

# Steuerhinterziehung als Straftatbestand – eine Analyse in wirtschaftsethischer Perspektive\*

UTE SCHMIEL\*\*

## *Tax evasion as a criminal offence – an analysis from a business ethical point of view*

*In the present article is analyzed if from a business ethical point of view there is good reason to qualify tax evasion as a criminal offence. The analysis is based on the fictitious agreement among parties in the contractual setting and with reference to Popper's logic of situation. The result of this analysis is that from this viewpoint compelling arguments are at hand for the qualification of tax evasion as a criminal offence which cannot be queried by the counter-arguments put forward in the economical literature. The substantiation stated here that tax evasion constitutes a criminal offence has consequences on numerous issues of taxation. It entails, for example, a critical attitude towards tax amnesty.*

*Keywords: Straftatbestand Steuerhinterziehung, vertragstheoretische Begründung, Rationalitätsprinzip, Steueramnestie*

### 1. Einleitung

Das deutsche Steuerrecht qualifiziert Steuerhinterziehung, die sich durch *vorsätzliches Verhalten* von Steuerordnungswidrigkeiten unterscheidet, als kriminelle Steuerstraftat. Steuerhinterziehung wird nach § 370 AO mit einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren, in besonders schweren Fällen bis zu 10 Jahren, oder einer Geldstrafe bestraft. Im Hinblick auf diesen Strafraum ist Steuerhinterziehung mit dem Betrug nach § 263 StGB vergleichbar (Tipke 1993: 1438). Im ökonomischen Schrifttum wird das mit einer kriminellen Straftat verbundene moralisch negative Werturteil über die Hinterziehung von Steuern nicht uneingeschränkt geteilt: Beckmann erwägt in konstitutionenökonomischer Perspektive, Steuerhinterziehung nicht unter Strafe zu stellen, sondern vielmehr als Möglichkeit zu verstehen, „die in der Besteuerung inhärente

---

\* Beitrag eingereicht am 28.02.2005; nach doppelt verdecktem Gutachterverfahren überarbeitete Fassung angenommen am 15.09.2005.

\*\* Prof. Dr. Ute Schmiel, Lehrstuhl für ABWL, insbes. Steuerlehre/Prüfungswesen an der Technischen Universität Ilmenau, Helmholtzplatz 3, D-98693 Ilmenau, Tel.: ++49-(0)3677-694498, Fax: ++49-(0)3677-694499, E-Mail: Ute.Schmiel@tu-ilmenau.de, Forschungsschwerpunkte: Ökonomische Analyse ausgewählter steuer- und bilanzrechtlicher Probleme, methodologische Fragen der Betriebswirtschaftslehre/Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Monopolmacht“ des Staates zu begrenzen (Beckmann 2003: 2, 225-236, 324).<sup>1</sup> *Schneider* bezeichnet es als seine persönliche Wertung, dass „unter den derzeitigen Steuerrechtsgegebenheiten eine ethische Verurteilung von Steuerhinterziehungen nicht zu begründen ist (...). Solange die ordnungspolitischen Defizite Sozialer Marktwirtschaft vorwiegend aus dem Nichtbeachten ethischer Grundsätze der Gesetzesmacht Anordnenden und Ausübenden folgen, ist Steuerhinterziehung weder moralisch zu verwerfen noch zu rechtfertigen.“ Steuerhinterziehung bleibe deshalb „jenseits des ethisch zu Wertenden einzuordnen“ (Schneider 1997a: 490).<sup>2</sup>

Vor dem Hintergrund dieser konträren Positionen analysiert der vorliegende Beitrag Steuerhinterziehung als Straftatbestand in einer wirtschaftsethischen Perspektive. Dabei wird auf eine vertragstheoretische Argumentationsstruktur rekurriert. Demzufolge lautet die Leitfrage dieses Beitrags:

Unter welchen Bedingungen entscheiden sich Wirtschaftssubjekte für die gesetzliche Kodifizierung der Steuerhinterziehung als Straftatbestand?

Um diese Frage nach der *Rechtfertigung einer Regel, die Steuerhinterziehung als Straftatbestand implementiert*, zu beantworten, wird zunächst in Kapitel 2 die hier eingenommene wirtschaftsethische und methodologische Position konkretisiert. In Kapitel 3 wird analysiert, unter welchen Voraussetzungen die Implementierung eines Straftatbestands Steuerhinterziehung eine in diesem Sinne „rationale Entscheidung“ der betroffenen Wirtschaftssubjekte darstellt. Darüber hinaus werden die Positionen von *Beckmann* und *Schneider* einer wirtschaftsethischen Betrachtung unterzogen. Kapitel 4 stellt die mit einem Straftatbestand Steuerhinterziehung verbundenen Konsequenzen für das materielle und formelle Steuerrecht sowie das Steuerstrafrecht heraus. Der Beitrag schließt in Kapitel 5 mit dem Ergebnis der Analyse.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Siehe zur Steuerhinterziehung als „durchaus rationale Reaktionen auf eine Politik (...), bei der die Präferenzen eines Grossteils der politischen Nachfrager zu wenig berücksichtigt wurden“ (Pommerehne 1983: 279) und zur Auffassung, es fehle eine kohärente Begründung, warum „das Phänomen der Steuerhinterziehung *per se* so unerwünscht sein sollte, dass es vorrangig durch drastische Strafen zu beseitigen ist“ (Weck-Hannemann/Pommerehne 1989: 551).

<sup>2</sup> Siehe auch Schneider (2002: 95f.), wobei Schneider sich hier darauf beschränkt auszuführen, dass „eine ethische Verurteilung von Steuerhinterziehungen nicht zu begründen ist“.

<sup>3</sup> Die Blickrichtung dieses Beitrags unterscheidet sich somit von dem umfangreichen Schrifttum, in dem Steuerhinterziehungsverhalten von Wirtschaftssubjekten vor dem Hintergrund einer *bereits gegebenen gesetzlichen Sanktion der Steuerhinterziehung* erklärt wird. Siehe zu einem Überblick Pommerehne (1985) sowie Andreoni et al. (1998). Dabei sind Ansätze mit vornehmlich analytischer Ausrichtung – siehe zu einer umfassenden Diskussion Beckmann (2003) – von empirischen Ansätzen zu unterscheiden. Letztere können weiter in experimentelle und ökonometrische Ansätze ausdifferenziert werden: Siehe zu experimentellen Ansätzen der Kölner Schule Mackscheidt (2004), zu einem Überblick über experimentelle Forschung Kirchler/Maciejovsky (2002), zu einer Übersicht über ökonometrische Arbeiten Pommerehne/Weck-Hannemann (1992: 445-461) und zu deren Ansatz Weck-Hannemann/Pommerehne (1989).

## 2. Wirtschaftsethischer und methodologischer Bezugsrahmen

Die Analyse des Straftatbestands Steuerhinterziehung erfolgt in diesem Beitrag vor dem Hintergrund eines vertragstheoretischen Bezugsrahmens: Rechtsregeln werden als Institutionen mit der (fiktiven) Akzeptanz der betroffenen eigennutzorientiert und rational handelnden Individuen legitimiert. Dabei wird in einem Gedankenexperiment eine Entscheidungssituation auf konstitutioneller Ebene angenommen: Wirtschaftssubjekte entscheiden über Regeln, ohne dass sie sich bereits in einer Situation befinden, in der die Regeln zur Anwendung kommen sollen und ohne dass sie wissen, welche Situation sie nach der Vereinbarung solcher Regeln vorfinden werden.<sup>4</sup> Charakteristisch für diese Ansätze ist deren Anspruch, dass sie „lediglich ‚schwache‘, d. h. von pluralistischen Werteinstellungen und unterschiedlichen Theorien möglichst unabhängige und daher weithin geteilte Voraussetzungen“ (Homann 1999: 58) formulieren.<sup>5</sup> Auch wenn Sozialvertragsansätze auf die Ziele der betroffenen Individuen rekurrieren, ist zu beachten, dass sie nicht geeignet sind, Rechtsregeln *abschließend* zu rechtfertigen. Vielmehr sind in kritisch-rationaler Perspektive die den Wirtschaftssubjekten zugrunde gelegten Ziele, die Rechtsregeln, mit denen diese Ziele erreicht werden sollen, und schließlich auch die Herleitung dieser Rechtsregeln selbst der Kritik zu unterziehen.<sup>6</sup>

Die vertragstheoretische Herleitung des Straftatbestands Steuerhinterziehung aus dem individuellen Handeln von Wirtschaftssubjekten impliziert *erstens* die Entscheidung zum methodologischen Individualismus: Damit wird vorausgesetzt, dass sich soziale Erscheinungen besser durch das Handeln des Einzelnen als unmittelbar durch Operationen sozialer Größen, wie beispielsweise Organisationen oder Systeme,<sup>7</sup> erklären lassen (von Hayek 1976: 15f., Popper 1992: 108). Die vertragstheoretische Herleitung des Straftatbestands Steuerhinterziehung aus dem individuellen Handeln von Wirtschaftssubjekten legt *zweitens* eigennutzorientiertes und rationales Verhalten der betroffenen Wirtschaftssubjekte zugrunde. Rationales Handeln wird dabei grundsätzlich als Handeln expliziert, bei dem Wirtschaftssubjekte danach streben, ihren Zielerreichungsgrad zu maximieren (Tietzel 1985: 95, Schäfer/Ott 2000: 56-69). In diesem Beitrag wird jedoch die Auffassung vorgetragen, dass es nicht möglich ist, aus der Annahme eigennutzorientiert und rational handelnder Wirtschaftssubjekte Rechtsregeln zu entwerfen. Dabei wird es nicht etwa als problematisch angesehen, dass die Annahme eigennutzorientierten Handelns als empirische Tatsachenbehauptung nicht

---

<sup>4</sup> Dieser von *Rawls* eingeführte Schleier des Nichtwissens, siehe Rawls (2003: 40), siehe auch Brennan/Buchanan (1988: 4f., 14), soll bewirken, dass die Vertragsschließenden sich für eine Regelung entscheiden, die aus der Sicht verschiedener möglicher Positionen in der zukünftigen Gesellschaft vorteilhaft ist und deshalb Akzeptanz findet.

<sup>5</sup> Diese Idee liegt Sozialvertragsansätzen zugrunde, wie sie in unterschiedlichen Ausprägungen beispielsweise von Rawls (2003: 24-29), Brennan/Buchanan (1988: 1-15), Homann (1999: 58-92) sowie Schäfer/Ott (2000: 3, 23f.), vertreten werden.

<sup>6</sup> Siehe zum Prinzip der kritischen Prüfung als allgemeines Postulat Albert (1991: 44-50).

<sup>7</sup> Siehe zu einer solchen methodologisch-holistischen Position in der BWL auf der Grundlage der Systemtheorie Luhmanns Schreyögg (1991: 266-268, 273-285).

immer und überall gilt, weil Personen offensichtlich nicht nur eigennützig, sondern auch aus altruistischen Motiven oder moralisch handeln.<sup>8</sup> Denn die empirische Wahrheit in diesem Sinne ist für die Legitimation von Rechtsregeln nicht notwendig. Vielmehr ist es ausreichend, dass eigennutzorientiertes Handeln denkmöglich ist, die Annahme eigennutzorientierten Handelns mithin den Charakter einer hypothetischen, aber „realistischen“ Annahme hat.<sup>9</sup> Das Kernproblem der Annahme eigennutzorientierten und rationalen Verhaltens besteht nach der hier vertretenen Auffassung vielmehr in den Voraussetzungen, die das Rationalitätsprinzip erfordert, wenn man es als objektiven Maßstab zur Bewertung von Institutionen verwendet: Die entscheidungslogische Beantwortung der Leitfrage, ob sich eigennutzorientiert und rational handelnde Wirtschaftssubjekte für einen Straftatbestand Steuerhinterziehung entscheiden, ist unter anderem daran gebunden, dass der Entscheidende die Menge potentieller Zukunftslagen kennt (Watkins 1978: 46, 60, Schäfer/Ott 2000: 57f.). Watkins stellt heraus, dass selbst „unter ‚Ungewißheitsbedingungen‘ (...) der Entscheidende einen großen Teil mehr über seine Situation wissen [muss], als dies bei einem faktisch Entscheidenden üblicherweise der Fall ist“ (Watkins 1978: 64). Sollten Entscheidungen von dem Verhalten anderer Wirtschaftssubjekte abhängen, erfordert eine solche „Spielsituation“, dass Wirtschaftssubjekte den gleichen Kenntnisstand haben (Watkins 1978: 69).

Hier wird jedoch in Anlehnung an *Schneider* die Auffassung vertreten, dass Entscheidungssituationen durch die Erfahrungstatbestände der Unsicherheit und der Ungleichverteilung des Wissens charakterisiert sind. Unter Unsicherheit versteht *Schneider* die Tatsache, dass nicht ins Entscheidungskalkül einbezogene Zustände – so genannte Ex-post-Überraschungen – eintreten können. Wirtschaftssubjekte können die Handlungsmöglichkeiten anderer nicht übersehen. Außerdem unterliegen sie auch hinsichtlich ihrer eigenen Handlungsalternativen Irrtümern. Zudem wird die Zukunft durch die Wahl einer Entscheidung selbst beeinflusst. Ungleichverteilung des Wissens definiert *Schneider* in dem Sinne, dass das unvollständige Wissen einer menschlichen Gesellschaft bei dem Einzelnen nur zum Teil und regelmäßig in anderer Form vorhanden ist als bei einem anderen (Schneider 1995: 13; 1997b: 43f.; 2001: 469). Für eine Entscheidungssituation, die Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens zugrunde legt, existiert aber kein objektiver Bewertungsmaßstab rationalen Handelns: Es fehlt die Stringenz, mit der ein bestimmtes Handeln entscheidungslogisch aus den Prämissen erzwungen wird. Gesagt werden kann lediglich, dass sich für das beobachtete Verhalten von Wirtschaftssubjekten Argumente anführen lassen, aus denen die

<sup>8</sup> Überdies schließt eigennütziges Verhalten altruistisches oder moralisches Verhalten zwar in neoklassischer Perspektive, nicht aber generell aus, siehe zur Eigennutz-Annahme Kirchgässner (2000: 46-64).

<sup>9</sup> Für die Annahme eigennutzorientierten Handelns spricht, dass die Einhaltung gesellschaftlicher Regelungen eher gewährleistet erscheint, wenn deren Befolgung für eigennutzorientiert handelnde Wirtschaftssubjekte vorteilhaft ist, als wenn diese altruistisches oder moralisches Handeln erfordern würde (Brennan/Buchanan 1988: 19f.; Schäfer/Ott 2000: 68f.). In der Diktion *Adam Smiths* (1999: 17), erwarten wir nicht „vom Wohlwollen des Metzgers, Brauers und Bäckers (...), was wir zum Essen brauchen, sondern davon, daß sie ihre eigenen Interessen wahrnehmen.“

jeweilige Regel zwar nicht entscheidungslogisch deduziert werden kann, die sie aber als begründete Regel ausweisen.

Wenn aber kein objektiver Maßstab existiert, dann ist es nach der hier vertretenen Auffassung auch nicht sinnvoll, dem Rationalitätsprinzip die Funktion eines Maßstabs zu geben: Das Ziel der hier vorgelegten Analyse besteht nicht darin, den Straftatbestand Steuerhinterziehung in Relation zu einem vorgegebenen Maßstab als Ergebnis rationalen oder irrationalen Handelns zu qualifizieren. Vielmehr soll die Bedeutung des Rationalitätsprinzips darin bestehen, Erkenntnisse über die mögliche Entscheidungssituation, aus der eine zu beobachtende Rechtsregel – hier der Straftatbestand Steuerhinterziehung – resultieren *könnte*, zu gewinnen: Gemäß dieser Deutung, die sich an dem von *Popper* explizierten Prinzip der Situationslogik orientiert (*Popper* 1978: 120f.; 2000: 356; *Watkins* 1978: 35-43),<sup>10</sup> besagt das Rationalitätsprinzip, dass sich Wirtschaftssubjekte immer und überall situationsangemessen verhalten. Entsprechend einer solchen Explikation des Rationalitätsprinzips wird der Straftatbestand Steuerhinterziehung als Ergebnis situationsangemessenen Handelns verstanden. Demzufolge besteht das Ziel der Analyse darin, eine Situation zu rekonstruieren, als deren situationsangemessenes Verhalten die Implementierung des Straftatbestands Steuerhinterziehung angesehen werden kann. Unter Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens stellt dieses situationsangemessene Verhalten keine logische Deduktion aus der rekonstruierten Situation dar. Es werden lediglich Gründe angeführt, die dafür sprechen, dass situationsangemessenes Verhalten vorliegt.<sup>11</sup> In einem nächsten Schritt ist diese Begründung des Straftatbestands Steuerhinterziehung im Hinblick auf den Realitätsgehalt und die Konsistenz der rekonstruierten Situation zu bewerten.<sup>12</sup> Dies geschieht in diesem Beitrag durch den Vergleich mit der rekonstruierten Situation, die implizit der Argumentation von *Beckmann* und *Schneider* zugrunde liegt.

### 3. Rekonstruktion des Straftatbestands Steuerhinterziehung

Im Lichte der in Kapitel 2 skizzierten wirtschaftsethischen und methodologischen Position stellt sich die Frage, wie eine Situation beschaffen sein müsste, zu der die Entscheidung für eine Regel „Steuerhinterziehung als Straftatbestand“ angemessen wäre. Die Rechtfertigung eines Straftatbestands Steuerhinterziehung erfordert zunächst eine Erklärung dafür, warum Wirtschaftssubjekte Steuern hinterziehen. Steuer-

<sup>10</sup> Allerdings sind *Poppers* Stellungnahmen nicht konsistent. In *Popper* (1979a: 110f.; 1979b: 167; 1992: 114f.; 2000: 354) hat das Rationalitätsprinzip den Charakter eines Maßstabs.

<sup>11</sup> Zu berücksichtigen ist, dass auch *Rawls* (2003: 135f., 208f.) sowie *Brennan/Buchanan* (1988: 258), trotz anderer Informationsannahmen die fehlende Stringenz der Herleitung gesellschaftlicher Regeln herausstellen.

<sup>12</sup> Die Bewertung des Realitätsgehalts wird dadurch eingeschränkt, dass in kritisch-realistischer Perspektive jede Beobachtung im wissenschaftlichen Kontext theoriebeladen ist. Die vorläufige Bestätigung oder Widerlegung von Aussagen ist demzufolge nicht objektiv durch „reine“ Beobachtung möglich, sondern an (nur intersubjektiv gültige) Vereinbarungen einer wissenschaftlichen Gemeinschaft gebunden (*Popper* 1994: 66-76; *Albert* 1987: 6, 43-62, 107, 111-116). Diese Einschränkung trifft auch die hier vorgenommene Qualifizierung, dass Entscheidungssituationen durch Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens gekennzeichnet sind.

hinterziehung ist ihrerseits offensichtlich an das Vorhandensein von Steuern gebunden. Warum sollten sich eigennutzorientierte Wirtschaftssubjekte auf einer konstitutionellen Ebene für eine Besteuerung entscheiden? Eigennutzorientiert handelnde Wirtschaftssubjekte werden auf einer konstitutionellen Ebene nur dann für eine Besteuerung votieren, wenn sie dafür Einnahmen aus öffentlichen Gütern erhalten und diese Einnahmen insgesamt mindestens den geleisteten Aufwendungen entsprechen.<sup>13</sup> Darüber hinaus lassen sich Argumente anführen, dass Wirtschaftssubjekte die Einführung einer Steuer an den Grundsatz einer horizontal gerechten Besteuerung binden, bei der gleiche wirtschaftliche Sachverhalte gleich und ungleiche Sachverhalte (relativ gleich) ungleich behandelt werden. Hinter einem Schleier des Nichtwissens ist Wirtschaftssubjekten nicht bekannt, ob sie zu den Bevorzugten oder den Benachteiligten aus einer horizontal ungerechten Besteuerung gehören werden. Deshalb wäre es situationsangemessen, sich für eine horizontal gerechte Besteuerung zu entscheiden. Ferner ist zu berücksichtigen, dass eine horizontal ungerechte Besteuerung Umverteilungseffekte hervorruft, von denen nicht gesagt werden kann, inwieweit diese einer unter Umständen gewünschten Umverteilung entsprechen.<sup>14</sup> Denn die Position eines Bevorzugten oder Benachteiligten korreliert nur zufällig mit der eines Reichen oder Armen.<sup>15</sup>

Wenn für die sozialvertragliche Einigung einer Steuer als Gegenleistung für öffentliche Güter Gründe angeführt werden können, stellt sich die Frage, warum es notwendig ist, einen (gesellschaftliche Kosten verursachenden) Sanktionsmechanismus zu implementieren, der den Vertragsbruch sanktioniert: Warum sollten Individuen, die Interesse an einer sozialvertraglichen Regelung haben, ihrer Verpflichtung nicht nachkommen? Ein denkmöglicher Anreiz zur Steuerhinterziehung und damit zum Vertragsbruch resultiert *erstens* aus dem Charakteristikum, dass (bestimmte) öffentliche Güter vom Konsum nicht ausschließen. *Zweitens* ist die Position der betroffenen Individuen von den Entscheidungen anderer Wirtschaftssubjekte abhängig. Dies sei an dem folgenden Beispiel illustriert: Unterstellt sei eine Zwei-Personen-Gesellschaft, in der sich die beiden Personen in einer identischen wirtschaftlichen Situation befinden, so dass die horizontal gerechte Steuer in absolut gleicher Höhe auf beide verteilt

<sup>13</sup> Eine solche abstrakte Äquivalenz wird nach der hier vertretenen Auffassung mit § 3 Abs. 1 AO (und der darin verankerten Ablehnung des Äquivalenzprinzips) als vereinbar angesehen. Öffentliche Güter werden hier auf solche beschränkt, bei denen kein Ausschluss vom Konsum besteht, siehe zur Definition öffentlicher Güter statt vieler Kirchgässner (2001: 55-58).

<sup>14</sup> Die Frage, inwieweit in dieser Perspektive Argumente für vertikale Steuergerechtigkeit angeführt werden können, bleibt in diesem Beitrag unberücksichtigt.

<sup>15</sup> Auch wenn sich Wirtschaftssubjekte auf konstitutioneller Ebene nicht hinter einem Schleier des Nichtwissens befinden, sind nicht nur für die Benachteiligten, sondern auch für die Bevorzugten Vorteile aus einer horizontal gerechten Besteuerung denkbar. Für Bevorzugte besteht ein Anreiz, wenn sie erwarten, dass die Benachteiligten durch entsprechende Sachverhaltsgestaltungen versuchen werden, der Ungerechtigkeit zu entgehen und wenn damit zu rechnen ist, dass der hieraus für die Bevorzugten entstehende Nachteil den Vorteil aus der Ungerechtigkeit überkompensiert. Ein solcher Nachteil könnte daraus resultieren, dass aufgrund von Sachverhaltsgestaltungen gesunkene Steuereinnahmen sinkende „Einnahmen“ aus der Inanspruchnahme des Gemeinwesens zur Folge haben.

wird. Vereinbart ist, dass jeder Vertragspartner eine Steuer in Höhe von 2 Geldeinheiten leistet. Beide Personen bewerten auch die Einnahmen aus dem Gemeinwesen gleich. Die Gesamteinnahmen betragen das 1,5-fache der gezahlten Steuern. In dieser Gesellschaft existiere keine Sanktion der Steuerhinterziehung.<sup>16</sup> Des Weiteren sei unterstellt, die Handlungsstrategien der beiden Personen beschränkten sich darauf, Steuern in voller Höhe zu zahlen oder in voller Höhe zu hinterziehen. Hinsichtlich der Ergebnisse dieser Entscheidungen bestehe Sicherheit und das Wissen über diese jeweiligen Entscheidungsalternativen sei gleichverteilt. Damit entsteht die folgende „Dilemmasituation“: Jedes Wirtschaftssubjekt kann die hälftige Gesamteinnahme in Anspruch nehmen, unabhängig davon, ob es selbst zahlt oder nicht. Dementsprechend ergäbe sich für jeden die höchste Nettoeinnahme, wenn er selbst hinterzieht, der andere hingegen zahlt. Gleichzeitig muss aber jeder damit rechnen, dass nicht nur er selbst mit dem Gedanken spielt, nicht zu zahlen, sondern auch der andere diese Strategie in Erwägung zieht. Zahlen beide nicht, entsteht kein öffentliches Gut. Zahlt nur einer, so tritt für ihn die schlechteste Position ein, weil er die Einnahme mit dem anderen teilen, die Steuern hingegen allein aufbringen muss.

Die folgende Matrix gibt die jeweilige Nettoeinnahme der betroffenen Personen in Abhängigkeit vom Verhalten der anderen Person wieder:

1 \ 2	Bezahlt	Hinterzogen
	Bezahlt	Hinterzogen
Bezahlt	1/1	-0,5/1,5
Hinterzogen	1,5/-0,5	0/0

*Abbildung 1: Illustration des Steuerzahlungsdilemmas*

Unter den gegebenen Annahmen ist für beide Personen die Strategie „Hinterziehung“ dominant. Denn diese ist für beide unabhängig von der Entscheidung der anderen Person vorteilhaft: Zahlt der andere, partizipiert der Hinterzieher als Trittbrettfahrer am öffentlichen Gut. Hinterziehen beide, verhindern sie zumindest ihre jeweils schlechteste Position, in der sie dem anderen das Trittbrettfahren ermöglichen. Das Ergebnis – es hinterziehen beide – ist dadurch gekennzeichnet, dass sich keine Person durch Abweichen von ihrer Strategie verbessern kann, solange die andere Person bei ihrer Strategie bleibt. Allerdings wäre es für jede einzelne Person – also nicht erst in

<sup>16</sup> Hiervon abgesehen wird aber die bundesdeutsche Rechtsordnung, insbesondere eine freiheitlich-demokratische Grundordnung als gegeben unterstellt.

der gesamtgesellschaftlichen Perspektive, die einen interpersonellen Nutzenvergleich voraussetzen würde – besser, wenn beide kooperieren würden.<sup>17</sup>

Hebt man die Annahmen „Sicherheit“ und „gleichverteiltes Wissen“ auf, fehlt die entscheidungslogische Stringenz, mit der die Hinterziehung beider Personen erzwungen wird.<sup>18</sup> Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass die Vereinbarung, Steuern zur Finanzierung öffentlicher Güter zu zahlen, auch dann in ihrer Umsetzung durch Anreize zur Defektion gefährdet ist: *Erstens* gibt die Möglichkeit des Free-Ridings den Anreiz, sich als Defektierer zu verhalten, was jedoch nicht bedeutet, dass sich zwingend jeder als solcher verhält. *Zweitens* motiviert unter Umständen auch die Sorge um das mögliche Defektieren des anderen die ursprünglich kooperationsbereite Person zur Hinterziehung (Homann 2002a: 78-84). Beide Anreize verstärken sich mit zunehmender Anzahl der Personen, die die gegenteilige Strategie anwenden: Der Vorteil des Defektierers steigt mit der Anzahl kooperationsbereiter Personen. Ebenso nimmt der Nachteil des Kooperativen mit der Anzahl der Defektierer zu. In einer Mehrpersonengesellschaft unter Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens ist zwar nicht der „Zusammenbruch“ der Produktion öffentlicher Güter zu erwarten. Wenn aber Defektieren eine typische Handlungsweise darstellt – es ist nicht erforderlich, dass alle Steuerpflichtigen immer und überall defektieren –, ist zumindest die verringerte Produktion öffentlicher Güter zu erwarten. Darüber hinaus wird eine ursprünglich vereinbarte Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht umgesetzt. Steuern werden zwar nach der gesetzlichen Konzeption gleichmäßig verteilt, aber nicht gleichmäßig gezahlt. Diese Erklärung von Steuerhinterziehungsverhalten setzt offensichtlich voraus, dass Steuerpflichtige die Steuerzahlung nicht isoliert, sondern in Verbindung mit Einnahmen aus dem öffentlichen Gemeinwesen betrachten. Empirische Untersuchungen heben eine solche Verknüpfung hervor (Pommerehne/Weck-Hannemann 1992: 460f.). Blendet man die Einnahmenseite aus, würden eigennutzorientierte Steuerpflichtige immer – losgelöst von dem Verhalten anderer Gesellschaftsmitglieder und unabhängig von der Möglichkeit zum Trittbrettfahren – versuchen, Steuerhinterziehung zu maximieren.<sup>19</sup>

Ein Straftatbestand Steuerhinterziehung würde den Anreiz zu einer solchen Defektion verringern: Wird Steuerhinterziehung unter Strafe gestellt und entsprechend verfolgt, ist davon auszugehen, dass ein potentieller Defektierer die Möglichkeit der Geld-

---

<sup>17</sup> Die Verknüpfung von Steuerhinterziehung und Gefangenendilemma ist nicht neu. Siehe hierzu Gaertner (1988: 112-128). Allerdings verwendet Gaertner dieses nicht (wie hier) in vertragstheoretischer Perspektive zur Begründung des Steuerstrafatbestands. Vielmehr grenzt Gaertner diese spieltheoretische Erklärung (unter Berücksichtigung spieltheoretischer Rationalität) des Steuerhinterziehungsverhaltens vom klassischen Erklärungsmodell der Steuerhinterziehung, das gesellschaftliche Probleme weitgehend unberücksichtigt lässt, ab. Siehe zu einem kurzen Hinweis zur Deutung der Steuerhinterziehungsproblematik als Dilemmaproblem auch Homann (1999: 80) und Leschke (1997: 159f., 168-172), zur Untermauerung seiner Hypothese, steuer(un)ehrliches Verhalten sei durch einen Hysteresis-Effekt gekennzeichnet.

<sup>18</sup> Siehe kritisch zur spieltheoretischen Rationalität Watkins (1978: 74f.), Schneider (2001: 440-442).

<sup>19</sup> Siehe zu einer entscheidungslogischen Analyse der Vorteilhaftigkeit von Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung steuerstrafrechtlicher Regelungen Hundsdoerfer (1996: 22, 87-102).



und/oder Freiheitsstrafe in seinem Kalkül berücksichtigt. Steuerhinterziehung wird demzufolge weniger attraktiv. Dieses Wissen könnte gleichzeitig die Bereitschaft des (ursprünglich) Kooperativen erhöhen, sich weiterhin kooperativ zu verhalten. Auf den ersten Blick spricht hiergegen jedoch eine auf die Schweiz bezogene ökonometrische Untersuchung von *Weck-Hannemann* und *Pommerehne*, nach der kein statistisch signifikanter Zusammenhang zwischen der Höhe des Strafmaßes und dem Ausmaß der Steuerhinterziehung bestehe.<sup>20</sup> Allerdings ist dieses Resultat zu relativieren: *Weck-Hannemann* und *Pommerehne* erfassen in dieser Untersuchung die Abweichung zwischen tatsächlichem Einkommen gemäß Volkseinkommensberechnung (in modifizierter Form) und Einkommen gemäß Steuerstatistik. Damit berücksichtigen sie nicht nur *vorsätzlich*, sondern auch *fahrlässig* verheimlichte Einkommensteile. Des Weiteren wird das Strafmaß durch den objektiven Steuerstrafsatz approximiert. Dabei erfolgt keine Differenzierung zwischen Steuerstrafen für einfache Steuerhinterziehung und Steuerstrafen für Steuerbetrug (Weck-Hannemann/Pommerehne 1989: 523-531, 548-552). Die schweizerische Strafe für eine einfache Steuerhinterziehung umfasst Fahrlässigkeit und bestimmte vorsätzliche Handlungen und entspricht hinsichtlich ihrer moralischen Indifferenz der Geldbuße einer Steuerordnungswidrigkeit nach deutschem Recht, die allerdings Vorsatz ausschließt. Ein moralisch negatives Werturteil trifft nach schweizerischem Recht nur den Steuerbetrug. Dieser ist mit der Steuerhinterziehung im deutschen Recht hinsichtlich des Vorsatzes als Tatbestandsmerkmal vergleichbar. Allerdings setzt ein Steuerbetrug darüber hinaus auch die Verwendung verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden (z. B. Geschäftsbücher, Bilanzen, nicht hingegen die Steuererklärung) voraus (z. B. Artikel 247-275 Steuergesetz St. Gallen; Kirchgässner 2001: 10). Entgegen dieser fehlenden Differenzierung bei *Weck-Hannemann* und *Pommerehne* ist aber zu vermuten, dass sich eine *moralisch indifferente Geldstrafe* auf die *Sorgfalt* des Handelns anders auswirkt als auf die *vorsätzliche einfache Steuerhinterziehung*. Überdies werden sich diese Wirkungen von der Wirkung einer *Geldstrafe, die ein moralisch negatives Werturteil* impliziert, auf den *vorsätzlichen Steuerbetrug* unterscheiden. *Erstens* ist zu vermuten, dass eine als kriminell gewertete Strafe, die auch die Möglichkeit der Freiheitsstrafe inkludiert, eine höhere Abschreckungswirkung entfaltet als eine moralisch neutrale Geldstrafe. *Zweitens* ist zu erwarten, dass ein gesetzlich getroffenes moralisch negatives Werturteil – anders als eine moralisch indifferente Geldstrafe – die inhaltliche Ausbildung individueller Steuermoral, mithin die Bereitschaft zur Kooperation, beeinflusst.<sup>21</sup> Deshalb wird hier davon ausgegangen, dass ein Straftatbestand Steuerhinterziehung zur Verringerung von Steuerhinterziehung und somit zur Umsetzung der getroffenen gesellschaftsvertraglichen Besteuerungsvereinbarung beiträgt.

<sup>20</sup> Siehe hingegen zu unterschiedlichen Ergebnissen experimenteller Untersuchungen im Hinblick auf den Einfluss von Steuerstrafen den Überblick bei Kirchler/Maciejovsky (2002: 5-8).

<sup>21</sup> Siehe zur Herausstellung der Steuermoral beispielsweise Kirchgässner (2001: 5), Mackscheidt (2004). Siehe zu unterschiedlichen Möglichkeiten, Steuermoral in ökonomische Betrachtungen zu integrieren, Schmidchen (1994).

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten: Sofern Wirtschaftssubjekte auf konstitutioneller Ebene der hier vorgelegten Erklärung von Steuerhinterziehungsverhalten folgen, ist die Entscheidung für einen Straftatbestand Steuerhinterziehung situationsangemessen. Damit ist allerdings noch nichts über die inhaltliche Ausgestaltung des Straftatbestands, insbesondere über das Strafmaß, gesagt. Verlangt man, dass sich das Strafmaß in die Rechtsordnung einfügt – und nicht etwa, dass Steuerhinterziehung umfassend vermieden wird, was drastisch hohe Strafen erfordern würde –, ist das Strafmaß im deutschen Recht konsistent: Das Strafmaß für Steuerhinterziehung entspricht dem des Betrugs nach § 263 StGB. In vertragstheoretischer Perspektive ist Steuerhinterziehung ein Betrug gegenüber dem Steuerehrlichen.<sup>22</sup> Im Folgenden ist zu prüfen, ob dieses Ergebnis durch die Argumentation von *Beckmann* oder den Ansatz von *Schneider* in Frage gestellt wird. Dazu wird die hier rekonstruierte Situation jeweils mit der von *Beckmann* und von *Schneider* auf ihren Realitätsgehalt und ihre Konsistenz verglichen.

*Beckmann* legt eine andere Erklärung des Steuerhinterziehungsverhaltens vor. Nach *Beckmann* wirkt Steuerhinterziehung in einem Leviathan-Staat, der bestrebt ist, das verfügbare Steueraufkommen nach Abzug produktiver Aufwendungen zu maximieren, ausgabenmindernd. *Beckmann* konzediert, die Realitätsnähe des Leviathan-Staates sei zu hinterfragen.<sup>23</sup> Akzeptiere man jedoch das Leviathan-Modell, seien Konstellationen konstruierbar, in denen diese Budgetbeschränkung zum gesellschaftlichen Vorteil führe. Deshalb sei es möglich, dass sich die Bürger auf einer konstitutionellen Ebene gegen die Sanktionierung von Steuerhinterziehung aussprechen (*Beckmann* 2003: 225-236, 324f.). *Beckmann* legt damit zwar ebenfalls einen vertragstheoretischen Bezugsrahmen zugrunde. Er betrachtet aber nicht das *Verhältnis der Wirtschaftssubjekte untereinander*, sondern deren *Verhältnis zum Leviathan-Staat*. Dass die Entscheidungskompetenz sowohl über die Produktion öffentlicher Güter als auch über die Vorschriften zur gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast „in der Realität“ von der Gesamtheit der Sozialvertragspartner den politischen Agenten übertragen wird, bleibt hingegen in der hier vorgelegten Erklärung des Steuerhinterziehungsverhaltens unberücksichtigt. Wenn diese Übertragung ausgeblendet wird, dann nicht, weil Interessenskonflikte zwischen Prinzipalen und politischen Agenten *negiert* werden. Anders als von *Beckmann* wird Steuerhinterziehungsverhalten aber nicht aus dem Vorhandensein solcher Interessenskonflikte *erklärt*, so dass diese zur Vereinfachung unbeachtet bleiben können.

*Beckmann* unterstellt den Individuen neoklassische Rationalität. Er modelliert die Besteuerung als Spiel zwischen Leviathan-Staat und einem repräsentativen Steuerpflichtigen. Danach zahlen Steuerpflichtige Steuern, soweit diese zum gesellschaftli-

<sup>22</sup> Siehe zu einer solchen Qualifizierung auch Tipke (1993: 1412–1414). Allerdings wird im juristischen Schrifttum überwiegend die Auffassung vertreten, das durch den Steuerstraftatbestand zu schützende Rechtsgut sei das Vermögensinteresse des steuererhebenden Staates, siehe Joecks (2005: Einleitung, Rz. 8-11b).

<sup>23</sup> Siehe hingegen zur Deutung des Leviathan-Staates als denkmögliches, nicht hingegen immer und überall gegebenes staatliches Verhalten Brennan/Buchanan (1988: 19f.).

chen Vorteil führen, wobei *Beckmann* zwischen verschiedenen Konstellationen der Feststellung dieses Vorteils unterscheidet. Darüber hinaus auferlegte Steuern werden hinterzogen. Dieses Verhalten der Steuerpflichtigen erfordert jedoch entweder das Wissen um die gesellschaftliche Vorteilhaftigkeit oder eine „unsichtbare Hand“, die die Übereinstimmung zwischen eindeutig zu bestimmendem individuellem und gesellschaftlichem Vorteil herbeiführt. Sofern man Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens als Erfahrungstatbestände qualifiziert, existieren weder dieses Wissen noch diese „unsichtbare Hand“. Damit bleibt offen, wie es dazu kommen soll, dass nur bis zur Erreichung gesellschaftlicher Vorteilhaftigkeit Steuern gezahlt, darüber hinaus Steuern hinterzogen werden.

Die von *Beckmann* rekonstruierte Situation erfordert weiter, dass der zu hinterziehende Betrag beliebig gestückelt werden kann und für Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Steuerhinterziehung gleichmäßig verteilt ist. Es dürften demzufolge beispielsweise keine Unterschiede in der Erhebungsform bestehen, so wie sie die Ertragsbesteuerung des geltenden deutschen Rechts vorsieht. Schließlich bleibt in den Überlegungen *Beckmanns* die skizzierte Dilemmastruktur der Besteuerung unberücksichtigt. Die Möglichkeit des eigenen Free-Ridings geht in das Kalkül der Steuerpflichtigen ebenso wenig ein wie die Überlegung, dass sich andere Steuerpflichtige als Trittbrettfahrer verhalten könnten. Vielmehr bleibt die Hinterziehungsentscheidung des einzelnen Steuerpflichtigen von den Auswirkungen des (möglichen) Steuerhinterziehungsverhaltens anderer Steuerpflichtiger unbeeinflusst. Losgelöst davon, ob man mit *Homann* Dilemmastrukturen generell (*Homann* 2002b: 114-117) oder im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung als realistisch erachtet, ist die Argumentation *Beckmanns* inkonsistent: Zwar handeln politische Agenten bei der Verfolgung ihres Nutzens auf Kosten von Steuerpflichtigen. Steuerpflichtige ziehen aber untereinander eine solche Möglichkeit nicht in Betracht. Aufgrund dieser Einwände wird die von *Beckmann* rekonstruierte Situation im Vergleich zur hier vorgelegten Situationsrekonstruktion als weniger realistisch und konsistent angesehen.

Anders als *Beckmann* argumentiert *Schneider* nicht in einer vertragstheoretischen – und damit in Bezug auf die Erklärung von Steuerhinterziehung auch erfahrungswissenschaftlichen – Perspektive, sondern in einem „ausschließlich“ ethischen Bezugsrahmen. Nach *Schneider* ist Steuerhinterziehung gegenüber dem Staat nicht *unmoralisch*, solange politische Agenten Steuergelder verschwenden. Steuerhinterzieher handeln nach *Schneider* ebenso wenig unmoralisch gegenüber Steuerehrlichen, solange Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht näherungsweise verwirklicht ist.<sup>24</sup> Allerdings ist zu vermuten, dass sich das Urteil *Schneiders*, Steuerhinterziehung sei kein Regelverstoß, auf eine *moralische* Bewertung beschränkt. Denn wenn *Schneider* betont, Ethik werde „lediglich mißbraucht, wenn sie als Lehre von der einseitigen Verpflichtung des Unter-

<sup>24</sup> Anders als *Schneider* vertritt *Siegel* hingegen die Auffassung, Steuerhinterziehung als Notwehr setze „ein erhebliches Ausmaß des faktischen Unrechts voraus“, was im geltenden Recht nicht verwirklicht sei. Darüber hinaus expliziert *Siegel* (1999: 391) aber faktisches Unrecht dahingehend, dass „ein stark überwiegender Teil der Steuerzahler sanktionslos Steuern“ hinterzieht. Siehe zur Anerkennung von Steuerhinterziehung als „Notwehr“ bereits Findeisen (1923: 173).

tanen benutzt wird, um Staatsmacht vorab durch moralisches An-den-Pranger-stellen und nicht nur über Strafandrohungen durchzusetzen“ (Schneider 1997b: 487), scheint *Schneider* nicht für eine Straffreiheit der Steuerhinterziehung einzutreten. *Schneider* plädiert offensichtlich lediglich gegen ein darüber hinaus gehendes Erzwingen von Steuerehrlichkeit durch moralisch negative Werturteile (Schneider 1997b: 487-490). Konsequenter wäre es dann allerdings, wenn *Schneider* sich dafür aussprechen würde, Steuerhinterziehung überhaupt nicht zu sanktionieren oder aber nur als moralisch neutrale Steuerordnungswidrigkeit zu qualifizieren.

Ungeachtet dessen stellt *Schneider* eine Frage in den Raum, die seiner Auffassung nach die Wirtschaftsethik zu beantworten unterlassen habe. *Schneider* fragt: „Nimmt das Nichteinhalten ethischer Normen im Steuerrecht und bei der Staatseinnahmenverwendung gesetzeswidrigem Handeln einzelner Stpfl. den moralischen Makel, auch gegenüber den Steuerehrlichen?“ und beantwortet dies eindeutig positiv (Schneider 1997b: 489f.).<sup>25</sup> Im Folgenden wird diese Frage in *modifizierter* Form aufgegriffen. Gefragt wird, ob die Verschwendung von Steuergeldern und die Nichtverwirklichung gleichmäßiger Besteuerung gegen einen *Straftatbestand Steuerhinterziehung* sprechen. Mit anderen Worten: Ist anzunehmen, dass Wirtschaftssubjekte auf einer konstitutionellen Ebene Steuerhinterziehung nur dann als Regelverstoß ansehen, sofern gewährleistet ist, dass in der nachkonstitutionellen Phase öffentliche Güter ordnungsgemäß produziert werden und Gleichmäßigkeit der Besteuerung besteht? Zur Beantwortung dieser Frage wird davon ausgegangen, dass die Wirtschaftssubjekte auf konstitutioneller Ebene der hier vorgelegten Erklärung der Steuerhinterziehung folgen und dass sie in dieser gewählten Perspektive konsistent entscheiden: Gemäß der hier vorgetragenen Argumentation wird die Verpflichtung zur Steuerzahlung als Verpflichtung der Gesellschaftsmitglieder untereinander angesehen. Hiervon ist die sich anschließende Beauftragung der Agenten durch die Gesamtheit der Gesellschaftsmitglieder zu trennen. Gemäß dieser zwei Verträge würde die Sanktionierung von Regelverstößen der politischen Agenten mittels Steuerhinterziehung in Kauf nehmen, dass die Gesellschaftsmitglieder gegen den zwischen ihnen zuvor geschlossenen Gesellschaftsvertrag verstoßen. Selbst wenn man diesen Verstoß tolerieren würde, spräche hiergegen, dass sich die Gesellschaftsmitglieder durch Steuerhinterziehung nur ihrer Verpflichtung entledigen, gleichwohl aber an den öffentlichen Gütern, von deren Konsum sie nicht ausgeschlossen werden können, partizipieren. Es liegt damit nur ein einseitiger „Ausstieg“ aus der Verpflichtung gegenüber den Gesellschaftsmitgliedern vor.<sup>26</sup> Auch wenn Steuerhinterziehung geeignet sein könnte, das Handeln politischer Agenten zu steuern, wirkt sich Steuerhinterziehung zu Lasten der nicht hinterziehenden Gesellschaftsmitglieder aus. Dies wiegt umso schwerer, als dass die Chance zur Steuerhinterziehung von der steuerlichen Behandlung der wirtschaftlichen Position abhängt. Selbst

<sup>25</sup> Siehe zu einer solchen Auffassung im Hinblick auf die effiziente Produktion öffentlicher Güter auch Kirchgässner (2001: 10), allerdings ohne Berücksichtigung horizontaler Steuergerechtigkeit.

<sup>26</sup> In diesem Zusammenhang ist es bemerkenswert, dass Buchanan (1985: 10–12), der ethische Grenzen in der Höhe der Besteuerung zur Begrenzung des Leviathan-Staates formuliert, diese an einen *umfassenden* Ausstieg von Rechten und Pflichten bindet.

wenn alle Steuerpflichtigen die politischen Agenten durch Steuerhinterziehung sanktionieren wollten, hätten dazu nicht alle die Gelegenheit. Denn die Möglichkeit zur Steuerhinterziehung ist bereits ungleichmäßig verteilt, wenn unterschiedliche Erhebungsformen – Quellenabzug einerseits, Veranlagung andererseits – vorliegen. Schließlich besteht das Problem, hinsichtlich der Explikation einer gleichmäßigen Besteuerung Übereinstimmung zu erzielen. Von offensichtlichen Extremfällen abgesehen – beispielsweise der ausschließlichen Einkommensbesteuerung weiblicher oder männlicher Steuerpflichtiger –, wird kein Konsens über die inhaltliche Ausdifferenzierung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit und somit darüber zu erzielen sein, wann Steuerhinterziehung zulässig ist und wann nicht. Dazu ist es nicht erforderlich, auf das subjektive Gerechtigkeitsgefühl von Steuerpflichtigen und die damit einhergehenden unterschiedlichen Auffassungen in einer nachkonstitutionellen Phase hinzuweisen. Auch hinter einem Schleier des Nichtwissens, der das subjektive, von der jeweiligen Position abhängige, Gerechtigkeitsgefühl ausblendet, ist ein Konsens nicht zu erwarten. Denn allein die im ökonomischen Schrifttum geführte *wissenschaftliche* Kontroverse darüber, ob Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch eine Einkommensbesteuerung (Schneider 2002: 231-274) oder eine Konsumbesteuerung (Wagner 2003: 377) realisiert wird, zeigt die Schwierigkeit, einen Regelverstoß an verwirklichte Ungleichmäßigkeit zu binden.

Diese Argumente sprechen gegen Steuerhinterziehung als zulässiges Sanktionsinstrument politischer Agenten. Das heißt nicht, dass Sanktionierungsmöglichkeiten nicht als notwendig erachtet werden, sondern nur, dass Steuerhinterziehung ein ungeeignetes Sanktionsmittel darstellt.<sup>27</sup> Eine Trennung zwischen „Prinzipalvertrag“ und der Beauftragung von Agenten sowie einer daraus resultierenden eigenständigen Sanktionierung von Agenten ist im Übrigen auch in anderem Kontext gebräuchlich: So wird beispielsweise ein GmbH-Gesellschafter von seiner Einlagepflicht gegenüber der Gesellschaft nicht befreit, weil der GmbH-Geschäftsführer seinen Verpflichtungen nicht nachkommt. Gegen den pflichtwidrig handelnden Geschäftsführer kommen eigene Sanktionsmaßnahmen zur Anwendung: Der Geschäftsführer haftet nach § 43 Abs. 2 GmbHG der Gesellschaft für den entstandenen Schaden.<sup>28</sup>

Sofern die Wirtschaftssubjekte auf konstitutioneller Ebene der hier vorgelegten Erklärung der Steuerhinterziehung folgen, wäre es inkonsistent, wenn sie Steuerhinterziehung nur dann als Regelverstoß ansehen würden, sofern öffentliche Güter ordnungsgemäß produziert und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt würde. Die hier vorgelegten Argumente für einen Straftatbestand Steuerhinterziehung werden somit weder durch die – in eine vertragstheoretische Perspektive eingebundene – erfah-

<sup>27</sup> Dass solche Instrumente vorliegen, wird hier mit der Annahme einer freiheitlich-demokratischen Grundordnung unterstellt (siehe Fn. 16). Eine andere – hier nur im Hinblick auf steuerliche Regeln in Kapitel 4 thematisierte – Frage ist die, ob diese Sanktionsmöglichkeiten ausreichen oder verbesserungsfähig sind.

<sup>28</sup> Siehe zur Ablehnung eines individuellen Widerstandsrechts gegen das Handeln politischer Agenten Kirchgässner (2001: 11), dessen Argumentation von der hier vorgelegten sich jedoch erheblich unterscheidet, insbesondere die aufgezeigte Dilemmastruktur nicht thematisiert.

rungswissenschaftliche Argumentation von *Beckmann* noch durch die (hier modifizierte) „ausschließlich“ ethische Argumentation von *Schneider* entkräftet.

#### 4. Implikationen eines Straftatbestands Steuerhinterziehung

Übernimmt man die hier vorgetragene Position, dass der Straftatbestand Steuerhinterziehung in einer Welt mit Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens auch dann begründet ist, wenn politische Agenten Steuergelder verschwenden und Gleichmäßigkeit der Besteuerung angezweifelt wird, ergeben sich hieraus die folgenden grundlegenden Konsequenzen: Ein implementierter Straftatbestand Steuerhinterziehung entfaltet seine Wirkung nur dann, wenn er kontinuierlich verfolgt wird: Deshalb ist eine Steueramnestie, so wie sie jüngst das deutsche Recht im Strafbefreiungserklärungsgesetz mit dem Anreiz (vermeintlich) günstiger Steuersätze vorsah,<sup>29</sup> aus zwei Gründen abzulehnen. *Erstens* büßt das moralisch negative Werturteil seine Glaubwürdigkeit ein. Um Steuereinnahmen zu erzielen, wird Steuerhinterziehung ex post legalisiert. Ein moralisch negatives Werturteil lässt jedoch solche Ausnahmen nicht zu. Vielmehr wird der Eindruck vermittelt, dass der Straftatbestand Steuerhinterziehung weniger von einer moralischen Einschätzung der Steuerhinterziehung als vielmehr vom Finanzbedarf des Staates determiniert ist. Von dieser öffentlichen Einschätzung sind Auswirkungen auf die Steuermoral und daraus auf das Steuerzahlungsverhalten zu erwarten. Etwas anderes gilt hingegen für die Selbstanzeige nach § 371 AO. Gäbe es diese Möglichkeit der straffreien Rückkehr in die Steuerehrlichkeit unter „normaler“ Besteuerung nicht, wäre dieser Weg häufig verschlossen: Steuerehrliches Verhalten späterer Perioden – beispielsweise die Angabe von Zinsen in entsprechender Höhe – trägt die Gefahr der Entdeckung früherer Steuerhinterziehung in sich. Gegen eine Steueramnestie spricht *zweitens*, dass damit die Unzulänglichkeit der Aufdeckung von Steuerhinterziehungen eingestanden wird. Es ist davon auszugehen, dass dieses Eingeständnis fehlender Kontrolleffizienz die Abschreckungswirkung des Straftatbestands Steuerhinterziehung negativ beeinflusst.<sup>30</sup>

Des Weiteren erfordert ein implementierter Straftatbestand Steuerhinterziehung, dass diese konsistent und umfassend verfolgt wird. Deshalb ist bei der Konzeption von Steuergesetzen die „Hinterziehungsanfälligkeit“ von Besteuerungsregeln – wie sie im deutschen Steuerrecht beispielsweise für Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus privaten Veräußerungsgeschäften besteht – zu berücksichtigen. Die Möglichkeit der Steuerhinterziehung ist bereits im *materiellen Recht* einzuschränken. Außerdem sind *verfahrensrechtliche* Maßnahmen notwendig, die die Überprüfung des Steuerzahlungsverhaltens ermöglichen. Ein Straftatbestand Steuerhinterziehung entfaltet seine Abschreckungswirkung nur, wenn er mit entsprechenden Kontrollen verbunden ist. In dieser Perspektive ist der in § 30a AO festgelegte Schutz von Bankkunden kritisch, eine

<sup>29</sup> Breithöcker (2003) hebt hervor, dass sich die Vorteilhaftigkeit der Steueramnestie im Vergleich zur Selbstanzeige auf wenige Bereiche beschränkt. Vermutlich liegt hierin auch eine Ursache, dass die Inanspruchnahme der Steueramnestie weit hinter den ursprünglichen Erwartungen zurückblieb.

<sup>30</sup> Siehe kritisch zur Steueramnestie Andreoni et al. (1998: 853f.).

umfassendere Kontrollmöglichkeit der Finanzverwaltung, beispielsweise die Möglichkeit zu Kontoabfragen, grundsätzlich positiv zu beurteilen.<sup>31</sup>

Außerdem zeigt die hier vertretene Position, nach der Steuerhinterziehung als Sanktionsmaßnahme politischer Agenten abgelehnt wird, die Notwendigkeit auf, andere Maßnahmen zur Kontrolle und Sanktion politischer Agenten zu entwickeln und zu kodifizieren. Im Hinblick auf die Besteuerung ist hier an eine Eingrenzung des diskretionären Spielraums politischer Agenten zu denken. In diesem Sinne kann der Vorschlag *Schneiders* verstanden werden, die Anzahl von Steueränderungsgesetzen auf ein Gesetz pro Jahr zu limitieren (Schneider 1997b: 490). Zu überdenken wäre aber auch, ob nicht die im deutschen Recht verankerte Zielsetzung einer vertikalen Steuergerechtigkeit aufgegeben und statt dessen Umverteilung durch andere, die politischen Agenten besser zu kontrollierende Instrumente, angestrebt werden sollte (Elschen 1989: 277f.).<sup>32</sup> Schließlich ist auch im Rahmen des Besteuerungsverfahrens darauf zu achten, dass Kontrollmaßnahmen der Finanzverwaltung ebenfalls der Überwachung unterliegen, politische Agenten somit selbst wiederum kontrolliert werden. Dass die Einhaltung solcher „Mindeststandards“ nicht von vornherein gewährleistet ist, sondern eingefordert werden muss, zeigt die insoweit kritisch zu beurteilende gesetzliche Neuregelung der §§ 93 Abs. 7, 8, 93b AO, mit der der Finanzverwaltung Kontoabfragen ermöglicht werden.

Ein Straftatbestand Steuerhinterziehung, so lässt sich resümieren, setzt voraus, auch die in diesem Kapitel aufgezeigten „Nebenwirkungen“ anzuerkennen.

## 5. Ergebnis

Das deutsche Steuerrecht qualifiziert Steuerhinterziehung als kriminelle Steuerstraftat, die nach § 370 AO mit einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren, in besonders schweren Fällen bis zu 10 Jahren, oder einer Geldstrafe bestraft wird. Gemäß der hier vorgenommenen Analyse ist diese gesetzliche Regelung begründet: Steuerhinterziehung resultiert aus der Dilemmaproblematik der Besteuerungssituation. Der Anreiz zum Trittbrettfahrerverhalten sowie das Wissen um mögliches Free-Riding anderer Gesellschaftsmitglieder führen in einer Mehrpersonengesellschaft unter Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens zwar nicht unbedingt den Zusammenbruch der Produktion öffentlicher Güter herbei, verringern diese aber und verhindern überdies bereits im Ansatz eine horizontal gerechte Besteuerung. Ein Straftatbestand Steuerhinterziehung vermindert bei potentiellen Defektieren den Anreiz zum Free-Riding und stabilisiert dadurch gleichzeitig die Kooperationsbereitschaft kooperativer Steuerpflichtiger.

---

<sup>31</sup> Allerdings ist zu beachten, dass eine Ausweitung des Kontrollumfangs zwar eine Erhöhung der Abschreckungswirkung erwarten lässt, aber auch negative Effekte auf die Steuermoral hervorrufen kann. *Frey* spricht in diesem Zusammenhang von einer Verdrängung intrinsischer Motivation zur Steuerzahlung durch das Besteuerungsverfahren (Frey 2004: 50-56).

<sup>32</sup> Siehe zu einer anderen Auffassung hingegen Schneider (2002: 232-234, 257-260).

Soll auf der Grundlage dieser Analyse eine Entscheidung für eine Beibehaltung des Straftatbestands Steuerhinterziehung getroffen werden, ist Folgendes zu berücksichtigen: Dieses Ergebnis ist erstens an die eingenommene vertragstheoretische Perspektive in einer Welt mit Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens gebunden: Über eine Rechtsregel Steuerhinterziehung entscheiden eigennutzorientiert handelnde Steuerpflichtige hinter einem Schleier des Nichtwissens. Zweitens setzt die Erklärung von Steuerhinterziehungsverhalten aus der Dilemmaproblematik der Besteuerungssituation voraus, dass Steuerpflichtige „in der Realität“ Steuern nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit Einnahmen aus öffentlichen Gütern betrachten. Außerdem wird unterstellt, dass eigennutzorientiertes Handeln auch auf Kosten anderer ein realistisches (wenn auch nicht unbedingt immer und überall geltendes) Handeln darstellt. Drittens ist zu beachten, dass dieses Ergebnis keine logische Deduktion aus der Annahme eigennutzorientierten und rationalen Verhaltens darstellt. Weil hier eine Welt mit Unsicherheit und Ungleichverteilung des Wissens zugrunde gelegt wurde, kann nicht gesagt werden, dass sich eigennutzorientiert und rational handelnde Wirtschaftssubjekte hinter einem Schleier des Nichtwissens für einen Straftatbestand Steuerhinterziehung entscheiden werden. Es werden aber Gründe dafür angeführt, dass die rekonstruierte Situation, zu der die Entscheidung für einen Straftatbestand Steuerhinterziehung situationsangemessenes Handeln darstellt, realistischer und konsistenter ist als die von Beckmann vorgelegte Erklärung von Steuerhinterziehungsverhalten, aus der es situationsangemessen wäre, auf einen Straftatbestand Steuerhinterziehung zu verzichten. Überdies lässt sich begründen, dass Wirtschaftssubjekte, die hinter einem Schleier des Nichtwissens der hier vorgelegten Erklärung von Steuerhinterziehungsverhalten folgen, sich gegen die modifizierte ethische Argumentation Schneiders aussprechen werden: Entgegen Schneider ist Steuerhinterziehung als Sanktionsinstrument politischer Agenten nicht gerechtfertigt, weil sie sich aufgrund des „einseitigen Ausstiegs“ immer zu Lasten der Gesellschaftsvertragspartner auswirkt. Viertens ist zu berücksichtigen, dass mit dem Straftatbestand Steuerhinterziehung Konsequenzen im Hinblick auf materielles und formelles Steuerrecht sowie die Ausgestaltung des Steuerstrafrechts verbunden sind, die als „Nebenwirkungen“ bei einer Entscheidung für die Beibehaltung des Tatbestands in Kauf genommen werden müssen.

## Literaturverzeichnis

- Albert, H.* (1987): Kritik der reinen Erkenntnislehre, Tübingen: Mohr Siebeck.
- Albert, H.* (1991): Traktat über kritische Vernunft, 5. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck.
- Andreoni, J./ Erard, B./ Feinstein, J.* (1998): Tax Compliance, in: Journal of Economic Literature, Vol. XXXVI, 818-860.
- Beckmann, K.* (2003): Steuerhinterziehung, Tübingen: Mohr Siebeck.
- Breitbecker, V.* (2003): Lohnt die strafbefreiende Erklärung nach dem Steuerbefreiungserklärungsgesetz vom 23.12.2003?, in: Carstens, K./ Fleck, G./ Loeper, K.-D. v. (Hrsg.): StB-Handbuch, Band 1, 2. Aufl., Berlin: Erich Schmidt.
- Brennan, G./ Buchanan, J. M.* (1988): Besteuerung und Staatsgewalt, Hamburg: Steuer- und Wirtschaftsverlag.



- Buchanan, J. M.* (1985): The Ethical Limits of Taxation, in: Førsund, F. R./ Honkapohja, S. (Eds.): Limits and Problems of Taxation, Houndmills: Macmillan, 4-16.
- Elschen, R.* (1989): Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg: Steuer- und Wirtschaftsverlag.
- Findeisen, F.* (1923): Unternehmung und Steuer, Stuttgart: Poeschel.
- Frey, B. S.* (2004): Politische Partizipation und Steuermoral, in: Bizer, K./ Falk, A./ Lange, J. (Hrsg.): Am Staat vorbei, Berlin: Duncker & Humblot, 47-57.
- Gaertner, W.* (1988): Untergrundwirtschaft, Steuerhinterziehung und Moral, in: Hesse, H. (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaft und Ethik, Berlin: Duncker & Humblot, 109-130.
- Hayek, F. A. v.* (1976): Wahrer und falscher Individualismus, in: Individualismus und wirtschaftliche Ordnung, 2. Aufl., Salzburg: Neugebauer, 9-48.
- Homann, K.* (1999): Die Legitimation von Institutionen, in: Korff, W. (Hrsg.): Handbuch der Wirtschaftsethik, Band 2, Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 50-94.
- Homann, K.* (2002a): Homo oeconomicus und Dilemmastrukturen (Erstveröffentlichung 1994), in: Lütge, C. (Hrsg.): Vorteile und Anreize, Tübingen: Mohr Siebeck, 69-93.
- Homann, K.* (2002b): Sinn und Grenze der ökonomischen Methode in der Wirtschaftsethik (Erstveröffentlichung 1997), in: Lütge, C. (Hrsg.): Vorteile und Anreize, Tübingen: Mohr Siebeck, 106-135.
- Hundsdoerfer, J.* (1996): Die Steuerhinterziehung und ihre Integration in betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle – Eine Wirkungsanalyse, Köln: Verlag für Betriebswirtschaft und Steuern.
- Joecks, W.* (2005): Einleitung, in: Franzen, K./ Gast-de Haan, B./ Joecks, W. (Hrsg.): Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerrecht, 6. Aufl., München: Beck.
- Kirchgässner, G.* (2000): Homo Oeconomicus, 2. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck.
- Kirchgässner, G.* (2001): Moralische Aspekte der Besteuerung, Discussion Paper no. 2001-19, Forschungsgemeinschaft für Nationalökonomie an der Universität St. Gallen.
- Kirchler, E./ Maciejovsky, B.* (2002): Steuermoral und Steuerhinterziehung, Discussion Papers on Strategic Interaction, no. 18-2002, Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen.
- Leschke, M.* (1997): Das Problem der Steuerhinterziehung. Eine moralökonomische Analyse, in: Lohmann, K. R. (Hrsg.): Ökonomie und Moral, München: Oldenbourg, 157-174.
- Mackscheidt, K.* (2004): Die Entwicklung der Steuermoralforschung, in: Bizer, K./ Falk, A./ Lange, J. (Hrsg.): Am Staat vorbei, Berlin: Duncker & Humblot, 15-28.
- Pommerehne, W.* (1983): Steuerhinterziehung und Schwarzarbeit als Grenzen der Staatstätigkeit, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, o. J./ Heft 3, 261-284.
- Pommerehne, W.* (1985): Was wissen wir eigentlich über Steuerhinterziehung?, in: Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali, Vol. 32/ N. 12, 1155-1186.
- Pommerehne, W. W./ Weck-Hannemann, H.* (1992): Steuerhinterziehung: Einige romantische, realistische und nicht zuletzt empirische Befunde, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Jg. 112/ Heft 3, 433-466.
- Popper, K. R.* (1978): Die Logik der Sozialwissenschaften, (Erstveröffentlichung 1962), in: Adorno, T. W./ Dahrendorf, R./ Pilot, H./ Albert, H./ Habermas, J./ Popper, K. R. (Hrsg.): Der Positivismusstreit in der deutschen Soziologie, 6. Aufl., Darmstadt: Luchterhand, 103-123.
- Popper, K. R.* (1979a): Das Elend des Historizismus, 5. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck.
- Popper, K. R.* (1979b): Ausgangspunkte, Hamburg: Hoffmann und Campe.

- Popper, K. R.* (1992): Die offene Gesellschaft und ihre Feinde II, 7. Aufl. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Popper, K. R.* (1994): Logik der Forschung, 10. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck.
- Popper, K. R.* (2000): Das Rationalitätsprinzip (Erstveröffentlichung 1967), in: Miller, D. (Hrsg.): Popper Lesebuch, Tübingen: Mohr Siebeck, 350-359.
- Rawls, J.* (2003): Gerechtigkeit als Fairneß. Ein Neuentwurf, Frankfurt a. M.: Suhrkamp.
- Schäfer, H.-B./ Ott, C.* (2000): Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts, 3. Aufl., Berlin: Springer.
- Schmidtchen, D.* (1994): Vom nichtmarginalen Charakter der Steuermoral, in: Smekal, C./ Theurl, E. (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, Baden-Baden: Nomos, 185-211.
- Schneider, D.* (1995): Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundlagen, 2. Aufl., München: Oldenbourg.
- Schneider, D.* (1997a): Betriebswirtschaftslehre, Band 3: Theorie der Unternehmung, München: Oldenbourg.
- Schneider, D.* (1997b): Steuervermeidung – ein Kavaliersdelikt?, in: Der Betrieb, Jg. 50/ Heft 10, 485-490.
- Schneider, D.* (2001): Betriebswirtschaftslehre, Band 4: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, München: Oldenbourg.
- Schneider, D.* (2002): Steuerlast und Steuerwirkung, München: Oldenbourg.
- Schreyögg, G.* (1991): Der Managementprozeß – neu gesehen, in: Staehle, W. H./ Sydow, J. (Hrsg.): Managementforschung 1, Berlin: de Gruyter, 255-289.
- Siegel, T.* (1999): Steuern, in: Korff, W. (Hrsg.): Handbuch der Wirtschaftsethik, Band 3, Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 354-398.
- Smith, A.* (1999): Der Wohlstand der Nationen, 8. Aufl., München: dtv.
- Tietzel, M.* (1985): Wirtschaftstheorie und Unwissen, Tübingen: Mohr Siebeck.
- Tipke, K.* (1993): Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 2. Aufl., Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Wagner, F. W.* (2003), Die real existierende Einkommensteuer ist eine konsumorientierte Besteuerung, in: Ahlheim, M./ Wenzel, H.-D./ Wiegard, W. (Hrsg.): Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis, Festschrift für Manfred Rose, Berlin: Springer, 369-390.
- Watkins, J. W. N.* (1978): Freiheit und Entscheidung, Tübingen: Mohr Siebeck.
- Weck-Hannemann, H./ Pommerehne, W.* (1989): Einkommenssteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, o. J./ Heft 4, 515-556.