

# Steuerhinterziehung und Steuermoral

—  
Der Unterschied zwischen illegal und illegitim

## JOHANNA HEY

Geboren 1970 in Hamburg,  
seit 2006 Direktorin des Instituts  
für Steuerrecht an der Universität  
zu Köln.

*Lux Leaks, Panama* und *Paradise Papers* – Google, Apple, Amazon – Goldfinger- und Cum-Ex-Geschäfte – all diese Namen schwirren durch die öffentliche Debatte. Sie stehen für unterschiedliche, aber dennoch verwandte Probleme. Es geht um

Steuerhinterziehung und Steuermoral, um staatliches Fehlverhalten durch unfairen Steuerwettbewerb und um „aggressive“ Steuergestaltung privater Akteure, legal, aber möglicherweise illegitim, jedenfalls unerwünscht.

Personalisierung und international kooperierende Journalistennetzwerke haben diesen Themen in den letzten Jahren erhebliche Medienaufmerksamkeit verschafft und setzen damit auch die Politik unter Zugzwang. Lösbar sind die dahinterstehenden Probleme nur im Wege internationaler

Kooperation. Dies macht die Europäische Union (EU), die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die Gruppe der Zwanzig (G20) zu wichtigen Akteuren. Freilich liegen die Antworten bei näherer Betrachtung auf sehr unterschiedlichen Ebenen.

Juristisch ist zunächst die Kategorie der Steuerhinterziehung zu differenzieren. Sie zeichnet sich dadurch aus, dass den Finanzbehörden Tatsachen nicht erklärt oder falsche Tatsachen vorgespiegelt werden. Damit handelt es sich um ein Problem der Kontrolle des Vollzugs bestehender Gesetze. Von Steuerflucht wird in diesem Kontext gesprochen, wenn sich der Steuerpflichtige durch Grenzüberschreitung dem Besteuerungsanspruch entzieht, indem er sich zunutze macht, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden traditionell territorial begrenzt sind. Steuerflucht ist aber keineswegs nur auf illegale Praktiken beschränkt.

Steuern lassen sich auch auf ganz legale Weise minimieren. Steuersysteme sind nicht gestaltungsneutral. Je nach rechtlicher Einkleidung ergeben sich ganz unterschiedliche Steuerlasten. Zum Teil wird das vom Gesetzgeber hingenommen, zum Teil ist es unerwünscht; dann spricht man auch von Gesetzeslücken. Das Zusammentreffen unabgestimmter nationaler Steuersysteme erweitert die Möglichkeiten. Wer etwa seinen Wohnsitz von Deutschland nach Österreich verlagert, um der Erbschaftsteuer zu entgehen, mag als Steuerflüchtling bezeichnet werden, obwohl sein Verhalten ganz legal ist.

## **TAX-COMPLIANCE-SYSTEME**

In einem Graubereich ist der steuerliche Missbrauch angesiedelt. Hierbei handelt es sich um legale Gestaltungen, die dem wirtschaftlichen Sachverhalt unangemessen sind und den Gesetzeszweck zu unterlaufen versuchen. Sie haben außer der Steuerersparnis keine relevanten wirtschaftlichen Gründe und werden, obwohl es sich nicht um Steuerhinterziehung handelt, steuerlich nicht anerkannt. Die Grenzziehung zwischen (noch) legalem Steuermisbrauch und illegaler Steuerhinterziehung ist aber fließend, weil die hinter dem Konstrukt stehenden wahren Intentionen, der trickreiche Gesamtplan, oft nicht offengelegt werden, was es der Finanzverwaltung erschwert, den steuerlichen Missbrauch zu erkennen. Auf dieser Ebene sind etwa die Cum-Ex-Modelle der mehrfachen Kapitalertragsteuererstattung bei nur einmaliger Abführung angesiedelt.

In der Regel sind diese Grenzfälle äußerst umstritten. Betont man das Prinzip des Gesetzesvorbehalts – kein Steuereingriff ohne Gesetz –, wird man nur in Extremfällen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch annehmen und erst recht eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung ablehnen. Allerdings widerspricht die Mehrfacherstattung von Kapitalertragsteuer, mag sie auch zeitweilig den Buchstaben des Gesetzes entsprochen haben, so offensichtlich dem

erkennbaren Willen des Gesetzes, dass es eben missbräuchlich ist, sich auf diesen Wortlaut zu berufen, denn Gesetzesbindung und Wortlautgrenze haben vor allem die Aufgabe, den Bürger vor unvorhersehbaren Eingriffen zu schützen. Haben die Akteure kollusiv, also unerlaubt zum Nachteil eines Dritten, zusammengewirkt und dies gegenüber dem Finanzamt verschleiert, dann spricht vieles darüber hinaus auch für die Strafbarkeit.

Steuerkriminalität für sich betrachtet ist wiederum ein äußerst vielschichtiges Phänomen. Zu besonders großen Steuerschäden führen Fälle Organisierter Kriminalität (OK) – zum Beispiel die Umsatzsteuerhinterziehung international operierender Banden durch sogenannte Karussellgeschäfte. Überhaupt sind Drogenhandel, Geldwäsche und Steuerhinterziehung eng assoziiert, weshalb Maßnahmen zur Aufdeckung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung koordiniert sein müssen.

Der normale Unternehmensalltag ist dagegen nicht auf Steuerhinterziehung angelegt. Im Gegenteil, Unternehmen achten in der Regel peinlich genau darauf, mit ihren Steuergestaltungen keine Straftatbestände zu erfüllen. *Tax-Compliance*-Systeme sollen sicherstellen, dass auch auf nachgeordneten Ebenen alle Gesetze erfüllt werden.

Fragwürdig ist vor diesem Hintergrund, dass in Betriebsprüfungen immer häufiger die Steuerfahndung mit am Tisch sitzt, um als Druckmittel die Verhandlungsposition der Finanzbehörde zu stärken.

## **TRANSPARENZ GEGEN STEUERKRIMINALITÄT**

Nicht verschwiegen werden sollte die Steuer- und Abgabenhinterziehung im Kleinen, die Schwarzarbeit im Privathaushalt, die bewusst unsaubere Abgrenzung zwischen privaten und betrieblichen Ausgaben. Vieles davon, wie etwa falsche Angaben bei den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wird mittlerweile durch digitalen Abgleich im Rahmen des Risikomanagements relativ zuverlässig aufgedeckt. Im Übrigen versucht der Gesetzgeber, mit den Mitteln des materiellen Steuerrechts entgegenzuwirken. So ist zur Rechtfertigung der ermäßigten Besteuerung von Kapitaleinkünften durch die Abgeltungsteuer der Ausspruch des damaligen Finanzministers Peer Steinbrück in Erinnerung geblieben: Besser 25 Prozent von x als 40 Prozent von nix. Dahinter verbarg sich die Hoffnung, dass mit der Reduktion des Steuersatzes der Anreiz für Steuerhinterziehung sinke. Das war eine Illusion, denn erst die Erhöhung des Entdeckungsrisikos wirkte abschreckend und führte zu einer Flut von Selbstanzeigen.

Die Zauberworte heißen Transparenz und Informationsaustausch. Mittlerweile haben sich rund 100 Staaten verpflichtet, automatisch Finanzkontodaten auszutauschen. Diese Entwicklung ist 2010 von der sogenannten FATCA-Gesetzgebung (*Foreign Account Tax Compliance Act*) der USA

angestoßen worden, die ausländische Banken verpflichtete, Kundendaten an die US-Finanzbehörden zu melden. Schwarzkonten im Ausland, bisher die gängigste Form der Steuerhinterziehung, dürften damit weitgehend der Vergangenheit angehören. Dabei geht es – ähnlich wie bei dem rechtsstaatlich allerdings sehr problematischen routinemäßigen Ankauf von Steuerdaten-CDs – in erster Linie um Abschreckung.

Möglich wird dies durch die erstarkte Bereitschaft zur internationalen Zusammenarbeit. Nicht kooperative Staaten werden auf Schwarzen oder Grauen Listen geführt, wie sie Ende 2017 von der EU veröffentlicht wurden. Diese enthalten nicht Steueroasen an sich, sondern nicht kooperationsbereite Staaten, was eine der Erklärungen dafür sein dürfte, dass die Anzahl der gelisteten Staaten weit hinter den Erwartungen zurückblieb.

Für Transparenz sorgen nicht nur staatliche Maßnahmen, sondern auch die spektakulären Ermittlungserfolge der Presse, wobei der Inhalt der diversen *Leaks* und *Papers* sehr heterogen ist. Zum Teil werden tatsächlich unbekannte Steuerfälle aufgedeckt, dann geht es um Steuerhinterziehung. Soweit Unternehmen Gegenstand der Enthüllungen sind, stehen dagegen in der Regel legale, aber als ungerecht empfundene Praktiken am Pranger.

Internationale Kooperation und Transparenz haben seit Beginn dieses Jahrzehnts für einen echten Durchbruch gesorgt, den man zuvor kaum für möglich gehalten hätte. Es wird immer kriminelle Praktiken geben, aber dank der höheren Entdeckungswahrscheinlichkeit bedarf es dafür erheblicher Risikobereitschaft. Das verdrängt Steuerhinterziehung aus der Zone des Kavaliersdelikts. Aber es gibt auch Grenzen der Transparenz, insbesondere gegenüber der Öffentlichkeit. Um Steuerhinterziehung wirksam einzudämmen, reicht es, wenn die Finanzbehörden informiert werden. Ein darüber hinausgehendes *naming and shaming* birgt einerseits in einer so komplexen Materie wie dem Steuerrecht ein hohes Risiko unberechtigter Rufschädigung. Andererseits reagiert der Konsument ohnehin kaum. Er kauft weiterhin Produkte der für ihre internationalen Steuervermeidungspraktiken angefeindeten Unternehmen, selbst dann, wenn sich die Presse nicht die Mühe macht, sauber zwischen Legalität und Illegalität zu unterscheiden.

## INTERNATIONALE GEWINNVERLAGERUNG

Schnell stellt sich zudem die Frage, was überhaupt illegitime Praktiken sind. Die von den Steuerminderungsstrategien großer Konzerne aufgeworfenen Fragen sind extrem komplex. Auch hier verläuft die Entwicklung sehr dynamisch. Es ist kaum fünf Jahre her, dass G20, OECD und EU der internationalen Gewinnverlagerung, dem sogenannten *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), den Kampf angesagt haben. Dahinter steht die sehr abstrakte Gerechtigkeitsfrage, welchem Land welche Gewinne als Besteuerungssubstrat zustehen.

Der verbesserte Informationsaustausch ist nur begrenzt hilfreich. Möglichkeiten internationaler Gewinnverlagerung entstehen zum einen aus der Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme, zum anderen aufgrund staatlicher Lockangebote. Staaten betreiben zum Teil einen sehr aggressiven Steuerwettbewerb. Kleine Staaten sind dabei oft besonders wendig, weil sie niedrige Steuersätze anbieten können. Eine Sonderrolle spielen sogenannte Steuer-oasen. Aber auch dort, wo die regulären Steuersätze hoch sind, finden sich vielfach präferenzielle Sonderregime wie die sogenannten Patentboxen vieler EU-Staaten, mittels derer versucht wird, anderen Staaten besonders mobile Gewinne abzuluchsen. Man spricht von *beggar my neighbor policy*. Hierzu eignen sich neben Finanzinstrumenten immaterielle Wirtschaftsgüter besonders gut.

Zwar hat die OECD in ihrem BEPS-Projekt auch den unfairen Steuerwettbewerb der Staaten adressiert. Die Möglichkeiten zur Einflussnahme sind jedoch gering. Zudem ist die Abgrenzung zwischen unfaiem und fairem Steuerwettbewerb schwierig. Ein allgemeingültiger niedriger Körperschaftsteuersatz wie in Irland ist nicht per se unfair, trotzdem führt er zu Verzerrungen und zu steuerinduzierten Investitionsentscheidungen. Dass die OECD-Initiative untauglich war, die eigentliche Ursache des Problems zu lösen, verdeutlicht die im Dezember beschlossene Steuerreform in den USA, einem traditionellen Hochsteuerland. Neben der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 35 auf 21 Prozent erhöhen Sofortabschreibungen für Neuinvestitionen und eine Vergünstigung für im Ausland erzielte Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern die Attraktivität des Standortes. Damit ist eine neue Runde im internationalen Steuerwettbewerb eingeläutet.

## FIGUR DER „AGGRESSIVEN“ GESTALTUNG

Wenn die Staaten also das Steuerrecht unvermindert als Instrument der Wettbewerbspolitik einsetzen und damit Steuererminderungsmöglichkeiten schaffen, was ist dann die Rolle der Unternehmen? Sollen sie irgendeinen ethischen Kodex befolgen? Den rechtlichen Rahmen nicht voll ausschöpfen? Mehr Steuern bezahlen, als es rechtlich zulässig wäre?

Als Gradmesser dient der OECD und der EU die Figur der „aggressiven“ Gestaltung; das sind vor allem Gestaltungen ohne wirtschaftliche Substanz. Unternehmen müssen steuerlich relevante Daten der internationalen Gewinnaufteilung im sogenannten *Country by Country Reporting* melden, um derartige Gewinnverlagerungen schneller aufdecken zu können. Wann eine Gewinnverlagerung „aggressiv“ ist, bleibt indes vage, zumal die von der OECD erarbeiteten Maßnahmen über die Abwehr des erörterten Steuermissbrauchs hinausgehen. Zum Teil geht es darum, die Umgehung der international in Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelten Steuerverteilung zu

verhindern, zum Teil werden in diesem Prozess aber auch die bisherigen Regeln der Steuerverteilung infrage gestellt. Wenn zum Beispiel ein Unternehmen der Digitalwirtschaft in Deutschland nur einen Server unterhält und damit nach herkömmlichem Verständnis keine Betriebsstätte und also auch keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt begründet, lässt sich schwerlich von missbräuchlichem Verhalten sprechen.

## **UNKLARE WERTSCHÖPFUNGSFAKTOREN**

Im Rahmen der OECD-BEPS-Initiative wird dieses Ergebnis dennoch infrage gestellt. Besteuert werden soll dort, wo die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität zu Wertschöpfung führt. Unklar ist aber zum einen, welche Wertschöpfungsfaktoren herangezogen werden sollen – so beanspruchen vor allem die Schwellenländer als große Absatzmärkte einen größeren Anteil am Kuchen –, zum anderen, wie die Wertschöpfung wertmäßig aufgeteilt werden soll.

Fatal wäre es angesichts dieser Unschärfen, die Frage nach der Legitimität mit der nach der Legalität zu vertauschen. Auch international operierende Unternehmen benötigen ein rechtssicheres Umfeld. Erst dann lassen sich die Grenzen zur strafbaren Steuerhinterziehung klar definieren.