



universität  
wien

# DISSERTATION

Titel der Dissertation

**„Warum zahlen wir Steuern?  
Wirtschaftspsychologische Determinanten des  
Steuerverhaltens“**

Verfasser

**Mag. Herbert Schwarzenberger**

Zur Erlangung des akademischen Grades

**Doktor der Philosophie (Dr. phil.) /  
Philosophical Doctor (PhD)**

gemäß des Curriculums der Sozialwissenschaften  
an der Fakultät für Psychologie der Universität Wien

Wien, im Juni 2011

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 784 298  
Dissertationsgebiet lt. Studienblatt: Dr.-Studium der Sozialwissenschaften UniStG  
Betreuer: Univ.-Prof. Dr. Erich Kirchler



**für**

**Martina**



## **Danksagung**

Mein Dank gilt zuallererst meinem Betreuer Univ.-Prof. Dr. Erich Kirchler, der mich über viele Jahre hinweg unterstützt und begleitet hat. Ohne sein Engagement, seine Motivation und seine zahllosen wertvollen Impulse, Anregungen und vor allem seine Geduld wäre diese Dissertation nicht zustande gekommen. Vielen Dank Erich!

Bedanken möchte ich mich besonders bei meinen Kollegen Boris Maciejovsky und Stephan Mühlbacher. Die gemeinsame Zusammenarbeit mit euch war immer fruchtbar und spannend. Danke für euer Feedback, eure Ideen und eure Freundschaft.

Mein Dank gilt auch dem Projektteam „SIT-Tax: Social Identity and Tax Compliance“ und dem gesamten (auch ehemaligen) Steuer-Team am Institut für Wirtschaftspsychologie, vor allem Silvia Rechberger, Martina Hartner, Lucas Unger, Eva Hofmann, Barbara Kastlunger und Ingrid Wahl für ihre wertvolle Unterstützung und ihre Inputs.

Meinen leider schon verstorbenen Eltern verdanke meine Ausbildung, dass mir in meiner Jugend immer alle Wege offen gestanden sind und dass sie in allen Phasen meines Lebens an meiner Seite gestanden sind. Es wäre sehr schön gewesen, hättet Ihr diese Arbeit noch in Händen halten können. Danke für alles!

Mein größter Dank gebührt meiner Frau Martina! Deine positive Energie, deine Unterstützung und deine Geduld haben mich über die vielen schwierigen Phasen der letzten Jahre hinweg getragen. Danke dass du immer für mich da warst und bist!

Zuletzt möchte ich auch bei meiner eigenen Beharrlichkeit bedanken, durch die es gelungen ist, meine Doktorarbeit als externer Dissertant, neben meinen vielen beruflichen Projekten zu vollenden.



# **Inhalt**

<b>1. Einleitung</b>	<b>1</b>
<b>2. Überblick über die Beiträge</b>	<b>2</b>
<b>3. Diskussion</b>	<b>7</b>
<b>Praktische Implikationen</b>	<b>7</b>
<b>Zukünftige Forschung</b>	<b>8</b>
<b>Einschränkungen</b>	<b>9</b>
<b>Fazit</b>	<b>10</b>
<b>4. Literatur</b>	<b>11</b>
<b>5. Wissenschaftliche Beiträge der Kumulativen Dissertation</b>	<b>14</b>
<b>Beitrag I:</b> Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbständig Erwerbstätiger in Österreich.	<b>15</b>
<b>Beitrag II:</b> Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen	<b>51</b>
<b>Beitrag III:</b> Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”	<b>69</b>
<b>Beitrag IV:</b> Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance	<b>83</b>
<b>Beitrag V:</b> Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance	<b>105</b>
<b>Curriculum Vitae</b>	<b>131</b>
<b>Eidesstattliche Erklärung</b>	<b>135</b>



### 1. Einleitung

Warum zahlen wir Steuern? Weil wir gesetzlich dazu verpflichtet sind, weil wir uns dem Staat und der Gemeinschaft verpflichtet fühlen, um den Sanktionen der Behörden zu entgehen, oder etwa weil wir kühle und nutzenmaximierende Akteure sind und es sich schlichtweg nicht auszahlt, Steuern zu hinterziehen? Verschiedene Disziplinen haben sich in der Vergangenheit mit dieser Fragestellung auseinandergesetzt, allen voran die Ökonomie, und aufgrund der Komplexität des Themas doch nicht völlig zureichende Antworten gefunden.

Manche mögen denken, die Eingangsfrage sei falsch formuliert, sie sollte eher lauten: Warum hinterziehen oder vermeiden wir Steuern? Aus rein ökonomischer Perspektive ist sie jedoch vollkommen richtig gestellt. Steuerzahlerinnen und Steuerzahler werden als rational denkende und handelnde Akteure wahrgenommen, die zum alleinigen Zweck der Nutzen- und Gewinnmaximierung handeln. Sie zahlen demnach nur dann Steuern, wenn die Kosten der Steuerhinterziehung gegenüber den zu erwartenden Vorteilen überwiegen (Allingham & Sandmo, 1972). Unter den gegebenen Rahmenbedingungen in den meisten Staaten ist das vorherrschende Steuerverhalten durch rein rationale, ökonomische Überlegungen alleine nicht zu erklären (Baldry, 1987). Die tatsächliche Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung ist in den meisten Ländern sehr niedrig und wird in gemeinhin weit überschätzt und der Strafraum für Steuerhinterziehung ist wie generell bei Wirtschaftskriminalität eher gering (vgl. Kirchler, 2007).

Steuerehrlichkeit scheint ein zu komplexes Thema zu sein, um einzig durch ökonomische Variablen erklärbar zu sein. Eine Reihe von Studien erweitern den Forschungsbereich und setzen sich mit alternativen (psychologischen) Determinanten von Steuerverhalten auseinander, wie Vertrauen (Murphy, 2004), Fairness und Gerechtigkeit (Braithwaite, 2003; Wenzel, 2002; 2003), soziale Normen (Wenzel, 2005), oder Ethik (Alm & Torgler, in press). Die unterschiedlichen Resultate werfen ein neues Licht auf das Thema und liefern neue und ergänzende Erklärungsansätze.

Die fünf Beiträge (vier Zeitschriftenartikel und ein Buchkapitel) der vorliegenden kumulativen Dissertation setzen sich mit wirtschaftspsychologischen Determinanten von Steuerverhalten auseinander und suchen nach Antworten auf folgende Fragestellungen: Wer

sind die österreichischen Steuerzahler, lassen sich verschiedene Typen aufgrund von soziodemographischen Parametern oder unterschiedlichen Motiven identifizieren? Welche Rolle spielen Vertrauen und Macht in Bezug auf die Behörden, lässt sich die Effektivität ökonomischer Variablen wie Prüfungen und Strafen mit psychologischen Ansätzen erklären, und welche Rolle spielen Emotionen beim Steuerzahlen? Die Erkenntnisse basieren auf quantitativen und qualitativen Daten, die mittels Laborstudien und Fragebögen erhoben wurden.

## 2. Überblick über die Beiträge

Die vorliegende Arbeit skizziert ein umfassendes und differenziertes Bild der Auswirkungen von psychologischen Determinanten auf die Verhaltensintentionen von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern. Ein besonderer Schwerpunkt liegt zu Beginn auf selbständig Erwerbstätigen. Diese stehen besonders im Fokus des Interesses der Steuerforschung, da Sie aufgrund der Tatsache, dass sie ihr Einkommen eigenständig in Form einer Einkommensteuererklärung deklarieren müssen, ungleich mehr Spielraum zur steuerlichen Abgabenverkürzung haben. Ausgehend von einer Beschreibung österreichischer Selbständiger hinsichtlich soziodemographischer Parameter (Beitrag I), wird im Anschluss daran eine Typologie selbständiger Steuerzahlerinnen und Steuerzahler auf der Basis von motivationalen Grundhaltungen generiert (Beitrag II). Darauf folgend werden die Auswirkungen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde beziehungsweise des wahrgenommenen Vertrauens in diese mittels eines repräsentativen Samples von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern aus Österreich, Tschechien und Großbritannien beleuchtet (Beitrag III). Die beiden abschließenden empirischen Studien befassen sich mit den Auswirkungen der Frequenz und Sequenz von Steuerprüfungen (Beitrag IV) und von Emotionen (Beitrag V) auf die Steuerverhaltensintentionen von Probandinnen und Probanden in einem experimentellen Setting.

### **Beitrag I: Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbständig Erwerbstätiger in Österreich**

Der erste Beitrag beschreibt und diskutiert die Gemeinsamkeiten und Unterschiede eines repräsentativen Samples österreichischer Selbständiger in deren

Steuerverhaltensintentionen und Einstellungen bezüglich wahrgenommener Steuergerechtigkeit.

Ausgehend von einer theoretischen Darstellung der Konzepte Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung (vgl. Kirchler, 2007) und Steuergerechtigkeit (vgl. Wenzel, 2003) wird untersucht, inwiefern sich spezifische Gruppen von österreichischen Selbständigen (gebildet anhand soziodemographischer Parameter wie Geschlecht, Alter, Bildung, Beruf, Einkommenshöhe und politische Orientierung) in ihren Verhaltensintentionen beziehungsweise Einstellungen zu den oben erwähnten Konzepten unterscheiden.

Vor allem die Höhe des Einkommens und die politische Orientierung scheinen maßgebliche Faktoren zu sein. Beide stehen im Zusammenhang sowohl mit der berichteten Steuerehrlichkeit als auch mit der wahrgenommenen Steuergerechtigkeit. Die berichtete Steuerehrlichkeit ist bei mittleren Einkommenskategorien weniger stark ausgeprägt, obwohl gerade diese Gruppe das Steuersystem als gerechter erlebt als Selbständige mit niedrigerem oder höherem Einkommen (vgl. Mason & Lowry, 1981; Witte & Woodbury, 1985). Wer sich der politischen Mitte zuordnet, berichtet von geringerem Gerechtigkeitserleben in Bezug auf Steuern, verhält sich aber steuerehrlicher als Angehörige des politisch linken beziehungsweise rechten Spektrums. Die Ergebnisse in ihrer Gesamtheit liefern Ansatzpunkte für weitere Forschungsarbeiten. Ausgehend von den vorliegenden Erkenntnissen werden in der darauf folgenden Studie noch differenziertere Gruppen von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern identifiziert, welche sich durch ähnliches Steuerverhalten auszeichnen.

### **Beitrag II: Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

Beitrag II knüpft unmittelbar am vorangegangenen an und identifiziert verschiedene Gruppen von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern anhand psychologischer Parameter. Zu diesem Zweck wird das oben beschriebene, repräsentative Sample österreichischer Selbständiger hinsichtlich ihrer motivationalen Grundhaltungen (Braithwaite, 2003) analysiert. Die mittels Clusteranalyse ermittelte Typologie wird in der Folge hinsichtlich ihrer Verhaltensintentionen, ihres Gerechtigkeitserlebens und ihrer soziodemographischen Charakteristika (maßgeblich sind Einkommen und politische Orientierung) charakterisiert.

Insgesamt vier unterschiedliche Gruppen, Solidarische, Unsolidarische, Kritische und Strategische, werden wie folgt beschrieben: „Solidarische“ Steuerzahlerinnen empfinden das

Steuersystem Belastungen gerechter als andere und sehen es als selbstverständlich an, ihren Beitrag zu leisten. Sie finden sich vermehrt in den untersten Einkommenskategorien und deklarieren sich politisch eher „Links“ beziehungsweise in der „Mitte“. Die „Unsolidarischen“ empfinden kaum Solidarität mit der Gemeinschaft, hinterfragen die Absichten der Steuerbehörde besonders kritisch und nehmen die ihnen aufgebürdeten Belastungen als ungerecht wahr. Steuerzahler, die dieser Gruppe angehören, versuchen ihre Abgaben in stärkerem Ausmaß zu reduzieren. Hinsichtlich ihres Einkommens zeigt sich kein eindeutiges Bild, jedoch finden sich unter den „Unsolidarischen“ überzufällig viele Steuerzahler mit politisch rechter Orientierung. Die Interaktion mit der Behörde und die Verteilung von Ressourcen werden von den „Kritischen“ ungerechter erlebt als von den anderen Typen. Die erwähnten Vorbehalte führen allerdings nicht zu verstärkter Steuerhinterziehung. Mitglieder dieser Gruppe finden sich überzufällig häufig in den höchsten Einkommenskategorien und in eher geringem Ausmaß im rechten politischen Spektrum. „Strategische“ Steuerzahlerinnen und Steuerzahler fühlen sich fair behandelt und zeigen hohe Verbundenheit mit der Gemeinschaft, hinterziehen aber dennoch Steuern, wenn sich die Gelegenheit dazu bietet. Man findet sie überzufällig häufig in den mittleren Einkommenskategorien sowie vermehrt im rechten politischen Spektrum. Im Rahmen der vorliegenden Studie zeigt sich, dass positive oder negative Einstellungen zu Steuern nicht zwangsläufig zu Steuerehrlichkeit oder Steuerhinterziehung führen, beziehungsweise dass kooperatives und unkooperatives Verhalten aus unterschiedlichen Motiven heraus entsteht. Braithwaites (2007) Ansatz, auf die unterschiedlichen Haltungen der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler unterschiedlich einzugehen („Responsive Regulation“) wird durch die vorliegenden Erkenntnisse detailliert beleuchtet. Die Ergebnisse implizieren, dass von behördlicher Seite noch differenzierter auf die verschiedenen Typen eingegangen werden sollte, indem man zum Beispiel auch deren Motiven und den damit verbundenen möglichen Auswirkungen Beachtung schenkt.

### **Beitrag III: Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”**

Der dritte Beitrag widmet sich einem weiteren Forschungsbereich. Das „Slippery Slope“ Framework (Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008) ist ein alternativer (Steuer-)Forschungsansatz, der davon ausgeht, dass es zwei Schlüsselfaktoren in Bezug auf das Steuerverhalten gibt – Vertrauen und Macht – und dass diese im Zusammenspiel, zwei unterschiedliche Formen von Steuerehrlichkeit – freiwillige und erzwungene – bewirken. In diesem Beitrag wird einerseits angenommen, dass freiwillige Steuerehrlichkeit in erster Linie

vom wahrgenommenen Vertrauen in die Steuerbehörden, und andererseits erzwungene Steuerehrlichkeit hauptsächlich von der den Steuerbehörden zugeschriebenen Macht beeinflusst wird.

Anhand der Analyse eines großen Samples von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern aus Österreich, Tschechien und Großbritannien konnten beide Hypothesen bestätigt werden. Darüber hinaus wird nachgewiesen, dass freiwillige Steuerehrlichkeit auch von soziodemographischen Parametern wie der Höhe des Alters (vgl. Kirchler, 1999; Tittle, 1980; Vogel, 1974) und dem Grad der Ausbildung (vgl. Eriksen & Fallan, 1996) positiv beeinflusst wird, hingegen wurde ein negativer Zusammenhang zwischen Grad der Ausbildung (vgl. Vogel, 1974) und erzwungener Steuerehrlichkeit beobachtet. Die Ergebnisse unterstreichen vor allem, den – von Seiten der Behörden unterschätzen – Einfluss von Vertrauen auf die Steuerverhaltensintentionen. Dies impliziert die Bedeutung eines kooperativen Umgangs zwischen Behörden und Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern innerhalb eines synergistischen Klimas, das geprägt ist durch eine vertrauens- und respektvolle Beziehung zwischen einander.

### **Beitrag IV: Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance**

Im vierten Beitrag wird die Dynamik der Steuerehrlichkeit abhängig von Steuerprüfungen analysiert. In einer experimentellen Studie werden die Verhaltensintentionen eines studentischen Samples in Abhängigkeit von der Frequenz und Sequenz der experimentellen Steuerprüfungen analysiert. Der von Mittone (2006) beschriebene „Bomb Crater“ Effect – der in Experimenten beobachtete, scharfe Anstieg von Hinterziehung unmittelbar nach einer Steuerprüfung – wird um zwei Gesichtspunkte erweitert, zum einen um die Fehleinschätzung von Wahrscheinlichkeiten (vgl. Hastie & Dawes, 2001), zum anderen um die Tendenz zur „Reparatur“ von Verlusten (vgl. Andreoni, Erard & Feinstein, 1998). Es wird einerseits davon ausgegangen, dass Probandinnen und Probanden ein zufälliges Ereignis (z.B. eine Steuerprüfung) für zunehmend wahrscheinlicher halten, wenn es eine Weile nicht, beziehungsweise weniger wahrscheinlich, wenn es unmittelbar zuvor eingetreten ist. Andererseits wird angenommen, dass (unerwartete) Verluste, wie Steuerstrafen aufgrund von Steuerhinterziehung zur Tendenz führen, riskanteres Verhalten an den Tag zu legen um die finanziellen Einbußen zu reparieren.

Ausgehend von einer theoretischen Darstellung wurde überprüft, welche Rolle die zwei beschriebenen Erweiterungen des „Bomb Crater“ Effect in einem experimentellen Setting spielen. Zusätzlich zur Frequenz, wurden die Höhe der Steuerstrafe und die Sequenz der Prüfungen variiert. Die Ergebnisse zeigen, dass die Fehleinschätzung von Wahrscheinlichkeiten die stärkere Einflussvariable auf den „Bomb Crater“ Effect ist. Eine Steuerprüfung führte in der unmittelbar darauffolgenden Periode zu einem signifikanten Abfall des deklarierten Einkommens, welches sich jedoch in den darauffolgenden Perioden wieder signifikant erhöhte. Der Einfluss von Verlustreparatur konnte nicht nachgewiesen werden. Der Vergleich der deklarierten Einkünfte von ehrlichen Probandinnen und Probanden mit unehrlichen ergab keine signifikanten Resultate. Die Ergebnisse deuten darauf hin, dass vor allem unmittelbar aufeinanderfolgende Steuerprüfungen und Prüfungen am Beginn von selbständiger Erwerbstätigkeit zu einer robusten Erhöhung der Steuerehrlichkeit führen.

### **Beitrag V: Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance**

Der abschließende Beitrag erweitert den Forschungsgegenstand um den Einfluss von Emotionen auf Steuerethik und Steuerehrlichkeit. Angeregt durch eine Pilotstudie, in der sich Rationalität und Emotion als zwei unabhängige Faktoren darstellten, wird der Frage nachgegangen, welche unterschiedlichen Auswirkungen Kognition und Affekt auf Steuerverhaltensintentionen haben. Bargeld scheint ein besonders verlockender Anreiz zu sein, welcher emotionale Reaktionen auslöst (Pessiglioni, Schmidt, Draganski, Kalisch, Lau, Dolan, & Frith, 2007). Es ist davon auszugehen, dass vor allem in Klein- und Mittelbetrieben der Bargeldfluss bei finanziellen Transaktionen besonders hoch ist (Morse, Karlinsky, & Bankman, 2009), wodurch die Wahrscheinlichkeit von Steuerhinterziehung zunimmt (Richardson & Sawyer, 2001). Daher wurden die Experimente in Form von szenarischen Fragebögen innerhalb des hier skizzierten Kontexts (selbständige Kleinunternehmer und Bargeldtransaktion) durchgeführt, die einem studentischen Sample vorgelegt wurden.

Ausgehend von einer Zusammenfassung der bedeutendsten ökonomischen Faktoren der Steuerforschung (vgl. Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger & Wahl, 2010) wird theoretisch dargestellt, dass Entscheidungen sowohl durch kognitive als auch affektive Faktoren beeinflusst werden (vgl. Hogarth, 2001; Myers, 2002). Danach wird eine Abfolge von drei empirischen Studien präsentiert, die sich mit den Auswirkungen von kognitiven und affektiven Determinanten auf Steuerverhaltensintentionen beschäftigt. Die Resultate zeigen, dass Emotionen, hervorgerufen durch kognitives und affektives „Priming“ (vgl. Hsee &

Rottenstreich, 2004) und die Einfachheit der Abrufbarkeit von Informationen (vgl. Schwarz, in press) Steuerverhaltensintentionen moderieren. Darüber hinaus wird gezeigt, dass auch die Effektivität von Steuerprüfungen und Steuerstrafen von affektiven Komponenten moderiert wird. Die Resultate skizzieren ein sehr komplexes Bild von Steuerethik, welches einen facettenreicheren Ansatz der Behörden impliziert. Dieser sollte nicht nur auf Zwang und Sanktionen abzielen und sowohl kognitive also auch affektive Aspekte menschlichen Verhaltens mit einbeziehen.

### **3. Diskussion**

Die vorliegende Dissertation setzt sich mit dem Einfluss von psychologischen Determinanten auf das Steuerverhalten auseinander. In den beiden ersten Beiträgen wurde gezeigt, dass sich österreichische Selbständige hinsichtlich ihrer Verhaltensintentionen verschiedenen Typen zuteilen lassen. Soziodemographische Parameter wie Einkommen und politische Orientierung scheinen hier ebenso eine Rolle zu spielen, wie motivationale Grundhaltungen. Weiters wurde gezeigt, dass das wahrgenommene Vertrauen in die Behörden, beziehungsweise die ihnen zugeschriebene Macht, die Verhaltensintentionen maßgeblich beeinflussen. Im Hinblick auf die klassischen ökonomischen Determinanten des Steuerverhaltens – Prüfungen und Strafen – wurde gezeigt, dass diese einerseits durch Fehleinschätzungen von Wahrscheinlichkeiten beeinflusst, oder von Emotionen moderiert werden. Daraus ergibt sich ein sehr breites Spektrum hinsichtlich des Einflusses von psychologischen Determinanten auf das Steuerverhalten.

#### **Praktische Implikationen**

Staatsbürger zahlen Steuern in einem Ausmaß, welches durch rein ökonomische Kosten-Nutzen-Abwägungen nicht zu erklären ist. Laut Alm, McClelland und Schulze (1992) ist dieses Phänomen nur mit freiwilliger Kooperationsbereitschaft von Seiten der Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern erklärbar. Wodurch diese Kooperationsbereitschaft motiviert ist, ist nicht einfach zu beantworten. Die vorliegende Arbeit zeigt auf, dass soziodemographische Parameter, unterschiedliche Motive, wahrgenommene Macht bzw. Vertrauen, Fehleinschätzungen und auch Emotionen relevante Einflussvariablen sein können.

Es scheint so, als würden die Steuerbehörden diesen unterschiedlichen Einflüssen vielfach nur mit einer einzigen Strategie begegnen: einem auf Abschreckung und Strafen

basierten Steuersystem. Der Schluss, dass dies unzureichend ist und vielen Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern nicht gerecht wird, ist naheliegend. Basierend auf den Erkenntnissen der Beiträge I und II könnten die Steuerbehörden ein umfangreicheres Strategieportfolio entwickeln, welches es ihnen erlaubt, auf unterschiedliche Typen von Steuerzahlerinnen und Steuerzahler unterschiedlich einzugehen. Beitrag III zeigt zwei Zugänge auf. Auch wenn unter bestimmten Umständen Machtausübung und Abschreckung weiterhin effiziente Maßnahmen bleiben (vgl. Kirchler et al., 2008), scheint es zielführend differenziertere Strategien, basierend auf gegenseitigem Vertrauen zu entwickeln. Beitrag IV streicht sowohl die Bedeutung der Frequenz als auch der Sequenz von Steuerprüfungen heraus. Demnach führen vor allem unmittelbar aufeinanderfolgende Steuerprüfungen und Prüfungen am Beginn von selbständiger Erwerbstätigkeit zu einer robusten Erhöhung der Steuerehrlichkeit. Dies könnte praktisch relativ einfach umgesetzt werden. Wie aus Beitrag V hervorgeht, ist auch der Einfluss von Emotionen auf die Steuerehrlichkeit relevant. Die Behörden sollten berücksichtigen, dass starke Emotionen, z.B. hervorgerufen durch Berichte über Steuerdelikte von Personen, die im Fokus des öffentlichen Interesses stehen, die Wahrnehmung der Bevölkerung in Bezug auf Gerechtigkeit der Lastenverteilung oder der Sanktionen beeinflussen können. Die Abrufbarkeit von Argumenten für Steuerehrlichkeit beziehungsweise Steuerhinterziehung kann diese Wahrnehmung ebenfalls beeinflussen. Werden in Bezug auf Hinterziehung viele Argumente geliefert, z.B. durch ständige Berichterstattung von Delikter, könnte sich die Meinung etablieren, dass dieses Fehlverhalten häufig, „normal“ und daher legitim sei. Berichte über Fälle von Ehrlichkeit und Kooperation oder die sinnvolle Verwendung von Steuermitteln könnten hier gegenwirken.

Grundsätzlich scheint es ratsam, von Seiten der Steuerbehörden mehr auf Serviceorientierung zu setzen und die Zusammenarbeit mit den „Kundinnen und Kunden“ innerhalb eines von gegenseitigem Vertrauen und Respekt geprägten Klimas zu gestalten (vgl. Braithwaite, 2007). Nur dadurch ist es wohl auch in Zukunft möglich ein intaktes Steuersystem aufrecht zu erhalten, wodurch staatliche Leistungen für die Bürgerinnen und Bürger gewährleistet werden können.

### **Zukünftige Forschung**

Das Spektrum an psychologischen Einflussfaktoren auf Steuerentscheidung ist sehr breit und die Ansatzpunkte vielfältig. Basierend auf den Erkenntnissen der vorliegenden Arbeit könnte etwa analysiert werden, wie sich die beschriebene Typologie in Beitrag II über

die Zeit hinweg, beziehungsweise mit der Erfahrung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler („Erwerbsalter“) verändert. Dadurch könnte gezeigt werden, wie stabil motivationale Grundhaltungen sind und unter welchen Bedingungen sie sich verändern. Darauf basierend, könnten situative Bedingungen geschaffen werden, die positive motivationale Grundhaltungen und dadurch die Steuerehrlichkeit der Bürgerinnen und Bürger fördern.

Das „Slippery Slope“ Framework der Steuerehrlichkeit von Kirchler et al. (2008) unterstreicht die Bedeutung eines differenzierten Zugangs und liefert eine Reihe von Ansatzpunkten für zukünftige Forschung. Die in Beitrag III gefundene Evidenz für das Modell, könnte auch mittels Felddaten erhoben werden, was die praktische Bedeutung dieses Zugangs zusätzlich erhöhen würde. Ebenso wären detailliertere Untersuchungen über Effektivität und Kosten von Rahmenbedingungen, die für die Förderung von freiwilliger beziehungsweise erzwungener Steuerehrlichkeit verantwortlich zeichnen, interessant. Aufbauend auf den Erkenntnissen in Beitrag IV, wären künftige Untersuchungen von Frequenz und Sequenz von Steuerprüfungen vor allem die Effekte in Hinblick auf das „Erwerbsalter“ von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern von Interesse. Hier könnte mittels Felddaten die Effektivität von vermehrten Prüfungen vor allem am Beginn von selbständiger Erwerbstätigkeit untersucht werden. Die Untersuchung des Einflusses von Emotionen auf das Steuerverhalten steht wohl erst am Anfang und bietet eine Fülle von (interdisziplinären) Ansatzpunkten. Ausgehend von den Erkenntnissen in Beitrag V, könnte der Forschungsbereich von illegalen (wie Steuerhinterziehung) auf legale aber moralisch fragwürdige Verhaltensweisen (wie Steuervermeidung) ausgedehnt werden. Zukünftige Untersuchungen könnten beleuchten, inwieweit Emotion und Affekt in Zusammenhang mit (sozial)psychologischen Konzepten wie Vertrauen, Fairness und Gerechtigkeit oder sozialen Normen stehen. Detailliertere wissenschaftliche Erkenntnisse wären auch in Bezug auf experimentell herbeigeführte Emotionen wünschenswert, etwa durch die physiologische Messung von Affekten (vgl. Coricelli, Joffily, Montmarquette, & Villeval, 2010).

### **Einschränkungen**

Obwohl innerhalb der einzelnen Beiträge die jeweiligen Limitationen angeführt und diskutiert werden, sollen einige grundlegende und allgemeingültige Einschränkungen auch hier zusammengefasst werden. Am gesamten Forschungsbereich ist kritisch zu betrachten, dass Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung nicht legale beziehungsweise grenzlegale Tatbestände darstellen. Dies kann sowohl in Laborexperimenten als auch in Fragebögen zu

sozial erwünschtem Antwortverhalten führen. Es ist durchaus möglich, dass das tatsächliche Verhalten von Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern weniger kooperativ ist, als in verschiedenen Studien – auch in den vorliegenden – berichtet (vgl. Hessing, Elffers & Weigel, 1988). Um dem entgegenzuwirken, erfolgte die Datenerhebung für die Beiträge I, II und III mittels eines Online-Fragebogens. Dadurch sollten die Probandinnen und Probanden weniger geneigt sein, sozial erwünscht zu antworten, als dies in persönlichen Gesprächen (z.B. in Form von Interviews) der Fall sein könnte. Darüber hinaus wurden den Probandinnen und Probanden in allen Beiträgen Vertraulichkeit und Anonymität zugesichert. Alleine dadurch sind alle Bedenken in Bezug auf die Qualität der Daten natürlich nicht auszuräumen, allerdings sollten auch Felddaten und damit „reales“ Steuerverhalten nicht unkritisch betrachtet werden. Die Steuergesetzgebung ist in vielen Ländern derart komplex, dass vielfach die vollständige Kenntnis und das Verständnis der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler fehlen. Dies kann möglicherweise ebenso zu unbeabsichtigten Fehlern bei der Deklaration von Einkünften führen (vgl. Kirchler, 2007).

Eine weitere Einschränkung betrifft die Validität von Laborexperimenten im Bereich der Steuerforschung. Einerseits wird ihnen eine wesentliche Brückenfunktion zwischen Theorie und empirischer Forschung (auf der Basis von Felddaten) zuteil. Andererseits wird häufig der Vorwurf laut, Experimente seien zu abstrakt und nicht nahe genug an der Realität angesiedelt (Spicer & Thomas, 1982). Demgegenüber stehen Vorteile, wie die Möglichkeit der systematischen Variation von wesentlichen Parametern, wie Steuerhöhe, Prüfwahrscheinlichkeit oder Strafhöhe (Torgler, 2002). Diese spielt eine wesentliche Rolle in der Erforschung von möglichen Änderungen in der Steuergesetzgebung (Alm, Jackson, & McKee, 1992). Auch die verbreitete Kritik, dass studentische Samples über zu wenig Erfahrung in Bezug auf Steuerentscheidungen verfügen (Baldry, 1987) ist zu beachten. Dies spielt wohl auch hinsichtlich der "Vermarktung" von Erkenntnissen experimenteller Studien eine maßgebliche Rolle, auch wenn Alm (1999) anmerkt, dass es keine Begründung dafür gibt, anzunehmen, dass sich kognitive Prozesse von Studentinnen und Studenten von jenen "realer" Menschen unterscheiden.

### **Fazit**

Die vorliegende Dissertation beschäftigt sich mit der Frage, warum Staatsbürger Steuern zahlen und untersucht den Einfluss von psychologischen Determinanten auf das Steuerverhalten. Während vor allem die ökonomische Steuerforschung das Steuerverhalten

häufig als allein durch Kosten-Nutzen-Abwägungen beeinflusst darstellt, liefert die (sozial)psychologische Auseinandersetzung mit dem Thema, neue und differenziertere Erklärungsansätze. In der vorliegenden Arbeit wurde einerseits die Bedeutung dieser alternativen Ansätze unterstrichen, andererseits die enorme Breite des Spektrums psychologischer Einflussvariablen aufgezeigt. Seien es, wie hier vorgestellt, Motive, Macht und Vertrauen, Fehleinschätzungen oder Emotionen, das Feld ist weit und vielfach noch unbestellt. Eine weitere, noch differenziertere und dennoch praxisnahe wissenschaftliche Auseinandersetzung ist sinnvoll und ist auch notwendig, um den nächsten, wohl noch herausfordernden Schritt zu bewältigen: nämlich steuerpsychologische Erkenntnisse in die Steuergesetzgebung mit einfließen zu lassen, und den Umgang der Behörden mit Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern Richtung eines kooperativen Miteinanders zu erweitern beziehungsweise neu zu definieren.

#### 4. Literatur

- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J., (1999). Tax compliance and administration. In W. B. Hildreth and J. A. Richardson (Eds.), *Handbook on Taxation* (pp. 741–768). New York: Marcel Dekker.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48, 21-38.
- Alm, J., Jackson, B., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental-data. *National Tax Journal*, 45, 107-114.
- Alm, J., & Torgler, B., (in press). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*. DOI: 10.1007/s10551-011-0761-9.
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. S.: 1998, Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, 36, 818-860.
- Baldry, J.C. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42(3), 357-383.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion* (pp. 15-39). Aldershot: Ashgate.

- Braithwaite, V. 2007. Responsive regulation and taxation: Introduction. *Law and Policy*, 29(1), 3-11.
- Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C., & Villeval, M. C. (2010). Cheating, emotions, and rationality: An experiment on tax evasion. *Experimental Economics*, 13, 226-247.
- Eriksen, K., & Fallan, L. (1996). Tax knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi experiment. *Journal of Economic Psychology*, 17(3), 387–402.
- Hastie, R. and Dawes, R. M.: 2001, *Rational Choice in an Uncertain World: The Psychology of Judgment and Decision Making*. Thousand Oaks: Sage.
- Hessing, D. J., Elffers, H., & Weigel, R. H. (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.
- Hogarth, R., (2001). *Educating Intuition*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Hsee, C. K., & Rottenstreich, Y. (2004). Music, pandas, and muggers: On the affective psychology of value. *Journal of Experimental Psychology: General*, 133, 23-30.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*, 28(2), 131–138.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2010). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. In: J. Alm, J. Martinez-Vazques and B. Torgler (Eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance* (pp. 15-31). London: Routledge.
- Mason, R. & Lowry, H. (1981). *An estimate of income tax evasion in Oregon*. Corvallis, Oregon: University, Survey Research Center.
- Mittone, L.: 2006, Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach, *Journal of Socio-Economics*, 35, 813-835.
- Morse, S. C., Karlinsky, S., & Bankman, J. (2009). Cash businesses and tax evasion. *Stanford Law & Policy Review*, 20, 37-68.

- Murphy, K., (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*, 28, 187-209.
- Myers, D. G., (2002). *Intuition: Its Powers and Perils*. New Haven, CT: Yale University Press.
- Pessiglioni, M., Schmidt, L., Draganski, B., Kalisch, R., Lau, H., Dolan, R. J., & Frith, C. D. (2007). How the brain translates money into force: A neuroimaging study of subliminal motivation. *Science*, 316, 904-906.
- Richardson, M., & Sawyer, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems, and prospects. *Australian Tax Forum*, 16, 137-320.
- Schwarz, N., (in press). Feelings as information theory. In: P. Van Lange, A. Kruglanski, and E. T. Higgins (Eds.), *Handbook of Theories of Social Psychology*, London: Sage.
- Spicer, M. W., & Thomas, J. E. (1982). Audit probabilities and tax evasion decision: An experimental approach. *Journal of Economic Psychology*, 2, 241-245.
- Tittle, C. (1980). *Sanctions and social deviance: The question of deterrence*. New York: Praeger.
- Torgler, B., (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16, 657-684.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.
- Wenzel, M., (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity. *Journal of Applied Psychology*, 87, 629-645.
- Wenzel, M., (2003). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. In: V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion* (pp. 41-69). Ashgate: Hants.
- Wenzel, M., (2005). Motivation or rationalization? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26, 491-508.
- Witte, A. & Woodbury, D. (1985). *The effect of tax laws and tax administration on tax compliance* (Working Paper 83-1). Chapel Hill, North Carolina: University, Department of Economics.

## 5. Wissenschaftliche Beiträge der Kumulativen Dissertation

Schwarzenberger, H., Hartner, M., Kirchler, E., Rechberger, S. & Unger, L. (2011). Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbständig Erwerbstätiger in Österreich. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch Schattenwirtschaft 2010/2011. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise* (S. 39-74). Berlin: Lit-Verlag.

Schwarzenberger, H., Unger, L. Muehlbacher, S. & Kirchler, E. (submitted for publication). Une typologie des payeurs d'impôts indépendants basée sur les attitudes motivationnelles. *Bulletin de Psychologie*.

Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (in press). Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope” framework. *European Journal of Law and Economics*.

Maciejovsky, B., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 2007, 28, 678–691.

Maciejovsky, B., Schwarzenberger, H. & Kirchler, E. (submitted for publication). Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance. *Journal of Business Ethics*.

## **Beitrag I**

**Schwarzenberger, H., Hartner, M., Kirchler, E., Rechberger, S. & Unger, L. (2011).  
Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel  
selbständig Erwerbstätiger in Österreich. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch  
Schattenwirtschaft 2010/2011. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise* (S. 39-  
74). Berlin: Lit-Verlag.**

**Status der Publikation: publiziert**

## I) Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbständig Erwerbstätiger in Österreich

### 1. Zusammenfassung

Selbständig Erwerbstätige haben aufgrund der Tatsache, dass sie ihr Einkommen eigenständig in Form einer Einkommensteuererklärung deklarieren müssen, ungleich mehr Spielraum zur Abgabenverkürzung als Angestellte, die ihr Nettogehalt ausbezahlt bekommen, und stehen daher besonders im Fokus des Interesses der Steuerforschung. Wir beschreiben und diskutieren die Unterschiede im Steuerverhalten und in den Einstellungen zur wahrgenommenen Steuergerechtigkeit österreichischer Selbständiger.

Die Datenerhebung wurde im Rahmen des Forschungsprojekts „SIT-Tax Gerechtigkeit, Normen & Steuern“ im Juni 2008 in Form einer repräsentativen Online-Befragung mit IRM (Internet Research Manager) durch das Markt- und Meinungsforschungsinstitut GfK Austria GmbH durchgeführt.

Aufbauend auf der theoretischen Darstellung der Konzepte von Steuerehrlichkeit und Steuergerechtigkeit wird untersucht, inwiefern sich spezifische Gruppen (gebildet anhand soziodemographischer Parameter) von österreichischen Selbständigen in ihren Einstellungen zu den oben erwähnten Konzepten unterscheiden.

Vor allem die Höhe des Einkommens und die politische Orientierung stehen im Zusammenhang sowohl mit der berichteten Steuerehrlichkeit als auch mit der wahrgenommenen Gerechtigkeit. Die berichtete Steuerehrlichkeit ist bei mittleren Einkommenskategorien weniger stark ausgeprägt, obwohl gerade diese Gruppe das Steuersystem als gerechter erlebt als Selbständige mit niedrigerem oder höherem Einkommen. Wer sich der politischen Mitte zuordnet, berichtet von geringerem Gerechtigkeitserleben in Bezug auf Steuern, verhält sich aber steuerehrlicher als Angehörige des politisch linken beziehungsweise rechten Spektrums. Die vorliegende Arbeit liefert relevante Ansatzpunkte für weiterführende Analysen der Wechselwirkung von Steuerverhalten und erlebter Gerechtigkeit.

### 2. Einleitung

Selbständige nehmen in der steuerpsychologischen Forschung eine besondere Rolle ein. Laut Kirchler (2007) erleben sie die Abgabe ihrer Steuern aufgrund der Tatsache, dass diese „aus eigener Tasche“ zahlen, als schwerwiegenderen Verlust als Angestellte. Während Angestellte monatlich ihr Nettogehalt ausbezahlt bekommen, nehmen Selbständige und Unternehmer/innen nicht nur das „Bruttogehalt“ ein, sondern für den Staat auch die Umsatzsteuer, und müssen am Jahresende „aus eigener Tasche“ Steuern zahlen. Das gesamte zu versteuernde Brutto-Einkommen wird als schwer verdientes Eigentum angesehen, während unselbständig Erwerbstätige den abzugebenden Anteil nicht ausbezahlt bekommen und ihn folglich nicht als Teil ihres Einkommens zu erleben scheinen.

Kirchler (2007) postuliert, dass Selbständige und Unternehmer/innen die Steuerpflicht in größerem Ausmaß als Einschnitt in ihre unternehmerische Freiheit wahrnehmen. In seiner Studie über soziale Vorstellungen von Steuern (1999) assoziierten Unternehmer/innen den Begriff „Steuer“, im Vergleich zu Beamten/innen, Angestellten, gewerblichen Arbeitnehmer/innen und Student/innen, signifikant häufiger mit Begriffen wie „Bürokratie“, „Entmutigung zu arbeiten“ und „Begrenzung der unternehmerischen Freiheit“.

Aus psychologischer Sicht ist es einerseits interessant, warum Menschen im Allgemeinen und Selbständige im Besonderen unter den gegebenen Rahmenbedingungen (Prüfungswahrscheinlichkeit und Strafausmaß) ehrlich Steuern abführen, obwohl dies durch rationale, ökonomische Überlegungen alleine nicht zu erwarten ist (Baldry, 1987). Andererseits ist es von Bedeutung herauszufinden, welche Überlegungen und Mechanismen unehrlichem Steuerverhalten zugrunde liegen.

Besonderes Augenmerk wird in dieser Arbeit auf die erlebte Gerechtigkeit im Steuerkontext gelegt. Es soll überprüft werden, wie diese von Selbständigen wahrgenommen wird und welche Aspekte des weiter unten beschriebenen Konzepts der Steuergerechtigkeit besonders zum Tragen kommen.

Wer sind die österreichischen Selbständigen, wie nehmen sie sich selbst wahr und welche Einstellungen und Gerechtigkeitswahrnehmungen liegen ihrem Steuerverhalten zugrunde?

Im Folgenden werden die in der Studie verwendeten theoretischen Konzepte zu Steuerehrlichkeit und Steuergerechtigkeit dargestellt. Nach einer detaillierten Beschreibung der österreichischen Selbständigen hinsichtlich soziodemographischer Parameter folgt eine „Selbstdarstellung“ anhand der sozialen Vorstellungen der Befragten zum typischen Selbständigen versus zur/zum typischen Österreicher/in. Die berichtete Steuerehrlichkeit und die wahrgenommene Steuergerechtigkeit wird durch einen Mittelwertvergleich der spezifischen Gruppen, gebildet auf Basis soziodemographischer Parameter, dargestellt und analysiert. Abschließend wird der Frage nachgegangen, inwieweit sich die erlebte Steuergerechtigkeit von selbständig Erwerbstätigen auf deren Steuerverhalten auswirkt.

### 3. Theoretische Grundlagen

#### 3.1. Steuerehrlichkeit

*Steuerehrlichkeit* ist das ehrliche Abführen der Steuern entsprechend der Formulierung und dem Gedanken der Steuergesetzgebung (Kirchler, 2007). James und Alley (2002) definieren Steuerehrlichkeit als konformes Verhalten gegenüber den Steuerbehörden und der Gesellschaft. Während auf der einen Seite kooperatives Verhalten mit der Steuerbehörde, beziehungsweise mit der Gesellschaft beobachtet wird, stellen Steuerhinterziehung und Schattenwirtschaft globale Phänomene dar (Braithwaite, Schneider, Reinhart, & Murphy, 2003).

Warum aber hinterziehen Menschen Steuern? Erklärungsansätze dafür liefern sowohl die Ökonomie als auch die Sozialpsychologie. Die ökonomische Perspektive betrachtet Steuerzahler/innen als rational denkende und handelnde Akteure, die zum alleinigen Zweck der Nutzen- und Gewinnmaximierung handeln. Sie zahlen demnach nur dann Steuern, wenn die Kosten der Steuerhinterziehung gegenüber den zu erwartenden Vorteilen überwiegen (Allingham & Sandmo, 1972).

Die sozialpsychologische Perspektive berücksichtigt weitere Aspekte, wie soziale Vorstellungen (soziale Repräsentationen) von Steuern im Allgemeinen, von politischen Autoritäten und von Steuerbehörden, sowie persönliche, soziale und nationale Normen, Gerechtigkeitsüberlegungen, Motivation und persönliche Charakteristika (Kirchler, 2007). Der Aspekt der Gerechtigkeit steht im Fokus dieses Artikels und wird unter Punkt 3.2 ausführlich behandelt.

### 3.1.1. Unehrlisches Steuerverhalten

Unehrlisches Steuerverhalten wird im Wesentlichen durch zwei Dimensionen charakterisiert. *Steuerhinterziehung* ist der illegale Versuch, die eigene Steuerlast zu reduzieren. Möglichkeiten der illegalen Reduktion sind beispielsweise die unvollständige Angabe des Einkommens oder ungerechtfertigte Abschreibungen im Zuge der Steuererklärung (Lea, Tarpay & Webley, 1987). *Steuervermeidung* ist die geschickte Anwendung von Grauzonen oder Lücken in der Steuergesetzgebung, um legal Steuern zu reduzieren (Webley, 2004).

Neben der Verringerung der eigenen Lohn- oder Einkommenssteuer gibt es im Rahmen von *Schwarzarbeit* die Möglichkeit, illegal die erforderliche Steuerlast anderer Personen zu reduzieren. Wer Personen beschäftigt, ohne sie anzumelden, reduziert zwar nicht die eigene Steuerlast, jedoch wird das Steueraufkommen im Staat insgesamt geschmälert (Sandmo, 2003).

### 3.1.2. Freiwillige versus erzwungene Steuerehrlichkeit

Kirchler (2007) und Kirchler, Hölzl und Wahl (2008) haben ein dynamisches Modell, das „*Slippery Slope*“ *Framework*, zum Steuerverhalten entwickelt, in welchem auf der Seite der Steuerzahler/innen zwischen freiwilligem und erzwungenem Steuerverhalten und auf der Seite der Steuerbehörde zwischen Vertrauen und Macht unterschieden wird.

*Freiwillige Steuerehrlichkeit* ist dann gegeben wenn man Steuern zahlt ohne darüber nachzudenken, wie man diese reduzieren könnte. Diese Dimension steht im Zusammenhang mit dem Konzept Vertrauen und ist durch die Grundannahme gekennzeichnet, dass die Steuerbehörde den/die Steuerzahler/in respektvoll behandelt (vgl. Bergman, 2002; Feld & Frey, 2005a; Frey, 2003).

Zahlt man hingegen Steuern, weil man der Meinung ist, dass sich Hinterziehung nicht auszahlt, da die Steuerbehörde sehr genau prüft, wird von *erzwungener Steuerehrlichkeit* gesprochen. Diese Dimension der Steuerehrlichkeit wird von der wahrgenommenen Macht der Behörden geprägt. Man geht davon aus, dass die Steuerbehörde über umfangreiche Mittel verfügt, die Bürger/innen zur Steuerehrlichkeit zu zwingen (vgl. Braithwaite & Wenzel, 2007; Kramer, 1999).

### 3.1.3. Selbständigkeit und Steuerverhalten

Selbständige und Unternehmer/innen erleben Steuern häufiger als Verlust, als Angestellte und fühlen sich in ihrer unternehmerischen Freiheit eingeschränkt, was Reaktanz zur Folge haben kann (Kirchler, 2007). Menschen reagieren bei vorhandenem oder erlebtem Freiheitsverlust mit Reaktanz und sind bestrebt, ihre Freiheit wieder herzustellen (Brehm, 1966).

Laut Reaktanztheorie kann man Freiheit wiedererlangen, indem man entgegen den geforderten Standards handelt. Im Steuerkontext führt das zu negativen Einstellungen gegenüber dem Staat und dem Steuersystem und hat Steuerhinterziehung und -vermeidung zur Folge (Pelzmann, 1985). Da Selbständige und Unternehmer/innen zudem einen größeren Spielraum haben, um Steuern zu umgehen beziehungsweise zu hinterziehen, ist anzunehmen, dass dies verstärkt zu unehrlichen Verhaltenstendenzen führt.

Das Wissen über die Steuerpflichten und -rechte ist eine weitere wesentliche Determinante im Steuerkontext. Je größer das Wissen über Steuern, desto positiver sind die Meinungen und Einstellungen dazu. Auch die sozialen Normen und Überzeugungen an ein gerechtes Steuersystem sind dann höher und die abschreckende Wirkung von Sanktionen bei Hinterziehung ist stärker ausgeprägt (Webley, 2004).

Die Möglichkeit zur Hinterziehung ist eine der wichtigsten Determinanten in Bezug auf unehrliches Steuerverhalten, wie eine Reihe von Forschungsarbeiten belegt (vgl. Antonides & Robben, 1995; Groenland & van Veldhoven, 1983; King & Sheffrin; 2002; Robben et al., 1990b; Vogel, 1974; Webley et al., 1991). Im Zuge der jährlichen Einkommenssteuererklärung bieten sich unmittelbare Gelegenheiten für Steuerhinterziehung beziehungsweise Vermeidung. Die Gruppe der Selbständigen und Unternehmer/innen ist aus diesem Grund empfänglicher für unehrliches Steuerverhalten als jene der Angestellten.

Kirchler (2007) fasst zusammen, dass die Bereitschaft zu Steuerhinterziehung und Steuervermeidung bei den Selbständigen und Unternehmer/innen signifikant höher als bei den Angestellten ist. Das muss jedoch nicht zwangsläufig als absichtlicher Akt des Betrugs angesehen werden. Oft fehlt es schlicht an Wissen und Kompetenz, die eigenen Steuern korrekt abzuführen. Diese spezifische Erfahrung im Umgang mit dem Steuersystem fehlt offenbar vor allem in den ersten Jahren der selbständigen Erwerbstätigkeit. Mit zunehmendem

Alter sowie zunehmender Erfahrung und Vertrauen in die eigene Wirtschaftlichkeit nimmt dieser Effekt wieder ab (Kirchler, 1999; Tittle, 1980; Vogel; 1974).

Aus diesen Erkenntnissen lässt sich die Notwendigkeit eines informativen und unterstützenden Umgangs der Steuerbehörde gegenüber ihren Kund/innen ableiten. Verschiedene Gruppen von Steuerzahler/innen brauchen verschiedene Behandlung (Granger, 2005). Von einem polarisierenden „Katz und Maus Spiel“ zwischen Behörde und Steuerzahler/in ist daher eindeutig abzuraten.

### 3.2. Gerechtigkeit

Gerechtigkeit ist eine der häufigsten Assoziationen, wenn Menschen über das Steuersystem befragt werden (Braithwaite, 2003c; Taylor, 2003). In den letzten Jahren hat die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit Gerechtigkeit und Fairness im Steuerkontext deutlich zugenommen (Kirchler, 2007), jedoch zeigen sich keine einheitlichen Ergebnisse (Antonides & Robben, 1995; Brooks & Doob, 1990; Thorndike & Ventry, 2002).

Kirchler (2007) argumentiert, dass diese Inkonsistenzen nicht überraschend zustande kommen, da keine einheitlichen Konzepte von Gerechtigkeit und Fairness in der wissenschaftlichen Forschung eingesetzt werden. Wenzel (2003) liefert in seiner Forschungsarbeit ein konzeptuelles System von Gerechtigkeit, das sich an Unterscheidungen aus der sozialpsychologischen Gerechtigkeitsforschung orientiert.

In der vorliegenden Studie wird die Gerechtigkeitswahrnehmung in Anlehnung an Wenzel in ihrer gesamten Breite erfasst. Dabei wurden österreichische Selbständige hinsichtlich distributiver, prozeduraler (Mitsprache im Steuerkontext, interpersonelle und informationelle Gerechtigkeit), retributiver und restaurativer Gerechtigkeitswahrnehmungen, sowie zum Konzept der Vorteilhaftigkeit im Kontext des österreichischen Steuergesetzes befragt.

#### 3.2.1. Distributive Gerechtigkeit

Laut Cropanzano und Ambrose (2001) versteht man unter *distributiver Gerechtigkeit*, die wahrgenommene (Verteilungs-)Gerechtigkeit im Zuge des Erhalts von Ressourcen. Die Literatur zur Steuerforschung unterscheidet bei distributiver Gerechtigkeit zwischen vertikaler und horizontaler Gerechtigkeit sowie Exchange-Fairness (vgl. Kinsey & Grasmick, 1993).

Vertikale Gerechtigkeit bedeutet, dass Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit einen entsprechend unterschiedlichen Steueranteil tragen sollten. Unter horizontaler Gerechtigkeit versteht man, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit den gleichen Steuerbetrag zahlen. Die Exchange-Fairness beschreibt letztlich den gerechten Austausch zwischen gezahlten Steuern und erhaltenen Leistungen vom Staat (Wenzel, 2003).

Im Kontext des Steuerverhaltens von selbständig Erwerbstätigen bezieht sich distributive Gerechtigkeit in erster Linie auf die Wahrnehmungen der Steuerzahler/innen, dass das Verhältnis zwischen ihrem Steuerbeitrag und den bezogenen Leistungen aus dem System ausgewogen ist (Kirchler, 2007).

### 3.2.2. Prozedurale Gerechtigkeit

*Prozedurale Gerechtigkeit* bezieht sich auf die erlebte Gerechtigkeit, die Entscheidungsprozesse betreffend (Lind & Tyler, 1988). Diese ist dann gegeben, wenn es Verfahren gibt, die bestimmte normativ akzeptierte Prinzipien berücksichtigen (Cohen-Charash & Spector, 2001). Leventhal (1980) formulierte sechs fundamentale Regeln, die bei Verfahrensgerechtigkeit gegeben sein müssen. Diese Regeln sind in der Gerechtigkeitsforschung weitgehend anerkannt. Ein Verfahren wird demnach als gerecht beurteilt, wenn es konsistent, unvoreingenommen und genau ist, wenn es Korrekturmöglichkeiten bietet, repräsentativ und ethisch vertretbar ist.

#### 3.2.2.1. Mitsprache

Das Konzept der *Mitsprache* (voice) bezeichnet im Rahmen der Gerechtigkeitsforschung die Möglichkeit den eigenen Standpunkt nach einer Entscheidung, welche möglicherweise wenig vorteilhaft für die eigene Person ausgefallen ist, darzulegen. Diese Möglichkeit ist einerseits eine Art Prozesskontrolle (Thibaut & Walker, 1975), indem dadurch Einfluss auf die Entscheidung genommen werden kann. Andererseits haben Studien gezeigt, dass alleine die Möglichkeit, seinen Standpunkt zu erläutern, auch ohne Einflussnahme auf die Entscheidung, dazu beiträgt, dass ein Verfahren gerechter erlebt wird (Tyler, 1987).

#### 3.2.2.1. Interaktionale Gerechtigkeit

Unter *interaktionaler Gerechtigkeit* versteht man die als gerecht empfundene Behandlung durch Autoritäten. Diese Form der Verfahrensgerechtigkeit unterscheidet

zwischen interpersoneller und informationeller Gerechtigkeit (Cropanzano, Bowen & Gilliland, 2007).

Werden Mitarbeiter/innen von Autoritätspersonen mit Würde und Respekt behandelt, liegt *interpersonelle Gerechtigkeit* vor (Cropanzano, Prehar & Chen, 2002). Im aktuellen Forschungskontext kann das auf die Behandlung der Steuerzahler/innen durch die Mitarbeiter/innen der Finanzämter umgelegt werden.

Der zweite Aspekt der interaktionalen Gerechtigkeit, die *informationelle Gerechtigkeit*, ist dann gegeben, wenn den Steuerzahler/innen bedeutsame Informationen mitgeteilt und Erklärungen und Begründungen für die Entscheidungen geliefert werden (Cropanzano, Prehar & Chen, 2002).

### 3.2.3. Retributive Gerechtigkeit

Werden Regeln und Normen in Bezug auf das Steuersystem verletzt, treten Sanktionen in Kraft. Die *retributive Gerechtigkeit* beschäftigt sich mit der Frage, inwieweit diese als gerecht erlebt werden (Wenzel, 2003). Konkret geht es darum, ob, auf welche Art und wie hart jemand bestraft werden sollte, der einen Regelverstoß begangen hat (Tyler, Boeckman, Smith & Huo, 1997). Diese Perspektive der Vergeltung (retribution) geht davon aus, dass die Strafe proportional zum Schweregrad des Verbrechens beziehungsweise zum Schaden sein sollte (Carlsmith, Darley & Robinson, 2002; Carlsmith, 2006; Darley & Pittman, 2003; McFatter, 1982; von Hirsch, 1981; Warr, Meier & Erickson, 1983; Wenzel, Okimoto, Feather & Platow, 2008).

Retributive Gerechtigkeit beruht auf folgenden Annahmen: Das Prinzip der verdienten Strafe besagt, dass Gerechtigkeit durch die einseitige Auferlegung einer Sanktion für den/die Täter/in automatisch wieder hergestellt wird (Wenzel & Thielmann, 2006). Der Aspekt der Degradierung der/des Täterin/Täters basiert darauf, dass sich ein/e Täter/in durch seine/ihre Regelübertretung gegenüber Opfer und Gesellschaft in eine vorteilhafte Position (zum Beispiel hinsichtlich materieller Ressourcen) gebracht hat. Diesen Status muss er/sie wieder verlieren, damit die Balance zwischen Täter/in und Opfer und/oder Gesellschaft wieder hergestellt werden kann (Miller & Vidmar, 1981; Wenzel, Okimoto, Feather & Platow, 2008). Einen weiteren Aspekt der retributiven Gerechtigkeit stellt die Strafhärte dar.

### 3.2.4. Restaurative Gerechtigkeit

Bei der *restaurativen Gerechtigkeit* geht es um die Wiederherstellung des sozialen Konsenses über die gültigen sozialen Werte und Normen, die durch einen Regelverstoß verletzt wurden (value restoration; Wenzel & Thielmann, 2006). Dieses Konzept zielt darauf ab, dass der/die Täter/in seine/ihre Verantwortung anerkennt und sich zu den verletzten Normen und Werten bekennt (Wenzel, Okimoto, Feather & Platow, 2008). Die Wiederherstellung der sozialen Werte und Normen, die durch Steuerhinterziehung verletzt wurden, kann sowohl auf der Ebene der/des Täterin/Täters als auch auf der Ebene der Gesellschaft erfolgen (Okimoto & Wenzel, 2008).

Besonders dann, wenn man davon ausgeht, dass Steuerhinterziehung gesellschaftliche Werte bedroht, sollten restaurative Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gerechtigkeit bevorzugt werden (Wenzel & Thielmann, 2006). Wird durch Steuerhinterziehung der Status der ehrlichen Steuerzahler/innen bedroht, könnte durch retributive Maßnahmen die Wiederherstellung der Gerechtigkeit erzielt werden.

### 3.2.5. Vorteilhaftigkeit

Die *Vorteilhaftigkeit* (outcome favorability) gibt an, ob ein Ereignis für die eigene Person als vorteilhaft wahrgenommen wird, unabhängig davon, ob ein möglicher Anspruch gerechtfertigt war („...refers to whether one receives a positive rather than a negative result.“; Skitka, Winqvist & Hutchinson, 2003). Dieses Konzept ist aus der vorliegenden Sicht vor allem in Bezug auf die Steuerlast, die staatlichen Gegenleistungen und im Hinblick auf die Möglichkeiten einer Reduktion der Steuern (legal oder illegal) von Bedeutung.

## 4. Empirische Studie

### 4.1. Datenerhebung und Beschreibung der Stichprobe

Die Datenerhebung zur vorliegenden Studie erfolgte im Juni 2008 durch eine repräsentative Online-Befragung mit IRM (Internet Research Manager) durch das Markt- und Meinungsforschungsinstitut GfK Austria GmbH. Aus einem Panel von über 30.000 Personen, die bereits an Repräsentativerhebungen teilgenommen hatten, wurden 3600 Teilnehmer/innen identifiziert, die den gewünschten Kriterien (Österreicher/innen, Selbständige und Steuerpflichtige) entsprachen. Daraus wurden zufällig 1729 ausgewählt, die via E-Mail

## I) Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung

kontaktiert und zur Teilnahme an der Online-Befragung eingeladen wurden. Für ihre Beteiligung an der Umfrage wurden sie entsprechend entlohnt.

Von den 523 Personen, die den Fragebogen vollständig ausgefüllt hatten, wurden 47 ausgeschlossen, da sie nicht der Zielgruppe angehörten. Die Daten von den verbleibenden 476 österreichischen Selbständigen wurden für die statistischen Auswertungen herangezogen. *Tabelle 1* gibt einen Überblick über die demographische Zusammensetzung der Stichprobe.

**Tabelle 1:** Demographische Zusammensetzung der Stichprobe verglichen mit den verfügbaren Daten der Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006)

Spezifische Gruppen	Repräsentative Studie GfK Austria GmbH (2008)		Statistik Austria - Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006)	
	Häufigkeit	Prozent	Häufigkeit	Prozent
<b>Selbständige Österreicher/innen Gesamt</b>	476	100.00	473304	100.00
<b>Selbständige nach Geschlecht</b>				
Männer	327	68.70	308016	65.08
Frauen	149	31.30	165288	34.92
<b>Selbständige nach Altersgruppe</b>				
Bis 39 Jahre	151	31.72	149200	30.98
40 bis 49 Jahre	155	32.56	168300	34.95
Über 49 Jahre	170	35.71	162900	33.83
<b>Selbständige nach Regionen</b>				
Westen (T, V, S)	70	14.71	75761	19.54
Norden (O, N)	147	30.88	144159	37.19
Südosten (B, St, K)	127	26.68	99109	25.57
Wien	132	27.73	68605	17.70
<b>Selbständige nach Beruf</b>				
Freie Berufe (Ärzt/innen, Notar/innen, etc.)	175	36.76		
Inhaber/innen von größeren Unternehmen	30	6.30		
Inhaber/innen von kleineren Unternehmen	271	56.93		
<b>Selbständige nach Branche</b>				
Gewerbe	80	16.81		
Tourismus	22	4.62		
Handel	54	11.34		
Dienstleistungen	307	64.50		
Sonstige Branchen	13	2.73		
<b>Selbständige nach Ausbildung</b>				
Pflichtschule/Lehre	123	25.84		
Matura	185	38.87		
Hochschule	168	35.29		
<b>Selbständige nach Einkommen</b>				
Bis € 10.000	51	10.71		
€ 10.001 bis € 30.000	158	33.19		
€ 30.001 bis € 50.000	110	23.11		
€ 50.001 bis € 100.000	91	19.12		
Über € 100.000	38	7.98		
Fehlende Angaben	88	5.88		
<b>Nach politischer Orientierung</b>				
Links	134	28.15		
Mitte	233	48.95		
Rechts	106	22.27		
Fehlende Angaben	3	0.63		

Zur Beurteilung der Repräsentativität, hinsichtlich der Gesamtpopulation der Selbständigen in Österreich, wurde die Stichprobe in Bezug auf Geschlecht, Alter und Bundesland mit Daten von Selbständigen der Statistik Austria Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006) verglichen. Diese Daten basieren auf den Angaben von 81.000 Haushalten in Österreich.

Berücksichtigt man die drei verfügbaren Vergleichsdimensionen – Geschlecht, Alter und Bundesland – stellt die gezogene Stichprobe insgesamt ein repräsentatives Abbild der Selbständigen in Österreich dar (Rechberger, Hartner & Kirchler, 2009). Für die verbleibenden soziodemographischen Parameter liegen keine Vergleichsdaten vor.

### 4.2. Soziale Vorstellungen zu Selbständigen und Österreicher/innen

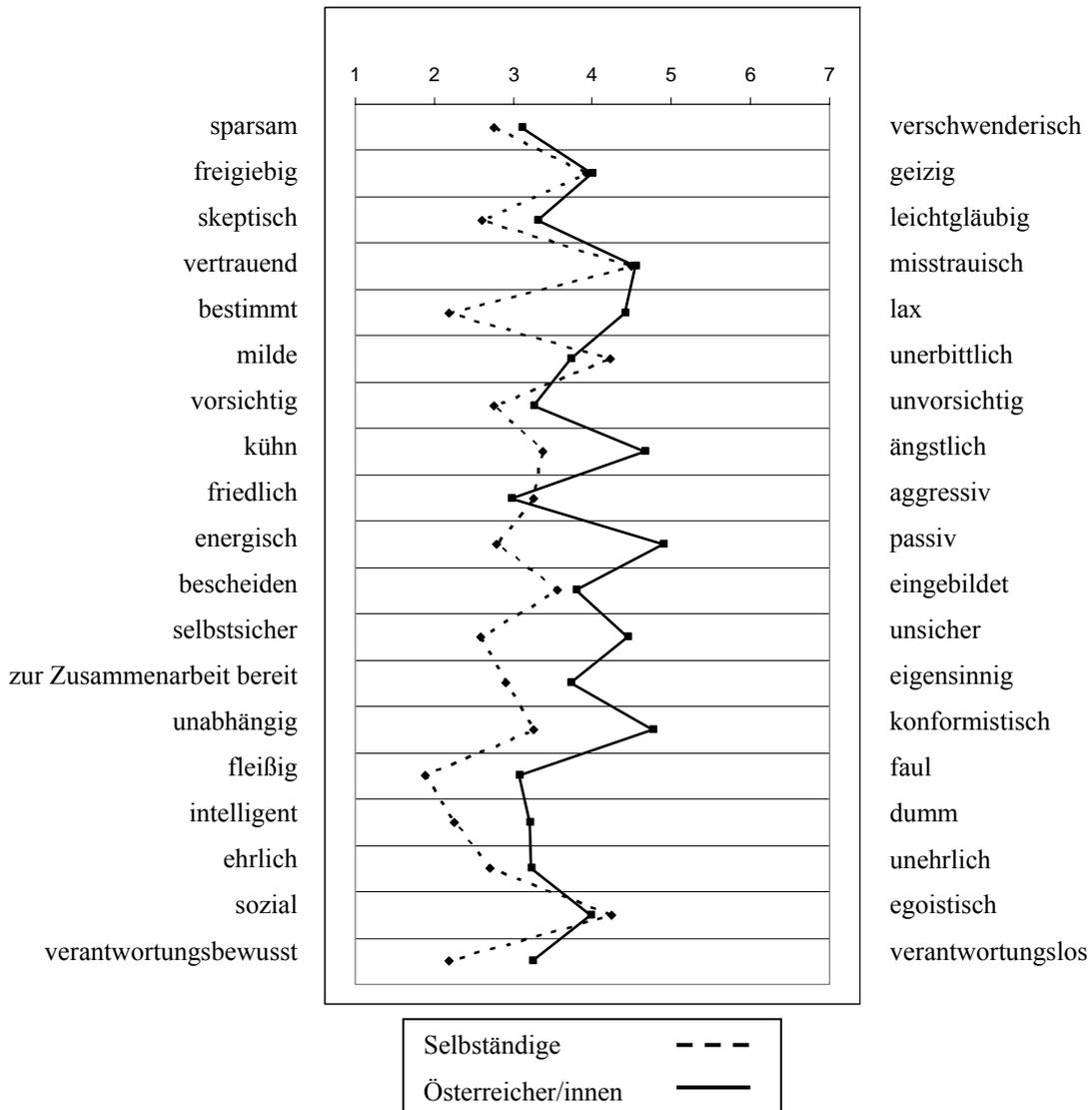
Welche Eigenschaften und Einstellungen zeichnen typische Selbständige und typische Österreicher/innen aus? Die Stichprobe soll an dieser Stelle auch anhand dieser Charakterisierung beschrieben werden.

Von Interesse ist dabei, welche sozialen Vorstellungen die Befragten (österreichische Selbständige) allgemein über Selbständige und über Österreicher/innen haben. Zur deren Erfassung wurde die Methode des Polaritätenprofils von Peabody (1985) herangezogen. Zusätzlich zu den von Peabody standardisierten Eigenschaftswörtern wurden drei weitere Dimensionen hinzugefügt, die speziell für den Steuerkontext geeignet erscheinen. Poschalko (2007) erfragte die verwendeten Eigenschaftswörter mit Hilfe der Methode des freien Assoziierens in Bezug auf Selbständige und Österreicher/innen. Aus den erhaltenen Assoziationen wurden schließlich jene herausgegriffen, die sich besonders geeignet für den Steuerkontext erwiesen.

Anhand von *Abbildung 1* werden die Unterschiede österreichischer Selbständiger hinsichtlich der für sie relevanten sozialen Kategorien „Selbständige“ und „Österreicher/innen“ deutlich. Typische Selbständige beschreiben sich unter anderem als fleißiger und intelligenter als der/die durchschnittliche, österreichische Bürger/in. Darüber hinaus erleben sie sich als selbstsicherer, energischer, bestimmter und kühner. Gemäß der Beschreibung sind typische Selbständige auch unabhängiger und verantwortungsbewusster.

## I) Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung

Die beschriebenen sozialen Vorstellungen zum/zur typischen österreichischen Selbständigen sind den vorliegenden Ergebnissen zu Folge durchwegs positiver, als jene für den/die typische/n Österreicher/in. Man sieht „sich“ lediglich als unerbittlicher, aggressiver und egoistischer als der/die „Durchschnittsbürger/in“, wobei sich die Frage stellt, ob es sich dabei aus Sicht der Selbständigen um negative Eigenschaften handelt.



**Abbildung 1:** Soziale Vorstellungen österreichischer Selbständiger über die Gruppe der Selbständigen und der Österreicher/innen insgesamt

### 4.3. Material

#### 4.3.1. Fragebogen

Untersucht wurden die oben beschriebenen Konzepte zur Steuerehrlichkeit und zur Steuergerechtigkeit. Als Antwortformat wurde eine 7-stufige Skala von 1 (stimme gar nicht zu) bis 7 (stimme völlig zu) gewählt.

Der gesamte Fragebogen zur Erhebung sowie dessen Beschreibung liegt in Rechberger, Hartner und Kirchler (2009) vor. Im Folgenden wird der Fragebogen anhand von einzelnen Items exemplarisch dargestellt. Die Variablen zur Steuerehrlichkeit wurden jeweils so konzeptualisiert, dass ein hoher Wert für ehrliches Verhalten steht. Zum Beispiel bedeutet ein hoher Wert in der Kategorie Steuerehrlichkeit (Hinterziehung), dass keine oder wenig Steuerhinterziehung berichtet wurde. Dies gilt auch für alle anderen Konzepte zur Steuerehrlichkeit.

*Steuerehrlichkeit (Gesamt)*: In dieser Kategorie sind alle hier aufgelisteten Konzepte zur Steuerehrlichkeit in einer Variable zusammengefasst.

Fragen zum Konzept *Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)* lauteten wie folgt: „*Ich gebe meine gesamten Einnahmen in meiner Steuererklärung an.*“

Weiters wurde die Variable *Steuerehrlichkeit (Vermeidung)* erhoben. Dabei wurden Fragen, wie folgende verwendet: „*Ich versuche, innerhalb der vorhandenen legalen Möglichkeiten Steuern zu sparen.*“ [reversed]

Für das Konzept der *Steuerehrlichkeit (Schwarzarbeit)* wurden Fragen, wie folgende gestellt: „*Ich lasse handwerkliche Tätigkeiten auch ohne Rechnung verrichten.*“ [reversed]

Das Steuerverhalten der österreichischen Selbständigen wurde auch anhand von zu bewertenden, vorgegebenen Szenarien – *Steuerehrlichkeit (Szenarien)* – ermittelt. Die Fragestellungen dazu lauteten zum Beispiel: „*Sie sind selbständig und Ihr Geschäft läuft gut. Jetzt ist es Zeit, Ihre Steuererklärung zu machen. Dabei rufen Sie sich das vergangene Jahr in Erinnerung und überlegen nun, wie Sie sich in der folgenden Angelegenheit verhalten werden: Sie sind mehrere Male mit Freunden Essen gegangen und haben die Belege noch. Es besteht die Möglichkeit, diese Essen steuerlich abzusetzen, indem Sie sie als Geschäftsessen deklarieren. Wie wahrscheinlich ist es, dass Sie das Essen mit Freunden absetzen?*“ [reversed]

Die Ergebnisse zur *Freiwillige Steuerehrlichkeit* wurden anhand von Fragestellungen wie folgender erhoben: „*Für mich ist es selbstverständlich, meine Steuern zu zahlen.*“

Für das Konzept der *Erzwungene Steuerehrlichkeit* kamen Fragen wie – „*Ich zahle meine Steuern, weil das Risiko einer Prüfung zu hoch ist.*“ – zum Einsatz.

Auch für die erhobenen Konzepte zur Steuergerechtigkeit soll die verwendete Erhebungsmethode anhand einzelner Items exemplarisch dargestellt werden.

Die *distributive Gerechtigkeit* wurde anhand von Fragen erhoben wie: „*Die Höhe der Steuern, die Selbständige zu zahlen haben, ist gerecht.*“

Die Erhebung des Konzepts der *prozeduralen Gerechtigkeit* basiert auf Fragen wie folgender: „*Die Entscheidungsprozesse und Steuerprüfungen des Finanzamts sind gerecht.*“

Bei der Befragung zur *Mitsprache* im Steuerkontext kamen Fragestellungen wie – „*Ich persönlich habe die Möglichkeit, meine Situation vor den Finanzbehörden zu argumentieren.*“ – zum Einsatz.

Fragen zur Erhebung der *interpersonellen Gerechtigkeit* lauteten unter anderem folgendermaßen: „*Die Mitarbeiter/innen (Sachbearbeiter/innen, Prüfer/innen, etc.) des Finanzamts behandeln Steuerzahler/innen respektvoll.*“

Die *informationelle Gerechtigkeit* wurde anhand Fragestellungen wie folgender erhoben: „*Die Mitarbeiter/innen (Sachbearbeiter/innen, Prüfer/innen, etc.) des Finanzamts geben bei Fragen bereitwillig Auskunft.*“

Die Befragung zur *retributiven Gerechtigkeit* erfolgte durch Fragen wie folgender: „*Das Österreichische Rechtssystem sollte so sein, dass Steuerhinterzieher/innen vor weiteren derartigen Vergehen abgehalten werden.*“

Für das Konzept der *restaurative Gerechtigkeit* wurden Daten unter anderem durch Fragen wie – „*Das österreichische Rechtssystem sollte so sein, dass alle Österreicher/innen die Werte und Regeln lernen können, auf denen das österreichische Steuersystem basiert.*“ – erhoben.

Die Kategorie der *Vorteilhaftigkeit* wurde erhoben mittels Fragen wie zum Beispiel: „*Im Vergleich zum/zur durchschnittlichen Steuerzahler/in habe ich mehr Möglichkeiten, legal Steuern zu reduzieren.*“

### 4.3.2. Vergleichsgruppen

Die Vergleichsgruppen wurden anhand soziodemographischer Parameter gebildet. Neben einem geschlechtsspezifischen Vergleich, wurden Altersgruppen gebildet und nach regionalen Kriterien differenziert. Weitere Untergruppen wurden nach Beruf und Branche und anhand der Ausbildung gebildet. Dazu wurden noch Einkommensgruppen miteinander verglichen sowie abschließend hinsichtlich politischer Orientierung differenziert.

Insgesamt haben mehr *Männer* (n = 327) als *Frauen* (n = 149) an der vorliegenden Befragung teilgenommen.

Eine hohe Anzahl der befragten Selbständigen war zwischen 40 und 49 Jahre alt, diese Verteilung entspricht weitgehend jener in der Gesamtpopulation der selbständigen Österreicher/innen. Um drei annähernd gleich große Gruppen zu bilden, wurde diese zu einer eigenen Kategorie zusammengefasst (Gruppe „40 bis 49 Jahre“; n = 155). Die Vergleichsgruppen bildeten die jüngeren (Gruppe „Bis 39 Jahre“; n = 151) beziehungsweise die älteren (Gruppe „Über 49 Jahre“; n = 170) Selbständigen. Einschränkend muss darauf hingewiesen werden, dass zwar das Alter der Fragebogenteilnehmer/innen erhoben wurde, jedoch nicht der Zeitraum, seit dem sie selbständig erwerbstätig sind.

Die Einteilung nach regionalen Kriterien erfolgte über eine Klassifizierung der österreichischen Bundesländer. Dazu wurden die Teilnehmer/innen in folgende Regionen eingeteilt: „*Westen*“ (Tirol, Vorarlberg und Salzburg; n = 70), „*Norden*“ (Ober- und Niederösterreich; n = 147), „*Südosten*“ (Burgenland, Steiermark und Kärnten; n = 127) und „*Wien*“ (als eigenständige Kategorie; n = 132).

Die Berufsgruppen wurden in die Kategorien „*Freie Berufe (Ärzt/innen, Notar/innen, etc.)*“ (n = 175), „*Inhaber/innen von größeren Unternehmen*“ (n = 30) sowie „*Inhaber/innen von kleineren Unternehmen*“ (n = 271) unterteilt.

Branchenspezifische Untergruppen bilden: „*Gewerbe*“ (n = 80), „*Tourismus*“ (n = 22), „*Handel*“ (n = 54), „*Dienstleistungen*“ (n = 307) und „*Sonstige Branchen*“ (n = 13).

Die österreichischen Selbständigen wurden weiters unter Berücksichtigung ihrer höchsten abgeschlossenen Ausbildung in folgende drei Gruppen aufgeteilt: „*Pflichtschule/Lehre*“ (n = 123), „*Matura*“ (entspricht Abitur; n = 185) und „*Hochschule*“ (n = 168).

Hinsichtlich ihres Einkommens wurden die Befragten in Anlehnung an die in Österreich geltenden Steuerprogressionsstufen in folgende Untergruppen eingeteilt: „Bis € 10.000“ (n = 51), „€ 10.001 bis € 30.000“ (n = 158), „€ 30.001 bis € 50.000“ (n = 110), „€ 50.001 bis € 100.000“ (n = 91) und „Über € 100.000“ (n = 38). Das Einkommen wurde als jährliches Bruttoeinkommen (entspricht dem deklarierten Einkommen vor Abführung der Einkommensteuer) abgefragt. 28 Teilnehmer/innen haben dazu keine Angaben gemacht.

Abschließend wurde noch die politische Orientierung als Vergleichsparameter zwischen den österreichischen Selbständigen herangezogen. Hierbei wurde zwischen „Links“ (n = 134), „Mitte“ (n = 233) sowie „Rechts“ (n = 106) differenziert.

### 4.4. Ergebnisse

#### 4.4.1. Steuerehrlichkeit im Vergleich

Im Folgenden wird die Steuerehrlichkeit zwischen verschiedenen Gruppen von österreichischen Selbständigen miteinander verglichen. *Tabelle 2* gibt einen Überblick über die Mittelwerte der erhobenen Variablen zur Steuerehrlichkeit in ihren verschiedenen Ausprägungen.

Der Vergleich (Mittelwertvergleich; t-Test) zwischen Männern und Frauen brachte signifikante Unterschiede innerhalb der Kategorie *Steuerehrlichkeit (Vermeidung)*. Die Ergebnisse zeigen, dass Männer signifikant ( $t(472) = -2.18, p < .05$ ) häufiger Grauzonen und Gesetzeslücken ausnützen, um legal Steuern zu vermeiden. Darüber hinaus unterscheiden sich Frauen und Männer im Bereich der *Steuerehrlichkeit (Schwarzarbeit)*. Dabei zeigt sich interessanterweise, dass Frauen signifikant häufiger ( $t(472) = 2.03, p < .05$ ) Schwarzarbeit in Anspruch nehmen.

Für den Vergleich der Mittelwerte wurden (für alle Untergruppen außer Geschlecht) einfaktorielle Varianzanalysen mit Post Hoc Analysen (LSD) herangezogen. Auch im Vergleich der Altersgruppen zeigen sich Unterschiede ( $F(2, 471) = 3.53, p < .05$ ) in der Kategorie *Steuerehrlichkeit (Vermeidung)*. Die vorliegenden Daten belegen, dass die Selbständigen „Über 49 Jahre“ signifikant aktiver Steuern auf legalem Weg umgehen, als jene „Bis 39 Jahre“ ( $p < .05, SE = .11$ ) und die Gruppe „40 bis 49 Jahre“ ( $p < .05, SE = .11$ ).

## I) Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung

**Tabelle 2:** Berichtete Steuerehrlichkeit österreichischer Selbständiger – Mittelwertvergleich der Untergruppen

Untergruppen	Kategorien	N	Steuerehrlichkeit (Gesamt)	Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)	Steuerehrlichkeit (Vermeidung)	Steuerehrlichkeit (Schwarzarbeit)	Steuerehrlichkeit (Szenarien)	Freiwillige Steuerehrlichkeit	Erzwungene Steuerehrlichkeit
<b>Selbständige Österreicher/innen Gesamt</b>		476	4.74	5.78	3.32	5.58	5.08	4.66	4.80
<b>Selbständige nach Geschlecht</b>									
	Männer	327	4.75	5.82	<b>3.25<sup>a</sup></b>	<b>5.73<sup>a</sup></b>	5.20	4.67	4.71
	Frauen	149	4.76	5.74	<b>3.47<sup>a</sup></b>	<b>5.38<sup>a</sup></b>	4.92	4.75	4.97
<b>Selbständige nach Altersgruppe</b>									
	Bis 39 Jahre	151	4.81	5.78	<b>3.42<sup>a</sup></b>	5.84	<b>4.83<sup>a,b</sup></b>	4.67	4.84
	40 bis 49 Jahre	155	4.81	5.87	<b>3.40<sup>b</sup></b>	5.50	<b>5.24<sup>a</sup></b>	4.72	4.71
	Über 49 Jahre	170	4.65	5.74	<b>3.15<sup>a,b</sup></b>	5.54	<b>5.25<sup>b</sup></b>	4.69	4.82
<b>Selbständige nach Regionen</b>									
	Westen (T, V, S)	70	4.72	5.74	3.35	5.44	<b>4.94<sup>a</sup></b>	4.60	4.58
	Norden (O, N)	147	4.87	<b>5.99<sup>a</sup></b>	3.30	5.86	<b>5.44<sup>a,b,c*</sup></b>	4.86	4.76
	Südosten (B, St, K)	127	4.73	5.76	3.31	5.58	<b>5.07<sup>b</sup></b>	4.64	4.82
	Wien	132	4.68	<b>5.66<sup>a</sup></b>	3.32	5.50	<b>4.88<sup>c*</sup></b>	4.61	4.91
<b>Selbständige nach Beruf</b>									
	Freie Berufe (Ärzt/innen, Notar/innen, etc.)	175	4.71	5.76	3.25	5.59	<b>4.92<sup>a</sup></b>	<b>4.48<sup>a*</sup></b>	4.87
	Inhaber/innen von größeren Unternehmen	30	4.79	5.56	3.59	5.85	<b>5.61<sup>a</sup></b>	4.97	4.83
	Inhaber/innen von kleineren Unternehmen	271	4.78	5.84	3.33	5.62	5.19	<b>4.80<sup>a*</sup></b>	4.73
<b>Selbständige nach Branche</b>									
	Gewerbe	80	4.83	5.84	3.36	5.89	5.13	4.85	4.89
	Tourismus	22	4.63	5.61	3.31	5.36	4.79	4.62	4.70
	Handel	54	4.71	5.68	3.39	5.53	5.16	4.82	4.68
	Dienstleistungen	307	4.75	5.83	3.28	5.59	5.11	4.62	4.77
	Sonstige Branchen	13	4.69	5.57	3.49	5.42	5.53	4.90	5.41
<b>Selbständige nach Ausbildung</b>									
	Pflichtschule/Lehre	123	4.77	5.78	3.33	5.76	5.05	4.77	4.84
	Matura	185	4.70	<b>5.68<sup>a</sup></b>	3.35	5.52	<b>4.96<sup>a</sup></b>	4.62	4.75
	Hochschule	168	4.80	<b>5.94<sup>a</sup></b>	3.27	5.63	<b>5.34<sup>a</sup></b>	4.72	4.80
<b>Selbständige nach Einkommen</b>									
	Bis € 10.000	51	<b>5.05<sup>a*,b,c</sup></b>	<b>6.08<sup>a*</sup></b>	<b>3.60<sup>a,b,c</sup></b>	<b>6.02<sup>a</sup></b>	<b>5.53<sup>a,b</sup></b>	4.89	<b>5.12<sup>a</sup></b>
	€ 10.001 bis € 30.000	158	<b>4.83<sup>d*</sup></b>	<b>5.85<sup>b</sup></b>	3.39	<b>5.79<sup>b</sup></b>	<b>4.98<sup>a</sup></b>	4.73	4.70
	€ 30.001 bis € 50.000	110	<b>4.56<sup>a*,d*</sup></b>	<b>5.57<sup>a*,b</sup></b>	<b>3.19<sup>a</sup></b>	<b>5.35<sup>a,b</sup></b>	<b>4.94<sup>b</sup></b>	4.52	<b>4.50<sup>a,b</sup></b>
	€ 50.001 bis € 100.000	91	<b>4.71<sup>b</sup></b>	5.81	<b>3.22<sup>b</sup></b>	5.50	5.09	4.71	<b>4.98<sup>b</sup></b>
	Über € 100.000	38	<b>4.64<sup>c</sup></b>	5.84	<b>3.08<sup>c</sup></b>	5.29	5.23	4.73	4.89
<b>Nach politischer Orientierung</b>									
	Links	134	4.72	5.71	3.35	5.57	<b>4.89<sup>a</sup></b>	<b>4.54<sup>a</sup></b>	4.83
	Mitte	233	<b>4.85<sup>a*</sup></b>	<b>5.92<sup>a</sup></b>	3.38	5.74	<b>5.29<sup>a</sup></b>	<b>4.81<sup>a</sup></b>	4.77
	Rechts	106	<b>4.58<sup>a*</sup></b>	<b>5.63<sup>a</sup></b>	3.15	5.41	5.02	4.61	4.81

**Notes:** <sup>a,b,c,d</sup> gleiche Buchstaben innerhalb einer Untergruppe und Kategorie bedeuten signifikante Unterschiede auf dem 5% Niveau, <sup>a\*,b\*,c\*,d\*</sup> bedeuten signifikante Unterschiede auf dem 1% Niveau;

Offenbar steigen mit zunehmendem Alter und zunehmender Erfahrung das Wissen um legale Schlupflöcher und Gesetzeslücken und damit die Möglichkeiten zur Steuervermeidung. Dies wird auch durch eine signifikant negative Korrelation (Spearman;  $r = -.09$ ,  $p = < .05$ ) zwischen Alter und Steuervermeidung unterstrichen. Das Steuerverhalten der österreichischen Selbständigen wurde auch anhand von vorgegebenen Szenarien – *Steuerehrlichkeit (Szenarien)* – ermittelt. Dabei zeigte sich zwischen den Altersgruppen ein weiterer signifikanter Unterschied ( $F(2, 473) = 4.06$ ,  $p < .05$ ). Die jüngeren Selbständigen (Gruppe „Bis 39 Jahre“) geben an, signifikant häufiger in den beschriebenen Szenarien die Möglichkeit der Steuerverkürzung in Anspruch zu nehmen als die Gruppe „40 bis 49 Jahre“ ( $p < .05$ ,  $SE = .17$ ) und die Gruppe „Über 49 Jahre“ ( $p < .05$ ,  $SE = .16$ ). Diese Erkenntnis wird auch durch eine signifikante positive Korrelation ( $r = .11$ ,  $p < .05$ ) zwischen dem Alter der Befragten und der beschriebenen Variable bestätigt.

In Abhängigkeit von den beschriebenen regionalen Gesichtspunkten zeigen sich Unterschiede ( $F(3, 470) = 4.06$ ,  $p = .09$ ) im Bereich *Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)*. Die Ergebnisse belegen, dass selbständig Erwerbstätige aus „Wien“ signifikant häufiger Steuern hinterziehen als Selbständige aus der Region „Norden“ ( $p < .05$ ,  $SE = .14$ ). Zusätzlich ergeben sich weitere signifikante regionale Unterschiede ( $F(3, 472) = 3.89$ ,  $p < .01$ ) im Bereich der weiter oben bereits geschilderten *Steuerehrlichkeit (Szenarien)*. Demnach nutzen in der Region „Norden“ Selbständige signifikant seltener die Möglichkeiten zur Steuerverkürzung wie jene aus der Region „Westen“ ( $p < .05$ ,  $SE = .21$ ), „Südosten“ ( $p < .05$ ,  $SE = .18$ ) und „Wien“ ( $p < .01$ ,  $SE = .18$ ).

Gemäß der Differenzierung nach Berufsgruppen, zeigen die Befragten wiederum Unterschiede ( $F(2, 473) = 3.62$ ,  $p < .05$ ) im Bereich *Steuerehrlichkeit (Szenarien)*. Personen aus der Kategorie „Freie Berufe (Ärzt/innen, Notar/innen, etc.)“ sind demnach wesentlich eher zur Verkürzung von Steuerleistungen – gemäß den beschriebenen Szenarien – bereit, als die Gruppe der „Inhaber/innen von größeren Unternehmen“ ( $p < .05$ ,  $SE = .17$ ). Auch beim Konzept der *Freiwilligen Steuerehrlichkeit* ( $F(2, 473) = 4.21$ ,  $p < .05$ ) zeigt die Gruppe „Freie Berufe (Ärzt/innen, Notar/innen, etc.)“ weniger Zustimmung als die Gruppe der „Inhaber/innen kleinerer Unternehmen“ ( $p < .01$ ,  $SE = .12$ ).

Signifikante, branchenspezifische Unterschiede im Bereich des berichteten Steuerverhaltens wurden nicht festgestellt.

Betrachtet man die österreichischen Selbständigen hinsichtlich ihres Bildungsniveaus, ergeben sich Unterschiede ( $F(2, 471) = 2.39, p = .09$ ) hinsichtlich der *Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)*. Die Gruppe mit „Matura“ gibt eine höhere Bereitschaft zur Steuerhinterziehung an, als die Vergleichsgruppe „Hochschule“ ( $p < .05, SE = .12$ ). Ein ähnliches Bild ( $F(2, 473) = 3.18, p < .05$ ) zeigt sich bei den Szenarien zur Steuerverkürzung – *Steuerehrlichkeit (Szenarien)*. Auch hier ist die Bereitschaft zur Verkürzung bei den „Maturant/innen“ signifikant höher als bei den „Hochschulabsolvent/innen“ ( $p < .05, SE = .16$ ).

Der Vergleich verschiedener Einkommensgruppen hinsichtlich des Steuerverhaltens in seiner Gesamtheit – *Steuerehrlichkeit (Gesamt)* – liefert ebenfalls signifikante Ergebnisse ( $F(4, 442) = 3.70, p < .01$ ). Wir beobachten signifikante Unterschiede zwischen der Gruppe mit dem niedrigsten Einkommen („Bis € 10.000“) und den Gruppen „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .01, SE = .14$ ) sowie „€ 50.001 bis € 100.000“ ( $p < .05, SE = .14$ ) als auch der höchsten Einkommensgruppe „Über € 100.000“ ( $p < .05, SE = .18$ ). Darüber hinaus kann ein Unterschied zwischen der Gruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ und der Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .01, SE = .10$ ) identifiziert werden. Allgemein kann eine signifikant negative Korrelation (Spearman;  $r = -.14, p < .01$ ) zwischen Steuerehrlichkeit und der Höhe des Einkommens festgestellt werden. Weiter zeigt sich auch ein Unterschied  $F(4, 442) = 2.01, p = .09$ ) zwischen der Höhe des Einkommens und der Steuerhinterziehung – *Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)*. Die Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ hinterzieht mehr Steuern als die geringeren Einkommensgruppen. Im Vergleich zur Gruppe „Bis € 10.000“ ( $p < .01, SE = .19$ ), ebenso wie im Vergleich zur Gruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .05, SE = .14$ ). Die Steuervermeidung – *Steuerehrlichkeit (Vermeidung)* – betreffend, zeigt der Mittelwertvergleich weitere signifikante Unterschiede ( $F(4, 442) = 2.41, p < .05$ ). Die Ergebnisse belegen, dass Selbständige mit niedrigem Einkommen weniger häufig auf legalem Weg Steuern reduzieren. Die Gruppe „Bis € 10.000“ unterscheidet sich signifikant von den drei höchsten Einkommensgruppen: „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .05, SE = .17$ ), „€ 50.001 bis € 100.000“ ( $p < .05, SE = .18$ ) und „Über € 100.000“ ( $p < .05, SE = .21$ ). Auch hier kann eine signifikant negative Korrelation ( $r = -.12, p < .05$ ) zwischen Steuerehrlichkeit (Vermeidung) und Einkommen ausgemacht werden. Auch in Bezug auf die Bereitschaft zur Unterstützung von Schwarzarbeit – *Steuerehrlichkeit (Schwarzarbeit)* – liefert die Befragung interessante Ergebnisse ( $F(4, 442) = 2.18, p = .07$ ). Umso mehr Einkommen man zur Verfügung hat, umso eher scheint man bereit, Schwarzarbeit in Auftrag zu geben. Die einkommensschwächste Gruppe („Bis € 10.000“) zeigt signifikant weniger Bereitschaft in diese Richtung als die

Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .29$ ). Letztgenannte Gruppe liegt diesbezüglich auch deutlich über jener von „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .22$ ). Weitere Unterschiede ( $F(4, 443) = 1.73$ ,  $p = .14$ ) ergaben sich in Bezug auf die Kategorie *Steuerehrlichkeit (Szenarien)*. Hier ist die entsprechende Bereitschaft zur Steuerverkürzung in der einkommensschwächsten Gruppe („Bis € 10.000“) signifikant niedriger ausgeprägt als in den Gruppen „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .24$ ) und „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .25$ ). Beim Konzept der *erzwungenen Steuerehrlichkeit* bestätigen die Ergebnisse ( $F(4, 443) = 2.48$ ,  $p < .05$ ), dass diese am wirksamsten bei den besonders hohen, beziehungsweise besonders niedrigen Einkommensschichten ist und am geringsten in der mittleren Kategorie. Die Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ erzielt hier einen signifikant niedrigeren Mittelwert als die Gruppe „Bis € 10.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .24$ ) und als jene von „€ 50.001 bis € 100.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .20$ ).

Vergleicht man die österreichischen Selbständigen hinsichtlich ihrer politischen Orientierung, beobachten wir signifikante Ergebnisse ( $F(2, 469) = 3.84$ ,  $p < .05$ ) bei der Variable *Steuerehrlichkeit (Gesamt)*. Jene Gruppe, die sich politisch dem rechten Flügel zuordnet, zeigt sich signifikant weniger steuerehrlich als die politische Mitte ( $p < .01$ ,  $SE = .10$ ). Dieser Unterschied ( $F(2, 469) = 2.87$ ,  $p = .06$ ) setzt sich auch im Teilbereich der Steuerhinterziehung – *Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)* – fort. Wiederum ist die Gruppe „Rechts“ eher zu illegalem Verhalten in Form von Steuerhinterziehung bereit als die Gruppe „Mitte“ ( $p < .05$ ,  $SE = .13$ ). Ein unterschiedliches Ergebnis ( $F(2, 470) = 3.42$ ,  $p < .05$ ) liefert auch die Erhebung im Bereich der *Steuerehrlichkeit (Szenarien)*. Hier zeigen sich die Selbständigen, die sich der linken politischen Gruppe zugehörig fühlen, eher bereit zur Abgabenverkürzung als die politische Mitte ( $p < .05$ ,  $SE = .16$ ). Ein ähnliches Ergebnis ( $F(2, 470) = 2.19$ ,  $p = .11$ ) beobachten wir auch beim Konzept der *freiwilligen Steuerehrlichkeit*. Die Bereitschaft zur freiwilligen Abfuhr von Steuern verknüpft mit Vertrauen in die Steuerbehörden ist demnach im politisch linken Spektrum signifikant weniger stark ausgeprägt, als in der Mitte des politischen Spektrums ( $p < .05$ ,  $SE = .14$ ).

### 4.4.2. Steuergerechtigkeit im Vergleich

*Tabelle 3* gibt einen Überblick über die erhobenen Variablen zur Steuergerechtigkeit. Die soziodemographischen Vergleichsgruppen sind identisch mit jenen zur Steuerehrlichkeit und sind unter Punkt 4.3.2. beschrieben. Der Vergleich zwischen Männern und Frauen ergibt für die unterschiedlichen Konzepte der Steuergerechtigkeit keine signifikanten Ergebnisse.

## I) Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung

**Tabelle 3:** Berichtete erlebte Steuergerechtigkeit österreichischer Selbständiger – Mittelwertvergleich der Untergruppen

Untergruppen	Kategorien	N	Distributive Gerechtigkeit	Prozedurale Gerechtigkeit	Mitsprache	Interpersonelle Gerechtigkeit	Informationelle Gerechtigkeit	Retributive Gerechtigkeit	Restaurative Gerechtigkeit	Vorteilhaftigkeit
<i>Selbständige Österreicher/innen Gesamt</i>		476	3.07	4.15	3.24	4.60	4.62	3.82	2.85	3.28
<i>Selbständige nach Geschlecht</i>										
	Männer	327	3.06	4.21	3.27	4.62	4.67	3.77	2.84	3.28
	Frauen	149	3.03	4.03	3.13	4.60	4.51	3.83	2.77	3.25
<i>Selbständige nach Altersgruppe</i>										
	Bis 39 Jahre	151	3.07	4.11	3.26	<b>4.44<sup>a*</sup></b>	4.54	3.92	2.94	3.25
	40 bis 49 Jahre	155	2.97	4.13	3.15	4.60	4.55	3.93	2.70	<b>3.15<sup>a</sup></b>
	Über 49 Jahre	170	3.11	4.22	3.27	<b>4.78<sup>a*</sup></b>	4.75	3.54	2.83	<b>3.40<sup>a</sup></b>
<i>Selbständige nach Regionen</i>										
	Westen (T, V, S)	70	<b>3.29<sup>a</sup></b>	4.16	3.28	4.71	4.80	3.68	3.04	<b>3.48<sup>a,b</sup></b>
	Norden (O, N)	147	3.15	4.21	3.32	<b>4.76<sup>a</sup></b>	4.74	3.59	2.70	3.29
	Südosten (B, St, K)	127	2.96	4.08	3.18	<b>4.45<sup>a</sup></b>	4.57	3.82	2.78	<b>3.21<sup>a</sup></b>
	Wien	132	<b>2.91<sup>a</sup></b>	4.16	3.15	4.55	4.44	4.04	2.88	<b>3.20<sup>b</sup></b>
<i>Selbständige nach Beruf</i>										
	Freie Berufe (Ärzt/innen, Notar/innen, etc.)	175	3.05	4.09	3.25	4.59	4.51	3.81	2.71	3.35
	Inhaber/innen von größeren Unternehmen	30	2.93	4.19	3.19	<b>4.17<sup>a</sup></b>	4.32	3.43	3.14	3.29
	Inhaber/innen von kleineren Unternehmen	271	3.07	4.19	3.22	<b>4.68<sup>a</sup></b>	4.72	3.82	2.86	3.22
<i>Selbständige nach Branche</i>										
	Gewerbe	80	3.15	4.19	3.28	4.69	<b>4.89<sup>a</sup></b>	3.83	2.72	<b>3.14<sup>a</sup></b>
	Tourismus	22	3.27	4.31	3.32	4.79	4.76	4.31	3.33	3.38
	Handel	54	3.04	4.16	3.27	4.63	4.59	3.65	3.11	<b>3.52<sup>a,b</sup></b>
	Dienstleistungen	307	3.02	4.14	3.21	4.59	4.58	3.76	2.73	3.26
	Sonstige Branchen	13	2.81	4.01	3.12	4.30	<b>3.95<sup>a</sup></b>	4.04	3.49	<b>2.93<sup>b</sup></b>
<i>Selbständige nach Ausbildung</i>										
	Pflichtschule/Lehre	123	3.01	4.12	3.16	4.59	4.66	3.62	3.06	3.20
	Matura	185	3.02	4.13	3.22	4.63	4.62	3.77	2.76	3.35
	Hochschule	168	3.12	4.21	3.29	4.61	4.59	3.94	2.72	3.22
<i>Selbständige nach Einkommen</i>										
	Bis € 10.000	51	3.01	<b>4.13<sup>a</sup></b>	3.04	4.49	4.48	3.68	<b>3.07<sup>a</sup></b>	3.22
	€ 10.001 bis € 30.000	158	<b>3.18<sup>a,b*</sup></b>	<b>4.23<sup>b*</sup></b>	3.31	4.70	<b>4.62<sup>a</sup></b>	3.68	2.73	<b>3.41<sup>a,b*</sup></b>
	€ 30.001 bis € 50.000	110	<b>3.30<sup>c,d*</sup></b>	<b>4.26<sup>c*</sup></b>	3.40	4.71	<b>4.80<sup>b*</sup></b>	3.62	2.71	<b>3.37<sup>c</sup></b>
	€ 50.001 bis € 100.000	91	<b>2.86<sup>a,c</sup></b>	4.07	3.15	4.48	<b>4.65<sup>c</sup></b>	4.14	2.99	<b>3.16<sup>a*</sup></b>
	Über € 100.000	38	<b>2.54<sup>b*,d*</sup></b>	<b>3.71<sup>a,b*,c*</sup></b>	3.00	4.29	<b>4.10<sup>a,b*,c</sup></b>	3.70	<b>2.36<sup>a</sup></b>	<b>2.94<sup>b*,c</sup></b>
<i>Nach politischer Orientierung</i>										
	Links	134	<b>3.19<sup>a</sup></b>	4.20	3.32	4.70	4.62	4.00	2.82	<b>3.46<sup>a*</sup></b>
	Mitte	233	<b>2.91<sup>a,b</sup></b>	4.09	3.12	4.52	<b>4.51<sup>a</sup></b>	3.59	2.73	<b>3.16<sup>a*</sup></b>
	Rechts	106	<b>3.19<sup>b</sup></b>	4.25	3.37	4.70	<b>4.87<sup>a</sup></b>	3.97	3.04	3.25

**Notes:** <sup>a,b,c,d</sup> gleiche Buchstaben innerhalb einer Untergruppe und Kategorie bedeuten signifikante Unterschiede auf dem 5% Niveau, <sup>a\*,b\*,c\*,d\*</sup> bedeuten signifikante Unterschiede auf dem 1% Niveau;

Die Altersgruppen betreffend, zeigt sich ein signifikanter Unterschied ( $F(2, 473) = 3.57, p < .05$ ) beim Konzept der *interpersonellen Gerechtigkeit*. Der Mittelwertvergleich zeigt, dass die Altersgruppe „Über 49 Jahre“ die interpersonelle Gerechtigkeit signifikant höher ( $p < .01, SE = .13$ ) wahrnimmt als die Gruppe „Bis 39 Jahre“. Dies deutet darauf hin, dass mit zunehmender Erfahrung, die Interaktion mit der Steuerbehörde als gerechter erlebt wird (Spearman;  $r = .12, p < .01$ ). Darüber hinaus beobachtet man innerhalb der Altersgruppen einen weiteren signifikanten Unterschied ( $F(2, 473) = 3.05, p < .05$ ) in Bezug auf das Konzept der *Vorteilhaftigkeit*. Hier unterscheidet sich die Gruppe der „40- bis 49-jährigen“ signifikant ( $p < .05, SE = .10$ ) von der Gruppe der „über 49-jährigen“. Die älteren Selbständigen nehmen demnach mehr Möglichkeiten wahr, Schlupflöcher auszunutzen beziehungsweise von staatlichen Leistungen zu profitieren.

Das Konzept der *distributiven Gerechtigkeit* zeigt Unterschiede ( $F(3, 472) = 2.15, p = .09$ ) innerhalb der Regionen auf. Die Ergebnisse belegen, dass selbständige Steuerzahler/innen aus der Region „Westen“ die Verteilungsgerechtigkeit durch das Steuersystem als signifikant höher wahrnehmen als aus der Region „Wien“ ( $p < .05, SE = .18$ ). Ein weiterer signifikanter Unterschied ( $F(3, 472) = 2.15, p = .09$ ) wurde wiederum beim Konzept der *interpersonellen Gerechtigkeit* gefunden. Selbständige Steuerzahler/innen, aus der Region „Norden“, nehmen die Interaktion mit der Steuerbehörde als signifikant gerechter wahr ( $p < .05, SE = .14$ ), als dies in der Region „Südosten“ der Fall ist. Unterschiede ( $F(3, 472) = 1.67, p = .09$ ) ergeben sich auch beim Konzept der *Vorteilhaftigkeit*. Diese wird sowohl im „Westen“ ( $p < .05, SE = .17$ ) als auch in „Wien“ ( $p < .05, SE = .14$ ) signifikant höher wahrgenommen als im Südosten. Darüber hinaus finden sich keine nennenswerten Unterschiede zwischen den nach regionalen Kriterien gebildeten Untergruppen.

Der einzige nennenswerte Unterschied ( $F(3, 472) = 2.75, p = .07$ ) zwischen den Berufsgruppen hinsichtlich der berichteten Steuergerechtigkeit, betrifft erneut das Konzept der *interpersonellen Gerechtigkeit*. „Inhaber/innen kleinerer Unternehmen“ empfinden die Interaktion mit den Steuerbehörden interessanterweise gerechter als „Inhaber/innen größerer Firmen“ ( $p < .05, SE = .22$ ). Dieses Ergebnis könnte dadurch begründet sein, dass Inhaber/innen kleinerer Firmen mehr direkten Kontakt zur Steuerbehörde haben.

Signifikante Unterschiede ( $F(4, 471) = 1.89, p = .11$ ) in Bezug auf die Branche ergeben sich für das Konzept der *informationellen Gerechtigkeit* – wie die Interpersonelle Gerechtigkeit eine Unterkategorie der prozeduralen Gerechtigkeit. Hier nehmen Selbständige aus der Branche „Gewerbe“ die Steuerbehörden als gerechter wahr, als die Gruppe der

„Sonstigen Branchen“ ( $p < .05$ ,  $SE = .14$ ). Hinsichtlich der *Vorteilhaftigkeit* ( $F(4, 471) = 1.95$ ,  $p = .10$ ) unterscheidet sich die Branche „Handel“ sowohl signifikant ( $p < .05$ ,  $SE = .16$ ) von der Branche „Gewerbe“, wie auch von den „Sonstigen Branchen“ ( $p < .05$ ,  $SE = .28$ ).

In Bezug auf das Bildungsniveau der österreichischen Selbständigen wurden keine signifikanten Unterschiede im Bereich der berichteten Steuergerechtigkeit festgestellt.

Zwischen den Einkommensgruppen konnten eine Reihe signifikante Unterschiede beobachtet werden. Es zeigen sich vor allem Unterschiede ( $F(4, 443) = 3.97$ ,  $p < .01$ ) in der berichteten *distributiven Gerechtigkeit* zwischen den hohen und den niedrigeren Einkommenskategorien. Die Einkommensgruppe „€ 50.001 bis € 100.000“ unterscheidet sich sowohl signifikant von der Gruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .16$ ), als auch von der Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .17$ ). Auch die höchste Einkommensgruppe „Über € 100.000“ zeigt signifikante Unterschiede im Vergleich zu denselben Untergruppen. Im Vergleich zur Gruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .01$ ,  $SE = .21$ ) ist der Unterschied ähnlich deutlich wie zur Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .01$ ,  $SE = .22$ ). Anhand dieser Ergebnisse zeigt sich deutlich, dass mit steigenden Einkommen und damit mit steigender Steuerlast die Verteilung als weniger gerecht wahrgenommen wird, was sich auch in einer negativen, signifikanten Korrelation nach Spearman ( $r = -.12$ ,  $p < .05$ ) manifestiert. Interessanterweise wird die distributive Gerechtigkeit von der Gruppe „Bis € 10.000“ (hier fällt keine steuerliche Belastung an) weniger stark erlebt, als in den beiden nachfolgenden Gruppen. Ähnlich interessant sind die Ergebnisse ( $F(4, 443) = 2.74$ ,  $p < .05$ ) hinsichtlich des Konzepts der *prozeduralen Gerechtigkeit*. Auch hier zeigen sich zum Teil hoch signifikante Unterschiede. Die wahrgenommene Gerechtigkeit, auf der die Entscheidungsprozesse der Steuerbehörden basieren, wird von der Gruppe mit dem höchsten Einkommen („Über € 100.000“) als wesentlich geringer wahrgenommen als in den niedrigeren Kategorien. Sowohl im Vergleich zur Gruppe „Bis € 10.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .21$ ), wie auch zur Gruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .01$ ,  $SE = .18$ ) und zur Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .01$ ,  $SE = .19$ ). Demnach werden auch die Verfahren innerhalb des Steuersystems mit zunehmenden Einkommen als ungerechter erlebt, was sich wieder in einer negativen, signifikanten Korrelation ( $r = -.10$ ,  $p < .05$ ) ausdrückt. Die Mittelwerte – und damit die erlebte und berichtete Gerechtigkeit – innerhalb dieser Kategorie steigen in Abhängigkeit der Einkommenshöhe leicht an bis zur Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ und sinken danach mit zunehmenden Einkommen merklich ab. Auch bei der *informationellen Gerechtigkeit* zeigten sich Unterschiede ( $F(4, 443) = 2.25$ ,  $p = .06$ ). Diese Form der prozeduralen Gerechtigkeit

wird ähnlich wie bei den vorangegangenen Konzepten von der höchsten Einkommensgruppe als signifikant niedriger wahrgenommen. Die Gruppe „Über € 100.000“ liegt sowohl im Vergleich zur Gruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .23$ ), als auch zur Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .01$ ,  $SE = .24$ ) und zur Gruppe „€ 50.001 bis € 100.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .25$ ) signifikant niedriger. Ein ähnliches Bild zeichnet sich beim Konzept der *Vorteilhaftigkeit* ab. Auch hier nimmt mit zunehmender Einkommenshöhe die erlebte „Vorteilhaftigkeit“ ab ( $F(4, 443) = 2.78$ ,  $p < .05$ ). Signifikante Unterschiede zeigen sich in Bezug auf die Einkommensgruppe „€ 10.001 bis € 30.000“ mit den Gruppen „€ 50.001 bis € 100.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .12$ ) und „über € 100.000“ ( $p < .01$ ,  $SE = .16$ ). Darüber hinaus liegen die Mittelwerte der Einkommensgruppe „Über € 100.000“ auch signifikant unter jener der Gruppe „€ 30.001 bis € 50.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .17$ ). Auch die Vorteilhaftigkeit korreliert signifikant negativ mit der Einkommenshöhe ( $r = -.12$ ,  $p < .05$ ). Letztlich ergaben sich auch hinsichtlich der Einkommenshöhe auch noch Unterschiede ( $F(4, 443) = 1.43$ ,  $p = .22$ ) das Konzept der *restaurativen Gerechtigkeit* betreffend. Auch hier zeigte sich, dass das Interesse an der Wiederherstellung des sozialen Konsenses durch die Anerkennung der Verantwortung durch die Täter/innen mit zunehmenden Einkommen tendenziell sinkt. Signifikante Unterschiede zeigten sich zwischen der Gruppe „Über € 100.000“ und „bis € 10.000“ ( $p < .05$ ,  $SE = .36$ ).

Abschließend wurde erneut anhand der berichteten politischen Orientierung differenziert. Ein signifikanter Unterschied ( $F(2, 470) = 3.16$ ,  $p < .05$ ) zeigte sich beim Konzept der *distributiven Gerechtigkeit*. Hier belegten die Ergebnisse, dass die Kategorie „Mitte“ die Verteilung der Steuerlast als signifikant ungerechter erlebt als die Kategorien „Links“ ( $p < .05$ ,  $SE = .13$ ) sowie „Rechts“ ( $p < .05$ ,  $SE = .14$ ). Unterschiede ( $F(2, 470) = 2.84$ ,  $p = .06$ ) zeigten sich erneut bei der wahrgenommenen *informationellen Gerechtigkeit*. Diese wird von der Kategorie „Rechts“ signifikant höher erlebt als von der Kategorie „Mitte“ ( $p < .05$ ,  $SE = .15$ ). Bezüglich des Konzepts der *Vorteilhaftigkeit* ( $F(2, 470) = 4.39$ ,  $p < .05$ ) wird ersichtlich, dass das Steuersystem im Allgemeinen von der Kategorie „Links“ als signifikant vorteilhafter wahrgenommen wird, als von der Kategorie „Mitte“ ( $p < .01$ ,  $SE = .10$ ).

### 4.4.3. Wechselwirkung zwischen Steuerehrlichkeit und Steuergerechtigkeit

Die Ergebnisse in *Tabelle 4* liefern Antworten auf die Frage, inwieweit sich die erfassten Konzepte über die Gerechtigkeit des Steuersystems auf die Steuerehrlichkeit

## I) Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung

**Tabelle 4:** Wechselwirkung zwischen Steuerehrlichkeit und Steuergerechtigkeit - Korrelationstabelle

		Steuerehrlichkeit (Gesamt)	Steuerehrlichkeit (Hinterziehung)	Steuerehrlichkeit (Vermeidung)	Steuerehrlichkeit (Schwarzarbeit)	Steuerehrlichkeit (Szenarien)	Freiwillige Steuerehrlichkeit	Erzwungene Steuerehrlichkeit
<b>Distributive Gerechtigkeit</b>	Pearson	<b>.10*</b>	<b>.11*</b>	.01	<b>.10*</b>	<b>.13**</b>	<b>.21**</b>	<b>-.12**</b>
	Sig. (2-seitig)	<b>.03</b>	<b>.01</b>	.84	<b>.02</b>	<b>.01</b>	<b>.00</b>	<b>.01</b>
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Prozedurale Gerechtigkeit</b>	Pearson	<b>.16**</b>	<b>.22**</b>	-.01	<b>.12*</b>	<b>.17**</b>	<b>.27**</b>	-.08
	Sig. (2-seitig)	<b>.00</b>	<b>.00</b>	.78	<b>.01</b>	<b>.00</b>	<b>.00</b>	.10
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Mitsprache</b>	Pearson	.02	.07	-.08	.06	<b>.12**</b>	<b>.12*</b>	<b>-.12**</b>
	Sig. (2-seitig)	.75	.15	.07	.23	<b>.01</b>	<b>.01</b>	<b>.01</b>
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Interpersonelle Gerechtigkeit</b>	Pearson	<b>.13**</b>	<b>.18**</b>	-.01	.08	<b>.11*</b>	<b>.23**</b>	-.01
	Sig. (2-seitig)	<b>.01</b>	<b>.00</b>	.78	.08	<b>.01</b>	<b>.00</b>	.83
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Informationelle Gerechtigkeit</b>	Pearson	.06	<b>.10*</b>	-.02	.04	.09	<b>.24**</b>	.03
	Sig. (2-seitig)	.17	<b>.03</b>	.66	.35	.05	<b>.00</b>	.54
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Retributive Gerechtigkeit</b>	Pearson	<b>.18**</b>	<b>.19**</b>	.02	<b>.19**</b>	<b>.16**</b>	<b>.17**</b>	.04
	Sig. (2-seitig)	<b>.00</b>	<b>.00</b>	.65	<b>.00</b>	<b>.00</b>	<b>.00</b>	.34
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Restaurative Gerechtigkeit</b>	Pearson	<b>.16**</b>	<b>.28**</b>	<b>-.09*</b>	<b>.13**</b>	<b>.10*</b>	<b>.21**</b>	.02
	Sig. (2-seitig)	<b>.00</b>	<b>.00</b>	<b>.04</b>	<b>.00</b>	<b>.04</b>	<b>.00</b>	.63
	N	476	476	476	476	476	476	476
<b>Vorteil- haftigkeit</b>	Pearson	-.07	-.06	-.08	.04	-.01	.02	<b>-.18**</b>
	Sig. (2-seitig)	.13	.21	.07	.40	.85	.67	<b>.00</b>
	N	476	476	476	476	476	476	476

Notes: \*\* die Korrelation ist auf dem Niveau 0,01 ( 2-seitig ) signifikant. \* die Korrelation ist auf dem Niveau 0,05 ( 2-seitig ) signifikant

österreichischer Selbständiger auswirkt. Diese Wechselwirkungen werden mittels Korrelationen (Pearson) beschrieben.

Die Ergebnisse belegen, dass sich die wahrgenommenen Formen von Gerechtigkeit durchwegs positiv auf die Steuerehrlichkeit auswirken. So zeigt zum Beispiel die *distributive Gerechtigkeit* (Verteilungsgerechtigkeit) signifikant positive Korrelationen mit beinahe allen unterschiedlichen Formen der Steuerehrlichkeit.

Positive Korrelationen zwischen Gerechtigkeit und Steuerehrlichkeit lassen sich vor allem hinsichtlich der Steuerehrlichkeit in Bezug zu Hinterziehung, Schwarzarbeit und auch der beschriebenen Szenarien beobachten. Umso gerechter das System erlebt wird, umso ehrlicher verhalten sich die österreichischen Selbständigen.

Weitgehende negative Zusammenhänge zeigen sich zwischen der Steuervermeidung und der wahrgenommenen Steuergerechtigkeit. Wird das Steuersystem als gerecht erlebt, nimmt die beschriebene legale Reduktion der Steuern zu. Die Rechtfertigung, reaktantes Verhalten gegenüber einem als ungerecht erlebten Steuersystem an den Tag zu legen, ist offenbar verschwunden, dafür tritt die Auseinandersetzung mit Grauzonen und Lücken des Steuersystems in den Vordergrund.

Auffallend erscheint, dass sich Gerechtigkeit weitgehend negativ auf das Konzept der erzwungenen Steuerehrlichkeit auswirkt. Wird das Steuersystem demnach als ungerecht erlebt, steigt der Einfluss von erzwungenem Steuerverhalten beziehungsweise umso mächtiger wird die Steuerbehörde wahrgenommen.

Dagegen wirkt sich die erlebte Steuergerechtigkeit auf die Dimension der Freiwilligen Steuerehrlichkeit naturgemäß positiv aus. Vertrauen in die Steuerbehörde bedingt demnach Vertrauen in die Gerechtigkeit des Systems und umgekehrt.

### 5. Diskussion und Zusammenfassung

Betrachtet man die österreichischen Selbständigen (differenziert nach Gruppen anhand soziodemographischer Parameter) in Hinblick auf ihre Steuerehrlichkeit und das Konzept der Steuergerechtigkeit, liefern die Ergebnisse in ihrer Gesamtbetrachtung interessante Anhaltspunkte.

Vergleicht man die Steuerehrlichkeit von Männern und Frauen, so liefern die vorliegenden Ergebnisse keine einheitlichen Unterschiede. Dies steht im Widerspruch zu einem Großteil der wissenschaftlichen Studien zur Steuerehrlichkeit, die davon berichten, dass sich Männer hinsichtlich Steuern unehrlicher als Frauen verhalten (Jackson & Milliron, 1986). Auch in den Experimenten von Kastlunger, Dressler, Kirchler, Mittone und Voracek (submitted) zeigte sich, dass Frauen in höherem Ausmaß steuerehrlich sind und weniger strategisch agieren als Männer. Sowohl das Geschlecht als auch die Orientierung an den Geschlechterrollen korrelierten signifikant mit Hinterziehung und strategischem Verhalten. Die vorliegende Studie liefert in zwei Punkten interessante Ergebnisse. Einerseits tritt bei Männern signifikant häufiger Steuervermeidung auf legalem Weg auf, was auch damit erklärt werden kann, dass diese Form der Steuerverkürzung besonders in den Gruppen mit höherem Einkommen praktiziert wird, in denen die Männer überrepräsentiert sind. Andererseits belegen die Ergebnisse, dass die weiblichen Selbständigen deutlich häufiger Schwarzarbeit in Anspruch nehmen. Dieses – für uns eher überraschende – Ergebnis ist umso erstaunlicher, da sich ein besonders hoher Prozentsatz der Teilnehmer/innen innerhalb der niedrigen Einkommenskategorien wiederfindet (innerhalb der beiden Untergruppen bis € 30.000 befinden sich 37 % der befragten Männer und 59 % der Frauen). Dabei wird Schwarzarbeit gerade von den einkommensstarken Gruppen signifikant häufiger in Anspruch genommen.

Frühere Forschungsarbeiten berichten davon, dass jüngere Steuerzahler/innen eher gewillt sind, Risiken einzugehen und sich durch Sanktionen weniger einschüchtern lassen (Tittle, 1980). Vogel (1974) fand ebenso eine steigende Tendenz zur Steuerhinterziehung bei jüngeren Steuerzahler/innen in Schweden. Er postuliert, dass jüngere Menschen im Durchschnitt gebildeter sind und daher Möglichkeiten der Hinterziehung eher wahrnehmen. Die vorliegende Arbeit liefert tendenziell gegensätzliche Ergebnisse. Lediglich in den Szenarien zur Steuerehrlichkeit sind jüngere österreichische Selbständige weniger ehrlich. Eine Vielzahl anderer Autoren (Hotelling & Arnold, 1981; Minor, 1978; Song & Yarbrough, 1978) konnten ebenfalls keinen Zusammenhang zwischen Alter und Steuerehrlichkeit nachweisen.

Eine weitere Erkenntnis lässt sich aus den Ergebnissen ableiten, die uns die Einteilung in regionale Gruppierungen liefern. Hier zeigt sich, dass die erlebte und berichtete Steuergerechtigkeit in Wien im Vergleich zu Rest-Österreich tendenziell niedriger ausgeprägt ist. Diese regionale Differenzierung (Wien versus Rest-Österreich) entspricht in groben Zügen der Unterscheidung Stadt versus Land. Es kann spekuliert werden, dass der Bürokratismus in

der Bundeshauptstadt unmittelbar erlebt wird und die (negativen) Auswirkungen des Systems deutlicher spürbar sind. Gegen eine solche Annahme spräche allerdings, dass sich in Österreich auch häufig die Bundesländer im Vergleich zur Hauptstadt benachteiligt fühlen, da diese an den „Hebeln der Macht“ zu sitzen scheinen – und damit ihrerseits eine Rechtfertigung für unehrliches Verhalten hätten.

Die Differenzierungen nach Beruf und Branche in die entsprechenden Untergruppen zeigen zwar punktuell interessante Ergebnisse, liefern aber kein einheitliches und klares Bild in Bezug auf die berichtete Steuerehrlichkeit und die erlebte Steuergerechtigkeit.

Witte und Woodbury (1985) berichten, dass der Grad der Steuerehrlichkeit in Gegenden mit höherer Bildung und einem hohen Anteil an Akademiker/innen deutlich geringer ist, als in Gegenden mit niedrigerer durchschnittlicher Bildung. Diese Erkenntnis lässt sich durch die vorliegenden Ergebnisse nicht bestätigen.

Weiter zeigt sich, dass vor allem in Bezug auf die Höhe des Einkommens signifikante Unterschiede gefunden werden. Vereinfacht ausgedrückt kann festgehalten werden, dass sich Personen mit mittlerem Einkommen steuerehrlicher verhalten als Personen mit niedrigem beziehungsweise hohem Einkommen. Dieses Ergebnis wird in früheren Forschungsarbeiten bestätigt (Mason und Lowry, 1981; Witte und Woodbury, 1985). Erstaunlicherweise ist gerade in mittleren Einkommenskategorien die erlebte Steuergerechtigkeit besonders hoch. In einzelnen Kategorien, wie der legalen Steuervermeidung und Schwarzarbeit, nimmt mit steigendem Einkommen die Bereitschaft zu unehrlichem Steuerverhalten kontinuierlich zu.

Je höher das Einkommen, umso höher die Steuerlast. Dies scheint in Österreich dazu zu führen, dass mit der Höhe der Abgaben die wahrgenommene Gerechtigkeit des Steuersystems abnimmt. Ein Erklärungsansatz könnte folgendermaßen lauten: je höher der Verlust an Einkommen durch die Abfuhr von Steuern erlebt wird, umso stärker tritt Reaktanz auf und umso eher sind die Selbständigen bereit, diesem Verlust durch unehrliches Steuerverhalten entgegenzuwirken, dies gilt besonders für legale Methoden wie der Steuervermeidung. Dafür wird eine Rechtfertigung benötigt und diese wird scheinbar durch die erlebte Ungerechtigkeit des Steuersystems geliefert.

Hinsichtlich der Gerechtigkeit zeigt sich, dass die politische Mitte die Steuergerechtigkeit in Österreich tendenziell niedriger wahrnimmt, sowohl der linke als auch der rechte Teil des politischen Spektrums. Dennoch ist es genau diese Kategorie, die sich in

weiten Bereichen signifikant steuerehrlicher verhält, als die Vergleichsgruppen. Politisch rechts orientierte Selbständige neigen demnach generell häufiger zu unehrlichem Steuerverhalten (vor allem Steuerhinterziehung). Politisch links denkende Selbständige tendieren interessanterweise weniger stark zu freiwilliger Steuerehrlichkeit und können sich leichter mit der Abgabenverkürzung (anhand der beschriebenen Szenarien) anfreunden.

Das Forschungsprojekt „SIT-Tax Gerechtigkeit, Normen & Steuern“, das diesem Artikel zu Grunde liegt, bietet ein repräsentatives Abbild der österreichischen Selbständigen. Der vorliegende Artikel legt besonderes Augenmerk auf das Steuerverhalten und die wahrgenommene Gerechtigkeit im Steuerkontext. Eine detaillierte Beschreibung und Charakterisierung der Gruppe der österreichischen Selbständigen liefert vor allem Ansatz- und Ausgangspunkte für weitergehende Forschungsarbeiten. Ein interessanter Ansatzpunkt für weiterführende Forschungsarbeiten wäre eine noch detailliertere Überprüfung der österreichischen Selbständigen in Form einer Clusteranalyse. Es könnten dabei differenzierte Gruppen von Selbständigen identifiziert werden, die sich durch einheitliches Steuerverhalten auszeichnen.

## Literatur

- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Antonides, G. & Robben, H.S.J. (1995). True positives and false alarms in the detection of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 16(4), 617-640.
- Baldry, J.C. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42(3), 357-383.
- Bergman, M.S. (2002). Who pays for social policy? A study on taxes and trust. *Journal of Social Policy*, 31(2), 289-305.
- Braithwaite, V. (2003c). Perceptions of who's not paying their fair share. *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), 335-362.
- Braithwaite, V., Schneider, F., Reinhart, M., & Murphy, K. (2003). Charting the shoals of the cash economy. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*. (pp. 93-108). Aldershot: Ashgate Publishing Limited.
- Braithwaite, V., & Wenzel, M. (2007). Integrating explanations of tax evasion and avoidance. In A. Lewis (Ed.), *Cambridge handbook of psychology and economic behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Brehm, J. W. (1966). *A theory of psychological reactance*. New York: Academic Press.
- Brooks, N., & Doob, A.N. (1990). Tax evasion: Searching for a theory of compliant behaviour. In M.L. Friedland (Ed.), *Securing compliance: Seven case studies*. Toronto: University of Toronto Press.
- Carlsmith, K. M. (2006). The roles of retribution and utility in determining punishment. *Journal of Experimental Social Psychology*, 42, 437-451.
- Carlsmith, K. M., Darley, J. M., & Robinson, P. H. (2002). Why do we punish? Deterrence and just deserts as motives for punishment. *Journal of Personality and Social Psychology*, 83(2), 284-299.
- Cohen-Charash, Y., & Spector, P. E. (2001). The role of justice in organisation. A meta-analysis. *Organisational Behaviour and Human Decision Processes*, 86(2), 278-321.

- Cropanzano, R., & Ambrose, M. L. (2001). Procedural and distributive justice are more similar than you think: A monistic perspective and a research agenda. In J. Greenberg & R. Cropanzano (Eds.), *Advances in organizational justice* (pp. 119-151). Stanford: Stanford University Press.
- Cropanzano, R., Bowen, D. E. & Gilliland, S. W. (2007). The management of organisational justice. *Academy of Management Perspectives*, 21, 34-48.
- Cropanzano, R., Prehar, C. A. & Chen, P. Y. (2002) Using social exchange theory to distinguish procedural from interactional justice. *Group & Organisation Management*, 27(3), 324-351.
- Darley, J., & Pittman, T. S. (2003). The psychology of compensatory and retributive justice. *Personality and Social Psychology Review*, 7(4), 324-336.
- Feld, L.P., & Frey, B.S. (2005a). Illegal, immoral, fattening or what? How deterrence and responsive regulation shape tax moral. In C. Bajada & F. Schneider (eds.), *Size, causes and consequences of the underground economy* (pp. 16-37). Alderhot: Ashgate.
- Frey, B.S. (2003) Deterrence and tax morale in the European Union. *European Review*, 11(3), 385-406.
- Granger, J. (2005). *Focus on compliance issues for the Tax Office in 2005*. Zugriff am 5 August 2005, <http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/55484.htm>.
- Groenland, E.A.G., & van Veldhoven, G.M. (1983). Tax evasion behaviour: A psychological framework. *Journal of Economic Psychology*, 3(2), 129-144.
- Hotaling, A. & Arnold, D. (1981, May-June). The underground economy, *Massachusetts CPA Review*, 8-14.
- Jackson, B. R. & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5, 125-161.
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Kastlunger, B., Dressler, S. G., Kirchler, E., Mittone, L. & Voracek, M. (2009). *Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal onset of masculinisation (2D:4D)*. Manuscript submitted for publication.

- King, S., & Sheffrin, S.M. (2002). Tax evasion and equity theory: An investigative approach. *International Tax and Public Finance*, 9(4), 505-521.
- Kinsey, K.A., & Grasmick, H.G. (1993). Did the tax reform act of 1986 improve compliance? Three studies of pre- and post-TRA compliance attitudes. *Law and Policy*, 15(4), 239-325.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*, 28(2), 131-138.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225.
- Kramer, R.M. (1999). Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. *Annual Review of Psychology*, 50(1), 569-598.
- Lea, S., Tarpy, R.M., & Webley, P. (1987). *The individual in the economy. A survey of economic psychology*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In K. Gergen, M. Greenberg & R. Willis (Eds.), *Social exchange: Advances in theory and research* (pp. 27-55). New York: Plenum Press.
- Lind, E. A., & Tyler, T. R. (1988). *The social psychology of procedural justice*. New York: Plenum.
- Mason, R. & Calvin, L. (1978, Fall). A study of admitted income tax evasion. *Law and Society Review*, 73-89.
- Mason, R. & Lowry, H. (1981). *An estimate of income tax evasion in Oregon*. Corvallis, Oregon: University, Survey Research Center.
- McFatter, R. M. (1982). Purposes of punishment: Effects of criminal sanctions on perceived appropriateness. *Journal of Applied Psychology*, 67(3), 255-267.
- Miller, D. T., & Vidmar, N. (1981). The social psychology of punishment reactions. In M. J. Lerner & S. C. Lerner (Eds.), *The justice motive in social behavior. Adapting to times of scarcity and change*. (pp. 145-172). Waterloo: Plenum Press.

- Minor, W. (1978). Deterrence research: Problems of theory and method. In J.A. Cramer (Ed.), *Preventing crime* (pp. 21-45). Beverly Hills: Sage.
- Okimoto, T. G. & Wenzel, M. (2008). The symbolic meaning of transgressions. Towards a unifying framework of justice restoration. *Advances in Group Processes*, 25(1), 291-326.
- Peabody, D. (1985). *National characteristics*. New York: Cambridge University Press.
- Pelzmann, L. (1985). *Wirtschaftspsychologie. Arbeitslosenforschung, Schattenwirtschaft, Steuerpsychologie*. Vienna: Springer.
- Poschalko, A. (2007). *Im Dreieck von Sozialer Identität, Gerechtigkeit und Steuern. Eine Untersuchung an selbständig erwerbstätigen Österreicher/innen*. Unveröffentlichte Diplomarbeit, Universität Wien.
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (2009). Soziale Vorstellungen über Steuern und EU - Steuern in Österreich. *Wirtschaftspsychologie* (1), 59-68.
- Richards, P. & Tittle, C. (1981, June). Gender and perceived chances of arrest. *Social Forces*. 1182-1199.
- Robben, H.S.J. Webley, P., Weigel, R.H., Wärneryd, K.-E., Kinsey, K.A., Hessing, D.J., Alvira Martin, F., Elffers, H., Wahlund, R., Van Langenhove, L., Long, S.B. & Scholz, J.T. (1990). Decision frame and opportunity as determinants of tax cheating: An international experimental study. *Journal of Economic Psychology*, 11(3), 341-364.
- Sandmo, A. (2003). Three decades of tax evasion: A perspective on the literature. Paper presented at the Skatteforum (The Research Forum on Taxation), Rosendal, Norway.
- Skitka, L. J., Winquist, J., & Hutchinson, S. (2003). Are outcome fairness and outcome favorability distinguishing psychological constructs? A meta-analytical review. *Social Justice Research*, 16(4), 309-341.
- Song, Y. & Yarbrough (1978, September-October). Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey. *Public Administration Review*, 442-452.
- Taylor, N. (2003). Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and evasion*. (pp. 71-92). Hants: Ashgate Publishing Limited.

- Thibaut, J., & Walker, L. (1975). *Procedural justice: A psychological analysis*. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Thorndike, J.J., & Ventry, D.J.J. (eds.), (2002). *Tax justice: The ongoing debate*. Washington, DC: The Urban Institute Press.
- Tittle, C. (1980). *Sanctions and social deviance: The question of deterrence*. New York: Praeger.
- Tyler, T. R. (1987). Conditions leading to value-expressive effects in judgements of procedural justice: A test of four models. *Journal of Personality and Social Psychology*, 52(2), 333-344.
- Tyler, T. R., Boeckmann, R. J., Smith, H. J., & Huo, Y. J. (1997). *Social justice in a diverse society*. Boulder: Westview Press.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal* 27(4), 499-513.
- Warr, M., Meier, R. F. & Erickson, M. L. (1983). Norms, theorys of punishment, and publicity preferred penalties for crimes. *Sociological Quarterly*, 24(1), 75-91.
- Webley, P. (2004). Tax compliance by businessmen. In H. Sjögren & G. Skogh (Eds.), *New perspectives on economic crime* (pp. 95-126). Cheltenham: Edward Elgar.
- Webley, P., Robben, H.S.J., Elffers, H. & Hessing, D.J (1991). *Tax evasion: An experimental Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Wenzel, M. (2003). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and evasion*. (pp. 41-69). Hants: Ashgate Publishing Limited.
- Wenzel, M., Okimoto, T. G., Feather, N. T. & Platow, M. J. (2008). Retributive and restorative justice. *Law & Human Behaviour*, 32, 375-389.
- Wenzel, M., & Thielmann, I. (2006). Why we punish in the name of justice: Just desert versus value restoration and the role of social identity. *Social Justice Research*, 19(4).
- Witte, A. & Woodbury, D. (1985). *The effect of tax laws and tax administration on tax compliance* (Working Paper 83-1). Chapel Hill, North Carolina: University, Department of Economics.



## **Beitrag II**

**Schwarzenberger, H., Unger, L., Muehlbacher, S. & Kirchler, E. (submitted for publication). Une typologie des payeurs d'impôts indépendants basée sur les attitudes motivationnelles. *Bulletin de psychologie*.**

**Status der Publikation: eingereicht**

**Aus Gründen der Lesbarkeit ist der Artikel hier in deutscher Sprache unter dem Titel „Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen“ angeführt.**

## **II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

### **Zusammenfassung**

Eine Repräsentativbefragung unter 471 Selbständigen soll zeigen, welche unterschiedlichen Typen von Steuerzahlern es hinsichtlich motivationaler Grundhaltungen zu Steuern gibt. Mittels Clusteranalyse wurden vier Gruppen identifiziert. „Solidarische“ Steuerzahler fühlen sich mit der Gemeinschaft verbunden, haben eine positive Einstellung zu Steuern und zahlen diese, im Gegensatz zu „Unsolidarischen“ bereitwillig. „Kritische“ Steuerzahler fühlen sich seitens des Staates unfair behandelt und weisen hohen Widerstand gegen Steuern auf, was jedoch nicht zwangsläufig zu Steuerhinterziehung führt. „Strategische“ Steuerzahler fühlen sich fair behandelt und zeigen hohe Verbundenheit mit der Gemeinschaft, hinterziehen aber dennoch Steuern, wenn sich die Gelegenheit dazu bietet. Im Rahmen dieser Untersuchung zeigt sich, dass positive oder negative Einstellungen zu Steuern nicht zwangsläufig zu Steuerehrlichkeit oder Steuerhinterziehung führen, beziehungsweise dass kooperatives und unkooperatives Verhalten aus unterschiedlichen Motiven heraus entsteht. Ein auf die unterschiedlichen Typen von Steuerzahlern abgestimmtes Vorgehen der Steuerbehörde könnte die Effizienz von Steuerprüfungen erhöhen.

**Schlüsselwörter:** Selbständige und freiberuflich Tätige im Steuerkontext, Steuerehrlichkeit, Steuerhinterziehung, Steuergerechtigkeit, motivationale Grundhaltungen

## **A typology of self employed taxpayers based on their motivational postures**

### **Summary**

A representative sample of 471 Austrian self employed taxpayers was investigated and types of taxpayers basing on their motivational postures were extracted. By means of a cluster analysis four basic clusters of taxpayers were identified. "Solidary" taxpayers feel obliged to the community and pay their taxes because they perceive the tax system and state authorities as fair. "Non-solidary" taxpayers feel no relatedness with the tax system and experience their tax burden as unfair. "Critical" taxpayers feel treated unfairly and show high resistance but do not necessarily react by evading taxes. "Strategic" taxpayers feel treated fairly but they still try to reduce their tax burden if they perceive the opportunity to do so. The results show that positive or negative attitudes to taxes does not necessarily lead to corresponding tax compliance or tax evasion, and that cooperative and uncooperative behaviour originate from different motives. A differential approach of tax authorities to taxpayers could lead to efficient audits and taxpayer treatment.

**Key words:** self-employed taxpayers, tax compliance, tax evasion, fairness, motivational postures

### **Einleitung**

Selbständig Erwerbstätige nehmen in der steuerpsychologischen Forschung eine besondere Rolle ein. Sie erleben Ihre Abgaben als Zahlung „aus eigener Tasche“ und empfinden diese daher eher als Verlust als Steuerzahler in einem Angestelltenverhältnis. Selbständige scheinen die Steuerpflicht in größerem Ausmaß als Einschnitt in ihre unternehmerische Freiheit zu erleben. In einer Studie von Kirchler (1999) über soziale Vorstellungen zu Steuern assoziierten österreichische Unternehmer zu „Steuer“ signifikant häufiger Begriffe wie „Bürokratie“, „Entmutigung zu arbeiten“ und „Begrenzung der unternehmerischen Freiheit“ als unselbständig Erwerbstätige.

Dennoch kommt der Großteil der Selbständigen seinen Verpflichtungen nach und zahlt ehrlich Steuern. Die Motive Steuern zu zahlen oder zu hinterziehen drücken sich in den motivationalen Grundhaltungen aus. Braithwaite (2003) unterscheidet fünf solche Haltungen, die zu Kooperation mit oder zu Ablehnung der Steuerbehörde führen.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, unterschiedliche Typen von Steuerzahlern auf der Basis ihrer motivationalen Grundhaltungen zu identifizieren. Diese werden in Folge hinsichtlich ihrer Verhaltensintentionen, ihres Gerechtigkeitserlebens und ihrer soziodemographischen Charakteristika verglichen. Von Interesse ist auch die Verteilung die Stichprobe auf die unterschiedlichen Typen.

### **Motivationale Grundhaltungen**

Die von Braithwaite (2003) beschriebenen motivationale Grundhaltungen stellen Glaubenssätze und Einstellungen dar, die individuell und bewusst eingenommen und durch soziale Kommunikationsprozesse mit anderen geteilt werden. Motivationale Grundhaltungen spiegeln die „soziale Distanz“ (Bogardus, 1928) wider, die Steuerzahler zwischen sich und der Steuerbehörde wahrnehmen. Die fünf Grundhaltungen sind Verbindlichkeit (commitment), Kapitulation (capitulation), Widerstand (resistance), Abkoppelung (disengagement) und Spielen (game playing).

Verbindlichkeit (commitment) beschreibt das Zugehörigkeitsgefühl mit dem Staat beziehungsweise der Gemeinschaft. Die Entrichtung der Steuern wird als selbstverständlicher Beitrag zum Gemeinwohl gesehen. Betont wird der moralische Aspekt des Steuerzahlens. Die

## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

Steuerbehörde und das Steuersystem werden positiv bewertet und man fühlt sich fair und korrekt behandelt. Die soziale Distanz gegenüber der Steuerbehörde ist gering.

Kapitulation (*capitulation*) liegt vor, wenn die Behörde als legitime Macht wahrgenommen wird, welche die Interessen des Gemeinwohls durchsetzt. Die Steuerbehörde wird als notwendig angesehen, was aber nicht zwingend bedeutet, dass man mit allen Regeln und Vorgehensweisen einverstanden ist. Es herrscht die Meinung vor, dass sich die Behörde unterstützend und kooperativ verhält, solange man selber kooperiert. Die soziale Distanz zwischen Bürgern und Staat ist ebenfalls gering.

Die Grundhaltung Widerstand (*resistance*) ist laut Braithwaite (2003) von starken Zweifeln an den Absichten der Steuerbehörde geprägt. Man geht davon aus, dass diese vor allem daran interessiert ist, Steuersünder ausfindig zu machen und zu bestrafen, anstatt sie zu unterstützen und hinsichtlich ihrer Pflichten aufzuklären. Es gilt die *Maxime* des Widerstandes und des Kampfes für die eigenen Rechte. Kooperation ist in diesem Fall nur durch das Androhen von Bestrafung erreichbar und die soziale Distanz zwischen Bürgern und Staat ist groß.

Auch die Grundhaltung Abkoppelung (*disengagement*) zeichnet sich durch Ablehnung und Widerstand aus. Allerdings ist der Widerstand eher passiver Natur. Steuerpflichtige empfinden keine Verbundenheit mit der Steuerbehörde und versuchen die soziale Distanz groß zu halten. Die Bereitschaft zu kooperativem Verhalten ist gering ausgeprägt.

Bei der Grundhaltung Spielen (*game playing*) wird das Steuergesetz nach eigenen Bedürfnissen interpretiert. „Spieler“ versuchen Grauzonen und Schlupflöcher im System zu identifizieren und nutzen diese, um ihre Steuerlast zu senken. Die Interaktion mit der Steuerbehörde wird als eine Art „Katz-und-Maus-Spiel“ verstanden, wobei es darum geht, schlauer vorzugehen als die Behörde.

Braithwaite (2003) zeigte, dass die beiden erstgenannten (positiven) Grundhaltungen miteinander korrelieren und fasste sie zum Konstrukt *Fügsamkeit* (*deference*) zusammen. Die drei letztgenannten, ebenfalls zusammenhängenden (negativen) Grundhaltungen subsumierte sie unter der Bezeichnung *Missachtung* (*deterrence*). Beide Konstrukte korrelieren negativ miteinander.

Braithwaite (2003) konnte zeigen, dass sich Verbindlichkeit und Kapitulation positiv auf die Steuerehrlichkeit auswirken, während die Grundhaltungen Widerstand, Abkoppelung

## **II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

und Spielen einen negativen Einfluss ausüben. Die Grundhaltungen sind jedoch nicht als stabile und isolierte Persönlichkeitsmerkmale zu betrachten. Die Motive Steuern zu zahlen oder nicht, können sich mit der Zeit und der Qualität der Interaktion zwischen Behörde und Steuerzahler verändern. Darüber hinaus können auch mehrere Grundhaltungen simultan bei einer Person auftreten. Es stellt sich die Frage, in welchen Kombinationen motivationale Grundhaltungen bei Selbstständigen auftreten, in welche Typen sich Steuerzahler einteilen lassen und wie die motivationalen Grundhaltungen in Verbindung mit anderen psychologischen und sozio-demographischen Faktoren stehen. Eine derartige Typologie könnte die Steuerbehörde dabei unterstützen, individueller und dadurch effektiver mit Steuerzahlern zu interagieren.

### **Methode**

#### ***Stichprobe***

An der Befragung nahmen 523 österreichische Selbständige und freiberuflich tätige Steuerzahler teil. Diese wurden von einem Marktforschungsinstitut per E-Mail kontaktiert. Davon haben 471 den unten beschriebenen Online-Fragebogen vollständig ausgefüllt. Die Stichprobe ist für österreichische Selbständige und freiberuflich tätige Steuerzahler repräsentativ. In Tabelle 1 sind die soziodemographischen Charakteristika zusammengefasst.

#### ***Material und Durchführung***

Die motivationalen Grundhaltungen wurden durch fünf Skalen erhoben, die aus Braithwaite (2003) entnommen und übersetzt wurden. Die Skalen wurden auf jene Items reduziert, die in der deutschen Übersetzung besonders geeignet erschienen, siehe dazu auch Rechberger, Hartner & Kirchler (2009); Verbindlichkeit (5 Items; Cronbach's  $\alpha = .73$ ), Kapitulation (4 Items; Cronbach's  $\alpha = .68$ ), Widerstand (4 Items; Cronbach's  $\alpha = .67$ ), Abkoppelung (3 Items; Cronbach's  $\alpha = .53$ ) sowie Spielen (3 Items; Cronbach's  $\alpha = .84$ ).

Die Steuerverhaltensintentionen wurden durch zwei Skalen erhoben: Steuerhinterziehung, der illegale Versuch, die eigene Steuerlast zu reduzieren (8 Items; Cronbach's  $\alpha = .80$ ) und Steuervermeidung, das geschickte Ausnutzen von Grauzonen oder Lücken in der Steuergesetzgebung (7 Items; Cronbach's  $\alpha = .60$ ).

## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

**Tabelle 1:** Demographische Merkmale der Stichprobe

	Häufigkeit	Prozent
<b>Selbständige österreichische Steuerzahler (N)</b>	471	100.00
<b>Geschlecht</b>		
Männer	323	68.58
Frauen	148	31.42
<b>Alter</b>		
Bis 39 Jahre	150	31.85
40 bis 49 Jahre	153	32.48
Über 49 Jahre	168	35.67
<b>Beruf</b>		
Freie Berufe (Ärzte, Notare, etc.)	174	36.94
Inhaber von größeren Unternehmen	30	6.37
Inhaber von kleineren Unternehmen	267	56.69
<b>Ausbildung</b>		
Pflichtschule/Lehre	122	25.90
Matura	184	39.07
Hochschule	165	35.03
<b>Jahresbruttoeinkommen</b>		
Bis € 10.000	51	10.83
€ 10.001 bis € 30.000	157	33.33
€ 30.001 bis € 50.000	108	22.93
€ 50.001 bis € 100.000	89	18.90
Über € 100.000	38	8.07
Fehlende Angaben	28	5.95
<b>Politische Orientierung</b>		
Links	134	28.45
Mitte	230	48.83
Rechts	104	22.08
Fehlende Angaben	3	0.64

Die Gerechtigkeitswahrnehmung wurde durch zwei Skalen erhoben: Prozedurale Gerechtigkeit, die erlebte Gerechtigkeit, die bei Entscheidungsprozessen wahrgenommen wird (7 Items; Cronbach's  $\alpha = .76$ ) und distributive Gerechtigkeit, die wahrgenommene Gerechtigkeit bezüglich der Verteilung von Steuerlasten auf verschiedene Personengruppen und der Anteile an öffentlichen Gütern (12 Items; Cronbach's  $\alpha = .93$ ).

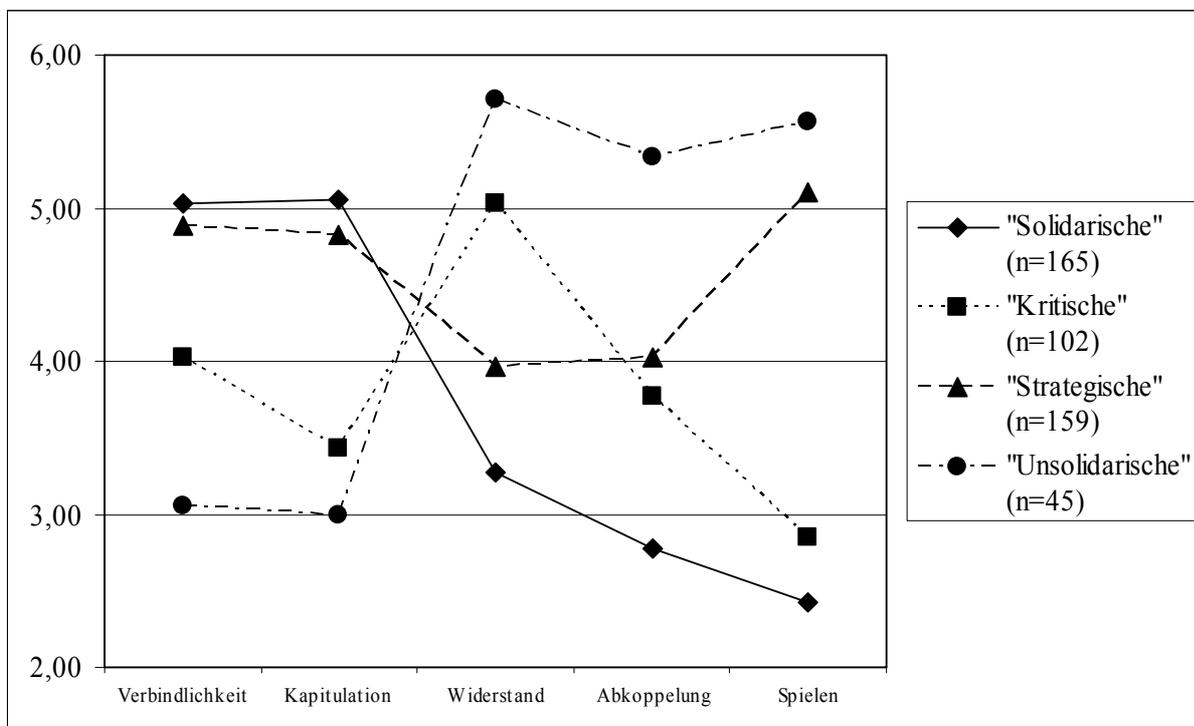
Alle Skalen wurden in einem 7-stufigem Antwortformat vorgegeben (1 = stimme nicht zu; 7 = stimme zu). Der Fragebogen findet sich im Appendix.

### Ergebnisse

#### *Typologie von Steuerzahlern auf Basis ihrer motivationalen Grundhaltungen*

Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Mittelwerte und Standardabweichungen der motivationalen Grundhaltungen. Die fünf Skalenwerte pro Person wurden einer hierarchischen Clusteranalyse (Ward Methode) unterzogen. Diese ergab eine 4-Cluster-Lösung. Eine Diskriminanzanalyse zur Prüfung belegte, dass alle motivationalen Grundhaltungen angemessen zwischen den vier Clustern diskriminieren: Verbindlichkeit ( $F(3, 467) = 54.96, p < .01$ ), Kapitulation ( $F(3, 467) = 104.82, p < .01$ ), Widerstand ( $F(3, 467) = 105.35, p < .01$ ), Abkoppelung ( $F(3, 467) = 89.84, p < .01$ ) sowie Spielen ( $F(3, 467) = 209.93, p < .01$ ). Die Diskriminanzanalyse belegte weiters, dass 85.4% der Personen den richtigen Clustern zugeordnet werden können. Unter Berücksichtigung der, bei zufällig zugeordneten Personen angenommenen Trefferquote von 25%, erscheint das als ausreichende Zuordnungsgenauigkeit. Dadurch können die generierten Cluster als stabil angenommen werden. In Abbildung 1 sind die Motivprofile der vier Typen dargestellt.

**Abbildung 1:** Motivprofile der vier Typen von Steuerzahlern



## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

**Tabelle 2:** Motivationale Grundhaltungen, Steuerverhaltensintentionen und Gerechtigkeitswahrnehmung der vier Typen von Steuerzahlern

Typen	N	Motivationale Grundhaltungen					Steuerverhaltensintentionen		Wahrgenommene Gerechtigkeit	
		Verbindlichkeit	Kapitulation	Widerstand	Abkoppelung	Spielen	Steuerhinterziehung	Steuervermeidung	Prozedurale Gerechtigkeit	Distributive Gerechtigkeit
		M (SD)	M (SD)	M (SD)	M (SD)	M (SD)				
„Solidarische“	165	<b>5.03 (1.25)</b> <sup>a*,b*</sup>	<b>5.06 (1.04)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>3.27 (1.08)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>2.78 (1.07)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>2.43 (1.24)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>6.24 (0.82)</b> <sup>a*,b,c*</sup>	<b>3.61 (0.94)</b> <sup>a*,c*</sup>	<b>4.56 (1.02)</b> <sup>a*,b*,c</sup>	<b>3.39 (1.26)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>
„Kritische“	102	<b>4.03 (0.87)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>3.43 (0.97)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>5.03 (0.85)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>3.77 (1.08)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>2.85 (1.14)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>5.84 (1.05)</b> <sup>a,b*</sup>	<b>3.70 (0.95)</b> <sup>b*,c*</sup>	<b>3.70 (0.72)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>2.53 (0.93)</b> <sup>a*,b*</sup>
„Strategische“	159	<b>4.89 (0.96)</b> <sup>b*,c*</sup>	<b>4.82 (0.89)</b> <sup>a,b*,c*</sup>	<b>3.96 (1.04)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>4.03 (0.89)</b> <sup>a*,b,c*</sup>	<b>5.10 (1.07)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>5.56 (1.22)</b> <sup>a*,c*</sup>	<b>2.87 (0.90)</b> <sup>a*,b*</sup>	<b>4.30 (0.89)</b> <sup>a,b*,c*</sup>	<b>3.31 (1.08)</b> <sup>b*,c*</sup>
„Unsolidarische“	45	<b>3.05 (0.97)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>3.00 (0.81)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>5.71 (0.99)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>5.33 (1.03)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>5.56 (0.82)</b> <sup>a*,b*,c</sup>	<b>4.95 (1.39)</b> <sup>a*,b*,c</sup>	<b>2.82 (0.83)</b> <sup>a*,b*,c*</sup>	<b>3.24 (0.84)</b> <sup>a*,b,c*</sup>	<b>2.09 (0.73)</b> <sup>a*,c*</sup>
<i>Gesamt</i>	471	4.57 (1.22)	4.42 (1.23)	4.12 (1.31)	3.66 (1.27)	3.72 (1.72)	5.80 (1.15)	3.30 (1.00)	4.16 (1.00)	3.05 (1.18)

**Anmerkungen:** <sup>a,b,c</sup> gleiche Buchstaben innerhalb einer Skala bedeuten signifikante Unterschiede auf dem 5% Niveau, <sup>a\*,b\*,c\*</sup> bedeuten signifikante Unterschiede auf dem 1% Niveau; Ein hoher Wert auf den Skalen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung bedeutet ein hohes Ausmaß an Steuerehrlichkeit, ein niedriger Wert ein hohes Ausmaß an Intention zu Steuerhinterziehung beziehungsweise zu Steuervermeidung.

**Tabelle 3:** Einkommensverteilung und Verteilung hinsichtlich politischer Orientierung der vier Typen von Steuerzahlern

Typen	N	Einkommen					Politische Orientierung		
		Bis € 10.000	€ 10.001 bis € 30.000	€ 30.001 bis € 50.000	€ 50.001 bis € 100.000	Über € 100.001	Links	Mitte	Rechts
		n (%)	n (%)	n (%)	n (%)	n (%)	n (%)	n (%)	n (%)
„Solidarische“	165	24 (16)	49 (32)	40 (26)	35 (23)	6 (4)	53 (32)	85 (52)	27 (16)
„Kritische“	102	11 (12)	37 (39)	13 (14)	20 (21)	14 (15)	32 (32)	52 (52)	16 (16)
„Strategische“	159	11 (7)	59 (39)	44 (29)	25 (16)	13 (9)	34 (22)	78 (49)	46 (29)
„Unsolidarische“	45	5 (12)	12 (29)	11 (26)	9 (21)	5 (12)	15 (33)	15 (33)	15 (33)
<i>Gesamt</i>	471	51 (12)	157 (35)	108 (24)	89 (20)	38 (9)	134 (28)	230 (49)	104 (22)

**Anmerkungen:** Insgesamt haben 28 Personen keine Angaben bezüglich Einkommen, sowie 3 Personen keine Angaben hinsichtlich ihrer politischen Orientierung gemacht.

## **II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

Basierend auf den Ausprägungen in den motivationalen Grundhaltungen wurden die vier identifizierten Cluster folgendermaßen benannt: Die „Solidarischen“ stellen die größte Gruppe dar ( $n = 165$ ; 35.0% der analysierten Steuerzahler). Diese Personen haben hohe Ausprägungen auf den Dimensionen Verbindlichkeit und Kapitulation, während sie bei Widerstand, Abkoppelung und Spielen niedrige Werte verzeichnen. Die „Kritischen“ ( $n = 102$ ; 21.7%) haben mittlere Ausprägungen in der Verbundenheit mit dem Staat und der Gemeinschaft. Sie zeigen niedrige Werte bei den Grundhaltungen Kapitulation, Abkoppelung und Spielen aber hohe bei Widerstand. Die „Strategischen“ ( $n = 159$ ; 33.8%) liefern bei den motivationalen Grundhaltungen Verbindlichkeit und Kapitulation ähnlich hohe Werte wie die „Solidarischen“. Allerdings zeigen sie mittlere Werte bei Widerstand und Abkoppelung sowie hohe Werte bei Spielen. Die „Unsolidarischen“ sind die mit Abstand kleinste Gruppe ( $n = 45$ ; 9.6%) und bilden den Gegenpol zu den „Solidarischen“. Sie liefern die niedrigsten Werte bei Verbindlichkeit und Kapitulation, zeigen jedoch hohe Ausprägungen in den Grundhaltungen Widerstand, Abkoppelung und Spielen.

### ***Steuerverhaltensintentionen der vier Typen***

Eine Varianzanalyse mit der Verhaltensintention zur Steuerhinterziehung als abhängige Variable und der Typenzugehörigkeit als unabhängige Variable zeigte Unterschiede ( $F(3, 465) = 21.21, p < .01$ ). Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Mittelwerte und Standardabweichungen der Verhaltensintentionen der vier Typen.

Die „Solidarischen“ berichten das ehrlichsten Verhalten. Post Hoc Analysen (LSD) zeigen, dass sich die Gruppen der „Kritischen“ ( $p < .05, SD = .14$ ) und „Strategischen“ ( $p < .01, SD = .12$ ) unterschiedlich und wesentlich unehrlicher beschreiben. Diese beiden letztgenannten Typen unterscheiden sich nicht voneinander. Die „Unsolidarischen“ berichten im Vergleich mit allen anderen Typen die geringste Ehrlichkeit und unterscheiden sich sowohl von den „Solidarischen“ ( $p < .01, SD = .18$ ), den „Kritischen“ ( $p < .01, SE = .19$ ) und den „Strategischen“ ( $p < .05, SD = .18$ ).

Auch in den Angaben zur Steuervermeidung unterscheiden sich die vier Typen ( $F(3, 465) = 27.76, p < .01$ ). Wie Post Hoc Analysen (LSD) zeigen, unterscheiden sich die Gruppen der „Solidarischen“ und der „Kritischen“ nicht voneinander und neigen weniger zur Steuervermeidung als die „Strategischen“ und „Unsolidarischen“, die sich ebenfalls nicht unterscheiden. Die geringste Verhaltensintention berichten die „Kritischen“, die sich sowohl

## **II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

von den Strategischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .12$ ) als auch von den „Unsolidarischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .16$ ) unterscheiden. Ähnlich ehrlich zeigen sich die „Solidarischen“, die sich von den Strategischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .10$ ) und den „Unsolidarischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .15$ ) unterscheiden.

### ***Wahrgenommene Steuergerechtigkeit innerhalb der vier Typen***

Die vier Typen unterscheiden sich in ihrer Wahrnehmung der prozeduralen Steuergerechtigkeit ( $F(3, 467) = 36.39$ ,  $p < .01$ ). Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Mittelwerte und Standardabweichungen.

Die Interaktion mit der Steuerbehörde wird von den „Solidarischen“, gefolgt von den „Strategischen“ am gerechtesten erlebt. Weniger fair behandelt fühlen sich die „Kritischen“ und allen voran die „Unsolidarischen“. Post Hoc Analysen (LSD) zeigen, dass sich die „Solidarischen“ sowohl von den „Kritischen“ ( $p < .01$ ,  $SE = .11$ ), den „Strategischen“ ( $p < .05$ ,  $SD = .10$ ) und den „Unsolidarischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .15$ ) unterscheiden. Die „Kritischen“ unterscheiden sich ebenso von den „Strategischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .11$ ) und den „Unsolidarischen“ ( $p < .05$ ,  $SD = .16$ ) wie die „Strategischen“ von den „Unsolidarischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .15$ ).

Auch in der Wahrnehmung der distributiven Gerechtigkeit unterscheiden sich die vier Typen ( $F(3, 467) = 27.29$ ,  $p < .01$ ). Die „Solidarischen“ und „Strategischen“ berichten die höchsten Werte. Sie sind demnach am ehesten der Meinung, dass die staatlichen Leistungen in einem ausgewogenen Verhältnis zu ihren Abgaben stehen. Geringer wird die distributive Gerechtigkeit von den „Kritischen“ und „Unsolidarischen“ beurteilt. Post Hoc Analysen (LSD) zeigen, dass sich die „Solidarischen“ von den „Kritischen“ ( $p < .01$ ,  $SE = .14$ ) und den „Unsolidarischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .18$ ) unterscheiden. Die „Kritischen“ unterscheiden sich von den „Strategischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .14$ ) ebenso wie die „Strategischen“ von den „Unsolidarischen“ ( $p < .01$ ,  $SD = .18$ ).

### ***Soziodemographische Charakteristika der vier Typen***

Schließlich wurde untersucht, ob sich die vier Typen in ihren soziodemographischen Merkmalen unterscheiden. Unterschiede wurden nur hinsichtlich „Einkommen“ ( $Chi^2(12) = 22.86$ ,  $p < .05$ ) und „politischer Orientierung“ ( $Chi^2(6) = 17.05$ ,  $p < .01$ ) festgestellt. Tabelle 3

## **II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

gibt einen Überblick über die Verteilung der soziodemographischen Charakteristika innerhalb der vier Typen.

Bemerkenswert ist hierbei etwa, dass sehr wenige „Solidarische“ und auffällig viele „Kritische“ der höchsten Einkommenskategorie angehören. Hinsichtlich der politischen Orientierung zeigt sich, dass sich vergleichsweise wenige „Solidarische“ und „Kritische“, dafür überzufällig viele „Strategische“ und „Unsolidarische“ als Rechtswähler definieren.

Hinsichtlich Geschlecht, Alter, Beruf und Ausbildung wurden keine signifikanten Unterschiede zwischen den vier Typen gefunden.

### **Diskussion und Zusammenfassung**

Auf der Basis der motivationalen Grundhaltungen zu Steuern wurden vier Typen von Steuerzahlern identifiziert. Die „Solidarischen“ empfinden ein hohes Zugehörigkeitsgefühl zur Gemeinschaft und zahlen ihre Steuern ohne extensiv über egoistische Gewinnmaximierung nachzudenken. Darüber hinaus verzichten sie darauf, Schlupflöcher im System auszunützen. Diese Gruppe stellt aus Sicht des Staates den Idealtypus von Steuerzahlern dar. Sie empfinden das Steuersystem und die steuerlichen Belastungen gerechter als andere und sehen es als selbstverständlich an, ihren Beitrag zu leisten. Sie finden sich vermehrt in den untersten Einkommenskategorien und deklarieren sich politisch eher „Links“ beziehungsweise in der „Mitte“. Die „Unsolidarischen“ empfinden kaum Solidarität mit der Gemeinschaft, hinterfragen die Absichten der Steuerbehörde besonders kritisch und nehmen die ihnen aufgebürdeten Belastungen als unfair wahr. Steuerzahler, die dieser Gruppe angehören, sehen sich als Gegner des Systems und versuchen ihre Abgaben in stärkerem Ausmaß zu reduzieren. Hinsichtlich ihres Einkommens zeigt sich kein eindeutiges Bild, jedoch finden sich unter den „Unsolidarischen“ überzufällig viele Steuerzahler mit politisch rechter Orientierung. Bei den „Solidarischen“ stehen hinsichtlich der motivationalen Grundhaltungen hohe Ausprägungen in Fügsamkeit niedrigen Ausprägungen in Missachtung gegenüber, bei den „Unsolidarischen“ ist das Ergebnis genau spiegelbildlich. Erwähnenswert ist, dass die Gruppe der „Unsolidarischen“ lediglich aus 9.6% der teilnehmenden Steuerzahler besteht, und wohl am ehesten dem „prototypischen Steuerhinterzieher“ entspricht.

„Kritische“ liefern in Bezug auf die Steuerehrlichkeit uneinheitliche Resultate. Sie berichten hinsichtlich Steuervermeidung ehrlicheres Verhalten als die „Solidarischen“, in Bezug auf Steuerhinterziehung jedoch unehrlicheres. Die Interaktion mit der Behörde und die

## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

Verteilung von Ressourcen werden als durchwegs ungerechter erlebt als von den anderen Typen. Demnach bestehen große Zweifel an der Fairness des Systems. Dies unterstreichen auch die hohen Werte in der Variable Widerstand. Die erwähnten Vorbehalte führen allerdings nicht zu verstärkter Steuerhinterziehung. „Kritische“ erinnern an das Sprichwort „Hunde, die bellen, beißen nicht“. Mitglieder dieser Gruppe haben möglicherweise großen Respekt vor der als mächtig wahrgenommenen Steuerbehörde. Sie scheinen der Meinung zu sein, dass sich unehrliches Verhalten nicht lohnt, da die Wahrscheinlichkeit einer Prüfung und die Kosten der Sanktionen zu hoch sind. Dadurch scheint der Eindruck zu entstehen, einem als ungerecht erlebten System, relativ hilflos gegenüberzustehen. Mitglieder dieser Gruppe finden sich überzufällig häufig in den höchsten Einkommenskategorien und in eher geringem Ausmaß im rechten politischen Spektrum.

„Strategische“ empfinden die Aufteilung der Steuerlast ähnlich gerecht wie „Solidarische“ und zeigen wie diese auch geringe soziale Distanz gegenüber der Behörde. Trotzdem scheint diese Gruppe eher geneigt, Steuern zu hinterziehen und zu umgehen. Sie sind in hohem Ausmaß auf ihren eigenen Vorteil bedacht und versuchen die Schlupflöcher und Grauzonen des Systems auszunutzen, wenn sich Gelegenheit dazu bietet. „Strategische“ finden sich überzufällig häufig in den mittleren Einkommenskategorien sowie vermehrt im rechten politischen Spektrum. Insgesamt 33.8% der Stichprobe können diesem Typ zugeordnet werden, dessen auffälligstes Merkmal die hohe Ausprägung in der motivationalen Grundhaltung Spielen ist. Bemerkenswert dabei ist, dass in der Studie von Braithwaite (2003) lediglich 13% der teilnehmenden australischen Steuerzahler positiv auf diese Grundhaltung reagierten.

Die wahrgenommene Gerechtigkeit des Steuersystems beziehungsweise die soziale Distanz gegenüber der Behörde führt offensichtlich zu unterschiedlichen Verhaltensweisen. Es scheint, dass „Kritische“ ihrem Ärger lediglich durch verbale Bekundungen Luft machen, während sich die Einstellungen der „Unsolidarischen“ auch in ihren Handlungen widerspiegeln. Symmetrisch verhält es sich bei den „Strategischen“ beziehungsweise „Solidarischen“. Während erstere trotz positiver Einstellung Steuern hinterziehen und vermeiden, zeigt die zweite Gruppe ihrer positiven Einstellung gemäß steuerkonformes Verhalten. Diese Inkonsistenzen zwischen den Motivdimensionen und Verhaltensintentionen sind bemerkenswert. Ajzen (1991, 1985; Fishbein & Ajzen, 1975) geht davon aus, dass das Verhalten durch Intentionen und diese wiederum von Einstellungen gesteuert werden. Die vorliegenden Ergebnisse liefern in diesem Zusammenhang ein differenziertes Bild. Während

## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

„Solidarische“ und „Unsolidarische“ auf der Basis ihrer Motive und Einstellungen handeln, scheinen diese bei den „Kritischen“ und „Strategischen“ das intendierte Verhalten nicht vorherzusagen. Die „Kritischen“ haben keine positiven Grundhaltungen zum Steuersystem und ihrem ausführenden Organen, berichten jedoch in unerwartet hohem Ausmaß das Bestreben Steuern ehrlich zu zahlen. „Strategische“ fühlen sich gerecht behandelt, versuchen ihre Steuerlast aber dennoch zu verringern. Gemäß den eben beschriebenen Charakteristika, lassen sich die vier Typen von Steuerzahlern in ein Vier-Felder-Schema mit den Dimensionen Motive/Einstellungen und Verhaltensintentionen einordnen (Abbildung 2).

**Abbildung 2:** Beschreibung der vier Typen von Steuerzahlern durch die Dimensionen Motive/Einstellungen und Verhaltensintentionen

		Motive/Einstellungen	
		+	–
Verhaltensintentionen	+	„Solidarische“	„Kritische“
	–	„Strategische“	„Unsolidarische“

Braithwaite (2007) plädiert in ihrem Ansatz zu „Responsive Regulation“ dafür, auf die unterschiedlichen Haltungen der Steuerzahler einzugehen. Kooperative sollen unterstützt werden, notorische Steuersünder sollen die volle Härte der Gesetze spüren. Die in der vorliegenden Arbeit beschriebene Typologie basiert auf der Annahme, dass kooperatives beziehungsweise unkooperatives Verhalten aus unterschiedlichen Motiven heraus entsteht. Braithwaites Erkenntnisse werden dadurch detailliert beleuchtet und „Responsive Regulation“ kann noch differenzierter an die verschiedenen Typen von Steuerzahlern angepasst werden.

Kritisch an der vorliegenden Studie ist anzumerken, dass Steuerhinterziehung und Steuervermeidung nicht legale beziehungsweise grenzlegale Tatbestände darstellen und dass dies in Fragebögen zu sozial erwünschtem Antwortverhalten führen kann. Die Tatsache, dass ein Großteil der Studienteilnehmer weitgehend steuerkonforme Verhaltensintentionen berichtet unterstützt diese Vermutung. Es könnte sein, dass das tatsächliche Verhalten von Steuerzahlern deutlich weniger kooperativ ist (Hessing, Elffers & Weigel, 1988). Weiters ist

## **II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen**

anzumerken, dass zwar das Alter der Teilnehmer erfragt wurde, jedoch nicht das die Dauer der Selbständigkeit und damit keine Rückschlüsse auf die Erfahrungen im Umgang mit der Steuerbehörde beziehungsweise mit dem Steuersystem möglich sind.

In weiteren Untersuchungen könnten die Zugehörigkeit von Steuerzahlern zu einzelnen Typen und Veränderungen über die Dauer der Selbständigkeit hinweg analysiert werden. Damit könnte gezeigt werden, wie stabil motivationale Grundhaltungen sind und unter welchen Bedingungen sie sich verändern. Erkenntnisse darüber könnten dazu dienen, situative Bedingungen zu schaffen, die positive motivationale Grundhaltungen und dadurch die Steuerehrlichkeit der Bürger fördern.

### **Literatur**

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behaviour. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Ajzen, I. (Ed.). (1985). From intentions to actions: *A theory of planned behaviour*. Berlin: Springer.
- Bogardus, E. S. (1928). Immigration and race attitudes. Boston, MA: D. C. Heath and Company.
- Braithwaite, V. 2007. Responsive regulation and taxation: Introduction. *Law and Policy*, 29(1), 3-11.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion* (pp. 15-39). Aldershot: Ashgate.
- Fishbein, M. & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research*. Reading: Addison-Wesley.
- Hessing, D. J., Elffers, H. & Weigel, R. H. (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(3), 405-413.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*, 28(2), 131-138.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2009). SIT-Tax: Duale soziale Identität, Gerechtigkeit, Normen und Steuern: Fragebogen, Datenerhebung und Stichprobe. Working Paper 2, Universität Wien.

## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

### Appendix

Fragebogenitems zu den motivationalen Grundhaltungen, Steuerhinterziehung und –vermeidung, prozeduraler und distributiver Gerechtigkeit (7-stufiges Antwortformat – 1 = stimme nicht zu; 7 = stimme zu).

---

#### *Motivationale Grundhaltungen - Verbindlichkeit*

---

- Wenn ich meine Steuern bezahle, nützt das letztendlich allen.
- Alles in allem zahle ich in Österreich gerne meine Steuern.
- Steuern zahlen hilft der Regierung Österreichs sinnvolle Dinge zu tun.
- Es gehört sich, seine Steuern zu bezahlen.
- Ich ärgere mich, meine Steuern zahlen zu müssen. [umcodiert]

---

#### *Motivationale Grundhaltungen - Kapitulation*

---

- Wenn ich mit der Steuerbehörde in Österreich kooperiere, wird sie auch bereit sein, mir zu helfen.
- Auch wenn die Steuerbehörde in Österreich herausfindet, dass ich etwas falsch gemacht habe, wird sie mich respektieren, solange ich meinen Fehler eingestehe.
- Die beste Strategie ist immer mit der Steuerbehörde in Österreich zu kooperieren, egal ob diese kooperativ ist oder nicht.
- Die Steuerbehörde in Österreich hilft jenen, die ohne Absicht ihre Steuererklärung falsch abgeben.

---

#### *Motivationale Grundhaltungen - Widerstand*

---

- Die Steuerbehörde in Österreich ist eher daran interessiert mich zu ertappen, wenn ich etwas falsch gemacht habe, als mich dabei zu unterstützen alles richtig zu machen.
- Wenn mich die Steuerbehörde in Österreich einmal als Steuersünder eingestuft hat, wird sie ihre Meinung nicht mehr ändern.
- Als Gesellschaft brauchen wir mehr Menschen die sich gegen die Steuerbehörde in Österreich zur Wehr setzen.
- Es ist unmöglich, die Steuerbehörde in Österreich vollkommen zufrieden zu stellen.

---

#### *Motivationale Grundhaltungen - Abkoppelung*

---

- Wenn ich bemerke, dass ich nicht exakt das tue, was die Steuerbehörde in Österreich von mir erwartet, bereitet mir das keine schlaflosen Nächte.
- Mir ist es egal, wenn ich nicht das mache, was die Steuerbehörde in Österreich von mir verlangt.
- Wenn die Steuerbehörde in Österreich härter mit mir umgeht, werde ich weniger kooperieren.

---

#### *Motivationale Grundhaltungen - Spielen*

---

- Es macht mir Spaß, die Lücken und Grauzonen des österreichischen Steuerrechts herauszufinden.
  - Ich finde Vergnügen daran, einen Weg zu finden, wie ich meine Steuerzahlungen in Österreich minimieren kann.
  - Ich spreche gerne mit Freunden über die Lücken und Schlupflöcher im österreichischen Steuersystem.
-

## II) Eine Typologie selbständiger Steuerzahler basierend auf motivationalen Grundhaltungen

---

### Steuerhinterziehung

---

- Ich „vergesse“ manchmal, kleinere Projekte als Einnahmen in meiner Steuererklärung anzugeben. [umcodiert]
  - Ich gebe meine gesamten Einnahmen in meiner Steuererklärung an.
  - Ich habe noch nie bewusst erhöhte Ausgaben in einer Steuererklärung angegeben.
  - Ich lasse mir von Freunden oder Bekannten erfundene Honorarnoten ausstellen, um mein Einkommen, und damit meine Steuern, zu reduzieren. [umcodiert]
  - Ich setze zum Teil auch Ausgaben ab, die überwiegend privat angefallen sind. [umcodiert]
  - Ich sammle Rechnungen aus meinem Freundes- und Bekanntenkreis über Ausgaben, die ich in meiner Steuererklärung angeben könnte. [umcodiert]
  - Ich bin bei meiner Steuererklärung immer 100% ehrlich.
  - Ich setze Fahrtkosten für Fahrten ab, die ich nicht beruflich unternommen habe. [umcodiert]
- 

### Steuervermeidung

---

- Ich versuche, die „Grauzonen“ im Steuersystem möglichst optimal für mich auszunützen. [umcodiert]
  - Ich versuche, innerhalb der vorhandenen legalen Möglichkeiten Steuern zu sparen. [umcodiert]
  - Ich setze mich genau mit dem Steuergesetz auseinander, um nach Einsparungsmöglichkeiten zu suchen. [umcodiert]
  - Ich lasse mir einen Teil meines Einkommens erst im darauffolgenden Jahr auszahlen, um Verdienstgrenzen einzuhalten. [umcodiert]
  - Ich lasse mir einen Teil meines Honorars in Form von Anschaffungen wie z.B. Laptop, Ausrüstung, etc. auszahlen. [umcodiert]
  - Ich reduziere meine Steuerlast, indem ich Steuerfreibeträge ausnutze. [umcodiert]
  - Ich setze vorhandene Sonderausgaben (z.B. Lebensversicherung) von meiner Steuer ab. [umcodiert]
- 

### Prozedurale Gerechtigkeit

---

Die Entscheidungsprozesse und Steuerprüfungen des Finanzamts ...

- ... sind gerecht.
  - ... werden immer in gleicher Weise durchgeführt.
  - ... sind willkürlich. [umcodiert]
  - ... basieren auf Fakten und nicht auf Meinungen.
  - ... machen es leicht, Berufung einzulegen.
  - ... dienen letztlich dem Wohl aller.
  - ... berücksichtigen die Rechte der Bürger.
- 

### Distributive Gerechtigkeit

---

- Bezogen auf das, was ich an Steuern zahle, bietet mir der Staat Österreich entsprechende Leistungen.
  - Die Höhe meiner Steuern ist gerecht.
  - Die Höhe der Leistungen, die ich im Moment vom Staat erhalte, ist im Vergleich zu anderen gerecht.
  - Meine Möglichkeiten Steuern zu reduzieren, sind im Vergleich zu anderen gerecht.
  - Bezogen auf das, was die Selbständigen an Steuern zahlen, bietet der Staat Österreich den Selbständigen entsprechende Leistungen.
  - Die Höhe der Steuern, die Selbständige zu zahlen haben, ist gerecht.
  - Die Höhe der Leistungen, die Selbständige vom Staat erhalten, ist im Vergleich zu unselbständig Erwerbstätigen gerecht.
  - Die Möglichkeiten von Selbständigen Steuern zu reduzieren, sind im Vergleich zu unselbständig Erwerbstätigen gerecht.
  - Insgesamt ist das Verhältnis zwischen staatlichen Leistungen und der Höhe der Steuern in Österreich gerecht.
  - Das österreichische Steuersystem verteilt die Steuerlast auf alle Steuerzahler gerecht.
  - Die Leistungen vom Staat Österreich sind gerecht auf alle verteilt.
  - Die Möglichkeiten Steuern zu reduzieren, sind auf alle Steuerzahler und Steuerzahler gerecht verteilt.
-

### **Beitrag III**

**Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (in press). Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”. *European Journal of Law and Economics*.**

**Status der Publikation: in Druck**

### III) Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”

#### Abstract

The “slippery slope” framework is an alternative approach for research in tax compliance that suggests two key variables to obtain taxpayers’ compliance: trust and power. Furthermore, two forms of compliance are distinguished. It is hypothesized that voluntary compliance depends primarily on trust in authorities, whereas enforced compliance is a function of the power attributed to authorities. Using a large data set (N=3071) on taxpayers from Austria, the United Kingdom, and the Czech Republic, these hypotheses could be confirmed. Furthermore, whereas voluntary compliance seems to be positively related to age and education, enforced compliance is negatively related to education.

**Keywords:** taxation, tax compliance, power, trust, age, education

**Authors’ Note:** The authors gratefully acknowledge support by the Austrian Science Fund (FWF), project number AP1992511. We would like to thank Martina Hartner, Sylvia Rechberger, Lucas Unger, and Michael Laczika for their helpful comments and valuable inputs.

#### 1. Introduction

The publication of the formal model for income tax evasion (Allingham and Sandmo 1972; Srinivasan 1973) stimulated a bulk of empirical studies. Based on Becker’s (1968) economic approach to criminal behavior, the model describes tax compliance as a decision under uncertainty with a safe option of an honest tax report and a risky option of evading all or part of the tax due. The decision is determined by four parameters overall: income, tax rate, audit probability, and penalty rate. The empirical findings on the impact of the models’ parameters, however, are contradictory (for an overview see Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger, and Wahl 2008). For instance, in an experiment by Webley, Robben, Elffers, and Hessing (1991) an effect of audit probability was observed but the level of fines had no impact on the reported income. In contrast, Alm, Jackson, and McKee (1992) report an effect of fines in their experiment, although the effect was very weak. Similarly, psychological research on tax behavior reports inconsistent effects of non-economic variables (for an overview see Kirchler 2007). For example, Wenzel (2002) reports that the evidence for the impact of distributive justice on taxpayers’ decisions is quite mixed. He demonstrates that justice concerns are relevant only if taxpayers identify themselves highly with the group within which an unequal distribution of outcomes occurs.

Besides the hunt for determinants of tax compliance a discussion has also emerged on how the dependent variable should be conceptualized. Andreoni, Erard, and Feinstein (1998) put forward that given the low probability of detection and the rather mild penalties in most countries, the question arises of why so many taxpayers are honest and do not evade as much as the Allingham and Sandmo (1972) model would predict. Braithwaite (2003) differentiates five motivational postures for (non-)compliance, ranging from the feeling of a moral obligation to pay one’s fair share to enjoying the tax evasion “game” with authorities. In her study most taxpayers expressed positive motivational postures on taxpaying. Frey (1997) distinguishes between intrinsic and extrinsic motivation to pay taxes. Whereas the former encompasses the moral aspect of compliant behavior, the latter is determined by regulation measures.

The “slippery slope” framework (Kirchler, Hoelzl, and Wahl 2008) is an attempt to integrate the puzzling findings and concepts. It is suggested that the effectiveness of economic and non-economic factors depends on the relationship between taxpayers and tax authorities. In a trustful climate, confidence-building measures may be more important than in a

relationship that is based primarily on the power of authorities, where deterrence may be the right policy. Moreover, two different forms of tax compliance are assumed in this framework: voluntary and enforced compliance.

In the following we will give a brief introduction to the “slippery slope” framework and test its main hypotheses with a large data set from Austria, the United Kingdom, and the Czech Republic.

## **2. The “slippery slope” framework – a framework for tax compliance**

The importance of the interaction between tax authorities and taxpayers, and of the resulting climate among the two parties, has frequently been pointed out in the tax literature (e.g., Adams and Webley 2001; Braithwaite 2003, 2009; Cullis and Lewis 1997; Schmolders 1970). Accordingly, the “slippery slope” framework distinguishes between a synergistic and an antagonistic climate.

A synergistic climate is denoted by a respectful and trusting relationship between authorities and citizens. The work of tax authorities would resemble a customer-oriented service being provided to help and support taxpayers to fulfil their duties. Feld and Frey (2005), for instance, attribute the relatively high tax morale of Swiss taxpayers to the synergistic form of cooperation prevailing in their country. A marker variable for a synergistic variable is mutual trust, i.e., tax authorities trusting in the good will of the major part of taxpayers, and taxpayers trusting in the benevolence and efficiency of their authorities.

An antagonistic climate, on the other hand, can result in a “cops and robbers“ situation: if tax authorities assume that citizens are basically inclined to evade taxes and approach them accordingly, taxpayers will likewise perceive them as aiming to pursue, criminalize, and punish taxpayers – regardless of whether an offence has actually been committed or not. A marker for an antagonistic climate is the degree of coercive power that is assigned to the tax authority. Rigid controls and punishment enforce taxpayers to comply, but may also yield negative attitudes towards taxes.

Tax compliance can be achieved in either way, by encouraging voluntary action or by enforcing compliance. Accordingly, the “slippery slope” framework differentiates voluntary from enforced compliance. Whereas voluntary compliance is assumed to depend on trust in authorities, enforced compliance is assumed to depend on the (perceived) power of

authorities.<sup>1</sup> Maximum tax compliance, regardless of whether voluntary or enforced, can therefore be achieved by high trust and/or high power.

Though for the tax revenue it may seem irrelevant whether taxes were paid voluntarily or not, the differentiation between voluntary and enforced compliance is important with respect to the approach of responsive regulation (Ayres and Braithwaite 1992; Braithwaite 2007, 2009). Tax authorities are required to treat taxpayers according to their behavior. Whereas payment by non-compliant taxpayers should be enforced by the full rigor of the law, the voluntary compliant should be treated with respect and be supported.

It should be noted that power may influence trust and vice versa. For instance, exerting coercive power may corroborate trust, as Cialdini (1996) suggests in a discussion of the effectiveness of surveillance in organizations. He argues that monitoring employees communicates the distrust of the employer. A similar mechanism can be assumed for the situation of honest taxpayers who are rigorously audited. Infrequent and slack tax audits, on the other hand, might raise doubts about the effectiveness of the authorities' work. As Tenbrunsel and Messick (1999) demonstrate, a weak sanctioning system may yield even less cooperation than no sanctioning system at all. Likewise, an increase in trust might also affect power, if trusting taxpayers support their authorities' work, e.g., by whistle-blowing other tax evaders.

The two main hypotheses that can be derived from the “slippery slope” framework are as follows. First, trust in tax authorities is a predictor of voluntary tax compliance. Second, the power attributed to tax authorities determines enforced compliance. Voluntary compliance may also be affected by power, and enforced compliance may also be connected to trust, but these linkages should be weaker and/or with a different sign.

### **3. Method**

#### ***3.1 Participants***

Data were collected in Austria, the United Kingdom, and the Czech Republic by a market research institute via online questionnaires. These countries were selected because they differ in various aspects regarding taxation and other economic issues (c.f., Hartner,

---

<sup>1</sup> Similar differentiations can be found in the psychological concept of intrinsic and extrinsic motivation by Heckhausen (1989), which Frey (1997) has also applied to willingness to cooperate.

### III) Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”

Rechberger, and Kirchler, 2009). Whereas Austria and the U.K. are among the countries with the highest top personal income tax rates (50%), the Czech Republic has one of the lowest tax rates on income (15%). Austria and the U.K. have progressive tax rates; the Czech Republic has a flat tax system. Regarding their economic situation, prognoses on economic growth for 2009, the year after the data were collected, were +0.60% for Austria, +3.60% for the U.K., and -1.00% for the Czech Republic.

The participants were recruited from a representative data pool and were remunerated for their participation in the survey. The bases for the analysis presented here were n=1011 Austrians, n=1000 citizens of the U.K., and n=1060 citizens of the Czech Republic. The socio-demographical composition of the data mirrors relatively well the distribution in the basic population of these countries. For a detailed overview of the data’s representativeness see Hartner, Rechberger, and Kirchler (2009).

**Table 1:** Demographic composition.

Comparative groups	Austria n=1011		United Kingdom n=1000		Czech Republic n=1060	
	M	SD	M	SD	M	SD
<i>Age</i>	40.82	10.58	40.78	11.99	38.32	11.20
	n	%	n	%	n	%
<i>Sex</i>						
Male	644	63.7	534	53.4	550	51.9
Female	367	36.3	466	46.6	510	48.1
<i>Education</i>						
Compulsory education	472	46.7	380	38.0	156	14.7
A-levels	307	60.4	186	18.6	558	52.6
Academic education	228	22.6	385	38.5	323	30.5
Missing	4	0.4	49	4.9	23	2.2
<i>Income</i>						
Low income	279	27.6	435	43.5	324	30.6
Average income	258	25.5	213	21.3	328	30.9
High income	283	28.0	257	25.7	347	32.7
Missing	191	18.9	95	9.5	61	5.8

The socio-demographical variables collected were nation, gender, age, level of education, and income. The participants’ educational degrees were categorized into three groups (compulsory education, A-level, academic education). Their income was split into three categories (low, medium, high) according to the percentiles per country. The distributions of these variables in our sample are shown in Table 1.

#### 3.2 Material

A questionnaire was used that consisted of several different scales; the ones we have used in the current study are presented here in detail. The complete questionnaire can be found in Hartner, Rechberger, and Kirchler (2009). The questionnaire was carefully translated from German into English and Czech, and retranslated into German to check the validity of the translations.

The four variables of interest – perceived trust in authorities, perceived power of authorities, voluntary compliance, and enforced compliance – were measured by four Likert-type scales. The participants were asked to indicate their degree of agreement with two or three statements in each scale (1 = “completely disagree” to 7 = “completely agree”; additionally, a “don’t know” option was provided, which was defined as a missing value for the statistical analyses).

Trust was measured by participants’ agreements with three statements on the trustworthiness of tax authorities (“The Austrian/U.K./Czech Tax Office treats taxpayers in a respectful manner”; “The Austrian/U.K./Czech Tax Office is fair in collecting tax”; and “The Tax Office is trustworthy in Austria/the U.K./the Czech Republic”; Austria:  $\alpha=.89$ ; United Kingdom:  $\alpha=.91$ ; Czech Republic:  $\alpha=.90$ ). The power scale consisted of three statements on the efficiency of tax authorities’ work (“The Austrian/Czech/U.K. Tax Office has extensive powers to force citizens to be honest about tax”; “The Austrian/U.K./Czech Tax Office is able to uncover more or less any tax evasion that occurs because of its expert knowledge”; “The Tax Office fights tax criminality in Austria/the U.K./the Czech Republic efficiently”; Austria:  $\alpha=.70$ ; United Kingdom:  $\alpha=.77$ ; Czech Republic:  $\alpha=.73$ ).

The original scale for measuring voluntary compliance consisted of three items. Reliability analysis, however, suggested dropping one, resulting in a two-item scale (“I pay my tax as a matter of course”; “I would also pay my tax when there are no tax controls”; Austria:  $\alpha=.74$ ; United Kingdom:  $\alpha=.50$ ; Czech Republic:  $\alpha=.68$ ). Similarly, the enforced tax compliance scale was shortened by one item as suggested by reliability analysis. Thus, enforced tax compliance was also measured by two items (“I feel that I am forced to pay tax”; “I pay tax because the risk of being checked is too high”; Austria:  $\alpha=.58$ ; United Kingdom:  $\alpha=.61$ ; Czech Republic:  $\alpha=.47$ ).

All the variables were z-transformed for the following regression analyses.

#### 4. Results

To test our hypothesis on voluntary tax compliance a stepwise linear regression model was estimated. In step 1 we included trust, power, and the interaction term as predictors. In step 2 socio-demographic variables were also included. The results are depicted in Table 2. As expected, voluntary compliance depends primarily on trust in authorities. Perceived power and the interaction of trust and power are further significant predictors, though the impact of these variables is weaker. The findings remain invariant when controlling for sex, age, education, income, and country of data origin. Age and education are positively related to voluntary compliance, though the impact of the latter is only marginally significant. A similar regression analysis was conducted with enforced tax compliance as the dependent variable. As shown in Table 3, enforced compliance depends on power attributed to tax authorities. Interestingly, trust is negatively related to this form of compliance. The results remain stable when controlling for participants’ socio-demographics in step 2. Education is negatively related to enforced tax compliance.

It should be noted that due to the different languages of the questionnaires differences between the participating countries cannot be interpreted unambiguously.

**Table 2:** Regression results – dependent variable: voluntary tax compliance.

Comparative groups	Step 1			Step 2		
	<i>B</i>	<i>SE (B)</i>	$\beta$	<i>B</i>	<i>SE (B)</i>	$\beta$
Trust	0.293	0.021	.293***	0.294	0.021	.295***
Power	0.059	0.021	.059***	0.067	0.021	.067***
Trust x power	0.039	0.017	.045**	0.038	0.017	.044**
Austria				-0.219	0.049	-.101***
United Kingdom				-0.155	0.047	-.073***
Sex				0.026	0.039	.013
Age				0.009	0.002	.107***
Education				0.038	0.021	.037*
Income				-0.011	0.020	-.011

*Note:*  $R^2 = .11$  for Step 1;  $\Delta R^2 = .02$  for Step 2 ( $ps < .01$ ). Variables Sex, Austria, and United Kingdom are dummy-coded with 1 = female, 1= being Austrian, and 1=being from the United Kingdom. \* $p < .10$ ; \*\* $p < .05$ ; \*\*\* $p < .01$ .

### III) Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”

**Table 3:** Regression results – dependent variable: enforced tax compliance.

Comparative groups	Step 1			Step 2		
	<i>B</i>	<i>SE (B)</i>	$\beta$	<i>B</i>	<i>SE (B)</i>	$\beta$
Trust	- 0.190	0.021	- .190***	- 0.190	0.021	- .190***
Power	0.312	0.021	.312***	0.280	0.022	.279***
Trust x power	0.007	0.017	.008	0.003	0.017	.003
Austria				0.054	0.050	.025
United Kingdom				0.203	0.048	.096***
Sex				0.062	0.039	.031
Age				0.002	0.002	.025
Education				- 0.081	0.022	- .079***
Income				- 0.022	0.021	- .022

*Note:*  $R^2 = .09$  for Step 1;  $\Delta R^2 = .02$  for Step 2 ( $ps < .01$ ). Variables Sex, Austria, and United Kingdom are dummy-coded with 1 = female, 1= being Austrian, and 1=being from the United Kingdom. \* $p < .10$ ; \*\* $p < .05$ ; \*\*\* $p < .01$ .

## 5. Discussion

As suggested in the “slippery slope” framework, trust in tax authorities was the strongest predictor of voluntary tax compliance, whereas power attributed to the authorities predicted enforced tax compliance. Furthermore, enforced compliance was negatively related to trust. It seems that trust induces voluntary tax compliance, and reduces the feeling that one is forced to pay taxes. These results also hold when controlling for the socio-demographic variables age, sex, education, income, and country of data origin.

Our findings are consistent with the results reported by Fischer (2008), who showed that the quality of government is positively related to tax morale, and experimental results by Wahl, Muehlbacher, and Kirchler (2010), who found that trust mediates the impact of procedural fairness on tax compliance. If the power attributed to tax authorities mirrors the strength of deterrence measures, our results on enforced compliance are supported by the empirical literature on the effects of audits and fines (for a recent overview see Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger, and Wahl 2008).

Our findings provide evidence of the importance of a tax policy beyond deterrence. Although taxpayers may also be enforced to comply by the increasing power of authorities, a policy based on trust-building measures might be more effective and less costly. Increasing transparency in governmental decisions and expenditures, for instance, may be a way to increase taxpayers’ trust in authorities. A necessary precondition for establishing voluntary compliance seems to be fair treatment of taxpayers, as suggested by the responsive regulation

### **III) Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”**

---

approach (Ayres and Braithwaite 1992; Braithwaite 2007, 2009). As trust breeds trust (Feld and Frey 2002), tax authorities are required to trust their clients, and the “cops and robbers” game should be avoided.

However, our emphasis of the importance of trust should by no means be misinterpreted as a naïve approach towards a taxpayers’ petting zoo. In fact, by referring to Braithwaite (2003), we propose that taxpayers should be treated fairly, according to their behavior: committed taxpayers should be supported by authorities, whereas persistent tax evaders should be prosecuted with the full rigor of the law.

For designing efficient auditing strategies the effects of the socio-demographic variables on the two forms of compliance might be of interest. Voluntary compliance was positively related to age, so auditing younger taxpayers might be more successful in detecting evaders. Enforced compliance, however, seems to be independent from age. The results from previous studies on age effects were inconsistent. Part of the literature reports no age effects (Hotelling and Arnold 1981; Minor 1978; Song and Yarbrough 1978), whereas others report a positive correlation (Kirchler 1999, Tittle 1980, Vogel 1974). Tittle (1980) argues that younger taxpayers may be more prone to taking risks and are less intimidated by sanctions. This would mean for our conception that enforced compliance should be more strongly affected by age than by voluntary compliance. However, the opposite is true, which calls for an alternative explanation. Vogel (1974) suggests that on average younger people are better educated than the older generation and hence perceive their opportunities for tax evasion as more likely. The negative correlation of education and enforced compliance we observed in our study supports Vogel’s view. For voluntary compliance, however, we found a (marginally significant) positive impact of education. This positive correlation can be explained by a study by Eriksen and Fallan (1996), who showed that knowledge about taxes leads to a better attitude towards the tax system. Hence, it is likely to assume that with education and age knowledge about taxes and understanding of their necessity also increase, which in turn yield voluntary tax compliance.

To summarize, it seems that a tax policy that is solely based on deterrence falls short of the difference between voluntary and enforced compliance and non-compliance. Besides audits and fines, trust-building measures are needed to increase voluntary compliance. Once established, maintaining voluntary compliance seems not only to be more cost-effective than maintaining enforced compliance, but also necessary to establish a synergetic climate in which authorities and citizens interact in a mutually accepted and productive way.

## References

- Adams, C., & Webley, P. (2001). Small business owners' attitudes on VAT compliance in the UK. *Journal of Economic Psychology*, 22(2), 195–216.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–38.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107–114.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860.
- Ayres, I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press.
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *The Journal of Political Economy*, 76(2), 169–217.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy* (pp. 15–39). Hants, UK: Ashgate.
- Braithwaite, V. (2007). Responsive regulation and taxation: Introduction. *Law and Policy*, 29(1), 3–11.
- Braithwaite, V. (2009). *Defiance in taxation and governance: Resisting and dismissing authority in a democracy*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Cialdini, R. B. (1996). The triple tumor structure of organizational behavior. In D. M. Messick & A. E. Tenbrunsel (Eds.), *Codes of conduct* (pp. 44–58). New York: Sage.
- Cullis, J., & Lewis, A. (1997). Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology*, 18(2–3), 305–21.
- Eriksen, K., & Fallan, L. (1996). Tax knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi experiment. *Journal of Economic Psychology*, 17(3), 387–402.
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3(2), 87–99.

### III) Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”

---

- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2005). Illegal, immoral, fattening or what?: How deterrence and responsive regulation shape tax morale. In C. Bajada & F. Schneider (Eds.), *Size, causes, and consequences of underground economy. An international perspective* (pp. 16–37). Aldershot: Ashgate.
- Fischer, J. A. (2008, September). *Enforced versus voluntary tax compliance: Testing the interplay hypothesis against field data*. Paper presented at the meeting of the International Association for Research in Economic Psychology, Rome, Italy.
- Frey, B. (1997). A constitution for knaves crowds out civic virtues. *The Economic Journal*, 107(443), 1043–53.
- Hartner, M., Rechberger, S., & Kirchler, E. (2009). SIT-Tax: European transfer payments: Fragebogen, Datenerhebung und Stichprobe. Working Paper 3. Universität Wien.
- Heckhausen, H. (1989). *Motivation und Handeln*. Berlin: Springer.
- Hotaling, A. W., & Arnold, D. F. (1981). The underground economy. *Massachusetts CPA Review*: 55(3), 6–11.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to taxation: Employers’ attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*, 28(2), 131–138.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2008). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. In J. Alm, J. Martinez-Vazquez, & B. Torgler (Eds.), *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance* (pp. 15–31). London: Routledge.
- Minor, W. (1978). Deterrence research: Problems of theory and method. In J. A. Cramer (Ed.), *Preventing crime* (pp. 21–45). Beverly Hills: Sage.
- Schmölders, G. (1970). Survey research in public finance – A behavioral approach to fiscal theory. *Public Finance*, 25(2), 300–06.
- Song, Y., & Yarbrough, T. E. (1978). Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442–52.

### III) Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope”

---

- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339–346.
- Tenbrunsel, A. E., & Messick, D. M. (1999). Sanctioning systems, decision frames, and cooperation. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 684–707.
- Tittle, C. (1980). *Sanctions and social deviance: The question of deterrence*. New York: Praeger.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 499–513.
- Wahl, I., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2010). The impact of voting on tax payments. *Kyklos*, 63(1), 144–158.
- Webley, P., Robben, H. S. J., Elffers, E., & Hessing, D. J. (1991). *Tax evasion: An experimental approach*. Cambridge, England: Cambridge University Press.
- Wenzel, M. (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity. *Journal of Applied Psychology*, 87(4), 629–645.



## **Beitrag IV**

**Maciejovsky, B., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 28, (2007), 678–691.**

**Status der Publikation: publiziert**

## **IV) Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance**

### **Abstract**

Previous experimental studies on tax behavior have been particularly concerned with determining the absolute effect of detection rate and punishment on tax filing, leading to mixed results. In this paper we shed some additional light on the effectiveness of audit probability and sanctions by drawing upon a dynamic setting with particular focus on the time lag between audits. Our results showed that tax compliance decreased immediately after a random audit, suggesting that subjects were prone to misperception of chance. Sanctions decreased compliance to a lesser extent; they were, however, associated with the tendency of subjects to repair their losses by increasing their capital stock.

**Keywords:** Tax evasion, Misconception of chance, Loss repair, Audits, Sanctions

## **1. Introduction**

A large number of experimental studies on tax behavior were inspired by, or related to, the seminal theoretical papers by Allingham and Sandmo (1972) and Srinivasan (1973), drawing upon the standard economic framework. According to this paradigm, taxpayers weigh the expected utility of the benefits from successful tax evasion with the uncertain prospect of detection and punishment. An increase in audit probability as well as an increase in tax penalty is assumed to increase tax compliance. Previous experimental studies on tax behavior have been particularly concerned with determining the absolute effect of detection rate and punishment on tax filing; the dynamic process of compliance, however, received considerably less attention (see, however, Hessing, Elffers, Robben, and Webley, 1992, for field evidence and Van Baal, 2004, for computer simulations).

In the realm of experimental studies, one noticeable and recent exception is the work by Mittone (2006), who reports findings suggesting that tax compliance drops immediately after an audit. The author labels this phenomenon the “bomb crater” effect. In war, troops under heavy enemy fire hid in the craters of recent explosions, believing that it would be highly unlikely for the next bombs to fall exactly in the same spot in a short time span. Something similar seems to happen in the context of tax audits. A taxpayer who was recently audited seems to believe that the likelihood of a subsequent audit is highly unlikely; therefore, the risk of evasion appears low. After several filing periods, however, the perceived likelihood of audits increases again and so does compliance.

One mechanism that might account for this finding is misperception of chance or the gambler’s fallacy. Individuals assume that a random event, such as an audit, is more likely to occur because it has not happened for a while or it is less likely to occur because it recently happened. A competing mechanism that might also explain the “bomb crater” effect is loss repair. In their review on the determinants of tax compliance, Andreoni, Erard, and Feinstein (1998) conclude that the small and sometimes contradicting effects of audits on compliance might induce taxpayers to “make them want to evade more in the future in an attempt to ‘get back’ at the tax agency” (p. 844). In other words, taxpayers experiencing audits and fines might try to repair their ‘losses’ by engaging in tax evasion in subsequent filings.

In this paper we investigate the dynamics of tax compliance in a stylized experimental setting with the aim of shedding new light on the competing mechanisms for the “bomb

crater” effect: misperception of chance and loss repair. For this purpose, we conducted two experiments that varied audit probabilities, sanctions, and the time lag between past audits. Although a stylized experimental setting might not be the perfect vehicle for studying ‘real-world’ tax behavior, it provides a satisfactory tool for evaluating the relative merits of competing explanations in a controlled environment (Alm, 1999).

## 2. Related literature

The standard economic analysis of tax compliance solely stresses exogenous variables, like audits and sanctions as well as tax rates and income effects (Kirchler, 2007; Torgler, 2002). Experimental evidence, however, on the impact of audit probability and tax penalty on compliance are ambiguous (Fischer, Wartick, and Mark, 1992). Spicer and Lundstedt (1976), for instance, confirmed the influence of audit probability, but not the impact of sanctions. Also, Baldry (1987) showed that the threat of detection increases compliance rates, punishment, on the other hand, did not influence tax behavior. Friedland, Maital and Rutenberg (1978) demonstrated that large fines are more effective deterrents than small ones, even when audit probability is reduced proportionally. Alm, Sanchez, and Juan (1995) showed that compliance is positively related to audit rate, at least for large fines. Beck, Davis, and Jung (1991) found that individual risk attitude moderates the effects of audit probabilities and sanctions on compliance, and Alm, McClelland and Schulze (1992) conclude that the rate of compliance rises in a nonlinear way as the probability of detection increases.

Possible sources of ambiguity might be the relevance of endogenous variables (Webley, Robben, Elffers and Helsing, 1991), such as social norms (Alm, McClelland and Schulze, 1999; Wenzel, 2005) or justice concerns (Murphy, 2004; Taylor, 2003; Wenzel, 2003). Alternatively, remaining in the context of audits and fines, Andreoni et al. (1998) conclude that audits may have little specific deterrent value, because they “may not turn out as badly as taxpayers initially fear. For example, if an audit fails to uncover non-compliance that is present or if a substantial penalty is not applied to discovered non-compliance, a taxpayer may conclude that it pays to cheat” (p. 844). Indeed, knowledge about the dynamics of audits and compliance is largely tentative.

Most studies on audit probabilities and tax compliance assume that the probability of audits is constant. Few studies investigated the effects of past audits on future behavior as well as the sequential effects of repeated audits. The experience of being audited in one year

and the consequences of an audit may change taxpayers' perceptions of future audits and the perceived success of detecting non-compliance. On the one hand, prior audits could increase the subjective salience of audits and punishments, which lead to more compliance in the future due to an "availability-heuristic effect" (Tversky and Kahneman, 1974). On the other hand, if audits are not successful in detecting non-compliance, taxpayers may come to the conclusion that auditors have only limited capacities to detect evasion and that clever evasion techniques will likely not be uncovered. Consequently, the risk of evasion might be estimated low, and hence, evasion is more likely in upcoming years.

Personal experience with being audited has been shown to increase compliance in experimental studies (e.g., Spicer and Hero, 1985; Webley, 1987). As Spicer and Hero (1985, p. 266) put it, "taxpayers do not engage in optimising strategies in making tax evasion decisions. Instead, they apparently use heuristics or 'rules of thumb.' In particular, the experience of being audited appears to lower levels of tax evasion even where the likelihood of an audit is completely random." Hessing et al. (1992) report survey data for the years 1983 to 1986 from taxpayers in the Netherlands. The results indicate that taxpayers, who received one or more corrections for errors, tended to perceive a higher level of certainty that evasion in large amounts, but not in smaller amounts, would be detected by the authorities. Andreoni et al. (1998) quote a 1987 study by Long and Schwartz who examined data of the U.S. IRS, involving a group of taxpayers who were audited in 1969 and in 1971. The earlier audit was only marginally effective in reducing the frequency of subsequent non-compliance. The average magnitude of non-compliance among those who continued to evade in 1971 remained unchanged.

Besides having the effect of increasing compliance or leaving it unchanged, under certain conditions audits might actually decrease compliance due to learning effects. As Antonides and Robben (1995) put it, "besides a deterring effect of auditing, a learning effect might take place since undesirable behaviour is punished. On the contrary, if audit probability is low, successful attempts at tax evasion are positively reinforced" (pp. 624). Taxpayers may exert considerable effort to analyze their experience with tax authorities; they may try to predict audits and understand tax auditors' strategies (see, for instance, Bayer, 2006, for a game-theoretic analysis of a similar idea).

The importance of analyzing the dynamics of tax compliance has recently been stressed by Mittone (2006), who uncovered a systematic drop in compliance rates immediately after tax audits in a series of experimental studies (see also Guala and Mittone,

2005). Mittone labelled this tendency the bomb crater effect, referring to troops who hid under heavy fire in craters of recent explosions, believing it would be highly unlikely for the next bombs to fall exactly in the same spot.

Participants in experimental studies on tax compliance, who believe that an audit is less likely immediately after experiencing an audit, might be prone to misperception of chance, since in these experiments it is usually common knowledge that the actual probability of an audit is constant across filing periods. However, misperception of chance is not the only explanation for the drop of compliance rates after an audit. This behavioral tendency is also in line with loss repair. If taxpayers were found to be non-compliant, then usually on top of repaying taxes, they have to pay fines. In order to ‘repair’ these (unanticipated) losses, taxpayers might engage in non-compliance in subsequent filing periods.

In this paper, we designed two studies to test these two competing hypotheses for the “bomb crater” effect: misperception of chance and loss repair after fines. For this purpose, we investigated the dynamics of compliance by varying audit probabilities, sanctions, and the time lag between past audits.

We conjecture that audits constitute not only a reaction to past tax compliance, but audits and their consequences represent also a cause for future behaviors. Particularly, we hypothesize that the effect of audits crucially depends on the time lag between past audits, and the naïve generation of taxpayers’ expectations as when the next audit is likely to occur. Naïve reasoning might predict that the probability of consecutive, yet independent, audits is low; a violation of independence according to probability theory (for a discussion of biases of chance see, for instance, Hastie and Dawes (2001)). More specifically, if participants are prone to misperception of chance, we predict that (a) non-compliance is significantly lower immediately after an audit and (b) compliance returns gradually to its baseline level, as observed during an audit. This gradual adjustment process is predicted to be a quadratic function.

To see this, assume that the probability of an audit is  $1/3$ . Hence, the probability of not being audited in a given tax period is  $2/3$ . The probability of not being audited for two consecutive periods is  $(2/3)^2=4/9$ , of not being audited for three consecutive periods is  $(2/3)^3=8/27$ , etc. We predict that participants have an intuition for these probabilities and adjust their level of compliance accordingly. If the probability of an audit is small, taxpayers are expected to engage in a relatively high rate of non-compliance. However, if taxpayers

observe long streaks without audits, they are expected to assume that the probability of an upcoming audit is relatively high, increasing taxpayers' compliance. Thus, during audits we expect a comparatively high rate of compliance; immediately afterwards a decrease, and as streaks without audits increase, a gradual rise. This pattern of compliance is captured by a quadratic response function.

In addition to misperception of chance, we conjecture that the (unpleasant) experience of audits and their consequences in the case of detected evasion induce a perceived financial loss, which taxpayers may wish to repair by engaging in future risky behavior, for instance, by exhibiting non-compliance. Differential risk proneness as predicted by prospect theory (Kahneman and Tversky, 1979) has been shown to be associated with tax compliance in previous studies on withholding effects (Hasseldine and Hite, 2003; Kirchler and Maciejovsky, 2001; Schepanski and Shearer, 1995). If individuals react to sanctions by repairing their perceived losses, non-compliance should rise as sanctions increase. More specifically, and similar to the case of misperception of chance, we predict that (a) non-compliance is significantly lower immediately after being fined for tax evasion and (b) compliance returns gradually to its baseline level, as observed during an audit.

Taken together, we predict that reactions to audits and sanctions are strongest immediately after experiencing a fine and fade out in subsequent filings. In other words, we predict a three-way interaction effect of audits, fines, and the time-lag between audits on tax compliance. We test these predictions by varying the audit probability and the severity of fines. We predict that in the case of frequent audits, compliance will be low immediately after an audit and will increase rapidly over the course of subsequent tax filings. In the case of less frequent audits, compliance is expected to be low after an audit and will increase comparatively slowly. This pattern is assumed to be particularly pronounced if sanctions are high.

Our predictions were tested in two laboratory experiments. In the first experiment we allowed participants to earn their income endogenously in a competitive market. Contrary to most previous experimental studies, compliance was therefore not investigated based on "windfall" money, distributed to participants by the experimenters, but on participants' real effort. After each trading period, participants were asked to declare their earnings, separately for sales revenues, resulting from selling assets, and for dividends paid for holding assets. In the second experiment, we focused on the effects of tax audits on compliance, and ensured that the random device, which determined whether tax declarations were audited or not, was

believed to be truly random by all participants. In order to better analyze the dynamics of compliance, we also allowed for more filing periods and for more variation of the time lags between audits, based on chance outcomes.

### 3. Experiments

#### 3.1 *Experiment I*

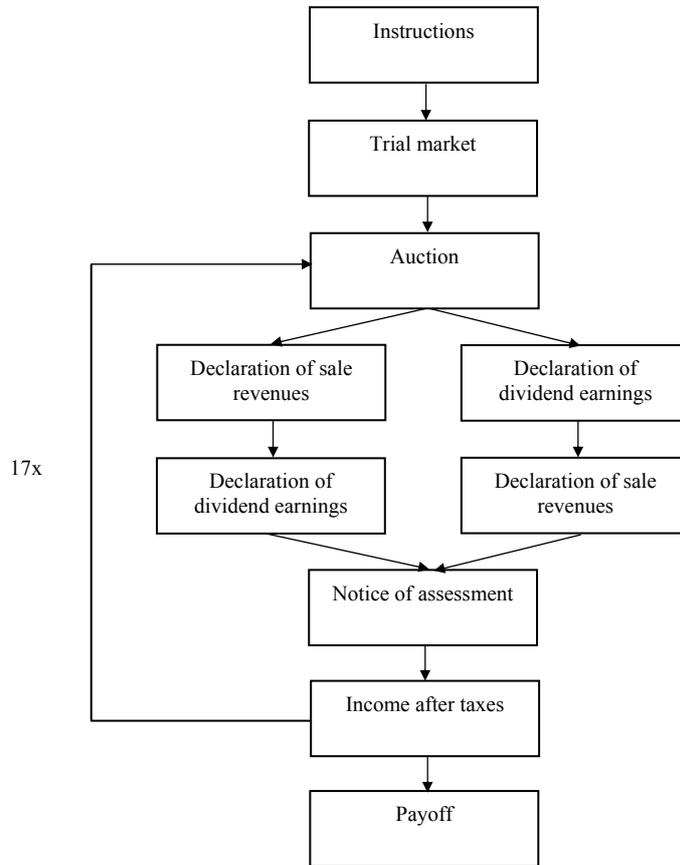
##### 3.1.1 Participants

Overall, 72 students from the University of Vienna and the Vienna University of Economics and Business Administration participated in six sessions of an experimental asset market with 12 subjects each. On average, participants earned Euro 14.39 (SD=17.37). Twenty-six females and 46 males, aged 19 to 30 (M=22.17, SD=2.65), participated in the study. An experimental session took about 2 hours and 15 minutes.

##### 3.1.2 Experimental design and procedure

*After instructing the participants about the market and trading procedures, they participated in a computerized continuous double auction, conducted using the software z-Tree (Fischbacher, forthcoming). A general description of continuous auctions can, for instance, be found in Davis and Holt (1993), and a market similar to the one that we employed in this study is described by Kirchler and Maciejovsky (2002). To avoid end-effects, participants were informed in the instructions that 16 to 20 trading periods would be performed (with a random termination probability of 20% in each of the last five periods). Subjects were also informed that after each trading period they would be asked to declare their income (subject to a 50% tax rate), separately for sales revenues and dividends. Finally, participants were told that the audit probability would either be 15% in one experimental treatment or 30% in the other treatment. Penalties were either 50% or 100% of the evaded income. The two variables, i.e., audit probabilities and penalties, were varied in a between-subjects design. Taxable sales revenues were defined as the positive difference between the selling price of an asset and its purchase price. The sequence of events in the experiment is displayed in Figure 1.*

Figure 1: Sequence of events in the experiment



Because the main focus of this paper was to investigate the dynamics of compliance, particularly the contrast of misperception of chance and loss repair, it was our aim to make the gambling aspect of the tax decisions salient. A convenient way to attain this goal is simply to redistribute tax yields to the experimenter, implying that taxes are lost money to subjects.<sup>2</sup> Overall, the markets opened for 18 periods, each lasting 120 seconds. The number of periods was determined according to the above described termination mechanism and was applied to all six sessions. In each period, participants were endowed with 300 ECU (Experimental Currency Units), whereby 10 ECU were equivalent to 7 Euro Cents, and five risky assets. Dividends for the assets were determined randomly in each period according to a pre-specified distribution (they were 0, 30, 60, 90, or 120 ECU, each with a probability of 20%), which was common knowledge to participants.

<sup>2</sup> Redistributing tax revenues to taxpayers would constitute a setting similar to a public goods game. Recent research has shown that in these games social motivations, such as reciprocity and conditional cooperation, play a major rule (e.g., Fehr and Gächter, 2000). We believe that these motivations obfuscate the impact of audit probabilities and sanctions on compliance, and therefore decided against such a setting.

To ensure comparability between the six sessions, audits were randomly selected prior to the experiment. In the low-audit condition, declarations were audited after periods 3 and 12, whereas in the high-audit condition the respective audit periods were 3, 5, 8, 12, and 16.

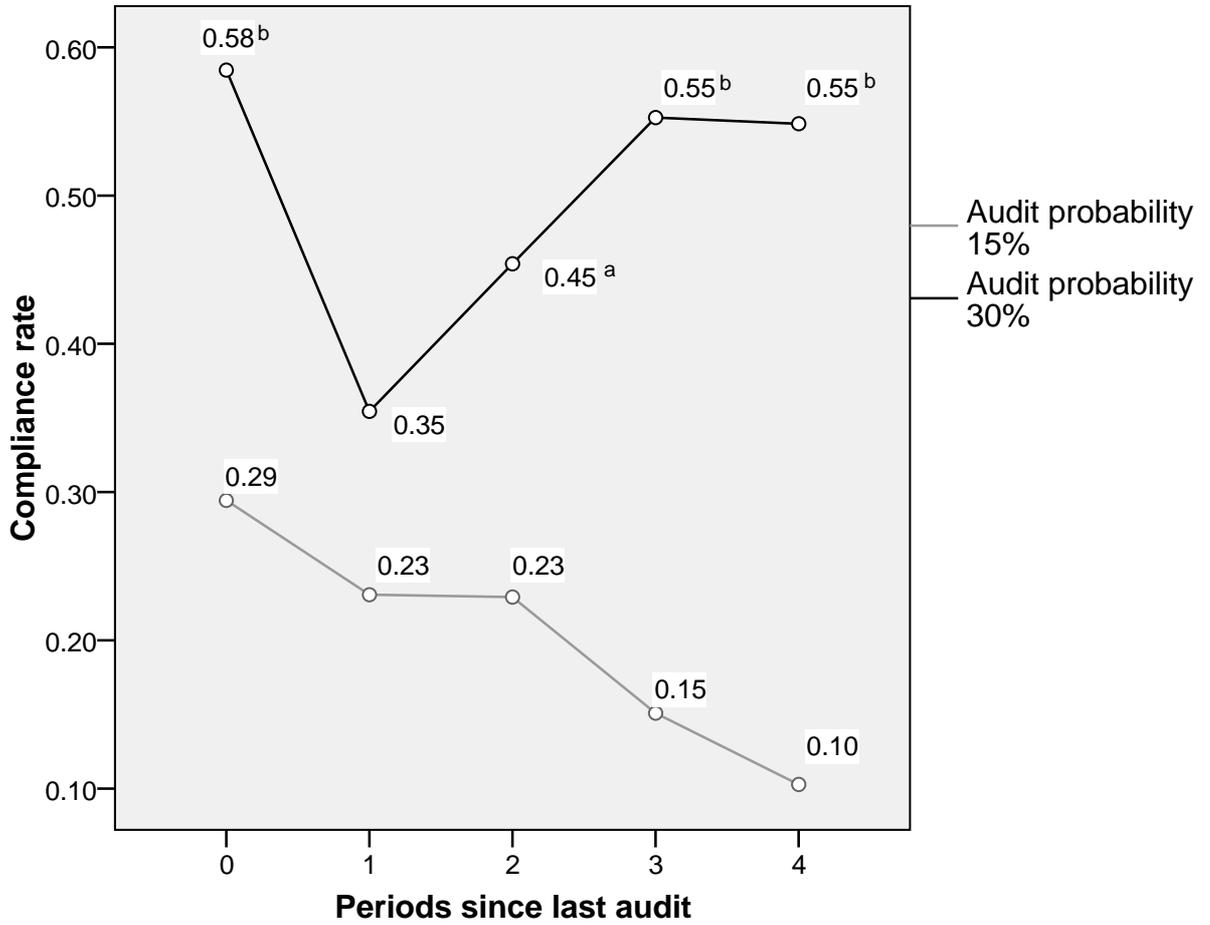
##### 2.1.3 Results and discussion

Our predictions of the three-way interaction effect were tested by a mixed  $2 \times 2 \times 5 \times 2$  analysis of variance with compliance rates as dependent variable. The factors were audit probability and sanctions, trading periods after an audit (0 to 4), and as a control factor, type of income, with sales revenues versus dividends. The first two factors were between-subjects factors, the last two within-subjects factors.

The analysis revealed that income type had no effect on tax compliance. Neither the main effect of income nor the interaction effects involving income reached significance. With respect to our predicted three-way interaction effect our results were insignificant ( $F(4, 65)=0.91$ ;  $p=.46$ ). However, the two-way interaction between audit probability and time lag between audits was highly significant ( $F(4, 65)=5.32$ ;  $p<.01$ ;  $\eta^2=.27$ ) and the two-way interaction effect between sanction and time lag between audits approached significance ( $F(4, 65)=2.30$ ;  $p=.07$ ). Effect sizes suggest that audits have a stronger impact on compliance than fines. The hypothesized quadratic relation between audit probability and time lag between audits as well as between sanction and time lag was only significant for the former ( $F(1, 68)=5.39$ ;  $p<.05$ ;  $\eta^2=.08$ ), but not for the latter ( $F(1, 68)=0.12$ ;  $p=.73$ ). Finally, the main effects for time lag between past audits ( $F(4, 65)=4.38$ ;  $p<.01$ ;  $\eta^2=.23$ ) and audit probability ( $F(1, 68)=30.40$ ;  $p<.001$ ;  $\eta^2=.33$ ) were significant as well. Results of the significant two-way interactions are presented in Figures 2 and 3. These figures depict compliance rates under high and low audit probability and high and low sanctions, respectively. Average compliance rates are shown for audit periods as well as the first four subsequent periods following an audit.

The results confirm that in the high-audit condition tax compliance was generally higher than in the low-audit condition. Moreover, compliance decreased sharply after an audit and increased slowly in the next three consecutive trading periods in the high-audit condition. In the low-audit condition compliance decreased after an audit steadily (see Figure 2).

**Figure 2:** Compliance rate by audit probability and periods since last audit

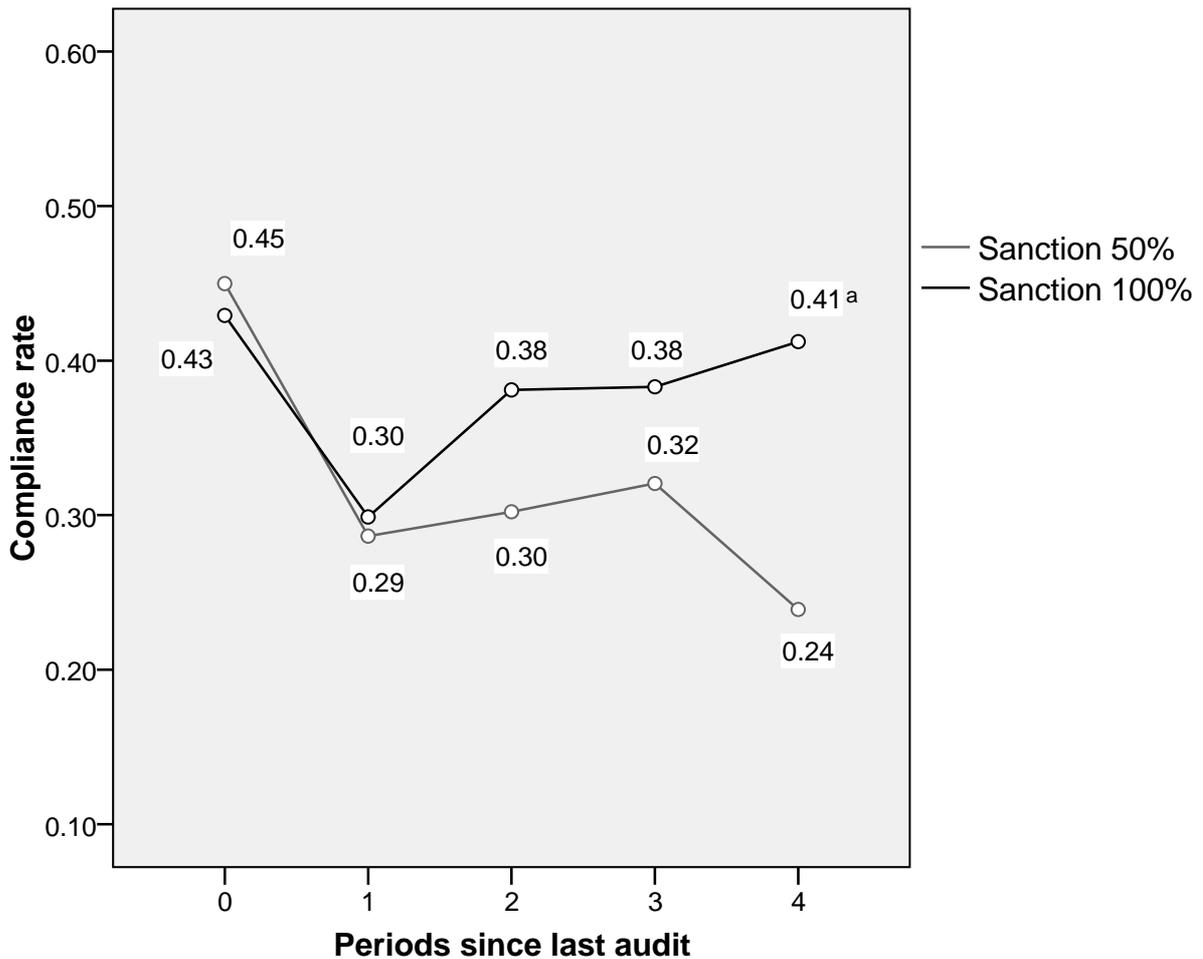


**Note:** <sup>a</sup> denotes significance at the 5% level, and <sup>b</sup> denotes significance at the 1% level. These significance levels refer to the comparisons of the means of the two treatments holding the filing period constant. For example, the compliance rate of 0.58 in the high-audit condition is significantly higher than the corresponding rate of 0.29 in the low-audit condition.

It might well be that observing more than four subsequent filing periods would reveal an increase of compliance rates also in the low-audit condition. However, our design did not allow for such an analysis.<sup>3</sup> These results suggest that participants' compliance decisions are driven by misconception of the audit probability, as shown in the literature on gambler's fallacy.

<sup>3</sup> We will come back to this issue in Experiment II.

**Figure 3:** Compliance rate by sanctions and periods since last audit



Note: <sup>a</sup> denotes significance at the 5% level. This significance level refers to the comparisons of the means of the two treatments holding the filing period constant. For example, the compliance rate of 0.41 in the high-sanction condition is significantly higher than the corresponding rate of 0.24 in the low-sanction condition.

A less clear picture emerged in the sanctions condition, which, as described above, did only reach statistical significance at  $p=.07$ . However, it seems that participants show a tendency to be more responsive to fines in the high-sanction condition than in the low one (see Figure 3). The sharp decrease of compliance after an audit could in part be due to loss repair. Although tax compliance did not decrease more if sanctions were high, support for our conjecture was found in participants' trading behavior. Following an audit with detected evasion and fines, participants sold a significantly higher proportion of their assets (40%) as

compared to an audit with no detected evasion and thus no fines (16%;  $\chi^2(1)=59.99$ ,  $p<.001$ ). Rather than repairing a loss by cutting one's tax share, participants seemed to have attempted to replenish their cash holdings by selling their assets.

Taken together our findings indicate that misperception of chance is the stronger determinant of the "bomb crater" effect than loss repair. However, a few aspects of the experimental design and the experimental procedure render some of the conclusions doubtful. For instance, participants might not have believed that audit probabilities were communicated accurately, and that audits occurred truly randomly according to the stated probabilities. We therefore designed a second experiment, trying to replicate our findings in a more transparent setting. In this experiment we used a randomization device that guaranteed that every single participant truly believed in its unbiasedness. Moreover, we introduced post-experimental questionnaires and interviews to explore the motives and inferences of participants. For this purpose, we restricted ourselves to only one level of audit probability (1/3) and one level of sanction (50%).

### ***3.2 Experiment II***

#### **3.2.1 Participants**

Overall, 50 students from the University of Vienna participated in five experimental sessions. Participants earned, on average, Euro 7.14 (SD=3.99). Thirty-nine females and 11 males, aged 19 to 43 (M=21.98, SD=3.64), participated in the study. An experimental session took about 1 hour.

#### **3.2.2 Experimental design and procedure**

At the beginning of each of the 20 filing periods, participants were endowed with some cash. The exact amount was randomly drawn from a uniform distribution ranging from 80 ECU to 120 ECU, whereby 100 ECU was equivalent to 10 Euro. In each period, participants had to decide how much of the endowment they wanted to declare. The tax rate was 40%. After all participants had filed their declarations, one subject was selected (in the sequence of the seating order) to determine whether an audit would take place or not. The participant was given a die. If he or she rolled a 1 or a 2, then all declarations were audited, otherwise no audit occurred. The audit probability was therefore 1/3. In case of an audit, the

experimenters determined for each individual whether they underreported their earnings. In these cases, participants had to pay the owing taxes and were fined with an additional 50% of the underreported income.

The experiment only started after all the participants had solved correctly four sample problems. At the end of the experiment, one of the 20 filing periods was randomly selected. The participants were paid their earnings of that particular period in cash, and were asked to fill in a short post-experimental questionnaire. In this questionnaire, participants were asked to indicate whether they believed that the randomization device was truly random. It also contained questions designed to elicit participants' motives for their filing decisions. In addition, a subset of the participants was interviewed on the phone about similar questions some weeks after the experiment was conducted. The phone interview allowed us to inquire about a participant's reasoning more thoroughly.

#### 3.2.3 Results and discussion

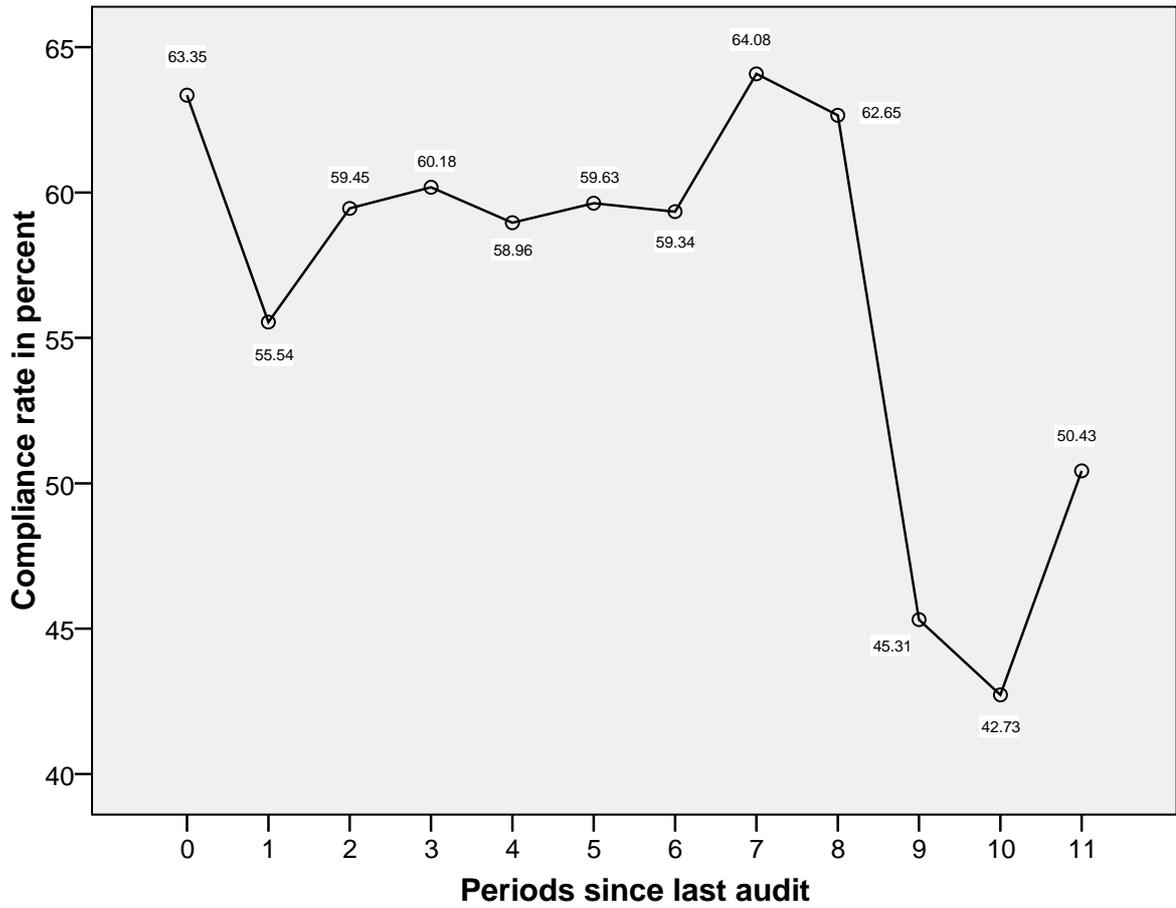
The randomly determined number of audits ranged from five to eight in the five experimental sessions. The average declaration was 59.39% (SD=25.01%) of the endowment, and did not systematically co-vary with the number of audits per session. One participant evaded in all the 20 periods, and two participants always declared fully. The remaining 47 participants showed varying compliance rates across periods.

Figure 4 displays the compliance rate in percent as a function the time lag since the last audit. In one of the five sessions, we had a maximum time lag of 11 filing periods, in the other sessions the maximum lags were 4, 4, 6, and 8. In Experiment I, we speculated about a possible gradual return of compliance also in the low-audit condition. There we only had a maximum time lag of 4 filing periods. In this experiment Figure 4, indeed, suggests that such an adjustment takes place, albeit only after 7 periods. The means for periods 9 to 11 since an audit should be considered with great caution, because they are based on very few observations.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Despite the small number of observations, the drop of compliance did not disturb the hypothesized quadratic trend as mentioned later. However, it might be that the drastic decline in compliance was due to an end effect: Subjects in the experiment might have tried to increase their earnings by evading taxes in the last periods (although, in fact, only *one* of the periods was payoff relevant).

Figure 4: Compliance rates in percent across periods since last audit



As in Experiment I, we expected a significant drop of compliance in the filing period immediately after an audit as well as a gradual return of compliance to its baseline level across filing periods. This adjustment process was assumed to be quadratic. Our results confirm the first prediction. The average compliance rate dropped from 0.63 in the period of an audit to 0.56 immediately after an audit ( $t(49)=2.51$ ;  $p<.05$ ;  $d=.72$ ). Also, the hypothesized quadratic adjustment of the compliance rate across filing periods was confirmed. This process occurred within two filing periods since the last audit ( $F(1, 49)=4.36$ ;  $p<.05$ ;  $\eta^2=.08$ ). Both results were robust across observation times, suggesting that participants did not adjust their behavior when gaining more experience.

Our second hypothesis predicted that the “bomb crater” effect might also be driven by loss repair. The negative consequences of detected tax evasion, and the resulting fines, might induce taxpayers to engage in risky behavior, for instance, by exhibiting non-compliance in

subsequent filings. To test this hypothesis we contrasted the drop of compliance rates for honest taxpayers, i.e., those who fully declared their income, with dishonest ones, i.e., those who underreported. Loss repair can be detected if the drop of compliance for the dishonest taxpayers is significantly more pronounced than the corresponding drop for the honest taxpayers. Our results do not confirm this hypothesis. We did not detect any systematic differences in the compliance rates of honest and dishonest participants after audits.

Taken together these findings suggest that the main mechanism, underlying the “bomb crater” effect, is misperception of chance. Loss repair was not observed. The results of our post-experimental questionnaire and phone interviews confirm this conclusion. All the participants indicated that they believed that the randomization device used in the experiment, a die, was truly unbiased. Furthermore, the majority of participants (70%) indicated that they did not believe that an audit conditional on just having been audited would be less likely than an unconditional audit. Still, many subjects indicated that despite having known that the objective probability of an audit stayed constant from period to period, they felt more compelled to believe that the conditional probability of an audit given an audit actually declined.

#### **4. Conclusion**

In this paper we investigated the dynamics of tax compliance in two simple experimental studies with the aim of shedding new light on the competing mechanisms for the “bomb crater” effect (Mittone, 2006). The “bomb crater” effect is the behavioral tendency of participants in experimental studies to decrease their compliance rates immediately after a tax audit. Two mechanisms that might account for this effect are misperception of chance and loss repair.

Misperception of chance refers to the behavioral tendency of participants to assume that a random event, such as an audit, is more likely to occur because it has not happened for a while or it is less likely to occur because it recently happened. Loss repair refers to the desire of participants to offset previous (unexpected) losses, such as fines associated with detected tax evasion, by engaging in more risky behavior, for instance, by underreporting one’s income in subsequent tax declarations.

The results of two experiments suggest that misperception of chance is the stronger determinant of the “bomb crater” effect than loss repair. Misperceiving random events even

occurred in a setting, in which it had been perfectly ensured that all the participants truly believed in the unbiasedness of the randomization device. Many even acknowledged that the objective probability of an audit remained constant across filing periods. Yet, they felt that an audit was less likely conditional on having had an audit immediately before. Our results also indicate that higher sanctions marginally increased compliance relative to lower sanctions. Loss repair, however, was only observed indirectly. Participants who were fined for tax evasion were more likely to sell their assets, probably with the intention of replenishing their cash holdings.

How do our results compare to the literature? Our findings replicate Mittone's (2006) "bomb crater" effect under more general conditions, ensuring that all the participants in the experiment truly believed in the randomization device. Our findings are also in line with Baldry (1987), suggesting that the threat of detection increases compliance rates, punishments, on the other hand, have a considerably weaker effect. Hessing et al. (1992) observed, based on survey results, that there are three types of taxpayers; those who never evade taxes, those who habitually evade, and finally, those who evade now and then. Our results show a similar pattern, albeit the proportion of participants who engages in evasion over the course of our experiments is extraordinarily high. Finally, while our experiments demonstrate that the perception of audit probability is a function of the time lag since the last audit, Van Baal (2004) uncovers that these perceptions are also a function of the neighbourhood structure in computer simulations. He demonstrates that an increase in the severity of punishment can have detrimental effects on aggregate compliance, since the individual decision to comply might influence the perceived audit probability of neighbouring 'citizens,' leading them to defect.

Experimental research on tax compliance serves an important bridging function between theory and empirical research based on field data. Laboratory experiments allow important institutional variables, such as tax rates, audit probabilities, and fines, to be controlled by the experimenter (Torgler, 2002). Moreover, laboratory experiments provide an important tool for studying policy changes (Alm, Jackson, and McKee, 1992), for instance, the effects of an increase of tax rates or audit probabilities on compliance. Finally, official data on tax behavior are considered sensitive and are often difficult to obtain (Cowell, 1991). Still, some concerns remain: For example, laboratory experiments are usually artificial and abstract (Spicer and Thomas, 1982), they sometimes use neutral and sometimes loaded instructions (Abbink and Henning-Schmidt, 2006), and they often draw on student samples

with little prior experience in tax decisions (Baldry, 1987). Although these concerns are important, they do not qualify the main contribution of the present paper, i.e., the contrast of two competing explanations for the “bomb crater” effect, since “there is [] no reason to believe that the cognitive processes of students are different from those of ‘real’ people” (Alm, 1999, p. 758).

Yet, venturing to speculate about real-world implications of our findings requires acknowledging the limitations of experimental research when studying tax compliance. These speculations suggest that if taxpayers become risk-inclined immediately after an audit, then auditing repeatedly might cause a robust reduction of evasion, and auditing self-employed taxpayers at the beginning of their business might lead to more compliance throughout taxpayers’ business cycles than random audits or audits at a later stage of their business life. Since non-compliance was consistently found to be higher in younger taxpayer samples than in older samples (see, for instance, Mason and Calvin, 1978), audits at the beginning of a business serve additionally as controls of the younger samples, as they are likely to be over-represented in the groups of people starting a business.

**References**

- Abbink, K. and Henning-Schmidt, H.: 2006, Neutral versus loaded instructions in a bribery experiment, *Experimental Economics* 9, 103-121.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A.: 1972, Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1, 323-338.
- Alm, J.: 1999, Tax compliance and administration. In W. B. Hildreth and J. A. Richardson (Eds.), *Handbook on Taxation* (pp. 741-768). New York: Marcel Dekker.
- Alm, J., Jackson, B. and McKee, M.: 1992, Deterrence and beyond: Toward a kinder gentler IRS. In: J. Slemrod (Ed.), *Why People Pay Taxes* (pp. 311-329). Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D.: 1992, Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics* 48, 21-38.
- Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D.: 1999, Changing the social norm of tax compliance by voting, *Kyklos* 52, 141-171.
- Alm, J., Sanchez, I. and Juan, A. D.: 1995, Economic and noneconomic factors in tax compliance, *Kyklos* 48, 3-18.
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. S.: 1998, Tax compliance, *Journal of Economic Literature* 36, 818-860.
- Antonides, G. and Robben, H. S. J.: 1995, True positives and false alarms in the detection of tax evasion, *Journal of Economic Psychology* 16, 617-640.
- Baldry, J. C.: 1987, Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results, *Public Finance* 42, 357-383.
- Bayer, R.-C.: 2006, A contest with the taxman: The impact of tax rates on tax evasion and wastefully invested resources, *European Economic Review* 50, 1071-1104.
- Beck, P. J., Davis, J. S. and Jung, W.-O.: 1991, Experimental evidence on taxpayer reporting under uncertainty, *Accounting Review* 66, 535-558.
- Cowell, F. A.: 1991, Tax-evasion experiments: An economist's view. In: P. Webley, H. Robben, H. Elffers and D. Hessian (Eds.), *Tax Evasion: An Experimental Approach* (pp. 123-127). Cambridge: Cambridge University Press.

- Davis, D. D. and Holt, C. A.: 1993, *Experimental Economics*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Fehr, E. and Gächter, S.: 2000, Cooperation and punishment in public goods experiments, *American Economic Review* 90, 980-994.
- Fischbacher, U.: forthcoming, Ztree: Zurich toolbox for readymade economic experiments: Experimenter's manual, *Experimental Economics*.
- Fischer, C. M., Wartick, M. and Mark, M. M.: 1992, Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature, *Journal of Accounting Literature* 11, 1-46.
- Friedland, N., Maital, S. and Rutenberg, A.: 1978, A simulation study of income tax evasion, *Journal of Public Economics* 10, 107–116.
- Guala, F. and Mittone, L.: 2005, Experiments in economics: External validity and the robustness of phenomena, *Journal of Economic Methodology* 12, 495-515.
- Hasseldine, J. D. and Hite, P. A.: 2003, Framing, gender and tax compliance, *Journal of Economic Psychology* 24, 517-533.
- Hastie, R. and Dawes, R. M.: 2001, *Rational Choice in an Uncertain World: The Psychology of Judgment and Decision Making*. Thousand Oaks: Sage.
- Hessing, D. J., Elffers, H., Robben, H. S. J., and Webley, P.: 1992, Does deterrence deter? Measuring the effect of deterrence on tax compliance in field studies and experimental studies. In: J. Slemrod (Ed.), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement* (pp. 291-305). Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Kahneman, D. and Tversky, A.: 1979, Prospect theory: An analysis of decision under risk, *Econometrica* 47, 263–291.
- Kirchler, E.: 2007, *The Economic Psychology of Tax Compliance*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E. and Maciejovsky, B.: 2001, Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession, *Journal of Economic Psychology* 22, 173-194.
- Kirchler, E. and Maciejovsky, B.: 2002, Simultaneous over- and underconfidence: Evidence from experimental asset markets, *Journal of Risk and Uncertainty* 25, 65–85.

- Mason, R. and Calvin, L.: 1978, A study of admitted income tax evasion, *Law and Society Review* 13, 73-89.
- Mittone, L.: 2006, Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach, *Journal of Socio-Economics*, 35, 813-835.
- Murphy, K.: 2004, The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders, *Law and Human Behavior* 28, 187-209.
- Schepanski, A. and Shearer, T.: 1995, A prospect theory account of the income tax withholding phenomenon, *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 63, 174-186.
- Spicer, M. W. and Hero, R. E.: 1985, Tax evasion and heuristics: A research note, *Journal of Public Economics* 26, 263-267.
- Spicer, M. W. and Lundstedt, S. B.: 1976, Understanding tax evasion, *Public Finance* 31, 295-305.
- Spicer, M. W. and Thomas, J. E.: 1982, Audit probabilities and the tax evasion decision: An experimental approach, *Journal of Economic Psychology* 2, 241-245.
- Srinivasan, T. N.: 1973, Tax evasion: A model, *Journal of Public Economics* 2, 339-346.
- Taylor, N.: 2003, Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion* (pp. 71-92). Ashgate: Hants.
- Torgler, B.: 2002, Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments, *Journal of Economic Surveys* 16, 657-684.
- Tversky, A. and Kahneman, D.: 1974, Judgement under uncertainty: Heuristics and biases, *Science* 185, 1124-1131.
- Van Baal, P.: 2004, *Computer Simulations of Criminal Deterrence: From Public Policy to Local Interaction to Individual Behavior*, Boom Juridische Uitgevers: Den Haag.
- Webley, P.: 1987, Audit probabilities and tax evasion in a business simulation, *Economics Letters* 25, 267-270.
- Webley, P., Robben, H. S. J., Elffers, H. and Hessing, D. J.: 1991, *Tax Evasion: An Experimental Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.

#### **IV) Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance**

---

Wenzel, M.: 2003, Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. In: V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion* (pp. 41-69). Ashgate: Hants.

Wenzel, M.: 2005, Motivation or rationalization? Causal relations between ethics, norms and tax compliance, *Journal of Economic Psychology* 26, 491-508.

## **Beitrag V**

**Maciejovsky, B., Schwarzenberger, H. & Kirchler, E. (submitted for publication).**

**Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance. *Journal of Business Ethics.***

**Status der Publikation: eingereicht**

## V) Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance

### Abstract

Businesses that rely heavily on cash transactions have been found to be particularly susceptible to low tax ethics. Recent research indicates that cash is a highly powerful and tempting reward, which elicits a strong emotional response. In this paper we investigate how emotions affect tax ethics in a series of experimental studies. Specifically, we show that affective priming and the ease with which moral judgments are retrieved moderate tax ethics. We also show that the relative effectiveness of deterrence, such as tax fines and audit probabilities, is moderated by affect. These results point towards a complex picture of tax ethics, requiring a multifaceted policy approach that emphasizes not only enforcement, but also cognitive and affective aspects of human behavior.

**Keywords:** affect; emotions; cognition; rationality; tax compliance; tax ethics; tax evasion

**Note:** The first two authors contributed equally. Their names appear in alphabetical order. We would like to thank Eva Hofmann and Stephan Muehlbacher for valuable comments on an earlier version of the article.

## Introduction

The importance of the small and medium-sized business sector for economic growth has steadily increased over the last decades (OECD, 2005). At the same time, this sector's compliance with tax regulations has been poor (Joulfaian & Rider, 1998). This has been attributed to a high reliance on cash transactions (Morse, Karlinsky, & Bankman, 2009), allowing businesses to underreport income (Richardson & Sawyer, 2001) and evade VAT (Webley, Adams, & Elffers, 2006). The level of underreporting is substantial with estimates of up to 50% for cash transactions (Bankman, 2007).

How can we explain such a brazen display of low tax ethics? The standard paradigm in tax research assumes rational decision makers, who engage in deliberate reasoning by remaining calm and cool when assessing the anticipated benefits and costs of evading taxes. In this paper, we challenge this viewpoint by investigating how tax ethics is affected by the interplay of cognition and affect. We define tax ethics as an umbrella term, captured by a multiple-measure approach in a series of experimental studies.

We motivate our focus on emotions by exploring the link between low tax ethics and the high proportion of cash transactions for small and medium-sized businesses. From a psychological viewpoint this link is not surprising, since money is a highly powerful and tempting reward, which elicits a strong emotional response (Pessiglioni, Schmidt, Draganski, Kalisch, Lau, Dolan, & Frith, 2007). Indeed, a preliminary pilot study,<sup>5</sup> in which we asked 60 taxpayers to complete a short survey, reveals that deliberate reasoning – the focus of standard tax research – and affect – the focus of this paper – are two distinct factors of tax behavior.

The remainder of the paper is organized as follows: In the subsequent section, we review the literature on the economic determinants of tax evasion and discuss the evidence that decisions are influenced by both cognitive and affective factors. We then present and discuss three experimental studies that investigate the interplay of cognitive and affective aspects of tax ethics, before concluding with a general discussion of our findings.

---

<sup>5</sup> Details are available from the authors upon request.

### **Economic Determinants of Tax Evasion**

A large body of work on tax behavior has been inspired by, or relates to, the seminal theoretical papers by Allingham and Sandmo (1972) and Srinivasan (1973). These papers draw upon the standard economic framework, which assumes that taxpayers weigh the expected utility of the benefits from successful tax evasion with the risky prospect of detection and punishment. According to this framework, a rise in audit probability and a rise in tax penalty (or fines) increase tax compliance. The empirical evidence regarding these predictions is mixed.

With respect to audit probability, Fischer, Wartick, and Mark (1992) and Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger and Wahl (2010) point out that most of the empirical studies support a positive effect of audit probability on tax compliance, although the effects are not always strong. Pommerehne and Weck-Hannemann (1996; Weck-Hannemann & Pommerehne, 1989) found positive effects for Swiss taxpayers and Ali, Cecil, and Knoblett (2001) report similar results for US citizens. Support for the effectiveness of frequent audits was also reported in numerous experimental studies (Alm, Sanchez, & de Juan, 1995; Gërxhani & Schram, 2006; Trivedi, Shehata, & Lynn, 2003; Trivedi, Shehata, & Mestelman, 2005; Webley, Robben, Elffers, & Hessing, 1991). However, Wärneryd and Walerud (1982) and Spicer and Thomas (1982) found no evidence for audit probabilities on compliance.

These mixed findings may be due to differential past experiences of previous audits (Kastlunger, Kirchler, Mittone, & Pitters, 2009; Kirchler et al., 2010; Webley, 1987) or due to large variances in predicting audit probabilities (Fischer et al., 1992). Guala and Mittone (2005) observed in their experiments that compliance sharply decreases after an audit, naming this reaction the “bomb crater” effect (Mittone, 2006). Similar results were reported by Maciejovsky, Kirchler, and Schwarzenberger (2007).

The effects of higher tax penalties or fines on compliance are equally inconclusive (Kirchler et al., 2010). The observed effects were often weaker than expected (Alm, Jackson, & McKee, 1992; Alm et al., 1995; Friedland, 1982; Park & Hyun, 2003). Also, several studies found no support for the deterring effects of fines altogether (Collins & Plumlee, 1991; Pommerehne & Weck-Hannemann, 1996; Spicer & Lundstedt, 1976; Webley et al., 1991) and some studies even suggest that a rise in penalties can result in an increase in tax evasion (Fjeldstad & Semboja, 2001; Martinez-Vazquez & Rider, 2005; Schwartz & Orleans, 1967; Strümpel, 1969).

Taken together, these findings suggest that tax compliance might be a concept too complex to be explained purely by economic variables (Kirchler, 2007). Indeed, many studies have been put forward that stress alternative determinants of tax behavior, like trust (Murphy, 2004), fairness and justice (Braithwaite, 2003; Wenzel, 2002; 2003), social norms (Wenzel, 2005), or ethics (Alm & Torgler, in press). In this paper, we propose that affect (and its interplay with cognition) is one of the determinants of tax ethics, moderating the relative effectiveness of other variables (like audit probabilities and fines).

### **Cognitive and Affective Factors of Decision Making**

The conflict between rationality and emotions on decision outcomes has long been recognized, preoccupying philosophers, classical writers, and scholars for many centuries (Pham, 2007). It inspired a long tradition in psychology on dual-process models of thought (for an early discussion see James, 1890/1950), suggesting a contrast between a controlled system, which is intentional, interruptible, effortful, and sequential, and an automatic system with the exact opposite qualities – unintentional, not interruptible, effortless, and parallel (for recent reviews see Hogarth, 2001; Myers, 2002).

A large number of such dual-process models have been proposed in an attempt to reconcile seemingly contradictory findings in judgment and decision-making (Kahneman & Frederick, 2002; Slovic, 1996, 2002; Stanovich, 1999; Stanovich & West, 2002). Interestingly, regardless of the exact nature of the proposed mechanism, the predictions derived from these models are often very similar (Payne & Bishara, 2009). For instance, when individuals are rushed or distracted, their response is more likely to be dominated by the affective system relative to the cognitive system.

Consistent with this prediction, White Americans are more likely to mistake a harmless object for a weapon when it is paired with a Black person than when it is paired with a White person. The extent of the bias increases with faster response times (Payne, 2001). Subjects are more likely to choose an unhealthy food item when they are cognitively distracted by mentally rehearsing a longer number than when rehearsing a shorter number (Shiv & Fedorikhin, 1999). Similarly, smokers consume more cigarettes when they are distracted than when they are not (Westling, Mann, & Ward, 2006).

The interplay of cognition and affect in decision-making (Monin, Pizarro, & Beer, 2007; Roeser, 2006) has been substantiated by recent research that investigates the neural

basis for moral judgments using functional imaging (Moll, Zahn, de Oliveira-Souza, Krueger, & Grafman, 2005). These studies have shown that the same cortical brain areas are involved in social cognition and moral judgment (Forbes & Grafman, 2010), suggesting a high degree of interdependence of emotional responses to stimuli and higher-order cognitive operations (Wood & Grafman, 2003). Coricelli, Joffily, Montmarquette and Villeval (2010) show that emotions, measured by skin conductance responses, predict cheating, and its extent, in a tax evasion experiment.

The impact of affect on decision-making also extends to people's attributions and inferences (Forgas, 2008). Individuals tend to attribute their affective state to whatever object is their current focus of attention (Schwarz & Clore, 1996) and report higher life satisfaction when surveyed on sunny days as compared to rainy days, due to differences in weather-related mood (Schwarz & Clore, 1983). These effects seem to extend to financial markets. Above-average stock market performance has been found on sunny days and below-average performance on rainy and winter days (Hirshleifer & Shumway, 2003; Kamstra, Kramer, & Levi, 2003; Saunders, 1993).

People also have been shown to use feelings as information. The ease with which information comes to mind – in essence how accessible it is – guides people's inferences about their moods, emotions, metacognitive experiences, and bodily sensations (Schwarz, in press). For instance, individuals consider themselves less assertive when recalling examples of their own assertive behavior is hard (Schwarz, Bless, Strack, Rittenauer-Schatka, & Simons, 1991); hold an attitude with less confidence when listing supporting arguments is difficult (Haddock, Rothman, Reber, & Schwarz, 1999); and consider an event less likely when listing many reasons for its occurrence is demanding (Sanna & Schwarz, 2004).

### **The Present Studies**

In this paper, we contribute to the literature on tax ethics by extending its focus, which has traditionally emphasized economic variables, to affective determinants. We define tax ethics as an umbrella term, capturing different aspects of tax behavior, including moral judgments about tax evasion and compliance. We are particularly interested in the interplay of cognition and affect and predict that the introduction of affect moderates the relative effectiveness of economic variables, like audit probabilities and tax penalties or fines.

We explore this link between cognition, affect, and tax behavior in three experimental studies. Study 1 investigates how incidental cognitive and affective priming influence moral judgments about tax evasion. Study 2 investigates how the ease with which information can be retrieved cognitively affects judgments about tax compliance. And finally, study 3 investigates the interplay of cognitive and affective factors on tax evasion, and tests whether the effectiveness of economic variables is moderated by the introduction of affect.

Specifically, we predict moderation effects of incidental affective priming regarding moral judgments about tax fines (study 1); the ease with which information is retrieved regarding the decision to issue an invoice for a business transaction (study 2); and the relative effectiveness of audit probabilities and tax fines in vignettes on tax evasion (study 3).

### Study 1

We study the impact of incidental affective priming on moral judgments about tax fines.

#### *Method*

Seventy-three students (55% were female) from the University of Vienna, aged 19 to 60 years ( $M=26.12$ ,  $SD=8.14$ ), participated in the study.

Participants were asked to complete a brief questionnaire. They were randomly assigned to one of four experimental conditions of a 2 (priming) x 2 (scope) between-subjects design. The priming questions followed Hsee & Rottenstreich (2004) and either encouraged valuation by calculation (cognitive priming) or valuation by feeling (affective priming). The former questions were:

If an object travels at five meters per minute, then by your calculations how many meters will it travel in 360 seconds?

If a consumer bought 30 books for € 540, then, by your calculations, on average, how much did the consumer pay for each book?

The questions with respect to valuation by feeling were:

When you hear the name “H. C. Strache,”<sup>6</sup> what do you feel?

Please use one word to describe your predominant feeling.

When you hear the word “baby,” what do you feel?

Please use one word to describe your predominant feeling.

After the priming questions, participants were asked to imagine that a target person has either evaded € 10,000 in taxes or € 20,000 in taxes. Participants were asked to indicate what level of fine, in €, they deemed appropriate for that offence.

### *Results and Discussion*

A 2 (priming) x 2 (scope) analysis of variance (ANOVA) with proposed fine<sup>7</sup> as dependent variable yielded – as predicted – a two-way interaction effect between priming and the amount of taxes evaded ( $F(1, 69)=4.60, p<.05, \eta^2=.06$ ). Also – as expected – participants proposed a significantly higher fine in the case of evading € 20,000 ( $M=19,305.56; SD=8,252.51$ ) as compared to evading € 10,000 ( $M=13,027.03; SD=8,747.18$ ) in taxes ( $F(1, 69)=10.48, p<.01, \eta^2=.13$ ). The effect for priming ( $F(1, 69)=3.77, p=.06, \eta^2=.05$ ) marginally reached significance, such that cognitive priming ( $M=14,229.73, SD=5,725.91$ ) leads to lower proposed fines than affective priming ( $M=18,069.44, SD=11,222.52$ ). Figure 1 displays the means and the standard errors of the interaction graphically.

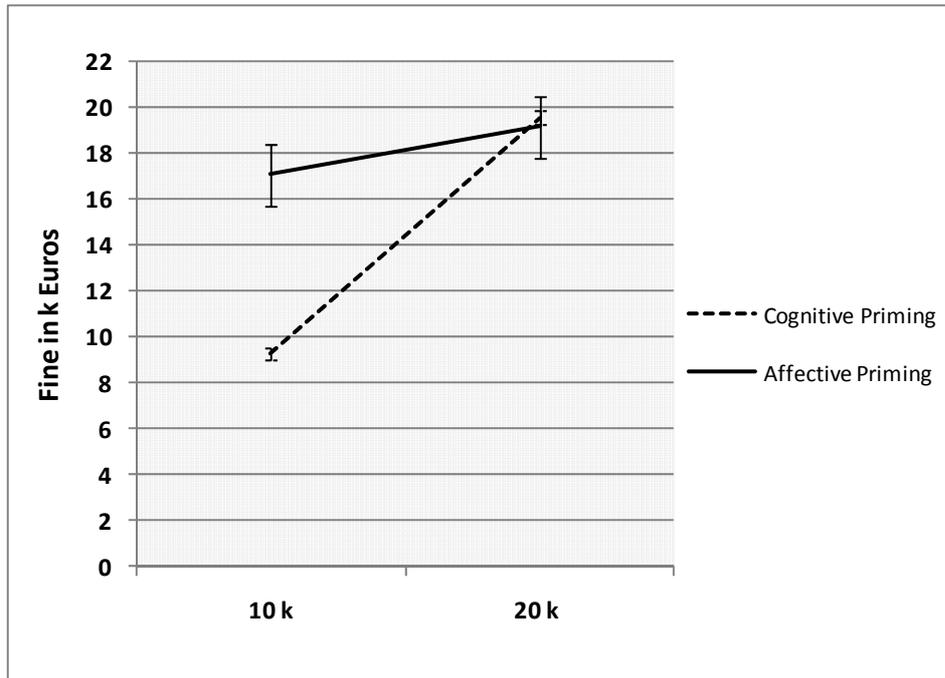
Our results show that moral judgments about the reprehensibility of tax evasion were systematically affected by whether or not decision makers were put into a cognitive or affective mindset. For the latter, moral judgments did not depend on the quantitative scope of tax evasion, but only on its qualitative evaluation. It was only when decision makers were put into a cognitive mindset that they responded differently to different levels of moral misconduct, proposing higher fines for higher levels of tax evasion.

---

<sup>6</sup> H. C. Strache is a well-known Austrian politician who strongly polarizes voters. At the time of the data collection, he ranked second to last in the national confidence index of politicians with a value of minus 48 points (OGM, 2010).

<sup>7</sup> We log-transformed the dependent variable, since the raw data violated the normality assumption required for ANOVA, and find an even stronger interaction effect ( $F(1, 69)=8.30, p<.01, \eta^2=.11$ ). Medians and quartiles are reported in Table 1.

**Figure 1:** Average proposed fine as a function of priming and scope listed (standard errors are displayed as vertical bars)



**Table 1:** Means, standard deviations, and sample sizes for the interaction of priming and scope on the proposed level of fines

Priming	Evaded amount in €	M	MD	Q <sub>25</sub>	Q <sub>75</sub>	SD	N
Cognitive	10,000	9,236.84	10,000	10,000	10,000	2,311.62	18
	20,000	19,500.00	20,000	20,000	20,000	2,549.51	19
Affective	10,000	17,027.78	13,750	10,000	21,250	11,107.06	18
	20,000	19,111.11	20,000	10,000	25,000	11,560.02	18

Study 1 indicates that moral judgments are systematically influenced by an incidental priming-task, highlighting the contrast between cognitive and affective information processing. Judgments about the moral acceptability of tax decisions depend on how the decision makers "feel" about these behaviors. In Study 2, we further investigate this question by studying whether such feelings can serve as information, and thereby influence moral judgments about tax behavior.

### Study 2

We study how the ease with which information comes to mind affects tax evasion.

#### *Method*

Ninety-five students (59% were female) from the University of Vienna, aged 19 to 60 years ( $M=26.11$ ,  $SD=7.56$ ), participated in the study.

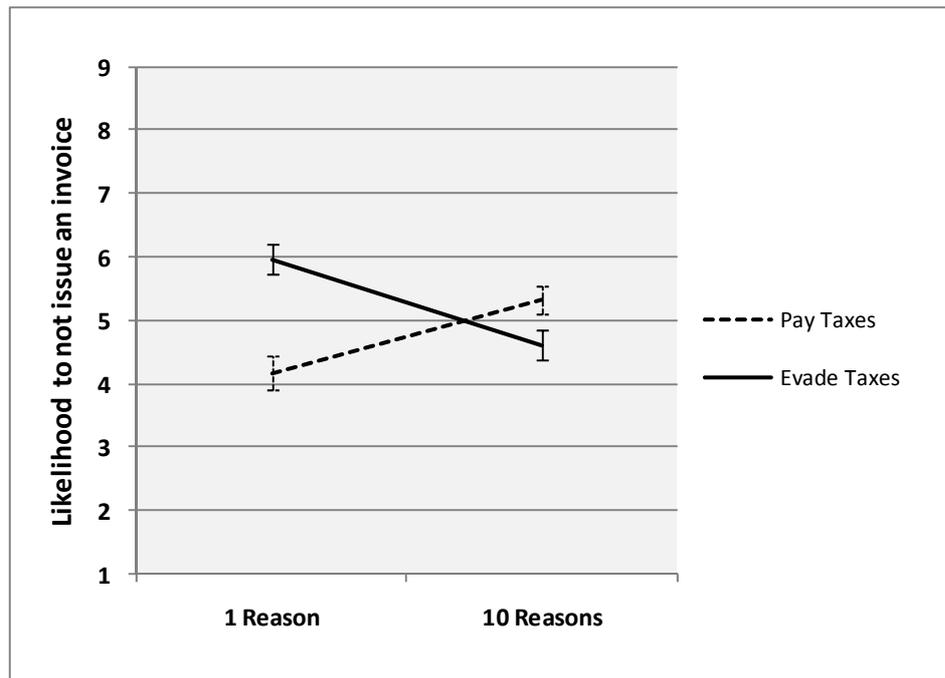
Participants were asked to complete a brief questionnaire, consisting of two sections. In the first section, participants were randomly assigned to one of four experimental conditions of a 2 (1 or 10 reasons) x 2 (justification for evading or paying taxes) between-subjects design. Participants either listed 1 or 10 reason(s) that justify evading taxes or that justify paying taxes. The first factor captures the relative ease with which information comes to mind. Listing 1 reason is considerably easier than listing 10 reasons. In the second section, participants were asked to assume they were self-employed and had the opportunity to complete a sale without issuing an invoice. Participants indicated on a nine-point Likert scale how likely it would be for them not to issue an invoice (higher scale values indicating higher likelihoods).

#### *Results and Discussion*

Manipulation check: Participants listed significantly fewer reasons to evade taxes and to pay taxes ( $F(1, 91)=148.51$ ,  $p<.001$ ,  $\eta^2=.62$ ) in the condition requiring them to list 1 reason ( $M=1.73$ ,  $SD=1.77$ ) as compared to the condition with 10 reasons ( $M=6.47$ ,  $SD=2.04$ ).

A 2 x 2 ANOVA revealed – as predicted – a significant interaction effect between justifications (evading or paying taxes) and the number of reasons listed (1 or 10 reason), ( $F(1, 91)=6.69$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.07$ ). The reported likelihood of participants not to issue an invoice was not significantly different ( $F(1, 91)=1.20$ ,  $p=.28$ ,  $\eta^2=.01$ ) when asked to provide reasons to evade taxes ( $M=5.30$ ,  $SD=2.37$ ) than when asked to pay taxes ( $M=4.75$ ,  $SD=2.49$ ). Similarly, there was no significant difference in reported likelihoods ( $F(1, 91)=0.35$ ,  $p=.85$ ,  $\eta^2<.01$ ) when asked for 1 reason ( $M=5.06$ ,  $SD=2.42$ ) as compared to 10 reasons ( $M=4.99$ ,  $SD=2.47$ ). Figure 2 displays the means and the standard errors of the interaction graphically.

**Figure 2:** Average reported likelihood of not issuing an invoice as a function of kind of justification and the number of reasons listed (standard errors are displayed as vertical bars)



The two-way interaction effect suggests that if participants find it easy to provide evidence that justifies evading taxes (asking participants to list 1 reason for evading taxes) they are significantly more inclined not to issue an invoice as compared to the case where such evidence is difficult (asking participants to list 10 reasons for evading taxes). Contrasting results are observed, when participants find it easy to provide evidence that justifies paying taxes (asking participants to list 1 reason for paying taxes). In this case, participants were significantly less likely not to issue an invoice than when providing evidence for tax evasion was comparatively difficult (asking participants for 10 reasons to pay taxes).

These findings are in line with the work on "feelings as information" (see Schwarz, in press, for a recent overview). This work suggests that it is not the absolute number of reasons provided that informs inferences, but the ease with which such information can be retrieved. If it is difficult to provide evidence in favor of tax evasion, then people conclude that there might be no good justification for it, and hence, engage in lower levels of evasion. The opposite holds true for providing evidence in favor of paying taxes. If retrieving evidence for paying taxes is difficult, then people conclude that there might be no compelling justification to paying taxes, and hence, engage in higher levels of evasion.

The first two studies combined showed that moral judgments about tax decisions (study 1) and tax behavioral intents (study 2) are systematically affected by the interplay of cognitive and affective information processing. Incidental affective priming resulted in moral judgments that were relatively invariant across different magnitudes of misconduct (study 1). The ease with which information could be retrieved cognitively guided decision makers' judgments about how likely they would engage in tax evasion (study 2).

The purpose of study 3 is two-fold. On the one hand, we aim to further investigate the interplay of cognitive and affective information processing by combining "incidental priming" and "ease of information retrieval". On the other hand, we aim to show that economic determinants of tax evasion, like tax audits and fines, are moderated by this interplay of cognition and affect.

### Study 3

We study the impact of incidental affective priming and the ease with which information comes to mind on tax evasion.

#### *Method*

Four hundred sixty-three students (42% were female) from the University of Vienna, aged 20 to 33 years ( $M=23.53$ ,  $SD=2.25$ ), participated in the study.

Participants were asked to complete a brief questionnaire. They were randomly assigned to one of sixteen experimental conditions of a 2 (priming) x 2 (reasons) x 2 (deterrence) x 2 (tax information) between-subjects design. The first factor refers to incidental priming (cognitive vs. affective, identical to study 1). The second factor refers to the number of reasons that subjects were asked to retrieve, justifying tax evasion (1 reason vs. 10 reasons, similar to study 2, but we only focus on justifying evading taxes – not paying taxes). The third factor refers to the level of deterrence (low vs. high). And finally, the fourth factor refers to the provision of information regarding tax audits vs. tax fines.

Specifically, regarding tax audits, participants in the low-deterrence condition were informed that the probability of an audit would be 1%; whereas in the high-deterrence condition, they were told that the probability would be 50%. Regarding tax fines, participants in the low-deterrence condition were informed that the tax fine would be 100% of the evaded

amount; whereas in the high-deterrence condition, they were told that it would be 500% of the evaded amount.

After this initial part of the questionnaire, participants were asked to assume they were self-employed and had the opportunity to complete a sale without issuing an invoice. They were asked to indicate on a nine-point Likert scale how likely they would be not to issue an invoice (with higher scale values indicating higher likelihoods).

### *Results and Discussion*

We computed a 2 (priming) x 2 (reasons) x 2 (deterrence) x 2 (tax information) ANOVA with behavioral intents as dependent variable. The four-way interaction effect ( $F(1, 457)=0.07, p=.79, \eta^2<.01$ ) and all three-way interaction effects (priming x reasons x deterrence:  $F(1, 457)=1.25, p=.26, \eta^2<.01$ ; priming x reasons x tax information:  $F(1, 457)=0.04, p=.83, \eta^2<.01$ ; priming x deterrence x tax information:  $F(1, 457)=0.09, p=.76, \eta^2<.01$ ; reasons x deterrence x tax information:  $F(1, 457)=0.58, p=.45, \eta^2<.01$ ) did not reach significance. However, the two-way interaction effects for priming x reasons ( $F(1, 457)=12.04, p<.01, \eta^2=.03$ ) and priming x deterrence ( $F(1, 457)=9.94, p<.01, \eta^2=.02$ ) were significant. The remaining two-way interaction effects were not significant (priming x tax information:  $F(1, 457)=1.85, p=.17, \eta^2<.01$ ; reasons x deterrence:  $F(1, 457)=0.33, p=.57, \eta^2<.01$ ; reasons x tax information:  $F(1, 457)=0.14, p=.71, \eta^2<.01$ ; deterrence x tax information:  $F(1, 457)=0.01, p=.93, \eta^2<.01$ ). All main effects reached significance (priming:  $F(1, 457)=5.86, p<.05, \eta^2=.01$ ; reasons:  $F(1, 457)=14.21, p<.01, \eta^2=.03$ ; deterrence:  $F(1, 457)=9.08, p<.01, \eta^2=.02$ ; tax information:  $F(1, 457)=4.27, p<.05, \eta^2=.01$ ).

Although the three-way interaction effects were non significant, we choose to present the results separately for the conditions of tax audits and fines in order to facilitate understanding of the effects both of priming x reasons and priming x deterrence.

#### **Tax audits:**

The reported likelihood of participants not to issue an invoice was not significantly different ( $F(1, 233)=0.26, p=.46, \eta^2<.01$ ) for cognitive priming ( $M=6.26, SD=2.12$ ) as compared to affective priming ( $M=6.09, SD=1.85$ ). However, there was a significant effect for the number of reasons listed ( $F(1, 233)=5.69, p<.05, \eta^2=.02$ ). When required to list 1 reason ( $M=6.48, SD=1.77$ ) for evading taxes, participants' reported likelihood not to issue an invoice was significantly higher than when required to list 10 reasons ( $M=5.88, SD=2.14$ ).

Participants also expressed a higher likelihood of not issuing an invoice in the low-deterrence condition ( $M=6.43$ ,  $SD=1.95$ ) as compared to the high-deterrence condition ( $M=5.92$ ,  $SD=1.99$ ;  $F(1, 233)=4.23$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.02$ ).

The results are qualified by two-way interactions. We observed a significant interaction effect between priming and the number of reasons listed ( $F(1, 233)=6.69$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.03$ ) and between priming and deterrence ( $F(1, 233)=4.01$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.02$ ), but not between the number of reasons listed and deterrence ( $F(1, 233)=0.88$ ,  $p=.35$ ,  $\eta^2<.01$ ). There was also no three-way interaction effect for priming, reasons listed, and deterrence ( $F(1, 233)=0.36$ ,  $p=.55$ ,  $\eta^2<.01$ ). Figures 3a and 3b display the means and the standard errors of the interactions graphically.

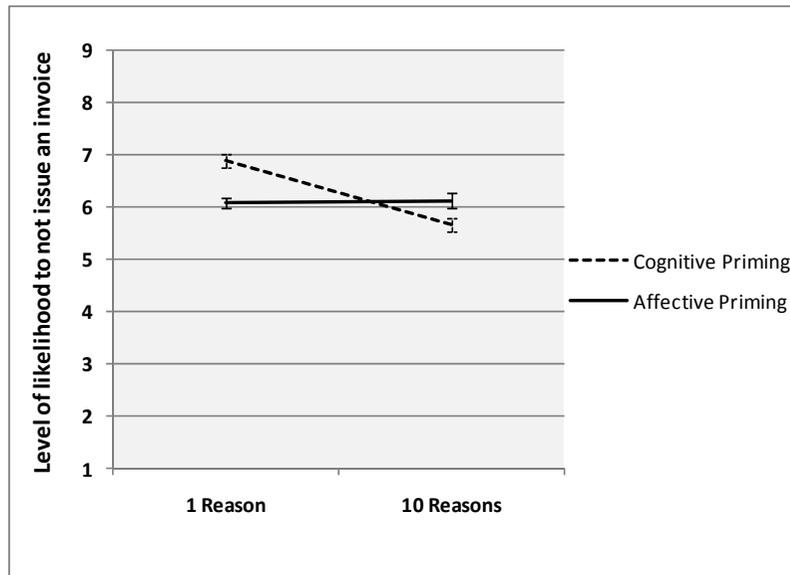
### **Tax fines:**

The reported likelihood of participants not to issue an invoice was significantly higher ( $F(1, 224)=7.26$ ,  $p<.01$ ,  $\eta^2=.03$ ) for cognitive priming ( $M=6.15$ ,  $SD=2.25$ ) as compared to affective priming ( $M=5.50$ ,  $SD=1.57$ ). There was also a significant effect for the number of reasons listed ( $F(1, 224)=8.72$ ,  $p<.001$ ,  $\eta^2=.04$ ). When required to list 1 reason ( $M=6.19$ ,  $SD=1.95$ ) for evading taxes, participants' reported likelihood not to issue an invoice was significantly higher than when required to list 10 reasons ( $M=5.45$ ,  $SD=1.92$ ). Participants also expressed a higher likelihood of not issuing an invoice in the low-deterrence condition ( $M=6.12$ ,  $SD=1.92$ ) as compared to the high-deterrence condition ( $M=5.55$ ,  $SD=1.98$ ;  $F(1, 224)=4.88$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.02$ ).

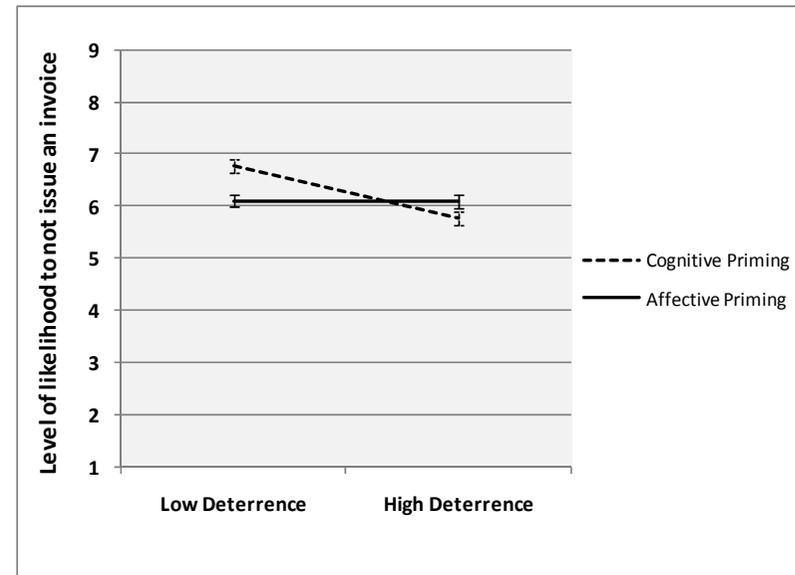
The results are qualified by two-way interactions. We observed a significant interaction effect between priming and the number of reasons listed ( $F(1, 224)=5.39$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.02$ ) and between priming and deterrence ( $F(1, 224)=6.06$ ,  $p<.05$ ,  $\eta^2=.03$ ), but not between reasons listed and deterrence ( $F(1, 224)=0.02$ ,  $p=.90$ ,  $\eta^2<.01$ ). There was no three-way interaction effect between priming, reasons listed, and deterrence ( $F(1, 224)=0.98$ ,  $p=.32$ ,  $\eta^2<.01$ ). Figures 3c and 3d display the means and the standard errors of the interactions graphically.

## V) Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance

**Figure 3a:** Average reported likelihood of not issuing an invoice as a function of priming and the number of reasons listed – Tax audits (standard errors are displayed as vertical bars)

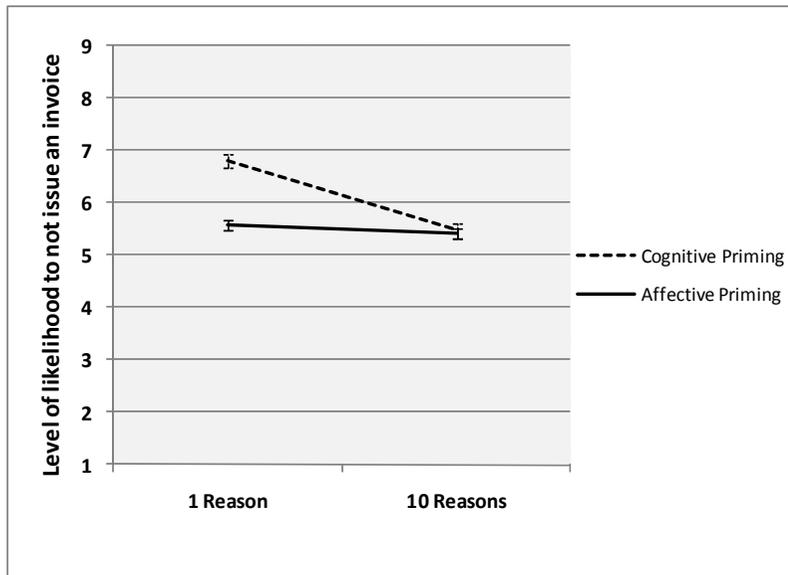


**Figure 3b:** Average reported likelihood of not issuing an invoice as a function of priming and deterrence – Tax audits (standard errors are displayed as vertical bars)

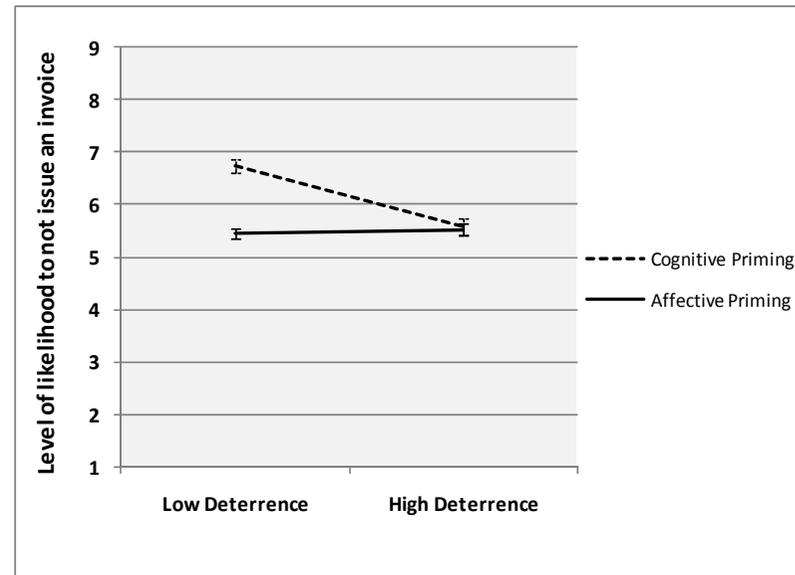


## V) Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance

**Figure 3c:** Average reported likelihood of not issuing an invoice as a function of priming and the number of reasons listed – Tax fines (standard errors are displayed as vertical bars)



**Figure 3d:** Average reported likelihood of not issuing an invoice as a function of priming and deterrence – Tax fines (standard errors are displayed as vertical bars)



We motivated this study by our interest to further investigate the interplay of cognitive and affective information processing and by our prediction that this interplay moderates the relative importance of economic determinants of tax evasion, like tax audits and fines.

Our results shed new light on both areas. First, we found evidence that the interaction of priming and ease of information affects tax decisions in a precise and theoretically plausible way. Affective priming attenuates the effects of ease of information compared to cognitive priming. The cognitive interpretation of how easy or difficult it is to retrieve information only impacts tax decisions for the case of cognitive priming, but not for the case of affective priming. These findings hold for both tax audits and tax fines. We also found evidence that cognitive and affective information processing impact how decision makers evaluate the relative risk of engaging in tax evasion. When decision makers are primed cognitively, they respond by adjusting the likelihood of engaging in tax evasion in the predicted manner: Higher levels of deterrence lead to lower likelihoods of tax evasion. However, when decision makers are primed affectively, they exhibit the same levels of tax evasion, regardless of whether the situation is characterized by high or low levels of deterrence.

### **General discussion**

The traditional paradigm in tax research posits that taxpayers are rational. They weigh the expected utility of the benefits from successful tax evasion with the risky prospect of detection and punishment. According to this framework, a rise in audit probability and a rise in tax penalty (or fines) increase tax compliance. The empirical evidence regarding these predictions, however, is mixed, prompting alternative explanations of tax behavior, like trust (Murphy, 2004), fairness and justice (Braithwaite, 2003; Wenzel, 2002; 2003), social norms (Wenzel, 2005), or ethics (Alm & Torgler, in press).

In this paper we contributed to this literature by studying the influence of emotions on tax ethics. We were particularly interested in exploring how affect moderates the relative effectiveness of standard tax determinants, like audit probabilities and penalties or fines. Our results are crystal clear: Study 1 showed that incidental affective priming moderated moral judgments about tax evasion. Study 2 demonstrated that the ease with which participants cognitively retrieved tax-related information moderated the decision whether or not to issue an invoice for a business transaction. And finally, study 3 showed that the interplay of

cognitive and affective factors moderated the relative effectiveness of audit probabilities and tax fines in vignettes on tax evasion.

Our research findings provide important new insights in helping policy makers to understand the multifaceted environment of tax compliance better. Specifically, we found that emotions and the ease of retrieval of arguments, favoring or opposing tax evasion, affect behavioral intents. Emotions reduced the probability of deliberate and rational decision-making. Neither emotionally positively nor negatively primed participants considered all relevant tax information in their decisions to fine a tax-evading target. Emotions lead to ignoring the actual amount of evasion. The severity of fines depended solely on the evasion itself, but not its magnitude. Policy makers should consider that strong emotions, which are, for instance, elicited by reports about the tax behavior of people in the public interest, could influence citizens' feelings about adequate punishment and consequently their perception of retributive justice. Regarding the availability of arguments supporting honest tax paying, our results suggest that highlighting severe cases of evasion and fines in the media may lead to more evasion in the public rather than less. This may be due to the fact that media reports on tax evasion may lead citizens to believe that such behavior is “normal” and frequent. Instead of reporting cases and percentages of evasion, it seems more promising to officially mention cases of strong honesty and percentages of people paying their share correctly, accompanied by reports on public goods provided by the state funded by tax payments. Such reports not only facilitate retrieval of arguments in favor of cooperation but also strengthen the social norm of cooperation. Information on the strength of institutional conditions with efficient government activities should affect taxpayers' willingness to cooperate (Torgler, 2007). Indeed, the influence of tax ethics is stronger, the stronger the direct democracy in a jurisdiction and the visibility of political activities and provision of public goods (Torgler, 2005).

One limitation of the current study is the reliance on experiments, which, however, serve an important bridging function between theory and empirical research (based on field data). Laboratory experiments allow for the systematic variation of important institutional variables, such as tax rates, audit probabilities, and penalties (Torgler, 2002), providing an important tool for studying policy changes (Alm, Jackson, & McKee, 1992). For instance, determining the effects of an increase of tax rates or audit probabilities on ethics and compliance. Still, some concerns remain: The use of experiments entails trading off internal validity at the expense of external validity. Laboratory studies are often artificial and abstract

(Spicer & Thomas, 1982); they rely on neutral or loaded instructions (Abbink & Henning-Schmidt, 2006) based on self-reports (Hessing, Elffers, & Weigel, 1988), and often draw on student samples with limited experience in tax decisions (Baldry, 1987). Although these concerns are important, they do not disqualify the main contribution of the present paper, i.e., to advance the theoretical understanding of how cognition and affect influence tax decisions, since “there is [] no reason to believe that the cognitive processes of students are different from those of ‘real’ people” (Alm, 1999, p. 758).

Future research on the interplay of cognition and affect should extend the focus of analysis from illegal tax evasion to ethically and morally questionable – but legal – attempts at reducing the tax burden, like tax avoidance and tax flight (Kirchler, Maciejovsky, & Schneider, 2003). More research is also needed on the relation between induced affect (the approach of the present study) and the physiological measurement of affect (Coricelli et al., 2010). Future research should also study how affect relates to trust (Murphy, 2004), fairness and justice (Braithwaite, 2003; Wenzel, 2002; 2003), social norms (Wenzel, 2005), moral suasion (Torgler, 2004), and conditional cooperation (Frey & Torgler, 2007).

In summary, our results provide strong empirical evidence that the interplay of cognition and affect moderates the relative effectiveness of key economic variables, like audit probabilities and penalties. These results point towards a complex picture of tax ethics, requiring a multifaceted policy approach that emphasizes not only enforcement, but also cognitive and affective aspects of human behavior.

## References

- Abbink, K., & Henning-Schmidt, H. (2006). Neutral versus loaded instructions in a bribery experiment. *Experimental Economics*, 9, 103-121.
- 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.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J., (1999). Tax compliance and administration. In W. B. Hildreth and J. A. Richardson (Eds.), *Handbook on Taxation* (pp. 741–768). New York: Marcel Dekker.
- Alm, J., Jackson, B., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental-data. *National Tax Journal*, 45, 107-114.
- Alm, J., Sanchez, I., & de Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48, 3-18.
- Alm, J., & Torgler, B., (in press). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*. DOI: 10.1007/s10551-011-0761-9.
- Baldry, J. C., (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42, 357–383.
- Bankman, J., (2007). Eight truths about collecting taxes from the cash economy. *Tax Notes*, 117, 506-511.
- Braithwaite, V., (2003). Perceptions of who's not paying their fair share. *Australian Journal of Social Issues*, 38, 335-362.
- Collins, J. H., & Plumlee, R. D. (1991). The taxpayers' labor and reporting decision: The effect of audit schemes. *Accounting Review*, 66, 559-576.
- Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C., & Villeval, M. C. (2010). Cheating, emotions, and rationality: An experiment on tax evasion. *Experimental Economics*, 13, 226-247.
- Fischer, C. M., Wartick, M., & Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11, 1-46.

- Fjeldstad, O. H., & Semboja, J. (2001). Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania. *World Development*, 29, 2059-2074.
- Forbes, C. E., & Grafman, J. (2010). The role of the human prefrontal cortex in social cognition and moral judgment. *Annual Review of Neuroscience*, 33, 299-324.
- Forgas, J. P., (2008). Affect and cognition. *Perspectives on Psychological Science*, 3, 94-101.
- Frey, B. S., & Torgler, B. (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35, 136-159.
- 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.
- Gërkhani, K., & Schram, A. (2006). Tax evasion and income source: A comparative experimental study. *Journal of Economic Psychology*, 27, 202-222.
- Guala, F., & Mittone, L. (2005). Experiments in economics: External validity and the robustness of phenomena. *Journal of Economic Methodology*, 12, 495-515.
- Haddock, G., Rothman, A. J., Reber, R., & Schwarz, N. (1999). Forming judgments of attitude certainty, importance, and intensity: The role of subjective experiences. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 25, 771-782.
- Hessing, D. J., Elffers, H., & Weigel, R. H. (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.
- Hirshleifer, D., & Shumway, T. (2003). Good day sunshine: Stock returns and the weather. *Journal of Finance*, 58, 1009-1032.
- Hogarth, R., (2001). *Educating Intuition*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Hsee, C. K., & Rottenstreich, Y. (2004). Music, pandas, and muggers: On the affective psychology of value. *Journal of Experimental Psychology: General*, 133, 23-30.
- James W., (1950). *Principles of Psychology* (Vol. 1 & 2). New York: Dover. (Original work published in 1890).
- Joulfaian, D., & Rider, M. (1998). Differential taxation and tax evasion by small business. *National Tax Journal*, 51, 675-687.

- Kahneman, D., & Frederick, S. (2002). Representativeness revisited: Attribute substitution in intuitive judgment. In: T. Gilovich, D. Griffin and D. Kahneman (Eds.), *Heuristics and Biases* (pp. 49-81). Cambridge: Cambridge University Press.
- Kamstra, M. J., Kramer, L. A., & Levi, M. D. (2003). Winter blues: A SAD stock market cycle. *American Economic Review*, *93*, 324-343.
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, *30*, 405-418.
- Kirchler, E., (2007). *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representation of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, *24*, 535-553.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2010). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. In: J. Alm, J. Martinez-Vazques and B. Torgler (Eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance* (pp. 15-31). London: Routledge.
- Maciejovsky, B., Kirchler, E., & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, *28*, 678-691.
- Martinez-Vazquez, J., & Rider, M. (2005). Multiple modes of tax evasion: Theory and evidence. *National Tax Journal*, *58*, 51-76.
- Mittone, L., (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, *35*, 813-835.
- Moll, J., Zahn, J., de Oliveira-Souza, R., Krueger, F., & Grafman, J. (2005). The neural basis of human moral cognition. *Nature Reviews Neuroscience*, *6*, 799-809.
- Monin, B., Pizarro, D. A., & Beer, J. S. (2007). Deciding versus reacting: Conceptions of moral judgment and the reason-affect debate. *Review of General Psychology*, *11*, 99-111.
- Morse, S. C., Karlinsky, S., & Bankman, J. (2009). Cash businesses and tax evasion. *Stanford Law & Policy Review*, *20*, 37-68.

- Murphy, K., (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*, 28, 187-209.
- Myers, D. G., (2002). *Intuition: Its Powers and Perils*. New Haven, CT: Yale University Press.
- OECD, (2005). *OECD SME and Entrepreneurship Outlook - 2005 Edition*. OECD, Paris.
- OGM, (2010). *APA/OGM Vertrauensindex (April 2010)*. OGM, Vienna.
- Park, C. G., & Hyun, J. K. (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modelling*, 25, 673-684.
- Payne, B. K., (2001). Prejudice and perception: The role of automatic and controlled processes in misperceiving a weapon. *Journal of Personality and Social Psychology*, 81, 181-192.
- Payne, B. K., & Bishara, A. J. (2009). An integrative review of process dissociation and related models in social cognition. *European Review of Social Psychology*, 20, 272-314.
- Pessiglioni, M., Schmidt, L., Draganski, B., Kalisch, R., Lau, H., Dolan, R. J., & Frith, C. D. (2007). How the brain translates money into force: A neuroimaging study of subliminal motivation. *Science*, 316, 904-906.
- Pham, M. T., (2007). Emotion and rationality: A critical review and interpretation of empirical evidence. *Review of General Psychology*, 11, 155-178.
- Pommerehne, W., & Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88, 161-170.
- Richardson, M., & Sawyer, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems, and prospects. *Australian Tax Forum*, 16, 137-320.
- Roeser, S., (2006). The role of emotions in judging the moral acceptability of risks. *Safety Science*, 44, 689-700.
- Sanna, L., & Schwarz, N. (2004). Integrating temporal biases: The interplay of focal thoughts and accessibility experiences. *Psychological Science*, 17, 474-481.
- Saunders, E. M. J., (1993). Stock prices and Wall-Street weather. *American Economic Review*, 83, 1337-1345.

- Schwarz, N., (in press). Feelings as information theory. In: P. Van Lange, A. Kruglanski, and E. T. Higgins (Eds.), *Handbook of Theories of Social Psychology*, London: Sage.
- Schwarz, N., Bless, H., Strack, F., Klumpp, G., Rittenauer-Schatka, H., & Simons, A. (1991). Ease of retrieval as information: Another look at the availability heuristic. *Journal of Personality and Social Psychology*, 61, 195-202.
- Schwarz, N., & Clore, G. L. (1983). Mood, misattribution, and judgments of well-being: Informative and directive functions of affective states. *Journal of Personality and Social Psychology*, 45, 513-523.
- Schwarz, N., & Clore, G. L. (1996). Feelings and phenomenal experiences. In: E. T. Higgins and A. W. Kruglanski (Eds.), *Social Psychology: Handbook of Basic Principles* (pp. 433-465). New York: Guilford Press.
- Schwartz, R., & Orleans, S. (1967). On legal sanctions. *University of Chicago Law Review*, 34, 274-300.
- Shiv, B., & Fedorkhin, A. (1999). Heart and mind in conflict: The interplay of affect and cognition in consumer decision making. *Journal of Consumer Research*, 26, 278-292.
- Sloman, S. A., (1996). The empirical case for two systems of reasoning. *Psychological Bulletin*, 119, 3-22.
- Sloman, S. A., (2002). Two systems of reasoning. In: T. Gilovich, D. Griffin and D. Kahneman (Eds.), *Heuristics and Biases* (pp. 379-396). Cambridge: Cambridge University Press.
- Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance*, 21, 295-305.
- Spicer, M. W., & Thomas, J. E. (1982). Audit probabilities and tax evasion decision: An experimental approach. *Journal of Economic Psychology*, 2, 241-245.
- Srinivasan, T. N., (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2, 339-346.
- Stanovich, K. E., (1999). *Who is Rational? Studies of Individual Differences in Reasoning*. Mahwah, NJ: Erlbaum.
- Stanovich, K. E., & West, R. F. (2002). Individual differences in reasoning: Implications for the rationality debate. In: T. Gilovich, D. Griffin and D. Kahneman (Eds.), *Heuristics and Biases* (pp. 421-440). Cambridge: Cambridge University Press.

- Strümpel, B., (1969). The contribution of survey research to public finance. In: A.T. Peacock (Ed.). *Quantitative Analysis in Public Finance* (pp. 13-32). New York: Praeger.
- Torgler, B., (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16, 657–684.
- Torgler, B., (2004). Moral suasion: An alternative tax policy strategy? Evidence from a controlled field experiment in Switzerland. *Economics of Governance*, 5, 235–253.
- Torgler, B., (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21, 525–531.
- Torgler, B., (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Edward Elgar: Cheltenham, UK.
- Trivedi, V. U., Shehata, M., & Lynn, B. (2003). Impact of personal and situational factors on taxpayer compliance: An experimental analysis. *Journal of Business Ethics*, 47, 175-197.
- Trivedi, V. U., Shehata, M., & Mestelman, S. (2005). Attitudes, incentives, and tax compliance. *Canadian Tax Journal*, 53, 29-61.
- Wärneryd, K., & Walerud, B. (1982). Taxes and economic behaviour: Some interview data on tax evasion in Sweden. *Journal of Economic Psychology*, 2, 187-211.
- Webley, P., (1987). Audit probabilities and tax evasion in a business simulation. *Economics Letters*, 25, 267-270.
- Webley, P., Adams, C., & Elffers, H., (2006). Value added tax compliance. In: E. J. McCaffery and J. Slemrod (Eds.), *Behavioral Public Finance* (pp. 175-205). New York: Russell Sage Foundation.
- Webley, P., Robben, H. S. J., Elffers, H., & Hessing, D. J. (1991). *Tax evasion: An experimental approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Weck-Hannemann, H., & Pommerehne, W. (1989). Einkommenssteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse. *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, 125, 517-556.
- Wenzel, M., (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity. *Journal of Applied Psychology*, 87, 629-645.

- Wenzel, M., (2003). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. In: V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion* (pp. 41-69). Ashgate: Hants.
- Wenzel, M., (2005). Motivation or rationalization? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26, 491-508.
- Westling, E., Mann, T., & Ward, A. (2006). Self-control of smoking: When does narrowed attention help? *Journal of Applied Social Psychology*, 36, 2115-2133.
- Wood, J. N., & Grafman, J. (2003). Human prefrontal cortex: Processing and representational perspectives. *Nature Reviews Neuroscience*, 4, 139-147.

# CURRICULUM VITAE

## Zunächst zu meiner Person

---

### Mag. Herbert Schwarzenberger

Geburtsdaten	5.2.1976 in Linz, OÖ
Familienstand	Lebensgemeinschaft
Staatsbürgerschaft	Österreich
Präsenzdienst	vollständig abgeleistet



## Ausbildung

---

2006 – dato	<b>Doktoratsstudium</b> an der Universität Wien
2004	<b>Trainerausbildung</b> , Train-the-Trainer I + II Bereuter & Partner Consulting Ges.m.b.H., Wien
2000 – 2001	<b>Erasmusstipendium</b> an der Universitat Autònoma de Barcelona
1995 – 2001	<b>Studium</b> der Psychologie mit Schwerpunkt <b>Wirtschaftspsychologie</b> , Universität Wien
1995	<b>Matura</b> an der HTBLA II Linz für Elektrotechnik

## Berufliche Laufbahn

---

04.2009 – dato	<b>Health Consult Gesellschaft für Vorsorgemedizin GmbH., Wien Freiberuflicher Arbeits- und Organisationspsychologe</b> <b>Themen- und Methodenkompetenz</b> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Konzeption und Durchführung von Trainings:<ul style="list-style-type: none"><li>• Veränderungsmanagement</li><li>• Konfliktmanagement</li><li>• Energiemanagement</li><li>• Burnout-Prävention</li><li>• Teambuilding</li></ul></li><li>▪ Coaching und Krisenintervention</li></ul>
----------------	---

- 03.2008 – dato  
**Ferdinand Porsche FernFH, Wien**  
**Studiengang Betriebswirtschaft & Wirtschaftspsychologie**  
**& Studiengang für Wirtschaftsinformatik**  
**Externer Lektor**  
**Lehrveranstaltungen:** Präsentieren und Visualisieren  
Organisation und Strategisches Management  
Führung und Motivation in Organisationen
- 03.2006 – dato  
**Universität Wien**  
**Institut für Wirtschaftspsychologie**  
**Externer Lektor**  
**Lehrveranstaltung:** Demonstrationen zur Wirtschaftspsychologie
- 05.2003 – 2008  
**Bereuter & Partner Consulting Ges.m.b.H., Wien**  
**Freiberuflicher Business Consultant**  
**Themen- und Methodenkompetenz**
  - Konzeption und Durchführung von Führungskräfte trainings:
    - Aktive Führung
    - Kommunikation & Feedback
    - Konfliktmanagement
  - Durchführung von „Train-the-Trainer“-Seminaren
  - Umsetzungsorientiertes Funktionen- und Persönlichkeitscoaching von Führungskräften
  - Organisationsentwicklung und -gestaltung
  - Strukturierte Mitarbeiterausbildungsplanung
- 06.2002 – dato  
**bfi Wien**  
**Freiberuflicher Berufs- und Karrieretrainer**  
**Themen- und Methodenkompetenz**
  - Konzeption und Durchführung von Trainingsmodulen:
    - Konfliktmanagement
    - Kommunikation
    - Bewerbungstraining
  - Beratung und Coaching
  - Entwicklung von individuellen Karrierestrategien
- 2001 – 2002  
Samariterbund Österreich, Wien  
Zivildienst als Sanitäter
- 1998 – 2002  
**Universität Wien**  
**Institut für Wirtschaftspsychologie**  
**Projektmitglied in diversen Forschungsprojekten**
  - Steuerhinterziehung in Abhängigkeit vom persönlichen Aufwand
  - Preisbildung auf Finanzmärkten: Paradigmenwechsel durch interdisziplinäre Forschung?
- 1992 – 1998  
**Diverse Fachpraktika im Bereich Elektro- und Nachrichtentechnik** bei den Firmen Böck  
Elektroinstallationen, EBG, KE Kelit, alle Linz

## Weitere Qualifikationen

---

<b>Fremdsprachen</b>	Englisch in Wort und Schrift Spanisch in Wort und Schrift
<b>EDV-Kenntnisse</b>	Betriebssysteme (MS Windows) Anwendungs-Software (MS Office) Statistiksoftware (SPSS)
<b>Führerschein</b>	A, B

## Wissenschaftliche Publikationen

---

- Maciejovsky, B., Schwarzenberger, H. & Kirchler, E. (submitted for publication). Rationality vs. Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance. *Journal of Business Ethics*.
- Schwarzenberger, H., Unger, L. Muehlbacher, S. & Kirchler, E. (submitted for publication). Une typologie des payeurs d'impôts indépendants basée sur les attitudes motivationnelles. *Bulletin de Psychologie*.
- Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (in press). Voluntary vs. enforced tax compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" framework. *European Journal of Law and Economics*.
- Schwarzenberger, H., Hartner, M., Kirchler, E., Rechberger, S. & Unger, L. (2011). Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbständig Erwerbstätiger in Österreich. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch Schattenwirtschaft 2010/2011. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise* (S. 39-74). Berlin: Lit-Verlag.
- Maciejovsky, B., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 28, 678–691.
- Schwarzenberger, H. (2001). Steuerverhalten auf experimentellen Finanzmärkten: Steuerhinterziehung in Abhängigkeit von mentaler Buchführung, Steuerstrafe und Prüfwahrscheinlichkeit. Diplomarbeit, Wien: Universität Wien.
- Brandstätter, E. & Schwarzenberger, H. (2001). Beyond the gambling paradigm: Internal controllability in decision-making. *Psychological Reports*, 2001, 89, 259-266.



## **Eidesstattliche Erklärung**

Ich bestätige, dass ich die vorliegende Dissertation ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen angefertigt habe, und dass diese Arbeit in gleicher oder ähnlicher Form bisher noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen hat. Alle Ausführungen der Arbeit, die wörtlich oder sinngemäß übernommen wurden, wurden als solche gekennzeichnet.

Wien, 28. Juni 2011

---

Herbert Schwarzenberger