einführung von direkter Demokratie in Finanzfragen würde weitere institutionelle Veränderungen zwingend voraussetzen. Direkte Demokratie kann nur dann sinnvoll sein, wenn auch reale Entscheidungen getroffen werden können. Dies ist aber gerade das Grundproblem der derzeitigen Finanzverfassung. In Deutschland werden Ausgabenlasten vielfach nicht von demjenigen inhaltlich veranlasst, der sie im Ergebnis zu tragen hat. Dies gilt, obwohl das Konnexitätsprinzip des Art. 104a GG eine Gleichläufigkeit von Aufgabenerfüllung und Ausgabenverantwortung herzustellen versucht. Doch bezieht sich dieses nur auf die Konnexität von Verwaltungs- und Finanzkompetenz. Im deutschen föderativen System werden inhaltliche Vorgaben aber

⁶ Die Landesverfassungen nehmen in Anlehnung an die Weimarer Formulierung – mit teils geringen sprachlichen Abweichungen – Staatshaushalt, Abgabengesetze und Besoldungsgesetze aus: Art. 60 VI BaWüVerf, Art. 73 BayVerf, Art. 76 II BbgVerf, Art. 70 II BremVerf, Art. 124 I 3 HessVerf, Art. 60 II 1 M-VVerf, Art. 48 I 3 NdsVerf, Art. 68 I 4 NRWVerf, Art. 109 III 3 RhPfVerf, Art. 81 I 3 VerflSA, Art. 73 I SächsVerf, Art. 41 II SchlHVerf, Art. 82 II ThürVerf; teils wird dies ergänzt durch die Tarife der öffentlichen Unternehmen Art. 62 V Berl Verf, Art. 50 I 2 HambVerf; besonders eng die Formulierung in Art. 99 I 3 SaarlVerf: kein Volksbegehren „über finanzwirksame Gesetze, insbesondere Gesetze über Abgaben, Besoldung, Staatsleistungen und den Staatshaushalt“. Vgl. auch *Storr* (1995), S. 264ff., 266; *Birk/Wernsmann* (2000), S. 669ff.

⁷ Vgl. nur *Siekman* (1999), Art. 110, 12ff., 13.

⁸ Siehe etwa *Hansjürgens* (2001).

⁹ Kritisch aus neuerer Zeit: *Jung* (2001), S. 24, 46ff., 53.

weitgehend vom Bund aufgrund seiner weitreichenden Gesetzgebungskompetenz inhaltlich vorgesehen; auch wenn die Ausführung der Bundesgesetze im Regelfall eigene Angelegenheit der Länder ist, ist der Spielraum der Länder, die Kosten der Erfüllung einer Aufgabe zu steuern, häufig nur sehr gering. Hinzu kommt, dass Kostenverursacher und Kostenträger nicht nur auf der Ebene von Bund und Ländern auseinander fallen, sondern auch und erst recht im Hinblick auf Kommunen und Bund bzw. Länder.¹⁰ Solange diese Verflechtungen nicht stärker gelöst worden sind, ist direkte Demokratie im finanziellen Bereich – auf welcher Ebene auch immer – wenig sinnvoll.

Ein weiterer Gesichtspunkt, der bei der Einführung direkter Demokratie in Finanzfragen neu zu überdenken wäre, ist die Zukunft des Länder-¹¹ und des kommunalen Finanzausgleichs. Bisher ist das Maß der Angleichung der Finanzkraft der Länder recht hoch.¹² Seit Jahrzehnten wird – insbesondere von Seiten der finanzstarken Länder – von einer „Übernivellierung“ gesprochen.¹³ In ein solches System des relativ intensiven Finanzausgleichs lassen sich autonome Entscheidungen der einzelnen Einheiten, etwa über die Höhe der Steuersätze, nur schwer integrieren. Autonome Entscheidungen sind nur dann sinnvoll, wenn auch die Folgen von den Entscheidungsträgern zu verantworten sind. Zahlen andere Länder für niedrige Hebesätze in einem Land mit oder kommen hohe Steuereinnahmen anderen Ländern zugute, wird das System widersinnig. Auf der anderen Seite ist es nicht vollkommen unmöglich, autonome Entscheidungen in ein System des Finanzausgleichs zu integrieren. So werden beispielsweise die unterschiedlichen Hebesätze bei den Kommunen bereits im geltenden Länderfinanzausgleich in der Weise berücksichtigt, dass die Einnahmen bezogen auf Durchschnittssätze eingestellt werden.¹⁴

Im Ergebnis erfordert der Vorschlag von Frey, Elemente direkter Demokratie in Finanzfragen einzuführen, eine Auseinandersetzung über die Grundlagen der Finanzverteilung und Finanzverantwortung im Bundesstaat. Derzeit wird diese Debatte in der Bundesrepublik unter dem Schlagwort „Wettbewerbsföde-

¹⁰ s. z.B. Hennecke (1996), S. 791; Heun (1996a), S. 1020; Schoch/Wieland (1995), S. 126ff.

¹¹ Grundlegend aus neuerer Zeit: Koriath (1997).

¹² Geregelt insbes. in § 10 FAG. Zu Wirkungsweise und den Zahlen für das Jahr 1998: BVerfGE 101, 158, 161ff.; vgl. jetzt: MaßstäbeG v. 9. September 2001, BGBl. I 2302.

¹³ So die Antragsteller im Normenkontrollantrag BVerfGE 101, 158, 198f.; zur Problematik vgl. z.B. Hidien (1999), S. 306f.; Bohley (1992), S. 31, 68; Isensee (1990), S. 248, 273; Koriath (1997), S. 612f.; Häde (1996), S. 238ff.

¹⁴ Vgl. dazu BVerfGE 86, 148, 229 ff.

ralismus“ geführt.¹⁵ Vor- und Nachteile sind dabei sorgfältig abzuwägen. Die Chance auf erhöhte Effizienz (und Partizipation) bei verstärktem Wettbewerb unter den Bundesländern geht einher mit Einbußen im Hinblick auf die „Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse“¹⁶ im Bundesgebiet. Ob man eine stärkere Unterschiedlichkeit der Lebensverhältnisse in Kauf nehmen möchte, hängt von den politischen Prioritäten ab. Solche Veränderungen gehen mithin weit über das eigentliche Problem der Hebung der Steuermoral hinaus und führen auf Grundfragen des politischen Systems, die sich in einer Verfassungsänderung niederschlagen müssten. Dies zeigt zumindest, dass es sich nicht um einen kurzfristig durchführbaren Weg zur Hebung der Steuermoral handelt.

III. Reduktion der Höhe der Belastung

Möglicherweise könnte auch eine Reduktion der Höhe der steuerlichen Belastung zu einer Hebung der Steuermoral führen. Es ist durchaus nachvollziehbar, dass insoweit ein Zusammenhang besteht: Je höher das „Opfer“ für den Einzelnen, desto stärker seine Tendenz der Opfervermeidung.¹⁷ Freilich stößt auch dieser Weg auf gewisse Grenzen. Zwar treten alle Parteien für eine Steuerentlastung ein¹⁸, doch ob die Steuerentlastung hinreichend weit gehen kann, dass sich wirklich Effekte zur Hebung der Steuermoral einstellen, ist angesichts des enormen Finanzbedarfes des Staates fraglich. Zudem ist es – zumindest im Hinblick etwa auf die Steuerhinterziehung im Wege der Schwarzarbeit – ungenügend, sich auf eine Entlastung bei den Steuern zu beschränken; jedenfalls die Sozialabgaben müssten insoweit mit einbezogen werden.¹⁹

Ein juristischer Weg, um die Steuerbelastung zu begrenzen, ist der vom Bundesverfassungsgericht entwickelte „Halbteilungsgrundsatz“.²⁰ Das Gericht folgte aus Art. 14 Abs. 2 GG, dass die steuerliche Gesamtbelastung „... in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ verblei-

¹⁵ Bull (1999), S. 269; Schmidt-Jortzig (1998), S. 746.

¹⁶ Vgl. Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG.

¹⁷ Wie der Zusammenhang genau aussieht, bedürfte freilich noch weiterer Forschung.

¹⁸ Zu Forderungen nach Steuersenkungen in aktuellen Wahlprogrammen: ><http://regierungsprogramm.spd.de/servlet/PB/menu/1076213/index.html>; <http://archiv.gruene-partei.de/bdk/wiesbaden2002/beschluss/wp/wahlprogramm2002-web-pdf>; für weitergehende Entlastung, die Oppositionsparteien: [http://www.cdu.de/Finanzen/Steuern, Steuerpolitik](http://www.cdu.de/Finanzen/Steuern,Steuerpolitik); <http://www.fdp.de/portal/pdf/Buergerprogramm2002i.pdf>.

¹⁹ Siehe dazu Rürup/Bizer, in diesem Band.

²⁰ Jüngst dazu: Helbig (2002).

ben müsse.²¹ Diese „Erfindung“ des Gerichtes stieß – zu Recht – auf heftige Kritik.²² Es ist deshalb fraglich, wie lange sie überdauern wird. Der Bundesfinanzhof machte jedenfalls deutlich, dass es sich bei den Aussagen des BVerfG um ein obiter dictum handle und seiner Auffassung aus dem Grundgesetz ein Halbteilungsgrundsatz nicht abgeleitet werden kann.²³

Selbst wenn es nicht möglich sein sollte, die Abgabenlast insgesamt zu senken, wäre es doch sinnvoll, über zwei Korrekturen nachzudenken. Die eine betrifft, – wie vielfach gefordert – die Umstellung der Einkommensteuer selbst. Immer noch herrscht vielfach das Vorurteil vor, dass Deutschland ein „Hochsteuerland“ sei, da allein die Steuersätze miteinander verglichen werden, die in Deutschland in der Tat relativ hoch sind. Ein solcher Vergleich der nominalen Steuersätze spiegelt aber kein realistisches Bild der realen Steuerbelastung wider; denn diese ergibt sich erst aus dem Zusammenhang von Bemessungsgrundlage und Steuersatz. Wegen der zahlreichen Absetzungsmöglichkeiten und Ausnahmen ist Deutschland in Wahrheit im internationalen Vergleich bei der realen Belastung im Mittelbereich.²⁴ Schon um der falschen Vorstellung des Hochsteuerlandes zu begegnen, wäre es sicher sinnvoll, die Bemessungsgrundlage zu verbreitern und die Steuersätze zu senken.

Denkbar wäre schließlich eine stärkere Umschichtung von Steuern auf Gebührenfinanzierung.²⁵ Die Akzeptanz von Gebühren, bei denen die Betroffenen eine Gegenleistung erhalten, ist höher als die Bereitschaft zur Zahlung von Steuern, bei denen viele Betroffene das Gefühl haben, dass sie selbst von ihrer Zahlung nur wenig Nutzen haben.²⁶ Typische Bereiche, in denen eine verstärkte Gebührenfinanzierung ökonomisch sinnvoll wäre, sind etwa die Hochschulfinanzierung²⁷, die freilich sozialverträglich ausgestaltet werden müsste²⁸, oder der Bereich der Umweltnutzung.²⁹

²¹ BVerfGE 93, 121, 138.

²² Siehe z.B. Abw. Meinung Böckenförde, BVerfGE 93, 121, 157; *Arndt/Schumacher* (1995), S. 2603; *Tipke* (1995), S. 1177; *Tipke* (1997), S. 587, 597ff.; *Bull* (1996), S. 281; *Weber-Grellet* (1996), S. 1415; *Wieland* (1998), S. 173.

²³ BFHE 189, 413, 416f., 417f.

²⁴ Siehe z.B. die Darst. der Steuerquote (Anteil der Steuereinnahmen am BIP) im Vergleich bei *Wellisch* (2000), S. 1; Quelle: EU-Kommission (1998); <http://www.bundesfinanzministerium.de>: Steuer- und Abgabenquote nach OECD-Abgrenzung (1999).

²⁵ Dazu die Beiträge in: *Sacksofsky/Wieland* (2000).

²⁶ *Sacksofsky* (2000a), S. 188, 191.

²⁷ Dazu *Hansjürgens* (2000), S. 153 ff.

IV. Transparenz der Steuergesetze

Die Forderung nach Transparenz der Steuergesetze wird von Steuerjuristen seit langem immer dringender erhoben.³⁰ Die Steuergesetze sind immer stärker von Einzelregelungen aufgebläht, welche die Systematik des Gesetzes teils kaum mehr erkennen lassen und vielfach auch in ihren Wechselwirkungen mit anderen Regelungen kaum mehr erfasst werden können. Dazu trägt nicht unwesentlich der steuerrechtliche Aktionismus des Gesetzgebers bei; so erfährt das Einkommensteuergesetz typischerweise etwa 10 Änderungen pro Jahr.³¹ Unter Ökonomen herrschte dabei lange die Hypothese vor, dass es Komplexitätsgewinne im Hinblick auf die Steuermoral gebe. Diese These ist von *Bizer* auf Grundlage von Experimenten widerlegt worden; Unsicherheiten über das Ausmaß der den Einzelnen treffenden Steuerlast führen nicht zu größerer Steuerehrlichkeit.³² Unter Juristen war demgegenüber schon immer grundsätzlich unumstritten, dass Transparenz, im Sinne von Bestimmtheit und Klarheit des Rechts, vom Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG zwingend geboten ist: Gesetze müssen verständlich, widerspruchsfrei und praktikabel sein, damit rechtliche Entscheidungen voraussehbar sind.³³

Freilich wäre es ein Trugschluss, Transparenz schlicht durch möglichst „einfaches Recht“, d.h. wenige und knappe Vorschriften, hergestellt zu sehen.³⁴ Das Recht muss der Struktur des Problems angemessen sein. Eine komplexe Gesellschaft braucht auch ein komplexes Recht.³⁵ Vielfach geht „Einfachheit“ auf Kosten der Vorhersehbarkeit gerichtlicher Entscheidungen, wie sich etwa am Beispiel der Generalklauseln zeigen lässt; je weniger der Gesetzgeber in Normen determiniert, desto größer die Auslegungsspielräume. Einfachheit als solche kann daher nur dann ein Ziel gesetzgeberischen Handelns sein, wenn dies auch der Struktur des Problems angemessen ist. Die Problemdefinition selbst hängt aber ganz wesentlich von wertenden Gesichtspunkten ab. Je nach-

²⁸ Etwa in der Weise, dass staatlich garantierte Kredite für das Studium aufgenommen werden, die nur zurückzuzahlen sind, wenn der oder die Studierende nach Abschluss des Studiums Einkünfte über einer bestimmten Höhe erzielt.

²⁹ Dazu *Sacksofsky* (2000b), mit Nachweisen.

³⁰ Vgl. dazu: *Lang* (1996), § 8 Rz. 14, § 4 Rz. 130ff.; *Seer* (1995), S. 184.

³¹ Das EStG in der Bekanntmachung vom 16. April 1997 ist bis zur Fassung vom 21. Juni 2002 vierzigmal geändert worden.

³² *Bizer*, in diesem Band.

³³ s. etwa *Schulze-Fielitz* (1998), Art. 20 (R) Rn. 117 ff.

³⁴ *Schön* (2002), S. 27.

³⁵ Siehe dazu *Helsper*, in diesem Band. Zu den Grenzen der Vereinfachung des Steuerrechts vgl. *Tipke* (1993b), S. 1043ff.

dem, welche Umstände und Kriterien den beteiligten Akteuren relevant erscheinen, kommt es zu „einfacheren“ oder „komplexeren“ Rechtsnormen. Dies spiegelt sich in der Diskussion um Steuervereinfachung, die sich anhand der Diskussion um Entwürfe zur Steuervereinfachung³⁶ regelmäßig entfacht, wider.³⁷ Kann man aber unterschiedlicher Auffassung darüber sein, inwieweit Differenzierungen erforderlich sind, lässt sich die Forderung nach Einfachheit als solcher nicht länger aufrecht erhalten. Entscheidend kommt es dann auf die Frage an, welchem Maßstab das Steuerrecht genügen muss.³⁸

V. Gerechte Lastenverteilung im Gesetz

Abstrakt ist die Frage nach dem gerechten Maßstab des Steuerrechts für Juristinnen und Juristen einfach zu beantworten: das Steuersystem muss dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG genügen. Was aber ist ein „gleiches“ Steuerrecht? Nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts müssen – jedenfalls direkte³⁹ – Steuern dem Leistungsfähigkeitsprinzip genügen.⁴⁰ Doch auch das Leistungsfähigkeitsprinzip ist weniger eindeutig, als vielfach angenommen wird. Selbst wenn man die grundsätzlichen Zweifel an der Tauglichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips außer Acht lässt⁴¹, steht keineswegs objektiv fest, wann gleiche Leistungsfähigkeit gegeben ist. Dies zeigen nicht nur die Rechtsstreitigkeiten über die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten, die den Bundesfinanzhof immer wieder beschäftigen, sondern etwa auch die Auseinandersetzungen über die gleichheitskonforme Familienbesteuerung.⁴²

Dennoch lassen sich auch hier einige Eckpunkte festhalten. Das Einkommensteuerrecht sollte von Subventionen und Lenkungsnormen freigehalten werden.⁴³ Subventionen sollten klar ausgewiesen, statt im Wege von Steuer-

³⁶ Vgl. aktuell den Karlsruher Entwurf: DStR 2001, 917ff.; Erläuterungen von Kirchhof (2001), ders. (2002); oder allg. Rose (Hrsg.) (1999).

³⁷ Schön (2002), S. 23; Bareis (2002), S. 135; Tipke (2002), S. 148; Wagner (2001), S. 354; Wassermeyer (2001), S. 920.

³⁸ Dazu Lang in diesem Band.

³⁹ Hingegen ist sehr zweifelhaft, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf indirekte Steuern passt. Vgl. nur Heun (1996b), § 3 Rn. 66.

⁴⁰ BVerfGE 89, 346, 352; Birk (1983).

⁴¹ Dazu Sacksofsky (2000c), S. 2619, 2621; Littmann (1970), S. 113, 114.

⁴² Sacksofsky (2000d), S. 1896; Vollmer (1998); Vogel (1999), S. 201; Kirchhof (2000a), S. 2792; Lang (1988), S. 620ff.

⁴³ Siehe dazu DJT 2000; Beschlüsse, N 75, Bericht Raupach N49, in: Verhandlungen des dreiundsechzigsten deutschen Juristentages Leipzig 2000, 2001, Band II/1.

vergünstigungen im Steuerrecht versteckt zu werden; dies würde auch die Transparenz des Steuerrechts erhöhen. Erst die Erkennbarkeit der Sachverhalte, die Steuerzahler gemeinsam finanzieren, ermöglicht überhaupt eine rationale Diskussion darüber, ob eine solche Förderung politisch wirklich gewünscht wird. Hinzu kommt, dass sich Steuervergünstigungen im Einkommensteuerrecht wegen des progressiven Tarifs je nach Einkommenshöhe unterschiedlich auswirken; tendenziell erfahren Personen mit höherem Einkommen eine höhere steuerliche Vergünstigung. Fraglich ist freilich, ob für diesen Bereich eine Reform in kleinen Schritten überhaupt denkbar ist. Die meisten Menschen erleben die Vergünstigungen, die ihnen zugute kommen, als gerecht, diejenigen, die nur anderen nützen, hingegen als ungerecht. Hier wäre wohl einzig eine grundlegende Umgestaltung Erfolg versprechend.

Freilich geht mit der Forderung nach der Abschaffung von Steuervergünstigungen und Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht nicht eine generelle Absage gegenüber dem Einsatz des Steuerrechts als Lenkungsmittel einher.⁴⁴ Im Gegenteil: in den Sachbereichen, in denen Abgaben sinnvolle Steuerung – wie etwa bei Umweltafgaben – ermöglichen, sollten sie auch eingesetzt werden.

VI. Gerechte Lastenverteilung im Vollzug

Auch der gerechteste steuerrechtliche Maßstab nützt freilich nichts ohne korrespondierende Gleichheit im Vollzug. Dies hat das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Kapitalbesteuerung mit erfreulicher Deutlichkeit hervorgehoben: „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und *tatsächlich* gleich belastet werden“.⁴⁵ Nach Auffassung des Gerichts fordere die steuerliche Lastengleichheit daher, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trage. Hiergegen werde zwar nicht durch Vollzugsmängel verstoßen, wie sie immer wieder vorkommen könnten. Wirke sich aber eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden könne, und sei dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen, so führe die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Norm.⁴⁶ Damit

⁴⁴ Dazu *Sacksofsky* (2000d); *Rodi* (2000), S. 827; *Selmer / Brodersen* (2000), S. 1153; *Kirchhof* (2000b), S. 1166; *Gawel* (2001), S. 26.

⁴⁵ BVerfGE 84, 239, 268 (Hervorhebung durch Verf.).

⁴⁶ BVerfGE 84, 239, 271 f.

kommt das Gericht zu dem Schluss: „Eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen beruht, weil die Erhebungsregelungen Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen, trifft nicht mehr alle und verfehlt damit die steuerliche Lastengleichheit“.⁴⁷ Insbesondere das Bankgeheimnis⁴⁸ und der Datenträgersaustausch bedürfen insoweit genauerer Untersuchung.

VII. Stärkung des „Glaubens“ an eine gerechte Lastenverteilung

Wie die empirischen Untersuchungen von Falk⁴⁹ gezeigt haben, ist zentral nicht nur die „objektiv“ gerechte Lastenverteilung, sondern auch der „Glaube“ an eine gerechte Lastenverteilung. Dieser ist indes schwer herzustellen in einem Land, in dem Zeitungen mit Berichten von Steuerhinterziehung voll sind und immer wieder über (scheinbar?) legale Wege berichtet wird, wie „Reiche“ keine – oder nur geringe – Steuern zahlen. Denkbar wäre, dass eine Veröffentlichung von Steuerlisten, wie sie in einigen anderen Ländern – etwa der Schweiz⁵⁰ und Schweden – üblich ist, hier Abhilfe schaffen könnte.⁵¹ Solche Steuerlisten könnten mehrere Vorteile mit sich bringen: Die Veröffentlichung von Steuerlisten ermöglicht die Kontrolle der Steuerzahler untereinander; dadurch könnte der soziale Druck zur Steuerehrlichkeit erhöht werden; es könnte sich dabei auch herausstellen, dass der Glaube an die kaum-Steuer-zahlenden Reichen Einzelfälle übertrieben wahrnimmt. Durch die Gewissheit, dass andere tatsächlich auch oder gar mehr zur Finanzierung staatlicher Aufgaben beitragen, könnte die Steuermoral insgesamt gehoben werden. Schließlich könnte durch Publizität des Umfangs der Steuerzahlung auch ins Bewusstsein gerufen werden, welch wichtigen Dienst an der Gemeinschaft die Steuerzahlung darstellt.⁵² Doch sind auch Nachteile der Steuerpublizität zu befürchten: Die Kenntnis der Steuerleistung der Nachbarn könnte zu einem Klima der Missgunst und des Neides, und die erwünschte gegenseitige Kontrolle der Steuerpflichtigen untereinander zu einem denunziatorischen Klima führen.⁵³

⁴⁷ BVerfGE 84, 239, 273.

⁴⁸ Dazu Wieland (2000), S. 272; Rüsen (2000), § 30a, 1; Tipke (2000), § 30a, 4; Krabbe (1996), § 30a, 3.

⁴⁹ Dazu Falk, in diesem Band.

⁵⁰ Dazu insbesondere Weber (1982), S. 195ff.

⁵¹ Einen Überblick gibt Tipke (1993b), S. 239 ff. mit Nachweisen.

⁵² Dazu insbesondere Goutier (1989), S. 253f.

⁵³ Zu den Vor- und Nachteilen auch: Weber (1982), S. 197f.; Tipke (1993a), S. 250.

Der Diskussion der politischen Wünschbarkeit vorgelagert, ist aber die Frage der rechtlichen Zulässigkeit einer Umstellung auf die Veröffentlichung von Steuerlisten. Die deutsche Rechtsordnung kennt seit langem⁵⁴ ein ausgebautes Steuergeheimnis in § 30 AO. Doch war dies auch in Deutschland nicht unangefochten. Schon in der Weimarer Zeit wurde die Forderung nach einer Auflegung von Steuerlisten erhoben;⁵⁵ auch der Deutsche Bundestag sah sich mit diesem Thema konfrontiert.⁵⁶ Nach § 30 AO haben Amtsträger und ihnen gleichgestellte Personen das Steuergeheimnis zu wahren; lediglich in engen Ausnahmetatbeständen kann eine Offenbarung zulässig sein. Dieses in der Abgabenordnung normierte Steuergeheimnis steht allerdings einer Umstellung auf ein Publizitätssystem nicht entgegen. Zum einen sieht § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO selbst eine Ausnahme vom Steuergeheimnis vor, wenn sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist, zum anderen – und wichtiger – ist das Steuergeheimnis als Norm des einfachen Recht als solches⁵⁷ nicht gegen gesetzgeberische Reformen abgesichert. Zu prüfen ist daher, ob das Grundgesetz selbst eine Schranke gegen die Einführung von öffentlich einsehbaren Steuerlisten errichtet.

Eine Hürde gegen die Publizität der Steuerzahlung könnte das allgemeine Persönlichkeitsrecht nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG aufstellen. Dieses schützt – u.a. – die Darstellung des Grundrechtsinhabers in der Öffentlichkeit: „Der Einzelne soll selbst darüber befinden dürfen, wie er sich gegenüber Dritten oder der Öffentlichkeit darstellen will, was seinen sozialen Geltungsanspruch ausmachen soll und ob oder inwieweit Dritte über seine Persönlichkeit verfügen können, indem sie diese zum Gegenstand öffentlicher Erörterung machen“.⁵⁸ Zudem hat das Bundesverfassungsgericht seit dem Volkszahlungsurteil ein umfassendes Recht auf informationelle Selbstbestimmung entwickelt:⁵⁹ Aus dem Gedanken der Selbstbestimmung folge die Befugnis des Einzelnen, grundsätzlich selbst zu entscheiden, wann und innerhalb welcher

⁵⁴ Das Steuergeheimnis wurde bereits durch § 32 des preußischen EStG vom 1.5.1851 reichseinheitlich durch § 10 RAO v. 13.12.1919 geschützt. Zu Entstehung und Entwicklung der Vorschrift vgl. *Alber* (2001), § 30, Rn. 1-4.

⁵⁵ RT/Drs. V/1234.

⁵⁶ Verhandlungen des Dt. BT Bd. 7, 1. Wahlperiode, 145. Sitzung v. 31.5.1951 (5710ff., 5740-5745).

⁵⁷ So auch BVerfGE 67, 100, 142.

⁵⁸ BVerfGE 63, 131, 142; vgl. auch schon BVerfGE 35, 202, 220; 54, 148, 155 f.

⁵⁹ Das dogmatische Verhältnis dieser beiden Konstruktionen kann hier nicht abschließend erörtert werden: vgl. dazu *Dreier* (1996), Art. 2 I, Rn. 52; *Kunig* (2000), Art. 2, Rn. 38; *Podlech* (2001), Art. 2 Abs. 1, Rn. 20.

Grenzen persönliche Lebenssachverhalte offenbart werden.⁶⁰ Die Publizierung von Steuerlisten erfordert die Bekanntgabe von Informationen über den Einzelnen ohne seine Einwilligung. Sie stellt daher – dies dürfte unstrittig sein – einen Eingriff in den Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG dar. Schwieriger ist aber die Frage zu beurteilen, ob ein solcher Eingriff gerechtfertigt werden könnte. Schwerpunkt der Prüfung wäre insoweit der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. In diesem Rahmen ist von entscheidender Bedeutung, um welche Art von Daten es sich handelt: „Der Schutz ist umso intensiver, je näher die Daten der Intimsphäre des Betroffenen stehen, die als unantastbarer Bereich privater Lebensgestaltung gegenüber aller staatlicher Gewalt Achtung und Schutz beansprucht“.⁶¹ Das Bundesverfassungsgericht hat daher in einer Entscheidung, die sich mit dem Steuergeheimnis bei parlamentarischen Untersuchungsausschüssen zu befassen hatte, ausgeführt: „Die Angaben, die ein Steuerpflichtiger aufgrund des geltenden Abgabenrechts zu machen hat, ermöglichen weitreichende Einblicke in die persönlichen Verhältnisse, die persönliche Lebensführung (bis hin beispielsweise zu gesundheitlichen Gebrechen, religiösen Bindungen, Ehe- und Familienverhältnissen oder politischen Verbindungen) und in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen und sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse“.⁶² Im Hinblick auf die persönlichen Verhältnisse und Aspekte der persönlichen Lebensführung ist dem Bundesverfassungsgericht uneingeschränkt zuzustimmen. Kein öffentliches Interesse kann es rechtfertigen, solche persönlichen Daten zu veröffentlichen. Ebenso ist es sicherlich nie gerechtfertigt, Details der wirtschaftlichen und beruflichen Existenz zugänglich zu machen. Die Akten des Steuerverfahrens dürfen daher der Öffentlichkeit keinesfalls zugänglich gemacht werden; insoweit ist auch an der Pflicht der Amtsträger zur Wahrung des Steuergeheimnisses uneingeschränkt festzuhalten. Fraglich ist aber, ob dies auch einen öffentlichen Zugang zum *Ergebnis* des Steuerverfahrens ausschließt. Die Höhe der zu zahlenden Steuer, gibt unmittelbar keine weiteren persönlichen Daten über den Zahlenden preis, als eben die Höhe der Steuerschuld. Ob diese ein privates, schützenswertes Datum ist, unterliegt Zweifeln. Die Bezahlung von Steuern fällt nicht allein in den privaten Bereich. Sie ist Erfüllung einer öffentlichen Pflicht, die als solche auch von öffentlichem Interesse ist. Wenn man den Staat als ein Gemeinwesen begreift, zu dessen Finanzierung die Gemeinschaft der Steuerpflichtigen beiträgt, ist es nur konsequent, die Gemeinschaft auch über die Erfüllung dieser fundamentalen Pflicht informieren zu können. Problematischer ist demgegen-

⁶⁰ BVerfGE 65, 1, 42.

⁶¹ BVerfGE 89, 69, 82 f.

⁶² BVerfGE 67, 100, 142.

über der Umstand, dass aus der Höhe der Steuerschuld (und den zum Verständnis erforderlichen zusätzlichen Angaben) Rückschlüsse – insbesondere über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen – gewonnen werden können. Die Veröffentlichung sollte sich daher auf ein Minimum an Angaben über den Steuerpflichtigen beschränken. Insgesamt lässt sich feststellen, dass einer gesetzgeberischen Entscheidung, auf ein System der Publizierung von Steuerlisten umzustellen, grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Hemmnisse entgegenstehen. Dies enthebt freilich nicht einer genauen Prüfung der jeweiligen Ausgestaltung. Auch entscheidet die verfassungsrechtliche Perspektive selbstverständlich nicht darüber, ob eine solche Umstellung auch rechtspolitisch gewollt wird. Denn die Auswirkungen von Steuerlisten auf die Hebung der Steuermoral müssten weiter und gründlicher erforscht werden.⁶³ Aber es sollte – ohne verfassungsrechtliches Denkverbot – über diese Option weiter nachgedacht werden.

Literatur

- Alber* (2001): in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO / FGO, Loseblatt, Stand: Mai 2002, § 30, Rn. 1-4.
- Arndt / Schumacher* (1995): Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast – Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995, S. 2603.
- Bareis* (2002): Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EstG“, StuW 2002, S. 135.
- Birk* (1983): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.
- Birk/Wernsmann* (2000): Volksgesetzgebung über Finanzen – Zur Reichweite der Finanzausschlussklauseln in den Landesverfassungen –, DVBl. 2000, S. 669ff.
- Bohley* (1992): in: Bohr (Hrsg.), Föderalismus, 1992, S. 31, 68.
- Bull* (1996): Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg – Zur Bewertung der Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1996, S. 281.
- (1999): Finanzausgleich im „Wettbewerbsstaat“, DÖV 1999, S. 269.
- Dreier* (1996): in: Dreier, Grundgesetz – Kommentar, Band I, 1996.
- Frey* (1994): Demokratische Wirtschaftspolitik – Theorie und Anwendung, 2. Auflage, 1994, S. 230ff.
- Gawel* (2001): Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung – Lenkung und Finanzierung als Problem lenkender (Umwelt-)Steuer, StuW 2001, S. 26.

⁶³ Die Denkschrift des Reichsministers der Finanzen von 1931 erfasste 51 Staaten, kam aber zu sehr unterschiedlichen Bewertungen, die von „wirksamer Beitrag zu einer gerechteren Besteuerung“ bis zu „ohne praktische Bedeutung“ reichten (RT-Drucks. V/1234 vom 11.11.1931, S. 1-25).

- Goutier* (1989): Rechtsphilosophie und juristische Methodenlehre im Lichte der evolutionären Erkenntnistheorie, 1989, S. 253f.
- Häde* (1996): Finanzausgleich, 1996, S. 238ff.
- Hansjürgens* (2000): Gebührenfinanzierung im Bereich der Hochschulbildung, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.): Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 153 ff.
- (2001): Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, 2001.
- Helbig* (2002): Der steuerverfassungsrechtliche Halbtteilungsgrundsatz, 2002.
- Hennecke* (1996): Die Steuerung der kommunalen Aufgabenerfüllung durch Finanz- und Haushaltsrecht, DVBl. 1996, S. 791.
- Heun* (1996a): Die Zusammenführung der Aufgaben- und Ausgabenverantwortung von Bund, Ländern und Gemeinden als Aufgabe einer Reform der Finanzverfassung – Probleme und Risiken, DVBl. 1996, S. 1020.
- Heun* (1996b): in: Dreier: Grundgesetz – Kommentar, Band I, 1996, § 3 Rn. 66.
- Hidien* (1999): Handbuch Länderfinanzausgleich, 1999, S. 306f.
- Isensee* (1990): Der Föderalismus und der Verfassungsstaat der Gegenwart, AöR 115 (1990), S. 248, 273.
- Jung, O.* (2001): Direkte Demokratie nach Schweizer Art in Deutschland verfassungswidrig?, KritV 2001, S. 24, 46ff., 53.
- Kirchhof, P.* (2000a): Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, S. 2792.
- (2000b), Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens, DVBl. 2000, S. 1166.
- (2001): DStR 2001, 913 ff.
- (2002): StuW 2002, 3 ff.
- Korioth, St.* (1997): Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, 1997.
- Krabbe* (1996): in: Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. 1996, § 30a, 3.
- Kunig* (2000): in: v. Münch/Kunig, Grundgesetz – Kommentar, 5. Auflage 2000, Art. 2, Rn. 38.
- Lang* (1988): Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 620ff.
- (1998) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., § 1 Fn. 8.
- Littmann* (1970): Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. in: Festschr. f. Neumark, 1970, S. 113-114.
- Podlech* (2001): in: Alternativkommentar zum Grundgesetz, 3. Aufl. 2001, Art. 2 Abs. 1, Rn. 20.
- Rodi* (2000): Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht, JZ 2000, S. 827.
- Rose, M.* (Hrsg.) (1999): Steuern einfacher machen, 1999; Konzept und Entwurf unter: <http://www.einfachsteuer.de>.
- Rüsken* (2000): in: Klein, AO, 7. Aufl., 2000, §30a, 1.

- Sacksofsky* (2000a): Staatsfinanzierung durch Gebühren?, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.): Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000.
- (2000b): Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000.
 - (2000c): Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgaberechts, *NJW* 2000, S. 2619-2621.
 - (2000d): Steuerung der Familie durch Steuern, *NJW* 2000, S. 1896.
- Sacksofsky/Wieland* (2000): Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000.
- Schmidt-Jortzig* (1998): Herausforderungen für den Föderalismus in Deutschland – Plädoyer für einen neuen Wettbewerbsföderalismus –, *DÖV* 1998, S. 746.
- Schoch/Wieland* (1995): Finanzierungsverantwortung für gesetzgeberisch veranlaßte kommunale Aufgaben, 1995, S. 126ff.
- Schön* (2002): Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, *StuW* 2002, S. 27.
- Schulze-Fielitz* (1998): in: *Dreier* (Hrsg.): Grundgesetz – Kommentar, Band II, 1998, Art. 20 (R) Rn. 117 ff.
- Seer* (1995): *StuW* 1995, S. 184.
- Selmer/Brodersen* (2000): Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgaberechts, *DVBl.* 2000, S. 1153.
- Siekmann* (1999): in: *Sachs*, Grundgesetz, Kommentar, 2. Aufl., Art. 110, 12ff., 13.
- Storr* (1995): Verfassungsgebung in den Ländern, 1995, S. 264ff.
- Tipke* (1993a): Die Steuerrechtsordnung, Band I, 1993, S. 250.
- (1993b): Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1402ff.
 - (1995): Vermögen- und Erbschaftsteuer-Gerechtigkeit – Anmerkungen zu den BVerfG-Beschlüssen vom 22.06.1995, *MDR* 1995, S. 1177.
 - (1997): Über Vermögensteuer-Ungerechtigkeit, in: *Festschr. f. Ritter* 1997, S. 587, S. 597ff.
 - (2000): in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Loseblatt, Stand: Aug. 2000, § 30a, 4.
 - (2002): Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer – Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, *StuW* 2002, S. 148.
- Vogel* (1999): Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, S. 201.
- Vollmer* (1998): Das Ehegattensplitting, 1998.
- Wagner* (2001): „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“ – Anmerkungen aus der Perspektive ökonomischer Vernunft, *StuW* 2001, S. 354.
- Wassermeyer* (2001): Anmerkungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, *DStR* 2001, S. 920.
- Weber* (1982): Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zürich 1982, S. 195ff.
- Weber-Grellet* (1996): Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung - Zu dem Vermögensteuer-Beschluß des BVerfG, *BB* 1996, S. 1415.
- Wellisch* (2000): Finanzwissenschaft II – Theorie der Besteuerung, 2000.

Wieland (1998): Der Vermögenssteuerbeschuß – Wende in der Eigentumsrechtsprechung?, in: Guggenberger/Würtenberger (Hrsg.), Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik, 1998, S. 173.

– (2000): Zinsbesteuerung und Bankgeheimnis, JZ 2000, S. 272.

Autorenverzeichnis

PD Dr. *Kilian Bizer*, Finanz- und Wirtschaftspolitik, TU Darmstadt, ist Mitglied der Sonderforschungsgruppe Institutionenanalyse (sofia) in Darmstadt und Mitarbeiter am Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln.

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. *Bruno S. Frey*, Institut für empirische Wirtschaftsforschung, Universität Zürich.

Dr. *Helmut Helsper*, Bundesfinanzakademie des Bundesministeriums der Finanzen, St. Augustin.

Prof. Dr. *Joachim Lang*, Direktor des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln.

Dr. *Joachim Lange*, Studienleiter an der Evangelischen Akademie Loccum.

Prof. Dr. *Armin Falk*, Institut für die Zukunft der Arbeit, Universität Bonn.

Jürgen Lyding, Vorsteher des Finanzamts Darmstadt.

Prof. em. Dr. *Klaus Mackscheidt*, Direktor des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts und des Instituts für Wohnungswirtschaft an der Universität zu Köln.

Prof. Dr. Dr. h.c. *Bert Rürup*, Finanz- und Wirtschaftspolitik, TU Darmstadt und Mitglied des Sachverständigenrates zur Begutachtung der wirtschaftlichen Entwicklung.

Prof. Dr. *Ute Sacksofsky*, Universität Frankfurt/Main.

Prof. Dr. *Friedrich Schneider*, Institut für Volkswirtschaftslehre, Vizerektor für Auslands- und Außenbeziehungen an der Johannes Kepler Universität Linz.