

# Steuergestaltung und Moral – Zur moralischen Bewertung von Steuergestaltungen durch Laien und Steuerexperten

Prof. Dr. Kay Blaufus

## I. Einleitung

Berichte über Unternehmen, die sehr geringe Steuern zahlen, haben die öffentliche Aufmerksamkeit zunehmend auf das Thema Steuervermeidung gelenkt. Obwohl Steuervermeidung legal ist, fordern Teile der Öffentlichkeit, dass Unternehmen ihren „gerechten Anteil“ an Steuern zahlen und auf bestimmte als aggressiv wahrgenommene Steuergestaltungen verzichten.<sup>1</sup> Auch Politiker fordern, dass Unternehmen nicht nur gesetzeskonform, sondern auch moralisch legitim handeln.<sup>2</sup> Infolgedessen sind Unternehmen zunehmend besorgt über potenzielle Reputationskosten, wenn sie bestimmte Steuerstrategien verfolgen, und einige Steuerkanzleien richten bereits Ethikkommissionen für Steuerfragen ein.<sup>3</sup> Darüber hinaus gibt es Bestrebungen innerhalb der Berufsverbände, ethische Regeln zur Steuerplanung neu zu definieren. Beispielsweise hat das *International Ethics Standards Board for Accountants* erst kürzlich einen neuen Standard zur Steuerplanung verabschiedet, der den „professional accountant“ verpflichtet, bei der Steuergestaltungsberatung neben der Feststellung einer verlässlichen recht-

---

1 Vgl. z.B. P. D. Mason, S. Utke, B. M. Williams. Why pay our fair share? How perceived influence over laws affects tax evasion. *The Journal of the American Taxation Association*, 2020, 42(1), 133-156.

2 Ein bekannt gewordener Ausspruch von Margaret Hodge, Vorsitzende des parlamentarischen Rechnungsprüfungsausschusses des Vereinigten Königreichs, die das Top-Management von Amazon, Google und Starbucks zu ihren Steuerplanungsaktivitäten befragte, beschreibt dies sehr deutlich: „We’re not accusing you of being illegal, we’re accusing you of being immoral.“ Vgl. BBC: Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance. 12.11.2012, im Internet: <https://www.bbc.com/news/business-20288077> (abgerufen: 8.9.2024).

3 Vgl. z.B. C. Behlau: Tax Ethics Committee bei Dentons: Moralische Themen stecken in der einfachsten steuerlichen Frage, 2022, im Internet: <https://www.juve-steuermarkt.de/meinung/moralische-themen-stecken-in-der-einfachsten-steuerlichen-frage/> (abgerufen: 13.9.2024).

lichen Grundlage auch mögliche Reputationsfolgen zu berücksichtigen, die sich aus der Wahrnehmung durch die Stakeholder ergeben könnten.<sup>4</sup> Ähnlich erklärt das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland in seinem Verhaltenskodex, dass deutsche Wirtschaftsprüfer ihre Mandanten über Reputationsrisiken von Steuerplanungsmodellen informieren sollen.<sup>5</sup>

Welche Steuergestaltungen jedoch von der Öffentlichkeit als illegitim wahrgenommen werden und daher potenziell Reputationskosten auslösen könnten, ist bisher weitgehend unbekannt. Vor diesem Hintergrund untersucht der vorliegende Beitrag erstmals umfassend, welche Faktoren die moralische Bewertung von Steuerplanungsstrategien durch Laien und Steuerexperten bestimmen. Dabei basiert der Beitrag auf einer vom Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. geförderten empirischen Untersuchung, welche die Grundlage für die Durchführung eines interdisziplinären Seminars und eines Symposiums zum Thema ‚Steuergestaltung und Moral‘ in Zusammenarbeit mit Dr. Thomas Keß und dem Verein bildete.<sup>6</sup>

## II. Aktueller Forschungsstand

Ob Steuerplanung negative Reputationsfolgen mit sich bringt, wird inzwischen in zahlreichen empirischen Studien untersucht. Eine Befragung von 600 Mitarbeitern der Steuerabteilungen US-amerikanischer Unternehmen ergab, dass die Verantwortlichen mögliche Reputationskosten als zweitwichtigsten Faktor dafür ansehen, dass Unternehmen eine potenzielle Steuerplanungsstrategie nicht umsetzen.<sup>7</sup> Zudem gibt es erste experimentelle Evidenz, dass die Kaufbereitschaft potenzieller Konsumenten und die Unternehmensreputation negativ durch aggressive Steuerplanung beeinflusst

---

4 Vgl. International Ethics Standards Board for Accountants: Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services, 2024, Rz. 380.19 A4, im Internet: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-addressing-tax-planning-and-related-services> (abgerufen:13.9.2024).

5 Vgl. IDW Code of Conduct for German Public Auditors v. 7.11.2022, Tz. 2.6.

6 Ein Bericht über das Symposium findet sich im Internet auf der Seite des VFS Hannover: <https://vfs-hannover.de/2023/03/04/abendsymposium-steuergestaltung-und-moral-am-17-januar-2023-3/> (abgerufen: 21.9.2024).

7 Vgl. J. R. Graham/M. Hanlon/T. Shevlin/N. Shroff. Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 2014, 89(3), 991-1023.

werden.<sup>8</sup> Andere empirische Studien gelangen jedoch zu dem Schluss, dass Konsumenten kaum auf Nachrichten über aggressive Steuerplanung reagieren<sup>9</sup> und sowohl Umsatz als auch Umsatzwachstum durch die Veröffentlichung von Nachrichten über aggressive Steuerplanung nicht negativ beeinflusst werden.<sup>10</sup>

Zudem existieren Hinweise darauf, dass Nachrichten über aggressive Steuerplanung die Wahrnehmung von Managern und Unternehmen bei Arbeitnehmern negativ beeinflusst.<sup>11</sup> Darüber hinaus wird der Effekt aggressiver Steuerplanung auf die Reputation der Manager untersucht. Auch hier ergibt sich aus den Studien kein einheitliches Bild. Die Studien zeigen keine,<sup>12</sup> negative,<sup>13</sup> aber auch positive Effekte<sup>14</sup> auf die Managerreputation. Zudem kann auch das Unterlassen von Steuerplanung negative Reputationseffekte für Manager haben.<sup>15</sup>

Ob mögliche Reputationskosten die Vorteile der Steuerplanung übersteigen können, wird schließlich anhand der Kapitalmarktreaktionen auf Nachrichten über Steuerplanung untersucht. Einige Studien finden zumindest kurzfristig negative Kapitalmarktreaktionen auf Nachrichten über aggressive Steuerplanung,<sup>16</sup> was auf hohe Reputationskosten hindeuten könn-

- 
- 8 Vgl. I. Hardeck/R. Hertl. Consumer reactions to corporate tax strategies: Effects on corporate reputation and purchasing behavior. *Journal of Business Ethics*, 2014, 123, 309-326.
  - 9 Vgl. H. S. Asay/J. L. Hoopes/J. R. Thornock/J. H. Wilde. Tax boycotts. *The Accounting Review*, 2024, 99(1), 1-29.
  - 10 Vgl. J. Gallemler/E. L. Maydew/J. R. Thornock. The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 1103-1133.
  - 11 Vgl. Y. Lee/S. Ng/T. Shevlin/A. Venkat. The effects of tax avoidance news on employee perceptions of managers and firms: Evidence from glassdoor.com ratings. *The Accounting Review*, 2021, 96(3), 343-372.
  - 12 Z.B. J. R. Graham/M. Hanlon/T. Shevlin/N. Shroff. *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 1103-1133.
  - 13 Vgl. J. A. Chyz/F. B. Gaertner. Can paying “too much” or “too little” tax contribute to forced CEO turnover? *The Accounting Review*, 2018, 93(1), 103-130.
  - 14 Vgl. R. Lanis/G. Richardson/C. Liu/R. McClure. The impact of corporate tax avoidance on board of directors and CEO reputation. In *Business and the Ethical Implications of Technology 2022*. 157-192. Cham: Springer Nature Switzerland.
  - 15 Vgl. J. A. Chyz/F. B. Gaertner. Can paying “too much” or “too little” tax contribute to forced CEO turnover? *The Accounting Review*, 2018, 93(1), 103-130.
  - 16 Vgl. M. Hanlon/J. Slemrod. What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, 2009, 93(1-2), 126-141; J. Gallemler/E. L. Maydew/J. R. Thornock. The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 1103-1133; S. K. Choy/T. K. Lai/T. Ng. Do tax havens create firm value? *Journal of Corporate*

te. Andere Studien weisen hingegen auf positive Kapitalmarktreaktionen hin,<sup>17</sup> insbesondere wenn zwischen legaler Steuerplanung und Steuerhinterziehung differenziert wird.<sup>18</sup>

Das uneinheitliche Bild der bisherigen Ergebnisse zu den Reputationskosten könnte daraus entstehen, dass legale Steuerplanung nicht pauschal als unmoralisch wahrgenommen wird. Die Frage, wie legale Steuergestaltungen moralisch zu bewerten sind, wird jedoch bisher fast nur in theoretischen Arbeiten erörtert.<sup>19</sup> Dabei verläuft die Diskussion erwartungsgemäß kontrovers.

In mehreren theoretischen Abhandlungen wird argumentiert, dass bestimmte Formen der legalen Steuervermeidung unmoralisch sein können. So wird aus utilitaristischer Sicht angeführt, dass der Wohlfahrtsverlust durch verringerte Steuereinnahmen größer sei als der gesellschaftliche Nutzen, der aus der Steuerplanung resultieren könne.<sup>20</sup> Den Vorteilen aus der Steuerplanung in Form potenziell höherer Aktienkurse bzw. Divi-

---

Finance, 2017, 42, 198-220; J. L. Hoopes/L. Robinson/J. Slemrod. Public tax-return disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 2018, 66(1), 142-162; D. S. Dhaliwal/T. H. Goodman/P. J. Hoffman/C. M. Schwab. The incidence, valuation, and management of tax-related reputational costs: Evidence from a period of protest. *The Journal of the American Taxation Association*, 2022, 44(1), 49-73.

- 17 Vgl. M. A. Desai/J. R. Hines Jr. Expectations and expatriations: Tracing the causes and consequences of corporate inversions. *National Tax Journal*, 2002, 55(3), 409-440; W. L. Nesbitt/E. Outslay/A. V. Persson. A reexamination of investors' reaction to tax shelter news: Evidence from the Luxembourg tax leaks. *Journal of Accounting and Economics*, 2023, 75(2-3), 101537.
- 18 Vgl. K. Blaufus/A. Möhlmann/A. N. Schwäbe. Stock price reactions to news about corporate tax avoidance and evasion. *Journal of Economic Psychology*, 2019, 72, 278-292.
- 19 Zwei Ausnahmen sind zu nennen: 1. DeZoort und Koautoren finden in einer Befragungsstudie, dass zwischen 30 % und 46 % der Befragungsteilnehmer die Verlagerung von Einkommen in ein Niedrigsteuerland für unethisch halten, vgl. F. T. DeZoort/T. J. Pollard/E. J. Schnee. A study of perceived ethicality of low corporate effective tax rates. *Accounting Horizons*, 2018, 32(1), 87-104. 2. Davis und Koautoren zeigen, dass Unternehmen mit einem effektiven Steuersatz, der niedriger als der Branchendurchschnitt ist, als weniger sozial verantwortlich wahrgenommen werden als Unternehmen mit einem effektiven Steuersatz, der höher als der Branchendurchschnitt ist, vgl. A. B. Davis/R. D. Moore/T. J. Rupert. Corporate social responsibility and tax management: The moderating effect of beliefs about corporate tax duty. *The Journal of the American Taxation Association*, 2022, 44(2), 35-53.
- 20 Vgl. F. Scarpa/S. Signori. Ethics of corporate taxation: A systematic literature review. *Handbook of Business Legitimacy: Responsibility, Ethics and Society*, 2020, 459-485; P. Antonetti/M. Anesa. Consumer reactions to corporate tax strategies: The role of political ideology. *Journal of Business Research*, 74, 1-10; I. Hardeck/J. W. Harden/D.

denden, potenziellen Lohnsteigerungen und geringerer Produktpreise, die insgesamt durch die Steuerersparnis finanziert werden könnten, werden die Nachteile in Form geringerer Verfügbarkeit öffentlicher Güter, höherer Steurdurchsetzungskosten zur Verhinderung bestimmter Gestaltungsmodelle und die Wettbewerbsnachteile für Unternehmen, die keinen Zugang zu entsprechenden Steuerplanungsmodellen haben, gegenübergestellt. Eine genaue Quantifizierung der Vor- und Nachteile erfolgt jedoch nicht, so dass die Frage der ethischen Beurteilung aus utilitaristischer Sicht insoweit offenbleiben muss.<sup>21</sup> Allerdings wird teilweise implizit angenommen, dass die Nachteile überwiegen.<sup>22</sup>

Aus deontologischer Sicht wird argumentiert, dass Steuerplanung, die auf rein wörtlicher Auslegung basiert, aber nicht im Einklang mit dem Gesetzeszweck steht, gegen Kants kategorischen Imperativ verstoße, da sie nicht als allgemeingültige *Maxime* bestehen könne, ohne das Rechtssystem zu destabilisieren. Wenn jeder die Gesetze bis an ihre Grenzen auslegen würde, wäre das Rechtssystem nicht mehr gerecht und zuverlässig, was aber den Zielvorstellungen der Menschen widerspreche.<sup>23</sup>

Vertreter der Tugendethik betrachten Steuervermeidung als unmoralisch, da sie nicht zur Förderung des gemeinsamen Wohlstands beitrage, sondern persönliche und unternehmerische Interessen über das Gemeinwohl stelle.<sup>24</sup> Schließlich wird auf der Grundlage von Gerechtigkeitstheorien zum einen argumentiert, dass der Zugang zu den Möglichkeiten der Steuerplanung ungleich verteilt sei, so dass die Vorteile nur wenigen zugute kämen, während die Lasten in Form geringerer öffentlicher Güter oder höherer Steuern vor allem von denjenigen getragen würden, die nicht von den

---

R. Upton. Consumer reactions to tax avoidance: Evidence from the United States and Germany. *Journal of Business Ethics*, 2021, 170, 75-96.

- 21 Vgl. S. H. Godar/P. J. O'Connor/V. A. Taylor. Evaluating the ethics of inversion. *Journal of Business Ethics*, 2005, 61, 1-6.
- 22 Vgl. z.B. D. M. Payne/C. A. Raiborn. Aggressive tax avoidance: A conundrum for stakeholders, governments, and morality. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487.
- 23 Vgl. H. Lenz. Aggressive tax avoidance by managers of multinational companies as a violation of their moral duty to obey the law: A Kantian rationale. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697. Weitere Verfasser, die bestimmte Steuergestaltungen aus deontologischer Sicht als unmoralisch bewerten sind z.B. S. H. Godar/P. J. O'Connor/V. A. Taylor. *Journal of Business Ethics*, 2005, 61, 1-6, Z. Prebble/J. Prebble. The morality of tax avoidance. *Creighton L. Rev.*, 2009, 43, 693.
- 24 Vgl. z.B. A. West. Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*, 2018, 153(4), 1143-1156.

Steuersparmöglichkeiten profitierten.<sup>25</sup> Zum anderen wird mit einem Verstoß gegen das Prinzip der „Austauschgerechtigkeit“ argumentiert, da Unternehmen von den ihnen zur Verfügung gestellten öffentlichen Gütern und Dienstleistungen profitieren würden, sie aber durch bestimmte Formen der Steuervermeidung nicht den fairen Preis für diese Leistungen bezahlen würden.<sup>26</sup>

Gegen die Ansicht, legale Steuergestaltung könne unmoralisch sein, werden im Schrifttum ebenfalls Argumente angeführt. Streng legale Steuergestaltung sei ethisch neutral.<sup>27</sup> Die Rechtsprechung stelle es dem Steuerpflichtigen ausdrücklich frei, Gestaltungen zu wählen, die zu einer geringeren Steuerbelastung führen.<sup>28</sup> Daraus wird geschlossen, „dass es nicht moralisch fragwürdig oder gar illegitim sein kann, wenn der Steuerpflichtige sich bietende legale Vorteile bei seiner Steuerplanung nutzt.“<sup>29</sup> Es wird auch von einem „Grundrecht auf Steuerplanung“ gesprochen, das sich aus der allgemeinen Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 des Grundgesetzes ergebe.<sup>30</sup> Weiterhin wird argumentiert, dass Steuervermeidung moralisch gerechtfertigt sei, da die Besteuerung das individuelle Recht auf Eigentum verletze,<sup>31</sup> die Ressourcen besser im Privatsektor verbleiben sollten, da die-

25 Vgl. D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487.

26 Vgl. F. Scarpa/S. Signori. *Handbook of Business Legitimacy: Responsibility, Ethics and Society*, 2020, 459-485.

27 Vgl. D. Windsor. The ethics and business diplomacy of MNE tax avoidance. In: *International Business Diplomacy: How Can Multinational Corporations Deal with Global Challenges?* Emerald Publishing Limited, 2017, 151-171, 156.

28 Z.B. BFH v. 17.11.2020 – I R 2/18: „Der Steuerpflichtige darf seine Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden.“

29 O. H. Jacobs/D. Endres/C. Spengel. *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl., München: Beck 2016, 891. Dass die Abgrenzung zwischen legaler und illegaler Steuergestaltung moralische Bewertungen beeinflusst, zeigt sich empirisch, vgl. K. Blaufus/J. Hundsdoerfer/M. Jacob/M. Sünwoldt. Does legality matter? The case of tax avoidance and evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 2016, 127, 182-206. Allerdings lässt sich daraus nicht schlussfolgern, dass alles, was legal ist, auch moralisch legitim sei, da rechtliche und ethische Normen divergieren können, vgl. A. Scherer/U. Schmiel. Ethical and legal responsibility of multinational corporate groups for a fair share of taxes. *Nordic Tax Journal*, 2021(1), 32-46, 34.

30 Vgl. C. Naumann/B. Berens, B./M. Gottfreund. „Steuercompliancelehre“ als neue Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre? In: *Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre*, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin, 2022, 35-50, 37 m.w.N.

31 Vgl. T. R. Machan. Taxation: The ethics of its avoidance or dodging. *Contemporary Readings in Law and Social Justice*, 2010, 2(2), 80-91.

ser effizienter mit ihnen wirtschaften würde<sup>32</sup> und Manager als Treuhänder der Aktionäre moralisch verpflichtet seien, Steuern legal zu minimieren, da der Verzicht auf Steuervermeidung die Ressourcen des Unternehmens verringern würde, was sich wiederum negativ auf Interessengruppen wie Mitarbeiter, Lieferanten und Kunden auswirken würde.<sup>33</sup>

Entsprechend den aus theoretischer Sicht vorgebrachten Argumenten ist zu erwarten, dass die moralische Bewertung legaler Steuerplanung sehr heterogen ausfällt und auch von persönlichen Eigenschaften und Einstellungen der Bewertenden abhängen dürfte. Zudem wird in den theoretischen Arbeiten oftmals nur auf sogenannte *aggressive Steuerplanung* abgestellt, die auf einer Auslegung von Gesetzen basiere, die das Gesetz zugunsten des Steuerpflichtigen bis an die Grenze des wahrscheinlich rechtlich Zulässigen ausdehne und dabei den Sinn und Zweck der Norm „(„spirit of the norm“) zu wenig beachte.“<sup>34</sup> Andere Arten der Steuergestaltung werden hingegen von denselben Autoren als ethisch angesehen, ohne dies genauer zu untersuchen.<sup>35</sup> Welche genauen Faktoren die moralische Bewertung beeinflussen könnten, hat das Schrifttum – soweit ersichtlich – bisher nicht systematisch

---

32 Vgl. R. W. McGee. Ethical issues in transfer pricing. *Manchester Journal of International Economic Law*, 2010, 7, 24-41, 35.

33 Vgl. J. Hasseldine/G. Morris. Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. *Accounting Forum*, 2013, 37, No. 1, 1-14, 8; R. W. McGee. *Manchester Journal of International Economic Law*, 2010, 7, 24-41, 35. Zu den Pflichten von Vorstandsmitgliedern bezüglich der Steuerplanung vgl. auch: W. Gassner. Steuergestaltung als Vorstandspflicht. In: E. Bernat & H. Krejci (Hrsg.), *Festschrift Heinz Krejci zum 60. Geburtstag*. Wien: Verlag Österreich, 2001, 605-624. W. Schön. Vorstandspflichten und Steuerplanung. In: *Festschrift für Michael Hoffmann-Becking zum 70. Geburtstag*. München: Beck, 2013, 1085-1100; S. Grotherr. Wie weit geht die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung des Vorstands zur (aggressiven) internationalen Steuerplanung? *Ubg*, 2015, 8(6), 360-372. Zu der Frage, ob multi-nationale Konzerne selbst (und nicht nur deren Manager) eine ethische Verantwortung im Bereich der Steuerplanung tragen, vgl. A. Scherer/U. Schmiel. *Nordic Tax Journal*, 2021(1), 32-46. Die Autoren bejahen diese Frage auf der Grundlage der politisch-kulturellen Markttheorie.

34 Vgl. z.B. H. Lenz. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697. Ähnlich auch D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487.

35 Vgl. z.B. H. Lenz. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697. Ähnlich auch D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487. Differenzierter hingegen De Colle und Koautoren, die bei der ethischen Beurteilung zwischen staatlich induzierter, strategischer und toxischer Steuerplanung unterscheiden, vgl. S. De Colle/A. M. Bennett. State-induced, strategic, or toxic? An ethical analysis of tax avoidance practices. *Business & Professional Ethics Journal*, 2014, 53-82.

untersucht. Im nachfolgenden Abschnitt soll dieser Punkt daher diskutiert werden.

### III. Mögliche Einflussfaktoren auf die moralische Bewertung von Steuergestaltungen

#### A. Gestaltungsart

Aus der Differenzierung zwischen aggressiver und sonstiger Steuerplanung in den bisherigen theoretischen Arbeiten zur ethischen Bewertung von Steuergestaltungen, lässt sich bereits ableiten, dass die *Gestaltungsart* einen Einfluss auf die moralische Bewertung haben könnte. Als aggressiv bezeichnen Lenz sowie Payne & Raiborn Gestaltungen, bei denen zwar der Wortlaut der Norm beachtet, aber klar gegen den Gesetzeszweck verstoßen wird. Dabei wird auch vom Ausnutzen sogenannter „Schlupflöcher“, also unbeabsichtigter Regelungslücken oder dem Ausnutzen von Auslegungsspielräumen durch eine unklare Rechtslage gesprochen.<sup>36</sup> Insbesondere, wenn beim Ausnutzen einer unklaren Rechtslage im Rahmen der Steuererklärungen nicht gesondert auf die Sachverhalte hingewiesen wird, könnte die fehlende Transparenz als unethisch empfunden werden.<sup>37</sup> So wird fehlende Transparenz gegenüber der Finanzverwaltung in Teilen der Literatur als „Prüfkriterium“ für die ethische Beurteilung einer Steuergestaltung herangezogen.<sup>38</sup>

36 Vgl. H. Lenz. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697, 686; D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487, 470.

37 Zur schwierigen Abgrenzung zwischen legaler Steuerplanung und Steuerhinterziehung bei unklarer Rechtslage vgl. G. Claß. *Steuerberatung im Kontext unklarer Rechtslage: Grenzbereich zwischen legaler Steuergestaltung und strafbewehrter Steuerhinterziehung*. Verlag Dr. Kovač, 2020. Danach soll im Fall, dass sich weder Rechtsprechung noch Finanzverwaltung zur Rechtslage geäußert haben, gelten, dass sich der Steuerpflichtige bei der Steuergestaltung auf eine nach der juristischen Methodenlehre vertretbare Rechtsauffassung beziehen muss. Zu einer Offenbarung seiner Rechtsauffassung sei er jedoch – anders als im Fall, wenn sich die Finanzverwaltung bereits geäußert hat – nicht gezwungen; vgl. G. Claß, 118 ff.; Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 181. Lieferung, 5/2024, I. Machen unrichtiger und unvollständiger Angaben (Begehungsvariante gem. Abs. 1 Nr. 1), Rz. 50a.

38 Vgl. z.B. S. De Colle/A. M. Bennett. *Business & Professional Ethics Journal*, 2014, 53-82, S. 72. Entsprechend empfiehlt das *International Ethics Standards Board for Accountants* Steuerberatern, den Mandanten dazu zu veranlassen, eine vollständige Transparenz über die Steuergestaltung gegenüber der Finanzverwaltung herzustellen. Vgl. *International Ethics Standards Board for Accountants: Revisions to the Code*



Die EU-Kommission versteht unter aggressiver Steuergestaltung zudem solche, die die *Unabgestimmtheit zwischen den Steuersystemen* unterschiedlicher Staaten gezielt ausnutzt, um steuerliche Vorteile in Form eines doppelten Betriebsausgabenabzugs oder einer doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften zu erzielen.<sup>39</sup>

Darüber hinaus wird die steuerlich motivierte Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuerländer von einigen Autoren als besonders unethisch betrachtet, da diese Möglichkeit nur wenigen offenstehe und deshalb als ungerecht wahrgenommen werde. Unternehmen würden so ihren fairen Beitrag zur Gesellschaft, von der sie profitieren, nicht leisten, was als unpatriotisches Verhalten angesehen werde.<sup>40</sup> Zudem positionieren sich einige Länder im Steuerwettbewerb durch das Angebot bestimmter Steuervergünstigungen, z.B. um die Ansiedlung von Forschung und Entwicklung zu fördern. Entsprechend könnte die *Nutzung steuerlicher Vorteile, die im Ausland* angeboten werden, und implizit das inländische Steueraufkommen reduzieren, als unethisch angesehen werden.

Neben den bereits genannten Gestaltungsarten gibt es auch Steuergestaltungen, bei denen die Steuerpflichtigen vom Gesetzgeber explizit vorgesehene Wahlrechte nutzen; teilweise existieren diese, um Investitionen steuerlich zu fördern, z.B. in Form von Sonderabschreibungen. In der Abgrenzung von *Lenz* sowie *Payne & Raiborn* wären diese Gestaltungsarten als moralisch legitime Steuerplanung zu werten.<sup>41</sup> *Wagner* weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass Steuerplanung eine notwendige Voraussetzung für die Wirksamkeit von Lenkungssteuern ist.<sup>42</sup>

---

Addressing Tax Planning and Related Services, 2024, Rz. 380.19 A4, im Internet: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-addressing-tax-planning-and-related-services> (abgerufen: 13.9.2024).

39 Vgl. Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2).

40 Vgl. z.B. *F. T. DeZoort/T. J. Pollard/E. J. Schnee*. Accounting Horizons, 2018, 32(1), 87-104.

41 Differenzierter hierzu *S. De Colle/A. M. Bennett*. Business & Professional Ethics Journal, 2014, 53-82. 72.

42 Vgl. *F. W. Wagner*. Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre. FinanzArchiv/Public Finance Analysis, 1986, 32-54, 53; *F. W. Wagner*. Steuervermeidung und Corporate social responsibility. Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2018, 19(1), 2-21, S. 13; *F. W. Wagner*. Unternehmensbesteuerung und Corporate Social Responsibility. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2019, 3(71), 347-380, S. 354.

## B. Höhe des Steuervorteils

In der Öffentlichkeit wurden insbesondere Nachrichten über Unternehmen, die durch Steuergestaltungen so gut wie keine Steuern gezahlt haben, kritisiert. Als prominentes Beispiel sei das Unternehmen Apple erwähnt, das der Berichterstattung zufolge in 2014 nur eine Steuerlast von 0.005 % getragen habe.<sup>43</sup> Andere Beispiele umfassen Amazon, Google, Microsoft und Starbucks.<sup>44</sup> Neben der Medienaufmerksamkeit auf besonders niedrige Steuerlasten, die durch Gestaltungen erzielt werden können, und damit das Reputationsrisiko erhöhen, könnten sehr niedrige Steuersätze auch aus Gerechtigkeitsgründen als besonders unethisch empfunden werden, da diese offenbaren, dass solche erheblichen Steuervorteile nur wenigen zugutekommen, während die meisten Steuerzahler entsprechend hohe Steuerlasten zu tragen haben. Zudem könnten solche Vorteile auch als besonders salienter Verstoß gegen das Prinzip der Austauschgerechtigkeit angesehen werden. Schließlich steigt der Schaden des Staates mit der Höhe der vermiedenen Steuern, was bei der ethischen Bewertung Berücksichtigung finden könnte. Im Einklang mit diesen Überlegungen hängt in vielen Staaten die Höhe der Geldstrafe für Steuerhinterziehung, aber auch, ob eine Freiheitsstrafe verhängt wird, von der Höhe der hinterzogenen Steuern ab.<sup>45</sup> Insgesamt kann daher vermutet werden, dass die Höhe des Steuervorteils, der durch eine Gestaltung erzielt wurde, die ethische Bewertung beeinflusst.

## C. Auslandsbezug der Steuergestaltung

Die ethische Beurteilung der Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuergebiete könnte zudem davon abhängen, ob die Einkünfte ins Ausland verlagert werden oder im Inland verbleiben. Hintergrund ist der Ansatz des ökonomischen Patriotismus, der sich aus der psychologischen Bedeu-

43 Vgl. z.B. *I. Kottasova*. Why is the European Union going after Apple for \$14 billion in unpaid taxes? 2016. Im Internet: <https://money.cnn.com/2016/08/30/technology/apple-tax-ruling-numbers/> (abgerufen: 12.9.2024).

44 Vgl. dazu *C. H. Panayi*. Is aggressive tax planning socially irresponsible?. *Intertax*, 2015, 43(10).

45 Für Deutschland vgl. die Regelung in § 370 AO sowie für die Rechtsprechung z.B. BGH 27.10.2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28.

tung von Gruppenloyalität ableiten lässt<sup>46</sup> und im steuerlichen Kontext impliziert, dass die Verlagerung von Einkommen ins Ausland als unethischer empfunden werden kann als die Verlagerung von Einkommen in ein inländisches Niedrigsteuerggebiet. Erste Evidenz, dass Steuerpflichtige zwischen inländischem und ausländischem Fiskus differenzieren, gibt es im Bereich von Kapitalmarktinvestitionen, wo ein steuerinduzierter „Home Bias“ gezeigt wird.<sup>47</sup> Zudem scheinen Steuermoral (gemessen als Einstellung zur Steuerhinterziehung) und Patriotismus positiv zusammenzuhängen.<sup>48</sup> Entsprechend könnte die Tatsache, ob der Steuergläubiger, dessen Steuereinnahmen durch die Gestaltung reduziert werden, im In- oder Ausland ansässig ist, die ethische Beurteilung beeinflussen. Auch könnte die ethische Beurteilung davon abhängen, ob Steueranreize von europäischen oder außereuropäischen Staaten genutzt werden.

#### D. Steuerrisiko

Selbst wenn die Art der Steuergestaltung (vgl. Abschnitt III.A) gleich ist, z.B. jeweils eine unklare Rechtslage ausgenutzt wird, kann das eingegangene Steuerrisiko divergieren. Teilweise wird aggressive Steuergestaltung explizit über das Merkmal des Steuerrisikos abgegrenzt, also dem Risiko, dass die Steuergestaltungen möglicherweise auf einer Rechtsauslegung basieren, die vor Gerichten nicht durchsetzbar sein könnte.<sup>49</sup> Auch die berufsrechtlichen Regelungen für aggressive Steuerberatung in den USA knüpfen in der Praxis an das Steuerrisiko. Entsprechend der Vorschriften des Circular 230 wird Steuerberatern eine Strafe auferlegt, wenn diese Steuergestaltungen

---

46 Vgl. D. Druckman. Nationalism, patriotism, and group loyalty: A social psychological perspective. *Mershon International Studies Review*, 1994, 38(Supplement\_1), 43-68.

47 Vgl. A. Möhlmann. Investor home bias and sentiment about the country benefiting from the tax revenue. *Journal of Economic Psychology*, 2013, 35, 31-46.

48 Vgl. K. A. Konrad/S. Qari. The last refuge of a scoundrel? Patriotism and tax compliance. *Economica*, 2012, 79(315), 516-533.

49 So z.B. J. Blouin. Defining and measuring tax planning aggressiveness. *National Tax Journal*, 2014, 67(4), 875-899. Zur empirischen Bestätigung des positiven Zusammenhangs zwischen niedrigen Steuerquoten von Unternehmen und dem Risiko von Steuerrechtsstreitigkeiten z.B. D. C. Donelson/J. L. Glenn/C. G. Yust. Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O Insurance. *Review of Accounting Studies*, 2022, 27(2), 519-569.

empfehlen, bei denen die Wahrscheinlichkeit, dass diese vor Gericht durchsetzbar sind, eine bestimmte Mindestgrenze unterschreitet.<sup>50</sup>

Demnach könnten riskantere Gestaltungsmodelle als illegitimer wahrgenommen werden, da der Steuerpflichtige hier gezielt Unklarheiten im Gesetz ausreizt, die höchstwahrscheinlich nicht im Sinne des Gesetzgebers sind und sich mit hoher Wahrscheinlichkeit auch nicht vor Gericht durchsetzen ließen.

## E. Außersteuerliche Gründe

Ein weiteres wichtiges Unterscheidungskriterium zur Beurteilung, ob eine Steuergestaltung legitim oder illegitim ist, könnte sein, ob die Gestaltung ausschließlich gewählt wurde, um Steuern zu sparen oder ob es weitere außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung gibt. Für *Richard Murphy* ist dies eines von drei Kriterien, das als ethische Basis für Steuerplanung dienen könnte.<sup>51</sup> Hintergrund ist, dass die Entscheidung des Steuerpflichtigen dann auch wirtschaftlichen Mehrwert schafft, der über die Steuerersparnis hinausgeht. Im deutschen Recht basiert die Abgrenzung zum Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) wesentlich auf dieser Unterscheidung und auch im Schrifttum wird dieses Kriterium zur Bestimmung von *aggressiver* Steuerplanung verwendet.<sup>52</sup>

- 
- 50 Der Grenzwert hängt von der Art der Gestaltung ab. Bei Gestaltungen, die mit einer „tax shelter“ oder einer meldepflichtigen Transaktion zusammenhängen, muss die Annahme begründet sein, dass eine Position mit einer Wahrscheinlichkeit über 50 % aufrechterhalten werden kann. Bei anderen Gestaltungen, die (nicht) ausdrücklich in der Steuererklärung angegeben werden, muss eine angemessene Grundlage (substantielle Autorität) gegeben sein, die durch eine Wahrscheinlichkeit von 20-30 % (40 %) repräsentiert werden sollte. Vgl. *V. J. Hansen/R. A. White*. An investigation of the impact of preparer penalty provisions on tax preparer aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association* 2012, 34 (1). 137-165; *R. P. Rothman*. Tax opinion practice. *The Tax Lawyer* 2011, 42 (2), 301.
  - 51 So heißt es in dem Code of Conduct for Taxation von Richard Murphy, das die ethische Basis für Steuerplanung bilden soll: “No steps are put into a transaction solely or mainly to secure a tax advantage”, vgl. *R. Murphy*, R. A code of conduct for taxation. Association for Accountancy & Business Affairs. 2007, Im Internet: <https://aabaglobal.org.uk/CODE%20OF%20CONDUCT%20FOR%20TAXATION.pdf> (abgerufen am: 13.9.2024) S. 51f.
  - 52 Z.B. *J. Blouin*. Defining and measuring tax planning aggressiveness. *National Tax Journal*, 2014, 67(4), 875-899, S. 878; *H. Lenz*. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697, 684.

## F. Typ des Steuerpflichtigen: Unternehmen versus Privatpersonen

Als letzte mögliche Determinante für die ethische Beurteilung einer Steuergestaltung sei der Typ des Steuerpflichtigen angeführt, d.h., ob es sich bei der Person, die die Steuergestaltung durchführt, um eine Privatperson oder ein Unternehmen handelt. Zum einen könnte sich die ethische Beurteilung zwischen den beiden Typen unterscheiden, da Unternehmen – im Gegensatz zu Privatpersonen – im Wettbewerb stehen und eine Profitmaximierung der Unternehmen, die Steuerplanung inkludiert, als gerechtfertigt erscheinen lassen könnte. Ein Verzicht auf Steuerplanung durch ein Unternehmen könnte aus der Perspektive des (internationalen) Wettbewerbs als existenzgefährdend erachtet werden, was wiederum die Gefährdung von Arbeitsplätzen zur Folge haben könnte. Infolgedessen könnten Steuergestaltungen von Unternehmen als legitimer wahrgenommen werden als solche von Privatpersonen.

Zum anderen zeigt die bisherige Literatur jedoch auch, dass moralische Bewertungen egoistisch verzerrt sind. So erachten Teilnehmer eines Experimentes, denen eine Möglichkeit zur Steuerhinterziehung geboten wurde, Steuerhinterziehung als weniger unmoralisch als die Gruppe der Teilnehmer, denen keine Steuerhinterziehungsmöglichkeit zur Verfügung stand.<sup>53</sup> Demzufolge würden Privatpersonen Steuergestaltungen als weniger illegitim empfinden, wenn sie von Privatpersonen anstatt von Unternehmen durchgeführt werden, da sie davon ausgehen, dass ihnen die unternehmerischen Gestaltungen selbst nicht zur Verfügung stehen.

Der Einfluss des Typs des Steuerzahlers kann somit theoretisch in beide Richtungen wirken und es ist eine rein empirische Frage, welcher der potentiellen Wirkungskanäle überwiegt.

## IV. Empirische Untersuchung

### A. Untersuchungsdesign

Um den Einfluss der im vorangegangenen Abschnitt diskutierten Faktoren auf die moralische Bewertung von Steuergestaltungen empirisch zu überprüfen, wurde vom 20.7.2022 bis 3.8.2022 eine Online-Befragung durchge-

---

53 Vgl. K. Blaufus/M. Braune/J. Hundsdoerfer/M. Jacob. Self-serving bias and tax morale. *Economics Letters*, 2015, 131, 91-93.

führt.<sup>54</sup> Für die Rekrutierung der Probanden wurde das Access Panel von Bilendi & respondi benutzt. Die durchschnittliche Bearbeitungszeit betrug 15 Minuten.

Der Befragung lag ein Versuchsplan mit Zufallsgruppen zugrunde (between-subject design), d.h. die Probanden wurden zufällig unterschiedlichen Versuchsgruppen zugeordnet (Randomisierung). Dabei sollte jeder Proband acht verschiedene Steuergestaltungen beurteilen. Um Reihenfolgeeffekte zu vermeiden, wurde die Reihenfolge der Fälle für jeden Probanden zufällig gezogen.

Die Ausgangssituation wurde in allen Gruppen wie folgt beschrieben:

„Stellen Sie sich ein international tätiges Unternehmen vor, das seinen Sitz in Deutschland hat und daher in Deutschland steuerpflichtig ist. Das Unternehmen muss in Deutschland Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag zahlen. Der in Deutschland zu zahlende durchschnittliche *Steuersatz* beträgt zurzeit insgesamt etwa 30 %. Das Unternehmen hat jedoch durch steuerliche Gestaltungen die Möglichkeit, die *Steuerlast auf 15 % [0,05 %]* zu senken.

Gehen Sie davon aus, dass die nachfolgenden Gestaltungen *alle legal sind*. Sie sollen beurteilen, ob Sie die Gestaltungen auch für moralisch legitim halten.“

Die Steuerlast, die sich nach der Gestaltung für das Unternehmen ergab, unterschied sich zwischen den Gruppen. Sie betrug entweder 15 % oder 0,05 %. Mit dieser Variation kann untersucht werden, ob sich die Höhe des Steuervorteils auf die moralische Bewertung auswirkt.

Im Anschluss folgten dann die zu beurteilenden Steuergestaltungen. Dies sei anhand der ersten Gestaltung illustriert:

---

54 Die Befragung wurde mit oTree programmiert. Vgl. D. L. Chen/M. Schonger/C. Wickens. oTree—An open-source platform for laboratory, online, and field experiments. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 2016, 9, 88-97.

Das Unternehmen siedelt Teile der Produktion in Tochtergesellschaften in Ländern mit sehr niedrigen Steuersätzen an. Dadurch konnte das Unternehmen die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren. Personal- und Produktionskosten werden nicht eingespart. Die Erzielung des Steuervorteils ist der wesentliche Grund für die Präsenz des Unternehmens in den entsprechenden Ländern. [Neben der Realisierung der steuerlichen Vorteile möchte das Unternehmen auch die Absatzmärkte der ausländischen Staaten erschließen.]

Bitte beurteilen Sie, inwieweit Sie die beschriebene Steuergestaltung für legitim bzw. nicht legitim halten.

überhaupt nicht legitim O O O O O O in jedem Fall legitim

Der erste Fall wurde in vier Varianten präsentiert (2x2 between-subject Design). Dabei hat jeder Proband nur eine Variante beurteilt. Zum einen unterschied sich die durch die Gestaltung erzielte Steuerlast (15 % vs. 0,05 %), zum anderen unterschieden sich die Varianten danach, ob das Unternehmen neben der Realisierung der steuerlichen Vorteile auch außersteuerliche Gründe für die Gestaltung hatte (hier: Erschließung der ausländischen Absatzmärkte).

Insgesamt wurden in der Befragung 15 Steuergestaltungen beurteilt, davon bezogen sich 10 Gestaltungen auf Unternehmen und fünf Gestaltungen auf ein privates Ehepaar. Der gesamte Versuchsplan ergibt sich aus Abbildung 1.

Abbildung 1. Versuchsplan

		1	2	3	4
Steuer- satz		15%	0,05%	15%	0,05%
Fall 1a, b	Tätigkeit im Niedrigsteuerland mit vs. ohne außersteuerlichem Grund	x	x	-	-
Fall 2a, b	Nutzung steuerlicher Förderungen innerhalb vs. außerhalb Europas	-	-	x	x
Fall 3	Tätigkeit in Gewerbesteueroase	-	-	x	-
Fall 4	Doppelte Befreiung von Einnahmen	x	x	-	-
Fall 5	Doppelter Abzug von Ausgaben	-	-	x	x
Fall 6	Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen	x	x	-	-
Fall 7	Grenzwerte für Steuerbefreiungen	-	-	x	x
Fall 8	Mehrfachnutzung von Freibetrag durch Aufspaltung	x	x	-	-
Fall 9a, b, c	Nutzen unklarer Rechtslage mit unterschiedlichem Prozessrisiko	-	-	x	x
Fall 10a, b	Nutzen unbeabsichtigter Regelungslücke, um deutsche vs. ausländische Steuern zu sparen	x	x	-	-
Fall 11a, b	privates Ehepaar: wie Fall 10	-	-	x	x
Fall 12:	privates Ehepaar: vergleichbar zu Fall 7	x	x	x	x
Fall 13:	privates Ehepaar: Austritt aus der Kirche, um Steuern zu sparen	x	x	-	x
Fall 14:	privates Ehepaar: Kettenschenkung (GrEst)	-	-	x	x
Fall 15a, b, c	Nutzen unklarer Rechtslage mit unterschiedlichem Prozessrisiko	x	x	-	-
N		315	292	299	292

Anm.: Die Reihenfolge der Fälle wurde für jeden Probanden zufällig bestimmt. Wenn mehrere Fälle in der ersten Spalte genannt sind, wurde einer der Fälle zufällig gezogen. Der Steuersatz, der sich aus den Steuergestaltungen ergab, wurde in den Gruppen 1 und 3 mit 15 % und in den Gruppen 2 und 4 mit 0,05 % beziffert. Abweichend davon wurde in den Fällen 13-15 kein Steuersatz angegeben.

Neben der moralischen Beurteilung der Steuergestaltungen wurden weitere sozio-demografische Merkmale wie Alter, Geschlecht, Nettohaushaltseinkommen, Schuldbildung, Selbsteinschätzung des steuerlichen Wissens, Familienstand, Kinder, Risikoeinstellung und Religiosität erhoben.



Um die Validität der Daten sicherzustellen, mussten die Probanden einen Verständnis-, einen Aufmerksamkeits- und einen Wahrheitstest bestehen, ansonsten wurden sie von der Befragung ausgeschlossen.<sup>55</sup>

B. Stichprobe

Insgesamt haben an der Befragung 1198 Personen teilgenommen. Um an der Befragung teilnehmen zu können, mussten die Personen mindestens 18 Jahre alt sein und in Deutschland leben. Durch einen Quotenplan wurde zudem sichergestellt, dass die Stichprobe bezüglich der Verteilung von Geschlecht, Alter und Bundesland der Grundgesamtheit in Deutschland entspricht. Einen Überblick über die Stichprobe gibt Tabelle 1.

*Tabelle 1: Deskriptive Beschreibung der Stichprobe*

	Mittelwert
Männlich	50 %
Alter (in Jahren)	49,85
Verheiratet	46,7 %
Kinder	54,5 %
Risikofreude	3,75
Steuerkenntnisse	2,81
Religiosität	26,9 %

55 Beim Verständnistest wurde nach dem Durchlesen der Ausgangssituation nach dem nominalen Unternehmenssteuersatz in Deutschland (laut Beschreibung: 30 %), dem effektiven Steuersatz des Unternehmens nach der Gestaltung (laut Beschreibung: entweder 15 % oder 0,05 %) und der Legalität der Gestaltungen (laut Beschreibung: alle legal) gefragt. Nur Personen, die die drei Fragen zutreffend beantwortet haben, konnten an der Befragung teilnehmen. Der Aufmerksamkeitsstest bestand aus einer Frage innerhalb eines Frageblocks, bei dem die Probanden aufgefordert wurden auf einer Likert-Skala 7 = "stimme voll und ganz zu" anzukreuzen. Haben Sie das nicht getan, wurden die Probanden von der Befragung ausgeschlossen. Der Wahrheitstest bezog sich auf die Angabe des Alters. Zu Beginn der Befragung wurde nach dem Geburtsjahr gefragt, am Ende der Befragung nach dem Alter. Wenn die Angaben um mehr als 2 Jahre divergierten, wurden die Probanden von der Befragung ausgeschlossen.

	Mittelwert
Nettohaushaltseinkommen	
bis 1500 EUR	20,28 %
1500-4500 EUR	60,77 %
> 4500 EUR	18,95 %
Bildungsabschluss	
Hauptschule	9,93 %
Realschule	29,80 %
Abitur	22,12 %
Fachhochschule	15,19 %
Universität	22,95 %

Anm.: Risikofreude ist die Antwort auf die folgende Frage: Wie schätzen Sie sich persönlich ein: Sind Sie im Allgemeinen ein risikobereiter Mensch oder versuchen Sie, Risiken zu vermeiden? Skala: 0=gar nicht risikobereit bis 10 = sehr risikobereit). Steuerkenntnisse misst die Antwort auf die Frage: Wie würden Sie Ihr steuerliches Wissen einschätzen? Skala: 0 = überhaupt keine Kenntnisse bis 6 = Sehr gute Kenntnisse (Experte). Religiosität hat den Wert eins, wenn die Frage: „Welche Bedeutung hat Religion in Ihrem Leben?“ mit sehr wichtig oder ziemlich wichtig beantwortet wurde, ansonsten ist der Wert null.

## C. Ergebnisse

### 1. Gestaltungsart

In der sind die Ergebnisse der moralischen Bewertung verschiedener Arten unternehmerischer Steuergestaltungen dargestellt. Die Angaben beziehen sich auf den Anteil der Probanden, die die Gestaltung als illegitim bewerten, d.h. einen Wert unterhalb des Mittelpunkts der siebenstufigen Likert-Skala angekreuzt haben. Man erkennt, dass die Probanden bei ihrer Bewertung zwischen Legalität und Legitimität eindeutig differenzieren. Obwohl alle Gestaltungen ausdrücklich als legal bezeichnet wurden, werden einzelne Gestaltungen von mehr als bzw. nahezu der Hälfte der Befragten als illegitim bewertet. Dabei wird deutlich zwischen den einzelnen Gestaltungen differenziert. So beurteilen 55 % der Probanden das Nutzen einer unklaren Rechtslage ohne den entsprechenden Sachverhalt der Finanzverwaltung zu offenbaren als illegitim. Transparenz scheint somit ein wichtiges Beurteilungskriterium bei der moralischen Bewertung von Gestaltungen zu sein. Steuergestaltungen, bei denen zwar der Wortlaut erfüllt wird, die

aber gegen den intendierten Gesetzeswortlaut erfolgen,<sup>56</sup> wurden von 50 % der Befragten als illegitim bewertet. Schließlich wurde auch das Nutzen unabgestimmter Steuersysteme, um einen doppelten Betriebsausgabenabzug oder „weiße“ Einkünfte zu erzielen, von fast jedem Zweiten (47 %) als illegitim wahrgenommen.<sup>57</sup>

Die moralische Bewertung der Bevölkerung erfolgt damit durchaus entlang der theoretischen Diskussion, die vor allem solche Gestaltungen als aggressiv und unethisch bezeichnete und dabei insbesondere auf Verstöße gegen den Sinn und Zweck von Normen, das Nutzen unabgestimmter Steuersysteme und fehlende Transparenz abgestellt hatte. Die Bewertung anderer Gestaltungen erfolgte hingegen weniger kritisch. In Anbetracht der Literaturdiskussion erstaunt insbesondere, dass die Nutzung von Niedrigsteuerländern (ohne entsprechende außersteuerliche Gründe für deren Nutzung) nur von 30 % als illegitim wahrgenommen wurde. Im Einklang mit der Literatur steht hingegen, dass vom Gesetzgeber intendierte Steuer-gestaltungen von mehr als 85 % der Befragten nicht als illegitim bewertet wurden.<sup>58</sup> Im Gegensatz dazu befanden jedoch 35 % der Befragten die steuerliche Nutzung von explizit vorgesehen Freigrenzen als illegitim.<sup>59</sup>

---

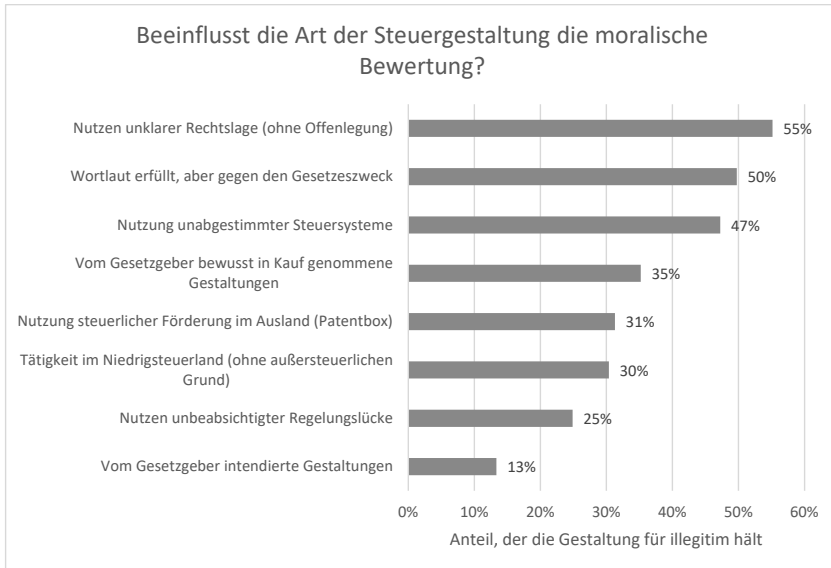
56 Im Beispielsfall nutzte das Unternehmen einen steuerlichen Freibetrag, den der Gesetzgeber für kleine und mittelständische Unternehmen vorgesehen hat, mehrfach aus, indem es zahlreiche neue „kleinere“ Gesellschaften gründet, die jede für sich den Freibetrag nutzen können.

57 Dabei wird zwischen den Strategien „doppelte Freistellung“ und „doppelter Betriebsausgabenabzug“, die beide auf der Unabgestimmtheit der Steuersysteme beruhen, klar differenziert. Der doppelte Betriebsausgabenabzug wird von signifikant mehr Personen als illegitim bewertet als die doppelte Freistellung. Diese Erkenntnis steht im Einklang mit empirischen Befunden, welche darauf hindeuten, dass Steuerpflichtige bei Steuerhinterziehung eher eine Reduktion ihrer Einnahmen als eine überhöhte Angabe ihrer Ausgaben vornehmen. Vgl. M. Fochmann/N. Wolf, Framing and salience effects in tax evasion decisions—An experiment on underreporting and overdeducting. *Journal of Economic Psychology*, 2019, 72, 260-277.

58 Der zu beurteilende Fall lautet wie folgt: „Das Unternehmen nutzt Wahlrechte im deutschen Steuerrecht für Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen.“

59 Der Fall war wie folgt formuliert: „Das Unternehmen veräußert mehrere Beteiligungen an Tochtergesellschaften. Dabei wäre eine Steuer zu zahlen, wenn jeweils mindestens 90 % der Beteiligung veräußert würden. Damit keine Steuer anfällt, veräußert das Unternehmen nicht die gesamten Beteiligungen, sondern jeweils nur 89,9 %.“

Abbildung 2: Moralische Bewertung verschiedener Steuergestaltungsarten von Unternehmen



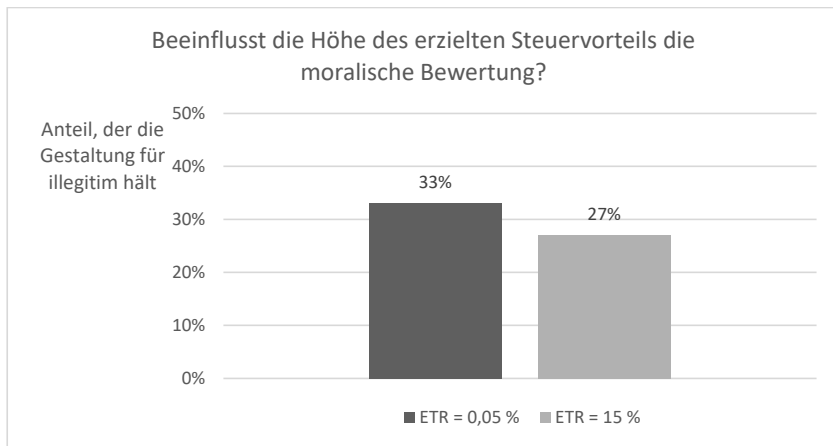
## 2. Höhe des Steuervorteils

Ein vermuteter Bestimmungsfaktor für die moralische Bewertung von Steuergestaltungen war die Höhe des erzielten Steuervorteils. Die Befragten wurden dazu mit Szenarien konfrontiert, in denen Unternehmen ihre Steuerlast von 30 % entweder auf 0,05 % oder auf 15 % senken konnten. Die Ergebnisse in Abbildung 3 zeigen, dass extrem niedrige Steuersätze, wie ein effektiver Steuersatz (ETR) von 0,05 %, den Anteil derjenigen, die die Gestaltung als illegitim bewertet haben, um ca. 23 % (sechs Prozentpunkte) steigen lässt.<sup>60</sup> Angesichts der Tatsache, dass in der öffentlichen Diskussion in den Medien gerade die besonders niedrigen Steuersätze zum Anlass genommen werden, einen fairen Beitrag der Unternehmen zum Gemeinwesen einzufordern, fällt der Anstieg allerdings nicht so deutlich aus, wie man hätte erwarten können. Je nach Steuergestaltung ist der Einfluss der erziel-

<sup>60</sup> Soweit nicht explizit auf etwas anderes hingewiesen wird, sind alle im Beitrag hervorgehobenen Unterschiede in der moralischen Bewertung statistisch signifikant, mindestens auf einem 10 %-Niveau.

ten Steuerquote auf die moralische Bewertung etwas stärker. Die Differenz in den Anteilen, die die Gestaltung für illegitim hält, überschreitet den Wert von 10 Prozentpunkten jedoch in kaum einem Fall.

Abbildung 3: Einfluss der Höhe der erzielten Steuerlast nach der Gestaltung (ETR = Effective Tax Rate)



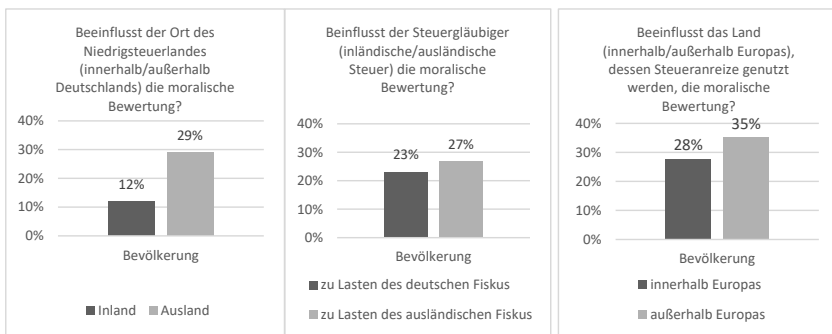
### 3. Auslandsbezug der Steuergestaltung

Aufgrund der Ergebnisse zum ökonomischen Patriotismus kann angenommen werden, dass die moralische Bewertung auch dadurch beeinflusst wird, ob Einkünfte in ein ausländisches oder inländisches Niedrigsteuergebiet verlagert werden oder ob durch eine Gestaltung inländische oder ausländische Steuern reduziert werden. Die Ergebnisse in Abbildung 4 bestätigen diese Vermutung im Grundsatz. Während eine Steuergestaltung, die Einkünfte in eine deutsche Gewerbesteuer-oase verlagert, nur von 12 % als illegitim bewertet wird, wird die Verlagerung in eine ausländische Steuer-oase, die der Höhe nach zur selben Steuerentlastung führt, von 29 % als illegitim bewertet. Werden Einkünfte ins europäische Ausland verlagert, wird das zudem als weniger illegitim empfunden als wenn die Einkünfte in das außereuropäische Ausland verlagert werden (28 % zu 35 %).<sup>61</sup> Im

61 Der Fall war wie folgt formuliert: „Das Unternehmen zahlt Lizenzgebühren an eine Tochtergesellschaft innerhalb [außerhalb] Europas. Die Lizenzgebühren mindern als Betriebsausgaben in Deutschland die Steuerlast und werden bei der Tochterge-

Gegensatz dazu wird beim Nutzen von unbeabsichtigten Regelungslücken zu Lasten des Fiskus kaum zwischen inländischem und ausländischem Fiskus differenziert.<sup>62</sup> Die Anteile derjenigen, die die jeweilige Gestaltung im Auslands- und Inlandsfall für illegitim hält, unterscheiden sich nicht statistisch signifikant, d.h., das eher technische Ausnutzen von Regelungslücken wird nicht mit Patriotismus oder nationaler Loyalität assoziiert, während Verlagerungsaktivitäten in das Ausland/Nicht-EU-Gebiet offensichtlich unter dem Aspekt nationaler Loyalität bewertet werden.

*Abbildung 4: Einfluss des Auslandsbezugs auf die moralische Bewertung: Auf der Ordinate ist der jeweilige Anteil dargestellt, der die Gestaltung für illegitim hält.*



#### 4. Steuerrisiko

Das wahrgenommene Steuerrisiko – die Wahrscheinlichkeit, dass eine Steuergestaltung von den Finanzgerichten nicht anerkannt wird – beeinflusst die moralische Bewertung signifikant, wie aus der Abbildung 5 deutlich wird. Das nichtoffenbarte Ausnutzen einer unklaren Rechtslage mit einem hohen Beanstandungsrisiko (75 % Wahrscheinlichkeit, dass die

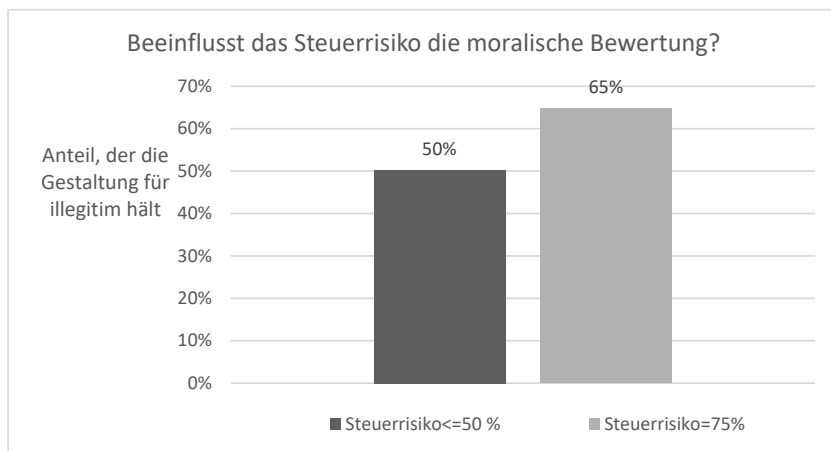
sellschaft nur sehr gering besteuert, da das Ausland Forschungsinvestitionen durch eine ermäßigte Besteuerung für Lizenzeinkünfte stärken möchte (so genannte Patent-Box). Dadurch konnte das Unternehmen die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

- 62 Der zugrundeliegende Fall lautete: „Das Unternehmen hat gezielt Investitionen getätigt, für die der Gesetzgeber in den Steuergesetzen unbeabsichtigt keine Regelung getroffen hat. Dadurch konnte das Unternehmen in erheblichem Umfang deutsche [ausländische] Steuern sparen und die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

Gestaltung beanstandet wird) wurde von fast zwei Dritteln der Befragten als illegitim bewertet, während die entsprechende Gestaltung mit einem Beanstandungsrisiko von nicht mehr als 50 % von „nur“ der Hälfte der Befragten als illegitim bewertet wurde. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Befragten bei der moralischen Bewertung nicht statistisch signifikant zwischen einem Steuerrisiko von 25 % und 50 % differenzierten. Nur der Unterschied zwischen dem 75 %-Risiko und den beiden anderen Risikogrößen erwies sich als statistisch signifikant.

Insgesamt bestätigt sich aber dennoch die in Abschnitt III.D dargestellte Literaturauffassung, dass das Steuerrisiko ein Faktor sei, der die wahrgenommene Aggressivität der Gestaltungen und damit deren ethische Bewertung beeinflussen kann.

Abbildung 5: Einfluss des Steuerrisikos auf die moralische Bewertung

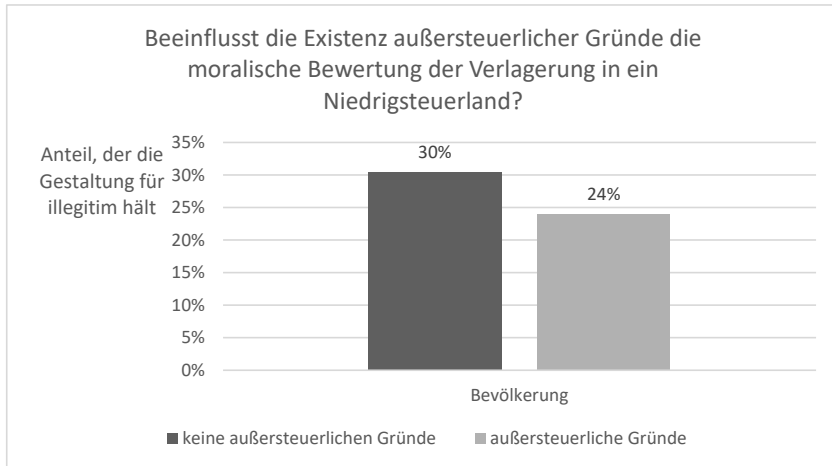


## 5. Außersteuerliche Gründe

Außersteuerliche Gründe, die ein zentrales Merkmal bei der Unterscheidung zwischen Steuervermeidung und Steuerumgehung (Gestaltungsmissbrauch) darstellen, spielen für die Befragten bei der moralischen Bewertung ebenfalls eine Rolle, allerdings ist der Unterschied mit etwa sechs Prozentpunkten etwas weniger deutlich als erwartet. Gibt es außersteuerliche Gründe für die Verlagerung in ein Niedrigsteuergebiet, befinden die

Gestaltung 24 % als illegitim, ohne außersteuerliche Gründe sind dies 30 % (vgl. Abbildung 6).

Abbildung 6: Einfluss außersteuerlicher Gründe auf die moralische Bewertung von Steuergestaltungen



## 6. Typ des Steuerpflichtigen: Unternehmen versus Privatpersonen

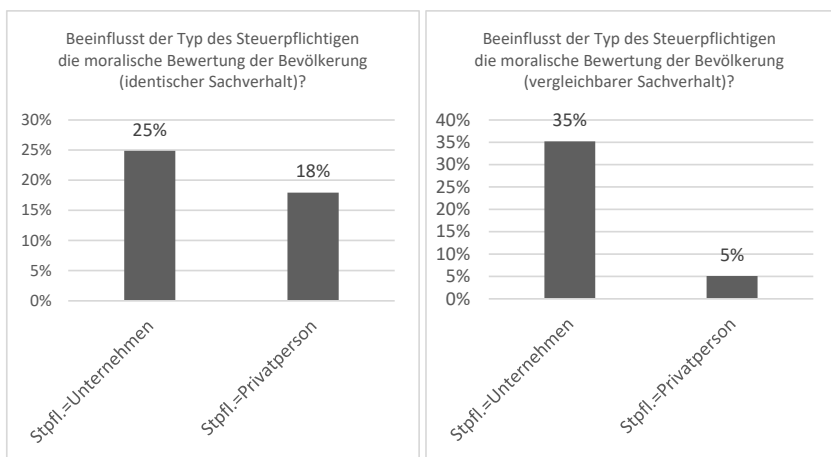
Schließlich zeigt sich auch, dass die moralische Bewertung davon abhängt, wer die Steuergestaltung vornimmt – ein Unternehmen oder Privatpersonen. Der zu beurteilende Sachverhalt, das Ausnutzen einer unbeabsichtigten Regelungslücke, war im Wortlaut identisch und unterschied sich nur, indem einmal ein Ehepaar und einmal ein Unternehmen die Gestaltung durchführte.<sup>63</sup> Im Fall des Ehepaars sinkt der Anteil, der die Gestaltung als illegitim bewertet, um 28 % (7 Prozentpunkte, vgl. Abbildung 7, linke Seite). Noch deutlicher fällt der Unterschied aus, wenn man einen Sachverhalt vergleicht, bei dem es um die Ausnutzung gesetzlich festgelegter Grenzwerte geht. Im Fall des Ehepaars wird die Frist für steuerfreie Veräußerungen

<sup>63</sup> Der Fall lautete: „Das Ehepaar [Unternehmen] hat gezielt Investitionen getätigt, für die der Gesetzgeber in den Steuergesetzen unbeabsichtigt keine Regelung getroffen hat. Dadurch konnte das Ehepaar [Unternehmen] in erheblichem Umfang deutsche [ausländische] Steuern sparen und die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“



von Grundstücken gemäß § 23 Abs.1 S.1 Nr.1 EStG genutzt. Im Fall des Unternehmens wird ein gesetzlicher Grenzwert für die Steuerpflicht bei der Veräußerung von Beteiligungen genutzt. In beiden Fällen war deutlich, dass die Gestaltung ausschließlich dazu diente, Steuern zu sparen. Dennoch bewerteten nur 5 % der Befragten die Gestaltung des Ehepaars als illegitim, aber 35 % die Gestaltung des Unternehmens (vgl. Abbildung 7, rechte Seite).<sup>64</sup> Insgesamt wird damit sehr deutlich, dass die Bevölkerung deutlich höhere ethische Maßstäbe an Unternehmen setzt als an Privatpersonen.

*Abbildung 7: Einfluss des Typs des Steuerpflichtigen (Unternehmen vs. Privatperson). Auf der Ordinate ist der jeweilige Anteil dargestellt, der die Gestaltung für illegitim hält.*



64 Die beiden Fälle waren wie folgt formuliert: 1. „Das Ehepaar hat vor 9 Jahren ein Grundstück erworben und seitdem vermietet. Das Ehepaar möchte das Grundstück gern veräußern. Da dem Ehepaar bekannt ist, dass Gewinne aus Grundstücksverkäufen nach Ablauf von 10 Jahren steuerfrei sind, wartet es mit der Veräußerung genau 10 Jahre und einen Tag. Andere wirtschaftliche Gründe für das Hinauszögern des Verkaufszeitpunktes gibt es nicht. Dadurch konnte das Ehepaar in erheblichem Umfang Steuern sparen und seine effektive Gesamtsteuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“ 2. „Das Unternehmen veräußert mehrere Beteiligungen an Tochtergesellschaften. Dabei wäre eine Steuer zu zahlen, wenn jeweils mindestens 90 % der Beteiligung veräußert würden. Damit keine Steuer anfällt, veräußert das Unternehmen nicht die gesamten Beteiligungen, sondern jeweils nur 89,9 %. Dadurch konnte das Unternehmen die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

## 7. Soziodemografische Einflüsse

Die moralischen Urteile hängen erwartungsgemäß auch von individuellen Eigenschaften ab. Um dies zu untersuchen, wurde eine binär-logistische Regression verwendet, um zu testen, welche Faktoren die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, beeinflussen. Dabei zeigen sich einige systematische Bestimmungsfaktoren. So steigt die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, signifikant um 2,99 Prozentpunkte an, wenn die bewertende Person eine Frau ist, außerdem steigt die Wahrscheinlichkeit mit zunehmender Risikoaversion.<sup>65</sup> Die Wahrscheinlichkeit sinkt hingegen um 0,097 Prozentpunkte mit um ein Jahr steigendem Alter und um 2,83 Prozentpunkte, wenn man auf dem Land anstatt in der Stadt wohnt. Keinen Einfluss haben hingegen das Einkommen, der Schulabschluss und die steuerlichen Kenntnisse.

## 8. Vergleich der moralischen Bewertung von Laien und Steuerexperten

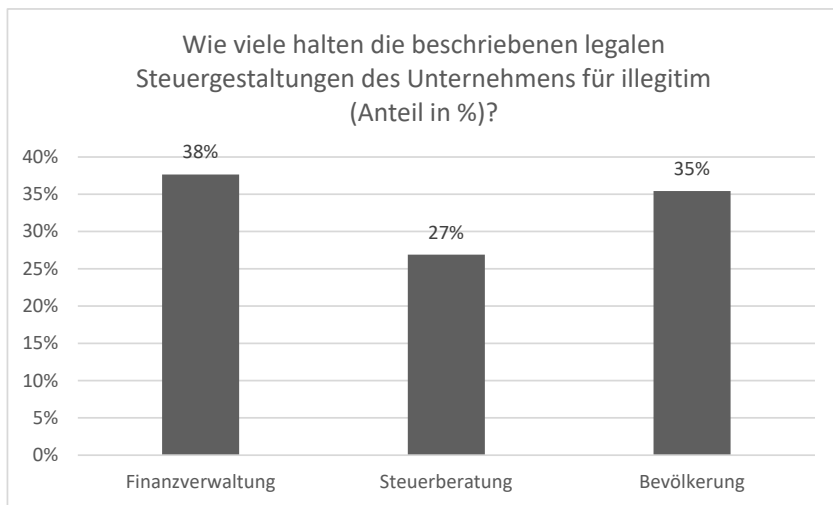
Um die Urteile der Bevölkerung, die die allgemeine Öffentlichkeit repräsentiert, mit den Urteilen von Steuerexperten zu vergleichen, haben in einer weiteren Befragung 495 Steuerexperten dieselben zehn unternehmerischen Steuergestaltungen beurteilt, die auch der Bevölkerung zur Bewertung vorgelegt wurden. Die Befragung wurde vom 20.7.2022 bis 28.10.2022 durchgeführt. Von den 495 Teilnehmern arbeiteten 381 in der Steuerberatung und 114 in der Finanzverwaltung. In beiden Berufsgruppen betrug die mittlere Berufserfahrung 15 bis 20 Jahre.

Betrachtet man zunächst die Gesamtbewertung aller zehn Gestaltungen, so zeigt sich zum einen, dass auch die Steuerexperten deutlich zwischen Legalität und Legitimität differenzieren (vgl. Abbildung 8). Im Durchschnitt haben 38 % der Mitarbeiter aus der Finanzverwaltung die Steuergestaltungen als illegitim bewertet, was etwa dem Anteil in der Gesamtbevölkerung entspricht (35 %). Bei den Steuerberatern ist der Anteil mit 27 % allerdings signifikant geringer.

---

65 Steigt die Risikoaversion um eine Einheit auf der 11er Likert-Skala, so erhöht dies die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, im Durchschnitt um 0,43 Prozentpunkte.

Abbildung 8: Anteil, der die Steuergestaltungen als illegitim bewertet hat (Durchschnitt über alle zehn Fälle)



Ähnlich wie in der Bevölkerung werden das Ausnutzen einer ungeklärten Rechtslage ohne Offenbarung gegenüber der Finanzverwaltung und das Ausnutzen unabgestimmter Steuersysteme von einem großen Anteil der Experten als illegitim bewertet (im erstgenannten Fall 55 %, im zweitgenannten Fall 69 % der Finanzverwaltungsmitarbeiter und 47 % der Steuerberater).<sup>66</sup> Ein erster deutlicher Unterschied zeigt sich jedoch bei der Bewertung von Gestaltungen, bei denen man sich zwar an den Wortlaut der Norm hält, die Gestaltung aber nicht dem Normzweck entspricht. Während ein solches Vorgehen von 50 % der Bevölkerung und der Finanzverwaltung als illegitim angesehen wird, teilen diese Auffassung nur 25 % der Steuerberater.

Ein weiterer Unterschied zwischen Experten und Bevölkerung ist, dass sich die Höhe des erzielten Steuervorteils nicht auf die moralische Bewertung auswirkt. Dies gilt sowohl für die Mitarbeiter aus der Finanzverwaltung als auch die Steuerberater. Ebenso wie bei der Bevölkerung beeinflusst

<sup>66</sup> Genau wie für die Bevölkerung gilt auch für die Steuerexperten, dass der doppelte Betriebsausgabenabzug von signifikant mehr Personen als illegitim bewertet wird als die doppelte Freistellung.

sen jedoch der Auslandsbezug der Gestaltung,<sup>67</sup> das Steuerrisiko und die Existenz außersteuerlicher Gründe für eine Gestaltung die ethische Beurteilung. Außersteuerlichen Gründen messen die Steuerexperten sogar eine größere Bedeutung zu als die Bevölkerung. So reduziert sich der Anteil der Experten, die die Verlagerung der Produktionstätigkeit in ein Niedrigsteuerland für illegitim hält, um 61 %, bei der Bevölkerung hingegen nur um 21 %.

Auch bei den Expertenurteilen variiert die Bewertung in Abhängigkeit individueller persönlicher Faktoren, allerdings spielt das Geschlecht – anders als in der Bevölkerung – keine Rolle. Die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, steigt aber mit zunehmender Risikoaversion und sinkt, wenn der Befragte Kinder hat.

## *V. Zusammenfassung*

In Anbetracht der öffentlichen Erwartung an Unternehmen und deren Berater, bei der Steuerplanung neben der Legalität auch die Legitimität zu berücksichtigen, untersucht der vorliegende Beitrag, welche Faktoren die Beurteilung der Legitimität von Steuergestaltungen maßgeblich beeinflussen. Dabei hat sich zunächst gezeigt, dass sowohl die allgemeine Bevölkerung als auch Steuerexperten zwischen Legalität einer Gestaltung und deren Legitimität differenzieren. Dies widerspricht Auffassungen aus der Literatur, die aus der Legalität unmittelbar auf die Legitimität der Steuerplanung schließen. Dabei wird jedoch bei der ethischen Bewertung sehr deutlich nach der Art der Gestaltung differenziert – legale Steuerplanung wird somit nicht pauschal als unmoralisch wahrgenommen. Als illegitim werden von Bevölkerung und Experten insbesondere Gestaltungen bewertet, die eine ungeklärte Rechtslage nutzen und dies gegenüber der Finanzverwaltung nicht offenbaren oder die unabgestimmte Steuersysteme nutzen, um eine doppelte Freistellung oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug zu erhalten. Gestaltungen, bei denen die Unternehmen jedoch lediglich auf vom Gesetzgeber intendierte Anreize (z.B. Sonderabschreibungen) reagieren, werden erwartungsgemäß von der großen Mehrheit als legitim angesehen.

---

67 Das gilt allerdings nur für die Verlagerung in ein Niedrigsteuerg Gebiet. Wie die Bevölkerung differenzieren die Experten nicht zwischen inländischer und ausländischer Steuerersparnis bei Ausnutzung einer unbeabsichtigten Regelungslücke. Anders als die Bevölkerung wird zudem nicht zwischen der Nutzung europäischer und außereuropäischer Steueranreize differenziert.

Während in der theoretischen Literatur zudem häufig argumentiert wird, dass eine Gestaltung, die zwar den Wortlaut erfülle, aber gegen den Normzweck verstoße, moralisch illegitim sei, zeigt die vorliegende Untersuchung, dass dies zwar von jedem Zweiten in der Bevölkerung und der Finanzverwaltung so gesehen wird, 75 % der befragten Steuerberater dies jedoch anders beurteilen. Wenn Berater künftig potentielle Reputationskosten einschätzen sollen, kann diese Divergenz möglicherweise zu Fehlprognosen führen, sofern die Berater die abweichende Auffassung in der Bevölkerung unterschätzen sollten.

Weitere Einflussfaktoren, die die Wahrscheinlichkeit, dass eine Gestaltung als illegitim bewertet wird, systematisch erhöhen, sind neben der Art der Gestaltung, das Risiko, dass die Gestaltung vor Gericht nicht durchgesetzt werden kann (Steuerrisiko), die Existenz außersteuerlicher Gründe für eine Gestaltung und der Auslandsbezug der Gestaltung. So wird beispielsweise eine Verlagerung der Produktionstätigkeit in ein Niedrigsteuergesetzgebiet im Ausland von allen Befragtengruppen als deutlich illegitimer bewertet als eine entsprechende Verlagerung in eine inländische „Gewerbesteuer-oase“. Ein weiterer Einflussfaktor ist zudem die Höhe des Steuervorteils, der mit der Gestaltung erzielt werden kann. Allerdings bezieht dies nur die Bevölkerung in ihre Beurteilung mit ein, nicht die Experten aus Finanzverwaltung und Steuerberatung.

Wenn Berater oder Leiter von Steuerabteilungen aufgrund neuer ethischer Standards vor der Aufgabe stehen, mögliche Reputationskosten von Steuergestaltungen abzuschätzen, zeigt die vorliegende Studie, dass dabei auch zu berücksichtigen ist, dass die Öffentlichkeit deutlich höhere ethische Anforderungen an Unternehmen stellt als an Privatpersonen. So wurden identische Steuergestaltungen mit einer signifikant höheren Häufigkeit als illegitim eingestuft, wenn diese von einem Unternehmen anstatt einer Privatperson durchgeführt wurden.

Bei der Abschätzung möglicher Reputationskosten ergeben sich zudem weitere Herausforderungen. Die Öffentlichkeitsbewertung einer Gestaltung als illegitim ist nur eine notwendige, nicht jedoch hinreichende Voraussetzung für tatsächlich entstehende Reputationskosten in Form von Einbußen bei Umsatzerlösen oder Aktienkursverlusten. Die empirische Literatur zu möglichen Reputationskosten zeigt hierzu bisher keine einheitlichen Ergebnisse. Die vorliegende Studie legt nahe, dass dies an der fehlenden Differenzierung zwischen unterschiedlichen Arten der Steuergestaltung liegen könnte.

Eine weitere Herausforderung ist, dass sich moralische Vorstellungen im Zeitablauf ändern können. Betrachtet man beispielsweise die Entwicklung der sogenannten Steuermoral, die sich auf die Einstellung zur Steuerhinterziehung bezieht, stellt man fest, dass diese von 1980 bis heute in Deutschland deutlich angestiegen ist. So hielt 1980 jeder Zweite in Deutschland Steuerhinterziehung für sehr unmoralisch (der Anteil war geringer als beim Schwarzfahren), 2018 sind es bereits über 75 Prozent (und damit deutlich mehr als beim Schwarzfahren).<sup>68</sup> Es ist daher nicht verwunderlich, dass Unternehmen und Berater auf diesen Wandel in der öffentlichen Wahrnehmung reagieren, indem in Steuerabteilungen neben der rechtlichen Beurteilung der Steuerplanung auch das Compliance- und Reputationsmanagement zunehmend an Bedeutung gewinnt.<sup>69</sup>

- 
- 68 Vgl. hierzu EVS (2022): EVS Trend File 1981-2017. GESIS Data Archive, Cologne. ZA7503 Data file Version 3.0.0, doi:10.4232/1.14021, C. Haerpfer/R. Inglehart/A. Moreno/C. Welzel/K. Kizilova/J. Diez-Medrano/M. Lagos/P. Norris/E. Ponarin/B. Puranen et al. (Hrsg). World Values Survey Trend File (1981-2022) Cross-National Data-Set. Madrid, Spain & Vienna, Austria: JD Systems Institute & WVSA Secretariat. 2022. Data file Version 3.0.0, doi:10.14281/18241.23.
- 69 Vgl. K. Blaufus/J. Reineke/I. Trenn. Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 2023. 93(3), 509-557.





# Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft der Finanzgerichtsbarkeit

**Symposium anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Niedersächsischen Finanzgerichts**

## **Grußworte**

Präsident Prof. Dr. Volker Epping, Leibniz Universität Hannover  
RA/StB Dr. Zacharias-Alexis Schneider, VFS Hannover  
VRiFG Christoph Schirp, Vorsitzender des Richterrats

## **Geschichte der Finanzgerichtsbarkeit in Niedersachsen**

Präs'inFG Petra Hager, Niedersächsisches Finanzgericht, Hannover:

## **Einfluss der Rechtsprechung auf die Rechtsentwicklung – dargestellt am Beispiel des VI. Senats des BFH**

RiBFH Dr. Roland Krüger, Bundesfinanzhof, München

## **Finanzgerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen**

Prof. Dr. Roman Seer, Lehrstuhlinhaber und Leiter des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug, Ruhr-Universität Bochum

## **Podiumsdiskussion: Perspektiven der Finanzgerichtsbarkeit**

WP/StB Dipl.-Kfm. Fritz Güntzler, MdB,  
Präsident der Steuerberaterkammer Niedersachsen KdöR, Göttingen/Berlin  
StB Dr. Ulrike Schramm, Global Head of Tax & Customs, Continental AG  
Abteilungsleiter Harald Schole, Landesamt für Steuern Niedersachsen, Oldenburg  
Prof. Dr. Roman Seer  
Moderation: VRiFG Christoph Schirp

**Dienstag  
13.8.2024,  
14 Uhr**

**VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover**