

Datenbestände durch die Finanzverwaltung wirft die Frage auf, ob und inwieweit diese Erkenntnisse verwertet werden dürfen. Diesem Thema widmet sich *Katharina Beckemper*. Abgeschlossen wird die Tagung dann durch zwei Vorträge von *Dirk Pohl* und *Gerhard Dannecker* zu internationalen Fragen des Steuerstrafrechts.

Steuern und Psychologie Überlegungen zur Wirkung von Steuern auf Steuerzahler

Univ.-Prof. Dr. *Erich Kirchler** und Mg. *Matthias Kasper***
beide Wien

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	
II. Über die Wirkung von Steuern	VI. Über die Bedeutung von Macht und Verraten für die Steuerhinterziehung
III. Ablehnung von Steuern	VII. Zusammenfassung
IV. Steuern – Ein soziales Dilemma	VIII. Literatur
V. Determinanten der Steuerhinterziehung	

I. Einleitung

Im Schatten der Wirtschafts- und Finanzkrise, die Ende des ersten Jahrzehnts des neuen Jahrtausends begann und deren Auswirkungen die öffentliche Debatte nachhaltig prägen, entwickelte sich eine breite Auseinandersetzung über Steuern und Steuerhinterziehung. Deren gesellschaftspolitische Dimension fand vor allem auch durch Thomas Piketty's Kapitalismuskritik (*Piketty, 2014*) viel Beachtung. Im Spannungsfeld zwischen Individuum und Gesellschaft beschäftigen sich verschiedene Sozialwissenschaftler, darunter auch die Sozialpsychologie, mit der Analyse des Steuerverhaltens, der Steuermoral und der Steuergerechtigkeit.

Angesichts der globalisierten Wirtschaftsordnung bietet die Gestaltung von Steuersystemen einen wesentlichen Wettbewerbsfaktor, der in den letzten Jahrzehnten u.a. zu stetig sinkenden Körperschaftsteuersätzen innerhalb der Europäischen Union führte. Schädlichen Steuerwettbewerb begegnet die Europäische Union mit dem Streben nach Harmonisierung von Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen, der Einführung von flächendeckenden Netto-Umsatzsteuern, sowie der Automatisierung des länderübergreifenden Informationsaustauschs. Auf globaler Ebene bestimmt seit Jahren die OECD-Initiative gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (z.B. OECD, 2013a) die steuerpolitische Diskussion. Die Initiative hat es sich

* Universität Wien, Fakultät für Psychologie, Universitätsstraße 7, 1010 Wien.

** Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Welthandelsplatz 1, 1020 Wien.

Zitierempfehlung
Verf., DSUG 38 (2015), S. ...

*Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek*

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese
Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-62040-0

©2015 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist
urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht
ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist,
bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das
gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen,
Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeiche-
rung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.
Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten
Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungs-
beständig und umweltfreundlich.

Satz: WMTP, Birkenau
Druck und Verarbeitung: Kösel, Krugzell
Printed in Germany

Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht

39. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
Bremen, 22. und 23. September 2014

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

von

Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Präsident des Bundesfinanzhofs
München

2015

ottoschmidt

zur Aufgabe gemacht, die Gewinnverlagerungen internationaler Konzerne zu reglementieren. Über den Erfolg derartiger Maßnahmen entscheiden – neben der Konzeption und ihrer konkreten Umsetzung – kulturspezifische Faktoren, die sich u.a. in der Einstellung der Steuerpflichtigen zum Staat, zu Steuern, zu Steuerdelikten, zu Steuerstrafen und -strafen äußern. Auf der Verhaltensebene schlagen sich diese Faktoren im Ausmaß der Steuererfüllung, beziehungsweise der Steuerhinterziehung nieder (*Spruijkel & Katona*, 1983). Bereits 1927 beschreibt Otto Veit Steueramoral, also die Einstellung zur gewissenhaften Erfüllung der Steuerpflicht, als „absolutes, immanentes Ingredienz des staatsbürgerlichen Pflichtenkomplexes“ (*Veit*, 1927, S. 323). Damit hebt er die Bedeutung der Steuermoral und der Steuerethik für die gesellschaftliche Ordnung hervor. Diese ist eng geknüpft an die staatliche Finanzierung des Gemeinwesens: die Bereitstellung öffentlicher Güter im Sinne des Gemeinwohls, die Regulierung von Verhaltens- und Wirtschaftsprozessen sowie die gerechte Verteilung von Ressourcen, die sich durch ausreichende Steuermittel sicherstellen lässt.

II. Über die Wirkung von Steuern

Die Einführung von Steuern kann unterschiedliche Reaktionen der Steuerzahler bedingen: Einerseits könnte der dadurch bedingte Einkommensverlust dazu motivieren, mehr und intensiver zu arbeiten, um den Steuereffekt auszugleichen. Andererseits führen Steuern möglicherweise auch zu Resignation und Frustration. Doch wie reagieren Menschen tatsächlich auf Steuern? Überaus hohe Steuerlasten können dazu führen, dass weniger gearbeitet und mehr Freizeit genossen wird, da der Gewinn durch Arbeit abnimmt und damit „der Preis der Freizeit“ sinkt. Dies deckt sich mit dem ökonomischen Argument, dass eine hohe Besteuerung zur Reduktion von Arbeitsleistung führt, wie es beispielsweise die Laffer-Kurve ausdrückt, die ab einer gewissen Steuerhöhe einen negativen Zusammenhang zwischen dem Steuersatz und dem Steueraufkommen postuliert. Dahingegen könnte das Motiv, den eigenen Lebensstandard zu halten, zu einer Erhöhung der Arbeitsleistung und des Einkommens führen.

Aus den klassischen ökonomischen Grundannahmen lässt sich keine klare Präferenz für eine der beiden Wirkungsrichtungen ableiten. Eine Übersicht über Studien, die den Effekt von Steuern und reduziertem Einkommen untersuchen, liefern *Lea, Tarry* und *Webley* (1987). In einem Experiment, das die Auswirkung steigender Steuerbelastung auf das Arbeitsverhalten untersucht, fanden *Garboun, Maslet* und *Montmarquette* (2009), dass die Abgaben ab einem Steuersatz von etwa 50 % als besonders unfair empfunden werden und die Arbeitsleistung sinkt. *Swenson* (1988), *Silman* (1999) sowie *Sutler* und *Weck-Hannemann* (2003) berichten ähnliche Ergebnisse. Unterschiedliche Studienergebnisse deuten darauf hin, dass Männer und Frauen unterschiedlich auf Veränderungen des Einkommens reagieren: So

erhöhten Frauen ihren Arbeitseinsatz, wenn ihr Einkommen stieg, und verminderten ihn, wenn das Einkommen ihrer Männer stieg. Steuererhöhungen scheinen bei Männern zu einem erhöhten und bei Frauen zu einem verminderteren Arbeitseinsatz zu führen, wobei Frauen im Gegensatz zu Männern mehr im Haushalt arbeiten (*Aschewalter & Heckman*, 1974; *Leuthold*, 1983; *James*, 1992). Befragungen (z.B. *Calderwood & Webley*, 1992; *Lea, Tarry & Webley*, 1987; *Wissel*, 1991) legen nahe, dass Steueränderungen bewusst wahrgenommen werden, die Arbeitsbereitschaft allerdings von anderen Faktoren abhängt. Aus theoretischer und empirischer Perspektive lässt sich daher die Frage, ob Steuern das Arbeitsverhalten entscheidend beeinflussen, nicht eindeutig beantworten.

Eine weitere potentiell regulative Funktion von Steuern ist die Nivellierung von Einkommen. Grundsätzlich erscheint eine gerechte Verteilung von Ressourcen wünschenswert, die redistributive Funktion von Steuern ist jedoch aus verschiedenen Gründen umstritten. Erkenntnisse aus der Motivationsforschung deuten darauf hin, dass differenzierte Einkommenskategorien einen positiven Einfluss auf die Leistungsmotivration ausüben, was sich wiederum in steigender Produktivität niederschlägt und somit das allgemeine Wohstandsniveau erhöht.

Mit der nach ihm benannten Lorenz-Kurve entwickelte der amerikanische Statistiker Max Otto Lorenz eine Methode zur Bestimmung der Einkommensverteilung innerhalb einer Gesellschaft, um daraus wirtschaftspolitische Maßnahmen ableiten zu können (*Woll*, 1981). Hierzu trägt man in einem Diagramm die Einkommensbezieher von 0–100 % auf der Abszisse und das den jeweiligen Einkommensanteil von 0–100 % auf der Ordinate auf. Im Falle der Gleichverteilung von Einkommen in einer Gesellschaft würde die entsprechende Kurve eine Diagonale bilden. Mit zunehmender Ungleichverteilung von Einkommen weicht die Lorenz-Kurve von der Diagonalen ab.

Die Fläche zwischen der Lorenz-Kurve und der Gleichverteilungsdiagonalen drückt das Maß der Ungleichheit der Einkommensverteilung aus und wird als Gini-Koeffizient bezeichnet. Er dient beispielsweise als Armutsindikator (*Weltbank*, 2014) und verwendet, um die Verteilungseffekte von Steuerreformen zu erfassen. So konnten *Lea, Tarry* und *Webley* (1987) zeigen, dass die Steuergesetzgebung in Großbritannien zu einem sinkenden Gini-Koeffizienten, also einer egalitäreren Einkommensverteilung führte.

Osibi, Schimmack und *Diener* (2012) untersuchten in einer internationalen Vergleichsstudie die Auswirkungen der Progressivität von Steuersystemen auf das Wohlbefinden. Ihre Ergebnisse deuten darauf hin, dass die Umverteilung von gesellschaftlichem Wohlstand durch progressive Besteuerung das allgemeine Wohlbefinden steigert. Ausschlaggebend für diesen Zusammenhang scheint jedoch die Zufriedenheit mit öffentlichen Gütern, wie dem Bildungssystem und den öffentlichen Transportmöglichkeiten, zu sein.

Scheinbar trägt die finanzielle Umverteilung durch Besteuerung also auf aggravierter Ebene zum allgemeinen Wohlbefinden bei. Dass sich diese Ergebnisse jedoch auf individueller Ebene bestätigen lassen, scheint eher unwahrscheinlich.

Ein weit verbreiteter Dilemma bleibt bestehen: Ein Großteil der Bevölkerung ist der Ansicht, dass Einkommen ungerecht verteilt sind – sowohl zwischen, als auch innerhalb gesellschaftlicher Schichten. Objektiv wird dieser Umstand durch Steuern reduziert, subjektiv werden diese jedoch häufig als ungerechtfertigte und persönlich schmerzhaft Abgaben ohne sichtbare Gegenleistung erlebt.

III. Ablehnung von Steuern

Eine einfache Klassifikation von Steuermodellen unterscheidet direkte von indirekten Steuern. Während unter direkten Besteuerungsformen beispielsweise die Lohn- und Einkommensteuer, Körperschafts-, und Vermögenssteuer zusammengefasst sind, gelten Mehrwertsteuern und Verbrauchsteuern (z.B. Mineralölsteuern oder Getränkesteuern) als indirekte Steuern (Herrnbsmeyer, Gans & Evers, 1982).

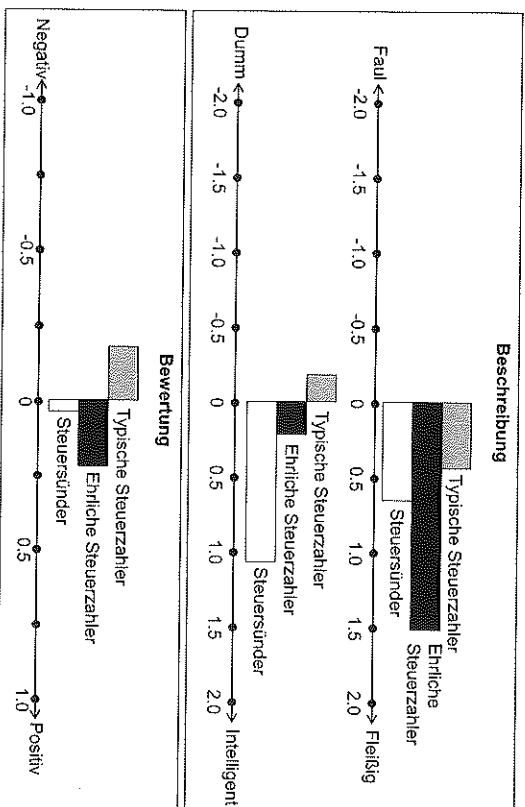
Die generelle Steuerbelastung ist aus historischer Perspektive nahezu stetig gestiegen. Die Abgabenquote betrug in Österreich 2012 44,6 % des BIP (Statistik Austria, 2014). In Deutschland liegt sie laut dem Bund der Steuerzahler im Jahr 2014 bei 51,5 % (Bund der Steuerzahler, 7.7.2014). Durchschnittlich arbeiten deutsche Steuerzahler demnach pro Jahr etwa 188 Tage für die Bezahlung von Steuern und Sozialabgaben.

Häufig wird die Abgabenbelastung durch Steuern als hoch empfunden, die Rückzahlung in Form öffentlicher Güter wird dahingegen in der Regel wesentlich weniger deutlich wahrgenommen. Die Medien berichten regelmäßig über die Verschwendung öffentlicher Gelder, was den Unmut, Steuern zu zahlen, verstärkt. Darüber hinaus fällt es dem Großteil der Steuerzahler schwer, die Steuergesetzgebung zu verstehen, was allerdings weniger deren Unvermögen, sondern der Komplexität der Gesetzgebung geschuldet ist (z.B. Taxpayer Advocac Service, 2012). Eine britische Studie (Lewis, 1978) berücksichtigt u.a. die Satztlängen und die Anzahl von Silben in Standardtexten der Steuergesetzgebung, um das notwendige Lesalter für deren Verständnis zu berechnen. Dem zum Verständnis erforderlichen Lesalter von 13 Jahren steht ein durchschnittliches Lesalter der Britischen Bevölkerung von neun Jahren gegenüber. Ähnliche Ergebnisse werden für die USA und für Australien berichtet. In der Regel verstehen Steuerzahler demnach weder die Steuer Richtlinien, noch kennen sie ihre eigenen Steuersätze. Es überrascht also nicht, dass die allgemeine Einstellung zu Steuern nicht positiv ist (Erikson & Fallon, 1996). Fragt man Steuerzahler jedoch nach ihren Präferenzen

hinsichtlich der Gestaltung von Einnahmen- und Ausgabenpolitik, so finden verschiedene Studien paradoxerweise einerseits den Wunsch, Steuern zu reduzieren, andererseits allerdings gleichzeitig die Forderung, die Staatsausgaben für nahezu sämtliche öffentlichen Güter zu erhöhen (Kemp, 2008; Kirchler, 1997; Schmolders, 1975; Tyszka, 1994).

Kirchler (1998) zeigte, dass Steuern von verschiedenen Berufsgruppen unterschiedlich wahrgenommen werden. So erleben insbesondere unerfahrene Selbständige und Unternehmer Steuern als Einschränkung der unternehmerischen Freiheit, die demotivierend wirkt und mit Reaktanz und Hinterziehungstendenzen korreliert. Beamte und Angestellte dahingegen assoziieren Steuern häufig mit Begriffen wie soziale Gerechtigkeit und Wohlfahrt. Offensichtlich ist für sie die wahrgenommene Austauschbeziehung zwischen Staat und Individuum von besonderer Bedeutung. Die gleiche Studie erhob die Bewertung von Steuerzahlern, was zu teilweise überraschenden Ergebnissen führte. Während erwartungsgemäß ehrliche Steuerzahler positiver beschrieben wurden als Steuer Sünder, zeigte sich, dass Steuerhinterzieher als durchschnittlich fleißig und intelligent, typische Steuerzahler dahingegen als eher dumm und faul beschrieben wurden (Abbildung 1). Hinsichtlich der Steuermoral geben diese Ergebnisse wenig Anlass zur Hoffnung, dass Steuern ehrlich entrichtet werden.

Abbildung 1: Bewertung von typischen Steuerzahlern, ehrlichen Steuerzahlern und Steuer Sündern nach Kirchler (1998)



Anmerkung: Die Beurteilung der Beschreibungsdimensionen erfolgte auf einer 7-stufigen Skala von -3 („faul“, „dumm“) bis +3 („fleißig“, „intelligent“). Die Bewertungsskala reicht von -1 (negativ) bis +1 (positiv).

Die negative Haltung gegenüber Steuern, die sich auch durch Änderungen des Steuerrechts nur geringfügig beeinflussen lässt (*De Kam, 1992*), hat laut *Webley, Robben, Eijfers* und *Hessing* (1991) eine lange Tradition. Die daraus resultierende geringe Steuermoral ist aus psychologischer Perspektive wenig überraschend. Eine gängige Definition nach *Schmolders* (1966) bezeichnet Steuermoral als Einstellung zu Steuerdelikten, Steuerändern und zu Steuerstrafen. Diese korrelierte in seiner Studie mit ungerecht wahrgenommener Verteilung der Steuerlast sowie mit negativen Einstellungen zum Staat. Darüber hinaus berichtet *Schmolders*, dass Steuerstunden eher als Kavaliersdelikt und weniger als Diebstahl beurteilt wurden. Als möglicher Erklärungsansatz verweist er auf Persönlichkeitsvariablen. Beispielsweise zeigten Personen mit einer hohen Erfolgsmotivation, die die Höhe des Einkommens und die Karriereperspektive als entscheidende Charakteristika ihres Berufs verstehen sowie religiös wenig engagierte Teilnehmer eine geringere Steuermoral. Eine Studie von *Prinz* (2004) belegt den Einfluss der Religiosität auf die Steuermoral. *Srinivasel* (1969) identifizierte mit der wahrgenommenen Rigidität des Staates, also u.a. der Strenge der Strafverfolgung, eine weitere Einflussgröße.

Die geringe Bereitschaft Steuern zu zahlen, spiegelt sich u.a. auch in der Größe der Schattenwirtschaft wieder (*Alm, Martinez-Vazquez & Schneider* 2004), die für 2013 beispielsweise auf 7,5 % des BIP in Österreich und 13,0 % des BIP in Deutschland geschätzt wird (*Schneider*, 2013). Problematisch erscheint besonders, dass in vielen Fällen kein ausreichendes Problembewusstsein für Schwarzarbeit besteht. Steuerhinterziehung wird in Österreich in etwa so ernst wie Schwarzfahren, aber weniger schlimm als Ladendiebstahl eingestuft (*Kirchler & Muehlbacher*, 2007). Vor diesem Hintergrund wunderte es nicht, dass in einer Umfrage der EU-Kommission aus dem Jahr 2013 etwa fünf % der Teilnehmer in Österreich zugab, im vergangenen Jahr schwarz gearbeitet zu haben (Europäische Kommission, 2013).

Eine Studie, die vom Nordrhein-Westfälischen Bund der Steuerzahler in Auftrag gegeben wurde, liefert interessante Einblicke in die aktuelle Steuerkultur und Steuermoral in Deutschland (Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik, 2014). Einige ihrer Ergebnisse decken sich mit den oben berichteten Befunden, andere wiederum zeichnen ein positiveres Bild als Studien in der Vergangenheit. Die Steuermoral hat sich deutlich verbessert. Der Großteil der Befragten bewertet Steuerhinterziehung als unmoralisch und keineswegs als „Kavaliersdelikt“. Allerdings hat sich die Steuermentalität, also die grundsätzliche Einstellung der Bürger zur individuell empfundenen Steuerlast, zur Steuergerechtigkeit und zum gesamten Steuersystem in Deutschland in den letzten Jahren verschlechtert. Als Gründe hierfür werden u.a. die große steuerliche Belastung, unverhältnismäßig hohe Compliance Kosten, die empfundene Ungerechtigkeit des Steuersystems sowie die Verschwendung von Steuergeldern angeführt. Als mögliche Erklärung dieser Befunde bietet sich

einerseits der hohe Fahndungsdruck (beispielsweise durch den Ankauf von „Steuer-CDs“) und andererseits eine Sensibilisierung für die Thematik angesichts der politischen Diskussion zum Thema Steuerhinterziehung an.

Steuerhinterziehung stellt in vielen Ländern ein schwerwiegendes Problem dar (z.B. *Hessing, Eijfers & Weigel*, 1988; *Schneider & Klinghardt*, 2004). Steuerzahlungen werden häufig als Freiheits Einschränkung empfunden, was dazu führt, dass versucht wird, verlorenen Handlungsspielraum zurück zu gewinnen. Dies trifft besonders auf Selbständige und Unternehmer zu, die im Gegensatz zu Angestellten ihrer Steuerpflichtig aus jenen Mitteln nachkommen müssen, die sich bereits in ihrem Besitz befanden. *Kirchler* (1999) konnte diesen Effekt empirisch nachweisen: Unerfahrene Selbständige zeigten in seiner Studie besonders starke Reaktionsphänomene gegenüber Steuern. Gemäß der Prospect-Theorie (*Kahneman & Tversky*, 1979), werden Steuernachzahlungen am Ende des Fiskaljahres als besonders schmerzhafter Verlust erlebt, der zu riskanterem Verhalten und zu Widerstand führen kann. Aus psychologischer Sicht wäre es daher theoretisch sinnvoll, periodisch im Voraus etwas höhere Beträge vorzuschreiben, so dass sich am Ende der Abrechnungsperiode für den Steuerpflichtigen ein Guthaben ergibt. Dieses würde als Gewinn empfunden, was zu einer größeren Bereitschaft führt, die Steuererklärung ordnungsgemäß durchzuführen. Tatsächlich findet sich in einer Studie von *Cox und Plimley* (1988) diesen Effekt. In der Untersuchung von 50 000 Steuererklärungen zeigte sich, dass die Bereitschaft Steuern zu zahlen davon abhängt, ob bei insgesamt gleicher Steuerbelastung zum Zeitpunkt der Steuererklärung eine Nachzahlung zu leisten ist, oder der Steuerpflichtige eine Rückzahlung aufgrund hoher Vorauszahlungen erwarten kann. Experimentelle Studien (u.a. *Eijfers & Hessing*, 1997; *Schepanski & Kelsey*, 1990; *Schepanski & Steiner*, 1995) bestätigen diesen Effekt. Erklärungen dieser Ergebnisse bieten die Prospect-Theorie und die „Spitzen-Ende-Regel“ (*Kahneman*, 1994; *Kahneman & Tversky*, 1979). Finanzämter sollten nach Möglichkeit hohe Steuervorschreibungen bevorzugen zu Jahresbeginn verschicken, so dass zum Zeitpunkt der Steuerklärungen keine Nachforderungen zu stellen sind.

IV. Steuern – Ein soziales Dilemma

Überlegungen, Steuern zu zahlen oder nicht, kommen Entscheidungen in einem sozialen Dilemma gleich, in dem individuelle Interessen den kollektiven gegenüberstehen (z.B. *Dawes*, 1980; *Kollock*, 1998; *Kopelman, Weber & Messick*, 2002; *Ledyard*, 1993; *van Lange, Liebrand, Messick & Wilke*, 1992). Einerseits optimiert jedes Individuum seinen Nutzen, indem es sich egoistisch verhält, anstatt zu kooperieren. Andererseits ermöglicht die Kooperation die Erzeugung gemeinschaftlicher Güter, die sich auf individueller Ebene nicht realisieren lassen. Egoistisches Verhalten, wie das Hinterziehen von Steuern, maximiert zwar den individuellen Nutzen, es schadet allerdings der All-

gemeinheit und erzeugt in letzter Konsequenz eine für alle nachteilige Situation (Kirchler & Pitters, 2007). Intuitiv eingängige Beispiele bieten die Verschwendung von natürlichen Ressourcen und die damit verbundene Umweltverschmutzung, beziehungsweise das Schwarz- oder Trittbrettfahren (z.B. Stroebel & Frey, 1982). So berichten die Wiener Verkehrsbetriebe für das erste Halbjahr 2014, dass 2,3 % der kontrollierten Fahrgäste schwarzgefahren sei (Die Presse, 16.7.2014). Dieser historisch geringe Wert wird in erster Linie auf die enge Kontrollleiste sowie die hohen Strafen fürs Schwarzfahren zurückgeführt. Dennoch ist das Ausmaß der auf diese Weise entgangenen Einnahmen beträchtlich.

In zahlreichen Studien zeigte sich, dass Menschen egoistisch handeln. Es zeige sich allerdings auch, dass Menschen häufig altruistisch und bestrebt sind, die Kosten für andere gering zu halten. Erklärt wird dieses Verhalten durch soziale Normen, moralische Standards und das soziale Bedürfnis Hilfe zu leisten. Die Möglichkeit miteinander zu kommunizieren, wahrgenommene Ähnlichkeit untereinander und Sympathie für die „Mitspieler“ sowie die Annahme, die individuellen Beiträge oder Einnahmen seien identifizierbar, führen ebenfalls zu erhöhter Kooperationsbereitschaft (Dawes, 1980; van Lange, Liebrand, Messing & Wilke, 1992).

Viele der oben angeführten Erkenntnisse aus der Erforschung des Verhaltens in sozialen Dilemma-Situationen lassen sich in den Steuerkontext übertragen. So lässt sich Steuerhinterziehung beispielsweise durch die Furcht vor Sanktionen erklären. Aber auch hohe moralische Prinzipien und die Überzeugung, das Zahlen von Steuern sei eine gesellschaftlich getragene soziale Norm, reduzieren die Hinterziehungstendenz. Den wissenschaftlichen Beleg dieser Zusammenhänge liefern zahlreiche experimentelle Studien (z.B. Alm & Torgler, 2006; Cummings, Martinez-Vazquez, McKee & Torgler, 2009; Dawes, 1980; Hallsworth, List, Metcalfe & Vlaev, 2014; Webley, Robben, Elffers & Hessing, 1991).

V. Determinanten der Steuerhinterziehung

Im Gegensatz zur legalen Steuervermeidung, beispielsweise durch „Steuerparadomelle“, oder die Reduktion von Konsum, beziehungsweise dem Arbeitsaufwand, ist die Hinterziehung von Steuern illegal. Die ökonomische Theorie besagt, dass Individuen bestrebt sind, ihre Steuerschuld zu minimieren und sich nur dann kooperativ verhalten, wenn entsprechende Anreize – also eine hohe Kontrollwahrscheinlichkeit und strenge Strafen für Steuerergehen – bestehen. Steuerhinterziehung lohnt sich, wenn die Wahrscheinlichkeit entdeckt zu werden klein und die möglichen Strafen gering sind. Tatsächlich stieg als Reaktion auf die Verurteilung einiger prominenter Steueründer in der jüngsten Vergangenheit die Zahl der Selbstanzeigen deutlich an (Süddeutsche Zeitung, 15.4.2014). Diese Entwicklung deckt sich

Überlegungen zur Wirkung von Steuern auf Steuerzahler

mit den Annahmen des ökonomischen Standardmodells der Steuerentscheidung (Allingham & Sandmo, 1972; Srinivasan, 1973), wonach individuelle monetäre Konsequenzen das Verhalten bestimmen und die Steuerhinterziehung in erster Linie von der wahrgenommenen Kontrollwahrscheinlichkeit sowie der Strafhöhe abhängen. Experimentelle Forschungsergebnisse zeichnen ein weniger eindeutiges Bild. Spicer und Lindstedt (1976) fanden einen Einfluss der Kontrolle, nicht jedoch der Strafe, auf die Einstellung zur Steuerhinterziehung. Den Nachweis des Einflusses von möglicher Strafe auf die Steuerhinterziehung konnte auch Baldry (1987) nicht erbringen. Dahingegen zeigten Friedland, Maritz und Rautenberg (1978), dass unabhängig von der Überprüfungswahrscheinlichkeit hohe Strafen hinsichtlich der Deklarationshöhe wirksamer sind als niedrige. Alm, Sanchez und De Juan (1995) fanden, dass für hohe Steuerstrafen ein positiver Zusammenhang zwischen der Deklarationshöhe und der Überprüfungswahrscheinlichkeit besteht. Dieser ist laut einer Studie von Alm, McClelland und Schalte (1992) allerdings nicht linear. In ihrem Experiment stieg die Deklarationshöhe unterproportional zum Anstieg der Überprüfungswahrscheinlichkeit. Bezüglich der Wirksamkeit unterschiedlicher Kontrollmechanismen deuten andere Ergebnisse darauf hin, dass alternative Kontrollmethoden, beispielsweise in Verdachtsfällen rückwirkende Prüfungen mit verstärkten zukünftigen Prüfungen zu kombinieren, die Steuerhinterziehung besonders stark beeinflussen (Alm, Cronshaw & McKee, 1993). Außerdem zeigte sich die Wirksamkeit unterschiedlicher Überprüfungsmuster. Kastinger, Kirchler, Mittone und Pitters (2009) berichten, dass in ihrem Experiment große zeitliche Abstände zwischen den Steuerprüfungen mit sinkender Steuerhinterziehung verbunden wurden und dass die Steuerhinterziehung unmittelbar nach einer Steuerprüfung – vermutlich auf Grund falsch wahrgenommener Überprüfungswahrscheinlichkeiten – abnahm. Ähnliche Ergebnisse berichtet Mittone (2006). Güth und Mackerscheit (1985) dahingegen fanden in ihrem Experiment, dass sich die Studienteilnehmer hinsichtlich des von ihnen deklarierten Einkommens konsistent verhielten, weshalb die Autoren von einer konstanten moralischen Einstellung gegenüber Steuern ausgehen, die entweder zu konsistent ehrlichem oder zu konstant unehlichem Steuerverhalten führt. In einem Experiment von Alm, McClelland und Schulte (1999) hatten die Studienteilnehmer die Möglichkeit, demokratisch über die Parameter des Steuersystems abzustimmen. Es zeigte sich, dass mehrheitlich gegen eine Verschärfung des Steuersystems durch höhere Überprüfungswahrscheinlichkeiten und Strafen gestimmt wurde. Als Erklärung führen die Autoren die „crowding out“-Hypothese an, wonach soziale Normen und die intrinsische Motivation zur Steuerhinterziehung durch äußere Straf- und Kontrollmechanismen negativ beeinflusst werden (Frey, 1992, 1997). Dahingegen zeigen Ergebnisse von Fehr und Gächter (2000) nahe, dass Teilnehmer im Experiment durchaus von der Möglichkeit, unehliches Verhalten zu sanktionieren, Gebrauch machen, um die Beiträge für öffentliche Güter zu er-

hohen. Hinsichtlich der Verwendung von Steuergeldern zeigten *Alm, Jackson* und *McKee* (1993), dass die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Mittelverwendung die Beitragsmoral erhöht.

In allen bisher zitierten Experimenten, die den Wirkmechanismus von Kontrollen und Strafen auf das Steuerverhalten untersuchen, erhielten die Studienteilnehmer das zu versteuernde Einkommen ohne eine Gegenleistung vom Versuchslleiter *Kirchler, Maciejovsky* und *Schwarzberger* (2007) simulierten dahingegen einen fiktiven Aktienmarkt, an dem sich die Versuchsteilnehmer ihr Einkommen verdienen mussten. Auch hier zeigte sich, dass sowohl die Kontrollwahrscheinlichkeit, als auch die Strafhöhe einen positiven Einfluss auf die Steuerethik hatten.

Die empirischen Befunde verschiedener Studien bestätigen die abschreckende Wirkung von Strafen im Steuerkontext, aber die Effekte sind geringer als theoretisch postuliert (*Andreoni, Erard & Feinstein*, 1998; *Kirchler*, 2007). So berichten einige Studien positive Effekte von Strafen auf die Steuerethik (z.B. *Alm, Jackson & McKee*, 1992; *Friedland*, 1982), andere wiederum finden keine Effekte (z.B. *Ali, Cecil & Knoblett*, 2001; *Webley, Robben, Effers & Hensing*, 1991). Ebenso verhält es sich mit der Kontrollwahrscheinlichkeit, die einen positiven aber geringen Einfluss auf die Steuerethik zu haben scheint (*Fischer, Wartick & Mark*, 1992). Größere Wirksamkeit besitzen hingegen *Alm, Sanchez* und *De Juan* (1995) einer Kombination aus hohen Strafen und hoher Kontrollwahrscheinlichkeit.

Einen alternativen Zugang zur Erfassung der Auswirkungen finanzieller Anreize auf die Steuerethik wählen *Kastlunger, Muehlbacher, Kirchler* und *Mittone* (2011). In ihrem Experiment boten sie Steuerzahlen finanzielle Belohnungen für ihre Ethik bei der Steuererklärung. Zwar konnten sie grundsätzlich keine höhere Steuerethik bei jenen Steuerzahlern feststellen, denen für ihre Ethik eine Belohnung in Aussicht gestellt wurde, es zeigte sich allerdings, dass die Teilnehmer, die zuvor für ihre Ethik belohnt worden waren, in der darauffolgenden Runde weniger hinterzogen, als jene, die vorher keine Belohnung erhielten.

Hinsichtlich der Interpretation dieser Ergebnisse bleibt festzuhalten, dass in den berichteten Laborexperimenten in erster Linie Kontrollwahrscheinlichkeiten und Strafhöhen variiert wurden, weitere möglicherweise verhaltensbestimmende Variablen dahingegen keine Berücksichtigung fanden. An dieser Stelle offenbart sich ein wesentlicher Kritikpunkt am ökonomischen Standardmodell zur Steuerhinterziehung: Personeninmanente Motive, wie beispielsweise Gerechtigkeitsempfinden, Kooperationsbereitschaft, soziale Normen, oder Altruismus werden nicht berücksichtigt.

Strafen können auch das Gegenteil von Abschreckung bewirken, wie eine Studie aus Israel verdeutlicht (*Gneezy & Rustichini*, 2000). In einem Kin-

dergarten begegnete man dem Umstand, dass viele Eltern ihre Kinder zu spät abholten mit der Einführung von Bußgeldern für das Zuspätkommen. Überraschenderweise hatte dies zur Folge, dass viele Eltern ihre Kinder noch später abholten. Offensichtlich erzeugte die Strafzahlung eine Möglichkeit, die Verspätung zu rechtfertigen. Das Bußgeld wog somit das schlechte Gewissen für die Unpünktlichkeit auf, wodurch die Geldstrafe nicht als Strafe, sondern als Preis für non-konformes Verhalten verstanden wurde. Übertragen auf den Wirtschaftskontext legt dies nahe, dass Bußgelder nicht notwendigerweise die effizienteste Strafform darstellen, sondern beispielsweise soziale Achtung wirksamer sein könnte (*Bratbarwaie & Wenzel*, 2008; *Coricelli, Joffily, Montmarquette & Villaval*, 2007).

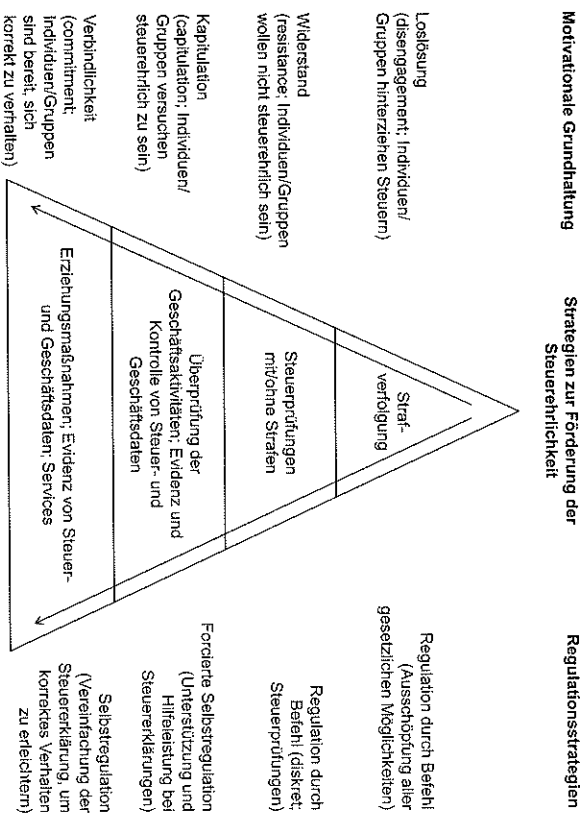
Zahlreiche Forschungsergebnisse unterstützen, wie zentral eine angemessene Bemessungsgrundlage für die Wirksamkeit von Strafen ist. Einerseits muss die Strafe ausreichend hoch sein um ihre Wirkung zu entfalten, andererseits sind drakonische Strafen dazu in der Lage, unerwünschte Reaktionen, wie negative Einstellungen zu Steuern und den Behörden, zu provozieren (*Strimpele*, 1969). *Kirchler* und *Muehlbacher* (2007) berichten, dass in einer Studie mit österreichischen Steuerzahlern 86 % der Teilnehmer eine Geldstrafe für Steuerhinterzieher als angemessen bewerten, lediglich fünf Prozent beurteilten eine Freiheitsstrafe als gerecht. Eine Möglichkeit ein angemessenes Strafniveau festzulegen, besteht laut *Muehlbacher, Hölzl* und *Kirchler* (2007) z.B. darin, die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerständers zu berücksichtigen und nicht ausschließlich den hinterzogenen Betrag. Grundsätzlich kritisch gegenüber Strafen äußert sich dahingegen *Bussmann* (2003). Er schlägt stattdessen die Förderung von Präventionsmaßnahmen in Wirtschaftsunternehmen vor, etwa durch die Vorgabe von ethischen Standards sowie die Änderung des Unternehmensklimas durch die Etablierung von Werten und Moralvorstellungen.

Eine Vielzahl empirischer Untersuchungen lässt darauf schließen, dass ökonomische Standardmodelle, in denen zwar monetäre Konsequenzen, nicht jedoch intrinsische Motivation, persönliche und soziale Normen, sowie Gerechtigkeitsüberlegungen und andere persönliche und situative Merkmale berücksichtigt werden, das Phänomen Steuerhinterziehung nicht ausreichend beschreiben (*Alm, McClelland & Schutze*, 1999; *Baldry*, 1987; *Bosco & Mittone*, 1997; *Callis & Lewis*, 1997; *Kaplan & Reckers*, 1985; *Lewis*, 1982). Wenn nur Kontrollwahrscheinlichkeit und Strafhöhe verhaltenswirksam wären, müsste das reale Steueraufkommen wesentlich geringer sein, als es ist (*Alm*, 1991).

Um das Verhalten von Steuerzahlern zu verstehen, müssen ihre motivationalen Tendenzen berücksichtigt werden. Aus diesem Grund unterscheiden er-

wa die australischen Steuerbehörden zwischen jenem Großteil der Steuerzahler, die ihre Abgaben ehrlich leisten (Steuerzahler mit „commitment“ als Motivationsmuster), und jenen, die Steuern zahlen, weil sie der Staatsmacht nicht entziehen können („capitulation“). Nur wenige Steuerzahler leisten Widerstand („resistance“) gegen das Steuersystem oder ignorieren es völlig („disengagement“). Schließlich gibt es einige Steuerpflichtige, die versuchen ihren Verpflichtungen zu entkommen („game playing“; *Brathwaite*, 2003a, 2009; *James, Hasseldine, Hite & Tonmi*, 2003). Aus den Handlungsmotiven der Steuerpflichtigen wurden Strategien abgeleitet, um ein Höchstmaß an Compliance zu erzielen. Damit eignet sich dieses Klassifikationschema (Abbildung 2) insbesondere zur Ableitung politischer Regulationsstrategien (*Brathwaite*, 2008, 2009).

Abbildung 2: Modell zur Steuerethik (Australian Taxation Office; nach *Brathwaite*, 2003a, S. 3 und *James, Hasseldine, Hite & Tonmi*, 2003)



In Übersichtsstudien (z.B. *Hessing, Kinsley, Efficers & Weigel*, 1988; *Webley, Robben, Efficers & Hessing*, 1991; *Weigel, Hessing & Efficers*, 1987) finden sich in erster Linie zwei Einflussgrößen auf die Motivation zur Steuerhinterziehung: Persönlichkeitsvariablen sowie der finanzielle Spielraum des Steuerpflichtigen. Finanzielle Probleme bei Steuerzahlern (*Wänemylä & Waltrud*, 1982), beziehungsweise eine finanzielle Schlechtereinstellung als die relevante Vergleichsgruppe, scheinen die Hinterziehungstendenz zu verstär-

ken. Zahlreiche Studien berichten darüber hinaus Auswirkungen des kulturellen Hintergrundes, der Studienwahl und des Geschlechts auf die Steuerethik (z.B. *Lewis, Carrullis & Jones*, 2009). In einem Experiment fanden *Kastinger, Dressler, Kirchler, Mitone und Voracek* (2010), zweiseitig Geschlechtereffekte: Einerseits waren weibliche Teilnehmerinnen grundsätzlich ehrlicher als männliche, andererseits reagierten sie – im Gegensatz zu den männlichen Teilnehmern – auf Steuerprüfungen nicht mit geringerer Steuerethik in den darauffolgenden Steuerzyklen.

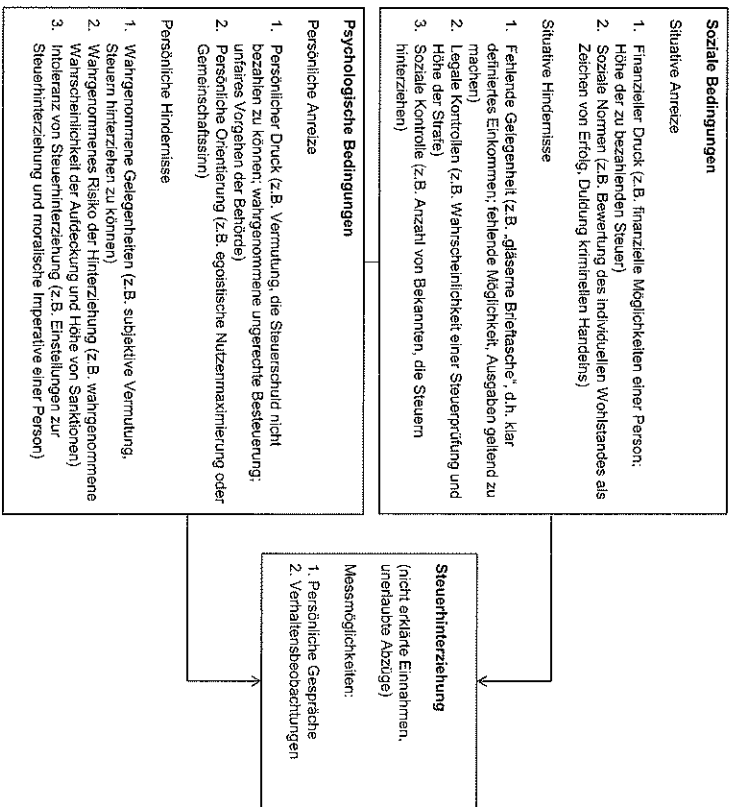
Gerechtigkeitswahrnehmungen spielen für die Steuerethik eine besondere Rolle (*Hofmann, Gangl, Kirchler & Stark*, 2014). Neben der distributiven Gerechtigkeit ist die prozedurale Gerechtigkeit von großer Bedeutung. *Tyler* (2006) betont, dass das Verhältnis zwischen Behörden und Steuerzahlern durch gegenseitigen Respekt, Neutralität und Wohlwollen geprägt sein sollte, um ein faires Verfahren sicher zu stellen.

Ein weiterer Forschungsansatz beschäftigt sich mit sozialen Normen. Gemäß *Fishbein und Ajzen* (1975) haben soziale Normen einen wesentlichen Einfluss auf unser Verhalten. Besonders wettbewerbsorientierte Personen, die ihren persönlichen Erfolg stark mit finanziellen Wohlstand verknüpfen, dürften daher eher Steuern zurückbehalten. *Arizly* (2008) bescheinigt sozialen Normen eine größere Wirksamkeit als finanziellen Anreizen. Im Steuerkontext sollte sich daher weniger auf Kontrollen und Strafen konzentriert werden, sondern Einsicht und das Bewusstsein, Verantwortung für das Gemeinwohl zu übernehmen, gefördert werden. Verschiedene Autoren (*Alm, Cherry, Jones & McKee*, 2010; *Bayer & Reichl*, 1997; *Brathwaite & Wenzel*, 2008; *Kirchler*, 2007) befürworten daher die Bereitstellung von Informationen und die Förderung von Transparenz im Steuerkontext. *Forest und Sheffrin* (2002) fanden außerdem, dass Steuerethik mit zunehmender wahrgenommener Komplexität des Steuersystems abnimmt.

Abschließend sei auf den möglicherweise trivial anmutenden Umstand verwiesen, dass Steuerhinterziehung nur dort existiert, wo sie möglich ist. Zahlreiche Studien (z.B. *Vogel*, 1974; *Wallschutzky*, 1984) berichten, dass Selbständige eher Steuern hinterziehen als Angestellte. Dies ist möglicherweise darauf zurück zu führen, dass Erstgenannte ihre Steuern „aus der eigenen Tasche“ bezahlen, sie damit als Verlust wahrnehmen und als Reaktion darauf bestrebt sind, ihre Steuerlast zu mindern.

Eine Übersicht über die hier diskutierten Determinanten der Steuerhinterziehung liefern *Weigel, Hessing und Efficers* (1987; Abbildung 3).

Abbildung 3: Sozialpsychologisches Modell der Steuerhinterziehung nach Weigel, Hessing und Elfvers (1987, S. 229)



VII. Über die Bedeutung von Macht und Vertrauen für die Steuerhinterziehung

Ursprünglich verfolgten viele Steuerbehörden eine Strategie, die auf strenge Kontrollen und die Androhung von Strafen setzte, um steuerhinterliches Verhalten zu fördern. Häufig sind Steuerpflichtige jedoch von sich aus bereit zu kooperieren, anstatt ihren individuellen Nutzen zu maximieren.

Für die Entstehung einer kooperationsfördernden Umgebung ist das Interaktionsklima zwischen Steuerzahlern und den Steuerbehörden besonders wichtig. Wahrgenommene Fairness und die Überzeugung, dass Steuermittel sinnvoll verwendet werden, fördern die Bereitschaft zu kooperieren und Steuern ehrlich zu zahlen. Außerdem ist der Umgang von Steuerbehörden mit den Steuerpflichtigen entscheidend für das Steuerklima: Vertrauen schafft Vertrauen (Feld & Frey, 2002). Um das Vertrauen der Steuerzahler

Überlegungen zur Wirkung von Steuern auf Steuerzahler

21

zu gewinnen und die Kooperationswilligkeit der Bürger zu erhöhen, empfiehlt *Braithwaite* (2003b) ein sachliches und faires Auftreten der Steuerbehörden im Sinne einer „Service-Kunden-Orientierung“. Politische Initiativen folgen diesem Ansatz und entwickeln Richtlinien für die Interaktion zwischen Steuerzahlern und Behörden, beispielsweise das „Enhanced Relationship“ und „Co-operative Relationship“-Konzept (OECD 2013b).

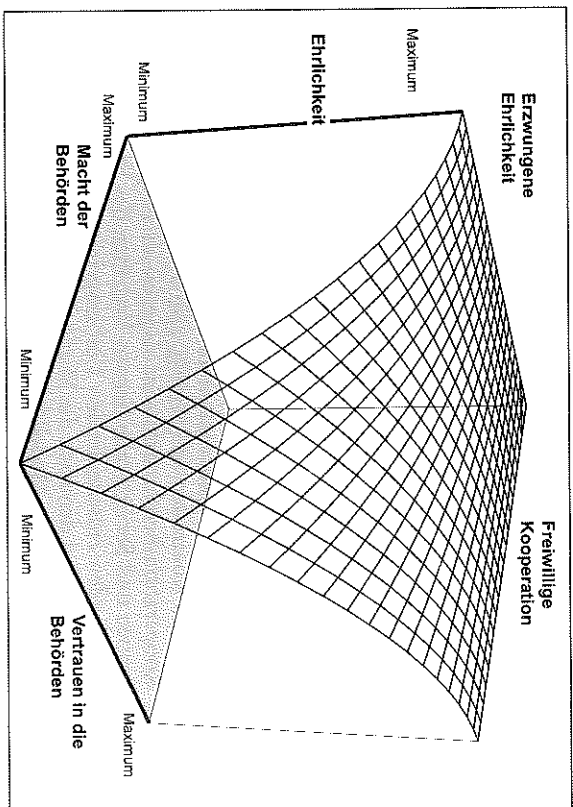
Die Entwicklung einer Vertrauensbasis zwischen Behörden und Steuerzahlern bedeutet jedoch nicht, Steuersünder mit Samthandschuh anzufragen. Bei wiederholten Verstößen gegen das Steuerrecht empfehlen *Ayres* und *Braithwaite* (1992) harte Strafen. *Cialdini* (1996) und *Frey* (2003) weisen allerdings darauf hin, dass Überwachungs- und Kontrollmechanismen auch als Misstrauen gegenüber den Steuerpflichtigen verstanden werden können, so dass deren Kooperationsbereitschaft sinkt (*Tenbrunsel & Messick*, 1999). *Alm* und *Torgler* (2011) schlagen daher vor, dass die Steuerbehörden beide Strategien kombinieren sollen. Einerseits soll der notwendige Service zur Verfügung gestellt werden, um es Steuerzahlern zu erleichtern, ihren Pflichten nachzukommen. Andererseits soll Steuerbetrug mit der notwendigen Härte verfolgt und geahndet werden.

Das Slippery Slope Modell (*Kirchler*, 2007; *Kirchler, Hoelzl & Wahl*, 2008) integriert die Faktoren Macht und Vertrauen zur Erklärung der Kooperationsbereitschaft von Steuerpflichtigen (Abbildung 4). Es berücksichtigt beide Verhaltensoptionen der Steuerbehörden: einerseits den Fokus auf Kontrolle und Strafen und andererseits eine „Service-Kunden-Orientierung“. Erzwungene Kooperationsbereitschaft stellt sich im Slippery Slope Modell als Konsequenz aus Kontrollen und Strafen, also der Macht des Staates dar. Freiwillige Kooperationsbereitschaft wird dagegen als Folge von wechselseitigem Vertrauen und Service-orientiertem Verhalten der Steuerbehörden verstanden. Die beiden entscheidenden Einflussgrößen auf das Verhalten der Steuerpflichtigen sind demnach die Macht des Staates und das Vertrauen in seine Institutionen. Das Modell beschreibt erzwungene Steuerhinterziehung als die Konsequenz aus einem Zustand, in dem die Macht des Staates, Kontrollen durchzuführen und Strafen zu verhängen groß, das Vertrauen zwischen den beteiligten Parteien jedoch niedrig ist. Dahingegen entsteht freiwillige Steuerhinterziehung ausschließlich in einem Klima des Vertrauens, unabhängig vom Ausmaß der staatlichen Macht.

Mit dem „Tax Compliance Inventory“ (TAX-I) liefern *Kirchler* und *Wahl* (2010) einen Fragebogen, der die Motive für steuerhinterliches beziehungsweise unehrliches Verhalten erfasst. Im Sinne des Slippery Slope Modells wird einerseits zwischen freiwilliger und erzwungener Steuerhinterziehung und andererseits zwischen Intentionen zur Steuervermeidung beziehungsweise Steuerhinterziehung unterschieden. Daneben gibt es inzwischen zahlreiche empirische und experimentelle Befunde, die die Annahmen des Slippery Slope Modells bestätigen (z.B. *Kirchler, Kogler & Muehlbacher*, 2014; *Lisi*,

2012; Muehlbacher & Kirchler, 2010; Prinz, Muehlbacher & Kirchler, 2014). Ergebnisse aus internationalen Vergleichsstudien (z.B. Kasilingger, Lozza, Kirchler & Schabmann, 2013; Kogler, Barranca, Nichta, Pantya, Belianin & Kirchler, 2013) deuten auf die kulturübergreifende Gültigkeit des Modells hin. Steuerehrlichkeit lässt sich also nicht nur, wie traditionell angenommen, durch die Androhung von Strafen erzielen, sondern erstrebt auch als Reaktion auf einen vertrauensvollen Umgang der Steuerbehörden mit den Steuerzahlern.

Abbildung 4: „Stippery Slope-Modell“ – Kooperation in Abhängigkeit von der Macht des Staates und dem Vertrauen in den Staat (nach Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008)



VII. Zusammenfassung

Ausgehend von der klassischen ökonomischen Theorie, nach der Steuerehrlichkeit von der Einkommenshöhe sowie den Rahmenbedingungen des Steuersystems abhängt, identifiziert die sozialpsychologische Forschung zahlreiche weitere Faktoren, die das Steuerverhalten beeinflussen. Hierzu zählen auf der individuellen Ebene Persönlichkeitsseigenschaften, wie das Gerechtigkeitsempfinden oder die Erfolgsmotivation, insbesondere die finanzielle Gewinnorientierung. Scheinbar zahlen Steuerpflichtige besonders dann ungenügend an der Qualität staatlicher Leistungen gezweifelt wird. Außerdem wird

immer wieder die Komplexität der Steuergesetzgebung kritisiert, die zu Unsicherheit und hohen Compliance-Kosten führt. Daneben beeinflussen kulturelle und soziale Faktoren das Steuerverhalten. Forschungsergebnisse deuten auf die große Wirkung sozialer Normen hin. Zahlreiche Autoren beschäftigen sich außerdem mit der Steuermoral, die u.a. von der wahrgenommenen Verteilung der Steuerlast und der Einstellung zu Staat beeinflusst wird. Stenepolitische Ansätze zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit sollten auf der Grundlage dieser Ergebnisse sowohl die klassische Theorie – also die Ausübung von Kontrollen und Strafen – als auch Erkenntnisse der Sozialpsychologie berücksichtigen. Insbesondere ein vertrauensvoller, service-orientierter Umgang zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörden sowie Transparenz, prozedurale und distributive Gerechtigkeit sollten moderne Steuersysteme charakterisieren.

VIII. Literatur

- Ali, M. M., Cecil, H. W., & Knoblett, J. A. (2001). The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: A study of self-employed taxpayers. *Atlantic Economic Journal*, 29, 186–202.
- Altingham, M., & Sandino, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323–338.
- Alm, J. (1991). A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 3, 577–593.
- Alm, J., Cherry, T., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. *Journal of Economic Psychology*, 20(10), 31(4), 577–586.
- Alm, J., Cronshaw, M. B., & McKee, M. (1993). Tax compliance with endogenous audit selection rules. *Kyklos*, 46, 27–45.
- Alm, J., Jackson, B., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45, 107–114.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1993). Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 22, 285–303.
- Alm, J., Martínez-Vázquez, J., & Schneider, F. (2004). „Sizing“ the problem of the hard-to-tax. In J. Alm, J. Martínez-Vázquez, & S. Wallace (Eds.), *Taxing the hard-to-tax. Lessons from theory and practice* (pp. 11–75). Amsterdam, NL: Elsevier.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schutze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48, 21–38.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schutze, W. D. (1999). Changing the social norm of tax compliance by voting. *Kyklos*, 52, 141–171.
- Alm, J., Sanchez, I., & De Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48, 3–18.
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246.
- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. S. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36, 818–860.
- Arntze, D. (2008). Denken hilft zwar, nützt aber nichts. Warum wir immer wieder unvernünftige Entscheidungen treffen. München: Econ.

- Asherfeldt, P., & Heckmann, J. (1974). The estimation of income and substitution effects in a model of family labour supply. *Econometrica*, 42, 73-85.
- Ayres, I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*. New York, NY: Oxford University Press.
- Baldry, J. C. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42, 357-383.
- Bayes, R.-C., & Reichel, N. (1997). *Ein Verhaltensmodell der Steuerhinterziehung*. Berlin: Duncker & Humblot.
- Bosco, L., & Mitton, L. (1997). Tax evasion and moral constraints: Some experimental evidence. *Kyklos*, 50, 297-324.
- Braithwaite, V. (2003a). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion* (pp. 15-39). Hants, UK: Ashgate.
- Braithwaite, V. (Ed.). (2003b). *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*. Hants, UK: Ashgate.
- Braithwaite, J. (2008). *Regulatory capitalism: How it works, ideas for making it work better*. Cheltenham, UK: Elsevier.
- Braithwaite, V. (2009). *Defiance in taxation and governance: Resisting and dismissing authority in a democracy*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Braithwaite, V., & Wenzel, M. (2008). Integrating explanations of tax evasion and avoidance. In A. Lewis (Ed.), *The Cambridge handbook of psychology and economic behavior* (pp. 304-331). Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Bund der Steuerzahler (2014). <http://www.steuerzahler.de/Steuerzahlergedenktag-am-8-Mai-2014/61645c7142011637/index.html>
- Bussmann, K. D. (2003). Causes of economic crime and the impact of values: Business ethics as a crime prevention measure. Paper presented at the Conference „Coping with EconCrime/Bussmann2003-Causes of EconCrime.pdf“.
- Caldwell, G., & Webley, P. (1992). Who responds to changes in taxation? The relationship between taxation and incentive to work. *Journal of Economic Psychology*, 13, 735-748.
- Cialdini, R. (1996). The triple tumor structure of organizational behavior. In D. M. Messick & A. E. Tenbrunsel (Eds.), *Codes of conduct* (pp. 44-58). New York, NY: Sage.
- Cornicelli, G., Joffily, M., Montmarquet, C., & Villeval, M. C. (2007). Tax evasion: Choosing rationally or deciding emotionally? (IZA DP No. 3103). Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit/Insitute for the Study of Labor, Bonn.
- Cox, D., & Plimley, A. (1988). Analysis of voluntary compliance rates for different income source classes (Unpublished report). International Revenue Service, Research Division, Washington, DC.
- Callis, J. G., & Lewis, A. (1997). Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology*, 18, 305-321.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Tongler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an archival field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70, 447-457.
- Dawes, R. M. (1980). Social dilemmas. *Annual Review of Psychology*, 31, 169-93.
- De Kam, F. (1992). Tax reform: Dreaming about tough realities. *Journal of Economic Psychology*, 13, 679-686.
- Die Presse (16.7.2014). <http://diepresse.com/home/panorama/wirtschaft/3839251/Immer-weniger-Schwarzfabriker-bei-den-Wiener-Linien>
- Eiffers, H., & Hesse, D. J. (1997). Influencing the prospects of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 18, 289-304.
- Eriksen, K., & Fallon, L. (1996). Tax knowledge and attitudes towards taxation: A report on a quasi experiment. *Journal of Economic Psychology*, 17, 387-402.

- Europäische Kommission (2013). *Special Eurobarometer 402. Undeclared work in the European Union*. http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_402_en.pdf.
- Fehr, E., & Gächter, S. (2000). Cooperation and punishment in public goods experiments. *American Economic Review*, 90, 980-994.
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, 87-99.
- Fischer, C. M., Warrick, M., & Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11, 1-46.
- Fisbein, M., & Aizer, I. (1975). Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research. Reading, MA: Addison Wesley.
- Forest, A., & Shlefflin, S. M. (2002). Complexity and compliance: An empirical investigation. *National Tax Journal*, 55, 75-88.
- Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik (2014). *Steuerkultur und Steuermoral in Deutschland 2014*. Bund der Steuerzahler Nordrhein-Westfalen e.V. http://deutsche-wirtschafts-nachrichten.de/wp-content/uploads/2014/07/Statement_2014_Pollent1.pdf.
- Frey, B. S. (1992). *Tertium datum: Pricing, regulating, and intrinsic motivation*. *Kyklos*, 45, 161-184.
- Frey, B. S. (1997). *Not just for the money: An economic theory of personal motivation*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishers.
- Frey, B. S. (2003). *Deterrance and tax morale in the European Union*. *European Review*, 11, 385-406.
- Friedland, N. (1982). A note on tax evasion as a function of the quality of information about the magnitude and credibility of threatened fines: some preliminary research. *Journal of Applied Social Psychology*, 12, 54-59.
- Friedland, N., Mattal, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Political Economy*, 10, 107-116.
- Garbowa, L., Mäsel, D., & Montmarquet, C. (2009). A behavioral Laffer curve: Emergence of a social norm of fairness in a real effort experiment. *Journal of Economic Psychology*, 30, 147-161.
- Gneezy, U., & Rustichini, A. (2000). A fine is a price. *Journal of Legal Studies*, 29, 1-18.
- Güth, W., & Machschweit, K. (1985). *Die Erforschung der Steuermoral durch Experimente* (Mimeo). Universität Köln.
- Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D., & Vlaev, I. (2014). The behavioralist as tax collector: using natural field experiments to enhance tax compliance. *National Bureau of Economic Research NBER Working paper No. 20007*.
- Herrichsmeyer, W., Gans, O., & Evers, I. (1982). *Einführung in die Volkswirtschaftslehre*. Stuttgart: UTB-Ulmer.
- Hesse, D. J., Eiffers, H., & Weigel, R. (1988). Exploring the limits of self-reports and reasoned action: An investigation of the psychology of tax evasion behavior. *Journal of Personality and Social Psychology*, 54, 405-413.
- Hesse, D. J., Kinsey, K. A., Eiffers, H., & Weigel, R. H. (1988). Tax evasion behavior: Measurement strategies and theoretical models. In W. F. van Raaij, G. M. Van Veldhoven, & K.-E. Warmerijnd (Eds.), *Handbook of Economic Psychology* (pp. 517-537). Dordrecht: Kluwer.
- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). *Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities*. *Law and Policy*, 36 (3), 290-313.
- James, S. (1992). Taxation and female participation in the labour market. *Journal of Economic Psychology*, 13, 715-734.
- James, S., Haselkline, J., Hite, R. A., & Toumi, M. (2003). *Tax compliance policy: An international comparison and new evidence on normative appeals and auditing*. Paper pre-

- sent at the ESRC Future Governance Workshop, Institute for Advanced Studies, Vienna, Austria.
- Kahneman, D. (1994). New challenges to the rationality assumption. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, *150*, 18–36.
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of choice under risk. *Econometrica*, *47*, 263–291.
- Kaplan, S. E., & Reckers, P. M. J. (1985). A study of tax evasion judgments. *National Tax Journal*, *38*, 97–102.
- Kastlunger, B., Dressler, S. G., Kirchler, E., Mittonne, L., & Voracek, M. (2010). Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D). *Journal of Economic Psychology*, *31*, 542–552.
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittonne, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, *30*, 405–418.
- Kastlunger, B., Lorz, E., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2013). Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy. *Journal of Economic Psychology*, *34*, 36–45.
- Kastlunger, B., Muehlbacher, S., Kirchler, E., & Mittonne, L. (2011). What goes around comes around? Experimental evidence on the effect of rewards on taxpayer compliance. *Public Finance Review*, *39* (1), 150–167.
- Kemp, S. (2008). Lay perceptions of government economic activity. In A. Lewis (Ed.), *The Cambridge handbook of psychology and economic behaviour* (pp. 255–280). Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Kirchler, E. (1997). Balance between giving and receiving: Tax morality and satisfaction with fiscal policy as they relate to the perceived just distribution of public resources. *Reiaku International Journal of Economic Studies*, *5*, 59–70.
- Kirchler, E. (1998). Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups. *Journal of Socio-Economics*, *27*, 117–131.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*, *28*, 131–138.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced vs. voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, *29*, 210–225.
- Kirchler, E., Kogler, C., & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Detention. *Current Directions in Psychological Science*, *23* (2), 87–92.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., & Schwarzenberger, H. (2001). Mental accounting and the impact of tax penalty and audit frequency on the declaration of income: An experimental analysis (SFB-373 Discussion Paper 16). Humboldt-University of Berlin.
- Kirchler, E., & Muehlbacher, S. (2007). Kontrollen und Sanktionen im Steuerstrafrecht aus der Sicht der Rechtspsychologie. 12. Finanzstrafrechtliche Tagung, Linz.
- Kirchler, E., & Pitters, J. (2007). Kontraproduktives Verhalten durch Schädigung öffentlicher Güter. In K. Moser (Ed.), *Wirtschaftspsychologie* (pp. 357–378). Berlin, Heidelberg: Springer.
- Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, *31*, 331–346.
- Kogler, C., Batschauer, L., Nischel, A., Parony, J., Belizian, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance. Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology*, *34* (1), 169–180.
- Kollock, P. (1998). Social dilemmas: The anatomy of cooperation. *Annual Review of Sociology*, *24*, 183–214.

- Kopelman, S., Weber, J. M., & Messick, D. M. (2002). Factors influencing cooperation in commons dilemmas: A review of experimental psychological research. In E. Ström, T. Dietz, N. Dolsak, P. C. Stern, C. Stonich, & E. U. Weber (Eds.), *The drama of the commons* (pp. 113–156). Washington, DC: National Academy Press.
- Lea, S. E. G., Tarpy, R. M., & Webley, P. (1987). The individual in the economy: A survey of economic psychology. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Lejdard, J. O. (1993). Public goods: A survey of experimental research. In J. H. Kagel & A. E. Roth (Eds.), *Handbook of experimental economics* (pp. 111–194). Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Leuthold, J. H. (1983). Home production and the tax system. *Journal of Economic Psychology*, *3*, 145–157.
- Lewis, A. (1978). Perceptions of tax rates. *British Tax Review*, *6*, 358–366.
- Lewis, A. (1982). *The Psychology of taxation*. Oxford, UK: Martin Robertson.
- Lewis, A., Carnillis, J., & Jones, P. (2009). Individual, cognitive and cultural differences in tax compliance: UK and Italy compared. *Journal of Economic Psychology*, *30*, 431–445.
- Lisi, G. (2012). Testing the slippery slope framework. *Economics Bulletin*, *32*, 1369–1377.
- Mittonne, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, *35*(5), 813–835.
- Muehlbacher, S., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2007). Steuervermeidung und die Berücksichtigung des Einkommens in der Strafbemessung. *Wirtschaftspsychologie*, *9*, 116–121.
- Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2010). Tax Compliance by Trust and Power of Authorities. *International Economic Journal*, *24*(4), 607–610.
- OECD (2013a). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://www.oecd.org/cfp/BEPSActionPlan.pdf>.
- OECD (2013b). *Co-Operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance*. <http://www.oecd.org/cfp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf>.
- Oishi, S., Schimmaek, U., & Diener, E. (2012). Progressive Taxation and the Subjective Well-Being of Nations. *Psychological Science*, *23* (1), 86–92.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. Harvard University Press, Cambridge, MA.
- Piratz, A. (2004). *Steuermoral und Religiosität in Ost- und Westdeutschland*. Schmollers Jahrbuch, *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften*, *124*, 511–537.
- Piratz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2014). The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization. *Journal of Economic Psychology*, *40*, 20–34.
- Schepanski, A., & Kelsey, D. (1990). Testing for framing effects in taxpayer compliance decisions. *Journal of the American Taxation Association*, *12*, 60–77.
- Schepanski, A., & Shearer, T. (1995). A prospect theory account of the income tax withholding phenomenon. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, *63*, 174–186.
- Schmolders, G. (1966). *Psychologie des Geldes: Reinbeck bei Hamburg*. Rowohlt.
- Schmolders, G. (1975). Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft.
- Schneider, F. (2013). Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline (Working Paper). http://politeia.org.ro/wp-content/uploads/2013/05/ShadEcEurope31_Jan2013.pdf.
- Schneider, F., & Klinghammer, R. (2004). Shadow economies around the world: What do we know? (Working Paper No. 1167). Center for Economic Studies & Ifo Institute for Economic Research CESifo.
- Sillman, M. A. (1999). Taxpayer behavior in response to taxation: Comment and new experimental evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, *18*, 165–177.

Spicer, M. W., & Lindstedt, S. B. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance*, 31, 295-305.

Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2, 339-346.

Statistik Austria (2014): http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/.

Stroebe, W., & Frey, S. (1982). Self-interest and collective action: The economics and psychology of public goods. *British Journal of Social Psychology*, 21, 121-137.

Strumpf, B. (1969). The contribution of survey research to public finance. In A. T. Paddock (Ed.), *Quantitative analysis in public finance* (pp. 14-32). New York, NY: Praeger.

Strumpf, B., & Katona, G. (1983). Psychologie gesamtwirtschaftlicher Prozesse. In M. Irle & W. Sussmann (Hrsg.), *Handbuch der Psychologie, Marktpsychologie* (1. Halbbd.), *Marktpsychologie als Sozialwissenschaft* (S. 225-247). Göttingen: Hogrefe.

Süddeutsche Zeitung (15.4.2014). <http://www.sueddeutsche.de/geld/steuerhinterziehung-zahl-der-selbstanzueigen-steigt-rasant-1.1937758>.

Suttor, M., & Weck-Hannemann, H. (2003). Taxation and the veil of ignorance: A real effort experiment on the Laffer curve. *Public Choice*, 115, 217-240.

Swenson, C. (1988). Taxpayer behavior in response to taxation: An experimental analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 7, 1-28.

Taxpayer Advocate Service (2012). *Annual Report to Congress*. Washington, D.C.: Department of the Treasury.

Tembranski, A. E., & Messick, D. M. (1999). Sanctioning systems, decision frames, and cooperation. *Administrative Science Quarterly*, 44, 684-707.

Tyler, T. R. (2006). Psychological perspectives on legitimacy and legitimation. *Annual Review of Psychology*, 57, 375-400.

Tyszka, T. (1994). Cognitive representation of economics. Paper presented at the IAREP/SABE conference, Rotterdam, NL.

Van Lange, P. A. M., Liebrand, W. B. G., Messick, D. M., & Wilke, H. A. M. (1992). Social dilemmas: The state of the art. In W. Liebrand, D. Messick, & H. Wilke (Eds.), *Social dilemmas: Theoretical issues and research findings* (pp. 3-28). Oxford, UK: Pergamon Press.

Veit, O. (1927). Grundlagen der Steuermoral. *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, 83, 317-344.

Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27, 78-85.

Wallischewsky, I. G. (1984). Possible causes for tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 5, 371-384.

Wärnerud, K. E., & Walernud, B. (1982). Taxes and economic behavior: Some interview data on tax cheating in Sweden. *Journal of Economic Psychology*, 2, 187-211.

Webley, P., Robben, H. S. J., Eijffers, H., & Hessing, D. J. (1991). Tax evasion: An experimental approach. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Weigel, R. H., Hessing, D. J., & Eijffers, H. (1987). Tax evasion research: A critical appraisal and theoretical model. *Journal of Economic Psychology*, 8, 215-235.

Weltbank (2014). GINI index. <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>

Wiswede, G. (1991). *Einführung in die Wirtschaftspsychologie*. München: UTR.

Woll, A. (1981). *Allgemeine Volkswirtschaftslehre*. München: Vahlen.

Stellung, Abgrenzung und Sanktionierung der Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem

Prof. Dr. Markus Jäger
 Richter am Bundesgerichtshof, Karlsruhe

Inhaltsübersicht

I. Das Urteil des EuGH vom 3.7.2014 in der Rechtssache C-165/13	
II. Die Stellung der Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem	
1. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung	
2. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung	
3. Steuerstrafrecht als Teil des Nebenstrafsrechts	
4. Die Deliktssnatur der Steuerhinterziehung	
a) Blanketcharakter der Steuerhinterziehung	
aa) Steuerhinterziehung als „Blankettstrafnorm“	
bb) Die Steuerhinterziehung im Spannungsfeld unterschiedlicher Rechtsmaterien	
cc) Besondere Bedeutung des Art. 103 Abs. 2 GG für das Steuerstrafrecht	
dd) Kollision zwischen richtlinienkonformer Auslegung und dem Analogieverbot	
ee) Lösung des Falles I	
b) Die Steuerhinterziehung als Erklärungsgdelikt	
c) Die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt	
aa) Tatfolge der Steuerhinterziehung	
bb) Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt?	
d) Die Steuerhinterziehung als reines Vorsatzdelikt	
III. Die Abgrenzung der Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem	
IV. Die Sanktionierung der Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem	
1. Ahndung der Steuerhinterziehung mit Kriminalstrafe	
a) Kriminalstrafe als ultima ratio	
b) Besonderheit Strafaufhebungsgrund Selbstanzeige	
2. Strafrahmen	
a) Regelstrafrahmen der Steuerhinterziehung	
b) Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung	
aa) Strafrahmen und Regelbeispiele für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung	
bb) Regelbeispiel der Hinterziehung in großen Ausmaß	
cc) Erfordernis einer Gesamtwürdigung	
3. Strafzumessung im engeren Sinn	
a) Maßstäbe für die Strafzumessung	
b) Hinterziehung „auf Zeit“	
V. Fazit	

I. Das Urteil des EuGH vom 3.7.2014 in der Rechtssache C-165/13

Am 3.7.2014 hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache Gross (C-165/13) sein Urteil verkündet.¹ Die Entscheidung,

¹ EuGH, Urt. v. 3.7.2014 – Rs. C-165/13 – Gross, ABL. EU 2014, Nr. C 292, 7-8 (Leitsatz), ZfZ 2014, 253 (Leitsatz und Gründe).