

Tax Governance (Teil 1)

Die Rolle von Steuerverwaltungen in einer vernetzten Gesellschaft

Bericht über die am 20. und 21. September 2012 vom Bundesministerium für Finanzen und dem Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien organisierte und in Kooperation mit dem Institut für Wirtschaftspsychologie der Universität Wien durchgeführte internationale Konferenz.¹⁾

1. Einleitung

Besteuerung ist im modernen Staat ein Massenphänomen, weil de facto jeder Bürger laufend mit Steuern konfrontiert ist, sei es als Steuerzahler (wie bei der Einkommensteuer) oder als Steuerträger (wie bei der Umsatzsteuer).²⁾ Auf der anderen Seite stehen Staaten mit ihren Steuerverwaltungen und versuchen, die steuerpolitischen Rahmenbedingungen so auszugestalten, dass sie bei Vollzug der Steuergesetze dem Massenphänomen der Besteuerung möglichst gerecht werden. Die Wirtschaftskrise mit der Notwendigkeit der Stabilisierung der Steuereinnahmen bei gleichzeitig zunehmendem Kostendruck auf öffentliche Verwaltungen, die weiter fortschreitende Globalisierung, die daraus folgende Mobilität der Unternehmen und der Steuerwettbewerb der Staaten sowie neue Technologien wie das Internet mit völlig anderen Geschäftsmöglichkeiten und damit auch neuen Betrugsgefahren machen die Aufgabe der Steuererhebung mehr denn je zu einer Herausforderung. Angesichts dieser Rahmenbedingungen wächst sich in immer mehr Staaten die Überzeugung, dass „mehr vom selben“, also mehr Steuerwettbewerb, um Unternehmen anzulocken, höhere Steuern um die Staatseinnahmen zu erhöhen oder mehr Steuerbeamte und Kontrollen um die Steuerehrlichkeit zu erhöhen, alleine nicht ausreicht.

Als Folge dieser Entwicklungen beschäftigen sich zahlreiche Staaten und ihre Steuerverwaltungen mit der Frage, wie das Verhalten der Steuerzahler in Richtung Steuerehrlichkeit beeinflusst werden kann und welche Möglichkeiten der Legislative und der Exekutive dabei zur Verfügung stehen. Daher wird in Diskussionen über Steuern auch der Begriff der Steuermoral häufig strapaziert, mitunter synonym auch als Steuerethik bezeichnet. Steuermoral ist ein gesellschaftliches Phänomen, aber sie ist nur einer von vielen Einflussfaktoren, die auf das konkrete tatsächliche Verhalten des einzelnen Steuerzahlers einwirken.³⁾ Der relevante Faktor im Verhalten der Steuerzahler wird als Tax Compliance bezeichnet, also als individuelle Bereitschaft, geltende Steuergesetze freiwillig zu achten und steuerlichen Pflichten korrekt nachzukommen.⁴⁾ Aus der Perspektive des Staates geht es dabei darum, durch Anreize zur Kooperation und Sanktionierung von Nichtkooperation eine zwar hoheitlich kontrollierte aber in der laufenden Umsetzung weitgehend selbstregulierte Steuerehrlichkeit zu erreichen.⁵⁾

Diese Perspektive des Staates korrespondiert mit den aktuellen Entwicklungen auf dem Gebiet der Staats- und Verwaltungsreform. Unter dem Titel „Governance“ oder – im normativen Sinn – „Good Governance“ hat sich in den letzten Jahren ein Sammelbegriff für eine neue Generation von Staats- und Verwaltungsreformen etabliert, der Steuerungs- und Regelungsbeziehungen in komplexen Strukturen im Zusammenwirken von staatlichen und nicht staatlichen Akteuren umfasst. Good Governance impliziert ein ganzheitliches Verständnis von Regierung und Verwaltung, das eine Gesamtsteuerung der gesellschaftlichen und ökonomischen Entwicklung unter Einbeziehung der „Zivilgesellschaft“ umfasst. Die Handlungsfelder liegen in institutionalisierten und offenen Regelsystemen, interaktiven Arrangements (Kooperation, Konsultation, Information), organisationsübergreifenden Interaktionen (interorganisatorische Perspektiven) sowie in Modi kollektiven Handelns (Netzwerke und Kooperationen statt Hierarchie und Wettbewerb).⁶⁾

In genau diese Richtung zielte die am 20. und 21. September 2012 vom Bundesministerium für Finanzen und dem Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien organisierte und in Kooperation mit der Fakultät für Wirtschaftspsychologie der Universität Wien durchgeführte Veranstaltung „Tax Governance – The future role of tax administrations in a networking society“. Zielsetzung der Konferenz war der internationale Austausch von Erfahrungen sowie die Entwicklung neuer Ideen für die Gestaltung der Beziehungen zwischen Steuerzahlern und Steuerverwaltung. Die Teilnahme von Steuerrechtlern, Ökonomen, Psychologen sowie Praktikern aus Wirtschaft und Verwaltung sorgte für eine umfassende und ganzheitliche Behandlung des Themas (insgesamt 140 Teilnehmer aus 29 Ländern). Tax Governance war in diesem Zusammenhang nur als „Kunstwort“ zu sehen, das die Ideen zum Thema Good Public Governance mit der Zielsetzung einer erhöhten Tax Compliance verbindet, also die Erhöhung der Steuermoral durch den Ansatz einer verantwortungsvollen und ganzheitlichen Regierungs- und Verwaltungssteuerung ausdrückt.

Inhaltlich orientierte sich die Konferenz am Modell der sog Compliance Pyramide, die die strategische Grundlage vieler Finanzverwaltungen im Umgang mit den Steuerzahlern liefert (die österreichische Finanzverwaltung hat die daraus abgeleiteten Maßnahmen in ihr sog Fair-Play-Programm einfließen lassen):

Dem Gedanken der Adäquanz folgend sollen Steuerzahler abhängig von ihrem Verhalten und den dahinter stehenden Motiven behandelt werden, das heißt kooperative Steuerzahler sollen unterstützt werden, unkooperative Steuerzahler sollen mit zunehmend schärferen Machtmitteln von Strafen bis zum Marktausschluss konfrontiert werden.

1) Teilnehmer an der Konferenz waren ca 150 Wissenschaftler (Juristen, Psychologen, Ökonomen) sowie Experten und Führungskräfte aus Verwaltung und Wirtschaft aus der ganzen Welt. Die von den Wissenschaftlern verfassten Papiere zu den einzelnen Themenblöcken wurden von sog Kommentatoren präsentiert, von den Autoren dann unmittelbar ergänzt und schließlich in Panels diskutiert.
2) Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht: Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹⁰ (Wien 2012) 1, Tz 1.
3) Vgl *Torgler*, Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis (Cheltenham, Northampton 2007) 64 f.
4) Vgl *OECD Guidance Note*, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (Paris 2004).
5) Vgl *Seer*, Tax Compliance und Außenprüfung, in *Binnewies/Spatscheck* (Hrsg), Festschrift für Michael Streck (Köln 2011) 405.

6) Vgl *Benz/Dose*, Governance, in *Benz/Dose* (Hrsg), Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen² (Wiesbaden 2010) 25.

Fair Play

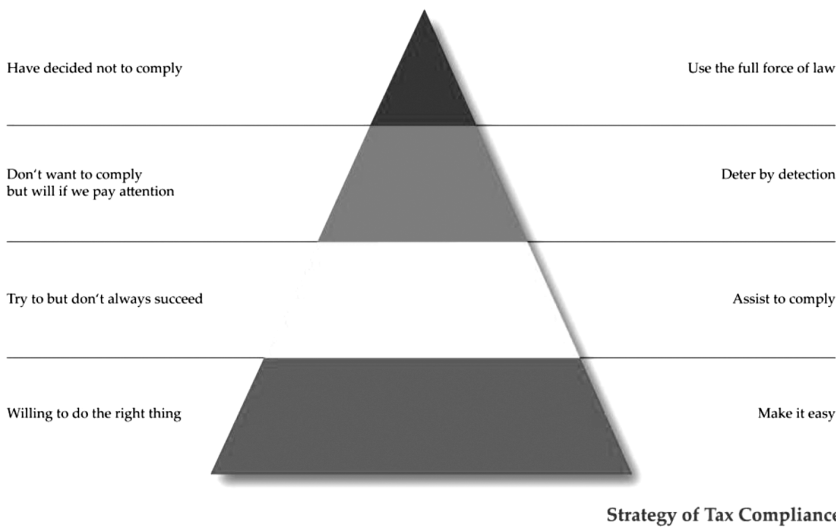


Abbildung: Compliance-Pyramide nach dem Muster der australischen Steuerverwaltung (vgl. www.ato.gov.au).

In Anlehnung an dieses Verständnis war die Konferenz in vier Panels organisiert:

- Im ersten Panel „Steuerkriminalität und Sanktionen“ wurden aktuelle Entwicklungen im Bereich des Steuerbetrugs und die Antworten der Steuerbehörden thematisiert sowie die Möglichkeiten und Grenzen von Sanktionen analysiert.
- Im zweiten Panel „Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung“ ging es um die Abgrenzung von Steuerplanung und aggressiver Steuerplanung, die Bedeutung des Steuersystems und die Rolle der Steuerberater.
- Im dritten Panel „Unterstützende Beziehungen“ wurden Anreizsysteme für die Kooperation von Steuerverwaltung und Steuerzahlern vorgestellt, das Wechselspiel von Vertrauen und Macht erörtert und aktuelle Modelle wie das Horizontal Monitoring diskutiert.
- Im vierten Panel „Freiwillige Steuerehrlichkeit“ standen die vielfältigen Einflüsse auf das individuelle Verhalten im Vordergrund, angefangen von der Notwendigkeit der Sichtbarkeit von Betrugsbekämpfung über die Vorteile von Abzugssteuern bis hin zu psychologischen Faktoren.

2. Steuerkriminalität und Sanktionen

Im Rahmen des vom ersten Panel umfassten Themas „Steuerkriminalität und Sanktionen“ suchte *Alex Raskolnikov* von der Columbia Law School⁷⁾ in seinem Konferenzbeitrag nach einer Begründung zur Effizienz von abgestuften Steuerstrafen. Hierbei zog er in Erwägung, ob die Erhöhung von Steuerstrafen auf der Grundlage des Gemeinwohls erklärt werden kann und kam zum Schluss, dass dies nicht möglich sei. Der anspruchsvollste Versuch, der auf die Ausarbeitung von optimalen sozialen gesetzlichen Regelungen abzielt, scheitert seiner Meinung nach am Aufbau von Steuern, weil sich ein optimales Steuersystem völlig von einem realen Steuersystem unterscheidet. Daraus resultiert lt. *Raskolnikov*, dass Erläuterungen zu einer optimalen Abschreckung in Form von abgestuften Steuerstrafen mögli-

7) *Raskolnikov*, Are Graduated Tax Penalties Efficient? (sein Konferenzbeitrag wurde von *Tina Ehrke-Rabel*, Karl Franzens Universität Graz, präsentiert).

cherweise irgendwo existieren, aber nicht auf Sanktionen bei Steuervergehen anwendbar sind. Versuche, diesbezüglich wesentliche Kompromisse zu finden, die auch zu einer effizienten Vollstreckung der Steuern führen, sind unvollständig, zu wenig bestimmt und nicht plausibel. Auch Argumenten hinsichtlich der Effizienz von abgestuften Sanktionen, die das Steuerrecht als gegeben erachtet, kann man nach *Raskolnikov* nichts abgewinnen. Wenn es eine auf Effizienz beruhende Begründung über das System der abgestuften Steuerstrafen im amerikanischen Steuerrecht gibt, dann müsste sie erst gefunden werden. Dies bedeutet nicht, dass die Form von abgestuften Strafen eine schlechte soziale Politik sei. Solche Strafen können durch das Empfinden der Menschen hinsichtlich Fairness durchaus gerechtfertigt sein, aber die kognitiven Grenzen, wie zB die fehlgeleitete Bevorzugung der Verhältnismäßigkeit, die Behauptung, dass die Einhaltung

der Gesetze ein unabhängiger Wert sei oder schwerwiegendere Gesetzesübertretungen (um einige Möglichkeiten zu nennen), untergraben in großem Ausmaß diese Beurteilung. Sofern die Politik um Effizienz bemüht ist, kann sie von der wirtschaftlichen Analyse der Steuersanktionen wenig lernen. Die im Titel dieses Beitrags gestellte Frage bleibt daher weiterhin unbeantwortet.

Ken Devos von der Monash University⁸⁾ erläuterte die Literatur zur Tax Compliance und deutete auf verschiedene Maßnahmen hin, die erforderlich sind, um die Steuerkriminalität zu verhindern. Er wies darauf hin, dass frühere Untersuchungen in diesem Bereich, aufbauend auf Modellen der wirtschaftlichen Abschreckung, Steuerhinterziehung als Spiel mit Risiko betrachten. Die gegenwärtige Forschung hebt die psychologischen und soziologischen Faktoren hervor, wie zB Steuermoral oder Steuerehrlichkeit. *Devos* besprach empirische Studien, die zeigen, dass sowohl wirtschaftliche als auch nicht wirtschaftliche Faktoren den abschreckenden Effekt erhöhen, bevor die Funktion von Sanktionen betrachtet wird. Berichterstattung in Medien, Vereinfachung der Steuergesetze oder Vereinbarungen über Abzugssteuern werden in Zusammenhang mit dem Steuerbetrug kritisch betrachtet. *Devos* meint, dass eine Kombination von Überzeugung und Zwang wahrscheinlich die besten Ergebnisse in Form von Verringerung der Steuerhinterziehung mit sich bringt.

Die Autoren *Gerhard Dannecker* von der Ruprecht-Karls-Universität, *Roman Leitner* aus der steuerlichen Praxis⁹⁾ sowie *Eleonor Kristofferson*¹⁰⁾ von der Örebro Universität betrachteten das Thema Steuerkriminalität und Sanktionen aus dem Gesichtspunkt des Rechts, Letztere insbesondere aus schwedischer Sicht.

Im Spiegel einer dynamischen Internationalisierung der Weltwirtschaft kann ein genereller Trend zur Internationalisierung von Steuerhinterziehung und Steuerkriminalität beobachtet

8) *Devos*, An Assessment of the Influence of Sanctions and other Factors upon International Taxpayer Compliance (sein Konferenzbeitrag wurde von *Scott Michel*, Caplin & Drysdale, präsentiert).

9) *Dannecker/Leitner*, Tax Governance – the future role of the tax administration in a networking society (ihr Beitrag wurde von *August Fantozzi*, Fantozzi & Associati, präsentiert).

10) *Kristofferson*, Tax Crime and Sanctions (ihr Konferenzbeitrag wurde von *Scott Michel*, Caplin & Drysdale, präsentiert).

werden. Zur Bekämpfung von Steuerkriminalität und Steuerbetrug müssen deshalb auch die Steuerverwaltungen international agieren, während dieselben zugleich auch auf nationaler Ebene weiterhin mit Steuerbetrug konfrontiert sind. In den Beiträgen sind verschiedene Arten von Steuervergehen zu finden:

1. So genannte typische „Steuerdelikte“ wie Nichterklärung von Einkommen, illegale Arbeitnehmerbeschäftigung, Hinterziehung von Kapitalertragsteuer und die Hinterziehung durch Geltendmachung nichtbetrieblicher Ausgaben.
2. Ein fortgeschrittener Grad von organisierter Steuerhinterziehung in unterschiedlichen Ausprägungen – auch in Klein- und Mittelbetrieben.
3. Der Karussellbetrug bei der Umsatzsteuer (wenn man die Europäische Union mit ihrem harmonisierten System der Umsatzsteuer betrachtet).
4. Betrügerische Zusammenarbeit zwischen Steuerberater und korrupten Mitarbeitern der Finanzverwaltungen (dies wird sowohl als Bedrohung der Steuerbehörde einerseits als auch des Rechtsstaates andererseits angesehen, weil der wahrgenommene Missbrauch der Behörde einen Vertrauensverlust des loyalen Steuerzahlers in den Rechtsstaat zur Folge hat).

Die Beiträge erwähnten verschiedene, von Behörden ergriffene Maßnahmen, um Steuervergehen zu bekämpfen: Von der Steuerprüfung als eine der zentralen Aufgaben jeder Steuerbehörde über spezielle Prüfungshandlungen bis hin zur Verwendung von elektronischem Datenmaterial. Darüber hinaus wurde die Bedeutung der Zusammenarbeit und Koordination zwischen den Prüfungs- und Kriminalbehörden hervorgehoben. Betont wurde, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung auch öffentliches Bewusstsein erfordert. Neben Informationskampagnen – erfolgreich durchgeführt in Schweden – ist ein weiterer Weg zur Bewusstseins-schaffung der Umstand, dass sich die Schwere des Verbrechens in der Strenge der Strafen reflektieren muss. Auch die Einführung von Strafen für juristische Personen, um die Bestrafung sowohl des Täters als auch der Organisation zu ermöglichen, wurde positiv erwähnt. Schließlich werden auch die Abgrenzungen, die durch die Europäische Menschenrechtskonvention vorgenommen wurden, das EU – Recht sowie die nationalen Verfassungsbestimmungen, die den Prinzipien der Legalität, der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit sowie dem ne-bis-in-idem-Prinzip folgen, hervorgehoben.

Aufbauend auf der Annahme, dass Besteuerung eine Bedrohung der Freiheit einer natürlichen Person bedeutet, stellte *Valerie Braithwaite* von der Australian National University¹¹⁾ (im Angesicht dieser Bedrohung) in ihrem Beitrag verschiedene Möglichkeiten der Bewältigung dar. Einige Steuerzahler wählen eine problemorientierte Methode der Bewältigung, indem sie bei ihren finanziellen Angelegenheiten die Steuerlast zu minimieren versuchen; andere bedienen sich einer emotionsorientierten Methode und fühlen sich durch die Besteuerung unterdrückt. Ein weiterer Zugang der Steuerzahler kann auch die Umdeutung der Bedrohung „Steuern zahlen“ in eine ehrenhafte Tätigkeit sein. Die Methoden der Bewältigung beeinflussen den Level der Kooperation mit den Abgabenbehörden.

In einer Studie, die 1999 in Australien durchgeführt wurde, wurde darauf hingewiesen, dass die Abschreckung einerseits positive Effekte (als Folge des moralischen Denkens) erhöht und sich somit auch die Tax Compliance erhöht, andererseits führt dies bei Menschen, die emotionsorientiert sind und sich somit unterdrückt fühlen, zur beständigen Missachtung. Um effektiv

11) *Braithwaite*, Deterrence, tax coping frames and defiance (sie hat als Psychologin selbst präsentiert).

zu sein, muss daher die Steuerverwaltung verantwortungsvoll mit dem Instrument Abschreckung umgehen.

In den von *Valerie Braithwaite* vorgestellten Pyramiden stellte sie dar, dass man entsprechend Druck ausüben müsse, um den Steuerzahler zum erwünschten Tax Compliance-Verhalten zu bringen. Während im unteren Bereich der Pyramide Erziehung und Überzeugung ausreichend seien, müssen an der Spitze der Pyramide strenge Sanktionen auferlegt werden. Zusammenfassend meinte *Braithwaite*, dass sich der Großteil der Steuerzahler im unteren Bereich der Pyramide befände und daher die Zusammenarbeit der Abgabenbehörde mit dem Steuerzahler wichtig sei, um allfällige Bestrafungen durch die Behörde zu vermeiden.

3. Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung

Im zweiten Panel, in welchem das Thema „Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung“ behandelt wurde, kam *Theo Keijzer* von Dorean Global Tax Policy B.V. in seinem Konferenzbeitrag zum Schluss, dass es keine allgemein anerkannte Definition der beiden Begriffe gäbe.¹²⁾

Die Abgrenzung von anerkannten Formen der Steuergestaltung und aggressiver Steuerplanung liegt (nach Ansicht von *Keijzer*) in einer globalisierten Welt nicht nur im Interesse der lokalen Behörden und Politiker, sondern im allgemeinen Interesse der Öffentlichkeit und auch der Steuerverwaltungen anderer Länder. Für Politiker und Steuerbehörden sei es entscheidend, dass sie ein attraktives Umfeld für Unternehmen gestalten und dass zudem auch eine hoher Grad an Tax Compliance erreicht wird.

Nach einigen Jahren der Diskussion versucht man nun generelle (GAAR)¹³⁾ und spezielle Missbrauchsbestimmungen (SAAR)¹⁴⁾ einzuführen. Solche Regeln sind in einem Vorschlag der Europäischen Kommission zur sog. „Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)“¹⁵⁾ enthalten. Laut *Keijzer* haben Großbritannien, Indien und die OECD ebenfalls Entwürfe veröffentlicht, die ähnliche Antimissbrauchsbestimmungen enthalten.

Das Interesse der Steuerzahler liege in der Sicherheit, einer optimalen Steuerbelastung und in einem Zugang zu ausländischen Märkten ohne Hindernisse.

Die Öffentlichkeit verlangt vom Steuerzahler, dass sie ihren fairen Steuerbeitrag leisten und dass der Gesetzgeber dafür sorgt, dass der Standort attraktiv bleibt – aus Angst vor Verlust von Arbeitsplätzen und Einkommen. Um die Aufmerksamkeit von ausländischen Unternehmen zu erregen um die Einkommen und die Beschäftigtenrate hoch zu halten. Dieser Interessenskonflikt führt lt *Keijzer* zu komplizierten gesetzlichen Regelungen in einem nach wie vor länderbezogenen Steuersystem, womit er gegen eine Aufrechterhaltung dieses Systems ist.

Die verschiedenen Bedürfnisse der genannten Akteure könnten am besten dadurch befriedigt werden, dass Steuergesetze vereinfacht werden, erweiterte Beziehung (zusammen mit gemeinsamen Prüfungen – besonderes bei Steuerpflichtigen, die grenzüberschreitend tätig sind) gepflegt werden und ein einziges gemeinsames Modell anstelle eines regionalen Steuersystems eingeführt wird.

Auf lange Sicht muss den Auswirkungen der Globalisierung mit einer „EU CCCTB“ begegnet werden, wodurch gleichzeitig der Bedarf für GAARs und SAARs vermindert wird. Das Steuerrecht wurde über längere Zeit hindurch zu einem

12) *Keijzer*, Tax Evasion and Aggressive Tax Planning (sein Konferenzbeitrag wurde von *Josephine Feehily*, Revenue Commissioners, Irland, präsentiert).

13) GAAR – general anti-abuse rule.

14) SAAR – specific anti-abuse rule.

15) COM 82011)121/3; website: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

komplizierten System, was den Menschen nur schwer erklärbar gemacht werden kann. Am besten wäre es nach *Keijzer*, wenn man wieder zu einem einfachen Steuersystem zurückkehren würde, was für alle Beteiligten – ausgenommen die Steuerberater – gewinnbringend wäre.

James Alm von der Tulane University beschäftigte sich in seinem Konferenzbeitrag mit der Frage, wie die Komplexität von Steuersystemen die aggressive Steuerplanung beeinflusst.¹⁶⁾ Im Gegensatz zur eindeutigen theoretischen Definition von legaler Steuervermeidung und illegaler Steuerhinterziehung ist der Begriff „aggressive Steuerplanung (ATP)“ in einer allgemein akzeptierten Form bisher nicht definiert. Wenn durch die ATP der effektive Steuersatz unter den gesetzlich beabsichtigten Steuersatz vermindert wird, mag zwar die ATP noch als gesetzeskonform angesehen werden, sie steht aber im Widerspruch mit dem Geist des Gesetzes.

Der Zusammenhang zwischen Komplexität, ATP und individuellen Entscheidungen wurde unter Zugrundelegung von zwei verschiedenen Arten von Risikostrategien theoretisch untersucht. In seinem Beitrag unterscheidet *Alm* zwischen dem Risiko der Bemessungsgrundlage und dem Risiko des Steuersatzes. Bei ersterem besteht das Risiko darin, dass die Bemessungsgrundlage durch die Regierung geändert werden kann. Im zweiten Fall besteht das Risiko in einem steigenden Steuersatz.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die theoretische Analyse von komplexen und unsicheren Steuersystemen zu widersprüchlichen Ergebnissen führt. Ein gemeinsames Ergebnis ist jedenfalls, dass die Unsicherheit über die Frage des zu versteuernden Einkommens beim Steuerzahler zu einem eher konservativeren Erklärungsverhalten führt. In diesem Fall würden Strategien zur Vereinfachung des Steuersystems zum gegenteiligen Effekt führen. Werden auch psychologische Faktoren wie Fairness oder Frustration in die Betrachtung miteinbezogen, würden laut *Alm* Komplexität und Unsicherheit das Erklärungsverhalten eher untergraben als verbessern.

Komplexe Steuersysteme verursachen auch höhere Kosten für die Steuerverwaltungen. Unter dem besonderen Gesichtspunkt von ATP ist daher auch die Effizienz einer Steuerverwaltung relevant und wurde daher von *Alm* und *Duncan* (2012) mit Hilfe von Daten, die von der OECD zur Verfügung gestellt wurden, anhand einer neuartigen 3-Stufen-Schätzungsstrategie analysiert.

Die wichtigsten Ergebnisse dieser gesamten Untersuchung können folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Komplexe und unsichere Steuersysteme können zu höheren oder niedrigeren Anwendungsstufen von ATP führen; Steuervereinfachungen müssen nicht notwendigerweise zu verringerter Anwendung von ATP führen;
- Natürliche Personen sind ihrem Verhalten sehr unterschiedlich. Individuelles Verhalten wird von unterschiedlichen Faktoren beeinflusst – nur einige davon sind beobachtbar und nur einige werden durch Verhaltensstrategien beeinflusst;

- Geeignete Verwaltungsstrategien zur Kontrolle von ATP sind abhängig von den individuellen Arten von ATP.

Aus dieser empirischen Untersuchung können auch drei Paradigmen abgeleitet werden, mit Hilfe derer Strategien zur Kontrolle von ATP entwickelt werden könnten:

- Verbesserung von Strategien zur Erkennung und Bestrafung (Durchsetzung der Gesetze)
 - Verbesserung der Leistungen, um kundenfreundlicher zu werden (Bereitstellung von Leistungen für den Steuerzahler)
 - Wechsel in der Kultur des Steuerzahlens (ethische Aspekte)
- David Rosenbloom* von New York University School of Law merkte in der Diskussion an, dass es eine große Palette von Strategien gäbe, die allesamt unterschiedliche Aspekte von ATP aufs Korn nehmen. Jede Annäherung der öffentlichen Hand an die Tax Compliance sollte möglichst viele Varianten des Verhaltens umfassen und zudem sollte die öffentlichen Hand die Tax Compliance als Teil ihrer Strategie implementieren. Dies wäre eine mögliche Maßnahme, um die ATP (aggressive Steuerplanung) in den Griff zu bekommen.

Benno Torgler von der Queensland University of Technology erforschte in einem Experiment, welches im Schweizer Ort Trimbach (ca. 3.500 Steuerzahler) durchgeführt wurde, die Auswirkungen von Verhaltensbeeinflussung auf die Tax Compliance von natürlichen Personen.¹⁷⁾

Aus 578 zufällig ausgewählten Steuerzahlern wurden eine Kontrollgruppe und eine Versuchsgruppe gebildet. Unmittelbar nach Zusendung der Steuererklärung erhielten die Steuerzahler einen Brief, in dem auf die Wichtigkeit der Steuern, die von Gemeindemitgliedern bezahlt werden, hingewiesen wurde. Der Brief sollte für Aufmerksamkeit, Verständnis und Akzeptanz sorgen. Die Auswahl der kleinen Gemeinde wurde damit begründet, dass auf lokaler Ebene eine Verhaltensbeeinflussung eher funktioniert als auf zentralisierten Ebenen.

Im Gegensatz zu früheren Studien und Experimenten hatte *Torgler* Zugang zu den Ergebnissen der Steuerprüfungen der betroffenen Steuerpflichtigen. Da alle Steuererklärungen untersucht wurden, konnte eine vollständige Analyse vorgenommen werden.

Als wichtigste Schlussfolgerung der Auswertung ist zu nennen, dass ein derartiger Test keine nennenswerten statistischen Abweichungen zwischen den beiden Gruppen aufweist. Bei Auswertung der Steuererklärungen war aber ua auffällig, dass das Compliance-Verhalten von Hauseigentümern leichter zu beeinflussen ist als das anderer Steuerpflichtiger.

In der an die Präsentation der Beiträge anschließenden Diskussion wurde von einigen Teilnehmern die Meinung vertreten, dass das Risiko einer Rufschädigung (als Folge von aggressivem steuerlichen Verhalten) für Gesellschaften größer sei als für natürliche Personen und dass demnach die Veröffentlichung der Namen von Gesellschaften, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen, ein schlagkräftiges Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung wäre.

16) *Alm*, Would simpler taxes reduce ATP? (sein Konferenzbeitrag wurde von *Christian Kaeser*, Siemens AG, präsentiert).

17) *Torgler*, A Field Experiment on Moral Suasion and Tax Compliance Focusing on Under – Declaration and Over (seinen Beitrag hat er als Psychologe selbst präsentiert).

Die Autoren:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU.

Dipl.-Kfm. Eduard Müller, MBA ist Leiter der Gruppe Management der Steuer- und Zollverwaltung im BMF.

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer leitet die Abteilung Unternehmenssteuerrecht am Institut für Steuerrecht der WU.

Dr.Dr. Marian Wakounig ist Regionalmanager in der Steuer- und Zollkoordination des BMF.

Mag. (FH) Eva Maria Schrittwieser ist stellvertretende Leiterin der Abteilung Verwaltungsmanagement der Steuer- und Zollverwaltung im BMF.