

## II. Allgemeines

*Schmidl/Schwaiger/Stieber*

Wenn man sich mit Steueroasen und damit zusammenhängenden Konstruktionen eingehender beschäftigt, wird man zwangsläufig mit einer Vielzahl von Fachbegriffen konfrontiert. Im vorliegenden Kapitel wird versucht, in einem ersten Schritt ein wenig Licht in diese Begriffsvielfalt zu bringen. Des Weiteren werden die möglichen Auswirkungen von Steueroasenkonstruktionen auf den Einzelnen und auf die Gesellschaft/die jeweilige Jurisdiktion beleuchtet. Den Abschluss bildet ein Blick auf die möglichen Einflüsse moralischer Überlegungen auf das Verhalten von Steuerpflichtigen.

### Wichtige Begriffe

Briefkastenkonstruktionen	Homo oeconomicus	Offshore
Slippery-Slope-Modell	Steuermoral	Steueroasen
Steuerschädliches Verhalten	Steuerzahlerrätsel	

### A. Steueroasen, Briefkastenkonstruktionen und steuerschädliches Verhalten – Der Versuch einer Begriffsdefinition

„If you (...) are seeking to plan your affairs to maximize fiscal efficiency and to protect your wealth for now and for future generations, or if you want to grow across international borders and wish to achieve financial efficiency, then you should be talking to us.“<sup>1</sup>

Auf der Website eines (zufällig gewählten) Finanzdienstleisters fühlt man sich als Steuerzahler verstanden. Wer möchte nicht seine Steuerlast optimieren (also die Steuerlast minimieren), seinen Wohlstand für sich und alle Nachkommen schützen? Welches Unternehmen will nicht wachsen, nationale Grenzen überschreiten und finanzielle Vorteile lukrieren? Das genannte Unternehmen sieht sich selbst als Spezialist für „Offshore“-Konstruktionen. „Offshore“, so wird auf der Website erklärt, bedeutet einfach ein Land, in dem das jeweilige steuersparwillige Subjekt nicht ansässig ist. Daher könnte auch jeder beliebige Staat für den Steuerpflichtigen ein „Offshore“-Land darstellen. Aus der steuerlichen Perspektive betrachtet,

<sup>1</sup> Vgl <http://www.atrrium-incorporators.com/> (abgefragt am 15.1.2015).

kommen jedoch nur solche Jurisdiktionen in Frage, die eine Reihe von „benefits“ für ausländische Steuerpflichtige in Aussicht stellen, die auf eine Abgabenminimierung abzielen.

Die oa Website nennt folgende Vorteilkategorien:<sup>2</sup>

- keine oder sehr niedrige Besteuerung für Steuerausländer,
- Steuerausnahmen nur für Gewinne, die im Ausland erzielt werden,
- besondere Vorteile aus Doppelbesteuerungsabkommen,
- kein Informationsaustausch mit anderen Staaten,
- lediglich Minimalanforderungen bei den steuerlichen Aufzeichnungen.

Anhand dieser Aufzählung werden uE auch die wesentlichen Merkmale einer **Steueroase** sehr gut beschrieben. Sucht man nach einer (einigermaßen) allgemein anerkannten Definition für den Begriff Steueroase („tax haven“), wird man bei der OECD fündig und erkennt, dass sich die Merkmale auffällig mit der oben genannten Aufzählung decken. In einem Report aus dem Jahr 1998 zum Thema „Harmful Tax Competition“<sup>3</sup> werden folgende Kriterien genannt:<sup>4</sup>

- **Keine oder niedrige Besteuerung:** Dies kann erreicht werden, indem Einkünfte aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden bzw die Bemessungsgrundlage nicht auf Basis der tatsächlichen Einkünfte festgelegt wird<sup>5</sup> oder indem der Steuersatz dementsprechend niedrig angesetzt wird.<sup>6</sup> Keine oder eine niedrige Besteuerung ist immer die Voraussetzung für eine Steueroase und tritt meistens in Kombination mit einer der drei folgenden Kriterien auf.
- **Abgrenzung zur heimischen Wirtschaft:** Steueroasen gewähren typischerweise die steuerlichen Vorteile nur jenen Abgabepflichtigen, die nicht am Wirtschaftsleben im Steueroasenland teilnehmen. Hintergrund ist, dass so verhindert wird, dass sich die negativen Effekte des Steuerregimes auf das eigene Land auswirken.
- **Mangel an Transparenz:** Normalerweise sind die rechtlichen Rahmenbedingungen für Abgabepflichtige ersichtlich und diese beanspruchen bzw erfüllen

2 Vgl <http://www.atrium-incorporators.com/how-to-select-an-offshore-jurisdiction/> (abgefragt am 15.1.2015).

3 OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (Stand 17.1.2014, abgefragt am 15.1.2015).

4 Vgl Tz 60–67 OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (Stand 17.1.2014); ähnlich *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in *Hammerschmid* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 529.

5 Vgl bspw die Schweizer Principal-Regelung mit einer pauschalen Gewinnaufteilung (ESTV, Kreisreiben Nr. 8 vom 18. Dezember 2001 – Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften).

6 Vgl bspw den Ertragsteuersatz für juristische Personen von 10 % in Zypern (Inland Revenue Department, Tax Rates for Income Tax from 1991, <http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/5C27792BB4607D71C22573A30024C374?OpenDocument> (Stand 18.1.2014, abgefragt am 15.1.2015).

ihre Rechte und Pflichten auf rechtsstaatlicher Grundlage. In Steueroasen sind die Rahmenbedingungen der Besteuerung meist unklar und es ist beispielsweise möglich, Steuern auf individueller Basis festzulegen. Vom Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung wird also abgewichen. Eine andere Möglichkeit für Mangel an Transparenz stellen Steueroasen dar, die zwar über eine notwendige rechtliche Grundlage verfügen, diese aber nicht regelkonform anwenden (zB aufgrund von Korruption oder anderen Defekten im rechtsstaatlichen Gebaren).

- **Mangel an Informationsaustausch:** Dabei handelt es sich um eines der wichtigsten Kriterien für eine Steueroase. Rechtliche oder faktische Gegebenheiten können dafür sorgen, dass ausländische Finanzverwaltungen keine oder nur unzureichende Informationen aus der Steueroase erhalten.

Das Schrifttum unterscheidet zwischen echten Steueroasen, in denen keine einkommens- oder ertragsabhängige Besteuerung vorliegt und zumeist kapitalabhängige Pauschalbeträge vorgeschrieben werden (zB Monaco, die karibischen Inseln und die Vereinigten Arabischen Emirate) und „Quasi“-Steueroasen, die zwar grundsätzlich von einer Ertragsbesteuerung ausgehen, aber außer Landes erzielte Einkünfte oder vom Ausland aus geführte Gesellschaften, die keine Inlandsgeschäfte tätigen (International Business Companies) nicht besteuern (zB Liechtenstein, die Kanalinseln, British Virgin Islands und Antigua).<sup>7</sup> Die obenstehende Definition bezieht sich gleichzeitig auch auf „harmful preferential tax regimes“. Manche Staaten sind als Ganzes betrachtet keine Steueroase, ermöglichen jedoch „partielle Steueroasen“, indem sie aufgrund ihrer rechtlichen Vorschriften steuerlich besonders günstige Situationen für zB bestimmte Einkünfte schaffen.<sup>8</sup>

Der Ausdruck „**Briefkastengesellschaft**“ wird in der Praxis synonym mit Begriffen wie „Basis- oder Offshoregesellschaften“ bzw „Sitz- oder Domizil-Gesellschaften“ verwendet. Obwohl in der Literatur<sup>9</sup> immer wieder versucht wird, Differenzierungen und Abgrenzungen aufzuzeigen, haben sich klare Definitionen nicht durchgesetzt.

Das Schrifttum spricht mitunter sehr vage von „*einer bildlichen Beschreibung von zum Teil sehr unterschiedlichen Konstruktionen*“, deren steuerliche Behandlung an unterschiedliche innerstaatliche Normierungen anknüpfen.<sup>10</sup> Konkreter for-

---

7 Vgl *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in *Hammerschmied* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 528.

8 Vgl bspw die UK Patent Box mit einem Steuersatz von 10 % auf Einkünfte aus Patenten (HMRC, The Patent Box, <http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/patent-box.htm> (Stand 18.1.2014, abgefragt am 15.1.2015).

9 Vgl *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften und die Durchbrechung aus österreichischer Sicht (2002) 226 f.

10 Vgl *Dziurdz/Prillinger*, Das Sachverhaltsphänomen „Briefkastengesellschaft“ im Internationalen Steuerrecht, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2012) 93 f.

muliert es *Lechner*, wenn er die „Briefkastengesellschaft“ als eine solche Gesellschaft charakterisiert, „*die mangels eigener ‚Substanz‘ keine Funktionen erbringen kann, die eine Einkünftezurechnung begründen bzw rechtfertigen*“.<sup>11</sup>

Die herrschende Judikatur definiert „Briefkastengesellschaften“ als solche, die keinen eigenen Geschäftsbetrieb haben und daher keine Leistungen erbringen können. Gewöhnlich verfügen sie über keine qualifizierte Personalausstattung, erfüllen keine wirtschaftlich sinnvollen Funktionen und können daher auch nicht am Erwerbsleben teilnehmen.<sup>12</sup>

Auch *Bendlinger* charakterisiert derartige Gesellschaften iSd der höchstgerichtlichen Rechtsansicht, indem er darauf verweist, dass sich typische Briefkastengesellschaften „*idR der Dienste von darauf spezialisierten Treuhandunternehmen*“ bedienen, die für eine Vielzahl anderer Unternehmen tätig sind und dadurch sog „*Massendomizile*“ lukrieren. Durch das Beistellen eines „*Call Centers soll ein tatsächlicher Geschäftsbetrieb vorgetäuscht werden*.“<sup>13</sup> De facto manifestiert sich eine derartige Gesellschaft als „*Postanschrift*“, eine Kombination aus Zustelladresse und Firmenbezeichnung.<sup>14</sup> Mit Verweis auf das Schrifttum führt *Bendlinger* des Weiteren aus, „*dass die Zuordnung von Geschäftsleitungstätigkeiten den Bestand von Einrichtungen voraussetzt, an denen sich die Geschäftsführung mit gewisser Regelmäßigkeit aufhält und denen Maßnahmen zuzuordnen sind, weil sie entweder dort getroffen werden oder weil die Geschäftsführer von dort aus mit einer gewissen Regelmäßigkeit agieren*“. Briefkastengesellschaften in Steueroasen würden diese Voraussetzungen regelmäßig nicht erfüllen.<sup>15</sup>

Aus Praxissicht kann festgestellt werden, dass in Steueroasen „*zwischen geschaltete*“ Rechtsträger ein häufig verwendetes Vehikel zur Abschirmung und Steuervermeidung darstellen, insofern dabei Anlass dazu gegeben wird, „*den Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft mit Sitz in einer Steueroase in Österreich anzunehmen, so wird damit die steuerliche Abschirmwirkung beseitigt und die Auslandsgesellschaft unterliegt mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich*.“<sup>16</sup> Hinsichtlich der einschlägigen „*Anlasskriterien*“ sei auf die Darstellungen an späterer Stelle verwiesen.

11 Vgl *Lechner*, Steuerliche Anerkennung ausländischer Gesellschaften, in *Hammerschmid* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 516.

12 Vgl VwGH 22.3.1995, 93/13/0076 und VwGH 17.11. 2005, 2001/13/0247 ua, sowie KStR 2001 Rz 4.

13 Vgl *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in *Hammerschmid* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 536.

14 Vgl *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in *Hammerschmid* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 533.

15 Vgl *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in *Hammerschmid* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 540 mit Verweis auf *Ebert*, Der Ort der Geschäftsleitung in internationalen Holding-Konzernen, IStR 2005, 540 ua.

16 Vgl *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in *Hammerschmid* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS *Brogyányi* (2008) 540.

Über die „Steuroasen“ und „Briefkastengesellschaften“ gelangt man zum dritten angesprochenen Begriff, dem **„steuerschädlichen Verhalten“**. Eine Steueroase bietet die strukturellen Voraussetzungen, wendet man diese auf einen konkreten Sachverhalt an, entsteht eine Steueroasenkonstruktion und üblicherweise auch steuerschädliches Verhalten. Dieses lässt sich am ehesten als Situation beschreiben, in der ein Abgabepflichtiger durch eine gewählte Konstruktion Steuern spart und dabei im Regelfall in Kauf nimmt, dass er sich damit im Grenzbereich zwischen steuerlicher Legalität und Illegalität bewegt, mit dem Effekt, dass er seinen steuerlichen Beitrag im Heimatstaat<sup>17</sup> verringert, ohne dort die Inanspruchnahme der Infrastruktur, des Marktes oder eines sonstigen Vorteils oder Nutzens im gleichen Ausmaß zu reduzieren.

Aus Sicht der Allgemeinheit im Heimatstaat des Abgabepflichtigen führt dies dazu, dass der Abgabepflichtige weiterhin wie gewohnt am Wirtschaftsleben teilnimmt und daraus Gewinne lukriert, aber aus diesen Gewinnen nicht mehr den vorgesehenen Beitrag zur Finanzierung des Heimatstaates beiträgt. Ob die Steueroasenkonstruktion sich noch im rechtlich zulässigen Bereich befindet oder ihr bereits Illegalität anhaftet, ist für diese Einschätzung im ersten Moment nicht entscheidend. In diesem Zusammenhang wird in der Fachliteratur zwischen den Begriffen Steuerumgehung und Steuervermeidung unterschieden. Als Steuerumgehung werden solche Gestaltungen bezeichnet, die aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften mit Strafen bedroht sind, während grundsätzlich legale Strategien und Handlungen als Steuervermeidung tituliert werden.<sup>18</sup>

Auswirkungen hat der rechtliche Status erst, wenn es darum geht, der gewählten Steueroasenkonstruktion zu begegnen. Von besonderer Bedeutung für Steuerumgestaltungen dieser Art ist die zivilrechtlich gewährte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit. Auch wenn eine steuerrechtliche Gestaltung nur aus dem Grund gewählt wurde, um eine Abgabe zu minimieren, hat die Finanzverwaltung die ausgewählte Maßnahme mit allen daraus resultierenden Effekten zuallererst zu akzeptieren. Grundvoraussetzung dafür ist jedoch ein „vernünftiger“ Gebrauch der möglichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten.<sup>19</sup> Je nachdem, welchen recht-

---

17 Unter dem Heimatstaat ist in diesem Zusammenhang jener Staat zu verstehen, in dem der Abgabepflichtige vor Inanspruchnahme der Steueroasenkonstruktion den Hauptteil seiner Einkünfte versteuert hat und dessen im Vergleich zur Steueroase hoher Besteuerung er entgehen will.

18 Vgl. *Trenkwalder*, Missbrauchsreflex bei funktionslosen Gesellschaften gerechtfertigt?, in *Jirousek/Lang* (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS *Loukota* (2005) 577. Die englischen Entsprechungen dieser Begriffe lauten „tax evasion“ und „tax avoidance“, wobei diese nicht immer einheitlich verwendet werden.

19 Vgl. *Loukota*, Internationale Steuerplanung und Europarecht, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS *Rödler* (2010) 584. In Großbritannien wurde durch die „Duke of Westminster“-Entscheidung des House of Lords im Jahr 1936 der Steuerumgehung Tür und Tor geöffnet: „Every man is entitled to do what he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.“, vgl. <http://taxjustice.blogspot.co.at/2010/11/why-do-we-need-general-anti-avoidance.html> (abgefragt am 15.1.2015).

lichen Status eine Steueroasenkonstruktion hat wird sich die Reaktion der betroffenen Staaten bei Nichtakzeptanz in behördliche Verfahren oder möglicherweise Änderungen der gesetzlichen Vorschriften unterscheiden.

## B. Auswirkungen von Steueroasen und steuerschädlichem Verhalten

Neben moralischen Bedenken, auf die im nächsten Unterkapitel eingegangen wird, führen Steueroasenkonstruktionen in finanzieller Hinsicht zu Verlierern und Gewinnern. Auf der einen Seite finden sich Staaten, denen Steuersubstrat entzogen wird, auf der anderen Seite Steueroasen-Staaten und Abgabepflichtige, die Steueroasenkonstruktionen anbieten bzw nutzen. Daher sind Steueroasen und steuerschädliches Verhalten etwas Negatives, wenn man sich auf Seiten der finanziellen Verlierer befindet oder andererseits dies aus moralischen oder sonstigen Gründen ablehnt.

Die finanziellen Auswirkungen können naturgemäß – es existieren keine (öffentlich zugänglichen) statistischen Aufzeichnungen – nicht berechnet, sondern nur geschätzt werden. Dazu finden sich verschiedene Quellenangaben. Auf globaler Ebene spricht das Tax Justice Network auf Basis einer Studie aus 2012 von 21–30 Billionen \$ an Barvermögen, das sich praktisch steuerfrei in verschiedenen Steueroasen befindet.<sup>20</sup> Auf Ebene einzelner Staaten kann als Beispiel das Steuerabkommen Österreichs mit der Schweiz aus 2012<sup>21</sup> angeführt werden. Auf Grundlage dieses Abkommens wurden von der Schweiz im Jahr 2013 717,1 Millionen € an Österreich überweisen. 20.855 Abgabepflichtige, die bislang die Steueroase Schweiz genutzt hatten, legten dabei ein Vermögen von 5,8 Mrd € offen.<sup>22</sup> Medienberichte zeigen weiter, zu welchen positiven Auswirkungen die Nutzung von Steueroasen aus der Perspektive des einzelnen Abgabepflichtigen führen kann, was sich in einer Steuerquote widerspiegelt, die weit unter der anderer Abgabepflichtiger liegt.<sup>23</sup>

Andererseits kann die öffentliche Meinung bei Bekanntwerden ungewöhnlicher Sachverhaltsgestaltungen zur Steuervermeidung sehr schnell umschlagen. Als im Jahr 2012 die Steuerzahlungen der Konzerne Amazon, Google und Starbucks in Großbritannien zum Gegenstand von parlamentarischen Untersuchungen wurden, erfuhr die Öffentlichkeit auch von den jeweiligen Steuerleistungen der Un-

20 Vgl Tax Justice Network, The Price of Offshore revisited, [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf) (Stand 2012, abgefragt am 15.1.2015).

21 Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, BGBl III 2012/192.

22 Der Standard, Schweiz überwies 717 Millionen nach Österreich, <http://derstandard.at/1389857975679/Schweiz-ueberwies-717-Millionen-nach-Oesterreich> (abgefragt am 15.1.2015).

23 Reuters, Factbox: Apple, Amazon, Google and tax avoidance schemes, <http://www.reuters.com/article/2013/05/22/us-eu-tax-avoidance-idUSBRE94LOGW20130522> (abgefragt am 15.1.2015).

ternehmen in Großbritannien. Aus den veröffentlichten Bilanzen war schnell ersichtlich, dass die von den Konzernen abgeführten Gewinnsteuern in keiner vernünftigen Relation zu den erzielten Umsätzen standen.<sup>24</sup> Starbucks etwa erzielte in Großbritannien (bei über 400 Filialen) in 14 Jahren fast nur Verluste, wobei die Pressemeldungen und Aktionärsberichte ganz andere Zahlen vermeldeten.<sup>25</sup> Auch bei den beiden anderen Unternehmen rückte die sehr geringe Steuerlast im Vergleich zu den Umsätzen in den Mittelpunkt des medialen Interesses.<sup>26</sup> Aussagen des Google-Chairmans Eric Schmitz, dass man „stolz darauf sei, dass es Google gelinge, seine Steuerrechnung so gering wie möglich zu halten“,<sup>27</sup> trugen nicht zur allgemeinen Beruhigung bei. Im Falle von Starbucks führte dies in Großbritannien zu öffentlichen Boykottaufrufen gegen die Kaffeehauskette.<sup>28</sup> Einige Filialen wurden sogar von aufgebrachten Menschen aus Protest besetzt.<sup>29</sup> Es ist also durchaus möglich, dass veröffentlichte, unkonventionelle Steuerpraktiken das jeweilige öffentliche Image eines Steuerpflichtigen negativ beeinflussen. Die Folgen daraus sind auf keinen Fall zu unterschätzen.

Abhängig vom jeweils anzuwendenden Steuersatz resultieren die obigen Zahlen in erheblichen Einnahmeausfällen bei den betroffenen Staaten. Diese Einnahmeausfälle haben zur Folge, dass staatliche Leistungen entweder nicht erbracht werden können oder dass diese über andere Einnahmequellen oder Staatsverschuldung finanziert werden müssen.

## C. Steuergerechtigkeit und Moral

### 1. Der Homo oeconomicus und das Steuerzahlerrätsel

In der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre wird in den Versuchsmodellen meist vom „Homo oeconomicus“ ausgegangen. Damit ist ein Individuum gemeint, das, auf der Basis aller Informationen betreffend seine Handlungsalternativen, rein nach rationalen Gesichtspunkten entscheidet.<sup>30</sup> Bestimmend für seine Handlungen ist das Streben nach Gewinn- oder Nutzenmaximierung.<sup>31</sup>

---

24 Vgl. <http://www.zdnet.de/88131268/britisches-parlament-befragt-amazon-und-google-zu-steuerzahlungen/> (abgefragt am 15.1.2015).

25 Vgl. [http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/europa/europastaaten/505799\\_London-stellt-Multisan-den-Pranger.html](http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/europa/europastaaten/505799_London-stellt-Multisan-den-Pranger.html) (abgefragt am 15.1.2015).

26 Vgl. <http://www.theguardian.com/commentisfree/2012/nov/13/amazon-google-starbucks-tax-avoidance> (abgefragt am 15.1.2015).

27 Vgl. <http://orf.at/stories/2156124/2156172/> (abgefragt am 15.1.2015).

28 Vgl. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/starbucks-und-die-steuern-wut-am-britischen-kaffeetisch-11931866.html> (abgefragt am 15.1.2015).

29 Vgl. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/steuerstreit-starbucks-filialen-in-grossbritannien-besetzt-11987641.html> (abgefragt am 15.1.2015).

30 Vgl. <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/homo-oeconomicus/homo-oeconomicus.htm> (abgefragt am 15.1.2015).

31 Vgl. <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/homo-oeconomicus.html> (abgefragt am 15.1.2015).

Umgelegt auf steuerliche Angelegenheiten bedeutet dies, dass der „Homo oeconomicus“ versucht, sein Einkommen zu maximieren. Dabei hat er auch abzuwägen, inwieweit er dafür riskante Strategien oder auch Steuerhinterziehung zB unter Zuhilfenahme von Steueroasen einsetzt. Die Determinanten für diese Entscheidung bestehen in den verminderten Steuerzahlungen einerseits und andererseits in den zu leistenden Steuernachzahlungen und Strafen, gewichtet mit der Entdeckungswahrscheinlichkeit.<sup>32</sup> Aus der Sicht einer Finanzverwaltung bedeutet das: je höher die Wahrscheinlichkeit entdeckt zu werden und je höher die zu befürchtende Bestrafung, desto niedriger ist die zu erwartende Steuerhinterziehung.<sup>33</sup>

„*Tax reduction is not evil if you do not do it evilly.*“<sup>34</sup> Wie das erwähnte Zitat zeigt, hat schon 1967 ein US-Berufungsgericht festgestellt, dass es „normale Steuerreduzierung“ und „böse Steuerreduzierung“ gibt. Es wird also unterschieden, ob eine Gestaltung im Rahmen des durch den Gesetzgeber gewährten Spielraums gedeckt ist oder ob eine zu sanktionierende Vorgangsweise gewählt wurde. Es ist jedoch nicht so, dass jeder Steuerpflichtige jeden sich bietenden Steuervorteil (unter Abwägung von Nutzen und möglicher Konsequenz) zu jeder Zeit ausnützt. So wurde im Laufe der Zeit das 1972 entwickelte ökonomische Grundmodell des „Homo oeconomicus“ und damit die Nutzenmaximierung<sup>35</sup> durch empirische Untersuchungen widerlegt, da in der Realität viel weniger an Steuern hinterzogen wird, als man ausgehend vom beschriebenen Modell erwarten müsste.<sup>36</sup> Da eine allgemein gültige Erklärung für diese Abweichung vom ökonomischen Grundmodell der Hinterziehung bisher nicht gefunden wurde, wird sie in der Fachliteratur auch als „Steuerzahlerrätsel“ bezeichnet.<sup>37</sup> Auch die Schlussfolgerung, mehr Kontrollen (höhere Entdeckungswahrscheinlichkeit) und höhere Strafen ergeben eine niedrige Hinterziehungsrate, konnte nicht bestätigt werden. Vielmehr verstärkt sich durch die strenge Kontrolle durch den Staat (erhöhte Prüfungstätig-

32 Vgl Müller, Tax Governance – Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK 34/2011, 244.

33 Die genannten Untersuchungen zum „Homo oeconomicus“ iZm Steuern beschäftigten sich nur mit illegaler Steuervermeidung (die Bestrafung ist Teil der Entscheidungsparameter des „Homo oeconomicus“). Es spricht aber auf den ersten Blick nichts dagegen, das Modell auch ohne (rechtliche) Bestrafung anzuwenden, wenn es um legale Steuervermeidung geht. In diesem Fall kann es in der Folge zu einer Bestrafung in anderer Form kommen, wenn die Steuervermeidung publik wird und als unmoralisch und damit sozial inadäquat angesehen wird (zB negative Auswirkungen auf den Steuerzahler in Form von negativer Presseöffentlichkeit).

34 Vgl Murphy Logging Co. v. United States, 378 F.2d 222 (1967), abrufbar unter [http://intltax.typepad.com/intltax\\_blog/2010/02/famous-tax-quote-20.html](http://intltax.typepad.com/intltax_blog/2010/02/famous-tax-quote-20.html) (abgefragt am 15.1.2015).

35 Vgl Allingham/Sandmo, Income Tax Evasion: a theoretical analysis, Journal of Public Economics 1972, 323, zitiert nach Müller, Tax Governance – Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral SWK 34/2011, 244.

36 Vgl zB Hofmann, Steuermoral: Eine wirtschaftspsychologische Analyse (2010) 21 oder Strotmann, Vertrauen ist gut, Kontrolle nicht zwingend besser, Konturen (2009), 70.

37 Vgl zB Müller, Tax Governance – Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral SWK 34/2011, 244 oder auch Hofmann, Steuermoral: Eine wirtschaftspsychologische Analyse (2010) 21.



keit) die Absicht, so wenig Steuern wie möglich zu zahlen.<sup>38</sup> In diesem von Misstrauen geprägten Klima stellt sich der Steuerpflichtige die Frage, warum er freiwillig „mehr“ Steuern zahlen sollte.<sup>39</sup> Eine mögliche Erklärung für das Steuerzahlerrätsel bietet der Einfluss der Steuermoral auf das Abgabeverhalten von Steuersubjekten. Dabei bewirkt eine hohe Steuermoral ein Vermeiden von nicht der Realität entsprechenden Sachverhaltsgestaltungen und „klassischer“ Steuerhinterziehung, während Steuerpflichtige mit niedriger Steuermoral viel eher der Nutzenmaximierung folgen.

## 2. Der Einfluss der Steuermoral auf das Verhalten von Abgabepflichtigen

Die Steuermoral ist also, wie oben beschrieben, neben dem Abschätzen des Nutzens und des Abwägens der negativen Folgen von Steuerhinterziehung die dritte Bestimmungsgröße bei der Frage nach dem Grund für steueraggressives Verhalten. Das deutsche Finanzministerium definiert Steuermoral als Einstellung des Steuerpflichtigen zur Steuerhinterziehung: eine negative Haltung bedeutet eine hohe Steuermoral. Wird hingegen Steuerhinterziehung stark positiv bewertet, kann von einer sehr niedrigen Steuermoral ausgegangen werden.<sup>40</sup>

Im selben Bericht beschreibt das deutsche BMF die Einflussfaktoren auf die Steuermoral anhand der Grundlage einer OECD-Studie:<sup>41</sup>

- Bedeutung der direktdemokratischen Elemente einer Jurisdiktion: je bedeutender, desto höher die Steuermoral.
- Je dezentraler der Aufbau eines Staates, desto höher ist die Steuermoral.
- Je höher die gesamtwirtschaftliche Belastung durch Steuern und Abgaben, desto niedriger ist die Steuermoral.
- Auch die Höhe der Steuerquote beeinflusst die Steuermoral: Ist sie hoch, ist die Steuermoral vergleichsweise niedrig.
- Erwarten die Steuerzahler von den anderen Steuerzahlern, dass sie Steuern hinterziehen, so fällt die Steuermoral niedriger aus.
- Haben die Steuerzahler nur wenig Vertrauen in das nationale Parlament, so sinkt auch hier die Steuermoral.
- Die Steuermoral einer Landesbevölkerung fällt umso höher aus, je religiöser die Steuerzahler sind.

---

38 Vgl zB *Schaltegger/Schneider/Torgler*, Vertrauen als Basis: warum verstärkte Kontrollen und schärfere Strafen nicht helfen, *Wirtschaftsdienst* 4/2008, 229 f.

39 Vgl *Müller*, Warum wir Steuern zahlen, *SWK* 13/2013, 641.

40 Vgl Monatsbericht des dBMF: Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung (2005) 50.

41 Vgl Monatsbericht des dBMF: Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung (2005) 51 ff.

Weitere signifikante Unterschiede in der Ausprägung der Steuermoral ergeben sich aus den unterschiedlichsten Merkmalen (Geschlecht, Bildung, Alter, ...).<sup>42</sup> Eine Finanzbehörde, die die Steuermoral positiv beeinflussen möchte, muss sich daher der spezifischen Steuermoral der Zielgruppe bewusst sein. Durch bestimmte zielgerichtete Maßnahmen (zB Transparenz in der Mittelverwendung durch Veröffentlichung von Berichten in verschiedensten Medien über die Verwendung des Steueraufkommens) könnte versucht werden, die Steuermoral zu verändern.

### 3. Steuermoral als Motivationsfaktor

Die Steuermoral kann auch als eine intrinsische Motivation der Steuerpflichtigen gesehen werden, Steuern zu bezahlen.<sup>43</sup> Intrinsisch ist eine Motivation dann, wenn sie entweder einem „inneren Bedürfnis“ gleich kommt und nur um ihrer selbst willen befriedigt wird (zB ein Musiker spielt gern sein Instrument) oder aber aus einem inneren Selbstverständnis (Idealvorstellung, zB ein Musiker spielt ein Musikstück nach seinen eigenen, idealen Vorstellungen) resultiert.

Im Gegensatz dazu ist die extrinsische Motivation von außen durch Belohnung (oder Bestrafung) gesteuert (zB ein Musiker will mit Auftritten Geld verdienen).<sup>44</sup> Nach Herzberg sind die extrinsischen Motive nur Hygienefaktoren, dh sie tragen nur dazu bei, keine Unzufriedenheit zu erzeugen. Zufriedenheit kann jedoch nur durch Befriedigung der Motivatoren (= intrinsische Faktoren) erreicht werden.<sup>45</sup> Folgt man dieser Argumentation, stellen im Bereich der Steuern Strafen und Sanktionen die Hygienefaktoren dar.

Aufgrund empirischer Studien konnte für folgende Verhaltensweisen einer Finanzbehörde ein positiver Einfluss festgestellt werden:<sup>46</sup>

- **Vertrauen durch Ansehen:** unterstützendes Verhalten und Respekt der Steuerverwaltung gegenüber den Steuerpflichtigen
- **Vertrauensvorschuss:** Die Behörde vertraut grundsätzlich den Steuerpflichtigen.
- **Transparenz:** in der Kommunikation mit den Steuerunterworfenen
- **Verfahren:** Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit

42 Siehe FN 41; ähnlich in Kirchler, Vertrauen in der Wirtschaft: Regeln und Kontrollen oder Verhaltensprinzipien und Kooperation?, ÖBA 2009, 776.

43 Vgl Eidgenössisches Finanzdepartment, Erfolgsfaktoren für die Kooperation der Steuerpflichtigen (2012) 4.

44 Vgl [http://de.wikipedia.org/wiki/Motivation#Quellen\\_der\\_intrinsischen\\_und\\_extrinsischen\\_Motivation](http://de.wikipedia.org/wiki/Motivation#Quellen_der_intrinsischen_und_extrinsischen_Motivation) (abgefragt am 15.1.2015).

45 Vgl [http://de.wikipedia.org/wiki/Zwei-Faktoren-Theorie\\_\(Herzberg\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Zwei-Faktoren-Theorie_(Herzberg)) (abgefragt am 15.1.2015).

46 Vgl Eidgenössisches Finanzdepartment, Erfolgsfaktoren für die Kooperation der Steuerpflichtigen (2012) 6.

- **Kundenbeziehung:** Steuerpflichtige werden im persönlichen Aufeinandertreffen positiv behandelt.
- **Konsequentes Auftreten** gegenüber betrügerischem Verhalten und mildere Strafen für kleinere Vergehen.

Nach der sog Motivation-Crowding-Theorie kann die intrinsische Motivation, Steuern zu bezahlen, durch externe Interventionen (zB autoritäres Verhalten oder fehlender Respekt der Behörde, jedoch auch monetäre Anreize) vermindert werden.<sup>47</sup> Aus diesem Grund haben höhere Strafen und repressive Kontrollen zwar einen abschreckenden Effekt, dieser wird jedoch durch die sinkende Steuermoral wieder aufgehoben. In diesem Zusammenhang spricht man auch vom „Korruption- oder Overjustification-Effekt“.<sup>48</sup> Diese Tatsache kann als eine der Erklärungen für die Existenz des „Steuerzahlerrätsels“ gelten.

### 4. Slippery-Slope-Modell

Wie im vorhergehenden Absatz bereits ausführlich dargestellt, spielt das Vertrauen in den Staatsapparat eine besonders große Rolle bei der Qualität der Steuermoral und der Tax Compliance<sup>49</sup>. Daher wird das Vertrauen in die staatlichen Institutionen als wesentlicher Faktor neben den staatlichen Zwangsmitteln (Kontrollen und Strafen) in Fragen über die Qualität der Steuermoral und der Tax Compliance gesehen.

Das von *Kirchler* entwickelte Slippery-Slope-Modell geht von zwei Arten von Tax Compliance aus: Einerseits kann Tax Compliance durch die Machtmittel der Finanzbehörde erzwungen werden, andererseits kann sie auf freiwilliger Basis durch Vertrauen in die Behörden erreicht werden.

---

47 Vgl Eidgenössisches Finanzdepartment, Erfolgsfaktoren für die Kooperation der Steuerpflichtigen (2012) 5.

48 Vgl [http://de.wikipedia.org/wiki/Motivation#Quellen\\_der\\_intrinsischen\\_und\\_extrinsischen\\_Motivation](http://de.wikipedia.org/wiki/Motivation#Quellen_der_intrinsischen_und_extrinsischen_Motivation) (abgefragt am 15.1.2015). Der Effekt wird auch Verdrängung genannt: Eine Motivation verdrängt die andere. Wenn ein bestimmtes Verhalten (überwiegend) nur durch extrinsische Anreize gesteuert wird, geht die Selbstmotivierungsfunktion (diese sorgt für die Freude aus der Tätigkeit an sich, den sog „Flow“) verloren.

49 „Tax Compliance“ wird auf Deutsch oft mit dem Begriff „Steuerehrlichkeit“ übersetzt, was jedoch zu kurz greift. „Compliant“ verhält sich eine Person, wenn sie sich ua entgegenkommend und entsprechend den Regeln verhält. Das „Forum of Tax Administrations“ (FTA), eine mit der OECD verbundene Organisation, legt für eine korrekte Tax Compliance folgende zu erfüllende Verpflichtungen fest: Steuerliche Registrierung, zeitgerechte Einreichung von Steuererklärungen, korrektes Festhalten von steuerlichen Verbindlichkeiten und rechtzeitige Begleichung der Steuern. Nach Meinung der OECD geht Tax Compliance aber über das bloße Einhalten von steuerlichen Vorschriften hinaus. Auch „die im Unternehmen strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungssystem, das vor Gesetzesverstößen und ihren Folgen schützen soll“, ist Bestandteil der Tax Compliance.

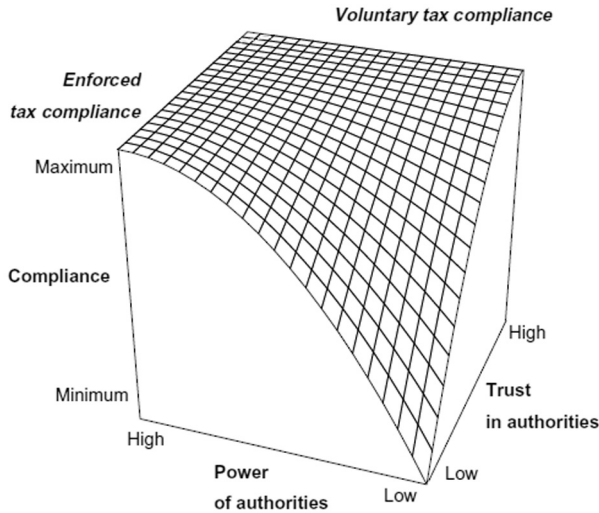


Abb 1: Slippery-Slope-Modell von Kirchler<sup>50</sup>

In diesem theoretischen Ansatz ist es möglich, eine maximale Höhe der Tax Compliance durch alleinigen Einsatz von Zwangsmitteln gänzlich ohne Vertrauen in die Behörde zu erzielen. Dementsprechend kann auch durch ein absolutes Vertrauensverhältnis zwischen Obrigkeit und Steuerzahler ein Maximum an Tax Compliance erreicht werden und zwar zur Gänze ohne Zuhilfenahme von staatlichen Zwangsmaßnahmen.

In der Praxis kann dieses dreidimensionale Modell natürlich so nicht nachvollzogen werden. Schon aus pragmatischen Gründen kann durch zur Gänze fehlendes Vertrauen in die Behörden (Widerstand der Allgemeinheit, endet schlimmstenfalls in Revolution) einerseits oder durch kompletter Verzicht auf behördlichen Zwang (Steuerzahlung mindert Einkommen) andererseits keine Tax Compliance entstehen. Diese beiden Extreme sind also auszuschließen. Allerdings kann aus dem Modell der Schluss gezogen werden, dass durch den richtig gewählten Einsatz von verschiedenen Maßnahmen aus erzwungener Compliance und freiwilliger Compliance sehr gute Ergebnisse erzielt werden können. In der Vergangenheit war sicher die erzwungene Tax Compliance vorherrschend. Vor diesem Hintergrund ist eine Hinwendung der Finanzbehörden zu vertrauensbildenden Maßnahmen zur Erhöhung der freiwilligen Tax Compliance sicher wünschenswert.<sup>51</sup>

50 Vgl. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S016748700700044X> (Stand 2.5.2013, abgefragt am 15.1.2015).

51 Vgl. auch Müller, Warum wir Steuern zahlen, SWK 13/2013, 641.

### 5. Conclusio

Nach *Watzlawick* ist die Strategie, immer „mehr desselben“ (in diesem Fall staatliche Gewalt) anzuwenden, um zum gewünschten Ergebnis zu gelangen, zum Scheitern verurteilt. Auch doppelt so viel einer Maßnahme (zB Verdoppelung einer Strafe) bedeutet nicht unbedingt, dass sich der Effekt zweimal so gut auswirken wird. Vielmehr empfiehlt *Watzlawick*, die eigene Handlungsweise zu überdenken und alternative Lösungen zu suchen.<sup>52</sup> Die Finanzbehörden tun jedenfalls gut daran, in ihren Überlegungen die Steuermoral miteinzubeziehen. Ein Festhalten an der Methode, immer höhere Strafen anzudrohen und immer mehr Kontrollen durchzuführen, wird letztendlich nicht durchführbar sein.<sup>53</sup> Im Gegenteil, durch immer rigoroser werdende Strafen und Prüfungen wird sich der Effekt umkehren und so die Steuermoral sinken lassen.

Somit könnten auch die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung sich aus der sich immer weiter drehenden Spirale aus strikterer Kontrolle auf der einen und immer komplizierteren Vermeidungsstrategien auf der anderen Seite befreien. In weiterer Folge würde sich auf diese Weise auch der notwendige hohe Einsatz von Betriebsmitteln und Arbeitskräften in diesem Bereich auf beiden Seiten verringern. Die Finanzverwaltung könnte ihre Ressourcen auf andere wichtige Felder konzentrieren wie zB Betrugsbekämpfung und für die Steuerpflichtigen ergäbe sich neben dem monetären Kosteneinsparungseffekt auch eine gewisse Sicherheit vor möglichen langjährigen Verwaltungs- und Strafverfahren mit ungewissem Ausgang und eventuellen Nachzahlungen und Strafen.

Für die Finanzverwaltungen besteht die Schwierigkeit natürlich darin, das „richtige“ ausgewogene Maß an Zwangsmaßnahmen und Vertrauen zu finden.<sup>54</sup> Da in nächster Zeit nicht mit Budgeterhöhungen, sondern eher mit Einsparungen in diesem Bereich zu rechnen ist, stehen die Finanzverwaltungen vor der Herausforderung, besonders auf den „richtigen“ Einsatz ihrer zur Verfügung stehenden Mittel zu achten. Dabei werden die vertrauensbildenden Maßnahmen zur Erhöhung der freiwilligen Tax Compliance eine große Rolle spielen. Wichtig wird sein, die richtigen Felder zu identifizieren, in denen die Steuermoral eine besondere Rolle spielt. Dies wird insbesondere dort der Fall sein, wo mehr Möglichkeiten zur (riskanten) Steuergestaltung bestehen und ein hoher Steuerbetrag betroffen ist.

Einen interessanten Beitrag zur Risikoeinschätzung und der daraus resultierenden Verfahrensweise von/mit Steuerpflichtigen liefert die australische Finanz-

---

52 Vgl zB *Watzlawick*, Anleitung zum Unglücklichsein<sup>15</sup> (2009). Auch *Müller* verwendet in diesem Zusammenhang immer wieder den auf *Watzlawick* zurückzuführende Begriff von „Mehr desselben“, zB *Müller*, Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK 34/2011, 244.

53 Vgl *Lang/Müller/Staringer/Schritt Wieser/Wakounig*, Tax Governance (Teil 1), ÖStZ 2013, 134.

54 Vgl auch Eidgenössisches Finanzdepartement, Erfolgsfaktoren für die Kooperation der Steuerpflichtigen (2012) 9.

behörde ATO (Australian Taxation Office). Die ATO entwickelte das sog „Risk Differentiation Framework“<sup>55</sup>. Dieses Instrument dient zur Identifizierung von Steuerpflichtigen, welche „riskante“ Positionen in ihren Büchern haben und diese auch nicht freiwillig offenlegen („higher risk taxpayers“, s Abb 2). Aus der Klassifizierung in eine der vier Gruppen ergibt sich die Verhaltensweise des ATO gegenüber den jeweiligen Steuerpflichtigen. Für kooperierende Unternehmen (Key taxpayers und Lower risk taxpayers) hält das ATO eine eher serviceorientierte Vorgehensweise bereit. Dagegen werden „Higher risk taxpayers“ und „Medium risk taxpayers“ mit voller Härte des Gesetzes konfrontiert.<sup>56</sup> Interessant dabei ist, dass das ATO für Steuerpflichtige der beiden letztgenannten Gruppen konkrete Vorschläge und Verhaltensänderungen bereithält, damit auch „risikofreudigere“ Steuerpflichtige in den Genuss der serviceorientierten Behandlung kommen können (dh das ATO versucht, in Zusammenarbeit mit den jeweiligen Verantwortlichen, die Mehrheit der Steuerpflichtigen in die Bereiche „Key taxpayer“ und „Lower risk taxpayer“ zu verschieben).<sup>57</sup>

### Risk-differentiation framework

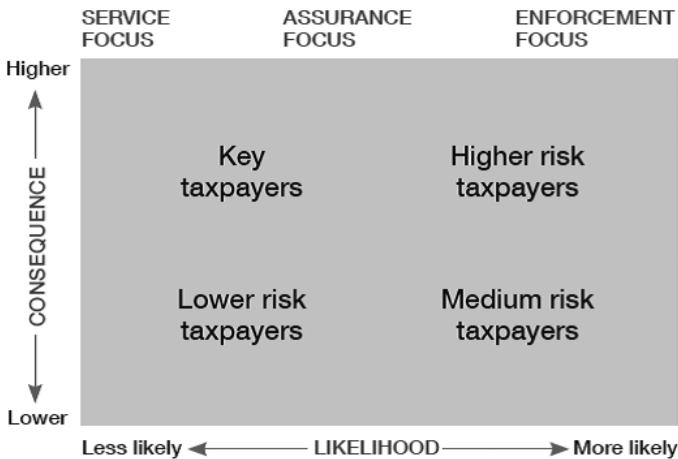


Abb 2: Risk Differentiation Framework [Quelle: ATO, siehe FN 55]

55 Vgl <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Risk-Differentiation-Framework/Risk-differentiation-framework-fact-sheet/> (Stand 10.10.2014, abgefragt am 15.1.2015).

56 Vgl <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Risk-Differentiation-Framework/Risk-differentiation-framework-fact-sheet/> (Stand 10.10.2014, abgefragt am 15.1.2015).

57 Vgl <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Large-business-and-tax-compliance-publication/> (Stand 10.10.2014, abgefragt am 15.1.2015).

Auch Initiativen der Österreichischen Finanzverwaltung wie „Fair Play“<sup>58</sup> und „Horizontal Monitoring“<sup>59</sup> zeigen das Interesse von Behörden an der positiven Beeinflussung der Steuermoral.

Der Einfluss der Steuermoral auf das steuerlich korrekte Verhalten der Steuerzahler wurde lange Zeit unterschätzt. Dass der Mensch immer nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten entscheidet, ist sicherlich zu kurz gegriffen. Dazu ist der menschliche Verstand zu komplex. Erst in den letzten Jahren begann die Wissenschaft, die Steuermoral verstärkt in ihre Überlegungen und Modelle mit einzubeziehen. Eine absolut zufriedenstellende und allgemeingültige Erklärung für das Steuerverhalten wurde bislang jedoch nicht gefunden.

Eine Steueroase zu benutzen ist uE aus moralischer Sicht nur dann konsequent, wenn man seine wirtschaftlichen Verbindungen zum Heimatstaat abbricht oder im gleichen Ausmaß auf dortige Leistungen/Märkte verzichtet, wie man seine Steuerlast verringert. Steuermoralisches Handeln muss nicht bedeuten, dass ein Abgabepflichtiger gegen seine Interessen handelt.

Für einen Steuerpflichtigen kann eine „faire“ Steuerleistung durchaus „moralisch“ gerechtfertigt sein, wenn er zur Kenntnis nimmt, dass öffentliche Güter (zB Infrastruktur, aber auch die Sicherheit und Stabilität eines demokratischen Staates mit marktwirtschaftlichen Grundprinzipien) zur Verfügung gestellt werden, die von den Steuerpflichtigen durch Einhebung von Steuern (aus Eigeninteresse zum eigenen Nutzen) zu finanzieren sind. Ohne öffentliche Güter wäre ein Wirtschaftstreiben nicht in der heute bekannten Form denkbar und ein moderner, marktwirtschaftlicher Staat hat keine andere Möglichkeit zur Mittelaufbringung als Steuern. Diese Einhebung von Steuern ist von dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchzogen: Dh, gleiche Sachverhalte werden gleich und ungleiche Sachverhalte ungleich behandelt. Sofern diese Ansätze nicht nur theoretisch existieren, sondern auch tatsächlich durchgesetzt werden, ist damit eine (ungefähre) Gegenleistung für die Steuerabfuhr jedes Einzelnen gegeben. Daher kann man davon ausgehen, dass ein steuermoralisches Handeln nicht bedeuten muss, dass jemand gegen seine Interessen handelt. Eine Verlagerung von Gewinnen, die eigentlich im eigentlichen Sitzstaat erwirtschaftet werden, ist unter diesem Gesichtspunkt in höchstem Maße als unmoralisch zu bezeichnen, da dadurch andere Steuerpflichtige unverhältnismäßig höher belastet werden. Damit ist also der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet.<sup>60</sup>

---

58 BMF, Geschäftsbericht 2010 der österreichischen Steuer- und Zollverwaltung, [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-Geschaeftsbericht\\_2010\\_der\\_oesterreichischen\\_Steuer-\\_und.pdf?4cxx82](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-Geschaeftsbericht_2010_der_oesterreichischen_Steuer-_und.pdf?4cxx82) (Stand Oktober 2011, abgefragt am 15.1.2015).

59 BMF, Geschäftsbericht 2011 der österreichischen Steuer- und Zollverwaltung, [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-Geschaeftsbericht\\_2010\\_der\\_oesterreichischen\\_Steuer-\\_und.pdf?4cxx82](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-Geschaeftsbericht_2010_der_oesterreichischen_Steuer-_und.pdf?4cxx82) (Stand Oktober 2011, abgefragt am 15.1.2015).

60 Vgl. *Schmiel*, Warum Steuermoral? – Zur Explikation, Relevanz und Vorteilhaftigkeit von Steuermoral, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 6/2012, 63.

Natürlich besteht ein Spannungsfeld zwischen eigennützigem (kurzfristigen) Vorteilen und dem allgemeinen Nutzen, jedoch muss auch angeführt werden, dass über diese „gemeinnützigen“ Vorteile hinaus auch persönliche, konkrete Vorteile bestehen. Für einen Steuerpflichtigen kann das steuermoralische Handeln auch den Nutzen haben, dass Beratungskosten gesenkt werden können und allfällige Überprüfungen durch die Finanzverwaltung keine langwierigen, nerven- und kostenintensiven Verfahren nach sich ziehen. Darüber hinaus können auch die negativen Folgen für das Ansehen eines Steuerpflichtigen vermieden werden. Dass dies auch „handfeste“ Folgen mit sich bringen kann, musste der Starbucks-Konzern in Großbritannien leidvoll erfahren (s Kap II.B.). Neben finanziellen Auswirkungen durch Boykott und Besetzung vieler Filialen erklärte sich der Konzern unter dem Druck der Öffentlichkeit, freiwillig, ohne gesetzliche Grundlage, zu einer Steuernachzahlung in Höhe von 25 Mio € bereit.<sup>61</sup> Auch die aktuellen Ansätze der EU, der OECD sowie der G20 (s Kap III.) können als Ausfluss ua der parlamentarischen Untersuchungen in Großbritannien gesehen werden. Aus den angeführten Gründen kann Steuermoral als Handlungsregel für Steuerzahlung und Verzicht auf Steuerhinterziehung und bestimmte Sachverhaltsgestaltungen definiert werden. Von Bedeutung ist die Steuermoral vor allem deshalb, weil es in den jeweiligen Steuergesetzen keine absolute Sicherheit geben kann, dass jede Steuerhinterziehung und jede unangemessene Sachverhaltsdarstellung verhindert werden kann.<sup>62</sup> Daher sollte jede Finanzverwaltung auch die Steuermoral ihrer Kunden im Blickfeld behalten und ihre Handlungsweise auf mögliche Auswirkungen auf die Steuermoral untersuchen und gegebenenfalls adaptieren.

---

61 Vgl <http://www.konsument.at/cs/Satellite?pagename=Konsument/MagazinArtikel/Detail&cid=318883939537> (Stand 14.10.2014, abgefragt am 15.1.2015).

62 Vgl *Schmiel*, Warum Steuermoral? – Zur Explikation, Relevanz und Vorteilhaftigkeit von Steuermoral, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 6/2012, 74.