

Barbara Petrick-Rump

Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien



Barbara Petrick-Rump

Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien

In Zeiten, in denen die öffentliche Abgabenlast deutlich zunimmt, wächst die Neigung zur Steuerhinterziehung. Einmal begangen scheint Steuerhinterziehung vielfach irreversibel, weil bei deren Unterlassen Entdeckung droht. Um Steuerpflichtigen die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu ermöglichen, bieten Staaten Steueramnestien an. Die Steueraufkommenssituation und die Akzeptanz des Steuersystems sollen verbessert werden. Die Analyse von Steueramnestien in verschiedenen Ländern und im Zeitablauf zeigt die mangelnde Effizienz derartiger Maßnahmen. Unter Berücksichtigung theoretischer Grundlagen, rechtlicher Probleme und ökonomischer Umstände wird gezeigt, wie eine effiziente Gestaltung von Steueramnestien in der Zukunft möglich ist.

Barbara Petrick-Rump wurde 1962 in Hamburg geboren. Studium der Volkswirtschaft an der Universität Hamburg von 1983 bis 1988. Wissenschaftliche Mitarbeiterin am dortigen Institut für Finanzwissenschaft von 1988 bis 1990. Wechsel an das Institut für Finanzwissenschaft der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg. Seit 1994 in einer Wirtschaftsprüfer- und Rechtsanwaltskanzlei in Göttingen tätig. 1995 Promotion bei Prof. Dr. A. Oberhauser.

Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien
Untersuchung konkreter Erfahrungen ausgewählter Länder mit dem Einsatz
von Steueramnestien anhand eines effizienten Steueramnestieprogramms

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Herausgegeben von den Professoren
Albers, Krause-Junk, Littmann, Oberhauser, Pohmer, Schmidt

Band 75



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · New York · Paris · Wien

Downloaded from PubFactory at 01/11/2019 07:31:59AM

via free access

Barbara Petrick-Rump

Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien

Untersuchung konkreter Erfahrungen
ausgewählter Länder mit dem Einsatz
von Steueramnestien anhand eines
effizienten Steueramnestieprogramms



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Barbara Petrick-Rump - 978-3-631-75165-7

Downloaded from PubFactory at 01/11/2019 07:31:59AM

via free access

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Petrick-Rump, Barbara:

Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien : Untersuchung konkreter Erfahrungen ausgewählter Länder mit dem Einsatz von Steueramnestien anhand eines effizienten Steueramnestieprogramms / Barbara Petrick-Rump. - Frankfurt am Main ; Berlin ; Bern ; New York ; Paris ; Wien : Lang, 1996 (Finanzwissenschaftliche Schriften ; Bd. 75)

Open Access: The online version of this publication is published on www.peterlang.com and www.econstor.eu under the international Creative Commons License CC-BY 4.0. Learn more on how you can use and share this work: <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>.



This book is available Open Access thanks to the kind support of ZBW – Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft.

Zugl.: Freiburg (Breisgau), Univ., Diss., 1995
ISBN 3-631-49094-1

NE: GT

D 25

ISSN 0170-8252

ISBN 3-631-49094-1

ISBN 978-3-631-75165-7 (eBook)

© Peter Lang GmbH

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 1996

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany 123457 - 978-3-631-75165-7

Downloaded from PubFactory at 01/11/2019 07:31:59AM

via free access

Vorwort

Die Idee zu diesem Thema entstand während meiner Assistentenzeit am Institut für Finanzwissenschaft der Universität Hamburg. Der Tatbestand, daß Steuern hinterzogen werden und die Frage, in welcher Weise der Staat darauf reagieren und seine Einnahmen so sichern kann, daß die Hinterziehung einiger nicht die Last der anderen erhöht, reizten mich über das Studium hinaus zur weitergehenden Auseinandersetzung mit dem Thema "Steuern". Zu Beginn bestand die Kritik, daß es sich um ein Thema mit geringem empirischen Gehalt handele. Die Literatuarbeit zeigte jedoch eine Vielzahl von Steueramnestien auf der ganzen Welt und unterstrich die Relevanz der Fragestellung. Beendet wurde die Arbeit während meiner Assistententätigkeit am Institut für Finanzwissenschaft der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg.

Stellvertretend für alle, denen hier Dank zu sagen ist, möchte ich Herrn Prof. Dr. Alois Oberhauser nennen. Ihm danke ich für die Übernahme der Betreuung meiner Arbeit als Doktorvater von ganzem Herzen.

Göttingen im November 1995

Barbara Petrick-Rump

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	10
Verzeichnis der Variablen	10
1. Einleitung	11
1.1. Problemstellung	11
1.2. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	12
1.3. Aufbau der Arbeit	16
2. Darstellung realisierter Steueramnestien	17
2.1. Steueramnestien in Deutschland seit der Reichsgründung	17
2.1.1. Steueramnestien während der Kaiserzeit, der Weimarer Republik und der nationalsozialistischen Diktatur	18
2.1.2. Steueramnestien in der Bundesrepublik Deutschland	33
2.1.2.1. Straffreiheitsgesetze 1949 und 1954	33
2.1.2.2. Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen	36
2.2. <i>Tax amnesties</i> in ausgewählten Bundesstaaten der USA	39
2.2.1. Massachusetts	41
2.2.2. New York	43
2.2.3. Iowa	45
2.2.4. Wisconsin	46
2.2.5. Arkansas	46
2.2.6. Missouri	47
2.3. Steueramnestien in der Schweiz	47
2.3.1. Verrechnungssteueramnestie	48
2.3.2. Allgemeine Steueramnestie auf den 1. Januar 1969	51
3. Ziele von Steueramnestien	55
3.1. Finanzpolitische Ziele	55
3.2. Wirtschaftspolitische Ziele	57
3.3. Sozialpolitische Ziele	57
3.4. Ergebnis	58

4. Theorie der Steuerhinterziehung	61
4.1. Methoden zur Untersuchung von Steuerhinterziehung	61
4.1.1. Theoretische Analysen	61
4.1.2. Empirische Untersuchungen	62
4.2. Zentrale Einflußfaktoren	65
4.2.1. Grenzsteuersatz	65
4.2.2. Höhe des Einkommens	78
4.2.3. Entdeckungswahrscheinlichkeit und Strafmaß	83
4.2.4. Persönliche und gesellschaftliche Attitüde gegenüber Steuerhinterziehung	89
4.3. Ergebnis	95
5. Effizienter Einsatz von Steueramnestien	97
5.1. Ausgestaltung einer effizienten Steueramnestie	97
5.1.1. Analyse der Gestaltungskriterien	98
5.1.2. Modell einer effizienten Steueramnestie	111
5.2. Evaluation des erarbeiteten Modells	111
5.2.1. Prognostizierte Wirkung auf den kurzfristigen Erfolg	112
5.2.2. Auswirkungen in langfristiger Sicht	117
5.2.2.1. Wirkung auf steuerehrliche Zensiten	118
5.2.2.2. Wirkung auf Steuerhinterzieher	120
5.3. Weitere Handlungsparameter zur Schaffung eines effizienten Steueramnestieprogramms	122
5.3.1. Begleitende Maßnahmen mit dem Ziel der Beeinflussung des Entscheidungskalküls von Steuerhinterziehern	123
5.3.2. Modell eines effizienten Steueramnestieprogramms	128
5.3.3. Bewertung	130
5.4. Beurteilung der wiederholten Durchführung von Steueramnestien	131
6. Untersuchung realisierter Steueramnestien anhand des Steueramnestie- programms	135
6.1. Steueramnestien in Deutschland	135
6.1.1. Steueramnestiegesetze und -verordnungen bis 1989	135
6.1.1.1. Bewertung der Gestaltungskriterien	135
6.1.1.2. Direkter fiskalischer Erfolg	144
6.1.1.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung	148
6.1.1.4. Beurteilung	154

6.1.2. Strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen	157
6.1.2.1. Bewertung der Gestaltungskriterien	158
6.1.2.2. Direkter fiskalischer Erfolg	164
6.1.2.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung	169
6.1.2.4. Beurteilung	173
6.2. <i>Tax amnesties</i> in den USA	175
6.2.1. Bewertung der Gestaltungskriterien	175
6.2.2. Direkter fiskalischer Erfolg	183
6.2.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung	193
6.2.4. Diskussion um die Verabschiedung einer <i>federal tax amnesty</i>	198
6.2.5. Beurteilung	202
6.3. Steueramnestien in der Schweiz	204
6.3.1. Bewertung der Gestaltungskriterien	204
6.3.2. Direkter fiskalischer Erfolg	206
6.3.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung	209
6.3.4. Beurteilung	212
6.4. Ergebnis	214
7. Eignung permanenter Steueramnestien	219
7.1. § 371 AO - Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung -	220
7.2. Vergleich zwischen Selbstanzeige und Steueramnestie	223
8. Zusammenfassende Beurteilung	227
Tabellenanhang:	233
1. Verzeichnis der Tabellen	235
2. Abkürzungsverzeichnis Tabellen	235
3. Quellenverzeichnis	236
4. Tabellen	239
Literaturverzeichnis:	253
1. Monografien und Aufsätze	253
2. Statistiken	267
3. Gesetze, Verordnungen und Erlasse	268

Abkürzungsverzeichnis

BEA	Bureau of Economic Analysis
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Est	Einkommensteuer
DOR	Department of Revenue
DVO	Durchführungsverordnung
gem	gemäß
idF	in der Fassung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IRS	Internal Revenue Service
i.V.m.	in Verbindung mit
OMB	Office of Management and Budget
RAO	Reichsabgabenordnung
REAP	Revenue Enforcement and Protection Program
RGBI	Reichsgesetzblatt
StGB	Strafgesetzbuch
TCMP	Taxpayer Compliance Measurement Program
VStG	Vermögenssteuergesetz
WiGBI	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes

Verzeichnis der Variablen

$E(U)$	Erwartungswert des Nutzens
n	Zahl der Jahre
p	Wahrscheinlichkeit der Entdeckung
t	Steuersatz
t'	Grenzsteuersatz
U	individueller Nutzen
Y	wahres Einkommen
Y^d	deklariertes Einkommen
Y^t	steuerpflichtiges Einkommen
π	Strafmaß im Fall der Entdeckung
θ	Verhältnis von Steuerlast zu Transfer

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

In der vorliegenden Arbeit soll der Frage nachgegangen werden, ob Steueramnestien geeignete Instrumente sind, die Steuereinnahmen zu verbessern und die Effizienz der Finanzverwaltung zu erhöhen. Dazu ist es notwendig, die durch sie induzierten ökonomischen Wirkungen zu kennen. Steueramnestien sind in der finanzwissenschaftlichen Diskussion zunehmend Gegenstand konträrer Erörterungen.¹ Sie werden im wesentlichen auf ihre Eignung als neue Instrumente der Fiskalpolitik untersucht und sollen zur Erzielung außerplanmäßiger Steuereinnahmen führen. Langfristig sollen sie die Steuerhinterziehung zurückführen, so daß andauernd höhere Einnahmen zu erwarten sind. Kritikern zufolge reduzieren sie dagegen langfristig die Möglichkeit der Aufkommenserzielung. Die Zurückdrängung von Steuerhinterziehung ist nicht nur aus fiskalischen Gründen notwendig. Sie verursacht auch gesellschaftliche Konflikte, da sie in den seltensten Fällen von allen Steuerpflichtigen im gleichen Umfang "wahrgenommen" werden kann.

Ausgangspunkt der Untersuchung ist das Phänomen der Steuerhinterziehung. Der Versuch, der Steuerpflicht nicht nachzukommen, ist eine immer häufiger zu beobachtende Reaktion der Wirtschaftssubjekte auf die Pflicht zur Leistung öffentlicher Abgaben. Das Ausmaß derartigen Verhaltens läßt sich quantitativ nicht exakt fassen. Für die modernen Steuersysteme, die in weiten Bereichen auf die freiwillige Erklärungstätigkeit der Steuerpflichtigen angewiesen sind, stellt der Rückgang der Steuerwilligkeit ein wichtiges Problem dar.

Grundsätzlich sind zwei Ausweichreaktionen zu beobachten: die legale Steuervermeidung und die illegale Steuerhinterziehung. Auf die Probleme der Abgrenzung dieser beiden Begriffe und auf etwaige Substitutionsbeziehungen soll hier nicht eingegangen werden. Im folgenden wird davon ausgegangen, daß Steuerhinterziehung eine klar identifizierbare gesetzwidrige Handlung ist, die sich in der Manipulation der Bruttobemessungsgrundlage u/o im zu hohen Ansetzen von Aufwendungen oder Ausgaben äußern kann.

Ebenso unbeachtet bleibt die unterschiedliche Ausprägung von Steuerhinterziehung bei verschiedenen Steuerarten, die sich aufgrund unterschiedlicher Bedeutung der einzelnen Bestimmungsgründe ergeben mag. Daß Steuerhinterziehung im Rahmen der Einkommensteuer, als im allgemeinen ergiebigster Einnahmequelle eines Steuersystems, sowie dort insbesondere im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen eine besondere Stellung einnimmt, wird berücksichtigt.

¹ Vgl. z.B. 49. Kongreß des International Institute of Public Finance, August 1993.

Zum Gegenstand der Steuerhinterziehung gibt es umfassende theoretische Überlegungen. Die zentralen Aussagen dieser Theorie werden in der Arbeit herangezogen, um in einer Art Negativverfahren Erkenntnisse zu gewinnen, wie eine Steueramnestie rational ausgestaltet sein müßte, um ihr Ziel zu erreichen. Neben den normativen Überlegungen wird anhand tatsächlich durchgeführter Steueramnestien untersucht, inwieweit sie erfolgreich waren oder ob unter Berücksichtigung der diskutierten Effizienzkriterien bessere Ergebnisse hätten erzielt werden können.

1.2. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes

Bevor Steueramnestien nach Ausgestaltungs- und Effizienzkriterien, im internationalen und historischen Vergleich, in ihrer fiskalischen Ergiebigkeit u.a.m. untersucht werden, erscheint es sinnvoll, den Begriff Amnestie zu klären, um neben der begrifflichen Klarheit auch Kenntnisse darüber zu erhalten, welche rechtspolitischen Probleme Amnestien mit sich bringen.²

Amnestie stammt von dem griechischen Wort *amnestia* und bedeutet Vergessen.³ Der Idee nach gehören Gnade und Amnestie zusammen. In der älteren Literatur wurden beide Begriffe synonym verwendet.⁴ Die weitgehende begriffliche Einheit von Gnade und Amnestie zeigt ein Blick auf die Geschichte: General- und Einzelbegnadigung haben eine "gemeinsame Wurzel".⁵ Begnadigungen in der einen oder anderen Form sind seit der Antike bekannt. Inzwischen hat sich die Rechtsauffassung gewandelt. Gnade, Begnadigung meint heute den Einzelfall und ist eine "alltägliche Erscheinung der Rechtspflege".⁶ Amnestien werden dagegen definiert als,

"Rechtsnormen, die für eine unbestimmte Vielzahl von Fällen den Erlaß und (oder) die Milderung rechtskräftig erkannter Strafen (und anderer strafrechtlicher und quasi-strafrechtlicher Rechtsfolgen) aussprechen sowie die Niederschlagung anhängiger und die Nichteinleitung neuer Verfahren anordnen."⁷

Amnestien können in der Bundesrepublik Deutschland nur in Form von Gesetzen erlassen werden.⁸ Somit unterscheiden sie sich von der Gnade insbesondere durch ihren Normcharakter sowie ihre Ausdehnung auf Fälle, die noch nicht entschieden oder bislang unentdeckt sind. Ein Amnestiegesetz ist ein *lex specialis* und geht somit

2 Die rechtspolitischen Probleme können hier nur genannt und nicht im einzelnen diskutiert werden.

3 Der Begriff hat seine Verbreitung vermutlich 403 v. Chr. in Athen erlangt, vgl. Waldstein 1964, S. 16.

4 Vgl. Schätzler 1992, S. 16.

5 Merten 1978, S. 30.

6 Schätzler 1992, S. 2.

7 Vgl. Schätzler 1992, S. 208. Vgl. auch Äußerungen des BVerfG in verschiedenen Urteilen, z.B. BVerfG 1953, S. 222, 1956, S. 243, 1959, S. 361, 1960, S. 239 und 241 ff.

8 Vgl. Schätzler 1992, S. 16 und 210 f.

den allgemeinen Regelungen des Straf-, Strafprozeß- und Strafvollzugsrechts vor. Es setzt aber weder Strafvorschriften außer Kraft, noch macht es Straftaten ungeschehen.⁹ Die Amnestie schafft vielmehr einen Strafflosigkeitsgrund minderer rechtlicher Qualität, der nicht hindert zu sagen, "an sich" habe eine strafbare Handlung vorgelegen.¹⁰ Aus diesem Grund ist es wichtig, daß Beschuldigte ein Recht auf die Fortsetzung ihrer Verfahren haben.¹¹ Dadurch soll gewährleistet sein, daß im Fall einer Amnestie nicht etwas an einer Person "hängenbleibt", die bei Fortführung des Verfahrens durch einen Freispruch hätte rehabilitiert werden können.

Amnestien bedürfen einer *justa causa*.¹² Das bedeutet nicht, daß nur Gerechtigkeitsgründe eine Rechtfertigung darstellen. Vielmehr können Amnestien auch staatspolitische Zweckmäßigkeit verkörpern.¹³ Für Amnestien ist charakteristisch, daß ihr Zweck in dem Gesetz ausdrücklich genannt werden muß. Auf diese Weise wird der Ausnahmecharakter deutlich und "der Eingriff in das bestehende Recht nach außen gerechtfertigt".¹⁴ Die Amnestie zeigt sich als ein Gesetz, das "einen bestimmten vorübergehenden Zweck zu erfüllen hat".¹⁵

Ein zentrales Problem von Amnestien besteht aus rechtswissenschaftlicher Sicht in der Überlegung, ob Gnade und Recht Gegensätze sind und sich gegenseitig ausschließen, oder ob Gnade gerade im Zusammenhang mit dem Recht zu sehen ist. Ist dieser Zusammenhang gegeben, liegt ihr Sinn darin,

"das Spannungsverhältnis der streitende (*sic*) Elemente der Rechtsidee anders und nach der Meinung des Gnadensubjekts besser zu entspannen, als es im Urteil entspannt wurde. Die Gnade kann die Aufgabe haben, gegenüber dem positiven Recht die Gerechtigkeit, gegenüber der schematisierenden Gleichheit der Gerechtigkeit die individualisierende Zweckmäßigkeit zur Geltung zu bringen."¹⁶

Gegner von Prärogativen stellen den uralten Dualismus von Recht und Gnade in Frage. Sie glauben zum einen an die Vollkommenheit der Gesetze,¹⁷ zum anderen

9 Vgl. Schätzler 1992, S. 208 f.

10 Vgl. Marxen 1984, S. 9.

11 Diese Option besteht bei allen neueren Amnestiegesetzen, vgl. Schätzler 1992, S. 217 f, sowie dem Großteil der Nachkriegsamnestien, vgl. Hildebrandt 1952, S. 107.

12 *Justa causa* bedeutet wohlbegründeter, berechtigter, gerechter Grund, vgl. Marxen 1984, S. 29.

13 Vgl. Schätzler 1992, S. 214.

14 Schätzler 1992, S. 212.

15 Schätzler 1992, S. 212. Früher waren sog. Jubelamnestien weit verbreitet. In ihnen war vordringlich ein irrationales Gnadenelement enthalten, beispielsweise eine Amnestie aus Anlaß der Hochzeit des Königs oder Geburt des Thronfolgers. Einen geschichtlichen Überblick über die Vielzahl von Amnestien und Gnadenerweisen gibt Merten 1978, S. 30 ff.

16 Radbruch 1973, S. 272.

17 Schätzler zitiert Beccaria, Filangieri, Bentham und von Humboldt, vgl. derselbe 1992, S. 4.

mißtrauen sie der Gnadenmacht des Souveräns.¹⁸ Heute postulieren Kritiker des Begnadigungsrechts im Namen der Gleichheit eine Verrechtlichung und Berechenbarkeit der Gnade.¹⁹ Die Befürworter von Gnadenelementen im Strafrecht halten dagegen, daß die Gnade unverläßlich, unwägbar und unkalkulierbar sein muß, da ein "Recht auf Gnade ein Widerspruch in sich"²⁰ wäre. Hiermit geht die Forderung einher, die durch Gnade bedingt Irrationalität aus einer modernen demokratischen Gesellschaft nicht zu verbannen.²¹

Man kann einwenden, daß der Konflikt zwischen Gnade und Recht für Amnestien als demokratisch erlassene Gesetze nicht zutrifft. Die folgende Diskussion wird jedoch zeigen, daß die öffentliche Meinung und oft auch die verantwortlichen Entscheidungsträger keine präzise Begriffstrennung vornehmen, so daß es zu einem Vermischen beider Elemente des Begnadigungsrechts²² in den Argumentationen kommt. Das Problem, ob eine Verrechtlichung von Gnadenelementen zweckmäßig ist, spielt im Zusammenhang mit permanenten Steueramnestien eine Rolle und wird in Kapitel 7 aufgegriffen.

Bei konkreten Amnestievorhaben dreht sich die juristische Debatte vorwiegend um das Vorliegen einer *justa causa*. Ist über diese entschieden, ist es erforderlich, einen Stichtag festzuschreiben, den Kreis der berücksichtigungsfähigen Straftäter über die Einführung einer Strafgrenze bzw. eines Straftatenkataloges zu bestimmen sowie die Einbeziehung anhängiger Verfahren zu klären.

Amnestien stoßen an verfassungsrechtliche Grenzen, wenn der Gesetzgeber bedeutende Verfassungsgüter durch strafrechtliche Verfolgung schützen soll. In diesen Fällen kann er die ihm auferlegte Pflicht nicht durch Amnestien unterlaufen.²³ Daneben gibt es weitere formale und inhaltliche Grenzen.²⁴ Probleme hinsichtlich formaler Kriterien beziehen sich auf die Gesetzesform und die Gesetzgebungskompetenz.²⁵ Schwerwiegende Meinungsverschiedenheiten bringen das Verbot von Individualamnestie²⁶ und das Verbot der Selbstbegünstigung²⁷ zwar nicht bei der Sache

18 Radbruch zitiert Kant dahingehend, daß er Gnade als das schlüpfrigste unter allen Rechten des Souveräns betrachtete, vgl. derselbe 1973, S. 272.

19 Vgl. Merten 1978, S. 10, sowie Schätzler 1992, S. 4.

20 Merten 1978, S. 64.

21 Vgl. Merten 1978, S. 67.

22 Zum Begnadigungsrecht gehört als 3. Teilbereich die Bewährung, die jedoch eine Sonderstellung einnimmt und in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt.

23 Vgl. Merten 1978, S. 29.

24 Vgl. die Arbeit von Marxen 1984.

25 Vgl. Marxen 1984, S. 17 ff.

26 Vgl. Marxen 1984, S. 29 ff.

27 Vgl. Marxen 1984, S. 38 ff.

aber der Beurteilung.²⁸ In der Rechtswissenschaft werden häufige Amnestien unter dem Hinweis kritisiert, daß das Rechtsbewußtsein leidet und die Auffassungen über Recht und Unrecht verwirrt werden. Der Rechtsstaat werde in seinem Bestand bedroht.²⁹

Ein Blick auf die deutsche Rechtsgeschichte drängt den Schluß auf, daß Anzahl und Intensität von Amnestien Indikatoren für den inneren Zustand eines Staates sind.³⁰ Bis zu Beginn des ersten Weltkrieges wurden fast ausschließlich Bagatelldelikte amnestiert.³¹ In der Weimarer Republik kam es zu einer Flut von Amnestien, die auch zu Beginn des Dritten Reiches nicht abbrach. Erst während der Phase stabilisierter nationalsozialistischer Diktatur war die Amnestietätigkeit des Gesetzgebers rückläufig. Nach dem Ende des Krieges und in der Anfangsphase der Bundesrepublik Deutschland gab es dann nochmals eine Mehrzahl von Amnestien. Diese Amnestien dienten vor allem dem Zweck, eine Befriedung zu erreichen.

In der vorliegenden Arbeit werden hinsichtlich der untersuchten "Steueramnestien" weniger strenge Maßstäbe als in der Rechtswissenschaft angelegt. Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen ist ein Beispiel dafür, wie umstritten die Rechtsnatur von Amnestiegesetzen unter Juristen sein kann. Die Einordnung erfolgte von "erleichterter Selbstanzeige",³² "nachentrichtungsfreier Selbstanzeige"³³ über "verdeckte Amnestie"³⁴ bis hin zur "reinen Amnestie".³⁵ Ungeachtet der juristischen Abgrenzungsprobleme wird dieses Gesetz hier als durchaus zum Untersuchungsgegenstand gehörige Steueramnestie aufgefaßt.

Im folgenden werden in einer weit gefaßten Begriffsbestimmung unter Steueramnestien alle Gesetze oder Verordnungen subsumiert, die Steuerhinterziehern die Möglichkeit eröffnen, ihre gesetzwidrige Tat zu bekennen und im Gegenzug Straferlaß geboten haben. Das ist sinnvoll, da es im Zeitablauf unterschiedliche Begriffsinhalte für Amnestien gegeben hat.³⁶ Wollte man die enge rechtswissenschaftliche Definition

28 Vgl. z.B. die Ausführungen Schönemanns zu dem Individualamnestiecharakter der sog. Platon-Amnestie und den Äußerungen des BVerfG In dieser Angelegenheit, vgl. derselbe 1989, S. 24 f.

29 Vgl. z.B. Merten 1978, S. 20 ff, Steinert 1985, S. 144 f.

30 Die These einer engen Verknüpfung von Amnestiegeschichte und politischer Geschichte vertreten z.B. Merten 1978, S. 18; Schätzler 1992, S. 219; Marxen 1984, S. 3; Christoph 1988.

31 Vgl. Marxen 1984, S. 3, Schätzler 1992, S. 216.

32 Vgl. Krabbe 1988a, S. 2663.

33 Vgl. Neckels 1989, S. 9 und S. 12.

34 Vgl. Felix 1988, S. 7313.

35 Vgl. Schönemann 1989, S. 11.

36 Vgl. Oppelt 1957, S. 16 f und 21 f.

ansetzen, müßten verschiedene rechtliche Regelungen außer acht gelassen werden. Während der Weimarer Republik und der Diktatur der Nationalsozialisten konnten Amnestien durchaus in der Rechtsform von Verordnungen erlassen werden. Auch die Berücksichtigung der amnestiefähigen Zahlungsausstände US-amerikanischer Steuerpflichtiger hätten außer acht gelassen werden müssen, da sie nach deutschem Recht keine Straftat darstellen. Derlei Rechtsspezialitäten bleiben unberücksichtigt, da sonst nur schwer länderübergreifende Vergleiche möglich wären.

Es gilt zu betonen, daß es sich hier um eine finanzwissenschaftliche Arbeit handelt, in deren Mittelpunkt die Beurteilung von konkreten Steueramnestiegesetzen steht. Die Kriterien, anhand derer die effiziente Ausgestaltung eines Steueramnestieprogramms vorgeschlagen wird und die den Bewertungsrahmen für die dargestellten Steueramnestien bilden, sind in erster Linie ökonomische Kriterien. Ob das Gesetzgebungsverfahren und die Gesetzgebungskompetenz korrekt geregelt und eingehalten wurden, sind demzufolge für diese Untersuchung ohne Bedeutung. Dennoch spielen rechtliche Probleme in der Formulierung von Steueramnestien eine Rolle, die es zu beachten gilt. Diese beziehen sich vorwiegend auf inhaltliche Schranken. Ein zentrales Kriterium spielen die negativen Begleiterscheinungen häufiger Durchführungen.

1.3. Aufbau der Arbeit

Im nächsten Kapitel wird gezeigt, daß die Durchführung von Steueramnestien nicht eine Erscheinung der jüngeren Vergangenheit ist, sondern Tradition hat. Wie weit die Verabschiedung von Steueramnestiegesetzen in die Vergangenheit zurückreicht und welche Erscheinungsformen sie im Zeitablauf und internationalen Vergleich hatten, wird anhand realisierter Programme in ausgewählten Ländern verdeutlicht. Die Betrachtung der Erfahrungen zeigt neben den grundsätzlichen Gestaltungskriterien von Steueramnestien auch, welche Zielvorstellungen die Entscheidungsträger mit ihnen zu erreichen wünscht. Eine Diskussion der vermeintlichen Vielzahl von Zielen findet in Kapitel 3 statt. Bevor eine Bewertung konkreter Steueramnestien vorgenommen werden kann, ist es notwendig, die Bestimmungsfaktoren von Steuerhinterziehung zu kennen. Das geschieht anhand der Betrachtung der Theorie zur Steuerhinterziehung im vierten Kapitel. In Kapitel 5 wird analysiert, wie Steueramnestien ausgestaltet sein sollten, um ihre Zielerreichung zu gewährleisten. Nach der Ableitung einer rationalen Steueramnestie und ihrer Erweiterung hin zu einem effizienten Steueramnestieprogramm werden die eingangs dargestellten konkreten Steueramnestien anhand dieser Maßstäbe ausführlich analysiert. Abschließend wird der Frage nachgegangen, ob den Problemen, welche die unregelmäßige Durchführung von Steueramnestien mit sich bringt, durch die gesetzliche Legitimation permanenter Steueramnestien begegnet werden kann.

2. Darstellung realisierter Steueramnestien

Steueramnestien finden sich, sowohl historisch¹ als auch international,² als stark verbreitetes Instrument. Zu welchen Veränderungen der Auffassungen gegenüber Steueramnestien und ihrer Durchführung und Ausgestaltung es im Zeitablauf gekommen ist, wird anhand der Entwicklung in Deutschland gezeigt. Zum Vergleich werden außerdem Erfahrungen mit Steueramnestien in der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika herangezogen.

Form und Ausprägung ökonomischer Straftaten werden wesentlich von der Gesellschaftsform und der ökonomischen Struktur eines Landes beeinflusst. Die ausgewählten Länder sind hinsichtlich dieser Faktoren relativ homogen. Aus diesem Grund bieten die Länder eine akzeptable Vergleichsbasis, denn ihre Steueramnestien hatten auf dieselbe Art von Hinterziehung zu reagieren. Es bestehen auch Unterschiede, die die Vergleichbarkeit einschränken. Die Steueramnestien wurden häufig nicht in denselben historischen Phasen durchgeführt, wodurch sie auf unterschiedliche gesellschaftliche und politische Verhältnisse trafen. Alle betrachteten Länder haben eine föderalistische Staatsform. Die Gesetzgebungskompetenzen der Gebietskörperschaften in bezug auf das Steuersystem und Steueramnestien sind jedoch unterschiedlich. Hierdurch können gleichfalls Verzerrungen des Vergleichs auftreten. In der Schweiz bedarf es eines Referendums, um ein Amnestiegesetz zu verabschieden. Die Bevölkerung ist somit direkter am Entscheidungsprozeß beteiligt, was u.U. andere Identifikationsmöglichkeiten und damit vermehrtes Interesse bedeuten kann. Der parlamentarische Gesetzgebungsprozeß geht dagegen indirekt vonstatten. Trotz dieser Vorbehalte besitzen die ausgewählten Länder ausreichende Gemeinsamkeiten, um als Basis für eine international orientierte Beurteilung von Steueramnestien tauglich zu sein.

2.1. Steueramnestien in Deutschland seit der Reichsgründung

Steueramnestien haben in Deutschland eine lange Tradition. Der historischen Entwicklung folgend sollen verschiedene Zeiträume inhaltlich zusammengefaßt werden.

1 Steueramnestien gehen bereits auf die Antike zurück. Sueton erwähnte den Nachlaß alter Steuerschulden, die Kaiser Augustus anläßlich der Beendigung des Bürgerkrieges gewährte, vgl. Waldstein 1964, S. 95.

2 Bekannt sind z.B. Steueramnestien in Argentinien, Australien, Belgien, Bolivien, Brasilien, Dänemark, Deutschland, Equador, Frankreich, Honduras, Indien, Irland, Israel, Italien, Mexiko, den Niederlanden, Norwegen, Panama, Peru, Philippinen, Schweden, Schweiz, Spanien, USA.

2.1.1. Steueramnestien während der Kaiserzeit, der Weimarer Republik und der nationalsozialistischen Diktatur

Generalpardon

Die erste Steueramnestie³, die für das gesamte Reich Geltung hatte, wurde in § 68 des "Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag" vom 3. Juli 1913⁴ geregelt. Dieser sog. Generalpardon sah im Fall ordnungsgemäßer Deklaration von bisher der Besteuerung durch einen Bundesstaat oder eine Gemeinde entzogenen Vermögen oder Einkommen von der landesgesetzlichen Strafe und der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern ab. Die Forderung, Einkommen oder Vermögen zutreffend anzugeben, hing damit zusammen, daß grundsätzlich das Vermögen als Bemessungsgrundlage des Wehrbeitrags herangezogen wurde, in besonderen Fällen jedoch auch das Einkommen.⁵ In der Begründung zum Gesetzentwurf wurde der Generalpardon damit gerechtfertigt, daß die Zensiten nicht durch Furcht vor Strafe, Vermögens- oder sonstigen Nachteilen gehalten sein sollten, ihre Angaben nicht wahrheitsgemäß zu machen.⁶ Auf diese Weise sollten die möglichen Steuereinnahmen aus dem Wehrbeitrag erhöht werden. Die Zielsetzung dieses Amnestieerlasses war somit fiskalisch.

In der ursprünglichen Formulierung des Gesetzes ging der Gesetzgeber nicht auf jene Steuerpflichtigen ein, gegen die bereits ein Steuerstraf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren eingeleitet worden war. Dieses Versäumnis beseitigte der Bundesrat mit seinen Ausführungsbestimmungen, denen zufolge der Generalpardon nicht wirksam wurde, wenn gegen den Steuerhinterzieher bereits ein Strafverfahren, eine Steuerneuveranlagung oder eine Nachveranlagung in Gang gesetzt worden war.⁷

Zivil- und Militäramnestie

Zwei allgemeine Amnestien, die auch Steuerstraftaten umfaßten, waren die Zivilamnestie vom 3. Dezember 1918⁸ und die Militäramnestie vom 7. Dezember 1918.⁹ Die Zivilamnestie stellte nur Steuerhinterziehungen von Strafe frei, denen die Hinterziehungsabsicht fehlte und die nicht aus Gewinnsucht begangen worden waren. In welcher Weise ein geeigneter Nachweis von den Steuerhinterziehern geführt werden konnte, blieb im Gesetz offen. Die Militäramnestie hatte dagegen einen erweiterten

3 So auch Lion/Hartenstein 1932, S. 1.

4 RGBl. I 1913, S. 505 f. Der Wehrbeitrag war eine einmalige Reichssteuer zur Finanzierung der "Wehrvorlagen", vgl. Reichstag 1912 - 1914, S. 15.

5 Vgl. § 1 i.V.m. § 10 Wehrbeitragsgesetz.

6 Vgl. Reichstag 1912 - 1914, S. 22.

7 Vgl. Ausführungsbestimmungen des Bundesrates 1913, § 15 (2), S. 1090.

8 "Verordnung über die Gewährung von Straffreiheit und Strafmilderung", vgl. RGBl. I 1918, S. 1393.

9 "Verordnung über eine militärische Amnestie", vgl. RGBl. I 1918, S. 1415.

Umfang und befreite sämtliche Steuerdelikte von Strafe, unabhängig davon, ob diese aus Gewinnsucht begangen worden waren. Der Adressatenkreis war eingeschränkt, da nur aktive Kriegsteilnehmer partizipieren durften. Für beide Amnestien galt, daß die Steuerhinterzieher nur von den gesetzlichen Strafen, nicht jedoch der Nachzahlungspflicht befreit wurden.

Gesetz über Steuernachsicht

Nach dem Ende des ersten Weltkrieges hatte das Reich durch die Kriegsfolgelasten erhebliche Haushaltsdefizite, die u.a. durch verschiedene neue Abgaben konsolidiert werden sollten.¹⁰ Die zunehmende Inflation steigerte die Steuereinnahmen zwar nominell, dennoch blieben sie immer stärker hinter den Ausgaben zurück. Die Erzbergersche Steuerreform brachte 1919 eine umfangreiche Neuordnung des Finanz- und Steuerwesens mit sich. Die damals erlassene Reichsabgabenordnung ermöglichte den Übergang zu einer zentral aufgebauten leistungsfähigen Finanzverwaltung des Reiches. Darüber hinaus erhielten die Reichssteuern Vorrang vor den Landessteuern. 1920 wurden erstmalig Einkommen-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer als Reichssteuern geschaffen. Die neuen Steuern und die starke Progression des Einkommensteuertarifs haben durch gestiegene Grenzsteuersätze vermutlich zu einem Anstieg der Steuerhinterziehung geführt.

Vor diesem Hintergrund ist die nächste Steueramnestie zu sehen, die im "Gesetz über Steuernachsicht" vom 3. Januar 1920¹¹ erging. Steuerhinterziehern sollte erneut die Möglichkeit geboten werden, ihre steuerlichen Verhältnisse in Ordnung zu bringen und in Zukunft ehrlich und auf einem erhöhten Niveau den Bemessungsgrundlagen ihrer Steuerpflicht nachzukommen. Der fiskalische Aspekt wurde somit wieder als zentrales Ziel gesehen.

§ 1 des Steuernachsichtsgesetzes sah vor, daß derjenige, der sein Einkommen und Vermögen richtig angab, generell von Strafe und der Nachzahlungspflicht für die Zeit vor dem 1. April 1915 frei blieb. Gegenüber dem Generalpardon von 1913 trat dadurch eine Verschärfung der Regelungen ein, da die Amnestie verwirkt werden konnte, wenn nicht beide Angaben zutreffend gemacht worden waren. Die Frist zur Abgabe der Erklärungen begann mit dem Inkrafttreten des Gesetzes am 16. Januar 1920. Ihr Ende sollte später bekanntgegeben werden und konnte für Einkommen und Vermögen getrennt erfolgen.¹² Die Amnestie galt für eine Reihe von Steuerarten. Maßstab für die Einbeziehung der Steuerarten war, ob Einkommen oder Vermögen ihre Bemessungsgrundlage bildeten. Somit waren sowohl laufende als auch einmalige Abgaben

10 Vgl. Zarden 1931/32, S. 4.

11 RGBl. I 1920, S. 45.

12 Vgl. § 1 Gesetz über Steuernachsicht.

eingeschlossen, nicht jedoch Verbrauch- und Verkehrssteuern sowie Abgaben nach dem "Stempelinteresse" und staatliche Gewerbesteuern.¹³ Neben der Freistellung von Strafen und eingeschränkter Nachzahlung schaffte das Gesetz einen weiteren Anreiz. Die Steuerpflichtigen durften die Bemessungsgrundlage für den Wehrbeitrag berichtigen, d.h. das Vermögen per 1. Januar 1914. Dadurch wurde die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs (Vermögensdifferenz zwischen 1.1.1914 und 30.6.1919) geringer.¹⁴ Mit dem Gesetz wurden Sanktionen verknüpft: § 3 bestimmte, daß über die Amnestie hinaus verschwiegenes Vermögen zugunsten des Reiches verfiel.

Erste und Zweite Steueramnestieverordnung

Die nächsten Steueramnestien finden sich im Steuernotrecht der Jahre 1930 bis 1932. Der damalige Reichskanzler Brüning versuchte, durch verschiedene Notverordnungen den Staatshaushalt an den krisenbedingten Rückgang der Staatseinnahmen anzupassen. In diesem Zusammenhang schien auch eine neuerliche Steueramnestie geeignet, außerordentliche Einnahmen herbeizuführen. Die "Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen" vom 1. Dezember 1930 ermächtigte die Reichsregierung, mit Zustimmung des Reichsrates eine Steueramnestie zu erlassen.¹⁵ Ziel der geplanten Steueramnestie war, die schwierige finanzielle Situation der Weimarer Republik zu verbessern. Durch die Zusage von Straffreiheit und teilweisen Erlaß der Nachzahlungspflicht sollten die Zensiten abermals veranlaßt werden, bisher hinterzogene Ertrags- und Bestandsgrößen zu erklären und auf diese Weise in Zukunft durch steuerehrliches Verhalten die Einnahmen des Fiskus zu erhöhen.¹⁶

Dementsprechend erging eine erste, eingeschränkte Steueramnestie am 18. Juli 1931 in § 8 der "Verordnung des Reichspräsidenten gegen die Kapital- und Steuerflucht".¹⁷ Dieser Regelung zufolge blieb derjenige von Strafe frei, der die Hinterziehung von steuerpflichtigem Vermögen, Einkommen oder Gewerbeertrag der Finanzbehörde meldete. Die Amnestiefrist erstreckte sich von der Bekanntmachung des Gesetzes bis zum 31. Juli 1931, so daß den Steuerhinterziehern nur knapp 2 Wochen für eine entsprechende Erklärung verblieben. Dieser Verordnung hafteten erhebliche Mängel an, welche bereits im August zu ihrer Erweiterung durch die "Verordnung des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie" (sog. 1. Steueramnestieverordnung)¹⁸ führten. Die Amnestie wurde

13 Vgl. Koppe/Varnhagen 1920, S. 20 f.

14 Vgl. § 2 Gesetz über Steuernachsicht.

15 RGBl. I 1930, S. 581.

16 Vgl. entsprechende Äußerungen des Reichsministers der Finanzen, derselbe, Runderlaß 1931a, S. 599.

17 RGBl. I 1931, S. 375.

18 RGBl. I 1931, S. 451.

auf das Gewerbekapital, umsatzsteuerpflichtige Tatbestände sowie erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Vermögensübertragungen ausgedehnt. Über den reinen Straferlaß hinaus wurde von bestimmten Nachzahlungen, im wesentlichen Steuerschulden, die auf die Zeit vor dem 1. Januar 1930 entfielen, befreit.¹⁹ Vermögenswerte waren nur noch für die Zeit nach 1928 zu deklarieren. Die Frist der Verordnung vom Juli wurde bis zum 16. September 1931 verlängert.²⁰

Die 1. Steueramnestieverordnung wies eine entscheidende Neuerung gegenüber dem vorangegangenen Programm auf. In § 10 wurden alle Personen zur Denunziation verpflichtet, sofern sie glaubhafte Kenntnis von steuerstrafbaren Handlungen hatten. Die Unterlassung dieser Pflicht wurde allerdings nicht bestraft. Auch die 1. Steueramnestieverordnung hatte nicht lange unverändert Bestand. Schon einen Monat später folgte ihr eine 2. Steueramnestieverordnung, die "Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie" vom 21. September 1931.²¹ Dieses Programm brachte wesentliche Ergänzungen mit sich. Das Besondere an der 2. Steueramnestieverordnung war, daß die Erlangung von Amnestie zusätzlich zum "normalen" Verfahren²² durch Anzeige hinterzogener Steuern auch über den Erwerb von Anteilen einer Reichsbahnleihe möglich wurde. Hiermit wurde der fiskalische Zweck erstmals um eine allgemeine wirtschaftspolitische Zielsetzung erweitert.²³

Der Steuerpflichtige hatte die Wahl, ob er den herkömmlichen Weg oder die Zeichnung der Anleihe bevorzugte. Zur Begründung dieser Möglichkeit hieß es:

"Dieser neue Weg wird insbesondere für die Steuerpflichtigen in Frage kommen, die aus verschiedenen Gründen materieller und persönlicher Art eine Scheu davor haben, sich ihrem zuständigen Finanzamt zu offenbaren."²⁴

Hinsichtlich beider Wege ergaben sich einige Unterschiede, die genauer erläutert werden sollen. Eine Kombination beider Maßnahmen war nicht möglich. Zeichnete

-
- 19 Verschiedene Steuerarten wurden hinsichtlich der Nachzahlungspflicht unterschiedlich geregelt, vgl. im einzelnen § 17 der 1. Steueramnestieverordnung.
 - 20 Die 2. Steueramnestieverordnung brachte überdies eine nochmalige Fristverlängerung mit sich. Die Möglichkeit, Amnestieerklärungen abzugeben oder die Reichsbahnleihe zu zeichnen, wurde bis zum 15. Oktober 1931 verlängert, vgl. Reichsminister der Finanzen, Runderlaß 1931b, S. 724. Eine letztmalige Fristverlängerung bis zum 26.10.1931 erging in der "Verordnung des Reichspräsidenten über Verlängerung der Steueramnestiefrist", RGBI. I 1931, S. 581.
 - 21 RGBI. I 1931, S. 503 ff.
 - 22 Dieser "normale" Weg wurde in der zeitgenössischen Literatur als Selbstanzeige bezeichnet. Da es sich jedoch nicht um eine kontinuierlich bestehende Rechtsnorm handelte, wie bei der Selbstanzeige des § 371 AO, wird diese Bezeichnung hier nicht verwendet, um Verwechslungen zu vermeiden.
 - 23 Das Aufkommen aus der Anleihe sollte von der Reichsbahn für Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen eingesetzt werden, vgl. Koppe 1931, S. 5.
 - 24 Reichsminister der Finanzen, Runderlaß 1931b, S. 723.

man keine Reichsbahnanleihe, mußten für Zeiträume vor 1927 weder eine steuerliche Erklärung der Hinterziehungen noch Nachzahlungen geleistet werden. Für die Jahre 1928 und 1929 war der Nacherklärungspflicht zu genügen, ohne daß Nachzahlungen gefordert wurden. Erst für die Zeit ab dem 1. Januar 1930 waren sowohl die steuerliche Deklaration hinterzogener Bemessungsgrundlagen als auch die Nachzahlung der Steuern erforderlich, um die Amnestie zu erhalten. Entschied sich der Zensit hingegen für die Reichsbahnanleihe, hatte er keine Deklarationspflicht zu erfüllen. Statt dessen zeichnete er in Höhe der hinterzogenen Werte Reichsbahnanleihen. Der Ermittlung der Höhe der zu zeichnenden Reichsbahnanleihe wurde nicht die Summe der hinterzogenen Steuern zugrundegelegt, sondern eine eigens zu ermittelnde Wertgröße.²⁵ Die Ermittlung dieser Wertgrundlage war nicht einfach. Für die genannten Jahre mußten alle Werte errechnet und miteinander abgeglichen werden. Zeichnete der Zensit die Anleihe nicht in ausreichendem Maße, indem er eine relevante Größe übersah und somit eine zu geringe Bemessungsgrundlage berechnete, verfiel die Amnestie vollständig und die entsprechenden Nachzahlungen waren zu leisten. Damit das zuständige Finanzamt von der Hinterziehung keine Kenntnis erlangte, blieben die Anleihe sowie die aus ihr resultierenden Zinsen steuerfrei.

Die Anleihe wurde mit 4,5 v.H. verzinst. Dieser im Vergleich zu dem damals vorherrschenden Zinsniveau von 8 bis 10 v.H.²⁶ niedrige Zins wurde damit begründet, daß der Zensit die Steuerersparnis in seiner Renditeüberlegung berücksichtigen sollte. Ein Zensit mit einem Grenzsteuersatz von 50 v.H. erhalte auf diese Weise bei einer Anlage in Reichsbahnanleihe oder steuerpflichtige Wertpapiere in etwa die gleiche reale Verzinsung.²⁷

In der 2. Steueramnestieverordnung wurden massive Strafverschärfungen angekündigt.²⁸ In den erhöhten Strafen sah der Reichsminister der Finanzen einen Grund, die Steuerpflichtigen ausreichend über die beiden Amnestieverordnungen zu informieren.

25 Aus den Jahren 1928 bis 1930 diente der höchste hinterzogene Wert als Grundlage für die Höhe der zu erwerbenden Anleihe. Dabei blieb allerdings der Vermögensbestand zum 1.1.1928 außer Ansatz, da die Werte von 1928 in den meisten Fällen einen erheblichen Wertverlust erlitten hatten, vgl. Zarden 1931/32, S. 9. Statt dessen kamen die Vermögensbestände per 1.1.1929, 1930 und 1931 zum Tragen. Hatte ein Zensit z.B. zum 1. Januar 1929 Vermögen in Höhe von 70.000 RM, zum 1. Januar 1930 80.000 RM und zum 1. Januar 1931 90.000 RM verheimlicht, mußte er die Anleihe in Höhe von 90.000 RM zeichnen. Komplzierter wurde die Wertermittlung, wenn es zusätzlich zur Hinterziehung anderer Werte gekommen war. Hatte der Zensit im obigen Beispiel 1929 Einkommen in Höhe von 40.000 RM und eine Erbschaft in Höhe von 60.000 RM hinterzogen, ergab sich aus der Addition dieser Werte eine höhere Bemessungsgrundlage, als es das Vermögen per 1. Januar 1931 dargestellt hätte. Die Addition aller hinterzogenen Werte in einem Jahr (ohne das Vermögen) bildete in diesem Fall die Basis, es waren somit für 100.000 RM Anteile zu erwerben.

26 Vgl. Reichsbank 1932, S. 18.

27 Vgl. Koppe 1931, S. 4.

28 Vgl. § 15 der 2. Steueramnestieverordnung sowie Koppe 1931, S. 5.

Neben der Aufforderung an die Finanzbehörden, sämtlichen Steuerpflichtigen ein Merkblatt zuzusenden, hielt der Reichsminister der Finanzen es ferner für geboten, "eine öffentliche Aufforderung" zu erlassen und "dafür Sorge zu tragen, daß diese Aufforderung so schnell wie möglich in den wichtigsten Tageszeitungen gegen Bezahlung veröffentlicht wird."²⁹

Arbeitsspendengesetz

Bereits 4 Monate nach der Machtergreifung erließ der nationalsozialistische Gesetzgeber eine erste Steueramnestie. Geregelt war sie in Abschnitt III³⁰ des "Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit"³¹ vom 1. Juni 1933. Bei der sog. Arbeitsspende handelte es sich um ein zweckgebundenes Programm zur Förderung der "nationalen Arbeit". Das Ziel dieses Gesetzes war im wesentlichen fiskalisch, da der Staatshaushalt defizitär war. Durch die vorgegebene Verwendung der Mittel für Arbeitsbeschaffungsprogramme³² hatte es jedoch auch eine wirtschaftspolitische Zielsetzung, die sich aus der Situation der damals bestehenden sehr hohen Arbeitslosigkeit ergab, deren Abbau sich die Nationalsozialisten zum Ziel gesetzt hatten.

Im Prinzip ähnelte diese Steueramnestie der Reichsbahnanleihe der 2. Steueramnestieverordnung. Die Steuerpflichtigen konnten eine sog. Arbeitsspende leisten, für die sie im Gegenzug eine Spendenbescheinigung erhielten. Die Spendenquittung konnte auf zweierlei Art verwendet werden.³³ Zum einen war es möglich, den Annahmewert³⁴ vom Einkommen des Veranlagungszeitraums abzusetzen, in dem die Spende geleistet worden war.

Dieses Vorgehen entspricht dem im heutigen Einkommensteuergesetz geregelten Sonderausgabenabzug für Spenden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und reduzierte somit die Steuerschuld des entsprechenden Veranlagungszeitraumes. Zum anderen konnte die Arbeitsspende zuzüglich eines Aufgeldes zur Ablösung hinterzogener Steuern verwendet werden. Das Aufgeld betrug 25 v.H., 20 v.H. oder 15 v.H. des Annahmewertes, je nachdem, in welchem Zeitraum die Spende

29 Reichsminister der Finanzen, Rundertaß 1931b, S. 724.

30 Abschnitt III - das sog. Arbeitsspendengesetz - ist überschrieben mit "Freiwillige Spende zur Förderung der nationalen Arbeit", RGBl. I 1933, S. 324.

31 RGBl. I 1933, S. 323.

32 Vgl. § 5 Arbeitsspendengesetz. Das Aufkommen aus der Arbeitsspende sollte insbesondere für die Vergabe öffentlicher Aufträge eingesetzt werden, vgl. Reinhardt 1933a, S. 488. Eingestellt wurden die Einnahmen in einen Sonderhaushalt, den "Arbeitsschatzanweisung-Tilgungsstock", um ihre zieladäquate Verwendung zu gewährleisten, vgl. Böttcher 1933, S. 73.

33 Vgl. § 6 Arbeitsspendengesetz.

34 Der Annahmewert bezeichnete den Wert, der als Maßstab für die Höhe der Spende angesetzt wurde. Bei Barzahlungen war es der gezahlte Betrag, bei Hingabe von Wertpapieren der nach dem Börsenkurs errechnete Wert, vgl. § 2 Arbeitsspendengesetz.

getätigt worden war. Wurde die Spende im letzten Kalendervierteljahr der Gültigkeit des Gesetzes erworben (bis 31. März 1934),³⁶ war das Aufgeld am geringsten.³⁶ Sollte die Spende zur Amnestierung hinterzogener Steuern verwendet werden, war Voraussetzung, daß die Spendensumme die Hälfte der hinterzogenen Steuer³⁷ ausmachte. Waren bei mehreren Steuerarten³⁸ Steuern hinterzogen worden, konnte der Zensit wählen, bei welcher Steuerart seine Spende eingesetzt werden sollte, d.h. bedingte Amnestie war im Gegensatz zu den früheren Programmen durchaus möglich.

Die Steueramnestie erließ die Strafen in vollem Umfang,³⁹ also auch für die über die Hälfte hinausgehenden Steuerschulden oder bei bedingter Amnestie für die Strafen im Rahmen der entsprechenden Steuer. Die Erhebung von Zinsen und Verzugszuschlägen wurde anteilig für die abgelösten Steuerschulden fallengelassen. Gegen die Steuerschuld wurde sowohl die Spendensumme als auch das Aufgeld verrechnet.⁴⁰

Volksverratgesetz

Im Arbeitsspendengesetz selbst waren keine strafverschärfenden Regelungen enthalten; diese wurden erst wenige Tage später im Volksverratgesetz erlassen. Das sog. Volksverratgesetz⁴¹ regelte den Besitz von im Ausland befindlichen Vermögenswerten und Devisen.⁴² Insofern stellte es eine Ergänzung zum Arbeitsspendengesetz

35 Auch hier erfolgte eine Fristverlängerung, da das Amnestieende auf die Osterfeiertage gefallen war. Die Frist wurde um wenige Tage, bis zum 4.4.1934, verlängert, vgl. o.V. 1934a, S. 336.

36 Vgl. § 3 (3) Arbeitsspendengesetz.

37 Steuerhinterzieher, die im Zweifel waren, in welcher Höhe sie Steuern hinterzogen hatten, konnten sich vor einer zu geringen Überweisung dadurch schützen, daß sie das Finanzamt um Berechnung der Steuerschuld baten, vgl. § 55 (1) Durchführungsverordnung zum Arbeitsspendengesetz vom 24.7.1933. Sogar für den Fall der anonymen Anzeigebildung war vermeintlich Sorge getragen, denn in diesem Fall konnte der Steuerpflichtige via Notar die Berechnung und den Erwerb veranlassen, vgl. § 4 Arbeitsspendengesetz sowie § 55 (6) Durchführungsverordnung. Hier dürfte die Anonymität jedoch nur in Einzelfällen gewährleistet gewesen sein, denn sowie es sich um Steuerpflichtige mit ungewöhnlichen Sachverhalten handelte, waren sie vom Finanzamt leicht zu identifizieren.

38 Die sog. ablösungsfähigen Steuerschulden umfaßten Steuern vom Einkommen, Ertrag, Vermögen sowie Umsatz, sofern sie auf die Zeit vor dem 1.6.1933 entfielen. Ausgenommen waren Steuerschulden, die sich auf Vermögenswerte im Inland oder anbiertungspflichtige Devisen und die mit ihnen verbundenen Erträge bezogen, vgl. § 7 Arbeitsspendengesetz.

39 Die Strafaufhebung kam sogar jenen Personen zugute, die an der Begehung der Steuerstraftat beteiligt waren, vgl. § 6 (2) Arbeitsspendengesetz.

40 Der in der Literatur (vgl. z.B. Höfig 1963, S. 40, Lohner 1946, S. 101, Wenz 1935, S. 58) an einigen Stellen zu findende Hinweis, daß durch die Amnestie angelaufene Steuerstrafverfahren oder Betriebsprüfungen niedergeschlagen wurden bzw. daß bereits bekannte Steuerhinterzieher an der Amnestie teilnehmen durften, ist nicht zutreffend. Wie schon in den früheren Programmen waren jene Personen, die von einem gegen sie eingeleiteten Verfahren in Kenntnis gesetzt worden waren, von der Amnestie ausgeschlossen, vgl. § 8 (2) Arbeitsspendengesetz.

41 "Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft" vom 12.6.1933, RGBl. I 1933, S. 360.

42 Von selten der Regierung und der Reichsbank wurde schon früh viel unternommen, um die Kapitalflucht zu stoppen, vgl. z.B. Reichsbank 1921, S. 10 f.

dar, welches auf inländische Werte beschränkt war. Im einzelnen bestanden zwischen beiden Gesetzen jedoch erhebliche Unterschiede.

Das "Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft" machte den Besitz von Vermögenswerten im Ausland, die "in ihrer Gesamtheit einen Wert von mehr als eintausend Reichsmark hatten",⁴³ anzeigepflichtig, sofern diese steuerpflichtig und dem Finanzamt nicht bereits angegeben worden waren. Darüber hinaus waren der Reichsbank anbietungspflichtige Devisen, die am 1. Juni 1933 einen Wert von mehr als 200 RM hatten, bislang jedoch nicht angeboten worden waren, ebenfalls anzuzeigen. Ziel des Gesetzes war es, ins Ausland gebrachtes Kapital nach Deutschland zurückzuführen und den Devisenbestand der Reichsbank zu erhöhen.⁴⁴ In § 7 Volksverratgesetz war die Steuer- und Devisenamnestie geregelt. Im Zusammenhang mit anzeigepflichtigen Werten begangene Steuer- und Devisenzuwerhandlungen wurden straffrei, sofern der Zensit die Anzeige bis zum 31. August 1933 nachholte. Erlassen wurde auch die Zahlung von Zinsen und Verzugszuschlägen für die Zeit vor dem 1. September 1933. Es erfolgte allerdings kein Absehen von der Nachzahlungspflicht der hinterzogenen Steuern. Die Amnestieregelungen konnten nicht in Anspruch genommen werden, wenn die nicht angezeigten Werte der Finanzbehörde bereits bekannt waren oder die notwendigen Nachzahlungen nicht innerhalb einer vom Finanzamt gestellten Frist entrichtet wurden.⁴⁵ Anders als im Arbeitsspendengesetz wurde in diesem Gesetz eine massive Bestrafung bei Zuwiderhandlungen festgelegt. Steuerpflichtige, die ihrer Anzeigepflicht vorsätzlich nicht nachkamen, wurden mit Zuchthaus nicht unter 3 Jahren bestraft. Im Falle fahrlässiger Unterlassung der Anzeige drohte Gefängnis nicht unter einem Jahr.⁴⁶ Darüber hinaus wurden für die Durchführung der Verfahren nach diesem Gesetz Sondergerichte eingerichtet.⁴⁷

In der 1. Durchführungsverordnung zu diesem Gesetz erging eine Fristverlängerung, die das Fristende bis zum 31. Oktober 1933 hinausshob.⁴⁸ Die Begründung, die der damalige Staatssekretär im Reichsfinanzministerium Reinhardt⁴⁹ zur Verlängerung der Anzeigefrist gab, baute den Steuerpflichtigen "goldene Brücken", ihren Anzeigepflichten zu genügen. Er rechtfertigte die bisherigen Zuwiderhandlungen von Teilen der Bevölkerung mit dem Argument, sie hätten "in Deutschland vorhanden gewesene Vermögensbeträge vor dem Zugriff durch den Bolschewismus, der Deutschland in den

43 Vgl. § 1 (1) Volksverratgesetz.

44 Siehe Begründung zum Steueranpassungsgesetz, vgl. o.V. 1934b, S. 1422.

45 Vgl. § 7 (3) Volksverratgesetz.

46 Vgl. § 8 Volksverratgesetz.

47 Vgl. § 9 Volksverratgesetz.

48 RGBl. I 1933, S. 596.

49 Vgl. Reinhardt 1933b, S. 1041.

letzten Jahren bedrohte, zu retten"⁵⁰ versucht. Hieraus leitete er ab, daß nun, da diese Gefahr gebannt war, die Zensiten "gern" ihrer Anzeige- und Nachzahlungspflicht nachkommen würden. Und selbst für diejenigen, die bis zum ursprünglichen Fristablauf ihrer Anzeigepflicht nicht genügten, fand er eine Entschuldigung:

"Es gibt Volksgenossen, die die Anzeige bisher deshalb noch nicht bewirkt haben, weil sie die Bezeichnung des Gesetzes als 'Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft' stört und sie sich davor scheuen, als 'Volksverräter' in Erscheinung zu treten."⁵¹

Im folgenden unterstrich Reinhardt, daß diese Befürchtung nicht zutreffend sei und nur derjenige, der bis zum Fristablauf seiner Anzeigepflicht nicht genüge, als "Volksverräter" zu titulieren sei.

Ein weiterer, bedeutsamer Punkt war ein gewisses Einlenken bei den Nachzahlungsmodalitäten. Reinhardt hatte bereits darauf hingewiesen, daß das Finanzamt bei der Festsetzung der Nachzahlungsfrist auf die "gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnisse" des Steuerpflichtigen Rücksicht nehmen solle.⁵² Um Steuerpflichtigen die Nachzahlungspflicht weiter zu erleichtern, wurden in einer 2. Durchführungsverordnung⁵³ zwei weitere Maßnahmen getroffen. Der Zensit konnte "verlangen", daß Steuernachzahlungen, die auf die Zeit vor dem 1. Januar 1930 entfielen, nicht nacherhoben wurden.⁵⁴ Alternativ konnte der Steuerpflichtige die Festsetzung eines Pauschbetrages wählen, mit dem die gesamten Steuernachforderungen abgegolten wurden. Dieser

"Pauschbetrag darf nicht höher sein als vierzig vom Hundert des Werts, den das angezeigte Vermögen, für das Steuern verkürzt worden sind, bei Beginn des 1. Juni 1933 gehabt hat."⁵⁵

Darüber hinaus hatte das Finanzamt bei der Festsetzung des Pauschbetrages die wirtschaftlichen Gegebenheiten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Durch die Nachzahlungen durfte weder der Zensit noch sein Betrieb wirtschaftlich zum Erliegen kommen oder in nicht gerechtfertigter Weise eingeschränkt werden. Ein weiterer Unterschied zum Arbeitsspendengesetz lag darin, daß Mittäter und Gehilfen durch die Anzeige des Steuerhinterziehers nicht unter die Steueramnestie fielen.

50 Vgl. Reinhardt 1933b, S. 1041.

51 Reinhardt 1933b, S. 1041.

52 Vgl. Reinhardt 1933b, S. 1042.

53 "Zweite Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft" vom 30.9.1933, RGBl. I 1933, S. 697.

54 Vgl. § 2 2. Durchführungsverordnung.

55 § 3 (2) 2. Durchführungsverordnung.

Daß die Nationalsozialisten die ursprüngliche Rigidität im Bereich ihrer Steuergesetzgebung vorerst weiter reduzierten, zeigt sich auch im "Steueranpassungsgesetz" vom 16. Oktober 1934.⁵⁶ Das Steueranpassungsgesetz leitete die "große nationalsozialistische Steuerreform"⁵⁷ ein und brachte neben einer Fülle von Veränderungen, vor allem in der Reichsabgabenordnung, beträchtliche Erweiterungen des Volksverratgesetzes mit sich.

Die sich stetig verschlechternde Devisenlage, die Reichsbank sprach von einem "beispiellosen Tiefstand"⁵⁸, machte weitere Maßnahmen erforderlich, um den Devisenbestand zu erhöhen. Hierzu standen grundlegend zwei Wege offen. Wäre am Fristablauf des Volksverratgesetzes in seiner bisherigen Form festgehalten worden, hätten Devisenzugänge nur noch durch die Einleitung von Strafverfahren erzielt werden können. Ein Weiterbestehen des Gesetzes konnte hingegen ohne weitere Aktivitäten des Staates den Zufluß von Devisen induzieren.

Der Gesetzgeber wählte diesen Weg: Es kam zu einer nochmaligen Fristverlängerung des Gesetzes bis zum 31. Dezember 1934.⁵⁹ In der Begründung führte der Gesetzgeber aus, erst nach Ablauf der Anzeigefrist habe sich gezeigt, daß viele Steuerpflichtige ihrer Anzeigepflicht nicht nachgekommen seien. Deshalb sei diese Fristverlängerung durchaus gerechtfertigt, um eine "letzte Möglichkeit" für die Ablieferung der Devisen zu setzen.⁶⁰ Diese Vorgehensweise eröffnete zumindest die Chance, Kapital ins Inland zurückzuführen und die Devisenbestände der Reichsbank zu erhöhen.

Über die Fristverlängerung hinaus wurden den Steuerpflichtigen weitergehende Anreize offeriert, um sie dazu zu bewegen, ihrer Anzeigepflicht nachzukommen. Alle bereits verhängten Strafen oder anhängigen Strafverfahren, die bis zum Inkrafttreten des Steueranpassungsgesetzes erlassen worden waren, wurden ausgesetzt. Eine Erstattung bereits gezahlter Strafen oder Abfindung für verbüßte Inhaftierungen wurde jedoch nicht geleistet.⁶¹ Wurde den Anzeigepflichtigen nicht bis zum Fristende genügt, lebten die Strafen wieder auf. Die neuerliche Straffreiheit wurde diesmal auch auf Gehilfen und Mittäter ausgedehnt.⁶² Ebenso war es im Gegensatz zur vorausgegangenen Fassung des Volksverratgesetzes unschädlich, wenn die Finanzbehörde bereits Kenntnis von der Tat hatte.

56 RGBI. I 1934, S. 925.

57 Wenz 1935, S. 59.

58 Reichsbank 1935, S. 5.

59 Vgl. § 22 Steueranpassungsgesetz. Die gesamte Amnestiedauer nach dem Volksverratgesetz reichte somit vom 14. Juni 1933 bis zum 31. Dezember 1934.

60 Vgl. o.V. 1934b, S. 1422.

61 Vgl. § 28 ff Steueranpassungsgesetz.

62 Vgl. o.V. 1934b, S. 1424.

Auch in der Folgezeit galt der Einschränkung der Kapitalflucht und der Bewirtschaftung von Devisen besonderes Augenmerk. Die wirtschaftliche Situation in Deutschland war durch einen erheblichen Mangel an Devisen gekennzeichnet. Trotz vorgenommener Einschränkungen verursachte der Auslandsschuldendienst immer noch erhebliche Devisenabgänge. Der Außenhandel war weiterhin rückläufig. Mitte 1934 führte diese Entwicklung zu einem vorläufigen Transfermoratorium langfristiger Schulden.⁶³ Es wurde zwar versucht, den geringen Devisenbestand und den damit verbundenen mangelnden Import von Rohstoffen durch die Nutzung inländischer Rohstoffquellen auszugleichen, dennoch erschienen weitere Maßnahmen zur Devisenbewirtschaftung notwendig. Das "Gesetz über die Devisenbewirtschaftung" vom 4. Februar 1935⁶⁴ belegte den Erwerb ausländischer Zahlungsmittel, das Eingehen von Forderungen in ausländischer Notierung, Zahlungen in inländischer Währung an Ausländer, den Erwerb von Gold und die Vergabe von Krediten an Ausländer etc. mit einer Genehmigungspflicht durch die Reichsbank.⁶⁵ Die möglichen Strafen bei Zuwiderhandlungen reichten von Geldstrafen bis zu zehnjährigen Gefängnis- und Zuchthausstrafen.⁶⁶ Trotz dieser Sanktionsdrohungen kam es anscheinend nicht zu einem ausreichenden gesetzeskonformen Verhalten der Bevölkerung, denn die Nationalsozialisten verschärften die Strafen noch einmal. Im "Gesetz gegen Wirtschaftsabotage" vom 1. Dezember 1936⁶⁷ wurde denjenigen, die ihr Vermögen ins Ausland brachten oder es dort beließen, die Todesstrafe angedroht.⁶⁸ In unmittelbarem Zusammenhang mit dieser außerordentlichen Strafverschärfung stand die folgende Steueramnestie der Nationalsozialisten.

DVO Devisenbewirtschaftungsgesetz

Wenige Tage nach dem Wirtschaftsabotagegesetz erging das "Gesetz über die Gewährung von Straffreiheit bei Devisenzuwiderhandlungen" vom 15. Dezember 1936.⁶⁹ Diese Amnestie kann streng genommen nicht als Steueramnestie bezeichnet werden, da sie nicht Steuerhinterziehungen, sondern Verstöße gegen die Anzeigepflichten amnestierte. Erst durch die Durchführungsverordnung wurde die Straffreiheit auch auf Steuerzuwiderhandlungen ausgedehnt, wenn diese mit anbietungspflichtigen Devisen im Zusammenhang standen.⁷⁰ Steuerpflichtige, die bis zum Ablauf des 31.

63 Reichsbank 1935, S. 3.

64 RGBl. I 1935, S. 106.

65 Vgl. §§ 9 ff Devisenbewirtschaftungsgesetz.

66 Vgl. § 42 Devisenbewirtschaftungsgesetz.

67 RGBl. I 1936, S. 999.

68 § 1 (1) Wirtschaftsabotagegesetz.

69 RGBl. I 1936, S. 1015.

70 § 2 "Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Gewährung von Straffreiheit bei Devisenzuwiderhandlungen" vom 16.12.1936, RGBl. I 1936 S. 1018.

Januar 1937 den devisenrechtlichen Bestimmungen, nicht nur des Wirtschaftsabotagegesetzes, sondern auch früherer Devisenbestimmungen, genügten und ihre Werte der Reichsbank anboten, gingen straffrei aus. Auch diese Amnestie schlug anhängige Strafverfahren nieder bzw. sah von ihrer Einleitung bis zum Fristende ab.⁷¹ Allerdings lebte bei diesem Amnestieprogramm wieder die Einschränkung auf, daß Gehilfen oder Mittäter nicht ebenfalls straffrei ausgingen.

Linzer Grundsätze

Die bisher verabschiedeten Steueramnestien unter den Nationalsozialisten standen der gesamten Bevölkerung offen. Eine einseitige, gesetzlich festgeschriebene Begünstigung gesinnungsnaher Steuerhinterzieher brachten erstmals die Linzer Grundsätze⁷² mit sich. Diese enthielten die Regelung, daß Mitglieder der NSDAP, die schon vor dem Anschluß Österreichs Parteimitglieder waren, für Steuerschulden oder Steuerzuwiderhandlungen für die Zeit vor dem 13. März 1938 nicht belangt werden konnten. Anhängige Strafverfahren wurden niedergeschlagen. Die Begründung dieser Vorgehensweise stellte darauf ab, daß es "für jeden, der gegen die antideutsche Herrschaft in Österreich war, eine gewisse Zumutung"⁷³ darstellte, dem "Schuschnigg-Staat"⁷⁴ Steuern zu zahlen.⁷⁵

DVO Rüstungswirtschaftschutzverordnung

Die letzte Steueramnestie der Nationalsozialisten wurde im Gefolge der "Verordnung des Führers zum Schutze der Rüstungswirtschaft" vom 21. März 1942⁷⁶ erlassen. Sie wurde in der 2. Durchführungsverordnung, die zu diesem Gesetz erging, formuliert.⁷⁷ Der Grundgedanke der Verordnung war, durch Rationalisierung und Konzentration der Rohstoff- und Materialversorgung sowie einen effizienten Einsatz von Arbeitskräften zu einer Erhöhung der Leistungen in der Rüstungsindustrie zu gelangen.⁷⁸ Durch die Angabe des unbedingt notwendigen Bedarfs und die Abgabe überschüssiger Produktionsfaktoren sollte die Anhäufung von Vorräten und Bildung von Rücklagen in den Unternehmen verhindert werden. Die Verordnung verpflichtete dazu, den Bedarf an

71 Vgl. § 1 (3) Gesetz über Devisenzuwiderhandlungen.

72 RStBl. 1938, S. 1001.

73 Linzer Grundsätze, S. 1001.

74 Als österreichischer Bundeskanzler (1934 bis 1938) versuchte Kurt Schuschnigg den Anschluß Österreichs an das Deutsche Reich zu verhindern.

75 Zu ähnlichen Begünstigungen kam es bei der Angliederung der sudetendeutschen Gebiete, vgl. Lohner 1936, S. 105.

76 RGBl. I 1942, S. 165.

77 "Zweite Verordnung zur Durchführung und Ergänzung der Verordnung des Führers zum Schutze der Rüstungswirtschaft" vom 23.5.1942, RGBl. I 1942, S. 342.

78 Vgl. Schmidt-Leichner 1942, S. 367.

Arbeitskräften sowie Rohstoffen, Materialien, Erzeugnissen, Maschinen und Geräten anzugeben. Im Fall der Nichtbefolgung oder bei falschen Angaben drohten erneut massive Strafen, bis hin zur Todesstrafe.⁷⁹

Schon in der Rüstungswirtschaftsschutzverordnung selbst waren Straffreiheitsregelungen enthalten. Personen, die sich bereits vor ihrer Verkündung - wegen der in Art. I genannten Vergehen - strafbar gemacht hatten, konnten durch die Berichtigung ihrer Angaben Straffreiheit erlangen.⁸⁰ Die Möglichkeit, an der Amnestie zu partizipieren, stand diesem Gesetz zufolge der gesamten Bevölkerung bzw. der Unternehmerschaft offen. In der 2. Durchführungsverordnung wurde die Amnestie dann auf Steuer-, Devisen- und Preisvergehen ausgedehnt. Unternehmern sollte so die Möglichkeit eröffnet werden, die geforderten Angaben ohne die Gefahr von Strafverfolgung leisten zu können. Die Steueramnestie bezog sich ausschließlich auf Steuerhinterziehungen oder -vergehen, die mit einem Verstoß gegen die Rüstungswirtschaftsschutzverordnung in unmittelbarem Zusammenhang standen.

Die Erlangung von Straffreiheit nach der Rüstungswirtschaftsschutzverordnung stand einem Unternehmer offen, wenn gegen ihn bislang keine Anzeige erstattet oder Untersuchung eingeleitet worden war. Lagen entsprechende Ausschlußgründe vor, konnte die Steueramnestie nach der 2. Durchführungsverordnung ebenfalls nicht mehr erlangt werden. Das galt selbst dann, wenn dem Zensiten noch keine entsprechenden Schritte von Seiten der Finanzbehörde mitgeteilt worden waren. Für die Steueramnestie allein verhielt es sich genau entgegengesetzt.⁸¹ War wegen des Verdachts von Steuerzuwiderhandlungen (u/o Devisen- u/o Preisvergehen) bereits eine Untersuchung eingeleitet worden, konnte dennoch Straffreiheit erlangt werden, sofern wegen eines Verstoßes gegen die Rüstungswirtschaftsschutzverordnung noch keine offiziellen Schritte veranlaßt worden waren.⁸²

Die Steueramnestie befreite, wie schon das vorhergegangene Devisenbewirtschaftungsgesetz, ausschließlich von Strafen, nicht jedoch von Nachzahlungsverpflichtungen. Als formale Anforderung für die Erlangung der Steueramnestie war die Abgabe einer korrekten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung vorgesehen.

79 Art. I Rüstungswirtschaftsschutzverordnung.

80 Vgl. Art. II Rüstungswirtschaftsschutzverordnung.

81 Vgl. Schmidt-Leichner 1942, S. 371.

82 Der Grund für dieses Vorgehen ist vermutlich darin zu sehen, daß es für die Nationalsozialisten notwendig war, Ressourcen für die Rüstungsindustrie zu mobilisieren. In der Hoffnung, Verstöße gegen die Rüstungswirtschaftsschutzverordnung aufzudecken, gewährten sie die Steueramnestie selbst dann, wenn der Steuerhinterzieher bereits entdeckt worden war.

Zweites Steuerneuordnungs- und Soforthilfegesetz

Nach der Kapitulation und dem Ende des "1000jährigen Reiches" waren es die Alliierten, die für einige Jahre die Gesetzgebung in Deutschland für ihr jeweiliges Besatzungsgebiet gestalteten. Der Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebietes⁸³ hat nach Kriegsende zwei Amnestien erlassen. Die eine war im Abschnitt II des "Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern"⁸⁴ vom 20. April 1949 enthalten, die andere im "Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände" (Soforthilfegesetz)⁸⁵ vom 8. August 1949. Ziel dieser Gesetze war, die erheblich gesunkene Steuermoral zu heben und die Steuereinnahmen zu steigern.⁸⁶ Aus diesem Grund war es notwendig, genaue Angaben über die Bestände an Vermögen zu erhalten, um die individuelle Leistungsfähigkeit der Zensiten zu ermitteln und bei der Finanzierung der Soforthilfe bzw. des Lastenausgleichs in entsprechender Weise zu berücksichtigen.

Die Amnestie nach dem 2. Steuerneuordnungsgesetz war keine Steueramnestie, vielmehr wurden Delikte amnestiert, die mit Steuerstraftaten zusammenhingen. Hierdurch sollten Steuerpflichtige zur Abgabe von Selbstanzeigen veranlaßt werden, die sie sonst aufgrund der damit zusammenhängenden Entdeckungsfahr anderer Delikte nicht hätten risikolos vornehmen können.⁸⁷ Steuerpflichtige, die bis zum 1. Juli 1949⁸⁸ eine gültige Selbstanzeige⁸⁹ vornahmen, wurden gleichzeitig von Strafen für Zuwiderhandlungen gegen die von der Militärregierung vorgeschriebene Bestandsaufnahme⁹⁰ befreit. Ferner wurden mit den Steuerzuwiderhandlungen im Zusammenhang stehende andere Wirtschaftsdelikte, insbesondere Preis- und Bewirtschaftungsverstöße, amnestiert. Die Erlangung von Straffreiheit wurde an weitere Bedingungen gekoppelt. Von der Amnestie wurden nur Preis- und Bewirtschaftungsvergehen erfaßt, die auf die Reichsmarkzeit entfielen.⁹¹ Darüber hinaus waren ein Reuezuschlag von

83 Im Vereinigten Wirtschaftsgebiet waren die britische und amerikanische Besatzungszone zusammengeschlossen.

84 WiGBI. 1949, S. 69.

85 WiGBI. 1949, S. 205.

86 Vgl. Bremer 1950, S. 625, Hildebrandt 1952, S. 62, Oppelt 1957, S. 180.

87 Vgl. Bremer 1950, S. 625.

88 Diese Frist wurde nach Verkündung des Soforthilfegesetzes rückwirkend - bis zum 18.11.1949 - verlängert, vgl. § 82 Soforthilfegesetz.

89 Gem. § 4 des 2. Steuerneuordnungsgesetzes wurde der § 410 RAO (i.d.F. vom 22.5.1931) geändert und "Selbstanzeige" genannt. Der Passus "ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein" wurde gestrichen, d.h., die Bedingungen für eine korrekte Selbstanzeige wurden vereinfacht.

90 Um eine vollständige Erfassung der Vermögen zu gewährleisten, war im Rahmen des Militärregulierungsgesetzes Nr. 64 in Artikel IX des Anhangs eine Bestandsaufnahme zur Sicherung der Besteuerungsgrundlagen vorgeschrieben, vgl. WiGBI. 1948, Beilage Nr. 4, S. 11.

91 § 5 (1) 2. Steuerneuordnungsgesetz.

10 v.H. der nachzuzahlenden Steuern oder des abzuführenden Mehrerlöses⁹² sowie die durch die Verstöße erzielten Mehrerlöse⁹³ abzuführen. Mit dem Gesetz ging eine Veränderung von Steuerstrafen einher.⁹⁴ Neben in ihrer Höhe unbeschränkten Geld- und Gefängnisstrafen konnte auch ein Berufsverbot verhängt werden.

Das Soforthilfegesetz war der Vorläufer des Lastenausgleichsgesetzes. Die darin geregelten Abgaben bedeuteten einen erheblichen Eingriff in die wirtschaftlichen Dispositionsmöglichkeiten der abgabepflichtigen Zensiten. Dieses Vorgehen wurde damit gerechtfertigt, daß bestimmte Kriegs- und Kriegsfolgeschäden nicht von den Betroffenen allein getragen werden sollten.⁹⁵

In Abhängigkeit von der Bemessungsgrundlage wurden 2 Arten von Soforthilfeabgabe unterschieden. Der allgemeinen Soforthilfeabgabe unterlag das gesamte abgabepflichtige Vermögen⁹⁶ und der Soforthilfesonderabgabe der Wert des zum Betriebsvermögen gehörenden Vorratsvermögens.⁹⁷ Die Straffreiheitsvorschriften im Rahmen des Soforthilfegesetzes bezogen sich ausschließlich auf die Sonderabgabe. Um die Vorratsvermögen vollumfänglich heranziehen zu können, amnestierte das Soforthilfegesetz eine bis dahin nicht korrekte Angabe nach dem erwähnten Militärgesetz Nr. 64.⁹⁸ Denjenigen, die ihre Angaben über den Bestand an Vorratsvermögen berichtigten bzw. dieses Vermögen erstmalig anmeldeten, wurde weitgehende Straffreiheit für alle sich auf das Vorratsvermögen beziehenden Bestandsvergehen sowie Steuer-, Preis- und Bewirtschaftungsvergehen für die Zeit vor dem 20. August 1949 zugesichert.⁹⁹ Steuern, die von den Zensiten hinsichtlich des nachgemeldeten Vorratsvermögens für die Zeit bis zum 20. Juni 1948 zu zahlen gewesen wären, wurden nicht nacherhoben.¹⁰⁰ Die Strafandrohungen gem. § 18 (4) Nr. 2 Soforthilfegesetz waren

92 Vgl. § 5 2. Steuerneueordnungsgesetz sowie gleichfalls § 5 "Erste Verordnung zur Durchführung des Zweiten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern" vom 2.6.1949, WIGBl. 1949, S. 94.

93 Vgl. § 6 der 1. Durchführungsverordnung zum 2. Steuerneueordnungsgesetz.

94 Vgl. Abschnitt III, 2. Steuerneueordnungsgesetz.

95 Vgl. Stelnert 1989, S. 143.

96 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie Grund- und Betriebsvermögen, vgl. § 3 Soforthilfegesetz.

97 § 14 Soforthilfegesetz.

98 Vgl. FbN 90.

99 Vgl. § 18 (4) Soforthilfegesetz. Die Frist zur Abgabe wurde bis zum 20.10.1949 verlängert, vgl. "Anordnung über die Verlegung von Terminen im Soforthilfegesetz" vom 8.8.1949, WIGBl. 1949, S. 229.

100 Nach dem Soforthilfegesetz wurde gleichfalls ein zehnzusatziger Reuezuschlag erhoben. Dieser war allerdings nicht wie nach dem 2. Steuerneueordnungsgesetz eine notwendige Voraussetzung zur Erlangung von Straffreiheit, sondern vielmehr eine Folge der Nachmeldung von Vorratsvermögen.

erheblich. Die Möglichkeit der "tätigen Reue"¹⁰¹ nach § 410 RAO wurde ausgeschlossen. Die Strafrate bei Entdeckung des Vergehens betrug die Hälfte des Wertes des nicht angegebenen Vorratsvermögens. Die Verfolgung von Vergehen nach dem Artikel über Bestandsvermögen sowie der sonstigen Steuervergehen und Verstöße gegen die Preis- und Bewirtschaftungsvorschriften wurde von der Erhebung des Strafzuschlages nicht berührt. Alle verkürzten Steuern und Zuschläge wurden nachgehoben. Beiden Amnestien war gemeinsam, daß sie nicht in Anspruch genommen werden konnten, sofern gegen den Steuer- bzw. Abgabepflichtigen ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung oder anderer o.g. Vergehen eingeleitet worden war.

2.1.2. Steueramnestien in der Bundesrepublik Deutschland

Nach der Konstituierung der Bundesrepublik Deutschland griff der Gesetzgeber schon bald auf das Rechtsinstitut der Amnestie zurück. In den Straffreiheitsgesetzen von 1949 und 1954 standen jedoch zunächst nichtsteuerliche Straftaten im Vordergrund.

2.1.2.1. Straffreiheitsgesetze 1949 und 1954

Die Straffreiheitsgesetze von 1949 und 1954 sollten dazu dienen, unter die Kriegs- und Nachkriegsereignisse einen Schlußpunkt zu setzen. Des weiteren sollte die Bevölkerung veranlaßt werden, Vertrauen zu der Demokratie als wieder eingeführter Staatsform zu fassen.¹⁰²

Straffreiheitsgesetz 1949

Das "Gesetz über die Gewährung von Straffreiheit"¹⁰³ vom 31. Dezember 1949 nahm Steuervergehen sowie Vergehen nach Artikel IX des Anhangs zum Militärgesetz Nr. 64 ausdrücklich von der Amnestie aus.¹⁰⁴ Die Begründung des Gesetzgebers hierzu lautete:

"Auf diesem Gebiet besteht die Möglichkeit der tätigen Reue. Wenn der Straffällige von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch macht, besteht kein Anlaß, ihm darüber hinaus Straffreiheit zu gewähren."¹⁰⁵

101 Hier war der Gesetzgeber in seiner Bezeichnung ungenau, da er gerade 4 Monate zuvor § 410 RAO als Selbstanzeige bezeichnet hatte.

102 Vgl. Höfig 1963, S. 75.

103 BGBl. I 1949, S. 37.

104 § 12 Straffreiheitsgesetz 1949.

105 Bundesjustizminister Dehler, vgl. derselbe 1949, S. 574.

Die Option der Selbstanzeige war jedoch nicht der einzige Grund, Steuerdelikte von dem Straffreiheitsgesetz auszunehmen.¹⁰⁶ Zensiten, die im Rahmen der Steueramnestien der Alliierten Straffreiheit erreichen wollten, hatten erhebliche Steuernachzahlungen, Reuezuschläge sowie die Abführung ihrer Mehrerlöse zu leisten. Im Fall einer Ausdehnung des Straffreiheitsgesetzes auf Steuerdelikte wäre eine vergleichbare finanzielle Belastung von Steuerhinterziehern nicht aufgetreten. Das Resultat wäre eine Ungleichbehandlung gewesen, die insbesondere hartnäckigen Steuerhinterziehern zugute gekommen wäre, da sich jene dieselbe Vergünstigung zu einem erheblich geringeren Preis "erkaufen" konnten.¹⁰⁷

Im Zusammenhang mit dem 2. Steuerneuordnungs- und Soforthilfegesetz spielte das Straffreiheitsgesetz 1949 gleichwohl eine Rolle. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Amnestie nach dem 2. Steuerneuordnungsgesetz war eine Selbstanzeige nach § 410 RAO. Das bedeutete für Steuerpflichtige, die zwar gegen die Preis- und Bewirtschaftungsvorschriften verstoßen hatten, die entsprechenden Geschäfte jedoch steuerlich ordnungsgemäß behandelt hatten, daß ihnen die Amnestie nicht offenstand. Auch im Soforthilfegesetz gab es eine ähnliche Verknüpfung. Steuerpflichtige konnten nur amnestiert werden, wenn sie ihre Bestände an Vorratsvermögen nicht richtig angegeben hatten und zudem noch Steuerhinterziehung begangen hatten.¹⁰⁸ Durch die Verknüpfung der Amnestien mit einer Selbstanzeige bzw. mit Vergehen gegen die Bestandsaufnahme des Artikels IX standen die Amnestien Personen, die nicht auch Steuervergehen begangen hatten, nicht offen.¹⁰⁹ Diesen Mißstand hat das Straffreiheitsgesetz 1949 beseitigt, in dem es sich auf alle vor dem 15. September 1949 begangenen Straftaten erstreckte - mit Ausnahme der Steuerhinterziehung und Vergehen nach Artikel IX des Anhangs zum Militärgesetz Nr. 64.

Straffreiheitsgesetz 1954

Im Wahlkampf zum 2. Deutschen Bundestag diskutierten die Parteien eine neuerliche Amnestie.¹¹⁰ Die Amnestie, die am 17. Juli 1954 erlassen wurde, stellt das bis dahin umfangreichste Straffreiheitsgesetz in der Amnestiegesetzgebung Deutschlands dar. Diese Amnestie hatte - wie schon das Straffreiheitsgesetz von 1949 - den Zweck, der "Bereinigung der durch Kriegs- oder Nachkriegsereignisse geschaffenen außergewöhnlichen Verhältnisse" zu dienen.¹¹¹ Das Straffreiheitsgesetz 1954 schloß durch

106 Vgl. Arndt 1950, S. 113 f.

107 Brandstetter 1950, S. 180.

108 Vgl. Bremer 1950, S. 626.

109 Bremer 1950, S. 626.

110 Vgl. Oppelt 1957, S. 184.

111 Vgl. § 1 des "Gesetz über den Erlaß von Strafen und Geldbußen und die Niederschlagung von Strafverfahren und Bußgeldverfahren" (Straffreiheitsgesetz 1954) vom 17.7.1953, BGBl. I 1954, S. 203.

§ 4 i.V.m. § 14 Steuer- und Monopolvergehen ein. Begründet wurde deren Einbeziehung durch den Ausschuß für Rechtswesen und Verfassungsrecht wie folgt:

"Der Rechtsausschuß hielt es schon deshalb nicht für richtig, bei dieser Amnestie die allgemeinen Straftaten und die Steuer- und Monopolvergehen verschiedenartig zu behandeln, weil gerade auf steuerlichem Gebiet die besonderen Verhältnisse der Kriegs- und Nachkriegszeit sich sehr stark auswirkten und zu Gesetzesverletzungen Anlaß gaben, die in geordneten, normalen Zeiten nicht begangen worden wären. Die Wirren der Reichsmarkzeit, die anerkannt überhöhten Steuersätze auch in den Jahren nach der Währungsreform, verursacht durch die Gesetzgebung des Kontrollrats, die Not weiter Kreise und eine Reihe anderer zeitlich bedingter Umstände brachten auch steuerstrafrechtliche Vorgänge, deren Bereinigung gerechtfertigt erscheint. Daß es im Steuerstrafrecht die Möglichkeit einer tätigen Reue gibt, konnte nach Meinung des Rechtsausschusses eine Amnestie nicht grundsätzlich, zumindest aber dann nicht ausschließen, wenn eine Periode der Verwirrung und der Auflösung der Steuermoral beendet werden sollte."¹¹²

Im folgenden wurde zudem betont, daß es sich um eine einmalige "besondere Maßnahme handelt, deren Wiederholung nicht in Betracht kommt". Fraglich ist, warum der Gesetzgeber bei dieser Sicht der Dinge nicht schon das Straffreiheitsgesetz 1949 auf Steuervergehen ausdehnte. Damals schien ihm offenbar die Option der tätigen Reue eine ausreichende Möglichkeit für die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit zu sein. Auch hierzu nahm der Ausschuß Stellung, indem er begründete, daß man 1949 die

"Situation nicht voll überblickte, vor allem auch deshalb nicht, weil die wirtschaftlichen und moralischen Folgen jener katastrophalen Zeiten damals nicht allgemein überwunden waren, sondern noch länger weiterwirkten."¹¹³

Die Steuer- und Monopolvergehen wurden im Rahmen der allgemeinen Delikte gem. den §§ 2 und 3 des Straffreiheitsgesetzes 1954 amnestiert, das heißt, die Steueramnestie war nur für kleinere und mittlere Steuerstraftaten zu erlangen.¹¹⁴ Diese Beschränkung sollte gewährleisten, daß die Einbeziehung von Steuerstraftaten in die Amnestie nicht dazu führte, Kriegsgewinnlern großen Stils finanzielle Vorteile zu verschaffen.¹¹⁵ Durch die Verknüpfung der Steueramnestie mit den §§ 2 und 3 konnte ein Täter keine Straffreiheit erlangen, wenn gegen ihn einschlägige Vorstrafen

112 Furler 1954, S. 1557.

113 Furler 1954, S. 1556.

114 Als Maßstab für die Deklaration kleiner bzw. mittlerer Straftaten wurde das verhängte Strafmaß herangezogen, vgl. §§ 2 und 3 Straffreiheitsgesetz 1954.

115 Allerdings ist damit kaum zu vereinbaren, daß die Regierung dem Antrag der SPD nicht zustimmte, die Steuerhinterziehungen nur zu amnestieren, sofern ein Volumen von DM 10.000 nicht überschritten war, vgl. Deutscher Bundestag 1954.

verhängt worden waren¹¹⁶. Das Gesetz trat am 18. Juli 1954 in Kraft. Die Amnestie war nach juristischen Gesichtspunkten eine typische Amnestie, da nur bereits verhängte Strafen und anhängige Verfahren betroffen waren. Insofern war es nicht möglich, Straferlaß durch die selbständige Aufdeckung der Steuerstraftat zu erlangen. Das Ziel des Gesetzgebers lag nicht darin, Steuerhinterzieher zur Offenbarung ihrer Delikte zu veranlassen. Demzufolge gab es auch keine Frist, bis zu der Steuerhinterzieher tätig werden mußten.

Der Gesetzgeber legte Stichtage fest, nach denen begangene Straftaten und damit verbundene Strafen nicht mehr amnestiefähig waren. Die Fristbestimmungen für die Steuer- und Monopolvergehen waren gesondert geregelt. Entgegen dem in § 1 grundsätzlich geltenden Stichtag vom 1. Dezember 1953 nannte § 5 für Steuer- und Monopolvergehen unterschiedliche Stichtage. Entscheidend war im wesentlichen, ob es sich um Steuer- oder Monopolvergehen handelte, die sich auf eine Forderung bezogen oder nicht. Lag dem Vergehen keine Forderung zugrunde,¹¹⁷ galt der allgemeine Stichtag. Bezog sich das Vergehen dagegen auf eine Forderung, konnte die Amnestie nur erlangt werden, wenn die Forderung bis zum 31.12.1952 entstanden war.¹¹⁸

2.1.2.2. Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen

Im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 erging in Art. 17 das "Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen".¹¹⁹ Das Gesetz sah in § 1 eine "strafbefreiende Erklärung" vor, durch die Steuerpflichtige, die in der Vergangenheit Steuern, die auf Zinseinkünfte u/o Kapitalvermögen entfielen, hinterzogen hatten, unter bestimmten Bedingungen Straffreiheit erlangen konnten. Dieser Passus hat große Ähnlichkeit mit der Selbstanzeige gem. § 371 AO.¹²⁰ In § 2 war eine Regelung enthalten, die über die Vorteile einer gewöhnlichen Selbstanzeige erheblich hinausging. Ein Steuerpflichtiger, der für 1986

116 Straffreiheit konnte ferner nicht erlangt werden, wenn es sich um Vergehen gegen das Lastenausgleichsgesetz oder um Steuervergehen handelte, die bereits durch Vereinbarungen zwischen der Schweiz und dem ehemaligen Deutschen Reich straffrei gestellt worden waren, vgl. § 4 (2) Nr. 1 und 2 Straffreiheitsgesetz 1954.

117 Beispiele für Steuerdelikte, die nicht auf einer Forderung basieren, sind Steuerzeichenfälschung, Bannbruch und Steuerordnungswidrigkeiten.

118 Vgl. § 4 (1) Straffreiheitsgesetz 1954. In der zweiten Gruppe wurde zusätzlich unterschieden, ob es sich um Steuern handelte, für die die Abgabe einer Steuererklärung erforderlich war oder nicht, vgl. Erläuterung bei Brandstetter 1954, S. 480 f.

119 BStBl. I 1988, S. 259.

120 Die Ausschlußgründe der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung kamen gleichfalls zur Anwendung, vgl. BMF-Schreiben 1989, S. 18, Pkt. 2.10. Dadurch legte die strafbefreiende Erklärung im Bereich der Steuerordnungswidrigkeiten strengere Maßstäbe an, vgl. Kapitel 7.

und 1987 seine Steuererklärungen "richtig und vollständig macht oder für die Veranlagungszeiträume ab 1986 nachholt, berichtigt oder ergänzt",¹²¹ erlangte nicht nur Straffreiheit für die genannten Zeiträume, sondern wurde für Veranlagungszeiträume vor 1986 von jeglicher Steuernachzahlungspflicht entbunden. Die großzügige Regelung sollte einen Anreiz zur Teilnahme an der Steueramnestie ausüben. Der Gesetzgeber vertrat die Meinung, daß er damit keinesfalls Steuerausfälle induziert habe, da die entsprechenden Steuerhinterziehungen im allgemeinen ohnehin nicht mehr aufgedeckt werden würden.¹²² Zur Begründung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung hieß es im Entwurf zum Steuerreformgesetz:

"Die Gesetzesvorschrift soll demjenigen, der ... *nicht steuerehrlich war, (Zusammenfassung der Verf.)* ... den Weg in die Steuerehrlichkeit erleichtern."¹²³

Auf die Nachversteuerung für Veranlagungszeiträume vor 1986 wurde deshalb verzichtet. Ministerialrat Krabbe betonte:

"Derjenige, der in der Vergangenheit Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht erklärt hat, aber auf Grund dieser Maßnahmen (*Anm: vgl. die u.g.*) steuerehrlich werden möchte, könnte sich daran gehindert fühlen, weil er mit Nachforschungen des FA (*Anm: Finanzamt*) für die Vergangenheit rechnen muß. Zwar hätte er die Möglichkeit der straf- und bußgeldbefreienden Selbstanzeige (§§ 371, 378 Abs. 3 AO); in jedem Fall müßte er jedoch die hinterzogenen oder leichtfertig verkürzten Steuern, soweit sie noch nicht verjährt sind, nachentrichten (§ 371 Abs. 3 AO)."¹²⁴

Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung ist im Kontext mit der gleichzeitigen Einführung der Kleinen Kapitalertragsteuer - im allgemeinen Quellensteuer genannt - und der Verankerung des sog. Bankenerlasses in der Abgabenordnung zu sehen. Die Quellensteuer sollte eine bessere Erfassung der Zinseinkünfte gewährleisten.¹²⁵ Der Bundesrechnungshof¹²⁶ hatte eine hohe Hinterziehungsquote bei den Einkünften

121 § 1 (1) Gesetz über die strafbefreiende Erklärung.

122 Vgl. den Hinweis von Krabbe 1988a, S. 2663.

123 Deutscher Bundestag 1988, S. 197.

124 Krabbe 1988a, S. 2663. In der Tat kann eine Vielzahl von Veranlagungszeiträumen betroffen sein, denn die Verjährungsfrist von 10 Jahren bei Steuerhinterziehung (§ 169 (2) AO) beginnt erst nach Abschluß des Deliktes (§ 171 (7) AO). Da gerade Steuerhinterziehung eine in der Regel fortgesetzte Straftat ist, entsteht leicht ein längerer Zeitraum, für den im Fall einer Selbstanzeige verzinste Nachzahlungen fällig wären.

125 Die Quellensteuer wurde in Höhe von 10 v.H. (bei einem ESt-Eingangsteuersatz von 19 v.H.) auf Zinseinkünfte bei der auszahlenden Stelle erhoben. Sie war als Vorauszahlung auf die sich in der Einkommensteuerveranlagung ergebende Steuerschuld anrechenbar. Die Quellensteuer wurde schon ein halbes Jahr nach ihrem Inkrafttreten wieder aufgehoben, vgl. BGBl. I 1989, S. 1267. Als Begründung wurde angeführt, daß die Kapitalexperte in einem "nicht vorhersehbaren Umfang" zugenommen hätten, vgl. Waigel 1989a, S. 10724.

126 Vgl. Bundesrechnungshof 1985, Tz. 44.2.2. bis 44.3.5.

aus Kapitalvermögen sowie den ihnen zugrundeliegenden Vermögen errechnet. Der Untersuchung zufolge wurde 1981 nur etwa jede fünfte Mark an Zinseinkünften deklariert. Für den Fall, daß die Steuerpflichtigen das Amnestieangebot intensiv nutzten, konnte der Fiskus mit zusätzlichen Steuereinnahmen rechnen.

Der Gesetzgeber erließ nicht nur die Quellensteuer, um die Zinseinkünfte besser zu erfassen, sondern veranlaßte auch Begleitmaßnahmen. Diese umfaßten zum einen die freiwillige Bereitschaft der Kreditinstitute, ihre Kunden auf die Steuerpflicht der Zinseinkünfte hinzuweisen, und zum anderen die Pflicht, eine unterschriebene Anlage KSO¹²⁷ stets zum Gegenstand einer Einkommensteuererklärung oder eines Lohnsteuerjahresausgleichs zu machen. Zusammen mit diesen Maßnahmen wurde der Bankenerlaß in den Stand eines Gesetzes erhoben.¹²⁸ Damit sollte gewährleistet werden, daß ein vertrauensvolles Verhältnis zwischen Staat und Steuerbürger vor allem aus kapitalmarktpolitischen Gründen bewahrt bliebe.¹²⁹

Die Frist für die Abgabe der strafbefreienden Erklärung reichte vom 14. Oktober 1987 bis zum 31. Dezember 1990. Die rückwirkende Fristsetzung - das Gesetz datierte vom 25. Juli 1988 - sollte jenen Zensiten zugute kommen, die durch die intensive öffentliche Diskussion veranlaßt worden waren, eine strafbefreiende Erklärung, die zum damaligen Zeitpunkt einer Selbstanzeige entsprach, abzugeben.¹³⁰ Eine strafbefreiende Erklärung, die Unrichtigkeiten enthielt,¹³¹ begründete keine Teilamnestie. Waren die notwendigen Steuererklärungen nicht in zutreffender Weise abgegeben, verfiel der Straf- und Steuerverzicht des Gesetzgebers. Eine weitere Bedingung für die Erlangung von Amnestie war, die hinterzogenen Steuern (nach 1985) zuzüglich ihrer Verzinsung bis zu einer von der Finanzbehörde festgesetzten "angemessenen" Frist nachzuentrichten.¹³²

Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung benannte nicht explizit die Steuerarten, auf die es anwendbar war. Daß es sich nach der Intention des Gesetzes nur um die Einkommen- und Vermögensteuer handeln sollte, wurde im BMF-Schreiben zur

127 In der Anlage KSO werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt.

128 Der seit 1949 bestehende Bankenerlaß wurde in seiner - seit 1979 bestehenden - Formulierung (vgl. BStBl. I 1979, S. 590) fast wörtlich als § 30a AO "Schutz der Bankkunden" übernommen.

129 Vgl. Krabbe 1988b, S. 1672. Krabbe verwies darauf, daß der Finanzausschuß des Bundestages die Übernahme des Bankenerlasses in die AO für erforderlich hielt, "um die durch die Einführung der Kapitalertragsteuer auf Zinsen hervorgerufene Befürchtung, die Anonymität der Konten sei nicht mehr gewahrt, zu zerstreuen", vgl. derselbe 1988b, S. 1672.

130 Krabbe 1988a, S. 2664.

131 Geringfügige Fehler machten die strafbefreiende Erklärung nicht unwirksam, vgl. BMF-Schreiben 1989, Pkt. 2.6.

132 § 1 (2) Gesetz über die strafbefreiende Erklärung. Die Angemessenheit der Frist wurde im Gesetz nicht näher erläutert. Das BMF-Schreiben sah für den Normalfall die übliche Monatsfrist vor, vgl. BMF-Schreiben 1989, S. 18, Pkt. 2.11.

Steueramnestie klargestellt.¹³³ In diesem BMF-Schreiben waren Grundsätze zur Anwendung des Gesetzes verfaßt worden. Die Verwaltungsregelung bezog sich hauptsächlich auf formale Fragen der Auslegung des Gesetzes sowie seine Anwendung in Grenzfällen.¹³⁴ Hatte sog. Schwarzgeld zur Bildung des Geldvermögens geführt, fiel es ausdrücklich¹³⁵ nicht unter die Steueramnestie. Der im Gesetz angesprochene Quellenvorbehalt ermöglichte Nachprüfungen von seiten der Finanzverwaltung, um die Einkünfte, die zur Bildung des Kapitalvermögens geführt hatten, aufzuspüren, da für diese der Strafaufhebungsgrund der Steueramnestie nicht galt.

Die Zinssteueramnestie stellt das bislang letzte Amnestiegesetz in der Bundesrepublik Deutschland dar. In der öffentlichen Diskussion finden sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine weiteren Steueramnestievorhaben der Regierung. Insofern verkörpern die hier dargestellten Gesetze die Steueramnestiepolitik Deutschlands umfassend.

2.2. Tax amnesties in ausgewählten Bundesstaaten der USA

Die Vereinigten Staaten von Amerika haben eine föderalistisch geprägte Staatsstruktur, die eine Finanzautonomie des Bundes einerseits und der Gliedstaaten andererseits bedingt. Der Bund und die Bundesstaaten verfügen über die steuerliche Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit. Die untergeordneten Gebietskörperschaften besitzen eine gewisse Steuerhoheit, deren Umfang von der Verfassung bzw. den Gesetzen des für sie zuständigen Bundesstaates geregelt und relativ eng begrenzt ist. Aus diesem Nebeneinander steuerlicher Befugnisse resultieren eine uneinheitliche Steuerstruktur, regionale Steuerefälle und im Extrem die Doppelbesteuerung desselben Steuerobjekts.¹³⁶ Neben Allokationsverzerrungen und negativen Wirkungen auf die Steuerpflichtigen sind damit von administrativer Seite Probleme verbunden, da jede Gebietskörperschaft eigene Steuerbehörden unterhält.

Eine bundesweite Steueramnestie hat es in den USA bislang nicht gegeben. Auf der Ebene der Einzelstaaten und nachgeordneten Gebietskörperschaften war die Amnestietätigkeit dagegen rege.¹³⁷ Die erste moderne Amnestie wurde über den Jahreswechsel 1981/82 in Illinois durchgeführt.¹³⁸ Dieser folgten 40 weitere Amnestien in

133 Vgl. BMF-Schreiben 1989, S. 17, Pkt. 2.2.

134 Vgl. BMF-Schreiben 1989. Einen umfassenden kritischen Kommentar bietet Joecks 1989.

135 Vgl. § 1 (1) Gesetz über die strafbefreiende Erklärung sowie die Erläuterungen bei Krabbe 1988a, S. 2663 und Bilsdorfer 1989, S. 397.

136 Vgl. z.B. Gold 1986a, Höppner 1971, Müssener 1992.

137 Es hat auch in einigen Städten Steueramnestien gegeben, z.B. in Chicago, Los Angeles, New York, Syracuse sowie 35 Städten unter der Verwaltung von Cleveland, vgl. Mikesell 1986, New York State Department 1988, Chugh 1990.

138 Mikesell 1986, S. 509.

35 Bundesstaaten und dem District of Columbia.¹³⁹ Die Staaten haben mit ihren Programmen im wesentlichen drei Ziele verfolgt. Erstens sollten Zahlungsausstände kostengünstig eingesammelt, zweitens Ergänzungen der Steuerkataster¹⁴⁰ vorgenommen und drittens die Steuerwilligkeit der Bevölkerung in der Zukunft verbessert werden.¹⁴¹

Trotz gravierender Unterschiede in den Programmen sind erhebliche Parallelitäten zu entdecken. Die Amnestieteilnehmer wurden grundsätzlich von Verfolgung und im allgemeinen von allen straf- und zivilrechtlichen Sanktionen befreit. In einigen Staaten wurde ein Zinserlaß bzw. eine Reduktion der Zinsen gewährt. In keinem Bundesstaat wurde auf die Einforderung der hinterzogenen Steuern verzichtet. Fast alle Steueramnestien waren Bestandteil eines umfassenden Konzepts, mit Hilfe dessen die Steuerdurchsetzung und die freiwillige Deklaration der Zinsen verbessert werden sollte. Die Bandbreite der Begleitmaßnahmen variierte z.T. erheblich. Auch das erzielte zusätzliche Steueraufkommen unterlag breiten Schwankungen.

Die wichtigsten Daten, Inhalte und Ergebnisse der Steueramnestien sind in den Tabellen 6 bis 8 zusammengefaßt,¹⁴² so daß nicht auf alle Programme im einzelnen eingegangen werden muß. Wesentliche Bestandteile und Unterschiede in den Konzeptionen werden exemplarisch an den Steueramnestien der Staaten Massachusetts, New York, Iowa, Wisconsin, Arkansas und Missouri dokumentiert. Massachusetts wurde gewählt, da seine Steueramnestie als erste über die Grenzen eines Bundesstaates hinaus bekannt wurde und für viele spätere Amnestien als Modell fungierte.¹⁴³ Die New Yorker Amnestie wurde als Beispiel herangezogen, da hier die absolut höchsten Einnahmen erzielt wurden und das Programm deshalb gemeinhin als erfolgreichstes gilt. Die Steueramnestien in Iowa und Wisconsin sind Vertreter eines breiten "Mittelfeldes". Arkansas ist der Vertreter eines sehr speziellen, im Rahmen seiner Möglichkeiten erfolgreichen Programms. Die Steueramnestie von Missouri schließlich ist das Beispiel einer erfolglosen Amnestie, die sogar von ihren Initiatoren als Fehlschlag bezeichnet wurde.

139 In Florida, Illinois, Kalifornien und Louisiana wurden jeweils zwei Amnestien durchgeführt.

140 Die Steuerkataster (*tax rolls*) sind in den USA schwer auf aktuellem Stand zu halten, da keine Meldepflicht besteht.

141 Parle/Hiringer 1986, S. 247.

142 Vgl. Anhang.

143 Vgl. u.a. Leonard/Zeckhauser 1987, S. 67, New York State Department 1988, S. 1.

2.2.1. Massachusetts

Massachusetts erhebt eigenständig folgende Steuern: Einkommen- und Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer auf den Ertrag im allgemeinen und von Banken im besonderen, eine allgemeine Umsatzsteuer (*sales tax*), Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie eine Grund- und Vermögensteuer (*property tax*). Massachusetts verfügt damit über die gleichen Steuerquellen, wie die meisten anderen Bundesstaaten auch.¹⁴⁴

Die Steueramnestie in Massachusetts wurde vom 17. Oktober 1983 bis zum 17. Januar 1984 durchgeführt und umfaßte alle Steuerarten. Der Grund für die Initiative der Verantwortlichen lag in der Suche nach neuen, "painless" Steuerquellen, die das Haushaltsdefizit mindern sollten.¹⁴⁵ Die Durchführung der Amnestie wurde durch das Revenue Enforcement And Protection Program (REAP) gesetzlich legitimiert. Um an der Amnestie partizipieren zu können, war eine besondere Amnestieerklärung notwendig.¹⁴⁶ Die Möglichkeit, an dem Programm teilzunehmen, wurde auf Delinquenten ausgedehnt, die erst während der Amnestieperiode dem Department of Revenue (DOR) bekannt wurden, nicht jedoch auf jene, die zu Beginn des Programms bereits strafrechtlich verfolgt wurden. Hierin war Massachusetts großzügiger als beinahe alle anderen Staaten.

Bekannte Zahlungsrückstände fielen unter die Amnestie, d.h. Steuerverbindlichkeiten konnten aufgelöst werden, ohne daß Verspätungszuschläge, Stundungszinsen o.ä. erhoben wurden. Das ist eine Vorgehensweise, die sich auch in vielen anderen Staaten findet. In den meisten Staaten¹⁴⁷ wurde von strafrechtlicher Verfolgung abgesehen und straf- und zivilrechtliche Strafen¹⁴⁸ wurden erlassen.

Das DOR entwickelte in der Vorphase seines Programms eine ausgeklügelte Strategie, um die Steuerpflichtigen zu erhöhter Steuerehrlichkeit und Teilnahme an der Amnestie zu veranlassen.¹⁴⁹ In Massachusetts gibt es eine Vorschrift, welche ermöglicht, die Namen von säumigen Zensiten zu publizieren, sofern deren Steuerschuld mehr als \$ 5.000 beträgt und länger als 6 Monate fällig ist. Hiervon machte die Verwaltung Anfang 1983 Gebrauch und veröffentlichte die Namen von mehr als 5.000 Steuerpflichtigen und Unternehmen in allen Tageszeitungen. Es war die erklärte Absicht, Unruhe

144 Vgl. Müssener 1992, S. 9 und S. 63. In 22 Staaten stellt die *personal income tax* und in 24 Staaten die *sales tax* die wichtigste Einnahmequelle dar, vgl. Gold 1986a, S. 16.

145 Vgl. Joufaian 1988, S. 128.

146 Das war in fast allen Staaten notwendige Voraussetzung zur Teilnahme, vgl. Tabelle 6.

147 Vgl. Tabelle 6.

148 In Massachusetts werden im Normalfall Strafen für die Nichteinreichung von Steuererklärungen sowie für zu späte Steuerzahlungen zusätzlich zur Verzinsung erhoben, vgl. Massachusetts Department of Revenue 1986b.

149 Vgl. Jackson 1984.

zwischen Steuerzahlern und säumigen Steuerpflichtigen zu stiften. Die öffentliche Meinung sollte dahingehend beeinflusst werden, diese Zensiten als *free rider* des Gemeinwesens anzusehen und mit sozialem Stigma zu versehen. Es galt zu vermeiden, daß sich ordnungsgemäß deklarierende Bürger erbotst gegen die Steuerverwaltung stellten, mit dem Vorwurf, sie sei nicht in der Lage, Steuerhinterziehung und Zahlungsausstände zu unterbinden bzw. zurückzuführen. Aus diesem Grund wurde große Aufmerksamkeit darauf gelenkt, den Service und das Ansehen der Finanzverwaltung zu verbessern. Neben vereinfachten, übersichtlicheren Formularen wurde die Beratung in den Finanzämtern intensiviert, um den Bürgern beim Ausfüllen der Formulare und inhaltlichen Problemen behilflich zu sein.¹⁵⁰

Ab Mai 1983 wurde ein "carefully orchestrated seizure drive"¹⁵¹ gegen vermutete Delinquenten geführt. Jede Woche wurden mindestens zwei Unternehmen in verschiedenen Teilen des Staates mit Beschlagnahmungen konfrontiert.¹⁵² Zusätzlich wurden strafrechtliche Verfolgungen, Steuereintreibungen und computergestützte Ermittlungen (*computer matches*) vorangetrieben.¹⁵³ Die Medien wurden von den Aktionen in Kenntnis gesetzt, um ausführlich berichten zu können und die Wahrnehmung der Bürger zum Thema Steuerhinterziehung weiter zu erhöhen. Während des Sommers wurden die Aktionen ausgedehnt.

Im Juni wurde das REAP von der Regierung verabschiedet. Die Sanktionen wurden in verschiedenen Bereichen verschärft. Steuerhinterziehung wurde aus dem vormaligen juristischen Stand eines Vergehens (*misdemeanour*) in den eines Verbrechens (*felony*)¹⁵⁴ erhoben. Die Möglichkeit, Gefängnis- und erhöhte Geldstrafen auszusprechen, wurde geschaffen.¹⁵⁵ Lagen Außenstände in der Steuerschuld vor, wurden *state licenses* und *state contracts* nicht erneuert. Geschäftsbeziehungen zu den öffentlichen Körperschaften wurden an die Voraussetzung eines ausgeglichenen Kontos bei der Steuerkasse geknüpft. Die Zinsen für Steuerschulden wurden auf 18 v.H. angehoben. Das REAP ermöglichte ferner, in Zukunft *private tax agencies* mit der Eintreibung offenstehender Altschulden zu betreiben, da diese im Einziehen von

150 Vgl. Jackson 1986, S. 321. Daß die Steuerformulare für einige Steuerpflichtige schwer zu verstehen und auszufüllen waren und vermutlich ihre Abwehrhaltung verstärkten, wurde auch in anderen Staaten erkannt und verändert, vgl. Martin 1988.

151 Jackson 1984, S. 51.

152 Statistiker des Finanzministeriums haben ermittelt, daß zwischen zunehmenden Beschlagnahmungen und steigenden Steuereinnahmen eine Korrelation besteht, vgl. Dukakis 1986, o.S. [S. 22].

153 Massachusetts Department of Revenue 1986a, o.S. [S. 9].

154 Dadurch wurde eine Inhaftierung für max. 5 Jahre möglich. Die Geldstrafen wurden auf \$ 100.000 für natürliche und \$ 500.000 für juristische Personen angehoben, vgl. Jackson 1984, S. 52. Darüber hinaus bringt die Verurteilung wegen eines *felony* den Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte mit sich, vgl. Hay 1987, S. 210.

155 Massachusetts Department of Revenue 1986b o.S. [S. 14 ff].

Schulden effektiver als die Finanzverwaltung sind. Begleitend zu diesen Maßnahmen wurden für 2 Jahre die Finanzmittel der Finanzverwaltung um die Hälfte angehoben. Auf diese Weise konnte das DOR die Bearbeitung von Erklärungen beschleunigen und die genannten Serviceverbesserungen anbieten.¹⁵⁶ Während dieser Zeit wurde die Amnestie vorbereitet. Ob - und zu welchem Zeitpunkt -sie stattfinden würde, war unbekannt. Der Commissioner des DOR Jackson bezeichnete diese Tatsache als einen wichtigen Faktor, warum die Amnestie in Massachusetts ein Erfolg geworden ist:

"We do not know all the reasons why amnesty worked. But we do know that we worked long and hard to get ready for it. And we had one big advantage others to follow will not have: almost nobody knew it was coming."¹⁵⁷

Die Amnestie wurde von einer breit angelegten Werbekampagne begleitet: Plakate in öffentlichen Verwaltungen, Reklametafeln auf Nahverkehrsmitteln, Radio- und Fernsehspots, Anzeigen in innerstaatlichen Tageszeitungen sowie im Wall Street Journal und anderen zentralen Zeitungen der Nachbarstaaten. Des weiteren wurden 400.000 Briefe an registrierte Steuerschuldner versandt. In den letzten drei Tagen vor Ablauf der Frist führten die Mitarbeiter des DOR erneut massive Aktionen gegen Delinquenten durch, z.B. wurde die größte Restaurantkette in Boston geschlossen, um noch einmal eindrucksvoll zu dokumentieren, daß im Anschluß an die Amnestie die Steuereinzahlung gestrafft sein würde.

2.2.2. New York

Die Steueramnestie im Staat New York¹⁵⁸ wurde im Gegensatz zum Programm in Massachusetts in der Hochphase der Amnestien erlassen. Bis zu ihrem Beginn waren fast 50 v.H. der Amnestieprogramme durchgeführt worden.¹⁵⁹ Als Hauptziel wurde die Erhöhung der Zahl der Steuerpflichtigen in den Steuerkatastern (*tax rolls*) genannt.¹⁶⁰ In New York bedurfte es wie in fast allen Staaten¹⁶¹ eines expliziten Ge-

156 1985 erhielten 90 v.H. der Steuerpflichtigen ihre Steuerbescheide nach 4 Wochen, wenn sie innerhalb der Erklärungsfrist vollständig ausgefüllte Formulare abgegeben hatten. Normalerweise betrug die Bearbeitungsfrist mehr als 10 Wochen, vgl. Massachusetts Department of Revenue 1986b, o.S. [S. 24].

157 Jackson 1984, S. 51.

158 Die Stadt New York hat sich der bundesstaatlichen Amnestie angeschlossen, vgl. New York State Department 1988, S. 5.

159 14 Amnestien waren bereits abgeschlossen und 5 in der Durchführung. Missouri führte das 5., Iowa das 24. und Arkansas das 29. Programm durch, vgl. Tabelle 6.

160 New York State Department 1988, S. 2.

161 In Alabama, Arizona, Illinois (!), Missouri, North Dakota, Pennsylvania und Texas reichten Verwaltungsanordnungen (*administrative decree*) aus, um Amnestien zu erlassen, vgl. Mikesell 1986, S. 508 f.

setzes, um eine Amnestie durchführen zu können, welches als "Chapter 66 of the Laws of 1985" verabschiedet wurde.¹⁶² Die Steueramnestie wurde vom 1. November 1985 bis zum 31. Januar 1986 veranstaltet. Die Monate wurden aus strategischen Gründen gewählt. Informationsschriften sowie Amnestieanträge konnten den normalen Steuererklärungsvordrucken beigelegt und im Dezember an 7,5 Mill. Steuerpflichtige versandt werden. Neben einer weiten Verbreitung zu geringen Kosten wies das Department auf weitere Vorzüge dieses zeitlichen Arrangements hin. Separat verschickten Amnestieinformationen hätte eventuell ein Stigma angehaftet. Zum anderen liege im Winter die Zeit, in der sich die Zensiten ohnehin mit ihren steuerlichen Angelegenheiten beschäftigen, und drittens hätte man auf diese Weise die Werbeausgaben günstig beeinflussen können. Da die Zahl der Teilnehmer an einer Amnestie nach den Erfahrungen in anderen Bundesstaaten in der Schlußphase stark ansteigt, wurden drei Wochen vor Ablauf der Frist die Werbeanstrengungen erhöht. Die verstärkte Kampagne fiel somit in den Januar, in dem *television air time* preisgünstiger ist.¹⁶³

Die Amnestie erfaßte alle Steuerarten des Staates. Bei den Adressaten gab es einige Ausnahmen. Die bedeutungsvollsten lagen darin, daß bei den Unternehmenssteuern nur Unternehmen, die national nicht mehr als 500 Arbeitnehmer hatten, partizipieren durften. Zensiten, gegen die bereits ein Verfahren eingeleitet worden war, durften gleichfalls nicht teilnehmen.¹⁶⁴ Der Zeitpunkt, bis zu dem Steuerhinterziehungen bzw. -schulden unter die Amnestie fielen, war der 1. Januar 1985. Um das Programm neben dem normalen Arbeitsanfall abwickeln und die Teilnehmer besser beraten zu können, wurde eine besondere Abteilung geschaffen.¹⁶⁵

Auch in New York waren Zahlungsrückstände amnestiefähig. Man ging noch einen Schritt weiter als in Massachusetts und erlaubte Steuerpflichtigen bei mehreren Außenständen, diejenigen auszuwählen, für die sie die Amnestie in Anspruch nehmen wollten.¹⁶⁶ Zensiten, die ein "severe financial hardship" nachweisen konnten, wurden Teilzahlungen in zwei Monatsraten ermöglicht.¹⁶⁷ Um Mißtrauen gegenüber dem Programm abzubauen und den Kreis der möglichen Teilnehmer zu vergrößern, wurde den Steuerpflichtigen zugesagt, daß sie ihre Unterlagen komplett zurückerhalten würden, wenn ihnen die Teilnahme versagt bliebe.¹⁶⁸

162 Vgl. New York State Department 1988, S. 4.

163 Vgl. New York State Department, S. 7.

164 Zu den Einzelheiten vgl. New York State Department 1988, S. 4 f.

165 Zu diesem Zweck wurde eine Finanzzuweisung in Höhe von \$ 2,8 Mill. zur Verfügung gestellt, vgl. New York State Department 1988, S. 6.

166 Das galt sowohl hinsichtlich der Steuerart als auch des Steuerjahres, vgl. New York State Department 1988, S. 8.

167 Vgl. New York State Department 1988, S. 8.

168 Vgl. Angelini 1987, S. 203.

Dem offiziellen Amnestiebeginn wurde eine *preregistration period* vorgeschaltet, die in einer Pressekonferenz am 2. Oktober 1985 vom Gouverneur eröffnet wurde. Anträge, die im Oktober eingingen, sollten Gültigkeit besitzen, obwohl die Amnestie erst mit Wirkung vom 1. November gewährt wurde. Die Finanzverwaltung begründete die Vorperiode damit, Erfahrungen und erste Daten über Teilnehmer sammeln zu wollen. Für die Amnestie wurde mit großem Aufwand geworben. Neben der Kampagne einer privaten Werbeagentur unter dem Motto "It would be a crime to miss out on Amnesty" ließ das Finanzministerium selbst Informationsschriften drucken und verteilen.¹⁶⁹ Ergänzend wurden zahlreiche Interviews mit und Kommentare von Vertretern der Finanzverwaltung in den Medien veröffentlicht.

Zusammen mit dem Amnestiegesetz wurde der "Omnibus Tax Equity and Enforcement Act of 1985" erlassen. Dieses Gesetz brachte eine Reihe von Verschärfungen der Steuervollstreckung mit sich: Erhöhung von Geld- und Gefängnisstrafen sowie Erhebung einiger Steuerhinterziehungstatbestände in den Stand von Verbrechen. Amtsintern wurden Maßnahmen getroffen, um in Zukunft Steuerhinterziehung effizienter aufdecken zu können. Vom Finanzministerium wurde eine genaue Analyse der Amnestieteilnehmer und -ergebnisse durchgeführt, um verbesserte Steuerdurchsetzungsstrukturen und effizientere Prüfungsverfahren zu finden.¹⁷⁰ Die Schaffung einer eigenständigen Tax Enforcement Division sowie ein Fünfjahresplan zur Verbesserung der computergestützten Informationsverarbeitung dienten gleichfalls dem Ziel, Steuerprüfungen effektiver durchführen zu können. Last not least wurden \$ 70 Mill. für eine verbesserte Ausstattung mit Hard- und Software bereitgestellt.¹⁷¹

2.2.3. Iowa

In Iowa wurde vom 2. September bis 31. Oktober 1986 ein Amnestieprogramm durchgeführt. Eine Besonderheit des Programms war, daß außer dem Erlaß jeglicher Strafen und dem Absehen von strafrechtlicher Verfolgung die Hälfte der Zinsen erlassen wurde.

Der Kreis derer, die an dem Programm partizipieren durften, war groß. Neben Steuerhinterziehern kamen nicht nur Zensiten mit Zahlungsrückständen hinzu, sondern auch Steuerpflichtige, die offene Steuerschulden hatten, weil sie gegen festgesetzte Steuern Einspruch erhoben hatten.¹⁷² Zensiten dieser letzten Gruppe hatten in ihrem Entscheidungskalkül zu berücksichtigen, ob ihre Chancen, in einem andauernden

169 Vgl. New York State Department 1988, S. 10.

170 Vgl. New York State Department 1988, Brief des Commissioners Roderick G.W. Chu.

171 Vgl. New York State Department 1988, S. 11.

172 Vgl. State of Iowa 1987, S. 1.

Einspruchsverfahren zu obsiegen einen größeren Vorteil darstellen würden als der hälftige Zinserlaß.

2.2.4. Wisconsin

Das Programm von Wisconsin entspricht im großen und ganzen dem Muster der bislang dargestellten Amnestien. Das erklärte Ziel war, die Zahl der überfälligen Steuerschuldner zu vermindern. Die Amnestie in Wisconsin lief vom 15. September bis zum 22. November 1985 und deckte teilweise den gleichen Zeitraum ab wie die New Yorker Amnestie. Eine Besonderheit, die das Gesetz aufwies, war die Zweckbindung des Aufkommens. Dieses sollte der Finanzierung eines Darlehenprogramms für ältere Hausbesitzer dienen.¹⁷³ Auch in Wisconsin durften Steuerpflichtige mit anhängigen Verfahren teilnehmen, sofern sie mit der Niederschlagung des Rechtsbehelfs einverstanden waren.¹⁷⁴

Die Finanzverwaltung hielt ihre Steuerdurchsetzungspolitik vor der Amnestie für gut. Die Verfolgung von Steuerhinterziehung als *felony*, die in vielen Staaten im Rahmen der Steueramnestie erst eingeführt wurde, gab es in Wisconsin bereits. Dennoch wurden auch in Wisconsin verschiedene Maßnahmen verabschiedet, um die Steuerdurchsetzung effizienter zu gestalten. Neben der Erhöhung einiger Strafen und der Möglichkeit, Unternehmen im Fall von Steuerschulden die Verkaufserlaubnis zu entziehen, handelte es sich um sehr spezielle Maßnahmen.¹⁷⁵

2.2.5. Arkansas

Die Steueramnestie in Arkansas Ende 1987 ist zu den späten Programmen zu zählen, ihr folgten bislang 8 Amnestien in anderen Bundesstaaten. Wie auch in Wisconsin wurde den Amnestieteilnehmern ein Zahlungsziel eingeräumt, das sogar 12 Monate betrug und durch die Einräumung von Ratenzahlungen verlängert werden konnte.¹⁷⁶ Arkansas hat im Gegensatz zu den meisten Staaten Zahlungsaußenstände von der Amnestie ausgenommen.

173 Ley/Laabs 1986, S. 2.

174 Vgl. Ley/Laabs 1986, S. 3.

175 Vgl. Ley/Laabs 1986, S. 4.

176 Vgl. State of Arkansas 1988, S. 2 f.

2.2.6. Missouri

Die Amnestie in Missouri gehörte zu einem der ersten Programme und wurde vom 1. September bis 31. Oktober 1983 durchgeführt. Sie stand ausschließlich unbekanntem Zensiten offen und hatte damit einen sehr eingeschränkten Adressatenkreis. Informationsbemühungen wurden in geringfügigem Umfang unternommen, weder eine Werbeagentur noch Politiker wurden eingeschaltet. Lediglich Presseveröffentlichungen sind erschienen.

Lange vor der Amnestie hatte die Finanzverwaltung ihre Steuerdurchsetzungsbemühungen durch erhöhte Überprüfungen der Steuerpflichtigen verstärkt. Diese hatten in der Öffentlichkeit große Beachtung gefunden und Anreize für vermehrte Steuerehrlichkeit gesetzt. Die Verantwortlichen vertraten bei der Auswertung ihrer Steueramnestie die Auffassung, die Durchführung einer Steueramnestie habe die Bevölkerung veranlaßt zu glauben, daß die Steuerverwaltung in Zukunft ihre Bemühungen zurückführen werde. Aus diesem Grund hätten sie kaum an der Amnestie teilgenommen.¹⁷⁷

In der abschließenden Beurteilung des Direktors der Finanzverwaltung wurde die Amnestie denn auch als "shot that missed the mark" bezeichnet.¹⁷⁸ Seiner Auffassung nach hätten die bereits verstärkten Steuerdurchsetzungsmaßnahmen ausgereicht, um die Steuerhinterziehung zurückzudrängen.

2.3. Steueramnestien in der Schweiz

Der föderalistische Staatsaufbau der Schweiz bedingt, daß neben dem Bund Kantone und Gemeinden selbständige staatliche Einheiten bilden. Die Verteilung der Kompetenzen ist wenig übersichtlich geregelt. Grundsätzlich gilt, daß alle staatlichen Aufgaben, die durch die Bundesverfassung nicht ausdrücklich dem Bund zugewiesen sind, von den Kantonen wahrgenommen werden.¹⁷⁹ Ursprünglich erhob der Bund wenige Abgaben, und vor allem direkte Steuern wurden von den Kantonen festgesetzt. Zunehmende staatliche Aufgaben auf Bundesebene brachten steigende Ausgaben und das Erfordernis mit sich, weitergehende steuerliche Einnahmequellen zu erschließen. Demzufolge wurden insbesondere direkte Bundessteuern vom Einkommen und Vermögen (Wehrsteuer, Wehropfer)¹⁸⁰ und eine Reihe anderer Steuern eingeführt.

177 King 1984, S. 55.

178 King 1984, S. 56.

179 Vgl. Meier 1983.

180 Einführung des Wehropfers 1940, Einführung der Wehrsteuer 1941, als Ablösung der Krisenabgabe, vgl. Oechslin 1967, S. 155 ff.

In den Kantonen sind im Laufe der Zeit viele Steueramnestien ergangen.¹⁸¹ Sie wurden meistens gemeinsam mit der Einführung neuer direkter Steuern erlassen. Der Bund hat bei der Einführung seiner ersten direkten Steuern¹⁸² keine Steueramnestien durchgeführt. Der Grund kann in der notwendigen Einbindung der Kantone gelegen haben. Um eine Amnestie auf Bundesebene wirksam durchführen zu können, hätten Kantons- und Gemeindesteuern einbezogen werden müssen. Das hätte einen Eingriff in die kantonale Finanzhoheit bedeutet, vor dem die zentrale Ebene damals zurückschreckte.¹⁸³ In den dreißiger Jahren kam es zu ersten Steueramnestien auf Bundesebene, deren Umfang noch stark eingeschränkt war.¹⁸⁴

Wehroferamnestie

Die erste Amnestie, die einen Eingriff in die kantonale Finanzhoheit vorsah, wurde 1940 im Zusammenhang mit der Einführung des Eidgenössischen Wehrofers gewährt.¹⁸⁵ Die ursprüngliche Formulierung des Amnestiegesetzes ermöglichte den Finanzverwaltungen auf Bundes- wie auf kantonaler Ebene, aus dem amnestierten Vermögen Rückschlüsse auf das diesem zugrundeliegende Einkommen zu ziehen. Um den Erfolg der Amnestie nicht zu gefährden - seitens der Steuerpflichtigen wäre dem Gesetz wahrscheinlich Mißtrauen und die Sorge vor Nachsteuerverfahren entgegengebracht worden - wurde die Amnestie über das Wehrofer hinaus erweitert und bezog Erwerbseinkommen, Geschäftsgewinne und Erbanfälle, die zur Bildung des angegebenen Vermögens geführt hatten, ein.¹⁸⁶

Dieser genannten Steueramnestie folgten 1945 die Verrechnungssteueramnestie und eine allgemeine Steueramnestie auf den 1. Januar 1969.

2.3.1. Verrechnungssteueramnestie

Die Einführung der eidgenössischen Verrechnungssteuer 1943 führte nicht zu einer Steueramnestie, obwohl von fiskalischer Seite durchaus mit einem Erfolg zu rechnen gewesen wäre.¹⁸⁷ Die Verrechnungssteuer des Bundes wird bei der Festsetzung von Kantons- und Gemeindesteuern angerechnet, und bietet somit einen Anreiz, sie

181 Vgl. Brupbacher 1968, S. 155.

182 Gemeint ist die Einführung von Kriegssteuern 1915/16 und 1921 - 1932, vgl. Bank für Anlagewerte 1945, S. 2 sowie Perret 1940, S. 323.

183 Vgl. Bank für Anlagewerte 1945, S. 2.

184 Näheres bei Bank für Anlagewerte 1945, S. 2 f, Gubler 1948, S. 3 ff, Perret 1940, S. 323 ff.

185 Vgl. Bundesrat 1940a.

186 Vgl. Bundesrat 1940b.

187 Die Verrechnungssteuer wurde eingeführt um die Steuerhinterziehung von Kapitalerträgen zu unterbinden, vgl. Bundesratsbeschluß vom 1.9.1943.

ordnungsgemäß zu erklären. Daß dennoch von der traditionellen Linie - bei Einführung einer neuen Steuer ergeht eine Steueramnestie - abgewichen wurde, hat nach Auffassung der Literatur zwei Gründe. Zum einen war kurz zuvor die Wehropferamnestie ergangen. Da sie erst drei Jahre zurücklag und die häufige Verkündung von Steueramnestien als schädlich für die Steuermoral angesehen wurde,¹⁸⁸ sah man vom neuerlichen Erlaß einer Amnestie ab. Zum anderen trat ein gewisser Interessenkonflikt zwischen Bund und Kantonen auf.

Der Bund hat die auf dem Vermögen lastende Verrechnungssteuer an Kantone und Gemeinden zurückzuerstatten, so daß der Ertrag dieser Steuern für ihn um so geringer ausfällt, je ordnungsgemäßer deklariert wird.¹⁸⁹ Insofern war die Neigung des Bundes, eine neue Steueramnestie durchzuführen, nicht besonders groß. Als Kompromißlösung wurde den Kantonen das Recht eingeräumt, eigene Steueramnestien auf die Wehrsteuer und das Wehropfer auszudehnen.¹⁹⁰ Da vermutlich nicht alle Kantone beabsichtigten, von der Option Gebrauch zu machen, wären Rechtsungleichheiten die Folge gewesen.

Mit dem Amnestiebeschluß vom 31. Oktober 1944 wurde dennoch eine Amnestie auf Bundesebene durchgeführt:¹⁹¹ In der Begründung hieß es:

"Um die auf Unterdrückung der Steuerunehrlichkeit gerichtete Wirkung der Verrechnungssteuer zu steigern, wird eine Steueramnestie angeordnet."¹⁹²

Die Durchführung einer neuerlichen Amnestie wurde heftig kritisiert. Gegner vertraten die Auffassung, daß Steuerpflichtige, die 1940 angesichts der Kriegsdrohung nicht bereit gewesen waren, an der Amnestie zu partizipieren und ihren steuerlichen Pflichten nachzukommen, das angesichts der Beendigung des Krieges und in einer Phase wirtschaftlichen Aufschwungs erst recht nicht täten.¹⁹³ Trotz der Bedenken gelang es in einer breit angelegten Aufklärungskampagne, die Steueramnestie populär zu machen.¹⁹⁴

188 Vgl. Henggeler 1945, S. 18.

189 Vgl. Bank für Anlagewerte 1945, S. 4. In der Schrift wurde zwar darauf hingewiesen, daß eine korrekte Versteuerung dem Bund im Rahmen der Wehrsteuer zugute kommt, jedoch würde das den Ausfall bei der Verrechnungssteuer nicht aufwiegen.

190 Vgl. Bundesrat 1944.

191 Vgl. "Bundesratsbeschluß über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer" vom 31.10.1944 (sog. Verrechnungssteueramnestie). Die Bezeichnung ist mißverständlich, da die Steuer bereits seit dem 1.1.1944 erhoben wurde. Zum 1.1.1945 wurde nur der Steuersatz von 15 auf 25 v.H. angehoben.

192 Verrechnungssteueramnestie Art. 1.

193 Vgl. Brupbacher 1968, S. 138 sowie die dort zitierten Quellen.

194 Vgl. Linder 1968, S. 19.

Mit der Steueramnestie gingen sowohl einige materielle Steuererleichterungen als auch Verschärfungen des Steuerrechts einher.¹⁹⁵ Die wesentlichen Änderungen waren die Erhöhung des Verrechnungssteuersatzes, der Ausbau des interkantonalen Informationssystems sowie veränderte Regelungen bei der Inventarisierung im Todesfall, insbesondere der Wegfall des Bankgeheimnisses gegenüber dem Erblasser.

Teilnahmeberechtigt waren alle natürlichen und juristischen Personen, die 1945 in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig waren. Die Freistellung von Straf- und Nachsteuern für eine Reihe von Steuern¹⁹⁶ wurde durch die vollständige und genaue Angabe der Einkommensbestandteile und des Vermögensbestandes in den im Jahre 1945 abzugebenden Erklärungen für das Wehropfer bzw. die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode erlangt.¹⁹⁷

Eine besondere Erklärung, derzufolge man die Steueramnestie in Anspruch nehmen wollte, mußte nicht abgegeben werden. Diejenigen Zensiten, die nicht zur Einreichung von Wehropfer- bzw. Wehrsteuererklärungen verpflichtet waren, erfüllten durch korrekte kantonale Steuererklärungen die Voraussetzungen der Amnestie. Die Frist zur Abgabe der Bundessteuererklärungen betrug 30 Tage nach Zustellung der Steuererklärungsformulare, bei den Erklärungen auf Kantonsebene war das ganze Jahr einbezogen.¹⁹⁸ Steuerpflichtige, gegen die bereits ein Strafsteuerverfahren eingeleitet war, konnten an der Amnestie nicht teilnehmen.

Nachfolgend sollte das Amnestiewesen über Anschlußamnestien geregelt werden. Einige Kantone verfügten über "veraltete" Steuergesetze, die Steuersätze zwischen den Kantonen variierten stark und nahmen z.T. prohibitive Ausmaße an. Deshalb erhielten Kantone, die 1945/46 eine Steuerreform durchführten, das Recht, eine Anschlußamnestie zu erlassen.¹⁹⁹ Auf diese Weise sollte ein Anreiz zur Reform des Steuerrechts sowie einer Senkung der Steuertarife geschaffen werden. Nahm ein Kanton die Option in Anspruch, hatten richtige kantonale Steuererklärungen die gleiche Wirkung wie Amnestieerklärungen im Rahmen der Verrechnungssteueramnestie. Für die Teilnehmer an der Amnestie bedeutete dies, daß neben Anreizen auf kantonaler Ebene Straffreiheit für hinterzogene Wehrsteuer oder Wehropfer gewährt wurde. Des weiteren

195 Vgl. Herold 1945, S. 55 ff.

196 Für folgende Steuern wurde nicht nur die Befreiung von jeglichen Strafen, sondern zusätzlich die Entbindung von Nachzahlungsverpflichtungen gewährt: Krisenabgabe, Wehropfer, Wehrsteuer auf Bundesebene und alle direkten kantonalen und kommunalen Steuern. Die Kriegsgewinnsteuer und die Schenkungssteuer waren dagegen von der Nachsteuerbefreiung ausgenommen, vgl. Verrechnungssteueramnestie Art. 3.

197 Die Wehrsteuer wird jeweils für 2 Jahre erhoben, d.h., die 3. Periode entspricht dem Veranlagungszeitraum 1945/46.

198 Vgl. Bundesrat 1940c, Art. 85, sowie Verrechnungssteueramnestie Art. 2 Nr. 2.

199 Vgl. Verrechnungssteueramnestie Art. 5.

blieb eine Nachversteuerung dieser Steuern für die erste und zweite Veranlagungsperiode außer Ansatz.²⁰⁰

Dieser Option von Anschlußamnestien folgten im Lauf der nächsten Jahre weitere, die ebenfalls an die Durchführung einer kantonalen Steuerreform geknüpft wurden. Für die Bundessteuern war mit ihnen im allgemeinen eine Strafbefreiung, nicht aber die Entbindung von Steuernachzahlungen verbunden. Die kantonale Steuergesetzgebung wurde nach und nach modernisiert und in ihren Grundzügen weitgehend vereinheitlicht. In der Folge ergab sich, daß die Inanspruchnahme von Anschlußamnestien für die Kantone weitgehend unmöglich wurde, da deren Voraussetzungen nicht länger vorlagen. Da die Durchführung einer Steueramnestie auf Kantonsebene geringe Erfolgsaussichten hatte, wenn Bundessteuern nicht einbezogen wurden, konnten Mitte der sechziger Jahre auf diesem Weg faktisch keine Amnestien mehr erlassen werden.²⁰¹

2.3.2. Allgemeine Steueramnestie auf den 1. Januar 1969

Anfang der sechziger Jahre erlebte die Schweiz eine lebhafte Diskussion über das Ausmaß der Steuerhinterziehung und möglicher Mittel, sie einzuschränken. In diesem Zusammenhang wurde die Durchführung einer weiteren Steueramnestie diskutiert. Ein neuerlicher Anlauf zu einer bundesweiten Amnestie wurde 1963 gemacht, scheiterte aber in der Volksabstimmung vom Februar 1964. An Begründungen für die Absage der Bevölkerung an das Amnestiebegehren fehlte es nicht. Neben grundsätzlichen Bedenken wurde angefügt, der Amnestie fehle die fiskalpolitische Rechtfertigung, da die Finanzlage nicht so schlecht sei, daß eine neue Amnestie die Kassen füllen müsse. Sodann umschloß die geplatzte Amnestieregelung einen Katalog verstärkter Steuerdurchsetzungsmaßnahmen, die die Mehrheit der Schweizer offenbar nicht wollte.²⁰²

Noch 1966 erklärte der Bundesrat, daß eine Amnestie "nur unter dem Druck ausserordentlicher Verhältnisse" erlassen werden sollte.²⁰³ Des weiteren verlangte er, daß sie von

"Maßnahmen begleitet wird, die einen wirksamen Druck auf die unehrlichen Steuerpflichtigen ausüben (z.B. durch Einführung verschärfter Kontrollmassnahmen)."²⁰⁴

200 Vgl. Verrechnungssteueramnestie Art. 5.

201 Vgl. Bundesrat 1966, S. 937 ff.

202 Vgl. Linder 1968, S. 23 ff.

203 Bundesrat 1966, S. 944.

204 Bundesrat 1966, S. 944.

Die öffentliche Diskussion um eine Steueramnestie kam infolge des mißglückten Referendums nicht mehr zum Stillstand. Als 1967 erstmals ein Haushaltsdefizit des Bundes auftrat,²⁰⁵ wurden Überlegungen zu einer neuerlichen Steueramnestie konkretisiert. Ein verändertes Amnestiegesetz wurde vorgeschlagen und am 18. Februar 1968 zur Volksabstimmung vorgelegt. Das Referendum erbrachte mit 62 v.H. der abgegebenen Stimmen ein klares Ja,²⁰⁶ woraufhin am 15. März 1968 das "Bundesgesetz über die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie auf den 1.1.1969" verabschiedet wurde.²⁰⁷ Das klare Abstimmungsergebnis²⁰⁸ war wohl das Ergebnis der Überzeugungskraft der Befürworter, deren Argumentation in dem Slogan "Steueramnestie statt Steuererhöhung" gipfelte.²⁰⁹

Diesmal war den Bürgern der Text des Ausführungsgesetzes vorgelegt worden, so daß sie über Umfang und Tragweite der Amnestie informiert waren. Ob man 1968 bei der Verabschiedung der allgemeinen Steueramnestie den Druck "außerordentlicher Verhältnisse", wie sie der Bundesrat verlangte, verspürt hat, ist schwer zu beantworten. Die seinerzeit erhobene Forderung nach verschärften Kontrollmaßnahmen wurde zumindest nicht erfüllt. Offenbar befürchtete man, daß andernfalls die Amnestie erneut von den Bürgern abgelehnt worden wäre. Das Hauptziel bestand, wie schon bei den vorangegangenen Amnestien, darin, "eine möglichst große Zahl von Steuerpflichtigen zu veranlassen, steuerehrlich zu werden".²¹⁰ In der Verfassungsgrundlage für die Amnestie wurde betont, daß es sich um eine einmalige Gelegenheit handele, seine persönlichen steuerlichen Verhältnisse in Ordnung zu bringen.²¹¹

Die Konzeption des Gesetzes stimmte weitgehend mit der der Verrechnungssteueramnestie überein. Damit war der Vorteil verbunden, daß die Rechtsprechung des Bundesgerichts weitgehend angewendet werden konnte. Die Möglichkeit, die Amnestie in Anspruch zu nehmen, stand allen natürlichen und juristischen steuerpflichtigen Personen offen. Um eine Amnestierung zu erreichen, war es notwendig, eine "vollständig und genau"²¹² ausgefüllte Wehrsteuererklärung für die 15. Veranlagungs-

205 Vgl. Linder 1968, Statistik Nr. 47.

206 Verglichen mit dem Ergebnis der oben erwähnten Umfrage, in der sich fast zwei Drittel gegen eine Amnestie aussprachen, hatte sich das Amnestieklima bedeutend verbessert.

207 Vgl. Steueramnestiegesetz 1969.

208 Die Gesetzesvorlage wurde von 400.900 Abstimmungsteilnehmern (bei 247.255 Gegenstimmen) und allen Ständen befürwortet, vgl. Bundesrat 1968.

209 Vgl. Weidmann 1968, S. 12.

210 Eidgenössische Steuerverwaltung 1968a, Kreisschreiben Nr. 2 vom 9.4.1968 Ziff. 1 a).

211 Vgl. Art. 9 der Übergangsbestimmungen der Bundesversammlung.

212 Die Bezeichnung "vollständig und genau" ist identisch mit der Formulierung im Verrechnungssteueramnestiegesetz. In der Rechtsprechung zur Wehrpferamnestie hat das Bundesgericht einen sehr strengen Maßstab an diese Anforderung gelegt, der jedoch in Entscheidungen zur Verrechnungssteueramnestie gelockert wurde, vgl. Banderet 1968, S. 91.

periode (1969/70) sowie korrekte Kantons- und Gemeindesteuererklärungen für das Jahr 1969 abzugeben.²¹³ Explizite Amnestieerklärungen waren nicht erforderlich. Steuerpflichtige, die weder einer Wehr- noch Kantons- oder Gemeindesteuerpflicht unterlagen (da sie z.B. ihren schweizerischen Wohnsitz vor dem 31. Dezember 1968 aufgelöst hatten), konnten durch eine "freiwillige" Wehrsteuererklärung die Amnestievoraussetzungen schaffen.

Die Frist zur Abgabe der korrekten Steuererklärungen richtete sich nach den gesetzlichen Fristen gemäß Wehrsteuerbeschluss und kantonalem Recht, sie lief maximal bis zum 31. Dezember 1969.²¹⁴ Hierbei handelte es sich um eine "nicht erstreckbare Verwirkungsfrist".²¹⁵ Die Steuerverwaltung schrieb zusätzlich einen Beginn der Amnestiefrist fest. Steuererklärungen, die vor dem 1. Januar 1969 eingereicht wurden, konnten keine Amnestiewirkung erzielen, statt dessen waren diese Fälle wie Selbstanzeigen zu behandeln. Das bedeutete, daß die hinterzogene Wehrsteuer nachzuentrichten war, allerdings entfiel im Hinblick auf die Amnestie eine Geldbuße.²¹⁶

Die Steueramnestie erstreckte sich auf fast alle Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden. Bei der Mehrzahl der Steuerarten wurden die Steuerhinterzieher von Nachzahlungen und Strafen befreit. Für einige Steuern galten, wie schon 1945, Ausnahmen.²¹⁷ Um die Zensiten zur Teilnahme an der Amnestie zu bewegen fand eine breit angelegte Aufklärungskampagne statt. Die Kosten der Werbekampagne beliefen sich auf Bundesebene auf 700.000 sFr.²¹⁸ Unter anderem wurde eine Informationsstelle für Steuerfragen gegründet, die über die Medien für eine Verbreitung der Amnestieregelungen in der Öffentlichkeit sorgte.²¹⁹ Die wesentlichen Grundzüge der in den Kreisschreiben festgelegten Richtlinien wurden den Steuererklärungsformularen in leicht verständlicher Form beigelegt, um die Steuerpflichtigen zu informieren. Unabhängig davon waren die Kantone aufgefordert, selbst Werbung zu betreiben oder zu veranlassen. Die kantonale Aufklärung wurde unterschiedlich intensiv betrieben. Der

213 Vgl. Steueramnestiegesetz 1969, Art. 1 (2).

214 Vgl. Steueramnestiegesetz 1969, Art. 1 (4).

215 Eidgenössische Steuerverwaltung 1968a, Ziff. 2 a).

216 Vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung 1968a, Ziff. 2 c). Welche Wirkung diese Selbstanzeige für die kantonalen und kommunalen Steuern hatte, lag in der Entscheidungsgewalt der Kantone und Gemeinden.

217 Genau genommen kamen drei Varianten zum Zuge: 1. Straf- und Nachsteuerbefreiung für direkte Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, 2. Strafbefreiung, aber Nachsteuerpflicht für die Jahre 1967/68 bei u.a. Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und 3. Strafbefreiung verbunden mit unbeschränkter Nachzahlungspflicht für Schenkungssteuern, vgl. Steueramnestiegesetz 1969, Art. 2. Siehe auch Banderet 1968, S. 94 f, Schweizerische Bankiervereinigung 1968, S. 7 ff, Weidmann 1968, S. 41 ff.

218 Vgl. Bundesrat 1972, S. 3.

219 Vgl. Weidmann 1968, S. 12.

Bundesrat führte die erheblich voneinander abweichenden Amnestieaufkommen in den Kantonen auch auf diesen Faktor zurück.²²⁰

Die Steueramnestie ging nicht direkt mit verstärkten Kontrollmaßnahmen einher. Im dritten Kreisschreiben forderte die eidgenössische Steuerverwaltung allerdings eine Schuldennachweis-Aktion. Zum einen sollte Druck auf die Schuldner ausgeübt werden, verheimlichte Vermögenswerte, die als Sicherheiten dienten, anzugeben, zum anderen auf die Gläubiger, da sie damit rechnen mußten, daß durch das interkantonale, verwaltungsinterne Informations- und Meldewesen Daten weitergegeben würden.²²¹

220 Vgl. Bundesrat 1972, S. 4.

221 Eidgenössische Steuerverwaltung 1968b.

3. Ziele von Steueramnestien

Um Steueramnestien in ihren ökonomischen Wirkungen beurteilen zu können, muß man sich Klarheit über die mit ihnen angestrebten Ziele verschaffen. Bei der Darstellung ausgewählter Steueramnestien in verschiedenen Ländern und im Zeitablauf wurden bereits unterschiedliche Ziele erwähnt, die die Gesetzgeber durch Steueramnestien zu erreichen beabsichtigten. In der Literatur werden weitere Ziele genannt.¹

3.1. Finanzpolitische Ziele

Bei den finanzpolitischen Zielen ist zwischen Zielen zu unterscheiden, die auf den fiskalischen Zweck gerichtet sind, und solchen, die eine Verbesserung der Steuersystematik herbeiführen sollen.

Fiskalisches Ziel

Die Quellen, aus denen zusätzliche Einnahmen erwartet werden, sind vielfältig und in lang- und kurzfristiger Sicht zu unterscheiden. Zu den kurzfristigen Einnahmen zählen die in der Amnestieperiode erzielbaren oder unmittelbar daran anknüpfenden Steuer-mehreinnahmen. Diese sind davon abhängig, wieviele Steuerpflichtige an dem Programm teilnehmen und welches Hinterziehungsvolumen sie offenbaren. Kritiker vertreten die Auffassung, daß Steuerhinterziehungen der Amnestieteilnehmer bei einer Überprüfung ihrer persönlichen Verhältnisse entdeckt und auf diese Weise ebenfalls entsprechende Einnahmen erzielt worden wären. Diese wären durch die Festsetzung von Geldstrafen² sogar höher. Diese Annahme ist problematisch, weil zum einen nicht gesichert ist, daß die Steuerhinterzieher tatsächlich geprüft worden wären. Zum anderen ist fraglich, ob im Fall einer Prüfung die Steuerhinterziehung in vollem Umfang entdeckt worden wäre.

Berücksichtigt man außerdem die mit steuerlichen Prüfungen verbundenen Kosten, ergibt sich ein anderes Bild. Die Kontrolltätigkeit des Fiskus ist kostenintensiv. Insbesondere ist der Personalaufwand hoch, da Steuerprüfer qualifizierte Fachkräfte mit entsprechenden Einkommen sind. Aufgrund von Budgetrestriktionen besteht dadurch für die Finanzverwaltung die Schwierigkeit, umfassende Prüfungen durchzuführen. Um die Zahl der Prüfungen zu erhöhen, könnte die Finanzverwaltung gut dotierte, hoch qualifizierte Prüfer durch weniger geschulte Mitarbeiter substituieren. Damit würde vermutlich die Qualität der Prüfungen reduziert. Das muß jedoch nicht mit geringeren

1 Vgl. beispielsweise Alm/Beck 1990b, Kessler 1990, Leonard/Zeckhauser 1987, Lerman 1986, Martin 1988 sowie die dort zitierte Literatur.

2 Geldstrafen fließen in der Bundesrepublik Deutschland in die Justizkasse und werden im Rahmen der Strafrechtspflege - insbesondere für Resozialisierungsprogramme - verausgabt, vgl. Roxin 1992, S. 63.

Erträgen verbunden sein. Ermöglicht eine derartige Umstrukturierung die Überprüfung einer größeren Zahl von Zensiten und liegt deren Steuerhinterziehung relativ offen, ist zu erwarten, daß es zu erhöhten Nettoeinnahmen für den Fiskus kommt.

Daneben soll die Amnestie ein geeignetes Mittel sein, die Eintreibung von Steuerausständen zu beschleunigen. Die Kosten umständlicher Mahn- und Gerichtsverfahren können vermieden werden. Säumigen Steuerzahlern wird im Rahmen der Amnestie ein Anreiz geboten, ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen, indem z.B. bereits angefallene Mahnkosten und Strafen erlassen werden. Wird darüber hinaus auf die Verzinsung der Schuld verzichtet, resultiert ein größerer Anreiz zu derartigem Verhalten.

Langfristig kann das Steueraufkommen erhöht werden, wenn es gelingt, das Ausmaß an Steuerhinterziehung zurückzudrängen. Dieses Ziel wird erreicht, wenn die Einflußfaktoren, die für die Entscheidung der Zensiten, Steuern zu hinterziehen, verantwortlich sind, in geeigneter Weise verändert werden. Vor diesem Hintergrund scheint die Amnestie eine kostengünstige Möglichkeit zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen zu sein.

Steuersystematische Ziele

Steueramnestien wird eine mögliche Indikatorfunktion für Reformbedarf im Steuersystem zugeschrieben. Dieser Zielvorstellung liegt die Auffassung zugrunde, daß detaillierte Daten über die Amnestieteilnehmer erhoben und ausgewertet werden können. Dadurch wird es möglich, Mängel und Unzulänglichkeiten des Steuersystems zu erkennen und durch geeignete Maßnahmen zu beseitigen. Es ist allerdings fragwürdig, ob es tatsächlich eines solchen Instrumentes bedarf, um den Reformbedarf eines Steuersystems festzustellen. Eine andere Zielvorstellung ist, daß der Übergang zu neuen oder veränderten Besteuerungsvorschriften erleichtert werden soll. Derartige Reformen werden u.a. notwendig, wenn ein unbefriedigender Rechtszustand über Jahre hinaus andauert. Dieser ist beispielsweise in der faktisch nicht gleichen Behandlung von Beziehern von Kapitaleinkünften in der Bundesrepublik Deutschland gegeben.³ Bei einer Veränderung bestehender Steuergesetze kann es sinnvoll sein, diese zusammen mit einer Steueramnestie durchzuführen, um negative Ausweichreaktionen der Zensiten zu unterbinden.⁴

3 Vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27.6. 1991, dem dieser Mangel Grund für eine ultimative Aufforderung an die Bundesregierung war, die Besteuerung der Zinseinkünfte neu zu regeln, vgl. BVerfG 1992.

4 Beispiele für derartig begründete Steueramnestiegesetze finden sich in den Bundesstaaten der USA. In der Bundesrepublik Deutschland ist insbesondere die strafbefreiende Erklärung zu nennen, die u.a. durchgeführt wurde, um den Übergang zur Quellenbesteuerung der Zinseinkünfte zu erleichtern. In der Schweiz schließlich war dies die Begründung, Anschlußamnestien zu gewähren, sofern die Kantone ihre Steuergesetze reformierten.

Des Weiteren erwarten die Initiatoren von Steueramnestien die Erweiterung der Steuerunterlagen (Hebelisten) durch die Ergänzung um "neue" Zensiten. Diese Überlegung spielt insbesondere in Ländern eine Rolle, in denen aufgrund mangelnder Meldegesetze bzw. deren Befolgung die Steuerunterlagen nicht komplett sind. Umfassendere Steuerregister führen langfristig zu erhöhten Steuereinnahmen, da es keine großen Probleme bereitet, die Zensiten in Zukunft entsprechend zu kontrollieren.

3.2. Wirtschaftspolitische Ziele

Die Absicht, legal oder illegal ins Ausland transferiertes Kapital in das Inland zu repatriieren, ist den wirtschaftspolitischen Zielen zuzurechnen. Dieses Ziel wurde nicht nur in Schwellenländern zur Begründung von Steueramnestien genannt, sondern hat auch während des 2. Weltkrieges in Deutschland eine Rolle gespielt. Die Rückführung von Kapitalexporten bedeutet, daß sich die Kapitalmarktsituation in dem betreffenden Land verbessert. Hiermit verbunden ist eine Aktivierung der Kapitalbilanz sowie eine Verbesserung der Nettovermögensposition gegenüber dem Ausland. Für die Wirtschaft des Landes steht mehr Kapital zur Verfügung, und auch der finanzpolitische Handlungsspielraum des Staates vergrößert sich.

Die Zurückdrängung der Aktivitäten in der Schattenwirtschaft ist ein weiteres wirtschaftspolitisch motiviertes Ziel. Gelingt die Reduktion hier vorgenommener Tätigkeiten, steigt die Produktion im offiziellen Sektor. Allokative Verzerrungen bei der Verwendung der Produktionsfaktoren werden reduziert. Es wird eine Verbesserung der Haushaltssituation des Staates erzielt, da infolge der offiziellen wirtschaftlichen Prozesse die Steuereinnahmen steigen. Allgemein wird ein Ausweichen in die Untergrundwirtschaft als Reaktion der Wirtschaftssubjekte auf eine hohe Abgabenbelastung zurückgeführt. Danach bedingen allgemeine Steuererhöhungen u/o ein Anstieg der Sozialabgaben die Zunahme illegaler wirtschaftlicher Aktivitäten. Würde der Gesetzgeber ein amnestiebedingtes Steuer Mehraufkommen im Rahmen einer "Zweckbindung" zu einer Reduzierung der Grenzsteuerbelastung einsetzen, könnte demnach ein Rückgang schattenwirtschaftlicher Aktivitäten zustande kommen.

3.3. Sozialpolitische Ziele

Mit der Verfolgung sozialpolitischer Ziele soll ein sozial und wirtschaftlich gerechtes System geschaffen werden, in dem jeder Bürger gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip seinen Anteil zur Aufrechterhaltung des Gemeinwesens leistet. Aus der Hinterziehung von Steuern resultiert eine Ungleichbehandlung von ehrlichen Zensiten und Steuerhinterziehern. Steuerhinterzieher nehmen die Rolle von *free riders* ein, die Vorzüge, der Gesellschaft, in Anspruch nehmen, ohne ihren Beitrag zu leisten. Diesem

Verhalten soll mit Hilfe von Steueramnestien begegnet werden. Es wird argumentiert, daß eine Steueramnestie Steuerpflichtigen, die bislang Steuern hinterzogen haben, den "Weg in die Steuerehrlichkeit" öffne. Ohne Amnestie sei es den Zensiten nicht möglich, steuerehrlich zu werden, da Steuerhinterziehung ein klassisches Fortsetzungsdelikt sei. Hieraus entstehen im Zeitablauf immer größer werdende Hinterziehungsvolumina. Aufgrund fortgesetzter Steuerhinterziehung kommen Verjährungen kaum zustande, weshalb die Steuerpflichtigen an der einmal getroffenen Entscheidung, Steuern zu hinterziehen, festhalten müßten. Eine Amnestie soll diesen *circulus vitiosus* durchbrechen. In dieser Zielvorstellung schwingt die Auffassung der (Wieder-) Herstellung steuerlicher Gerechtigkeit mit. Nachdem sich die Zensiten auf den "Pfad der Tugend" zurückbegeben hätten, könne eine gerechte Behandlung ehrlicher und ehemals unehrlicher Wirtschaftssubjekte erreicht werden.

Besonders stark tritt diese Zielsetzung hervor, wenn die Auffassung vertreten wird, Steuerpflichtige seien nicht durch Vorsatz, sondern durch "Zufall" zur Steuerhinterziehung gekommen. Als Ursache für derartige "Zufälle" werden die unüberschaubare Vielzahl und Komplexität steuerlicher Regelungen genannt.⁵ Derartig "unschuldigen" Straftätern wollten einige Gesetzgeber die Möglichkeit der Rehabilitierung via Steueramnestie einräumen.⁶ Eine oft genannte Begründung von Amnestien lautet, daß sich infolge einer Steueramnestie die Befolgung der Steuergesetze verbessere. Zumindest das im Rahmen der Steueramnestie gemeldete Einkommen und Vermögen würde vermutlich in Zukunft von den Zensiten erklärt werden. Appelle an Verantwortungsbewußtsein und faires Verhalten gegenüber dem Gemeinwesen sollen diesen Erfolg über eine Hebung der Steuermoral verstärken. Es ist schwer einzusehen, wie eine Steueramnestie derartig verändertes Verhalten induzieren soll. Sehen sich die Steuerpflichtigen nach der Steueramnestie einem unveränderten Steuersystem bzw. denselben Strukturen zur Steuerdurchsetzung gegenüber, besteht kaum ein Anreiz, nicht auch zukünftig Steuern zu hinterziehen. Demzufolge sind Steueramnestien mit zusätzlichen Maßnahmen zu verbinden.

3.4. Ergebnis

Aus der Perspektive unterschiedlicher Politikbereiche scheint mit Steueramnestien eine Vielzahl von Zielen verfolgbar zu sein. Die nähere Betrachtung hat jedoch gezeigt, daß die neben der fiskalischen Zielsetzung genannten vermeintlich anderen Ziele, sofern sie erreicht werden, insbesondere zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen führen. Als Ergebnis kann damit festgehalten werden, daß Steueramnestien letztendlich dem

5 Brupbacher 1968, S. 134.

6 Vgl. z.B. die offiziellen Begründungen zur strafbefreienden Erklärung.

fiskalischen Zweck dienen. Den anderen Zielen kommt der Rang von Nebenzielen zu, die über den Einnahmenaspekt hinaus erreicht werden können. Damit ist auch der Aspekt festgelegt, unter dem Steueramnestien im folgenden betrachtet werden: Sie gelten als zielkonsistent, wenn sie - unmittelbar oder längerfristig - zusätzliche, nachhaltige Steuereinnahmen induzieren. Die unmittelbaren Einnahmen resultieren aus den Zahlungseingängen in Zusammenhang mit der Steueramnestie abzüglich der Kosten, die durch diese entstanden sind. Die langfristigen Nettoeinnahmen hängen davon ab, in welchem Umfang Steuerhinterziehung nachhaltig reduziert wird und ob bislang ehrliche Steuerpflichtige ihr gesetzeskonformes Verhalten im Anschluß an eine Steueramnestie beibehalten.

4. Theorie der Steuerhinterziehung

Die Hinterziehung von Steuern ist der Anlaß für die Durchführung von Steueramnestien. Über die Erzielung außerordentlicher Einnahmen hinaus erwarten die Initiatoren von Steueramnestien den Rückgang von Steuerhinterziehung in der Zukunft. Kritiker vermuten den Zusammenhang entgegengesetzt. Sie befürchten eine Zunahme des Steuerwiderstandes. Um den Widerspruch zu klären, ist es notwendig, die Gründe zu kennen, die Zensiten motivieren, Steuern zu hinterziehen. Sind diese Einflußfaktoren bekannt, liefern sie Kriterien, anhand derer Steueramnestien im Hinblick auf ihre langfristigen Wirkungen zielkonsistent entworfen und realisierte beurteilt werden können. Der Erläuterung Steuerhinterziehung beeinflussender Faktoren ist eine kurze Betrachtung verschiedener Untersuchungsansätze vorangestellt.

4.1. Methoden zur Untersuchung von Steuerhinterziehung

4.1.1. Theoretische Analysen

Die Theorie der Steuerhinterziehung ist in erster Linie mikroökonomisch orientiert.¹ Die frühe analytische Literatur geht von einem rational handelnden Individuum aus, das als Entscheidungsproblem zu lösen hat, ob und in welchem Umfang es Steuern hinterziehen will. Die Entscheidung ist mit Unsicherheit behaftet, da der Zensit nicht weiß, ob seine Steuererklärung vom Fiskus überprüft wird. Im allgemeinen wird eine mit dem Einkommen abnehmende absolute Risikoaversion unterstellt.² Über den Verlauf der relativen Risikoaversion gibt es unterschiedliche Annahmen, die an entsprechender Stelle erwähnt werden.

In der einfachsten Modellvariante versucht das Individuum, den Erwartungswert des Nutzens zu maximieren. Gegenstand der Nutzenfunktion ist das Nettoeinkommen.³ Im allgemeinen genügen die in der Literatur verwendeten Nutzenfunktionen den Axiomen von von Neumann/Morgenstern.⁴ Die Variablen Bruttoeinkommen, Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und Höhe des Strafmaßes sind exogene Größen. Bei der Prüfung einer Steuererklärung wird das verborgene Einkommen in vollem Umfang entdeckt. Die Bemessungsgrundlage für den Strafsatz ist zumeist das hinterzogene Einkommen.

1 Makroökonomische Analysen der Steuerhinterziehung gehen primär der Frage nach, welche Kosten, aber auch möglicherweise Nutzen Steuerhinterziehung gesamtwirtschaftlich haben kann. Hier sind z.B. zu nennen: Lai/Chang 1988, Peacock/Shaw 1982, Ricketts 1984.

2 Arrow 1970.

3 Bruttoeinkommen vermindert um Steuern und Strafen.

4 Neumann Von/Morgenstern 1953.

Das Problem der frühen entscheidungstheoretischen Modelle⁵ besteht darin, daß sie den Steuerpflichtigen als vollkommen unmoralisch und ausschließlich seinen persönlichen Nutzen maximierend darstellen. Des weiteren steht dem rational handelnden Steuerpflichtigen kein bewußt handelnder Gegenspieler gegenüber, d.h. er trifft seine Entscheidung ohne Kontrahenten. Erst in späteren Modellen wurde eine Erweiterung der Betrachtung durch spieltheoretische Modelle vorgenommen, in denen der Zensit mit einer gleichfalls rational handelnden Finanzverwaltung konfrontiert wird.⁶ Eine andere Modellerweiterung ist die Einbeziehung der Arbeits-/Freizeitentscheidung⁷ sowie der (etwaigen) Tätigkeit in der Schattenwirtschaft.⁸

Trotz der Probleme, die den analytischen Untersuchungen anhaften, werden im folgenden einige grundlegende Arbeiten vorgestellt. Das ist zweckmäßig, da zum einen die grundsätzliche Entscheidungssituation des Steuerpflichtigen deutlich wird und diese Modelle zum anderen vielfach die Ausgangsbasis für empirische Arbeiten bildeten.

4.1.2. Empirische Untersuchungen

Die Arbeiten der empirischen Forschung lassen sich nach 2 Ansätzen unterscheiden.⁹ Der introspektive Ansatz versucht, die Bestimmungsfaktoren von Steuerhinterziehung direkt zu erfassen. Hier stellen Befragungen und Experimente die hauptsächlich verwendeten Methoden dar. Alternativ wird die indirekte Erfassung der Einflußfaktoren anhand beobachteten Verhaltens (behavioristischer Ansatz) vorgenommen. Untersuchungen mit diesem Ausgangspunkt wurden bisher allerdings erheblich seltener durchgeführt. Der Grund liegt vor allem darin, daß es schwierig ist, über das Steuererklärungsverhalten ausreichende Informationen zu erhalten.¹⁰

Eine häufig verwendete Methode ist das Interview wegen der relativ einfachen Handhabung. Direkte Fragen nach persönlicher Steuerhinterziehung werden zumeist nicht gestellt, da die Gefahr besteht, daß die Interviewten sich nicht wahrheitsgemäß äußern. Die Fragen zielen vielmehr darauf ab, Standpunkte und Meinungen zu bestimmten Themen und Einschätzungen bestimmter Situationen zu erhalten, um Rückschlüsse auf das Verhalten der Befragten zu ziehen. Es ist fraglich, ob die unterstellten Zusammenhänge zwischen verbaler Äußerung und tatsächlichem Verhalten bestehen. Mit

5 Vgl. z.B. Allingham/Sandmo 1972, Srinivasan 1973, Yitzhaki 1974.

6 Beispielhaft zu nennen sind: Graetz/Wilde 1985, Hoefflich 1983, Reiganum/Wilde 1983.

7 Vgl. u.a. die Arbeiten von Baldry 1979, Koskela 1983a,b, Pencavel 1979.

8 Vgl. Cowell 1981 und 1990, Isachsen/Strøm 1980.

9 Vgl. Pommerehne 1985, S. 1165 ff.

10 Vgl. Pommerehne 1985, S. 1171.

der Durchführung von Befragungen sind spezifische methodische Probleme verbunden. Das Verhalten der Interviewer kann zu Verzerrungen der Ergebnisse führen. Interviewer erhalten in der Regel einen Stücklohn, der häufig ein zu schnelles Durchgehen des Fragenkataloges bewirkt oder der Interviewte sagt nicht die Wahrheit und vieles andere mehr.¹¹ Angesichts der vielfältigen Probleme ist Interviews einige Skepsis entgegenzubringen. Dennoch sollten ihre Ergebnisse nicht außer acht gelassen werden, da tendenzielle Aussagen über das Verhalten der Zensiten möglich sind. Ihnen kommt auch deshalb Bedeutung zu, weil sie der im Bereich der Steuerhinterziehungsforschung am häufigsten verwendete methodologische Ansatz sind.¹²

Experimente sind zeit- und kostenintensiver. Ihr Ziel ist die Überprüfung exakt definierter Hypothesen,¹³ die in der Regel die Wirkungen von Veränderungen bestimmter Faktoren auf die Steuerhinterziehung betreffen. Man unterscheidet Feld- und Laborexperimente. Zwischen beiden besteht eine Art Komplementaritätsverhältnis. Das Laborexperiment verursacht bei der Erfassung der Verhaltensdynamik der Probanden besondere Probleme. Das Feldexperiment erfüllt dagegen nur schwer die notwendigen methodischen Kontrollanforderungen,¹⁴ da bei ihm die Schwierigkeit auftritt, die Einflußfaktoren gezielt zu manipulieren. Darüber hinaus ist es beinahe unmöglich, unter ceteris paribus Annahmen zu arbeiten.¹⁵

In der Steuerhinterziehungsforschung wurden in erster Linie Laborexperimente durchgeführt, die den Steuererklärungs-, -veranlagungs- und -zahlungsprozeß simulieren.¹⁶ Zu Beginn eines derartigen Experiments werden die Probanden über die Rahmenbedingungen informiert, wobei verschiedenen Untergruppen voneinander abweichende Informationen gegeben werden. Grundsätzlich gibt es eine Kontrollgruppe, für die der zu untersuchende Faktor konstant gehalten wird. Die Probanden erhalten im allgemeinen pro Runde (Monat, Jahr) ein exogen vorgegebenes Bruttoeinkommen. Sie füllen Steuererklärungen aus, legen ihr zu versteuerndes Einkommen fest und berechnen anhand von Steuertabellen die Höhe der Steuerschuld. Eine "Finanzbehörde" (Spilleitung) überprüft einen Teil der abgegebenen Steuererklärungen und verhängt Strafen, wenn steuerpflichtiges Einkommen verschwiegen bzw. zu hohe Abzüge geltend

11 Vgl. Scheuch 1967, S. 158 f.

12 In der Arbeit werden die Befragungen von Geeroms/Wilmots 1985, Grasmick/Scott 1982, Kaplan/Reckers 1985, Mason/Calvin 1984, Song/Yarbrough 1978, Spicer/Lundstedt 1976 und Thurman 1988 genauer betrachtet. Weitere Beispiele finden sich in tabellarischer Übersicht bei Jackson/Milliron 1986, S. 127 f.

13 Vgl. Pages 1967.

14 Vgl. Pages 1967, S. 439.

15 Im Zusammenhang mit der Forschung zur Steuerhinterziehung ist das bislang bedeutungsvollste Feldexperiment von Schwarz/Orleans durchgeführt worden, vgl. dieselben 1967.

16 Vgl. die hier berücksichtigten Arbeiten von Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986] und Spicer/Hero 1985.

gemacht wurden. Um Probanden zur Teilnahme am "Spiel" zu motivieren, wurden in einigen Untersuchungen Belohnungen in Form kleiner Geldbeträge ausgesetzt, die zumeist an die Höhe des endgültigen Nettoeinkommens nach Beendigung des Experiments gekoppelt waren.¹⁷

Die Laborbedingungen sind schwer mit der Entscheidungssituation zu vergleichen, der sich ein Steuerpflichtiger in der Realität gegenüber sieht. Das rührt nicht zuletzt daher, daß im Experiment eine Beschränkung auf bestimmte Faktoren stattfindet, da die Bedingungen sonst unübersichtlich werden und Probleme auftauchen, die Einflüsse verschiedener Faktoren voneinander zu trennen.

Es ist schwierig, Interviews und Experimente so durchzuführen, daß sie repräsentativ sind. Aufgrund von Budgetbeschränkungen und aus pragmatischen Gründen beschränken sich die Untersuchungen häufig auf eine abgegrenzte geographische Region, eine bestimmte Personengruppe bzw. eine eng begrenzte Zahl von Befragten/Probanden. Dadurch treten Schwierigkeiten für die Übertragbarkeit der Ergebnisse auf, so daß eine zurückhaltende Interpretation angebracht ist.

Die indirekten Ansätze versuchen mit Hilfe von Verhaltensbeobachtungen die das Steuerhinterziehungsverhalten beeinflussenden Faktoren zu analysieren. Ansatzpunkt für diese behavioristischen Ansätze kann die Verwendung von Individualdaten¹⁸ oder aggregierten Daten¹⁹ sein. Die Beschaffung aggregierter Daten ist häufig schwierig. Es gibt Finanzbehörden, die über umfangreiches Zahlenmaterial verfügen, es aber nicht zur Verfügung stellen aus Sorge, daß dadurch ihre Fahndungsstrategie bekannt würde.²⁰ Ein dritter Weg ist die Verwendung von Indikatoren. Hierbei wird versucht, die Entwicklung und das Volumen der Steuerhinterziehung mit Hilfe geeigneter Indikatorvariablen zu analysieren.²¹ Der Vorteil dieses methodischen Ansatzes ist, daß mit bereits vorhandenem Datenmaterial operiert wird. Das Datenmaterial wurde z.T. für andere Untersuchungsgegenstände erhoben und weist somit nicht die Verzerrungen auf wie eigens erhobenes Material.

17 Vgl. z.B. die Modellformulierungen bei Baldry 1987 und Friedland/Maital/Rutenberg 1978. Durch die Abhängigkeit der Belohnung von der Höhe des Nettoeinkommens wurde ein Anreiz zur Steuerhinterziehung geschaffen.

18 Vgl. Dornstein 1976, Mork 1975.

19 Vgl. z.B. Clotfelter 1983, Crane/Nourzad 1985, 1986, 1987, 1990, Poterba 1987, Slemrod 1985, Weck-Hannemann/Pommerehne 1989.

20 Vgl. Pommerehne 1985, S. 1171.

21 Vgl. Pommerehne 1985, S. 1169 f.

4.2. Zentrale Einflußfaktoren

In der Literatur wurde eine Fülle möglicher Steuerhinterziehung beeinflussender Faktoren untersucht. Die US-amerikanische Finanzbehörde hat 64 potentielle Einflußfaktoren aufgelistet.²² Neben demographischen Faktoren (Alter, Geschlecht, Familienstand, Bildung, Beruf) spielen intern und extern wirkende Faktoren eine Rolle. Eigeninteresse, persönlicher Kontakt zu der Finanzverwaltung, Bekant- oder Verwandtschaft mit Steuerhinterziehern etc. sind individuell zum Ausdruck kommende Faktoren. Von dem Individuum nicht direkt beeinflussbare Faktoren sind komplizierte Steuerformulare, Volumen der öffentlichen Ausgaben und Transferzahlungen, Inflation oder Ausmaß der politischen Mitbestimmung um nur einige Beispiele zu nennen.²³

Zu den zentralen, im Mittelpunkt der ökonomischen Steuerhinterziehungstheorie stehenden Einflußfaktoren gehören die Höhe des Grenzsteuersatzes, die Höhe des Einkommens, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung sowie die Höhe des Strafmaßes. Des weiteren finden finanzpsychologische Faktoren des Steuerhinterverhaltens Beachtung. Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man darunter die "Steuermoral". Präziser formuliert handelt es sich um die Einstellung (Attitüde) der Steuerpflichtigen zur Erfüllung oder Vernachlässigung ihrer steuerlichen Pflichten.²⁴ Die Messung der Attitüde ist schwierig, da derartige Wertvorstellungen kaum zu operationalisieren sind. Dies erschwert die Vergleichbarkeit der Analysen auf diesem Gebiet erheblich. Der gesellschaftlichen Attitüde kommt jedoch ein Stellenwert zu, der nicht zu vernachlässigen ist, weshalb sie zusätzlich zu den ökonomischen Faktoren in die Analyse einbezogen wird. Die Betrachtung der Faktoren erfolgt getrennt, um die Ergebnisse der Autoren parallel präsentieren zu können. Dadurch sind kleinere Wiederholungen unvermeidbar, da in einigen Untersuchungen mehrere Variablen Berücksichtigung fanden.

4.2.1. Grenzsteuersatz

a) Theoretische Analysen

Die grundlegende Untersuchung der Steuerhinterziehung wurde von Allingham/Sandmo²⁵ publiziert. In ihrem komparativ statischen Modell präsentierten sie ein Entscheidungskalkül, in das u.a. der Steuersatz als Parameter einging. Der dem Modell

22 Vgl. Jackson/Milliron 1986, S. 126.

23 Informationen über die am häufigsten untersuchten Faktoren und die entsprechenden Analysen finden sich z.B. in Jackson/Milliron 1986 und Pommerehne 1985.

24 Die Definition ist in Anlehnung an die Ausführungen von Schmölders entstanden, vgl. derselbe 1981, S. 127.

25 Allingham/Sandmo 1972.

zugrundegelegte Steuersatz ist proportional ($t = t'$). Der Steuerpflichtige sieht sich vor die Entscheidung gestellt, sein gesamtes Einkommen der Steuerbehörde anzugeben oder es nur teilweise oder überhaupt nicht zu deklarieren. Als Parameter gehen der konstante Steuersatz, das wahre Einkommen (Y),²⁶ die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung (p) sowie der Strafsatz (π) im Fall der Entdeckung in die Nutzenfunktion ein. Das deklarierte Einkommen (Y^d) ist die Entscheidungsvariable des Steuerpflichtigen, der durch seine Entscheidung den Erwartungswert seines Nutzens zu maximieren versucht.²⁷

$$E(U) = (1 - p) U(Y - tY^d) + pU(Y - tY^d - \pi(Y - Y^d)) \rightarrow \max!$$

Wie zu sehen ist, nahmen Allingham und Sandmo im Fall der Entdeckung das nicht deklarierte Einkommen als Bemessungsgrundlage für den Strafsatz an. Ist der Steuerpflichtige risikoneutral, erreicht sein erwarteter Nutzen das Maximum, wenn erwartete Grenzkosten und -nutzen der Steuerhinterziehung gleich sind. Eine Erhöhung des Grenzsteuersatzes (*cet. par.*) wird somit eine Zunahme der Steuerhinterziehung bewirken, da durch die Änderung der Grenznutzen erhöht wird.

Die Autoren erweiterten ihr Modell durch die Einführung absoluter Risikoaversion.²⁸ Die Erweiterung ließ hinsichtlich der Einflußrichtung des Grenzsteuersatzes keine eindeutige Aussage zu. Das Ergebnis resultiert aus der einander entgegengesetzten Wirkung von Einkommens- und Substitutionseffekt. Der Einkommenseffekt wirkt in der Weise, daß der Steuerpflichtige durch den höheren Grenzsteuersatz über weniger Einkommen verfügt und somit seine Risikoaversion steigt. Das Resultat ist verminderte Steuerhinterziehung. Der Substitutionseffekt läßt die Steuerhinterziehung steigen, da es "on the margin"²⁹ profitabler ist, Steuern zu hinterziehen. Der Nettoeffekt ist nicht absehbar.

Yitzhaki³⁰ hat das Modell von Allingham/Sandmo verändert, indem er den hinterzogenen Steuerbetrag als Bemessungsgrundlage des Strafmaßes ($\pi t(Y - Y^d)$) heranzog. Dadurch verändert sich der Strafsatz in demselben Umfang, wie der Steuersatz

26 Als wahres Einkommen bezeichneten Allingham/Sandmo das Bruttoeinkommen, das dem steuerpflichtigen Einkommen entspricht. Y bezeichnet in der Arbeit das Bruttoeinkommen. Ist es nicht mit dem steuerpflichtigen identisch, wird das steuerpflichtige Einkommen als Y^t (*taxable income*) bezeichnet.

27 Die Nomenklatur der Parameter ist in der Literatur nicht einheitlich. Um den Vergleich der verschiedenen Analysen leichter zu machen, werden die hier verwendeten Bezeichnungen, die weitgehend mit denen von Allingham/Sandmo übereinstimmen, in der Arbeit beibehalten.

28 Zugrundegelegt wurde das Arrow-Pratt Maß für absolute Risikoaversion $RA(Y) = U''(Y) / U'(Y)$. Die Betrachtung relativer Risikoaversion vermieden Allingham/Sandmo mit der Bemerkung "the case of relative risk aversion is more complicated, and we shall not commit ourselves to any specific hypothesis as to its shape", vgl. dieselben 1972, S. 328, weitgehend in ihrem Modell.

29 Allingham/Sandmo 1972 S. 330.

30 Yitzhaki 1974.

und der Substitutionseffekt tritt nicht auf.³¹ Es verbleibt der Einkommenseffekt, dessen eindeutige Einflußrichtung beschrieben wurde.

Ein ähnliches Modell hat Srinivasan³² untersucht. Er erweiterte das Untersuchungsfeld durch die Berücksichtigung progressiver und proportionaler Steuerfunktionen, schränkte es jedoch durch die Annahme eines risikoneutralen Steuerpflichtigen wieder ein. Das Ziel des Steuerpflichtigen ist wiederum die Maximierung des erwarteten Nettoeinkommens nach Steuern und Strafen. Dabei ging Srinivasan davon aus, daß es einen optimalen Anteil von nicht deklariertem Einkommen zu tatsächlichem Einkommen gibt. Er kam zu dem Ergebnis, daß unter der Annahme einer progressiven Steuerfunktion und einer Entdeckungswahrscheinlichkeit, die unabhängig vom Einkommen ist, der optimale nicht deklarierte Anteil am Einkommen umso größer ist, je mehr Einkommen der Steuerpflichtige, verbunden mit einem höheren persönlichen Grenzsteuersatz, hat. Bei der Aufgabe der Annahme einer einkommensunabhängigen Entdeckungsfunktion ließ sich sein Ergebnis nicht halten. In dem Fall nahm der optimale nichtdeklarierte Einkommensanteil bei steigendem Einkommen ab.³³

Pencavel³⁴ erweiterte den klassischen Ansatz, indem er auch die Arbeitsangebotsentscheidung berücksichtigte. Daneben lockerte er die restriktiven Annahmen, in dem er verschiedene Grenzsteuersatzverläufe und unterschiedliche Straffunktionen einbezog. Pencavel untersuchte die Wirkung einer Veränderung der Grenzsteuersätze in verschiedenen Konstellationen seiner Parameter. Vor der erweiterten Entscheidungssituation des Steuerpflichtigen waren eindeutige Aussagen nicht länger möglich.³⁵ Er forderte deshalb "a healthy infusion of empirical work",³⁶ um die durch im allgemeinen sehr restriktive Modellannahmen gewonnenen Hypothesen mit dem tatsächlichen Verhalten der Zensiten vergleichen zu können.

Koskela³⁷ untersuchte die Frage, welche Wirkungen auf das Steuerhinterziehungsverhalten zu beobachten sind, wenn Veränderungen des Grenzsteuersatzes durch einen pauschalen Transfer kompensiert werden. Der Pauschaltransfer in Form eines Steuerfreibetrages gleicht Veränderungen aus, die von einer Änderung der Progressivität der Steuertabelle auf das vom Staat erwartete Steueraufkommen (netto) oder den vom Steuerpflichtigen erwarteten Nutzen ausgehen. Koskela unterschied zwei Fälle. Zum einen war die Bemessungsgrundlage der Strafe das hinterzogene Einkommen,

31 Vgl. Yitzhaki 1974, S. 202.

32 Srinivasan 1973.

33 Vgl. Srinivasan 1973, S. 341.

34 Pencavel 1979.

35 Vgl. Pencavel 1979, S. 121.

36 Pencavel 1979, S. 124.

37 Koskela 1983a.

zum anderen die hinterzogene Steuer. Wird die Straftrate auf das hinterzogene Einkommen erhoben, steigt die Steuerhinterziehung, wenn der Grenzsteuersatz steigt.³⁸ Das Ergebnis gab dem uneindeutigen Nettoeffekt, der bei Allingham/Sandmo auftrat, eine eindeutige Richtung, da durch die Kompensation mit dem pauschalen Transfer der Einkommenseffekt ausfiel und der Substitutionseffekt mit seinem positiven Einfluß auf die Steuerhinterziehung verblieb. Wird die Straftrate auf die hinterzogene Steuer erhoben, sinkt die Steuerhinterziehung trotz steigendem marginalen Steuersatz. Damit bestätigte er das Ergebnis von Yitzhaki. Der Einkommenseffekt wurde in diesem Fall verstärkt, da die hinterzogene Steuer durch die Veränderung der marginalen Steuersätze gleichfalls variiert. Solange ein Teil des wahren Einkommens nicht erklärt wird, kann eine Kompensation des Steuerfreibetrages den Einkommenseffekt nicht aufwiegen.³⁹

In einem erweiterten mikroökonomischen Partialmodell untersuchte Büchner⁴⁰ unter anderem den Einfluß von Transferzahlungen⁴¹ (r) sowie die vom Steuerpflichtigen subjektiv empfundene Steuerlast im Verhältnis zu empfangenen Transfers. Die dem Modell zugrundegelegte Steuerfunktion ist proportional, der Steuerpflichtige ist risikoneutral. Der Steuerpflichtige hat das Ziel, seinen erwarteten Nutzen zu maximieren.

$$E(U) = (1 - p) U [(Y - tY^d + r), \theta] + pU [(Y - tY^d - (Y - Y^d) + r), \theta] \rightarrow \max!$$

θ tritt als weiterer Parameter der Nutzenfunktion auf und bezeichnet "das Verhältnis von Steuerlast zu Transfer",⁴² $\theta = tY^d - r$. Der Steuerpflichtige vergleicht seine Steuerzahlungen mit den empfangenen Transfers, woraus seine subjektiv empfundene Steuerlast resultiert. Der erwartete Nutzen erreicht sein Maximum, wenn der erwartete Grenznutzen gleich der erwarteten Veränderung der subjektiv empfundenen Steuerlast im Verhältnis zum Transfer ist.⁴³ Büchner untersuchte auch die Wirkung einer Steuersatzänderung auf das deklarierte Einkommen. Die Einflußrichtung einer Steuersatzerhöhung ist nicht eindeutig feststellbar. Aufgrund weiterer Annahmen⁴⁴ kam er zu dem Ergebnis, daß ein Anstieg des Steuersatzes einen Anstieg der Steuerhinterziehung bewirkt.

38 Koskela 1983a, S. 131.

39 Vgl. Koskela 1983a, S. 132.

40 Büchner o.J.

41 In der Untersuchung wurde nicht dargelegt, in welcher Form der Transfer an die Steuerpflichtigen geleistet wurde, vgl. Büchner o.J., S. 3. Der Aufbau des Modells läßt vermuten, daß es sich um monetäre Leistungen handelte, die den Nettoeffekt der Steuerzahlung beeinflussen sollten.

42 Vgl. Büchner, o.J., S. 3.

43 Büchner o.J., S. 4.

44 Eine Erläuterung und Diskussion seiner Annahmen führt zu stark vom Thema fort. Für genauere Informationen vgl. deshalb Büchner o.J., S. 5.

Russell/Rickard⁴⁵ gingen einen Schritt weiter, indem sie das klassische Nutzenmaximierungsmodell von Allingham/Sandmo in Hinblick auf die Berücksichtigung rückwirkender Strafen erweiterten. Steuerhinterzieher, deren Vergehen in einer Periode t_0 entdeckt wird, müssen mit der Überprüfung von Steuererklärungen zurückliegender Jahre ($t_0 - n$) rechnen. Im Fall vergangener Hinterziehung erhöht sich die aktuelle Strafe um Strafen für die vorhergehenden Zeiträume. Für den Grenzsteuersatz fanden sie ein Ergebnis im Einklang mit Yitzhaki: Bei einer linearen Steuerfunktion ergab sich, daß der optimale Hinterziehungsumfang - "the optimal proportion, λ^*_n , by which true taxable income is understated"⁴⁶ - eine abnehmende Funktion des Grenzsteuersatzes ist, die sich aus der abnehmenden Risikoaversion ergab.⁴⁷ Der Steuerzahler müßte bei steigendem λ^*_n , wenn die Zahl der vor der aktuellen Steuerhinterziehung liegenden Jahre zunimmt mit einer sehr hohen Strafe im Falle einer Entdeckung rechnen. Er versucht, diesen möglichen Verlust zu vermeiden, indem er nicht länger Steuern hinterzieht.⁴⁸

In der komparativ statischen Analyse von Alm⁴⁹ wurde erstmalig eine Erweiterung des Erklärungsansatzes durch die Berücksichtigung von Steuervermeidung im Kalkül des Steuerpflichtigen vorgenommen. Sein Ergebnis entspricht dem früherer Analysen. Die Möglichkeit legalen Steuerwiderstandes verändert das grundsätzliche Ergebnis nicht. Die Wirkung einer marginalen Steuersatzänderung auf die Steuerhinterziehung ist nicht eindeutig, da entgegengesetzt wirkende Einkommens- und Substitutionseffekte auftreten.

Der Einfluß des Grenzsteuersatzes wurde in den hier vorgestellten Arbeiten explizit untersucht. In der jüngeren Forschung verschwindet er stärker aus der Betrachtung. Möglicherweise ist das die Reaktion auf die zweideutigen Ergebnisse, welche die entscheidungstheoretisch orientierte Forschung trotz oder gerade aufgrund ausgeklügelter Annahmen erzielte. Eindeutige Ergebnisse waren nur durch die Ausschaltung des Substitutionseffektes möglich.

b) Befragungen

Eingangs wurde die Vielzahl von Befragungen erwähnt. Der Einfluß des Grenzsteuersatzes auf die Hinterziehungsentscheidung wurde in ihnen jedoch so gut wie überhaupt nicht analysiert. Um dennoch ein Beispiel vorzustellen, wird die Untersuchung von Thurman herangezogen.

45 Russell/Rickard 1987.

46 Russell/Rickard 1987, S. 260.

47 Vgl. Russell/Rickard 1987, S. 259.

48 Russell/Rickard 1987, S. 259.

49 Alm 1988.

Thurman⁵⁰ untersuchte das Steuererklärungsverhalten unter dem Aspekt der Attributionstheorie. Gegenstand der Attributionstheorie ist die Frage nach dem Vorgehen von Menschen, wenn sie im Alltag Kausalerklärungen vornehmen, nach Verantwortlichkeit suchen oder Personen Charaktereigenschaften zuschreiben wollen.⁵¹ Ziel seiner Arbeit war es, den von Hite⁵² vermuteten Zusammenhang zwischen Attributionstheorie und Ergebnissen der Steuerhinterziehungsforschung empirisch zu überprüfen. Hite stellte die Hypothese auf, daß Steuerpflichtige, die bereits Steuern hinterzogen hatten, ihr Verhalten mit externen Faktoren (hoher Steuersatz, Notlage) rechtfertigen. Hingegen neigen Personen, die die Steuerhinterziehung anderer beurteilen sollen, dazu, interne Faktoren (charakterliche Mängel) als Grund für deren Verhalten zu sehen.⁵³

Thurman untersuchte diese Hypothese mit Hilfe eines experimentellen "Vignette"-Ansatzes. Vignetten sind kurze Beschreibungen von Sachverhalten, die zur Beurteilung vorliegen.⁵⁴ Die Befragung wurde in zwei Gruppen durchgeführt. Den Probanden der einen Gruppe, 19 Wirtschaftsprüfern, wurde ein Fragebogen mit 50 Vignetten zur Beantwortung vorgelegt. Die Fragen sollten ermöglichen, den Einfluß bestimmter Faktoren auf die Hinterziehungsentscheidung von Steuerpflichtigen zu beurteilen. Die andere Gruppe bestand aus 330 Erwachsenen, die einen repräsentativen Querschnitt der Bevölkerung von Oklahoma darstellten.⁵⁵ Sie erhielten Fragebögen mit 20 Vignetten, deren Fragen auf ihre persönliche Einstellung zur Steuerhinterziehung abzielten. Rd. 71 v.H. der befragten Steuerpflichtigen gaben an, daß sie keine Steuern hinterziehen würden.⁵⁶ Für beide Gruppen ergab sich ein positiver, signifikanter Einfluß der

50 Thurman 1988.

51 Seit Beginn der siebziger Jahre hat sich die Attributionsforschung zum aktivsten Forschungsfeld der experimentell orientierten Sozialpsychologie entwickelt. Einen guten Überblick über den Beginn und die bisherigen Forschungsergebnisse gibt Effler 1986.

52 Hite 1987.

53 Hite 1987.

54 Die von Thurman verwendeten Vignetten waren folgendermaßen aufgebaut: It is tax time and people are preparing their income tax returns. The federal government says that this taxpayer must pay 50 per cent of what they earned last year. Suppose that the IRS this year will audit 2 per cent of the tax returns filed. Also consider that the IRS policy with regard to those caught cheating on income tax returns is as follows: 10,000 fine / 1 year in prison / punishment begins in 60 days / names of offenders are reported locally on radio and TV. What are the chances that someone would fail to report certain income or claim an undeserved deduction on their tax return considering that they knew the above information? 0 (very unlikely) -- 10 -- 20 -- 30 -- -- 100 (very likely)", vgl. Thurman 1988, S. 150. Diese Vignette ist ein Beispiel für das Szenario, das den Wirtschaftsprüfern geschildert wurde. Die Vignetten der Steuerpflichtigen waren persönlich formuliert, entsprachen diesem Modell jedoch. Zur Formulierung der Vignetten wurden verschiedene Werte der Variablen (vgl. Beispiel), per Computer zufällig zusammengestellt, so daß sie eine Situationsbeschreibung der obigen Art ergaben. Die Vignetten waren z.T. unrealistisch gestaltet. Unter ihnen fanden sich z.B. Verknüpfungen von Steuersätzen von 80 v.H. und Prüfungsdaten von 2 v.H. bei Straffreiheit.

55 Vgl. Thurman 1988, S. 149.

56 Vgl. Thurman 1988, S. 153.

Steuersatz⁵⁷ auf die Steuerhinterziehung. Dieser war jedoch für die Gruppe der Steuerzahler stärker, was darauf zurückgeführt werden kann, daß sie die Bedeutung externer Faktoren auf die Steuerhinterziehung höher einschätzten. Die Wirtschaftsprüfer stellten dagegen eine allgemeine, durch verschiedene Faktoren bedingte Zunahme der Steuerhinterziehung fest. Thurman sieht damit die Hypothese Hites und die Annahmen der Attributionstheorie bewiesen, da sonst die Ergebnisse der beiden Gruppen näher beieinander liegen müßten.

c) Experimente

Die experimentellen Untersuchungen haben dem Grenzsteuersatz größere Bedeutung eingeräumt. Der Grund liegt vermutlich darin, daß die Analyse dieses Einflußfaktors im Experiment besser durchzuführen ist als in Befragungen. In einem einfach gestalteten, nicht repräsentativen Laborexperiment haben Friedland et al.⁵⁸ gleichfalls einen positiven Zusammenhang zwischen Steuersatz und Steuerhinterziehung gefunden. Ihrer Untersuchung⁵⁹ liegen wenige Parameter zugrunde. Es wurde ein proportionaler Steuersatz berücksichtigt, der 25 v.H. oder 50 v.H. betrug. Stieg der Steuersatz auf 50 v.H., war ein starker Anstieg der Wahrscheinlichkeit von Steuerhinterziehung zu verzeichnen. Die Erhöhung dieser Wahrscheinlichkeit war für den Steuersatz verglichen mit anderen Variablen mit Abstand am höchsten.⁶⁰

Becker et al.⁶¹ führten ein Experiment durch, das sich u.a. mit dem Einfluß staatlicher Transferzahlungen und subjektiv empfundener Steuerbelastung der Steuerpflichtigen befaßte.

An den Universitäten Köln und Bonn wurden analoge Experimente durchgeführt, bei denen die teilnehmenden Studenten die Möglichkeit hatten, Einkommen zu erzielen, das sie anschließend versteuern mußten. Zusätzlich erhielten sie einen staatlichen Transfer. Sie wurden über ihren individuellen Anteil am Gesamtvolumen der Transfers informiert, um ihre Transferzahlung mit der anderer Probanden vergleichen zu können. Die absolute Höhe der Transferzahlungen war ihnen jedoch nicht bekannt.⁶² Die Autoren maßen sowohl den Einfluß der Faktoren auf die Neigung, Steuern zu hinter-

57 Thurman differenzierte seine Untersuchung nicht zwischen Durchschnitts- und Grenzsteuersätzen.

58 Friedland/Maital/Rutenberg 1978.

59 An dem Spiel nahmen 15 Studenten teil. Die Studenten hatten die Aufgabe, in 4 Runden á 10 Monaten Ihnen mitgeteilte Lohnneinkommen zur Einkommensteuer zu melden und die sich ergebende Steuerlast abzuführen. Sie waren in Kenntnis gesetzt, daß Prüfungen nach einer Zufallsauswahl durchgeführt wurden. Im Fall einer entdeckten Steuerhinterziehung hatten sie mit Strafen zu rechnen. Am Ende des Experiments wurde ein kleiner Geldpreis im Verhältnis der gesamten Nettoeinkommen unter Ihnen verteilt, vgl. Friedland/Maital/Rutenberg 1978, S. 115.

60 Vgl. Friedland/Maital/Rutenberg 1978, S. 113.

61 Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986]

62 Vgl. Becker/Büchner/Sleeking o.J., [1986], S. 5.

ziehen, als auch auf das Ausmaß an Steuerhinterziehung. Anstelle der Berücksichtigung eines Grenzsteuersatzes wurde die wahrgenommene Steuerlast als Parameter herangezogen. Erstaunlich war, daß die wahrgenommene Steuerlast negativ mit der Neigung zur Steuerhinterziehung korrelierte.⁶³

Dieses Ergebnis steht dem anderer Untersuchungen diametral entgegen. Den Interpretationsversuchen der Autoren⁶⁴ zufolge hängt das unerwartete Ergebnis damit zusammen, daß die Probanden die Steuerbelastung als sehr hoch wahrgenommen haben und ihr Einkommen nach Steuern als zu niedrig einschätzten, um im Falle einer Entdeckung ihrer Steuerhinterziehung die Strafe zahlen zu können. Wurde dieses Verhalten von steigender Risikoaversion begleitet, war die Neigung der Studenten, Steuern zu hinterziehen, gering.

Baldry⁶⁵ wollte mit Hilfe eines Experiments die Aussagen der theoretischen Nutzenmaximierungsanalysen über den Zusammenhang von Steuersätzen und Steuerhinterziehung überprüfen. Für zwei Gruppen von Studenten wurde das Steuerveranlagungsverfahren über sechs Runden simuliert.⁶⁶ Um verschiedene Grenzsteuersätze in die Untersuchung einzubeziehen, wurden unterschiedliche Einkommensgruppen gebildet. Im Ergebnis wurde ein eindeutig positiver Zusammenhang zwischen Grenzsteuersätzen und Steuerhinterziehung festgestellt. Baldry vermutet, daß der Zusammenhang nicht in der Form gegeben ist, wie allgemein angenommen wird. Er hält es für denkbar, daß die Grenzsteuersatzbelastung von den Steuerpflichtigen als Synonym für die Gerechtigkeit des Steuersystems gesehen wird. Ist sie zu hoch, empfinden sich die Steuerpflichtigen ungerecht behandelt und hinterziehen Steuern. Andererseits hält Baldry ebenfalls die Hypothese für möglich, daß die gesamte Steuerverbindlichkeit eine Rolle spielt und daß der Einfluß des Grenzsteuersatzes nur ein "statistical artifact" ist, abhängig von der hohen Korrelation von Grenz- und Durchschnittssteuersätzen.⁶⁷

In den Ergebnissen der introspektiven Ansätze überwiegt ein positiver Zusammenhang zwischen Grenzsteuersatz und der Neigung zu Steuerhinterziehung. Eine Ausnahme ermittelten Becker et al., die ihren "Ausreißer" jedoch zu erklären vermochten.

63 Für den Einfluß auf das Ausmaß an Steuerhinterziehung fand sich kein signifikanter Wert, vgl. Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986], S. 9.

64 Vgl. Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986], S. 8 f.

65 Baldry 1987.

66 Die (20 bzw. 19) Probanden wurden beim Abschluß des Experiments in Relation zu ihrem am Ende erzielten Nettoeinkommen entlohnt, vgl. Baldry 1987, S. 367. Eine Kontrollgruppe, der keine Entlohnung zugesagt wurde, machte deutlich, daß ein materieller Anreiz geschaffen werden mußte, um die Motivation der Studenten aufrechtzuerhalten, vgl. Baldry 1987, S. 362.

67 Baldry 1987, S. 378 und 380.

d) Behavioristische Untersuchungen

Ein hoher Stellenwert wird der Untersuchung von Clotfelter⁶⁸ zuerkannt, da sie eine der umfassendsten ökonomischen Analysen zur Steuerhinterziehung ist.⁶⁹ Clotfelter zog als Datengrundlage Teile des "Taxpayer Compliance Measurement Program" (TCMP) des Internal Revenue Service (IRS) heran.⁷⁰ Das Material besteht aus einer geschichteten zufälligen Stichprobe von ca. 47.000 individuellen Steuererklärungen für 1969 und ist repräsentativ. Gegenstand seiner Arbeit war insbesondere die Untersuchung der marginalen Steuersätze auf das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen, die er in drei Einkommensgruppen⁷¹ einteilte. Den Maßstab für das Steuererklärungsverhalten bildete grundsätzlich der *logarithm of underreported income*.⁷² Dieser Logarithmus wurde über das berichtigte Bruttoeinkommen und alternativ über das steuerpflichtige Einkommen gemessen. Clotfelter zog weitere Maße heran, um die Sensibilität bestimmter Einkommenskomponenten zu untersuchen.⁷³ Das Ergebnis seiner Analyse ist ein eindeutig positiver Wirkungszusammenhang zwischen Grenzsteuersätzen und Steuerhinterziehung, dessen Stärke jedoch von verschiedenen Faktoren abhängt. Die Schätzungen der Elastizitäten für das zu gering deklarierte Einkommen unter Berücksichtigung der Grenzsteuersätze sind positiv, variierten jedoch zwischen 0,5 und 3,0.⁷⁴

Slemrod⁷⁵ hat 1985 folgende Überlegung theoretisch analysiert und anschließend empirisch getestet. Ausgehend von dem in den USA existierenden Stufentarif bei der Einkommensteuer differenzierte er zwischen Steuerhinterziehung erster und zweiter Art. Steuerhinterziehung erster Art bezeichnet die allgemeine Form von Steuerhinterziehung, wie sie bislang betrachtet wurde. Als Steuerhinterziehung zweiter Art definier-

68 Clotfelter 1983.

69 In diesem Urteil sind sich Baldry 1987, S. 358, Dubin/Graetz/Wilde 1987, S. 241 und Pommerehne 1985, S. 1172 einig.

70 Dieses Material benutzt der IRS insbesondere, um einen effektiven Mechanismus für die steuerliche Überprüfung zu entwickeln, vgl. Clotfelter 1983, S. 366.

71 In den drei Einkommensgruppen befanden sich Steuerpflichtige mit Einkünften aus nicht-betrieblichen, betrieblichen aber nicht-landwirtschaftlichen und landwirtschaftlichen Quellen, vgl. Clotfelter 1983, S. 369.

72 Vgl. Clotfelter 1983, S. 367.

73 Vgl. Clotfelter 1983, S. 367.

74 Vgl. Clotfelter 1983, S. 372. Der Untersuchung sind kritische Anmerkungen anzufügen (vgl. z.B. Dubin/Graetz/Wilde 1987, S. 241 f) Clotfelter selbst stellte zwei Schwachpunkte des TCMP Datenmaterials dar. Zum einen ist es für die Steuerprüfer außerordentlich schwierig, den gesamten Umfang der Steuerhinterziehung aufzudecken. Deshalb sei anzunehmen, daß nicht das gesamte hinterzogene Einkommen dem IRS bekannt wurde. Zum zweiten umfaßt das Material (ex definitione) keine Informationen über Steuerpflichtige, die keine Steuererklärung abgegeben haben, vgl. Clotfelter 1983, S. 366 f.

75 Slemrod 1985.

te er den Betrag, den ein Steuerpflichtiger - zusätzlich zur ersten Steuerhinterziehung - hinterzieht, um in die nächste, niedrigere Steuerstufe zu gelangen.⁷⁶ Slemrod argumentierte folgendermaßen: erklärt ein Steuerpflichtiger sein steuerpflichtiges Einkommen nicht ordnungsgemäß, hat er einen Anreiz, das Hinterziehungsvolumen so zu wählen, daß sein Einkommen in eine niedrigere Steuerstufe fällt.⁷⁷ Ein ehrlicher Steuerpflichtiger hat den Anreiz nicht. Slemrod leitete für den IRS daraus die Empfehlung ab, diejenigen Steuerpflichtigen einer Prüfung zu unterziehen, deren Einkommen sich an der oberen Spitze einer Steuerstufe befinden.

Er überprüfte seine Hypothese anhand eines empirischen Testes, dessen Datenmaterial von einer durch den IRS durchgeführten geschichteten, zufälligen Stichprobe von Steuererklärungen stammt. Slemrod zog Daten auf der Basis von 1977 heran und berücksichtigte jede vierte Steuererklärung (insgesamt 23.111).⁷⁸ Jede Steuerstufe (jeweils \$ 50) wurde in 5 weitere Stufen á \$ 10 unterteilt. Sodann wurde der Prozentsatz der in diesen Klassen liegenden Einkommen ermittelt. Dabei ergaben sich für die *top ten* Klassen, gestaffelt nach marginalen Steuersätzen, Werte über 20 v.H., ein Hinweis darauf, daß Slemrods Vermutung zutrifft.

In einer ersten Regressionsanalyse⁷⁹ ergab sich eine tendenzielle Zunahme der Steuerhinterziehung bei steigenden Grenzsteuersätzen. In einer zweiten Regressionsanalyse wurde die Gruppe der unabhängigen Variablen um das berichtigte Bruttoeinkommen⁸⁰ erweitert. Die positive Wirkung des Grenzsteuersatzes verkehrte sich ins Gegenteil, die Wirkung des Einkommens blieb hingegen positiv, d.h., bei steigenden Einkommen nimmt die Steuerhinterziehung zu. Berichtigtes Bruttoeinkommen und marginaler Steuersatz sind stark miteinander korreliert, so daß ungeachtet der zweiten Regressionsanalyse in der Tendenz festgestellt werden kann, daß beide Faktoren einen positiven Einfluß auf die Steuerhinterziehung ausüben, den man aber nicht voneinander trennen kann.⁸¹

76 Der Überlegung liegt der in den USA übliche Stufentarif im Rahmen der Einkommensteuer zugrunde. Bei einem Formeltarif, wie er in der Bundesrepublik Deutschland zur Anwendung kommt, wäre der Ansatz kaum zu verfolgen gewesen.

77 Steuerhinterziehung der zweiten Art kann negativ sein.

78 Da der IRS für jede der abgegebenen Steuererklärungen die *sampling probability* der Steuererklärung angab, konnte die Stichprobe herangezogen werden, um Aussagen über die gesamte Bevölkerung zu machen, vgl. Slemrod 1985, S. 236.

79 Als unabhängige Variablen wurden Grenzsteuersatz, Familienstand, Alter, sowie *fungible items* (z.B. Einkommen aus selbständiger Tätigkeit, Einkommen aus Unternehmensbeteiligungen) herangezogen, vgl. Slemrod 1985, S. 237.

80 Das berichtigte Bruttoeinkommen entspricht dem *adjusted gross income*. Zu Aufbau und Struktur der amerikanischen Einkommensteuer auf Bundesebene, vgl. Pechman 1987, S. 63 ff.

81 Vgl. Slemrod 1985, S. 238.

Eine Zeitreihenanalyse für erklärte *capital gains* unter Berücksichtigung der Grenzsteuersätze führte Poterba⁸² durch. Seine Untersuchung basiert auf Datenmaterial aus dem TCMP und wurde für den Zeitraum von 1965 bis 1982 durchgeführt. Während dieser Zeit machte der IRS sechs Untersuchungen, um den freiwillig erklärten Prozentsatz realisierter Wertzuwächse am Einkommen⁸³ schätzen zu können. Das Maximum des Anteils der freiwillig erklärten Wertzuwächse an den gesamten Kapitalgewinnen betrug 83,2 v.H. in 1965, das Minimum wurde 1976 mit 61,1 v.H. erreicht.⁸⁴ Für die Schätzung seiner Regressionsgleichungen verknüpfte Poterba den Logarithmus von "freiwillig erklärtem Prozentsatz" mit dem Logarithmus der Grenzsteuersätze und einem Zeittrend.⁸⁵ Im Ergebnis erhielt er einen positiven Einfluß des Grenzsteuersatzes auf die Steuerhinterziehung. Eine Senkung des Grenzsteuersatzes um 1 v.H. erhöhte die erklärte Steuerbasis um 0,4 v.H.

Die Autoren Crane und Nourzad haben sich in einer Reihe von Untersuchungen u.a. mit der Wirkung des Grenzsteuersatzes auseinandergesetzt. Ihre empirischen Analysen aus den Jahren 1985 und 1986 haben gezeigt, daß das hinterzogene Einkommen zunimmt, wenn die Grenzsteuersätze steigen.⁸⁶

1987 gingen sie gegenüber ihren eigenen und anderen vorangegangenen Arbeiten einen entscheidenden Schritt weiter. Statt ausschließlich den Grenzsteuersatz zu berücksichtigen, nahmen sie zusätzlich den Durchschnittssteuersatz mit in ihr Regressionsmodell auf. Ihr Ergebnis zeigt, daß nicht allein Grenz-, sondern auch Durchschnittssteuersätze einen Einfluß auf das Steuererklärungsverhalten haben. Entscheidend ist, daß die Wirkungen einander genau entgegengesetzt verlaufen. Bei steigendem Durchschnittssteuersatz nimmt die Steuerhinterziehung ab. Der Grund für diesen negativen Wirkungszusammenhang liegt darin, daß nur der Einkommenseffekt wirksam wird, da die Veränderung des Durchschnittssteuersatzes *cet. par.* eine Veränderung des verfügbaren Einkommens bewirkt.⁸⁷ Ein Substitutionseffekt ergibt sich nicht, da die Veränderung des Durchschnittssteuersatzes keine veränderte Allokationsentscheidung für den privaten Sektor bedeutet; die relativen Preise bleiben unverändert. Aufgrund dieses Resultats argumentierten Crane/Nourzad, daß die Nicht-Berücksichti-

82 Poterba 1987.

83 Poterba 1987, S. 235.

84 Vgl. Poterba 1987, S. 235.

85 Poterba führte die Regressionsanalyse für zwei verschiedene Grenzsteuersätze durch. MTR 1 war der maximale gesetzliche Steuersatz für langfristige Kapitalgewinne und MTR 2 ein gewichteter Durchschnitt aktueller Grenzsteuersätze auf realisierte langfristige Kapitalgewinne. Der Zeittrend sollte Veränderungen der Steurdurchsetzung (*enforcement*), der Steuermoral (*tax compliance mores*) und anderer Faktoren berücksichtigen, vgl. Poterba 1987, S. 235 f.

86 Vgl. Crane/Nourzad 1985 und 1986.

87 Crane/Nourzad 1987, S. 340.

gung von Durchschnittssteuersätzen in den meisten Untersuchungen zu systematischen Fehlern in der Einschätzung der Wirkung des Grenzsteuersatzes führte. Der Koeffizient der Variable Grenzsteuersatz war in ihrem Modell gestiegen, was zeigt, daß bei Außerachtlassen des Durchschnittssteuersatzes eine Wertverzerrung des marginalen Steuersatzes nach unten erfolgte, das heißt, der Koeffizient wurde zu niedrig geschätzt.

Ihr Ergebnis beinhaltet interessante Feststellungen für die Steuerpolitik. Das Argument, daß eine Senkung der Grenzsteuersatzbelastung sich - aufgrund sinkender Steuerhinterziehung - selbst finanziert, wird bei Berücksichtigung der Durchschnittssteuersätze verstärkt. Werden die marginalen Steuersätze gesenkt und die Durchschnittssteuersätze angehoben, z.B. aufgrund einer Zunahme der Steuerfreibeträge, geht die Steuerhinterziehung zusätzlich zurück. Kommt es zu einer Steuersatzsenkung, die beide Steuersätze reduziert, kann sich die Wirkung auf die Steuerhinterziehung gegenseitig aufheben, da die geschätzten Koeffizienten fast gleich groß sind.⁸⁸

Eine neue Entwicklung in der empirischen Forschung zeigt die 1990 veröffentlichte Analyse der Autoren.⁸⁹ Hier nutzten Crane/Nourzad erstmals im Rahmen von Steueramnestien gewonnenes Datenmaterial. Durch die Auswertung dieser Daten stehen konkrete Informationen über den Umfang der Steuerhinterziehung derjenigen Personen zur Verfügung, die an der Amnestie partizipiert haben.⁹⁰ Die Steuerhinterziehung kann durch einfachen Vergleich von ursprünglichen und korrigierten Angaben der Zensiten direkt gemessen werden. Crane/Nourzad beziehen, bedingt durch das Datenmaterial, keine Steuerhinterzieher in die Analyse ein, die nicht an der Steueramnestie teilgenommen haben.⁹¹ Um die dadurch bedingte Verzerrung der Schätzergebnisse zu korrigieren, erweiterten sie ihre Untersuchung um eine *participation function*.⁹² Ausgangspunkt für ihre Untersuchung war das Datenmaterial, das nach einer im amerikanischen Bundesstaat Kalifornien 1984/85 durchgeführten Steueramnestie erhoben wurde.⁹³ Das Volumen der Steuerhinterziehung wurde mit drei verschie-

88 Vgl. Crane/Nourzad 1987, S. 345.

89 Crane/Nourzad 1990.

90 Dieser Aussage liegt die Annahme zugrunde, daß die Zensiten in der berechtigten Steuererklärung vollständige Angaben gemacht haben, vgl. Crane/Nourzad 1990, S. 192.

91 Die Autoren sprachen von "self selected nature of the sample", Crane/Nourzad 1990, S. 192.

92 In dieser Funktion sollten jene Parameter zum Ausdruck kommen, die die Steuerpflichtigen veranlaßt hatten, die Steueramnestie in Anspruch zu nehmen. Crane/Nourzad bezogen insbesondere die *post-amnesty penalty rate* ein. Die Berücksichtigung dieses Faktors vermag die Entscheidungssituation des Steuerpflichtigen nicht umfassend wiederzugeben. Nach Einschätzung der Autoren reicht sie jedoch aus, um den *self-selection bias* auszuschalten, vgl. Crane/Nourzad 1990, S. 194 f.

93 Crane/Nourzad 1990. Für genauere Informationen zum kalifornischen Steueramnestieprogramm vgl. Tabellen 6,7 und 8. Crane/Nourzad stützten ihre Untersuchung auf die vom California Tax Franchise Board erhobene Stichprobe von 186 Steuerpflichtigen, die ihre ursprünglich abgegebenen Steuererklärungen berichtigten, vgl. Crane/Nourzad 1990, S. 191.

denen Maßen gemessen.⁹⁴ Für jedes der Maße ergab sich ein statistisch signifikanter Wert, der auf einen positiven Einfluß der Grenzsteuersätze auf die Steuerhinterziehung hindeutet. Der absolute Effekt einer Veränderung der Grenzsteuersätze ist für die auf dem Einkommen basierenden Maße größer. Der relative Effekt ist jedoch für das auf den hinterzogenen Steuern basierende Maß größer. Eine Erklärung dieser Beobachtung gaben die Autoren nicht.⁹⁵ Weiterhin berechneten sie Elastizitäten für die verschiedenen Maße im Hinblick auf den Grenzsteuersatz.⁹⁶ Für die hinterzogene Steuer erhielten sie einen Wert von 1,5.⁹⁷

Am Beispiel der personellen Einkommensteuer in den Schweizer Kantonen untersuchten Weck-Hannemann/Pommerehne⁹⁸ empirisch die im neoklassischen Modell der Steuerhinterziehung vorgebrachten Zusammenhänge. Im Gegensatz zu vielen anderen ökonomischen Untersuchungen, die sich des OLS-Schätzverfahrens⁹⁹ bedienen, haben die Autoren ein Gleichungssystem verwendet, in dem ein simultanes Gleichgewicht angestrebt wird. Der Vorteil liegt nach ihrer Auffassung darin, daß Verzerrungen vermieden werden können.¹⁰⁰ Für das Entscheidungskalkül der Steuerpflichtigen gingen sie von abnehmender absoluter Risikoaversion aus. Das Ausmaß an Steuerhinterziehung wurde auf aggregierter Ebene als Einkommensdifferenz zwischen steuerlich erhobenen Haushaltseinkommen und unabhängig von den Ermittlungen der Steuerbehörden berechneten Haushaltseinkommen in den einzelnen Kantonen¹⁰¹ gemessen. Die Grenzsteuerbelastung wurde mit Hilfe des gewichteten marginalen Einkommensteuertarifs gemessen, wie er in der "Wegleitung für den Steuerpflichtigen" ausgewiesen ist.¹⁰² Für den Einfluß des Grenzsteuersatzes ergab sich ein signifikanter positiver Einfluß sowohl auf die absolute Höhe der Einkommensverheimlichung als auch auf den Anteil der Steuerhinterziehung am wahren Einkommen. Das Ergebnis blieb bei Berücksichtigung weiterer Variablen bestehen.¹⁰³

94 Die alternativ verwendeten Maße waren: hinterzogene Steuern, Differenz der steuerpflichtigen Einkommen und Differenz der berechtigten Bruttoeinkommen. Die Werte hierfür wurden durch den Vergleich der ursprünglichen mit der berechtigten Steuererklärung gewonnen.

95 Vgl. Crane/Nourzad 1990, S. 197.

96 Crane/Nourzad 1990, S. 197.

97 In diesem Maß wurde alle Formen von Steuerhinterziehung subsumiert, vgl. Crane/Nourzad 1990, S. 197. Im Fall der einkommensabhängigen Maße reagierte die Steuerhinterziehung unelastisch auf Veränderungen des Grenzsteuersatzes.

98 Weck-Hannemann/Pommerehne 1989.

99 *Ordinary-Least Square* (Prinzip der kleinsten Quadrate). Dabei handelt es sich um ein einfaches, deskriptives lineares Regressionsmodell, vgl. Heil 1984, S. 34 ff.

100 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 528.

101 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 524.

102 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 526.

103 Zu den Einzelheiten vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 527 f.

Die ökonomischen Untersuchungen kamen alle zu dem Ergebnis, daß bei steigenden Grenzsteuersätzen die Steuerhinterziehung zunimmt.

4.2.2. Höhe des Einkommens

a) Theoretische Analysen

Wie bei der Analyse des Grenzsteuersatzes stellten Allingham/Sandmo auch zwischen tatsächlichem und deklariertem Einkommen keinen eindeutigen Zusammenhang fest. Der Anteil am Einkommen, den die Individuen steuerlich erklären, ist abhängig von ihrer relativen Risikoaversion. Ist diese eine zunehmende, abnehmende bzw. konstante Funktion des Einkommens, steigt, sinkt bzw. bleibt der deklarierte Einkommensanteil konstant.¹⁰⁴ Da der Verlauf der relativen Risikoaversion kaum einzuschätzen ist, bleibt offen, in welcher Weise ein erhöhtes Einkommen auf die Steuerhinterziehung wirkt.

Auch Srinivasan erhielt hinsichtlich dieses Einflußfaktors ein stark eingeschränktes Ergebnis. Nur unter den Annahme eines proportionalen Steuertarifes und einer von der Einkommenshöhe unabhängigen Entdeckungsfunktion kam es zu sinkender Steuerhinterziehung bei steigenden Einkommen.¹⁰⁵

Eine Wirkungsanalyse der Variablen individuelles, wahres und steuerpflichtiges Einkommen führte Pencavel mit starken Einschränkungen seines Ausgangsmodells durch. Er klammerte die Arbeitsangebotsentscheidung aus, wodurch das Einkommen exogen vorgegeben war, und betrachtete ausschließlich den Fall einer Strafe für leichte Steuerhinterziehung.¹⁰⁶ Ein Anstieg des wahren steuerpflichtigen Einkommens hat einen positiven Effekt von < 1 auf das deklarierte Einkommen bei regressiven und proportionalen Steuerfunktionen, d.h. das steuerlich erklärte Einkommen steigt weniger als proportional beim Anstieg des wahren steuerpflichtigen Einkommens.¹⁰⁷ Bei einem progressiven Tarifverlauf war das Ergebnis ebenfalls positiv. Offen blieb, ob das Einkommen über- oder unterproportional steigt.¹⁰⁸

Im Rahmen des theoretischen Standardmodells untersuchte Fishburn¹⁰⁹ den Zusammenhang von Steuerhinterziehung und Inflation. Inflation vermindert das verfüg-

104 Vgl. Allingham/Sandmo 1972, S. 328 f.

105 Vgl. Srinivasan 1973, S. 341.

106 Pencavel sah bei kleineren Steuervergehen eine Strafe auf das hinterzogene Einkommen vor, deren Faktor > 1 ist. Daneben untersuchte er vom hinterzogenen Einkommen unabhängige hohe Geld- und Gefängnisstrafen, ausgedrückt in monetären Äquivalenten, bei schweren Gesetzesübertretungen, vgl. Pencavel 1979, S. 117.

107 Vgl. Pencavel 1979, S. 120.

108 Vgl. Pencavel 1979, S. 119.

109 Fishburn 1981.

bare Nettoealeinkommen der Individuen. Unter der Annahme, daß die Individuen keiner Geldillusion unterliegen, sind sie sich dessen bewußt. Die Steuerpflichtigen haben die Option, ihr verfügbares Einkommen durch gelungene Steuerhinterziehung auf das ursprüngliche Niveau zu bringen (*cet.par.*). Fraglich ist, wie sie die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und eine damit verbundene Schlechterstellung einschätzen. Fishburn betrachtete in seiner Analyse die Wirkung relativer Risikoaversion und kam bei zunehmender relativer Risikoaversion und bei abnehmender absoluter Risikoaversion als Funktion des Einkommens zu dem Ergebnis, daß der Anteil der Steuerhinterziehung eine nicht-abnehmende Funktion des Preisniveaus ist, d.h. bei einem Anstieg der Inflation steigt die Steuerhinterziehung. Bei abnehmender relativer Risikoaversion erhielt er ein analoges Ergebnis.¹¹⁰ Aus dem Ergebnis Fishburns folgt, daß bei inflationsbedingt sinkendem Nettoeinkommen die Steuerhinterziehung zunimmt, wenn die Individuen eine zunehmende relative Risikoaversion haben, bei abnehmender relativer Risikoaversion *vice versa*. Allerdings bleibt das Problem bestehen, daß der Verlauf der relativen Risikoaversion bislang ungeklärt ist.

Das Einkommen steht nicht im Mittelpunkt theoretischer Analysen. Die vorgestellten Ergebnisse zeigen, welchen Einfluß vom steuerpflichtigen auf das deklarierte Einkommen die theoretische Literatur feststellt. Ihre Resultate sind nicht eindeutig.

b) Befragungen

Spicer/Lundstedt¹¹¹ führten eine Befragung von 130 Haushalten in einer Metropole im US-amerikanischen Bundesstaat Ohio durch.¹¹² Das erhobene Datenmaterial zeigte einen statistisch signifikanten negativen Wert für den Einfluß der Höhe des Einkommens auf das Ausmaß an Steuerhinterziehung.¹¹³ Sie begründeten ihr Resultat damit, daß Bezieher höherer Einkommen über größere Möglichkeiten der legalen Steuervermeidung verfügen¹¹⁴ und aus dem Grund nicht mit Risiko behaftete Steuerhinterziehung wählen. Bei der Einschätzung der Analyse muß man beachten, daß das Einkommen als Hilfsvariable herangezogen wurde. Für Spicer/Lundstedt stand die Zusammensetzung des Einkommens im Vordergrund.¹¹⁵ Sie stellten fest, daß Bezieher von Gehältern und Löhnen weniger Steuern hinterziehen als Bezieher anderer Einkommen. Dabei setzten sie die Bezieher dieser Einkommen mit den Besserverdienenden gleich. Insofern relativiert sich ihr Ergebnis.

110 Vgl. Fishburn 1981, S. 325.

111 Spicer/Lundstedt 1976.

112 Die Autoren gingen in ihrem Artikel nur wenig auf die konkrete Ausgestaltung der Datenerhebung ein und verwiesen auf die Dissertation von Spicer, vgl. Spicer/Lundstedt 1976, S. 297.

113 Vgl. Spicer/Lundstedt 1976, S. 300.

114 Vgl. Spicer/Lundstedt 1976, S. 300.

115 Vgl. Spicer/Lundstedt 1976, S. 298.

Song/Yarbrough¹¹⁶ haben im Sommer 1975 in einer Universitätsstadt im US-amerikanischen Bundesstaat North Carolina eine schriftliche Befragung von 640 Haushalten durchgeführt, von denen sie 295 verwertbare Fragebögen zurückerhielten. Untersuchungsziel war die Feststellung der *tax ethics* der Steuerpflichtigen. Song/Yarbrough definierten *tax ethics* als "norms of behaviour governing citizens as taxpayers in their relationship with the government".¹¹⁷ Neben verschiedenen anderen Faktoren untersuchten sie den Einfluß der Einkommen auf die Steuermoral. Dabei stellten sie fest, daß Steuerpflichtige auf einem hohen Einkommensniveau ein höheres Niveau an Steuerethik aufweisen als andere.¹¹⁸ Allerdings stellt es eine grobe Vereinfachung der Ergebnisse dar, daraus abzuleiten, daß bei steigendem Einkommen die Hinterziehung abnimmt.¹¹⁹

c) Experiment

In dem erwähnten Experiment von Baldry ergab sich für den Zusammenhang von Einkommen und Steuerhinterziehung ein positiver Wert, der für die Schätzung verschiedener Regressionsgleichungen stets statistisch signifikant war.¹²⁰ Maßgebliche Einkommensgröße war das Bruttoeinkommen, das aus einer gegebenen Verteilung den Probanden zugelost wurde.¹²¹

d) Behavioristische Untersuchungen

Der Zusammenhang von Einkommen und Steuerhinterziehung ist zentraler Punkt einer Studie von Mork.¹²² Ausgangspunkt seiner Untersuchung sind Daten, die im Rahmen der "Norwegian Occupational Life History Study"¹²³ erhoben wurden. 3.479 Norweger wurden nach ihrem Einkommen im Jahr 1970 gefragt und dementsprechend in verschiedene Einkommensklassen aufgeteilt. Von denselben Personen wurden anschließend aus ihren persönlichen Steuererklärungen Einkommensdaten erhoben. Für jede Einkommensklasse wurden aus diesen Daten Mittelwerte gebildet.¹²⁴ Mork nahm an, daß die Personen im Interview ihr wahres Einkommen¹²⁵ angegeben ha-

116 Song/Yarbrough 1978.

117 Song/Yarbrough 1978, S. 444.

118 Song/Yarbrough 1978, S. 447.

119 Slemrod hat die Untersuchung in diesem Sinn interpretiert, vgl. derselbe 1985, S. 233.

120 Vgl. Baldry 1987, S. 371. Durchgeführt wurden Regressionsanalysen nach dem OLS und TOBIT Schätzverfahren.

121 Vgl. Baldry 1987, S. 364.

122 Mork 1975.

132 Mork 1975, S. 70.

124 Vgl. Mork 1975, S. 70.

125 Er begründete seinen Standpunkt damit, daß es für die Befragten, wenn sie nicht die Wahrheit sagen wollten, sinnvoller gewesen wäre, zu niedrige Einkommen anzugeben. Statt dessen finden sich aber (in den Einkommensklassen kleiner 8.000 Nkr.) höhere Einkommen.

ben. Seine Annahme ist nicht unproblematisch, da er nicht auf den Datenschutz eingeht und damit die Frage nahelegt, ob die Befragten tatsächlich ihr wahres Einkommen angegeben haben, denn damit hätten sie den Steuerbehörden Anhaltspunkte für eine steuerliche Überprüfung geliefert. Aus den Steuerunterlagen wurden das *assessed income* und das *pension-giving income* ermittelt. Das *assessed income* bezeichnet das gesamte Einkommen, einschließlich Kapitaleinkünften, vermindert um allgemeine gesetzliche Steuerabzüge.¹²⁶ Das *pension-giving income* gibt im großen und ganzen das Arbeitseinkommen wieder, ohne Berücksichtigung gesetzlicher Steuerabzüge und Kapitaleinkünfte.¹²⁷ Die Mittelwerte dieses Einkommens befinden sich für alle Einkommensklassen oberhalb derer des *assessed income*. Der Grund liegt darin, daß die gesetzlichen Steuerabzüge beim *pension-giving income* nicht berücksichtigt wurden. Das bedeutet, daß im Durchschnitt die in den Steuererklärungen angegebenen Kapitaleinkommen geringer sind als die Steuerabzüge.¹²⁸

Mork beobachtete, daß der Anteil von erklärtem Einkommen zu dem im Interview angegebenen Einkommen¹²⁹ in den höheren Einkommensklassen, unabhängig vom verwendeten Einkommenskonzept, abnimmt. Man kann einwenden, daß Bezieher höherer Einkommen häufig über umfangreichere legale Steuerabzugsmöglichkeiten verfügen als Bezieher niedrigerer Einkommen. Dann dürfte sich das Ergebnis jedoch nicht für das *pension-giving income* gezeigt haben, da die steuerlichen Abzüge in diesem Einkommenskonzept außer acht gelassen wurden.¹³⁰ Umgekehrt kann man nicht behaupten, ausschlaggebend für die Beobachtung sei, daß das Kapitaleinkommen im *pension-giving income* nicht eingeschlossen ist, denn in diesem Fall hätten die Werte für das *assessed income* nicht unterhalb der Intervallmittelpunkte liegen dürfen. Mork hat somit in seiner Untersuchung gezeigt, daß ein höheres Einkommen vermehrte Steuerhinterziehung zur Folge hat.

Auf der Basis einer Zufallsstichprobe persönlicher Daten von 2.500 steuerpflichtigen selbständig tätigen Bewohnern Israels testete Dornstein¹³¹ eine Reihe von Hypothesen. Ihr Maßstab für Steuerehrlichkeit war der *degree of conformity*,¹³² der anhand von gesetzlichen Bestimmungen im Rahmen der Einkommensteuer gemessen

126 Vgl. Mork 1975, S. 75 F8n. 3.

127 Vgl. Mork 1975, S. 75 F8n. 4.

128 Vgl. Mork 1975, S. 72.

129 Für die Einkommensklassen gab es keine Mittelwerte, weshalb hilfsweise der Mittelpunkt des Intervalls angenommen wurde. Die Ergebnisse behielten trotzdem ihre Gültigkeit, da die Werte für *assessed income* und *pension-giving income* unterhalb der unteren Intervallgrenze lagen, vgl. Mork 1975, S. 72, Tabelle 1.

130 Mork 1975, S. 72.

131 Dornstein 1976.

132 Vgl. Dornstein 1976, S. 1025.

wurde. Die Gesetze betreffen drei Bereiche¹³³ und schreiben fest, was der Steuerpflichtige wann und wie zu leisten hat. Dadurch wird ein bestimmter Ablauf vorgegeben, auf dessen Grundlage Dornstein die entsprechenden Punkte vergab, um den Konformitätsgrad ermitteln zu können. Jede Regelverletzung wurde mit einem Punkt bewertet, das heißt, Steuerpflichtige mit hohen Werten achten das geltende Steuerrecht weniger als die mit niedrigen Punktzahlen.¹³⁴ Die abhängige Variable Einkommen wurde als Höhe des jährlichen Einkommenvolumens quantifiziert.¹³⁵ Es zeigte sich, daß der Anteil der Steuerpflichtigen, die der Steuerbehörde ihr Kapitalvermögen mitteilen, mit steigendem Einkommen sinkt.¹³⁶ Die Autorin folgerte, daß die Steuerpflichtigen ihre Kapitalsituation nicht erklären, da sie sonst der Steuerbehörde Anhaltspunkte geben würden, daß ihre Steuererklärungen nicht korrekt sind.¹³⁷ Da dieses Verhalten bei hohen Einkommen zunehmend zu beobachten ist, sei das ein Indiz dafür, daß die Steuerhinterziehung bei steigenden Einkommen größer ist.¹³⁸

Clotfelter zielte in seiner ökonometrischen Untersuchung hauptsächlich auf die Beurteilung der Bedeutung des marginalen Steuersatzes ab. Daneben machte er aber auch Aussagen zum Einfluß des Einkommens, das er als berichtigtes Bruttoeinkommen (*adjusted gross income*) berücksichtigte. Im Ergebnis stellte er fest, daß der Umfang der Steuerhinterziehung zunimmt, wenn das Einkommen steigt. Aufgrund schwankender Ergebnisse für die verschiedenen Einkommensgruppen blieb offen, ob Steuerhinterziehung über- oder unterproportional ansteigt.¹³⁹

Slemrod konstatierte ebenfalls einen gleichgerichteten Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuerhinterziehung. Dieser ist jedoch vom Einfluß des Grenzsteuersatzes, wie erwähnt, nicht zu trennen.

Crane/Nourzad haben in ihrer 1986 publizierten empirischen Analyse u.a. den Einflußfaktor Einkommen berücksichtigt. Sie entwickelten eine empirisch testbare Gleichung aggregierter möglicher Einflußfaktoren.¹⁴⁰ Die Messung der Steuerhinterziehung definierten sie auf zweierlei Weise. Zum einen als Differenz zwischen dem aggregierten Einkommen entsprechend der nationalen Statistik (*national income*

133 Diese Bereiche sind der Steuerungsveranlagungsprozeß, der erforderliche Nachweis der persönlichen Kapital- und Vermögenssituation sowie der Steuerzahlungsprozeß selbst.

134 Für jeden Bereich getrennt wurde eine Punktzahl von maximal vier ermittelt. Diese Zahl entsprach den relevanten steuerlichen Regeln, vgl. Dornstein 1976, S. 1024.

135 Es blieb offen, welcher Einkommensbegriff verwendet wurde, vgl. Dornstein 1976, S. 1024.

136 Vgl. Dornstein 1976, S. 1028.

137 Vgl. Dornstein 1976, S. 1028 f.

138 Dornstein wies selbst auf diese Sanktionen hin, vgl. dieselbe 1976, S. 1024.

139 Vgl. Clotfelter 1983, S. 370.

140 Vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 219.

accounts) des "Bureau of Economic Analysis" (BEA) und dem Einkommen, das aus den beim IRS abgegebenen Steuererklärungen abgeleitet wurde.¹⁴¹ Zum anderen als Anteil am nicht deklarierten Einkommen.¹⁴² Das wahre Einkommen maßen sie als *adjusted gross income* (lt. BEA), berichtigt um das Einkommen derer, die keine Erklärungen abgeben bzw. Steuern zahlen müssen.¹⁴³ Wurde Steuerhinterziehung in der ersten Form gemessen, erhielten die Autoren für die Einkommensvariable positive Werte. Im zweiten Fall war der Wert für das Einkommen negativ. Das bedeutet, daß der Anteil des nichterklärten Einkommens sinkt, wenn das Einkommen steigt. Führt man beide Ergebnisse zusammen, ergibt sich, daß Steuerhinterziehung bei steigendem Einkommen unterproportional zunimmt.¹⁴⁴

In der Untersuchung von Weck-Hannemann/Pommerehne zur Einkommensverheimlichung in der Schweiz wurde auch der Einfluß des Einkommens auf das Ausmaß der Steuerhinterziehung untersucht. Die Quantifizierung des Einkommens erfolgte "anhand des durchschnittlichen tatsächlichen Primäreinkommens (brutto pro Haushalt und Steuerpflichtiger) ..., welches anhand der Volkseinkommensstatistik ermittelt worden ist."¹⁴⁵ Die Simultanschätzung ergab bei steigenden Einkommen sowohl für die absolute Höhe als auch für den prozentualen Anteil der Steuerhinterziehung am wahren Einkommen positive Werte. Diese sind allerdings statistisch nicht gesichert. Selbst bei Modifikationen der Variablenwerte (z.B. Verwendung des steuerbaren Einkommens, Berücksichtigung der Haushaltseinkommen) verbesserte sich das Ergebnis nicht.¹⁴⁶

Die dargelegten ökonomischen Untersuchungen zeigen einen positiven Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuerhinterziehung, obwohl unterschiedliche Einkommensbegriffe verwendet wurden.

4.2.3. Entdeckungswahrscheinlichkeit und Strafmaß

a) Theoretische Analysen

Allingham/Sandmo haben in ihrem Modell eine Strafrate betrachtet, die auf das hinterzogene Einkommen erhoben wurde. Das Strafmaß und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung wurden als substituierbar angesehen, obwohl zwischen ihnen ein Unterschied besteht. Die Strafrate unterliegt der direkten Kontrolle staatlicher Instanzen, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung kann nur indirekt durch die Zuweisung

141 Den sich daraus ergebenden Wert für die Steuerhinterziehung berichtigten sie, um zu berücksichtigen, daß nicht alle Einkommen steuerpflichtig sind, vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 219.

142 Vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 220.

143 Vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 220.

144 Vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 221 f.

145 Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 527.

146 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 532.

von Mitteln an die Finanzbehörden beeinflusst werden.¹⁴⁷ Für beide Variablen zeigte sich dasselbe Ergebnis: ein Anstieg bedeutete ohne Einschränkung eine Zunahme des deklarierten Einkommens.

Kolm¹⁴⁸ trat der Auffassung von Allingham/Sandmo insoweit entgegen, als er betonte, daß die Straftrate und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung nicht substitutiv einsetzbar sind.¹⁴⁹ Er pointierte seine Auffassung in der Aussage "hang tax evaders with probability zero"¹⁵⁰. Das Strafmaß sei durch institutionelle politische Gegebenheiten bzw. ethische Standpunkte und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung durch Budgetbeschränkungen determiniert.¹⁵¹ Kolm ermittelte anhand seines Modells, daß die Einnahmen des Staates durch die Strafen (multipliziert mit der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung) zusätzliches Einkommen darstellen, das den Individuen durch staatliche Ausgaben wieder zufließt.¹⁵² Die Zensiten, die Steuerhinterziehung in kleinem Umfang begehen, vereiteln durch ihre Stimmenmehrheit im demokratischen Prozeß eine Anhebung der Straftraten und Verschärfung der Kontrollen, da sie sich betroffen glauben. Ihre Überlegung sei jedoch kurzsichtig, denn käme es zu einer vermehrten Überführung und Bestrafung der Steuerzahler, die ein großes Hinterziehungsvolumen haben (die Minorität), würde das für die Masse der Steuerpflichtigen einen Wohlfahrtsgewinn darstellen.¹⁵³ Die Analyse von Kolm geht über die bloße Untersuchung der Wirkungsrichtung von Strafmaß und Wahrscheinlichkeit der Entdeckung hinaus. Dennoch kommt in seiner Untersuchung zum Ausdruck, daß ein negativer Zusammenhang zwischen beiden Faktoren und der Steuerhinterziehung besteht.

Srinivasan erzielte in seinem einfachen Modell das Resultat, daß der erklärte Einkommensanteil zunimmt, wenn die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung steigt. Bei einem progressiven Steuertarif und einer vom Einkommen unabhängigen Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist bei höheren Einkommen der Anteil nicht erklärten Einkommens größer als bei niedrigeren Einkommen.¹⁵⁴ Ist die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung dagegen eine steigende Funktion des Einkommens, ergeben sich keine eindeutigen Wirkungszusammenhänge.

147 Vgl. Allingham/Sandmo 1972, S. 330.

148 Kolm 1973.

149 Es spielt eine Rolle, worauf der Strafsatz erhoben wird. Ist die Bemessungsgrundlage die Differenz zwischen erklärtem und tatsächlichem Einkommen, reduziert sich diese bei einer Zunahme der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung durch den damit verbundenen Rückgang der Steuerhinterziehung. Somit wird die Bemessungsgrundlage für das Strafmaß kleiner, das dann noch zusätzlich sinken soll, vgl. Kolm 1973, S. 266.

150 Kolm 1973, S. 266.

151 Vgl. Kolm 1973, S. 266.

152 Vgl. Kolm 1973, S. 267.

153 Vgl. Kolm 1973, S. 270.

154 Vgl. Srinivasan 1973, S. 341.

Pencavel ermittelte für seine unterschiedlichen Parameterkonstellationen im Rahmen der Analyse geringfügiger Steuerhinterziehung bei exogen vorgegebenem Einkommen stets einen negativen Zusammenhang sowohl zwischen Strafrate als auch zwischen Prüfungswahrscheinlichkeit und Steuerhinterziehung.¹⁵⁵ Die Untersuchung schwerwiegender Steuerhinterziehung bzw. die Einbeziehung der Arbeitsangebotsentscheidung riefen uneindeutige Ergebnisse hervor.

Polinsky/Shavell¹⁵⁶ untersuchten anhand eines Entscheidungsmodells den grundsätzlichen Zusammenhang von Strafmaß und Wahrscheinlichkeit der Entdeckung. Zwischen beiden Instrumenten bestehe eine Substitutionsbeziehung, die bestimmten Einschränkungen unterworfen sei. Zum einen sei es nicht möglich, die Strafe beliebig hoch anzusetzen,¹⁵⁷ zum anderen gäbe es eine *threshold probability* unterhalb derer es nicht möglich sei, Individuen von einer verbotenen Aktivität abzuschrecken.¹⁵⁸ Für risikoneutrale Individuen wurde gezeigt, daß der optimale *tradeoff* zwischen der Entdeckungswahrscheinlichkeit und dem Strafmaß in einer Wahrscheinlichkeit so gering und einer Strafe so hoch wie möglich besteht.¹⁵⁹ Unter der Annahme risikoaverser Individuen veränderte sich das Ergebnis dahingehend, daß, wenn die Entdeckungskosten sehr gering sind, die optimale Wahrscheinlichkeit gleich 1 und die optimale Strafe dem privaten Gewinn, der aus der externe Kosten verursachenden Aktivität hervorgeht, gleichgestellt wird.¹⁶⁰

In seinem mikroökonomischen Partialmodell zeigte Büchner die eindeutige Wirkungsrichtung des Strafsatzes.¹⁶¹ Die Bemessungsgrundlage für den Straftarif war der nichtdeklarierte Teil des Bruttoeinkommens. Die Strafrate war höher als der konstante Steuersatz.¹⁶² Die Entdeckungswahrscheinlichkeit war exogen und wurde konstant gehalten. Ein Anstieg des Strafparameters bewirkte eine Zunahme des erklärten Einkommens.¹⁶³

155 Vgl. Pencavel 1979, S. 119, Tabelle 1.

156 Polinsky/Shavell 1979.

157 Das galt insbesondere für jene Fälle, in denen das Vergehen der Individuen geringe externe Kosten verursachte (z.B. Falschparken), vgl. Polinsky/Shavell 1979, S. 880.

158 Polinsky/Shavell 1979, S. 882.

159 Vgl. Polinsky/Shavell 1979, S. 883. In einer 1984 publizierten Studie differenzierten die Autoren zwischen Geld- und Gefängnisstrafen. Die Verhängung von Gefängnisstrafen ist für die Reglerungen sowohl mit fixen wie auch variablen Kosten verbunden. Von daher besteht ein Anreiz aus Kostengründen Geldstrafen zu bevorzugen. Dabei zeigte sich, daß es günstiger ist, eine Geldstrafe zu erlassen und erst, wenn deren optimaler Wert überschritten wird, Gefängnisstrafen zu verhängen. Der optimale Wert der Geldstrafe hängt vom materiellen Stand der Bestraften ab, vgl. Polinsky/Shavell 1984.

160 Vgl. Polinsky/Shavell 1979, S. 884.

161 Büchner o.J.

162 Vgl. Büchner o.J., S. 3.

163 Vgl. Büchner o.J., S. 6.

Auch die Berücksichtigung rückwirkender Strafen in dem Modell von Russell/Rickard zeigte dasselbe Ergebnis. Beim Anstieg der Entdeckungswahrscheinlichkeit oder des Strafmaßes nahm der Versuch, Steuern zu hinterziehen, ab.¹⁶⁴ Die Untersuchung ist in ihrem Aussagegehalt eingeschränkt, da kurzfristig orientierte Zensiten betrachtet wurden, die zwar die höheren Strafen, die in der Vergangenheit zu zahlen gewesen wären, nicht jedoch die der Zukunft in ihr Kalkül einbezogen.¹⁶⁵

b) Befragungen

Die detaillierte Darstellung der Vignetten von Thurman hat gezeigt, daß auch bei seiner Befragung das Risiko, als Steuerhinterzieher entdeckt zu werden, und die Höhe der zu erwartenden Strafen eine Rolle spielten. Aufgrund der in der Literatur durchgängig zu findenden Ergebnisse hat Thurman angenommen, daß ein Anstieg jedes dieser Parameter negativen Einfluß auf die Steuerhinterziehung nehmen würde, ohne selbst diesen Wirkungszusammenhang zu testen.

In den Jahren 1975 und 1980 führten Mason/Calvin¹⁶⁶ eine Befragung im US-amerikanischen Bundesstaat Oregon durch, um zu ermitteln, ob das Steuersystem von den Zensiten akzeptiert wird. Dabei wurden 800 Personen interviewt. Das Ergebnis der Autoren zeigt, daß die Angst vor Sanktionen die Steuerpflichtigen motiviert, ihren steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen.¹⁶⁷ Unter den ehrlichen Steuerzahlern ist eine, im Zeitablauf steigende, Unzufriedenheit mit dem Steuersystem zu beobachten. Käme es zur Reduzierung ihrer Sanktionsängste, wäre eine Zunahme der Hinterziehung wahrscheinlich.¹⁶⁸

c) Experimente

In der Spielsimulation von Friedland et al. wurden für vier Spielrunden à 10 Monaten verschiedene Parameterkonstellationen vorgenommen. Sie bestanden aus Kombinationen von einem konstanten Steuersatz von 25 v.H./50 v.H. und einem Strafmaß in 15facher/3facher Höhe der hinterzogenen Steuern. Betrug die Strafe das 15fache der hinterzogenen Steuer war die Entdeckungswahrscheinlichkeit 1 : 15 (analog 1 : 3 bei einer Strafrate von 3).¹⁶⁹ Dadurch war der erwartete Nettonutzen der Gewinne aus der Steuerhinterziehung Null.¹⁷⁰ Die Autoren stellten die Hypothese auf, daß höhere

164 Vgl. Russell/Rickard 1987, S. 257 f.

165 Vgl. Russell/Rickard 1987, S. 260.

166 Mason/Calvin 1984.

167 Vgl. Mason/Calvin 1984, S. 492. Mögliche Sanktionen können sowohl Geldstrafen als auch die Stigmatisierung durch die Gesellschaft sein.

168 Vgl. Mason/Calvin 1984, S. 494.

169 Vgl. Friedland et.al. 1978, S. 111.

170 Vgl. Friedland et.al. 1978, S. 109.

Strafen effektivere Abschreckung bedeuten als höhere Entdeckungswahrscheinlichkeiten. Ihr Ergebnis bestätigte die Vermutung: bei einem Steuersatz von 25 v.H. und einer Strafrate von 15 wurden rd. 87 v.H. der erzielten Einkommen erklärt, für den Fall eines Steuersatzes von 50 v.H. und einer 3fachen Strafe nur 57 v.H.¹⁷¹

Im Verlauf des Experiments von Becker et al. wurden die teilnehmenden Studenten nach ihrer "expected auditing probability" gefragt.¹⁷² Die so ermittelte subjektiv wahrgenommene Wahrscheinlichkeit der Entdeckung floß als eine der Variablen in die statistische Analyse ein. Sowohl die Neigung, Steuern zu hinterziehen,¹⁷³ als auch der Umfang der Steuerhinterziehung werden von dieser Variablen auf einem statistisch signifikanten Niveau negativ beeinflußt.¹⁷⁴

In einem einfach gestalteten Experiment haben Spicer/Hero¹⁷⁵ ein "Steuerspiel" mit 36 *undergraduate students* durchgeführt. Die Probanden wurden mit Informationen über Höhe des Einkommens, Steuererklärungsvordrucken und Steuertarifen für 10 Runden versorgt. Die Wahrscheinlichkeit, überprüft zu werden, wurde ihnen als zufallsgesteuert angegeben. Es sollte getestet werden, ob die Studenten durch in der Vergangenheit erfahrene steuerliche Überprüfung ihre Steuerhinterziehung mindern würden. Die Summe an hinterzogenen Steuern während des gesamten Spiels "was regressed on the level of evasion suggested in the 'previous game'".¹⁷⁶ Die Ergebnisse der standardisierten Regressionsanalysen zeigten statistisch signifikante Werte. Je häufiger die Probanden während des Spiels überprüft wurden, desto stärker ging ihre Steuerhinterziehung im Verlauf der Runden zurück.¹⁷⁷

d) Behavioristische Untersuchungen

Dornstein untersuchte im Rahmen ihrer Zufallsstichprobe auch den Zusammenhang von Effektivität behördlicher Kontrollen und der Befolgung gesetzlicher Regelungen.¹⁷⁸ Die israelischen Steuerbehörden kategorisieren die Zensiten nach Unternehmenstypen und teilen sie in "high- and low-efficiency-of-control" Gruppen ein.¹⁷⁹ Dornsteins Hypothese über die Kontrolleffizienz lautete: die Konformität der Steuerpflichtigen mit steuerlichen Regelungen verhält sich invers zum Umfang der Kontrolle, das heißt geringe Kontrolleffizienz ermutigt die Steuerzahler, falsche Einkommensteuer-

171 Vgl. Friedland et.al. 1978, S. 111.

172 Vgl. Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986], S. 7.

173 Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986], S. 8.

174 Vgl. Becker/Büchner/Sleeking o.J. [1986], S. 9.

175 Spicer/Hero 1985.

176 Spicer/Hero 1985, S. 265.

177 Vgl. Spicer/Hero 1985, S. 265 f.

178 Vgl. Dornstein 1976, S. 1025.

179 Vgl. Dornstein 1976, S. 1025.

erklärungen abzugeben. Dieses Verhalten versuchen sie, durch einwandfreies Befolgen formaler Regelungen zu verschleiern.¹⁸⁰ Die statistischen Ergebnisse der Studie bestätigten diese These. Steuerpflichtige, die sich in der *low-efficiency-of-control group* befanden, zeigten geringere Punktwerte und somit besseres Befolgen der Gesetze als diejenigen der *high-efficiency group*.¹⁸¹ Leider gab Dornstein nicht an, ob sich die Steuerpflichtigen der Einteilung in die Kontrollgruppen bewußt sind. Ein Steuerpflichtiger, der wüßte, daß sein Unternehmen in der niedrig eingestuften Kontrollkategorie eingruppiert ist, könnte sich auf die Fahndungsstrategie der Steuerbehörde einstellen.

In der angesprochenen ökonomischen Beurteilung des theoretischen Standardmodells berücksichtigten Weck-Hannemann/Pommerehne auch die Parameter Strafrate sowie Wahrscheinlichkeit der Entdeckung. Die subjektiv empfundene Entdeckungswahrscheinlichkeit wurde anhand des Verhältnisses von überprüften Steuerpflichtigen in den einzelnen Kantonen zur jeweiligen Gesamtanzahl der Steuerpflichtigen (näherungsweise) gemessen.¹⁸² Zur Messung der subjektiv empfundenen Höhe der Strafsteuer zogen die Autoren den objektiven Strafsteuersatz, ein Vielfaches der Strafsteuer, heran.¹⁸³ Die Schätzergebnisse für die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung hatten das erwartete negative Vorzeichen, allerdings ergab sich nur für eine Gleichung ein signifikanter Wert.¹⁸⁴ Für die Strafrate fiel das Ergebnis schlechter aus, denn für diese Variable ergab sich "kein auch nur annähernd signifikanter Einfluß."¹⁸⁵ Der abschreckende Effekt der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist zwar durchaus vorhanden, jedoch quantitativ bescheiden. Eine Verdoppelung der Kontrolltätigkeit würde die Steuerhinterziehung lediglich um 15 v.H. senken.¹⁸⁶

Weck-Hannemann/Pommerehne kommen aufgrund ihrer Analyse zu dem Ergebnis, daß die Wirkung erhöhter Kontrolltätigkeit und gesteigerter Strafmaße überschätzt wird.¹⁸⁷

Crane/Nourzad behandelten in ihrer 1986 erschienenen Untersuchung auch die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und das Strafmaß. Die Wahrscheinlichkeit der

180 Vgl. Dornstein 1976, S. 1028.

181 Dieses Ergebnis wurde für alle drei Konformitätsmaße bestätigt, vgl. Dornstein 1976, S. 1028 ff.

182 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 526.

183 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 526.

184 gl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 529.

185 Weck-Hannemann/Pommerehne führten dieses unerwartete Ergebnis auf die besondere Situation in der Schweiz zurück, vgl. dieselben 1989, S. 529 f. Erst bei erweiterter Betrachtung, z.B. durch Berücksichtigung individuell unterschiedlicher Informationsverarbeitungskapazitäten, ergab sich für die Strafrate das erwartete negative Vorzeichen, jedoch blieb das Signifikanzniveau weiterhin problematisch, vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 534 ff.

186 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 533.

187 Vgl. Weck-Hannemann/Pommerehne 1989, S. 548.

Entdeckung wurde als "moving average of the current, one-year, and two-year lagged values of the percentage of total tax returns audited each year by the IRS"¹⁸⁸ gemessen. Die Strafrate wurde als Verhältnis von zusätzlichen Steuern, Strafen und Zinsen zu dem Umfang hinterzogener Steuern in dem betreffenden Jahr errechnet.¹⁸⁹ Die Schätzergebnisse beider Variablen zeigten ein negatives Vorzeichen, unabhängig vom verwendeten Maß der Steuerhinterziehung. Jedoch ist der Wert der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung im Fall der Messung der Steuerhinterziehung als Anteil des nichterklärten Einkommens nicht statistisch signifikant.¹⁹⁰

Der Grund für negative Beziehungen zwischen Strafmaß und Wahrscheinlichkeit der Entdeckung auf die Steuerhinterziehung liegt darin, daß ein Ansteigen eines der beiden Parameter bei einem risikoneutralen Steuerpflichtigen eine Reduktion des erwarteten Einkommens bzw. für einen risikoaversen Steuerpflichtigen eine Abnahme des erwarteten Nutzens aus dem Einkommen bedeutet.¹⁹¹ Die Substituierbarkeit von Strafen durch vermehrte Kontrollen (und umgekehrt) ziehen Crane/Nourzad in Zweifel. Da die Schätzwerte für die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung kleiner sind als für die Strafrate, ist die Substituierbarkeit "less than perfect".¹⁹²

4.2.4. Persönliche und gesellschaftliche Attitüde gegenüber Steuerhinterziehung

Die Diskussion der ökonomischen Faktoren in den vorangegangenen Kapiteln hat gezeigt, daß sie einen Einfluß auf die Hinterziehung von Steuern ausüben. Darüber hinaus gibt es soziologische und psychologische Motive, sich dafür zu entscheiden, seiner Steuerverpflichtung nicht umfassend nachzukommen. Auf sie wird in diesem Kapitel eingegangen. Die Berücksichtigung dieser kaum zu quantifizierenden Faktoren ist schwierig und daher erstaunt es nicht, daß im Bereich der theoretischen Analysen und der ökonometrischen Überprüfung so gut wie keine Aussagen über die Wertvorstellungen der Zensiten und der Gesellschaft zu finden sind. Einige Autoren unternahmen zwar den Versuch, sie zu integrieren, jedoch ohne besonderen Erfolg.

Allingham/Sandmo führten beispielsweise eine Variable "s" ein, um nichtpekuniäre Faktoren im Entscheidungskalkül der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen,¹⁹³ ließen sie aber später in der Analyse unberücksichtigt. SPICER bemühte sich um die Berück-

188 Crane/Nourzad 1986, S. 220.

189 Es war nicht möglich, ein gesetzliches Strafmaß anzusetzen, da der U.S. Tax Code die Strafen nach verschiedenen Vergehen differenziert, vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 220.

190 Vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 221.

191 Vgl. Crane/Nourzad 1986, S. 217.

192 Crane/Nourzad 1986, S. 221.

193 Vgl. Allingham/Sandmo 1972, S. 326.

sichtigung von Wertvorstellungen der Zensiten. Er versuchte, ein realistischeres Entscheidungsmodell zu konstruieren, indem er psychologische Kosten einbezog. In dieser Kostenkategorie sollten Schuldgefühle, die Überwindung von Risiko oder Trägheit und ähnliches gemessen werden.¹⁹⁴ Spicer blieb in der Formulierung vage und ermittelte für sinkende psychische Kosten eine Zunahme des Anreizes, Steuern zu hinterziehen. Die Berücksichtigung der psychologischen Kosten könne dazu führen, daß Steuerhinterziehung nicht durchgeführt wird, obwohl der erwartete monetäre Gewinn positiv wäre, da die psychologischen Kosten diesen Gewinn übersteigen.¹⁹⁵

Der Versuch dieser Autoren, auch nichtökonomische Faktoren einzubeziehen, zeigt, daß sie ihnen im Rahmen der Hinterziehungsentscheidung Bedeutung zumessen. Da sie mit mikroökonomischen Nutzenmaximierungskalkülen arbeiten, stand die Steuermoral des einzelnen Individuums im Vordergrund. Im Hinblick auf die Untersuchung von Steueramnestien kommt jedoch der Frage nach der gesellschaftlichen Attitüde größere Bedeutung zu. Es ist allerdings schwierig, den einen oder anderen Einflußfaktor isoliert betrachten zu wollen. Die Steuermoral des Einzelnen beeinflußt die Attitüde der Gesellschaft, so wie umgekehrt Einflüsse gesamtgesellschaftlicher Wertvorstellungen auf das Verhalten der Individuen zu konstatieren sind. Darüber hinaus werden Wertvorstellungen von einem Bündel weiterer Faktoren beeinflußt. Die empirische Forschung hat sich der Attitüde gegenüber Steuerhinterziehung intensiver gewidmet. Einige der Ansätze und ihre Ergebnisse werden im folgenden dargestellt.

a) Befragungen

Vogel¹⁹⁶ versuchte in einer der ersten Studien¹⁹⁷ die subjektive Einstellung gegenüber der Hinterziehung von Steuern und die objektiven Gründe für die tatsächliche Steuerhinterziehung zu ermitteln. Zu diesem Zweck führte er eine Umfrage unter 1796 schwedischen Steuerpflichtigen durch.¹⁹⁸ Die Auswahl der Befragten wurde nach ihren Einkommensquellen vorgenommen, wobei ein großer Anteil Selbständiger gewählt wurde, da bei ihnen eher die Möglichkeit von Steuerhinterziehung oder -vermeidung besteht. Vogel testete viele Einflußfaktoren. Für den Bereich der gesellschaftlichen Attitüde fand er heraus, daß die Kenntnis der Zensiten, daß Bekannte und Freunde hinterziehen, zu erhöhter Steuerhinterziehung führt.¹⁹⁹

194 Vgl. Spicer 1986, S. 17.

195 Vgl. Spicer 1986, S. 17.

196 Vogel 1974.

197 Vgl. Pommerehne 1985, S. 1165.

198 Die Fragebögen umfaßten 200 Fragen. Es wurde eine Antwortrate von 90,4 v.H. erzielt, vgl. Vogel 1974, S. 499.

199 Vgl. Vogel 1974, S. 512.

In einer Befragung versuchten Grasmick/Scott²⁰⁰ den Einfluß sozialer Kontrollmechanismen auf die Steuerhinterziehung herauszuarbeiten.²⁰¹ Sie differenzierten drei Formen von Sanktionen. Erstens gesetzliche Strafen (formelle Bestrafung), zweitens soziale Stigmatisierung (informelle Bestrafung) und drittens Schuldgefühle (selbstaufgelegte Bestrafung).²⁰² Die Untersuchung stützte sich auf Interviews, die mit 401 erwachsenen Bewohnern einer US-amerikanischen Metropole geführt wurden.²⁰³ Die formelle Bestrafung wurde anhand der subjektiven Einschätzung einer möglichen Bestrafung gemessen.²⁰⁴ Um die Wahrnehmung der Bestrafung im informellen Bereich messen zu können, wurde gefragt, wieviele von fünf persönlich gut bekannten Personen das Vergehen begangen hätten.²⁰⁵ Die Schuldgefühle wurden ermittelt, indem die Befragten anzugeben hatten, ob sie das Vergehen für "always wrong, usually wrong, sometimes wrong, seldom wrong, or never wrong"²⁰⁶ hielten.

Die Autoren fanden mittels der Durchführung von Chi-Quadrat-Tests und Regressionsanalysen eine Reihe von Ergebnissen.²⁰⁷ Rund 25 v.H. der Befragten gaben an, in der Vergangenheit Steuerhinterziehung begangen zu haben und sogar ein knappes Drittel plante, in Zukunft Steuern zu verkürzen.²⁰⁸ Das Zugeständnis, in der Vergangenheit Steuern hinterzogen zu haben, nimmt mit steigendem Einkommen ab, die Intention, in der Zukunft Steuerhinterziehung zu begehen, ist dagegen für die höchste Einkommensklasse am stärksten. Größere Steuerhinterziehung in höheren Einkommensklassen war allerdings kein statistisch signifikantes Ergebnis.²⁰⁹ Für grundsätzlich falsch hielten 61 v.H. der Befragten Steuerhinterziehung. Der Prozentsatz derer, deren Bekannte in der Majorität keine Steuerhinterziehung begangen hatten, lag bei 63 v.H., und rd. 38 v.H. waren der Auffassung, sie würden bestimmt überführt werden. Die zweidimensionalen Beziehungen, die zwischen Sanktionsformen und Steuerhinterziehung bestehen, sind statistisch signifikant, alle drei Abschreckungsformen sind effektiv.²¹⁰ Als Ergebnis der multiplen Regressionsanalyse ergab sich, daß die drei

200 Grasmick/Scott 1982.

201 Die Autoren führten eine vergleichende Analyse zwischen Steuerhinterziehung, schwerem (> \$ 20) und leichtem (< \$ 20) Diebstahl durch.

202 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 213.

203 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 217.

204 Die Probanden wurden gefragt, ob sie 'definitely would be, probably would be, probably would not be or definitely would not be' apprehended if they committed the offense', Grasmick/Scott 1982, S. 218.

205 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 218.

206 Grasmick/Scott 1982, S. 218.

207 Hiervon werden diejenigen erwähnt, die unmittelbar mit der Steuerhinterziehung zu tun haben.

208 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 219, Tabelle 1.

209 Sie differenzierten vier Einkommensklassen dergestalt, daß sich die Anzahl der Befragten in etwa gleich auf die Klassen verteilte, vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 219, Tabelle 1 sowie S. 220 f.

210 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 223.

Sanktionsmechanismen fast ein Drittel der Variation an Steuerhinterziehung erklären.²¹¹

Die Verknüpfung der Ergebnisse führt zu einer Erklärung für die weite Verbreitung von Steuerhinterziehung. Steuerhinterziehung werden wesentlich geringere Schuldgefühle entgegengebracht als Diebstahl. Deshalb kann vermutet werden, daß Steuerhinterziehung in der Auffassung der meisten Bürger immer noch als Kavaliersdelikt gilt. Da andererseits Schuldgefühle eine starke Abschreckungswirkung enthalten, ist abzuleiten, warum Steuerhinterziehung ausgeprägt vorkommt.²¹² Man könnte folgern, daß Appelle an die Steuermoral der Bevölkerung ihre Schuldgefühle gegenüber Steuerhinterziehung erhöhen würden und somit zu vermehrter Steuerehrlichkeit führen könnten. Die Autoren warnten unter Hinweis auf eine Analyse von Tittle/Rowe²¹³ vor diesem Schluß. In dieser Untersuchung war festgestellt worden, daß Appelle an das Bewußtsein einen unerwünschten Effekt hatten: erst durch sie wurden sich die ehrlichen Individuen bewußt, daß "geschummelt" wurde und taten es gleichfalls.²¹⁴ Die Analyse von Tittle/Rowe bezog sich auf Examensprüfungen im schulischen Bereich. Die Übertragung dieses Ergebnisses auf die Hinterziehung von Steuern kann nicht ohne weiteres vorgenommen werden, wie Grasmick/Scott es getan haben, da die Entscheidung "abzuschreiben" von der "Steuern zu hinterziehen" aus vielerlei Gründen zu unterschieden sein dürfte. Die Appelle dürften im Rahmen der Steuerhinterziehung insbesondere im Hinblick auf die Schädigung der Gesellschaft mehr Gewicht haben und stärkere Schuldgefühle auslösen als bei schulischen Abschlußprüfungen.

Die Untersuchung von Grasmick/Scott läßt außer acht, daß Individuen die Tendenz haben, ihre Schuldgefühle zu neutralisieren. Das heißt, sie versuchen, Rechtfertigungsgründe zu finden, um ihr Verhalten vor sich selbst als akzeptabel bewerten zu können. Thurman²¹⁵ erweiterte deshalb das Abschreckungsmodell von Grasmick/Scott um diesen Faktor. Seine Untersuchung basiert auf Fragebogendaten von 296 Probanden. Für Neutralisationseffekte finden sich signifikante Zusammenhänge, wenn es um die übertriebene Ansetzung von Steuerabzugsbeträgen geht. Wird als Maßstab für Steuerhinterziehung zu gering angegebenes Einkommen herangezogen, bleibt dieser Faktor ohne nennenswerten Einfluß.²¹⁶ Ansonsten bestätigte seine Analyse im wesentlichen die Ergebnisse von Grasmick/Scott.

211 "The most striking feature ... that the three threats of punishment account for almost a third of the variation in tax evasion ($R^2 = 0.31$)", Grasmick/Scott 1982, S. 225.

212 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 225.

213 Tittle/Rowe 1973.

214 Vgl. Grasmick/Scott 1982, S. 228.

215 Thurman 1991.

216 Vgl. Thurman 1991, S. 296.

Den Einfluß, den die Wahrnehmung von Steuerhinterziehung in der Gesellschaft bzw. im persönlichen Umfeld hat, untersuchten auch Kaplan/Reckers.²¹⁷ Als Resultat aus der Befragung von 135 *undergraduate business students* im Durchschnittsalter von 24 Jahren zeigte sich, daß die Studenten Steuerhinterziehung dann als nicht wesentliches Vergehen beurteilten, wenn die Person, die die Steuern hinterzogen hatte als "upright businessman" geschildert wurde.²¹⁸ Die Autoren erklärten ihr Ergebnis damit, daß eine hohe Identifikation mit dieser Person gegeben war. In einem anderen Szenario wurde Steuerhinterziehung als weit verbreitetes Vergehen mit steigender Tendenz geschildert, das großen volkswirtschaftlichen Schaden anrichtet. Die Studenten wurden aufgefordert, Sanktionen zu verhängen. Sie sprachen in diesem Fall höhere Strafen aus als im Fall eines Szenarios mit geringfügiger Steuerhinterziehung.

Geeroms/Wilmots²¹⁹ befragten 502 Steuerpflichtige, von denen sie 311 verwertbare Fragebögen zurückerhielten. Die Autoren haben ihre Befragung an Bezieher höherer Einkommen (Selbständige, Kaufleute) gerichtet, da sie dort eher "tax avoison" vermuteten.²²⁰ Die Untersuchung ist eine kombinierte Analyse von Steuerhinterziehung und -vermeidung und versuchte zu ergründen, ob diese Verhaltensweisen komplementär eingesetzt werden.

Im Zusammenhang dieses Kapitels ist ihr Ergebnis interessant, daß das Empfinden eines ungerechten Steuersystems zu vermehrter Steuerhinterziehung führt. Es ist somit wahrscheinlich, die Hinterziehung von Steuern zu reduzieren, wenn man Steuerpflichtigen das Gefühl vermitteln kann, das Steuersystem sei gerecht strukturiert und staatliche Institutionen seien zu Recht zu unterstützen.²²¹

In der oben dargestellten Untersuchung von Spicer/Lundstedt wurden neben dem Zwang, den die Steuererhebung auf die Steuerpflichtigen ausübt, auch andere Wechselbeziehungen zwischen Staat und Bürger berücksichtigt. Nach Meinung der Autoren spielen die Austauschbeziehungen zwischen Staat und Steuerzahler sowie soziale Normen eine Rolle. Nimmt der Steuerpflichtige das Steuersystem als unfair wahr²²² oder stellt er in seiner Referenzgruppe²²³ vermehrte Steuerhinterziehung fest, wird er stärker zur Verheimlichung von Einkommensteilen tendieren.

217 Kaplan/Reckers 1985.

218 Vgl. Kaplan/Reckers 1985, S. 99.

219 Geeroms/Wilmots 1985.

220 *Tax Avoison* ist eine Wortkombination von *tax evasion* und *tax avoidance*, die auf Seldon zurückgeht, vgl. derselbe 1979.

221 Vgl. Geeroms/Wilmots 1985, S. 205.

222 Z.B. durch Lücken im Gesetz, die einer bestimmten Gruppe von Zensiten, zu der er nicht gehört, Steuervermeidung ermöglichen, vgl. Spicer/Lundstedt 1976, S. 301.

223 Als Referenzgruppe wurden Freunde, Verwandte und Arbeitskollegen herangezogen, vgl. Spicer/Lundstedt 1976, S. 297.

b) Experimente

Spicer/Hero testeten in ihrem bereits erwähnten Experiment auch, ob die Steuerhinterziehung Dritter auf die Entscheidung, persönlich Steuern zu hinterziehen, Einfluß hat. Den Probanden wurden Informationen über das Vorherrschen von Steuerhinterziehung in einem vorangegangenen Experiment gegeben. Es wurden drei Gruppen gebildet, denen jeweils eine andere Quote von Steuerhinterziehung aus der Vorrunde mit anderen Probanden mitgeteilt wurde.²²⁴ Wie die standardisierten Regressionskoeffizienten zeigten, wurde das Ausmaß an Steuerhinterziehung nicht signifikant von dieser Information beeinflußt.

Ihr Ergebnis steht dem von Spicer/Lundstedt festgestellten Einfluß der Referenzgruppe auf die persönliche Hinterziehungsentscheidung entgegen. Möglicherweise wurde diese zusätzliche Information von den Probanden für unbedeutend gehalten und ihr deshalb keine Bedeutung zugemessen. Eine andere Erklärung könnte sein, daß nicht auf persönlich bekannte Steuerhinterzieher (wie bei Spicer/Lundstedt) Bezug genommen wurde, so daß eine Identifikation nicht zustande kam. Ein weiterer Unterschied zwischen den Arbeiten liegt darin, daß Spicer/Lundstedt eine Befragung durchführten und Spicer/Hero ein Experiment. Im einen Fall wurden 130 Haushalte interviewt, im anderen Fall 36 Studenten beobachtet.

In dem eingangs erwähnten Feldexperiment untersuchten Schwartz/Orleans²²⁵ die Wirkung von Sanktionen und Appellen. Ausgangspunkt war das Steuererklärungsverhalten von Individuen zur Einkommensteuer auf Bundesebene in den USA. Drei Gruppen von Personen wurden in Interviews zu ihren Standpunkten gegenüber Steuerpolitik und -system befragt. Dabei gab es eine Gruppe, deren Fragen auf gesetzliche Strafen (Gefängnisstrafe, Höhe der Geldstrafen etc.) ausgelegt waren, eine zweite Gruppe, deren Fragen auf die Wahrnehmung staatlicher Leistungen, moralischer Verpflichtungen zur Steuerzahlung etc. ausgerichtet waren und eine Kontrollgruppe.²²⁶ Die Ergebnisse der Studie belegen, daß sowohl die Androhung gesetzlicher Strafen als auch moralische Appelle Steuerhinterziehung reduzieren. Dabei nehmen sie sowohl auf die Höhe der absoluten Steuerhinterziehung als auch die Anzahl der Steuerhinterzieher Einfluß.²²⁷ Besondere Beachtung verdient das Teilergebnis der Autoren, daß moralische Appelle wirksamer sein können als formale Strafen.²²⁸

224 Der genannte Prozentsatz der Steuerhinterzieher betrug für die erste Gruppe 10, für die zweite Gruppe 50 und bei der letzten Gruppe 90, vgl. Spicer/Hero 1985, S. 265.

225 Schwartz/Orleans 1967.

226 Vgl. Schwartz/Orleans 1967, S. 285.

227 Vgl. Schwartz/Orleans 1967, S. 295.

228 Vgl. Schwartz/Orleans 1967, S. 295.

4.3. Ergebnis

In diesem Kapitel wurden ausgewählte Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung untersucht, von denen erwartet wird, daß sie im Hinblick auf die Analyse von Steueramnestien eine Rolle spielen. Das zentrale Anliegen war, die Einflußrichtung kennenzulernen, die sie auf die Entscheidung, Steuern zu hinterziehen, nehmen. Zu diesem Zweck wurden Arbeiten verschiedener methodischer Richtungen herangezogen. Die Auswahl der Autoren und ihrer Analysen hat die Bandbreite und den Entwicklungsgang der Literatur zur Steuerhinterziehung nachvollzogen. Folgende Ergebnisse wurden im einzelnen erzielt und sind Grundlage für die weitere Argumentation.

Die Aussagen zur Beeinflussung der Steuerhinterziehung durch den Grenzsteuersatz sind stark heterogen. Im Rahmen der theoretischen Arbeiten konnte eine eindeutige Wirkungsrichtung des marginalen Steuersatzes nicht festgestellt werden. Der Grund liegt in den einander entgegengesetzten Einflüssen von Einkommens- und Substitutionseffekt. Autoren, die eindeutige Ergebnisse erzielten, erreichten das durch die Neutralisation des Substitutionseffektes. Der Blick auf die empirische Forschung zeigt, daß der Substitutionseffekt eine große Rolle spielt. Er überwiegt den Einkommenseffekt sogar noch, denn von einer Ausnahme abgesehen (Becker et al.) bestätigten alle Untersuchungen, so unterschiedlich ausgestaltet sie auch waren, daß ein positiver Zusammenhang zwischen Grenzsteuersatz und Steuerhinterziehung gegeben ist. Aufgrund der eindeutigen Ergebnisse der empirischen Forschung und der in der theoretischen Analyse vorherrschenden Schwierigkeit, das relative Gewicht der beiden konkurrierenden Effekte zu ermitteln, wird für die weitere Diskussion davon ausgegangen, daß eine steigende Grenzsteuerbelastung eine Zunahme der Steuerhinterziehung zur Folge hat.

Die präsentierten Untersuchungsergebnisse der analytischen und introspektiven Ansätze lassen keine zweifelsfreie Einschätzung der Wirkung der Einkommenshöhe auf die Hinterziehungsentscheidung der Zensiten zu. Ihre uneindeutigen Ergebnisse wurden durch die in behavioristischen Analysen erzielten Resultate relativiert. Obwohl somit aus zwei Forschungsrichtungen uneindeutige Ergebnisse vorliegen, erscheint es plausibel, daß aufgrund abnehmender Risikoaversion bei steigenden Einkommen die Neigung, Steuern zu hinterziehen, zunimmt. Der von den indirekten Forschungsansätzen gestützte negative Wirkungszusammenhang wird im weiteren Verlauf der Arbeit als zutreffend behandelt.

Bei der Beurteilung der Wirkung von Strafmaß und Wahrscheinlichkeit der Entdeckung auf die Steuerhinterziehung läßt sich - unbeeinflußt von der methodischen Ausrichtung der Untersuchung - ein negativer Zusammenhang feststellen. Der abschreckende Effekt von Straferhöhungen wirkt, unabhängig davon, ob die hinterzogene Steuer oder das hinterzogene Einkommen als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Die eindeutige Einflußnahme beider Faktoren steht somit zweifelsfrei fest. Es erstaunt

daher nicht, daß die Literatur sich intensiv mit der Frage auseinandersetzt, ob die abschreckenden Wirkungen von Strafrate und Wahrscheinlichkeit der Entdeckung substitutiv einsetzbar sind. Hier kommt es zwischen den einzelnen Autoren zu stark voneinander abweichenden Auffassungen.

Es ist zu beachten, daß es für beide Maßnahmen Grenzen gibt. Das Strafmaß muß sich in den Rahmen der übrigen Strafgesetzgebung einfügen, und Aufklärungsarbeit ist mit finanziellen Restriktionen verknüpft. In dieser Arbeit wird davon ausgegangen, daß ein Anstieg der Strafe bzw. vermehrte Kontrolltätigkeit eine Abnahme der Steuerhinterziehung bewirkt. Dabei ist zu beachten, daß eine Steigerung der subjektiven Wahrnehmung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung bereits ausreicht, um diesen Effekt zu erzielen. In einem gewissen Rahmen gelten Strafmaß und Wahrscheinlichkeit der Entdeckung als substituierbar.

Die Einbeziehung der individuellen Attitüde des Steuerpflichtigen sowie der Gesellschaft gegenüber Steuerhinterziehung ist trotz der damit verbundenen Schwierigkeiten notwendig. Aufgrund der mangelnden Operationalisierbarkeit von persönlichen Werten liegen in diesem Bereich nur wenige Analysen vor. Mit diesem Problem ist gleichfalls eine mangelnde Vergleichbarkeit der Ergebnisse der vorhandenen Untersuchungen verbunden. Dennoch gilt es zu betonen, daß nichtökonomische Faktoren bei der Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von Steuerhinterziehung von den Zensiten berücksichtigt werden. Aus diesem Grund werden Steueramnestien auch danach beurteilt, ob sie geeignet sind, auf diesen anders gearteten Aspekt in sinnvoller Weise Einfluß zu nehmen.

In der Arbeit wird von einer Quantifizierung des Ausmaßes der Steuerhinterziehung abgesehen. Deshalb ist es nicht notwendig zu analysieren, in welchem Umfang die Faktoren die Ausprägung von Steuerhinterziehung jeweils beeinflussen. Dennoch ist darüber nachzudenken, ob die einzelnen Faktoren in eine Rangfolge gebracht werden können, die ihr relatives Gewicht in der Entscheidungssituation der Steuerpflichtigen bestimmt. Wäre ein Faktor von derart zentraler Bedeutung, daß er die Wirkungen der übrigen Parameter neutralisieren könnte, müßte nur dieser untersucht werden.²²⁹ Es mangelt bislang an aussagekräftigen Untersuchungsergebnissen, die die Aufstellung einer derartigen Rangfolge zuließen. Aufgrund der komplexen Entscheidungssituation, der sich der Steuerpflichtige gegenüber sieht, ist anzunehmen, daß alle Faktoren zusammenwirken. Daß dabei einem Parameter mehr Gewicht zukommt als anderen, mag zutreffen. Insbesondere im Vergleich der Entscheidungskalküle verschiedener Individuen werden die Faktoren unterschiedliche Gewichte haben. Dennoch wird nicht davon ausgegangen, daß auch nur einer von ihnen eine so starke Bedeutung genießt, das er unabhängig von den anderen betrachtet werden kann.

229 Dabei wäre allerdings zu beachten, daß die Faktoren im Hinblick auf die mit ihnen verbundenen Kosten für den Staat durchaus unterschiedlich zu beurteilen sind.

5. Effizienter Einsatz von Steueramnestien

In den vorangegangenen Kapiteln wurde gezeigt, daß die Durchführung von Steueramnestien in erster Linie dem fiskalischen Zweck dient. Aus langfristiger Perspektive wird eine Erhöhung des Steueraufkommens erzielt, wenn es gelingt, die Steuerhinterziehung zurückzudrängen. Die Faktoren, von denen die Hinterziehungsentscheidung der Zensiten beeinflußt wird, sollten nach einer Steueramnestie von den Zensiten eine veränderte Bewertung erfahren, so daß sie sich nicht länger für ein gesetzwidriges Verhalten entscheiden.

Um einen optimalen Zielerreichungsgrad zu erhalten, ist die Berücksichtigung einer Reihe von Ausgestaltungsmerkmalen geboten. In welcher Weise deren Formulierung durch den Gesetzgeber zu empfehlen wäre, wird in Kapitel 5.1. analysiert. Anschließend wird untersucht, wie der Erfolg einer Steueramnestie zu bewerten ist, wenn sie gemäß diesem Vorschlag gestaltet wird. Dabei ist die Beurteilung nach kurz- und langfristiger Wirkung zu trennen. Die Untersuchung der langfristigen Wirkungen der Steueramnestie führt zu dem Ergebnis, daß es sinnvoll ist, die Steueramnestie um begleitende Maßnahmen zu erweitern, da so wirkungsvoller auf das Hinterziehungskalkül der Zensiten Einfluß genommen werden kann. Die Begleitmaßnahmen werden in Kapitel 5.3. diskutiert und bewertet. Zum Abschluß wird der Frage nachgegangen, wie oft ein derartiges Instrument eingesetzt werden kann, ohne daß es an Wirksamkeit einbüßt.

5.1. Ausgestaltung einer effizienten Steueramnestie

Wurde auf politischer Ebene die Entscheidung gefällt, eine Steueramnestie durchzuführen, ist zu klären, wie sie formuliert werden sollte. Die Ausgestaltung hängt wesentlich davon ab, welches Ziel mit der Durchführung der Steueramnestie verfolgt werden soll. In Kapitel 3 wurde gezeigt, daß Steueramnestien, auch wenn zur Erlangung dieses Ziels unterschiedliche Wege beschritten werden, im wesentlichen der Erzielung von Einnahmen dienen.

Zur Erzielung direkter Einnahmen ist es wichtig, rational kalkulierenden Zensiten einen Anreiz zur Teilnahme zu bieten. Eine Teilnahme auf breiter Basis ermöglicht ein hohes unmittelbares Amnestieaufkommen. Darüber hinaus kommt der Beeinflussung der langfristigen Einnahmenerzielung entscheidende Bedeutung zu. Mit der Setzung von *incentives* steht die gleichmäßige steuerliche Behandlung der Zensiten im Zielkonflikt. Je mehr Anreize gesetzt werden, um während der Steueramnestie Einnahmen zu erzielen, desto stärker wird gegen das Prinzip steuerlicher Gleichbehandlung verstoßen.

5.1.1. Analyse der Gestaltungskriterien

Bei der Planung einer Steueramnestie müssen viele Fragen beantwortet werden:

- wie lange soll sie dauern,
- welche Steuerpflichtigen dürfen partizipieren,
- für welche Steuerarten soll sie Gültigkeit besitzen,
- welche Anreize werden gesetzt, um Steuerhinterzieher zur Teilnahme zu bewegen,
- an welche Voraussetzungen wird ihre Teilnahme geknüpft und
- welche Aufgaben kommen auf die Finanzverwaltung zu?

a) *Dauer der Amnestieperiode*

Es ist ein Zeitraum zu bestimmen, während dessen die Steuerpflichtigen bei der Finanzbehörde eine Amnestierung ihrer Steuerhinterziehung erwirken können.¹ Dieses Ausgestaltungskriterium ist maßgeblich für den kurzfristigen Erfolg, da grundsätzlich nur während der Amnestieperiode die unmittelbar mit ihr verbundenen Einzahlungen erzielt werden können.

Bereits der Beginn der Amnestieperiode ist von großer Bedeutung. Steuerpflichtige, die Betriebsprüfungen oder die Kontrolle ihrer persönlichen Verhältnisse erwarten,² sind daran interessiert, daß die Amnestie frühzeitig in Kraft tritt bzw. die Entgegennahme amnestieberechtigender Steuererklärungen durch die Finanzverwaltung zeitlich vorverlagert wird. Die präzise Formulierung eines Anfangszeitpunktes hilft, Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, die um die materiellen Wirkungen zu früh eingereichter Anträge entstehen könnten. Der Anfangszeitpunkt sollte aus einem weiteren Grund eindeutig festgelegt werden. Eine bevorstehende Steueramnestie, die frühzeitig angekündigt wird, kann zu Steuerausfällen führen. Hierzu kommt es, wenn Zensiten ihre Steuern nicht erklären oder abführen, um dieses während der Amnestie nachzuholen und dadurch finanzielle Vorteile zu realisieren.³ Um derartigem Verhalten zu begegnen, sollte der Amnestieanfang mit einer Ausschußfrist verbunden werden. Der Anfang des vorgeschalteten Intervalls sollte einige Zeit vor dem Beginn der Amnestie liegen. Nur Steuerhinterziehung, deren Entstehung vor diesem Zeitpunkt liegt, wäre demnach amnestiefähig. Die Fixierung des Datums sollte in Abhängigkeit von dem Stand der öffentlichen Diskussion, der Eingabe des Gesetzentwurfes oder anderen Umständen, die auf eine bevorstehende Amnestie hinweisen, erfolgen.

1 In diesem Kapitel wird ausschließlich auf zeitlich begrenzte Steueramnestien eingegangen. Die Betrachtung unbefristeter Gesetze erfolgt in Kapitel 7.

2 Eine Zunahme entsprechender Erwartungen liegt nahe, wenn die Verfolgung von Steuerhinterziehern im Vorfeld der Amnestie stark angestrebt ist (vgl. die Vorgehensweise in Massachusetts).

3 Zu diesem Ergebnis kommt auch eine Untersuchung von Malik/Schwab. Die Autoren zeigen, daß bei steigender Wahrscheinlichkeit einer Amnestie die Erklärung von Einkommen zurückgeht, vgl. dieselben 1991, S. 40 ff.

Benötigt der Fiskus schnell direkte Einnahmen, empfiehlt es sich, die Periode kurz zu wählen, da der Zufluß des Amnestieaufkommens tendenziell am Ende, im Fall von Stundungsmöglichkeiten nach Ablauf der Frist, erfolgt. Wird die Periode zu kurz gewählt, besteht die Gefahr, daß das Programm von den Zensiten nicht ausreichend zur Kenntnis genommen wird. Dieser Erkenntnis-*lag* kann dazu führen, daß potentielle Teilnehmer zu spät erreicht werden. Hieraus resultiert ein negativer Einfluß auf die Zahl der Teilnehmer und damit die direkten Einnahmen.

Vor und während der Durchführung sollte die Finanzverwaltung wirkungsvolle Informationstätigkeit leisten, um eventuelles Mißtrauen der Zensiten gegenüber dem Programm abzubauen. Es muß vermieden werden, daß Steuerhinterzieher auf die Teilnahme verzichten, weil sie schlecht informiert sind und dadurch ein Risiko in der Entdeckung weiterer, über die durch das Amnestiegesetz amnestierten Steuerstraftaten hinaus vermuten. Die Informationstätigkeit sowie andere, unmittelbar mit der Amnestie verbundene Haushaltsausgaben führen dazu, daß bei längerer Dauer die Implementationskosten steigen.

Eine zu lang gewählte Periode birgt die Gefahr, daß die Amnestie während ihrer Laufzeit aus dem Bewußtsein der Öffentlichkeit verdrängt wird. Die Entscheidung, an der Amnestie zu partizipieren, wird hinausgezögert und am Schluß u.U. vergessen, da die Frist erheblichen zeitlichen Spielraum läßt. Gegen eine zu lange Frist sprechen weitere Gründe. Ein zu großer Zeitraum könnte von der Bevölkerung als Indiz gewertet werden, daß die Finanzverwaltung keine entschiedene Haltung gegenüber Steuerhinterziehern einnimmt. Diese Einschätzung gilt es auf jeden Fall zu vermeiden, da sonst die Steurdurchsetzung des Staates weiter zurückgehen könnte. Erläßt der Staat zusammen mit der Steueramnestie Maßnahmen, um die Steuerhinterziehung zu reduzieren,⁴ sollte mit einer langen Frist vorsichtig verfahren werden. Stellen die Zensiten während der Amnestieperiode fest, daß die verabschiedeten Maßnahmen nicht ausreichend oder sogar ungeeignet sind, die Steurdurchsetzung zu verbessern, schwindet der Anreiz, an der Steueramnestie zu partizipieren.

Die in Kapitel 2 vorgestellten Amnestien haben stark variierende Amnestiezeiträume umfaßt, so daß von dieser Seite kein eindeutiger Hinweis zu erlangen ist, welche Frist am günstigsten wäre. Auf der Grundlage der diskutierten Aspekte kann eine abschließende Empfehlung nur vage gegeben werden, da die Frage nach der Dauer von der Einschätzung o.g. Faktoren abhängt, die im Einzelfall unterschiedlich ausfallen wird. In Volkswirtschaften mit gut ausgebauter Infrastruktur und umfassenden Informationsquellen sollte eine Frist von etwa 3 Monaten den Zensiten ausreichende Gelegenheit bieten, sich ausführlich mit der Amnestie und der damit verbundenen Bedeutung für

4 Vgl. Kapitel 5.3.

ihre Steuerhinterziehung auseinanderzusetzen. Darüber hinaus ist es während einem Vierteljahr durchaus möglich, aktive Informationspolitik von seiten der Verwaltung zu betreiben, um Skepsis und Zweifel auszuräumen und die Vorzüge einer Teilnahme aufzeigen zu können. Die direkt mit der Steueramnestie verbundenen Kosten dürften sich bei einem Programm dieser Dauer gleichfalls in einem angemessenen Rahmen bewegen.

Abschließend ist zu überlegen, während welcher Monate die Amnestie vorzugsweise durchgeführt werden sollte. Es ist günstig, sie außerhalb der Ferienzeit zu legen, da sonst für die Zensiten eher Probleme bei der Informationsbeschaffung auftreten. Auch die Finanzverwaltung ist in dieser Zeit meist schwächer besetzt. Liegt ein Steuersystem wie in der Bundesrepublik Deutschland vor, wäre es empfehlenswert, die Steueramnestie in das erste Quartal des Jahres zu legen, da die Zensiten in dieser Zeit ohnehin mit ihren steuerlichen Angelegenheiten beschäftigt sind. In den Unternehmen werden während dieser Monate die Jahresabschlüsse erstellt, so daß Kontakt zum Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer besteht. Die privaten Haushalte haben tendenziell eine ruhige Zeit vor sich, so daß auch sie sich mit der Amnestie eingehend auseinanderzusetzen können, obwohl ihr Steuererklärungstermin erst Ende Mai liegt.⁵

b) Adressatenkreis

Als Adressaten von Steueramnestien kommen grundsätzlich Steuerhinterzieher in Frage. Das sind jene Zensiten, die in der Vergangenheit keine oder unzutreffende Steuererklärungen abgegeben haben. Um der steuerlichen Gerechtigkeit zu genügen, sind prinzipiell sowohl natürliche als auch juristische Personen einzubeziehen. Die Auswahl der einbezogenen Steuerarten ermöglicht jedoch die legitime Ausgrenzung einer der beiden Gruppen. Die Möglichkeit, an der Steueramnestie zu partizipieren, sollte auf jeden Fall jenen Zensiten offenstehen, die bislang unentdeckt Steuern hinterzogen haben. Sie stellen die zentralen Adressaten dar. Durch ihre Teilnahme gelingt es der Finanzverwaltung, Hinterziehungsvolumen zur Besteuerung heranzuziehen, das sonst vermutlich unentdeckt geblieben wäre.

Zu überlegen ist, ob der Adressatenkreis ausgedehnt werden sollte. Denkbar wäre, Steuerpflichtige einzubeziehen, denen eine Betriebsprüfung oder Kontrolle ihrer persönlichen Verhältnisse angekündigt wurde oder die bereits als Steuerhinterzieher überführt worden sind.

5 Der Abgabetermin für die Anträge auf Lohnsteuerjahresausgleich spielt für die Überlegungen eine nachgeordnete Rolle, da die Bezahler von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dem Quellenabzug unterliegen und ihre Hinterziehungsmöglichkeiten somit eingeschränkt sind.

Es gibt Gründe, die Ausdehnung des Teilnehmerkreises auf die erste Gruppe zu befürworten. Die bevorstehende Überprüfung läßt die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung steigen. Bislang nur diffus wahrnehmbare Abschreckung wird konkret und kann bewirken, daß ihre Kosten im Hinterziehungskalkül steigen. Der Steuerhinterzieher würde in diesem Fall seine Straffälligkeit voraussichtlich gerne ungeschehen machen. Erhält er die Gelegenheit, wird er die hinterzogenen Steuern deklarieren, wenn eine Überprüfung seiner Angaben nicht ausgeschlossen wird. Ideal wäre, wenn der Zensit Steuerhinterziehung offenbart, die ein Prüfer erst bei sehr detaillierter, zeitraubender und somit kostenintensiver Prüfung entdeckt hätte. Dem einnahmenmaximierenden Verhalten des Staates stehen die Steuerpflichtigen gegenüber, die, sofern sie rational handeln, gleichfalls strategische Überlegungen anstellen. Ist eine Prüfung gegen sie festgesetzt, könnten sie beispielsweise augenfällige Steuerhinterziehungen im Rahmen der Amnestie angeben und darauf spekulieren, daß die Finanzverwaltung von ihrem Prüfungsrecht bei den Amnestieerklärungen keinen Gebrauch macht bzw. die Prüfung weniger umfangreich durchführt und nur offensichtliche Unrichtigkeiten, die bereits angezeigt worden sind, wahrnimmt. Die Entscheidung darüber, diese Gruppe einzubeziehen, ist eine Frage des Nutzen-Kosten Kalküls des Gesetzgebers. Auf der einen Seite werden Kosten vermieden, da die Prüfungstätigkeit entfällt,⁶ auf der anderen Seite verliert der Fiskus die Einnahmen aus den Strafen und u.U. innerhalb der Amnestie hinterzogener Steuern.

Im Fall überführter Steuerhinterzieher sind der Finanzverwaltung dagegen bereits Kosten entstanden. Die Einbeziehung dieser Zensiten wäre fiskalisch nur zweckmäßig, wenn mit der Amnestie die sofortige Begleichung ihrer Verbindlichkeiten aus der überführten Steuerhinterziehung einherginge und in einem höheren Barwert resultierte als dem gestundeter Zahlungen. Allerdings impliziert die Einbeziehung dieser Zensiten einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Ehrliche Steuerpflichtige, die im normalen Steuervollstreckungsverfahren Zahlungsrückstände aufweisen, sehen sich Pfändungen und im Extrem einer Beugehaft gegenüber und können die Amnestie nicht nutzen. Aus den vorgenannten Gründen sollte deshalb entdeckten Steuerhinterziehern die Teilnahme versagt werden.

Schwierigkeiten für die Einbeziehung ergeben sich für Steuerpflichtige, bei denen sich Prüfungen gerade in der Durchführungsphase befinden. Grundsätzlich gelten hier die genannten Überlegungen entsprechend. In Abhängigkeit vom Stand der Prüfung sind der Finanzverwaltung bereits Kosten entstanden. Entscheidend ist jedoch, ob der Steuerpflichtige als Steuerhinterzieher erkannt wurde. Ist dies der Fall, gilt das oben

6 Die Kontrolle der Amnestieerklärungen verbleibt zwar, sie könnte aber auf Stichproben reduziert werden. Außerdem könnte die Prüfung zielorientierter vorgenommen werden, da die Steuerhinterziehung des Zensiten bereits offenliegt.

gesagte. Bislang unentdeckten Steuerhinterziehern muß die Teilnahme offenstehen, da sonst eine Ungleichbehandlung mit anderen unentdeckten Steuerhinterziehern resultiert. Theoretisch tauchen somit keine Probleme auf. In der praktischen Umsetzung dürften sich allerdings Schwierigkeiten ergeben. Für jeden Einzelfall müßte die Frage beantwortet werden, ob der Steuerpflichtige schon überführter Steuerhinterzieher ist oder nicht. Bei der Komplexität der Materie und dem Umstand, das ein Steuerprüfer kein abschließendes Urteil fällen darf, ist die Beantwortung in Einzelfällen sicherlich höchst problematisch.⁷ Rechtsstreitigkeiten wären zu befürchten, da Uneinigkeit über die Antwort auf diese Frage naheliegt. Dennoch kann man diesen Verwaltungskosten nicht ausweichen. Unter fiskalischen Aspekten könnte man fordern, daß Prüfungen, bei denen ein bestimmtes Limit an Kosten überschritten wurde, den Steuerpflichtigen die Teilnahme unmöglich machen, auch wenn bis dahin noch keine Steuerhinterziehung bei ihnen entdeckt wurde. Aus der Perspektive der Finanzverwaltung wäre das ökonomisch sicherlich sinnvoll. Das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung - auch von Steuerhinterziehern - verbietet diese Vorgehensweise jedoch.

Des weiteren ist zu klären, ob Zensiten, mit Zahlungsrückständen in die Amnestie einbezogen werden sollten.⁸ Die Anreizsetzung könnte über den Erlaß von Säumniszuschlägen, die im allgemeinen auf verspätete Zahlungen erhoben werden, erfolgen. Aus der Sicht kurzfristiger Einnahmenerzielung spricht für diese Vorgehensweise, daß Verbindlichkeiten schneller aufgelöst werden als durch aufwendige Mahnverfahren oder Zahlungsvollstreckungen. Die Einbeziehung dieser Zensiten in eine Amnestie ist rechtlich schwer möglich, da die nicht fristgerechte Zahlung von Steuerschulden keine Steuerstraftat darstellt und insofern die Amnestie nicht das Rechtsinstitut ist, das hier zum Einsatz kommen kann. Im Zusammenhang mit der Steueramnestie könnte jedoch eine entsprechende Verordnung ergehen, die die Aufhebung von Strafen bei sofortiger Zahlung ermöglicht. Die Zielvorstellung, die man mit der Durchführung einer Steueramnestie zu realisieren wünscht, erleichtert die Entscheidung darüber, ob man die genannte Gruppe einbeziehen sollte oder nicht. Aus der kurzfristigen Perspektive können, wie dargestellt, Nettoeinnahmen erzielt werden. Wesentlicher ist die Wirkung auf die langfristige Erzielung von Einnahmen. Zensiten mit Zahlungsrückständen sind keine Steuerhinterzieher, d.h., eine Veränderung ihres Verhaltens wird durch das Programm nicht erreicht. Insofern zählen sie nicht zum substantiellen Adressatenkreis. Andererseits dürfte ihre Einbeziehung langfristig keine negativen Wirkungen mit sich bringen. Wird auf Stundungszinsen verzichtet, verändert sich die Beurteilung. Aus fiskalischer Sicht wird kaum ein Nettoerfolg erzielt, da der Fiskus die Außenstände auf

7 In der Bundesrepublik Deutschland könnte man sich dabei z.B. an den Ausschlußgründen, die im Rahmen einer Selbstanzeige wirksam werden, orientieren, vgl. § 371 AO.

8 In den Bundesstaaten der USA war die Einbeziehung der *accounts receivables* eine vielfach verfolgte Politik.

jeden Fall eingenommen hätte.⁹ Des weiteren wird der Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit verletzt, da säumigen Steuerzahlern ein Zinsvorteil gegenüber fristgerechten Zahlern entsteht.

Abschließend ist zu überlegen, ob die Steueramnestie auf Dritte ausgedehnt werden sollte. Bei Zusammenveranlagungen, sei es von Ehegatten oder Familien mit Kindern, sollte die Amnestie für alle zusammenveranlagten Steuerpflichtigen Gültigkeit haben, auch wenn nur eine der Personen die Hinterziehung anzeigt. Auf die Weise können Konflikte innerhalb der Veranlagungsgemeinschaft vermieden werden. Ohne die Einbeziehung aller zusammenveranlagten Steuerpflichtigen würden die Kosten der Teilnahme u.U. steigen, da die Offenlegung durch einen zu der Entdeckung der anderen Steuerhinterzieher führt. Haben diese versäumt, gleichfalls die Amnestievoraussetzungen zu erfüllen, werden sie als Straftäter belangt.

Schwieriger ist die Frage zu beantworten, ob Gehilfen¹⁰ in die Amnestie einbezogen werden sollten. In erster Linie stellen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer derartige Gehilfen dar. Das Berufsrecht wird verletzt, wenn sie wissentlich Steuerhinterziehung ihrer Mandanten zulassen oder unterstützen. Neben der Ahndung ihres sittenwidrigen Verhaltens durch den Berufsverband droht ihnen die Gefahr von Strafverfolgung.¹¹ Ohne die Ausdehnung der Amnestie auch auf diesen Kreis könnten die an der Steuerhinterziehung Beteiligten in ein Gefangen-Dilemma geraten. Zwar ist es möglich, daß hieraus Nettonutzen für den Staat resultiert, andererseits darf die Konfliktrichtigkeit der Situation nicht unterschätzt werden. Um die genannten Probleme zu vermeiden und Einvernehmen über den Sinn einer Steueramnestie zu erzielen, sollten Gehilfen trotzdem in die Amnestie einbezogen werden.

c) Umfang

Im Rahmen eines entwickelten Steuersystems gibt es viele verschiedene Steuerarten. Es ist deshalb festzulegen, auf welche der Steuern der durch die Amnestie bedingte Strafaufhebungsgrund zutreffen soll. Grundsätzlich besteht die Wahl zwischen Voll- und Teilamnestie. Im Zusammenhang mit Steueramnestien bedeutet eine Vollamnestie, daß alle Steuerarten eines Steuersystems von ihr erfaßt werden. Teilamnestie meint im

9 Steuerpflichtige, die finanziell nicht zur Zahlung Ihrer Steuerschuld in der Lage sind und bei denen deshalb in Zukunft kaum mit der Begleichung Ihrer Verbindlichkeiten gerechnet werden kann, könnten an einer Amnestie ohnehin nicht teilnehmen, da im allgemeinen die gesamte Schuld sofort zu tilgen ist.

10 "Gehilfe" stellt eine vereinfachte Bezeichnung dar. Die Beteiligung an Steuerstraftaten kann als Täter, mittelbarer Täter, Nebentäter, Gehilfe oder Anstifter erfolgen, vgl. Steuerberaterhandbuch 1990, S. 89 ff.

11 Grundsätzlich schreibt das Berufsrecht vor, daß die Berater ihre Tätigkeit zu versagen haben, wenn sie für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden sollen, vgl. beispielsweise § 49 Wirtschaftsprüferverordnung.

Gegensatz dazu, daß nur die Hinterziehung ausgewählter Steuerarten amnestiert wird. Durch die Berücksichtigung diversifizierender Faktoren ist es möglich, bestimmte Steuerarten von der Amnestie auszunehmen und damit Gerechtigkeitsvorstellungen zu verwirklichen.¹² Eine detaillierte Ausgestaltung von Steueramnestien mit komplexen Regelungen und Ausnahmetatbeständen kann dem Ziel hoher Einnahmenerzielung zuwider laufen. Das Verständnis der Zensiten, warum bestimmte Steuerarten eingeschlossen, andere dagegen ausgenommen sind, wird im allgemeinen gering sein. Akzeptanzprobleme und verminderte Teilnahme an der Steueramnestie können resultieren. Gibt es viele Ausnahmen bei der Erfassung relevanter Steuern, können für Steuerpflichtige, die im Steuerrecht wenig versiert sind, Nachteile entstehen. Diese könnten daraus resultieren, daß die Zensiten in gutem Glauben auf Amnestierung Tatbestände steuerlicher Hinterziehung angeben, die über die abgedeckten Steuern hinausgehen.¹³ Spezialamnestien, die eine oder wenige ausgewählte Steuerarten oder spezifizierte Zeiträume umfassen, könnten erwogen werden, wenn vermieden werden soll, in der breiten Öffentlichkeit große Aufmerksamkeit zu erregen. Eine solche Art von Steueramnestie wäre für eine Minderheit von Steuerpflichtigen von Interesse. Rechtfertigen könnte man spezielle Gesetze damit, daß die Steuerhinterziehung aufgrund ungenügender Rechtskenntnis, die durch komplizierte Regelungen des Gesetzgebers hervorgerufen wurde, zustande gekommen ist. Die Zensiten wären in diesem Fall nur bedingt für ihre Straftat zur Verantwortung zu ziehen. Die Gesetzgebungskosten einer Teilamnestie wären vermutlich höher als die einer Vollamnestie, da der Gesetzgebungsprozeß eines komplexen Gesetzes mit diversen Ausnahmeregelungen langwieriger ist. Folgekosten durch Rechtsstreitigkeiten um Wortlaut und Intention des Gesetzes sind bei einer Fülle von Regelungsgehalten wahrscheinlicher.

Der entscheidende Grund für eine Vollamnestie liegt darin, daß potentiell wesentlich höhere Einnahmen zu erwarten sind. Die Zahl der Teilnehmer wird größer sein, da sie der Gesamtheit aller Steuerhinterzieher zugänglich gemacht wird und Ausschlußeffekte ausbleiben. Die direkten Bearbeitungskosten sind dagegen höher, da der Arbeitsanfall in der Verwaltung zunimmt. Dennoch dürfte das Nettoergebnis dem einer Teilamnestie überlegen sein. Wichtig ist auch, daß die Vollamnestie die Gleichbehandlung der Steuerhinterzieher ermöglicht. Aus diesem Grund wird sich eine Generalamnestie in Steuersachen politisch leichter durchsetzen lassen. Es entstehen geringere Akzeptanz-

12 Denkt man an die Ausgestaltung der Einkommensteuer, die durch viele Regelungsinhalte für vermehrte Gerechtigkeit bei der steuerlichen Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit sorgen soll, ist fragwürdig, ob das Ziel erreicht werden kann.

13 Im Prinzip ist es nicht notwendig, straffällig gewordene Personen vor einer Fehleinschätzung des staatlichen Programms zu schützen. Es wäre aber mit massiver Kritik an der "sozial unverträglichen" Politik zu rechnen, da umfassend informierte Steuerpflichtige, die sich über die Konsequenzen ihrer Amnestieerklärung im klaren sind, regelmäßig bei den besser gebildeten Steuerpflichtigen und damit im allgemeinen in den höheren Einkommensklassen zu finden wären.

probleme, da in der Öffentlichkeit nicht das Gefühl entsteht, eine bestimmte Gruppe habe für sich Straffreiheit durchgesetzt, die anderen nicht zugute kommt.¹⁴ Ein weiterer Vorteil ergibt sich bei den Informationskosten. Die Kosten steigen unterproportional, wenn ein Amnestieprogramm auf mehrere Steuerarten ausgedehnt wird. Auch die geforderte Einmaligkeit von Steueramnestien spricht für die Berücksichtigung sämtlicher Steuerarten.

Für föderalistische Staaten ist es von Vorteil, wenn alle steuererhebenden Gebietskörperschaften gleichzeitig eine Amnestie aussprechen, da sonst Ausschlußeffekte für rational handelnde Zensiten entstehen können. Diese treten auf, wenn die Steuerpflichtigen nicht sicher sein können, daß die Teilnahme an der Amnestie zu einer damit verbundenen Entdeckung von Steuerhinterziehung bei Steuern anderer Gebietskörperschaften führt.

Sollte die Steueramnestie in bezug auf die amnestiefähigen Jahre eingeschränkt werden? Da Steuerhinterziehung ein in der Regel fortgesetztes Delikt ist, steigt im Zeitablauf die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung. Zensiten mit langer Hinterziehungstradition werden durch Steuerprüfungen leichter entdeckt als Personen, die die Straftat erst seit kurzem begehen oder einmalig begangen haben. Es läge somit nahe, die Steueramnestie auf bestimmte Jahre zu beschränken. Die praktische Umsetzung dieser Erkenntnis wird allerdings kaum gelingen, da aus den Amnestieanträgen der Teilnehmer nicht deutlich wird, welcher Kategorie von Steuerhinterziehern sie zuzurechnen sind. Insofern ist auch in dieser Hinsicht eine Beschränkung des Umfangs nicht angeraten.

d) Anreizstruktur

Den Steuerhinterziehern müssen *incentives* geboten werden, um ihre Steuerstraftat zu offenbaren. Im Rahmen der Amnestie kann von Strafverfolgung, Geld- und Freiheitsstrafen, Verzinsung sowie Nachzahlung von Steuerschulden abgesehen werden. Die Maßnahmen nehmen Einfluß auf die steuerliche Gerechtigkeit, wenn Steuerhinterziehern gegenüber ehrlichen Steuerpflichtigen Vorteile erwachsen.

Das Minimum an Entgegenkommen, das den Steuerpflichtigen geboten werden muß, um eine Teilnahme an der Steueramnestie rational sinnvoll zu machen, ist das Absehen von Strafverfolgung. In der Praxis hat sich gezeigt, daß grundsätzlich auch Strafen, die mit Steuerhinterziehung verknüpft sind, erlassen wurden.¹⁵ Der Erlaß ist

14 Hierin könnte ein Grund für die Absage an die geplante Amnestie im Rahmen der Parteispendenaffäre in der Bundesrepublik Deutschland gelegen haben.

15 Im Rahmen des Straferlasses wäre es ferner möglich, Differenzierungen vorzunehmen, indem z.B. ausschließlich Gefängnisstrafen erlassen werden oder ihre Umwandlung in Geldstrafen erfolgt. Aus Vereinfachungsgründen werden hier entsprechende Varianten als Strafertaß subsumiert.

zweckmäßig, da er dem Gemeinwesen nicht schadet. Dem Fiskus entgehen zwar in dieser Höhe Einnahmen, deren Umfang ist jedoch gering und tangiert das Budget nicht spürbar. Die Entrichtung von Geldstrafen stellt nicht die Erfüllung einer Pflicht gegenüber dem Staat dar, wie es die Entrichtung von Steuern ist. Darüber hinaus handelt es sich bei den Strafen nicht um ein Entgelt für der Verwaltung entstandene Kosten. Das wäre der Fall, wenn Steuerhinterzieher, die durch eine steuerliche Kontrolle bereits entdeckt worden sind, in die Amnestie einbezogen werden, da schon Prüfungskosten entstanden sind.

Den Steuerpflichtigen die absolut vertrauliche Behandlung ihrer Amnestieerklärung zuzusagen, ist ein weiterer *incentive*, den die Finanzverwaltung setzen kann. Auch er ist kaum mit Aufwendungen verbunden. Auf diese Weise können die sozialen Kosten im Hinterziehungskalkül reduziert werden. Diejenigen Zensiten, die ausgeprägte Sorge vor sozialer Stigmatisierung haben und den Faktor hoch bewerten, könnten dadurch zur Teilnahme veranlaßt werden.

Unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Gerechtigkeit entstehen den Steuerhinterziehern keine Vorteile gegenüber ordnungsgemäß deklarierenden Zensiten. Sie müssen ebenso wie diese Geschäftsunterlagen erarbeiten und Formulare ausfüllen und der Finanzverwaltung zur Verfügung stellen, so daß sie dieselben *compliance costs* haben. Eine Bestrafung würde nur jenen Bürgern Nutzen stiften, die Befriedigung empfinden, wenn Delinquenten bestraft werden.¹⁶ Daß diese Regelung der Normalfall ist, kann bezweifelt werden.

Anders verhält es sich, wenn von einer Verzinsung der Steuerschuld abgesehen wird. Eine solche Regelung entspricht der Vergabe eines zinslosen Kredites des Staates an die Steuerhinterzieher in Höhe der Steuerschuld. Der Erlaß von Zinsen stellt einen besonderen Anreiz dar, an einem Programm zu partizipieren. Die Regelung wurde damit zu rechtfertigen versucht, daß durch eine mit einem Zinserslaß verbundene Amnestie die Einnahmen um vieles höher ausfallen, da der Zinsausfall durch den entsprechend starken *incentive* kompensiert und überstiegen würde. Hieraus entstehen auch ehrlichen Steuerpflichtigen Nutzen.

Es ist festzustellen, daß damit ein massiver Verstoß gegen die horizontale Gerechtigkeit einherginge, da ehrlichen Zensiten kein entsprechender Kredit eingeräumt wurde. Um eine gleiche Behandlung sicherzustellen, wäre es notwendig, die Steuerschuld mit dem marktüblichen Zins zu belasten. Dieser Forderung stehen pragmatische Überlegungen entgegen, da die exakte Berechnung der Zinsen für die Festlegung der

16 Es darf nicht übersehen werden, daß die Zahlung von Geldstrafen zum Zufluß von Mitteln führt. Allerdings ist deren Bedeutung nicht so groß, daß sie von der Bevölkerung aus diesem Grund als nutzenstiftend eingeschätzt werden.

endgültigen Steuerschuld hohen Verwaltungsaufwand bedeutet. Legt man statt dessen einen pauschalen Zinssatz zugrunde, ergibt sich erheblich reduzierter Verwaltungsaufwand. Der Verwaltungsvereinfachung steht die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes zwischen den Steuerhinterziehern gegenüber, da ein Festzinssatz nur zufällig die richtige Belastung der Steuerschuld wiedergeben würde. Steuerschulden aus Hochzinsphasen würden bevorteilt, solche aus Niedrigzinszeiten benachteiligt werden.

Dauerten Steuerhinterziehungen vor ihrer Offenbarung in der Amnestie lange an, dürfte ein Festzinssatz in Form eines durchschnittlichen Näherungssatzes¹⁷ der tatsächlichen Zinsbelastung relativ gut entsprechen. Zinsiten, deren Zinsvorteil u.U. erheblich ausfiele, da sie ein hohes Hinterziehungsvolumen erklären, könnten von der Regelung ausgenommen werden. Rechtfertigen ließe sich diese Ausnahme durch Einnahmeerwartungen für den Fiskus,¹⁸ ein Verstoß gegen die Gleichbehandlung bliebe es aber.

Bei der Festsetzung der Zinsen im Rahmen der Steueramnestie ist auch das Zinsniveau zu berücksichtigen, dem sich ein Steuerhinterzieher im Fall seiner Entdeckung gegenübersehen würde. Im allgemeinen ist bei entdeckter Steuerhinterziehung die Steuerschuld verzinst nachzuzahlen. Liegt dieser Zinssatz unter dem, in der Steueramnestie festgesetzten, ergibt sich ein *disincentive* für die Teilnahme. Ob dieser durch die Strafdrohung kompensiert wird oder nicht, kann offenbleiben. Ein sehr niedriger Festzinssatz für die Verzinsung hinterzogener Steuern ließe für die vorgeschlagene Festsetzung eines durchschnittlichen Näherungssatzes keinen Raum. Um diesem Konflikt zu entgehen, wäre es zweckmäßig, die Zinsen bei Steuerhinterziehung an den Marktzinsen der entsprechenden Hinterziehungszeiträume zu orientieren. Auf diese Weise wäre der durchschnittliche Näherungszins niedriger und der erwünschte *incentive* stellt sich ein.

Die Verzinsung reicht nicht aus, um umfassende steuerliche Gerechtigkeit zu gewährleisten. Um das Ziel zu erreichen, müßten den Amnestieteilnehmern zusätzlich die Kosten einer Kreditaufnahme angelastet werden, da ihre Steuerhinterziehung sonst einer Kreditaufnahme ohne Transaktionskosten entspräche. Die Feststellung der Transaktionskosten wäre allenfalls näherungsweise möglich, da eine Kreditaufnahme individuell unterschiedliche Kosten verursacht. Hier tritt erneut ein Zielkonflikt zwischen Gerechtigkeit und ökonomischer Effizienz auf. Um der steuerlichen Gerechtigkeit

17 Die Bildung eines Durchschnittszinssatzes hängt von der zugrundegelegten Dauer der Betrachtungsperiode ab und ist somit nicht allgemein zu berechnen. Man sollte deshalb besser von einem durchschnittlichen Näherungswert sprechen.

18 Diesen stehen Einnahmeausfälle entgegen, wenn die Durchschnittsbesteuerung höhere Zinsen erbracht hätte.

Genüge zu leisten, müßten die mit Hilfe der hinterzogenen Steuerbeträge erwirtschafteten Gewinne von den Steuerhinterziehern abgeführt werden.

Die Implementationskosten wären bei adäquater Berücksichtigung steuerlicher Gerechtigkeit sehr hoch. Der kurzfristige Nettoeffekt für den Staat wird geringer oder möglicherweise negativ. Aus dem Grund sollte die Verzinsung zu einem Festzinssatz erfolgen, der weitgehend einem durchschnittlichen Näherungswert entspricht. Der Zinssatz sollte niedrig gewählt werden, da die Steueramnestie auf diese Weise einen zusätzlichen *incentive* bietet. Transaktionskosten sollten nicht festgesetzt werden, obwohl hiermit eine Verletzung der steuerlichen Gerechtigkeit hingenommen wird. Der Nutzen dieser Vorgehensweise wird jedoch als höher eingeschätzt als die Kosten, die aus der Benachteiligung der ehrlichen Zensiten und der Steuerhinterzieher untereinander resultieren.¹⁹ Das generelle oder eingeschränkte Absehen von Steuernachzahlungen ist abzulehnen, da es massiv gegen die horizontale und vertikale Gerechtigkeit verstößt.

e) Anforderungen an die Teilnehmer von Steueramnestien

Zwingende Voraussetzung zur Erlangung der Steueramnestie muß die wahrheitsgemäße und umfassende Aufdeckung der Steuerhinterziehung für alle Zeiträume und Bemessungsgrundlagen, auf deren Steuern die Amnestie in Anspruch genommen wird, sein.²⁰

Die Finanzverwaltung muß sich Kontrollen vorbehalten, um die Richtigkeit der Angaben überprüfen zu können. Würde sie hingegen zusagen, Steuern und Jahre, für die die Amnestie in Anspruch genommen wurde, von Prüfungen auszuschließen, könnten die Steuerpflichtigen korrigierte Steuererklärungen abgeben, die nur kleine Beträge von Steuernachzahlungen mit sich bringen, einen größeren Hinterziehungsrest jedoch vor fiskalischem Zugriff schützen. Die angezeigten Bemessungsgrundlagen entsprächen einer Art Versicherungsprämie.

Um eine größere Reichweite der Amnestie zu gewährleisten, wurde in der Literatur eine großzügige Vorgehensweise bei der Ansetzung späterer Prüfungen vorgeschlagen.²¹ Demzufolge sollte das Amnestiegesetz so ausgestaltet sein, daß denjenigen, die an der Amnestie partizipieren, zugesichert wird, daß sie später nicht mit einer

19 Eine Abführung der durch die Steuerhinterziehung ermöglichten Gewinne sollte aufgrund der Zurechnungsproblematik und administrativer Bewertungsprobleme unterbleiben.

20 Es ist nicht nur wichtig, bislang verdeckte Vermögen und Einkommen anzugeben, sondern das auch in der zutreffenden Höhe zu tun. Werden z.B. hinterzogene Vermögensobjekte überbewertet, um in Zukunft erhöhte Abschreibungen vornehmen zu können, entspricht das einer Amnestierung auf Vorrat.

21 Vgl. Angellini 1987, S. 203.

größeren Wahrscheinlichkeit überprüft werden, als wenn sie die Teilnahme unterlassen hätten. Dieser Forderung sollte nicht entsprochen werden. Teilnehmer an der Amnestie haben sich in der Vergangenheit als nicht gesetzestreu erwiesen, ob aus Absicht oder aus Versehen, sei dahingestellt. Es wäre deshalb billig zu fordern, daß gerade ihre Amnestieerklärungen besonderen Untersuchungen unterzogen werden. Partizipieren Steuerpflichtige, da sie aufgrund veränderter Parameter Steuerhinterziehung nicht länger als vorteilhaft einschätzen, wird diese Entscheidung nicht durch die Zusage geringerer Prüfungswahrscheinlichkeit tangiert. Statt dessen liegt es nahe, ihrem Kalkül durch vermehrte Prüfung gerecht zu werden.

Über die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle der Amnestieteilnehmer sollte jedoch keine Aussage gemacht werden. Derartige Ankündigungen der Finanzverwaltung würden vermehrte strategische Überlegungen der Zensiten hervorrufen. Für den Fall, daß man ihnen eine erhöhte Prüfungswahrscheinlichkeit androht, könnten sie zwar entweder in beabsichtigter Weise eine zutreffende Amnestieerklärung abgeben, oder sie nehmen nicht an der Amnestie teil, da sie bei der vorhandenen Prüfungskapazität der Finanzverwaltung damit rechnen, daß bei einer verstärkten Kontrolle der Amnestieteilnehmer für die Überprüfung der "normalen" Zensiten keine Gelegenheit bleibt. Die Finanzverwaltung sollte sich Kontrollen der Amnestieerklärungen vorbehalten. Die Kontrolle ist einfacher, wenn die Teilnehmer leicht zu identifizieren sind. Aus diesem Grund sollte die Abgabe besonders gekennzeichnete Anträge zur Voraussetzung gemacht werden. Aus ihnen muß zweifelsfrei hervorgehen, in welchem Umfang Steuerhinterziehung begangen wurde. Wichtig ist ferner die Aufgliederung in die einzelnen Einkunftsarten und steuerlichen Abzugsbeträge etc., um der Finanzverwaltung detaillierte Informationen zukommen zu lassen.

Als dritte Bedingung muß die unverzügliche Begleichung der Steuerschuld gewährleistet sein. Die Teilnehmer müssen sämtliche, durch die Amnestie entstandenen Zahlungen (verzinste Nachversteuerung) innerhalb der Amnestiefrist leisten. Dieses Erfordernis kann durch das Einräumen begrenzter Stundung gelockert werden, ohne daß bedeutende Nachteile entstehen. Ratenzahlungen sollten in einem gewissen Umfang ermöglicht werden, um auch vorübergehend illiquiden Zensiten eine Option zur Teilnahme zu geben. Dabei sollte der mögliche Nachzahlungszeitraum nicht zu groß gewählt werden. Seine Länge ist von der Dauer der Amnestie abhängig. Bei einer Amnestiedauer von 3 Monaten ist eine Begrenzung der Zahlungsfrist auf insgesamt 6 Monate zu empfehlen. Innerhalb dieses Zeitraumes sollte es amnestiewilligen Steuerpflichtigen möglich sein, die Mittel für die Zahlung ihrer Steuerschuld aufzubringen. Die Gewährung von Stundungen sollte ausschließlich auf Antrag der Steuerpflichtigen erfolgen. Für den Fall, daß eine der genannten Voraussetzungen von dem Steuerhinterzieher nicht erfüllt wurde, sollte das Recht auf Amnestierung verwirkt sein.

f) Anforderungen an die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung sollte in die Lage versetzt werden, den durch die Steueramnestie induzierten zusätzlichen Arbeitsanfall zügig bewältigen zu können. Dazu gehört die ausreichende Verfügbarkeit von Personal- und Sachkapazitäten. Wesentlich ist, daß die Durchführung der Steueramnestie das normale Steuererhebungs- und Veranlagungsverfahren nicht in Mitleidenschaft zieht, da sonst im gleichen Zeitraum geringere Einzahlungen resultieren können. Derartige Mindereinnahmen wären den direkt durch die Steueramnestie entstandenen Kosten zuzurechnen. Damit derartige Kosten vermieden werden, ist die Finanzverwaltung mit zusätzlichen Mitarbeitern auszustatten oder der bestehenden Belegschaft sind Zusatzleistungen zu vergüten.

Die Mitarbeiter der Finanzverwaltung sollten motiviert werden, der Steueramnestie Eigeninteresse und Engagement entgegenzubringen. Das ist umso wichtiger, je mehr die Verwaltung auf Zusatzleistungen (Überstunden) ihrer Mitarbeiter angewiesen ist, also insbesondere bei kleinen Budgets, die keine (zeitlich befristete) Einstellung zusätzlicher Arbeitskräfte zulassen. Von den Mitarbeitern werden nicht nur zusätzliche Arbeitsleistungen gefordert, sondern von ihrer Haltung der Amnestie und den Steuerpflichtigen gegenüber kann auch deren Erfolg beeinflußt werden. Sind sie freundlich, hilfsbereit und verstehen, unentschlossene Zensiten positiv zu beeinflussen, wird eine Steueramnestie größeren Erfolg erzielen als im umgekehrten Fall.

Wichtig ist es sicherzustellen, daß innerhalb der Finanzverwaltung die gleiche Behandlung der Amnestiewilligen, ihrer Anträge sowie Bescheide gewährleistet ist. Ohne einheitliche Regelungen besteht die Gefahr von Willkür. Sie kann dazu führen, daß die Bearbeiter das Amnestiegesetz zu großzügig auslegen, um Streitigkeiten mit Antragstellern zu vermeiden, oder sie interpretieren das Gesetz im Gegenteil zu eng und versagen Steuerpflichtigen die Teilnahme. Die möglichen negativen Folgen können durch leicht verständliche, eindeutige Richtlinien begleitend zum Gesetz vermieden werden. Spielräume für Ermessensentscheidungen gilt es zu minimieren. Auf diese Weise bleibt die Rechtssicherheit gewahrt, und alle Steuerpflichtigen unterliegen denselben Regeln, wodurch horizontale Ungerechtigkeit vermieden wird.

Die Amnestieerklärungen der Zensiten sollten von der Finanzverwaltung ausgewertet werden. Die Angaben ermöglichen, Daten über die Steuerhinterzieher zu erhalten. Die Daten sollten einer genauen Analyse zugeführt werden, da Einschätzungen des Verhaltens von Steuerhinterziehern gewonnen werden können. Hieraus kann in Zukunft ein effizienterer Umgang mit den knappen Mitteln der Finanzverwaltung resultieren.

Um den direkten Erfolg der Steueramnestie ermitteln zu können, sollten Bescheide über die in den Amnestieerklärungen dargelegten Verhältnisse erstellt werden. Hier-

durch wird es möglich, das Volumen der hinterzogenen Bemessungsgrundlagen²² zu ermitteln, soweit es bei der Steueramnestie angegeben wurde. Außerdem gelingt dadurch die Ermittlung der durch die Steueramnestie erzielten zusätzlichen Steuereinnahmen.

5.1.2. Modell einer effizienten Steueramnestie

Einige Wirkungen der genannten Ausgestaltungsmerkmale lassen sich schwer quantifizieren. Hieraus resultieren subjektiv unterschiedliche Einschätzungen, die zu geringfügig voneinander abweichenden Steueramnestiegesetzen führen können. Dennoch soll die oben geführte Diskussion durch einen konkreten Vorschlag abgeschlossen werden.

Die Amnestiefrist sollte etwa 3 Monate umfassen und einen präzisen Anfangs- und Endzeitpunkt nennen. Als Adressaten kommen alle Steuerpflichtigen in Frage, sofern sie der Finanzverwaltung nicht als Steuerhinterzieher bekannt sind bzw. bei ihnen gerade eine Prüfung durchgeführt wird. Das Gesetz sollte im Sinne einer Vollamnestie formuliert sein, d.h. Amnestie kann für alle Steuerarten und Zeiträume ohne Einschränkungen erreicht werden. Um den Zensiten einen Anreiz zur Teilnahme zu bieten, sollte von Strafverfolgung abgesehen und Geld- und Gefängnisstrafen erlassen werden. Zur Erhöhung des Anreizes und um eine Verwaltungsvereinfachung zu erzielen, sollte die Verzinsung der nachzuerhebenden Steuerschuld zu einem Festzinssatz, der niedrig festgelegt wird, erfolgen. Um in den Genuß der Vorteile zu gelangen, müssen die Steuerpflichtigen ihre Steuerhinterziehung vollumfänglich deklarieren und deren Nachversteuerung innerhalb der Frist leisten. Dabei sollte ihnen die Möglichkeit der Ratenzahlung für weitere 3 Monate offenstehen. Auf seiten der Finanzverwaltung muß dafür gesorgt werden, daß alle Amnestieeilnehmer in der gleichen Weise behandelt werden und daß ausreichende Mittel zur Verfügung stehen, die Steueramnestie neben dem normalen Steuererhebungs- und Veranlagungsverfahren ohne Verzögerung abzuwickeln. Des weiteren müssen die Amnestieerklärungen Analysen zugeführt werden, um in Zukunft zu einem effizienteren Mitteleinsatz zu gelangen.

5.2. Evaluation des erarbeiteten Modells

Bei der Beurteilung von Steueramnestien muß berücksichtigt werden, vor welcher Ausgangssituation sie stattfinden. Das Ausmaß an Steuerhinterziehung, das vor der Amnestie in einem Staat herrscht, ist von Bedeutung für ihren Erfolg. Für das Ausmaß

22 Die notwendige Nachverzinsung der hinterzogenen Steuern sollte gesondert ausgewiesen werden, um Verzerrungen bei der Einschätzung des Hinterziehungsvolumens zu vermeiden.

der Steuerhinterziehung ist u.a. die Struktur des Steuersystems von Bedeutung. Bei sehr hohen Abgabesätzen wird *cet. par.* mehr Steuerunehrlichkeit auftreten als in Steuersystemen mit geringerer Belastung der Zensiten. Ebenso spielt die Steuerdurchsetzung der Finanzverwaltung eine Rolle. Werden Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und Strafmaß als geringe Abschreckung empfunden, ist gleichfalls ein erhöhtes Steuerhinterziehungsniveau zu erwarten. Der Erfolg kann ferner davon abhängen, ob das Steuersystem legale Steuervermeidungsmöglichkeiten bietet. In diesem Fall ist u.U. die Steuerhinterziehung nicht so hoch wie in anderen Staaten, so daß aufgrund dieser Tatsache der Erfolg bescheidener ausfällt. Steuersystematisch bedingte Unterschiede des Hinterziehungspotentials können auch durch eine stärkere Ausrichtung an direkten bzw. indirekten Steuern entstanden sein. Die im allgemeinen betonte geringere Merklichkeit indirekter Steuern könnte sich in weniger stark ausgeprägter Steuerhinterziehung niederschlagen.²³ Des weiteren ist wichtig, in welchem gesellschaftlichen Umfeld die Steueramnestie stattfindet. Herrscht in der Gesellschaft eine schlechte Steuermoral, und funktionieren die sozialen Sanktionsmechanismen nicht, ist gleichfalls ein erhöhtes Hinterziehungspotential vorhanden.

Konkrete Steueramnestien haben häufig in Krisen- und Kriegszeiten stattgefunden²⁴. Es ist zu erwarten, daß die politische Situation ebenfalls Einfluß auf den Erfolg einer Steueramnestie hat. Die psychologische Einschätzung der Zensiten kann dabei zwei konträre Positionen einnehmen. Man kann argumentieren, daß in der Not und bei Bedrohung von außen das Gemeinwesen enger zusammennückt. Für Steueramnestien bedeutet das, daß hohe Einnahmen erzielbar sind, da die Steuerhinterzieher in einer solchen Situation ihre *free rider* Position aufgeben wollen. Andererseits kann man die Auffassung vertreten, daß der Einzelne in Notsituationen eher eine egoistische Position vertritt und die Maximierung seines persönlichen Nutzens über die Beibehaltung oder gar Ausdehnung seiner Steuerhinterziehung anstrebt.

5.2.1. Prognostizierte Wirkung auf den kurzfristigen Erfolg

Die unmittelbar durch die Steueramnestie erzielbaren Nettoeinnahmen ergeben sich aus den in der Amnestieperiode und der dreimonatigen Ratenzahlungsfrist erzielten Einnahmen abzüglich der durch die Steueramnestie induzierten direkten Kosten. Die Einzahlungen hängen von der Zahl der Teilnehmer sowie dem von ihnen erklärten Hinterziehungsvolumen ab. Sie ergeben sich durch die Pflicht der Nachversteuerung

23 Einer derartigen Vermutung steht die Untersuchung von Kreß entgegen, die in einer "Hitliste" Platz 2 für die Hinterziehung der Umsatzsteuer ermittelte, vgl. dieselbe 1983, S. 42 ff.

24 Vgl. die Hinweise in Kapitel 1.2. die belegen, daß derartige Zeiten typische Anwendungssituationen für strafrechtliche Amnestien darstellten. Die Idee der Befriedung und "Wiederherstellung des bedrohten Normalzustandes" trifft jedoch auf Steueramnestien in geringerem Maße zu.

der hinterzogenen Bemessungsgrundlagen zuzüglich der Verzinsung der Steuerschuld mit einem Festzinssatz.

Unter welchen Voraussetzungen werden Steuerpflichtige, die in der Vergangenheit Steuern hinterzogen haben, an der Amnestie teilnehmen? Ein potentieller Amnestieteilnehmer ist jemand, der Steuerhinterziehung begangen hat und somit nicht einen typischen Steuerpflichtigen darstellt.²⁵ Der Theorie der Steuerhinterziehung zufolge wurde seine Entscheidung, nicht ordnungsgemäß zu deklarieren, im wesentlichen durch eine zu hohe Grenzsteuerbelastung, hohes Einkommen, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung sowie das Strafmaß beeinflusst. Weiterhin spielen interpersonelle Wirkungen sowie in der Person liegende Gründe (persönliche Attitüde) eine nicht zu vernachlässigende Rolle.²⁶ Eine Teilnahme ist für diejenigen Steuerpflichtigen sinnvoll, deren Entscheidungskalkül, Steuern zu hinterziehen, verändert wurde. Ebenfalls denkbar ist die Teilnahme von Zensiten, deren Hinterziehungskalkül nach der Steueramnestie weiter zugunsten strafbaren Verhaltens ausfällt, die aber dennoch die Vorteile einer Steueramnestie ihrer vergangenen Straftaten erreichen wollen. Daß die Ausgestaltung der Steueramnestie diesem unerwünschten Verhalten entgegenwirkt, zeigt die Diskussion der langfristigen Wirkungen.

In den Begründungen zur Einleitung von Steueramnestiegesetzen wird als Adressatenkreis häufig jene Gruppe Steuerpflichtiger genannt, die ohne Vorsatz zu Steuerhinterziehern geworden sind. Sie würden, offiziellen Einschätzungen zufolge,²⁷ auf jeden Fall teilnehmen, da ihnen die Gelegenheit geboten wird, Verhalten, das sie persönlich als negativ empfunden haben, zu beenden.

Unbeeinflusst von einer Steueramnestie kann sich das Hinterziehungskalkül verändert haben, wenn ein Steuerpflichtiger die Kosten der Steuerhinterziehung ursprünglich niedriger geschätzt hat, als sie sich für ihn nach Begehen der Straftat darstellen. Von den Einflußfaktoren auf die Steuerhinterziehung kommen für derartige Fehleinschätzungen insbesondere die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und die interpersonellen Faktoren in Betracht. Leiden Zensiten an erheblicheren Schuldgefühlen, als sie dachten, oder stellen fest, daß ihr soziales Umfeld Steuerhinterziehung stärker verachtet als angenommen, sind ihre sozialen Kosten erheblich. Diese Zensiten werden, wenn ihnen die Gelegenheit gegeben wird, ohne Nachteile aus der Situation herauszukommen, ihre Steuerhinterziehung beenden wollen und eine Steueramnestie begrüßen.

25 Trotz z.T. beeindruckender Zahlen über das Ausmaß der Steuerhinterziehung kann davon ausgegangen werden, daß sie im großen und ganzen nicht der Regelfall ist. Möglicherweise gibt es allerdings Ausnahmen bei bestimmten Einkunftsarten (z.B. Zinseinkünften).

26 Vgl. Kapitel 4.

27 Vgl. Kapitel 2.

Derartige Plausibilitätsüberlegungen stützt eine Untersuchung von Malik/Schwab. Die Autoren gehen mit Hilfe adaptiver Nutzenfunktionen der Frage nach, warum Steuerpflichtige an Amnestien teilnehmen.²⁸ Im Rahmen des von ihnen konzipierten Modells kennen die Individuen ihren (erwarteten) Nutzen nicht, sondern lernen ihn erst durch Erfahrung kennen. Für den Fall des Steuerhinterziehers bedeutet es, daß er Schuldgefühle - "he finds that the cost of lying awake at night worrying that his hidden income will be discovered is larger than the benefit of lower taxes"²⁹ - und soziale Stigmatisierung nicht im Vorhinein kalkulieren kann, sondern seine Empfindungen diesbezüglich erst kennenlernt, nachdem er hinterzogen hat. Für Zensiten, die nach ihrem Vergehen hohe Kosten in Form von Schuldgefühlen feststellen, ist eine Amnestie ein willkommener Anlaß, ihre Hinterziehungsentscheidung zu revidieren. Ebenfalls unbeeinflußt von der Steueramnestie variiert das Kalkül jener Steuerpflichtiger, deren Einkommen und Vermögen sich im Zeitablauf verändert. Ist das Einkommen gesunken, ist die absolute Risikoaversion gestiegen. Hieraus resultiert eine Zunahme der Kosten im Hinterziehungskalkül, wodurch Steuerhinterziehung an Attraktivität verliert. Zusammen mit dem gesunkenen Einkommen hat sich die Grenzsteuerbelastung reduziert, wenn das Einkommensteuersystem eine progressive Tarifgestaltung aufweist. Hierdurch wird die Abkehr von der Steuerhinterziehung noch verstärkt.

Ein Anreiz, an einem Amnestieprogramm teilzunehmen, dürfte sich insbesondere für Steuerpflichtige ergeben, die zum Zeitpunkt der Amnestie nicht mehr über die Einkünfte oder das Vermögen verfügen, das sie einstmals hinterzogen haben. Hier sind insbesondere Rentner und Pensionäre zu nennen, deren (steuerpflichtige) Altersruheeinkünfte im allgemeinen erheblich unter den Einkommen ihrer Berufstätigkeit liegen. Ähnliche Überlegungen gelten für Selbständige, die ihre Unternehmung inzwischen aufgegeben haben.

In vielen Fällen handelt es sich bei Steuerhinterziehung um ein fortgesetztes Delikt, das nicht aufgegeben werden kann, ohne entdeckt zu werden. Einige Autoren argumentieren, daß langjährige Steuerhinterzieher an einer Amnestie kaum teilnehmen werden, wenn sie nicht von massiven Verschärfungen der Steuerdurchsetzung begleitet wird, da sie keine Schuldgefühle oder sozialen Kosten von Bedeutung in ihrem Kalkül hätten.³⁰ Das ist nicht unbedingt zutreffend, da es auch andere Gründe gibt, warum Steuerpflichtige ihre fortgesetzte Hinterziehung aufgeben wollen. Haben die Zensiten inzwischen Kapital angesammelt, das sie legalen ökonomischen Aktivitäten zuführen möchten kann durchaus ein Anreiz für die Offenlegung ihrer Vergehen bestehen.

28 Vgl. Malik/Schwab 1991. Das Modell adaptiver Nutzenfunktionen geht auf Cyert/DeGroot 1987 zurück.

29 Malik/Schwab 1991, S. 31.

30 Vgl. z.B. Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 18.

Die bislang genannten Gruppen von Zensiten hatten bereits vor der Steueramnestie ein verändertes Hinterziehungskalkül. Durch das Amnestiegesetz wird ihnen die Möglichkeit geboten, ihre veränderte Entscheidung zur Steuerhinterziehung umzusetzen. Neben diesen Teilnehmern gibt es noch jene, die erst durch die Steueramnestie eine veränderte Entscheidungsgrundlage erhalten. Infolge ihrer Ausgestaltung ist die Steueramnestie in der Lage, im Nutzenmaximierungskalkül dieser Zensiten die erwarteten Kosten derart zu erhöhen oder Nutzen zu senken, daß ihre Entscheidung in Zukunft zugunsten von Steuerehrlichkeit ausfällt. In diesem Fall ist es rational, die Vorteile, die für die Bekanntgabe vergangener Steuerhinterziehungen gewährt werden, in Anspruch zu nehmen. Das Verhalten ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um fortgesetzte Steuerhinterziehung handelt, die ohne Steueramnestie nicht beendet werden könnte, ohne erhebliche Kosten für den Steuerpflichtigen mit sich zu bringen.

Ohne daß es möglich wäre, die Zahl der Amnestieteilnehmer konkret zu benennen, wurde gezeigt, daß es diverse Gruppen von Steuerhinterziehern gibt, die aus unterschiedlichen persönlichen Motiven eine Steueramnestie in Anspruch nehmen werden.

Als nächstes ist die Frage zu untersuchen, welches Hinterziehungsvolumen die Teilnehmer im Rahmen der Steueramnestie angeben werden. Da die Steueramnestie für sämtliche Steuerarten und alle Hinterziehungszeiträume gilt, kann das Volumen beträchtlich sein. Auch die Einbeziehung gleicher Steuerarten, die durch verschiedene Gebietskörperschaften erhoben werden, ermöglicht ein hohes Aufkommen, da Ausschlußeffekte vermieden werden. Das für die *windfall revenue gains* der Steueramnestie zur Verfügung stehende Hinterziehungspotential wird weitgehend ausgeschöpft werden können, da die Amnestieteilnehmer mit Kontrollen ihrer Angaben rechnen müssen. Sie könnten zwar, wie oben dargelegt, auf strategisches Verhalten setzen und ausschließlich offenkundige Teile ihrer Steuerstrafat zugeben, jedoch besteht das Risiko der Entdeckung, das die Verwirkung der fallengelassenen Strafen, Zinsen und Strafverfolgung mit sich bringen würde. Die Vorzüge der Steueramnestie würden in dem Fall in erhebliche Nachteile umschlagen. Es ist deshalb nicht anzunehmen, daß viele Teilnehmer ein solches Risiko eingehen.

Die geforderte Abgabe spezieller Steueramnestieanträge, aus denen die Verhältnisse der Steuerhinterzieher hervorgehen, eröffnet die Möglichkeit, die Bemessungsgrundlagen sowie die daraus resultierenden Steuern zu ermitteln. Die Erteilung der entsprechenden Steuerbescheide sollte für die nachzufordernden Steuern und die fälligen Hinterziehungszinsen getrennt erfolgen. Die Einnahmen, die durch die Zinsen zustande kommen, zählen nicht unmittelbar zum Steueraufkommen. Würde man die geforderte Trennung nicht vornehmen, könnten Verzerrungen in der Einschätzung der vorhandenen Steuerhinterziehung in der Gesellschaft sowie der Höhe des Steueramnestieaufkommens auftreten.

Die Feststellung der Kosten ist gleichfalls möglich. Die unmittelbaren Kosten der Steueramnestie, die für die Feststellung ihres kurzfristigen Erfolges notwendig sind, entsprechen den gesamten Implementationskosten auf seiten der Finanzverwaltung.³¹ Die Kosten spiegeln sich weitgehend in direkten Auszahlungen wider. Die durch die Steueramnestie verursachten Informations-, Druck- und Versandkosten sind leicht festzustellen. Ebenso ist es möglich, die Ausgaben für die weiteren Sachkapazitäten zu ermitteln. Die exakte Ermittlung der Kosten, bei denen keine direkten Auszahlungen aufgetreten sind, ist schwierig. Zu ihnen gehören z.B. die Kosten, die das Planungs- und Gesetzgebungsverfahren mit sich gebracht hat.

Steuerausfälle, die im Rahmen der regulären Steuereinnahmen auftreten könnten und durch die Steueramnestie induziert wurden, sind den Kosten ebenfalls hinzuzurechnen. Einem derartigen Verlust kann durch die Einstellung zusätzlicher Arbeitskräfte und erweiterte Sachkapazitäten begegnet werden. Ein verzerrter Eindruck vom Nettoergebnis der Steueramnestie entsteht gleichfalls, wenn während der Amnestieperiode ein Teil der Steuern eingenommen wird, der ohne Steueramnestie gleichfalls geflossen wäre. Zahlungsaußenstände stellen in diesem Zusammenhang eine besonders zu berücksichtigende Komponente dar, denn die Steuerschuld ist der Höhe nach bereits festgesetzt und auf jeden Fall zu leisten.

Dem Problem einer verzerrten Feststellung des Steueramnestieergebnisses haben sich Malik/Schwab in der erwähnten Analyse gleichfalls gewidmet. Die Autoren zeigen, daß bei steigender Wahrscheinlichkeit einer Amnestie die Erklärung von Einkommen zurückgeht.³² Ein solches Verhalten führt nicht zu zusätzlichen Steuereinnahmen durch die Steueramnestie. Statt dessen entstehen für die Zensiten, die dieses Vorgehen wählen, Finanzierungsvorteile einer späteren Erklärung und Zahlung ihrer Steuerschuld. Um derartigem Verhalten entgegenzuwirken, wurde in dem hier vorgeschlagenen Amnestiemodell ein Ausschlußdatum empfohlen. Die Autoren haben in ihrer Analyse eine Ausschlußfrist unberücksichtigt gelassen, wodurch ihr Ergebnis leicht zu erklären ist.

Alm/Beck haben eine weitere Ursache, die einen Rückgang des regulären Steueraufkommens induzieren könnte, untersucht. Ausgangspunkt ihrer Analyse ist eine erweiterte Entscheidungssituation der Zensiten. Der Steuerpflichtige hat nicht nur zu überlegen, ob er an der Amnestie teilnimmt und in welcher Höhe er hinterzogenes Einkommen deklariert, sondern muß für die reguläre, jährlich wiederkehrende Steuererklärung über das Volumen an Einkommen, daß er erklären will, entscheiden. Mit anderen

31 Den Steuerpflichtigen entstehen durch die Teilnahme an der Steueramnestie Kosten (z.B. *compliance costs*). Diese spielen für die Feststellung des kurzfristigen Erfolges keine Rolle, da die Betrachtung aus der Perspektive der Finanzverwaltung erfolgt.

32 Vgl. Malik/Schwab 1991, S. 40 ff.

Worten liegt der Analyse die Entscheidung zwischen vergangener und neuer Steuerhinterziehung zugrunde. Alm/Beck untersuchen den *trade-off* der zwischen beiden Größen herrscht.³³ Das Individuum hat eine Portfolioentscheidung zu treffen. Erhöhungen der Strafen und der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung beeinflussen das gesamte Portfolio. Durch die gestiegenen Kosten der Hinterziehung wird sich der Betrag des insgesamt erklärten Einkommens erhöhen. Dabei ist jedoch offen, ob das nacherklärte oder das gegenwärtige Einkommen höher angegeben wird. Die Entscheidung hängt vom effektiven Steuersatz und der Risikoaversion der Zensiten ab. Führen Straf- und Zinserlaß zu einem niedrigeren Amnestiesteuersatz als dem gegenwärtigen Steuertarif, der auf zum jetzigen Zeitpunkt erklärte Einkommen erhoben wird, steigt das im Rahmen der Steueramnestie erklärte Einkommen und umgekehrt.³⁴ Alm/Beck folgern

"and even if on balance total tax collections increase with greater enforcement efforts, as seems likely, the positive revenue impact will be less than that suggested by a simple model of tax evasion."³⁵

Selbst bei gleicher Höhe der effektiven Steuersätze der laufenden Versteuerung sowie der Abgabesätze auf die amnestierten Bemessungsgrundlagen käme es zu einem *trade-off*, von dem sich nicht vorhersagen läßt, ob er zu Lasten des normalen oder des Steueramnestieaufkommens geht. In der Analyse wurde angenommen, daß die Zensiten erneut Steuern hinterziehen, da sie das laufende Einkommen bei entsprechender Konstellation der Abgabesätze entsprechend geringer angeben. Eine in geeigneter Weise ausgestaltete Steueramnestie ist jedoch in der Lage, diese negativen Wirkungen auszuschließen. Es hat sich gezeigt, daß die Ermittlung der Kosten für einige Kostenkategorien nicht einfach ist. Allerdings dürfte bei den Faktoren, die anteilig am stärksten ins Gewicht fallen, die Ermittlung ohne große Schwierigkeiten möglich sein. Die schwer zurechenbaren und quantifizierbaren Kosten kann man annähernd schätzen, so daß sich der Nettoerfolg durchaus errechnen läßt.³⁶

5.2.2. Auswirkungen in langfristiger Sicht

Der langfristige Erfolg von Steueramnestien ist umso höher, je besser es gelingt, Steuerhinterziehung in der Zukunft zurückzudrängen. Um den Rückgang der Steu-

33 Vgl. Alm/Beck 1990b.

34 Alm/Beck 1990b, S. 438.

35 Alm/Beck 1990b, S. 439.

36 Die Ermittlung des Nettoerfolges ermöglicht ferner, Erfolgsdaten der Steueramnestie errechnen zu können. Diese können z.B. das Steueramnestieaufkommen pro Kopf, pro eingesetzter Kosteneinheit oder im Verhältnis zu den regulären jährlichen Steuereinnahmen sein. Derartige Quoten schaffen Vergleichsmaßstäbe für die Beurteilung von Steueramnestien.

erhinterziehung beurteilen zu können, wäre eine exakte Kenntnis der Höhe der Steuerhinterziehung vor und nach der Steueramnestie notwendig. Eine genaue Erfassung ist allerdings nicht möglich, man ist auf Schätzungen angewiesen. Für die Einschätzung des Volumens der Steuerhinterziehung nach der Steueramnestie kommt ein zweites Problem hinzu. Alle durch die Steueramnestie induzierten Anpassungsprozesse müßten beendet sein, bevor man die Steuerhinterziehung ermittelt. Der richtige Zeitpunkt für eine Erfolgsrechnung wäre daher gegeben, wenn sämtliche durch die Amnestie hervorgerufenen Reaktionen abgeschlossen sind. In der Realität ist es nicht möglich, diesen Zeitpunkt korrekt zu bestimmen, da die Volkswirtschaft ständigen Veränderungen unterliegt,³⁷ von denen amnestiebedingte Einflüsse schwer zu trennen sind.

Aufgrund der aufgeworfenen Probleme bleibt als Ansatzpunkt für ein Urteil die Analyse, ob sich im Steuererklärungsverhalten der Zensiten Änderungen ergeben haben. Die Antwort auf die Frage stellt einen mittelbaren Zusammenhang zu den Steuereinnahmen her. Der Rückgang der Steuerhinterziehung hängt vom Verhalten zweier Gruppen von Zensiten ab. Zum einen ist der Einfluß der Steueramnestie auf die Steuerhinterzieher zu ermitteln. Werden sie ihre Hinterziehung reduzieren oder nehmen sie an der Amnestie teil und hinterziehen in Zukunft erneut Steuern? Zum zweiten ist die Wirkung auf die ehrlichen Zensiten wichtig. Werden sie im Anschluß an die Steueramnestie steuerehrlich bleiben?

5.2.2.1. Wirkung auf steuerehrliche Zensiten

Eine Steueramnestie ist im Hinblick auf steuerehrliche Zensiten unter drei Gesichtspunkten zu untersuchen. Von zentraler Bedeutung ist die Analyse, ob die Steueramnestie einen Sinneswandel der ehrlichen Steuerpflichtigen herbeiführt, der sie veranlaßt, in Zukunft Steuern zu hinterziehen. Zum zweiten spielt die steuerliche Gerechtigkeit eine Rolle. In welchem Umfang wird sie durch die Steueramnestie verletzt, und gibt es eine Rechtfertigung für diese Vorgehensweise? Drittens ist zu untersuchen, ob infolge einer Steueramnestie positive Wirkungen auf die ehrlichen Steuerpflichtigen auftreten. Hier knüpft die Frage an, ob eine Verletzung der steuerlichen Gleichbehandlung durch entstehende Vorteile kompensiert werden kann.

Die gesetzgeberische Initiative und Durchführung einer Steueramnestie macht weite Teile der Bevölkerung darauf aufmerksam, daß Steuerhinterziehung ein quantitativ

37 Neben laufenden Schwankungen des Wirtschaftswachstums und der Stabilität können strukturelle Änderungen des Wirtschaftssystems auftreten. Die Problematik von inflationsbedingten Verzerrungen, die im Rahmen der Einkommensteuer als "kalte Progression" bekannt sind, bilden dabei nur einen Randaspekt.

bedeutsames Problem ist. Auf seiten der steuerehrlichen Zensiten kann sich das Gefühl einstellen, sie seien "die Dummen", die stets ordnungsgemäß ihrer Pflicht nachkamen. Über die Brüskierung hinaus ist weit bedeutsamer, ob sie die Steueramnestie als Indiz dafür werten, daß der Staat nicht in der Lage ist, die Durchsetzung seiner Steuern ausreichend zu gewährleisten. Sie kommen dadurch eventuell zu dem Urteil, daß sie die Kosten in ihrem Hinterziehungskalkül überschätzt haben. Dadurch, daß ehrliche Zensiten diese Meinung entwickeln, könnten sie sich veranlaßt fühlen, ihre Entscheidung, ordnungsgemäß Steuern abzuführen, zu revidieren. Eine derartige Verhaltensänderung kann durch eine Steueramnestie ausgelöst werden, wenn die Kosten im Hinterziehungskalkül nicht erhöht werden. Da jedoch im Rahmen der Steueramnestie auf das Kalkül Einfluß genommen wird,³⁸ können die ehrlichen Zensiten nur zu der Überzeugung gelangen, daß ihre Einschätzung der Kosten von Steuerhinterziehung bislang nicht zutreffend war. Für die Zukunft gilt wieder ihr altes Kalkül: Die Nutzen übersteigen die Kosten nicht. Aus diesem Grund ist bei einer rational ausgestalteten Steueramnestie nicht zu befürchten, daß es zu einer Zunahme der Steuerhinterziehung durch bislang ehrliche Zensiten kommt.

Eine Bewertung der Steueramnestie hat auch unter dem Aspekt der steuerlichen Gerechtigkeit zu erfolgen. Jede Amnestie nimmt Einfluß auf die Behandlung von gesetzestreu und die Gesetze verletzenden Bürgern. Durch die Gewährung von Straffreiheit werden die Straffälligen der übrigen Bevölkerung gleichgestellt. Diese Gleichbehandlung impliziert eine ungerechte Behandlung.

In welchem Umfang die Steueramnestie gegen die steuerliche Gerechtigkeit verstößt, hängt von ihrer Ausgestaltung ab. Ehrliche Zensiten werden schon dadurch benachteiligt, daß sie diejenigen sind, die das Budget, mit dessen Mitteln die Steueramnestie durchgeführt wird, finanzieren. Da die indirekten Kosten, die durch eine Steueramnestie entstehen, im Vergleich zum gesamten Haushalt von untergeordneter Bedeutung sind, ist die Schlechterstellung kaum relevant. Insgesamt ist kurzfristig mit einem Nettozufluß an Mitteln zu rechnen, der wiederum das Haushaltsbudget erhöht. Darüber hinaus liegt es im Interesse der ehrlichen Bürger, wenn eine Steueramnestie dazu führt, daß die gesamte steuerliche Last auf alle Mitglieder des Gemeinwesens verteilt wird.

Die Gleichbehandlung ist gewährleistet, wenn über das Absehen von gesetzlicher Verfolgung und den Erlaß von Strafen hinaus keine weiteren Zugeständnisse gemacht werden. Durch das Erfordernis von Steueramnestieerklärungen und den bei Unternehmen und Selbständigen dazugehörigen Buchführungsunterlagen tragen die Amnestieteilnehmer dieselben *compliance costs* wie Zensiten, die ordnungsgemäß am

38 Vgl. Kapitel 5.2.2.2. und 5.3.

Steuererhebungsverfahren teilgenommen haben. Kommt es zu einem Erlaß der Zinsen, gewährt die Steueramnestie den Amnestieteilnehmern einen monetären Vorteil, den ehrliche Steuerpflichtige nicht genießen konnten. Aus dem Grund ist ein vollständiger Zinserlaß im vorliegenden Amnestimodell abgelehnt worden.

Werden die Nachforderungen verzinst, können in Abhängigkeit von der Höhe des gewählten Zinssatzes Wettbewerbsvorteile entstehen. Für den Fall, daß die Zinsen dem Marktzins entsprechen, ist eine Benachteiligung der ehrlichen Zensiten nicht gegeben. Die diskutierte Ausgestaltung der Steueramnestie enthält die Empfehlung, eine Nachversteuerung der hinterzogenen Steuern zu einem (eher niedrigen) durchschnittlichen Näherungszins vorzunehmen. Der geäußerte Vorschlag impliziert somit einen Verstoß gegen das Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit. Allerdings ist diese Schlechterstellung per saldo nicht mit ökonomischen Nachteilen für die ehrlichen Zensiten verbunden. Vielmehr schafft die Vorgehensweise einen zusätzlichen Anreiz, an der Steueramnestie zu partizipieren.³⁹ Weiterhin wird erheblicher Verwaltungsaufwand gespart, der über ein erhöhtes Nettoeinkommen der Steueramnestie letztendlich den ehrlichen Zensiten zugute kommt, so daß die Verletzung der steuerlichen Gerechtigkeit in diesem Umfang vertretbar scheint.

Die Amnestieteilnehmer verfügen über einen weiteren Vorteil. Sie konnten die hinterzogenen Steuern wirtschaftlich nutzen, ohne die daraus entstandenen Vorteile abgeben zu müssen. Die Verletzung der steuerlichen Gerechtigkeit hängt allerdings nicht ursächlich mit der Steueramnestie zusammen, da der Vorteil auch bei entdeckten Hinterziehungen erhalten bleibt.

Kommt es infolge der Steueramnestie zu nachhaltig erhöhten Steuereinnahmen, ergeben sich für die ehrlichen Zensiten insgesamt Vorteile. Ihre persönliche Last, die sie zur Finanzierung des Gemeinwesens beitragen, reduziert sich, da das Steueraufkommen in Zukunft von einer erhöhten Zahl von Steuerpflichtigen bzw. einem erhöhten Volumen der Bemessungsgrundlagen erbracht wird.

5.2.2.2. Wirkung auf Steuerhinterzieher

Eine Steueramnestie hat langfristig Erfolg, wenn die durch sie induzierten Nutzen die Kosten übersteigen. Nutzen entsteht, wenn es gelingt, die Steuereinnahmen infolge der Steueramnestie nachhaltig zu erhöhen. Von zentraler Bedeutung für die Frage nach dem langfristigen Erfolg ist somit der Einfluß auf die Steuerhinterziehung. Gelingt es, mit Hilfe der Steueramnestie die Einflußfaktoren der Hinterziehungsentscheidung

³⁹ Hierbei ist, wie in Kapitel 5.1.1. erwähnt, das Ausgangsniveau der Zinsen bei entdeckter Steuerhinterziehung zu beachten.

derart zu beeinflussen, daß im Kalkül der unehrlichen Zensiten die Kosten die Nutzen übersteigen und Steuerhinterziehung unterbleibt, war die Steueramnestie aus ökonomischer Perspektive ein Erfolg. Aufgrund dieses Zusammenhanges sind die Beurteilungskriterien der langfristigen ökonomischen Wirkungen vorgegeben. In welcher Weise konnten durch die Steueramnestie Grenzsteuersatz, die Höhe des Einkommens, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, das Strafmaß und die interpersonellen Faktoren beeinflußt werden?⁴⁰

Eine direkte Auswirkung auf die Höhe der Grenzsteuerbelastung kann eine Steueramnestie nicht haben, da sie von der Tarifgestaltung der verschiedenen Steuerarten unabhängig ist. Konnte im Rahmen der Steueramnestie ein ausreichendes Volumen an hinterzogenen Steuern aufgedeckt werden, um die Grenzsteuerbelastung (z.B. der Einkommensteuer) in Zukunft spürbar zu senken, ist theoretisch eine Reduktion der Steuerhinterziehung zu erwarten.

Auch die Höhe der individuellen Einkommen wird durch die Steueramnestie gleichfalls nicht direkt beeinflußt. Indirekt wird ein negativer Effekt auf die von der Einkommenshöhe beeinflußte Steuerhinterziehung erwartet. Wird das erzielte Amnestieaufkommen nicht zur Reduktion der Grenzsteuerbelastung eingesetzt, sondern das Angebot an öffentlichen Gütern erhöht, fühlen sich die Steuerpflichtigen infolge der Steueramnestie "reicher". Hiermit wäre ein unbeabsichtigter Effekt verbunden, denn in diesem Fall nimmt - entsprechend der Theorie zur Steuerhinterziehung - die absolute Risikoaversion ab und die Zensiten neigen zu verstärkter Hinterziehung. Allerdings sollte man die Wirkung dieses Zusammenhangs nicht überschätzen: Erstens ist fraglich, ob eine Erhöhung der öffentlichen Leistungen tatsächlich bedingt, daß die Individuen dies als Zunahme ihrer Einkommen bewerten, und zweitens sind im entsprechenden Umfang auch die Steuereinnahmen gestiegen, was bei den Zensiten zu einer Verringerung ihrer Einkommen geführt hat.

Problematischer ist die Wechselwirkung zwischen dem Grenzsteuersatz und dem Einkommen. Kommt es über indirekte Maßnahmen zu einer Reduktion der marginalen Steuerbelastung, erhöht sich das disponible Einkommen der Zensiten und vermehrte Steuerhinterziehung resultiert. Der entgegengesetzte Einfluß beider Parameter verdeutlicht, daß auf die Gestaltung der übrigen Faktoren in geeigneter Weise hingewirkt werden muß, um einen Ausgleich zu schaffen.

Die Rolle der Einkommenshöhe kann unter einem weiteren Aspekt betrachtet werden. Durch das Erfordernis expliziter Amnestieerklärungen ist es möglich zu ermitteln, ob sich in der Gruppe der Zensiten mit hohen Einkommen tatsächlich viele Steuerhinter-

40 Die Bewertung des Einflusses auf die einzelnen Faktoren erfolgt im Rahmen einer *cat. par.* Betrachtung.

zieher befinden. Ist das der Fall, können veränderte Prüfungsstrategien abgeleitet und die Effizienz der Kontrolltätigkeit der Finanzverwaltung erhöht werden. Die Vorgehensweise führt zu einer Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, die aufgrund des Datenmaterials, das durch die Steueramnestie gewonnen wurde, zustande kommt.

Eine reine Amnestie ohne Begleitmaßnahmen ist geeignet, die persönliche Wahrscheinlichkeit der Entdeckung zu erhöhen. Amnestieteilnehmer müssen in Zukunft mit einer gestiegenen Entdeckungswahrscheinlichkeit rechnen, da die Finanzverwaltung sie leicht im Auge behalten kann. Ein entsprechendes Vorgehen der Verwaltung dürfte insbesondere für Steuerpflichtige zu erwarten sein, die eine Einkunftsart deklarieren, die sie bislang verheimlicht hatten, da hier die Überprüfung in den Folgeperioden relativ einfach ist. Für Zensiten, die beabsichtigen, nach der Amnestie weiterhin Steuern zu hinterziehen, kann durch den Prüfungsvorbehalt der Finanzverwaltung ein *disincentive* für die Teilnahme resultieren.

Auch für Nichtteilnehmer verändert sich infolge der Steueramnestie die Entdeckungswahrscheinlichkeit. Die Auswertung von in der Steueramnestie erzielten Daten führt zu Kenntnissen über das Verhalten von Steuerhinterziehern. Daneben hat sich durch die Amnestieteilnehmer die Zahl der umfassend zu prüfenden Steuerpflichtigen reduziert. Beides sorgt für eine verbesserte Effizienz der Kontrolltätigkeit der Verwaltung. Hierdurch steigt das Entdeckungsrisiko für Zensiten, die nicht an der Steueramnestie teilgenommen haben.

Auf die Höhe des Strafmaßes nimmt eine reine Steueramnestie keinen Einfluß, so daß für diesen Parameter der Hinterziehungsentscheidung keine Veränderung erzielt wird. Ein Einwirken auf die persönliche und gesellschaftliche Attitüde ist durch eine Steueramnestie möglich. Die Informationstätigkeit der Finanzverwaltung kann darauf hinwirken, daß die sozialen Kosten der Steuerhinterziehung steigen. Die Wirkung kann durch massive Werbemaßnahmen erhöht werden. Da sie den Begleitmaßnahmen zuzurechnen sind, soll im Rahmen von Kapitel 5.3. genauer auf die erzielbaren Kostenänderungen eingegangen werden. Es zeigt sich, daß eine reine Steueramnestie die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung nur z.T. zu beeinflussen vermag. Um Steuerhinterziehung gezielter und nachhaltiger zurückzudrängen, ist es sinnvoll, die Steueramnestie um Begleitmaßnahmen zu erweitern.

5.3. Weitere Handlungsparameter zur Schaffung eines effizienten Steueramnestieprogramms

Im folgenden wird der Frage nachgegangen, ob und welche flankierenden Maßnahmen den Erfolg einer Steueramnestie unterstützen, um ihre Effizienz und Effektivität zu erhöhen. Die Entwicklung geeigneter Begleitmaßnahmen erweitert das bisherige

Modell einer reinen Steueramnestie zu einem Steueramnestieprogramm. Nach der Formulierung dieses Steueramnestieprogramms, wird überlegt, wie der erhöhte Zielbeitrag der Programmpunkte zu bewerten ist. Für die Beurteilung ist es wichtig zu wissen, welche Veränderungen das Steueramnestieprogramm, abweichend von den Reaktionen auf eine reine Steueramnestie, im Verhalten der ehrlichen Zensiten und der Steuerhinterzieher hervorruft.

5.3.1. Begleitende Maßnahmen mit dem Ziel der Beeinflussung des Entscheidungskalküls von Steuerhinterziehern

a) Grenzsteuersatz und Einkommen

Die Höhe der Bruttoeinkommen kann der Staat kaum direkt verändern. Eine Einflußnahme auf die Höhe der Grenzsteuersätze ist denkbar. Eine aufkommensneutrale Reform der Einkommensteuer könnte durchgeführt werden, indem die Steuersätze zu Lasten einer breiteren Bemessungsgrundlage gesenkt werden.⁴¹ Der Theorie der Steuerhinterziehung zufolge würde die Senkung der Steuersätze einen Rückgang der Steuerhinterziehung bewirken. Allerdings ist offen, ob diese Reaktion in der Realität tatsächlich in bedeutendem Umfang einsetzt, denn diesem Effekt steht eine Zunahme von Hinterziehungsmöglichkeiten durch die umfassenderen steuerpflichtigen Tatbestände gegenüber. Daneben besteht Steuerhinterziehung auch im Rahmen von Steuerarten die keinen progressiven Tarif⁴² haben oder deren Steuersatz sehr niedrig ist. Hier versuchen die Zensiten, Steuern durch eine (illegale) Reduktion oder Verschleierung der Bemessungsgrundlage zu hinterziehen. Dieses Verhalten wird von der Höhe der Grenzsteuersätze kaum beeinflußt. Begleitmaßnahmen, die auf diese beiden Parameter der Hinterziehungsentscheidung sinnvoll einwirken, scheint es somit nicht zu geben.

b) Wahrscheinlichkeit der Entdeckung

Die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung verändert sich bereits durch eine reine Steueramnestie.⁴³ Eine weitergehende Einflußnahme durch flankierende Maßnahmen ist leicht möglich. Zwischen der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und dem Strafmaß besteht eine enge Beziehung.⁴⁴ Dennoch werden für beide Parameter, soweit mög-

41 Die Erosion der Steuerbasis hat im Laufe der Zeit große Ausmaße angenommen. Für die Bundesrepublik Deutschland wird geschätzt, daß die Steuersätze im Rahmen der Einkommensteuer um bis zu 25 v.H. reduziert werden könnten, sofern die Bemessungsgrundlage entsprechend verbreitert wird, vgl. Nowotny 1987, S. 187.

42 Steuerhinterziehung kommt im Rahmen der Umsatzsteuer (29,5 v.H.) fast ebenso häufig vor, wie bei der Einkommensteuer (30,5 v.H.), vgl. Kreß 1983, S. 44.

43 Vgl. Kapitel 5.2.2.2.

44 Vgl. Kapitel 4.2.3.

lich, getrennte Begleitmaßnahmen vorgeschlagen. Die Ankündigung und Erhöhung der Intensität der Prüfungen ermöglicht es, direkt auf das Hinterziehungskalkül Einfluß zu nehmen. In diesem Fall muß der Staat nicht darauf spekulieren, daß die Steuerhinterzieher erkennen, daß die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung infolge einer reinen Steueramnestie steigt. Um die Kontrolltätigkeit intensivieren zu können, ist die Bereitstellung zusätzlicher Haushaltsmittel notwendig. Diese können sowohl für eine Aufstockung des Personalbestandes⁴⁵ als auch einen Ausbau der Sachkapazitäten verwendet werden. Die Zuweisung entsprechender Mittel reicht allerdings nicht aus, wenn die institutionellen Voraussetzungen für strengere Kontrollen nicht gegeben sind.⁴⁶

Es ist zweckmäßig, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung schon im Vorfeld und während der Steueramnestie zu erhöhen. Die davon ausgehende Drohung führt zu einer erhöhten Teilnahme und steigert so das direkt erzielbare Amnestieaufkommen. Um auf die kurzfristigen Einzahlungen zielgerichtet Einfluß zu nehmen, könnte es ausreichen, den Steuerhinterziehern zu suggerieren, daß die in Zukunft zu erwartende Prüfungstätigkeit zu ihrer Entdeckung führt. Die damit verbundenen Kosten im Hinterziehungskalkül würden ausreichen, um sie zur Teilnahme zu bewegen. Fiskalisch ergäbe sich der Vorteil, daß Aufwendungen für eine gesteigerte Prüfungs- und Fahndungstätigkeit eingespart werden könnten. Eine derartige Suggestion ist während einer kürzeren Dauer leichter aufrecht zu erhalten als im Rahmen einer langen Amnestieperiode. Gegen diese Sichtweise ist einzuwenden, daß sich die Zensiten im Zeitablauf an das tatsächliche Geschehen anpassen und erneut Steuerhinterziehung betreiben, wenn die Kosten der Entdeckung nicht oder nicht im geschätzten Umfang gestiegen sind. Die Glaubwürdigkeit der Finanzverwaltung würde sinken und die Erzielung von Steueraufkommen langfristig zurückgehen.

Stella hat die Wirkung der Ankündigung verstärkter Steurdurchsetzungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer Steueramnestie analysiert. Er untersuchte in seinem theoretischen Modell, wie entsprechende Ankündigungen auf die Steuerpflichtigen und deren Kalkül, weiterhin Steuern zu hinterziehen, wirken.⁴⁷ Der Autor stellt seiner Untersuchung eine Fülle von Annahmen voran.⁴⁸ Danach kennen die Zensiten die

45 Vgl. die Überlegungen in Kapitel 3.

46 Vgl. z.B. das "Bankgeheimnis" in § 30 a AO.

47 Vgl. Stella 1991 (Kurzfassung), Stella 1989 (Langfassung). Stella bezieht sich in seiner Untersuchung auf Prüfungshandlungen. Das Strafmaß wird für die gesamte Untersuchung als konstant angenommen.

48 Stella's Annahmen müssen durchaus kritisch gesehen werden. So geht er davon aus, daß die Durchführung von Prüfungen immer zum Erfolg führt. Dabei wird Steuerhinterziehung umfassend aufgedeckt und alle Strafen werden erhoben und gezahlt (Ausschaltung von Rechtsbehelfsverfahren). Die Entdeckung bei einer Prüfung oder die Teilnahme an der Amnestie setzen dem Hinterziehungsverhalten ein endgültiges Ende, vgl. Stella 1991, S. 385 ff.

Kostenfunktion der Prüfungstätigkeit der für sie zuständigen Finanzverwaltung nicht. Stella unterscheidet zwei Kostenverläufe. Zum einen hohe Fixkosten verbunden mit niedrigen marginalen Kosten (starke Verwaltung), zum anderen eine niedrige Anfangsbelastung gefolgt von hohen marginalen Kosten (schwache Verwaltung). Die Verwaltung mit den hohen marginalen Kosten wird versuchen, diese Tatsache den Zensiten gegenüber zu verbergen, damit sie die angekündigten verstärkten Prüfungshandlungen trotz der hohen laufenden Kosten der Finanzverwaltung tatsächlich erwarten. Da die Zensiten die Kostenfunktion "ihrer" Verwaltung nicht kennen, sind sie auf ihre eigene Einschätzung angewiesen, werden Ankündigungen der Verwaltung aber eine gewisse Skepsis entgegenbringen.

Stella analysierte die optimalen Strategien für beide Verwaltungstypen, die versuchen, die Zensiten von der Glaubwürdigkeit ihrer Ankündigung zu überzeugen, um die Teilnahme an der Amnestie sowie die spätere Steuerwilligkeit zu erhöhen. Für die starke Verwaltung ist es rational, ihre Stärke zu demonstrieren und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung zu erhöhen. Der marginale Anstieg der Kosten ist nur gering. Stellt sich der Erfolg ein, und nimmt die freiwillige Steuererklärung der Zensiten zu, kann die Verwaltung ihre Prüfungshandlungen zurückführen. Die schwache Verwaltung wird gleichfalls den Eindruck erwecken wollen, sie sei stark, und Prüfungen durchführen, die im Grunde genommen ihr Budget überschreiten.

Beide Strategien antizipieren die Zensiten. Sie vermuten, daß die schwache Verwaltung ihre Anstrengungen nicht aufrechterhalten kann und die starke Verwaltung dies nicht will. Demzufolge werden an einer Amnestie - unabhängig vom Verwaltungstyp - nicht viele Steuerpflichtige teilnehmen, da sie annehmen, daß die Prüfungstätigkeit bereits nach kurzer Zeit wieder nachlassen wird. Insbesondere Steuerpflichtige mit einem großen Volumen an hinterzogenen Steuern werden das Amnestieangebot nicht annehmen, da sie die vorübergehend gestiegenen Kosten der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung gegenüber den Kosten, die durch Steuernachzahlung und Zinsen entstehen, geringer einschätzen.

Die negative Sicht des Autors ist nicht unbedingt zu teilen. Der Zusammenhang zwischen Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und Steuerhinterziehung ist - wie in Kapitel 4 gezeigt - sehr stark. Deshalb ist zu vermuten, daß bei einem Anstieg der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung mit einem entsprechenden Rückgang der Steuerhinterziehung zu rechnen ist. Weiterhin ist nicht zwingend, daß das Risiko der Entdeckung nur vorübergehend steigt. Sollte die starke Verwaltung feststellen, daß die Steuerhinterziehung nicht in ausreichendem Umfang zurückgegangen ist, kann sie ihre Kontrolltätigkeit auf hohem Niveau belassen. Daneben ist es auch möglich, eine schwache Finanzverwaltung durch Umschichtungen im öffentlichen Haushalt zu stärken. Der Einsatz zusätzlicher Mittel kann zu einem Abbau der hohen marginalen

Kosten führen und der Verwaltung in Zukunft die Finanzierung verstärkter Prüfungshandlungen ermöglichen.

Im Kalkül der Steuerhinterzieher spielt sowohl die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung vergangener als auch zukünftiger Hinterziehung eine Rolle. Deshalb sollte bei Kontrollen grundsätzlich keine Einschränkung der zu prüfenden Jahre erfolgen. Auf diese Weise ergibt sich ein nachhaltiger Anreiz, der zur Teilnahme an der Amnestie und in Zukunft ordnungsgemäßer Deklaration führt. Gelingt es, mit Hilfe der drastischen kurzfristigen Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung eine erhebliche Offenbarung von Steuerhinterziehung zu induzieren, könnte u.U. davon abgesehen werden, zurückliegende Jahre genau zu prüfen. Statt dessen könnten sich Prüfer den laufenden Perioden zuwenden, um zu gewährleisten, daß die Abschreckung durch intensive Prüfungs- und Fahndungstätigkeit aufrechterhalten bleibt.

Die Erhöhung von Kontrollmaßnahmen steht als Steuerdurchsetzungsinstrument nicht unbegrenzt zur Verfügung, da sie die Kosten der Verwaltung stark erhöht. Für die Finanzverwaltung besteht der *incentive*, die zukünftigen Steuerdurchsetzungsmaßnahmen der Öffentlichkeit gegenüber permanent zu übertreiben. Auf diese Weise soll bei geringeren Kosten die gleiche Wirkung erzielt werden. Könnte der vermeintlich erhöhte Kontrollaufwand dieselbe Abschreckung wie tatsächlicher gewährleisten, könnte diese Politik zur Kostenminimierung verfolgt werden. Es ist jedoch zu erwarten, daß die Steuerpflichtigen eine solche Strategie antizipieren und sie daher künftig unwirksam ist. Zum zweiten ist der Ausbau von Kontrollmaßnahmen Ausdruck eines nicht intakten Vertrauensverhältnisses zwischen Staat und Bürger. Es kann letztendlich nicht ausreichen, zunehmendem nicht gesetzeskonformem Verhalten der Bürger mit ständig steigenden Kontrollen begegnen zu wollen.

c) *Strafmaß*

Eine Erhöhung des Strafmaßes bedeutet steigende Kosten im Hinterziehungskalkül der Steuerpflichtigen. Führt der Kostenanstieg zu einer Kompensation der Nutzen, geht die Steuerhinterziehung zurück. Die Steigerung von Strafen ist mit geringen Aufwendungen von seiten des Staates verbunden. Bei der Heraufsetzung der Bestrafung für Steuerdelikte ist der gesamte Strafrechtsrahmen zu berücksichtigen. Steuerstrafen müssen mit der Bestrafung anderer Vergehen in angemessenem Zusammenhang stehen.⁴⁹ Es ist notwendig, anhand des Strafrahmens deutlich zu machen, daß Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt ist.

⁴⁹ Als Untergrenze ergibt sich ein Strafsatz in Höhe des Grenzsteuersatzes, um einen Steuerhinterzieher nicht besser zu stellen als jemanden, der seine Steuern nicht hinterzogen hat. Die Obergrenze läßt sich nicht so leicht fixieren, da sie von den geltenden Strafen in anderen Strafrechtsbereichen, sowie ethischen Überlegungen beeinflusst wird.

Am häufigsten kommen Geldstrafen zur Anwendung. Geht man davon aus, daß Steuerhinterziehung oftmals von Beziehern höherer Einkommen begangen wird, sind Geldstrafen eventuell wenig abschreckend. Gefängnisstrafen könnten höhere Kosten bedeuten und daher eher Erfolg zeigen, denn mit ihnen geht im allgemeinen eine Stigmatisierung einher, die soziale Kosten mit sich bringt. Strafen, die den Steuerpflichtigen die Geschäftsgrundlage entziehen,⁵⁰ hätten vermutlich ebenfalls einen hohen Wirkungsgrad. Derartige Strafen würden für fortgesetzte Kosten gegenüber der einmaligen Abgeltung einer Geldstrafe sorgen. Das erhöht ihr Gewicht im Hinterziehungskalkül.

d) Persönliche und gesellschaftliche Attitüde

Die interpersonellen Wirkungen in der Hinterziehungsentscheidung können durch Erhöhung der sozialen Kosten in einer Weise beeinflußt werden, daß die Zensiten wie in den vorgenannten Fällen zu dem Ergebnis kommen, die Kosten von Steuerhinterziehung übersteigen die Nutzen.

Mit Hilfe umfangreicher Öffentlichkeitsarbeit sollte die Beziehung zwischen Bevölkerung und Fiskus verändert werden. Es gilt deutlich zu machen, wieso der Gesetzgeber eine Steueramnestie durchführt und was er damit beabsichtigt. Die Werbung hat zwischen zwei Zielgruppen zu differenzieren: den Steuerhinterziehern und ehrlichen Steuerpflichtigen.

Steuerhinterziehern muß bewußt gemacht werden, daß ihre Straftat in Zukunft entdeckt wird. Diese Drohung fördert ihre Teilnahme an dem Programm. Der Werbekampagne muß es gelingen, den Steuerhinterziehern, die infolge der Amnestie angestrebte effizientere Steuerdurchsetzung glaubwürdig zu machen.⁵¹ Steuerhinterzieher werden mit sozialem Stigma belegt und das negative Image der Finanzverwaltung wird aufgehoben. Das ist nicht nur für das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbeamten und Steuerpflichtigen von Bedeutung, sondern erhöht insbesondere die sozialen Kosten der unehrlichen Zensiten.⁵² Ein weiteres Mittel, die soziale Stigmatisierung zu erhöhen, sind z.B. öffentliche Publikationen der Steuerregister.⁵³ Hierbei wird die Steuerentrichtung aller Zensiten eines Zuständigkeitsbereiches offengelegt. Dadurch werden

50 Hier sind z.B. die Verweigerung von Konzessionen oder die Nichtvergabe öffentlicher Aufträge zu nennen.

51 Das ist insbesondere wichtig, wenn die nachfolgenden Steuerdurchsetzungsverschärfungen aufgrund fehlender Finanzmittel hinter den Ankündigungen zurückbleiben müssen.

52 Der Stellenwert der sozialen Kosten ist Interpersonell unterschiedlich. Steuerpflichtige, bei denen sie eine untergeordnete Rolle spielen, werden nicht an dem Programm partizipieren, wenn die Erhöhung der sozialen Kosten die einzige Begleitmaßnahme ist.

53 Öffentlich zugängliche Steuerregister waren in einigen Kantonen und Gemeinden der Schweiz bekannt, vgl. Henggeler 1945, S. 21.

Kontrollen der Bürger untereinander induziert. Eine derartige Vorgehensweise stellt einen Verstoß gegen den Datenschutz dar und ist deshalb abzulehnen.

Den ehrlichen Zensiten muß klar gemacht werden, daß ihnen die Durchführung einer Steueramnestie Nutzen stiftet, obwohl sie vorübergehend schlechter gestellt werden. Dieser positive Effekt kommt gerade aufgrund der Ungleichbehandlung, die durch die Anreizsetzung bedingt ist, zustande.

Ein weiterer Punkt, der gegebenenfalls für Public Relations genutzt werden könnte, ist das Amnestieergebnis. Gute Einnahmenergebnisse am Anfang der Amnestieperiode können ein Klima schaffen, in dem die Bevölkerung das Gefühl hat, der Mißstand verbreiteter Steuerhinterziehung werde beendet. Unentdeckte Steuerhinterzieher könnten sich veranlaßt sehen, die Amnestie in Anspruch zu nehmen, da sie sich zusehends als Außenseiter fühlen. Ein hohes positives Gesamtergebnis vermittelt den Steuerehrlichen das Gefühl, die Amnestie sei ein geeignetes Instrument gewesen, von dessen Durchführung sie letztendlich profitieren. Dadurch mildert sich das Gefühl, ihnen seien ungerechtfertigte Nachteile entstanden. Im Gegenzug könnte man darauf hinweisen, daß ein hohes Einzahlungsergebnis die Interpretation nahelegt, die Finanzverwaltung habe die Steuergesetze nicht adäquat durchsetzen können, wodurch das Ausmaß an Steuerhinterziehung erst zu verstehen sei. Die Gefahr einer derartigen Schlußfolgerung besteht in einer Zunahme der Steuerhinterziehung. Allerdings kann derartigem Verhalten durch eine Erhöhung des Strafmaßes u/o der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung begegnet werden. Die positiven Effekte einer Veröffentlichung des Amnestieergebnisses überwiegen vermutlich, so daß es publiziert werden sollte.

5.3.2. Modell eines effizienten Steueramnestieprogramms

Die diskutierten Begleitmaßnahmen sollten zusammen mit der Steueramnestie durchgeführt werden. Erhöht man die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, das Strafmaß und die sozialen Kosten, steigen die Kosten im Nutzenmaximierungskalkül der Steuerpflichtigen. Stehen der Finanzverwaltung die diskutierten Möglichkeiten nicht offen, sollten wenigstens scheinbare Änderungen an den Steuergesetzen und Durchsetzungsregelungen vorgenommen werden, um das Steuerhinterziehungskalkül in gewünschter Weise zu beeinflussen. Für das unmittelbare Amnestieaufkommen leisten sie ihren Dienst. Langfristig ist mit einer Verhaltensanpassung der Zensiten zu rechnen, mit dem Ergebnis, daß die Steuerhinterziehung wieder steigt.

Zum Abschluß der Überlegungen muß die Frage diskutiert werden, ob es nicht ausreichend ist, die Parameter der Hinterziehungsentscheidung in der dargestellten Weise zu beeinflussen. Wie gezeigt wurde, führen sie bereits aus sich heraus zur verbesserten Durchsetzung der Steuergesetze. Würde man nicht im Ergebnis densel-

ben Rückgang der Steuerhinterziehung erzielen, ohne eine "begleitende" Steueramnestie durchführen zu müssen, die mit Kosten und Risiken verbunden ist?

Einige Autoren vertreten die Auffassung,⁵⁴ daß die Amnestie den Übergang zu verschärften Steurdurchsetzungsmaßnahmen erleichtert. Die Zensiten erhalten eine Warnung und ein faires Angebot, ihre Gesetzesübertretung zuzugeben und zu beenden. Die Autoren berücksichtigen in starkem Maße Gerechtigkeitsüberlegungen. Es ist durchaus korrekt, über eine Rehabilitierungschance für Steuerhinterzieher nachzudenken. Und auch solchen Zensiten, die ohne Vorsatz Steuern hinterzogen haben, sollte eine Rücktrittsmöglichkeit eingeräumt werden. Insbesondere wenn man annimmt, daß es irrational handelnde Steuerpflichtige gibt, ist die Betonung von Gerechtigkeitsaspekten zulässig.

Im Hinblick auf das fiskalische Ziel, das mit der Initiative von Steueramnestien realisiert werden soll, tritt jedoch eine andere Frage in den Vordergrund: Kann eine Steueramnestie die Einnahmen gegenüber allein durch Begleitmaßnahmen induzierten Einzahlungen steigern? Diese Frage ist zu bejahen. Die Begleitmaßnahmen können die Steuerhinterziehungsneigung der Zensiten zwar reduzieren, jedoch sehen sich Steuerhinterzieher im Fall ihrer Entdeckung Sanktionen gegenüber. Ohne Steueramnestie würden die Sanktionen unvermindert zum Tragen kommen, weshalb die Steuerhinterziehung u.U. aufrechterhalten wird.

Eine Analyse von Alm/McKee/Beck, die ein Laborexperiment zu Langfristeffekten von Steueramnestien durchgeführt haben,⁵⁵ stützt diese Überlegung. Für den Fall, daß nur verschärfte Kontrollmechanismen und Straferhöhungen durchgeführt werden, stellen die Autoren fest, daß die Maßnahmen ohne Amnestie weniger freiwillige Erklärungen hervorrufen als in der Kombination. Die Erklärung liegt nach ihrer Ansicht darin, daß der Übergang zu dem veränderten Strafverfahren durch die Amnestie erleichtert wurde. Genauer betrachtet scheint der oben genannte Anpassungsprozeß so abzulaufen: Die Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit in der Zukunft kann die Kosten der Steuerhinterziehung so stark erhöhen, daß sie für den Zensiten nicht länger lohnend ist. Er würde den Kreis der Steuerhinterziehung gerne durchbrechen. Eine Offenbarung ohne Amnestie würde ihm Strafen, Zinsen, Nachzahlung und sogar ein Strafverfahren eintragen. Aus dem Grund offenbart er sich nur, wenn vom Gesetzgeber gleichzeitig eine Steueramnestie angeboten wird. Abschließend kann festgehalten werden, daß sowohl die Steueramnestie als auch die Begleitmaßnahmen durchgeführt werden sollten, da sich beide zu einem effektiven und effizienten Steueramnestieprogramm verbinden.

54 Siehe z.B. Leonard/Zeckhauser 1987, S. 64.

55 Vgl. Alm/McKee/Beck 1990.

5.3.3. Bewertung

Die genannten Begleitmaßnahmen verursachen dem Staat Kosten. Nicht nur das erweiterte Gesetzgebungsverfahren, sondern vor allem eine Ausdehnung der Kontrolltätigkeit sowie die intensive Öffentlichkeitsarbeit erhöhen die Durchführungskosten erheblich. Daraus resultiert ein verminderter Nettoerfolg der Steueramnestie in kurzfristiger Sicht. Da aber die langfristige ökonomische Betrachtung eine erfolgreiche Reduktion der Steuerhinterziehung verspricht, ist es sinnvoll, eine Steueramnestie, flankiert von entsprechenden Maßnahmen, durchzuführen.

Das Kalkül aller Steuerpflichtigen wird erheblich beeinflusst, wenn das Strafmaß u/o die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung angehoben werden. Aus dem Kostenanstieg folgt nicht zwingend, daß nun für alle Individuen die Kosten die Nutzen übersteigen. Das hängt vielmehr von den persönlichen Werten und Einschätzungen sowie der Risikoaersion jedes einzelnen ab. Die Begleitmaßnahmen sind grundsätzlich geeignet, die *incentives* für eine Teilnahme zu erhöhen. Eine Reduktion der Grenzsteuerbelastung spricht tendenziell Zensiten an, deren Einkommen einer hohen Steuerprogression unterliegen, weil ihr Grenzertrag der Hinterziehung besonders hoch ist. Steuerhinterzieher, die hauptsächlich auf Abschreckungspolitik reagieren, werden durch die Zunahme der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und die Erhöhung des Strafmaßes auf zweifache Weise beeinflusst. Ferner nehmen die Begleitmaßnahmen auf diejenigen Einfluß, die eine Sensibilität gegenüber dem Gemeinwesen aufweisen und die erhöhte Stigmatisierung sowie eine verbesserte Steuermoral in der Gesellschaft zum Anlaß nehmen, ihr Verhalten zu verändern.

In welchem Umfang die bereits angesprochenen *incentives* zum Tragen kommen, kann anhand einer Untersuchung von Alm/Beck verdeutlicht werden. Die Analyse ist besonders aufschlußreich, da empirische Daten aus Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA berücksichtigt wurden. Alm/Beck⁵⁶ untersuchten, in welcher Weise die Entscheidung der Zensiten, an einer Amnestie teilzunehmen, durch die mit ihr verbundenen Anreize beeinflusst wird. Ausgangspunkt ihrer Untersuchung ist - in Anlehnung an Allingham/Sandmo - ein Standardmodell individuellen Verhaltens unter Unsicherheit. Das unter der Amnestie angegebene Einkommen⁵⁷ ist eine Funktion der Faktoren, hinterzogenes Einkommen der Vergangenheit, Steuersatz, Strafsatz und der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung. In den Steuersatz wird eine eventuelle Zinsreduktion einbezogen, wodurch er unter den normalen Steuersatz sinkt. Der Einfluß des Steuersatzes ist nicht eindeutig zu bestimmen, da Substitutions- und Einkommens-

56 Alm/Beck 1990a.

57 Die Autoren fragen nicht danach, ob ein Steuerpflichtiger teilnimmt, sondern in welcher Höhe er bislang verheimlichtes Einkommen angibt.

effekt in verschiedener Richtung wirken und wiederum nicht feststellbar ist, welcher Effekt stärkeren Einfluß hat.

Anhand der Daten von Amnestien in 28 Bundesstaaten in den USA führten die Autoren eine ökonomische Schätzung ihres theoretischen Modells durch. Das Ergebnis zeigt, daß infolge der Amnestie heraufgesetzte Strafen und ein gestiegenes Entdeckungsrisiko⁵⁸ das Volumen erhöhen, das die Zensiten der Amnestie zuführen. Für die Einbeziehung von Zahlungsrückständen ermittelten sie ebenfalls einen positiven Zusammenhang mit dem Einkommen.⁵⁹ Ihre Empfehlung für die Planung von Steueramnestien lautet:

"a productive amnesty will allow past evaders to participate, reduce interest payments on back taxes, increase post-amnesty criminal penalties, and increase funding for tax code enforcement following the grace period".⁶⁰

Ihr Rat zielt auf eine Maximierung der Einnahmen und läßt Gerechtigkeitsaspekte außer acht. Unbeachtet bleibt auch, daß die Fülle von Maßnahmen, die insgesamt zur Verfügung stehen und in den Bundesstaaten der USA unterschiedlich angewendet wurden, verschiedene *incentives* bei den Steuerpflichtigen bewirken können. Wird z.B. die Vergabe von Konzessionen an ausgeglichene Steuerkonten geknüpft, bleibt das Kalkül nichtselbständiger Schuldner unbeeinflußt. Hingegen entsteht für Steuerpflichtige, die auf staatliche Konzessionen angewiesen sind, ein gewaltiger *incentive*, da ihnen der Verlust ihrer Geschäftsgrundlage droht.

Infolge des Steueramnestieprogramms ist zu erwarten, daß nur besonders hartnäckige Steuerhinterzieher an ihrem Verhalten festhalten werden. Ehrliche Zensiten haben bis zur Durchführung der Steueramnestie in ihrem Entscheidungskalkül den Kosten von Steuerhinterziehung mehr Gewicht zugemessen als den Nutzen. Denkbar ist ferner, daß sie eine höhere Risikoaversion aufweisen als andere Steuerpflichtige. Da die Kosten durch die Begleitmaßnahmen statt einer Reduzierung eine Steigerung erfahren, kann ausgeschlossen werden, daß sie in Zukunft Steuern hinterziehen.

5.4. Beurteilung der wiederholten Durchführung von Steueramnestien

Nachdem Kriterien für die Ausgestaltung einer reinen Steueramnestie aufgezeigt und durch die Erweiterung um Begleitmaßnahmen ein rationales Programm entwickelt

58 Die erhöhte Entdeckungswahrscheinlichkeit wird mit vermehrten Ausgaben der Finanzverwaltung gleichgesetzt.

59 Für säumige Steuerpflichtige ist die Gleichung nicht zutreffend formuliert. Sie haben u.U. keine Steuern hinterzogen.

60 Alm/Beck 1990a, S. 1052.

wurde, ist zu analysieren, wie häufig eine derartige Gesetzesinitiative ergriffen werden sollte. Steueramnestien, die mehrfach oder gar in regelmäßigen Abständen durchgeführt werden, bergen eine Reihe von Gefahren. Diese können aus nicht erwünschten Reaktionen der Steuerhinterzieher, der ehrlichen Zensiten oder in der Finanzverwaltung entstehen.

Steuerhinterzieher könnten an einer Steueramnestie nicht teilnehmen, da sie erwarten, daß es zu einer Wiederholung des Programms kommt. Möglicherweise spekulieren sie darauf, daß der Gesetzgeber die Anreize erhöhen muß, um die verbliebenen Steuerhinterzieher zur Teilnahme zu veranlassen. Ist derartiges Verhalten zu beobachten, liegt die Einschätzung nahe, daß es dem Gesetzgeber nicht gelungen ist, die Parameter der Steuerhinterziehungsentscheidung in einer Weise zu verändern, die die Steuerhinterzieher zur Aufgabe ihres Verhaltens veranlassen konnte. Kam es zum Erlaß geeigneter Begleitmaßnahmen, ist die Teilnahme an der ersten Steueramnestie ausreichend. Aber auch in diesem Fall gehen von einem neuerlichen Amnestiegesetz negative Effekte aus.

Legt man die Theorie der Steuerhinterziehung zugrunde, haben regelmäßig erlassene Steueramnestien einen negativen Einfluß auf das Erklärungsverhalten. Sie reduzieren die Kosten der Steuerhinterziehung, weil die im Kalkül veranschlagten Kosten für Strafen sinken. Wurde Steuerhinterziehung z.B. von einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Steueramnestie offenbart, so führt eine spätere Entdeckung seiner erneuten Steuerhinterziehung zu geringen Kosten, weil das Volumen an bestehender Steuerhinterziehung entsprechend reduziert ist. Begleitmaßnahmen sind zwar in der Lage, die Kosten zu erhöhen, allerdings ist offen, wie der Nettoeffekt ausfällt.

Auch eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist unsinnig, wenn Steueramnestien häufig erlassen werden und genau diese Risiken der Steuerhinterziehung aufheben. Häufig wiederkehrende Programme könnten den Steuerpflichtigen suggerieren, die Finanzverwaltung sei nicht in der Lage, ihre Steuergesetze faktisch durchzusetzen. Sie werden dadurch eventuell zu der Einschätzung veranlaßt, daß kaum Nachteile zu befürchten sind, wenn man diesen Gesetzen keine Folge leistet und auch künftig immer ein Weg zurück zur Steuerehrlichkeit geschaffen wird. Des weiteren sinkt die Glaubwürdigkeit der Finanzverwaltung.

Sowohl aufgrund des bereits in dem ersten bzw. vorhergegangenen Steueramnestieprogramm offenbarten Hinterziehungsvolumens, als auch aufgrund einer reduzierten Teilnahme durch die geringen Hinterziehungskosten wird die Möglichkeit der kurzfristigen Erzielung von Einnahmen eingeschränkt. Da die beschriebenen negativen Wirkungen aber auch langfristig die Steuerhinterziehungsneigung ungünstig beeinflussen, sind wiederholte Steueramnestien vor allem aus diesem Grund abzulehnen.

Problematisch kann die Wirkung wiederholter Steueramnestien auch auf das Verhalten der ehrlichen Zensiten sein. Die genannten Auswirkungen auf die Einflußfaktoren der Hinterziehungsentscheidung gelten für sie gleichfalls. Sie könnten deshalb dazu neigen, in Zukunft fehlerhaft zu deklarieren. Erfasst die Steuerunwilligkeit die Gruppe der ehrlichen Steuerpflichtigen, sinken die sozialen Kosten. Die gesellschaftliche Attitüde gegenüber Steuerhinterziehung nimmt ab, wodurch die sozialen Sanktionsmechanismen weniger gut funktionieren. Die ehrlichen Zensiten müssen sich schon bald als "die Dummen" fühlen, da der Staat den *free riders* gegenüber immer wieder Nachsicht zeigt. Es ist zu erwarten, daß hieraus und aus den insgesamt gesunkenen Kosten der Steuerhinterziehung unerwünschte Verhaltensänderungen bei ihnen resultieren. In den modernen Steuersystemen, in denen die freiwillige Deklaration der Zensiten einen wesentlichen Faktor bei der Steuererhebung darstellt, könnten häufige Steueramnestien massive Steuerausfälle induzieren.

Auf seiten der Finanzverwaltung können gleichfalls negative Wirkungen auftreten. Es ist naheliegend, daß die Motivation der Mitarbeiter abnehmen würde, wenn in mehr oder minder regelmäßig wiederkehrenden Abständen Amnestien erlassen würden.

Die Einmaligkeit von Steueramnestien ist eine immer wieder betonte Forderung.⁶¹ Die Steueramnestie sollte für die Steuerhinterzieher eine erste und letzte Gelegenheit darstellen, ihre steuerlichen Verhältnisse in Ordnung zu bringen. Trotz dieser offiziell geäußerten Auffassung der Entscheidungsträger besteht die Gefahr, daß Politiker sich für wiederholte Amnestien unter dem Hinweis einsetzen, wenn Steueramnestien einmal zu positiven Erträgen geführt hätten, könnten sie auch ein zweites Mal Nettoerträge abwerfen. Dieser Schluß ist jedoch nicht zwingend. Im Zeitablauf ist vielmehr mit zurückgehenden Einnahmen aus Steueramnestien zu rechnen.

Die Vorstellung von Einmaligkeit zwingt die Legislative, ein gut durchdachtes Programm vorzulegen, da eine Wiederholbarkeit und Korrektur begangener Fehler unmöglich scheinen. Es sollte nicht nur von staatlicher Seite die Überzeugung bestehen, die Amnestie als einmaligen Akt zu verstehen, sondern es ist essentiell, dieses der Öffentlichkeit glaubwürdig zu vermitteln. Negative Effekte können reduziert werden, wenn die formale Amnestiegestaltung bei den Zensiten den Eindruck hinterläßt, es handele sich definitiv um ein einmaliges Programm. Von dem Bewußtsein, daß eine nicht wiederkehrende Gelegenheit vorliegt, hängt der Erfolg wesentlich ab.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Forderung nach Einmaligkeit starkes Gewicht hat, um die mit häufig erlassenen Steueramnestien verbundenen negativen Folgen in kurz- und langfristiger Sicht zu vermeiden.

61 Gerade empirisch hat sich gezeigt, daß gegen diese Forderung häufig verstoßen wurde, vgl. Kapitel 2.

Es ist zu überlegen, ob eine generationsbedingte Einmaligkeit ausreichend wäre, denn die negativen Wirkungen treten vorwiegend innerhalb einer Generation auf. Deshalb könnte in der Nachfolgegeneration ein neues Amnestiegesetz erlassen werden, ohne das die negativen Wirkungen einsetzen. Darüber hinaus gewährleistet man auf diese Weise eine Gleichbehandlung der Zensiten im Zeitablauf. Gegen diese Überlegung ist einzuwenden, daß die Nachfolgegenerationen entsprechende Erwartungen bilden. Insofern wären wieder die genannten unerwünschten Effekte zu erwarten.

Dennoch ist zu überlegen, ob Einmaligkeit als unumstößliches Dogma aufgestellt werden sollte. Prinzipiell sollte dieser Forderung entsprochen werden, außergewöhnliche Situationen könnten jedoch eine Ausnahme bedingen. Werden einschneidende Änderungen im Steuersystem oder an den Steurdurchsetzungsmaßnahmen durchgeführt, kann eine begleitende Steueramnestie erwogen werden. Derart tiefgreifende Änderungen führt der Gesetzgeber selten und in nicht vorhersehbaren Abständen durch. Die Steueramnestie würde somit für die Bevölkerung überraschend verabschiedet werden und die negativen Wirkungen würden reduziert.

6. Untersuchung realisierter Steueramnestien anhand des Steueramnestieprogramms

In Kapitel 2 wurden realisierte Steueramnestien vorgestellt, ohne daß sie eine Bewertung erfuhren. Im vorangegangenen Kapitel wurde ein Beurteilungsrahmen entwickelt und diskutiert, anhand dessen in diesem Abschnitt die Analyse der empirischen Steueramnestien erfolgt. Die Gliederung des Kapitels orientiert sich an den ausgewählten Ländern und den Steueramnestien im Zeitablauf.

6.1. Steueramnestien in Deutschland

6.1.1. Steueramnestiegesetze und -verordnungen bis 1989

Unabhängig davon, in wessen Händen sich die politische Macht befand, sind in der Vergangenheit viele Steueramnestien ergangen. Die Häufigkeit während der nationalsozialistischen Diktatur lag nicht wesentlich über den Amnestiegesetzen der Weimarer Republik. In der Monarchie wurde eine Steueramnestie verabschiedet, die im gesamten Reich Wirkung hatte. Die Ursache hierfür lag u.U. in einem Mangel an Gelegenheit, da die Staatsmacht kaum über zentrale Steuern verfügte.

6.1.1.1. Bewertung der Gestaltungskriterien

a) Dauer

Die Zeitspannen, in denen Steuerpflichtige an den verschiedenen Steueramnestien partizipieren durften, reichten von einem Minimum von 46 Tagen bis zu einem Maximum von fast 19 Monaten.¹ Eine Dauer von 3 Monaten wurde in wenigen Fällen festgesetzt. Die Steueramnestie nach dem Volksverratgesetz stellt mit gut anderthalb Jahren die längste Amnestie dar. Das Volksverratgesetz war fiskalisch nicht besonders erfolgreich. Es scheint jedoch fraglich, ob hierfür die lange Amnestiefrist verantwortlich gemacht werden kann. Dennoch ist an der grundsätzlichen Kritik festzuhalten.² Die Kritik an den mit langen Amnestieperioden verknüpften hohen Implementationskosten verliert im Fall des Volksverratgesetzes an Bedeutung, da nicht erkennbar ist, daß von seiten der Regierung hohe Aufwendungen getätigt wurden. Sie betrieb weder intensive Öffentlichkeitsarbeit, noch kam es zur Einstellung weiterer Mitarbeiter bzw. erhöhter Ausstattung mit Sachkapazitäten. Analog kann auch an den kurzen Fristen im Rahmen des Devisenbewirtschaftungsgesetzes von 1936 und dem 2. Steuerneuordnungsgesetz von 1949 allgemeine Kritik geübt werden. Daß die kurzen Fristen die Informations-

1 Vgl. Tabellen 1,2,6 und 9.

2 Vgl. Kapitel 5.1.1.

beschaffung der Zensiten erheblich erschweren, liegt nahe. Jedoch hat es keine Untersuchungen gegeben, ob die Wahl längerer Zeiträume zur Aufdeckung eines größeren Hinterziehungspotentials geführt hätte.

Die in Kapitel 5 diskutierten Kriterien zur optimalen Festlegung einer Amnestiedauer haben in der öffentlichen und wissenschaftlichen Diskussion keine erkennbare Rolle gespielt. Über die grundsätzlich geltenden Erörterungen und die daran geknüpfte Kritik kann die Analyse deshalb nicht hinausführen.³ Als nächstes ist zu fragen, ob die Festlegung der Fristen klar definiert und für die Zensiten eindeutig war. Sofern der Beginn der Steueramnestien nicht anders festgelegt wurde, begann die Frist stets mit dem Inkrafttreten des Gesetzes. Insofern waren präzise Anfangspunkte gegeben.

Ein Fristende wurde erstmals im Gesetz über Steuernachsicht von 1920 erwähnt.⁴ Die Regelung wies eine Besonderheit auf. Das Ende der Amnestiefrist wurde vom Gesetzgeber nicht benannt, sondern sollte erst im nachhinein bekanntgegeben werden. Aus der Perspektive einer rationalen Amnestiegesetzgebung ist eine solche offene Fristsetzung ungewöhnlich. Den Zensiten wurde die Planung ihres Verhaltens erschwert, da sie nicht abschätzen konnten, wann das Fristende eintreten würde. Den Zensiten fehlte auch die Möglichkeit, Erfahrungen der Vergangenheit in ihr Kalkül einzubeziehen, da die vorangegangenen Amnestien keine Bestimmungen über das Fristende enthielten. Eine derartig offene Amnestiedauer sorgte für erhöhte Unkenntnis der Rahmenbedingungen. Ob das daraus resultierende erhöhte Risiko positiv auf die Inanspruchnahme der Amnestie wirkte oder nicht, ist nicht bekannt.

Fast schon als Kennzeichen der Steueramnestien dieser Periode können die häufigen Fristverlängerungen gelten. Hierin besteht ein Hauptmangel der Steueramnestiegesetzgebung, da die Glaubwürdigkeit der jeweiligen Regierung in Frage gestellt worden sein dürfte. Die immer wieder auftauchenden Beschwörungen, es handele sich um die "letzte Gelegenheit", die Amnestie zu ergreifen, dürften kaum noch von der Bevölkerung geglaubt worden sein.

Zur Fixierung einer Ausschlussfrist, um Steuerstraftaten, die zwischen öffentlichem Bekanntwerden von Amnestieabsichten und Inkrafttreten eines Gesetzes zuzunehmen drohen, auszuschließen, kam es nicht. Die Diskussionen, die die Durchführung von Steueramnestien, insbesondere vor und nach der Zeit der Nationalsozialisten begleiteten, deuten nicht darauf hin, daß diesem Problembereich Aufmerksamkeit geschenkt wurde. Eine Ausnahme bildete die Diskussion um das Straffreiheitsgesetz 1954. Die erneuten Amnestieabsichten der Bundesregierung drangen bereits im September 1953

3 Vgl. Kapitel 5.1.1.

4 Vgl. § 1 Gesetz über Steuernachsicht.

an die Öffentlichkeit.⁵ Verkündet wurde die Amnestie am 17. Juli 1954. Entscheidend ist, daß der allgemeine Stichtag, bis zu dem Straftatbestände amnestiefähig waren, auf den 1. Dezember 1953 gelegt wurde. Bei rationalem Verhalten der Steuerpflichtigen müßte es von September bis Dezember zu einer Zunahme der Steuerhinterziehungen (und anderer Straftaten) gekommen sein. Um negative Effekte der frühzeitig bekanntgewordenen Absicht zu vermeiden, hätte die Bundesregierung auf jeden Fall eine Ausschlußfrist setzen sollen.

In Kapitel 5.1.1. wurde verdeutlicht, daß auch die Monate, in denen die Steueramnestien innerhalb eines Kalenderjahres durchgeführt werden, Raum für strategisches Kalkül lassen. Daß derartige Überlegungen eine Rolle in der Planung der verschiedenen Gesetzgeber gespielt haben, ist nicht zu erkennen.

Die Bestimmung der Amnestieperiode stellt ein sehr formales Gestaltungskriterium dar, das dem Gesetzgeber trotzdem die Möglichkeit bietet, es gezielt einzusetzen. Die Formulierung der Amnestiegesetze zeigt, daß die Legislative das Gestaltungspotential dieses Faktors nicht ausschöpfte. Im Gegenteil, die Gefahren, die z.B. von nicht gesetzten Ausschlußfristen ausgehen können, scheinen sich die Entscheidungsträger nicht bewußt gemacht zu haben.

b) Adressatenkreis

Außer zur Zeit der nationalsozialistischen Diktatur stand im allgemeinen der Gesamtheit der Steuerhinterzieher die Möglichkeit offen, an den Steueramnestien zu partizipieren. Die Zivil- und die Militär-amnestie, die jeweils ausschließlich der Zivilbevölkerung bzw. der Wehrmacht zur Verfügung standen, haben zusammengenommen den gesamten Adressatenkreis abgedeckt. Allerdings waren sie inhaltlich nicht deckungsgleich, so daß doch eine unterschiedliche Behandlung zustande kam.

Massive Bedeutung hatte die Differenzierung zwischen verschiedenen Steuerhinterziehern während der Diktatur der Nationalsozialisten. Mit der teilweisen Amnestiegewährung ausschließlich an Parteimitglieder⁶ wurde eine erhebliche Ungleichbehandlung der Zensiten geschaffen. Auch die 1942 erlassene Rüstungswirtschaftsschutzverordnung engte den möglichen Kreis der Amnestieteilnehmer ein, da nur Unternehmer partizipieren konnten. Diese Einschränkung resultierte aber aus inhaltlichen Grenzen, die die Amnestie nur Verbrauchern von Rohstoffen und Materialien zugänglich machte. Somit war aus sachlichen Gründen eine Ausgrenzung der privaten

⁵ Vgl. Brandstetter 1954, S. 477.

⁶ Vgl. Linzer Grundsätze sowie sog. Sudetenamnestie 1939 (Verordnung über die Einführung von Vorschriften zur Sicherung der Landbewirtschaftung in den sudetendeutschen Gebieten vom 1.7.1939).

Haushalte gegeben, die unter diesem Aspekt gerechtfertigt war. Dennoch verstieß die Amnestie gegen den Grundsatz steuerlicher Gleichbehandlung.

Die Einbeziehung von Mittätern und Gehilfen wurde unterschiedlich gehandhabt. Viele der Steueramnestiegesetze gingen auf diese Tätergruppe nicht explizit ein. Insbesondere die Nationalsozialisten verfolgten keine einheitliche Linie, denn im Arbeitsspendengesetz waren Gehilfen eingeschlossen, im wenige Tage später erlassenen Volksverratgesetz dagegen nicht. Wieso es zu dieser Differenzierung gekommen ist, wurde nicht begründet. Eine mögliche Erklärung ist, daß Kapitalexperte im allgemeinen eher mit Hilfe Dritter durchgeführt wurden als allgemeine Steuerhinterziehung. Insoweit wäre beim Volksverratgesetz eine größere Gruppe von Gehilfen betroffen gewesen, denen man scheinbar eine automatische Amnestierung nicht zugute kommen lassen wollte. Im Steueranpassungsgesetz ging mit der Fristverlängerung des Volksverratgesetzes eine Ausdehnung der Steueramnestie auf Gehilfen und Mittäter einher.⁷ Der Grund für die veränderte Haltung mag darin gelegen haben, daß der Gesetzgeber bereits eine Reihe von zusätzlichen Anreizen gesetzt hatte und nur noch wenige nicht genutzte *incentives* zur Verfügung standen. Mit der Einbeziehung der Gehilfen wurde ein weiterer Grund, nicht an der Steueramnestie teilzunehmen, aus dem Weg geräumt. Dennoch ist fraglich, ob es den Nationalsozialisten gelungen ist, dem Volksverratgesetz so zu spätem Erfolg zu verhelfen.

c) Umfang

Die Steueramnestien waren überwiegend stark differenziert, Vollamnestien hat es kaum gegeben. Zum Ende der Weimarer Republik gab es allerdings recht umfassende Steueramnestien. Insbesondere während der nationalsozialistischen Diktatur und unmittelbar nach dem Krieg betrafen die Amnestiegesetze nur spezielle Steuerstraf-taten.

Der Generalpardon 1913 bezog sich auf Steuern, welche die Bemessungsgrundlage zum Wehrbeitrag berührten. Hier konnten Steuerpflichtige Steueramnestie für ihre Einkommensteuer erlangen, wenn ihr Wehrbeitrag über die Bemessungsgrundlage Einkommen ermittelt wurde, oder analog bei einer Ermittlung über das Vermögen bei der Vermögensteuer. Die Zivilamnestie 1918 bezog "alle" Steuerarten ein, jedoch nur, wenn der Steuerpflichtige es an Hinterziehungsabsicht und Gewinnsucht mangeln ließ. In welcher Weise ein geeigneter Nachweis erbracht werden konnte, blieb offen. Die Militäramnestie war die erste Vollamnestie, die alle Steuerarten ohne Einschränkung umfaßte. Das Gesetz über Steuernachsicht war gleichfalls ziemlich umfassend. In seinem Rahmen konnten alle Steuern vom Einkommen und Vermögen amnestiert

7 Eine Begründung für die Erweiterung findet sich nicht, vgl. o.V. 1934b, S. 1424.

werden. Die verschiedenen Steueramnestien im Rahmen der 1. und 2. Steueramnestieverordnung waren, durch entsprechende Erweiterungen in den nachgehenden Durchführungsvorschriften, echte Vollamnestien.

Zu einer erheblichen Einschränkung des Umfangs kam es unter den Nationalsozialisten. Die Arbeitsspende umfaßte noch alle Steuern, es sei denn, sie standen mit anzeigepflichtigen Devisen oder Vermögen im Ausland im Zusammenhang. Die folgenden Steueramnestien waren zunehmend eingeschränkt und bezogen sich zuerst ausschließlich auf Vergehen im Zusammenhang mit der Devisenbewirtschaftung und später auf Steuer-, Preis- sowie erneut Devisenvergehen, die mit den in der Rüstungsindustrie verwendbaren Produktionsfaktoren im Zusammenhang standen. Es ist zu vermuten, daß die Amnestiegestaltungen eine enge Zielsetzung widerspiegeln. Die Rückführung von Kapitalexporten und der Zufluß von Devisen war für das politisch isolierte Deutschland wichtig. Die letzte Steueramnestie hatte ebenfalls ein sehr spezielles Ziel, da sie die Steigerung der Produktion in der Rüstungswirtschaft ermöglichen sollte. Daneben spielte das fiskalische Ziel eine maßgebliche Rolle. Das exportierte Kapital sollte der Wirtschaft im Inland zur Verfügung stehen, um wirtschaftliche Autarkie zu ermöglichen. Die Unabhängigkeit von außenwirtschaftlichen Beziehungen war notwendig, um die Wirtschaft auf eine Kriegswirtschaft umzustellen. Bei der letzten Steueramnestie war der Mangel an öffentlichen Mitteln deutlich: Ohne eine durch die Kriegswirtschaft enorm ausgabenträchtige Finanzwirtschaft wäre es nicht notwendig gewesen, die Produktionsfaktoren auf die Rüstungswirtschaft umzuverteilen.

Die Alliierten erließen gleichfalls stark begrenzte Amnestieprogramme. Sie amnestierten ausschließlich Steuervergehen, die mit anderen Straftaten verknüpft waren, bzw. im Soforthilfegesetz 1949 alle Steuerhinterziehungen, die sich auf das Vorratsvermögen und Bestandsvergehen bezogen.

Das Straffreiheitsgesetz 1954 war inhaltlich eine Vollamnestie, jedoch der Höhe nach eine Teilamnestie. Dadurch, daß nur geringfügige und mittlere Steuerstraftaten amnestiert wurden, fand eine Begrenzung statt.

Die limitierten Regelungen der deutschen Amnestiegesetzgebung haben vermutlich Akzeptanzprobleme mit sich gebracht. Es ist wahrscheinlich, daß es Steuerhinterzieher gab, die über den Umfang der jeweiligen Steueramnestie im unklaren waren. Wollte beispielsweise jemand an der Zivilamnestie teilnehmen, war für ihn schwierig einschätzbar, in welcher Weise er nachweisen könnte, nicht aus Eigennutz gehandelt zu haben. Auch die komplizierten Abgrenzungen der amnestiefähigen Vergehen im Rahmen der Gesetzgebung der Alliierten waren für die Steuerpflichtigen schwer zu überblicken.

Die Verunsicherung der Steuerhinterzieher wurde dadurch verstärkt, daß häufig neue Amnestien erlassen wurden. Während der Diktatur der Nationalsozialisten und der Gesetzesvollmacht der Alliierten wurden verschiedene Gesetze unterschiedlichen Inhaltes teilweise gleichzeitig durchgeführt.

Der Erlaß von Teilamnestien ist häufiger zu beobachten als die Durchführung von Vollamnestien. Der zentrale Einwand gegen Teilamnestien - sie liefern dem Gesetzgeber Argumente für die Durchführung weiterer Amnestien - zeigt sich durch den Erlaß immer neuer Steueramnestien bestätigt.

d) Anreizstruktur

Das Minimalangebot, den Steuerhinterziehern den Erlaß der Strafen zuzusagen, denen sie sich im Fall einer Entdeckung gegenüber sehen würden, wurde ausnahmslos gewährt. Der Generalpardon als erste landesweite Steueramnestie war sehr großzügig geregelt, da von der Nachzahlungspflicht der hinterzogenen Steuern abgesehen wurde. Daß hiermit ein massiver Verstoß gegen die steuerliche Gleichbehandlung vorlag, wurde bereits deutlich. Bei den späteren Gesetzen kam es z.T. über den reinen Straferlaß hinaus zu dem Erlaß von Zinsen.⁸

Interessant ist die Ausgestaltung der 2. Steueramnestieverordnung, da sie die Wahl zwischen normaler Steueramnestie und dem Erwerb von Reichsbahnanleihe vorsah. Auf sie soll im folgenden genauer eingegangen werden. Der Reichsminister der Finanzen sah den besonderen Vorteil der Reichsbahnanleihe in der Möglichkeit, anonym zu bleiben.⁹ Ob hierin der maßgebliche Grund für die Zeichnung der Anleihe gesehen werden kann, scheint fraglich. Entscheidend dürfte vielmehr das ökonomische Kalkül der Steuerpflichtigen, welcher Weg der persönlich vorteilhaftere wäre, gewesen sein.

Die Straffreiheit der Anleihe und ihrer Zinsen sollte dafür sorgen, daß die Rendite der anderer Anlageformen gleich. Als Beispiel wurde ein Steuerpflichtiger mit einem Grenzsteuersatz von 50 v.H. gewählt. Für diesen hätte die Steuerfreiheit der Zinsen in Höhe von 4,5 v.H. aus der Reichsbahnanleihe einer Verzinsung von 9 v.H. bei steuerpflichtigen Wertpapieren entsprochen.¹⁰ Problematisch an der Rechnung ist, daß Steuerpflichtige mit höheren Grenzsteuersätzen größere Vorteile aus der Regelung zogen als diejenigen mit einem niedrigen Grenzsteuersatz. Ein weiteres Problem konnte durch unterschiedliche Liquiditätssituationen der Steuerpflichtigen auftreten. Jemand, der nicht über die notwendige Liquidität verfügte, um die Reichsbahnanleihe zu erwerben,

8 Vgl. Tabelle 3.

9 Vgl. Reichsminister der Finanzen, Rundverlaß 1931b, S. 723.

10 Vgl. Koppe 1931, S. 4.

mußte u.U. auf die für ihn mit höheren Kosten verbundene Alternative des "normalen" Amnestieweges ausweichen.¹¹ Dieser Nachteil dürfte insbesondere Zensiten getroffen haben, die einmalig Steuern hinterzogen hatten. Im Steuerrecht versierte Personen konnten sich ausrechnen, worin die für sie vorteilhaftere Form der Amnestie lag. Ihre Entscheidungsgrundlage war dennoch von einigen Unbekannten abhängig: zum Beispiel der Entwicklung ihrer persönlichen Liquiditätssituation oder des allgemeinen Zinsniveaus. Welcher Weg der günstigere sein würde hing somit von der individuellen Situation des Steuerpflichtigen ab. Die Ausgestaltung der Reichsbahnleihe gewährleistete so weder vertikale noch horizontale Gerechtigkeit.

Steuerhinterzieher, die sich auf den häufigen Erlaß von Steueramnestien verlassen hatten und auf günstigere Angebote durch den neuen Gesetzgeber hofften, wurden enttäuscht. Die Regelungen des Generalpardons und der Amnestien in der Weimarer Republik waren im großen und ganzen großzügiger als die der Nationalsozialisten, da zusätzlich zu der Strafbefreiung überwiegend von einer Nachversteuerung abgesehen wurde. Beim Arbeitsspendengesetz wurde für die Festlegung der Steuernachzahlungen beispielsweise bis in das Jahr 1925 zurückgegangen.¹² Bei der 1. und 2. Steueramnestieverordnung wurden Steuerhinterziehungen dagegen nur bis 1928 nachveranlagt. Zensiten, die Programme der Weimarer Republik nicht genutzt hatten und das Arbeitsspendengesetz in Anspruch nahmen, hatten somit weniger Vorteile.

Der Erwerb von Arbeitsspendenscheinen zur Erlangung einer Amnestierung hinterzogener Steuern ähnelte der Reichsbahnleihe. Hinzu kam allerdings das Element des Aufgeldsatzes. Das Aufgeld war zusätzlich zur Arbeitsspende zu zahlen, wenn die Spende zum Zweck einer Steueramnestierung erworben wurde. Der Aufgeldsatz nahm während der Amnestieperiode ab. Der Einnahmebetrag des Fiskus erhöhte sich, wenn die Zensiten das Angebot unverzüglich ergriffen. Hierzu wird es bei rationalem Verhalten jedoch kaum gekommen sein. Steuerhinterzieher, die mit ihrem Spendenscheinerwerb bis zum Ende der Amnestiefrist warteten, hatten weniger zu zahlen. Andererseits wurde ihnen das Aufgeld in voller Höhe auf die hinterzogene Steuerschuld angerechnet. Um den richtigen Zeitpunkt für die Zahlung zu ermitteln, mußte der Zensit das Risiko des Entdecktwerdens berücksichtigen. Für die Höhe des Aufgeldes war ein gut dreimonatiger Zeitraum entscheidend. Am 30. September 1933 geleistete Zahlungen unterlagen dem Höchstsatz (25 v.H.), am 1. Januar 1934 wurde bereits der niedrigste Satz (15 v.H.) angewendet. Eine Entdeckung der Steuerhinterziehung durch die Finanzbehörden in diesem kurzen Zeitraum, war wenig wahrscheinlich und wird infolgedessen das Kalkül nur geringfügig beeinflußt haben. Da die Höhe des Aufgeldes

11 Die Verordnung sah die Möglichkeit der Ratenzahlung vor. Die letzte von vier gleichen Raten war bereits am 15.4.1932 zu leisten, vgl. Koppe 1931, S. 4.

12 Vgl. o.V. 1933, S. 774.

einzig die Höhe einer eventuellen späteren Steuernachzahlung beeinflusste, jedoch keinerlei Einfluß auf die Befreiung von Zinsen und Strafen hatte, war es sinnvoll, die Arbeitsspende zu Beginn des ersten Quartals 1934 zu leisten, wenn der geringste Aufgeldsatz erhoben wurde.

Die von den Nationalsozialisten gebotene Anreizstruktur war sehr heterogen. Den Zensiten drohten bei Nichtinanspruchnahme der Steueramnestien im allgemeinen massive Strafen. Durch den Straferlaß sollte ihre Teilnahme angeregt werden.¹³ Allerdings war in den Durchführungsverordnungen oft ein Entgegenkommen der Art festzustellen, daß erleichterte Nachzahlungsmodalitäten oder Teilerlasse der Steuerschuld angeboten wurden. Diese Vorgehensweise ist ein Indiz dafür, daß die Amnestien nicht auf Antrieb zu dem Erfolg führten, den sich ihre Initiatoren erhofft hatten.

Die Steueramnestien des Vereinigten Wirtschaftsgebietes und das Straffreiheitsgesetz 1954 erließen nur Strafen. Insofern waren sie, was die Beachtung des Prinzips steuerlicher Gleichbehandlung angeht, gerechter ausgestaltet. Insbesondere die Steueramnestie nach dem 2. Steuerneueordnungsgesetz, die die Abführung der Mehrerrlöse forderte, genügte in großem Maße dem Gebot steuerlicher Gleichbehandlung. Andererseits sorgten die hohen Nachzahlungserfordernisse dafür, daß der Anreiz, an der Steueramnestie teilzunehmen, gering war. Es ist fraglich, ob die Gefahr, als Steuerhinterzieher und Straftäter von Preis- und Bewirtschaftungsverstößen von den Alliierten entdeckt zu werden, so groß war, daß der verbleibende Straferlaß tatsächlich einen Vorteil darstellte, der für die selbständige Anzeige von Steuerhinterziehung ausreichte. Die Möglichkeit, Straffreiheit für Steuervergehen zu erlangen, bestand über die Amnestie hinaus, denn die Selbstanzeige war zeitlich nicht befristet. Anreize, an der Amnestie teilzunehmen, fanden sich deshalb vorwiegend für Zensiten, die Preis- u/o Bewirtschaftungsvergehen begangen hatten, die mit Steuerstraftaten im Zusammenhang standen.

e) Anforderungen an die Teilnehmer

Die Anforderungen an die Steuerpflichtigen, in den Genuß der jeweiligen Programme zu kommen, waren unterschiedlich. Mit Ausnahme der Reichsbahnanleihe und der Arbeitsspende war stets eine persönliche Erklärung oder Anzeige Voraussetzung für eine Amnestierung der hinterzogenen Steuern. Bei der Reichsbahnanleihe und der Arbeitsspende bestand aufgrund der Anonymität die Schwierigkeit, daß die Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage selbst errechnen mußten. Dabei bestand die Gefahr von Fehlkalkulationen, die im Fall der Entdeckung zum Verlust der Amnestie

13 Für das allgemeine Strafrecht nennt Marxen die Fülle nationalsozialistischer Amnestien eine "Komplementärerscheinung" des Abschreckungsrechts, welches sie zur Verfolgung ihrer Ziele einsetzten, vgl. derselbe 1984, S. 5.

fürten. Für beide Amnestien gilt, daß die Alternative der Reichsbahnanleihe und Arbeitsspende eher für Zensiten mit Steuerrechtskenntnissen bzw. jene, die steuerliche Berater konsultierten, offenstanden. Zwar war die Berechnung für Steuerpflichtige mit einfachen steuerlichen Sachverhalten leicht, dennoch bleibt insgesamt festzuhalten, daß eine Differenzierung der Zugänglichkeit der Amnestie über die formale Gestaltung herbeigeführt wurde. Ob dies beabsichtigt wurde, ist jedoch unklar.

Um Steuerhinterzieher, die an einer Amnestie teilnahmen, in Zukunft zu der korrekten Erklärung ihrer Einkommen bzw. Vermögen zu veranlassen sollten ihre Steueramnestieunterlagen kontrolliert werden. Daß es zu derartigen Kontrollen der Teilnehmer von Steueramnestien gekommen wäre, geht aus der Literatur nicht hervor.

f) Anforderungen an die Finanzverwaltung

Es wurde bereits erwähnt, daß von seiten der Finanzverwaltung oder der Regierung beinahe keine Informationsarbeit geleistet wurde. Lediglich im Rahmen der 2. Steueramnestieverordnung wurde der Finanzbehörde vom Reichsminister der Finanzen nahegelegt, für die Steueramnestie zu werben. Die Intention für diese Informations-tätigkeit bestand aber nicht in der Überlegung, daß es sinnvoll sei, bei den Steuerpflichtigen Verständnis für das Vorgehen des Staates zu wecken, sondern aus der Erhöhung der Strafen. Der Minister sprach sich für eine Bekanntmachung in der Öffentlichkeit aus, um die Steuerhinterzieher mit der Warnung vor hohen zukünftigen Strafen zur Teilnahme zu veranlassen.

Den Steueramnestiegesetzen folgten oftmals Durchführungsverordnungen, die den Willen des Gesetzgebers konkretisierten bzw. erweiterten. Kritik ist daran zu üben, daß in vielen Fällen mehr als eine Durchführungsverordnung erlassen wurde. Dadurch wurde das gesamte Gesetzesmaterial für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung unübersichtlich. Der Erlaß von Richtlinien, mit denen die Exekutive die einheitliche Anwendung der Gesetze gefördert hätte, ist nicht bekannt. Näher zu betrachten sind jene Fälle, in denen der Finanzbehörde Ermessensspielräume eröffnet wurden. Im Rahmen des Volksverratgesetzes kam es durch die 2. Durchführungsverordnung zu einer Erleichterung der Nachzahlungsmodalitäten: "Das Finanzamt hat bei der Festsetzung des Pauschbetrages nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Die Zahlungen dürfen nicht dazu führen, daß der Steuerpflichtige wirtschaftlich zum Erliegen kommt oder gezwungen ist, seinen Betrieb in sachlich nicht gerechtfertigter Weise einzuschränken."¹⁴

14 § 4 (1) 2. Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 30.9.33.

Durch die Regelung wurde ein weiter Spielraum für Ermessensentscheidungen der Finanzbehörde geschaffen, der für die Bevorzugung "gesinnungsnaher Volksgenossen" mißbraucht werden konnte. Eine problematische Formulierung von Ermessensentscheidungen zeigt sich ebenfalls im Zusammenhang mit der Rüstungswirtschaftsschutzverordnung. Nach ihr konnte Amnestie nur erlangt werden, wenn gegen einen Unternehmer keine Anzeige erstattet bzw. Untersuchung eingeleitet worden war. Der Ausschluß galt auch dann, wenn dem Steuerpflichtigen entsprechende Schritte noch nicht zur Kenntnis gebracht worden waren. Durch die Bestimmung entstand eine Grauzone des Rechts, denn bei amnestiewilligen Unternehmern, bei denen die Verwaltung nicht willig war, hätten entsprechende Ausschlußgründe fingiert werden können. Die betroffenen Steuerpflichtigen hätten keine Möglichkeit gehabt, diesem Ausschluß wirksam entgegenzutreten.

Die Analyse der formalen Gestaltungskriterien zeigt, daß die konkreten Steueramnestien in vielen Bereichen von den Anforderungen an eine rational gestaltete Steueramnestie abwichen. Um die Bedeutung der Abweichungen einschätzen zu können, müssen sie mit dem Erfolg der jeweiligen Amnestien in Bezug gesetzt werden.

6.1.1.2. Direkter fiskalischer Erfolg

Die Feststellung der durch die Steueramnestien induzierten Ein- und Auszahlungen ist vielfach nicht möglich. Die Finanzverwaltungen haben die zusätzlichen Steuereinnahmen und die Kosten zumeist nicht dokumentiert. In der zeitgenössischen Literatur sind kaum entsprechende Daten verfügbar. Das Problem ist auch dadurch bedingt, daß explizite Amnestieerklärungen selten verlangt wurden.

Der Versuch, sich den durch die Steueramnestien bewirkten Einzahlungen durch das Aufstellen von Zeitreihen zu nähern, ist wenig erfolgversprechend. Man könnte die erklärten Einkommen u/o Vermögen mit aufgrund bisheriger Trends gebildeten Erwartungswerten vergleichen. Dieses Vorgehen wäre bei einer einmaligen Steueramnestie und einigermaßen stabiler wirtschaftlicher Entwicklung methodisch vertretbar. Für die hier betrachtete Zeit treten durch die ständige Abfolge immer neuer Steueramnestieprogramme und durch erhebliche politische und wirtschaftliche Veränderungen während dieser Zeit massive Störeinflüsse auf, die ein derartiges Vorgehen nicht zulassen. Für den Generalpardon gilt die Aussage über die mangelhafte Datenlage. In der Literatur finden sich keine Unterlagen darüber, in welcher Höhe Einnahmen für den Fiskus resultierten und von wievielen Steuerpflichtigen sie erbracht wurden.¹⁵

15 Boethke wies im Rahmen der Diskussion um die 2. Steueramnestieverordnung darauf hin, daß er aufgrund der schlechten Erfahrungen mit dem Generalpardon und dem Steuernachsichtsgesetz nicht mit einem Erfolg der neuen Amnestie rechne, vgl. derselbe 1931, S. 153.

Der Erfolg bzw. Mißerfolg des Steuernachsichtsgesetzes von 1920 ist in der Literatur belegt. Die Einnahmen der Steueramnestie sollen nicht nennenswert gewesen sein, "sie ist vielmehr ziemlich spurlos vorübergegangen."¹⁶ Zarden vermutete den Grund sowohl in den ungeklärten politischen Verhältnissen und vor allem in der Nachzahlungspflicht, die sich über einen Zeitraum von vier bis fünf Jahren erstrecken konnte. Die Steueramnestien, die im Zusammenhang mit dem Steuernotrecht Anfang der dreißiger Jahre ergingen, zeigen gleichfalls, daß das Steuernachsichtsgesetz keinen dauerhaften Erfolg gehabt haben kann. Wäre die anvisierte Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen in dem Maße erreicht worden, wie es das Ziel der Regierung war, wären neue Amnestien 10 Jahre nach dem Steuernachsichtsgesetz nicht notwendig gewesen.

Zum Ergebnis der 1. und 2. Steueramnestieverordnung finden sich knappe Dokumentationen. Ausführungen von Zarden¹⁷ zufolge wurden den Finanzbehörden fast 2,1 Mrd. RM an hinterzogenen Vermögenswerten bekannt. Für 1930 wurde Einkommen in Höhe von 192 Mill. RM nachgemeldet. Bei der Reichsbahnanleihe wurde bis zum 23. Mai 1932 ein Zeichnungsergebnis von 248 Mill. RM erzielt. Welches Volumen an zusätzlichen Steuereinnahmen hieraus resultierte, ist nicht belegt. Es ist schwierig, sich dem Umfang der Zuflüsse schätzungsweise zu nähern. Die Vermögensteuersätze lagen damals zwischen 0,1 bis 0,75 v.H. abhängig von der Höhe des Vermögens.¹⁸ Da die nacherklärten Vermögenswerte nicht nach Vermögensklassen unterschieden wurden, bleibt offen, welchem Steuersatz die einzelnen Beträge unterlagen. Außerdem sind die Zeiträume, auf die die Nachmeldungen entfielen, nicht dokumentiert. Das spielt insofern eine Rolle, als für 1928 und 1929 deklarierte Werte keiner nachträglichen Versteuerung unterlagen. Zum 1. Januar 1931 wurde ein Gesamtvermögen von rd. 82,7 Mrd. RM von natürlichen und juristischen Personen zur Vermögensteuer erklärt.¹⁹ Das nachgemeldete Vermögen von 2,1 Mrd. RM entspricht 2,5 v.H. dieses Volumens. Auf das Gesamtvermögen entfiel eine Vermögensteuer in Höhe von etwas über 401 Mill. RM. Geht man davon aus, daß das nachgemeldete Vermögen im gleichen Umfang zur Steuer herangezogen wurde,²⁰ hätte das zusätzlichen Steuereinnahmen von rd. 10 Mill. RM entsprochen. In bezug auf die gesamten Steuereinnahmen des Rechnungsjahres 1930/31 entspricht das einem Anteil von 0,12 v.H.

Die Bedeutung der nachgemeldeten Einkommen in Höhe von 192 Mill. RM zu analysieren, ist gleichfalls problematisch, da z.B. unklar ist, ob in dieser Größe nur das zur

16 Zarden 1931/32, S. 4.

17 Vgl. Zarden vor dem Steuerausschuß des Reichstages vom 25.5.1932.

18 Vgl. Vermögensteuergesetz 1926.

19 Statistisches Reichsamt 1936, S. 490.

20 Die Rechnung ist aus den o.g. Gründen stark vereinfachend.

Einkommensteuer gemeldete Einkommen oder auch das Einkommen juristischer Personen und somit Einnahmen im Rahmen der Körperschaftsteuer enthalten waren. Betrachtet man die Größe im Rahmen der veranlagten Einkommensteuer, stellt das amnestierte Einkommen einen Anteil von 1,7 v.H. des zu versteuernden Einkommens bei der Einkommensteueranlagung für 1929 dar. Bezieht man die Bruttoeinkünfte, die dem Lohnsteuerabzug unterlagen ein, sinkt dieser Anteil auf 0,7 v.H.²¹

Durch ihre Steuerfreiheit dürfte die Reichsbahnanleihe für Steuerpflichtige, die dem maximalen Grenzsteuersatz unterlegen haben, grundsätzlich von Interesse gewesen sein. Die Folgerung, daß sich hinter dem Zeichnungsergebnis von 248 Mill. RM ausschließlich hinterzogene Werte verbergen,²² kann nicht getroffen werden. Für die Reichsbahn bedeuteten die Finanzmittel einen kräftigen Investitionszuschuß. Ihr Anlagekapital erhöhte sich von 1929 auf 1930 um 186 Mill. RM auf 26,157 Mrd. RM²³, d.h. die Einnahmen durch die Reichsbahnanleihe deckten etwa das 1,3-fache des jährlichen Anstiegs des Anlagekapitals.

Die Amnestiepolitik des Jahres 1931 dürfte auch ohne die genaue Kenntnis der Einzahlungen bzw. der in späteren Perioden zu erwartenden Steuermehreinnahmen als fehlgeschlagen bezeichnet werden. Zwar ist den Steuerpflichtigen nicht nur durch erhöhte Strafen, sondern auch durch die Verpflichtung zur Denunziation massiv gedroht worden, doch dürfte die kurze zeitliche Abfolge immer neuer Steueramnestien eine abwartende Haltung der Zensiten bewirkt haben. Das fortwährende Angebot von Steueramnestien kann als Indiz gewertet werden, daß die Finanzverwaltung trotz ihrer Drohungen nicht in der Lage war, effektive Steuerdurchsetzungspolitik zu betreiben.

Eine erfolgreiche Steueramnestie im Rahmen des Arbeitsspendengesetzes ist ebenfalls zu bezweifeln. Aus den unmittelbar vorhergegangenen Amnestien waren die Steuerhinterzieher "verwöhnt", so daß ihnen die Nachzahlungsverpflichtung der Arbeitsspende als geringer Anreiz zur Tilgung ihrer Steuerschuld erscheinen mußte.

Die 2. Steueramnestieverordnung hat in gewissem Ausmaß zu einem Rückgang der Steuerhinterziehung geführt. Dieses Hinterziehungsvolumen stand demzufolge nicht für weitere Amnestien zur Verfügung. Es könnte zwar zu erneuter Steuerhinterziehung gekommen sein, die man im Rahmen einer weiteren Amnestie aufzudecken versuchte, aber dennoch dürfte im 2. Veranlagungszeitraum nach den Steueramnestien des

21 Die Berechnung erfolgte auf der Basis der Zahlen für 1932, da für 1930 und 1931 kein statistisches Material über die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte bzw. das zu versteuernde Einkommen verfügbar ist, vgl. Statistisches Reichsamt 1934 und 1935.

22 Lion/Hartenstein erkannten gleichfalls, daß amnestiebedürftige und sonstige Zeichner nicht zu unterscheiden sind. Dennoch vertraten sie die Auffassung, daß "der größte Teil des Betrages zwecks Erlangung der Steueramnestie gezeichnet worden sei", vgl. dieselben 1932, S. 7.

23 Statistisches Reichsamt 1932, S. 149.

Steuernotrechts vermutlich erst wenig neues Hinterziehungspotential bestanden haben.

Durch das Volksverratgesetz ist ein Anstieg des Devisenbestandes bei der Reichsbank im Wert von 100 Mill. RM zustande gekommen. Die Reichsbank führte den Erfolg auf die "innenpolitische Konsolidierung" und die strengen Strafandrohungen zurück.²⁴ Einschließlich dieses Aufkommens stiegen die Bestände an Gold und Devisen im 2. Halbjahr 1933 um 120 Mill. RM. Da die Reichsbank eine weitere Verschlechterung der Waren- und Dienstleistungsbilanz und somit eine Abnahme der Devisenreserve erwartete, wurde die Devisenbewirtschaftung weiter ausgebaut.²⁵ Trotz der attestierten Devisenzuflüsse scheinen die Steuerpflichtigen die Steueramnestie in geringerem Maß angenommen zu haben. Wäre es auf Antrieb zu der Deklaration der geschätzten hinterzogenen Devisen gekommen, hätte es der diversen Fristverlängerungen nicht bedurft. In der Begründung der letzten Fristverlängerung hieß es entsprechend: "Seitdem die Anzeigefrist abgelaufen ist, ... hat sich herausgestellt, daß viele Anzeigepflichtige der Anzeigepflicht nicht genügt haben."²⁶

Obwohl sich in der damaligen Literatur kaum eine derartige Einschätzung finden lassen wird, spricht viel dafür, daß die Steueramnestie nach dem Volksverratgesetz sowie ihre Erweiterungen ein Mißerfolg waren. Das immer wieder auftretende Einlenken der Nationalsozialisten überzeugt nicht davon, daß sie imstande waren, die Befolgung ihrer Gesetze umfassend durchzusetzen. Sie konnten zwar massive Strafen androhen und verhängen, eine steuerliche Gleichbehandlung oder Verbesserung der gesellschaftlichen Attitüde ist ihnen jedoch nicht gelungen.

Die Alliierten versuchten ebenfalls, über erhebliche Strafandrohungen auf die Teilnahme an den Amnestien einzuwirken. Insbesondere das Soforthilfegesetz war bei Nichtbefolgung mit hohen Strafen und finanziellen Nachforderungen ausgestattet. Trotz erheblicher Risiken bei Nichtanspruchnahme der Amnestie wurde in geringem Umfang von ihr Gebrauch gemacht.²⁷ Die zeitliche Befristung der Amnestie nach dem 2. Steuerneueordnungsgesetz galt nicht für Steuerstraftaten, die im Rahmen der allgemeinen Selbstanzeige jederzeit²⁸ offenbart werden konnten. Die Regelung dürfte sich gleichfalls nachteilig auf die Teilnahme an der Amnestie ausgewirkt haben. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, daß die Steueramnestie nach dem Straffreiheitsgesetz 1954 in vielen Fällen zur Anwendung gekommen ist. Das ist im übrigen von untergeordneter

24 Vgl. Reichsbank 1934, S. 5.

25 Zu den Einzelmaßnahmen vgl. Reichsbank 1934, S. 6 f.

26 Vgl. o.V. 1934b, S. 1422.

27 Vgl. Bremer 1950, S. 262.

28 Das galt natürlich nur, solange die Ausschlußgründe nach dem 2. Steuerneueordnungsgesetz nicht zum Tragen kamen.

Bedeutung, da ihre Zielsetzung nicht in der Erlangung zusätzlicher Steuereinnahmen bestand. Die Amnestie konnten allein Steuerhinterzieher erlangen, gegen die bereits Strafen verhängt worden bzw. Verfahren anhängig waren. Da die Amnestie für Steuer- und Monopolvergehen ein Teil des sehr umfassenden Amnestiegesetzes war, das ansonsten alle Bereiche des Strafgesetzbuches erfaßte, ist davon auszugehen, daß die Normalisierung der politischen und wirtschaftlichen Zustände nicht nur das erklärte, sondern auch das tatsächliche Ziel war.

Ungeachtet der überwiegend sehr knappen Datenlage drängt sich der Schluß auf, daß die Steueramnestien fiskalisch nicht besonders erfolgreich waren. Der Zufluß von zusätzlichen Steuereinnahmen ist - sofern er belegt ist - relativ unbedeutend gewesen. Langfristig scheinen die Steueramnestien Fehlschläge gewesen zu sein, denn wäre es gelungen, die Steuerhinterziehung maßgeblich zurückzuführen, hätte es nicht ständiger Wiederholungen von Steueramnestien bedurft. Der Grund für den mäßigen langfristigen Erfolg ist in der Wirkung der verschiedenen Amnestien auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung zu suchen.

6.1.1.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung

Die Grenzsteuersätze und das Einkommen wurden im Rahmen der Steueramnestiegesetzes nicht explizit verändert. Die Steueramnestien waren nicht Teile weiterreichender Reformprogramme, die eine Reduktion der Steuersätze bei einzelnen Steuern bewirkt haben. Auf die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und das Strafmaß wurde hingegen Einfluß genommen. In welcher Weise das geschehen ist und welche Wirkungen davon ausgingen, soll im folgenden untersucht werden.

In der 1. Steueramnestieverordnung forderte der Gesetzgeber Personen, die von der Steuerhinterziehung Dritter Kenntnis hatten oder erlangten, zur Denunziation auf. Die Nichtbefolgung der Vorschrift führte zwar nicht zur Einleitung rechtlicher Schritte, dennoch ist anzunehmen, daß die Existenz der Norm sich im gesellschaftlichen Klima niedergeschlagen hat. Denunziationen waren nicht länger moralisch verwerflich, sondern vom Gesetzgeber gefordert. Durch die Gefahr der Denunziation stiegen das Risiko des Entdecktwerdens und damit verbunden die Kosten im Entscheidungskalkül. Auch die sozialen Kosten nahmen zu, da der Gesetzgeber eine soziale Stigmatisierung der Steuerhinterzieher einleitete. Eine explizite Aufforderung zur Denunziation hat es bei den Steueramnestien der Nationalsozialisten nicht gegeben. Trotzdem ist anzunehmen, daß während ihrer Diktatur von der Gefahr, durch Dritte verraten zu werden, ein besonderes Risiko ausging. Infolge des allgemeinen sozialen Klimas dürfte es für die Zeit der nationalsozialistischen Herrschaft plausibel erscheinen, daß das Entdeckungsrisiko zunahm.

Im Rahmen der Reichsbahnanleihe war es den Zensiten möglich, anonym an der Amnestie teilzunehmen. Hierdurch konnte die Finanzverwaltung die entsprechenden Steuerhinterzieher weder einer direkten Prüfung unterziehen noch in Zukunft gezielter kontrollieren. Ein Amnestieteilnehmer konnte von der Finanzverwaltung jedoch zufällig für eine Überprüfung ausgewählt werden. Unter dem Gesichtspunkt einer Effizienz der Kontrolltätigkeit der Finanzverwaltung war der vorgesehene Weg einer Amnestierung via Reichsbahnanleihe nicht zweckmäßig. Führte das Finanzamt nach dem 15. Oktober 1931 Kontrollen privater Steuerpflichtiger oder Betriebsprüfungen durch, in denen Steuerhinterziehung nachgewiesen wurde, konnte es passieren, daß der Zensit seine Reichsbahnanleihe vorzeigte und straf- sowie nachzahlungsfrei ausging. In diesen Fällen entstanden (erhebliche) Kosten, ohne daß es für den Fiskus zu Einnahmen gekommen wäre.

Die ersten Steueramnestien der Nationalsozialisten ergingen gleich zu Beginn ihrer Machtübernahme. Daß sie in jener frühen Periode bereits die Kontrolltätigkeit im Bereich des Finanzwesens verstärkten, ist nicht belegt und nicht als sehr wahrscheinlich einzuschätzen. Weder in den früheren noch in den späteren Amnestiegesetzen bzw. den sie flankierenden Verwaltungsmaßnahmen war eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung vorgesehen.

Die bereits im Zusammenhang mit der Reichsbahnanleihe angesprochene Ineffizienz des Kontrollsystems gilt ebenfalls für die Arbeitsspende, wenngleich reduziert. Im Fall der Entdeckung von Steuerhinterziehern durch die Finanzverwaltung hatte der Steuerpflichtige zwar wieder nur seinen Spendenschein vorzuzeigen, jedoch wurde zumindest die Hälfte der hinterzogenen Steuern und die darauf entfallenden Zinsen und Verzugszuschläge fällig, so daß die Tätigkeit des Prüfers gewisse Einnahmen erbrachte. Beide Vorgehensweisen waren nicht sinnvoll. Bei der Reichsbahnanleihe waren die ursprünglichen Einnahmen durch die Steueramnestie höher als im Rahmen des Arbeitsspendengesetzes. Dafür war der Prüfungsaufwand, soweit es sich um einen Amnestieteilnehmer handelte, der die Anforderungen des Gesetzes erfüllt hatte, vergeudet. Bei der Arbeitsspende war das kurzfristige Amnestieaufkommen entsprechend geringer,²⁹ die Prüfungstätigkeit im Fall des Erfolges aber nicht vergebens. Bei beiden Regelungen waren die Kosten im Verhältnis zu den erzielbaren Einnahmen jedoch hoch.

Die Amnestie nach dem 2. Steuerneordnungsgesetz der Alliierten barg unter dem Gesichtspunkt rationaler Gestaltung gleichfalls ein Problem in sich. Amnestiert wurden ausschließlich Delikte, die auf die Reichsmarkzeit entfielen. Da viele Vergehen nach der

29 Der Grund für die geringere Belastung der Steuerhinterzieher kann darin gelegen haben, daß ein höherer Anreiz zur Teilnahme geschaffen werden sollte bzw. daß sie aus Liquiditätsgesichtspunkten eher an der Amnestie teilnehmen können sollten.

Währungsumstellung fortgesetzt worden waren, konnten die Zensiten die Amnestie nicht in Anspruch nehmen, ohne sich selbst weiterer Vergehen zu bezichtigen. Die Nichtinanspruchnahme der Amnestie dürfte maßgeblich davon beeinflusst worden sein, daß gleichzeitig die Möglichkeit einer zeitlich unbefristeten Selbstanzeige bestand. Diese konnte jederzeit vorgenommen werden, ohne daß dem Steuerpflichtigen zusätzliche Kosten entstanden wären, sofern nicht bereits ein Verfahren eingeleitet worden war. Die Zahlungserfordernisse³⁰ zur Erlangung von Straffreiheit nach dem 2. Steuerneordnungsgesetz hätten dem Steuerhinterzieher sicher (mit einer Wahrscheinlichkeit von 1) hohe Kosten verursacht. Diese wären im Fall der Entdeckung durch die dann hinzukommenden Strafen noch höher gewesen. Allerdings trat dieser Zustand mit einer Wahrscheinlichkeit von kleiner Eins ein. Ob diese Erwartungen zu einer Teilnahme führten, hängt von der Bewertung der Faktoren in jedem individuellen Entscheidungskalkül ab.

Die Ausgestaltungen der Steueramnestien zeigen, daß die Prüfungsabteilungen in den Finanzverwaltungen z.T. mit Gesetzen konfrontiert waren, die kaum eine effektive Tätigkeit ermöglichten. Im Rahmen der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist es den Finanzverwaltungen nicht gelungen, das Hinterziehungsrisiko nachhaltig zu erhöhen. Die Voraussetzungen dazu wurden augenscheinlich nicht geschaffen, denn es kam weder zu einer verbesserten Ausstattung mit Personal- und Sachkapazitäten noch zu deren Umstrukturierung. Die wiederholten Steueramnestien, die maximal einen Abstand von 11 Jahren hatten, haben vielmehr für sinkende Kosten der Entdeckung gesorgt. Zwar konnten die Zensiten nicht antizipieren, daß es zu derartig vielen Amnestien kommen würde, jedoch war eine entsprechende Erwartungsbildung anzunehmen, wenn die Gesetzgeber so oft zu diesem Instrument griffen.

Mit einer Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung sind für die Finanzverwaltung hohe Kosten verbunden. Um bei knappen Mitteln dennoch einen Rückgang der Steuerhinterziehung zu erreichen, kann mangelnde Prüfungstätigkeit durch erhöhte Strafen und somit gleichfalls erhöhte Kosten im Hinterziehungskalkül der Steuerhinterzieher bedingt kompensiert werden. Deshalb wird im folgenden auf die Veränderungen des Strafmaßes eingegangen.

Zu einer Erhöhung der Sanktionen für Steuerzuwiderhandlungen kam es erstmals bei der Steueramnestie des Steuernachsichtsgesetzes. Das Strafmaß wurde erheblich heraufgesetzt: Wurde über die Dauer der Amnestie hinaus Vermögen verschwiegen, verfiel es zugunsten des Reiches. In welcher Weise die drakonische Maßnahme mit einer Strafrate von 100 v.H. die Steuerehrlichkeit und Teilnahme an der Amnestie

30 Diese waren: Verzinste Nachversteuerung, zehnpromzentiger Reuezuschlag sowie Abführung der Mehrerlöse, vgl. Kapitel 2.1.1.

beeinflusst hat, ist nicht belegt. Es gibt auch keine Informationen darüber, in wievielen Fällen eine Konfiskation der Vermögen tatsächlich stattfand. Dennoch bleibt festzuhalten, daß bei einer derartigen Erhöhung der Strafe die Kosten im Hinterziehungskalkül der Zensiten gewaltig stiegen. Sofern die Finanzverwaltung adäquate Prüfungstätigkeit ausübte, müßte sich eine Wirkung auf die Zensiten gezeigt haben, selbst für den Fall, daß keine Erhöhung der Kontrolltätigkeit vorgenommen wurde.

Im weiteren Verlauf waren es insbesondere die Nationalsozialisten, die der Bevölkerung strenge Strafvorschriften androhten. Die erste Steueramnestie nationalsozialistischer Prägung erging ohne Straferhöhungen. Im wenige Tage später verkündeten Volksverratgesetz wurden drakonische Strafen verhängt. Besonders bedeutungsvoll war die in diesem Zusammenhang geregelte Zuständigkeit eigens eingerichteter Sondergerichte.³¹ Von derartigen Sondergerichten ging eine deutliche Verringerung der Rechtssicherheit aus, da die Betroffenen nicht damit rechnen konnten, ein ordnungsgemäßes Verfahren zu erhalten.

Im Rahmen des Steueranpassungsgesetzes kam es zu einer wiederholten Fristverlängerung des Volksverratgesetzes mit dem Aussetzen aller anhängigen Verfahren bis zum endgültigen Fristende. Die Revision des ursprünglich so strengen Gesetzes dürfte für die Steuerpflichtigen, die bislang der Anzeigepflicht ihrer Auslandsaktiva nicht genügt hatten, den Eindruck erweckt haben, die Nationalsozialisten würden ihren harten Kurs durchbrechen. Bei strategischem Verhalten der Zensiten kann hieraus die Einschätzung hervorgegangen sein, daß Steuerhinterziehung weiterhin einigermaßen gefahrlos aufrechterhalten werden kann. Die Setzung weiterer Anreize³² zur Teilnahme an der Amnestie mag die Steuerhinterzieher ebenfalls nicht davon überzeugt haben, daß ihnen besondere Gefahr von seiten der Finanzverwaltung drohe. Die im Kontext mit dem Devisenmangel erlassenen Gesetze enthielten dagegen wieder erhebliche Strafandrohungen. Wer gegen die Vorschriften zur Devisenbewirtschaftung verstieß, wurde mit Zuchthaus oder Gefängnis bestraft. Im Gesetz gegen Wirtschaftssabotage wurde sogar die Todesstrafe angedroht. Angesichts derartiger Strafen erging eine neue Amnestie, die Straffreiheit bei Befolgung der diversen devisenrechtlichen Vorschriften versprach.

Das Vorgehen der Nationalsozialisten setzte stark auf die Wirkung von Abschreckungspolitik. Die massiven Abschreckungen wurden oft mit der Möglichkeit verbunden, gesetzwidriges Verhalten zu amnestieren. Die rigorosen Strafen wurden später teilweise gemildert.³³ Da das Strafrecht während des Dritten Reiches dennoch insgesamt

31 Vgl. § 9 Volksverratgesetz.

32 Das Volksverratgesetz wurde auf Gehilfen und Mittäter ausgedehnt.

33 Die reduzierten Strafen waren jedoch alles andere als geringfügig.

eine Verschärfung erfahren hat, ist die Strategie, auf die Abschreckung von Steuerhinterziehung zu setzen, stets nur vorübergehend durchbrochen worden. Für den Fall, daß die Bevölkerung, die den Steueramnestien oftmals folgende Rückgängigmachung sehr hoher Strafen vollkommen antizipierte, werden die ursprünglichen Strafandrohungen vermutlich ihr Ziel verfehlt haben.

Da es an Daten über das Ausmaß der Steuerhinterziehung vor und nach den verschiedenen Steueramnestien mangelt, kann nur aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen eine Aussage zu ihren langfristigen Wirkungen getroffen werden. Angesichts der vielen, kurz aufeinanderfolgenden Steueramnestien drängt sich der Schluß auf, daß die Steuerhinterziehung nicht maßgeblich reduziert wurde. Gegen dieses Resümee könnte eingewendet werden, daß oft spezielle Amnestien erlassen wurden und es deshalb verständlicherweise zu nicht abgedeckten und somit fortbestehenden Steuerhinterziehungen kam. Die Kritik trifft aber nicht zu, da auch bei diesen Steueramnestien Überschneidungen auftraten. Der Erfolg einer Politik der speziellen Amnestiegestaltungen ist zahlenmäßig schwer überprüfbar. Der Blick auf die wenigen vorliegenden Erfolgsdaten spricht gegen einen hohen Zielerreichungsgrad.

Die Alliierten setzten ebenfalls auf eine Erhöhung der Sanktionen. Mit dem 2. Steuerneuordnungsgesetz waren erhebliche Strafverschärfungen verbunden. Neben Geld- und Gefängnisstrafen konnten sogar Berufsverbote verhängt werden. Insbesondere Berufsverbote sollten einen Anreiz darstellen, Steuerhinterziehung zu beenden, da sie zur Entziehung der Einkommensgrundlage führen. Eine Entdeckung der Steuerhinterziehung nach Ablauf der Amnestiefrist hätte somit hohe Folgekosten für den Zensiten mit sich gebracht. Aus dem Grund wäre die Teilnahme, obwohl gerade im Rahmen dieses Gesetzes erhebliche Zahlungen zu leisten waren, angeraten gewesen. Daß es dennoch nicht zu guten Amnestieergebnissen gekommen ist, kann darauf zurückzuführen sein, daß die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung nicht ausreichend hoch eingeschätzt wurde. Per saldo waren die Kosten im Hinterziehungskalkül dadurch nicht in einem Ausmaß gestiegen, das es vernünftig erscheinen ließ, an der Amnestie teilzunehmen.

Die Heraufsetzung der Strafen wurde von allen Gesetzgebern häufig eingesetzt, um die Steuerhinterziehung infolge einer Amnestie zurückzudrängen. Lediglich im Rahmen des Straffreiheitsgesetzes 1954 kam es nicht zu Strafmaßsteigerungen. Sie wären mit der Zielsetzung des Gesetzes schlecht zu vereinbaren gewesen, da in erster Linie das Vertrauen der Bevölkerung gewonnen werden sollte.

Abschließend soll beurteilt werden, ob es mit Hilfe der Steueramnestien gelang, die persönliche und gesellschaftliche Attitüde gegenüber Steuerhinterziehung zu verändern. Um eine erwünschte Veränderung zu erzielen, hätte es den jeweiligen Staatsor-

ganen gelingen müssen, Hinterziehung als negative Verhaltensweise, die alle Mitglieder der Gesellschaft schädigt, hinzustellen. An die Stelle des Etiketts "Kavaliersdelikt" hätte im Bewußtsein der Bevölkerung hohe soziale Stigmatisierung treten müssen.

In der Weimarer Republik wurde zur Denunziation von Steuerhinterziehern aufgefordert. Damit erhöhte sich die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung. Daneben hat die Aufforderung aber auch das soziale Klima verändert. Daß Steuerhinterziehung eine nahezu bedeutungslose Straftat sei, konnte die Bevölkerung infolge derartiger Bestimmungen nicht länger meinen. Insofern ist Denunziation ein durchaus effektives Mittel zur Abschreckung von Steuerhinterziehern, denn sie erhöht sowohl die Entdeckungskosten als auch die sozialen Kosten. Einem demokratisch legitimierten Gesetzgeber steht dieser Weg nicht offen, da derartige Aufforderungen unrechtmäßig und unter dem Aspekt einer sozial befriedeten Gesellschaft unerwünscht sind.

Zur Zeit der Nationalsozialisten wurde mit Appellen an die "Volksgemeinschaft" versucht, Steuerhinterzieher zur Teilnahme an den Amnestien zu bewegen. Mit der in der Arbeit vorgeschlagenen Informationstätigkeit ist aber ein anderer Inhalt gemeint. Die allgemein vorhandene gesellschaftliche Akzeptanz Steuerhinterziehern gegenüber soll abgebaut werden. Ehrlichen Zensiten ist das Gefühl zu vermitteln, daß sie der Staat nicht schädigt, indem sie Steuern zahlen. Vielmehr gehen von den Mitbürgern negative Wirkungen aus, die ihrer Steuerpflicht nicht entsprechen. Aus derartigen Klarstellungen soll eine veränderte Haltung Steuerhinterziehern gegenüber resultieren. Dies ist ein Ergebnis, das Appelle an Steuerhinterzieher nicht erzielen können.

Es ist jedoch auch notwendig, einen Blick auf die Situation zu werfen, in der sich die Menschen befanden. Auf diese Weise können die Attitüden gegenüber Steuerhinterziehung besser eingeschätzt werden. Die Wirtschaft befand sich Ende der zwanziger, Anfang der dreißiger Jahre in einer Depression, die Arbeitslosigkeit war entsprechend hoch. Es waren Perioden massiver sozialer und politischer Unruhen. Nachdem ein gewisser Aufschwung eingetreten war, kam bald darauf der 2. Weltkrieg auf die Menschen zu. Anschließend folgte das Kriegsende, das in jeder Hinsicht einen Neubeginn forderte. Es ist zu vermuten, daß sich in derartig unruhigen, verwirrten Zeiten die Solidargemeinschaft auflöst und die Bevölkerung zu Steuerhinterziehung neigt. Die Zensiten wollen ihre verfügbaren Einkommen erhöhen, um für Notsituationen gerüstet zu sein. Unterbrochen wurden die politisch unstete Zeit aus der Sicht mancher Bürger vielleicht zu Beginn der nationalsozialistischen Diktatur, in welcher sie - zu Unrecht - eine Regierung vermuteten, die rechtlich verbindliche und beständige Rahmenbedingungen sowie politisch stabile und kalkulierbare Verhältnisse schaffen würde. Der Kriegsbeginn hat dieser Hoffnung ein Ende gesetzt mit dem Ergebnis, daß die Neigung zur Hinterziehung von Steuern (wieder) zunahm. Ein Indiz für die Zunahme der Steuerhinterziehung ist die nach dem Krieg festgestellte niedrige Steuermoral. Sie lieferte u.a. den Alliierten die Begründung für weitere Steueramnestien.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß auf einige der Hinterziehungsfaktoren Einfluß genommen wurde. Daß hiermit dennoch kaum Erfolg verbunden war, liegt vor allem daran, daß die einzelnen Maßnahmen z.T. unkoordiniert durchgeführt wurden. Zu einer Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist es kaum gekommen. Erhöhungen des Strafrahmens - für den Gesetzgeber die preisgünstigere Variante, die Kosten im Hinterziehungskalkül zu erhöhen - gab es dagegen häufig. Allerdings waren sie anscheinend wenig wirkungsvoll, da zum einen die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung nicht entsprechend hoch war, um mit den hohen Strafen tatsächlich eine abschreckende Wirkung zu erzielen, zum anderen die hohen Strafen oftmals vom Gesetzgeber zurückgenommen wurden. Die gesellschaftliche Steuermoral wurde so gut wie gar nicht als Ziel von Einflußnahmen gesehen. Statt dessen hat sie sich aufgrund der historischen Verhältnisse im Zeitablauf verschlechtert.

6.1.1.4. Beurteilung

Überlegungen, welche Wirkungen die verabschiedeten Amnestiegesetze auf diejenigen Steuerpflichtigen hätten, die der Erfüllung ihrer Pflicht dem Staat gegenüber voll genügten, haben in der Diskussion der diversen Steueramnestien kaum eine Rolle gespielt. Im Rahmen der parlamentarischen Diskussion des Wehrbeitrages wurde zwar nicht explizit über die ehrlichen Zensiten verhandelt, doch kam es zur allgemeinen Betrachtung der steuerlichen Gerechtigkeit. In der Kommission zur Beratung des Gesetzentwurfes ist der Steuertarif zum Wehrbeitrag unter dem Gesichtspunkt vertikaler Gerechtigkeit kontrovers diskutiert worden. Vorgesehen war eine proportionale einheitliche Abgabe in Höhe von 0,5 v.H. der Vermögenswerte. Eine derartige Tarifgestaltung nimmt keinerlei Rücksicht auf die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Zensiten.³⁴ Hierzu führte der Berichterstatter der Kommission, Graf von Westarp aus:

"Die Einmaligkeit der Abgabe lasse es auch geradezu geboten erscheinen, auf eine besonders feine Durcharbeitung der steuerlichen Merkmale in vielen Fällen selbst dann zu verzichten, wenn man glaube, dadurch eine größere Gerechtigkeit erzielen zu können."³⁵

Diese Äußerung macht deutlich, daß die fiskalischen Erwägungen gegenüber Gerechtigkeitsüberlegungen bei der Formulierung des Gesetzes im Vordergrund standen. Aus dem gleichen Grund ist zu vermuten, daß über die Behandlung der ehrlichen Zensiten

34 Interpretiert man eine Vermögensbesteuerung i.S. einer Solletragsteuer, ist eine proportionale Belastung gefordert. Da es sich hier jedoch um eine außerordentliche Abgabe handelte, die einen volkswirtschaftlichen Engpaß überwinden sollte, hätte es den unterschiedlichen Grenzerträgen der Vermögen entsprochen, eine progressive Tarifgestaltung zu wählen.

35 Kommission für den Reichshaushalts-Etat 1912 - 1914, S. 2010.

gleichfalls keine Auseinandersetzung erfolgte.³⁶ Zu einer Benachteiligung der Gruppe kam es durch den im Generalpardon eingeräumten Nachzahlungsverzicht.

Die Wirkungen der Steueramnestien auf das Verhalten der ehrlichen Zensiten wurden nur am Rande ins Kalkül gezogen. Bei der Beratung des Gesetzentwurfes zum Steuernachsichtsgesetz war die Frage nach der Steuergerechtigkeit kein zentraler Diskussionspunkt. Lediglich die beiden sozialdemokratischen Parteien vertraten die Auffassung, daß die Steueramnestien ehrlichen Steuerpflichtigen nicht zuzumuten seien. Außerdem sei keineswegs zu erwarten, daß sich aufgrund der Steuernachsicht die Steuermoral heben würde. Beide Parteien stimmten demzufolge gegen das Gesetz.³⁷

Bei der Diskussion um die 2. Steueramnestieverordnung findet sich in der zeitgenössischen Literatur ebenfalls nur ein knapper Hinweis auf die Behandlung ehrlicher Zensiten. Karger vertrat entgegen der herrschenden Meinung die Auffassung, daß die Steueramnestie zu rechtfertigen sei. Die Wiederholung der Steueramnestie war allgemein stark umstritten, da sie "psychologisch ungünstig auf die ehrlichen Steuerzahler wirken muß und außerdem die Steueramnestien bisher wenig Erfolg hatten."³⁸ Nach Meinung Kargers war es trotz der negativen Wirkungen der früheren Programme notwendig, angesichts der hohen Strafandrohungen den Steuerhinterziehern den Weg in die Steuerehrlichkeit zu ebnen. Anders als die Reichsregierung sah er die Steueramnestie daher vor allem aus Gerechtigkeitsüberlegungen als gerechtfertigt an. Daß er dabei eine faire Behandlung von Steuerhinterziehern und weniger von steuerehrlichen Bürgern im Auge hatte, scheint für die damalige Zeit symptomatisch.

Verglichen mit den vorangegangenen Steueramnestien, die weitgehend von einer Nachzahlung der hinterzogenen Steuern absahen, war das Arbeitsspendengesetz weniger großzügig ausgestaltet, da die Pflicht zur Nachversteuerung bestand. Die ungerechtfertigte Behandlung ehrlicher Zensiten wurde somit reduziert, blieb durch den teilweisen Erlaß der Zinsen aber bestehen. Auch die folgenden Steueramnestien der Nationalsozialisten boten vergleichsweise geringe Anreize und brachten dementsprechend eine geringere Verletzung des Gebotes steuerlicher Gleichbehandlung mit sich.

Unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Gerechtigkeit nahezu optimal waren die Gesetze der Alliierten, da hier sogar die durch die Steuerstraftat und mit ihr verbundenen Delikte erzielten Mehreinnahmen abzuführen waren. Aufgrund des Zielkonfliktes

36 Im Bericht der Kommission sowie in der ersten und zweiten Lesung des Gesetzentwurfes vor dem Reichstag finden sich keinerlei Hinweise auf eine entsprechende Erörterung.

37 Vgl. Nationalversammlung 1919, S. 4137 ff.

38 Karger 1931, S. 27.

zwischen steuerlicher Gerechtigkeit und dem Setzen größerer Anreize gingen dementsprechend wenig *incentives* von ihnen aus.

Steueramnestien waren in Deutschland alles andere als einmalige Erscheinungen. Während der Zeit der Nationalsozialisten, deren Steueramnestien sich zu Beginn ihrer Diktatur häuften, trat zwischen den ersten und der letzten Steueramnestie eine Pause von 6 Jahren ein. Da während dieser Zeit allgemeine Amnestien politischer Art³⁹ erlassen wurden, ist der zeitweilige Verzicht nicht auf die Erkenntnis zurückzuführen, Amnestien hätten negative Wirkungen und würden die Rechtsprechung unterlaufen.⁴⁰

Im Zeitablauf betonten alle Gesetzgeber, daß die gerade initiierte Steueramnestie bestimmt die letzte Gelegenheit darstelle, steuerehrlich zu werden. Auch für die parlamentarische Demokratie der Bundesrepublik Deutschland gilt die Aussage. Dennoch gab es gleich zu Beginn zwei dicht aufeinanderfolgende Amnestien. Andererseits sind seit dem Straffreiheitsgesetz 1954 Jahrzehnte vergangen, bis eine neue Steueramnestie durchgeführt wurde.⁴¹ Das kann als Indiz dafür gelten, daß der Gesetzgeber die von ihm angekündigte Einmaligkeit Ernst nehmen wollte.

Der Mißbrauch von Amnestien im allgemeinen Strafrecht war zwar ausgeprägter,⁴² dennoch darf die Feststellung gelten, daß die Steueramnestien den Anforderungen an eine gerechte Ausgestaltung kaum genügten. Insbesondere die wiederholte Durchführung von Amnestieprogrammen sowie die mit ihnen verbundenen vielfachen Revisionen haben weder einen einheitlichen rechtlichen Ordnungsrahmen noch eine gleichmäßige Behandlung der Zensiten gewährleisten können.

An Daten über den fiskalischen Erfolg der verschiedenen Programme fehlt es weitgehend. Jedoch kann unter dem Aspekt kurzfristiger Einnahmenerzielung davon ausge-

39 Z.B. wurde anlässlich der Eingliederung Österreichs die sog. Großdeutschlandamnestie erlassen (30.4.1938), bei der Annektierung des Sudetenlandes die sog. Sudetenamnestie (7.6.1939) und ebenfalls 1939 umfassende "Gnadenerlasse" für Zivilbevölkerung und Wehrmacht, vgl. im einzelnen z.B. Oppelt 1957, S. 141 ff.

40 Das Hauptmotiv für den Erlass von Steueramnestien war fortgefallen. Die Reichsbank erwähnte in Ihren Verwaltungsberichten stets steigende Steuereinnahmen und betonte, daß trotz der Kriegsfinanzierung kaum Haushaltsengpässe auftraten, vgl. Verwaltungsberichte für die Jahre 1938 bis 1943. Ein kontinuierliches Ansteigen der Steuereinnahmen verzeichnen auch die Steuerstatistiken, vgl. z.B. Länderrat des Amerikanischen Besatzungsgebietes 1949, S. 556. Allerdings ist zu beachten, daß sich die dokumentierten Steuereinnahmen auf das jeweilige "deutsche Steuergebiet" beziehen, d.h. in nicht unerheblichem Umfang auch die Steuerkraft der besetzten Staaten enthalten ist. Somit dürfte die Behauptung der Reichsbank faktisch wohl kaum zutreffen haben.

41 1982 wurde von der Bundesregierung der Versuch unternommen, eine Steueramnestie für Vergehen im Zusammenhang mit Parteispenden zu erlassen; dieser scheiterte am Widerstand der FDP, vgl. Spies 1991, S. 42.

42 Zu diesem Ergebnis kommen u.a. Hildebrandt 1951, S. 105 ff, Höfig 1963, S. 120 f, Oppelt 1957, S. 191 f.

gangen werden, daß es sich tendenziell um Mißerfolge handelte. Die Amnestieprogramme schufen wenig Anreize, die Steuerehrlichkeit der Zensiten langfristig zu erhöhen bzw. das Renommée der jeweiligen Regierung zu verbessern. Obwohl es im Zusammenhang mit den Amnestieprogrammen z.T. zu verschärften Strafmaßen u/o einer Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung kam, dürften diese im Prinzip positiven Einflüsse auf das Deklarierungsverhalten durch die ständigen Rechtsänderungen nicht dauerhaft gewesen sein. Die Strafen wurden etliche Male angehoben und danach (teilweise) wieder gesenkt. Die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung wurde vorübergehend erhöht. Beide Faktoren müßten sich in einem Rückgang der Steuerhinterziehung niedergeschlagen haben. Allerdings scheint das nicht in weitreichendem Maße der Fall gewesen zu sein, da andernfalls derartig häufige Wiederholungen von Steueramnestien nicht notwendig gewesen wären. Veränderungen von Grenzsteuersatz und Einkommen wurden im Zusammenhang mit den Steueramnestien nicht vorgenommen. Versuche der Gesetzgeber, auf die Attitüde der Gesellschaft einzuwirken, finden sich nur im Ansatz.

Wesentliche Veränderungen der entsprechend der Theorie der Steuerhinterziehung ermittelten Haupteinflußfaktoren sind nicht zu entdecken. Dort wo die Kriterien das Kalkül der Steuerhinterzieher in der Weise veränderten, daß die Kosten höher bewertet wurden als die Nutzen, hätte ein Rückgang der Steuerzuwiderhandlungen zu verzeichnen sein müssen. Leider gibt es keine Informationen darüber, ob das tatsächlich der Fall war. Die Zeit zwischen und während der Kriege wird für viele Menschen existentiellere Probleme in den Vordergrund gerückt haben, als über ein rationales Kalkül ihrer Steuerhinterziehung nachzudenken. Eine derartige Situation läßt vermuten, daß trotz erhöhter Risiken die Zukunftssorge die Steuerpflichtigen zu Hinterziehungen veranlaßte, d.h. daß neben den Kosten auch die Nutzen der Steuerhinterziehung stiegen.

Der Nettoeffekt auf die Hinterziehung von Steuern bleibt unklar. Alle Stellungnahmen und Hinweise in der Literatur deuten darauf hin, daß ein nennenswerter Rückgang der Steuerhinterziehung nicht zustande kam. Insofern können die Steueramnestien unter dem langfristigen Aspekt als gescheitert bezeichnet werden.

6.1.2. Strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen

Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen liegt erst einige Jahre zurück. Neben vielfältigen juristischen Problemen, die das Gesetz mit sich brachte und die eine Fülle von Beiträgen über seine Verfassungsmäßigkeit, den Steuererstattungsanspruch ehrlicher Steuerpflichtiger etc. auslösten, interessieren aus ökonomischer Sicht vor allem sein kurzfristiger

fiskalischer Erfolg, die Entwicklung der Hinterziehung von Zinseinkünften und Geldvermögen sowie die Wirkung des Gesetzes auf die steuerliche Gerechtigkeit.

6.1.2.1. Bewertung der Gestaltungskriterien

a) Dauer

Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung bot den Steuerhinterziehern mit einer Dauer von mehr als 3 Jahren⁴³ die mit Abstand längste Amnestiefrist in Deutschland. Die Wahl einer derartigen Frist ist schwer nachzuvollziehen. Grundsätzlich spricht gegen eine lange Dauer, daß die Steueramnestie, wenn nicht korrespondierende Öffentlichkeitsarbeit geleistet wird, aus dem Bewußtsein vieler Steuerpflichtiger verdrängt wird.

Um die Steueramnestie in Anspruch nehmen zu können, waren korrekte Einkommensteuererklärungen für 1986 und 1987 u/o eine zutreffende Vermögensteuererklärung auf den 1. Januar 1986⁴⁴ notwendig. Bleiben Fristverlängerungen außer acht, wurden die beiden letztgenannten Erklärungen bis 31. Mai 1988 fällig. Eine Verzögerung der Abgabe in die Jahre 1989 oder 1990 war für die Steuerpflichtigen nicht sinnvoll. Innerhalb der Frist stand es den Steuerpflichtigen offen, für 1988 sowie die Folgejahre ebenfalls strafbefreiende Erklärungen abzugeben. Derartige Erklärungen hätten in ihrer Wirkung denen einer Selbstanzeige⁴⁵ entsprochen. Deshalb ist unter diesem Gesichtspunkt kein Sinn in einer Fristsetzung bis Ende 1990 zu sehen. Statt eine Ausschußfrist auszusprechen, hat der Gesetzgeber die Frist über den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes hinaus nach hinten verlegt. Die Setzung einer Ausschußfrist wurde als zieladäquates Kriterium empfohlen, um eine Zunahme der Steuerhinterziehung infolge des Bekanntwerdens von Amnestieabsichten der Legislative nicht zu begünstigen. Die Gefahr hat im Rahmen des Zinssteueramnestiegesetzes grundsätzlich bestanden. Durch die konkrete Ausgestaltung des Gesetzes blieben die zu erwartenden negativen Wirkungen auf die Einzahlungen jedoch aus.

Ein Anstieg der Steuerhinterziehung hätte sich in falschen Steuererklärungen für 1986, falls eine Fristverlängerung bis zum Herbst oder darüber hinaus erreicht worden war, oder für 1987 niederschlagen können.⁴⁶ Da die Voraussetzungen für die Inanspruch-

43 Die Frist lief vom 14.10.1987 bis 31.12.1990, verkündet wurde das Steuerreformgesetz am 25.7.1988.

44 Der 1.1.1986 war ein Hauptfeststellungszeitpunkt. Vermögensteuererklärungen auf andere Stichtage sind bei gesetzlich fixierten Abweichungen von der Hauptfeststellung notwendig, vgl. § 16 VStG idF vom 14.3.1985.

45 Die Option einer Selbstanzeige ist nicht zeitlich befristet, vgl. Kapitel 7.

46 Die Erklärung für 1987 mußte zum 31.5.1988 abgegeben werden, d.h. selbst für diesen Fall war die lange, rückwirkende Frist nicht notwendig.

nahme der Amnestie zutreffende Erklärungen für 1986 und 1987 waren, hätte es zur Korrektur der durch die Diskussion um eine Steueramnestie induzierten Steuerhinterziehung kommen müssen. Die strafbefreienden Erklärungen für beide Jahre entsprachen in ihrer Wirkung der einer gewöhnlichen Selbstanzeige.

Die präzise Nennung eines Fristbeginns war wichtig. Steuerpflichtige, bei denen die öffentliche Diskussion um Maßnahmen zur verbesserten Erfassung von Zinseinkünften eine Höherbewertung des Entdeckungsrisikos bewirkt hatte, konnten den Wunsch haben,⁴⁷ ihre Steuerhinterziehung zu beenden. War dafür die Korrektur einer falschen Steuererklärung für 1986 notwendig, entschied der Eingang bei der Finanzbehörde über die Zuordnung: Vor dem 14. Oktober 1987 hatte der Zensit eine normale Selbstanzeige vorgenommen, nach dem 13. Oktober 1987 bedingte die Rückdatierung der Amnestiefrist die Umwertung in eine strafbefreiende Erklärung. Diese bewirkte zusammen mit einer richtigen Erklärung für 1987 die Freistellung von der Steuerpflicht für die Jahre bis 1986.

Die rückwirkende Fristsetzung hat die Einbeziehung von Steuerhinterziehern, die vor dem Inkrafttreten der Amnestie bekannt geworden waren, mit sich gebracht. Aus der Perspektive der Finanzverwaltung war das Vorgehen nicht geeignet, Nutzen zu stiften. Durch derartige Umwidmungen hat der Fiskus sichere Einnahmen verloren. Die Rechtfertigung der Bundesregierung, sie hätte Vertrauensschutz für vorzeitig agierende Steuerpflichtige leisten wollen, vermag nicht zu überzeugen. Durch die Regelung waren auch jene Zensiten bevorzugt, die frühe Erklärungen abgegeben hatten, weil sie bevorstehenden Prüfungen zuvorkommen wollten oder sie befürchteten.

Die Zensiten konnten nicht wissen, welche Fristregelung der Gesetzgeber treffen würde, wodurch zwei Handlungsmöglichkeiten bestanden. Auf der einen Seite die Option einer Selbstanzeige mit der Gefahr, daß diese und die mit ihr verbundene finanzielle Belastung aufgrund der Nachzahlungsverpflichtung ungemindert zum Zuge käme. Auf der anderen Seite eine Steueramnestie, von der unklar war, wie sie ausgestaltet sein würde, sowie die Gefahr der Entdeckung, bevor die Amnestie erlassen und die Entscheidung zwischen Selbstanzeige, Teilnahme an der Amnestie oder weiterer Hinterziehung getroffen worden war.

Ging man davon aus, daß der Gesetzgeber die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung während des Amnestiezeitraumes nicht erhöhte, war Abwarten die vernünftigste Verhaltensweise, die der Steuerpflichtige wählen konnte. Falsche Steuererklärungen für 1987 hätten, abgesehen von einem grundsätzlich im Zeitablauf steigenden Entdek-

47 Nach Auffassung der Bundesregierung wurde der typische Hinterzieher von Zinseinkünften und Kapitalvermögen durch die öffentliche Diskussion erst über die Steuerpflicht dieser Werte in Kenntnis gesetzt, vgl. z.B. Stoltenberg 1989, S. 3.

kungsrisiko, kaum Gefahr in sich geborgen, da sie bis zum 31. Dezember 1990 berichtigt werden und die Qualität einer strafbefreienden Erklärung erlangen konnten.

b) Adressatenkreis

Durch den begrenzten Umfang der Zinssteueramnestie beschränkte sich der Teilnehmerkreis auf natürliche Personen, bei denen die amnestiefähigen Werte zum Privatvermögen gehörten. Aus gesetzgeberischer Sicht handelte es sich um eine konsequente Vorgehensweise, wenn berücksichtigt wird, daß der Erlaß von Nachzahlungen damit begründet wurde, daß die Steuerhinterziehung dieser Gruppe ohnehin nicht mehr entdeckt werden würde. Bei den Steuerpflichtigen mit gewerblichen und selbständigen Einkünften werden dagegen regelmäßige Außenprüfungen durchgeführt, die noch Jahre später zur Aufdeckung von Steuerhinterziehung führen können. Die Ausgestaltung der Amnestie verletzte somit die gleichmäßige Belastung verschiedener Steuerpflichtiger mit Einkünften aus der gleichen Einkunftsart. Durch die Beschränkung der Amnestie auf Zinseinkünfte wurde ferner die horizontale Gerechtigkeit verletzt. Hinterzieher von Kapitalvermögen wurden gegenüber Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten hinterzogen hatten, benachteiligt. Diese konnten zwar eine Selbstanzeige vornehmen, jedoch genossen sie nicht den Vorteil, daß ihnen die Steuerschuld bestimmter Veranlagungszeiträume erlassen wurde. Da Geldvermögen insbesondere von Beziehern mittlerer und gehobener Einkommen gehalten wird, wurde zusätzlich gegen die vertikale Gerechtigkeit verstoßen. Zu deren Verletzung kam es außerdem, da der Steuervorteil durch die Freistellung der Zinseinkünfte vor 1986 mit steigendem Grenzsteuersatz zunahm.

Die Differenzierung des Adressatenkreises in dieser Form brachte Verstöße gegen das Postulat steuerlicher Gerechtigkeit mit sich. Um sie zu verhindern, wäre es notwendig gewesen, alle Steuerpflichtigen einzubeziehen und durch den Umfang der Steueramnestie zu gewährleisten, daß nicht zwangsläufig ungerechtfertigte Vorteile für bestimmte Gruppen von Steuerhinterziehern entstanden.

c) Umfang

Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung betraf ausschließlich private Einkünfte aus Kapitalvermögen und privates Kapitalvermögen. Zinseinkünfte, die gem. § 20 (3) EStG einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind, wurden explizit von der strafbefreienden Erklärung ausgenommen.⁴⁸ Selbständige und Gewerbetreibende konnten dadurch mit Problemen konfrontiert sein. Hatten sie ausschließlich Zinseinkünfte im Rahmen ihres Privatvermögens hinterzogen, stand ihnen die Amnestie ohne Risiko offen. War es dagegen auch zur Verdeckung steuerlich relevanter Sachverhalte im

48 Vgl. BMF-Schreiben 1989, Pkt. 2.2., S. 17.

Unternehmensbereich gekommen, konnten diese Zensiten befürchten, daß ihre Teilnahme hierauf Hinweise liefern würde und sie potentielle Kandidaten für eine baldige Betriebsprüfung wären.⁴⁹ Eine weitere Schwierigkeit bestand in der nicht eindeutigen Abgrenzung zwischen privatem und beruflichem Bereich. Steuerpflichtige, die bezüglich der Abgrenzung Zweifel hatten, könnten die Teilnahme als zu riskant eingeschätzt haben. Andere problematische Verknüpfungen sind denkbar. Im Resultat laufen sie darauf hinaus, daß die enge Definition der amnestiefähigen Tatbestände die Teilnahme nicht risikolos erschienen ließ. Isoliert betrachtet, hat dies eine geringere Teilnahme verursacht.

Man könnte im Sinne der Bundesregierung vermuten, daß Privatpersonen im Laufe der Zeit aus ihren Erwerbseinkünften ansehnliche Geldvermögen zusammengetragen haben, die sie bislang unversteuert ließen. Für sie war die Formulierung der Steueramnestie ohne große Schwierigkeiten. Andererseits sind es Bezieher höherer Einkommen, die in einem relativ größeren Umfang über entsprechende Zinseinkünfte verfügen und somit anteilig größere Vorteile genießen konnten.

Für die Teilnahme an der Amnestie konnte ein weiteres Problem bestehen. Das Geldvermögen und die daraus entstandenen Zinseinkünfte konnten aus verschiedenen Quellen stammen. Für einen Steuerhinterzieher war deshalb in sein Kalkül einzubeziehen, wie mit dem Ursprung seiner Zinseinkünfte verfahren würde. Hatten nicht deklarierte Einkünfte zur Bildung von Geldvermögen geführt, waren diese nicht in die Zinssteueramnestie einbezogen.⁵⁰ Wichtig für die Entscheidung, an der Amnestie zu partizipieren, war die Einschätzung, in welchem Umfang die Finanzverwaltung die Herkunft des Geldvermögens überprüfen würde. Das BMF-Schreiben forderte von den Mitarbeitern der Finanzverwaltung in dieser Frage großzügig vorzugehen. Für die Steuerhinterzieher war es jedoch schwierig, den Grad der Nachprüfungen im vorhinein abzuschätzen. Insgesamt war der Umfang so gestaltet, daß nur für Steuerpflichtige mit eindeutigen Sachverhalten die Teilnahme an der Amnestie risikolos möglich war. Die eingeschränkte Anwendbarkeit der Amnestie dürfte zum Ausschluß vieler rational handelnder Zensiten geführt haben.

d) Anreizstruktur

Die von der Bundesregierung gesetzten *incentives*, die Steuerhinterzieher zur Teilnahme an der Amnestie bewegen sollten, waren erheblich. Grundsätzlich wurde von allen Strafen und bis einschließlich 1986 von jeglicher Nachzahlungspflicht hinter-

49 Betriebsprüfungen werden von der Finanzverwaltung regelmäßig durchgeführt, dennoch dürfte es einen Unterschied bedeuten, ob sie routinemäßig oder aufgrund eines konkreten Verdachts veranlaßt werden.

50 Vgl. § 1 (1) Gesetz über die strafbefreiende Erklärung.

zogener Steuern und Zinsen abgesehen. Durch den Fortsetzungscharakter von Steuerhinterziehung muß es für die teilnehmenden Zensiten zu erheblichen Vorteilen gekommen sein. Die Setzung derartig großzügiger Anreize ging zu Lasten einer gerechten Behandlung aller Steuerpflichtigen.

e) Anforderungen an die Steuerpflichtigen

Um in den Genuß der Zinssteueramnestie zu kommen, hatten die Zensiten die Einkommensteuererklärungen für 1986 und 1987 bzw. die Vermögensteuererklärung auf den 1. Januar 1986 richtig abzugeben. Ursprünglich falsch abgegebene Steuererklärungen konnten berichtigt u/o ergänzt werden. Hatte der Steuerpflichtige für 1986 eine zutreffende Erklärung abgegeben, konnte er Straffreiheit und vor allem die steuerliche Freistellung der Zinsen vor 1986 erlangen, wenn er für 1987 eine zutreffende Steuererklärung abgab. Jemand, dessen Steuererklärung für 1986 bereits falsch gewesen war, konnte durch Berichtigung nach dem 13. Oktober 1987 Straffreiheit erlangen. Sie blieb ihm erhalten, wenn er für 1987 gleichfalls eine zutreffende Erklärung abgab bzw. eine falsche bis zum 31. Dezember 1990 korrigierte.

Die Abgabe expliziter Amnestieerklärungen war nicht notwendig. Um Erkenntnisse über den Erfolg oder Daten über das Hinterziehverhalten zu gewinnen, hätte der Fiskus die korrigierten Erklärungen mit den alten vergleichen müssen, um Abweichungen feststellen und analysieren zu können. Der Finanzverwaltung wäre dadurch erheblicher Mehraufwand entstanden, um aussagekräftige Statistiken zu erarbeiten. An die Stelle von detaillierten Amnestieanträgen gewöhnliche Steuererklärungen zu setzen, stellt deshalb keine adäquate Vorgehensweise dar.

Eine Überprüfung der strafbefreienden Erklärungen behielt sich der Fiskus ausdrücklich vor.⁵¹ Inwieweit tatsächlich eine Kontrolle der Amnestieteilnehmer durchgeführt wurde, ist unklar, da der Prüfungsvorbehalt in der Verwaltungsanweisung des BMF-Schreibens eingeschränkt wurde:

"Nachforschungen über die Herkunft von Kapitalvermögen sollen nur angestellt werden, wenn greifbare Umstände darauf hindeuten, daß das Kapitalvermögen aus un versteuerten Einkünften herrührt. Sodann soll der Stpfl. im Regelfall unter Fristsetzung zur Klärung des Sachverhalts aufgefordert werden. Erst nach Ablauf dieser neuen Frist soll die Sache an die für das Straf- und Bußgeldverfahren zuständige Stelle abgegeben werden."⁵²

51 Vgl. BMF-Schreiben 1989, S. 19, Pkt. 4.2.

52 BMF-Schreiben 1989, S. 20, Pkt. 4.4.2. Bilsdorfer interpretierte den Abschnitt als "Anstiftung zur Strafvereitelung", vgl. derselbe 1989, S. 397 ff. Dagegen kommt Joecks zu dem Ergebnis, daß die Beamten keinesfalls dazu angehalten wurden, Strafvereitelung zu betreiben, vgl. derselbe 1989, S. 42 ff.

Aufgrund der Verwaltungsanweisung ist anzunehmen, daß die Kontrollen der Finanzverwaltung nur ansatzweise durchgeführt wurden. Ob im Fall offenkundiger Verstöße gegen die Amnestievorschriften tatsächlich keine weiteren Schritte veranlaßt wurden, ist offen.

Die Steueramnestie verfiel nicht, wenn die Einkommensteuer- und Vermögensteuererklärungen nach 1987 nicht zutreffend abgegeben wurden. Hierin liegt schon fast Fahrlässigkeit des Gesetzgebers. Gelang es ihm nicht, die Kosten im Hinterziehungskalkül derartig zu erhöhen, daß sie die Nutzen überstiegen, hatten die Amnestieteilnehmer große Vorteile durch die Inanspruchnahme der Amnestie und konnten dennoch in Zukunft weiter Steuern hinterziehen. Wäre es zur Entdeckung ihrer Steuerhinterziehung gekommen, hätte dies die Zensiten in recht geringfügigem Umfang getroffen: Für alle Veranlagungszeiträume vor 1986 hatten sie Steuererlaß erzielt und für 1986 und 1987 zutreffende Erklärungen abgegeben. Im Resultat konnten deshalb nur aktuelle Hinterziehungen bestraft und nachveranlagt werden. Die Hinterziehungskosten sind durch die Amnestie tendenziell zurückgegangen, so daß vermehrt Steuerhinterziehung zu erwarten war, weil der Gesetzgeber keine sinnvollen Maßnahmen getroffen hat, um dieses zu verhindern.⁵³

f) Anforderungen an die Finanzverwaltung

Die strafbefreienden Erklärungen waren bei den zuständigen Wohnsitzfinanzämtern abzugeben. Die zusätzliche Arbeitsbelastung ist dadurch stark gestreut worden. Es ist im einzelnen nicht nachvollziehbar, ob es Finanzämter gegeben hat, in denen Überstunden erforderlich waren, um die strafbefreienden Erklärungen zu bearbeiten.

Informationstätigkeit wurde in geringfügigem Maß geleistet. Im Rahmen der Zinssteueramnestie ist es zu einer Fülle von negativen Kommentaren gekommen. Insbesondere der Steuervorteil, den Steuerhinterzieher erlangen konnten, sorgte in der Literatur für massive Auseinandersetzungen. Durch die breit angelegte Diskussion in den Medien hatte der Art. 17 Steuerreformgesetz einen hohen Bekanntheitsgrad. Die Bundesregierung, sowie die Finanzämter und deren Mitarbeiter hätten den positiven Gehalt der Vorschrift stärker herausstellen sollen, um der Steueramnestie zu mehr Erfolg zu verhelfen.⁵⁴

Die Ausgestaltung der Zinssteueramnestie entspricht in wesentlichen Punkten nicht den Anforderungen, die an ein rational gestaltetes Amnestiegesetz zu stellen sind. Die Hinterziehung von Zinseinkünften war vermutlich in weiten Teilen der Bevölkerung

53 Auf die verabschiedeten Begleitmaßnahmen wird unten eingegangen.

54 Die Bundesregierung hat zwar eine Broschüre mit dem Titel "Die kleine Kapitalertragsteuer" herausgegeben, in dieser wurde die strafbefreiende Erklärung aber nur am Rande erwähnt, vgl. Presse- und Informationsamt der Bundesregierung o.J.

verbreitet, da das Entdeckungsrisiko gering eingeschätzt wurde. Die problematische Ausgestaltung läßt vermuten, daß dieses Potential nicht optimal genutzt werden konnte.

6.1.2.2. Direkter fiskalischer Erfolg

Das Datenmaterial, das von den Finanzverwaltungen erhoben wurde, ist relativ bescheiden. Jedes Bundesland hat die Zahl der strafbefreienden Erklärungen, die Höhe des deklarierten Kapitalvermögens sowie der Einkünfte aus Kapitalvermögen erhoben und zu vier Zeitpunkten veröffentlicht.⁵⁵ Insgesamt wurden 758.913 strafbefreiende Erklärungen abgegeben.⁵⁶ In den Erklärungen wurden 21,9 Mrd. DM an Kapitalvermögen und 2,4 Mrd. DM an Einkünften aus Kapitalvermögen deklariert. Im Durchschnitt entfielen damit auf jede Erklärung Kapitalvermögen in Höhe von DM 28.850 und Einkünfte in Höhe von DM 3.170. Bereits nach 11 Monaten, d.h. einem guten Drittel der aktiven Laufzeit,⁵⁷ waren fast 70 v.H. der gesamten strafbefreienden Erklärungen abgegeben, in diesen jedoch erst 44 v.H. des Kapitalvermögens und 48 v.H. der Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt worden.⁵⁸

Der von Ministerialrat Krabbe befürchtete Vertrauensverlust durch die mit der Zinssteueramnestie ausgelöste erhebliche öffentliche Diskussion,⁵⁹ war nicht zu beobachten. Der hohe Anteil strafbefreiender Erklärungen zu Beginn zeigt, daß viele Zensiten die Amnestie gleich nach ihrem Inkrafttreten nutzten.

Auf Grundlage der vier Statistiken kann die Steueramnestie in vier Phasen unterteilt werden. In der ersten Phase betrug das Kapitalvermögen pro Erklärung DM 18.270 und die Einkünfte DM 2.186. Im letzten Halbjahr der Amnestiefrist betrug die Werte

55 Veröffentlicht wurden Daten zum 30.6. und 31.12.1989 sowie zum 30.6. und 31.12.1990, vgl. Bundesministerium der Finanzen 1989, 1990a,b und 1991 jeweils S. 3. In Bundesministerium der Finanzen 1989 wurde der 30.6.1988 als Stichtag genannt. Hier liegt ein Druckfehler vor, da das Gesetz erst am 25.7.1988 erlassen wurde. Hamburg und Rheinland-Pfalz haben keine Statistik auf den 30.6.1990 erstellt.

56 Bundesministerium der Finanzen 1991, S. 3. Die genannten Zahlen beinhalten Fälle, in denen ursprünglich unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen nachträglich korrigiert oder vervollständigt wurden. Steuerpflichtige, die erstmalig Steuererklärungen abgaben, sind demzufolge in diesen Statistiken nicht enthalten.

57 Die aktive Laufzeit der Steueramnestie betrug 29 Monate und 7 Tage. Als aktive Laufzeit wird die Zeit von der Veröffentlichung des Gesetzes bis zum Amnestieende bezeichnet, da die Steuerpflichtigen während dieser Zeit aktiv von der Amnestie Gebrauch machen konnten. Rechnet man den rückwirkenden Beginn hinzu, ergibt sich eine gesamte Amnestiedauer von 38 Monaten und 17 Tagen.

58 Vgl. Tabelle 4.

59 Entsprechende Befürchtungen äußerte Krabbe in einem Vortrag an der Universität Hamburg am 23.5.1989.

DM 28.850 und DM 3.170. In der letzten Phase wurden also strafbefreiende Erklärungen mit besonders hohen nachgeklärten Werten abgegeben, wohingegen in der ersten Zeit geringfügigere Korrekturen und Nachmeldungen von den Steuerpflichtigen offenbart wurden. Die Tatsache kann als Beweis für die Argumentation der Regierung interpretiert werden. Zensiten, die über die Steuerpflicht von Zinseinkünften nicht unterrichtet waren, haben die im Zuge der Amnestie gebotene Möglichkeit, ihren Irrtum zu korrigieren und steuerehrlich zu werden, sofort ergriffen. Denkbar ist ferner, daß es sich bei den ersten Teilnehmern um Steuerpflichtige handelte, die sich von der Quellensteuer sowie den Begleitmaßnahmen beeindruckt zeigten und sie als ihr Entdeckungsrisiko steigend beurteilten. Die Ursache ihrer Teilnahme hätte dann in der Veränderung ihres Entscheidungskalküls gelegen.

In der späten Phase abgegebene Erklärungen legen die Vermutung nahe, daß sie von denjenigen stammen, die abgewartet haben, wie sich der Sachstand entwickelt. Über die Medien wurden von vielen Seiten erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes geäußert. Einige Autoren vertraten die Auffassung, daß die Amnestieteilnehmer bei Nichtigerklärung von Art. 17 Steuerreformgesetz keinen Vertrauensschutz genießen würden.⁶⁰ Bei einem Zutreffen dieser Einschätzung wären auf die Steuerhinterzieher erhebliche Nachzahlungen zugekommen. Die erheblich geringere Zahl abgegebener Erklärungen im letzten Jahr bzw. Halbjahr⁶¹ der Laufzeit der Amnestie kann auch Ausdruck dafür sein, daß interessierte Steuerpflichtige bereits eine strafbefreiende Erklärung eingereicht hatten.

Die lange Amnestiefrist hat ausreichende Zeit für genaue Informationsbeschaffung und ein rationales Kalkül eröffnet. Das BVerfG fällte während der Amnestiefrist keine Entscheidung, so daß das Gesetz seine Gültigkeit nicht verlor. Darüber hinaus war von seiten der Bundesregierung betont worden, daß sich die Zensiten in Sicherheit wiegen dürften und sie mit der Inanspruchnahme der strafbefreienden Erklärung nicht in eine "Falle gelockt" werden sollten. Die erwähnten Formulierungen des BMF-Schreibens unterstrichen eine derartige großzügige Haltung.

Wie können Entscheidungsgrundlagen, an der Amnestie teilzunehmen ausgesehen haben? Ein rationales Kalkül kann ergeben haben, daß es sinnvoll war, hinterzogenes Kapitalvermögen und dessen Einkünfte anzugeben, da der Vorteil aus der Steuerfreistellung für die Zeit vor 1986 größer war als die Nachzahlungen für 1986/87. In einer

60 Vgl. z.B. Lang 1989, der anführt, daß die Ausweitung des Festsetzungsverbots zwar die Diskriminierung der ehrlichen Zensiten reduzieren würde, nicht jedoch "den verfassungswidrigen Zustand der Steuerungleichheit im Verhältnis zu anderen Steuerarten.", vgl. derselbe 1989, S. 357. Siehe auch Schünemann 1989, S. 24 ff, der detailliert darlegt, daß das Maßnahmenbündel nicht geeignet sein konnte, Steuerhinterziehung zu vermindern, und deshalb dem Gesetz seine Verfassungsmäßigkeit absprach.

61 Vgl. Tabelle 4.

derartigen Ertragnisrechnung hätte der Barwert künftiger Steuerzahlungen berücksichtigt werden müssen, sofern die Steuerpflichtigen aufgrund der veränderten Parameter nicht ohnehin ihre Steuerhinterziehung beenden wollten. Vielleicht hat es auch Steuerpflichtige gegeben, die diese Option nutzten, da sie die entsprechenden Werte inzwischen nicht mehr besaßen oder sie in Zukunft legal einsetzen wollten.

Interessant ist ein Blick auf die Verteilung zwischen den Ländern. Das meiste Kapitalvermögen wurde in Nordrhein-Westfalen erklärt, wo die nachgemeldeten Einkünfte aus Kapitalvermögen ebenfalls eine Spitzenposition einnehmen.⁶² Dennoch lag hier das Kapitalvermögen pro Erklärung nicht an der Spitze, sondern war mit DM 22.230 unterdurchschnittlich. Bei den Durchschnittswerten lag statt dessen Bayern mit fast doppelt so hohem nachgemeldeten Kapitalvermögen (DM 42.870) bei einem Anteil von nur 11,75 v.H. an den gesamten Nacherklärungen vorn. Das größte Volumen an Einkünften aus Kapitalvermögen wurde in Baden-Württemberg (DM 4.780) pro Erklärung abgegeben, das Schlußlicht bildete Nordrhein-Westfalen, wo es trotz der höchsten Nachmeldung von Kapitalvermögen pro Erklärung im Schnitt nur zu einer Nachmeldung von DM 2.200 kam. Die Abweichungen zwischen den Bundesländern könnten Ausdruck einer unterschiedlichen Struktur der Einkünfte der Zensiten sein. Darüber hinaus wäre denkbar, daß soziales Stigma und moralische Werte regional geprägt sind. Die Bundesländer verfügen außerdem über unterschiedliche Bevölkerungszahlen und -struktur und somit Steuerpflichtige.

Die Einkommensteuerstatistik gibt über die Zahl der Steuerpflichtigen in jedem Bundesland keine Auskunft. Um weitere Aussagen treffen zu können, wird angenommen, daß sich die Einkommensstruktur im großen und ganzen entspricht und damit der Anteil der Zensiten an der Gesamtbevölkerung etwa konstant ist. Um exakte Daten zu erhalten, wäre es notwendig, die Zahl der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Kapitalvermögen zu kennen.

Für die Bundesrepublik ergab sich ein Anteil von 1,24 v.H. strafbefreiender Erklärungen bezogen auf die Gesamtbevölkerung. Das Verhältnis variierte zwischen den Bundesländern erheblich. In Nordrhein-Westfalen lag es mit 1,69 v.H. am höchsten, im Saarland (0,58 v.H.) am niedrigsten.⁶³ Dieser Sachverhalt kann als Ergebnis zweier grundsätzlich konträrer Argumente interpretiert werden. Zum einen, die Saarländer seien so wenig steuerehrlich, daß die "goldene Brücke" der Bundesregierung sie nicht zu einem Umdenken bewegen konnte. Diametral entgegengesetzt kann gefolgert werden, daß sie besonders steuerehrlich sind. Demzufolge hätten sie zutreffende Steuererklärungen abgegeben, so daß die Basis für die Teilnahme an der Amnestie

62 Vgl. Tabelle 5.

63 Vgl. Tabelle 5.

fehlte. Entsprechende Überlegungen gelten analog für die Länder mit besonders hoher Erklärungsquote. Um der Erörterung eine eindeutige Richtung zu geben, wäre es notwendig, daß Ausmaß der Steuerhinterziehung in den einzelnen Bundesländern vor und nach der Zinssteueramnestie zu kennen. Das ist naturgemäß nicht der Fall.

Die Zahl der strafbefreienden Erklärungen läßt kaum einen Rückschluß auf die Zahl der Steuerpflichtigen zu, die die Amnestie in Anspruch genommen haben. Es war nicht zwingend, daß jeder interessierte Zensit zwei strafbefreiende Erklärungen abgab, denn u.U. hatte er für 1986 bereits eine zutreffende Erklärung abgegeben und mußte nur für 1987 korrigieren oder umgekehrt. Fälle, in denen strafbefreiende Erklärungen erstmalige steuerliche Erklärungen darstellten, sind ohnehin nicht in dem Datenmaterial enthalten.⁶⁴ Ferner ist ungeklärt, welche Grenzsteuersätze die Amnestieteilnehmer hatten. Außerdem ist offen, ob einige von ihnen Freibeträge oder andere Steuerabzugsbeträge geltend machen konnten. Das vorhandene Datenmaterial läßt kaum Schlußfolgerungen zu, ob die Amnestie - bewertet in zusätzlich erzielten Steuereinnahmen - ein Erfolg gewesen ist.⁶⁵

Der Nachentrichtungserlaß bedingte keine direkten positiven fiskalischen Wirkungen der Zinssteueramnestie. Lediglich die Steuern und Zinsen auf hinterzogene Einkünfte aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen für die Jahre 1986 und 1987 standen für eine zusätzliche Einnahmenerzielung zur Verfügung.

Aufgrund der mangelhaften Datenlage kann der fiskalische Erfolg der Steueramnestie nur geschätzt werden. Die positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen haben 1986 25,3 Mrd. DM betragen.⁶⁶ Die Summe der positiven Einkünfte aller sieben Einkunftsarten hatte ein Volumen von 816,5 Mrd. DM. Hieraus verblieben nach Berücksichtigung der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie anderer steuerlicher Abzugsbeträge zu versteuernde Einkommen in Höhe von 627,3 Mrd. DM. Aus diesen folgte eine festgesetzte Steuer in Höhe von 162,5 Mrd. DM, das entspricht fast 26 v.H. Für den Fall, daß der Werbungskostenpauschbetrag sowie der Sparerfreibetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen von den Zensiten bereits ausgeschöpft waren, würden sich die 2,4 Mrd. DM nacherklärter Zinseinkünfte in voller Höhe in der Summe der Einkünfte niederschlagen. Diese Annahme ist plausibel, wenn man bedenkt, daß ein rational kalkulierender Steuerhinterzieher einen Anreiz hat, nur über diesen Betrag hinausgehende Zinseinkünfte zu hinterziehen.

64 Vgl. Bundesministerium der Finanzen 1989, 1990a,b, 1991.

65 Verläßt man sich auf die subjektive Einschätzung von Mitarbeitern im Bundesfinanzministerium, war die Zinssteueramnestie ein "Schlag ins Wasser". Das ist das Ergebnis schriftlicher und telefonischer Versuche, weitere Einzelergebnisse zu ermitteln.

66 Vgl. Statistisches Bundesamt 1991, S. 31.

Die in der Statistik ausgewiesene Steuerschuld reflektiert die gesamte Steuerschuld unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen. Angenommen, die nacherklärten Zinseinkünfte sind in gleicher Weise über die verschiedenen Einkommensklassen verteilt, hätten aus den nacherklärten Einkünften aus Kapitalvermögen zusätzliche Steuereinnahmen von 626 Mill. DM resultiert.⁶⁷

Verglichen mit den jährlichen Steuereinnahmen aus der Einkommensteuer stellen die Einzahlungen einen geringfügigen Anteil dar. Das in den strafbefreienden Erklärungen deklarierte Vermögen (21,9 Mrd. DM) entspricht fast 6 v.H. des gesamten Sonstigen Vermögens in Höhe von 374,61 Mrd. DM auf den 1. Januar 1986. Die Zahl gewinnt an Bedeutung, wenn man berücksichtigt, aus welchen Komponenten die Größe "Sonstiges Vermögen" besteht.⁶⁸ Insbesondere die darin enthaltenen Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften verdienen besondere Beachtung. Sie unterliegen, bevor sie den Anteilseigner erreichen, einer Steuerbelastung von 52 v.H.⁶⁹ Es ist deshalb anzunehmen, daß viele Besitzer dieser Art von Kapitalvermögen ihre Dividendeneinkünfte steuerlich deklariert haben, da ihr persönlicher Grenzsteuersatz unterhalb von 52 v.H. liegt, so daß sich Erstattungen ergeben. Nimmt man deshalb die 148,3 Mrd. DM an Erträgen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften aus der Betrachtung heraus, erhöht sich der Anteil des amnestierten Kapitalvermögens auf etwa 10 v.H.

Die Aussagekraft der Zahlen ist eingeschränkt. Offen ist z.B., wieviel aus den Nacherklärungen an zusätzlichen Steuereinnahmen resultierte. Ebenso wurde von den Finanzverwaltungen nicht untersucht, wie hoch der materielle Vorteil aus der Steuerfreistellung für die Zeit vor 1986 für die Gesamtheit der Zensiten gewesen ist und wie hoch dementsprechend der Nettoeffekt für die Haushalte von Bund und Ländern war.

Zahlen, die über das wenige bereits dargelegte Datenmaterial hinausgehen, existieren nicht. Unbekannt ist auch, wie hoch die Kosten waren, die durch das Steueramnestiegesetz ausgelöst wurden. Mit Ausnahme von Druck- und geringfügigen Werbekosten läßt sich der Aufwand der Finanzverwaltungen schwer schätzen. Insbesondere die Bearbeitung der strafbefreienden Erklärungen wurde dezentral gehandhabt und ist in ihrem Umfang kaum zu kalkulieren. Die Datenlage läßt vermuten, daß Bundesregierung und Finanzverwaltungen unter das "Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen" einen möglichst unauffälligen Schlußstrich ziehen wollten, da es seine Ziele in hohem Maße verfehlte. Aus ihm konnte weder bedeutender fiskalischer noch öffentlichkeitswirksamer Nutzen gezogen werden.

67 Die Einnahmen sind zwei Veranlagungszeiträumen zuzurechnen.

68 Vgl. Statistisches Bundesamt 1990, S. 34 f.

69 Die Belastung setzt sich aus 36 v.H. Körperschaftsteuer und darauf entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 v.H. zusammen.

6.1.2.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung

Die Steueramnestie ist im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 ergangen. Der Titel "Reformgesetz" läßt vermuten, daß im Bereich des Steuersystems bestehende Probleme oder Ineffizienzen reformiert werden sollten. Hier ist nicht der Ort, das Reformvorhaben der Bundesregierung umfassend zu beurteilen. Für die Arbeit verbleibt aber die Aufgabe zu analysieren, ob die Steueramnestie und die mit ihr verknüpften Begleitmaßnahmen in der Lage waren, die Hinterziehung von Zinseinkünften zurückzudrängen.

Die Bundesregierung strebte nicht die Reduzierung von Steuerhinterziehung im allgemeinen, sondern speziell von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen an. Insoweit reagierte sie auf die weitverbreitete Hinterziehung von Steuern im Rahmen dieser Einkunftsart bzw. des ihr zugrundeliegenden Vermögens. Durch die Existenz des Bankgeheimnisses ist den Finanzverwaltungen kaum die Möglichkeit gegeben, entsprechende Hinterziehungen aufzudecken. Trotz der naheliegenden Vorgehensweise, im Grunde genommen verlorenes Steuervolumen noch fiskalisch erreichen zu wollen, ergibt sich Kritik. Die Bundesregierung hat die eigenen Anforderungen zu niedrig gesteckt. Sie sagte nicht der Steuerhinterziehung insgesamt den Kampf an, obwohl auch hier vielfach prinzipiell verlorenes Steuervolumen hätte eingenommen werden können. Deshalb ist auch der Beurteilungsrahmen eng gesteckt, da nur zu prüfen ist, ob die Hinterziehung von Zinseinkünften zurückgedrängt werden konnte.

Im Rahmen der Steuerreform, die sich in drei Stufen (1986, 1988 und 1990) vollzog, wurde in der letzten Stufe eine Veränderung des Einkommensteuertarifs vorgenommen. Der Grundfreibetrag wurde angehoben und der Eingangsteuersatz ebenso wie der Spitzensteuersatz um 3 v.H. auf 19 v.H. bzw. 53 v.H. gesenkt. Die Tarifbelastung und somit die persönlichen Grenzsteuersätze sind gesunken. Hieraus resultierte zumindest im Rahmen der Einkommensteuer die Neigung zu reduzierter Steuerhinterziehung. Eine faktische Reduktion der Steuerhinterziehung kann bei jenen Zensiten zustande gekommen sein, bei denen eine zukünftige richtige Deklaration nicht zur Entdeckung alter Vergehen führte. Steuerhinterzieher, für welche die Reduktion der Steuerhinterziehung eine Entdeckungsfahr implizierte, hatten größere Schwierigkeiten, ihr künftiges Verhalten effizient zu gestalten. Die zeitgleiche Verabschiedung einer Steueramnestie sorgte dafür, daß Steuerstraftaten, soweit sie Zinseinkünfte und Kapitalvermögen betrafen, ausgesprochen kostengünstig aufgegeben werden konnten. Insoweit hätten die Maßnahmen der Regierung zum Erfolg führen können. Das Problem bestand in der speziellen Ausgestaltung der Amnestie, wodurch das Risiko nur für einen eng begrenzten Bereich entfiel.

Die Bruttoeinkommen stiegen 1987 - in nominalen Größen betrachtet - um 3,5 v.H. Die Vermögenseinkommen verzeichneten einen Zuwachs von 1,5 v.H.⁷⁰ Dieser Einkommensanstieg hat der Theorie der Steuerhinterziehung zufolge zu einer Zunahme der Hinterziehungen geführt. Bestünde ein linearer Zusammenhang zwischen beiden Größen, wäre die Steigerungsquote geringfügiger als 1986, da in jenem Jahr der Einkommensanstieg höher ausgefallen war. Allerdings ist kaum zu erwarten, daß Steuerpflichtige ihre Steuerhinterziehung in diesen Einkommenszuwachsbereichen jährlich anpassen. Bei diesem Einflußfaktor spielt eine größere zeitliche Dimension eine Rolle. Deshalb ist seine Bedeutung im Rahmen der unmittelbaren Beurteilung von Steueramnestien nicht so wesentlich wie die Betrachtung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und des Strafmaßes, die unmittelbar auf die Hinterziehungsentscheidung der Zensiten wirken.

Die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung wurde vom Zinssteueramnestiegesetz in vielfältiger Weise tangiert. Wie erwähnt wurde im BMF-Schreiben das Erfordernis einer Überprüfung der strafbefreienden Erklärungen durch die Finanzverwaltung ausdrücklich genannt.⁷¹ Insoweit könnte man vermuten, daß die Steuerpflichtigen, die an der Amnestie teilnahmen, ihre Erklärungen für 1986 und 1987 in zutreffender Weise abgaben, um im Fall der Durchführung der angekündigten Kontrolle keine Nachteile zu erleiden. Im BMF-Schreiben wurde aber gleichfalls festgelegt, daß bei

"strafbefreienden Erklärungen davon ausgegangen werden kann, daß die Einkünfte aus Kapitalvermögen und/oder das Kapitalvermögen richtig und vollständig (nach-)erklärt worden sind."⁷²

Eine derartige Anweisung an die Finanzverwaltungen barg die Gefahr, daß Steuerhinterzieher in ihrem Kalkül zu dem Ergebnis gelangten, daß der Prüfungsvorbehalt wenig genutzt werden würde. Die Einschätzung kann durch die weiteren Ausführungen manifestiert worden sein, denen zufolge eine Ermittlungspflicht ausschließlich für Fälle vorgeschrieben war, in denen "greifbare Umstände darauf hindeuteten, daß das Kapitalvermögen aus un versteuerten Einkommen herrührt."⁷³ Die Bundesregierung fürchtete massive Kapitalexporte, wodurch die Vermutung nahelag, daß sie auf eine Einhaltung und großzügige Auslegung der Verwaltungsanweisung drängen würde. Ein denkbares Resultat solcher Überlegungen könnten zu niedrige Nacherklärungen sein, die eine Straf- und insbesondere Steuerfreiheit für die Jahre vor 1986 mit sich brachten, auf der anderen Seite aber für zukünftige Besteuerungen eine geringe Bemessungsgrundlage schafften.

70 Vgl. Sachverständigenrat 1987, Tz. 78.

71 BMF-Schreiben 1989, S. 19, Pkt. 4.2.

72 Vgl. BMF-Schreiben 1989, S. 20, Pkt. 4.4.1.

73 Vgl. BMF-Schreiben 1989, S. 20, Pkt. 4.4.2.

Wäre es tatsächlich zu einer Entdeckung dieses Verhaltens gekommen, verblieb für den Steuerpflichtigen im allgemeinen der Vorteil, daß seine falsche strafbefreiende Erklärung als Selbstanzeige akzeptiert wurde. Die Vorgehensweise kam den Steuerpflichtigen entgegen, sicherte ihnen eine solche Zusage beinahe Immunität hinsichtlich ihrer steuerlichen Vergehen zu. Zumindest Straffreiheit schien gesichert.⁷⁴

Neben der direkten Wirkung auf die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung für Teilnehmer an der Amnestie ist zu fragen, ob die Entdeckungswahrscheinlichkeit für Steuerhinterzieher von Zinseinkünften und Kapitalvermögen im allgemeinen stieg. Durch den "Schutz von Bankkunden" (§ 30a AO) wurde die Kontrollmöglichkeit gesetzlich eingeschränkt. Der Weg zu Kontrollmitteilungen, der in einigen anderen Ländern beschränkt worden war,⁷⁵ um die Hinterziehung von Zinseinkünften einzudämmen, wurde in der Bundesrepublik Deutschland nicht gegangen.⁷⁶ Tendenziell sank die Entdeckungswahrscheinlichkeit, denn die Formulierung des Bankenerlasses "nur" als Verwaltungsanweisung ohne rechtlichen Bindungscharakter hatte keine Außenwirkung. Potentielle Steuerhinterzieher könnten auf die interne Verwaltungsanweisung weniger vertraut haben als auf eine einklagbare gesetzliche Formulierung. Nach der Festschreibung in der AO und erheblichen öffentlichen Diskussionen, daß unbedeutende Gefahr drohe, von der Finanzverwaltung bei der Hinterziehung von Zinsen entdeckt zu werden, ist das Risikokalkül von Zensiten vielleicht dahingehend verändert worden, daß sie die möglichen Kosten der Steuerhinterziehung geringer bewerteten. Der Effekt, der auf den § 30a AO zurückzuführen ist, ist allerdings einigermaßen gering einzuschätzen, da "interessierte" Zensiten, dem Bankenerlaß und seiner recht hohen "Zuverlässigkeit" schon vorher Vertrauen entgegengebracht haben dürften. Bedeutungsvoller dürften die einhergehenden wiederholten Hinweise auf das niedrige Entdeckungsrisiko gewesen sein.⁷⁷

Die Begleitmaßnahmen, auf die von Regierungsseite verwiesen wurde, um zu betonen, daß die Steuerhinterzieher einer schlechten Zukunft entgegenblickten, waren kaum

74 Aus juristischer Sicht ergab sich hieraus ein bedeutendes Problem. Die Zusage einer Umwertung der strafbefreienden Erklärung zu einer gewöhnlichen Selbstanzeige wurde im BMF-Schreiben gemacht, d.h. einer Verwaltungsanweisung. Im Steueramnestiegesetz war diese Möglichkeit nicht erwähnt. Da Gesetze einen höheren Stellenwert haben als Verwaltungsanweisungen, ist fraglich, wie der Nettoeffekt dieser konträren Ankündigungen und deren lebhafter Diskussion auf das Verhalten potentieller Amnestieteilnehmer wirkte.

75 Kontrollmittlungssysteme gibt es z.B. in Norwegen, den USA und den Niederlanden.

76 Bundesfinanzminister Waigel betonte im Januar 1990 nochmals ausdrücklich, daß der Weg zu Kontrollmitteilungen auf keinen Fall beschränkt werden soll, um nach "den schmerzvollen Erfahrungen mit wenigen Monaten "Quellensteuer"... das wiedergewonnene Vertrauen nicht durch die Einführung von Kontrollmitteilungen wieder aufs Spiel zu setzen", vgl. derselbe 1990, S. 3.

77 Auch das BMF-Schreiben, das die Finanzverwaltungen zu einem rücksichtsvollen Umgang mit den Amnestieteilnehmern aufforderte und sogar nach entdeckten Unrichtigkeiten die Möglichkeit einer Selbstanzeige einräumte, wird bei den Zensiten kaum den Eindruck hinterlassen haben, man wolle sie verschärft kontrollieren.

geeignet, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung zu erhöhen. Jemand, der aus rationalem Kalkül seine Steuern auf Zinseinkünfte hinterzog, wird sich durch die Unterschriftspflicht der Anlage KSO sowie die gedruckten Steuerpflichthinweise nicht in seinem Handeln beeinflussen lassen, wenn er gleichzeitig über die Information verfügt, daß durch den § 30a AO kaum die Gefahr der Entdeckung droht. Die Zweckmäßigkeit der Aufklärungsmaßnahmen kann lediglich darin gesehen werden, Zensiten auf die Steuerpflicht hinzuweisen, um sie im Fall einer Entdeckung leichter belangen zu können.

Die Quellensteuer als dritte wesentliche Begleitmaßnahme war gleichfalls nicht geeignet, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung zu erhöhen. War es zu Hinterziehungen aus Unwissenheit gekommen, könnten die Maßnahmen geeignet gewesen sein, Steuerhinterzieher von ihrem strafbaren Verhalten abzubringen. Die Bundesregierung hat wiederholt betont, daß sie die Tätergruppe der nichtinformierten Steuerpflichtigen für die zentrale hält.⁷⁸ Allerdings ist anzunehmen, daß eine Fehleinschätzung vorliegt, die das wahre Ausmaß unehrlichen Verhaltens verkennt oder verkennen will. Wären die Steuerpflichtigen nur "unwissend" gewesen, wäre die Auslösung der massiven Kapitalflucht nach Einführung der Quellensteuer nicht zu verstehen. Ebenso unverständlich wäre in diesem Fall die Rücknahme des Gesetzes, die von der Regierung vor allem mit dem gewaltigen Anstieg der Kapitalexporte begründet wurde.

Das Strafmaß wurde weder durch das Zinssteueramnestiegesetz noch im Rahmen des Steuerreformgesetzes verändert. Von dieser Seite war demzufolge kein Rückgang der Steuerhinterziehung zu erwarten. Von Regierungsseite wurde darauf hingewiesen, daß zukünftige Hinterziehungen von Amnestieteilnehmern theoretisch denkbar, "jedoch tatsächlich nicht möglich"⁷⁹ seien. Die Einschätzung entspricht kaum der Realität, wenn man bedenkt, welchen Arbeitsbelastungen sich die Finanzverwaltung gegenüberübersah, die gegenwärtig noch fortbestehen.⁸⁰ Eine qualitative Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen, noch dazu unter Einbeziehung früherer Jahre, konnte aus Zeit- und Personalmangel kaum gewährleistet werden. Im Zusammenhang mit der Zinssteueramnestie kam es zu keiner verbesserten Ausstattung mit Mitteln in den Finanzverwaltungen, aufgrund derer höhere Kontrolltätigkeiten hätten durchgeführt werden können. Auf die gesamtgesellschaftliche Attitüde wurde von der Regierung wenig Einfluß genommen. Die öffentliche Diskussion hat zwar dazu geführt, daß

78 Vgl. entsprechende Äußerungen des damaligen Finanzministers Stoltenberg, derselbe 1989, S. 3. Auch sein Nachfolger Waigel hob die steuerehrlichen Bürger hervor, die sich auf das Bankgeheimnis verlassen können müssen, und lehnte aus diesem Grund Kontrollmitteilungen ab, vgl. derselbe 1989b, S. 2.

79 Krabbe 1988a, S. 2664.

80 Der Aufbau einer effektiven Finanzverwaltung in den neuen Bundesländern beansprucht zusätzlich Kapazitäten der Finanzbehörden der alten Länder.

nunmehr jeder Zensit über die Steuerpflicht von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen informiert ist, dennoch wurde kaum etwas getan, um positiv auf die ehrlichen Zensiten einzuwirken. Umworben wurden vielmehr die Steuerhinterzieher. Die Verarbeitung der Zinssteueramnestie in den Medien hat tendenziell einen negativen Einfluß auf die interpersonellen Faktoren gehabt.

Die Haupteinflussfaktoren der Steuerhinterziehung wurden in unterschiedlicher Weise tangiert. Von der Ermäßigung der Grenzsteuersätze wäre ein Rückgang der Steuerhinterziehung zu erwarten gewesen. Da die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung nicht anstieg und das Strafmaß unverändert blieb, ist anzunehmen, daß der Effekt kompensiert wurde und insgesamt ein weiterer Anstieg der Steuerhinterziehung zustande kam. Des weiteren wurde die Quellensteuer von vielen Steuerpflichtigen als Steuer mit Abgeltungscharakter interpretiert, was sich gleichfalls nicht in einer Zunahme ihrer Deklaration niedergeschlagen haben dürfte.

6.1.2.4. Beurteilung

Ein besonderes Problem der Zinssteueramnestie liegt in der Tatsache, daß ehrliche Zensiten erheblich benachteiligt wurden, da sie auf ihre Zinseinkünfte für die Zeit vor 1985 Steuern gezahlt haben. Im Ergebnis haben sie damit mehr Abgaben geleistet als unehrliche Zensiten, denen ein Steuer- und Zinserlaß für die Jahre vor 1985 eingeräumt wurde. Die Ausgestaltung der Steueramnestie hat damit zu massiver steuerlicher Ungerechtigkeit geführt.⁸¹ Verschärft wurde die Problematik durch Presse und einschlägige Literatur, in der Steuerehrliche mit dem Prädikat "Dumme" ausgezeichnet wurden. Dadurch dürfte zusätzlich beträchtlicher Schaden entstanden sein.

Jede Amnestie bringt eine Ungleichbehandlung zwischen amnestierten und nicht-amnestierten Tätern mit sich. Nach der Rechtsprechung des BVerfG⁸² ist das zulässig, wenn zusammen mit der Amnestie eine rechtliche Neuordnung einhergeht, die "gestörtem Rechtsbewußtsein" ein Ende setzt.⁸³ In dieser Arbeit soll nicht Stellung genommen werden zu den vielfältigen juristischen Argumentationslinien⁸⁴, die im Ergebnis darauf hinausliefen, daß weder die Steueramnestie, die Quellensteuer noch

81 Der in der Literatur vielfach dargelegten Auffassung, ehrliche Zensiten hätten einen Anspruch auf Steuererstattung, vgl. z.B. Bilsdorfer 1989, Birk 1989, Lang 1989, Rainer 1988, tritt das BMF-Schreiben in Punkt 3.2.3. entgegen, vgl. Kommentar von Joecks 1989, S. 34 f. Dem schloß sich das BVerfG in seinem Urteil vom 27. Juni 1991 an, vgl. BVerfG 1992 S. 233 ff.

82 Vgl. z.B. BVerfG 1960, S. 234 ff, S. 340 ff und S. 354 ff sowie BVerfG 1974, S. 174 ff.

83 Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung vgl. Birk 1989, S. 1074 f. Die Argumentationsweise des BVerfG erinnert an die Begründung der nach dem 2. Weltkrieg erlassenen Amnestien, die eine Befriedung und Beendigung der rechtlichen Desorientierung der Bevölkerung zum Ziel hatten.

84 Vgl. F8n 72 in diesem Kapitel.

die anderen begleitenden Maßnahmen geeignet waren, eine derartige neue Rechtsordnung zu schaffen. Hier soll vielmehr unter der Berücksichtigung ökonomischer Kriterien zur Klärung dieser Frage beigetragen werden. Durch die geringfügige bzw. ungünstige Einflußnahme auf die Hinterziehungsfaktoren kann ein weiterer Anstieg der Steuerhinterziehung induziert worden sein. Außerdem wurde in den Medien zumeist nicht versäumt, auf die relativ risikolose Hinterziehung hinzuweisen. Damit wurde genau das Gegenteil einer sinnvollen Öffentlichkeitsarbeit erreicht, die zu positiven Bewertungen der Steueramnestie bei nicht betroffenen Bürgern hätte führen sollen. Die Bundesregierung hat versäumt, deutlich zu machen, daß eine Eingliederung der Hinterzieher von Zinseinkünften in die Einkommensteuer den aufrichtigen Steuerpflichtigen Vorteile verschafft. Eine nicht nur vorübergehende Einbeziehung aller Zinseinkünfte und Kapitalvermögen in die entsprechenden Bemessungsgrundlagen hätte eine verbesserte Haushaltslage bedeuten können - ein Faktor, der allen Bürgern zugute kommen würde. Insbesondere die offiziell deklarierte Zielgruppe könnte sich veranlaßt gefühlt haben, trotz ihres neuen Erkenntnisstandes die hinterzogenen Bemessungsgrundlagen in Zukunft nicht zu erklären.

Innerhalb der Gruppe der Steuerhinterzieher gab es Personen, die von der Steueramnestie höheren Nutzen hatten als andere. Das Gesetz brachte für jene Steuerpflichtigen erhebliche Vorteile, die ihr Kapitalvermögen und die daraus geflossenen Einnahmen dem Fiskus offenbarten, inzwischen jedoch über geringere Gesamteinkommen verfügten (z.B. Rentner) und somit einer zukünftigen Versteuerung ihrer Zinseinkünfte gelassen entgegensehen konnten. Das trifft ebenso auf Zensiten zu, die mit Hilfe der Steueramnestie ihr Geldvermögen legalisieren konnten. Ihnen stand dadurch die Möglichkeit offen, Investitionen zu tätigen oder privates Wohneigentum zu erwerben. Auf diese Weise konnten sie das Geldvermögen und dessen Erträge, die infolge der Steueramnestie der Vermögen- respektive Einkommensteuer unterliegen sollten, in andere steuerlich bevorzugte Erträge oder kaum steuerbelastete Vermögenswerte umwandeln.⁸⁵ Selbst innerhalb des Geldvermögens kann es zu Umschichtungen gekommen sein, die eine Versteuerung der Kapitaleinkünfte erheblich reduzierten. Ein Beispiel ist die Realisierung steuerfreier Wertzuwächse durch Kursgewinne außerhalb der Spekulationsfrist anstelle von Zinseinkünften.

Will man das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen zusammenfassend beurteilen, zeigt sich, daß die Hinterziehung von Zinseinkünften und von Kapitalvermögen infolge der erheblichen Ausgestaltungsmängel kaum wirkungsvoll unterbunden wurde. Der gleichzeitige Erlaß der Steueramnestie und der Festschreibung des Bankenerlasses in der AO waren zwei

⁸⁵ Zu nennen sind z.B. steuerfreie *capital gains* sowie die erheblich unter dem Verkehrswert liegenden Einheitswerte von Immobilien.

Maßnahmen, die sich konterkariert haben. Durch die Steuerfreistellung wurde ein erheblicher Anreiz für die Teilnahme geschaffen, jedoch konnte durch den Bankenerlaß nicht gewährleistet werden, daß die Zensiten in Zukunft ihre Zinsen überhaupt bzw. auf der durch die Amnestie erhöhten Bemessungsgrundlage versteuern würden. Auf die Hinterziehungsfaktoren wurde in kaum geeigneter Weise Einfluß genommen, so daß die langfristige Einnahmenerzielung infolge der Amnestie eher schlechter als besser geworden ist.

Ein Indiz dafür, daß das Steueramnestiegesetz nicht in der Lage war, die Steuerhinterzieher von Zinseinkünften zu einer Verhaltensänderung zu bewegen, ist in der Einführung der Zinsabschlagsteuer zu sehen.⁸⁶ Die neuerliche Erhebung von Steuern bei der Auszahlung, nun in Höhe von 30 v.H., soll eine gleichmäßigere Erfassung der Zinseinkünfte gewährleisten, die demnach bis dato immer noch nicht erzielt wurde.⁸⁷

6.2. Tax amnesties in den USA

Die Beurteilung der US-amerikanischen Steueramnestien erfolgt analog der Vorgehensweise im vorangegangenen Abschnitt. Bemerkenswerte Regelungen und besondere Ausgestaltungen werden herausgegriffen, da es nicht förderlich ist, jede Steueramnestie einzeln zu beurteilen.

6.2.1. Bewertung der Gestaltungskriterien

a) Dauer

Die Dauer der Amnestien betrug in einem knappen Drittel der Fälle 2 Monate oder weniger. Die erste Steueramnestie (Illinois I) dauerte 12 Tage und war mit Abstand die kürzeste. Eine derartig kurze Frist war vermutlich nicht geeignet, den Steuerpflichtigen die Zweckmäßigkeit der Amnestie nahezubringen, sie publik zu machen und den Zensiten ausreichende Bedenkzeit zu geben. Die knapp 3 Jahre später wiederholte Steueramnestie (Illinois II) dauerte 2 Monate. Legt man die Erklärungsquote des ersten Programms zugrunde, waren 2.000 Anträge zu erwarten, tatsächlich trafen 27.500 ein.

⁸⁶ Der Erlaß des Gesetzes wurde durch das BVerfG Urteil vom 27. Juni 1991 bedingt. Das Urteil erklärte die derzeitige Praxis der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen für verfassungswidrig, weil der Gesetzgeber neben der Gleichheit der normativen Steuerpflicht auch für Gleichheit bei der Steuererhebung Sorge tragen müsse. Diese gleichmäßige faktische Steuerpflicht sah das BVerfG verletzt und räumte dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 1.1.1993 ein, um diesem Mißstand Abhilfe zu schaffen, vgl. BVerfG 1992, S. 239 ff. Somit ist die Zinsabschlagsteuer zwar nicht unmittelbar auf die revidierte Quellensteuer und die Steueramnestie zurückzuführen, dennoch wurde ihre Ausgestaltung von beiden Gesetzen beeinflusst.

⁸⁷ An dieser Stelle eine Würdigung des Zinsabschlagsteuergesetzes vorzunehmen, zu dem man ohne Zweifel Kritik äußern kann, würde über das Ziel der Arbeit weit hinausführen.

Die Bedingungen für die teilnehmenden Zensiten und die Anreizstruktur ähnelten sich in beiden Amnestien, so daß angenommen werden kann, daß die bessere Resonanz auch durch die längere Dauer zustande kam.

Amnestieperioden von 2 Monaten scheinen auszureichen, um die notwendigen Verhaltensweisen bei den Steuerpflichtigen zu induzieren. Die Amnestien in Iowa, Missouri und Wisconsin gehören zu der Gruppe der 2-Monatsamnestien. Ihr unterschiedlicher Rang auf der Erfolgsliste zeigt, daß die Zeit nicht zu kurz war, um hohe direkte Einnahmen zu erzielen. Unter den erfolgreichsten Steueramnestien finden sich am häufigsten solche mit dreimonatiger Laufzeit. Mehr als die Hälfte der Amnestien dauerte 3 Monate. Da die Gesetzgeber späterer Programme die Erfahrungen vorangegangener Amnestien nutzten, scheint die Vierteljahresfrist gut angenommen worden zu sein. Bei 15 v.H. der Steueramnestien betrug die Laufzeit mehr als 92 Tage. Die maximale Amnestiedauer (Oklahoma) betrug ein halbes Jahr.

Der Hauptteil der Amnestien tangierte das letzte Quartal. In den USA sind Steuererklärungen für gewöhnlich im 2. Quartal einzureichen. Die Finanzbehörden wollten die Bürger nicht überfordern und haben deshalb diesen Zeitraum im wesentlichen ausgenommen.⁸⁸ Die Auseinandersetzung mit den persönlichen steuerlichen Verpflichtungen erhöht deren Merkllichkeit und könnte einen *disincentive* für die Teilnahme darstellen. Andererseits sind sich rational kalkulierende Zensiten bewußt, daß staatliche Abgaben auf sie zukommen, und die Rüstkosten sind geringer, wenn sie sich gleichzeitig mit ihren gesamten steuerlichen Angelegenheiten beschäftigen können.

Die direkten Einzahlungen trafen erwartungsgemäß gegen Ende der Amnestieperiode ein. In allen Staaten wurde die Beobachtung gemacht, daß viele Steuerpflichtige im letzten Augenblick an der Amnestie teilnahmen. In Massachusetts haben beispielsweise am letzten Tag allein in Boston 10.000 Personen (20 v.H.) ihre Konten ausgeglichen. In New York wurden am letzten Tag sogar 43 v.H. der Anträge abgegeben.⁸⁹

Alle Amnestieperioden wurden von den Amnestiegesetzen oder Verwaltungserlassen eindeutig definiert. In New York begann die Steueramnestie am 1. November 1985. Alle Steuerhinterziehungen, die vor dem 1. Januar des Jahres lagen, wurden von der Amnestie ausgenommen. Dieses sog. *cut-off date* wurde damit begründet, negative Reaktionen der Steuerpflichtigen in der Zeit zwischen den Beratungen und der endgültigen Verabschiedung des Gesetzes zu vermeiden. Derartige Anpassungsprozesse waren zu erwarten, da die Steueramnestie in der Hochzeit der Amnestien verabschiedet wurde. Eine Steigerung widriger Verhaltensweisen war vornehmlich für Zahlungs-

88 Nur 5 Programme reichten in die Monate des zweiten Quartals.

89 New York State Department 1988, S. 6.

außenstände anzunehmen. In vielen Staaten wurden *accounts receivables* als Amnestietatbestände eingeschlossen, so daß die Bürger New Yorks auch auf eine solche Regelung spekuliert haben könnten. Bei der Einstellung ihrer Zahlungen bis zum Erlaß einer Amnestie hätten sie Zinsgewinne realisieren können. Bei der Amnestie in Massachusetts gab es kein *cut-off date*. Sorgfältigen Beobachtern wäre zwar nicht entgangen, daß im Rahmen des REAP auch Amnestieparagrafen zu finden waren,⁹⁰ die öffentliche Aufmerksamkeit bezüglich des Themas war jedoch nicht so groß wie später, als überall in den USA Steueramnestieprogramme durchgeführt wurden. Im Fall von Massachusetts war deshalb ein Ausschlußdatum nicht unbedingt zwingend. Kommt es nicht grundsätzlich zur Fixierung eines Ausschlußdatums, sollte es zumindest dort eingesetzt werden, wo die Erwartungsbildung der Steuerhinterzieher Mißbrauch erwarten läßt.

b) Adressatenkreis

Die meisten Bundesstaaten richteten ihre Steueramnestien an eine Vielzahl möglicher Teilnehmer. Neben Steuerpflichtigen, die keine oder unkorrekte Steuererklärungen abgegeben hatten, durften Zensiten teilnehmen, die Steuerschuldverbindlichkeiten aufwiesen.

Etwa die Hälfte der Staaten erkannte Zahlungsaußenstände als amnestiefähige Tatbestände an. Man kann nicht pauschal behaupten, daß es diese Quelle war, aus der die Haupteinnahmen der Amnestie sprudelten. Das hing vom Einzelfall ab. Dennoch ist richtig, daß hieraus insgesamt hohe Einnahmen resultierten.⁹¹ Aus der Perspektive der Delinquenten ergab sich ein starker *incentive* zur Teilnahme. Sie konnten ihre Zahllast, die sie ohnehin zu tilgen hatten, in Höhe der Strafen reduzieren. Die Einbeziehung von Steuerpflichtigen mit Zahlungsaußenständen wurde befürwortet, wenn Nettonutzen für die Verwaltung entsteht und ehrliche nicht per saldo höhere Abgaben entrichten als säumige Zensiten. Das erstere scheint in den USA zuzutreffen. Die Einziehung von Steuerschulden ist für die Finanzverwaltungen augenscheinlich ein relevantes Problem. In Massachusetts wurde im Rahmen des REAP die Übergabe von Altschulden an professionelle *tax agencies* geregelt und als wichtiger Vorteil für die Finanzverwaltung begrüßt. Die zweite Forderung ist erfüllt, wenn säumigen Steuerzahlern keine Zinsen erlassen werden. Das war nur teilweise der Fall,⁹² so daß in einigen Staaten die gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen nicht gewährleistet wurde.

90 Die Regelungen ermöglichten den Erlaß eines Amnestiegesetzes.

91 Die Steueramnestien haben insgesamt mehr als \$ 1,6 Mrd. an Aufkommen erzielt. Der weitaus überwiegende Teil (\$ 1,1 Mrd.) wurde von sechs Staaten erzielt, in denen ein signifikanter Anteil aus der Berücksichtigung von *accounts receivables* geflossen war, vgl. Commerce, Consumer, and monetary affairs subcommittee 1991, S. 37.

92 Vgl. Tabelle 6.

In Massachusetts wurden Steuerpflichtige, gegen die vor der Amnestie ein Verfahren wegen Steuerzuwiderhandlungen eröffnet worden war, von der Steueramnestie ausgenommen. Steuerhinterzieher, die durch Prüfungen innerhalb der Amnestieperiode entdeckt wurden, durften hingegen partizipieren. Die Regelung war wenig geeignet, da die Prüfungstätigkeit der Finanzverwaltung ohne den Nettonutzen blieb, den sie hätte haben können und es zufällig war, wer in den Genuß der Amnestie kam.

In New York gab es eine Beschränkung des Teilnehmerkreises, die Unternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern im Inland die Teilnahme untersagte. Hierdurch kann eine Ungleichbehandlung mit Unternehmen resultiert haben, die Betriebe im Ausland unterhalten. Will man eine Grenze einführen, sollte ein anderer Maßstab zugrundegelegt werden, um unerwünschte Nebeneffekte zu vermeiden.⁹³ Für eine Einschränkung des Amnestiezutritts bietet sich das Volumen an hinterzogenen Steuern oder Zahlungsausständen an.

In Iowa konnten Steuerpflichtige mit schwebenden Rechtsbehelfsverfahren an der Amnestie teilnehmen.⁹⁴ Aus der Gruppe dieser Teilnehmer resultierten die wenigsten Anträge (3,4 v.H.), aber die höchsten Einnahmen (52,5 v.H.).⁹⁵ Somit kommt dieser Ausdehnung des Adressatenkreises eine ziemliche Bedeutung zu. Die Regelung war zwar nur für eine Minderzahl von Amnestieteilnehmern attraktiv, hat jedoch Personen angesprochen, bei denen ein erhebliches Steuervolumen zur Disposition stand. Die Vorschrift kam insbesondere Unternehmern zugute. Sie hatten innerhalb dieser Gruppe einen Teilnehmeranteil von 31 v.H und erbrachten 80 v.H. der Einnahmen. Die Ursache für die Entscheidung, die Teilnahme an der Amnestie gegen die Fortführung des Verfahrens einzutauschen, könnte in dem Zinserlaß gelegen haben. Je nach Prozeßausgang bestand das Risiko der Nachzahlung von Steuern zuzüglich Zinsen. Dagegen bot die Steueramnestie einen Zinserlaß von 50 v.H. Steuerpflichtige mit offenen Rechtsbehelfen scheinen zu dem Ergebnis gekommen zu sein, daß letzteres rentabler sei. Vor diesem Hintergrund muß an der Amnestie in Iowa kritisiert werden, daß sie ehrliche Steuerzahler durch den Zinserlaß belastet hat, um auf einfache Weise Einnahmen zu erzielen.

In Wisconsin galt eine ähnliche Regelung. Voraussetzung für die Teilnahme war das Einverständnis der Zensiten, daß ihre Rechtsbehelfe niedergeschlagen wurden. Ein

93 Für Unternehmen, die knapp oberhalb der Grenze lagen, könnte sich ein *incentive* ergeben haben, die Zahl ihrer Mitarbeiter zu reduzieren, um in den Genuß der Amnestie zu gelangen. Da das Programm nur 92 Tage dauerte, sind derartige Anpassungsprozesse wenig wahrscheinlich. Aufgrund von Kündigungsfristen wäre sofortiges Handeln erforderlich gewesen. Der negative Nebeneffekt ist dennoch für Einzelfälle nicht auszuschließen, wenn das Erklärungsvolumen groß genug war, um den Verwaltungsaufwand von Entlassungen und Neueinstellungen zu kompensieren.

94 Wie mit anhängigen Einsprüchen verfahren wurde, wurde vom Amnestiegesetz nicht geregelt.

95 State of Iowa 1987, S. 17.

Erlaß der Zinsen wurde nicht gewährt. Sowohl aus fiskalischen Gründen, als auch in Anbetracht des steuerlichen Gleichbehandlungsgebotes ist diese Vorgehensweise vorzuziehen. Die Niederschlagung anhängiger Verfahren erzielte zudem einen positiven Nebeneffekt, da es zu einer Entlastung der Finanzverwaltung bzw. der Gerichte kam. Hierdurch wurde ein zusätzlicher fiskalisches Vorteil errungen. Dieser positive Effekt wurde in Iowa zwar auch erreicht, jedoch zu einem höheren Preis.

c) Umfang

In der Vielzahl der Fälle wurden alle Steuerarten eines Bundesstaates von seiner Amnestie erfaßt. Dadurch wurden Ausgrenzungen vermieden, wodurch den Steuerpflichtigen die Teilnahme ohne Risiko offenstand. Dennoch war die Teilnahme nicht risikolos. Einige Steuerarten werden von den Bundesstaaten und der Bundesebene erhoben. Da die Finanzverwaltungen der Gebietskörperschaften in engem Informationsaustausch stehen, mußten Steuerhinterzieher befürchten, bei einer Teilnahme als Steuerhinterzieher auf Bundesebene entdeckt zu werden. Daraus können Ausschlußeffekte resultiert haben. Bundesstaaten, in denen die *sales tax* die wesentliche Rolle im Steuersystem spielt, standen dem Problem in verminderter Form gegenüber, da auf Bundesebene keine Umsatzsteuern erhoben werden. Hierdurch waren für einige Bundesstaaten die Rahmenbedingungen für die Erzielung hoher Erträge besser. Auf seiten der Steuerpflichtigen sind hieraus in erster Linie Vorteile für Unternehmen entstanden.

In New York konnten die Teilnehmer bei mehreren Außenständen wählen, für welche sie Amnestie erlangen wollten. Dadurch ist jenen Zensiten, die aufgrund mangelnder Liquidität nicht an der Amnestie teilnehmen konnten, ein Vorteil entstanden. In den anderen Staaten galt zumeist das Prinzip "alles oder nichts". Aus der Perspektive kurzfristiger Einnahmenerzielung ist die Vorgehensweise der New Yorker Legislative zu verstehen. Nicht günstig zu beurteilen ist hingegen die psychologische Wirkung. Im Prinzip sollte die Amnestie Steuerhinterziehern die Möglichkeit zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit eröffnen. Eine partielle Aufgabe gesetzwidrigen Verhaltens ist jedoch nicht amnestiewürdig. Die Alternative, Ratenzahlungen einzuräumen, um illiquiden Zensiten die Teilnahme zu ermöglichen, ist deshalb zu präferieren.

d) Anreizstruktur

In allen Bundesstaaten sah man von Strafverfolgung und der Festsetzung von Strafen ab. Meistens wurden keine weitergehenden Konzessionen gemacht, wodurch für Steuerhinterzieher ein Anreiz geschaffen wurde, der nicht gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstieß. In einigen Staaten wurden allerdings die Zinsen ganz oder teilweise erlassen. Je nach Umfang des Zinserlasses hatten Amnestieteilnehmer somit

finanzielle Vorteile gegenüber ehrlichen Zensiten, wodurch es zur Verletzung der steuerlichen Gerechtigkeit kam.

In New York wurden die Zinsen für jede Amnestieerklärung und die aus ihr resultierenden Steuernachzahlungen explizit berechnet. Die Verwaltung räumte ein, daß damit erheblicher Verwaltungsaufwand verbunden war.⁹⁶ Die enormen Differenzen zwischen der Selbstveranlagung der Zensiten und der Zinsfestsetzung durch die Behörde⁹⁷ wären durch ein Verfahren, das den Steuerpflichtigen die Selbstberechnung ermöglicht hätte, vermieden worden. Um die Kosten für die Implementation zu reduzieren und eine schnellere Abwicklung der Amnestie herbeizuführen, sollte besser auf einen Festzinssatz zurückgegriffen werden.⁹⁸

Die Verantwortlichen in Massachusetts haben den Erfolg ihrer Steueramnestie u.a. daraus abgeleitet, daß das Programm in ihrem Staat völlig überraschend für die Bevölkerung kam. Infolge der allgemein verstärkten Steuerdurchsetzungsbemühungen ging deshalb von der Amnestie ein erheblicher Anreiz aus. Die Amnestie in New York lag indessen in der Boomphase. Da die absolut höchsten Einnahmen erzielt wurden und der Staat bei einer Pro-Kopf Betrachtung auf dem zweiten Platz nach New Jersey lag,⁹⁹ kann das Argument der offiziellen Vertreter in Massachusetts nicht die Bedeutung haben, die ihm zugemessen wurde. Glaubt man statt dessen den New Yorkern, trifft das Gegenteil zu. Sie sehen den Erfolg ihrer Amnestie darin, daß sie die Option hatten, aus Fehlern vorhergegangener Programme zu lernen.

e) Anforderungen an die Teilnehmer

Die Voraussetzung für die Teilnahme war stets die Abgabe expliziter Amnestieanträge. Aus diesem Grund war es möglich, materielle Ergebnisse der Amnestien festzustellen. Des weiteren waren die hinterzogenen Steuern oder Zahlungsausstände im Rahmen der Amnestieperiode zu leisten.

Auf die Erfahrungen, die in Wisconsin und Arkansas mit der Einräumung von Zahlungszielen gemacht wurden, soll beispielhaft eingegangen werden. In Wisconsin räumte das Department den Teilnehmern ein Zahlungsziel von 90 Tagen ein. Den

96 In ihrem Amnestiereport wies die Verwaltung darauf hin, daß sie im Falle einer Neuauflage des Amnestiegesetzes ein vereinfachtes Verfahren zur Festsetzung der Zinsen festschreiben würde, vgl. New York State Department 1988, S. 34.

97 Vgl. Kapitel 6.2.2., Abschnitt b) New York.

98 Ein Beispiel ist Virginia, das 1990 eines der letzten Programme durchführte. Hier wurde die Berechnung der Zinsen vereinfacht. Für alle Zeiträume wurde ein Zinssatz in Höhe von 10 v.H. festgelegt. Der Zins spiegelte den Durchschnittssatz der letzten 5 Jahre wider, die der Amnestie vorausgegangen waren. Die Erfahrungen mit dieser Vorgehensweise waren positiv, vgl. Hawkins 1990, S. 3.

99 Pro-Kopf der Bevölkerung auf dem Stand von 1984, vgl. New York State Department 1988, S. 31.

Antragstellern wurden von der Finanzverwaltung insgesamt \$ 42,3 Mill. in Rechnung gestellt, von denen schließlich \$ 26,8 Mill. (63 v.H.) gezahlt wurden. Der schlechte Rückfluß wurde von den Verantwortlichen u.a. auf das weit gesteckte Zahlungsziel zurückgeführt. Einige Zensiten seien inzwischen nicht mehr liquide gewesen, anderen mangelte es mittlerweile an Entschlossenheit, ihre Steuerrückstände zurückzuführen.¹⁰⁰

Auf den ersten Blick erstaunt die Verhaltensweise der Zensiten. Steuerhinterzieher, die sich im Rahmen der Amnestie zu erkennen gaben, hatten einen Anreiz, die Zahlungen vorzunehmen, um den Straferlaß nicht zu verlieren. Bei säumigen Zahlern und Hinterziehern, die der Verwaltung bekannt und gegen die bereits Strafen festgesetzt waren, lag der Sachverhalt anders. Sie haben möglicherweise festgestellt, daß die angekündigten verstärkten Steuerdurchsetzungsmaßnahmen nicht adäquat in die Praxis umgesetzt wurden. Dadurch fühlten sie sich nicht veranlaßt, den Forderungen einer wirksamen Amnestieteilnahme zu entsprechen. In dem Fall wäre die starke Diskrepanz zwischen Forderungen und Eingängen ein Indiz für den Mißerfolg der Amnestie.

In Arkansas betrug das Zahlungsziel 12 Monate. Im Gegensatz zu Wisconsin hatte man keinen hohen Zahlungsausfall, was das Argument stützt, daß die angekündigte verstärkte Steuerdurchsetzung in Wisconsin nicht angemessen umgesetzt wurde.

f) Anforderungen an die Finanzverwaltungen

Zwischen den Verwaltungen der verschiedenen Bundesstaaten fand ein gewisser Konkurrenzkampf statt, so daß die Motivation der Belegschaft stark gesteigert werden konnte. In den Medien nahm der Vergleich der effektiven Umsetzung der Steueramnestien zwischen den Staaten einen hohen Stellenwert ein. Die Amnestieperiode stellte für die Mitarbeiter eine außergewöhnliche Zeit dar, in der sie, nicht zuletzt durch die Publizität ihrer Arbeit, bereit waren, große Leistungsbereitschaft zu zeigen. Den Berichten zufolge standen sie nicht nur mit beträchtlichem Eigenengagement, sondern auch Überstunden zur Verfügung.¹⁰¹ Werden die, im Rahmen der Steueramnestie erbrachten Überstunden nicht bezahlt, sind sie in dem von der Verwaltung ausgewiesenen Ausgabenvolumen nicht enthalten. Diesen Faktor gilt es bei der Beurteilung des Nettoerfolges im Blick zu haben, wenngleich er quantitativ nicht belegbar ist.

In vielen Bundesstaaten sind während und nach der Amnestie Daten gesammelt und ausgewertet worden. Die Resultate sind in die Berichte der Finanzministerien eingegangen. Die Qualität der Berichte ist unterschiedlich. Die Erfassung der direkten

100 Vgl. Ley/Laab 1986, S. 16.

101 In Massachusetts betonte Commissioner Jackson die gute Arbeitswilligkeit seiner Angestellten und konstatierte ihnen 78.000 Überstunden während der Amnestie, vgl. derselbe 1984, S. 53.

Einzahlungen, der Zahl der Anträge und der wichtigsten Kosten ist ihnen gemeinsam. Ansonsten variieren sie z.T. erheblich.

Die Finanzverwaltung von Massachusetts legte dar, wie sich das Amnestieaufkommen aus Schulden und Zinsen zusammensetzte und wieviel Einnahmen aus Geldstrafen dem Fiskus entgingen. Durch die Erfassung der Werte konnte man sich dem Nettoergebnis der kurzfristigen Einnahmen stark nähern. Außerdem versuchte sie, die Entwicklung des Erklärungsverhaltens für die an die Amnestie anschließenden Perioden zu ermitteln.

In New York war die Analyse der Amnestieerklärungen gesetzlich vorgeschrieben. Die Finanzbehörde versuchte, anhand von 75.000 Erklärungen detaillierte Informationen über die Amnestieteilnehmer, die Zusammensetzung ihrer Einkommen, ihre Berufe, Alter, Geschlecht, Bildung etc. zu erarbeiten. Aufgrund der Daten erstellte die Finanzbehörde für jede Steuerart *typical filer portraits*. Ob sie geeignet sind, in Zukunft zielgerichteter Steuerhinterzieher zu überführen, muß bezweifelt werden, denn die Profile beschränkten sich auf Punkte, die auf der einen Seite sehr speziell sind (der typische Einkommensteuerhinterzieher ist 44 Jahre alt, hat 60 v.H. Gehaltseinkommen, 14 v.H. aus Zinsen und Dividenden und 13 v.H. aus Kapitalgewinnen), andererseits zu allgemein, um wirklich zugreifen zu können (er ist männlich und wohnt im Staat New York).¹⁰²

In Iowa wurde eine detaillierte Aufstellung darüber, aus welchen Staaten und Städten wieviel Anträge mit welchem Finanzvolumen stammten erstellt. Auf diese Weise konnten Aussagen über die geographische Verteilung der Steuerhinterziehung gewonnen werden. Des weiteren betrieb Iowa ausgeprägte Motivforschung. Die Finanzverwaltung bemühte sich, bei der Analyse ihres Amnestieprogramms die Gründe der Zensiten, keine Steuererklärungen auszufüllen, herauszufinden. Die Feststellungen basierten auf einer Stichprobe aus der Gruppe der *non-filers*. Ein Viertel der Zensiten dachte, sie seien keine Steuern schuldig. Jeweils ein Fünftel machten Versehen, Unkenntnis oder andere Gründe verantwortlich. 17 v.H. hatten persönliche Probleme oder waren finanziell nicht in der Lage, Steuern zu zahlen.¹⁰³ Die genannten Argumente zeigen ein Vorherrschen von Zerstreutheit und Nachlässigkeit. Ob damit die wirklichen Beweggründe genannt wurden, ist zu bezweifeln, da eine direkt gestellte Frage in diesem Forschungsfeld kaum aufrichtige Antworten erbracht haben wird.¹⁰⁴

102 Die genauen Profile für die einzelnen Staaten sind dem *Final Report* zu entnehmen, vgl. New York State Department 1988.

103 Vgl. State of Iowa 1987, Graph S.

104 Vgl. Kapitel 4.1.2.

6.2.2. Direkter fiskalischer Erfolg

Ein Vergleich der Amnestieerfolge ist schwer durchführbar. Nicht nur, daß die Ausgestaltung der Programme z.T. divergierte, auch die zugrundeliegenden Steuersysteme sowie sozioökonomischen Strukturen der einzelnen Bundesstaaten sind unterschiedlich. Das unmittelbar induzierte Aufkommen wurde von allen Staaten ermittelt. Der größte Anteil des Amnestieaufkommens entfiel zumeist auf die Einkommensteuer.¹⁰⁵ Informationen, die es zulassen, die Nettoaufkommen zu ermitteln, bestehen kaum.¹⁰⁶ Im Amnestieaufkommen können sich angekündigte Prüfungshandlungen und Strafen bereits widerspiegeln, so daß die Feststellung der explizit durch die Amnestie verursachten Einzahlungen nicht einwandfrei möglich ist. Das erschwert einen Vergleich der Einnahmen in den verschiedenen Staaten, denn die verabschiedeten Maßnahmen, um die Steuerwilligkeit der Bürger zu verbessern bzw. die Abschreckung zu erhöhen, waren teilweise unterschiedlich. Korrigierte Steuererklärungen wurden so gut wie überhaupt nicht abgegeben.

Die beiden großen Teilnehmergruppen waren *non-filer* und Zensiten mit *accounts receivables*. Bei den letzteren war das rationale ökonomische Kalkül eindeutig: Waren sie aufgrund ihrer Liquiditätssituation in der Lage, ihre Steuerschuld zu tilgen, war unter der Amnestie die beste Gelegenheit, da auf die Weise mindestens Strafen gespart werden konnten. Bisherige *non-filer* scheint insbesondere der angekündigte Ausbau und die Verbesserung des Computernetzes von weiteren Hinterziehungen abgeschreckt zu haben.

Aus dem Datenmaterial lassen sich Rückschlüsse auf die direkt erzielten Einnahmen und die Kosten ziehen. Eine wichtige Rolle für die Feststellung des Erfolgs spielt das Steuerdurchsetzungsniveau vor der Durchführung der Amnestie. Dieser Faktor hatte anscheinend unterschiedlichen Einfluß. Eine entsprechende Analyse hat gezeigt, daß Amnestien auch dort erfolgreich waren, wo der Staat für eine effiziente Steuerdurchsetzungspolitik bekannt war. Das Paradebeispiel liefert Kalifornien, das nach einhelliger Auffassung über das beste Steuererhebungssystem auf Ebene der Bundesstaaten verfügt und dennoch mit Einnahmen in Höhe von \$ 144 Mill. in der Spitzengruppe zu finden war.¹⁰⁷

105 Vertreter aus New Hampshire, South Dakota, Tennessee und Washington nannten das nicht Vorhandensein von Einkommensteuern in ihren Steuersystemen als Grund für die Absage an Steueramnestien, vgl. Arnold 1992, Huddleston 1992, Rosenbloom 1992, Schade 1992. Dadurch mangelt es an einem großen Hinterziehungsvolumen, das im Rahmen einer Steueramnestie entdeckt werden könnte. Die Auskünfte wurden im Rahmen einer Anfrage an die 13 Bundesstaaten, die bislang keine Steueramnestien durchgeführt haben, erzielt. Von diesen antworteten 11 auf die Anfrage der Verfasserin.

106 Lerman zufolge wurden derartige Daten nicht erhoben, vgl. derselbe 1986, S. 331.

107 Vgl. Joint Subcommittee 1986, S. 7.

Die Anzahl der von den Zensiten zur Finanzverwaltung aufgenommenen Kontakte und die der später eingereichten Anträge weist erhebliche Unterschiede auf.¹⁰⁸ Die gebührenfreie Telefonnummer, die von den Finanzverwaltungen eingerichtet wurde, kann hierfür wohl kaum allein verantwortlich gemacht werden. Faktoren wie Neugier, Unentschlossenheit, Mißtrauen etc. werden ebenfalls zu dieser Differenz geführt haben.

a) Massachusetts

In Massachusetts wurde im Vorfeld der Amnestie mit erheblichem Aufwand versucht, die Hinterziehung von Steuern und die schwache Zahlungsmoral der Zensiten zu verbessern. Zusammen mit anderen Maßnahmen wurden verstärkt steuerliche Prüfungen durchgeführt.¹⁰⁹ Im Zuge dieser Maßnahmen kam es bereits zu zusätzlichen Einnahmen.¹¹⁰ Die unmittelbaren Einnahmen aus der Amnestie betragen \$ 85,2 Mill.¹¹¹ und wurden von rd. 52.000 Steuerzahlern erbracht. Ein Anteil von knapp 30 v.H. entfiel auf Zinseinnahmen.¹¹² Nicht nur Steuerhinterzieher bzw. Steuerpflichtige mit Zahlungsausständen nahmen an der Amnestie teil. An mehr als 3.700 Steuerpflichtige ergingen Steuererstattungen in Höhe von insgesamt \$ 700.000. Die Erstattungen sind ein Hinweis darauf, daß viele Zensiten ihre Steuerschuld nicht richtig kalkuliert hatten.¹¹³ Die größte Quelle der Einnahmen war die Einkommensteuer mit einem Drittel. An zweiter Stelle lagen mit 26,2 v.H. die allgemeinen Umsatzsteuern, gefolgt von den *withholding taxes* (knapp 18 v.H.).¹¹⁴ Die Haupteinnahmen sind auf Erklärungen bisheriger *non-filer* mit mehr als 60 v.H. zurückzuführen. Die oftmals als Grund für den Erfolg einiger Steueramnestien genannte Tatsache, daß Außenstände fälliger Steuern amnestiefähig waren,¹¹⁵ spielte mit rd. 37 v.H. in Massachusetts

108 In Iowa hatten die Finanzverwaltungen mehr als 15.000 Kontakte zu Steuerpflichtigen, 6.519 Anträge wurden dann tatsächlich gestellt, vgl. State of Iowa 1987, S. 5. In New York betrug das Verhältnis 357.000 zu 151.000, vgl. New York State Department 1988, S. 6.

109 Die Zahl der Steuerprüfungen stieg um 71 v.H., vgl. Jackson 1984, S. 51.

110 Bis Ende Juni 1983 waren \$ 128,8 Mill. an außenstehenden Steuern eingenommen worden. Das entspricht einer Zunahme von 70 v.H. gegenüber dem Vorjahreszeitraum, vgl. Jackson 1984, S. 51.

111 Massachusetts Department of Revenue 1986b.

112 Durch den Verzicht auf Steuerstrafen sind dem Fiskus schätzungsweise \$ 19,8 Mill. entgangen. Legt man die Summe der möglichen Einnahmen zugrunde, entspricht das einem Anteil von 18,7 v.H., vgl. Massachusetts Department of Revenue 1986b und eigene Berechnungen.

113 Die fehlerhafte Berechnung der Steuerschuld kann dadurch zustande gekommen sein, daß in den USA die Steuern im Selbstveranlagungsverfahren entrichtet werden. Das Verfahren gilt auch für Bezahler von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, vgl. Müssener 1992, S. 34.

114 Vgl. Massachusetts Department of Revenue 1986b. Die Rangfolge reflektiert die Einnahmenstruktur in Massachusetts. Allerdings liegt die Bedeutung der Einkommensteuer mit fast 50 v.H. in den anderen Bundesstaaten höher, vgl. Gold 1986a, S. 15.

115 Die Analyse von Alm/Beck bestätigt die Einschätzung, vgl. dieselben 1990a, S. 1050, sowie die Diskussion ihrer Untersuchung in Kapitel 5.3.2.

zwar eine wesentliche, nicht aber die entscheidende Rolle. Das Volumen an *delinquent taxes* wurde von Commissioner Jackson für 1984 auf \$ 300 Mill. geschätzt.¹¹⁶ Setzt man die Einnahmen aus den *account receivables* in Höhe von \$ 31,9 Mill. mit den Außenständen ins Verhältnis, wurden sie um rd. 11 v.H. reduziert. Die Korrektur falscher Steuererklärungen hatte unerhebliche Bedeutung für die Einnahmenstruktur (unter 2 v.H.). Auf den ersten Blick erscheint das erstaunlich, denn sowohl *non-filer* als auch Steuerpflichtige mit falschen Angaben blickten Strafen und verstärkten Aufdeckungsbemühungen entgegen. Dennoch scheinen sich die Gruppen unterschiedlich betroffen geföhlt zu haben. Die zweite Gruppe gab keine berichtigten Erklärungen ab, da sie ihr Entdeckungsrisiko nach wie vor für relativ gering hielt. Das resultierte möglicherweise daraus, daß die Entdeckungswahrscheinlichkeit nicht ausreichend angehoben wurde.¹¹⁷

Die Erhebungen des DOR bezogen sich auf die Steuerjahre 1984 und 1985.¹¹⁸ Das Amnestieaufkommen betrug wie angeführt \$ 85 Mill., hinzu kamen \$ 480 Mill., die durch verbesserte freiwillige Steuerwilligkeit (*voluntary compliance*) eingenommen wurden, zuzüglich \$ 1.521 Mill., die auf Wirtschaftswachstum, Inflation und verbesserte Steuerdurchsetzung sowie Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit dem REAP zurückzuführen sind.¹¹⁹

Die Durchführung der Amnestie hat schätzungsweise \$ 2,3 Mill. gekostet, so daß jeder investierte Dollar das 37fache an Einnahmen erbrachte. Zusammen wurden in beiden Jahren \$ 2.085 Mill. eingenommen. Sieht man die Zahl in Relation zu den totalen Steuereinnahmen der Perioden (\$ 11.981 Mill.), machte sie 17,4 v.H. des Betrages aus.¹²⁰ Der Anteil des direkten Amnestieaufkommens betrug (netto) 0,7 v.H.¹²¹ Angesichts dieses wenig ins Gewicht fallenden Anteils stellt sich die Frage, ob die Amnestie erfolgreich war. Die Reduzierung der *accounts receivables* um rd. ein Zehntel sowie ein Amnestieaufkommen von unter einem Prozent des jährlichen

116 Jackson 1984, S. 51.

117 Eine Analyse von Jouffaian stützt diese Vermutung. Er untersuchte anhand der Amnestiedaten von Massachusetts, welche Umstände die verschiedenen Gruppen von Steuerhinterziehern zur Teilnahme motiviert hatten, vgl. derselbe 1988.

118 Eine Analyse über die unmittelbare Amnestieperiode hinaus gibt es in kaum einem anderen Staat. Neben den im folgenden diskutierten Ergebnissen hat das DOR auch die Zusammensetzung der Berufe, Anteile der lokalen Gebietskörperschaften an den Einnahmen etc. untersucht.

119 Eine Aufschlüsselung dieses Postens fehlt, vgl. Massachusetts Department of Revenue 1986b.

120 Der Nettoerfolg blieb offen, da die Kosten der verbesserten Steuerdurchsetzung nicht erfaßt wurden.

121 Die Federation of Tax Administrators berechnete das Amnestieaufkommen als Prozentsatz der jährlichen Steuereinnahmen und kam für Massachusetts auf 1,4 v.H., vgl. Federation of Tax Administrators 1990, S. 15. Das Ergebnis ist nicht korrekt, da die durch die Amnestie bedingten Einnahmen in den Steuerjahren 1984 und 1985 erzielt wurden.

Steueraufkommens lassen das bezweifeln. Betrachtet man hingegen die Einzahlungen, die auf die gesamten Maßnahmen zurückgehen, ist die Beurteilung positiver.¹²²

b) New York

Mit Einnahmen in Höhe von \$ 401,3 Mill. liegt New York bislang absolut an der Spitze aller Amnestieaufkommen.¹²³ Betrachtet man das Aufkommen pro Kopf der Bevölkerung (Basis 1984), gibt es (\$ 22,61) seinen Spitzenplatz an New Jersey (\$ 23,88) ab. Beiden Staaten folgten mit einem Abstand von \$ 8 und mehr die anderen Staaten.¹²⁴

Die höchsten Einnahmen resultierten aus der Einkommensteuer (43 v.H., \$ 168,2 Mill.), dicht gefolgt von den *sales taxes* (41 v.H., \$ 163,1 Mill.). Die verbleibenden Steuern erbrachten \$ 60,9 Mill. (15 v.H.).¹²⁵ Das Aufkommen im Rahmen der Einkommensteuer wurde vorwiegend von Beziehern höherer Einkommen geleistet (58,7 v.H.). Einkommensbezieher mit \$ 50.000 und mehr an berichtigtem Bruttoeinkommen (*adjusted gross income*)¹²⁶ stellten im *fiscal year* 1984 einen Anteil von 7,8 v.H. der gesamten Steuerpflichtigen dar. Dagegen machte ihre Zahl unter den Antragstellern mehr als das Doppelte (18 v.H.) aus.¹²⁷ Das Ergebnis stützt die Theorie der Steuerhinterziehung, derzufolge mit steigenden Einkommen das Ausmaß an hinterzogenen Steuern zunimmt. Eine weitere Bestätigung der Theorie zeigte sich bei Zensiten mit einem *adjusted gross income* von mehr als einer halben Million Dollar. Sie stellten ein halbes Prozent der Anträge und erbrachten 11,6 v.H. der Einnahmen. Das entsprach Steuerzahlungen von rd. \$ 20 Mill. (mehr als \$ 270.000 pro Kopf). Für Steuerpflichtige mit hohen Einkommen dürften sich kaum Schwierigkeiten ergeben haben, die fälligen Steuerzahlungen liquiditätsmäßig aufzubringen und durch den Erlaß von Strafen Geld zu sparen. Das Steueramnestieprogramm ist somit insbesondere Beziehern hoher Einkommen zugute gekommen.

Interessant ist die Analyse der Bedeutung der verschiedenen Einkunftsarten für die Zusammensetzung des Aufkommens. Im Rahmen der normalen Einkommensbe-

122 Vgl. Kapitel 6.2.3.

123 New York State Department 1988, S. 30.

124 New York State Department 1988, S. 31.

125 Vgl. New York State Department 1988, S. 25.

126 Das *adjusted gross income* entspricht dem Bruttoeinkommen abzüglich der Werbungskosten und anderer berücksichtigungsfähiger Kosten. Von diesem Einkommen werden weitere Abzüge vorgenommen (Spenden, Hypothekenzinsen, Krankheitskosten, Steuern der untergeordneten Gebietskörperschaften) um zum *tax table income* zu gelangen. Das *taxable income* erhält man durch Subtraktion weiterer Beträge (z.B. persönlicher Freibeträge, *exemptions*). Auf dieses wird schließlich die Steuertabelle angewendet, vgl. Müssener 1992, USA, S. 14.

127 New York State Department 1988, S. 15 und S. 37.

steuerung sind 78 v.H. der Einkünfte Lohneinkommen. Bei den amnestierten Einkommen finden sich dagegen 40 v.H. Nicht-Lohneinkommen, das Doppelte gegenüber dem Normalfall. Dies ist tatsächlich überraschend, da Lohneinkommen nicht dem in der Bundesrepublik Deutschland bekannten Quellenabzug unterliegen. Dennoch dürften sie sich schlechter verbergen lassen als Einkünfte im Rahmen anderer Einkunftsarten, wodurch die Anteile zu erklären sind. Bemerkenswert ist der Anteil an Geschäftseinkommen. Gegenüber 2 v.H. im Normalfall sind es im Rahmen der Amnestie 12 v.H. gewesen. Hier liegt der Schluß nahe, in Zukunft Steuerpflichtige mit derartigen Einkünften verstärkt zu prüfen. Bei Zins- und Dividendeneinkünften war der Unterschied nicht so kraß (4 v.H.).¹²⁸ Aufschlußreich ist weiter, aus welchen Quellen sich das Aufkommen herleitete. Über die Hälfte der Einnahmen stammte aus der Auflösung von Zahlungsrückständen. Im Gegensatz zu Massachusetts nahmen sie damit die wichtigste Position ein.

Das erklärte Ziel, den Steuerhebelisten neue Steuerpflichtige zuzuführen, wurde nicht überzeugend erreicht, da nur ein knappes Drittel des Aufkommens aus "new money" resultierte. 17,7 v.H. der Einnahmen waren auf Prüfungen während der Amnestieperiode zurückzuführen und rund ein Zehntel auf Zeiträume, die nicht amnestiefähig waren.¹²⁹ Bemerkenswert ist, daß die Zensiten durchschnittlich weniger Verbindlichkeiten überwiesen, als sich letztendlich ergaben. Im Rahmen der Einkommensteuer hatten die Antragsteller von sich aus im Durchschnitt ca. 41 v.H. ihrer endgültigen Steuerschuld an das Finanzamt gezahlt. Das State Department begründete die Differenz damit, daß die Zinsen im nachhinein von der Verwaltung errechnet wurden¹³⁰ und daß einige Steuerpflichtige Ratenzahlungen vereinbart hatten.¹³¹ Weiterhin wurde die Differenz auf Rechenfehler zurückgeführt. Am Beispiel der Einkommensteuer zeigt sich, daß derartige "Rechenfehler" im Durchschnitt rd. \$ 2.800 betrug.¹³² Die Endabrechnung kann deshalb für viele Steuerpflichtige eine böse Überraschung gewesen sein.

Es stellt sich die Frage, ob die beschriebene Diskrepanz für die hohen Amnestieeinnahmen verantwortlich gemacht werden kann. Denkbar ist, daß die Steuerpflichtigen ihre Steuerschuld kalkulierten und zu dem Ergebnis kamen, daß die Teilnahme für sie

128 Vgl. New York State Department 1988, S. 16.

129 New York State Department 1988, S. 26 f.

130 Oftmals war die Berechnung der Zinsen kompliziert, da längere Zeiträume betroffen waren, vgl. New York State Department 1988, S. 34.

131 Zu Ratenzahlungen ist es in geringem Umfang gekommen. 5.000 Steuerzahler (3,3 v.H.) bekamen einen Finanzierungsplan. Ob der verschwindend kleine Anteil auf strenge Rahmenbedingungen bei der Vergabe oder mangelnde Nachfrage zurückzuführen ist, wurde von der Finanzverwaltung nicht erklärt, vgl. New York State Department 1988.

132 Die Zensiten hatten bei der Einkommensteuer im Durchschnitt \$ 1.893 an den Fiskus überwiesen, dieser forderte im Durchschnitt aber \$ 4.672, vgl. New York State Department 1988.

vorteilhaft sei. Am Ende wurden sie dann mit höheren Zahlungen konfrontiert, da sie sich verrechnet hatten, mußten diese aber dennoch leisten, um nicht den Anspruch auf Amnestierung zu verlieren. Die Ursache für den eklatanten Unterschied könnte auch darin liegen, daß sich die Amnestieteilnehmer einen Finanzierungsvorteil verschaffen wollten. Durch die Überweisung von Zahlungen stand ihnen der Zugang zu der Amnestie offen. Die hohen Nachzahlungen entrichteten sie später, nachdem ihnen von der Finanzbehörde eine Abrechnung über ihre tatsächliche Steuerschuld zugegangen war. Auf diese Weise konnten sie sich Zinsvorteile verschaffen. Unter der Annahme rational kalkulierender Zinsiten liegt es nahe, diesen zweiten Grund als maßgeblich zu betrachten. Zumindest ist zu bezweifeln, daß die Erklärung des Ministeriums, es handele sich um Rechenprobleme und -fehler, die einzige mögliche ist.¹³³

c) Iowa

Blickt man auf die Hauptdaten der Amnestie, ist das Programm in Iowa als erfolgreich einzustufen. 6.519 Antragsteller erbrachten \$ 35,1 Mill., das entspricht etwa \$ 5.388 pro Kopf der Teilnehmer, mehr als das Doppelte dessen, was in New York erzielt wurde. Die Einnahmen pro investiertem Dollar betragen \$ 140. Auch nach diesem Maßstab lag Iowa mit an der Spitze. Für das Amnestieaufkommen im Verhältnis zu den jährlichen Steuereinnahmen errechnete sich das Ministerium einen dritten Platz nach New York und Illinois II.¹³⁴

Viele Zensiten, die in anderen Bundesstaaten ihren Wohn- bzw. Geschäftssitz (*non-residents*) haben, nahmen an der Amnestie teil (8 v.H.). Erstaunlich ist das hohe Aufkommen (\$ 22,9 Mill., 65 v.H.), das von ihnen erbracht wurde. Das Ministerium hatte im Vorfeld der Amnestie die Finanzministerien der übrigen Bundesstaaten von seinem Programm unterrichtet und um Veröffentlichung in Rundschreiben etc. gebeten. Die nahezu kostenlose Verbreitung erzeugte einen weitreichenden Bekanntheitsgrad. Hierin kann eine Ursache für die Einnahmen aus anderen Staaten gelegen haben.

Das diametrale Verhältnis zwischen der Zahl der Anträge und den daraus resultierenden Einnahmen, das sich in Iowa für so gut wie alle Zusammenhänge findet, galt

133 Im Fall der *corporation tax* (It. Müssener 1992 erhebt New York nur körperschaftsteuerähnliche Gewerbesteuern) waren es im Durchschnitt 73 v.H., um die sich die Finanzbuchhaltungen der Unternehmen verrechnet hatten bzw. in deren Höhe sie nicht in der Lage waren, die Zinsen richtig zu kalkulieren, vgl. New York State Department 1988, S. 13.

134 Demnach hat New York 2,47 v.H., Illinois 2,16 v.H. und Iowa 1,7 v.H. des jährlichen Steueraufkommens erzielt, vgl. State of Iowa 1987, Graph O. Aktuellere Quellen nennen geringfügig andere Werte. Ihnen zufolge nimmt Iowa unter diesem Kriterium nur den vierten Rang ein, vgl. Mikesell 1990, S. 392 sowie Tabelle 8.

auch für die Zahl der Steuerhinterzieher.¹³⁵ Sie stellten rund 60 v.H. der Antragsteller und erbrachten etwas mehr als ein Viertel der Einnahmen.¹³⁶ Die Kosten für die Steueramnestie wurden relativ knapp dokumentiert. Die geschätzten Implementationskosten betragen \$ 250.000. Das Werbebudget belief sich auf \$ 160.000.¹³⁷ Um die tatsächlichen Kosten der Amnestie kalkulieren zu können, wäre es notwendig, auch die Mittel, die der Finanzkasse durch Straf- und Zinserlaß entgangen sind, zu berücksichtigen.

d) Wisconsin

Die Steueramnestie in Wisconsin erbrachte unmittelbare Amnestieeinnahmen in Höhe von \$ 26,8 Mill., die auf 25.700 Anträge zurückgehen. Im Durchschnitt wurden Einnahmen in Höhe von rd. \$ 1.042 pro Antragsteller erzielt, womit Wisconsin im Vergleich zu anderen Gliedstaaten nicht schlecht abschnitt.¹³⁸ Im Amnestiebericht wurde bei der Herkunft der Einnahmen zwischen *delinquent* (\$ 7 Mill.) und *additional* (\$ 19 Mill.) *taxes* unterschieden. Als *delinquent* wurden Steuern bezeichnet, die der Finanzverwaltung bekannt und überfällig waren. Wurden bei einer Prüfung Steuerhinterziehungen festgestellt, wurde dem Steuerpflichtigen bzw. dem Unternehmen eine Frist, bis zu der die Steuerschuld abgelöst sein mußte, eingeräumt. Bei auf diese Weise zustande gekommenen Einnahmen handelte es sich um *additional taxes*.¹³⁹ Berichtigte oder völlig neu eingereichte Erklärungen zählten gleichfalls zum *additional* Aufkommen, wodurch die Position keine detaillierten Aussagen über die Herkunft des Aufkommens zuläßt.

Das erklärte Ziel war, die Zahl der Zensiten auf der Liste der zahlungsüberfälligen Steuerpflichtigen zu vermindern. Sie wurde um 8 v.H. reduziert,¹⁴⁰ was einen mäßigen Zielerreichungsgrad darstellt. Die höchsten Einnahmen resultierten aus der *sales tax* (43 v.H.). Ihr folgten mit 25 v.H. bzw. 22 v.H. Einkommen- und Körperschaftsteuer.¹⁴¹ Aus dem Ergebnis leiteten die Verantwortlichen ab, daß die Steuerdurchsetzung bei der Einkommensteuer durchweg gut sei und die Steuerzahler zu 97 v.H. ordnungsgemäß deklarierten.¹⁴² Es könnte auch entgegengesetzt argumentiert werden, daß sich Bezieher von einkommensteuerpflichtigen Einnahmen vor Prüfungen relativ sicher fühlten und deshalb die Amnestie weniger in Anspruch nahmen. Das

135 Zensiten, die als *non-filer* oder mit berichtigten Erklärungen auftraten.

136 *State of Iowa* 1987, S. 17.

137 Vgl. Chugh 1990, S. 51.

138 Vgl. Tabelle 8.

139 Vgl. Ley/Laab 1986 S. 2.

140 Ley/Laabs 1986, S. 12.

141 Vgl. Ley/Laabs 1986 S. 11.

142 Ley/Laabs 1986, S. 9.

hohe Amnestieaufkommen im Bereich der Umsatzsteuer haben die Verantwortlichen dahingehend interpretiert, daß die Maßnahmen zur verbesserten Durchsetzung der Umsatzsteuern, die zusammen mit dem Amnestieprogramm ergangen waren, bereits Erfolg zeigten.

e) Arkansas

Das unmittelbare Amnestieaufkommen betrug \$ 1,67 Mill. Verglichen mit über \$ 400 Mill. in New York scheint das nicht viel. Bezieht man die Einnahmen auf die Zahl der Teilnehmer, erreichten beide ein ähnlich gutes Ergebnis (Arkansas \$ 2.571, New York \$ 2.657). Der Rückfluß pro ausgegebenem Dollar (\$ 32) lag erheblich unter dem Ergebnis von New York (\$ 143). Schränkt man die Betrachtung auf den Rückfluß von jedem Dollar, der für Werbung ausgegeben wurde, ein, überstieg Arkansas (\$ 671) New York (\$ 501) bei weitem.¹⁴³

Die Zahl derjenigen, die in den Genuß der Amnestie kamen, ist verglichen mit der anderer Staaten sehr klein. Von insgesamt 771 Antragstellern erfüllten 648 die Anforderungen, die an die Teilnahme geknüpft waren.¹⁴⁴ In den USA achteten die Finanzverwaltungen im allgemeinen sehr darauf, daß die Voraussetzungen für die Teilnahme erfüllt wurden. Andernfalls wurde die Straffreiheit versagt. Die konsequente Vorgehensweise war wichtig, wenn man die Steuerwilligkeit der Zensiten erhöhen wollte. Wäre man nachsichtig mit den Teilnehmern verfahren, hätten weder sie noch die ehrlichen Zensiten die Ankündigungen der Verwaltung ernst genommen.

Die Amnestie war eine Vollamnestie. Insgesamt wurden für 9 verschiedene Steuerarten Anträge gestellt, 86 v.H. der Fälle bezogen sich auf die individuelle Einkommensteuer.¹⁴⁵ In Arkansas stammten 1984 28 v.H. der gesamten Steuereinnahmen aus der Einkommensteuer, d.h. hier handelt es sich um einen der wenigen Bundesstaaten, in denen die Einkommensteuer nicht die zentrale Steuerquelle ist.¹⁴⁶ Der hohe Anteil der Anträge im Bereich der Einkommensteuer kann ein Indiz dafür sein, daß sie relativ einfach hinterzogen werden kann. 84 v.H. des Aufkommens wurden von bisherigen *non-filers* erbracht und 16 v.H. (\$ 263.551) stammten aus berichtigten Steuererklärungen. So betrachtet kann man die Amnestie als erfolgreich bezeichnen, denn die Quellen konnten im Anschluß an die Amnestie von der Finanzverwaltung relativ einfach "sprudelnd" gehalten werden.¹⁴⁷

143 Es handelt sich um Näherungswerte, vgl. z.B. State of Arkansas 1988, S. 32.

144 Vgl. State of Arkansas 1988, S. 7.

145 State of Arkansas 1988, S. 8.

146 Gold 1986b, S. 190.

147 Im Bericht des Finanzministeriums finden sich sehr detaillierte Analysen, aus welchen *Counties*, Städten oder von Wohnsitzen außerhalb des Staates wieviele Teilnehmer kamen. Derartige Informationen ermöglichen es, die bisherigen Steuerhinterzieher in Zukunft spezifiziert im Auge zu behalten, vgl. State of Arkansas 1988, S. 23 ff.

f) Missouri

In Missouri, wo vor der Amnestie angeblich ein effektives Kontroll- und Strafsystem funktionierte, war der Amnestie kaum Erfolg beschieden. Das Amnestieaufkommen in Höhe von \$ 853.574 wurde von 239 Steuerzahlern aufgebracht.¹⁴⁸ Der Anteil pro Antragsteller von \$ 3.571 war im Verhältnis zu anderen Staaten hoch. Zieht man in Betracht, daß ein einzelnes Unternehmen eine Steuernachzahlung zuzüglich Zinsen von \$ 700.000 leistete, verringert sich das Pro-Kopf Aufkommen auf \$ 645. Die Zahlung des Unternehmens, die 80 v.H. des Aufkommens ausmachte, läßt den Verdacht aufkommen, es habe sich um eine Individualamnestie gehandelt. Es gab zwar 238 weitere Antragsteller, die jedoch kaum nennenswerte Hinterziehungen offenbarten. Andererseits ist zu berücksichtigen, daß sich die Amnestie nur auf unbekannte Steuerhinterzieher bezog. Dadurch konnte die Finanzverwaltung (auf legale Weise) nicht wissen, wieviele Steuerpflichtige das Amnestiegesetz in Anspruch nehmen würden.

Im Verhältnis zu den Steuereinnahmen eines Jahres war das Aufkommen verschwindend gering (0,03 v.H.). Auf der anderen Seite stellte es eine echte Mehreinnahme dar. Vermehrte Prüfungsanstrengungen hätten die Hinterziehungen, abgesehen von dem Sonderfall, wahrscheinlich nicht an den Tag gebracht, da sie auf einem recht niedrigen Niveau stattfanden.

g) Michigan

Die Steueramnestie in Michigan gehört nicht zu den in Kapitel 2 explizit dargelegten Gesetzen, da sie ein "normales" Programm war, das 1986 in der Boomphase der Steueramnestien durchgeführt wurde. An ihrem Beispiel kann allerdings gezeigt werden, zu welchen widersprüchlichen Ergebnissen die Analysen zum Aufkommen aus der Amnestie führen können.

Fisher/Goddeeris/Young untersuchten die Zusammensetzung der Amnestieteilnehmer. Das verwertete statistische Material stammt von Daten über Einkommensteuerhinterzieher, die an der Steueramnestie in Michigan teilgenommen hatten.¹⁴⁹ Die analysierte Stichprobe umfaßte 1.948 Teilnehmer, wobei diejenigen, die wegen *accounts receivables* um Amnestie ersuchten, ausgeschlossen wurden.¹⁵⁰ Das durchschnittliche *adjusted gross income*, das die Teilnehmer deklarierten, war erheblich höher (\$ 56.175) als der durchschnittliche Wert für alle Einkommensteuererklärungen im Jahr

148 Das Amnestieprogramm von Missouri galt im allgemeinen als wenig erfolgreich. Diese Einschätzung traf all jene Staaten, deren Aufkommen unter einer Mill. \$ lag, vgl. Alm/Beck 1990a, S. 1044. Siehe auch Tabelle 8.

149 Fisher/Goddeeris/Young 1989.

150 Vgl. Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 19.

1984 (§ 23.129). Der Wert war aber durch einige hohe Werte verzerrt.¹⁵¹ Es wurden wesentlich mehr erstmalige als korrigierte Steuererklärungen eingereicht.¹⁵² Damit liegt die Struktur der Amnestieteilnehmer im Trend. Viele Steuerpflichtige (42 v.H.) hatten den weitaus überwiegenden Teil ihrer Steuerlast (90 v.H.) durch Quellensteuer, Steuervorauszahlungen o.a. beglichen. Die meisten stellten Anträge für nur ein zurückliegendes Jahr (72 v.H.). Es ist kaum anzunehmen, daß ihre Steuerhinterziehung erst seit einem Jahr bestand. Aus den Amnestieerklärungen resultierten geringfügige Steuerverbindlichkeiten.¹⁵³ Die Autoren interpretierten ihr Ergebnis dahingehend, daß diejenigen, die ihre Einkommen über längere Zeiträume nicht ordnungsgemäß angegeben hatten, nicht teilnahmen. Betrachtet man die Rahmenbedingungen des Amnestieprogramms in Michigan, erstaunt das Ergebnis. Es wurden erhebliche Mittel für die Werbung und Durchführung aufgewendet, die Strafen und Zinsen für Steuerhinterziehung angehoben und die Ressourcen der Finanzverwaltung aufgestockt (rd. \$ 22 Mill.), um effizientere Veranlagungs- und Prüfungsverfahren durchführen zu können.¹⁵⁴ Die Aufwendungen, die Michigan getätigt hat, haben sich in einem unmittelbaren Aufkommen von \$ 101,7 Mill. niedergeschlagen, welches durch 73.000 Anträge/Erklärungen¹⁵⁵ erbracht wurde. Das entspricht einem durchschnittlichen Pro-Kopf Aufkommen von \$ 1.393.

Dem negativen Urteil der Autoren widersprechen die von Commissioner Martin veröffentlichten Ergebnisse. Demzufolge haben im ersten Jahr nach der Steueramnestie 76 v.H. der Amnestieteilnehmer ihre Einkommensteuererklärungen ordnungsgemäß abgegeben. Das kann als Indiz für eine verbesserte Steuerwilligkeit gewertet werden. Der Amnestiereport wies eine Zahlung von mehr als \$ 650 zuzüglich \$ 110 Zinsen für die typischen Teilnehmer aus.¹⁵⁶ Eine Erklärung der abweichenden Ergebnisse kann darin liegen, daß die Stichprobe, mit der Fisher/Goddeeris/Young ihre Analyse durchführten, nicht repräsentativ war.¹⁵⁷ Des weiteren verzerrt sich das Ergebnis durch die Nichtberücksichtigung der Zinsen mit *accounts receivables*, die vermutlich einen erheblichen Anteil des Aufkommens erbrachten. Denkbar wäre auch, daß die

151 Vgl. Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 20.

152 Die Autoren teilten die Amnestieteilnehmer in vier Gruppen auf, um gezieltere Aussagen zu treffen, von denen die wichtigsten hier wiedergegeben werden. Wegen weitergehender Informationen vgl. Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 20 ff.

153 41 v.H. der Steuerpflichtigen hatten nicht mehr als \$ 100 zu zahlen, vgl. Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 20 f.

154 Vgl. Chugh 1990, S. 79 ff.

155 Die Teilnehmer waren gezwungen, einen expliziten Antrag zu stellen bzw. Steuererklärungen entsprechend zu kennzeichnen. Dennoch wurde die Zahl der Amnestieteilnehmer nicht übereinstimmend genannt, vgl. Chugh 1990, S. 81, Mikesell 1986, S. 517 und Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 19.

156 Vgl. Martin 1988, S. 25 f.

157 Die ausgewählten Teilnehmer entsprachen 2,6 bis knapp 4 v.H. der gesamten Teilnehmer.

Angaben aus dem Finanzministerium verzerrt wurden, um den Erfolg der Amnestie in einem positiven Licht zu zeigen.

Die Beurteilung des Erfolgs der Amnestien ist erheblich von den Kriterien abhängig, anhand derer sie bewertet werden. Deutlich wurde das am Beispiel der Staaten Arkansas und Missouri, deren Programme nur wenig Einnahmen erbrachten, die aber dennoch erfolgreich genannt werden müssen, wenn man den Wert Pro-Kopf der Teilnehmer heranzieht. Die absoluten Zuflüsse sind eine wenig aussagekräftige Größe, da die Steuerkraft der verschiedenen Staaten sehr unterschiedlich ist.

Die Bewertung der eigenen Amnestie durch die Finanzverwaltungen war durchweg positiv (Ausnahme Missouri), manchmal sogar euphorisch. Die Interpretation der Ergebnisse scheint teilweise von der Einschätzung geleitet worden zu sein, Erfolge würden durch die Öffentlichkeit positiver bewertet. Zum einen war das Programm dann in der Lage, zusätzliche Steuereinnahmen zu induzieren. Zum zweiten konnten Strafeinnahmen, die durch die Amnestie verloren gingen, durch das unmittelbare Amnestieaufkommen kompensiert werden, wodurch im nachhinein Kritikern begegnet werden konnte. Und schließlich scheinen auch die angekündigten verstärkten Steuerdurchsetzungsmaßnahmen bei den Steuerpflichtigen Anreize zur Steuerehrlichkeit gesetzt zu haben.

Eine Unterbewertung des Ergebnisses scheint lediglich zweckmäßig, wenn hohe Einnahmen als Beweis für eine mangelhafte *enforcement policy* gesehen werden könnten. Dann könnte die Steuerhinterziehung in Zukunft zunehmen, weil die Kosten niedriger bewertet werden. Diese Sichtweise dürfte eine geringe Rolle gespielt haben, denn im allgemeinen wurden Verbesserungsmaßnahmen zur Durchsetzbarkeit der Steuern erlassen, so daß die Zensiten zwar für die Vergangenheit eine wenig effiziente Verwaltung konstatieren konnten, ihr Urteil für die Zukunft jedoch revidieren sollten.

6.2.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung

In welcher Weise die Steueramnestien die freiwillige Steuererklärung beeinflusst haben, läßt sich schwer nachvollziehen, da der Vergleichszustand ohne Amnestie mit verstärkten Steuerdurchsetzungsmaßnahmen bzw. der Folgen einer Amnestie ohne verstärkte Steuerdurchsetzungsmaßnahmen nicht bekannt ist.

Leonard/Zeckhauser haben die Aufkommensentwicklung der Steuern in Staaten, die eine Amnestie durchgeführt hatten, mit denen ohne Amnestie verglichen. Sie stellten fest, daß in Bundesstaaten, die 1984/85 ihre Amnestien durchgeführt hatten, der jährliche Aufkommensanstieg vor der Durchführung des Programms geringer war als

in Nichtamnestiestaaten.¹⁵⁸ Hingegen war das Aufkommen in den Jahren nach der Amnestie gegenüber den anderen Staaten stärker angestiegen.¹⁵⁹

Alm/Beck haben ebenfalls die Langfristeffekte von Steueramnestien untersucht.¹⁶⁰ Mit Daten aus der Steueramnestie in Colorado, die 1985 als achtzehntes Programm durchgeführt wurde, extrapolierten sie die Langzeiteffekte anhand diverser Methoden zur Erstellung von Zeitreihen. Das Ergebnis ist für alle Methoden in etwa gleich. Die Steueramnestie in Colorado war nicht geeignet, zusätzliche Steuereinnahmen in signifikantem Ausmaß zu induzieren. Andererseits ist es aber auch nicht zu dem vielfach vorhergesagten Rückgang der freiwilligen Erklärungen gekommen.¹⁶¹

Teilweise wurde von den Finanzverwaltungen der Versuch unternommen, nicht allein das unmittelbare Aufkommen zu ermitteln, sondern Aussagen über Langfristeffekte zu machen. Diese weichen quantitativ und qualitativ voneinander ab. In Massachusetts nahm die Einnahmenentwicklung im Nachgang der Amnestie zumindest in den ersten beiden Jahren einen günstigen Verlauf. Die Steuereinnahmen waren im Vergleich zum Einkommensanstieg höher als in den Jahren zuvor, in denen sie mit der steigenden Einkommensentwicklung nicht Schritt gehalten hatten.¹⁶² Die Steuereinnahmen stiegen durch freiwillige Mehrerklärungen um \$ 300 Mill. pro Jahr. Dadurch wurde es möglich, einen Rückgang der Steuersätze bei der persönlichen Einkommensteuer durchzuführen.¹⁶³ Bis Ende der achtziger Jahre hielt die günstige Entwicklung an. Neben dem Ausbau des Computernetzes konnten weitere Mitarbeiter eingestellt werden.¹⁶⁴ Inzwischen ist die Situation in Massachusetts nicht mehr so positiv. Da das Haushaltsdefizit groß ist und die Ministerien zum Sparen verpflichtet worden sind, mußten im DOR Beurlaubungen und Freisetzungen von Mitarbeitern hingenommen werden. Der neue Commissioner Kidder ist trotzdem zuversichtlich. Er geht davon aus, daß die Zensiten ihren Pflichten ordnungsgemäß nachkommen, wenn sie von seiten der Behörde unterstützt werden. Die notwendigen Bearbeitungskapazitäten für die ausgedehnten Serviceleistungen gewinnt die Behörde durch verbesserte Compu-

158 Viele der Bundesstaaten ohne Steueramnestie nannten ihre gute Steuerdurchsetzungspolitik als Grund für ihr mangelndes Interesse gegenüber Steueramnestien. Insbesondere die Entscheidungsträger in Ohio betonten, daß Steueramnestien nur einmalige Mittelzuflüsse induzieren würden, sie jedoch langfristig keine Finanzierungsprobleme lösen. Deshalb sei einer effizienten Steuerdurchsetzung der Vorzug zu geben, vgl. Mucha 1992.

159 Das Aufkommen hat sich insbesondere in Staaten mit guten Ergebnissen (Einnahmen von mehr als 0,3 v.H. des jährlichen Steueraufkommens) mit Zuwachsraten von 1 bis 2 v.H. oberhalb der anderer Staaten positiv entwickelt, vgl. Leonard/Zeckhauser 1987, S. 71 f.

160 Vgl. Alm/Beck 1993.

161 Vgl. Alm/Beck 1993, S. 53 ff.

162 Vgl. Dukakis 1986, o.S. [S. 25].

163 Jackson 1986, S. 323.

164 Vgl. Hoiska 1988, S. 8 f.

tertechnologie, in die erheblich investiert wurde.¹⁶⁵ Der Abschlußbericht von New York zwei Jahre nach Ende der Amnestie enthält weder Hinweise auf die Entwicklung des *voluntary compliance* noch Schätzungen, wieviel die den *tax rolls* hinzugefügten Zensiten an Einnahmen erbrachten. Die Finanzverwaltung von Iowa hat eine Prognose über die zukünftige Einnahmenerzielung, die auf die Steueramnestie zurückgeht, gewagt. Von den, den Steuerhebelisten hinzugefügten Steuerpflichtigen erwartet das Ministerium in Zukunft Einnahmen in Höhe von \$ 1 bis \$ 3 Mill., das entspricht 0,05 bis 0,15 v.H. des jährlichen Steueraufkommens.¹⁶⁶ Es ist schwer vorstellbar, daß Steuerhinterziehung in Iowa bislang in diesem geringfügigen Ausmaß stattgefunden hat. War das Ausmaß an Steuerhinterziehung größer, konnte trotz der Amnestie und dem ihr folgenden Katalog veränderter Steuerdurchsetzungsmaßnahmen¹⁶⁷ das Gros der Steuerhinterzieher nicht erreicht werden. Mangels Breitenwirkung handelte es sich um ein Programm, von dem einige Delinquenten mit z.T. enormen Zahlungsrückständen profitieren konnten.¹⁶⁸

In Missouri wurden bereits vor der Verabschiedung des Steueramnestiegesetzes vermehrte Anstrengungen unternommen, Steuerhinterziehung einzudämmen. Daß die Bemühungen Erfolg hatten, zeigt ein Blick auf die zusätzlich resultierenden Einnahmen. Im Steuerjahr 1983 waren es \$ 70 Mill. und 1984 \$ 100 Mill.¹⁶⁹ Dennoch entschloß sich die Finanzverwaltung, ihre Steuerdurchsetzungspolitik durch eine Amnestie zu erweitern. Das Finanzministerium hat im Anschluß an die Amnestie versucht, die Beziehung zwischen freiwilliger Steuererklärung und administrativen Initiativen abzuleiten. Dabei stellte sich heraus, "that the tax amnesty in Missouri tended to decrease compliance which occurred aside from the amnesty".¹⁷⁰ Für die Entwicklung wurden zum einen die veränderte Allokation der Ressourcen und zum anderen der negative psychologische Effekt auf die ehrlichen Steuerpflichtigen verantwortlich gemacht. Der negative Einfluß auf die ehrlichen Steuerzahler hätte aller Voraussicht nach vermieden werden können, wenn sich die Verwaltung um aktivere Öffentlichkeitsarbeit und Verständnis für ihr Programm bemüht hätte.

Ausgehend von der Masse der Steueramnestien sollen mit Hilfe des Instrumentariums der Theorie der Steuerhinterziehung im folgenden die Auswirkungen auf die langfristige

165 Vgl. Holska 1991, S. 16 f.

166 In Massachusetts betrug die vergleichbare Größe 4 v.H. (\$ 480 Mill. an *voluntary compliance* in 2 Jahren bei gesamten Steuereinnahmen von \$ 11.981 Mill.).

167 Vgl. State of Iowa 1987, S. 7 f.

168 Ein Unternehmen erlangte Amnestie und hatte mehr als \$ 3 Mill. zu zahlen. Ein Prozent der Anträge erbrachte jeweils mehr als \$ 100.000, d.h. insgesamt 62 v.H. der insgesamt erzielten Einnahmen, vgl. State of Iowa 1987, S. 12 f.

169 Das entsprach einem Anteil von 2,9 bzw. 4 v.H. bezogen auf die gesamten Steuereinnahmen.

170 King 1984, S. 55.

Entwicklung des Steueraufkommens abgeschätzt werden. Reduktionen der Steuertarife ergingen im allgemeinen nicht im engen Zusammenhang mit Steueramnestien (Ausnahme Massachusetts). Dennoch gab es erhebliche Schwankungen bei den Steuertarifen, die nicht ohne Wirkung auf die Steuerhinterziehung geblieben sein werden.

Die Steuerpolitik der USA weist eine wechselvolle Entwicklung auf. Von Kalifornien ausgehend gab es Ende der siebziger Jahre Steuerzahlerrevolten.¹⁷¹ In vielen Bundesstaaten bestand die Möglichkeit, in Referenden direkt über staatliche Maßnahmen abzustimmen. Dadurch konnten die Bürger die Rücknahme von Steuererhöhungen erzwingen. Zwischen 1978 und 1980 wurden in 32 Staaten die Steuersätze der Einkommen- und Umsatzsteuern gekürzt.¹⁷² Nach 1981 schwächte sich der Widerstand der Steuerpflichtigen ab. 1982/83 wurden erneut Steuererhöhungen durchgeführt, um die Haushaltsdefizite, die durch Rezession, Steuerkürzungen und reduzierte Zuweisungen des Bundes entstanden waren, zu konsolidieren. Gesetzlich fixierte Ausgabenhöchstgrenzen und eine Indexierung des Einkommensteuertarifs sind in einigen Bundesstaaten als langfristige Auswirkungen der Steuerrevolte übriggeblieben. Viele der zu Beginn der achtziger Jahre erlassenen Steuererhöhungen wurden 1984/85 wieder zurückgenommen.¹⁷³ Ein anderer Faktor, der häufig Steuersatzkürzungen induzierte, ist der ausgeprägte Wettbewerb der Steuersysteme in den Bundesstaaten.¹⁷⁴

Angesichts des wiederholten Auf und Ab der Tarife können Steuersatzsenkungen infolge von Steueramnestien diesen schwer als Erfolg zugerechnet werden. Sie sind auch kaum zu erwarten, denn obwohl die Aufkommen z.T. dreistellige Millionenbeträge erbrachten, waren diese, verglichen mit den gesamten jährlichen Steuereinnahmen der Staaten, gering. Eine ausreichende Basis für Steuersatzsenkungen konnte somit nicht erzielt werden.

Ein wichtiger Faktor zur Einflußnahme auf die Steuerhinterziehung war zweifelsohne, daß die Steuerdurchsetzung infolge der Amnestien verstärkt wurde. Da alle Staaten Verbesserungen anstrebten, kann die Erklärung des unterschiedlichen Erfolgs in der Qualität der Maßnahmen liegen. Im Zusammenhang mit den Steueramnestien wurde die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung in beinahe allen Staaten massiv beeinflusst. In vielen Finanzverwaltungen kam es nicht nur während der Laufzeit der Amnestien zu

171 Derartiger Widerstand ist kein neues Phänomen in der US-amerikanischen Geschichte. Bereits die Gründung der Vereinigten Staaten von Amerika nach der amerikanischen Revolution geht auf Steuerwiderstand (Boston Tea Party 1773) zurück. Eine genaue Darstellung der Entstehung, Entwicklung und Ausbreitung der Steuerzahlerrevolten sowie ihres Niedergangs findet sich bei Reis 1986.

172 Gold 1986a, S. 19.

173 Gold 1986a, S. 20.

174 Vgl. Gold 1986a, S. 22, Hovey 1986.

einer verbesserten Versorgung mit Personal- und Sachkapazitäten. Die Ausstattung mit Computern und deren Vernetzung mit der Steuererfassung der Bundesebene wurde während der Steueramnestien verstärkt vorgenommen. Das Entdeckungsrisiko wurde auf vielfältige Weise erhöht. Die Neigung zum Abbau von Steuerhinterziehung, die durch eine höhere Entdeckungswahrscheinlichkeit induziert wurde, konnte von den Steuerhinterziehern realisiert werden, da sie die Hinterziehung unter Umgehung von Strafverfolgung und Strafen beenden konnten. Zumeist wurde das Strafmaß angehoben.¹⁷⁵ In vielen Staaten wurde durch die Erhöhung der Strafen oder veränderte Zurechnung von Steuerhinterziehung zu den Verbrechen ein Niveau erreicht, das dem der Bundesebene entsprach.¹⁷⁶ Die Angleichung der Strafrahmen bedeutete einen Vorteil, weil es dadurch nicht mehr zu Abweichungen in der Hinterziehungsentscheidung zwischen Steuern der verschiedenen Ebenen der Gebietskörperschaften kam.

Ob die Einstufung von Steuerhinterziehung als Verbrechen einen abschreckenden Charakter bekommt, hängt von der Handhabung der Verwaltung ab. In der Vergangenheit konnte beobachtet werden, daß es wegen der strengen Verfahrens- und Beweisvorschriften oft schwierig war, eine Verurteilung von Steuerhinterziehern zu erreichen. Die Gerichte beachten sehr genau, daß die garantierten Rechte der Angeklagten nicht beeinträchtigt werden. Die Finanzverwaltungen fürchten ihrerseits, daß Freisprüche negative Auswirkungen auf die Steuermoral haben, weshalb sie nur eindeutige Fälle vor Gericht bringen.¹⁷⁷ Sofern an der bestehenden Praxis festgehalten wird, könnte die Öffentlichkeit langfristig zu der Auffassung gelangen, daß "bellende Hunde nicht beißen". Anders sieht es mit erhöhten Strafen aus, welche die Verwaltung z.T. selbst festsetzt. Hier wurde das Kalkül der Steuerhinterzieher durch den Anstieg der Kosten im Fall der Entdeckung beeinflusst. Effektiv dürfte die Verknüpfung von Lizenzen, Verkaufskonzessionen u.a. mit der Zahlung von Steuern gewesen sein, da im Fall der Nichtzahlung den Unternehmen die Geschäftsgrundlage entzogen wurde.

Massive Bedeutung kam in den USA der Öffentlichkeitsarbeit und der expliziten Werbung für die jeweiligen Programme zu.¹⁷⁸ Zum einen in quantitativer Sicht¹⁷⁹

175 In Nevada wurden die dort existierenden restriktiven Strafen, denen sich Steuerhinterzieher und verspätete Steuerzahler gegenüber sehen, als Hauptgrund genannt, auf eine Steueramnestie verzichten zu können, vgl. Scott 1992.

176 Vgl. Commonwealth of Virginia 1986, S. 8.

177 Vgl. Thiel 1971, S. 63.

178 Das Department of Revenue des Bundesstaates Washington bezieht sich in seiner Absage an eine Steueramnestie auch auf diesen Punkt. In Washington gibt es keine *individual income tax*. Auf diese Weise kann Werbung, die bei den privaten Haushalten die besten Ergebnisse erzielt, nicht sinnvoll eingesetzt werden, vgl. Rosenbloom 1992. Die Bedeutung der Werbung wurde auch in South Dakota betont. In diesem Bundesstaat wurde die freiwillige Steuererklärung ohne Steueramnestie durch eine umfassende Aufklärungskampagne erhöht. Diese Aktion wurde von der Federation of Tax Administrators mit einem Preis ausgezeichnet, vgl. Schade 1992.

insbesondere aber in qualitativer Sicht. Soweit es gelang, gegen Steuerhinterzieher ein soziales Stigma zu entfalten sowie ehrlichen Steuerpflichtigen das Gefühl, "einfältig" zu sein, genommen zu haben, war den Amnestien guter Erfolg beschieden. Mit anderen Worten, die Erhöhung der sozialen Kosten ist in den erfolgreichen Staaten gelungen. Die Bedeutung der Werbung betont eine Analyse aus Virginia, derzufolge diejenigen Staaten, die umfangreiche Öffentlichkeitsarbeit leisteten, besonders erfolgreich waren.¹⁸⁰

Die Werbung wurde von professionellen Werbeagenturen konzipiert. Dadurch entstanden zwar hohe Kosten, aber der erzielte Bekanntheitsgrad der Steueramnestien und das veränderte Verhältnis gegenüber der Finanzverwaltung und den Steuerhinterziehern dürften für hohen Nutzen gesorgt haben.

6.2.4. Diskussion um die Verabschiedung einer *federal tax amnesty*

Seit der Boomphase der Steueramnestien Mitte der achtziger Jahre wird in den USA diskutiert, ob auf Bundesebene ein ähnliches Programm erlassen werden soll.¹⁸¹ Neben grundsätzlichen Überlegungen zu Gerechtigkeitsaspekten und Langfristeffekten für und wider eine Amnestie wird insbesondere kontrovers beurteilt, ob die positiven Erfahrungen der Bundesstaaten auf die übergeordnete Ebene projiziert werden können.

Gegner¹⁸² argumentieren, daß die Amnestien erfolgreich waren, weil sie mit nachfolgenden verschärften Steuerdurchsetzungsmaßnahmen verbunden wurden, die der bis dahin wenig effizienten Steuervollstreckung und Ahndung von Steuervergehen mehr Gewicht verschafften. Auf Bundesebene gäbe es hingegen eine gut funktionierende steuerliche Erfassung und Überprüfung der Zensiten.¹⁸³ Der Auffassung widerspricht Jackson und behauptet, die Bundesstaaten hätten während der vergangenen zwanzig Jahre bereits effizientere Steuerdurchsetzungsmaßnahmen entwickelt, wohingegen der IRS aufgrund des Haushaltsdefizits seine Prüfungshandlungen kürzen

179 Das quantitative Moment wurde insbesondere in New York betont, Vgl. New York State Department 1988, S. 33.

180 Vgl. Joint Subcommittee 1986, S. 12 ff.

181 An den Senat wurden diverse Vorschläge geleitet, vgl. z.B. Bureau of National Affairs 1990, Stella 1991, S. 383 sowie Malik/Schwab 1991, S. 29. Im Juli 1990 fand ein Hearing statt, in dem die konträren Positionen dargelegt wurden, vgl. Commerce, consumer, and monetary affairs subcommittee 1991.

182 Gegner finden sich insbesondere im IRS, die dessen Politik für ausreichend halten, vgl. Goldberg 1990, S. 66. Daneben bestehen Befürchtungen, daß eine Amnestie durchgeführt werden könnte, die Regierung aber angesichts der fatalen Haushaltslage dem IRS keine zusätzlichen Finanzmittel zur Verfügung stellt um gleichzeitig die Steuerdurchsetzung zu verbessern, vgl. Cohen 1986.

183 Vgl. Lerman 1986, S. 326 f.

mußte.¹⁸⁴ Leonard/Zeckhauser zitieren den IRS dahingehend, daß die Zahl der steuerlichen Prüfungen in den letzten 20 Jahren um etwa die Hälfte reduziert wurde, sie durch moderne Informationsverarbeitung aber nicht an Effizienz verloren habe.¹⁸⁵

Lerman vertritt die Meinung, Hinterzieher von Bundessteuern verfügen über ein wohldurchdachtes Kalkül, welches durch eine Amnestie nicht verändert werde. Die Steueramnestien der Bundesstaaten seien ausschließlich für "easy targets" interessant gewesen.¹⁸⁶ Stark voneinander abweichende Zielgruppen für eine Steueramnestie auf Bundes- oder Länderebene stellen auch Fisher/Goddeeris/Young fest. Auf der Länderebene habe es sich bei den Teilnehmern vordringlich um *non-filer* gehandelt, auf Bundesebene würden die Zensiten dagegen ihren Steuerpflichten nachkommen.¹⁸⁷ Die Behauptung, daß zumeist *non-filer* an den Steueramnestien teilgenommen haben, trifft in wenigen Fällen zu. Die Gruppe, die am meisten partizipierte, waren Steuerpflichtige mit *accounts receivables*.¹⁸⁸

Thiel ist der Meinung, daß Steuerhinterziehung in den USA weniger als Kavaliersdelikt beurteilt werde als in Deutschland und demzufolge die Steuermoral besser sei.¹⁸⁹ Seine Auffassung schließt nicht aus, daß trotz besserer Steuerdurchsetzung auf dem *federal level* nicht hohe Einnahmen erzielbar wären. Ausgedehntere steuerliche Prüfungen und andere Maßnahmen, um die Steuerwilligkeit der Zensiten zu erhöhen, sind Schätzungen zufolge in der Lage, sowohl einen durchschnittlichen, als auch einen Grenzertrag, von größer Eins zu produzieren.¹⁹⁰

Die Vergleichbarkeit wird dadurch erschwert, daß die Steuersysteme auf Bund- und Länderebene unterschiedlich sind. In einigen Staaten haben die Einnahmen aus der *sales tax* einen entscheidenden Beitrag geliefert. Verbrauchsteuern existieren auf Bundesebene nicht, so daß die entsprechenden Einnahmen entfielen. Ein weiterer, kontrovers diskutierter Punkt ist die unterschiedliche Steuerbelastung. Bundessteuern - insbesondere die *federal income tax* - belasten die Bürger in größerem Umfang als Landessteuern.¹⁹¹ Aus der höheren Steuerbelastung resultiert vermehrte Steuerhin-

184 Vgl. Jackson 1986, S. 319 f.

185 Vgl. Leonard/Zeckhauser 1987, S. 79.

186 Vgl. Lerman 1986, S. 327.

187 Vgl. Fisher/Goddeeris/Young 1989, S. 26.

188 Einer Untersuchung des IRS zufolge stammten 66 v.H. der Amnestieeinnahmen aus bereits bestehenden Steuerschulden, nur ein Drittel resultierte aus sog. "new money", vgl. IRS Research Division 1984, S. 14.

189 Vgl. Thiel 1971, S. 63.

190 Vgl. Malanga 1986. Auch der IRS und der OMB (Office of Management and Budget) rechnen mit Nettoerträgen bei verstärkter Steuerdurchsetzung, vgl. Leonard/Zeckhauser 1987, S. 77.

191 Vgl. Gold 1986a.

terziehung, so daß für eine Amnestie ein höheres Volumen zur Verfügung stünde. Der Bezug der Steuerpflichtigen zu den Ausgaben der Gebietskörperschaften nimmt ab, je höher die Ebene ist. Hieraus kann eine größere Unwilligkeit der *federal taxation* gegenüber resultieren. Dadurch läge ein größeres Volumen an Steuerhinterziehung vor, das erschlossen werden könnte. Zusätzliche Steuereinnahmen dürften allerdings eher infolge verstärkter Abschreckungspolitik zu erreichen sein. Befürworter argumentieren, daß der IRS seit geraumer Zeit eine permanente Amnestie durchführe und deshalb die Grundlage für eine Absage an ein gesetzlich fundiertes Straferlaßverfahren fehle.¹⁹²

Zwischen dem IRS und den Finanzverwaltungen der Einzelstaaten findet reger Informationsaustausch statt. Hieraus wird abgeleitet, daß nur diejenigen an den Amnestien partizipierten, die ihre Bundessteuern ordnungsgemäß erklärten, woraus umgekehrt gefolgert wird, daß die Zahl der Teilnehmer auf Bundesebene geringer wäre.¹⁹³ Diese Annahme wird auch von Bost unterstützt, der eine Studie des IRS zitiert, derzufolge 94 v.H. der Amnestierteilnehmer bereits auf den Steuerhebelisten des IRS verzeichnet waren.¹⁹⁴

Die Erfahrungen in Minnesota sprechen gegen die angestellten Überlegungen. In einer eigenen Analyse der Finanzverwaltung wurde festgestellt, daß eine Reihe von Teilnehmern keine Bundessteuererklärungen abgegeben hatte. Obwohl das Verhalten der Betroffenen irrational war, da sie leicht entdeckt werden konnten,¹⁹⁵ zeigt es, daß für eine *federal tax amnesty* Potential vorhanden wäre. Diejenigen, die auf Länderebene steuerehrlich sind, könnten an einer Bundesamnestie teilnehmen. Über die Zahl der Teilnehmer an einer Bundesamnestie kann ziemlich willkürlich spekuliert werden, denn es kann Steuerpflichtige geben, die an den Amnestien nicht teilnahmen, da sie keine *federal taxes* erklärten und Angst vor Entdeckung hatten. Der Informationsaustausch bestand bereits vor der Durchführung der Amnestien und hat die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung beeinflußt. Da dennoch Steuerhinterziehung existiert, scheint die abschreckende Wirkung nicht besonders hoch gewesen zu sein, bzw. waren andere Kriterien in der Lage, den Effekt zu kompensieren. Im Rahmen der Begleitprogramme wurden große Summen in verbesserte Computertechnologie und

192 In der Praxis erläßt der IRS Steuerpflichtigen vielfach Ihre Strafen. Im Jahr 1985 wurde auf 40 v.H. (knapp \$ 2 Mrd.) der festgesetzten Strafen verzichtet, vgl. Jackson 1986, S. 320. Von der Politik des *voluntary disclosure*, die ihren Höhepunkt nach dem Zweiten Weltkrieg hatte, berichtet Angelini 1987, S. 195 ff. Der Straferlaß ist gegenwärtig gängige Praxis, vgl. Cohen 1986, o.S. [S. 8]. Lt. Mikesell gibt es "informal arrangements" ebenfalls auf der Ebene der Bundesstaaten, vgl. derselbe 1986, S. 507.

193 Lerman 1986, S. 327.

194 Die Aussage basiert auf Erhebungen in 3 Staaten, vgl. Bost 1990, S. 25.

195 Vgl. Dubtal 1990, S. 90.

ausgereifere Informationsnetze investiert, so daß inzwischen mit erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeiten zu rechnen ist. Um Steuerpflichtige, die der Informationsaustausch tatsächlich abgeschreckt hat, zur Teilnahme zu veranlassen, wäre eine umfassende Amnestie auf Bund- und Länderebene die bessere Lösung gewesen.

Massive Abweichungen in der Beurteilung ergeben sich hinsichtlich der Schätzung des möglichen Amnestieaufkommens. Während Gegner von einer Mrd. Dollar sprechen, rechnen Befürworter mit mehrstelligen Milliardenbeträgen. Der IRS schätzte das Steuerhinterziehungsvolumen 1981 auf \$ 90 Mrd. Nach Abzug nicht einsammelbarer Beträge¹⁹⁶ verbliebe lt. Lerman ein Einkommen von einer Mrd. Dollar, mit dessen Erzielung gerechnet werden könnte. Jackson rechnete vor, daß bei einer Beitreibung des gleichen Anteils der *accounts receivables* wie in Massachusetts allein aus dieser Quelle \$ 45 Mrd. erzielt werden könnten. Würden von dem Steuerhinterziehungsvolumen, das der IRS auf \$ 100 Mrd. schätzt nur 10 v.H. eingesammelt, wäre das ein lohnender Ertrag.¹⁹⁷ Alm/Beck schätzen das Einkommen zwischen einer und fünf Mrd. Dollar, wenn die Amnestie so gestaltet wird, daß sie höchstmögliche Erträge erbringt, d.h. Einbeziehung von *accounts receivables*, Erlaß von Zinsen etc.¹⁹⁸ Hieraus leiten beide Gruppen ihre abschließenden Urteile ab. Eine Mrd. Dollar sei es nicht wert, die Risiken, die mit einer Amnestie verbunden sind, einzugehen. Selbst zweistellige Milliardenbeträge werden kritisch gesehen, da die Sorge besteht, daß beim nächsten Defizit wieder eine Amnestie als Finanzierungsinstrument verwendet würde und im Zeitablauf die Steuerwilligkeit gegen Null ginge.¹⁹⁹ Andere sehen einen geschätzten Betrag von mehreren Milliarden als ausreichend, um einen Versuch zu unternehmen und mit dem Amnestieaufkommen wesentliche Haushaltslücken zu schließen.²⁰⁰

Befürworter finden sich insbesondere unter den Vertretern der Bundesstaaten. Ihre positive Einstellung resultiert aus ihren guten Erfahrungen. Bei der Beurteilung ihres Votums sollte man jedoch nicht außer acht lassen, daß die Kassen der Bundesstaaten von einer *federal tax amnesty* profitieren würden, da bei einem gut funktionierenden Informationsaustausch mit *windfall gains* zu rechnen wäre.

Konzediert man dem IRS die effizientere Steuerdurchsetzungspolitik und damit verbunden eine höhere Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, sind die Kosten im Kalkül der

196 Angesprochen sind der "illegal sector, collection problems, uncollected employer deposits of payroll taxes" sowie "intentional underreporting", vgl. Lerman 1986, S. 330.

197 Vgl. Jackson 1986, S. 319 f.

198 Vgl. Alm 1990, S. 26.

199 Cohen 1986, o.S. [S. 8].

200 Leonard/Zeckhauser schätzen nicht nur das direkte Amnestieaufkommen, sondern die durch die Amnestie induzierten nachfolgenden jährlichen Zuflüsse auf \$ 10 Mrd., vgl. dieselben, S. 79.

Steuerhinterzieher höher anzusetzen als auf Länderebene. Die niedrigeren marginalen Steuersätze in den Bundesstaaten beeinflussen die Entscheidung entgegengesetzt.

Ob die Teilnahme und das Aufkommen einer *federal tax amnesty* denjenigen der Bundesstaaten vergleichbar wäre, hängt im wesentlichen von zwei Faktoren ab. Erstens spielt es eine Rolle, ob der Steuerhinterzieher in seinem Kalkül den Einfluß beider Größen als gleichwertig ansieht. Dessenungeachtet müssen die Unterschiede zwischen dem Grenzsteuersatz und der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung auf Bundes- und Länderebene berücksichtigt werden.²⁰¹ Entsprächen sich alle Einflüsse, wären die Entscheidungsgrundlagen identisch.

Bislang ist es unmöglich, die Einflußfaktoren zu quantifizieren, so daß der kurzfristige Erfolg einer *federal tax amnesty* nicht zuverlässig geschätzt werden kann. Auf jeden Fall wäre es wichtig, daß auf Bundesebene zusammen mit einer Amnestie Verbesserungen im Steuerdurchsetzungsniveau der Verwaltung und in der Steuerwilligkeit der Zensiten erzielt werden.

6.2.5. Beurteilung

Die Einbeziehung von Zahlungsaußenständen hatte in vielen Staaten eine zentrale Bedeutung für die Höhe des Amnestieaufkommens. Dies zeigt, welche Probleme in den USA mit der Beitreibung fälliger Steuern bestehen. Die *accounts receivables* verlangen darüber hinaus Beachtung, da sie den Erfolg der Steueramnestien verzerren, denn ein Teil der Steuerverbindlichkeiten wäre vermutlich ohnehin getilgt worden.²⁰² Ausgrenzungen bestimmter Zensiten wurden durch den überwiegenden Erlaß von Vollamnestien vermieden.

Die Anreizstrukturen waren homogen. Zum Verzicht auf die Nachzahlung hinterzogener Steuern oder ausstehender Steuerschulden ist es in keinem Fall gekommen, wodurch die Gleichbehandlung mit ehrlichen Zensiten weitgehend gewährleistet war. Die Wirkung der Amnestien auf die ehrlichen Zensiten hat in der Diskussion stets zentrale Bedeutung gehabt. Die Sorge vieler Kritiker, aber auch der Befürworter von Steueramnestien war, daß ehrliche Steuerpflichtige sich durch die Amnestie verärgert fühlen könnten. Möglicherweise würde diese Gruppe der Steuerpflichtigen durch die Steueramnestie erst auf die Probleme der Steuerdurchsetzung der Finanzverwaltungen aufmerksam. Ein Grund dafür, daß die Gesetzgeber es nicht wagten, weitere Anreize

201 Außerdem fehlt ein eindeutiger Maßstab, denn die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung sowie die Grenzsteuersätze entsprechen sich in den verschiedenen Staaten nicht.

202 Die Verantwortlichen in Pennsylvania ziehen diesen Grund für ihre Abneigung gegenüber Steueramnestien heran und betonen, daß sie diese Einnahmen ohne Steueramnestie erzielen, vgl. Belson 1992.

für Steuerhinterzieher zu gewähren, könnte darin gelegen haben, daß sie ihre Steuereinnahmen im Endeffekt nicht reduzieren wollten.

Die grundsätzlich geforderte Abgabe expliziter, korrekter Amnestieanträge machte die Überprüfung von Teilnehmern möglich und schuf die Basis für die Erfassung und Auswertung von Daten. Fast überall wurde der Versuch unternommen, den direkten fiskalischen Erfolg zu messen. Vielfach gingen die Bemühungen darüber hinaus, indem versucht wurde, Ableitungen für eine bessere steuerliche Erfassung und Überprüfung der Zensiten in der Zukunft zu gewinnen.

Nahezu alle Bundesstaaten haben gemeinsam mit ihrer Steueramnestie Begleitmaßnahmen erlassen. Zumeist wurde auf mehrere der Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung eingewirkt. Fast überall konnte die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung erhöht werden. Dies wurde häufig über eine verbesserte Ausstattung mit Personal- und Sachkapazitäten erreicht. Eine große Rolle hat die Installation von Computern und Netzwerken gespielt. Noch viel häufiger wurden Veränderungen des Strafmaßes verfügt. In vielen Fällen kam es dadurch zu einem Niveaueausgleich mit der Bundesebene. Im Ergebnis bewirkte das eine Angleichung des Steuerhinterzieherkalküls auf den Ebenen den Gebietskörperschaften.

Die Beeinflussung der öffentlichen Meinung hat in den USA einen hohen Stellenwert gehabt. Es wurde versucht, die gesellschaftliche Attitüde durch gezielte Informationen zum Thema Steuerhinterziehung zu heben. Durch die bedeutenden Investitionen in Öffentlichkeitsarbeit und Werbung, die mit Appellen, steuerehrlich zu werden und nicht außerhalb der Gesellschaft zu stehen, durchsetzt waren, wurde ein verbessertes Klima zwischen Fiskus und Zensiten erzielt.

Dadurch, daß die Steueramnestien ausschließlich von den Bundesstaaten für von ihnen erhobene Steuern gewährt wurden, kann es zum Ausschluß von Steuerhinterziehern gekommen sein, die auf der Bundesebene gleichfalls Steuern hinterziehen. Derartige negative Effekte hätte eine landesweite Amnestie ausschließen können. Wird eine solche in Zukunft vorgenommen, würde das für viele Bundesstaaten auf eine Wiederholung hinauslaufen. Dadurch würde gegen die erwünschte Einmaligkeit verstoßen. Da jedoch in diesem Fall die Erfassung von Steuerhinterziehung auf dem *federal level* im Mittelpunkt stünde und die Einbeziehung der Staaten vermeiden sollte, daß ungewollte Ausschußeffecte auftreten, wäre dieses Vorgehen zu rechtfertigen.²⁰³

203 Holska 1988, S. 12.

6.3. Steueramnestien in der Schweiz

Im Mittelpunkt der Bewertung stehen die Verrechnungssteueramnestie und die allgemeine Steueramnestie 1969. Die rege Amnestietätigkeit auf der Ebene der Kantone soll nicht diskutiert werden. Der wesentliche Nachteil dieser Amnestien war die Ausgrenzung gebietskörperschaftenübergreifender Steuerdelikte und damit einhergehend eine verminderte Zahl von Teilnehmern und ein relativ geringer fiskalischer Erfolg.

6.3.1. Bewertung der Gestaltungskriterien

a) Dauer

Bei der Verrechnungssteueramnestie betrug die Frist für die Abgabe amnestiewirksamer Steuererklärungen 30 Tage nach Erhalt der Vordrucke. Für Teilnehmer, die auf Bundesebene nicht steuerpflichtig waren und für die demzufolge die Abgabe kantonaler Steuererklärungen ausreichte, betrug die Laufzeit ein Jahr. Die Steueramnestie 1969 hatte eine Amnestieperiode von einem Jahr, sofern nicht wiederum kantonales Recht zur Anwendung kam, das anderes bestimmte.

Bei den Bundesamnestien traten Wechselwirkungen mit verschiedenen kantonalen Steuergesetzen auf. Die Frage nach der Amnestiefrist war nicht allgemein zu klären, da die steuerlichen Regelungen der Kantone sie unterschiedlich beeinflussen konnten. Für Wehroffer- oder Wehrsteuerpflichtige galten andere Fristen als für Zensiten mit einer Steuerpflicht ausschließlich auf Kantonsebene. Die komplizierte Fristsetzung wird tendenziell zu einer Konfusion der Zensiten geführt haben. Das könnte sich sowohl auf die Teilnahme als auch auf die gleichmäßige Berücksichtigung aller Steuerpflichtigen negativ ausgewirkt haben.

Bei der Steueramnestie 1968 wäre eine Ausschlussfrist zweckmäßig gewesen, da durch das erste, gescheiterte Referendum mit negativen Wirkungen zu rechnen war. Bei rationalem Kalkül hat die Steuerhinterziehung nach 1964 zugenommen, da die Zensiten aufgrund der nicht nachlassenden öffentlichen Debatte mit ziemlicher Sicherheit eine neue Amnestie erwarten konnten.

b) Adressatenkreis

Im allgemeinen waren alle Steuerpflichtigen teilnahmeberechtigt. Die Möglichkeit zu partizipieren wurde sogar auf beschränkt Steuerpflichtige ausgedehnt. Hierdurch war es möglich, Zensiten mit einem Wohnsitz außerhalb der Schweiz in die Amnestie einzubeziehen. Diese Vorgehensweise hat tendenziell Vorteile mit sich gebracht. Die Überprüfung gebietsfremder Steuerpflichtiger ist für den schweizerischen Fiskus problematisch. Bewirkte dieses Vorgehen die Teilnahme entsprechender Hinterzieher,

wurde das Amnestieaufkommen erhöht. Die daraus resultierenden Zuflüsse wären ohne eine in dieser Art ausgestaltete Steueramnestie kaum erzielt worden.

c) Umfang

In beiden Steueramnestien waren die meisten Steuerarten einbezogen. Die Gesetze war klar und bestimmt formuliert, indem alle Steuerarten, für welche die jeweilige Steueramnestie erlangt werden konnte, explizit benannt waren. Dennoch ist nicht auszuschließen, daß im Einzelfall Überschneidungen zustande gekommen sind, die eine Nichtteilnahme vorteilhaft erschienen ließen. Durch die gleichzeitige Einbeziehung der Steuern, sowohl auf kantonaler als auf Bundesebene, konnten Ausschlußeffekte für rational handelnde Zensiten vermieden werden.

d) Anreizstruktur

Bei den Steueramnestien der Bundesebene hat es erhebliche Anreize gegeben. Neben dem Straferlaß kam es zum (teilweisen) Verzicht auf die sich aus der Steuerhinterziehung ergebenden Steuerschulden. Hieraus ist eine massive Benachteiligung ehrlich deklarierender Zensiten entstanden. Die speziellen Vorschriften brachten in der Gruppe der Steuerhinterzieher ebenfalls Ungleichbehandlungen mit sich. Im Rahmen der Steueramnestie 1969 wurden die einbezogenen Steuerarten und Veranlagungszeiträume im Gesetzestext explizit ausgewiesen. Des weiteren war festgelegt, welche Zahlungserlasse oder Nachzahlungspflichten resultierten. In Abhängigkeit von den persönlichen Verhältnissen können für die Steuerhinterzieher unterschiedliche Anreizstrukturen zustande gekommen sein.

e) Anforderungen an die Teilnehmer

Die Teilnehmer hatten korrekte Steuererklärungen, jedoch keine expliziten Amnestieerklärungen abzugeben. Aus dem Nebeneinander von Verrechnungssteueramnestie und der Option von Anschlußamnestien ergab sich für die Steuerpflichtigen ein Dilemma. Hielten sie eine kantonale Steuerreform sowie eine Steueramnestie für wahrscheinlich, konnten sie geneigt sein, unvollständige Wehrsteuer- und Wehrpfererklärungen abzugeben, ohne daß es den endgültigen Verlust einer Amnestieregelung bedeutete. Wäre es nicht zu einer Steuerreform gekommen, wäre ihnen eine Straf- und (teilweise) Nachsteuerbefreiung entgangen. Andererseits war die zutreffende Erklärung von Einkommen und Vermögen im Rahmen der Verrechnungssteueramnestie nicht ohne Risiko. Würde keine Reform (Senkung) der Steuertarife durchgeführt, hätten die Zensiten in Zukunft mit ihren umfassenden Bemessungsgrundlagen der hohen Steuerbelastung ihres Wohnsitzkantons unterlegen.²⁰⁴ Hieraus resultierte ein ungeeignetes

204 Vgl. Kaufmann 1945, S. 8.

Nebeneinander, aus dem bei rationalem Kalkül der Zensiten unerwünschte Effekte hervorgehen konnten.

Zu bemängeln ist ferner, daß in der Formulierung der Amnestiegesetze z.T. andere Begriffe Verwendung fanden, als im kantonalen Recht gebräuchlich sind.²⁰⁵ Dadurch war es notwendig, die Regelungen in kantonale Steuersprachen zu übertragen. Sofern die "Übersetzungen" nicht oder unzulänglich vorgenommen wurden, resultierten Verständnisschwierigkeiten, die für die Steuerhinterzieher die Informationskosten erhöhten.

f) Anforderungen an die Finanzverwaltungen

Durch das Nichtvorhandensein expliziter Amnestieerklärungen war sowohl die Kontrolle der Teilnehmer als auch die Ableitung effizienterer Prüfungsstrategien erheblich erschwert. Die Steuererklärungen waren im Rahmen des normalen Steuererhebungsverfahrens zu bearbeiten, da keine zusätzlichen Mitarbeiter eingestellt wurden.

Um eine einheitliche Behandlung der Amnestieteilnehmer zu gewährleisten, ergingen im Rahmen der letzten Steueramnestie Kreisschreiben, in denen die Bundesfinanzverwaltung die kantonalen Finanzbehörden anwies, wie mit rechtlichen und administrativen Problemen zu verfahren sei.²⁰⁶ Die Vorgehensweise war zweckmäßig, um die Handhabung der Steueramnestie zu vereinfachen und die Verwaltungskosten zu senken. Des weiteren konnte so eine annähernde Gleichbehandlung der Zensiten gewährleistet werden.

6.3.2. Direkter fiskalischer Erfolg

Die Datenlage ist ähnlich unzureichend wie bei den Steueramnestien in Deutschland.²⁰⁷ Anhand der Werte, die zur Verfügung stehen, soll die Beurteilung der Wirksamkeit der Steueramnestien analysiert werden. Wieviele Steuerpflichtige an den Amnestien teilnahmen, konnte nicht ermittelt werden. Ursächlich war, daß keine expliziten Teilnehmererklärungen abgegeben werden mußten. Man konnte deshalb nur schätzen, wie groß ihre Zahl war.²⁰⁸ In Teilen der Bevölkerung dürften Probleme aufgetreten sein, die gesetzlichen Regelungen der frühen Steueramnestiegesetze voll

205 Beispiele siehe bei Zuppinger 1968, S. 388.

206 Der zentrale Inhalt der Kreisschreiben wurde den Steuerpflichtigen als Beilage zu den Steuererklärungsdruckungen zugesandt. Auf diese Weise erhielten die Zensiten ohne wesentlichen Kostenaufwand weitgehende Informationen über Inhalt und Zweifelsfragen.

207 Um die wenigen Zahlen in der Literatur zu ergänzen, hat die Verfasserin eine entsprechende Anfrage an die Eidgenössische Steuerverwaltung gerichtet. Das Finanzministerium konnte jedoch nicht mit Auskünften dienen, da sie nicht existieren.

208 Die Zahl der Ja-Stimmen in den Referenden eignet sich nicht als hilfswise Näherung, da das Votum für eine Amnestie nicht zwingend der Teilnahme an derselben entspricht.

zu erfassen. Ein umfassendes Aufklärungskonzept wurde erstmalig 1969 verwirklicht. Davor gab es zwar Informationsschriften zu den Amnestien, dennoch wurde wenig Öffentlichkeitsarbeit betrieben. Da aus den Daten wenig Informationen gewonnen werden können, soll die Wehroferamnestie in die Betrachtung einbezogen werden, um auf der Basis von drei Steueramnestien vorsichtige Vergleiche anstellen zu können.

Im Landesdurchschnitt ergab sich im Rahmen der Wehroferamnestie eine Zunahme des Reinvermögens um 15 v.H., was einem absoluten Vermögenswert von 1,5 Mrd. sFr entsprach.²⁰⁹ Der fiskalische Erfolg wurde unterschiedlich beurteilt. Einige Autoren bewerteten das Ergebnis als guten Erfolg, den sie den damaligen Zeitumständen²¹⁰ und dem besonderen Zweck der Steuer zuschrieben.²¹¹ Die Gegeneinung beurteilte das Ergebnis als mäßig und verwies darauf, daß die Amnestie nicht imstande war, das verheimlichte Vermögen in vollem Umfang zum Vorschein zu bringen.²¹² Bei der Interpretation des Ergebnisses standen zwei Argumente im Vordergrund. Zum einen sei gerade in Krisenzeiten eine Tendenz zur Hortung zu beobachten, zum anderen sei die Amnestie nicht mit besseren Erhebungsverfahren oder verstärkten Kontrollen verbunden gewesen.²¹³

Infolge der Verrechnungssteueramnestie erhöhte sich das deklarierte Vermögen um 28 v.H. (6,5 Mrd. sFr). Die Höhe der daraus resultierenden Steuereinnahmen läßt sich schwer schätzen.²¹⁴ In einer Publikation wurden infolge der Steueramnestie Steuermehreinnahmen der Kantone und Gemeinden von rd. 40 Mill. sFr genannt.²¹⁵ Die Steuereinnahmen der Kantone betragen 1945 insg. 460 Mill sFr,²¹⁶ so daß das Amnestieaufkommen rd. 8,7 v.H. entsprach. Die Steuereinnahmen des Bundes betragen im gleichen Zeitraum 775 Mill. sFr. Die verfügbaren Statistiken weisen jedoch nicht aus, wie hoch die mit Hilfe der Amnestie erzielten zusätzlichen Einnahmen auf seiten

209 Vgl. Interkantonale Kommission für Steueraufklärung 1981/1990, S. 9, desgl. Studer 1962, S. 10. Das Ergebnis erfaßt nur die Werte von Steuerpflichtigen, die mind. 50.000 sFr Reinvermögen hatten. Die Ergebnisse in den einzelnen Kantonen wichen deutlich voneinander ab.

210 Gemeint war der Kriegsausbruch 1939 und die Bedrohung der Schweiz durch eine mögliche Invasion.

211 Vgl. Bank für Anlagewerte 1945, Gubler 1948.

212 Vgl. z.B. Brupbacher 1968, S. 137, Bundesrat 1966, S. 938, Herold 1945, S. 52, Studer 1962, S. 10. Einer Untersuchung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zufolge belief sich das nicht deklarierte Vermögen nach der Steueramnestie auf 6,2 Mrd. sFr, was 23 v.H. des Sollbestandes entsprach, vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung 1944.

213 Vgl. Linder 1968, S. 19. Bei seiner Beurteilung der Amnestie finden sich keine Hinweise darauf, daß sie mit Strafverschärfungen einherging, vgl. hierzu Perret 1940, S. 329 ff.

214 Vgl. Schweizer Reklame 1946, S. 2.

215 Vgl. Weidmann 1959a S. 380 und 1959b, S. 468f.

216 Eidgenössisches Statistisches Amt 1947, S. 61.

des Bundes waren. Das Ergebnis wurde auf eine Reihe von Gründen zurückgeführt. Die Verschonung der Schweiz durch den Krieg habe bei den Bürgern Dankbarkeit hervorgerufen und sie zu ehrlichem Verhalten veranlaßt.²¹⁷ Es wurde auch vermutet, daß die breit angelegte Aufklärungskampagne ihre Wirkung als "Seelenmassage" nicht verfehlt habe.²¹⁸ Zu diesen Einschätzungen kam, daß die Amnestie zumindest in gewissem Rahmen mit verstärkten Kontrollen einherging. Außerdem war ein Ausweichen auf Kapitalanlagen im Ausland in jener Zeit schwierig.

Über den Erfolg der Steueramnestie von 1969 erstattete der Bundesrat 1972 einen Bericht an die Mitglieder der eidgenössischen Räte.²¹⁹ In dem Bericht wurden Werte berücksichtigt, die sich aus den Steuerunterlagen für 1969 und 1970 ergaben. Die Steuerpflichtigen wurden nicht aufgefordert, die bisher un versteuerten Einkommens- und Vermögensbestandteile besonders zu kennzeichnen. Dadurch blieb nur der Vergleich mit Steuererklärungen aus vorangegangenen Veranlagungsperioden, um das Amnestieaufkommen zu extrahieren. Das Einkommen unterlag im Zeitablauf starken individuellen Schwankungen. Deshalb war nicht zu ermitteln, ob Abweichungen in den Daten der Steuererklärungen auf bislang hinterzogenes Einkommen zurückzuführen waren oder ob sie aus "normalen" Veränderungen resultierten. Der Bundesrat befand: "Auf einen Versuch zur Feststellung amnestierter Einkommen musste daher von vornherein verzichtet werden."²²⁰ Der Bundesrat reduzierte deshalb seine Analyse auf die Betrachtung des amnestierten Vermögens. Auch hier stand eine exakte Ermittlung der Zahlen vor großen Problemen. Die Vergleiche zwischen vorangegangenen und aktuellen Steuererklärungen mußten weitgehend von den kantonalen Steuerverwaltungen durchgeführt werden, deren personelle und materielle Ausstattung stark divergierte. Deshalb beschränkte sich die Erhebung auf einen Minimalkonsens, um einigermaßen vergleichbare Ergebnisse zu erhalten. Insgesamt ergab sich ein amnestiertes Reinvermögen in Höhe von 11,5 Mrd. sFr, wobei die Einschränkungen, unter denen das Ergebnis ermittelt wurde, nicht außer acht gelassen werden dürfen. Das gesamte Reinvermögen per 1. Januar 1969 betrug 136,45 Mrd. sFr. Das amnestierte Vermögen entsprach somit einem relativen Zugang von 8,4 v.H.²²¹ Trotz der Ermittlung des Wertes und obwohl vom Bundesrat als Erfolg bezeichnet, steht letztendlich nicht fest, wie hoch die Einnahmen waren. Der "resultierende Mehrertrag an Steuern kann nicht zahlenmäßig festgestellt, ja nicht einmal einigermaßen zuverlässig abgeschätzt werden."²²²

217 Vgl. Brupbacher 1968, S. 135 ff.

218 Vgl. Linder 1968, S. 20.

219 Vgl. Bundesrat 1972.

220 Bundesrat 1972, S. 5.

221 Vgl. Ernst 1983, S. 408.

222 Bundesrat 1972, S. 11.

Das amnestierte Vermögen pro Kopf variierte stark zwischen den Kantonen. Den höchsten Wert erreichte der Kanton Genf mit 4.026 sFr, und der niedrigste Zuwachs war in Luzern (915 sFr) festzustellen. Neben der unterschiedlichen Qualität der Aufklärungsarbeit machte der Bundesrat die zeitliche Nähe kantonaler Amnestien für den Sachverhalt verantwortlich. In Luzern wurde die letzte Amnestie 1965 durchgeführt, wohingegen sie in Genf 24 Jahre zurücklag.²²³ Ob die Hypothese des Bundesrates zutrifft, muß bezweifelt werden, wenn man bedenkt, daß im Kanton Uri die letzte Amnestie immerhin 14 Jahre zurücklag, das amnestierte Vermögen aber nur 4 sFr pro Einwohner höher war als in Luzern. In Obwalden erhöhte sich der Wert pro Kopf um mehr als den zusammengenommenen Betrag von Uri und Luzern, obwohl die dortige letzte Amnestie erst 8 Jahre zurücklag.

Die Aufgliederung des erklärten Vermögens in Vermögensstufen zeigte, daß die Zahl derjenigen Steuerpflichtigen, die die Amnestie in Anspruch nahm, in fast allen Stufen rd. ein Fünftel betrug. Nur in der untersten Stufe (bis 49.000 sFr) lag der Wert bei 8,3 v.H. Hieraus kann gefolgert werden, daß ab einer gewissen Grenze nicht nur mit steigendem Einkommen, sondern auch steigendem Vermögen die Steuerhinterziehung zunimmt. Einkommen und Vermögen dürften im allgemeinen miteinander korreliert sein. Andererseits scheint die Datendecke für derart weitgehende Schlußfolgerungen zu "dünn". Möglicherweise variierte das Hinterziehungsvolumen stärker, als es die Zahlen ausdrücken, wurde aber durch Faktoren wie unterschiedlich eingeschätzte Entdeckungswahrscheinlichkeiten oder persönliche Risikoaversion nivelliert. Für den Amnestiebetrag in Relation zum Gesamtvermögen gab es einen nahezu einheitlichen Wert, der sich in einer Bandbreite zwischen 7,7 und 6,8 v.H. bewegte.²²⁴ Die nach Berufsgruppen getrennte Untersuchung zeigte eine ziemlich gleichmäßige Verteilung der Amnestieteilnehmer, sowohl gemessen an der Gesamtzahl der Zensiten als auch im Verhältnis zum gesamten Vermögen.²²⁵ Der Analyse zufolge scheint das Verhalten der Steuerpflichtigen über die gesamte Vermögensverteilung nahezu identisch gewesen zu sein, d.h. es gab keine Gruppe unter den Vermögensbesitzern, die sich durch die Amnestie stärker angesprochen gefühlt hätte.

6.3.3. Wirkung auf die Einflußfaktoren der Steuerhinterziehung

Es gab keine Untersuchungen, ob sich das Steuerhinterzieherverhalten infolge der Amnestien veränderte. Fest steht, daß Steuerhinterziehung in nicht geringem Umfang weiterbestand. Eine Einschätzung der langfristig zu erwartenden Wirkungen gab der Bundesrat für die Steueramnestie 1969, indem der behauptete:

223 Vgl. Bundesrat 1972, S. 7 f und Brupbacher 1968, S. 155.

224 Bundesrat 1972, S. 9. Eine Ausnahme bestand in der untersten Stufe mit 9,1 v.H.

225 Vgl. Bundesrat 1972, S. 10.

"... als für die künftige Entwicklung des Steuerwesens in unserem Land positiver Faktor darf insonderheit die Feststellung gewertet werden, dass dank der Amnestie die Zahl der Steuerehrlichen zugenommen hat."²²⁶

Derartig pauschale Formulierungen lassen bestenfalls Trendaussagen zu. Um eine Bewertung vornehmen zu können, verbleibt wiederum die Möglichkeit, die Amnestien unter theoretischen Gesichtspunkten zu betrachten.

Die Einkommen sind im Zeitablauf gestiegen.²²⁷ Der Theorie der Steuerhinterziehung zufolge hätte das Ausmaß an Steuerhinterziehung gleichfalls zunehmen müssen. Die amnestierten Vermögen hätten demzufolge im Zeitablauf ansteigen müssen, da die ihnen zugrundeliegenden Einkommen gestiegen waren. Die Entwicklung des relativen Amnestieaufkommens von 1940 und 1945 bestätigt den vermuteten Zusammenhang.²²⁸ Das im Verhältnis zum offiziellen Reinvermögen amnestierte Vermögen ging von 1945 auf 1969 um fast 20 v.H. zurück. Dieser Rückgang steht zu der geäußerten Vermutung im Widerspruch. Der Grund lag vermutlich im unveränderten Entdeckungsrisiko.

Betrachtet man das Kriterium der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, müßte die letzte Amnestie die schlechtesten Ergebnisse zeigen, da die Kontrollmaßnahmen nicht verstärkt wurden. Das ist nicht der Fall, wenn man den absoluten Reinvermögenszugang im Vergleich heranzieht. Man muß jedoch berücksichtigen, daß das Vermögen in knapp 30 Jahren, die seit der ersten Amnestie vergangen sind, absolut zugenommen hat.²²⁹ Betrachtet man hingegen den relativen Erfolg, war er wesentlich niedriger als in den beiden anderen Fällen.

Zwischen der Wehroffer- und der Verrechnungssteueramnestie lag eine zeitliche Differenz von 5 Jahren, in denen sich die Verhältnisse enorm gewandelt hatten. Die Sorgen der Schweizer waren 1940 ungleich größer, da die Frage offen stand, ob sie in die Kriegshandlungen hineingezogen werden würden. Bei der Verrechnungssteueramnestie hingegen war der 2. Weltkrieg beendet und die allgemeinen Aussichten erschienen den Schweizern weit positiver. Nimmt man an, daß in Krisenzeiten eine Tendenz zur Hortung besteht, ist der geringere Amnestieerfolg erklärbar. Es sollte aber nicht übersehen werden, daß mit der Amnestie keine verschärften Steuerdurchsetzungsverfahren einhergingen. Dieser Mangel könnte ebenfalls eine mögliche Erklärung für das geringer deklarierte Vermögen sein.

226 Bundesrat 1972, S. 11.

227 Vgl. Ernst 1983 sowie Statistisches Bundesamt 1967.

228 Die Wehrofferamnestie erbrachte einen landesweiten Anstieg des Reinvermögens um 15 v.H., bei der Verrechnungssteueramnestie wurde ein fast doppelt so hoher Zuwachs erzielt (28 v.H.). Der relative Erfolg der Steueramnestie 1969 betrug 8,4 v.H.

229 1940 betrug das private Reinvermögen rd. 10 Mrd., 1969 über 136 Mrd. sFr.

Das Ergebnis der Verrechnungssteueramnestie war absolut gesehen günstiger und relativ sogar das beste. Das hängt zum einen damit zusammen, daß Kriegsgewinne erzielt wurden, die einen Anstieg der Vermögen verursachten, zum anderen kann geschlossen werden, daß es die mit der Amnestie einhergehenden Verschärfungen des Steuerrechts gewesen sind, die "motivierend" auf die Steuerhinterzieher gewirkt haben.

Infolge der Wehroferamnestie wurde das Strafmaß in einer Reihe von Fällen angehoben. Das Amnestieergebnis als Nettoeffekt läßt offen, in welcher Weise der gestiegene Bedarf an finanziellen Mitteln - und somit der Nutzen im Hinterziehungskalkül - gegenüber steigenden Kosten aufgrund von Strafverschärfungen daran mitwirkte. Da Strafmaßsteigerungen ohne eine erhöhte Wahrscheinlichkeit der Entdeckung²³⁰ leicht ihr Ziel verfehlen, ist anzunehmen, daß das auch für die Wehroferamnestie galt. Im Gesetz zur Verrechnungssteueramnestie waren keine Änderungen des Strafmaßes geregelt. Hier lag das Schwergewicht auf den umfassend verstärkten bzw. vermehrten Kontrollmöglichkeiten und der damit einhergehenden Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung. Ebenso wies die allgemeine Steueramnestie 1969 keine Strafverschärfung auf.

Maßnahmen wie die Erhöhung des Strafrahmens oder der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung sind grundsätzlich geeignet, die Hinterziehungsneigung in Zukunft negativ zu beeinflussen. Dennoch wäre es für einen besseren Erfolg der Steueramnestie 1969 wahrscheinlich notwendig gewesen, die Entdeckungswahrscheinlichkeit u/o die Strafen erneut zu erhöhen, um im Hinterziehungskalkül Veränderungen zu bewirken.

Für die Verrechnungssteueramnestie wurde für damalige Verhältnisse stark geworben.²³¹ Neben Plakatserien, Zeitungsartikeln und Rundfunkmitteilungen wurde an alle Steuerpflichtigen eine Broschüre mit dem Titel "Vo jetz a wird alles verstüret!"²³² versandt. In der Publikation der Eidgenössischen Steuerverwaltung wurde stark an das Nationalgefühl und den Stolz, Eidgenosse zu sein, sowie an das Verantwortungsbewußtsein dem Staat gegenüber appelliert. Die Appelle mit dem Ziel, die gesellschaftliche Steuerwilligkeit zu verbessern, scheinen sich im guten Erfolg der Verrechnungssteueramnestie niedergeschlagen zu haben. Zusätzlich wurde auf die im Anschluß an die Amnestie verbesserten Kontrollmaßnahmen und Veranlagungsverfahren hingewiesen. Auch hierin liegt sicher ein Grund für das gute Ergebnis. Die Amnestiewerbung wurde in einer Umfrage unter der Schweizer Bevölkerung überwiegend positiv beurteilt und hat nach Auffassung des Schweizer Reklame-Verbandes

230 War die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung im Vorfeld einer Steueramnestie bereits ausreichend, könnten sich allerdings doch Wirkungen ergeben haben.

231 Zu den einzelnen Maßnahmen vgl. Schweizer Reklame 1946, S. 1 f.

232 Eidgenössische Steuerverwaltung o.J. [1945].

einen guten Teil zum Erfolg des Programms beigetragen.²³³ Im Vergleich zu Steueramnestien in Deutschland wurde für die Steueramnestie umfangreich geworben. Die Öffentlichkeitsarbeit hat in der Schweiz jedoch auch eine andere Bedeutung, da die Bevölkerung mittels Referenden in die Entscheidung über die Durchführung von Steueramnestien eingebunden ist.

Im Rahmen der Steueramnestie 1969 wurde ebenfalls großes Gewicht auf eine effiziente Aufklärungskampagne gelegt.²³⁴ Der Tenor der Werbung bestand darin, den Steuerpflichtigen Schwierigkeiten und Hemmungen bei der Teilnahme an der Amnestie zu nehmen. Daß diese Amnestie dennoch ein vergleichsweise schlechteres Ergebnis erzielte, liegt vermutlich eher an der mangelnden Ausweitung der Sanktionen sowie der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens.

6.3.4. Beurteilung

Forderungen an eine bestimmte Ausgestaltung von Steueramnestien wurden in der Schweiz u.a. von der Legislative gestellt. Der Bundesrat betonte Mitte der sechziger Jahre die Notwendigkeit der Einmaligkeit einer Amnestie unter Hinweis auf unehrliche Steuerpflichtige, die sonst eine spätere Amnestie für früh genug hielten, ihre Hinterziehung zu bekennen.²³⁵ Derartig negativen Verhaltensweisen dürften das gescheiterte Referendum 1964 und die nachfolgende öffentliche Diskussion Vorschub geleistet haben. Steuerhinterzieher konnten mit einiger Sicherheit erwarten, daß es zu einer erneuten Steueramnestie kommen würde, weshalb eine Ausdehnung ihrer Steuerhinterziehung geboten war. Begünstigt wurde die Hinterziehungsentscheidung auch durch die Erfahrung, daß in den vorangegangenen Amnestien vielfach Steuerzahlungen auf hinterzogene Steuern erlassen wurden. Dadurch wurde der monetäre Vorteil, der aus den verschwiegenen steuerrelevanten Sachverhalten entstehen konnte, stark vergrößert.

Die Anschlußamnestien, die sich an die Durchführung der Verrechnungssteueramnestie anschlossen, sorgten keinesfalls dafür, daß die Zensiten Steueramnestien als einmalige Gelegenheiten begreifen konnten, illegales Verhalten aufzugeben. Unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung unerwünschter Ausschlußeffekte war die Ausdehnung auf Bundesebene allerdings dienlich, und das Ziel einer Reformierung und Vereinheitlichung der kantonalen Steuersysteme wurde erreicht. 1966 stellte der Bundesrat fest, daß es auf kantonaler Ebene faktisch keine Steueramnestien mehr geben könne, da die kantonalen Steuersysteme reformiert seien. Nachdem diese Reformen vor-

233 Vgl. Schweizer Reklame 1946.

234 Vgl. Bundesrat 1972, S. 4.

235 Bundesrat 1966, S. 945.

genommen worden sind, verweigerte der Bund die Ausdehnung etwaiger Steueramnestiegesetze auf seine Steuern.²³⁶ Bevor es zu einer veränderten Haltung der Steuerpflichtigen hätte kommen können, begann die Diskussion um eine neue Steueramnestie. Die Unmöglichkeit weiterer Anschlußamnestien wurde als Argument benutzt, um Zustimmung für das neue Amnestievorhaben zu gewinnen.²³⁷

An der Forderung nach Einmaligkeit wurde bislang offensichtlich festgehalten, denn seit 1969 kam es weder zur Planung noch Durchführung weiterer Steueramnestien. Die Zurückhaltung könnte durch die verbesserte Haushaltssituation des Staates bedingt sein. Das Haushaltsdefizit des Bundes wurde kontinuierlich geringer. Lag es Ende der sechziger und Anfang der siebziger Jahre noch bei über 5 Mrd. sFr., so ging es eine Dekade später auf unter eine Mrd. sFr zurück, und 1986 wurde ein Überschuß erzielt.²³⁸

Ehrliche Zensiten wurden durch die Steueramnestien z.T. in erheblichem Maße benachteiligt. Der häufig anzutreffende Nachzahlungsverzicht von hinterzogenen Steuern²³⁹ hat den Teilnehmern pekuniäre Vorteile, die beträchtliche Ausmaße annehmen konnten, verschafft. Da in der Schweiz alle Amnestiegesetze einen Volksscheid passieren mußten, ist zu fragen, wie es zum Erlaß der großzügig ausgestatteten Steueramnestien kam. Auf der einen Seite ist denkbar, daß die Bürger, die für eine Amnestie votierten, von ihr als Steuerhinterzieher profitieren wollten. In diesem Fall liegt die großzügige Setzung von Anreizen nahe. Andererseits kann es gelungen sein, die ehrlichen Zensiten für das Vorhaben zu gewinnen. Der Slogan im Zusammenhang mit der Steueramnestie 1969 - Steueramnestie statt Steuererhöhungen - mag geglaubt worden sein. Um die ehrlichen Zensiten zu der Abgabe von Ja-Stimmen zu veranlassen, muß es gelungen sein, ihnen den Nutzen aus in Zukunft erhöhter Steuerdeklarierung so nahezubringen, daß sie nicht darauf bestanden, die Teilnahme an der Amnestie an höhere Zahlungserfordernisse zu knüpfen.

Den Anforderungen an rational gestaltete Amnestieprogramme haben die Steueramnestien in der Schweiz weitgehend nicht zu entsprechen vermocht.

236 Vgl. Bundesrat 1966, S. 937 ff.

237 Vgl. Kapitel 2.3.2.

238 Statistisches Bundesamt 1975/1986/1989a.

239 Die Behandlung der Zinsen, die auf hinterzogene Steuern entfielen, wurde in den Gesetzen nicht geregelt. Da die Vorgehensweise allgemein großzügig war, ist zu vermuten, daß sie erlassen wurden, wenn auf die Festsetzung hinterzogener Steuern verzichtet wurde.

6.4. Ergebnis

In Deutschland hat es im Zeitablauf eine Fülle von Steueramnestien gegeben. Die Schweiz weist gleichfalls mehrere Steueramnestien auf. Dennoch war die Amnestietätigkeit mit drei Steueramnestien auf Bundesebene erheblich geringer als in Deutschland. Es scheint möglich, daß der vorsichtigerer Umgang mit dem Instrument der Steueramnestie daher rührt, daß die Bevölkerung in die Verabschiedung von Gesetzen in höherem Maße eingebunden ist. Die Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA sind in einem Zeitraum von rund 11 Jahren ergangen. In fast allen Bundesstaaten handelte es sich um einmalige Gesetze.

Beinahe alle Gesetzgeber haben postuliert, Steueramnestien einmalig zu erlassen, da häufige Programme eine verminderte Steuerwilligkeit der Bevölkerung induzieren. Selbst bei ausschließlicher Betrachtung der Amnestiegesetze der jeweiligen Regierungsträger in Deutschland sind mehrfach Amnestiegesetze ergangen. Die ernsthafte Verfolgung des Anspruches kann deshalb nicht konstatiert werden. Ein Mangel der Amnestiegesetze in Deutschland waren die häufigen Fristverlängerungen. Sie waren ein wichtiger Grund dafür, daß den Zensiten in Deutschland kaum suggeriert werden konnte, daß es sich um einmalige Gelegenheiten handelte. Die beiden ersten auf Bundesebene durchgeführten Steueramnestien der Schweiz lagen zeitlich eng beieinander, sind aber dennoch nicht als Einheit zu sehen. Somit wurde auch in der Schweiz nicht an der postulierten Einmaligkeit festgehalten. Verstärkt wird das Urteil durch den Erlaß der letzten Steueramnestie. Nachteilig bei dieser Steueramnestie war, daß es eines vierjährigen Entscheidungsprozesses bedurfte, bis das Gesetz das Referendum erfolgreich passierte. Während der Zeit ist es vermutlich zu einem Anstieg der Steuerhinterziehung gekommen. Lediglich für die meisten Bundesstaaten der USA könnte man registrieren, daß an der Einmaligkeit festgehalten wird. Zieht man die intensive Debatte um eine *federal tax amnesty* ins Kalkül, scheint allerdings ein Abweichen von dem eingeschlagenen Pfad nicht unwahrscheinlich.

Die Glaubwürdigkeit der Regierungen wurde durch die geschilderten Inkonsequenzen in Mitleidschaft gezogen, weil die angekündigte "letzte Gelegenheit" in der Realität oft nicht die einzige letzte Gelegenheit war. Die in der Theorie prognostizierte negative Erwartungsbildung der Steuerpflichtigen, die in einer Zunahme der Steuerhinterziehung resultiert, sofern keine adäquaten Gegenmaßnahmen vorgenommen werden, dürfte vielfach zum Zuge gekommen sein.

Die Beurteilungen der Steueramnestien haben gezeigt, daß die Gestaltungskriterien, die sie begleiteten, überwiegend nicht zweckmäßig eingesetzt wurden. Die Dauer der Programme variierte stark. In Deutschland und der Schweiz bestand die Tendenz zu sehr langen Programmen. Sie hätten überproportionale Kosten verursacht, wenn aus-

reichende Investitionen von seiten der Finanzverwaltungen vorgenommen worden wären. Die jüngeren Programme in den Bundesstaaten der USA haben in etwa gleiche Zeiträume umfaßt. Die dortigen Finanzverwaltungen haben die Erfahrungen mit vorangegangenen Steueramnestien für sich genutzt. Damit wurde deutlich, daß Amnestieperioden von zwei bis drei Monaten ausreichen, um ihr Ziel zu erreichen.

Mit Ausnahme der Amnestiegesetzgebung der Nationalsozialisten standen die Steueramnestien zumeist allen unbekanntem Steuerhinterziehern offen. In Einzelfällen gab es Ausnahmen, die nicht symptomatisch für die Amnestiegesetzgebung eines Landes waren. Durch die teilweise komplizierte Formulierung der Gesetzestexte und die Einbeziehung vielfältiger, sich überschneidender Sachverhalte ist jedoch eine faktische Ungleichbehandlung der Zensiten zu vermuten.

Bei den Steueramnestien der Bundesstaaten der USA und der Schweiz handelte es sich in der Regel um Vollamnestien. Die Schweiz war insofern umsichtiger, als durch gleichzeitige Berücksichtigung der Steuern aller Gebietskörperschaften Ausschlußeffekte vermieden wurden. In Deutschland gab es überwiegend Teilamnestien. Überschneidungen kontroverser Amnestieregelungen können hier die Teilnehmerquote reduziert haben.

Bei den Anreizstrukturen wurde eine große Bandbreite von *incentives* genutzt. In der Schweiz und insbesondere im Rahmen der Zinssteueramnestie kam es neben dem Erlaß von Strafen und Zinsen zum Absehen von Nachversteuerung. Hierdurch wurden ordnungsgemäß deklarierende Zensiten in erheblichem Umfang schlechter gestellt. In den USA wurde eine Ungleichbehandlung weitgehend vermieden, da im allgemeinen nur Straffreiheit zugesichert wurde. Bundesstaaten, die von der Festsetzung der Zinsen ganz oder teilweise absahen, stellen die Ausnahme dar. Dadurch wurden die ehrlichen Zensiten im Umfang der Zinsreduktion benachteiligt. Die Ergebnisse der US-amerikanischen Steueramnestien zeigen, daß sie trotz geringerer Anreize in der Lage waren, das Interesse der Steuerhinterzieher zu wecken.

In den USA wurden geeignete Voraussetzungen für die Teilnahme geschaffen. Um Steuerhinterziehungen amnestiert zu bekommen, war die Abgabe expliziter, korrekter Amnestieanträge und die Zahlung der notwendigen Abgaben innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist notwendig. In Deutschland und der Schweiz waren die Anforderungen dagegen gering. Es bestand im allgemeinen nur die Notwendigkeit, korrekte Steuererklärungen einzureichen. Dadurch standen die Finanzverwaltungen der Schwierigkeit gegenüber, daß aus den Unterlagen beinahe keine Informationen über Höhe und Struktur der Steuerhinterziehung zu entnehmen waren. Der Synergieeffekt, zu effizienteren Prüfungsverfahren zu finden, war somit genommen.

Die an die Finanzverwaltungen gestellten Anforderungen waren sehr heterogen. In Deutschland wurde ansatzweise Öffentlichkeitsarbeit geleistet. In der Schweiz ging man mit den Bemühungen weiter und versuchte, im Rahmen der finanziellen Mittel der Finanzverwaltung Aufklärungsarbeit zu tätigen. Die Zensiten wurden insbesondere auf ihren Nationalstolz angesprochen. In den USA war der Ansatzpunkt ein anderer. Die Finanzverwaltungen versuchten, einen Schulterschuß mit den ehrlichen Zensiten herbeizuführen, um Steuerhinterzieher als *free rider* des Gemeinwesens und somit sozial negativ zu sanktionierende Individuen hinzustellen. Außerdem wurden Anstrengungen unternommen, das Verständnis für öffentliche Abgaben zu erhöhen und durch vermehrte Serviceleistungen zu einem verbesserten Image der Finanzbehörden beizutragen.

In Folge der Steueramnestien erarbeitete man in Deutschland und der Schweiz kaum aussagekräftige Statistiken. Dadurch gibt es beinahe keine konkreten Fakten zum kurzfristigen Erfolg der Steueramnestien. In den Bundesstaaten der USA wurde großes Gewicht auf die Erhebung und Auswertung von Daten gelegt. Der dabei betriebene Aufwand war beträchtlich, jedoch nicht immer zieladäquat.

Alle Programme konnten kurzfristige Einzahlungen induzieren, die in ihrer Höhe enorm variierten. Ein Vergleich der erzielten Aufkommen ist mit Vorbehalten zu versehen, da die Steuerkraft der Länder unterschiedlich ist. Andere nicht zu isolierende Einflußfaktoren können unterschiedliche Aufkommen induziert haben. Im Vergleich zu den jährlichen Steuereinnahmen sind in keinem der betrachteten Staaten hohe prozentuale Einnahmensteigerungen festzustellen. Unter langfristigen Aspekten ist die Entwicklung der Steuerhinterziehung entscheidend. Kam es infolge der Steueramnestien zu einem spürbaren Rückgang der Steuerhinterziehung, wären sie als Erfolge zu bezeichnen. Will man die Steueramnestien unter diesem Gesichtspunkt bewerten, ist man darauf angewiesen, ihre Wirkungen auf die Hinterziehungsfaktoren zu überprüfen.

Es ist zu fragen, wie die Steueramnestien auf ehrliche Zensiten gewirkt haben. In Deutschland und der Schweiz wurde das Gleichbehandlungsgebot erheblich verletzt. Daraus ist eine Zurücksetzung gesetzestreuer Steuerpflichtiger entstanden. Grundsätzlich reicht Verdruß allein nicht aus, um sie in Zukunft zu Steuerhinterziehern werden zu lassen. Die Gelegenheit zur Steuerhinterziehung sowie die Neubewertung der Variablen in ihrem Hinterziehungskalkül spielen gleichfalls eine Rolle.

Während der Durchführung der meisten Steueramnestien in Deutschland und der Schweiz existierte keine nennenswerte Steuerhinterziehungstheorie. Auch ohne die Kenntnis expliziter Untersuchungen zum Steuerhinterziehverhalten wurde teilweise auf die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und öfter auf das Strafmaß eingewirkt. Bei der Verabschiedung der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA konnte auf

eine mittlerweile ausgereifte Theorie der Steuerhinterziehung zurückgegriffen werden. Es ist zu vermuten, daß hieraus die verstärkte Aufmerksamkeit den Langfristeffekten gegenüber resultierte.

Zu einer Senkung der Grenzsteuersätze kam es nur in Massachusetts. Um bei den Steuertarifen Verminderungen vornehmen zu können, hat das direkt erzielte Amnestieaufkommen im allgemeinen nicht ausgereicht. Da es weder im Ermessen des Gesetzgebers noch der Finanzverwaltung steht, Einfluß auf die Einkommensentwicklung zu nehmen, können von Steueramnestien keine direkten Auswirkungen auf diesen Faktor resultieren. In den Bundesstaaten der USA wurden beträchtliche Mittel für die Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung bereitgestellt. Veränderungen des Strafmaßes wurden ebenfalls häufig durchgeführt. In Deutschland und der Schweiz kam es vorwiegend zu einer Anhebung der Strafrahmen. Im Hinblick auf eine gewisse Substitutionsbeziehung zwischen beiden Abschreckungsfaktoren ist die Erhebung von Strafen bis zu einem gewissen Maß vorteilhafter, da sie kostengünstiger zu realisieren ist. Diese Vorgehensweise war solange geeignet die Kosten im Hinterziehungskalkül der Zensiten zu erhöhen, wie die Verwaltung adäquate Prüfungstätigkeit garantieren konnte.

Veränderungen der gesellschaftlichen Attitüde gegenüber Steuerhinterziehung herbeizuführen, war insbesondere in den USA das erklärte Ziel der Öffentlichkeitsarbeit. Die intensiv eingesetzte Werbung betonte, daß dem Gemeinwesen Vorteile erwachsen, wenn die Haltung gegenüber der Zahlung von Steuern verbessert wird. Die Veränderung der persönlichen Haltung wurde gleichfalls angestrebt. Dies geschah z.T. sanktionsbetont über eine Erhöhung des sozialen Stigmas, z.T. anreizbetont über die Hervorhebung der Bedeutung öffentlicher Güter und die Notwendigkeit eines geregelten Staatswesens. Für den Bereich der gesellschaftlichen und persönlichen Attitüde ist anzunehmen, daß moderne Kommunikationstechniken sowie die stark entwickelte Meinungsforschung Beiträge leisten konnten. Möglichkeiten dieses Umfangs haben bei der Durchführung der Steueramnestien früherer Zeiten nicht offengestanden.

Der Versuch, über die Ausgestaltung der Steueramnestien hinaus durch kombinierte Begleitmaßnahmen auf die Steuerhinterziehung einzuwirken, wurde nur im Ansatz vorgenommen. Die Initiatoren hatten statt dessen kurzfristig erzielbare zusätzliche Einnahmen im Auge. In den zeitgenössischen Programmen in den USA ist teilweise ein weiter gestecktes Ziel zu erkennen. Gleichwohl war die Ausgestaltung der konkreten Gesetze oft nicht geeignet, einen optimalen Zielerreichungsgrad zu gewährleisten.

7. Eignung permanenter Steueramnestien

In Kapitel 5 wurde dargelegt, daß einmalig angelegten Steueramnestien Probleme anhaften, die durch bestimmte Ausgestaltungen und insbesondere Begleitmaßnahmen reduziert werden können. Die Untersuchung konkreter Steueramnestien hat gezeigt, daß man in der Realität kaum zu rational ausgestalteten Programmen gefunden hat. Im folgenden soll deshalb untersucht werden, ob eine permanente Steueramnestie Steuerhinterziehung besser eindämmen kann.

Permanente Steueramnestien werden in vielen europäischen Ländern angeboten.¹ In der Bundesrepublik Deutschland ist als gesetzlich fixierte Norm die Selbstanzeige anzutreffen. Sie eröffnet dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit, seine Steuerhinterziehung zuzugeben, bevor sie der Finanzverwaltung bekannt wird. Auch in anderen Ländern sind permanente Steueramnestien oder ähnliche Verfahren durchaus bekannt. In den USA sind sie als *voluntary disclosure* bekannt.² Materiell entspricht diese Möglichkeit dem Institut der Selbstanzeige. Dennoch besteht zur Selbstanzeige, wie sie in der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen des § 371 AO bekannt ist, ein wesentlicher Unterschied. Das Verhalten der US-amerikanischen Finanzverwaltung ist nicht gesetzlich fixiert mit der Folge, daß der Zensit im Fall seiner freiwilligen Offenbarung keine gesicherte Rechtsposition erlangt. Für den amerikanischen Steuerpflichtigen ist es somit schwierig, Verhandlungen mit der zuständigen Behörde aufzunehmen. Verwehrt sie ihm den Erlaß der Strafen, bleibt die Kenntnis seiner Steuerhinterziehung, und entsprechende Maßnahmen sind zu erwarten. Steuerpflichtige, die Steuerberater oder Anwälte eingeschaltet haben, können das Problem umgehen, indem sie die Verhandlungen mittels ihrer Agenten führen lassen. Allein aus Gleichbehandlungsgrundsätzen sollte ein gesetzlich legitimes Verfahren vorgezogen werden.

Andere Staaten wie z.B. Kolumbien, Peru und Mexiko erproben gegenwärtig eine Variante der permanenten Steueramnestie.³ Steuerpflichtige, die einen bestimmten prozentualen Anstieg ihrer vorjährigen Steuerschuld deklarieren, erhalten die Zusicherung, daß sie von Prüfungen ausgenommen werden. Die Mängel an dieser Vorgehensweise sind auf den ersten Blick deutlich. Das Absehen von Prüfungen führt dazu, daß Steuerpflichtige nicht zutreffend, sondern in der vorgeschriebenen Höhe deklarieren. Der Vorteil aus der Regelung wird umso größer, je stärker das Steuerhinterziehungs-

1 Dänemark, Schweden, Norwegen, die Bundesrepublik Deutschland, die Niederlande, Österreich, die Schweiz und Großbritannien verfügen über das Instrument der Selbstanzeige, vgl. Abramowski 1991, Andreoni 1991, Stella 1991.

2 Von 1919 bis 1952 garantierte der IRS den Verzicht auf strafrechtliche Verfolgung bei der Offenlegung steuerlicher Vergehen. Seit 1952 wird die gesetzlich nicht fixierte Praxis des *voluntary disclosure* angewendet, vgl. F8n. 207, Kapitel 6.2.4. sowie Andreoni 1991, S. 144.

3 Vgl. Stella 1991, S. 398.

volumen den pauschalierten Einkommenszuwachs übersteigt. Im Grunde entspricht die Vorgehensweise einem Steuerrabatt, der um so höher ausfällt, je höher die Steuerhinterziehung war. Für den Fiskus resultieren höhere Einnahmen jedoch nur zufällig in dem Umfang, in dem sie ihm zustehen.

Ein ähnliches Modell schlägt Chu vor.⁴ Unternehmen können wählen, ob sie eine von der Verwaltung der Höhe nach festgesetzte Steuerschuld bezahlen oder individuelle Steuererklärungen abgeben. Im ersten Fall erhalten sie die Zusage von Prüfungsfreiheit, der zweite Fall impliziert, daß sie entsprechend der Erklärung Steuern zahlen und das Risiko einer Prüfung eingehen. Für die Unternehmen bedeutet das eine Art Versicherung gegen steuerliche Kontrollen. Das praktische Problem liegt in der Festsetzung der pauschalierten Steuerschuld, da Kenntnisse der Gewinnmöglichkeiten und Umsätze einer Branche notwendig sind, um die Bemessungsgrundlagen adäquat festlegen zu können. Im Vorteil sind Unternehmen, deren Bemessungsgrundlagen und somit Steuerschulden über den von der Verwaltung festgelegten Standards liegen. Für weniger erfolgreiche Unternehmen besteht die Notwendigkeit zu vollkommen einwandfreien Steuererklärungen, da sie mit einem erhöhten Prüfungsrisiko rechnen müssen. Die Wahrscheinlichkeit der Prüfung und der Erfolg des Konzepts wird davon beeinflusst, wieviele Unternehmen die Option in Anspruch nehmen. Nimmt die Mehrzahl der Unternehmen das Angebot der Verwaltung nicht an, kann diese kaum alle Nichtteilnehmer prüfen. Demzufolge nimmt die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung nicht das prohibitive Maß an, das die Verwaltung erzielen wollte.

Im folgenden soll auf die Selbstanzeige gem. § 371 AO in der Bundesrepublik Deutschland eingegangen werden, um an ihr exemplarisch die Vorgehensweise zu verdeutlichen und zu untersuchen, ob den Problemen von Steueramnestien begegnet werden kann.

7.1. § 371 AO - Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung -

In § 371 AO räumt der Gesetzgeber dem Steuerhinterzieher die Möglichkeit ein, unter bestimmten Voraussetzungen nach Beendigung einer Steuerstraftat Straffreiheit zu erlangen.⁵ Die Selbstanzeige wird nach steuerpolitischen, strafrechtlichen, kriminalpoli-

4 Vgl. Chu 1990.

5 Die Selbstanzeige ist ein Strafaufhebungsgrund, der auf dem Wiedergutmachungsprinzip beruht, vgl. Wassmann 1991, S. 26 f, sowie Kratzsch 1974, S. 69. Ausgenommen sind gewerbmäßiger Schmuggel (§ 373 AO), Steuerhellerel (§ 374 AO), Steuergefährdung (§ 379 AO) sowie Vergehen nach dem InvZuG. Für leichtfertige Steuerverkürzungen gelten dagegen erweiterte Rahmenbedingungen. Hier kann noch nach Beginn einer Außenprüfung u/o erfolgter Tataufdeckung vor der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens eine wirksame Selbstanzeige gestellt werden, vgl. § 378 AO.

tischen und verfassungsrechtlichen Erwägungen beurteilt.⁶ Die größte Rolle spielt die Anreiztheorie.⁷ Der herrschenden Meinung und ständigen Rechtsprechung⁸ zufolge liegt der Zweck der Vorschrift darin, dem Staat Steuerquellen zu erschließen, die ihm durch Steuerhinterziehung bislang verborgen blieben. Damit steht § 371 AO der Strafdrohung des § 370 AO entgegen. Je großzügiger die Selbstanzeige in der Praxis gehandhabt wird, desto stärker nimmt die abschreckende Wirkung der Strafdrohung ab. Für das Hinterziehungskalkül bedeutet das ein Sinken der Kosten und damit u.U. einen Anstieg der Steuerhinterziehung. Eine Minderheit vertritt die Auffassung, daß bislang nicht geklärt wurde, ob das Institut der Selbstanzeige tatsächlich zu einer maßgeblichen Erhöhung des Gesamtsteueraufkommens beitragen konnte. Ohne diesen Beitrag fehle es der Vorschrift an Berechtigung. Der Grund für fehlende empirische Belege liegt darin, daß man bei der Erfolgsermittlung auf dieselben Schwierigkeiten trifft, die sich für Steueramnestien ergeben. Die Bedingungen, die an eine wirksame Selbstanzeige geknüpft werden, sind in den Absätzen 2 und 3 normiert. Zu den wichtigsten Voraussetzungen zählt die Rechtzeitigkeit der Anzeige. § 371 Abs. 2. AO bestimmt:

"Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist oder

2. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte."

In dem Gesetzestext stecken nach juristischer Lesart Interpretationsspielräume, die hier im einzelnen außer acht gelassen werden sollen.⁹ Hervorzuheben ist, daß die Selbstanzeige rechtzeitig vorgenommen wird, wenn sie nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, die stets "angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung"¹⁰ erfolgen

6 Zu den Einzelheiten vgl. Wassmann 1991, S. 23 ff, Löffler 1992, S. 12 ff.

7 Löffler untersucht die Frage, ob der fiskalpolitische Erklärungsansatz zu Recht seine vorherrschende Stellung einnimmt. Im Ergebnis verwirft er die Anreiztheorie; aus der Fehleinschätzung der herrschenden Meinung resultieren seines Erachtens die Auslegungsprobleme der Vorschrift. Die inzwischen weiterentwickelte Rücktrittsdogmatik hält er für geeigneter, § 371 AO zu erklären, vgl. derselbe 1992.

8 Vgl. z.B. BGHSt 1959, BayObLG 1954, S. 245.

9 Einen ersten Überblick verschafft Kottke 1988, ausführlich Wassmann 1991.

10 Vgl. § 193 AO.

muß, aber vor Beginn der Außenprüfung durchgeführt wird. Hierdurch können Zinsen das Risiko, für ihre Steuerhinterziehung Strafen zahlen zu müssen, stark senken.

An der Vorschrift hervorzuheben ist die Tatsache, daß sie Straffreiheit nach vollendeter Tat gewährt. Das findet sich im Strafrecht nur für sehr wenige Delikte.¹¹ Der Steuerpflichtige braucht weder "freiwillig" zu handeln, noch muß er "reueig" sein. Die Beweggründe, aus denen er die Selbstanzeige in Anspruch nimmt, spielen keine Rolle für die Beurteilung ihrer Wirksamkeit.¹²

Eine weitere wichtige Voraussetzung zur Erlangung von Straffreiheit ist, daß der Täter die Steuern innerhalb einer ihm gewährten Frist nachzahlt.¹³ Zusätzlich sind Zinsen in Höhe von 0,5 v.H. pro Monat (nach Beginn des Zinslaufes) zu zahlen.¹⁴ Der Zinssatz gilt gleichermaßen bei entdeckter wie selbstangezeigter Steuerhinterziehung. Das heißt, gegenüber einer Entdeckung durch die Finanzverwaltung verbleibt dem selbstanzeigenden Steuerhinterzieher ein monetärer Vorteil in Höhe der Strafen. Darüber hinaus bleibt ihm der aus dem Verkürzungsbetrag erwirtschaftete Gewinn erhalten. Angesichts der Möglichkeit der Selbstanzeige, gekoppelt an Straffreiheit und niedrige Zinsen, könnten Steuerpflichtige geneigt sein, sich bei Liquiditätsengpässen einen "Steuerkredit" zu verschaffen. Die in der Abgabenordnung festgeschriebene Verzinsung der Steuerschuld, die sich beim Vergleich mit den Kapitalmarktzinsen der Vergangenheit als niedrig erweist, stellt einen Verstoß gegen die horizontale Gerechtigkeit dar.

Die Vorschrift ist im deutschen Strafrecht außerordentlich umstritten.¹⁵ Rechtsunsicherheiten in der Praxis lassen sich nicht ausschließen. Mit dieser Argumentation wird die Auffassung begründet, daß sich die Steuerhinterzieher vorsichtshalber nicht auf eine Selbstanzeige einlassen, da sie keine "verunglückte Selbstanzeige" tätigen wollen.¹⁶ Die mit der Selbstanzeige verbundenen *incentives* sollten jedoch nicht zu negativ beurteilt werden. Gerade bei fortgesetzter Steuerhinterziehung und somit einer steigenden Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, kann ein Anreiz entstehen, die Selbstanzeige in Anspruch zu nehmen.

11 "Tätige Reue" gem. § 310 StGB, die bei Brandstiftung zur Anwendung kommen kann, ist ein Beispiel für eine Ausnahme. Für andere Delikte kann § 24 StGB (Rücktritt vom Versuch) geltend gemacht werden, der Straffreiheit nur vor Vollendung der Tat ermöglicht. Zwischen der Selbstanzeige und dem Rücktritt vom Versuch wird von einigen Gerichten und in der Literatur ein Konkurrenzverhältnis festgestellt, vgl. im einzelnen Wassmann 1991, S. 115 ff.

12 Kottke 1988, S. 455 f. Selbst eine dolose Teilberichtigung (Korrektur einiger Fehler, um weitergehende Steuerhinterziehung zu verbergen) verliert nicht an Wirksamkeit. Wichtig ist einzig die Erfüllung des objektiven Tatbestandes, vgl. derselbe S. 460 f.

13 Vgl. § 371 (3) AO.

14 Vgl. § 235 AO. Die Höhe der Zinsen schreibt § 238 AO vor.

15 Vgl. z.B. Abramowski 1992 und Löffler 1992 sowie die dort angegebene Literatur.

16 Vgl. Löffler 1992, S. 42 ff.

7.2. Vergleich zwischen Selbstanzeige und Steueramnestie

Der wesentliche Unterschied zwischen Selbstanzeige und Steueramnestie besteht darin, daß die erstere eine gesetzlich fixierte Option darstellt und den Steuerpflichtigen beständig zur Verfügung steht. Die Steueramnestie trägt dagegen den Charakter der Ausnahme und Einmaligkeit in sich. Permanente Steueramnestien verschaffen stabile Regeln, die im Zeitablauf fortgelten. Der Vergleich mit außerordentlichen Steueramnestien zeigt, daß die Steuerpflichtigen sich in aller Ruhe über die Voraussetzungen und das Verfahren der Selbstanzeige informieren können, ohne daß eine Frist verstreicht.

Fraglich ist, ob die Kenntnis über die Möglichkeit des § 371 AO unter der Masse der Steuerpflichtigen verbreitet ist. Ist das nicht der Fall, erleiden sie insofern Nachteile, als sie nicht durch Nachrichten und besondere Werbemaßnahmen, die im Gefolge einer Steueramnestie auftreten, darauf aufmerksam gemacht werden. Gegen den Einwand kann das sog. Beraterargument herangezogen werden. Personen, die Gelegenheit zu bedeutender Steuerhinterziehung haben, konsultieren für die Erledigung ihrer komplexen steuerlichen Angelegenheiten in der Regel einen Steuerberater oder anderen Fachmann. Diesen ist die Option der Selbstanzeige bekannt, und sie werden im konkreten Fall dazu raten.

Stella hat die Hypothese formuliert, daß Steuerpflichtige ihr Verhalten nur langsam den Ankündigungen der Verwaltung anpassen.¹⁷ Ist die Annahme richtig, wird der Erfolg einer befristeten Amnestie gering sein. Permanente Steueramnestien böten den Vorteil, daß sie als beständiges Rechtsinstitut immer zur Verfügung ständen und damit ein größerer Erfolg zu erzielen wäre.

Erfolgen Selbstanzeigen überwiegend angesichts einer vermeintlichen oder tatsächlich bevorstehenden Tataufdeckung, ist es die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, die Steuerpflichtige zu ihrem Verhalten veranlaßt. Die Finanzverwaltung steht vermutlich kurz vor der selbständigen Entdeckung der Steuerhinterziehung, und es ist nicht einzusehen, warum der Fiskus die Selbstanzeige fiskalisch honorieren sollte.

Verändert der Gesetzgeber die Rahmenbedingungen nicht, wird der Steuerhinterzieher ohne eine angekündigte Prüfung keine Selbstanzeige tätigen. Die Rahmenbedingungen wandeln sich allerdings auch ohne explizite Änderung der Steuerdurchsetzungsmaßnahmen. Geht man bei Steuerhinterziehung von einem im allgemeinen fortgesetzten Delikt aus,¹⁸ ist mit einer im Zeitablauf steigenden Wahrscheinlichkeit der Entdek-

17 Stella 1989, S. 25.

18 Ahndungsfreiheit besteht auch bei Verfolgungsverjährung, vgl. § 78 (1) StGB. Die Verjährungsfrist beträgt für Steuerhinterziehung gem. § 78 (3) Nr. 4 StGB 5 Jahre. Da sie bei fortgesetzter Handlung erst mit der Beendigung des letzten Tatteils beginnt, läuft sie bei Steuerhinterziehung häufig gar nicht erst an.

kung zu rechnen. In diesem Fall ist die Selbstanzeige in dem Zeitpunkt lohnend, in dem im Kalkül des Zensiten die Kosten die Nutzen übersteigen.

Hinsichtlich der Planung ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten verfügen die Zensiten durch die Selbstanzeige über weitergehende Kontinuität. Die Strafbefreiungsoption wird in das Hinterziehungskalkül des Zensiten einfließen. Sie eröffnet ihm die Möglichkeit, Steuerhinterziehung zu einem bestimmten Zeitpunkt ohne Bestrafung zu beenden. Die bestehende Nachzahlungspflicht stellt ihn gegenüber einer Situation ohne Hinterziehung nicht schlechter, denn die Steuerzahlung hätte er ohnehin zu leisten gehabt.¹⁹ Die günstigen Zinsen bedeuten sogar einen Vorteil, denn sie liegen allgemein unter dem Kapitalmarktzins. Gleichwohl kann sich bei Liquidationsschwierigkeiten das kumulierte kurzfristige Zahlungserfordernis negativ bemerkbar machen.

Dem steht das Risiko des Entdecktwerdens gegenüber. Verglichen mit dem ursprünglichen Hinterziehungskalkül bringt die gesetzliche Möglichkeit einer Selbstanzeige dem Steuerhinterzieher Vorteile, da er ein "Ende ohne Nachteile", das einem kostengünstigen Ausweg aus der Straftäterschaft entspricht, in die Entscheidungssituation einfließen lassen kann. Die Selbstanzeige ermöglicht ihm gleichfalls, flexibel auf Änderungen der anderen Parameter reagieren zu können. Sinken sein Einkommen u/o die Grenzsteuerbelastung, und seine Risikoaversion steigt, wird er seine Steuerhinterziehung beenden wollen. Dasselbe gilt für eine steigende Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und die Erhöhung von Strafen. Mit anderen Worten: Die Selbstanzeige reduziert das Risiko der Steuerhinterziehung, da jederzeit eine Beendigung möglich ist.

Für den Fiskus entsteht ein Nachteil, wenn das verminderte Risiko im Nutzenkalkül der Zensiten die Entscheidung zugunsten von Hinterziehung bewirkt. Reduzieren sich darüber hinaus die Einnahmen aus erhöhten administrativen Gegenmaßnahmen? Steigert die Finanzverwaltung ihre Prüfungshandlungen, kann angenommen werden, daß die Zahl der Selbstanzeigen zunimmt. Dennoch kann sie mit den erhöhten Prüfungshandlungen Einnahmen erzielen, denn ihre Nachforschungen konzentrieren sich auf einen verringerten Kreis "übriggebliebener" Steuerpflichtiger. Ob sie dadurch in Zukunft vorwiegend ehrliche Zensiten oder besonders hartnäckige Steuerhinterzieher prüft, ist ex ante nicht zu beantworten.

Ob eine permanente Steueramnestie ein geeignetes Instrument zur Erhöhung des Steueraufkommens ist und ob sie der besonderen Amnestie im Hinblick darauf überlegen ist, läßt sich nur schätzen. Die Einnahmen durch die Selbstanzeige lassen sich nicht absolut errechnen, da das Instrument im Zeitablauf fortbesteht. Bei ent-

19 Verglichen mit einer Situation fortgesetzter Steuerhinterziehung ohne Entdeckung ist er allerdings schlechter gestellt.

sprechenden Daten läßt sich ermitteln, wieviel Steuern und Zinsen durch das Instrument der Selbstanzeige pro Jahr eingenommen werden. Das Problem besteht in der mangelhaften Datenlage. Wie hoch die Einnahmeverolumina aus der Selbstanzeige sind, hält die Finanzverwaltung nicht gesondert fest.²⁰ Die Ermittlung des fiskalischen Erfolgs ist demzufolge komplizierter als bei einer Steueramnestie, bei der zumindest der kurzfristige Amnestieerfolg quantifizierbar ist. Ob insgesamt mehr Einnahmen erzielt werden, als bei dem langfristig angelegten Instrument der permanenten Amnestie, muß offenbleiben.

Der Einfluß der Selbstanzeige auf die Hinterziehungsentscheidung der Zensiten ist, wie oben gezeigt, eher negativ zu beurteilen. Aus dieser Perspektive ist einer außerordentlichen Steueramnestie der Vorzug zu geben. Von Bedeutung ist ferner der Einfluß beider Instrumente auf die steuerliche Gerechtigkeit. Der Vorteil der permanenten Amnestie liegt darin, daß intergenerative Ungerechtigkeiten vermieden werden. Sie entstehen, wenn die Finanzverwaltung an der Einmaligkeit der Steueramnestie festhält. Andererseits verändern sich im Zeitablauf auch andere Rahmenbedingungen, wodurch verschiedene Generationen nie dieselben Umweltbedingungen haben. Entscheidend ist, daß die horizontale und vertikale steuerliche Gerechtigkeit innerhalb einer Generation gewährleistet ist. Die Behandlung ehrlicher und unehrlicher Zensiten differiert hinsichtlich der unterschiedlichen Zinsbelastung und führt zu einem Wettbewerbsvorteil derjenigen Steuerpflichtigen, die eine wirksame Selbstanzeige stellen. Abhängig von der Höhe der Zinsen, die im Rahmen einer Steueramnestie festgelegt werden, resultiert hieraus nicht zwangsläufig ein Unterschied zwischen den Instrumenten.

Der permanenten Steueramnestie ist somit weder aus Gründen der langfristigen Verbesserung der Einnahmensituation noch unter dem Aspekt steuerlicher Gerechtigkeit der Vorzug zu geben. Kommt es zu einem Nebeneinander beider Regelungen, ist deren Wechselwirkung aufeinander zu untersuchen. Die einmalige Steueramnestie könnte zu einem Anstieg der Selbstanzeigen führen, wenn der breiten Öffentlichkeit durch sie erst die Möglichkeit, für Steuerhinterziehung Straffreiheit zu erlangen, bewußt wird. Die Zunahme könnte dadurch bedingt werden, daß die Steuerpflichtigen statt der außerordentlichen Amnestie und der mit ihr verbundenen engen Frist die Unbegrenztheit der permanenten Regelung vorziehen, da sie auf diese Weise Zeit gewinnen. Werden die Anforderungen an die Teilnahme bei dem einmaligen Programm großzügiger gehandhabt als bei der gesetzlichen Dauernorm, kann die Steueramnestie für jene Steuerhinterzieher attraktiv sein, die den allgemeinen gesetzlichen Anforderungen nicht genügen. Ein weiterer wichtiger Faktor ist die Anreizstruktur. Gewährt der Gesetzgeber im Rahmen der Steueramnestie erhöhte *incentives*, werden die Steuerpflichtigen sie

20 Dieses Ergebnis haben Anfragen beim Bundesministerium der Finanzen und diversen regionalen Finanzämtern bzw. deren Strafrechtsstellen ergeben.

bevorzugen. Abhängig von der Ausgestaltung könnte die Teilnahme und damit verbunden die Einnahmen an einem Amnestieprogramm bei Vorhandensein einer permanenten Amnestie geringer ausfallen. Besteht in einem Land die Möglichkeit einer permanenten Amnestie bzw. Selbstanzeige, ist dort eine zusätzliche Steueramnestie nicht sinnvoll.

8. Zusammenfassende Beurteilung

Die Darstellung ausgewählter Steueramnestien hat gezeigt, daß sie weder neue noch selten durchgeführte Maßnahmen sind. Die Initiatoren nennen eine Vielzahl von Zielen, die sie mit diesem Instrument zu realisieren gedenken. Die genaue Betrachtung der einzelnen Ziele macht deutlich, daß die zentrale Bedeutung dem fiskalischen Ziel zukommt. Die Erzielung von Mehreinnahmen kommt auf zweierlei Weise zustande: Kurzfristig ist das direkt erzielbare Amnestieaufkommen zu beachten, langfristig entstehen erhöhte Einnahmen aufgrund reduzierter Steuerhinterziehung. Für die Arbeit resultierten hieraus zwei Fragen: Wie müssen Steueramnestiegesetze formuliert sein, um einen hohen unmittelbaren Mittelzufluß zu induzieren, und wie kann es mit Hilfe dieses Instrumentes gelingen, die Steuerhinterziehung zurückzudrängen? Beide Fragen sind unter der Nebenbedingung steuerlicher Gerechtigkeit zu diskutieren. Auf der einen Seite muß eine Steueramnestie so ausgestaltet sein, daß sie Steuerhinterziehern einen Anreiz bietet, an ihr teilzunehmen. Dadurch verletzt sie andererseits die Gleichbehandlung der Zensiten. Dieser Konflikt tritt unvermeidbar auf, will man ein derartiges Gesetz erlassen. Allerdings müssen keine negativen Wirkungen entstehen. Entscheidend ist, daß das Verhältnis zwischen beiden Faktoren sozial verträglich gestaltet wird. Die Setzung höherer Anreize - um mehr Steuerhinterzieher zur Teilnahme zu veranlassen - geht zu Lasten der steuerlichen Gleichbehandlung und verstößt je nach Ausgestaltung gegen die horizontale und vertikale Gerechtigkeit. Die Beurteilung eines optimal gestalteten Verhältnisses ist schwierig, da Steueramnestien auf die Individuen unterschiedlich wirken. Eine Quantifizierung der Faktoren ist nicht möglich. Dennoch ist dieses Kriterium bei der Bewertung von Steueramnestien zu beachten.

Wie der Blick auf konkrete Amnestieprogramme gezeigt hat, ist vielfach versäumt worden, die steuerliche Gerechtigkeit zu wahren. Bei geeigneter Ausführung ist es weder notwendig, daß die Steuerehrlichen sich als die "Geprellten" betrachten, noch daß sie sich dazu aufgerufen fühlen, in Zukunft ebenfalls Steuern zu hinterziehen.

Häufig messen die Initiatoren dem direkt erzielbaren Amnestieaufkommen eine zentrale Bedeutung bei, da bei ihnen kurzfristige Aspekte im Vordergrund stehen. Angesichts der Entwicklung zunehmender Steuerunwilligkeit des Publikums, die den Fortbestand der auf freiwillige Deklaration gegründeten Steuersysteme gefährdet, ist die finanzwissenschaftliche Betrachtung mehr auf die langfristige Einnahmenerzielung gerichtet. Aus diesem Grund war es notwendig, einen Überblick über die Steuerhinterziehung beeinflussenden Faktoren zu geben. Diese sind im wesentlichen steigende Grenzsteuersätze, Einkommen, Entdeckungsrisiken und Strafraten. Die gesellschaftliche Einstellung gegenüber der Zahlung von Steuern spielt gleichfalls eine nicht zu vernachlässigende Rolle.

Die zentralen Gestaltungsmerkmale, die ein Steueramnestiegesetz ausmachen, wurden unter dem Aspekt einer Optimierung²¹ kurz- sowie langfristiger Einnahmen untersucht. Dabei wurde darauf geachtet, die steuerliche Gerechtigkeit nur in einem Umfang zu verletzen, der gerechtfertigt werden kann. Die Gruppe der ehrlich deklarierenden Zensiten darf im Ergebnis nicht schlechter gestellt werden, als wenn auf eine Steueramnestie verzichtet worden wäre. Unter Beachtung dieser Bedingungen wurde ein Beurteilungsraster für die Gestaltung einer Steueramnestie entwickelt. Die Berücksichtigung der Kriterien verschafft rational handelnden Zensiten ausreichende *incentives*, ihr Verhalten aufzugeben und ermöglicht der Finanzverwaltung eine effiziente Vorgehensweise bei der Verbesserung der Steuerdurchsetzung. Bei der Entwicklung dieser Gestaltungskriterien wurde deutlich, daß es sinnvoll ist, zusammen mit der Steueramnestie Begleitmaßnahmen zu ergreifen, um den Grad der Zielerreichung zu erhöhen. Für die Empfehlungen wird angestrebt, daß die Teilnehmer nicht infolge der Steueramnestie wieder zur Hinterziehung von Steuern zurückkehren und daß bislang ehrliche Zensiten ihr Verhalten in Zukunft nicht ändern.

Die Beurteilung der konkreten Steueramnestien hat gezeigt, daß sie höchstens ansatzweise geeignet waren, die Steuerpflichtigen zur Teilnahme zu veranlassen. Aufgrund mangelnder oder ungeeigneter Begleitmaßnahmen wird es infolge der Amnestien erneut zu Steuerhinterziehungen gekommen sein, da das Hinterziehungskalkül kaum in einer Weise beeinflusst wurde, die dieses Verhalten hätte unterbinden können. Der bislang geringe Erfolg beim Einsatz von Steueramnestien sollte nicht darüber hinwegtäuschen, daß sie in langfristiger Sicht zu einer Verbesserung der Situation führen.

Das Fehlen von Daten über die Ergebnisse der älteren Steueramnestien macht konkrete Aussagen fast unmöglich. Darunter leidet nicht nur die Beurteilbarkeit und die Vergleichsmöglichkeit verschiedener Steueramnestien, sondern auch die Nutzung der Ergebnisse für eine effizientere Verwaltung in der Zukunft. Die Finanzministerien der Bundesstaaten in den USA haben versucht, differenzierte Daten zu erheben. Dadurch konnte zum einen das direkte Amnestieaufkommen ermittelt werden, und zum anderen besteht die Möglichkeit zu Vergleichen mit anderen Programmen. Des weiteren hat man begonnen, Daten aus Steueramnestien für Untersuchungen über das Steuerhinterzieherverhalten zu nutzen. Hierdurch steht Datenmaterial zur Verfügung, um in Zukunft zu einem effizienteren Einsatz der Ressourcen für die Überprüfung der Zensiten zu gelangen. Es kann notwendig sein, für eine entsprechende Tätigkeit der Finanzverwaltung erst noch die Voraussetzungen zu schaffen bzw. zu verbessern. Bestehende Kontrollhindernisse (z.B. das Bankgeheimnis) sollten so verändert werden,

21 Eine Maximierung des direkten Amnestieaufkommens war nicht das Ziel. Hierbei wären die Nebenbedingungen der Sicherung der langfristigen Einnahmen sowie des steuerlichen Gerechtigkeitspostulates verletzt worden.

daß eine effektive Arbeit der Kontrollinstanzen möglich ist. Gegen eine Erweiterung von Kontrollen spricht, daß sich das Verhältnis zwischen Zensit und Staat (weiter) verschlechtern könnte. Deshalb ist es wichtig, den Bürgern klar zu machen, daß die Bereitstellung öffentlicher Güter sinnvoll ist und zu Recht geleistet wird. Es sollte betont werden, daß es im Interesse der Staatsbürger liegt, daß die Finanzierung gewährleistet ist und von allen - entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip - in gleichem Umfang getragen wird. Geht man von einer steuerzahlenden bzw. geringfügig Steuern hinterziehenden Majorität aus, sollte sich diese nicht gegen stärkere Kontrollen stellen, um eine Minorität, die in hohem Maße von Steuerhinterziehung profitiert, zu schützen. Deshalb sind ausgedehntere Kontrollen, solange sie nicht zum "gläsernen Bürger" führen, zu befürworten.

Die Durchführung von Steueramnestien sollte erwogen werden, wenn sie die Steuerhinterziehung senken. Dazu ist es notwendig, daß nachhaltig vermehrte Steuereinnahmen resultieren. Die kurzfristige Erzielung von Einnahmen allein reicht nicht aus. Unter welchen Umständen ist eine Steueramnestie dazu geeignet? Sie kann zweckmäßig sein, wenn entscheidende Veränderungen an den Parametern der Steuerhinterziehungsentscheidung vorgenommen werden, die den Wunsch zur Beendigung der Steuerhinterziehung wecken. Aufgrund des Charakters eines fortgesetzten Straftatbestandes, für den eine Verjährung kaum erreicht werden kann, ist es dann sinnvoll, zeitgleich eine Steueramnestie zu erlassen.

Die Steueramnestie muß so selten durchgeführt werden, daß die Steuerpflichtigen nicht regelmäßig wiederkehrende Optionen in ihrem Kalkül berücksichtigen. Es ist somit wichtig, den Zensiten zu suggerieren, daß es sich tatsächlich um eine einmalige Gelegenheit handelt. Aus diesem Grund versteht es sich von allein, daß Steueramnestien sehr selten eingesetzt werden sollten. Die gleichzeitige Veränderung wesentlicher Bestandteile des Steuersystems oder der Steuerdurchsetzungsmaßnahmen kann den Steuerpflichtigen glaubhaft vermitteln, daß es eine einmalige Gelegenheit ist. Es ist schwierig, derartige Ausnahmesituationen übereinstimmend festzustellen. Die Steuerpflichtigen könnten sich andere Inhalte vorstellen als die Legislative, auf diese aber mittels Lobbyismus o.a. Druck ausüben. Umgekehrt besteht die Gefahr, daß die Entscheidungsträger staatlichen Handlungsbedarf ausmachen, um die Erzielung von direkten Einnahmen zu forcieren. Ob Steueramnestien erlassen werden sollten, hängt somit von der Ausgangssituation in einem Land ab und davon, ob die Haupteinflussfaktoren der Steuerhinterziehung beeinflußt werden sollen. Damit einher geht die Analyse, wie das Steuersystem und die Steuerdurchsetzung gegenwärtig gestaltet sind. Bestehen keine oder zu geringfügige Veränderungsmöglichkeiten ist eine Steueramnestie nicht gerechtfertigt.

Betrachtet man ausschließlich die kurzfristige fiskalische Komponente, waren die Einnahmen in den realisierten Steueramnestien niedrig, obwohl z.T. mehrstellige Millionenbeträge zuströmen. Im Verhältnis zu den jährlichen Steuereinnahmen stellen sie jedoch geringfügige Beträge dar. Vor diesem Hintergrund könnte man Steueramnestiegesetze ablehnen, da sie nicht einmal aus der kurzfristigen Perspektive erfolgreich sind.

Ein Argument für die Initiative einer Steueramnestie besteht in der sozialen Verantwortung des Staates. Man kann die Auffassung vertreten, daß Steueramnestien durchgeführt werden sollten, bevor Steuergesetze, Durchführungsmaßnahmen u/o Strafen erheblich verändert bzw. verschärft werden. Im Rahmen einer aufkommensneutralen Einkommensteuerreform könnte man sich den Übergang zu einer *comprehensive tax base*, verbunden mit gesenkten Steuertarifen, vorstellen. Auf diese Weise würden die Grenzsteuersätze verringert und der Theorie zufolge die Steuerhinterziehung zurückgehen. Allerdings sollte diese Wirkung nicht überbewertet werden, da eine erweiterte Bemessungsgrundlage vermehrte Möglichkeiten für die Hinterziehung von Steuern bietet. Außerdem spielt die Steuerhinterziehung auch bei Steuern eine Rolle, die einen sehr niedrigen Steuersatz haben (z.B. die Vermögensteuer in Deutschland).²² Auch bei einschneidenden Veränderungen der Wahrscheinlichkeit der Entdeckung kann eine Steueramnestie zweckmäßig sein. Geht man beispielsweise dazu über, Kontrollmitteilungen der Banken an die Finanzämter einzuführen, sollte den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geboten werden, ihre Steuerhinterziehung straffrei zu beenden. Ansonsten ist die Wahrscheinlichkeit groß, daß Ausweichreaktionen (z.B. Kapitalflucht) eintreten. Eine Erhöhung des Strafmaßes bringt ähnliche Überlegungen mit sich. In der Bundesrepublik Deutschland ist der Strafrahmen für Steuerdelikte im Vergleich zu anderen Straftatbeständen bereits hoch. Das begrenzt seine Ausdehnung, wenn innerhalb der Strafrechtsgesetzgebung ein in etwa einheitlicher Rahmen herrschen soll. Würde man dazu übergehen, Geldstrafen bei Wirtschaftsdelikten durch Gefängnisstrafen ohne Bewährung zu substituieren, könnte der Abschreckungscharakter u.U. angehoben werden. Insbesondere *white collar* Täter könnten hierin eine erhebliche Abschreckung sehen. Auch in diesem Fall könnte die Chance, in einer Amnestie steuererhlich zu werden, angeboten werden.

Abschließend wurde untersucht, ob die Einrichtung permanenter Steueramnestien zweckmäßig ist. Ein Nebeneinander von Selbstanzeige und Steueramnestie gilt es zu verhindern, da zwischen beiden Instrumenten eine Konkurrenzbeziehung besteht. Vermehrte *incentives* bei der Durchführung einer Steueramnestie stellen die Selbstanzeige in Frage. Diese würde vorübergehend nicht in Anspruch genommen, da ihre

22 Ab dem 1.1.1995 beträgt der Vermögensteuersatz für Produktivvermögen 0,5 v.H. und allgemein 1 v.H.

Regelungen für die Steuerhinterzieher ungünstiger sind. Bleibt eine Steueramnestie bei der Setzung der Anreize dagegen hinter der grundsätzlich bestehenden Möglichkeit einer Selbstanzeige zurück, wird sie von den Steuerpflichtigen nicht in Anspruch genommen werden. Der Vergleich beider Instrumente zeigte Ähnlichkeiten. Der Vorzug ist jedoch der Steueramnestie zu geben, da sie den gewünschten Einfluß auf die Steuerhinterziehungsfaktoren nimmt.

Die intensive Diskussion, ob Steueramnestien neue finanzpolitische Instrumente sind, die dem Staat sein Wirken erleichtern, besteht zu Recht. Die Untersuchung hat zwar offenbart, daß es sich keinesfalls um "neue" Ansätze handelt, dennoch besteht Aktualität. In der Arbeit wurde deutlich, daß Steueramnestien im Prinzip ein geeignetes Instrument darstellen, um die finanzielle Situation eines Staates zu verbessern. Da sie jedoch mit Gefahren verbunden sind, sollten sie nur begrenzt eingesetzt werden. Die Formulierung von Steueramnestiegesetzen sollte sich an dem dargelegten Beurteilungsraster orientieren und die genannten Kriterien zielgerichtet einsetzen. Steueramnestien, die weitgehend den in der Realität durchgeführten entsprechen und denen Verstöße gegen die steuerliche Gerechtigkeit und andere Mängel anhaften, werden dagegen nicht befürwortet.

Tabellenanhang

Verzeichnis der Tabellen

- Tab. 1: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in Deutschland bis 1949
- Tab. 2: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in Deutschland ab 1949
- Tab. 3: Begleitmaßnahmen und Erfolgsdaten der Steueramnestien in Deutschland
- Tab. 4: Erfolgsdaten des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung für die gesamte Bundesrepublik Deutschland
- Tab. 5: Erfolgsdaten des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung für die einzelnen Bundesländer per 31.12.1990
- Tab. 6: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA
- Tab. 7: Begleitmaßnahmen der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA
- Tab. 8: Erfolgsdaten der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA
- Tab. 9: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in der Schweiz
- Tab. 10: Begleitmaßnahmen und Erfolgsdaten der Steueramnestien in der Schweiz

Abkürzungsverzeichnis Tabellen

ar	accounts receivables
EST	Einkommensteuer
n.b.	nicht bekannt
VSt	Vermögensteuer

Quellenverzeichnis

Die Quellen, anhand derer die Tabellen erstellt wurden, finden sich in diesem Verzeichnis, da es aus Platzgründen nicht möglich war, sie unter den jeweiligen Tabellen zu plazieren.

Tabelle 1:

Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom 3. Juli 1913, in: RGBl. I 1913, S. 505

Zivilamnestie, Verordnung über die Gewährung von Straffreiheit und Strafmilderung vom 3. Dezember 1918, in: RGBl. I 1918, S. 1393

Militäramnestie, Verordnung über eine militärische Amnestie vom 7. Dezember 1918, in: RGBl. I 1918, S. 1415

Gesetz über Steuernachsicht, Gesetz über Steuernachsicht vom 3. Januar 1920, in: RGBl. I 1920, S. 45

Verordnung des Reichspräsidenten gegen die Kapital- und Steuerflucht vom 18. Juli 1931, in: RGBl. I 1931, S. 375

1. Steueramnestieverordnung, Verordnung des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie, in: RGBl. I 1931, S. 451

2. Steueramnestieverordnung, Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 21. September 1931, in: RGBl. I 1931, S. 503

Arbeitsspendengesetz, Freiwillige Spende zur Förderung der nationalen Arbeit (entspricht Abschnitt III des Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit), in: RGBl. I 1933, S. 324

Volksverratgesetz, Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 12. Juni 1933, in: RGBl. I 1933, S. 360

Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Gewährung von Straffreiheit bei Devisenzuwerhandlungen vom 16. Dezember 1936, in: RGBl. I 1936, S. 1018

2. Durchführungsverordnung, Zweite Verordnung zur Durchführung und Ergänzung der Verordnung des Führers zum Schutze der Rüstungswirtschaft vom 23. Mai 1942, in: RGBl. I 1942, S. 342

Tabelle 2:

2. Steuerneueordnungsgesetz, Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949, in: WiGBI. 1949, S. 69

Soforthilfegesetz, Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände (Soforthilfegesetz) vom 8. August 1949, in: WiGBI. 1949, S. 205

Straffreiheitsgesetz (1949), Gesetz über die Gewährung von Straffreiheit vom 31. Dezember 1949, in: BGBl. I 1949, S. 37

Straffreiheitsgesetz (1954), Gesetz über den Erlass von Strafen und Geldbußen und die Niederschlagung von Strafverfahren und Bußgeldverfahren (Straffreiheitsgesetz 1954) vom 17. Juli 1953, in: BGBl. I 1954, S. 203

Gesetz über die strafbefreiende Erklärung, Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen vom 25. Juli 1988, in: BStBl. I 1988, S. 259

Tabelle 3:

Die Quellen der Tabellen 1 und 2 wurden entsprechend verwendet.

Tabelle 4:

Bundesministerium der Finanzen (1989), BMF-Finanznachrichten Nr. 63/89

Bundesministerium der Finanzen (1990a), BMF-Finanznachrichten Nr. 29/90

Bundesministerium der Finanzen (1990b), BMF-Finanznachrichten Nr. 56/90

Bundesministerium der Finanzen (1991), BMF-Finanznachrichten Nr. 20/91

sowie eigene Berechnungen

Tabelle 5:

Bundesministerium der Finanzen (1991), BMF-Finanznachrichten Nr. 20/91

sowie eigene Berechnungen

Tabellen 6, 7 und 8:

Um diese Tabellen erstellen zu können, war es notwendig, sich die Daten aus verschiedenen Quellen zu erschließen. Einige der Quellen weisen unterschiedliche Daten auf. Soweit möglich, wurde jeweils die neueste Quelle ausgewählt. Aus diesem Grund sind die Quellen nach ihrer Aktualität gegliedert. Für die, in der Arbeit ausführlich besprochenen, Bundesstaaten wurden die von den jeweiligen Finanzministerien herausgegebenen Quellen verwendet.

Mikesell, John L. (1990), Tax Amnesty Structure and Its Implications for Tax Administration in: Municipal-Finance-Journal, 1990, S. 373 - 392

Federation of Tax Administrators (1990), State Tax Amnesty Programs Research Report No. 133, July 1990

- Chugh, Ram L. (1990), Structure and performance of state tax amnesty programs: state profiles, State University of New York, April 1990
- Mikesell, John L. (1986), Amnesties for state tax evaders: The nature of and response to recent programs in: National Tax Journal, Vol. 39, 1986, S. 507 - 525
- Parle, William M./Hirlinger, Mike W. (1986), Evaluating the use of tax amnesty by state governments, in: Public Administration Review, Vol. 46, 1986, S. 246 - 255
- Massachusetts Department of Revenue (1986a), Amnesty program fact sheet, 1986
- New York State Department (1988), New York State Department of Taxation and Finance, New York State Tax Amnesty, Final Report, 1988
- State of Iowa (1987), State of Iowa Department of Revenue and Finance, Iowa Tax Amnesty Report, Januar 1987
- LeY, Michael/LaabS, John (1986), Wisconsin Tax Amnesty Program, Wisconsin Department of Revenue, 1986
- State of Arkansas (1988), State of Arkansas Department of Finance and Administration, Arkansas Tax Penalty Amnesty September 1, 1987 thru November 30, 1987, August 1988
- King, Richard A. (1984), Tax Amnesty in Missouri; A shot that missed the mark, in: Revenue Administration, June 1984, S. 54 - 56
- sowie eigene Berechnungen

Tabellen 9 und 10:

- Bundesrat (1940a), Bundesratsbeschluß vom 19. Juli 1940, in: Eidgenössische Gesetzsammlung, Bd. 56, S. 1209
- Bundesrat (1940b), Bundesratsbeschluß vom 16. September 1940, in: Eidgenössische Gesetzsammlung, Bd. 56, S. 1500
- Bundesrat (1940c), Bundesratsbeschluß vom 9. Dezember 1940, in: Eidgenössische Gesetzsammlung, Bd. 56, S. 1718
- Bundesrat (1944), Bundesratsbeschluß vom 28. April 1944, in: Eidgenössische Gesetzsammlung, Bd. 60, S. 934
- Bundesrat (1972), Bericht des Bundesrates an die Mitglieder der eidgenössischen Räte über das Ergebnis der Steueramnestie 1969 (vom 1. Juni 1972)

Tab. 1: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in Deutschland bis 1949

Gesetz	Bekanntgabe	Zeitraum	Vollamnestie	Verzicht auf			Form der Amnestieanträge
				Strafen	Zinsen	Steuernachzahlung	
Generalpardon	03.07.1913	nicht festgelegt	nein	ja	ja	ja	Abgabe korrekter ESt- oder VStErklärungen
Zivilamnestie	03.12.1918	nicht festgelegt	nein	ja	n.b.	nein	n.b.
Militäramnestie	07.12.1918	nicht festgelegt	ja	ja	n.b.	nein	n.b.
Gesetz über Steuernachsicht	03.01.1920	16.1.20 - Ende sollte später bekanntgegeben werden	nein	ja	bis zum 1.4.15	analog	Abgabe korrekter ESt- und VStErklärungen
VO gegen Kapital- und Steuerflucht	18.07.1931	18.7. - 31.7.31 verl. bis 16.9.31 verl. bis 15.10.31 verl. bis 26.10.31	ja	ja	ja	"normaler" Weg bis zum 1.1.30 Reichsbahnleihe Zeichnung nur in Höhe des maximalen Bezugswertes der Jahre 1928 - 30	"normaler" Weg, Standard-Steuererklärungen, sonst Zeichnung von Reichsbahnleihe, anonym möglich
1. Steueramnestieverordnung	23.08.1931						
2. Steueramnestieverordnung	21.09.1931						
Arbeitsspendengesetz	01.06.1933	Beginn nicht explizit genannt - 31.3.34 verl. bis 4.4.34	nein	ja	anteilig der abgelosten Steuerhinterziehung	nein, aber Anrechnung von Spende und Aufgeld	Spendenscheinerwerb, anonym möglich
Volksverratgesetz	12.06.1933	12.6.33 - 31.8.33 verl. bis 31.10.33 verl. bis 31.12.34	nein	bis zum 1.9.33	analog	nein	Anzeigepflicht für Devisen, Anbieterspflicht ab bestimmten Werten bei der Reichsbank
DVO Devisenbewirtschaftungsgesetz	16.12.1936	Beginn nicht festgelegt - 31.1.37	nein	ja	nein	nein	Anbietung der Devisen bei der Reichsbank
DVO Rüstungswirtschaftsschutzverordnung	23.05.1942	1.5. - 1.8.42	nein	ja	nein	nein	Abgabe korrekter ESt- bzw. KStErklärungen

Tab. 2: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in Deutschland ab 1949

Gesetz	Bekanntgabe	Zeitraum	Voll-amnestie	Verzicht auf			Form der Amnestieanträge
				Strafen	Zinsen	Steuernachzahlung	
2. Steuerneuerordnungsgesetz	20.04.1949	20.4.49 - 1.7.49 verl. bis 18.11.49	nein	ja	nein	nein	Selbstanzeige
Soforthilfegesetz	08.08.1949	8.8.49 - 20.8.49 verl. bis 20.10.49	nein	ja	nein	nein	Meldung bzw. Korrektur des Bestands an Vorratsvermögen
Straffreiheitsgesetz 1949*	31.12.1949	31.12.49 - 31.3.50					
Straffreiheitsgesetz 1954	17.07.1954	18.7.54 - Fristende unnötig	nein	ja	nein	nein	selbständige Erklärung unnötig, da nur bereits bekannte Steuerhinterziehung einbezogen war
Gesetz über die strafbefreiende Erklärung	25.07.1988	14.10.87 - 31.12.90	nein	ja	für Veranlagungs- zeiträume bis einschl. 1986	analog	Abgabe zutreffender ESt- bzw. VStErklärungen

* Keine Steueramnestie.

Tab. 3: Begleitmaßnahmen und Erfolgsdaten der Steueramnestien in Deutschland

Gesetz	Begleitmaßnahmen		Erfolgsdaten
	Straferhöhungen	Sonstige	
Generalpardon			n. b.
Zivilamnestie			n. b.
Militäramnestie			n. b.
Gesetz über Steuernachsicht		über die Amnestiefrist hinaus verschwiegenes Vermögen verfiel zugunsten des Reiches	n. b.
VO gegen Kapital- und Steuerflucht	ja		Erklärung von hinterzogenen Vermögenswerten: 2,1 Mrd. RM Nachmeldung von hinterzogenem Einkommen in 1930: 192 Mill. RM Zeichnungsergebnis der Reichsbahnanleihe bis 23.5.32: 248 Mill. RM
1. Steueramnestieverordnung			
2. Steueramnestieverordnung			
Arbeitsspendengesetz			n. b.
Volksverratgesetz	ja	Einrichtung von Sondergerichten	Anstieg des Devisenbestandes: 100 Mill. RM
DVO Devisenbewirtschaftungsgesetz	ja		n. b.
DVO Rüstungswirtschaftschutzverordnung	ja		n. b.
2. Steuerneueordnungsgesetz	ja	Verhängung von Berufsverboten möglich	n. b.
Soforthilfengesetz	ja		n. b.
Straffreiheitsgesetz 1949*			n. b.
Straffreiheitsgesetz 1954			n. b.
Gesetz über die strafbefreiende Erklärung		Erlaß der "Quellensteuer", verstärkte Hinweise auf die Steuerpflicht von Zinseinkünften, Einführung des § 30a AO	s. Tabellen 4 und 5

* Keine Steueramnestie.

Tab. 4: Erfolgsdaten des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung für die gesamte Bundesrepublik Deutschland

Datum	Zahl der Nacherklärungen	erklärte Einkünfte aus Kapitalvermögen		erklärtes Kapitalvermögen		Einkünfte aus Kapitalvermögen pro Nacherklärung		Kapitalvermögen pro Nacherklärung
		Anteil	DM	Anteil	DM	Anteil	DM	DM
		v.H.	DM	v.H.	DM	v.H.	DM	DM
30.06.1989	527.390	69	1.152.747.949	48	9.633.012.796	44	2.186	18.265
31.12.1989	656.916	87	1.868.353.832	78	16.147.975.031	74	2.844	24.581
30.06.1990	706.453	93	2.129.160.390	88	18.744.901.233	86	3.014	26.534
31.12.1990	758.913	100	2.407.209.900	100	21.897.240.231	100	3.172	28.853

Tab. 5: Erfolgsdaten des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung für die einzelnen Bundesländer per 31.12.1990

Bundesland	Zahl der Nach- erklärungen	Anteil	Bevölkerung*		erklärte Einkünfte aus Kapitalvermögen	Anteil	erklärtes Kapitalvermögen	Anteil	Einkünfte aus Kapitalvermögen pro Nacherklärung	Kapitalvermögen pro Nacherklärung
			v.H.	in 1.000	v.H.		DM		v.H.	DM
Baden-Württemberg	88.093	12	9.282	15	420.650.457	17	3.709.769.348	17	4.775	42.112
Bayern	89.167	12	10.982	18	414.288.226	17	3.822.549.275	17	4.646	42.870
Berlin	30.456	4	1.864	3	98.248.368	4	968.810.568	4	3.226	31.810
Bremen	4.983	1	658	1	20.516.005	1	203.172.100	1	4.117	40.773
Hamburg	17.039	2	1.577	3	73.674.062	3	673.271.185	3	4.324	39.514
Hessen	82.044	11	5.530	9	237.074.188	10	2.324.598.172	11	2.890	28.334
Niedersachsen	104.180	14	7.196	12	294.234.716	12	2.249.662.473	10	2.824	21.594
Nordrhein-Westfalen	281.512	37	16.664	27	619.395.064	26	6.257.871.880	29	2.200	22.230
Rheinland-Pfalz	34.806	5	3.611	6	126.512.215	5	744.766.533	3	3.635	21.398
Saarland	6.046	1	1.047	2	22.376.835	1	243.870.784	1	3.701	40.336
Schleswig-Holstein	20.587	3	2.613	4	80.239.764	3	698.897.913	3	3.898	33.949
Summe	758.913	100	61.024	100	2.407.209.900	100	21.897.240.231	100	40.236	364.917

* Stand 4/1986.

Tab. 6: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA

Bundesstaat	Zeitraum	Einbeziehung von Zahlungsaußenständen	Vollamnestie (1)	Verzicht auf (2)			Form der Amnestieanträge (3)	Option zur Ratenzahlung
				Strafen	Zinsen	Steuernachzahlung		
Alabama I	20.01.84 - 01.04.84	nein	ja	ja	nein	nein	2	nein
Alabama II	n.b. - 30.06.89	nein	nein	ja	n.b.	bis 30.9.87	n.b.	n.b.
Arizona	22.11.82 - 20.01.83	nein	ja	Reduktion auf max. 30 %	nein	nein	1,2	ja
Arkansas	01.09.87 - 30.11.87	nein	ja	ja	nein	nein	3	ja
California I	10.12.84 - 15.03.85	nein	nein	ja	nein	nein	1,3	ja
California II	01.01.86 - 31.03.86	ja	nein	ja	nein	nein	n.b.	ja
Colorado	16.09.85 - 15.11.85	nein	ja	ja	nein	nein	3	ja
Connecticut	01.09.90 - 30.11.90	ja	ja	ja	nein	nein	n.b.	ja
Florida I	01.01.87 - 30.06.87	nein	nein	ja	nein	nein	1,2,3	nein
Florida II	01.01.88 - 30.06.88	ja	ja	ja	nein	nein	n.b.	ja
Georgia	01.10.92 - 05.12.92	ja	ja	ja	nein	nein	3	ja
Idaho	20.05.83 - 01.09.83	nein	nein	ja	nein	nein	1	nein
Illinois I	28.12.81 - 08.01.82	nein	ja	ja	nein	nein	n.b.	nein
Illinois II	01.10.84 - 30.11.84	ja	ja	ja	50 % der bis zum 1.7.84 fälligen Zinsen	nein	1,3	nein
Iowa	02.09.86 - 31.10.86	ja	ja	ja	Reduktion auf 50%	nein	3	nein
Kansas	01.07.84 - 30.09.84	nein	ja	ja	nein	nein	2	nein
Kentucky	15.09.88 - 16.12.88	ja	ja	ja	Reduktion auf 50%	nein	3	ja
Louisiana I	01.10.85 - 31.12.85	nein	ja	Reduktion auf 25 %	Reduktion auf 50%	nein	3	ja
Louisiana II	01.10.87 - 15.12.87	nein	ja	ja	nein	nein	n.b.	ja
Maine	01.11.90 - 31.12.90	ja	ja	ja	Reduktion auf 50%	nein	n.b.	ja

Tab. 6: Fortsetzung

Maryland	01.09.87 - 02.11.87	ja	ja	ja	nein	nein	3	nein
Massachusetts	17.10.83 - 17.01.84	ja	ja	ja	nein	nein	1,2,3	ja
Michigan	12.05.86 - 30.06.86	ja	ja	ja	nein	nein	1,2,3	nein
Minnesota	01.08.84 - 31.10.84	ja	ja	20 % bei Stpfl. mit ar. 100 % für andere	20 % bei Stpfl. mit ar	analog	3	nein
Mississippi	01.09.86 - 30.11.86	nein	ja	ja	ja	nein	3	nein
Missouri	01.09.83 - 31.10.83	nein	ja	ja	nein	nein	3	nein
New Jersey	10.09.87 - 08.12.87	ja	ja	ja	ca. 50 %	nein	1,3	ja
New Mexico	15.08.85 - 13.11.85	nein	ja	ja	ja	nein	2	ja
New York	01.11.85 - 31.01.86	ja	ja	ja	nein	nein	1,3	ja
North Carolina	01.09.89 - 01.12.89	ja	ja	ja	nein	nein	n.b.	nein
North Dakota	01.09.83 - 30.11.83	nein	ja	ja	nein	nein	1	ja
Oklahoma	01.07.84 - 31.12.84	ja	nein	ja	nein	nein	1,2,3	nein
Pennsylvania	01.03.83 - 30.06.83	nein	nein	ja	ja	nein	n.b.	n.b.
Rhode Island	15.10.86 - 12.01.87	nein	ja	ja	nein	nein	3	ja
South Carolina	01.09.85 - 30.11.85	ja	ja	ja	nein	nein	1,2,3	ja
Texas	01.02.84 - 29.02.84	nein	nein	ja	nein	nein	1	nein
Vermont	15.05.90 - 25.06.90	ja	ja	ja	nein	nein	3	nein
Virginia	01.02.90 - 31.03.90	ja	ja	ja	nein	nein	n.b.	nein
West Virginia	01.10.86 - 31.12.86	ja	ja	ja	nein	nein	n.b.	ja
Wisconsin	15.09.85 - 22.11.85	ja	ja	20% für Stpfl. mit ar bis zum 15.5.84	analog	analog	3	ja
District of Columbia	01.07.87 - 30.09.87	ja	ja	100 % bis zum 31.7.87 50% bis 30.9.87	analog	nein	1,3	ja

(1) Erfassung aller wesentlichen Steuerarten.

(2) Grundsätzlicher Verzicht auf Strafverfolgung

(3) 1 schriftlicher, aber formloser Antrag; 2 Kennzeichnung bestehender Steuerformulare mit dem Wort "Amnestie"; 3 spezielle Amnestieanträge.

Tab. 7: Begleitmaßnahmen der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA

Bundesstaat	Erhöhung von			Einführung von Gefängnis- strafen	verbesserte Ressourcen- ausstattung	vermehrter Informationsaustausch zwischen den Gebiets- körperschaften	Sonstige
	Geldstrafen	Gefängnisstrafen	Zinsen				
Alabama I	ja			ja	ja		
Alabama II			ja				
Arizona	ja						
Arkansas	Anhebung auf 35 %						
California I	ja	ja				ja	
California II	n.b.						
Colorado	ja	ja				ja	
Connecticut	n.b.						
Florida I	ja	ja					Umwidmung von Mitteln zur Erfassung von "serious offenders"
Florida II							
Georgia	Anhebung um 50 %			ja	ja		Einsatz privater "collection agencies"
Idaho	ja						
Illinois I	ja	ja					
Illinois II	Anhebung um 50 %						
Iowa	Anhebung um 50 %						
Kansas					ja		
Kentucky	ja	ja			ja		
Louisiana I					ja	ja	
Louisiana II	n.b.						
Maine							Umbau des Steuersystems
Maryland	Anhebung auf 25 %	ja					

Tab. 7: Fortsetzung

Massachusetts				ja	ja		Einsatz privater "collection agencies"
Michigan	ja		1 % über Diskontsatz		ja		
Minnesota					ja		Einziehung verschiedener Lizenzen möglich
Mississippi	ja			ja			
Missouri	keine						
New Jersey	ja	ja	ja		ja	ja	verändertes Steuereinzugssystem
New Mexico							
New York	ja	ja			ja		
North Carolina				ja	ja		
North Dakota	ja				ja		
Oklahoma	ja	ja					
Pennsylvania			ja				
Rhode Island	ja	ja					
South Carolina	ja	ja			ja		Einziehung von Löhnen/Lizenzen möglich konsequenterer Verfolgung bestehender Gesetze
Texas					ja		
Vermont							
Virginia	ja				ja		Schließung von Unternehmen möglich Programm zur Registrierung von Unternehmen
West Virginia			Gleichstellung mit Diskontsatz				
Wisconsin	n. b.						
District of Columbia	ja	ja					

Tab. 8: Erfolgsdaten der Steueramnestien in den Bundesstaaten der USA

Bundesstaat	Zahl der Amnestie- teilnehmer	Amnestie- aufkommen	Einnahmen pro-Kopf der Bevölkerung (1)	Einnahmen pro Amnestieteilnehmer	Anteil am gesamten jährlichen Steueraufkommen	Kosten	Einnahmen pro investiertem \$
		\$	\$	\$	v.H.	\$	\$
Alabama I	10.493	3.059.593	0,79	292	0,1	28.243	108,33
Alabama II				n.b.			
Arizona	10.600 ^a	6.000.000 ^b	0,95	n.b. ^a	0,2	15.000 ^c	400,00
Arkansas	648	1.666.217	0,55	2.571	0,1	51.743	32,20
California I	111.679 ^a	154.000.000 ^b	5,77	n.b. ^a	0,6	5.800.000	26,55
California II				n.b.			
Colorado	6.854	6.390.164	2,01	932	0,3	563.000	11,35
Connecticut				n.b.			
Florida I	64.293 ^a	12.980.455	1,18	202 ^a	0,1	430.000 ^c	30,19
Florida II	n.b.	43.000.000	3,91	n.b.	0,5		n.b.
Georgia				n.b.			
Idaho	20 ^a	300.000 ^b	0,29	n.b. ^a	0,04	0	Berechnung nicht möglich
Illinois I	458	90.000	0,008	197	0,01		n.b.
Illinois II	25.993	160.500.000	13,94	6.175	1,8	2.000.000	80,25
Iowa	6.519	35.122.839	12,09	5.388	1,7	250.000	140,49
Kansas	741	587.794	0,25	793	0,03	30.000	19,59
Kentucky	18.761	60.501.610	16,21	3.225	2,1	646.507	93,58
Louisiana I	382	1.237.375	0,27	3.239	0,04	52.830	23,42
Louisiana II	77	240.000	0,05	3.117	0,01		n.b.
Maine				n.b.			
Maryland	18.401	34.627.666	7,98	1.882	0,9	1.215.118	28,50
Massachusetts	52.000	85.200.000	14,76	1638	0,7	2.300.000	37,04
Michigan	73.000	101.685.275	11,26	1383	1,2	2.000.000	50,85

Tab. 8: Fortsetzung

Minnesota	8.941	12.100.000 ^b	2,91	1353	0,2	200.000	60,50
Mississippi	622	1.021.819	0,04	1643	0,06	12.000	85,15
Missouri	239	853.574	0,18	3571	0,03	0	Berechnung nicht möglich
New Jersey	154.014	188.000.000	23,88	1221	2,5	4.000.000 ^c	47,00
New Mexico	1.325	13.600.000	9,75	10264	1	100.000	136,00
New York	150.900	401.300.000	22,61	2657	2,1	2.800.000	143,32
North Carolina	35.951	37.600.000	6,09	1046	0,7	1.040.000	36,15
North Dakota	187	150.000 ^b	0,22	802	0,02	500	300,00
Oklahoma	84.000 ^a	13.902.248	4,21	166 ^a	0,5	410.189	33,89
Pennsylvania	5.857	2.500.000	0,21	427	0,02	36.645	68,22
Rhode Island	1.010	1.856.228	1,98	1838	0,2	100.000	18,56
South Carolina	7.646	8.734.415	2,67	1142	0,4	150.000	58,23
Texas	87	500.000	0,03	5747	0,01	5.000	100,00
Vermont	1.700	1.000.000	1,88	588	0,2	73.000	13,70
Virginia	n.b.	32.300.000 ^b	5,73	n.b.	0,7	2.840.000	11,37
West Virginia	4.883	10.198.576 ^b	5,22	2089	0,5	200.000	50,99
Wisconsin	25.700 ^a	26.800.000	5,62	1042 ^a	0,5	959.700	27,93
District of Columbia	5.946	12.230.000	20,33	2057	0,8	600.000	20,38

(1) Basis 1984.

a Nur Zahl der Anträge verfügbar.

b No breakdown provided.

c Zuzüglich nicht erfaßter Mittel aus dem allgemeinen Budget.

Tab. 9: Gestaltungsmerkmale der Steueramnestien in der Schweiz

Gesetz	Bekanntgabe	Zeitraum	Voll- amnestie	Verzicht auf			Form der Amnestieanträge
				Strafen	Zinsen	Steuernach- zahlung	
Wehroferamnestie	19.07., ergänzt 16.09.1940	nicht festgeschrieben	nein	ja	nein	nein	Abgabe korrekter Wehroferklärungen
Verrechnungs- steueramnestie	31.10.1944	30 Tage nach Zustellung der Steuerklärungs- formulare	weitgehend	ja	n. b.	beim Großteil der Steuerarten	Abgabe korrekter Steuererklärungen für das Jahr 1945
Allgemeine Steueramnestie	15.03.1968	1.1. - 31.12.69	weitgehend	ja	n. b.	beim Großteil der Steuerarten	Abgabe korrekter Wehrsteuererklärungen für die 15. Veranlagungsperiode (1969/70)

Tab. 10: Begleitmaßnahmen und Erfolgsdaten der Steueramnestien in der Schweiz

Gesetz	Begleitmaßnahmen		Erfolgsdaten
	Straf- erhöhungen	Sonstige	
Wehroferamnestie	ja	nein	Zunahme des Reinvermögens um 1,5 Mrd. sFr.
Verrechnungs- steueramnestie	nein	Erhöhung Verrechnungssteuersatz, Ausbau des interkantonalen Informationssystems, verschärfte Kontrolle von Erbübertragungen	Zunahme des Reinvermögens um 6,5 Mrd. sFr.
Allgemeine Steueramnestie	nein	nein	Zunahme des Reinvermögens um 11,5 Mrd. sFr.

Literaturverzeichnis

1. Monografien und Aufsätze

- Abramowski, Jasper (1992), Die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) im internationalen Vergleich, in: Deutsche Steuerzeitung, 80. Jg., 1992, S. 300-304
- Allingham, Michael G./Sandmo, Agnar (1972), Income tax evasion: a theoretical analysis, in: Journal of Public Economics, Vol. 1, 1972, S. 323-338
- Alm, James (1988), Compliance costs and the tax avoidance - tax evasion decision, in: Public Finance Quarterly, Vol. 16, 1988, S. 31-66
- Alm, James (1990), Contribution to Discussion about positive incentives, in: IRS Research Seminar, Annual Conference, Federation of Tax Administrators, 1990, S. 26-33
- Alm, James/Beck, William (1990a), Wiping the state clean: individual response to state tax amnesties, in: Southern Economic Journal, Vol. 57, 1990/91, S. 1043-1053
- Alm, James/Beck, William (1990b), Tax Amnesties and tax revenues, in: Public Finance Quarterly, Vol. 18, 1990, S. 433-453
- Alm, James/Beck, William (1993), Tax amnesty and compliance in the long run: A time series analysis, in: National Tax Journal, Vol. 46, 1993, S. 53-60
- Alm, James/McKee, Michael/Beck, William (1990), Amazing Grace: Tax amnesties and Compliance, in: National Tax Journal, Vol. 43, 1990, S. 23-37
- Andreoni, James (1991), The desirability of a permanent tax amnesty, in: Journal of Public Economics, Vol. 45, 1991, S. 143-159
- Angelini, James P. (1987), Federal Tax Amnesty: The technical issues, in: Taxes - The Tax Magazine, March 1987, S. 194-206
- Arndt, Adolf (1950), Das Amnestiegesetz, in: Süddeutsche Juristenzeitung, 5. Jg., 1950, Sp. 108-114
- Arndt, Adolf (1988), Anhörung vor dem Deutschen Bundestag, in: Bundestags-Drucksache 11/2536 vom 21. Juni 1988, S. 30
- Arnold, Stanley R. (1992), State of New Hampshire, Department of Revenue Administration, Brief vom 5.8.1992
- Arrow, Kenneth J. (1970), Essays in the theory of risk-bearing, Amsterdam-London 1970
- Baldry, Jonathan C. (1987), Income tax evasion and the tax schedule: some experimental results, in: Public Finance, Vol. 42, 1987, S. 357-383
- Banderet, Fritz (1968), Rechtsfragen auf dem Gebiet der Eidgenössischen Steueramnestie 1969, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 37, 1968, S. 81-103

- Bank für Anlagewerte (1945), Die Steueramnestie zur Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Zürich 1945
- BayObLG (1954), Bayerisches Oberlandesgericht, Urteil vom 7. Oktober 1953, in: Neue Juristische Wochenschrift, 7. Jg., 1954, S. 244-245
- Becker, Winfried/Büchner, Heinz-Jürgen/Sleeking, Simon (o.J.) [1986], The impact of public transfer expenditures on tax evasion: an experimental approach, Discussion Paper No. A-60, Universität Bonn, o.J.
- Belson, Kathleen A. (1992), Commonwealth of Pennsylvania, Department of Revenue, Brief vom 26.8.1992
- BGHST (1959), Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Steuersachen, Bd. 12, S. 100, Köln, Berlin 1959
- Bilsdorfer, Peter (1989), Anstiftung zur Strafreitelung durch Verwaltungsanweisung zum Steueramnestiegesetz, in: Der Betrieb, 42. Jg., 1989, S. 397-398
- Birk, Dieter (1988), Anhörung vor dem Deutschen Bundestag, in: Bundestags-Drucksache 11/2536 vom 21. Juni 1988, S. 30
- Birk, Dieter (1989), Verfassungsfragen des sog. Steueramnestiegesetzes, in: Neue Juristische Wochenschau, 42. Jg., 1989, S. 1072-1076
- BMF-Schreiben (1989), Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen (StrbEG), BMF-Schreiben vom 9.12.1988, in: Der Betrieb, 42. Jg., 1989, S. 16-20
- Boethke (1931), Die Kapitalflucht in der Notverordnung vom 1. Dezember 1930, in: Bank-Archiv, 30. Jg., 1930/31, S. 191-193
- Böttcher, Conrad (1933), Anzeigepflichten über Auslandsbesitz, Steuer- und Devisenamnestie nach dem Arbeitsspendengesetz und dem Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft unter Berücksichtigung der Durchführungsverordnungen vom 28.6. und 24.7.1933, Berlin 1933
- Bost, Thomas G. (1990), Contribution to Discussion about positive incentives, in: IRS Research Seminar, Annual Conference, Federation of Tax Administrators, 1990, S. 22-33
- Brandstetter, Elmar (1950), Kommentar zum Straffreiheitsgesetz (Bundesamnestie vom 31.12.1949), Straubing 1950
- Brandstetter, Elmar (1954), Straffreiheitsgesetz 1954, Berlin, Frankfurt/M. 1954
- Bremer (1950), Steuer- und Wirtschaftsamnestie, in: Neue Juristische Wochenschau, 3. Jg., 1950, S. 625-629
- Brupbacher, Felix (1968), Die rechtsstaatliche Problematik der Steueramnestie, Dissertation Zürich 1968
- Büchner, Heinz-Jürgen (o.J.), Steuerhinterziehung als subjektiv empfundene Steuerlast, Discussion Paper No. A-83, Universität Bonn, o.J.
- Bundesgericht (1940), Entscheidung 68 I 50, in: Amtliche Sammlung der Entscheide des schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne 1940

- Bundesrat (1940a), Bundesratsbeschluß vom 19. Juli 1940, in: Eidgenössische
Gesetzsammlung, Bd. 56, S. 1209
- Bundesrat (1940b), Bundesratsbeschluß vom 16. September 1940, in: Eidgenössische
Gesetzsammlung, Bd. 56, S. 1500
- Bundesrat (1940c), Bundesratsbeschluß vom 9. Dezember 1940, in: Eidgenössische
Gesetzsammlung, Bd. 56, S. 1718
- Bundesrat (1944), Bundesratsbeschluß vom 28. April 1944, in: Eidgenössische
Gesetzsammlung, Bd. 60, S. 934
- Bundesrat (1966), Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zur Motion
Mäder betreffend Anschlußamnestie für die Wehrsteuer beim Erlass kantonaler
Steueramnestien vom 6. Juni 1966, in: Schweizerisches Bundesblatt, Bd. I, 118.
Jg., 1966
- Bundesrat (1968), Bericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über das
Ergebnis der Volksabstimmung vom 18. Februar 1968 betreffend den Bundes-
beschluß über den Erlass einer allgemeinen Steueramnestie vom 4. März 1968,
in: Schweizerisches Bundesblatt, Bd. I, 120. Jg., 1968
- Bundesrat (1972), Bericht des Bundesrates an die Mitglieder der eidgenössischen
Räte über das Ergebnis der Steueramnestie 1969 (vom 1. Juni 1972)
- Bundesrechnungshof (1985), Unterrichtung durch den Bundesrechnungshof,
Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 1985 zur Haushalts- und Wirt-
schaftsführung, in: BT-Drucksache 10/4367, Verhandlungen des Deutschen
Bundestages, 10. Wahlperiode, Drucksachen, Bd. 327
- BVerfG (1953), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 2, Tübingen
1953
- BVerfG (1956), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 4, Tübingen
1956
- BVerfG (1959), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 8, Tübingen
1959
- BVerfG (1960), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 10, Tübingen
1960
- BVerfG (1974), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 36, Tübingen
1974
- BVerfG (1992), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 84, Tübingen
1992
- Christoph, Jürgen (1988), Die politischen Reichsamnestien 1918 - 1933, Frankfurt/M.,
Bern, New York, Paris 1988
- Chu, Cyrus C.Y. (1990), Plea bargaining with the IRS, in: Journal of Public Economics,
Vol. 41, 1990, S. 319-333
- Chugh, Ram L. (1990), Structure and performance of state tax amnesty programs:
state profiles, State University of New York, April 1990

- Clotfelter, Charles T. (1983), Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns, in: *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 65, 1983, S. 363-373
- Cohen, Sheldon (1986), Beitrag o.B, o.S. [S. 7,8], in: *Revenue Enforcement, Tax Amnesty and the Federal Deficit. A Symposium Center for National Policy*, Washington, D.C. 1986
- Commerce, Consumer, and Monetary Affairs Subcommittee (1991), *The feasibility and revenue impact of a federal tax amnesty program Hearing before the Commerce, Consumer, and Monetary Affairs Subcommittee of the Committee on Government Operations, House of Representatives, One hundred first Congress, Second Session, July 1990, Washington 1991*
- Commonwealth of Virginia (1986), *The Advisability of a Tax Amnesty Program, Report of the Joint Subcommittee to the Governor and the General Assembly of Virginia, House Document No. 19, Richmond 1986*
- Cowell, Frank A. (1981), Taxation and Labour Supply with Risky Activities, in: *Economica*, Vol. 48, 1981, S. 365-379
- Cowell, Frank A. (1990), *Cheating the Government: the economics of evasion*, Massachusetts Institute of Technology, 1990
- Cowell, Frank A./Gordon, James P.F. (1988), Unwillingness to pay, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 36, 1988, S. 305 - 321
- Crane, Steven E./Nourzad, Farrokh (1985), Time value of money and income tax evasion under riskaverse behaviour: theoretical analysis and empirical evidence, in: *Public Finance*, Vol. 40, 1985, S. 381 - 394
- Crane, Steven E./Nourzad, Farrokh (1986), Inflation and tax evasion: an empirical analysis, in: *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 68, 1986, S. 217 - 223
- Crane, Steven E./Nourzad, Farrokh (1987), On the treatment of income tax rates in empirical analysis of tax evasion, in: *Kyklos*, Vol. 40, 1987, S. 338 - 347
- Crane, Steven E./Nourzad, Farrokh (1990), Tax rates and tax evasion: evidence from California amnesty data, in: *National Tax Journal*, Vol. 43, 1990, S. 189 - 199
- Cyert, Richard M./DE Groot, Morris H. (1987), *Bayesian Analyses and Uncertainty in Economic Theory*, New Jersey 1987
- Dehler (1949), Wortäußerung von Bundesjustizminister Dehler, in: *Verhandlungen des Deutschen Bundestages*, 1. Wahlperiode, 19. Sitzung am 2. Dezember 1949
- Dehler (1953), Wortäußerung von Bundesjustizminister Dehler, in: *Verhandlungen des Deutschen Bundestages*, 1. Wahlperiode, 273. Sitzung am 18. Juni 1953
- Deutscher Bundestag (1954), *Verhandlungen des Deutschen Bundestages*, 2. Wahlperiode, 33. Sitzung am 18. Juni 1954
- Deutscher Bundestag (1988), *Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, Bundestags-Drucksache 11/2157 vom 19. April 1988*

- Dornstein, Miriam (1976), Compliance with legal and bureaucratic rules: the case of self-employed taxpayers in Israel, in: *Human Relations*, Vol. 29, 1976, S. 1019 - 1034
- Dubin, Jeffrey A./GRAETZ, Michael J./WILDE, Louis L. (1987), Are we a nation of tax cheaters? New econometric evidence on tax compliance, in: *American Economic Review, Papers and Procedures*, Vol. 77, 1987, S. 240 - 245
- Dubtal (1990), Minnesota Chief Tax Examiner's Office, Contribution to Open Discussion about positive incentives and taxpayer attitudes, in: *IRS Research Seminar, Annual Research Conference, Federation of Tax Administrators*, 1990, S. 90
- Dukakis, Michael S. (1986), Fair and firm federal tax administration, Massachusetts Department of Revenue, Mai 1986
- Eichenberger, Reiner/Frey, Bruno S. (1990), Entscheidungsanomalien, in: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, 19. Jg., 1990, S. 270 - 274
- Eidgenössische Steuerverwaltung (1944), Über das Ausmaß der Steuerhinterziehung bei Wertschriften und Sparguthaben, in: *Zeitschrift für Schweizerische Statistik und Volkswirtschaft*, 80. Jg., 1944, S. 183 - 188
- Eidgenössische Steuerverwaltung o.J.[1945], Vo jetzt a wird alles verstüüret!
- Eidgenössische Steuerverwaltung (1968a), Kreisschreiben Nr. 2 vom 9. April 1968
- Eidgenössische Steuerverwaltung (1968b), Kreisschreiben Nr. 3 vom 17. Juni 1968
- Effer, Manfred (1986), Kausalerklärungen im Alltag: Attributionstheorie, Frankfurt/M, Bern, New York 1986
- Ernst, Urs (1983), Die Wohlstandsverteilung in der Schweiz, *Basler Sozialökonomische Studien*, Bd. 18, Diessenhofen 1983
- Federation of Tax Administrators (1990), State Tax Amnesty Programs, Research Report No. 133, July 1990
- Felix, Günther (1988), Zur strafbefreienden Erklärung von Kapitaleinkünften und -vermögen mit der Rechtsfolge der steuerlichen Festsetzungssperre für Zeiträume vor 1986, in: *Kölner Steuerdialog*, 1988, S. 7309 - 7314
- Fishburn, Geoffrey (1979), On how to keep taxpayers honest (or almost so), in: *The Economic Record*, Vol. 55, 1979, S. 267 - 270
- Fishburn, Geoffrey (1981), Tax evasion and inflation, in: *Australian Economic Papers*, Vol. 20 (37), 1981, S. 325 - 332
- Fisher, Ronald C./Goddeeris, John H. (1988), Participation in State Tax Amnesties: The Case of Business Taxes, Department of Economics, Michigan State University 1988
- Fisher, Ronald C./Goddeeris, John H./Young, James C. (1989), Participation in Tax Amnesties: the Individual Income Tax, in: *National Tax Journal*, Vol. 42, 1989, S. 15 - 27

- Franzen, Klaus/Gast, Brigitte (1969), *Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeiten, Kommentar*, München 1969
- Friedland, Nehemiah/Maital, Shlomo/Rutenberg, Aryeh (1978), A simulation study of income tax evasion, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 7, 1978, S. 107 - 116
- Furler (1954), Wortäußerung von Ausschußvorsitzendem Furler, in: *Verhandlungen des Deutschen Bundestages*, 2. Wahlperiode, 33. Sitzung am 18. Juni 1954
- Geeroms, Hans/Wilmots, Hendrik (1985), An empirical model of tax evasion and tax avoidance, in: *Public Finance*, Vol. 40, 1985, S. 190 - 209
- Gold, Steven D. (1986a), *State Tax Policy: Recent Trends and Future Directions*, in: *Reforming State Tax Systems, National Conference of State Legislatures, Washington, D.C., 1986*
- Gold, Steven D. (1986b), *Themes of Federal Tax Reform for State Tax policy*, in: *Reforming State Tax Systems, National Conference of State Legislatures, Washington, D.C., 1986*
- Goldberg, Fred (1990), Shaping a more responsive IRS, in: *Journal of Accountancy*, Vol. 170, 1990, S. 62 - 66
- Graetz, Michael J./Wilde, Louis L. (1985), The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy, in: *National Tax Journal*, Vol. 38, 1985, S. 355 - 363
- Grasmick, Harold G./Scott, Wilbur J. (1982), Tax evasion and mechanisms of social control: a comparison with grand and petty theft, in: *Journal of Economic Psychology*, Vol. 2, 1982, S. 213 - 229
- Greenberg, Joseph (1984), Avoiding tax avoidance: a (repeated) game and theoretic approach, in: *Journal of Economic Theory*, Vol. 32, 1984, S. 1 - 13
- Gubler, Jakob (1948), *Die Steueramnestie in Bund und Kantonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944*, Dissertation Freiburg 1948
- Hawkins, William R. (1990), *Statement before the Commerce, Consumer and Monetary Affairs Subcommittee of the Committee on Government Operations, United States, House of Representatives, July 1990*
- Hay, Peter (1987), *Einführung in das amerikanische Recht*, 2. Aufl., Darmstadt 1987
- Heil, Johann (1984), *Einführung in die Ökonometrie*, München, Wien, Oldenbourg 1984
- Henggeler, J. (1945), Die neue Steueramnestie des Bundes, in: *Schweizerische Juristen-Zeitung*, 41. Jg., 1945, S. 17 - 24
- Herold, Hans (1945), *Steuerschuld und Amnestie*, Basel 1945
- Hildebrandt, Günter (1951), *Amnestien in Deutschland in der Zeit vom 1.9.39 - 31.12.49*, Dissertation Tübingen 1951
- Hite, Peggy A. (1987), An application of attribution theory in taxpayer noncompliance research, in: *Public Finance*, Vol. 42, 1987, S. 105 - 118

- Höfig, Karl-Heinz (1963), Die materiellrechtliche Problematik der Reichs- und Bundesamnestien seit 1933, Dissertation Bonn 1963
- Hoeflich, M.M. (1983), Of Reason, Gamesmanship, and Taxes: A Jurisprudential and Games Theoretical Approach to the Problem of Voluntary Compliance, in: American Journal of Tax Policy, Vol. 2, 1983, S. 9 - 88
- Höppner, Horst-Dieter (1971), Aufgaben und Organisation der amerikanischen Bundessteuerbehörden, in: Mersmann, Wolfgang, Die Verwaltung der Bundeseinkommensteuer in den USA, Heidelberg 1971
- Hoiska, Elaine K. (1988), Meet the Commissioner: Interview with the New England Commissioners, in: Massachusetts CPA Review, Vol. 62, 1988, S. 8 - 13
- Hoiska, Elaine K. (1991), Meet the Commissioner: Interview with the New England Commissioners, in: Massachusetts CPA Review, Vol. 65, 1991, S. 16 - 21
- Hovey, Harold A. (1986), Interstate Tax Competition and Economic Development, in: Reforming State Tax Systems, National Conference of State Legislatures, Washington, D.C., 1986
- Huddleston, Jim (1992), State of Tennessee, Department of Revenue, Brief vom 24.8.1992
- Interkantonale Kommission für Steueraufklärung (1981/1990), Steuerinformationen der Interkantonalen Kommission für Steueraufklärung: Daten aus der Geschichte der Bundessteuern, August 1981, fortgeführt bis Februar 1990
- IRS Research Seminar (1990), Annual Research Conference, Federation of Tax Administrators, 1990
- IRS Research Division (1987), Department of the Treasury, Internal Revenue Service Study of Tax amnesty Programs, August 1987
- Isachsen, Arne Jon/Strøm, Steinar (1980), The Hidden Economy: The Labor Market and Tax Evasion, in: Scandinavian Journal of Economics, Vol. 82, 1980, S. 304 - 311
- Jackson, Betty R./Milliron, Valerie C. (1986), Tax compliance research: findings, problems, and prospects, in: Journal of Accounting Literature, Vol. 5, 1986, S. 125 - 165
- Jackson, Ira A. (1984), The Massachusetts Tax Amnesty Program, in: Revenue Administration, Juni 1984, S. 50 - 54
- Jackson, Ira A. (1986), Amnesty and creative tax administration, in: National Tax Journal, Vol. 39, 1986, S. 317 - 323
- Joecks, Wolfgang (1989), Die neue Verwaltungsregelung zum Steuer-Amnestiegesetz, Leitfaden zur neuen Verwaltungsregelung über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen, Köln 1989
- Joint Subcommittee (1986), Report of the Joint Subcommittee studying the Advisability of a Tax Amnesty Program, Commonwealth of Virginia, House Document No. 19, Richmond 1986

- Joulfaian, David (1988), Participation in tax amnesty: evidence from a state, in: Eighty-first annual conference on taxation, National Tax Association, Iowa 1988
- Kahnemann, Daniel/Tversky, Amos (1979), Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk, in: *Econometrica*, Vol. 47, 1979, S. 263 - 291
- Kaplan, Steven E./Reckers, Philip M.J. (1985), A study of tax evasion judgements, in: *National Tax Journal*, Vol. 38, 1985, S. 97 - 102
- Karger, Alfred (1931), *Kapitalflucht und Steueramnestie*, Berlin 1931
- Kaufmann, Joseph (1945), Die neue eidgenössische Steueramnestie nach dem Bundesratsbeschuß vom 31. Oktober 1944, in: *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung*, Bd. 46, 1945, S. 2 - 9
- Keenan, A./Dean, P. N. (1980), Moral evaluation of tax evasion, in: *Social Policy of Tax Evasion*, Vol. 14, 1980, S. 209 - 220
- Kessler, Rainer E. (1990), Zum Nutzen von Steueramnestien, in: *Finanzrundschau*, 72. Jg., 1990, S. 273 - 275
- King, Richard A. (1984), Tax Amnesty in Missouri; A shot that missed the mark, in: *Revenue Administration*, June 1984, S. 54 - 56
- Koch, Walter A.S. (1984), Erhöhen Steuersenkungen die Leistungsbereitschaft?, in: *Wirtschaftsdienst*, 65. Jg., 1985, S. 531 - 536
- Kolm, Serge-Christoph (1973), A note on optimum tax evasion, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 2, 1973, S. 265 - 270
- Kommission für den Reichshaushalts-Etat (1912 - 1914), in: *Verhandlungen des Reichstages*, Bd. 302, Anlagen 1912 - 1914, Anlage 1083 (Bericht der Kommission für den Reichshaushalts-Etat über den Entwurf eines Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag)
- Koppe, Fritz (1931), *Die neue (zweite) Steueramnestieverordnung vom 19. September 1931*, Berlin 1931
- Koppe, Fritz/Varnhagen (1920), *Gesetz über Steuernachsicht vom 3. Januar 1920*, Berlin 1920
- Koskela, Erkki (1983 a), On the shape of tax schedule, the probability of detection, and the penalty schemes as deterrents to tax evasion, in: *Public Finance*, Vol. 38, 1973, S. 70 - 80
- Koskela, Erkki (1983 b), A note on progression, penalty schemes and tax evasion, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 22, 1983, S. 127 - 133
- Kottke, Klaus (1988), *Steuerersparnis Steuerumgehung Steuerhinterziehung, Eine Sammlung lehrreicher Grenzfälle*, Freiburg, 8. Aufl., 1988
- Krabbe, Helmut (1988a), Strafbefreiende Nacherklärung, in: *NWB Nr. 40 vom 3.10.1988, Fach 2, S. 5127 ff, [S. 2663 ff]*
- Krabbe, Helmut (1988b), Änderungen des Steuerverfahrensrechts durch das Steuerreformgesetz 1990 (Teil 1), in: *Der Betrieb*, 41. Jg., 1988, S. 1668 - 1673

- Krabbe, Helmut (1989), Das Steueramnestiegesetz, Vortrag an der Universität Hamburg am 23. Mai 1989
- Kratzsch, Dietrich (1974), Der strafrechtliche Aspekt der Selbstanzeige (§ 395 AO), in: Steuer und Wirtschaft, 51. (4.) Jg., 1974, S. 68 - 75
- Kress, U. (1983), Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen - Eine Aktenstudie, Dissertation, Köln 1983
- Lai, Ching-Chong/Chang, Wen-Ya (1988), Tax evasion and tax collections: an aggregate demand aggregate supply analysis, in: Public Finance, Vol. 43, 1988, S. 138 - 146
- Lang, Joachim (1989), Das Zinsteuernamnestiegesetz, in: Finanz-Rundschau, 71. Jg., 1989, S. 349 - 358
- Lenckner, Theodor/Schumann, Heribert/Winkelbauer, Wolfgang (1983), Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige und das Wieder-aufleben der Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Außenprüfung, in: wistra - Zeitschrift für Wirtschaft, Steuern und Strafrecht, 2. Jg., 1983, S. 123 - 128 und 172 - 177
- Leonard, Herman B./Zeckhauser, Richard J. (1987), Amnesty, Enforcement, and Tax Policy, in: Tax Policy and the Economy, Vol. 1, 1987, S. 55 - 85
- Lerman, Allen H. (1986), Tax Amnesty: The federal perspective, in: National Tax Journal, Vol. 39, 1986, S. 325 - 332
- Ley, Michael/Laabs, John (1986), Wisconsin Tax Amnesty Program, Wisconsin Department of Revenue, 1986
- Lewis, Alan (1979), An empirical assessment of tax mentality, in: Public Finance, Vol. 34, 1979, S. 245 - 257
- Linder, Willy (1968), Allgemeine Steueramnestie 1969 - Referentenführer, Zürich 1968
- Lion, Max/Hartenstein, Hans (1932), Steuer- und Devisennotrecht, Berlin 1931
- Löffler, Christian (1992), Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, Baden-Baden 1992
- Lohner, Robert (1946), Die Amnestien des Deutschen Reiches insbesondere von 1933 - 1939, Dissertation Tübingen 1946
- Malanga, Frank (1986), The relationship between IRS enforcement and tax yield, in: National Tax Journal, Vol. 39, 1986, S. 333 - 337
- Malik, Arun S./Schwab, Robert M. (1991), The economics of tax amnesties, in: Journal of Public Economics, Vol. 46, 1991, S. 29 - 49
- Martin, Susan Work (1988), Using amnesty information to detect tax cheats and improve taxpayer service: Lessons from Michigan, in: Government Finance Review, Vol. 4, 1988, S. 23 - 27
- Marxen, Klaus (1984), Rechtliche Grenzen der Amnestie, Heidelberg 1984
- Massachusetts Department of Revenue (1986a), Amnesty program fact sheet, 1986

- Massachusetts Department of Revenue (1986b), *Massachusetts Amnesty Program, A statistical synopsis*, by Jackson, Ira A./Hedgspeth, Grady B., Massachusetts 1986
- Mason, Robert/Calvin, Lyle D. (1984), *Public confidence and admitted tax evasion*, in: *National Tax Journal*, Vol. 37, 1984, S. 489 - 496
- Meier, Alfred (1983), *Schweiz*, in: *Handwörterbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 4, 3. Aufl., Tübingen 1983
- Meine, Hans-Gerd (1990), *Die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung*, *Wistra-Schriftenreihe*, Bd. 2, Heidelberg 1990
- Mersmann, Wolfgang (1971), *Die Verwaltung der Bundeseinkommensteuer in den USA*, Heidelberg 1971
- Merten, Detlef (1978), *Rechtsstaatlichkeit und Gnade*, Berlin 1978
- Merton, R.K. (1968), *Sozialstruktur und Anomie*, in: *Sack/König (Hrsg.), Kriminalsoziologie*, Frankfurt/M 1968, S. 284
- Mikesell, John L. (1984), *Tax Amnesties as a Tool for Revenue Administration*, in: *State Government*, Vol. 57, 1984, S. 114 - 120
- Mikesell, John L. (1986), *Amnesties for state tax evaders: The nature of and response to recent programs*, in: *National Tax Journal*, Vol. 39, 1986, S. 507 - 525
- Mikesell, John L. (1990), *Tax Amnesty Structure and Its Implications for Tax Administration*, in: *Municipal-Finance-Journal*, 1990, S. 373 - 392
- Mork, Knut Anton (1975), *Income tax evasion: some empirical evidence*, in: *Public Finance*, Vol. 30, 1975, S. 70 - 76
- Mucha, Ronald A. (1992), *State of Ohio, Department of Taxation, Brief vom 28.8.1992*
- Müssener, Ingo (1992), *Vereinigte Staaten von Amerika*, in: *Mennel, Annemarie (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Loseblattsammlung, Stand Juni 1992*
- Nationalversammlung (1919), *Zweite Beratung des von den Abgeordneten Trimborn und Genossen eingebrachten Entwurfs eines Gesetzes über Steuernachsicht*, in: *Verhandlungen der Nationalversammlung*, Bd. 331, *Stenographische Berichte 1919 - 1920*, S. 4136 - 4139
- Neckels, Peter (1989), *Strafbefreiende Erklärung und Bankgeheimnis*, *Beitrag in 3 Teilen*, in: *Deutsche Steuerzeitung*, 77. Jg., 1989, S. 8 - 21, 65 - 73 und 90 - 99
- Neumann, John von/Morgenstern, Oskar (1953), *Theory of games and economic behaviour*, 3. Aufl., Princeton 1953
- New York State Department (1988), *New York State Department of Taxation and Finance, New York State Tax Amnesty, Final Report*, 1988
- North Carolina Department of Revenue (1989), *Tax Amnesty Program*, 1989
- Nowotny, Ewald (1987), *Der öffentliche Sektor*, Berlin, Heidelberg 1987
- o.V. (1933), in: *Steuer und Wirtschaft*, 12. Jg., 1933, S. 774

- o.V. (1934a), in: *Steuer und Wirtschaft*, 13. Jg., 1934, S. 336
- o.V. (1934b), *Begründung zum Steueranpassungsgesetz*, in: *Reichssteuerblatt*, 24. Jg., 1934, S. 1398 - 1434
- Oechslin, Hanspeter (1967), *Die Entwicklung des Bundessteuersystems der Schweiz von 1848 bis 1966*, Einsiedeln 1967
- Opp, Karl-Dieter (1971), *Einige Bedingungen für die Befolgung von Gesetzen*, in: *Kriminologisches Journal*, Bd. 1, 1971, S. 1 - 25
- Oppelt, Rainer (1957), *Die Amnestiegesetzgebung in Deutschland 1918 - 1954*, Dissertation Würzburg 1957
- Ott (1935), *Zu den allgemeinen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes*, in: *Steuer und Wirtschaft*, 14. Jg., 1935, Sp. 1133 - 1168
- Pages, Robert (1967), *Das Experiment in der Soziologie*, in: König, René (Hrsg.), *Handbuch der empirischen Sozialforschung*, Bd. 1, Stuttgart 1967, S. 415 - 450
- Parle, William M./Hirlinger, Mike W. (1986), *Evaluating the use of tax amnesty by state governments*, in: *Public Administration Review*, Vol. 46, 1986, S. 246 - 255
- Peacock, Alan/Shaw, G.K. (1982), *Tax evasion and tax revenue loss*, in: *Public Finance*, Vol. 37, 1982, S. 269 - 278
- Pechman, Joseph A. (1987), *Federal Tax Policy*, 5. ed., Washington, D.C. 1987
- Pencavel, John H. (1979), *A note on income tax evasion, labor supply, and nonlinear tax schedules*, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 12, 1979, S. 115 - 124
- Perret, Charles (1940), *Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht*, in: *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, Bd. 9, 1940, S. 321 - 341
- Polinsky, A. Mitchell/Shavell, Steven (1979), *The optimal tradeoff between the probability and magnitude of fines*, in: *American Economic Review*, Vol. 69, 1979, S. 880 - 891
- Polinsky, A. Mitchell/Shavell, Steven (1984), *The optimal use of fines and imprisonment*, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 24, 1984, S. 89 - 99
- Pommerehne, Werner W. (1985), *Was wissen wir eigentlich über Steuerhinterziehung?* in: *Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali*, Vol. 32, 1985, S. 1155 - 1186
- Pommerehne, Werner W./Zweifel, Peter o.J., *Success of a Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?*, Discussion Papers on Public Sector Economics No. 8704, Berlin
- Poterba, James M. (1987), *Tax evasion and capital gains taxation*, in: *American Economic Review, Papers and Procedures*, Vol. 77, 1987, S. 234 - 239
- Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (o.J.), *Die kleine Kapitalertragsteuer Erläuterungen zur sog. Quellensteuer*, München
- Radbruch, Gustav (1973), *Rechtsphilosophie*, 8. Aufl., hrsg. von Erik Wolf und Hans-Peter Schneider, Stuttgart 1973

- Rainer, Thomas (1988), Beratungsfragen zum Gesetz über die strafbefreiende Erklärung, in: Deutsches Steuerrecht, 26. Jg., 1988, S. 706 - 712
- Reichsbank (1921), Verwaltungsbericht der Reichsbank für das Jahr 1920, Berlin 1921
- Reichsbank (1932), Verwaltungsbericht der Reichsbank für das Jahr 1931, Berlin 1932
- Reichsbank (1934), Verwaltungsbericht der Reichsbank für das Jahr 1933, Berlin 1934
- Reichsbank (1935), Verwaltungsbericht der Reichsbank für das Jahr 1934, Berlin 1935
- Reichstag (1912 - 1914), Verhandlungen des Reichstages, Bd. 301, Anlagen 1912 - 1914, Anlage 871 (Entwurf eines Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag)
- Reiganum, Jennifer F./Wilde, Louis L. (1983), An Equilibrium Model of Tax Compliance with a Bayesian Auditor and Some 'Honest Taxpayers', vervielfältigtes Manuskript, California Institute of Technology, Pasadena 1983
- Reinhardt, Fritz (1933a), Generalangriff gegen die Arbeitslosigkeit, in: Reichssteuerblatt, 23. Jg., 1933, S. 485 - 494
- Reinhardt, Fritz (1933b), Zum Fristablauf der Anzeigefrist nach dem Volksverratgesetz in: Reichssteuerblatt, 23. Jg., 1933, S. 1041 - 1043
- Reis, Karl Eugen (1986), Fesseln für den Leviathan. Die Steuerrevolte in den Vereinigten Staaten und die Problematik budgetärer Schranken, Dissertation Mainz 1986
- Ricketts, Martin (1984), On the simple economics of tax evasion: an elaboration of the Peacock-Shaw approach, in: Public Finance, Vol. 39, 1984, S. 420 - 424
- Rosenbloom, Ronald J. (1992), State of Washington, Department of Revenue, Brief vom 12.8.1992 sowie ein Bericht der Program Administration zu den Erfolgsaussichten einer Steueramnestie
- Roxin, Claus (1992), Strafrecht, Allgemeiner Teil, Bd. 1, München 1992
- Russell, A.M./Rickard, J.A. (1987), A model of tax evasion incorporating income variation and retroactive penalties, in: Australian Economic Papers, Vol. 26, 1987, S. 254 - 264
- Sachverständigenrat (1987), Vorrang für die Wachstumspolitik, Jahrgutachten 1987/88, Stuttgart, Mainz 1987
- Schade, Jim (1992), South Dakota, Department of Revenue, Brief vom 28.8.1992
- Schätzler, Johann-Georg (1976), Handbuch des Gnadenrechts, München 1976
- Schätzler, Johann-Georg (1992), Handbuch des Gnadenrechts, 2. Aufl., München 1992
- Scheuch, Erwin K. (1967), Das Interview in der Sozialforschung, in: König, René (Hrsg.), Handbuch der empirischen Sozialforschung, Bd. 1, Stuttgart 1967, S. 136 - 196
- Schmidt-Leichner, Erich (1942), Schutz der Rüstungswirtschaft, in: Deutsche Justiz, 104. Jg., 1942, S. 367 - 372

- Schmidt-Leichner (1950), Steuerdelikte und Bundesamnestie, in: Neue Juristische Wochenschrift, 3. Jg., 1950, S. 623 - 625
- Schmölders, Günter (1981), Finanz- und Steuerpsychologie, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 3, Tübingen 1981, S. 121 - 133
- Schneider, Volkmar (1987), Die historische Entwicklung des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung, Dissertation Köln 1987
- Schönfeld, Peter (1980), Ökonometrie, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 5, Stuttgart 1980, S. 633 - 658
- Schünemann, Bernd (1989), Die Zinststeueramnestie - Totgeburt oder Schlußstein der Steuerreform?, in: Steuerliche Vierteljahresschrift, o.Jg., 1989, S. 3 - 40
- Schwartz, Richard D./Orleans, Sonya (1967), On legal sanctions, in: University of Chicago Law Review, Vol. 34, 1966/67, S. 274 - 300
- Schweizer Reklame o.V. (1946), 50 Millionen Franken Mehreinnahmen, in: Schweizer Reklame, Juli 1946, S. 1 - 3
- Schweizerische Bankiervereinigung (1968), Durchführung der allgemeinen Steueramnestie auf den 1. Januar 1969, Basel 1968
- Scott, Larry L. (1992), State of Nevada, Department of Taxation, Brief vom 17.8.1992
- Seldon, A. et.al. (1979), Tax Avoison, IEA Readings 22, Institute of Economic Affairs, London 1979
- Singh, Balbir (1973), Making honesty the best policy, in: Journal of Public Economics, Vol. 2, 1972, S. 257 - 263
- Slemrod, Joel (1985), An empirical test for tax evasion, in: The Review of Economics and Statistics, Vol. 67, 1985, S. 232 - 238
- Song, Young-dahl/Yarbrough, Tinsley E. (1978), Tax ethics and taxpayer attitudes: a survey, in: Public Administration Review, 1978, S. 442 - 452
- Spicer, Michael W. (1986), Civilization at a discount: the problem of tax evasion, in: National Tax Journal, Vol. 39, 1986, S. 13 - 20
- Spicer, Michael W./Becker, L.A. (1980), Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach, in: National Tax Journal, Vol. 33, 1980, S. 171 - 175
- Spicer, Michael W./Hero, Rodney E. (1985), Tax evasion and heuristics, in: Journal of Public Economics, Vol. 26, 1985, S. 263 - 267
- Spicer, Michael W./Lundstedt, S.B. (1976), Understanding tax evasion, in: Public Finance, Vol. 31, 1976, S. 295 - 305
- Spicer, Michael W./Thomas, J. Everett (1982), Audit probabilities and the tax evasion decision: an experimental approach, in: Journal of Economic Psychology, Vol. 2, 1982, S. 241 - 245
- Spies, Axel (1991), Amnestiemaßnahmen und deren Verfassungsmäßigkeit in Frankreich und Deutschland, Frankfurt/M. Bern, New York, Paris 1991

- Srinivasan, T.N. (1973), Tax evasion: a model, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 2, 1973, S. 339 - 346
- State of Arkansas (1988), State of Arkansas Department of Finance and Administration, Arkansas Tax Penalty Amnesty September 1, 1987 thru November 30, 1987, August 1988
- State of Iowa (1987), State of Iowa Department of Revenue and Finance, Iowa Tax Amnesty Report, Januar 1987
- Steinert, Maia (1989), Die Gesetzmäßigkeit der sog. Steueramnestie, in: *Deutsche Steuerzeitung*, 77. Jg., 1989, S. 141 - 146
- Stella, Peter (1991), An economic analysis of tax amnesties, in: *Journal of Public Economics*, Vol. 46, 1991, S. 383 - 400
- Stella, Peter (1989), An Economic Analysis of Tax Amnesties, IMF Working Paper, No. WP/89/42
- Steuerberaterhandbuch (1990), Bonn 1990
- Stoltenberg, Gerhard (1989), Interview mit der Stuttgarter Zeitung, in: *BMF-Finanznachrichten* 1989, Nr. 13/89, S. 1 - 3
- Strümpel, Burkhard (1965), Der Schweizer als Steuerzahler, in: *Finanzarchiv*, Bd. 24, 1965, S. 244 - 258
- Studer, Walter (1962), Probleme um eine eventuelle eidgenössische Steueramnestie in: *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, Bd. 31, 1962, S. 2 - 18
- Thiel, Jochen (1971), Verfahrensrecht und Praxis der Einkommensteuererhebung in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, in: Mersmann, Wolfgang, *Die Verwaltung der Bundeseinkommensteuer in den USA*, Heidelberg 1971
- Thurman, Quint (1988), Taxpayer noncompliance and attribution theory: an experimental vignette approach, in: *Public Finance*, Vol. 43, 1988, S. 147 - 156
- Thurman, Quint (1991), Taxpayer noncompliance and general prevention: An expansion of the deterrence model, in: *Public Finance*, Vol. 46, 1991, S. 289 - 298
- Tipke, Klaus (1988), Über "richtiges Steuerrecht", in: *Steuer und Wirtschaft*, 65. Jg., 1988, S. 262 - 283
- Tipke, Klaus (1989), Die rechtliche Misere der Zinsbesteuerung, in: *Betriebsberater*, 44. Jg., 1989, S. 157 - 159
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (1991), *Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 14. Aufl., Loseblattsammlung Stand 11/1991, Köln 1965/91
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim (1991), *Steuerrecht*, 13. Aufl., Köln 1991
- Tittle, Charles/Rowe, Alan (1973), Moral appeal, sanction threat, and deviance: an experimental test, in: *Social Problems*, Vol. 20, 1973, S. 488 - 498
- Vogel, Joachim (1974), Taxation and public opinion in Sweden: an interpretation of recent survey data, in: *National Tax Journal*, Vol. 27, 1974, S. 499 - 513

- Vollmer, Kurt (1949), Die Reichsamnestien 1918 - 1939, Dissertation Marburg 1949
- Waigel, Theo (1989a), Wortbeitrag im Deutschen Bundestag, in: Stenographische Berichte, 11. Wahlperiode, 144. Sitzung vom 12.5.1989, S. 10724
- Waigel, Theo (1989b), Interview mit der Zeitung "Die Welt", in: BMF-Finanznachrichten 1989, Nr. 50/89, S. 1 - 2
- Waigel, Theo (1990), Mehr als eine halbe Million Steuerbürger haben die Amnestie-Regelung bisher genutzt, in: BMF-Finanznachrichten 1990, Nr. 2/90, S. 1 - 3
- Waldstein, Wolfgang (1964), Untersuchungen zum römischen Begnadigungsrecht, Innsbruck 1964
- Wassmann, Hans Jörg (1991), Die Selbstanzeige im Steuerrecht, Kommentar zu § 371 AO mit Rechtsprechungsanhang, Stuttgart 1991
- Weck-Hannemann, Hannelore/Pommerehne, Werner W. (1989), Einkommensteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 125. Jg., 1989, S. 515 - 556
- Weidmann, Heinz (1959a), Steueramnestie - ja oder nein?, in: Steuer-Revue, 14. Jg., 1959, S. 379 - 381
- Weidmann, Heinz (1959b), Pro und Contra Steueramnestie, in: Steuer-Revue, 14. Jg., 1959, S. 468 - 470
- Weidmann, Heinz (1968), Die allgemeine Steueramnestie 1969, Bern 1968
- Wenz, Erwin (1935), Die Amnestien des Reichs und der Länder seit der Reichsgründung und ihre staatsrechtlichen Grundlagen, Dissertation Freiburg 1935
- Westphal, Marion (1987), Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht, Dissertation München 1987
- Yitzhaki, Shlomo (1974), A note on "income tax evasion: a theoretical analysis", in: Journal of Public Economics, Vol. 3, 1974, S. 201 - 202
- Zarden (1931/32), Die Steueramnestie, in: Bank-Archiv, 31. Jg., 1931/32, S. 4 - 10
- Zülow (1931), Die Zweite Steueramnestieverordnung, in: Steuerarchiv, 34. Jg., 1931, S. 297 - 299
- Zuppinger, F. (1968), Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, in: Steuer-Revue, 23. Jg., Bern 1968.

2. Statistiken

- Bundesministerium der Finanzen (1989), BMF-Finanznachrichten Nr. 63/89
- Bundesministerium der Finanzen (1990a), BMF-Finanznachrichten Nr. 29/90
- Bundesministerium der Finanzen (1990b), BMF-Finanznachrichten Nr. 56/90
- Bundesministerium der Finanzen (1991), BMF-Finanznachrichten Nr. 20/91

- Eidgenössisches Statistisches Amt (1947), Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Städten, Beiträge zur Schweizerischen Statistik, Heft 16, Bern 1947
- Länderrat des amerikanischen Besatzungsgebietes (1949), Statistisches Handbuch von Deutschland 1928 - 1944, München 1949
- Statistisches Bundesamt (1967), Allgemeine Statistik des Auslandes, Länderkurzberichte: Schweiz, Wiesbaden 1967
- Statistisches Bundesamt (1975), Allgemeine Statistik des Auslandes, Länderkurzberichte: Schweiz 1975, Wiesbaden 1975
- Statistisches Bundesamt (1986), Allgemeine Statistik des Auslandes, Länderkurzberichte: Schweiz 1986, Wiesbaden 1986
- Statistisches Bundesamt (1989a), Allgemeine Statistik des Auslandes, Länderkurzberichte: Schweiz 1989, Wiesbaden 1989
- Statistisches Bundesamt (1989b), Allgemeine Statistik des Auslandes, Länderkurzberichte: Vereinigte Staaten 1989, Wiesbaden 1989
- Statistisches Bundesamt (1990), Fachserie 14, Reihe 7.4. Vermögensteuer, Wiesbaden 1990
- Statistisches Bundesamt (1991), Fachserie 14, Reihe 7.1. Einkommensteuer, Wiesbaden 1991
- Statistisches Reichsamt (1932), Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 51. Jg., Berlin 1932
- Statistisches Reichsamt (1933), Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 52. Jg., Berlin 1933
- Statistisches Reichsamt (1934), Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 53. Jg., Berlin 1934
- Statistisches Reichsamt (1935), Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 54. Jg., Berlin 1935
- Statistisches Reichsamt (1936), Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 55. Jg., Berlin 1936
- Statistisches Reichsamt (1939/40), Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 58. Jg., Berlin 1940

3. Gesetze, Verordnungen und Erlasse

- Anordnung über die Verlegung von Terminen im Soforthilfegesetz vom 8. August 1949, in: WiGBl. 1949, S. 229
- AO 1977, Abgabenordnung in der Fassung vom 16.3.1976, in: BGBl. I 1976, S. 613, berichtigt 1977 in: BGBl. I 1977, S. 269

- Arbeitsspendengesetz, Freiwillige Spende zur Förderung der nationalen Arbeit (entspricht Abschnitt III des Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit), in: RGBl. I 1933, S. 324
- Devisenbewirtschaftungsgesetz, Gesetz über die Devisenbewirtschaftung vom 4. Februar 1935, in: RGBl. I 1935, S. 106
- Devisenbewirtschaftungsverordnung, Verordnung über die Devisenbewirtschaftung vom 23. Mai 1932, in: RGBl. I 1932, S. 231
- Drittes Gesetz zur Reform des Strafrechts vom 20. Mai 1970, in: BGBl. I, 1970, S. 505
- Durchführungsverordnung zum Arbeitsspendengesetz vom 24. Juli 1933, in: RGBl. I 1933, S. 549
1. Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Volksverrat, in: RGBl. I 1933, S. 596
1. Steueramnestieverordnung, Verordnung des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie, in: RGBl. I 1931, S. 451
- Erste Verordnung zur Durchführung des Zweiten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 2. Juni 1949, in: WiGBl. 1949, S. 94
- Gesetz über Devisenzuwerhandlungen, Gesetz über die Gewährung von Straffreiheit bei Devisenzuwerhandlungen vom 15. Dezember 1936, in: RGBl. I 1936, S. 1015
- Gesetz über die strafbefreiende Erklärung, Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen vom 25. Juli 1988, in: BStBl. I 1988, S. 259
- Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom 3. Juli 1913, in: RGBl. I 1913, S. 505
- Gesetz über Steuernachsicht, Gesetz über Steuernachsicht vom 3. Januar 1920, in: RGBl. I 1920, S. 45
- Gesetz über Straffreiheit vom 9. Juli 1968, in: BGBl. I, 1968, S. 773
- Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. Juni 1933, in: RGBl. I 1933, S. 323
- Linzer Grundsätze, Behandlung von Steuerrückständen und Steuervergehen aus der Zeit vor dem 13. März 1938 vom 8. November 1938, in: Reichssteuerblatt, 28. Jg., 1938, S. 1001
- Militärarnestie, Verordnung über eine militärische Amnestie vom 7. Dezember 1918, in: RGBl. I 1918, S. 1415
- Militärregierungsgesetz Nr. 64, Artikel IX des Anhangs, in: WiGBl. 1948, Beilage Nr. 4, S. 11d
- Reichsfluchtsteuer, Reichsfluchtsteuer und sonstige Maßnahmen gegen die Kapital- und Steuerflucht, in: RGBl. I 1931, S. 731, (entspricht Kapitel III im 7. Teil der Vierten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutz des inneren Friedens, in: RGBl. I 1931, S. 699)

- Reichsminister der Finanzen, Runderlaß (1931a), Verordnung des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie, in: Reichssteuerblatt, 21. Jg., 1931, S. 597 - 607
- Reichsminister der Finanzen, Runderlaß (1931b), Kapital- und Steuerflucht, Steueramnestie, Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 1. Oktober 1931, in: Reichssteuerblatt, 21. Jg., 1931, S. 723 - 729
- Rüstungswirtschaftschutzverordnung, Verordnung des Führers zum Schutze der Rüstungswirtschaft, vom 21. März 1942, in: RGBl. I 1942, S. 165
- Soforthilfegesetz, Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände (Soforthilfegesetz), vom 8. August 1949, in: WiGBI. 1949, S. 205
- Steueramnestiegesetz (1969), Bundesgesetz über die Durchführung einer allgemeinen Steueramnestie auf den 1. Januar 1969, in: Schweizerisches Bundesblatt, Bd. 1, 120. Jg., 1968, S. 520
- Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, in: RGBl. I 1934, S. 925
- Steuerneuordnungsgesetz, Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949, in: WiGBI. 1949, S. 69
- StGB, Strafgesetzbuch idF der Bekanntmachung vom 10. März 1987, in: BGBl. I 1987, S. 945, zuletzt geändert durch Gesetz vom 15. Juli 1992, in: BGBl. I 1992, S. 1302
- Straffreiheitsgesetz (1949), Gesetz über die Gewährung von Straffreiheit vom 31. Dezember 1949, in: BGBl. I 1949, S. 37
- Straffreiheitsgesetz (1954), Gesetz über den Erlaß von Strafen und Geldbußen und die Niederschlagung von Strafverfahren und Bußgeldverfahren (Straffreiheitsgesetz 1954), vom 17. Juli 1953, in: BGBl. I 1954, S. 203
- Volksverratgesetz, Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 12. Juni 1933, in: RGBl. I 1933, S. 360
- Vermögenssteuergesetz (1926), Gesetz über Vermögen- und Erbschaftsteuer idF vom 10. August 1925, in: RGBl. I 1925, S. 233 i.V.m. der Änderung von 1926, s. § 19 Änderungsgesetz, in: RGBl. I 1926, S. 187
- VStG, Vermögenssteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 14. November 1990, in: BGBl. I 1990, S. 2467
- Verordnung des Reichspräsidenten gegen die Kapital- und Steuerflucht vom 18. Juli 1931, in: RGBl. I 1931, S. 375
- Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 21. September 1931, in: RGBl. I 1931, S. 503
- Verordnung des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie vom 23. August 1931, in: RGBl. I 1931, S. 451
- Verordnung des Reichspräsidenten über Verlängerung der Steueramnestiefrist, vom 17. Oktober 1931, in: RGBl. I 1931, S. 581

- Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen, vom 1. Dezember 1930, in: RGBl. I 1930, S. 581**
- Verrechnungssteueramnestie, Bundesratsbeschluß über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944**
- Verordnung über die Einführung von Vorschriften zur Sicherung der Landbewirtschaftung in den sudetendeutschen Gebieten vom 1. Juli 1939, in: RGBl. I 1939, S. 1080**
- Verordnung über die Gewährung von Straffreiheit und Strafmilderung, in: RGBl. I 1918, S. 1393**
- Verordnung über eine militärische Amnestie, in: RGBl. I 1918, S. 1415**
- Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Gewährung von Straffreiheit bei Devisenzuwerhandlungen vom 16. Dezember 1936, in: RGBl. I 1936, S. 1018**
- Wehrbeitragsgesetz, Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom 3. Juli 1913, in: RGBl. I 1913, S. 505**
- Wirtschaftsabotagegesetz, Gesetz gegen Wirtschaftsabotage vom 1. Dezember 1936, in: RGBl. I 1936, S. 999**
- Wirtschaftsprüferverordnung, 850. Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, i.d.F. der Bekanntmachung vom 5.11.1975, in: BGBl. I 1975, S. 2803**
- Zivilamnestie, Verordnung über die Gewährung von Straffreiheit und Strafmilderung vom 3. Dezember 1918, in: RGBl. I 1918, S. 1393**
- 2. Steueramnestieverordnung, Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 21. September 1931, in: RGBl. I 1931, S. 503**
- Zweite Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 30. September 1933, in: RGBl. I 1933, S. 697**
- 2. Durchführungsverordnung, Zweite Verordnung zur Durchführung und Ergänzung der Verordnung des Führers zum Schutze der Rüstungswirtschaft vom 23. Mai 1942, in: RGBl. I 1942, S. 342**
- Zweite Verordnung zur Durchführung und Ergänzung der Verordnung des Führers zum Schutze der Rüstungswirtschaft vom 23. Mai 1942, in: RGBl. I 1942, S. 342**
- 2. Steuerneuordnungsgesetz, weites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949, in: WiGBI. 1949, S. 69**

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

- Band 1 Werner Steden: Finanzpolitik und Einkommensverteilung. Ein Wachstums- und Konjunkturmodell der Bundesrepublik Deutschland. 1979.
- Band 2 Rainer Hagemann: Kommunale Finanzplanung im föderativen Staat. 1976.
- Band 3 Klaus Scherer: Maßstäbe zur Beurteilung von konjunkturellen Wirkungen des öffentlichen Haushalts. 1977.
- Band 4 Brita Steinbach: "Formula Flexibility" - Kritische Analyse und Vergleich mit diskretionärer Konjunkturpolitik. 1977.
- Band 5 Hans-Georg Petersen: Personelle Einkommensbesteuerung und Inflation. Eine theoretisch-empirische Analyse der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland. 1977.
- Band 6 Friedemann Tetsch: Raumwirkungen des Finanzsystems der Bundesrepublik Deutschland. Eine Untersuchung der Auswirkungen der Finanzreform von 1969 auf die Einnahmenposition der untergeordneten Gebietskörperschaften und ihrer regionalpolitischen Zieladäquanz. 1978.
- Band 7 Wilhelm Pfähler: Normative Theorie der fiskalischen Besteuerung. Ein methodologischer und theoretischer Beitrag zur Integration der normativen Besteuerungstheorie in der Wohlfahrtstheorie. 1978.
- Band 8 Wolfgang Wiegard: Optimale Schattenpreise und Produktionsprogramme für öffentliche Unternehmen. Second-Best Modelle im finanzwirtschaftlichen Staatsbereich. 1978.
- Band 9 Hans P. Fischer: Die Finanzierung des Umweltschutzes im Rahmen einer rationalen Umweltpolitik. 1978.
- Band 10 Rainer Paulenz: Der Einsatz finanzpolitischer Instrumente in der Forschungs- und Entwicklungspolitik. 1978.
- Band 11 Hans-Joachim Hauser: Verteilungswirkungen der Staatsverschuldung. Eine kreislauftheoretische Inzidenzbetrachtung. 1979.
- Band 12 Gunnar Schwarting: Kommunale Investitionen. Theoretische und empirische Untersuchungen der Bestimmungsgründe kommunaler Investitionstätigkeit in Nordrhein-Westfalen 1965-1972. 1979.
- Band 13 Hans-Joachim Conrad: Stadt-Umland-Wanderung und Finanzwirtschaft der Kernstädte. Amerikanische Erfahrungen, grundsätzliche Zusammenhänge und eine Fallstudie für das Ballungsgebiet Frankfurt am Main. 1980.
- Band 14 Cay Folkers: Vermögensverteilung und staatliche Aktivität. Zur Theorie distributiver Prozesse im Interventionsstaat. 1981.
- Band 15 Helmut Fischer: US-amerikanische Exportförderung durch die DISC-Gesetzgebung. 1981.
- Band 16 Günter Ott: Einkommensumverteilungen in der gesetzlichen Krankenversicherung. Eine quantitative Analyse. 1981.
- Band 17 Johann Hermann von Oehsen: Optimale Besteuerung. (*Optimal Taxation*). 1982.
- Band 18 Richard Kössler: Sozialversicherungsprinzip und Staatszuschüsse in der gesetzlichen Rentenversicherung. 1982.
- Band 19 Hinrich Steffen: Zum Handlungs- und Entscheidungsspielraum der kommunalen Investitionspolitik in der Bundesrepublik Deutschland. 1983.
- Band 20 Manfred Scheuer: Wirkungen einer Auslandsverschuldung des Staates bei flexiblen Wechselkursen. 1983.

- Band 21 Christian Schiller: Staatsausgaben und crowding-out-Effekte. Zur Effizienz einer Finanzpolitik keynesianischer Provenienz. 1983.
- Band 22 Hannelore Weck: Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse. 1983.
- Band 23 Wolfgang Schmitt: Steuern als Mittel der Einkommenspolitik. Eine Ergänzung der Stabilitätspolitik? 1984.
- Band 24 Wolfgang Laux: Erhöhung staatswirtschaftlicher Effizienz durch budgetäre Selbstbeschränkung? Zur Idee einer verfassungsmäßig verankerten Ausgabenobergrenze. 1984.
- Band 25 Brita Steinbach-van der Veen: Steuerinzidenz. Methodologische Grundlagen und empirisch-statistische Probleme von Länderstudien. 1985.
- Band 26 Albert Peters: Ökonomische Kriterien für eine Aufgabenverteilung in der Marktwirtschaft. Eine deskriptive und normative Betrachtung für den Allokationsbereich. 1985.
- Band 27 Achim Zeidler: Möglichkeiten zur Fortsetzung der Gemeindefinanzreform. Eine theoretische und empirische Analyse. 1985.
- Band 28 Peter Bartsch: Zur Theorie der längerfristigen Wirkungen 'expansiver' Fiskalpolitik. Eine dynamische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der staatlichen Budgetbeschränkung und ausgewählter Möglichkeiten der öffentlichen Defizitfinanzierung. 1986.
- Band 29 Konrad Beiwinkel: Wehrgerechtigkeit als finanzpolitisches Verteilungsproblem. Möglichkeiten einer Kompensation von Wehrgerechtigkeit durch monetäre Transfers. 1986.
- Band 30 Wolfgang Kitterer: Effizienz- und Verteilungswirkungen des Steuersystems. 1986.
- Band 31 Heinz Dieter Hessler: Theorie und Politik der Personalsteuern. Eine Kritik ihrer Einkommens- und Vermögensbegriffe mit Blick auf die Leistungsfähigkeitstheorie. 1994.
- Band 32 Wolfgang Scherf: Die beschäftigungspolitische und fiskalische Problematik der Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung. Eine Auseinandersetzung mit der Kritik an der lohnbezogenen Beitragsbemessung. 1987.
- Band 33 Andreas Mästle: Die Steuerunion. Probleme der Harmonisierung spezifischer Gütersteuern. 1987.
- Band 34 Günter Ott: Internationale Verteilungswirkungen im Finanzausgleich der Europäischen Gemeinschaften. 1987.
- Band 35 Heinz Haller: Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern. Ein Diskussionsbeitrag zur Gemeindesteuerreform. 1987.
- Band 36 Thomas Kuhn: Schlüsselzuweisungen und fiskalische Ungleichheit. Eine theoretische Analyse der Verteilung von Schlüsselzuweisungen an Kommunen. 1988.
- Band 37 Walter Hahn: Steuerpolitische Willensbildungsprozesse in der Europäischen Gemeinschaft. Das Beispiel der Umsatzsteuer-Harmonisierung. 1988.
- Band 38 Ulrike Hardt: Kommunale Finanzkraft. Die Problematik einer objektiven Bestimmung kommunaler Einnahmemöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltsplanung und im kommunalen Finanzausgleich. 1988.
- Band 39 Jochen Michaelis: Optimale Finanzpolitik im Modell überlappender Generationen. 1989.
- Band 40 Bernd Raffelhüschen: Anreizwirkungen der sozialen Alterssicherung. Eine dynamische Simulationsanalyse. 1989.
- Band 41 Berend Diekmann: Die Anleihe- und Darlehenstransaktionen der Europäischen Gemeinschaften. 1990.
- Band 42 Helmut Kaiser: Konsumnachfrage, Arbeitsangebot und optimale Haushaltsbesteuerung. Theoretische Ergebnisse und mikroökonomische Simulation für die Bundesrepublik Deutschland. 1990.

- Band 43 Rüdiger von Kleist: Das Gramm-Rudman-Hollings-Gesetz. Ein gescheiterter Versuch der Haushaltskonsolidierung. 1991.
- Band 44 Rolf Hagedorn: Steuerhinterziehung und Finanzpolitik. Ein theoretischer Beitrag unter besonderer Berücksichtigung der Hinterziehung von Zinserträgen. 1991.
- Band 45 Cornelia S. Behrens: Intertemporale Verteilungswirkungen in der gesetzlichen Krankenversicherung der Bundesrepublik Deutschland. 1991.
- Band 46 Peter Saile: Ein ökonomischer Ansatz der Theorie der intermediären Finanzgewalten – Die Kirchen als Parafisci. 1992.
- Band 47 Peter Gottfried: Die verdeckten Effizienzwirkungen der Umsatzsteuer. Eine empirische allgemeine Gleichgewichtsanalyse. 1992.
- Band 48 Andreas Burger: Umweltorientierte Beschäftigungsprogramme. Eine Effizienzanalyse am Beispiel des "Sondervermögens Arbeit und Umwelt". 1992.
- Band 49 Jeanette Malchow: Die Zuordnung verteilungspolitischer Kompetenzen in der Europäischen Gemeinschaft. Eine Untersuchung aufgrund einer Fortentwicklung der ökonomischen Theorie des Föderalismus. 1992.
- Band 50 Barbara Seidel: Die Einbindung der Bundesrepublik Deutschland in die Europäischen Gemeinschaften als Problem des Finanzausgleichs. 1992.
- Band 51 Ralph Wiechers: Markt und Macht im Rundfunk. Zur Stellung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten im dualen Rundfunksystem der Bundesrepublik Deutschland. 1992.
- Band 52 Klaus Eckhardt: Probleme einer Umweltpolitik mit Abgaben. 1993.
- Band 53 Oliver Schwarzkopf: Die Problematik unterschiedlicher Körperschaftsteuersysteme innerhalb der EG. 1993.
- Band 54 Thorsten Giersch: Bergson-Wohlfahrtsfunktion und normative Ökonomie. 1993.
- Band 55 Li-Fang Chou: Selbstbeteiligung bei Arzneimitteln aus ordnungspolitischer Sicht. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. 1993.
- Band 56 Harald Schlee: Einkommensteuerliche Behandlung von Transferzahlungen. Zur Neuordnung der Familienbesteuerung sowie der Besteuerung von Versicherungsleistungen und Sozialtransfers. 1994.
- Band 57 Alexander Spermann: Kommunales Krisenmanagement. Reaktionen baden-württembergischer Stadtkreise auf steigende Sozialhilfekosten und Einnahmenausfälle (1980-92). 1993.
- Band 58 Otto Roloff / Sibylle Brander / Ingo Barends / Claudia Wesselbaum: Direktinvestitionen und internationale Steuerkonkurrenz. 1994.
- Band 59 Claudia Wesselbaum-Neugebauer: Internationale Steuerbelastungsvergleiche. 1994.
- Band 60 Stephanie Miera: Kommunales Finanzsystem und Bevölkerungsentwicklung. Eine Analyse des kommunalen Finanzsystems vor dem Hintergrund der sich abzeichnenden Bevölkerungsentwicklung am Beispiel Niedersachsens unter besonderer Berücksichtigung des Landkreises Wolfenbüttel und seiner Gemeinden. 1994.
- Band 61 Wolfgang Scherf: Die Bedeutung des kaldorianischen Verteilungsmechanismus für die gesamtwirtschaftlichen Wirkungen der staatlichen Neuverschuldung. 1994.
- Band 62 Rainer Volk: Vergleich der Vergünstigungseffekte der verschiedenen investitionsfördernden Maßnahmen. 1994.
- Band 63 Hans-Georg Napp: Kommunale Finanzautonomie und ihre Bedeutung für eine effiziente lokale Finanzwirtschaft. 1994. 2., unveränderte Auflage 1994.
- Band 64 Bernd Rahmann / Uwe Steinborn / Günter Vornholz: Empirische Analyse der Autonomie lokaler Finanzwirtschaften in der Europäischen Gemeinschaft. 1994.

- Band 65 Carsten Kühl: Strategien zur Finanzierung der Alltagsanerkennung. 1994.
- Band 66 Stephan Boll: Intergenerationale Umverteilungswirkungen der Fiskalpolitik in der Bundesrepublik Deutschland. Ein Ansatz mit Hilfe des Generational Accounting. 1994.
- Band 67 Karl Justus Bernhard Neumärker: Finanzverfassung und Staatsgewalt in der Demokratie. Ein Beitrag zur konstitutionellen Finanztheorie. 1995.
- Band 68 Christian Haslbeck: Zentrale versus dezentrale Internalisierung externer Effekte bei unvollständiger Information. 1995.
- Band 69 Regina Müller: Horizontale oder vertikale Transfers zur Durchsetzung eines horizontalen Finanzausgleichs. 1995.
- Band 70 Christian Hockenos: Öffentliche Sportförderung in der Bundesrepublik Deutschland. Darstellung und finanztheoretische Analyse. 1995.
- Band 71 Manfred Rosenstock: Die Kontrolle und Harmonisierung nationaler Beihilfen durch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften. 1995.
- Band 72 Christian Rüscher: Wohnungsbau- und Wohneigentumspolitik im Rahmen der Einkommensteuer. Eine Analyse unter steuersystematischen, verteilungspolitischen und fiskalischen Aspekten. 1996.
- Band 73 Stephan Winters: Die kollektive Vorsorge für den Pflegefall im Alter. Eine Untersuchung am Beispiel der gesetzlichen Pflegeversicherung in den Niederlanden. 1996.
- Band 74 Knut Blind: Allokationsineffizienzen auf Sicherheitsmärkten: Ursachen und Lösungsmöglichkeiten. Fallstudie: Informationssicherheit in Kommunikationssystemen. 1996.
- Band 75 Barbara Petrick-Rump: Ökonomische Wirkungen von Steueramnestien. Untersuchung konkreter Erfahrungen ausgewählter Länder mit dem Einsatz von Steueramnestien anhand eines effizienten Steueramnestieprogramms. 1996.

Walter Müller

Branchenspezifische Unterschiede in der Steuerbelastung von Unternehmen und ihre wachstumspolitische Beurteilung

Frankfurt/M., Berlin, Bern, New York, Paris, Wien, 1995. XVIII, 291 S., 28 Tab., 11 Graf.
Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft. Bd. 1767
ISBN 3-631-48772-X br. DM 89.--*

Die Untersuchung weist gravierende Unterschiede in der branchenspezifischen Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland nach. Das Ausmaß dieses strukturpolitisch bedeutsamen Charakteristikums des deutschen Steuersystems wird durch eine finanzwissenschaftliche Analyse abgebildet und einer wachstumspolitischen Beurteilung unterzogen. Zu diesem Zweck werden branchenbezogene Steuerbelastungsquoten ermittelt und diejenigen Wirtschaftszweige identifiziert, die einer weit über- oder unterdurchschnittlichen Besteuerung unterliegen. Dem eindeutig negativen Beurteilungsergebnis entsprechend werden weitreichende Steuerreformvorschläge unterbreitet.

Aus dem Inhalt: Wachstumspolitische Beurteilung des sektoralen Strukturwandels · Branchenspezifische Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung und ihr Einfluß auf den Strukturwandel · Die Bedeutung branchenspezifischer Steuerbelastungsunterschiede aus wachstumspolitischer Sicht · Steuerreformvorschläge



Peter Lang **Europäischer Verlag der Wissenschaften**

Frankfurt a.M. · Berlin · Bern · New York · Paris · Wien

Auslieferung: Verlag Peter Lang AG, Jupiterstr. 15, CH-3000 Bern 15

Telefon (004131) 9402121, Telefax (004131) 9402131

- Preisänderungen vorbehalten - *inklusive Mehrwertsteuer

Barbara Petrick-Rump - 978-3-631-75165-7

Downloaded from PubFactory at 01/11/2019 07:31:59AM

via free access