

Steuern: Widerstand und Kooperation

Erich Kirchler und Katharina Gangl

Nach dem Fall von Lehman Brothers in den USA, der weltweit diskutierten Finanz- und nachfolgenden Wirtschaftskrise, ist die Staatsverschuldung zum medialen Dauerbrenner geworden. Um die Verschuldung und Überschuldung europäischer Staaten zu entschärfen, werden Maßnahmen diskutiert, die von ausgabenseitigen Einsparungen bis zur Erhöhung bestehender und Einführung neuer Steuerarten reichen (Schlager 2011). Dass Steuern generell und neue Steuerarten speziell von SteuerzahlerInnen allenfalls unwillig akzeptiert werden, überrascht nicht. Manche Steuerarten scheinen von der Bevölkerung aber ganz besonders vehement abgelehnt zu werden, besonders dann, wenn die Einkommens- und Vermögensarten mit starken Gefühlen verbunden sind. Beispielsweise war die Auseinandersetzung darüber, ob das in Österreich übliche – quartalsweise in Form von Sonderzahlungen ausgezahlte – 13. und 14. Monatsgehalt besteuert werden soll, für den Finanzminister verloren, als die Sachargumentation auf die emotionale Ebene der Besteuerung von Weihnachts- und Urlaubsgeld gehoben wurde (Kirchler 1997). Auch eine allfällig wiedereingeführte Erbschafts- oder Schenkungssteuer dürfte vor allem emotional gefärbten Widerstand hervorrufen. Die Notwendigkeit neuer Steuerarten wird meist mit Argumenten der Fairness und sozialen Gerechtigkeit begründet. Die Wahrnehmung von Gerechtigkeit wird auch als eine der wichtigsten Determinanten der Steuerehrlichkeit bestätigt (Braithwaite 2003c; Kirchler 1998; Schmolders 1960; Taylor 2003). Bezüglich der Erbschafts- und Schenkungssteuer argumentieren sowohl Befürworter als auch Gegner mit dem Verweis auf soziale Gerechtigkeit. Befürworter betonen, die Steuer würde zu einer gerechteren Lastenverteilung zwischen armen und wohlhabenden Bevölkerungsschichten führen. Vermögende Bürger sollen mehr zur Finanzierung von Staatsausgaben beitragen als einkommensschwache Gruppen (Berka/Thoman 2011; Schratzenstaller-Altzinger 2011). Die Erbschafts- und Schenkungssteuer würde auch die „Startunterschiede“ zwischen Erben großer Vermögen und anderen nivellieren, was gerecht sei, nachdem die Erben vermögender Eltern nicht selbst das Vermögen geschaffen hätten und deshalb ohne Eigenleistung begünstigt werden. Gegner der Erbschafts- und Schenkungssteuer

argumentieren, die Steuer sei ungerecht, weil sie den Substanzverzehr des Erbes forcieren (beispielsweise dann, wenn besteuerte Vermögensobjekte verkauft werden müssen, um Steuern zahlen zu können). Außerdem kommt die Erbschafts- und Schenkungssteuer einer Doppelbesteuerung gleich, da das vererbte oder verschenkte Vermögen bereits einmal versteuert worden war. Schließlich wird angeführt, dass mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur kleine und mittlere Vermögen steuerlich erfasst werden könnten, da große Finanzvermögen flexibel von einem Land in ein anderes transferiert werden können und damit dem Fiskus entgehen (Schratzenthaler-Altzinger 2011). Die Flucht vor der Steuer oder Hinterziehung verlangen seitens des Staates Maßnahmen, die nicht nur kostspielig sind, sondern auch den Staat zum Gegner der Bürger degradieren können.

Um die Steuerehrlichkeit zu fördern werden einerseits Kontrollen und Strafen bei illegalem Verhalten diskutiert, andererseits werden sozialpsychologische Bedingungen für Steuerehrlichkeit proklamiert. Die Effektivität von Zwang durch Kontrollen und Strafen wird zunehmend infrage gestellt und verlangt, stattdessen Kooperation durch die Schaffung und Stabilisierung eines Vertrauensklimas herzustellen und zu verstärken (Alm/Cherry/Jones/McKee 2010; Alm/Torgler 2011; Kirchler/Hoelzl/Wahl 2008; Rainey/Thompson 2006). Im vorliegenden Beitrag werden Determinanten der Steuerehrlichkeit beschrieben. Zuerst werden Zusammenhänge zwischen soziodemographischen Charakteristika und Steuerverhalten erörtert, anschließend werden ökonomische Variablen, wie Einkommen, Steuerquote, Prüfwahrscheinlichkeit und Strafhöhe diskutiert und schließlich werden Effekte psychologischer Variablen, wie Wissen über Steuergesetze, Einstellungen, Normen, Fairness und Verhaltensmotive beschrieben. Im nächsten Teil der Arbeit werden Modelle der Steuerehrlichkeit vorgestellt: Das klassisch-ökonomische Rationalmodell, das Compliance-Modell der Australian Tax Administration (ATO) und das Slippery Slope Framework (SSF). In den Schlussfolgerungen diskutiert der Beitrag einige Aspekte in Bezug auf eine mögliche (Wieder-)Einführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich.

1. Determinanten der Steuerehrlichkeit

Wir unterscheiden zwischen drei Gruppen von Determinanten: Sozio-demographische, ökonomische und sozialpsychologische Determinanten.

1.1 Sozio-demographische Determinanten

Die sozio-demographischen Charakteristika, die in empirischen Studien mit Steuerehrlichkeit in Verbindung gebracht werden, sind vor allem das Geschlecht, das Alter und der Beruf der SteuerzahlerInnen (Torgler 2006; Wenzel 2002). Trotz mancher inkonsistenter Befunde ist anzunehmen, dass Frauen, ältere Personen und Angestellte eher ihre Steuern ehrlich abführen als Männer, jüngere Personen und Selbstständige.

Frauen neigen wahrscheinlich dann zu höherer Steuerehrlichkeit als Männer, wenn sie sich mit ihrer sozialen Rolle identifizieren (Kastlunger/Dressler/Kirchler/Mittone/Voracek 2010). Identifikation mit der traditionellen weiblichen Rolle bedeutet, dass pro-soziales Verhalten, hohe moralische Standards und damit auch Ehrlichkeit in Steuerangelegenheiten als bedeutsam angesehen werden (Fallan 1999; Kastlunger et al. 2010; Torgler 2006).

Ältere Personen werden häufig als steuerehrlicher beschrieben als jüngere. Dafür dürfte es mehrere Ursachen geben. Ältere SteuerzahlerInnen verfügen über mehr Wissen in Steuerangelegenheiten als jüngere SteuerzahlerInnen, verstehen Steuergesetze besser und sind deshalb weniger misstrauisch gegenüber der Finanzbehörde (Wenzel 2002). Fundiertes Wissen befähigt dazu, Steuern auf legalem Wege zu vermeiden (Wenzel 2002). Ältere SteuerzahlerInnen verfügen auch über mehr Erfahrung in Steuerangelegenheit als jüngere. Sie werden von Steuervorschreibungen weniger häufig überrascht, antizipieren ihre Steuerschulden und nehmen vielleicht öfter eine „mentale Buchführung“ ihrer finanziellen Mittel vor als jüngere (Muehlbacher & Kirchler 2010). Insbesondere Selbstständige mit längerer Berufserfahrung dürften mental Buch und ein mentales Konto für Steuerschulden führen. Einnahmen werden dann nicht als „eigenes Geld“ gesehen, sondern Bruttobeträge werden differenziert in Umsatzsteuer, Einkommenssteuer, Nettoeinkommen etc. und nur über das Nettoeinkommen wird verfügt. Wenn Selbstständige ohne Berufserfahrung nicht mentale Buchführung betreiben und ihre Einnahmen insgesamt als ihnen zur Verfügung stehendes Geld betrachten, dann dürfte die Bezahlung der Steuern oft deshalb problematisch sein, weil das Gefühl besteht, Steuern aus der „eigenen Tasche“ zahlen zu müssen und finanzielle Reserven zur Bezahlung der Steuerschulden fehlen (Muehlbacher/Kirchler

2010). Ältere SteuerzahlerInnen könnten auch sensibler auf mögliche Strafen reagieren als jüngere (Torgler 2006). Wenn mit zunehmendem Alter der materielle Besitz steigt, könnten ältere SteuerzahlerInnen deshalb ehrlicher sein als jüngere, weil sie ihr Vermögen nicht durch risikoreiches Steuerverhalten gefährden wollen. Zudem könnten sie befürchten, dass Steuerhinterziehung und Strafen ihre Reputation in ihrem sozialen Netz gefährdet (Torgler 2006). Schließlich wird vermutet, dass ältere SteuerzahlerInnen eine positivere Einstellung zum Staat und der Gemeinschaft entwickelt haben als jüngere (Kirchler 2007; Torgler 2006).

Bezüglich der Unterschiede zwischen Angestellten und selbstständigen SteuerzahlerInnen wird vermutet, dass Selbstständige eher zu Hinterziehung neigen, weil sie mehr Möglichkeiten dazu haben (Engström/Holmlund 2009). Im Gegensatz zu Selbstständigen und Unternehmern erhalten Arbeiter und Angestellte ihr Einkommen netto ausbezahlt. Selbstständige und Unternehmer zahlen ihre Abgaben aus den Einnahmen und haben „Gestaltungsmöglichkeiten“ (Antonides/Robben 1995; Webley/Robben/Elffers/Hessing 1991). Selbstständige gelten deshalb auch als besondere Risikogruppe. Unterschiede zwischen Angestellten und Selbstständigen werden häufig anhand von Framing-Effekten und der Prospekt Theorie erklärt (Kahneman/Tversky 1979). Je nachdem ob ein Gewinn oder ein Verlust erwartet wird, neigen Menschen zu risikoaversen oder riskanten Entscheidungen. In Gewinnsituationen ist eher risikoscheues, in Verlustsituationen risikoreiches Verhalten zu beobachten. In Gewinnsituationen scheuen Individuen das Risiko, um einen sicheren Gewinn nicht zu gefährden. In Verlustsituationen gehen sie ein Risiko ein, mit dem Ziel, den Verlust auszugleichen oder zu minimieren (Kahneman/Tversky 1979). Auf den Steuerkontext bezogen bedeutet dies, dass SteuerzahlerInnen die sichere Option der ehrlichen Steuerentrichtung wählen, wenn sie Steuern nicht als Verlust erleben, aber zur Steuerverkürzung neigen, wenn sie einen Verlust wahrnehmen. Erscheinen Steuern nicht als Verlust, so dürften Steuerprüfwahrscheinlichkeit und gegebenenfalls Strafen effektiver sein, als im Falle eines Verlusterlebens. Beispielsweise konnte empirisch nachgewiesen werden, dass SteuerzahlerInnen ehrlicher sind, wenn sie periodisch erhöhte Steuervorschreibungen und am Ende des Jahres eine Steuerrückzahlung erhalten, als wenn die Vorschreibungen gering waren und eine Nachzahlung zu leisten war. Die Rückzahlung erscheint als Gewinn, der nicht mit riskanten Steuergestaltungen gefährdet wird, während eine Nachzahlung als Verlust erlebt wird, der durch Steuerhinterziehung reduziert werden könnte (Schepanski/Kelsey 1990).

Selbstständige erleben Abgaben, die sie „aus der eigenen Tasche zahlen“, eher als Verlust als Nettolohnempfänger. Sie dürften deshalb und aufgrund der größeren Möglichkeiten, Einkommen zu verschweigen beziehungsweise ungerne gerechtfertigte Abgaben geltend zu machen, riskanter agieren. Selbstständige könn-

ten Steuern auch als Einschränkung ihrer unternehmerischen Pläne und Freiheit wahrnehmen und daher mit Widerstand reagieren (Kirchler 1999).

1.2 Ökonomische Determinanten

Ökonomische Determinanten der Steuerehrlichkeit umfassen die Einkommenshöhe, Steuerrate, Prüfwahrscheinlichkeit und Steuerstrafe (Allingham/Sandmo 1972). Aus theoretischer Sicht sind SteuerzahlerInnen umso ehrlicher, je höher die Prüfwahrscheinlichkeit und angedrohte Strafe bei Hinterziehung sind. Bezüglich Einkommenshöhe und Steuerrate kommen die theoretischen Überlegungen und empirischen Studien zu unterschiedlichen Aussagen (Allingham/Sandmo 1972). Allerdings kann der postulierte Effekt der Prüfwahrscheinlichkeit und der Steuerstrafe empirisch auch nicht überzeugend nachgewiesen werden (Alm/Sanchez/de Juan 1995; Clotterfelter 1983; Fischer/Wartick/Mark 1992; Park/Hyun 2003; Pommerehne/Weck-Hannemann 1996).

Bezüglich des Einkommens kann angenommen werden, dass die Steuerehrlichkeit sinkt, wenn das Einkommen gering ist; es könnte auch vermutet werden, dass bei höherem Einkommen SteuerzahlerInnen unehrlicher sind (Andreoni/Erard/Feinstein 1998). Bezüglich Steuerrate sind die Überlegungen ähnlich widersprüchlich: Zum einen kann angenommen werden, dass bei hohen Steuerraten der Druck auf SteuerzahlerInnen enorm ist und sie deshalb Steuern hinterziehen; zum anderen kann angenommen werden, dass bei geringen Steuerraten auch die Strafen bei Hinterziehung gering ausfallen und deshalb die Tendenz zur Unehrlichkeit steigt.

Kontrollen und Strafen werden in klassisch-ökonomischen Theorien über deviantes Verhalten als effektive Erziehungsmaßnahmen angesehen (Becker 1968). Effektive Kontrollen und Strafen verändern die Nutzenfunktion einer Steuerzahlerin, eines Steuerzahlers, derart, dass das kurzfristig gewinnbringende deviante Verhalten, zum Beispiel Steuerhinterziehung, unterlassen wird (Becker 1968). Der ökonomische Ansatz, SteuerhinterzieherInnen durch Kontrollen und Strafen vor Hinterziehung abzuschrecken, gilt auch gegenwärtig als brauchbare Strategie der Steuerbehörden, um Steuerhinterziehung einzudämmen (Alm et al. 2010; Kirchler 2007; Rainey/Thompson 2006). Die empirische Forschung bestätigt tatsächlich, dass Kontrollen und Strafen unter bestimmten Bedingungen wirken; allerdings sind die Effekte insgesamt gering und manchmal wurden gegenteilige als erwartete Effekte verzeichnet (Feld/Frey 2007; Fischer et al. 1992).

Die Wirkung von Kontrollen und Strafen scheint davon abhängig zu sein, zu welchem Zeitpunkt der Berufstätigkeit einer Person, beispielsweise einer/eines

Selbstständigen, Kontrollen und Strafen stattfinden. In Laborstudien konnte gezeigt werden, dass Kontrollen zu Beginn einer Berufstätigkeit dazu führen, dass die Steuerehrlichkeit steigt und auch bei Reduktion der Kontrollwahrscheinlichkeit im Lauf der Zeit hoch bleibt (Guala/Mittone 2002). Im Gegensatz dazu führen Kontrollen, die zu einem späteren Zeitpunkt eines „Steuerlebens“ stattfinden dazu, dass die Wahrscheinlichkeit kontrolliert und bestraft zu werden, unterschätzt wird. Die Steuerehrlichkeit bleibt in diesem Fall auch dann niedrig, wenn die Prüfwahrscheinlichkeit ansteigt (siehe auch Kastlunger/Kirchler/Mittone/Piters 2009).

Kontrollen und Strafen dürften unterschiedlich effektiv sein. Häufig wird berichtet, dass die Prüfwahrscheinlichkeit effektiver sei als Strafen (Fischer et al. 1992). Dies könnte damit zusammenhängen, dass Steuerprüfungen als unangenehm empfunden werden, während Strafen unter Umständen als „Preis“ wahrgenommen werden, der für entdeckte Hinterziehung zu zahlen ist. In einer Umfragestudie unter mehr als 800 unselbstständigen und über 1300 selbstständigen SteuerzahlerInnen in den Niederlanden konnte gezeigt werden, dass die Prüfwahrscheinlichkeit positiv mit der Steuerehrlichkeit sowohl von Angestellten als auch Selbstständigen korreliert, während die Strafhöhe nur in der Gruppe der selbstständigen SteuerzahlerInnen einen positiven Effekt auf die berichtete Steuerehrlichkeit hatte (Gangl et al. in Arbeit).

In Laborexperimenten, in welchen sequenzielle Steuerzahlungen untersucht wurden, konnte gezeigt werden, dass die TeilnehmerInnen nach einer erfolgten Prüfung vermehrt Steuern hinterzogen. Steuerprüfungen führten also nicht zu höherer Steuerehrlichkeit, sondern in den nachfolgenden Steuerperioden zum Gegenteil (Mittone 2006). Nach einer Prüfung dürften die Teilnehmer in den Experimenten annehmen, dass die Wahrscheinlichkeit einer unmittelbar folgenden Prüfung gering ist und deshalb Hinterziehung mit großer Wahrscheinlichkeit unentdeckt bleibt (Mittone 2006). Zudem könnten SteuerzahlerInnen nach einer Prüfung und erfolgten Strafe versuchen, das Bußgeld in der nächsten Zukunft durch Hinterziehung zurückzuerhalten (Maciejovsky/Kirchler/Schwarzenberger 2007). Schließlich besteht die Gefahr, dass Kontrollen und Strafen die intrinsische Motivation zur Kooperation von SteuerzahlerInnen gefährden (Feld/Frey 2002, 2007; Kirchler et al. 2008).

1.3 Psychologische Determinanten

Psychologische Determinanten des Steuerverhaltens umfassen subjektives Wissen und Vorstellungen über Steuern, Einstellungen zu Steuern, Normen, Fairnessüberlegungen und die Motivation zur Kooperation (Kirchler 2007). Insgesamt zeigt sich, dass fundiertes Wissen über Steuern, eine positive Einstellung und Motivation gegenüber Steuern, klare Normen zur Ehrlichkeit und die Wahrnehmung eines gerechten Steuersystems positiv mit Steuerehrlichkeit korrelieren.

Menschen kooperieren umso eher mit den Behörden, je mehr sie subjektiv das Gefühl haben, über das Steuersystem Bescheid zu wissen (Lewis 1978; Niemirowski et al. 2002). Zahlreiche Studien deuten aber darauf hin, dass nur ein sehr geringer Prozentsatz der SteuerzahlerInnen meint, das Steuersystem wirklich zu verstehen. In einer Studie, die in Australien durchgeführt wurde, waren etwa nur 12 Prozent der Befragten der Meinung, die Gesetze zu kennen und zu verstehen (Sakurai/Braithwaite 2003). Um die ziemlich komplexen Steuergesetzestexte zu verstehen, ist ein hohes Leseniveau erforderlich (Lewis 1982). Für das Steuergesetz der USA und in UK war zum Zeitpunkt der Studien ein Leseniveau notwendig, das nach 12 bis 13 Jahren erreicht werden kann; für das australische Steuergesetz waren zumindest 17 Jahre notwendig (Lewis 1978). Obwohl die Komplexität des Steuersystems als Problem anerkannt wird, scheint es, dass die Steuergesetze an Umfang zu- statt abnehmen (Owens/Hamilton 2004). Ohne angemessenes Verständnis der Steuergesetze kommt es nicht nur zu Fehlinterpretationen und damit zu fehlerhaften Steuererklärungen, sondern auch zu Misstrauen gegenüber den Behörden und Ablehnung der Steuern (Kirchler 2007; Niemirowski et al. 2002). Abgesehen davon, dass eine Vereinfachung der Steuergesetze notwendig ist, könnten Schulungen für junge Selbstständige, eine gezielte Ausbildung in der Schule und zielgerichtete Unterstützung seitens der Steuerbehörden bei Steuerfragen die Einstellungen gegenüber Steuern und die Steuerehrlichkeit positiv beeinflussen (Alm et al. 2010; Niemirowski et al. 2002).

Einstellungen gegenüber Steuern beruhen auf den subjektiven Vorstellungen, Interpretationen oder Mythen über Steuern und den Staat. Einstellungen drücken aus, ob SteuerzahlerInnen Steuern akzeptieren oder ablehnen (Kirchler 2007). Wenn SteuerzahlerInnen frei zum Begriff „Steuern“ assoziieren, werden zahlreiche negative Meinungen geäußert (Kirchler 1998; Schmolders 1960). Ungefähr ein Drittel aller produzierten Assoziationen zu Steuern sind negativ und beziehen sich auf zu hohe Steuern oder zu viele Steuerarten (Schmolders 1960). Dabei scheinen bei Selbstständigen die negativen Vorstellungen über Steuern besonders ausgeprägt zu sein, während BeamtenInnen verhältnismäßig weniger negative Vorstellungen äußern (Kirchler 1998; Schmolders 1960). Besonders Selbstständige

assoziiieren zum Thema Steuern, dass diese ihre berufliche Freiheit einschränken, dazu dienen, die Finanzlöcher im Staat zu stopfen, keine faire Gegenleistung geboten wird, dass die Steuergesetze zu kompliziert sind, die bürokratische Arbeit enorm ist und die Arbeit als Selbstständige unattraktiv machen (Kirchler 1998). Steuerreduktion wird generell als Kavaliersdelikt gesehen: Ehrliche SteuerzahlerInnen werden zwar positiv wahrgenommen, aber SteuerhinterzieherInnen werden positiver gesehen als „typische“, durchschnittliche SteuerzahlerInnen. SteuerhinterzieherInnen werden als intelligent und hart arbeitend bewertet (Kirchler 1998). Nach Fishbein und Ajzen (1975) führen Einstellungen zu Verhaltensintentionen und erklären einen erheblichen Teil des geäußerten Verhaltens.

Die persönlichen und sozialen Normen über adäquates Verhalten von SteuerzahlerInnen zählen zu den wichtigsten Determinanten der Steuerehrlichkeit (Wenzel 2003). Normen können in persönliche, soziale und gesellschaftliche Normen unterschieden werden (Kirchler 2007; Wenzel 2003). Persönliche Normen sind internalisierte Wert- und Moralvorstellungen. Sie konstituieren einen stabilen Persönlichkeitsfaktor (Wenzel 2004). Persönliche Normen bestimmen, welches Verhalten eine Person als anstrebenswert oder ablehnungswürdig erachtet und determinieren maßgeblich das individuelle Verhalten. Generell sind SteuerzahlerInnen mit der internalisierten persönlichen Norm, dass ehrliches Steuerzahlen wichtig ist, auch ehrlicher als andere (Schmolders 1966; Wenzel 2004). Die Wirkung persönlicher Normen dürfte von antizipierten Schuld- oder Schamgefühlen bei Zuwiderhandeln abhängen (Andreoni et al. 1998). Je mehr sich SteuerzahlerInnen bei Steuerhinterziehung schuldig fühlen (würden) oder Scham bei Entdeckung von Hinterziehung antizipieren, desto eher werden sie sich kooperativ verhalten (Andreoni et al. 1998). Im Gegensatz zu persönlichen Normen, werden soziale Normen durch das soziale Umfeld vorgegeben (Frey/Torgler 2007; Wenzel, 2004). Je eher ein bestimmtes Verhalten in einer relevanten Vergleichsgruppe von Personen (z. B. Familie, Freunde, Berufsgruppe) akzeptiert wird, desto stärker ist die soziale Erwartung, dass sich eine Person auch danach verhält. Je stärker SteuerzahlerInnen den Eindruck haben, dass in ihrem relevanten Umfeld Steuerhinterziehung akzeptiert wird, desto eher werden sie auch selbst Steuern hinterziehen (Frey/Torgler 2007; Wenzel 2004). Gesellschaftliche Normen beziehen sich schließlich auf Verhaltensnormen, die auf gesellschaftlicher oder kultureller Ebene vorgegeben werden (Kirchler 2007). Normen, die von religiösen Institutionen wie der Kirche vorgegeben werden, können zu gesellschaftlichen Normen gezählt werden. Je stärker auf gesellschaftlicher Ebene Steuerehrlichkeit gefördert wird und die Einhaltung der Steuergesetze seitens der Behörden sichergestellt werden kann, desto eher werden die Einzelnen ihre Steuern ehrlich abführen. Die Bedeutung der gesellschaftlichen Normen wird deutlich, wenn der

Anteil der Schattenwirtschaft und damit verbundene Steuer(un)ehrlichkeit verschiedener Länder miteinander verglichen wird. In den USA und in Japan scheint beispielsweise die Steuerehrlichkeit höher zu sein als in Europa und in Europa wird ein starkes Nord-/Südgefälle nachgewiesen (Alm et al., 1995; Alm/Torgler 2006). Um gesellschaftliche Normen zur Kooperation zu fördern, ist es wichtig, die soziale Distanz zwischen Behörden und Bürgern zu reduzieren und das Interaktionsklima zu fördern (Alm/Torgler 2006; Feld/Frey 2002; Kirchler et al. 2008).

Neben persönlichen, sozialen und gesellschaftlichen Normen spielt die Gerechtigkeit des Steuersystems eine bedeutende Rolle (Braithwaite 2003c; Kirchler 1998; Schmolders 1960; Taylor 2003). Dabei werden vor allem drei Arten von Gerechtigkeit differenziert: distributive Gerechtigkeit, prozedurale Gerechtigkeit und retributive Gerechtigkeit (Wenzel 2003). Distributive Gerechtigkeit bezieht sich auf die empfundene Gerechtigkeit bei der Verteilung von Kosten und Nutzen. Wenn die Kosten und der Nutzen auf alle Beteiligten in fairem Verhältnis verteilt werden, resultiert Zufriedenheit und das Gefühl der Gerechtigkeit. Im Steuerkontext bedeutet dies, dass SteuerzahlerInnen das Verhältnis der eigenen Lasten und die eigene Partizipation an öffentlichen Gütern im Vergleich zu den Kosten und dem Nutzen anderer SteuerzahlerInnen beurteilen (Wenzel 2003). Jene SteuerzahlerInnen, die annehmen, dass sie im Verhältnis zu anderen höhere Steuern entrichten, neigen eher zu Hinterziehung als andere (Spicer/Becker 1980). Tatsächlich sind viele SteuerzahlerInnen der Ansicht, selbst höhere Steuern zu zahlen als andere vergleichbare Personen (Dean/Keenan/Kenny 1980). Die Mehrheit der australischen SteuerzahlerInnen (etwa drei Viertel) geht zudem davon aus, dass Manager von Großkonzernen weniger Steuern zahlen, als es einer fairen Belastung entsprechen würde (Braithwaite 2003c). Im Gegensatz zur distributiven Gerechtigkeit bezieht sich die prozedurale Gerechtigkeit auf Steuerverfahren. Wenn die Betroffenen über die Verteilung von Kosten und Nutzenverteilung in der Bevölkerung mitentscheiden können, die Möglichkeit haben, in Steuerverfahren, die ihrer Meinung nach nicht korrekt verlaufen, Einspruch zu erheben, wenn Gesetze konsistent und neutral angewandt, Fehler korrigiert werden und generell Steuern und Verfahren ethischen Standards entsprechen, dann wird prozedurale Gerechtigkeit erlebt (Wenzel 2003). Prozedurale Gerechtigkeit dürfte wesentliche Voraussetzung dafür sein, dass Steuerbehörden vertraut wird und die Einstellung zum Staat positiv ist (Tyler 2001; Wahl et al. 2010). Studien aus der Schweiz zeigen, dass die Steuerehrlichkeit höher ist, wenn die SteuerzahlerInnen ein Mitbestimmungsrecht wahrnehmen können (Pommerehne/Weck-Hannemann 1996) und in Laborstudien wird ebenfalls bestätigt, dass die Steuerehrlichkeit steigt, wenn die Teilnehmer über die Höhe der Steuerrate abstimmen können (Feld/Tyran 2002;

Wahl et al. 2010). Retributive Gerechtigkeit schließlich bezieht sich darauf, wie diejenigen, die gegen die geltenden Regeln verstoßen, bestraft werden (Wenzel 2003). Retributive Gerechtigkeit wird dann empfunden, wenn die Verantwortlichen für den Regelbruch auf nachvollziehbare Weise ausfindig gemacht werden und eine angemessene Sanktionierung oder Wiedergutmachung erfolgt. Die Angemessenheit von Strafen bei Hinterziehung sowie die Qualität und Art von Steuerprüfungen beeinflussen die Wahrnehmung retributiver Gerechtigkeit (Wenzel 2003). Im Zusammenhang mit retributiver Gerechtigkeit werden auch Steueramnestien diskutiert. Steueramnestien werden erlassen, um die Steuereinnahmen zu erhöhen. Sie werden auch als Maßnahme gesehen, unehrliche SteuerzahlerInnen wieder in das soziale und politische System zurückzuholen (Kirchler 2007). Amnestien dürften sich aber negativ auf die zukünftige Steuerehrlichkeit auswirken (Alm/McKee/Beck 1990; Andreoni 1991). Zum einen kann die Durchführung von Steueramnestien bei SteuerzahlerInnen den Eindruck erwecken, dass Ehrlichkeit nicht notwendig ist, weil zukünftig eine Amnestie beansprucht werden kann und keine Strafen zu erwarten sind. Weiter können Steueramnestien in der Gesamtbevölkerung das Gefühl erzeugen, dass die „großen“ Steuerhinterzieher ohnehin nicht bestraft werden und es sich „richten können“ (Alm et al. 1990; Andreoni 1991). In der Folge könnten soziale und gesellschaftliche Normen negativ beeinflusst werden.

Die Motivation Steuern zu zahlen resultiert aus dem Gesamteindruck der SteuerzahlerInnen über das Steuersystem (Kirchler 2007). Dieser Eindruck konstituiert sich aus dem subjektiven Wissen und den Vorstellungen über Steuern, aus der Wahrnehmung von sozialen und gesellschaftlichen Normen, aus Fairnessüberlegungen und aus der Art und Weise wie SteuerzahlerInnen von Steuerbehörden behandelt werden. Weil SteuerzahlerInnen unterschiedliche Erfahrungen machen, kann davon ausgegangen werden, dass sich ihre Motivation, Steuern zu bezahlen, unterscheidet. Braithwaite (2003a) unterscheidet fünf motivationale Grundhaltungen: Verbindlichkeit, Kapitulation, Widerstand, Loslösung und Spiel. Verbindlichkeit und Kapitulation bezeichnen Motivationshaltungen, die von einer generell positiven Einstellung gegenüber der Steuer gekennzeichnet sind. Im Gegensatz dazu sind die Motivationshaltungen Widerstand, Loslösung und Spiel durch eine generell negative Einstellung gekennzeichnet. Verbindlichkeit beschreibt eine kooperative Haltung gegenüber dem Staat. Das Steuersystem, die Behörden, die Art der Steuereintreibung und die Gesetzgebung werden als fair angesehen. Verbindliche SteuerzahlerInnen bezahlen ihre Steuern, weil sie sich moralisch dazu verpflichtet fühlen und ihren fairen Beitrag zur Gemeinschaft leisten wollen. Kapitulation beschreibt ebenfalls eine positive Einstellung, allerdings wird das Steuersystem akzeptiert, weil keine andere Möglichkeit gesehen

wird. Die herrschenden Verhältnisse werden nicht hinterfragt und es besteht die Meinung, dass das Steuersystem sinnvoll ist. Die SteuerzahlerInnen mit der Motivationshaltung Kapitulation zahlen ihre Steuern, weil sie davon ausgehen, dass die Steuerbehörde kooperativ ist, wenn auch sie selbst sich kooperativ verhalten. Die Motivationshaltungen Widerstand, Loslösung und Spiel beschreiben Haltungen, die von Widerstand und Zweifel gegenüber den Intentionen der Steuerbehörde gekennzeichnet sind. Die Steuerbehörde wird als dominant und kontrollierend wahrgenommen. SteuerzahlerInnen mit der Motivationshaltung Widerstand zahlen ihre Steuern, wenn sie unbedingt müssen. Loslösung resultiert, wenn die soziale Distanz zu den Behörden groß und das Interesse am Staat gering ist, so dass auch ein Beitrag für die Gemeinschaft nicht als sinnvoll angesehen wird und Steuern so weit wie möglich vermieden werden. Spiel beschreibt eine motivationale Haltung mit dem Ziel, dass Steuergesetz zu seinen eigenen Gunsten zu interpretieren, Gesetzeslücken zu nutzen und Spielraum für legale oder fraglich-legale Steuergestaltung zu schaffen. Grauzonen im Gesetz werden im „Wettbewerb“ mit den Behörden clever genutzt, um das „Spiel“ zu gewinnen (Braithwaite 2003a). Der Großteil der SteuerzahlerInnen weist Motivmuster auf, die Kooperation fördern. Diese sollten von den Behörden in entsprechender Weise kontaktiert, geprüft und belehrt werden. SteuerzahlerInnen mit negativen Motivmustern sollten hingegen mit allen zur Verfügung stehenden Maßnahmen zur Kooperation gezwungen werden, damit sichergestellt ist, dass jene, die dem Staat vertrauen und mit den Behörden kooperieren nicht von wenigen „Trittbrettfahrern“ ausgenutzt werden.

2. Modelle der Steuerehrlichkeit: Vom Widerstand zur Kooperation

Im Folgenden werden drei Modelle zur Erklärung und Förderung der Steuerehrlichkeit vorgestellt: Das klassisch-ökonomische Modell, das ATO Compliance-Modell und das Slippery Slope Framework (SSF).

2.1 Das klassisch-ökonomische Modell

Das klassisch-ökonomische Modell zur Steuerehrlichkeit beruht auf den ökonomischen Determinanten des Steuerverhaltens, wie sie von Allingham und Sandmo (1972) sowie Srinivasan (1973) definiert wurden. In diesem Modell wird davon ausgegangen, dass SteuerzahlerInnen rationale Nutzenmaximierer sind. Demnach sind SteuerzahlerInnen unabhängig von ihren Emotionen und von so-

zialen Einflüssen fähig, die für sie finanziell optimale Entscheidung zu treffen. Nutzenmaximierende SteuerzahlerInnen treffen eine Entscheidung unter Risiko und wählen zwischen zwei Optionen. Die erste und sichere Option besteht darin, die Steuern ehrlich abzuführen. Dadurch ergibt sich für die SteuerzahlerInnen ein sicheres (Netto-)Einkommen, welches aus dem Bruttoeinkommen minus der Steuer besteht. Die zweite und unsichere Option ist, Steuern zu hinterziehen. Diese Option ergibt ein unsicheres Einkommen, welches aus dem Bruttoeinkommen minus Steuernachzahlung und Strafe mit einer bestimmten Wahrscheinlichkeit besteht oder dem – bei unentdeckter Hinterziehung – Bruttoeinkommen. Kommt es zu keiner Steuerprüfung, so bietet die zweite Option einen höheren Nutzen als die erste Option. Kommt es jedoch zu einer Steuerprüfung, wäre die erste Option ehrlichen Steuerzahlens optimaler. Steuern ehrlich abzuführen oder zu hinterziehen ist im klassisch-ökonomischen Modell das Ergebnis logisch-mathematischer Überlegungen (Allingham/Sandmo 1972; Srinivasan 1973).

Um die Steuerehrlichkeit zu fördern, haben daher Steuerbehörden die Möglichkeit, die Kontrollwahrscheinlichkeit zu erhöhen und bei Hinterziehung hohe Strafen zu verhängen (Allingham/Sandmo 1972). Bei hoher Kontrollwahrscheinlichkeit und hohen drohenden Strafen ist anzunehmen, dass SteuerzahlerInnen die sichere Option der Ehrlichkeit wählen. Die Überlegungen aus dem klassisch-ökonomischen Modell stellen einen der wichtigsten Eckpfeiler für die Steuerbehörden dar, um Steuerehrlichkeit zu erreichen (Allingham/Sandmo 1972; Becker, 1968).

Kontrollen und Strafen tun ihre Wirkung (Alm et al. 1995; Clotterfelter 1983; Fischer et al. 1992; Park/Hyun 2003; Pommerehne/Weck-Hannemann 1996). Dennoch wirft diese Zwangs- und Abschreckungstaktik einige Fragen auf. Zum einen ist es aus praktischen und finanziellen Gründen nicht möglich, dichte und effiziente Prüfungen durchzuführen und Strafen entsprechend durchzusetzen. Tatsächlich ist die Prüfwahrscheinlichkeit in vielen Ländern relativ niedrig und trotzdem ist die allgemeine Steuerehrlichkeit viel höher, als theoretisch zu erwarten. Deshalb liegt der Schluss nahe, dass es weitere andere Faktoren der Kooperation gibt. Zum anderen wird angezweifelt, dass SteuerzahlerInnen zu rein rationalem Verhalten in der Lage sind (Kirchler 2011). Menschen sind nicht in der Lage alle verfügbaren Informationen zu verarbeiten, ändern immer wieder ihre Präferenzen, sind von Emotionen getrieben, vom sozialen Umfeld beeinflusst und versuchen häufig eine zufriedenstellende und nicht notwendigerweise perfekte Lösung zu finden (Kirchler 2011). Mit Verweis auf psychologische Einflussfaktoren werden die Annahmen des klassisch-ökonomischen Modells kritisiert und vermutet, dass Kontrollen und Strafen auch gegenteilige Wirkung erzielen können, als theoretisch postuliert (Feld/Frey 2002, 2007; Kirchler et al. 2008). Kon-

trollen und Strafen können die intrinsische Motivation zur Kooperation zerstören (Feld/Frey 2007). Wenn SteuerzahlerInnen den Eindruck haben, dass sie die Steuerbehörden ohnehin als Verbrecher ansehen und entsprechend behandeln, entsteht ein antagonistisches Klima der Interaktion, in welchem das wechselseitige Vertrauen zwischen BürgerInnen und Behörden gering ist (Kirchler et al. 2008). Ein antagonistisches Klima provoziert Widerstand und führt dazu, dass SteuerzahlerInnen bestrebt sind, dem Zwang zu entkommen. Misstrauen von Seiten der Steuerbehörde gegenüber den SteuerzahlerInnen schürt auch das Misstrauen der SteuerzahlerInnen gegenüber den Behörden und reduziert die Kooperationswilligkeit (Feld/Frey 2002, 2007; Kirchler et al. 2008).

2.2 Das ATO Compliance-Model

Das australische Compliance-Model zu Steuerehrlichkeit beruht auf den Überlegungen zu den Motivationshaltungen von Braithwaite (2003b) und verlangt je nach Motivationsmuster der SteuerzahlerInnen entsprechende Vorgehensweisen seitens der Behörden. Im Gegensatz zum klassisch-ökonomischen Modell sieht das ATO Compliance-Model neben Kontrollen und Strafen eine Reihe weiterer Strategien vor, um Steuerehrlichkeit zu fördern. Wie bereits beschrieben, unterscheidet Valerie Braithwaite SteuerzahlerInnen nach fünf Motivationshaltungen (Braithwaite 2003a). Auf Basis dieser Betrachtung von SteuerzahlerInnen geht das ATO Compliance-Model davon aus, dass seitens der Behörden unterschiedliche Strategien anzuwenden sind. Dieser Zugang wird auch als „responsive regulation strategy“ bezeichnet (Braithwaite/Braithwaite 2001; Freiberg 2010). Die „responsive regulation strategy“ fordert von den Steuerbehörden, dass sie (a) ihre „diagnostischen“ Fähigkeiten ausbilden, was die Einschätzung von SteuerzahlerInnen betrifft; (b) ihr Handlungsrepertoire nicht nur auf strenge Kontrollen und Strafen beschränken. Die Strategien sollen vielmehr von unterstützender Selbstregulation bis zu erzwungener Regulation, von Hilfe zu freiwilliger Kooperation bis zu erzwungenem regelkonformen Verhalten, variieren. Gegebenenfalls sind harte Strafen anzuwenden. Weiter wird gefordert, dass (c) die Steuerbehörde den Motivationshaltungen entsprechende Strategien anwendet. Jene SteuerzahlerInnen, die aus einer persönlichen moralischen Verpflichtung heraus ihre Steuern ehrlich bezahlen, sind mit hilfreichen Maßnahmen dabei zu unterstützen, dem Steuergesetz Folge zu leisten. Jene SteuerzahlerInnen, die hingegen wiederholt und willentlich die Steuergesetze missachten, sind mit Zwangsmaßnahmen zur Steuerehrlichkeit zu zwingen. In Abbildung 1 ist das ATO Compliance-Model dargestellt.



Abb. 1: ATO Compliance-Model der Steuerehrlichkeit (nach Braithwaite, 2003b, 3)

2.3 Das Slippery Slope Framework

Das Slippery Slope Framework (SSF) zielt auf Maßnahmen zur Förderung eines kooperativen Interaktionsklimas zwischen Behörden und SteuerzahlerIn ab (Kirchler 2007; Kirchler et al. 2008). Ausgehend von Erkenntnissen aus Studien über Determinanten der Steuerehrlichkeit einzelner SteuerzahlerInnen bezieht sich das SSF auf der Makroebene, auf das Kooperationsklima, die spezifische Atmosphäre, die zwischen Steuerbehörden und SteuerzahlerInnen vorherrscht (Gangl/Hofmann/Pollai/Kirchler submitted; Kirchler et al. 2008). Die Aktivitäten der Behörden können zu drei verschiedenen Klimaqualitäten führen: dem antagonistischen Klima, dem Serviceklima und dem Vertrauensklima. Jede Qualität beeinflusst das Steuerverhalten und kann freiwillige Steuerehrlichkeit verhindern oder fördern. Nach dem SSF sind die unterschiedlichen Qualitäten des Interaktionsklimas durch die Dynamik der Macht der Steuerbehörden und dem Vertrauen in die Steuerbehörden bestimmt. Dabei wird zum einen zwischen Zwang und Legitimation als Formen von Macht und zwischen implizitem und überlegtem Vertrauen unterschieden. Zwangsmacht und implizites Vertrauen schwächen ein-

ander wechselseitig, während sich legitime Macht und überlegtes Vertrauen verstärken (Gangl et al. submitted).

Unter einem antagonistischen Klima herrscht Zwang vor. Die Steuerbehörden üben strenge Kontrollen aus und verhängen harte Strafen, um SteuerzahlerInnen zur Steuerehrlichkeit zu zwingen. Im antagonistischen Klima kommt es zu einem Teufelskreis zwischen Zwangsmaßnahmen der Behörde und Misstrauen der SteuerzahlerInnen. SteuerzahlerInnen werden als potenzielle Kriminelle wahrgenommen, die bestrebt sind, der Steuer zu entkommen. Dementsprechend, versuchen die Steuerbehörden die SteuerzahlerInnen mit strengen Kontrollen und Strafen zur Entrichtung der Steuern zu zwingen. SteuerzahlerInnen wiederum nehmen die Steuerbehörde als dominant und unterdrückend wahr, mit dem Interesse, Fehlverhalten zu entdecken. Dementsprechend gering ist das Vertrauen in das Wohlwollen der Behörden und entsprechend intensiv der Versuch, dem Zwang zu entkommen. Die Tendenz, gegenüber Steuern Widerstand zu zeigen, bestätigt die Behörden in ihrer Ansicht über das Verhalten der SteuerzahlerInnen und entsprechend intensiv müssen weitere Zwangsmaßnahmen gesetzt werden. Unter einem antagonistischen Klima kommt es zu erzwungener Steuerehrlichkeit, weil die SteuerzahlerInnen nur dann bereit sind, Steuern ehrlich zu zahlen, wenn ihnen keine andere Wahl gelassen wird. Die Annahmen im klassisch-ökonomischen Modell erklären das Verhalten unter einem antagonistischen Klima gut. Die Nachteile des antagonistischen Klimas sind hohe finanzielle und personelle Ressourcen, um genügend effiziente Kontrollen durchführen zu können. Sobald die Behörden Macht einbüßen oder Kontrollen wenig effizient sind, geht die Steuerehrlichkeit massiv zurück. Schließlich verhindert die Behandlung der SteuerzahlerInnen als verantwortungslose und egoistische BürgerInnen, die nur durch Zwang zur Kooperation bewegt werden können, dass BürgerInnen Verantwortung für die Gemeinschaft übernehmen und sich mit den demokratischen Institutionen identifizieren.

Das Serviceklima wird durch legitime Macht und rational-überlegtes Vertrauen bestimmt. Die Behörden bieten effiziente Dienstleistungen nach professionellen Standards. Die MitarbeiterInnen in den Finanzämtern sind als Experten ausgebildet, die SteuerzahlerInnen korrekt und verständlich darüber informieren, wie sie ihrer Steuerpflicht nachkommen sollen (Alm/Torgler 2011). SteuerzahlerInnen nehmen die Steuerbehörde deshalb als wohlwollende Organisation wahr, die nicht versucht, Fehler zu entdecken und Strafen zu verhängen, sondern informiert und belehrt. Der Behörde kann vertraut werden; rationale Überlegungen über die Aufgaben der Behörde und das Verhalten der MitarbeiterInnen stärken das Vertrauen. SteuerzahlerInnen verfolgen dieselben Ziele wie die Steuerbehörde; Steuern werden als Notwendigkeit erachtet, um gesellschaftliche Güter zu

finanzieren. In einem Serviceklima zahlen die SteuerzahlerInnen ihre Steuern freiwillig, weil sie die Behörde als legitime Macht respektieren und deren Ziele teilen. Der Vorteil des Serviceklima ist, dass es durch festgelegte Standards und Regeln Konsistenz und Stabilität gibt. Die Steuerehrlichkeit ist relativ stabil und bricht auch dann nicht ein, wenn vorübergehend Dienstleistungen nicht den Erwartungen entsprechen. Der Nachteil des Serviceklimas ist, dass komplexe bürokratische Prozesse hohen Administrationsaufwand auf Seiten der Behörden verlangen und auch der Aufwand für SteuerzahlerInnen hoch sein kann, alle Regeln genau zu beachten.

Das Vertrauensklima ist durch implizites Vertrauen der SteuerzahlerInnen in die Behörden bestimmt. Die InteraktionspartnerInnen sehen sich als Gesellschaft, in welcher Wert- und Moralvorstellungen geteilt werden. Steuerbehörden und SteuerzahlerInnen begegnen einander mit Verständnis. Die Steuerbehörden sehen sich selbst im Dienst der SteuerzahlerInnen und sind in deren Namen und Auftrag tätig. Die SteuerzahlerInnen wiederum, sehen die Steuerbehörde als Institution, die für das Wohl der Gesellschaft arbeitet und zahlen ihre Steuern intrinsisch motiviert, aus einer moralischen Überzeugung heraus, freiwillig. SteuerzahlerInnen überlegen nicht, wie sie ihre Steuerlast minimieren könnten, sondern gehen davon aus, dass Steuerehrlichkeit die geltende Norm ist. Ehrlichkeit entspringt der Selbstverpflichtung. Im Vertrauensklima behandeln die Steuerbehörden die SteuerzahlerInnen als selbstbestimmte und verantwortungsbewusste BürgerInnen und die SteuerzahlerInnen übernehmen diese Verantwortung. Dementsprechend werden Steuern nicht nur freiwillig, sondern aus innerer Überzeugung entrichtet. Der Vorteil des Vertrauensklimas ist, dass die SteuerzahlerInnen nicht dem Wortlaut, sondern dem Sinn von Gesetzen und Regeln folgen. Aufwändige Kontrollen und komplizierte Gesetze sind nicht notwendig, weil die SteuerzahlerInnen nicht spezifischen Anordnungen folgen, sondern generellen moralischen Standards (Ripperger 2007). Nach Sloterdijk (2010) führt die Möglichkeit den Steuerbeitrag nach eigenen moralischen Vorstellungen festlegen zu können dazu, dass BürgerInnen aus einer Position der Passivität und Unterdrückung in eine Position der Aktivität und Großzügigkeit gebracht werden. Im Steuersystem partizipieren zu können ist nach Sloterdijk für eine vitale Demokratie notwendig, in der selbstbestimmte BürgerInnen die Verantwortung für ihre Gesellschaft übernehmen. Nichts desto trotz ist der Nachteil des Vertrauensklimas, dass jene, die keinen fairen Beitrag zur Gesellschaft leisten wollen, lange ungehindert ihre Steuerleistung verweigern können, weil kaum Kontrollen und Strafen bestehen, die dies verhindern (Ouchi 1979). Entsteht der Eindruck bei den SteuerzahlerInnen, dass andere sich ihrer Verantwortung, ehrlich Steuern zu entrichten, entziehen, so kann das Vertrauensklima instabil werden und die allgemeine Steuerehrlichkeit sinken.

In Abbildung 2 ist die Dynamik zwischen verschiedenen Qualitäten von Macht und Vertrauen dargestellt, sowie die daraus resultierenden Kooperationsklimas mit ihren jeweiligen Formen der Kooperation.

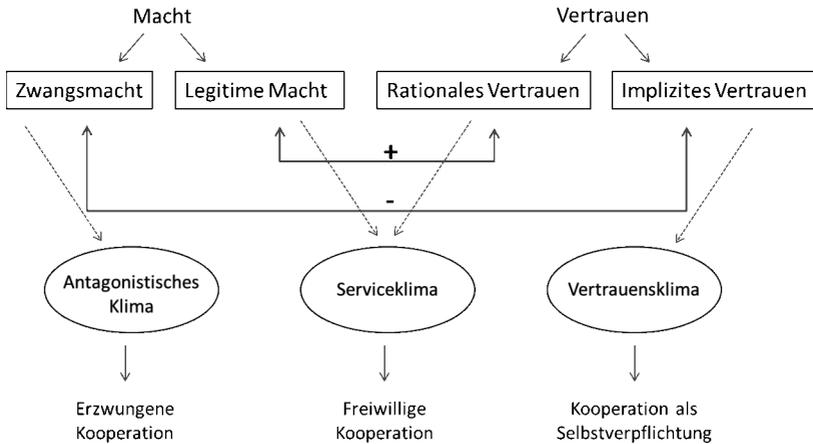


Abb. 2: Dynamik zwischen Macht und Vertrauen, Kooperationsklima und Kooperation.

Aus der Sicht des SSF sollten Steuerbehörden auf der Klimaebene versuchen, service- beziehungsweise vertrauensförderliche Schritte zu unternehmen, um freiwillige Steuerehrlichkeit aus moralischer Überzeugung heraus zu fördern (Gangl et al. submitted). Dies kann dadurch gewährleistet werden, dass Behörden weniger als Zwangsmacht und mehr als legitime Macht wahrgenommen werden, die das Vertrauen der SteuerzahlerInnen gewinnen können. Je länger die positiven Erfahrungen mit der legitimierten Steuerbehörde andauern, desto wahrscheinlicher entsteht auf Seiten der SteuerzahlerInnen implizites Vertrauen und spontane Kooperation (Castelfranchi/Falcone 2010; Nooteboom 2002). Zusätzlich können die Behörden die Steuermoral dadurch steigern, dass sowohl im direkten Kontakt mit den SteuerzahlerInnen als auch über Information und Öffentlichkeitsarbeit Steuernormen kommuniziert werden (Alm/Torgler 2011; Gangl et al. submitted).

3. Zusammenfassung und Ausblick

Wenn neue Steuern eingeführt werden, stellt sich die Frage, ob die neuen Steuerarten akzeptiert werden und ob auch Steuerehrlichkeit gewährleistet werden kann. Aus klassisch-ökonomischer Sicht ist die Frage, wie Steuerehrlichkeit gewährleistet werden kann, einfach zu beantworten: Prüfen und Strafen. Steuerprüfungen und Strafen bei Zuwiderhandeln als Zwangsmaßnahme können sicher nicht alle SteuerzahlerInnen dazu bringen, ihre Steuern ehrlich zu entrichten. Wohl aber steigt der Widerstand gegen und das Misstrauen in die Behörden und die negativen Ressentiments gegenüber dem Steuersystem nehmen zu. Aus diesem Grund müssen Maßnahmen zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit gesetzt werden, die den Fokus auf die Kooperation zwischen Steuerbehörden und SteuerzahlerInnen legen. Die verschiedenen ökonomischen, psychologischen und soziologischen Theorien bieten Möglichkeiten, strategisch die Steuerehrlichkeit zu steigern. Die Einführung neuer Steuern, wie einer erneuerten Erbschafts- und Schenkungssteuer, sollte auf der Basis der verschiedenen theoretischen und empirischen Erkenntnisse erfolgen. Maßnahmen, die auf Kooperation basieren, könnten gesetzt werden. Um freiwillige Steuerehrlichkeit aus moralischer Verpflichtung zu fördern, könnte zum Beispiel eingeführt werden, dass die SteuerzahlerInnen selbst bestimmen, ob sie ihre Steuern direkt abführen oder seitens des Staates geplante Projekte für die Gemeinschaft finanzieren wollen. Die Steuerbehörde könnte eine Reihe an Projektplänen vorlegen, wie zum Beispiel kleinere und größere Infrastrukturprojekte, die von SteuerzahlerInnen durch die neue Erbschafts- und Schenkungssteuer finanziert werden. Dabei könnten die SteuerzahlerInnen nicht nur die Finanzierung dieser Projekte übernehmen, sondern sich auch an der Umsetzung der Projekte beteiligen. Es kann angenommen werden, dass gerade SteuerzahlerInnen, die von einer Erbschafts- oder Schenkungssteuer betroffen wären, älter sind und über wirtschaftliche Erfahrung und Netzwerke verfügen, die sie in solche Projekte zum Vorteil aller einbringen könnten. Indem die SteuerzahlerInnen nicht nur passiv ihre Steuern abführen, sondern sich auch aktiv an der Umsetzung von gesellschaftlichen Projekten beteiligen, würde bei ihnen das Engagement für die Finanzierung und Realisierung der Projekte steigen. Steuern in Form von Finanzierung und Umsetzung von bestimmten gesellschaftlich notwendigen Projekten könnte Steuerehrlichkeit als freiwillige Kooperation und als moralische Selbstverpflichtung fördern. Kooperation zwischen Steuerbehörden und SteuerzahlerInnen anzustreben und damit SteuerzahlerInnen aktiv ins Steuersystem einzubinden und sie als mündige BürgerInnen zu behandeln, würde auch das Vertrauen in die demokratischen Institutionen steigern.

Literatur

- Allingham, Michael G./Sandmo, Agnar (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. In: *Journal of Public Economics* 1, 323–338.
- Alm, James/Cherry, Todd/Jones, Michael/McKee, Michael (2010). Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. In: *Journal of Economic Psychology* 31, 577–586.
- Alm, James/McKee, Michael/Beck, William (1990). Amazing grace – tax amnesties and compliance. In: *National Tax Journal* 43 (1), 23–37.
- Alm, James/Sanchez, Isabel/de Juan, Ana (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. In: *Kyklos* 48, 3–18.
- Alm, James/Torgler, Benno (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. In: *Journal of Economic Psychology* 27, 224–246.
- Alm, James/Torgler, Benno (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. In: *Journal of Business Ethics* 101, 635–651.
- Andreoni, James (1991). The desirability of permanent tax amnesty. In: *Journal of Public Economics* 45 (2), 818–860.
- Andreoni, James/Erard, Brian/Feinstein, Jonathan (1998). Tax compliance. In: *Journal of Economic Literature* 36, 818–860.
- Antonides, Gerrit/Robben, Henry (1995). True positives and false alarms in the detection of tax evasion. In: *Journal of Economic Psychology* 16 (4), 617–640.
- Becker, Garry S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. In: *Journal of Political Economy* 76, 169–217.
- Berka, Christopher/Thoman, Josef (2011). Warum eine Vermögenssteuer in Österreich gerecht, notwendig und umsetzbar ist. In: *Kurswechsel* 4/2011, 104–110.
- Braithwaite, Valerie (2003a). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliance actors. In: Valerie Braithwaite (ed.). *Taxing Democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion*. Aldershot: Ashgate, 15–39.
- Braithwaite, Valerie (2003b). A new approach to tax compliance. In: Valerie Braithwaite (ed.). *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion*. Aldershot: Ashgate, 1–11.
- Braithwaite, Valerie (2003c). Perceptions of who's not paying their fair share. In: *Australian Journal of Social Issues* 38 (3), 335–362.
- Braithwaite, Valerie/Braithwaite, John (2001). An evolving compliance model for tax enforcement. In: Shover, Neal/Wright, John Paul (Eds.), *Crimes of privilege: Readings in white collar crime*. New York: Oxford University Press, 405–419.
- Castelfranchi, Cristiano/Falcone, Rino (2010). *Trust theory: A socio-cognitive and computational model*. West Sussex: Wiley.
- Clotterfelter, Charles T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. In: *The Review of Economics and Statistics* 65, 363–373.
- Dean, P./Keenan, T./Kenny, F. (1980). Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study. In: *British Tax Review* 25 (1), 28–44.
- Engström, Per/Holmlund, Bertil (2009). Tax evasion and self-employment in a high-tax country: Evidence from Sweden. In: *Applied Economics* 41, 2419–2430.
- Fallan, Lars (1999). Gender, exposure to tax knowledge, and attitudes towards taxation: An experimental approach. In: *Journal of Business Ethics* 18, 173–184.
- Feld, Lars P./Frey, Bruno S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. In: *Economics of Governance* 3 (2), 87–99.
- Feld, Lars P./Frey, Bruno S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. In: *Law & Policy* 29 (1), 102–120.
- Feld, Lars P./Tyran, Jean-Robert (2002). Tax evasion and voting: An experimental analysis. In: *Kyklos* 55 (2), 197–221.
- Fischer, Carol M./Wartick, Martha/Mark, Melvin M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. In: *Journal of Accounting Literature* 11, 1–46.

- Fishbein, Martin/Ajzen, Icek (1975). *Belief, attitude, intention and behavior. An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Freiberg, Arie (2010). *The tools of regulation*. Sydney, Australia: The Federation Press.
- Frey, Bruno/Torgler, Benno (2007). Tax moral and conditional cooperation. In: *Journal of Comparative Economics* 35, 136–159.
- Gangl, Katharina/Hofmann, Eva/de Groot, Manon/Antonides, Gerrit/Goslinga, Sjoerd/Kirchler, Erich/Kogler, Christoph/Muehlbacher, Stephan (in preparation). Perceived tax authorities' service orientation and tax compliance.
- Gangl, Katharina/Hofmann, Eva/Pollai, Maria/Kirchler, Erich (submitted). The dynamics of power and trust in the „Slippery Slope Framework“ and its impact on the tax climate. In: *Journal of Economic Psychology*.
- Guala, Francesco/Mittone, Luigi (2002). Experiments in economics: External validity and robustness of phenomena. In: *Journal of Economic Methodology*, 12 (4) 495–515.
- Kahneman, Daniel/Tversky, Amos (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. In: *Econometrica* 47 (2), 263–291.
- Kastlunger, Barbara/Dressler, Stefan G./Kirchler, Erich/Mittone, Luigi/Voracek, Martin (2010). Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D). In: *Journal of Economic Psychology* 31, 542–552.
- Kastlunger, Barbara/Kirchler, Erich/Mittone, Luigi/Pitters, Julia (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. In: *Journal of Economic Psychology* 30 (3), 405–418.
- Kirchler, Erich (1997). The burden of new taxes: Acceptance of taxes as a function of affectedness and egoistic versus altruistic orientation. In: *Journal of Socio Economics* 26, 421–437.
- Kirchler, Erich (1998). Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups. In: *Journal of Socio-Economics* 27(1), 117–131.
- Kirchler, Erich (1999). Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. In: *Journal of Socio-Economics* 28 (2), 131–138.
- Kirchler, Erich (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, Erich (2011). *Wirtschaftspsychologie. Individuen, Gruppen, Märkte, Staat (Vol. 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage)*. Göttingen: Hogrefe.
- Kirchler, Erich/Hoelzl, Erik/Wahl, Ingrid (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework. In: *Journal of Economic Psychology* 29, 210–225.
- Lewis, Alan (1978). Perception of tax rates. *British Tax Review* 6, 358–366.
- Lewis, Alan (1982). *The psychology of taxation*. Oxford: Martin Robertson.
- Maciejovsky, Boris/Kirchler, Erich/Schwarzenberger, Herbert (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. In: *Journal of Economic Psychology* 28 (6), 678–691.
- Mittone, Luigi (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. In: *Journal of Socio-Economics* 35 (5), 813–835.
- Muehlbacher, Stephan/Kirchler, Erich (2010). Mental accounting of self-employed taxpayers. Paper presented at the IAREP/SABE/ICABEEP 2010 Conference, Köln, Germany, 5–8. September, 2010.
- Niemirovski, Pauline/Wearing, Alexander J./Baldwin, Steve/Leonard, Brian/Mobbs, Chris (2002). The influence of tax related behaviours, beliefs, attitudes and values on Australian taxpayer compliance. Is tax avoidance intentional and how serious an offence is it? Sydney: University of New South Wales.
- Nooteboom, Bart (2002). *Trust: Forms, foundations, functions, failures and figures*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Ouchi, William G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. In: *Management Science* 25 (9), 833–848.
- Owens, Jeffrey/Hamilton, Stuart (2004). Experience and innovations in other countries. In: Aaron, Henry J./Selmrod, Joel (Eds.), *The crisis in tax administration*. Washington, DC: Brookings Institution Press, 347–389.

- Park, Chang-Gyun/Hyun, Jin Kwon (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. In: *Journal of Policy Modeling* 25, 673–684.
- Pommerehne, Werner W./Weck-Hannemann, Hannelore (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. In: *Public Choice* 88, 161–170.
- Rainey, Hal G./Thompson, James (2006). Leadership and the transformation of a major institution: Charles Rossotti and the Internal Revenue Service. In: *Public Administration Review* 66, 596–604.
- Ripperger, Tanja (2007). Von der Vorteilhaftigkeit einer Vertrauenskultur. In: Gerhard Schwarz (Hg.). *Vertrauen – Anker einer freiheitlichen Ordnung*. Zürich: Neue Zürcher Zeitung.
- Sakurai, Yuka/Braithwaite, Valerie (2003). Taxpayers' perceptions of practitioners: Finding one who is effective and does the right thing? In: *Journal of Business Ethics* 46 (4), 375–387.
- Schepanski, Albert/Kelsey, David (1990). Testing for framing effects in taxpayer compliance decisions. In: *Journal of the American Taxation Association* 12 (2), 60–77.
- Schlager, Christa (2011). Aktuelle Debatte: Vermögenssteuer: Ja! Aber wieviel und welche? In: *Kurswechsel* 4/2011, 95–110.
- Schmölders, Günter (1960). *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*. Frankfurt am Main: Suhrkamp.
- Schmölders, Günter (1966). *Psychologie des Geldes*. Reinbek bei Hamburg: Rowohlt.
- Schratzstaller-Altzinger, Margit (2011). Besteuerung von Vermögen in Österreich. Status Quo und Perspektiven. In: *Kurswechsel* 4/2011, 97–103.
- Sloterdijk, Peter (2010). *Die nehmende Hand und die gebende Seite*. Berlin: Suhrkamp.
- Spicer, Michael W./Becker, Lee A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. In: *National Tax Journal* 33 (2), 947–958.
- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. In: *Journal of Public Economics* 2(4), 339–346.
- Taylor, Natalie (2003). Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities. In: Braithwaite, Valerie (ed.). *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and evasion*. Aldershot: Ashgate, 71–92
- Torgler, Benno (2006). The importance of faith: Tax morale and religiosity. In: *Journal of Economic Behavior & Organization* 61, 81–109.
- Tyler, Tom R. (2001). Public trust and confidence in legal authorities: What do majority and minority group members want from the law and legal institutions? In: *Behavioral Sciences and the Law* 19 (2), 215–235.
- Wahl, Ingrid/Muehlbacher, Stephan/Kirchler, Erich (2010). The impact of voting on tax payments. In: *Kyklos* 63 (1), 144–158.
- Webley, Paul/Robben, Henry/Elffers, Henk/Hessing, Dick J. (1991). *Tax evasion: An experimental approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Wenzel, Michael (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity. In: *Journal of Applied Psychology* 87, 629–645.
- Wenzel, Michael (2003). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. In: Braithwaite, Valerie (ed.). *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and tax evasion*. Aldershot: Ashgate, 41–69
- Wenzel, Michael (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. In: *Journal of Economic Psychology* 25, 213–228.

