

# **Retributive Gerechtigkeit und Steuerehrlichkeit – Die Gerechtigkeit von Strafen als Einflussfaktor der Steuerehrlichkeit**

## **Dissertation**

Zur Erlangung des akademischen Grades

Doktorin der Philosophie (Dr. phil.) / Philosophical Doctor (PhD)

gemäß des Curriculums der Sozialwissenschaften

an der Fakultät für Psychologie der Universität Wien

Eingereicht von Mag.<sup>a</sup> Silvia Rechberger

Wien, im Oktober 2009

Betreuer: Univ.-Prof. Dr. Erich Kirchler



## **Danksagung**

Zunächst möchte ich mich beim Fonds zur Förderung wissenschaftlicher Forschung (FWF) für die Finanzierung des Projekts „SIT-Tax: Social Identity and Tax Compliance“ (#P19925-G11) bedanken. Dank gebührt auch der Universität Wien, die mich in der Phase der Projektanbahnung durch das Forschungsstipendium (#F101-S) unterstützt hat. Beiden Institutionen bin ich zu großem Dank verpflichtet, da sie es mir ermöglicht haben, meine Dissertation zu schreiben und damit meine Vision zu verwirklichen. Gleichzeitig möchte ich auch ein großes Dankeschön an alle Steuerzahler/innen in Österreich richten, denn ohne ihren Beitrag wäre Forschungsförderung nicht möglich!

Bedanken möchte ich mich auch bei meiner Kollegin und Freundin Martina Hartner, die diese Vision gemeinsam mit mir gesponnen und das Forschungsprojekt mit mir durchgezogen hat. Wir haben sehr spannende und auch arbeitsintensive Jahre geteilt, was letztlich zählt ist der erfolgreiche Abschluss unseres Dissertationsprojekts, eine wunderbare Freundschaft und dass wir sagen können: Yes we can – yes we did!

Ein großes Dankeschön gilt auch meinem Betreuer Univ.-Prof. Dr. Erich Kirchler, der dieses Projekt nicht nur immer unterstützt hat, sondern der mich auch sehr selbständig daran arbeiten lassen hat. Danke für Ihren kompetenten Rat und Ihr stets sehr rasches Feedback!

Nicht zu vergessen meine Kolleg/innen aus dem DiZi und die Steuer-Crew: Danke für euren kompetenten fachlichen Input und eure nette Unterstützung! Vielen Dank auch an die Diplomand/innen und Praktikant/innen, die durch ihre Unterstützung bei der Datenerhebung und durch ihre aufmerksamen Augen beim Korrekturlesen einen wichtigen Beitrag zum Gelingen dieser Dissertation geleistet haben!

An meine Familie und an meine Freund/innen: Danke dass ihr euch mit mir über die großen und kleinen Erfolge der letzten Jahre gefreut habt und mich daran erinnert habt, sobald sie mir in der Zeit dazwischen in Vergessenheit gerieten. Ich danke allen für Ihre Unterstützung!



# **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>Limitationen</b>                                                                                                                                                                | <b>7</b>   |
| <b>Zukünftige Forschung</b>                                                                                                                                                        | <b>9</b>   |
| <b>Implikationen</b>                                                                                                                                                               | <b>10</b>  |
| <b>Fazit</b>                                                                                                                                                                       | <b>10</b>  |
| <b>4. Literatur</b>                                                                                                                                                                | <b>11</b>  |
| <b>5. Wissenschaftliche Beiträge der Kumulativen Dissertation</b>                                                                                                                  | <b>12</b>  |
| <b>Beitrag I:</b> Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich                                                                                                  | <b>13</b>  |
| <b>Beitrag II:</b> Retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext                                                                                                                      | <b>31</b>  |
| <b>Beitrag III:</b> Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen                                                                                         | <b>53</b>  |
| <b>Beitrag IV:</b> The Group Engagement Model of Tax Compliance: Procedural Justice, Resource Judgments, and Just Punishment Influencing Cooperation among Self-employed Taxpayers | <b>77</b>  |
| <b>Beitrag V:</b> Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study                                                                                      | <b>105</b> |
| <b>Lebenslauf</b>                                                                                                                                                                  | <b>123</b> |
| <b>Eidesstattliche Erklärung</b>                                                                                                                                                   | <b>127</b> |



## 1. Einleitung

Damit die administrativen Aufgaben eines Staates erfüllt sowie Leistungen für die Bürger/innen zur Verfügung gestellt werden können, werden Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben eingehoben. Alle steuerpflichtigen Bürger/innen tragen entsprechend der gültigen Steuergesetze ihren Anteil zur Finanzierung öffentlicher Leistungen bei - auch dann, wenn sie nicht unmittelbar selbst in den Genuss der Leistungen kommen. Was sich auf der Website des Österreichischen Bundesministeriums für Finanzen so einfach liest, ist in der praktischen Handhabung ein schwieriges Unterfangen: Bürger/innen dazu zu bringen, ihrer Pflicht nachzukommen und ehrlich ihre Steuern zu bezahlen. Besonders bei der Einkommensteuer wird es häufig als üblich oder akzeptiert betrachtet, einen Teil der Steuern zu hinterziehen, um den individuellen Nutzen zu vergrößern. Bei der Entscheidung, ob und in welchem Ausmaß man ehrlich seine Steuern zahlt, spielen unter anderem Aspekte der Gerechtigkeit eine wichtige Rolle (zB Taylor, 2003). Die vorliegende Studie fokussiert auf einen Aspekt der Gerechtigkeit, der bisher im Rahmen der Steuerforschung wenig Beachtung fand - den Aspekt der retributiven Gerechtigkeit.

Die retributive Gerechtigkeit beschäftigt sich mit der Gerechtigkeit von Strafen in Folge von Regel- oder Gesetzesübertretungen (Miller & Vidmar, 1981; Tyler, Boeckmann, Smith, & Huo, 1997; Vidmar & Miller, 1980). Dabei wird beurteilt, ob jemand bestraft werden soll, auf welche Art jemand bestraft werden soll oder wie streng die Strafe sein soll (Tyler et al., 1997; Wenzel, 2003). Im Steuerkontext kommen Aspekte der gerechten Bestrafung dann zum Tragen, wenn Steuerzahler/innen ihre volle Steuerpflicht nicht oder nicht in vollem Umfang erfüllen und dabei entdeckt werden.

Wie werden die aktuellen Strafen für Steuerhinterziehung in Österreich beurteilt? Welche Auswirkungen haben Urteile hinsichtlich der gerechten Bestrafung von Steuerhinterziehung auf die Motivation und das Verhalten von Steuerzahler/innen? Wie wird eine Steueramnestie im Hinblick auf die retributive Gerechtigkeit beurteilt und welche Konsequenzen hat dieses Urteil auf die nachfolgende Steuerehrlichkeit? Dies sind zentrale Fragen, die bei der Beurteilung von gerechten Strafen für Steuerhinterziehung gestellt werden müssen. Die vorliegende kumulative Dissertation leistet im Rahmen von fünf Beiträgen (davon 3 Zeitschriftenartikel und 2 Buchkapitel) einen Beitrag zur

Beantwortung dieser Fragen. Die Ergebnisse basieren auf qualitativen und quantitativen Daten, die mittels Online-Befragungen und Laborstudien erhoben worden sind.

## 2. Überblick

Die vorliegende Dissertation behandelt Gerechtigkeitsaspekte, die im Hinblick auf Steuern und Steuernzahlen relevant sind. Dabei wurden zunächst allgemein jene Aspekte exploriert, die Steuerzahler/innen in den Sinn kommen, wenn sie an Steuern und EU-Steuern denken (*Beitrag I*), bevor im Besonderen auf die retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext eingegangen wurde. Hier werden, ausgehend von einem allgemeinen theoretischen Überblick über die retributive Gerechtigkeit (*Beitrag II*), die durchgeführten empirischen Studien über den Einfluss der retributiven Gerechtigkeit berichtet (*Beiträge III, IV, V*).

In *Beitrag I* zeigte sich, dass viele Menschen mit Steuern Aspekte der Gerechtigkeit beziehungsweise Ungerechtigkeit assoziieren. Anschließend wird ein Überblick über bisherigen Arbeiten geboten, die sich theoretisch und empirisch mit der Gerechtigkeit von Strafen im Allgemeinen sowie im spezifischen Steuerkontext beschäftigen (*Beitrag II*). Entsprechend der behandelten Literatur wurde eine empirische Studie über die Wahrnehmung der aktuellen Strafen in Österreich hinsichtlich relevanter Strafziele durchgeführt (*Beitrag III*). Es wurde gezeigt, dass steuerbezogene Motivationshaltungen darunter leiden könnten, wenn die aktuellen Strafen für Steuerhinterziehung ausschließlich dem Ziel der Vergeltung dienen und nicht zusätzlich der Wiederherstellung sozialer Normen und Werte, die durch die Steuerhinterziehung in Frage gestellt wurden. In einem weiteren Artikel (*Beitrag IV*) wurde die retributive Gerechtigkeit als Ergänzung eines Modells herangezogen, das ursprünglich die freiwillige Kooperationsbereitschaft von Menschen in Organisationen erklären sollte. Das Ergebnis belegt den vorteilhaften Effekt der Gerechtigkeit auf die Identifikation mit der Nation sowie auf steuerbezogene Motivationshaltungen. Die retributive Gerechtigkeit wurde hier als Übereinstimmung zwischen den Erwartungen an Strafen und der Wahrnehmung der aktuellen Strafen hinsichtlich der Strafziele „Vergeltung für vergangenes Unrecht“ und „Wiederherstellungen der Normen und Werte“ operationalisiert. Der letzte Beitrag (*Beitrag V*) erforscht im Rahmen einer Computer-Simulation, wie eine Steueramnestie im

Hinblick auf die retributive Gerechtigkeit beurteilt wird, und welchen Einfluss diese Urteile auf die anschließende Steuerehrlichkeit haben.

### **Beitrag I: Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich**

Individuelle Steuerzahler/innen machen im Zuge ihres Lebens verschiedene Erfahrungen beim Bezahlen von Steuern, Konsumieren von steuerfinanzierten Leistungen und im direkten Kontakt mit Vertreter/innen der Steuerbehörde und anderen Steuerzahler/innen. Im Rahmen von sozialen Kommunikationsprozessen tauschen sie sich über ihre Erfahrungen aus und entwickeln soziale Vorstellungen (soziale Repräsentationen) zum Thema „Steuern“ (Sigala, Burgoyne, & Webley, 1999; Stalans & Kinsey, 1994). Diese stellen die sozial konstruierten Glaubenssysteme von sozialen Gruppen dar und ermöglichen gegenseitiges Verständnis und Kommunikation (Moscovici, 2001; Wagner et al., 1999). Die sozialen Vorstellungen unterscheiden sich zwischen bestimmten sozialen Gruppen und begünstigen die Ausbildung einer gemeinsamen sozialen Identität. Die soziale Identität von Menschen basiert auf der Selbstkategorisierung als Mitglied von bestimmten sozialen Gruppen und der Identifikation mit dieser Selbstdefinition (Tajfel & Turner, 1986; Turner, Hogg, Oakes, Reicher, & Wetherell, 1987) und beeinflusst in weiterer Folge auch das Verhalten der Gruppenmitglieder (zB Wenzel, 2004). Basierend auf einer repräsentativen Stichprobe von österreichischen Steuerzahler/innen wurden die sozialen Vorstellungen zu „Steuern“ und den derzeit noch rein hypothetischen „EU-Steuern“ erhoben und sowohl hinsichtlich ihrer Bewertung wie auch ihrer semantischen Komponente analysiert. Außerdem wurde die soziale Identifikation mit Österreich und Europa sowie die Zugehörigkeit zu Berufskategorien berücksichtigt. Dieser Beitrag stellt eine erste Exploration sowohl der Wertigkeit von Steuern und EU-Steuern als auch der damit assoziierten Inhalte dar. Steuern wurden als negativ beurteilt, wenngleich nicht so negativ wie EU-Steuern. Dabei spielten Gerechtigkeitsaspekte sowohl für Steuern wie auch für EU-Steuern eine wichtige Rolle.

### **Beitrag II: Retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext**

In diesem Beitrag wird ein theoretischer Überblick über die retributive Gerechtigkeit als relevante Einflussgröße in der Steuerforschung geboten. Während es eine Reihe von Studien über die Effektivität von Steuerprüfungen und Strafen gibt (Alm, Jackson, &

McKee, 1992; Alm, McClelland, & Schulze, 1992; Friedland, Maital, & Rutenberg, 1978), waren Studien über die Gerechtigkeit und Angemessenheit von Steuerprüfungen und Strafen eher selten expliziter Gegenstand der Steuerforschung (siehe jedoch Wenzel & Thielmann, 2006).

Ausgehend von einer allgemeinen Diskussion, wie Strafen durch die beiden Grundmotive „Vergeltung für vergangenes Unrecht“ und „Kontrolle zukünftigen Verhaltens“ gerechtfertigt sind, wird das Konzept der retributiven Gerechtigkeit und die gesellschaftliche Bedeutung von Strafen theoretisch aufgearbeitet. Es folgte eine Analyse der Literatur, die in mehr oder weniger expliziter Form die Gerechtigkeit beziehungsweise Angemessenheit der Strafen für Steuerhinterziehung und von Steuerprüfungen thematisiert. Die Literatur wurde auf der Basis der drei Betrachtungsebenen (i) des Individuums, (ii) der sozialen Gruppe sowie (iii) der Gesellschaft aufgearbeitet und diskutiert (vgl. Wenzel, 2003).

### **Beitrag III: Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen**

Der dritte Beitrag bezieht sich auf aktuell in Österreich vergebenen Strafen. Konkret geht es um die Fragen, (i) wie die aktuellen Strafen für Steuerhinterziehung in Bezug auf die zugrunde liegenden Ziele Vergeltung und Wiederherstellung der sozialen Werte und Normen beurteilt werden und (ii) wie sich diese Urteile auf die steuerbezogenen Motivationshaltungen (Braithwaite, 2003) auswirken? Ausgehend von einer ausführlichen theoretischen Analyse der Ziele, denen die Sanktionierung rechtlicher Vergehen dienen soll, werden positive und negative Effekte von Strafen diskutiert. Es wurde angenommen, dass Strafen, die ausschließlich der Vergeltung vergangenen Unrechts und der Abschreckung dienen, eher eine negative Motivationshaltung gegenüber der Steuerbehörde und dem Steuerzahlen bewirken (vgl. Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008). Wenn Strafen jedoch auch dem Strafziel der Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte dienen, sollte die Ausbildung einer positiven Motivation begünstigt werden. Die Daten der selbständigen österreichischen Steuerzahler/innen wurden am besten durch ein Modell erklärt, indem die Motivationshaltungen durch die Strafziele Vergeltung und Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte beeinflusst wurden, während Abschreckung keine große Rolle spielte. Wer die Strafen eher als vergeltend wahrnahm,

zeigte gegenüber der Steuerbehörde eher eine negative Motivationshaltung (Missachtung) anstelle einer positiven (Fügsamkeit). Wer jedoch wahrnahm, dass die aktuellen Strafen in Österreich auch dazu beitragen, dass der gesellschaftliche Konsens über gültige Normen und Werte bekräftigt wird, bildet eher eine Haltung der Fügsamkeit aus. Besonders Missachtung zeigte einen deutlichen negativen Effekt auf die Steuerehrlichkeit.

#### **Beitrag IV: The Group Engagement Model of Tax Compliance: Procedural Justice, Resource Judgments, and Just Punishment Influencing Cooperation among Self-employed Taxpayers**

In den bisherigen Beiträgen konnte gezeigt werden, dass Gerechtigkeit ein wichtiger Faktor der psychologischen Steuerforschung ist und die retributive Gerechtigkeit positive Implikationen für die steuerspezifischen Motivationshaltungen hat. Ziel des folgenden Artikels (*Beitrag IV*) war es zu zeigen, dass die soziale Identität von Steuerzahler/innen und deren steuerspezifischen Motivationshaltungen von der Gerechtigkeit der Strafen (retributiven Gerechtigkeit), der Verteilung von Ressourcen (distributive Gerechtigkeit) sowie der Behandlung (prozedurale Gerechtigkeit) beeinflusst werden.

Anhand der Daten von selbständigen österreichischen Steuerzahler/innen wurde gezeigt, dass das Modell der Gruppenkooperation (Blader & Tyler, 2009; Tyler & Blader, 2000, 2003) sinnvoll zur Erklärung von Steuerehrlichkeit herangezogen werden kann. In Erweiterung bisheriger Studien (Hartner, Rechberger, Kirchler & Schabmann, 2008) wurde auch der signifikante positive Einfluss der distributiven Gerechtigkeit demonstriert und eine Erweiterung des Modells um den Einflussfaktor retributive Gerechtigkeit vorgenommen. Nicht nur prozedurale Gerechtigkeit kommuniziert Informationen, die als relevant für die soziale Identifikation von Steuerzahler/innen erachtet werden, sondern auch die Gerechtigkeit der erhaltenen Ressourcen und die Gerechtigkeit der Strafen für Steuerhinterziehung. Alle drei untersuchten Arten der Gerechtigkeit begünstigten die Bildung einer positiven (Fügsamkeit) und verhinderten die Bildung einer negativen Motivationshaltung (Missachtung) gegenüber der Steuerbehörde und dem Steuerzahlen. Fügsamkeit war zusätzlich von der sozialen Identifikation mit Österreich beeinflusst. Ob die befragten Selbständigen laut Selbstberichten ehrlich Steuern zahlten, hing positiv mit der Motivation der Fügsamkeit und negativ mit der Motivation der Missachtung zusammen.

Im Anschluss wurde ausgiebig diskutiert, welche Implikationen diese Studie für die Behandlung von Steuerzahler/innen hat. Es wurde betont, dass nicht nur die nationale Identität, sondern auch die Bereitschaft mit der Steuerbehörde zu kooperieren und ehrlich Steuern zu zahlen von der Beachtung aller drei Arten von Gerechtigkeit begünstigt wird.

### **Beitrag V: Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study**

Trotzdem Gerechtigkeitsaspekte häufig als Kritikpunkt von Steueramnestien genannt wurden (zB Hasseldine, 1998), blieb eine empirische Überprüfung bisher aus. Ziel der vorliegenden Studie war es deshalb herauszufinden, wie gerecht eine Steueramnestie beurteilt wird und wie sich die Bewertung auf die Steuerehrlichkeit im Anschluss an die Amnestie auswirkt. Nachdem in den bisher präsentierten empirischen Studien (*Beitrag III, IV*) die selbstberichtete Steuerehrlichkeit von Steuerzahler/innen erhoben worden ist, geht die Studie über die retributive Gerechtigkeit einer Steueramnestie methodisch einen neuen Weg, indem die Steuerehrlichkeit unter kontrollierten Laborbedingungen erfasst wurde.

Zu diesem Zweck wurde ein Steuerspiel entwickelt, in dem die teilnehmenden Studierenden über zehn Runden hinweg ein hypothetisches Einkommen bekamen, das sie zu einem bestimmten Steuersatz versteuern sollten. Das nach Abzug der Steuern resultierende Einkommen wurde über alle Spielrunden akkumuliert, zu einem bestimmten Faktor umgerechnet und am Ende des Steuerspiels als Anreiz ausbezahlt. Während des Steuerspiels wurden alle Teilnehmer/innen mit einer gegebenen Wahrscheinlichkeit kontrolliert und, wenn sie Steuern hinterzogen hatten, bestraft. Nach fünf Runden wurde eine Steueramnestie durchgeführt, bei der Steuerhinterzieher/innen einen Teil ihrer Steuerschuld nachzahlen konnten und ihre Schuld dadurch getilgt wurde. Direkt im Anschluss an die Steueramnestie wurde erfragt, wie gerecht diese beurteilt wird und wie vereinbar sie mit den Zielen der Vergeltung und der Wiederherstellung sozialer Normen und Werte ist. Gemäß den Erwartungen war das im Anschluss an die Steueramnestie deklarierte Einkommen höher, wenn die Amnestie als gerecht beurteilt wurde, und wenn die Vereinbarkeit mit den beiden Strafzielen gegeben war.

Der Vorteil der gewählten Methode war, dass das Phänomen der Steueramnestie in einem kontrollierten Setting, unter Konstanzhaltung der wesentlichen Parameter des Steuerzahlens (Einkommen, Steuersatz, Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung, Strafe),

erforscht werden konnte. Die Ergebnisse deuten darauf hin, dass Gerechtigkeit tatsächlich ein wichtiger Faktor bei der Beurteilung von Steueramnestien ist, der auch bei der Entscheidung für oder gegen diese Maßnahme berücksichtigt werden sollte. Zusätzlich spielt es eine Rolle, wie eine Steueramnestie kommuniziert wird und ob diese mit relevanten Strafzielen vereinbar ist.

### **3. Diskussion**

Diese Dissertation beschäftigt sich mit der Wahrnehmung von Gerechtigkeit als Einflussfaktor von ehrlichem Steuerverhalten. In einer explorativen Studie über die sozialen Vorstellungen zum Thema Steuern und EU-Steuern wurde gezeigt, dass soziale Gerechtigkeit beziehungsweise Ungerechtigkeit ein wichtiger Faktor ist, wenn Menschen über die Thematik Steuern nachdenken. Im Rahmen dieser Dissertation wurde die retributive Gerechtigkeit von Sanktionen für Steuerdelikte, insbesondere deren Konsequenzen für die Motivation zu ehrlichem Steuerverhalten und die selbstberichtete Steuerehrlichkeit erforscht. Die retributive Gerechtigkeit von Strafen wurde im Hinblick darauf beurteilt, ob Strafen den Zielen der Vergeltung vergangenen Unrechts und der Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte genügen.

In allen vorgestellten Beiträgen wurde die Relevanz der retributiven Gerechtigkeit für die Erforschung der Steuerehrlichkeit gezeigt. Es wurde demonstriert, dass Sanktionen, die als gerecht und als vereinbar mit angestrebten Strafzielen wahrgenommen wurden, dazu führten, dass Steuerzahler/innen eine vorteilhaftere Motivationshaltung gegenüber der Steuerbehörde und dem Steuern zahlen einnahmen, sich stärker mit ihrer Nation identifizierten und in weiterer Folge ehrlicher ihre Steuern zahlten.

#### **Limitationen**

Die meisten Limitationen wurden bereits im Rahmen der einzelnen Beiträge diskutiert. Dennoch gibt es gewisse Einschränkungen, die von allgemeiner Natur sind und daher hier Erwähnung finden. Die erste Einschränkung betrifft die Quelle der erhobenen Daten der Steuerehrlichkeit. Alle Daten zur Steuerehrlichkeit beruhen entweder auf der selbstberichteten Steuerehrlichkeit oder auf dem Verhalten, das Studierende im Zuge eines hypothetischen Steuerspiels gezeigt haben. Damit sind die Daten anfällig für sozial

erwünschte Antworten, die möglicherweise nicht mit dem realen Verhalten von Steuerzahler/innen übereinstimmen (vgl. Hessing, Elffers, & Weigel, 1988). Die Ergebnisse von Hessing et al. werfen ein kritisches Licht auf die Korrespondenz zwischen selbstberichteter Steuerehrlichkeit und dokumentierter Steuerehrlichkeit. Dieser Herausforderung wurde begegnet, indem alle befragten Personen ihre Angaben per Computer machen konnten, und somit weniger geneigt sein sollten, sozial erwünscht zu antworten als in einem persönlichen Gespräch. Außerdem wurde den Befragten zugesichert, dass ihre Daten vertraulich behandelt und völlig anonym ausgewertet werden. Außerdem darf auch die Qualität der Daten über reales Steuerverhalten nicht vollkommen unkritisch betrachtet werden. Manche Fehler bei der Deklaration von Einkommen und dem Geltendmachen von Abschreibungsposten sind nicht auf willentliche Steuerhinterziehung zurückzuführen, sondern basieren möglicherweise auf unbeabsichtigten Fehlern. Steuerzahler/innen verfügen nicht immer über völlige Kenntnis und Verständnis der Steuergesetze, und oftmals sind Steuergesetze so formuliert, dass sie Spielraum für Interpretationen bieten. Eine fehlende Korrespondenz zwischen Eigenberichten der Steuerehrlichkeit und der „dokumentierten“ Steuerehrlichkeit kann also verschiedene Ursachen haben.

Ein weiterer Kritikpunkt betrifft die Auswertungsmethoden mittels Hierarchischen Regressionsanalysen und Strukturgleichungsmodellen. Diese basieren auf der gemeinsamen Kovariation von Variablen und lassen daher keine eindeutigen Schlüsse über die Kausalität der gefundenen Beziehungen zu. Es ist grundsätzlich denkbar, dass es nicht die retributive Gerechtigkeit ist, die sich vorteilhaft auf die Motivationshaltungen auswirkt, sondern dass, umgekehrt, die Strafen als gerechter beurteilt werden, wenn Personen ohnehin eine vorteilhafte Motivationshaltung gegenüber der Steuerbehörde haben. Diese Problematik könnte nur experimentell gelöst werden, indem die Wahrnehmung der Gerechtigkeit systematisch variiert und deren Konsequenzen erfasst werden.

Sowohl die Daten über die Assoziationen zum Thema Steuern und EU-Steuern (*Beitrag I*) als auch die Daten über den Einfluss der retributiven Gerechtigkeit auf die Steuerehrlichkeit von österreichischen Selbständigen (*Beitrag III und IV*) sind hinsichtlich Alter und Geschlecht weitgehend repräsentativ für die befragte Stichprobe. Dennoch sollten die Ergebnisse nicht voreilig auf alle Steuerzahler/innen generalisiert werden. Die Daten könnten durch Selbstselektion beeinflusst sein, insofern dass eher ehrliche

Steuerzahler/innen an der Befragung teilgenommen haben. Solange aus Gründen der Finanzierbarkeit und des Datenschutzes keine Vollerhebung unter Steuerzahler/innen durchführbar ist, kann dem Problem der Selbstselektion nur durch die Zusicherung eines vertraulichen Umgangs mit den Daten begegnet werden.

### **Zukünftige Forschung**

Die Forschung über die retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext steht erst an ihrem Beginn. Im Rahmen der berichteten Studien wurde demonstriert, dass die gerechte Bestrafung von Steuerhinterzieher/innen wichtig ist, damit Bürger/innen sich nicht nur stärker mit der Nation identifizieren, sondern auch eher motiviert sind mit dieser Nation zu kooperieren und ehrlich ihre Steuern zu zahlen. Weiterführende Studien sollten sich darauf konzentrieren, mittels Szenarientechnik zu erforschen, wie verschiedene Strafen (zB Geldbuße, Gefängnis) in einem konkreten Fall von Steuerhinterziehung hinsichtlich der Gerechtigkeit und der verschiedenen Strafziele wahrgenommen werden (vgl. McFatter, 1982).

In Anlehnung an das „Slippery Slope Framework“ der Steuerehrlichkeit (Kirchler et al., 2008) ist anzunehmen, dass Gerechtigkeitsaspekte vor allem im Falle einer vertrauensvollen Beziehung zwischen der Steuerbehörde und den Steuerzahler/innen zu ehrlichem Steuerzahlen führt (freiwillige Steuerehrlichkeit). Wenn die Beziehung zwischen der Steuerbehörde und den Steuerzahler/innen jedoch von Misstrauen geprägt ist, sollte Steuerehrlichkeit nur durch die Androhung von strengen Steuerkontrollen und Strafen realisiert werden können (erzwungene Steuerehrlichkeit). Es ist also denkbar, dass je nach Qualität der Beziehung verschiedene Aspekte von Strafen (Abschreckung, Vergeltung, Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte) bedeutsam sind.

In den vorliegenden Studien wurde die Bedeutung der retributiven Gerechtigkeit hinsichtlich der Vergeltung und der Wiederherstellung sozialer Normen und Werte untersucht. Aufbauend darauf könnten zukünftige Studien erforschen, welche Konsequenzen die Bestrafung von Steuerhinterziehung für die wahrgenommenen persönlichen und sozialen Normen der Steuerehrlichkeit, wie sie beispielsweise von Wenzel (2004) untersucht wurden, haben. Hierzu bieten sich auch experimentelle Methoden oder die Szenariotechnik an.

### **Implikationen**

Staatliche Regierungen und Steuerbehörden sind nicht nur darauf angewiesen, dass Menschen freiwillig mit ihnen kooperieren, da die Kosten eines effektiven Abschreckungsapparates zu teuer wären – offenbar tun sie dies tatsächlich. Die hohe Steuerehrlichkeit bei einer gleichzeitig sehr geringen Prüfwahrscheinlichkeit ist nur durch die freiwillige Kooperationsbereitschaft der Steuerzahler/innen denkbar (Alm et al., 1992). Im Rahmen der vorliegenden Dissertation wurde die retributive Gerechtigkeit als ein relevanter Einflussfaktor der freiwilligen Kooperationsbereitschaft von Steuerzahler/innen identifiziert und erforscht.

Es wurde gezeigt, dass die freiwillige Kooperationsbereitschaft von Steuerzahler/innen davon profitiert, wenn die Bestrafung von Steuerhinterziehung gerecht ist, und sowohl dem Ziel der Vergeltung vergangenen Unrechts wie auch dem der Wiederherstellung sozialer Normen und Werte Rechnung getragen wird. Sanktionen für Steuerhinterziehung sollten nicht nur einen vergeltenden Aspekt haben, sondern auch dazu beitragen, dass die Steuerhinterzieher/innen selbst sowie andere Steuerzahler/innen erkennen, dass ein gesellschaftlicher Konsens darüber besteht, dass alle Bürger/innen einer Nation im Rahmen ihrer Möglichkeit zum Staatshaushalt beitragen sollen, damit alle Funktionen des Staates erfüllt und staatliche Leistungen für die Bürger/innen zur Verfügung gestellt werden können.

### **Fazit**

Diese Dissertation beschäftigte sich mit der Frage, welchen Beitrag die Gerechtigkeit, insbesondere die retributive Gerechtigkeit, zur Erklärung von Steuerehrlichkeit liefern kann. Während bedeutende Ökonomen Steuerehrlichkeit gerne als ein Phänomen beschrieben haben, das auf einer korrekten Abwägung von Kosten (zB Risiko einer Steuerprüfung, Strafe) und Nutzen der Hinterziehung (zB höheres verfügbares Einkommen) basiert, setzt sich in der sozial- und wirtschaftspsychologischen Forschung immer mehr die Erkenntnis durch, dass auch sozial-psychologische Faktoren einen bedeutsamen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben. In dieser Arbeit wurde die Bedeutung der retributiven Gerechtigkeit für die Steuerehrlichkeit demonstriert und gezeigt, dass es sich lohnt, dieses in der Steuerforschung bisher noch eher unentdeckte Terrain näher zu ergründen.

## 4. Literatur

- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48, 21-38.
- Blader, S. L., & Tyler, T. R. (2009). Testing and Extending the Group Engagement Model: Linkages Between Social Identity, Procedural Justice, Economic Outcomes, and Extrarole Behavior. *Journal of Applied Psychology*, 94(2), 445-464.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*. (pp. 15-39). Aldershot: Ashgate Publishing Limited.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107-116.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2008). Procedural Fairness and Tax Compliance. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 137-152.
- Hasseldine, J. D. (1998). Tax amnesties: an international review. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 52, 303-310.
- 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., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope framework". *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- 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.
- Sigala, M., Burgoyne, C. B., & Webley, P. (1999). Tax communication and social influence: Evidence from a British sample. *Journal of Community & Applied Social Psychology*, 9, 237-241.
- Stalans, L. T., & Kinsey, K. A. (1994). Self-presentation and legal socialization in society: Available messages about tax audits. *Law & Society Review*, 28(4), 859-895.
- Tajfel, H., & Turner, J. C. (1986). The Social Identity Theory of Intergroup Behavior. In S. Worchel & W. G. Austin (Eds.), *Psychology of Intergroup Relations* (pp. 7-24). Chicago: Nelson-Hall.
- 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.
- Turner, J. C., Hogg, M. A., Oakes, P. J., Reicher, S., & Wetherell, M. S. (1987). *Rediscovering the Social Group. A Self-Categorization Theory*. Oxford: Blackwell.
- Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2000). *Cooperation in Groups: procedural justice, social identity, and behavioral engagement*. Philadelphia: Psychology Press.
- Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2003). The Group Engagement Model: Procedural Justice, Social Identity, and Cooperative Behavior. *Personality and Social Psychology Review*, 7(4), 349-361.

- Tyler, T. R., Boeckmann, R. J., Smith, H. J., & Huo, Y. J. (1997). *Social Justice in a diverse society*. Boulder: Westview Press.
- Vidmar, N., & Miller, D. T. (1980). Social psychological processes underlying attitudes towards legal punishment. *Law & Society Review*, 14(3), 565-602.
- Wenzel, M. (2003). Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field. In V. Braithwaite (Hrsg.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*. (pp. 41-69). Hants: Ashgate Publishing Limited.
- Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25, 213-228.
- 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).

## 5. Wissenschaftliche Beiträge der Kumulativen Dissertation

- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (2009). Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich. *Wirtschaftspsychologie* 11(1), 59-68.
- Rechberger, S. (eingereicht). Retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext. In E. Kirchler & S. Mühlbacher (Hrsg.), *Steuern, soziale Normen und Gerechtigkeit: Psychologische Faktoren der Steuerehrlichkeit*. Göttingen: Hogrefe.
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (in Druck). Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*. Wien: Lit-Verlag.
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (eingereicht). The group engagement model of tax compliance: procedural justice, resource judgments, and just punishment influencing cooperation among self-employed taxpayers. *Social Justice Research*.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E., & Hämmerle, F. K. (in Druck). Tax amnesties, justice perceptions, and filing behavior: a simulation study. *Law & Policy*.

## **Beitrag I**

**Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2009). Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich. *Zeitschrift für Wirtschaftspsychologie*, 11(1), 59-68.**

**Status der Publikation: publiziert**

## I) Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich<sup>1</sup>

### Zusammenfassung

Diese Studie beschäftigt sich mit den sozialen Vorstellungen (sozialen Repräsentationen) von Steuerzahlern über österreichische Steuern und über EU-Steuern in Österreich. Nachdem Steuerzahler Mitglieder unterschiedlicher Gruppen oder sozialer Kategorien (z.B. der Berufsgruppe oder der Nation) sind, können sie unterschiedliche soziale Vorstellungen über ein „Objekt“ wie Steuern entwickeln. Je stärker sich Personen mit einer sozialen Kategorie identifizieren, umso eher teilen sie deren soziale Vorstellungen und vertreten diese auch. In weiterer Folge können diese gruppenspezifischen sozialen Vorstellungen auch das Verhalten von Mitgliedern einer Gruppe beeinflussen. In der vorliegenden Studie wird untersucht, welche Vorstellungen über österreichische Steuern und über EU-Steuern bestehen, und wie sich diese zwischen Berufskategorien und zwischen Menschen mit unterschiedlich ausgeprägter Identifikation mit Österreich und Europa unterscheiden. Eine repräsentative Stichprobe von volljährigen österreichischen Steuerzahlern wurde ersucht, frei zu den Stimuli „Steuern“ und „EU-Steuern“ zu assoziieren, die Assoziationen zu protokollieren sowie danach zu beurteilen, ob sie einen positiv, neutral oder negativ bewerteten Sachverhalt ausdrücken. Österreichische Steuern wurden weniger negativ und neutraler wahrgenommen als EU-Steuern. Dies gilt vor allem für jene Personen, die sich stark mit Österreich identifizieren und kaum mit Europa. Eine Inhaltsanalyse der freien Assoziationen ergab, dass die Vorstellungen über österreichische Steuern zwischen den Berufsgruppen differieren. Unabhängig von der Berufsgruppe haben jene Personen, die Europa distanziert gegenüber stehen, bestimmte ablehnende Vorstellungen über EU-Steuern entwickelt, während Personen, die sich mit Österreich und auch mit Europa identifizieren, je nach Berufsgruppe spezifische Inhalte mit EU-Steuern verbinden.

Schlüsselwörter: (Österreichische) Steuern – EU-Steuern – soziale Repräsentationen – soziale Vorstellungen – soziale Identität

---

<sup>1</sup> **Anmerkung:** Ein herzlicher Dank gilt Lorenz Fischer, Barbara Kastlunger, Julia Pitters, Herbert

Schwarzenberger und zwei anonymen Gutachter/innen für ihre konstruktive Kritik früherer Versionen dieses Artikels.

## Summary

The present study deals with social representations about Austrian taxes and about EU-taxes among taxpayers in Austria. Taxpayers are members of different groups or social categories (e.g., the occupation group or the nation) and can develop different social representations about an “object” such as taxes. The stronger people identify with a social group, the more they share and represent the social representations of this group. These social representations influence the way in which members of a certain group behave.

Within the current study, it is investigated which social representations regarding Austrian taxes and EU-taxes exist and how they differ among people varying with respect to their identification with Austria and Europe as well as their occupation group. For this purpose a representative sample of adult Austrian taxpayers were asked to state their spontaneous associations to the stimuli “taxes” and “EU-taxes”, to record the associations and to evaluate whether a positive, a neutral or a negative issue was expressed.

Austrian taxes are perceived less negative and more neutral than EU-taxes. This was particularly shown for persons identifying strongly with Austria and weakly with Europe. Results of content analysis of the free associations show that there are different representations about Austrian taxes among the occupation groups. Moreover, it was found that independent from occupation group, people being dissociated from Europe developed refusing representations regarding EU-taxes, whereas people, who highly identify with Austria and Europe, connect specific contents with EU-taxes according to their occupation group.

Key words: (Austrian) taxes – EU-taxes – social representations – social identity

### Einleitung

Wovon hängt die Bereitschaft der Staatsbürger ab, ihre Abgaben an den Staat zu entrichten? In den klassischen, ökonomisch orientierten Studien wird Steuerehrlichkeit in Abhängigkeit vom Einkommen und von der Steuerrate, der Kontrollwahrscheinlichkeit und der Höhe von Sanktionen im Falle der Hinterziehung untersucht. In psychologisch orientierten Studien werden hingegen Wissen und subjektive Konzepte über Steuern und Einstellungen zum Staat thematisiert, sowie persönliche und soziale Normen und Gerechtigkeitsüberlegungen (z.B. Kirchler, 2007).

Die subjektiven Vorstellungen über Steuern entwickeln sich auf der Basis persönlicher Erfahrungen und der medial und im Austausch mit anderen vermittelten Erfahrungen. Sie beziehen sich auf sozial geteiltes Wissen politischer und steuerrechtlicher Belange, auf Meinungen darüber, ob Steuern in fairer Weise eingetrieben, die Steuergelder effizient genutzt werden und die Teilhabe an öffentlichen Gütern gerecht verteilt ist, sowie auf die Selbstverständlichkeit darüber, ob mit dem Staat kooperiert werden soll oder ob eine weniger rigide Steuergebarung akzeptabel ist. Mit anderen Worten, die subjektiven Vorstellungen entwickeln sich im sozialen Austausch und repräsentieren die in einer bestimmten Gruppe oder Kategorie von Steuerzahlern vorherrschenden sozialen Vorstellungen oder Repräsentationen über Steuern und Steuerehrlichkeit. Folglich werden in den verschiedenen Gruppen oder Kategorien von Menschen unterschiedliche Vorstellungen über Steuern entwickelt (vgl. Kirchler, 1998).

Für Steuerzahler relevante Gruppen oder soziale Kategorien sind beispielsweise die Berufsgruppe, der sie angehören, die Einkommensgruppe oder die Nation (Wenzel, 2007), die aufgrund persönlicher wie auch situationaler Faktoren unterschiedlich bedeutsam erlebt werden (Turner, Hogg, Oakes, Reicher, & Wetherell, 1987). Je nachdem mit welcher sozialen Kategorie sich eine Person identifiziert, wird sie deren soziale Vorstellungen übernehmen und vertreten. Die Zugehörigkeit und Identifikation mit einer oder mehreren sozialen Kategorien und die jeweiligen sozialen Vorstellungen über Steuern sowie deren Konsequenzen für das Steuerverhalten wurden bisher selten empirisch untersucht (siehe jedoch Wenzel, 2002, 2004; Taylor, 2003).

Ziel der vorliegenden Studie ist es daher, die sozialen Vorstellungen über österreichische Steuern und EU-Steuern zu eruieren und zu untersuchen, ob die Vorstellungen in

Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu verschiedenen Berufsgruppen und der Identifikation mit der eigenen Nation (Österreich) und Europa variieren. Eine repräsentative Stichprobe österreichischer Steuerzahler wurde befragt, in welchem Ausmaß sie sich mit Österreich und Europa identifizieren, und was sie mit österreichischen Steuern und mit EU-Steuern assoziieren. Die frei produzierten und protokollierten Assoziationen wurden weiter danach bewertet, ob sie einen negativen, neutralen oder positiven Sachverhalt darstellen. Im Weiteren wurde untersucht, ob die Assoziationen zu österreichischen und EU-Steuern zwischen Berufsgruppen und in Abhängigkeit von der österreichischen und europäischen Identifikation variieren.

Im Folgenden werden theoretische Überlegungen zu sozialen Vorstellungen erörtert und deren Funktion in sozialen Gemeinschaften diskutiert (el Sehity & Kirchler, 2005; Moscovici, 2001). Da angenommen werden kann, dass die Identifikation mit der eigenen Nation beziehungsweise mit Europa Einfluss auf die Inhalte der sozialen Vorstellungen über nationale Steuern und EU-Steuern ausübt und die Bewertung von nationalen und EU-Steuern dementsprechend unterschiedlich ist, wird im Weiteren die Theorie der sozialen Identität (Tajfel & Turner, 1986) skizziert und deren Bedeutung für das Steuerverhalten erläutert. Anschließend werden Studien über soziale Vorstellungen im Steuerkontext vorgestellt.

Soziale Vorstellungen beziehen sich auf einen aktiven Prozess des „Sich-etwas-Vorstellens“ (el Sehity & Kirchler, 2005). Sie stellen die sozial konstruierten Glaubenssysteme von Gruppen oder sozialen Kategorien, wie der Berufsgruppe oder der Nation, dar. Sie ermöglichen die Orientierung in der eigenen sozialen und materiellen Umwelt und dienen der Kommunikation zwischen den Mitgliedern einer Kategorie (Moscovici, 2001; Wagner, Duveen, Farr, Jovchelovitch, Lorenzi-Cioldi, Marková & Rose, 1999). Die sozialen Vorstellungen unterscheiden sich zwischen verschiedenen sozialen Kategorien und begünstigen die Entwicklung einer gemeinsamen sozialen Identität einer Kategorie und deren Mitglieder (Wagner et al., 1999; Moscovici, 2001).

Wenn sich Menschen mit einer oder mehreren sozialen Kategorien identifizieren, übernehmen sie die mit dieser Gruppe verbundenen sozialen Vorstellungen, weil sie die Mitglieder derselben Gruppen als ähnlich hinsichtlich charakteristischer Eigenschaften und Haltungen und die Mitglieder anderer Gruppen als unterschiedlich wahrnehmen (Tajfel & Turner, 1986; Turner, 1982; Turner et al., 1987). Daher ist anzunehmen, dass

Menschen mit einer sehr ausgeprägten Identifikation mit Österreich bestimmte Vorstellungen teilen, die sie von Menschen mit einer geringen nationalen Identifikation unterscheidet.

Darüber hinaus zeigen Studien zum Minimal-Group-Paradigm (Tajfel, 1978), dass die Identifikation mit einer sozialen Kategorie nicht nur der Abgrenzung zu anderen Kategorien dient, sondern auch einen Einfluss auf das Verhalten ausübt. Es wurde herausgefunden, dass bereits die rein kognitive Zuordnung zu bedeutungslosen Kategorien ausreicht, damit Menschen die Mitglieder der eigenen Kategorie bei der Aufteilung von Ressourcen gegenüber jenen der anderen Kategorie bevorzugten (Tajfel, 1978; Haslam, 2004). Daraus lässt sich für den Steuerkontext ableiten, dass Personen, die sich mit einer bestimmten Gruppe identifizieren und die sozialen Vorstellungen innerhalb dieser Gruppe internalisieren, dann ehrlich ihre Steuern abführen, wenn die sozialen Vorstellungen dieses Verhalten begünstigen.

Empirische Belege für diese Annahmen erbrachte beispielsweise Wenzel (2004), der den Einfluss sozialer Normen auf die Steuerehrlichkeit in Australien untersuchte. Soziale Normen sind jene Anteile sozialer Vorstellungen, die ausdrücken, wie sich Menschen verhalten *sollten* (i.e., *präskriptive Normen*). Wenzel (2004) konnte in diesem Zusammenhang zeigen, dass steuerrelevante soziale Normen nur im Falle einer starken Identifikation mit Australien Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben, nicht aber im Fall einer schwachen Identifikation mit der eigenen Nation. Der Einfluss sozialer Normen auf das Verhalten hängt damit von der Identifikation mit der Kategorie, für die diese sozialen Normen gültig sind, und von der Internalisierung der sozialen Normen ab. In einer anderen Studie wurde gezeigt, dass auch soziale Vorstellungen über Gerechtigkeit nur dann Einfluss auf das Steuerverhalten haben, wenn sich Menschen mit der sozialen Kategorie der Australier identifizieren (Wenzel, 2002). Im Falle einer starken Identifikation mit Australien wirkte sich neben dem Selbstinteresse auch die wahrgenommene Gerechtigkeit auf das Steuerverhalten aus. Laut Taylor (2003) bewirkt eine starke nationale Identifikation, dass die Staatsbürger im Allgemeinen als Teil der eigenen Kategorie wahrgenommen werden und deren Interessen wichtiger werden als beispielsweise die der Subgruppe (z.B. Berufsgruppe oder Einkommensgruppe). Eine starke Identifikation mit der Subgruppe stellt hingegen die Interessen der Subgruppe in den Mittelpunkt des Interesses.

Welche sozialen Vorstellungen über Steuern in Österreich vorherrschen und deren Differenzierung in den verschiedenen Berufsgruppen wurde bereits in einer Studie von Kirchler (1998) herausgefunden. In Erweiterung dieser Studie sollen in der vorliegenden

Studie (i) der Einfluss der sozialen Identifikation untersucht werden und (ii) die sozialen Vorstellungen zu EU-Steuern erhoben werden. Wenngleich direkte EU-Steuern derzeit nicht existieren, wurde die Möglichkeit der Einführung in Österreich bereits politisch diskutiert. Derartige Diskussionen mögen derzeit noch wenig konkret erscheinen, sind aber nicht völlig undenkbar, wenn man davon ausgeht, dass sich die EU weiterentwickelt und die Nationalstaaten möglicherweise in Zukunft immer mehr Kompetenzen, so auch die Einhebung von direkten oder indirekten Steuern, an die EU abgeben. Um die Akzeptanz von EU-Steuern in Österreich zu verstehen und Verhaltenskonsequenzen abzuleiten, ist es daher zunächst notwendig, die soziale Vorstellungen über EU-Steuern zu erforschen und analysieren.

Bezüglich der Ergebnisse ist aufgrund der Theorie der sozialen Identität (Tajfel & Turner, 1986) zu erwarten, dass eine hohe Identifikation mit Österreich zu einer positiveren Bewertung von österreichischen Steuern führt als eine geringe Identifikation. Dieser Einfluss sollte sich auch auf der europäischen Ebene abzeichnen. Eine starke Identifikation mit Europa sollte mit positiveren Bewertungen von EU-Steuern einhergehen. Darüber hinaus wird gemäß der Ergebnisse von Kirchler (1998) angenommen, dass die verschiedenen Kategorien der Berufe eine unterschiedliche Akzeptanz von österreichischen Steuern und EU-Steuern ausdrücken und auch unterschiedliche Vorstellungsinhalte mit (EU-)Steuern verbinden. Diese Unterschiede sind in der unterschiedlichen Auseinandersetzung mit Steuern begründet. Selbständige sind selbst für das Abführen ihrer Steuern zuständig und müssen ihre Abgaben sozusagen „out of pocket“ bezahlen, während die Lohnsteuer bei Arbeitern, Angestellten und Öffentlich Bediensteten in Österreich gleich vom Arbeitgeber abgeführt wird. In Bezug auf die Inhalte der sozialen Vorstellungen über Steuern werden ähnliche Ergebnisse wie von Kirchler (1998) erwartet. Während Selbständige und Unternehmer vor allem die Komplexität von Steuergesetzen anführen und die Einschränkung ihrer unternehmerischen Freiheit monieren sollten, sollten für Beamte oder Angestellte vor allem Gerechtigkeitsüberlegungen im Zentrum der Aufmerksamkeit stehen. Arbeiter sollten Steuern als „private Gelder“ der Politiker sehen und die unwirtschaftliche Gebarung seitens des Staates kritisieren.

### Methode

#### *Teilnehmer*

Insgesamt nahmen 843 Steuerzahler über 18 Jahre an der Erhebung teil, die für Österreich repräsentativ ist. Die Daten von sieben Personen waren unvollständig, so dass für die weitere Analyse die Daten von 836 Personen zur Verfügung standen. Davon waren 218 Personen Arbeiter, 322 Angestellte, 179 öffentlich Bedienstete und 93 Selbstständige (z.B. Ärzte, Gastwirte, Handwerker, Kaufleute). Insgesamt 31 Personen wurden keiner dieser Kategorien zugeordnet (z.B. Hausfrauen, Studierende, Arbeitslose).

#### *Material und Durchführung*

Die Rekrutierung erfolgte durch ein österreichisches Marktforschungsinstitut. Allen Teilnehmern wurden die Stimuli „Steuern“ und „EU-Steuern“ genannt, zu denen sie frei assoziieren sollten. Die Assoziationen wurden protokolliert und im Anschluss wurde von jedem Teilnehmer bewertet, ob eine Assoziation einen negativen, neutralen oder positiven Sachverhalt darstellt. Darüber hinaus wurde das Ausmaß der Identifikation mit Österreich („*Ich fühle mich mit Österreich verbunden.*“; „*Ich identifiziere mich mit Österreich.*“; „*Österreich ist sehr wichtig für mich.*“) und Europa („*Ich fühle mich mit Europa und seinen Bürgern verbunden.*“; „*Ich fühle mich als Europäer.*“; „*Ich identifiziere mich mit Europa.*“) erhoben (5-stufige Antwortskalen von 0 = *trifft überhaupt nicht zu* bis 4 = *trifft voll und ganz zu*). Die Teilnehmer wurden auch zu ihrem Finanzverhalten befragt, was jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist. Abschließend wurden soziodemographische Daten festgehalten.

### Ergebnisse

#### *Identifikation mit Österreich und Europa*

Die Reliabilität der Items zur Erfassung der Identifikation mit Österreich (*Cronbach Alpha* = .86) und Europa (*Cronbach Alpha* = .87) ist hoch. Im Durchschnitt identifizierten sich die Teilnehmer stärker mit Österreich ( $M = 3.21$ ;  $SD = 0.82$ ;  $Md = 3.33$ ) als mit Europa ( $M = 2.43$ ;  $SD = 0.92$ ;  $Md = 2.33$ ;  $t(835) = 22.19$ ;  $p < .01$ ;  $d = .89$ ).

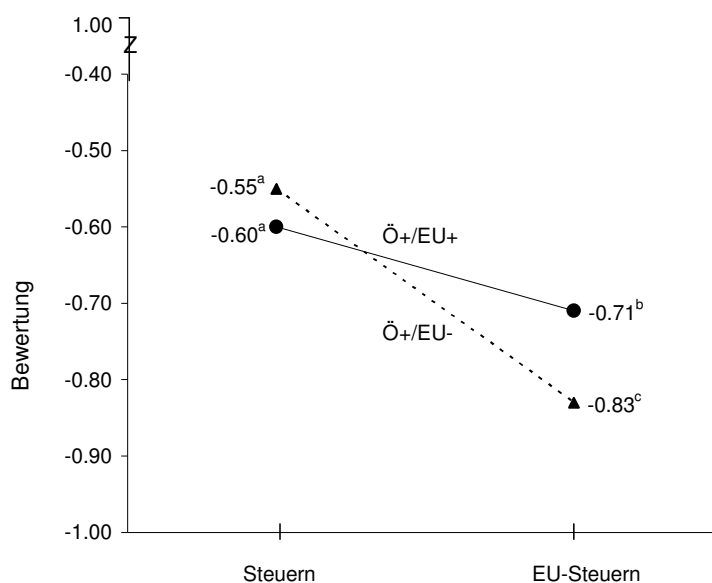
Die Teilnehmer wurden auf Basis ihrer Identifikation mit Österreich und Europa einem von vier möglichen Identitätsprofilen zugeordnet. An den Skalenmittelpunkten bei einem Wert von 2 wurde unterteilt in Personen mit hoher oder niedriger Identifikation. Personen, deren Identifikation mit Österreich und mit Europa kleiner oder gleich 2 waren, wurden der Gruppe „schwache Identifikation mit Österreich und schwache Identifikation mit Europa“ (Ö-/EU-;  $n = 87$ ) zugeordnet. Personen, deren Identifikationswerte über einem Wert von 2 lagen, wurden der Gruppe „starke Identifikation mit Österreich und starke Identifikation mit Europa“ (Ö+/EU+;  $n = 457$ ) zugeordnet. In den anderen Fällen dominierte entweder die Identifikation mit Österreich („starke Identifikation mit Österreich und schwache Identifikation mit Europa“ (Ö+/EU-);  $n = 268$ ) oder die Identifikation mit Europa („schwache Identifikation mit Österreich und starke Identifikation mit Europa“ (Ö-/EU+);  $n = 31$ ). Da nur sehr wenige Personen eine schwache Identifikation mit Österreich aufwiesen, wurden diese Personen nicht weiter in der Analyse berücksichtigt, sodass sich die verbleibenden zwei Gruppen, die sich stark mit Österreich identifizierten, nur hinsichtlich ihrer Identifikation mit Europa unterschieden.

### *Bewertung der Assoziationen zu österreichischen Steuern und EU-Steuern*

Die Teilnehmer wurden angewiesen, ihre spontanen Assoziationen zu den Stimuli „Steuern“ und „EU-Steuern“ als negativ, neutral oder positiv zu bewerten. Für jeden Teilnehmer wurden die Positivität (Polaritätsindex) und die Neutralität (Neutralitätsindex) der eigenen Assoziationen berechnet. Der Polaritätsindex errechnet sich aus der Differenz zwischen der Anzahl positiv bewerteter Assoziationen und negativ bewerteter Assoziationen, dividiert durch die Gesamtanzahl von Assoziationen (Kirchler, 1998). Dieser Index gilt als Einstellungsindex und variiert von -1 bis +1. Im Falle von negativen Einstellungen ist der Wert näher bei -1 und im Falle von positiven Einstellungen näher bei +1. Der Neutralitätsindex wird aus der relativen Zahl neutraler Assoziationen im Verhältnis zur Gesamtanzahl der Assoziationen einer Person berechnet, und variiert dementsprechend von 0 bis 1.

Es wurden zwei 2 (*Identität*: Ö+/EU-, Ö+/EU+) x 4 (*Berufskategorien*: Arbeiter, Angestellte, öffentlich Bedienstete, Selbstständige) x 2 (*Stimulus*: Steuern, EU-Steuern) Varianzanalysen mit der Identifikation mit Österreich und Europa einerseits und der Berufskategorie andererseits als unabhängige Variablen sowie der Bewertung der

Assoziationen zu österreichischen Steuern und EU-Steuern als unabhängige Variable mit Messwiederholung und dem Polaritätsindex und Neutralitätsindex als abhängige Variablen durchgeführt. Für den Polaritätsindex ergaben sich ein signifikanter Haupteffekt für den Messwiederholungsfaktor „Stimulus“ ( $F(1, 483) = 37.28; p < .01; \eta^2 = .07$ ) und ein signifikanter Wechselwirkungseffekt zwischen Identifikation und Stimulus ( $F(1, 483) = 6.34; p < .01; \eta^2 = .01$ ). Österreichische Steuern ( $M = -.59; SD = .54$ ) und EU-Steuern ( $M = -.75; SD = .49$ ) werden generell negativ bewertet, aber für EU-Steuern ist die Bewertung signifikant negativer als für österreichische Steuern ( $t(505) = 6.54; p < .01, \eta^2 = .07$ ). Da der Einstellungsgegenstand „EU-Steuern“ im Moment nur diskutiert wird, aber nicht real existiert, ist dieses Ergebnis wenig überraschend. Der Interaktionseffekt (vgl. Abbildung 1) zeigt erwartungsgemäß, dass EU-Steuern von der Gruppe Ö+/EU- ( $M_c = -.83; SD_c = .40$ ) signifikant negativer bewertet werden als von der Gruppe Ö+/EU+ ( $M_b = -.71; SD_b = .54; t(511) = -2.69; p < .01, \eta^2 = .24$ ), während es bei Steuern keinen signifikanten Mittelwertsunterschied gibt (Ö+/EU-:  $M_a = -.55; SD_a = .50$  versus Ö+/EU+:  $M_a = -.60; SD_a = .57; t(566.61) = 1.02; p = .31$ ). Weitere Interaktionseffekte zwischen Stimulus und Berufskategorie ( $F(3, 483) < 1; p = .83$ ) oder zwischen Stimulus, Berufskategorie und Identität waren nicht signifikant ( $F(3, 483) < 1; p = .54$ ).



**Abbildung 1:** Bewertung von Steuern und EU-Steuern (Polaritätsindex) getrennt nach der Identifikation mit Österreich und Europa<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Anmerkung: Unterschiedliche Suprazeichen (a, b, c) kennzeichnen die signifikanten (b-c) und die nicht signifikanten Mittelwertsunterschiede (a-a).

Für die abhängige Variable Neutralitätsindex zeigt sich erwartungsgemäß ein signifikanter Haupteffekt des Messwiederholungsfaktors „Stimulus“ ( $F(1, 483) = 26.77; p < .01; \eta^2 = .05$ ). Steuern werden signifikant neutraler beurteilt ( $M = .24; SD = .36$ ) als EU-Steuern ( $M = .14; SD = .30; t(505) = -5.64; p < .01; \eta^2 = -.29$ ). Die Wechselwirkung zwischen Identifikation und Stimulus ist knapp nicht signifikant ( $F(1, 483) = 3.05, p = .08$ ). Weder die zweifache Interaktion zwischen Berufskategorie und Stimulus ( $F(3, 483) < 1; p = .99$ ) noch die dreifache Interaktion zwischen Identifikation, Berufskategorie und Stimulus sind signifikant ( $F(3, 483) < 1; p = .79$ ).

#### *Assoziationen zu Steuern und EU-Steuern*

Auf das Stimuluswort „Steuern“ wurden von den österreichischen Befragten insgesamt 1592 Assoziationen und davon 522 unterschiedliche Assoziationen genannt. Im Durchschnitt protokollierte ein Teilnehmer 2.15 Assoziationen. Zu „EU-Steuern“ wurden insgesamt 1035 Assoziationen und davon 392 unterschiedliche Assoziationen gezählt; durchschnittlich wurden 1.75 Assoziationen angeführt.

Die Assoziationen zu Steuern und EU-Steuern wurden von zwei Ratern insgesamt 28 Kategorien zugeordnet. Davon stammen 25 Kategorien aus einer Studie von Kirchler (1998) mit ähnlichem Forschungsziel. Da sich diese Studie nur auf Steuern in Österreich bezog, wurden diese Kategorien ergänzt, so dass auch die Assoziationen zu EU-Steuern zuordenbar waren. Die Interraterübereinstimmung ist sowohl für die Assoziationen zu Steuern ( $kappa = .88$ ) wie auch für die Assoziationen zu EU-Steuern ( $kappa = .88$ ) hoch. Im Falle der Nicht-Übereinstimmung zwischen den Ratern wurde die Zuordnung diskutiert bis Konsens erreicht wurde.

Tabelle 1 zeigt die Häufigkeiten der Assoziationskategorien getrennt für die Stimuli, Identifikationsgruppen und Berufskategorien. Zudem wird angeführt, welche Kategorien häufiger oder seltener als erwartet vorkamen: Die Erwartungswerte wurden als standardisierte Residuen berechnet. Anhand der korrigierten standardisierten Residuen wurde festgestellt, welche Kategorien in den verschiedenen Gruppen überzufällig häufig (markiert durch + oder ++) oder überzufällig selten (markiert durch - oder --) vorkommen, wobei ++ und -- durch eine 1%-ige, und + und - durch eine 5%-ige Fehlerwahrscheinlichkeit gekennzeichnet sind.

**Tabelle 1:** Häufigkeiten der Assoziationskategorien für Steuern und EU-Steuern in Abhängigkeit von der Identifikation mit Österreich und Europa sowie von der Berufskategorie

| KATEGORIEN                                          | Steuern    |              |                        |              |            |              |                        |              | Total Steuern | EU-Steuern |              |                        |              |            |              |                        |              | Total EU-Steuern | Total |     |
|-----------------------------------------------------|------------|--------------|------------------------|--------------|------------|--------------|------------------------|--------------|---------------|------------|--------------|------------------------|--------------|------------|--------------|------------------------|--------------|------------------|-------|-----|
|                                                     | Ö + / EU - |              |                        |              | Ö + / EU + |              |                        |              |               | Ö + / EU - |              |                        |              | Ö + / EU + |              |                        |              |                  |       |     |
|                                                     | Arbeiter   | Angestellter | Öffentlich Bedienstete | Selbständige | Arbeiter   | Angestellter | Öffentlich Bedienstete | Selbständige |               | Arbeiter   | Angestellter | Öffentlich Bedienstete | Selbständige | Arbeiter   | Angestellter | Öffentlich Bedienstete | Selbständige |                  |       |     |
| Ablehnung der (EU-) Steuer                          | 1          | 1            | 0                      | 2            | 1          | 6            | 4                      | 1            | 16            | 1          | 9            | 24                     | 11           | 12         | 12           | 21                     | 17           | 10               | 126   | 142 |
| Allgemeinwohl                                       | 0          | 4            | 1                      | 2            | 0          | 8            | 1                      | 6            | 22            | 0          | 2            | 1                      | 0            | 0          | 6            | 3                      | 3            | 15               | 37    |     |
| Bürokratie                                          | 0          | 2            | 1                      | 2            | 1          | 0            | 1                      | 2            | 9             | 2          | 4            | 1                      | 0            | 3          | 2            | 3                      | 4            | 19               | 28    |     |
| Einfluss auf die Wirtschaft                         | 0          | 1            | 1                      | 0            | 0          | 0            | 1                      | 0            | 3             | 0          | 1            | 0                      | 0            | 0          | 1            | 1                      | 1            | 4                | 7     |     |
| Einkommen des Staates                               | 3          | 5            | 0                      | 3            | 4          | 7            | 1                      | 5            | 28            | 1          | 5+           | 2                      | 1            | 2          | 1-           | 1                      | 3            | 10               | 38    |     |
| EU und ihre Beitritts-länder                        | 0          | 1            | 1                      | 1            | 0          | 1            | 0                      | 1            | 5             | 7          | 13           | 3                      | 2            | 10         | 11           | 5                      | 3            | 54               | 59    |     |
| Finanzieller Druck                                  | 5          | 2            | 2                      | 3            | 5          | 3            | 7                      | 4            | 31            | 4          | 15+          | 5                      | 5            | 7          | 3--          | 9                      | 4            | 34               | 65    |     |
| Finanzieller Verlust                                | 6          | 15           | 8                      | 7            | 14         | 18           | 14                     | 9            | 91            | 4          | 6            | 0                      | 3            | 4          | 3            | 3                      | 5            | 28               | 119   |     |
| Freiheitseinschränkung                              | 1          | 1            | 0                      | 0            | 0          | 0            | 0                      | 0            | 2             | 2          | 4            | 0-                     | 0            | 2          | 3            | 8+                     | 3            | 14               | 16    |     |
| Gehalt und Einkommen                                | 2          | 7            | 4                      | 2            | 1          | 10           | 5                      | 5            | 36            | 0          | 2            | 1                      | 1            | 1          | 2            | 1                      | 2            | 10               | 46    |     |
| Instrument für Politiker                            | 1          | 3            | 2                      | 1            | 1          | 4            | 0                      | 0            | 12            | 0          | 0            | 0                      | 0            | 0          | 0            | 1                      | 0            | 1                | 13    |     |
| Komplexität                                         | 0          | 0            | 0                      | 0            | 0          | 0            | 1                      | 0            | 1             | 0          | 0            | 0                      | 0            | 0          | 0            | 1                      | 0            | 1                | 2     |     |
| Kritik an der Regierung oder der EU                 | 0          | 0            | 1                      | 0            | 0          | 1            | 2                      | 2            | 6             | 1          | 3            | 5+                     | 1            | 1          | 3            | 1-                     | 0            | 9                | 15    |     |
| Kritik an Politikern                                | 1          | 2            | 0                      | 0            | 3          | 4            | 1                      | 0            | 11            | 2          | 5            | 5++                    | 7            | 1          | 2            | 0--                    | 3            | 20               | 31    |     |
| Mangelnde Transparenz                               | 0          | 1            | 0                      | 0            | 0          | 0            | 1                      | 0            | 2             | 2          | 5++          | 2                      | 0            | 0          | 0++          | 0                      | 2            | 6                | 8     |     |
| Name von Politikern & politischen (EU-) Institution | 25         | 25           | 13+                    | 7            | 18         | 39           | 6-                     | 9            | 123           | 4          | 9-           | 2                      | 3            | 7          | 3+           | 8                      | 2            | 26               | 149   |     |
| Negative Emotionen zu (EU-)Steuer                   | 1          | 5            | 3                      | 0            | 3          | 10           | 5                      | 1            | 28            | 6          | 7            | 6                      | 4            | 10         | 13           | 10                     | 7            | 63               | 91    |     |
| Nicht kategorisierte Assoziationen                  | 2          | 3            | 2                      | 1            | 2          | 5            | 1                      | 2            | 18            | 2          | 6            | 4                      | 2            | 1          | 3            | 3                      | 3            | 24               | 42    |     |
| Notwendiges Übel                                    | 11         | 18           | 13                     | 9            | 6          | 27           | 21                     | 8            | 113           | 0          | 2            | 2                      | 1            | 0          | 5            | 7                      | 0            | 17               | 130   |     |
| Soziale Gerechtigkeit                               | 4          | 0            | 2                      | 0            | 2          | 3            | 1                      | 2            | 14            | 4          | 4            | 3                      | 3            | 6          | 12           | 6                      | 4            | 42               | 56    |     |
| Soziale Ungerechtigkeit                             | 25         | 39           | 23                     | 10           | 34         | 60           | 30                     | 16           | 237           | 7          | 9-           | 1-                     | 3            | 12         | 26+          | 11+                    | 5            | 27               | 264   |     |
| Soziale Wohlfahrt & Ausnutzen von Sozialleistungen  | 6          | 5            | 1                      | 0            | 12         | 12           | 1                      | 1            | 38            | 3          | 0            | 3                      | 0            | 2          | 4            | 1                      | 1            | 14               | 52    |     |
| Sozialversicherung                                  | 0          | 1            | 1                      | 1            | 0          | 4            | 2                      | 0            | 9             | 0          | 0            | 0                      | 0            | 0          | 0            | 0                      | 1            | 1                | 10    |     |
| Staatsverschuldung                                  | 3          | 3            | 1                      | 0-           | 10         | 4            | 4                      | 6+           | 25            | 4          | 6+           | 6                      | 5            | 4          | 1-           | 3                      | 4            | 26               | 51    |     |
| Steuerarten                                         | 19         | 51           | 14--                   | 12+          | 27         | 100          | 48++                   | 5-           | 197           | 2          | 4--          | 4                      | 1            | 1          | 27++         | 15                     | 0            | 23               | 220   |     |
| Steuerhinterziehung und -vermeidung                 | 1          | 7+           | 0                      | 3            | 2          | 0--          | 1                      | 2            | 9             | 0          | 0            | 0                      | 0            | 0          | 1            | 0                      | 0            | 1                | 10    |     |
| Termini technici des Steuergesetzes                 | 18         | 31+          | 12+                    | 11           | 12         | 25-          | 6-                     | 16           | 57            | 3          | 3            | 3                      | 1            | 6          | 6            | 3                      | 3            | 28               | 85    |     |
| Zusätzliche Steuer                                  | 0          | 0            | 1                      | 0            | 0          | 0            | 0                      | 0            | 1             | 6          | 11           | 5                      | 2            | 3          | 13           | 9                      | 2            | 51               | 52    |     |
| Total                                               | 135        | 233          | 107                    | 77           | 158        | 351          | 165                    | 103          | 1329          | 85         | 150          | 75                     | 57           | 95         | 199          | 130                    | 75           | 866              | 1838  |     |

Zwei Korrespondenzanalysen mit den Häufigkeiten der Assoziationskategorien für die Stimuli „Steuern“ und „EU-Steuern“ in Österreich ergaben jeweils drei Dimensionen. Für die Assoziationen zu österreichischen Steuern beliefen sich die Trägheitswerte der drei Dimensionen auf 29.7 %, 24.8 % und 15.8 %. Da Dimension 3 inhaltlich nur wenig zur Erklärung beiträgt, werden nachfolgend nur Dimension 1 und 2 beschrieben, die gemeinsam 54.5 % erklären (siehe Abbildung 2). Zur Interpretation wurden vor allem jene Kategorien herangezogen, deren Anteil an der Trägheit entsprechend hoch war (Jambu, 1992).

Bezüglich des Einflusses der Identifikation ergibt sich erwartungsgemäß, dass die Gruppen Ö+/EU- und Ö+/EU+ ähnliche soziale Vorstellungen über österreichische Steuern haben. Bei den Berufskategorien gibt es wesentliche semantische Unterschiede, die mit den Ergebnissen von Kirchler (1998) übereinstimmen und dadurch erklärbar sind, dass sich unterschiedliche Berufskategorien in Österreich in unterschiedlichem Ausmaß mit Steuern auseinandersetzen. Selbstständige denken bei österreichischen Steuern vor allem an Steuerhinterziehung und -vermeidung, Ressourcen, die der Allgemeinheit zu Gute kommen, an Bürokratie und an die mangelnde Transparenz in der Steuergesetzgebung und Verwendung der Mittel. Arbeiter verbinden damit die soziale Wohlfahrt und in diesem Zusammenhang auch die nicht anspruchsgemäße Nutzung von Sozialleistungen. Weitere Assoziationen betrafen die Staatsverschuldung, Namen von Politikern und politischen (EU-)Institutionen sowie die Kritik an Politikern. Angestellte nannten vor allem verschiedene Steuerarten und negative Emotionen, wohingegen öffentlich Bedienstete vor allem die Sozialversicherung als wichtigen Bestandteil des Steuersystems nannten und (österreichische) Steuern als notwendiges Übel ansehen.

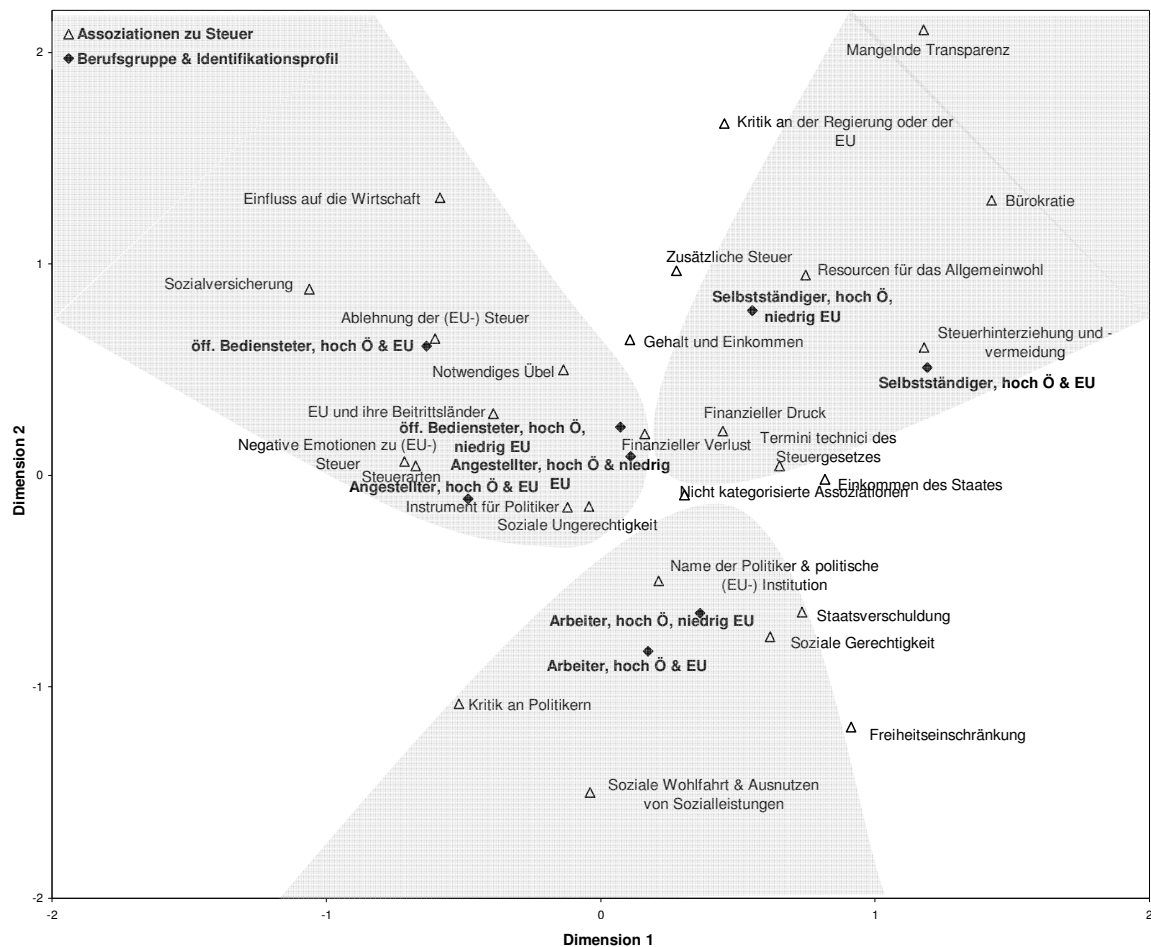


Abbildung 2: Soziale Vorstellungen über Steuern

Bezüglich der Häufigkeiten der Assoziationen zu „EU-Steuern“ zeigen sich anhand der Korrespondenzanalyse ebenfalls zwei relevante Dimensionen (Dimension 1 43.8 % und Dimension 2 16.3 %), die insgesamt 60.1 % der Trägheit erklären und in Abbildung 3 dargestellt sind. Anders als für österreichische Steuern, ist bei EU-Steuern die erste und relevanteste Dimension durch die Identifikation mit Österreich und Europa bestimmt. Es zeigt sich nämlich, dass die Berufskategorien in der Gruppe Ö+/EU- nicht differenzieren. In der Gruppe der Ö+/EU+ gibt es hingegen berufsspezifische Inhalte. Selbstständige, die der Gruppe Ö+/EU+ angehören, denken bei „EU-Steuern“ vor allem an die Freiheitseinschränkung, Bürokratie und den finanziellen Verlust, während Angestellte und öffentlich Bedienstete dieser Gruppe an Gerechtigkeitsaspekte, Namen von Politikern und EU-Institutionen denken.

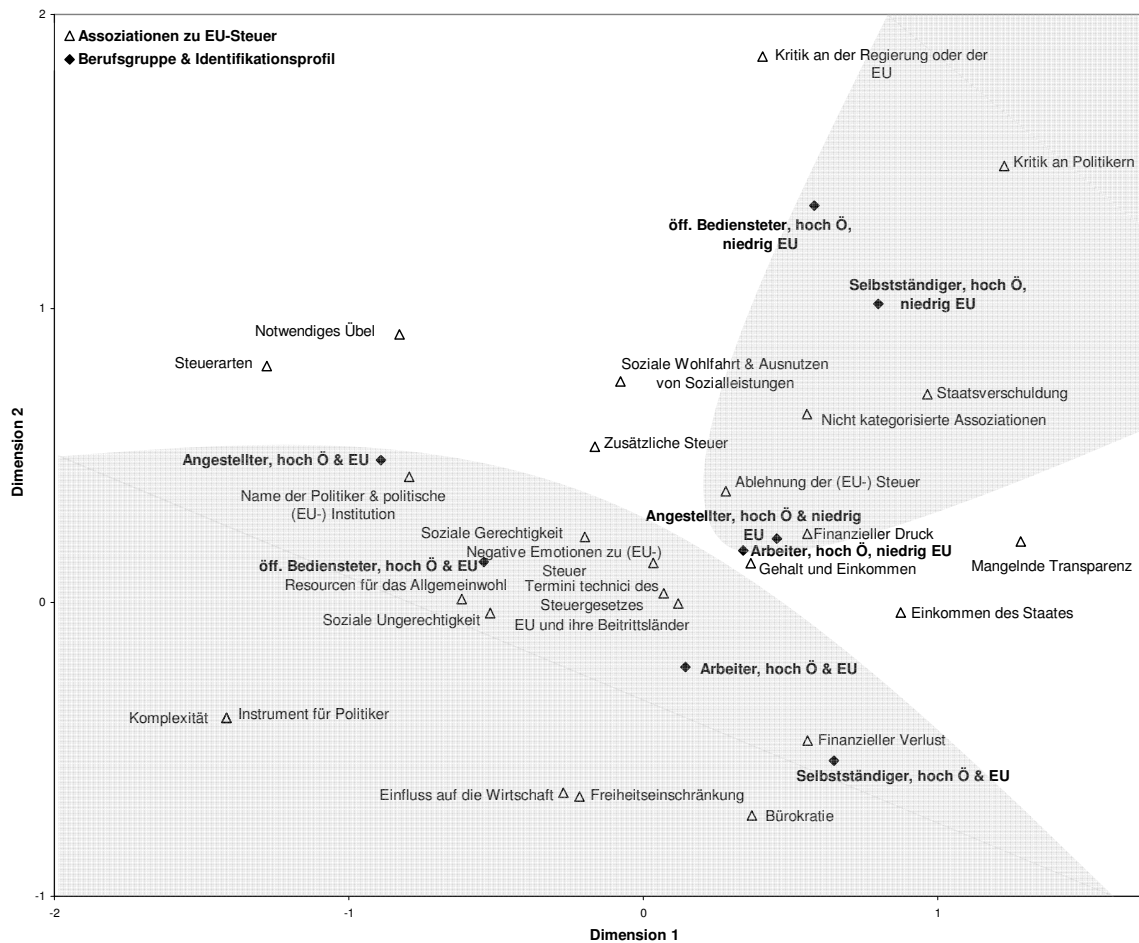


Abbildung 3: Soziale Vorstellungen über EU-Steuern

## Diskussion

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass auf der Bewertungsebene (Polaritätsindex) eine negative Grundstimmung gegenüber österreichischen Steuern vorherrscht. Noch deutlicher ist die negative Bewertung, wenn es um die Bewertung von EU-Steuern geht. Anhand der vorliegenden Studie wurde gezeigt, dass zwischen der Bewertung von österreichischen Steuern und EU-Steuern und der Identifikation mit Österreich und Europa ein Interaktionseffekt besteht. Während Personen mit starker österreichischer und schwacher europäischer Identifikation (Ö+/EU-) österreichische Steuern geringfügig positiver wahrnehmen als Personen mit starken österreichischer und ebenso starker europäischer Identifikation (Ö+/EU+), ist dies für EU-Steuern genau umgekehrt. In diesem Fall ist der Polaritätsindex signifikant negativer ausgeprägt für Personen, die zwar eine gewisse Loyalität gegenüber Österreich, nicht aber gegenüber Europa verspüren (Ö+/EU-). Hinsichtlich der wahrgenommenen Neutralität der assoziierten Begriffe finden

sich erneut signifikante Unterschiede zwischen österreichischen Steuern und EU-Steuern, diesbezüglich bestehen jedoch keine Interaktionseffekte mit der Identifikation mit Österreich und Europa.

Zwischen den Berufskategorien wurden keine Unterschiede auf der Bewertungsebene festgestellt, auf semantischer Ebene wurden jedoch Unterschiede sichtbar. Selbstständige haben mehr Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung und -vermeidung und erleben die Abgabe von Steuererklärungen als bürokratisch und wenig transparent. Bei Arbeitern, die wahrscheinlich eher ein geringeres Einkommen haben, treten andere Aspekte wie die soziale Wohlfahrt in den Vordergrund. Angestellte und öffentlich Bedienstete unterscheiden sich mit technischen Termini und Assoziationen zu Gehalt und Einkommen nur wenig. Dies ist wahrscheinlich darin begründet, da es bei den öffentlichen Bediensteten auch Angestellte (im öffentlichen Dienst) gibt. Da nur jene Assoziationen von Menschen mit hoher nationaler Identifikation analysiert wurden, ist es nicht verwunderlich, dass die Identifikationsprofile kaum einen Einfluss auf die Analyse von Assoziationen zu Steuern im Allgemeinen haben. Bei den EU-Steuern zeigt sich ein deutlicher Unterschied der Identifikationsprofile. Dieses Ergebnis ist erwartungsgemäß und entspricht den Ergebnissen zum Polaritätsindex. Personen mit schwacher Identifikation mit Europa (Ö+/EU-) nennen signifikant negativere Assoziationen zu EU-Steuern als Personen mit starker Identifikation mit Europa (Ö+/EU+). Berufsspezifische Unterschiede zeigen sich bei den Assoziationen zu EU-Steuern nur in der Gruppe Ö+/EU+, aber nicht in der Gruppe Ö+/EU-. Schlußfolgernd kann daher gesagt werden, dass sich semantisch unterschiedliche Assoziationen zwischen den Berufskategorien erst durch die starke Identifikation mit Österreich oder Europa herauskristallisieren.

Eine wichtige Implikation der vorgestellten Ergebnisse in Bezug auf die EU-Steuer wäre vor allem jene, dass zunächst die Identifikation mit der EU gefördert werden müsste, um eine Einführung von EU-Steuern erfolgreich zu gestalten. Andernfalls würden konkrete Maßnahmen, die darauf abzielen, die sozialen Vorstellungen über EU-Steuern in der Bevölkerung zu ändern, zu großen Teilen abgelehnt werden. Diese Ablehnung könnte sich schließlich auch auf der Verhaltensebene in Form von Steuerhinterziehung widerspiegeln (vgl. Wenzel, 2002, 2004; Taylor, 2003; Tajfel, 1978).

Die Ergebnisse zu den sozialen Vorstellungen über österreichische Steuern zeigen im Vergleich zu den EU-Steuern ein sehr viel differenzierteres Bild in der Bevölkerung, da

der Großteil der Befragten eine starke Identifikation mit Österreich aufwies. Politische Kampagnen, die als Ziel eine Änderung der sozialen Vorstellung in der Bevölkerung haben, sollten daher vor allem zielgruppenspezifisch jene Aspekte verstärken, die positiv mit Steuern assoziiert werden.

Abschließend sei zu betonen, dass die Exploration sozialer Vorstellungen und der Beziehungen der für das Steuerverhalten relevanten sozialen Identitäten eine Bereicherung jener Arbeiten darstellt, die sich ausschließlich auf quantitativer Ebene mit der Verknüpfung der Theorie der sozialen Identität und des Steuerverhaltens befasst haben, und kann als Basis für weiter führende Studien dienen. Das Wissen um die Wichtigkeit der sozialen Identitäten und der damit verbundenen sozialen Vorstellungen ermöglicht es Politikern, die steuerrelevanten sozialen Identitäten im Rahmen von wirtschaftspolitischen Kampagnen vorteilhaft zu gestalten, indem sie auf der Ebene der damit verbundenen sozialen Vorstellungen gestaltend einwirken. Damit kann es gelingen, die steuerspezifischen Wahrnehmungen und Einstellungen zum Nutzen des Staates und letztlich auch zum Nutzen aller Mitglieder der sozialen Gemeinschaft positiv zu beeinflussen.

## Literatur

- el Sehity, T. & Kirchler, E. (2005). *Soziale Repräsentationen (Vorstellungen)*. In H. Bierhoff & D. Frey (Hrsg.), *Handbuch der Psychologie. Sozialpsychologie und Kommunikationspsychologie* (Bd. 1, S. 486-493). Göttingen: Hogrefe.
- Haslam, S.A. (2004). *Psychology in Organizations. The Social Identity Approach* (2nd Ed). London: SAGE.
- Jambu, M. (1992). *Explorative Datenanalyse*. Stuttgart: Fischer.
- Kirchler, E. (1998). Differential representations of taxes: analysis of free associations and judgments of five employment groups. *Journal of Socio-Economics*, 27 (1), 117-131.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Moscovici, S. (2001). *Why a theory of social representations?* In K. Deaux & G. Philogène (Eds.), *Representations of the Social* (pp. 8-35). Oxford: Blackwell.
- Tajfel, H. (1978). *Differentiation between Social Groups. Studies in the Social Psychology of Intergroup Relations*. London: Academic Press.
- Tajfel, H., & Turner, J. C. (1986). *The social identity theory of intergroup behavior*. In S. Worchel & W. G. Austin (Eds.), *Psychology of Intergroup Relations* (pp. 7-24). Chicago: Nelson-Hall.
- 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.
- Turner, J. C. (1982). *Towards a Cognitive Redefinition of the Social Group*. In H. Tajfel (Ed.), *Social Identity and Intergroup Relations* (pp. 15-40). Cambridge: Cambridge University Press.
- Turner, J. C. (1987). A Self-Categorization Theory. In J. C. Turner (Ed.), *Rediscovering the Social Group. A Self-Categorization Theory* (pp. 42-67). Oxford: Blackwell.
- Wagner, W., Duveen, G., Farr, R., Jovchelovitch, S., Lorenzi-Cioldi, F., Marková, I. & Rose, D. (1999). Theory and methods of social representations. *Asian Journal of Social Psychology*, 2, 95-125.
- 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.
- Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25, 213-228.
- Wenzel, M. (2007). The multiplicity of taxpayer identities and their implications for tax ethics. *Law & Policy*, 29 (1), 31-50
- .

## **Beitrag II**

**Rechberger, S. (eingereicht). Retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext. In E. Kirchler & S. Mühlbacher (Hrsg.), *Steuern, soziale Normen und Gerechtigkeit: Psychologische Faktoren der Steuerehrlichkeit*. Göttingen: Hogrefe.**

**Status der Publikation: eingereicht**

## II) Retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext

### 1. Bedeutung der retributiven Gerechtigkeit

Retributive Gerechtigkeit beschäftigt sich mit Fragen nach der Gerechtigkeit von Strafen in Folge von Regel- oder Gesetzesübertretungen (Miller & Vidmar, 1981; Tyler, Boeckmann, Smith, & Huo, 1997; Vidmar & Miller, 1980). Dabei wird entschieden, ob jemand bestraft werden soll, auf welche Art jemand bestraft werden soll oder wie streng die Strafe sein soll (Tyler et al., 1997; Wenzel, 2003). Bisher ist die retributive Gerechtigkeit weniger erforscht als die distributive oder die prozedurale Gerechtigkeit (Kirchler, 2007; Miller & Vidmar, 1981; von Hirsch, 1981; Wenzel, 2003).

Grundsätzlich werden zwei Rechtfertigungen für die Anwendung von Strafen unterschieden (i) der Ansatz der ausgleichenden Gerechtigkeit im Sinne der Vergeltung von vergangenem Unrecht (*retribution*) und (ii) der Ansatz der Kontrolle zukünftigen Verhaltens (*behavior control*). Im Sinne der ausgleichenden Gerechtigkeit oder Vergeltung wird die Anwendung von Strafen dadurch begründet, dass man für Vergehen, die man in der Vergangenheit begangen hat, eine Strafe „verdient“ (von Hirsch, 1981). Im Sinne des Ansatzes der Verhaltenskontrolle werden Strafen dadurch gerechtfertigt, dass sie die Wahrscheinlichkeit zukünftiger Vergehen reduzieren, da sie abschreckend wirken (Miller & Vidmar, 1981).

Tyler und seine Kolleg/innen unterscheiden Regelübertretungen danach, ob (i) das Individuum oder die Gesellschaft davon betroffen ist und ob die Regelübertretung (ii) materieller oder symbolischer Natur ist. Überträgt man dieses Schema auf Steuerdelikte, fallen vor allem die kollektiven Konsequenzen ins Gewicht. In materieller Hinsicht beschneidet Steuerhinterziehung die Ressourcen einer Gesellschaft, in symbolischer Hinsicht stellt sie die gesellschaftlichen Werte in Frage, die besagen, dass jedes Mitglied der Gesellschaft nach individueller Möglichkeit zum Wohl der Gemeinschaft beiträgt. Unter Umständen könnte auch auf individueller Ebene argumentiert werden, dass manchen Staatsbürger/n/innen weniger öffentliche Leistungen materieller Natur angeboten werden können, wenn sich Einzelne ihrer Steuerpflicht entziehen. Außerdem könnte es als ungerecht wahrgenommen werden, wenn einzelne Personen mit ihrer Steuerhinterziehung signalisieren, dass sie die Steuergesetze für sich nicht als bindend betrachten.

Die Bestrafung von Regelübertretungen erfüllt verschiedene Funktionen, je nachdem, welche Aspekte bei einer Regelübertretung im Vordergrund stehen. Einerseits dient Bestrafung dazu, dass Straftäter/innen, die sich durch ihre Tat in eine vorteilhafte Position gebracht haben, diesen Vorteil wieder verlieren und die Beziehungen zwischen Straftäter/n/innen und anderen Mitgliedern der Gesellschaft wieder ausbalanciert sind (cf. Heider, 1958; Miller & Vidmar, 1981; Tyler et al., 1997; Vidmar & Miller, 1980; von Hirsch, 1981; Wenzel & Thielmann, 2006). Andererseits kann die Bestrafung auch darauf abzielen, die verletzten Normen und Werte wieder herzustellen, damit sich die Mitglieder der Gesellschaft in Zukunft daran halten. In manchen Arbeiten wird die Wiederherstellung der sozialen Werte durch Strafen als eigenständige Form der Gerechtigkeit betrachtet (vgl. restaurative Gerechtigkeit, Wenzel, Okimoto, Feather, & Platow, 2008; Wenzel & Thielmann, 2006).

Üblicherweise geht die Strafe über dieses reine Ausbalancieren der erlangten Vorteile hinaus und beinhaltet einen zusätzlichen Schaden für die Täter/innen (Tyler et al., 1997; Wenzel, 2003). Insbesondere bei Vergehen, die eine moralische Komponente haben, scheint eine reine Wiedergutmachung des Schadens ohne zusätzliche Strafe unzureichend. Die zusätzliche Strafe sollte dabei proportional zur Schwere des Vergehens sein (zB Fehr & Gächter, 2002; von Hirsch, 1981).

Um eine Strafe zu „verdienen“, muss ein/e Täter/in die Tat willentlich herbeigeführt haben, wodurch er/sie für die Tat moralisch verantwortlich und damit schuldig ist. Weitere Faktoren, die einen Einfluss auf das Strafurteil nehmen, sind der wahrgenommene Handlungsspielraum, mildernde Umstände, die Wichtigkeit der verletzten Regel und der soziale Konsens darüber, die Schadenshöhe, vergangenes Verhalten sowie die Beziehung zu den Straftäter/n/innen (Miller & Vidmar, 1981; Tyler et al., 1997). Die Bestrafung von Steuerdelikten ist nicht so einfach, da das Steuerrecht im Gegensatz zum Strafrecht wesentlich mehr Ambiguität und damit Auslegungsspielraum aufweist und es sehr schwer ist, Steuerhinterzieher/n/innen nachzuweisen, dass sie aus einer bewussten Intention heraus Steuern hinterzogen haben (Graetz & Wilde, 1985).

In zivilisierten Gesellschaften gibt es formale Institutionen, die mit legitimer Macht ausgestattet sind und die für die Gestaltung und die Durchsetzung der Regeln mittels Bestrafungsmaßnahmen zuständig sind (Hogan & Emler, 1981; Miller & Vidmar, 1981;

Vidmar & Miller, 1980). Durch diese Formalisierung und Institutionalisierung von Strafen werden persönliche Racheakte, die Erodierung der Regeln und weitere Regelverletzungen vorgebeugt. Wie Fehr und Fischbacher (2004a) betonten, kann das rechtliche Regelwerk nur durchgesetzt werden, wenn es auf einem breiten Konsens über die Legitimität der Regeln - und somit auf sozialen Normen - basiert. Werden Regel- oder Gesetzesübertretungen nicht oder nicht adäquat bestraft, kann die wahrgenommene Legitimität der rechtlichen Institutionen sowie auch der Regeln selbst leiden (Tyler et al., 1997).

Neben formalen, rechtlich verordneten Strafen für Regelübertretungen gibt es zusätzlich innerhalb einer Gesellschaft informelle Formen der Bestrafung (Tyler et al., 1997). Der Verstoß gegen Regeln, die von der Gesellschaft als wichtig betrachtet werden, kann möglicherweise bewirken, dass das berufliche Ansehen darunter leidet oder auch wirtschaftliche Nachteile mit sich bringen (Sigala, Burgoyne, & Webley, 1999). Bei Hasseldine und Kaplan (1992) wirkten sich informelle Sanktionen, wie die Veröffentlichung der Namen von Steuerhinterzieher/n/innen auf die hypothetische Steuerehrlichkeit aus. Obwohl die Angst vor informellen Sanktionen gegeben ist, scheint sie gerade im engeren sozialen Umfeld unbegründet zu sein. Schmolders (1964) fragte Selbständige, wie sie auf einen massiven Steuerbetrug eines Bekannten reagieren würden. Nur 24 Prozent würden den Kontakt einschränken und nur 3 Prozent völlig abbrechen, während über die Hälfte der Befragten (56 Prozent) nichts am freundschaftlichen Verhältnis ändern würde (17 Prozent ohne Angaben). Inwieweit Steuerhinterzieher/innen jedoch informelle Sanktionen durch soziale Gruppen oder die Gesellschaft zu befürchten haben, hängt nicht nur von Faktoren des Steuervergehens und der damit verbundenen Umstände ab, sondern auch von der Ausprägung der vorherrschenden persönlichen und sozialen Normen der Steuerehrlichkeit (vgl. Wenzel, 2004).

### *2. Retributive Gerechtigkeit im Steuerkontext*

Strafen und Steuerkontrollen sind ein gängiges Instrument, um die Bürger/innen eines Staates zum ehrlichen Umgang mit ihrer Steuerpflicht anzuhalten. Bisher konzentrierte sich die Forschung größtenteils auf die Effektivität von Strafen zur Abschreckung von potentiellen Steuerhinterzieher/n/innen (zB Alm, Jackson, & McKee, 1992b; Alm, McClelland, & Schulze, 1992; Friedland, Maital, & Rutenberg, 1978; Kastlunger, Kirchler, Mittone, & Pitters, 2009; Mühlbacher, Hoelzl, & Kirchler, 2007). Erst in den

letzten Jahren wurde der Ruf laut, Strafen und Steuerprüfungen auch im Hinblick auf die wahrgenommene Gerechtigkeit sowie deren Einfluss auf die Steuerehrlichkeit zu erforschen (Rechberger, Hartner, & Kirchler, eingereicht a, eingereicht b; Wenzel & Thielmann, 2006).

Neben Maßnahmen der Bestrafung für unehrliches Steuerverhalten werden auch Maßnahmen der Belohnung für ehrliches Steuerverhalten diskutiert, die einerseits im Hinblick auf deren Effektivität wie auch im Hinblick auf die damit verbundene Gerechtigkeit betrachtet werden können. Falkinger und Walther (1987) plädierten für ein System, das sowohl Strafen für Steuerhinterzieher/innen vorsieht wie auch Belohnungen für jene Steuerzahler/innen, die bei einer Prüfung als ehrlich identifiziert wurden. Dadurch verbessere sich die Situation von ehrlichen Steuerzahler/n/innen und das insgesamt Steueraufkommen leide nicht darunter.

In einer experimentellen Studie demonstrierten Alm, Jackson & McKee (1992a), dass nicht nur die Anhebung der Kontrollwahrscheinlichkeit und der Strafen, sondern auch verschiedene Arten der Belohnung (Lotterielos mit Chance auf größeren Gewinn, fixe Belohnung, reduzierte Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung) einen signifikanten positiven Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben. Inwieweit sich diese Ergebnisse auf die Realität übertragen lassen, sollte durch kontrollierte Feldstudien im Steuerkontext überprüft werden. Auch Torgler (2003) fand eine höhere Steuerehrlichkeit, wenn in einem Steuerexperiment eine Belohnung für völlige Steuerehrlichkeit angeboten wurde. Jedoch basierte dieses Ergebnis nur auf 37 Teilnehmer/innen. Kastlunger, Kirchler, Mittone und Mühlbacher (eingereicht) konnten in ihrem Steuerexperiment keinen generellen Einfluss von Belohnungen auf die Steuerehrlichkeit feststellen. Weder bei geringer noch bei hoher Belohnung konnte ein signifikanter Unterschied zur Kontrollbedingung festgestellt werden. Dafür konnte gezeigt werden, dass sich durch die Belohnung die Strategie des Steuerzahlens veränderte. Wenn eine höhere Belohnung für ehrliches Abführen der Steuern geboten wurde, war der Anteil der komplett ehrlichen Steuerzahler/innen höher als in der Kontrollbedingung ohne Belohnung.

Feld, Frey und Torgler (2006) diskutierten, welche Aspekte bei Belohnungen bedacht werden müssen. Die Forschung sollte sich besonders auf die möglichen negativen Konsequenzen von Belohnungen für ehrliche Steuerzahler/innen konzentrieren, da die

intrinsische Motivation zu Steuerehrlichkeit darunter leiden könnte, wenn Verhalten belohnt wird, das bislang als selbstverständlich – weil gesetzlich vorgeschrieben – betrachtet wurde. Auch Tyler und Kolleg/innen betrachten Rechtschaffenheit als einen Wert an sich, der keiner externen Belohnung bedarf (Tyler et al., 1997, p. 106). Im anglo-amerikanischen Recht (*Common Law*) gibt es eine Unterscheidung der Gesetze für Vergehen, die per se als falsch im Sinne von unmoralisch eingeschätzt werden und daher verboten sind („*malum in se*“) und solchen, die falsch sind *weil* sie verboten sind („*malum prohibitum*“). Es ist durchaus denkbar, dass finanzielle Belohnungen für die Einhaltung von Gesetzen der zuletzt genannten Kategorie, zu der auch Steuergesetze gezählt werden können, auf weniger Widerstand stoßen als finanzielle Belohnungen für die Einhaltung von Gesetzen, die eine moralische Komponente haben und daher per se als falsch betrachtet werden.

Ein weiteres Spezifikum von Steuergesetzen ist, dass im Falle einer Verletzung kein direktes Opfer identifiziert werden kann. Folglich könnte man Steuerhinterziehung als Verbrechen ohne Opfer (auch *victimless crime*) bezeichnen, oder aber man betrachtet die ganze Gesellschaft, deren finanzielle Ressourcen ausgebeutet und deren Werte und Normen verletzt wurden, als Opfer (Miller & Vidmar, 1981; Wenzel & Thielmann, 2006).

Wie bereits zuvor die distributive und die prozedurale Gerechtigkeit (Hartner, eingereicht)<sup>3</sup> kann auch die retributive Gerechtigkeit auf drei Ebenen betrachtet werden, auf der individuellen Ebene, der Gruppenebene und der gesellschaftlichen Ebene (vgl. Tabelle 1). Retributive Gerechtigkeit kann sich einerseits auf die Strafen und andererseits auf die Steuerprüfungen beziehen (Wenzel, 2003). Hinsichtlich der Strafen kann beurteilt werden, ob jemand für ein Steuervergehen bestraft wird oder nicht und ob die verhängten Strafen angemessen sind oder nicht. Hinsichtlich der Steuerprüfungen kann die Rigidität und Rücksichtslosigkeit beurteilt werden. Hier können auch Überschneidungen mit der prozeduralen Gerechtigkeit auftreten, besonders wenn es um die Beurteilung von Aspekten der prozeduralen Gerechtigkeit im Rahmen von Steuerprüfungen oder Bestrafungsprozessen geht (zB van Prooijen, Gallucci, & Toeset, 2008).

---

<sup>3</sup> Dieses Kapitel ist Teil eines Buches über distributive, prozedurale und retributive Gerechtigkeit als Einflussfaktoren der Steuerehrlichkeit. Die Kapitel über distributive und prozedurale Gerechtigkeit sind nicht Teil dieser Dissertation.

**Tabelle 1:** *Retributive Gerechtigkeit in der Steuerforschung* (Wenzel, 2003, S. 58)

| Abstraktionsebene | Individuelle Ebene                                                                    | Gruppenebene                                                                             | Gesellschaftliche Ebene                                                           |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Strafen           | Angemessenheit der Strafe für das Individuum (im Verhältnis zur Straftat, zu Anderen) | Angemessenheit der Strafe für die eigene Gruppe (im Verhältnis zur Straftat, zu Anderen) | Strafhärte; Verteilung der Strafen für verschiedene Delikte; Qualität der Strafen |
| Steuerprüfungen   | Rigidität oder Rücksichtslosigkeit der Prüfungen für den individuellen Fall           | Rigidität oder Rücksichtslosigkeit der Prüfungen für die eigene Gruppe                   | generelle Rigidität oder Rücksichtslosigkeit von Prüfungen                        |

*Individuelle Ebene:* Auf individueller Ebene wird die Gerechtigkeit einer Strafe für ein Individuum in Anbetracht des Delikts beurteilt (Wenzel, 2003). Zudem könnte berücksichtigt werden, dass dieselben Strafen von verschiedenen Individuen unterschiedlich wahrgenommen werden (Kolber, 2009). Basierend auf der Annahme, dass Personen mit höherem Status möglicherweise „mehr zu verlieren“ haben, werden diese teilweise geringer bestraft als Personen mit geringerem Status, um ein gleiches Maß an Unbehagen zu schaffen (von Hirsch, 1981). Ein weiterer Aspekt ist die wahrgenommene Rigidität oder Rücksichtslosigkeit von Steuerprüfungen für individuelle Steuerzahler/innen (Wenzel, 2003).

Es gibt kaum Studien, die sich auf der individuellen Ebene explizit mit der Erforschung der retributiven Gerechtigkeit von *Strafen* bei Steuerdelikten befassen. Allerdings gibt es experimentelle Studien über ökonomisches Entscheidungsverhalten, in denen diese Form der Gerechtigkeit zum Tragen kommt. Experimente dieser Art bilden die Situation eines sozialen Dilemmas ab, die auch für das Zahlen von Steuern typisch ist. Ein soziales Dilemma ist eine Situation, in der es für einzelne Teilnehmer/innen profitabel ist, ihrem individuellen Eigeninteresse zu folgen statt zu kooperieren. Würden hingegen alle Teilnehmer/innen diese Strategie verfolgen, könnten bestimmte Leistungen nicht mehr finanziert werden und alle hätten einen Nachteil daraus (Mulder, van Dijk, De Cremer, & Wilke, 2006). Bei Experimenten zu sozialen Dilemmata zeigte sich, dass Individuen bestraft werden, wenn sie sich unkooperativ verhalten und nicht zur Finanzierung eines Allgemeingutes beitragen. Unkooperatives Verhalten wurde auch dann bestraft, wenn dies mit eigenen Kosten verbunden war (Bowles & Gintis, 2002; Fehr & Gächter, 2000). Dabei waren die verhängten Strafen umso höher, je weniger zum Allgemeingut beigetragen

wurde, wodurch eine gewisse Proportionalität der Strafe mit dem Vergehen zu erkennen ist (vgl. auch Fehr & Fischbacher, 2004b; Fehr & Gächter, 2002). Auch wenn es bei diesen Studien nicht explizit um Gerechtigkeit geht, spielen auch hier Gerechtigkeitsaspekte eine wichtige Rolle.

Besonders schwerwiegende Folgen für die Steuermoral könnte es haben, wenn Steuerzahler/innen den Eindruck bekommen, dass einzelne Steuerhinterzieher/innen ohne Strafe davonkommen. Hier ist der Fall des italienischen Ministerpräsidenten Silvio Berlusconi zu nennen, der sich durch verschiedenen Maßnahmen der Strafverfolgung für seine Steuerdelikte entzog (Braun, 2008) oder aber der Fall des ehemaligen Deutsche Post Managers Klaus Zumwinkel, der „nur“ mit einer Geld- und Bewährungsstrafe davonkam, obwohl er es unterlassen hat, einen Betrag von beinahe einer Million Euro zu versteuern (ssu/AFP/AP/dpa/ddp/Reuters, 2009). Ob diese individuellen Fälle von Steuerhinterziehung und die Art, wie diese sanktioniert worden sind, tatsächlich als gerecht wahrgenommen werden, hängt neben anderen Faktoren auch von den vorherrschenden persönlichen und sozialen Normen der Steuerehrlichkeit ab (vgl. Wenzel, 2004).

Steuerzahler/innen können auch der Meinung sein, dass die Strafen, die sie selbst oder andere Personen für ein bestimmtes Steuerdelikt bekommen haben, zu streng und daher nicht im Sinne der retributiven Gerechtigkeit sind (Sheffrin & Triest, 1992; Wenzel, 2003). Es ist denkbar, dass bei individuellen Fällen der Steuerhinterziehung eher situative Faktoren, wie beispielsweise finanzielle Not, Unerfahrenheit, etc. berücksichtigt werden, was sich auf die zugeschriebene Schuld und folglich auch auf die als fair erachteten Strafe auswirke, während bei der Beurteilung von Steuervergehen im Allgemeinen keine situativen Faktoren Berücksichtigung finden, sondern das Wohl der Gesellschaft im Vordergrund steht (Tyler et al., 1997).

Im Rahmen einer Befragung wurden Steuerzahler/innen über ihre subjektive Erfahrung mit *Steuerprüfungen* befragt (Song & Yarbrough, 1978). Obwohl angenommen werden könnte, dass Steuerprüfungen von Steuerzahler/n/innen eher als unangenehm und angstvoll erlebt werden, berichteten rund 80 Prozent der Befragten, dass ihre Erfahrung einer Steuerprüfung in Anbetracht der Umstände angenehm bzw. sehr angenehm war, und nur 3.5 Prozent berichteten von sehr unangenehmen Erfahrungen. Es muss jedoch

berücksichtigt werden, dass die Wahrscheinlichkeit, einer Steuerprüfung unterzogen zu werden relativ gering ist, und daher viele Steuerzahler/innen keine persönlichen Erfahrungen damit haben. Ihre Einschätzung der Steuerprüfungen im Allgemeinen und im Hinblick auf die Gerechtigkeit basiert auf den Informationen, die sie von anderen Steuerzahler/n/innen in ihrem sozialen Umfeld bekommen (vgl. Stalans & Kinsey, 1994).

Gruppenebene: Auf Ebene der sozialen Gruppe bezieht sich das Gerechtigkeitsurteil auf die Strafen und Steuerprüfungen der eigenen Gruppe, der man sich im Zusammenhang mit Steuern zugehörig fühlt (Wenzel, 2003). Auch diesbezüglich gibt es noch nicht viele Studien. Bezüglich des Einflusses von *Strafen* untersuchte Murphy (2002, 2004, 2005) die Reaktionen von Steuerzahler/n/innen, die sich in den 1990er Jahren an bestimmten aggressiven Steuersparmodelle beteiligten, die allerdings ab 1998 von der australischen Steuerbehörde geahndet wurden. Die beteiligten Steuerzahler/innen sahen die Strafe als ungerecht an, da ihnen diese Modelle von Finanzberater/n/innen als legale Maßnahmen zur Steuerreduktion empfohlen wurden. Außerdem hatte die Steuerbehörde diese Art der aggressiven Steuerreduktion zunächst toleriert und erst dann bestraft, als sie nicht mehr nur von wohlhabenden Steuerzahler/n/innen benutzt wurde, sondern auch von Angehörigen der mittleren Einkommensklasse. Dies wurde nicht nur als zeitliche Inkonsistenz wahrgenommen, sondern auch als ungerechte Behandlung unterschiedlicher Gruppen von Steuerzahler/n/innen. Ein Großteil der Beteiligten weigerte sich, die teils beträchtlichen Steuernachzahlungen, Zinsen und Strafen zu leisten.

Im Zusammenhang mit *Steuerprüfungen* gibt es Ansätze, die sich eine höhere Effektivität versprechen, wenn unterschiedliche Gruppen von Steuerzahler/n/innen mit einer unterschiedlich hohen Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung konfrontiert werden. Beispielsweise könnten bestimmte Industriebereiche oder geographische Regionen, in denen Barzahlungen häufiger vorkommen und damit das Verschweigen von steuerpflichtigem Einkommen einfacher ist, häufiger überprüft werden (Lando & Shavell, 2004). Es könnte jedoch auch als unfair im Sinne der retributiven Gerechtigkeit wahrgenommen werden, wenn unterschiedliche Gruppen von Steuerzahler/n/innen unterschiedlich häufig geprüft werden. Um das Gefühl der Ungerechtigkeit zu vermeiden, wäre es eine Möglichkeit, unterschiedliche Gruppen von Steuerzahler/n/innen jeweils nacheinander verstärkt zu prüfen.

Gesellschaftliche Ebene: Die meisten Studien zur retributiven Gerechtigkeit im Steuerkontext sind auf gesellschaftlicher Ebene angesiedelt. Urteile über die retributive Gerechtigkeit von Strafen können sich darauf beziehen, ob Steuervergehen im Allgemeinen hart genug bzw. zu hart bestraft werden, wie streng geringfügige im Verhältnis zu schwerwiegenden Steuervergehen bestraft werden und welche Ziele bei der Bestrafung von Steuervergehen im Fokus stehen (Wenzel, 2003). Ein weiterer Aspekt ist die Beurteilung der Rigidität und Rücksichtslosigkeit von Steuerprüfungen im Allgemeinen.

Bezüglich *Strafen* wurden vor mehr als 30 Jahren amerikanische Steuerzahler/innen befragt, ob sie das Gefühl hatten, dass die häufige Bestrafung von ehrlichen Steuerzahler/n/innen ein Problem sei (Song & Yarbrough, 1978). Für mehr als die Hälfte der Befragten (50.8 Prozent) war es ein geringes Problem im Vergleich zur Verteilung der Steuerlast, den vielen Steuerschlupflöchern, der zu hohen Steuerrate und der zu hohen Komplexität der Steuergesetze. Rund die Hälfte der Befragten fand, dass Steuerzahler/innen zwar für ungerechtfertigte Abschreibungen bestraft werden sollten, aber nicht dafür inhaftiert werden sollten.

Verschiedene Studien, die sich über mehrere Jahrzehnte erstreckten, deuten darauf hin, dass Steuerhinterziehung nicht als schwerwiegendes Vergehen betrachtet wird und die Strafen dementsprechend relativ gering ausfallen. Schmolders (1964) erforschte in den 1960er Jahren, welche Mindeststrafen Menschen in Westdeutschland für eine vorsätzliche Steuerhinterziehung von 2000 DM für angemessen hielten. Von den meisten Personen wurde es bevorzugt, wenn nur der hinterzogene Betrag nachgezahlt wird (42 Prozent), 32 Prozent plädierten für eine zusätzliche Geldstrafe und 19 Prozent wollten die Strafe jeweils vom Einzelfall abhängig machen.

Zehn Jahre später befragte Vogel (1974) schwedische Steuerzahler/innen, wie angemessen sie verschiedene Strafen (keine Strafe, Geldstrafe, Gefängnisstrafe) für Steuerhinterziehung und andere Delikten beurteilten (zB Ladendiebstahl, alkoholisiertes Fahren, Einbruch, gefälschte Buchführung). Indem er sowohl das Einkommen des/der Delinquenten/in sowie den Schaden für das jeweilige Vergehen definierte, konnte er die Delikte miteinander in Beziehung setzen. Bei einem Einkommen von 4000 Dollar und einem Schaden von 200 Dollar betrachtete ein Großteil der Befragten eine Geldstrafe als

angemessene Strafe für Steuerhinterziehung (82.8 Prozent), während 3.4 Prozent keine Strafe und 11.7 Prozent eine Gefängnisstrafe für angemessen hielten (vgl. Tabelle 2).

**Tabelle 2:** Strafpräferenzen für verschiedene Deliktarten (Vogel, 1974, S. 506)

|                            | Jährliches<br>Einkommen<br>(in \$) des/der<br>Delinquenten/in | Delikt                                                                                        | Schadens-<br>höhe<br>(in \$) | keine<br>Strafe<br>(in %) | Geldstrafe<br>(in %) | Gefängnis-<br>strafe<br>(in %) |
|----------------------------|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------|----------------------|--------------------------------|
| Steuerdelikte              | 4000                                                          | Steuerhinterziehung                                                                           | 200                          | 3.40                      | 82.80                | 11.70                          |
|                            | 4000                                                          | Steuerhinterziehung                                                                           | 1000                         | 0.50                      | 68.90                | 28.50                          |
|                            | 8000                                                          | Steuerhinterziehung                                                                           | 200                          | 2.50                      | 84.00                | 10.80                          |
|                            | 8000                                                          | Steuerhinterziehung                                                                           | 1000                         | 0.40                      | 70.70                | 25.80                          |
|                            | 20000                                                         | Steuerhinterziehung                                                                           | 10000                        | 0.20                      | 51.70                | 44.60                          |
| weitere Wirtschaftsdelikte | 4000                                                          | Vergessen<br>Zusatzeinkommen zu<br>deklarieren                                                | 200                          | 23.60                     | 69.00                | 5.20                           |
|                            | 4000                                                          | Veruntreuung                                                                                  | 200                          | 5.40                      | 67.60                | 24.80                          |
|                            | 4000                                                          | Scheckbetrug                                                                                  | 200                          | 1.50                      | 58.90                | 37.50                          |
|                            | 20000                                                         | Unterschlagung des<br>Dienstgeberanteiles<br>der Einkommen-<br>steuer durch<br>Arbeitgeber/in | 2000                         | 0.50                      | 46.40                | 49.70                          |
|                            | 20000                                                         | Falsche Buchführung                                                                           | 20000                        | 0.10                      | 33.50                | 63.10                          |
| sonstige Delikte           | 4000                                                          | Einbruch                                                                                      | 200                          | 1.30                      | 42.50                | 53.90                          |
|                            | 4000                                                          | Ladendiebstahl                                                                                | 200                          | 7.80                      | 69.50                | 20.80                          |
|                            | 4000                                                          | Alkoholisiertes<br>Fahren                                                                     | -                            | 1.50                      | 24.80                | 71.50                          |
|                            | 4000                                                          | Autodiebstahl                                                                                 | -                            | 5.50                      | 63.50                | 28.80                          |

Auch wenn der Schaden sowie das Einkommen des/der Delinquenten/in gleich waren, beurteilten die Befragten andere Delikte als schwerwiegender und forderten dementsprechend härtere Strafen. Beispielsweise forderten bereits 37.5 Prozent der Befragten eine Gefängnisstrafe für Scheckbetrüger/innen und nur mehr 58.9 Prozent halten eine Geldstrafe oder 1.5 Prozent gar keine Strafe für angemessen. Eine Gefängnisstrafe für Steuerhinterziehung erschien nur in sehr schwerwiegenden Fällen angebracht, wenn beispielsweise die Hälfte des Einkommens von 20000 Dollar hinterzogen wurde.

Bei einem Vergleich von Steuerhinterziehung mit anderen Einkommensdelikten wurde Steuerhinterziehung als geringfügig schwerwiegender als der Diebstahl eines Fahrrads bewertet, wenngleich nicht so schwerwiegend wie Korruption (Song & Yarbrough, 1978).

Auch Burton, Karlinsky und Blanthorne (2005) verglichen Steuerhinterziehung mit 20 anderen Vergehen (zB illegales Parken, Ladendiebstahl, Sozialhilfebetrug, Insiderhandel, Raub, Mord). Zusätzlich wurden die Einschätzungen der Schwere der Strafen in Bezug zu den aktuell für diese Vergehen verhängten Strafen gesetzt. Im Vergleich zu anderen wirtschaftskriminellen Vergehen wird Steuerhinterziehung am wenigsten schlimm wahrgenommen, in etwa vergleichbar mit Verletzungen der Gesetze um den Mindestlohn. Während das aktuelle Strafmaß für die einbezogenen Delikte in den meisten Fällen damit korrespondierte, wie schwerwiegend dieses Delikt von den Befragten wahrgenommen wurde, war dies bei Steuerhinterziehung nicht der Fall. Steuerhinterziehung wird als weniger schwerwiegend wahrgenommen, als es basierend auf den dafür verhängten Strafen zu erwarten wäre. Diese Korrespondenz zwischen dem Schweregrad eines Delikts und der rechtlich dafür vorgesehenen sowie auch verhängten Strafe trägt dazu bei, dass Bürger/innen die Rechte als legitim betrachten und sich freiwillig daran halten (Darley, 2001). Zwar würden die Gesetze noch weiterhin eingehalten, solange die Abschreckungsmaßnahmen streng genug sind, aber ohne dass die Bevölkerung glaubt, dass die Gesetze auf einem breiten moralischen Konsens bestehen, hätten sie ihre größte Wirksamkeit verloren.

Strenge Strafen und Steuerprüfungen für Steuerhinterzieher/innen können neben dem erwünschten Effekt der Abschreckung auch den Nebeneffekt haben, dass sie als zu aggressiv wahrgenommen werden, was sich negativ auf die Beziehung zur Steuerbehörde und auf die freiwillige Kooperationsbereitschaft der Steuerzahler/innen auswirken kann (James & Alley, 2002; Leviner, 2008; Sheffrin & Triest, 1992; Strümpel, 1969; Wallschutzky, 1984). Zudem können Strafen Vertrauen in die freiwillige Kooperationsbereitschaft anderer Personen beeinträchtigen (Mulder, van Dijk, De Cremer, & Wilke, 2006). Auch Frey und Feld (2002) argumentierten, dass es durch eine autoritäre Haltung der Steuerbehörde und einer Fokussierung auf Abschreckungsmaßnahmen zu einer Verdrängung der freiwilligen Steuermoral (*crowding out*) kommen kann.

Für Feld und Frey (2002) stellt die Beziehung zwischen Steuerzahler/n/innen und der Steuerbehörde einen „psychologischen Vertrag“ dar, der auf Seiten der Steuerbehörde durch die respektvolle Behandlung von Steuerzahler/n/innen und die adäquate Bestrafung von Steuersünder/n/innen gestützt wird, und auf Seiten der Steuerzahler/innen durch das freiwillige Bezahlen der Steuern. In einer Schweizer Studie zeigten sie, dass in Kantonen

mit vielen Möglichkeiten zur politischen Partizipation der Bürger/innen geringere Steuervergehen weniger streng bestraft wurden, während schwerere Steuervergehen strenger bestraft werden als in Kantonen mit weniger politischen Partizipationsmöglichkeiten. Dieser Effekt könnte dadurch erklärt werden, dass geringfügige Vergehen gegen die Steuergesetze auch unabsichtlich passieren können und daher den psychologischen Vertrag noch nicht in Frage stellen. Eine strenge Strafe wäre in diesem Fall nicht fair. Wenn aber jemand den Vertrag grundsätzlich in Frage stellt, indem er einen schwerwiegenden Verstoß gegen die Steuergesetze verübt, wird eine strengere Strafe als gerecht betrachtet, um die Gültigkeit des Kontrakts zu demonstrieren (Feld & Frey, 2002).

Eine Befragung unter australischen Steuerzahler/n/innen zeigte, dass es von Vorteil für die langfristige Steuerehrlichkeit ist, wenn der Ansatz der Steuerbehörde zur Durchsetzung der Steuergesetze nicht nur vom stigmatisierenden Gedanken der Bestrafung geprägt ist, sondern auch von dem der Reintegration durch faire und respektvolle Behandlung (Murphy, 2008). Insgesamt wurden 652 Personen, die sich durch ihre Teilnahme an aggressiven Steuersparprogrammen strafbar gemacht hatten und daher sanktioniert wurden, danach befragt, ob sie diese Bestrafung durch die australische Steuerbehörde eher als stigmatisierend oder als re-integrierend wahrgenommen hatten, ob sie gewisse Ressentiments gegenüber dem Zahlen von Steuern oder der Steuerbehörde verspürten, und ob sie berichteten, im Anschluss an diese Bestrafungsmaßnahmen Steuern hinterzogen zu haben oder nicht. Ressentiments gegenüber dem Steuern zahlen und der Steuerbehörde waren geringer, wenn die Maßnahmen als re-integrativ wahrgenommen wurden und höher, wenn sie als stigmatisierend wahrgenommen wurden. Nahmen die Befragten ihre Bestrafung durch die Steuerbehörde als re-integrierend wahr, entwickelten sie weniger Widerstände gegenüber dem Zahlen von Steuern, was ihrerseits negativ mit der anschließenden Hinterziehung von Steuern assoziiert war. Nahmen die Befragten ihre Bestrafung als stigmatisierend wahr, entwickelten sie nicht nur Ressentiments gegenüber dem Steuern zahlen sondern auch gegenüber der Steuerbehörde, welche ihrerseits positiv mit Steuerhinterziehung verbunden war. Offenbar hinterlässt eine stigmatisierende Behandlung einen deutlicheren Eindruck als eine re-integrative.

Strafen für Steuerhinterziehung können verschiedenen Zielen dienen, beispielsweise können sie das Bedürfnis nach retributiver Gerechtigkeit befriedigen, zur Abschreckung

von Steuerhinterzieher/n/innen und der Gesellschaft dienen sowie dazu, die sozialen Normen und Werte von Steuerhinterzieher/n/innen und der Gesellschaft wiederherzustellen. Im Rahmen der Repräsentativbefragung von 491 selbständigen Steuerzahler/n/innen in Österreich wurde erhoben, wie die Strafen für Steuerhinterziehung hinsichtlich dieser Strafziele sein sollten, und wie sie von den Befragten tatsächlich wahrgenommen werden (Rechberger, Hartner, & Kirchler, 2009). Hinsichtlich dieser Daten war von besonderem Interesse, wie sich die Wahrnehmung der aktuellen Strafen hinsichtlich relevanter Strafziele darauf auswirkten, ob die befragten Steuerzahler/innen eher eine positive (Fügsamkeit) oder eine negative Motivationstendenz (Missachtung) in Bezug auf das Zahlen von Steuern und die Steuerbehörde ausbilden und wie diese wiederum auf die Steuerehrlichkeit wirken (Rechberger, Hartner, & Kirchler, eingereicht b). Wer gegenüber der Steuerbehörde Fügsamkeit zeigt, fühlt eine innere Verpflichtung Steuern zu zahlen bzw. respektiert die Steuerbehörde als legitime Autorität zur Durchsetzung gesellschaftlicher Interessen. Wer eine gewisse Missachtung gegenüber der Steuerbehörde hat, zeigt eine gewisse Ignoranz gegenüber deren Direktiven und nimmt eine Haltung des Widerstands gegen diese ein.

Mittels Strukturgleichungsmodellen mit Amos 5 (Arbuckle, 2003) konnte gezeigt werden, dass die Motivationshaltungen davon beeinflusst werden, wie die Strafen für Steuerhinterziehung hinsichtlich der Strafziele Vergeltung und Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte wahrgenommen wurden. Wenn die Strafen für Steuerhinterziehung in Österreich in der Wahrnehmung der Befragten eher dem Strafziel der Vergeltung dienten, wirkte sich dies positiv auf die Entwicklung einer negativen Haltung gegenüber der Steuerbehörde (Missachtung) und negativ auf die Entwicklung einer positiven Haltung (Fügsamkeit) aus. Umgekehrt wirkte sich die Wahrnehmung, dass die Strafen vor allem dem Strafziel der Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte dienten, positiv auf die Fügsamkeit und negativ auf die Missachtung aus. Die selbstberichtete Steuerehrlichkeit war umso höher, je geringer die Haltung der Missachtung gegenüber dem Steuernzahlen und der Steuerbehörde war. Im Vergleich dazu wirkte sich die positive Haltung der Fügsamkeit zwar positiv, aber nicht signifikant auf die Steuerehrlichkeit aus. Um die Steuerehrlichkeit positiv zu beeinflussen, wird empfohlen, die Entwicklung einer negativen Haltung der Missachtung zu verhindern, indem Strafen so gestaltet werden, dass sie nicht nur Vergeltung für vergangene Delikte

üben, sondern auch durch die Wiederherstellung der sozialen Normen und Werte eine gute Basis für eine hohe Steuermoral bilden.

Im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der retributiven Gerechtigkeit von Strafen sind auf gesellschaftlicher Ebene auch Steueramnestien zu erwähnen, die als Aussetzen von Strafen zu verstehen sind. Durch eine Steueramnestie haben Steuerhinterzieher/innen eine einmalige Chance, ihre Steuerschuld zinsfrei zu begleichen, ohne rechtlich belangt zu werden (Parle & Hirlinger, 1986). Von Ökonomen wird ohnehin in Abrede gestellt, dass Steueramnestien tatsächlich den erwünschten Erfolg bringen, oder dass hinterzogenes Einkommen nachträglich versteuert wird, weil eine Steueramnestie gemäß ökonomischen Vorhersagen nichts an den Kosten-Nutzen-Erwägungen von Steuerzahler/n/innen ändern sollte (Malik & Schwab, 1991). Kritisiert wird nicht nur die fragliche Effektivität von Steueramnestien, sondern auch, dass sie möglicherweise als ungerecht wahrgenommen werden und die gesellschaftlichen Normen untergraben, da Steuersünder/innen gewissermaßen für ihre Tat „belohnt“ würden (Hasseldine, 1998; Kirchgässner, 2007). Je nachdem, wie eine Steueramnestie gestaltet ist, haben Steuerhinterzieher/innen die Möglichkeit, ihre Steuern zu einem späteren Zeitpunkt zu zahlen, ohne die Zinsen nachzahlen zu müssen und können dies teilweise sogar zu einem verringerten Amnestie-Steuersatz tun (Hasseldine, 1998).

Rechberger, Hartner, Kirchler und Hämmerle (in Druck) führten eine Studie über den Einfluss der retributiven Gerechtigkeit einer Steueramnestie auf das nachfolgende Steuerverhalten durch. Im Rahmen einer Steuersimulation untersuchten sie unter kontrollierten Laborbedingungen, wie sich Wahrnehmungen der retributiven Gerechtigkeit einer Steueramnestie auf die nachfolgende Ehrlichkeit in einem Steuerspiel auswirkten. Die 239 teilnehmenden Studierenden erhielten in jeder der zehn Spielrunden ein fiktives Einkommen von 100 ECU (*Experimental Currency Unit*), das zu 40 Prozent versteuert werden sollte. Die Teilnehmer/innen bestimmten selbst, welchen Anteil ihres Einkommens sie in ihrem Online-Steuerformular angeben wollten. Als weitere Informationen wurde den Teilnehmer/n/innen mitgeteilt, dass in 5 Prozent der Fälle eine Steuerprüfung durchgeführt wird, bei der die vorangehenden drei Steuererklärungen geprüft werden, und dass bei Steuerhinterziehung 100 Prozent des Hinterziehungsbetrages als Strafe abgezogen wird. Nach fünf Spielrunden wurde eine Steueramnestie durchgeführt, bei der alle teilnehmen konnten, die nicht ihr gesamtes Einkommen

deklariert hatten. Wer daran teilnahm, konnte den reduzierten Amnestiesteuersatz von 20 Prozent bezahlen, um dadurch die gesamte Steuerschuld zu tilgen. Anschließend wurde gefragt, wie gerecht diese Maßnahme wahrgenommen wurde und inwieweit sie dazu beiträgt dass (i) Steuerhinterzieher/innen ihre „gerechte“ Strafe bekommen (Retribution) und (ii) die gesellschaftlichen Werte, die durch die Hinterziehung in Frage gestellt wurden, wieder hergestellt werden (Wiederherstellung der gesellschaftlichen Werte).

Es zeigte sich, dass im Anschluss an die Steueramnestie ein signifikant höheres Einkommen deklariert wurde ( $M = 73.26$ ,  $SD = 29.59$ ) als vor der Amnestie ( $M = 68.07$ ,  $SD = 27.64$ ;  $t(238) = -3.71$ ,  $p < .001$ , Cohen's  $d = .24$ ). Anschließend wurde mittels hierarchischer Regressionsanalysen geprüft, welche Faktoren einen Einfluss auf das Verhalten nach einer Amnestie nehmen (zB Alter, Geschlecht, Einkommen, deklariertes Einkommen vor der Amnestie, Teilnahme an der Amnestie, retributive Gerechtigkeit der Amnestie, Retribution, Wiederherstellung der Werte). Kontrolliert wurde, wie gut sich die Studierenden vorstellen konnten, in der Rolle von Steuerzahler/n/innen zu sein. Die Höhe des Einkommens, das im Anschluss an eine Steueramnestie deklariert wurde, hing vom Geschlecht, dem vor der Steueramnestie deklarierten Einkommen und von der wahrgenommenen retributiven Gerechtigkeit der Steueramnestie ab. Frauen und jene Teilnehmer/innen, die bereits vor der Amnestie ein hohes Einkommen deklariert hatten, gaben auch im Anschluss daran ein höheres Einkommen an. Wer die Steueramnestie als gerechter wahrnahm, gab sein/ihr Einkommen nach der Amnestie ehrlicher an. In einem weiteren Schritt wurden die Strafziele Retribution und Wiederherstellung der sozialen Werte als weitere Einflussfaktoren in die Regressionsanalyse integriert. Dadurch verschwand der signifikante Einfluss der Gerechtigkeit auf das nachfolgende Steuerverhalten, während sich die beiden Strafziele positiv auf die nachfolgende Steuerehrlichkeit auswirkten. Die Steueramnestie wirkte sich positiv auf die nachfolgende Steuerehrlichkeit aus, wenn sie als gerecht wahrgenommen wurde und die Strafziele der Retribution und Wiederherstellung der sozialen Werte erfüllte. Daraus kann abgeleitet werden, dass eine Regierung bei Entscheidung für die Durchführung einer Steueramnestie insbesondere betonen sollte, dass es nicht darum geht, Steuerhinterzieher/innen ohne ihre verdiente Strafe davonkommen zu lassen, sondern dass diese zumindest einen Teil ihrer Steuerschulden tilgen. Dadurch wird signalisiert, dass die sozialen Normen und Werte der Steuerehrlichkeit respektiert werden.

Auch die Durchführung von *Steuerprüfungen* kann sich negativ auf die Steuerehrlichkeit auswirken, wenn diese als zu aufdringlich wahrgenommen werden (Strümpel, 1969; Wallschutzky, 1984). Spicer und Lundstedt (1976) fanden einen stärkeren Unwillen, Steuern zu zahlen, unter jenen Steuerzahler/n/innen, die bereits Erfahrung mit Steuerprüfungen gemacht haben. Es ist denkbar, dass die Erfahrung einer strengen Steuerprüfung derart negativ ist, dass sie die freiwillige Steuerehrlichkeit korrumpiert. Bei Wallschutzky fand sich unter ehrlichen Steuerzahler/n/innen eine signifikant höhere Zufriedenheit mit der offiziellen Überprüfung durch die Steuerbehörde als bei Steuerhinterzieher/n/innen (Wallschutzky, 1984).

In Minnesota wurden mehr als 1700 Steuerzahler/innen im Vorhinein darüber informiert, dass ihre folgenden Steuererklärungen einer strengen Steuerprüfung unterzogen werden (Slemrod, Blumenthal, & Christian, 2001). Anschließend wurde verglichen, ob nach der Ankündigung mehr Einkommen deklariert wurde als zuvor, was als Indiz dafür interpretiert wurde, dass zuvor Steuern hinterzogen wurden. Im Vergleich zu einer Kontrollgruppe zeigte sich, dass Steuerzahler/innen der unteren und mittleren Einkommenskategorie nach der Ankündigung tendenziell ein höheres Einkommen deklarierten als zuvor. Diese Tendenz konnte jedoch nur für die Gruppe jener Steuerzahler/innen gefunden werden, die viele Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung haben. Zur Überraschung der Autor/innen deklarierten Angehörige der höheren Einkommenskategorie relativ zur Kontrollgruppe nach der Ankündigung signifikant weniger Einkommen als zuvor. Die Autor/innen bieten mehrere Erklärungen für diesen Effekt an. Möglicherweise wurden Personen mit höherem Einkommen durch das Ankündigungsschreiben veranlasst, eine/n professionelle/n Steuerberater/in zu engagieren. Sie könnten auch davon ausgegangen sein, dass ohnehin nicht jede Hinterziehung entdeckt werden kann und könnten sich dafür entschieden haben, zunächst nicht das gesamte Einkommen zu deklarieren. Eine weitere Erklärung wäre, dass gerade Teilnehmer/innen mit höherem Einkommen auf die intensivierten Steuerprüfungen mit Trotz reagierten und daher weniger Einkommen deklarierten (Wenzel & Taylor, 2004).

Auch Alm und McKee (2006) erforschten den Einfluss, den eine angekündigte Steuerprüfung sowie die Aufklärungsquote einer Prüfung auf das in einem Steuerexperiment deklarierte Einkommen haben. Während das deklarierte Einkommen im Falle einer angekündigten Steuerprüfung stieg, fiel es für jene Teilnehmer/innen, denen

keine Steuerprüfung angekündigt wurde. Auch insgesamt wurde weniger Einkommen deklariert. Die Genauigkeit, mit der im Zuge einer Steuerprüfung hinterzogenes Einkommen entdeckt wird, hatte nur dann einen Einfluss auf das Deklarationsverhalten, wenn die Teilnehmer/innen aufgrund einer Vorankündigung erwarteten, geprüft zu werden.

Wenzel und Taylor (2004) erforschten, wie australische Steuerzahler/innen reagierten, wenn sie von der Steuerbehörde aufgefordert wurden, ihre für Mieteigentum geltend gemachten Abschreibeposten genauer aufzuschlüsseln. Sie wählten einen feldexperimentellen Ansatz und variierten unter anderem, ob diese Schreiben eher abschreckend oder kooperativ formuliert waren und ob die involvierten Steuerzahler/innen zum ersten oder zum zweiten Mal (ein Jahr zuvor) eine derartige Aufforderung bekommen hatten. Personen, die ein abschreckendes Schreiben erhielten, in dem sie auf die zahlreich durchgeführten Steuerprüfungen hingewiesen wurden, machten weniger Abschreibeposten geltend als Personen, die ein kooperatives Schreiben erhielten. Dieser Effekt zeigte sich jedoch nur bei Personen, die zum ersten Mal zu einer genauen Aufschlüsselung der Abschreibungen aufgefordert wurden, und nicht bei jenen, die bereits zum zweiten Mal dazu aufgefordert wurden. Der abschreckend formulierte Brief hatte somit den gewünschten Effekt, Abschreibeposten zu reduzieren, wenn auch nur für einen Teil der befragten Steuerzahler/innen.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Die Fortsetzung dieses Kapitels findet sich bei Kirchler & Mühlbacher (Hrsg.), *Steuern, soziale Normen und Gerechtigkeit: Psychologische Faktoren der Steuerehrlichkeit*. Göttingen: Hogrefe.

### Literatur

- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992a). Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS. . In J. Slemrod (Ed.), *Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement*. Ann Arbor, Michigan: University of Michigan Press.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992b). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48, 21-38.
- Alm, J., & McKee, M. (2006). Audit certainty, audit productivity, and taxpayer compliance. *National Tax Journal*, 59(4), 801-816.
- Arbuckle, J. L. (2003). *Amos 5.0. Update to the Amos User's Guide*. Chicago: SmallWaters Corporation.
- Bowles, S., & Gintis, H. (2002). Homo reciprocans. *Nature*, 415(125-128).
- Braun, M. (2008, 19. Juni 2008). Berlusconi macht es sich recht. *Spiegel Online*.
- Burton, H., Karlinsky, S., & Blanthorne, C. (2005). Perceptions of a white-collar crime: tax evasion. *Journal of Legal Tax Research*, 3, 35-48.
- Darley, J. M. (2001). Citizens' Sense of Justice and the Legal System. *Current Directions in Psychological Science*, 10(1), 10-13.
- Falkinger, J., & Walther, H. (1987). *Rewards versus Penalties: On a New Policy against Tax Evasion*. Unpublished manuscript, Linz.
- Fehr, E., & Fischbacher, U. (2004a). Social norms and human cooperation. *TRENDS in Cognitive Sciences*, 8(4), 185-190.
- Fehr, E., & Fischbacher, U. (2004b). Third-party punishment and social norms. *Evolution and Human Behavior*, 25, 63-87.
- Fehr, E., & Gächter, S. (2000). Cooperation and punishment in public goods experiments. *The American Economic Review*, 90(4), 980-994.
- Fehr, E., & Gächter, S. (2002). Altruistic punishment in humans. *Nature*, 415(10).
- Feld, L., & Frey, B. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, 87-99.
- Feld, L. P., Frey, B. S., & Torgler, B. (2006). Rewarding Honest Taxpayers? Evidence on the Impact of Rewards from Field Experiment. *CREMA Working Paper No. 16*. Basel: CREMA Center for Research in Economics, Management and the Arts.
- Frey, B. S., & Feld, L. P. (2002). Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis. *CESIFO Working Paper No. 760*.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107-116.
- Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1985). The economics of tax compliance: fact and fantasy. *National Tax Journal*, 38(3), 355-363.
- Hartner, M. (eingereicht). Distributive und prozedurale Gerechtigkeit im Steuerkontext. In E. Kirchler & S. Mühlbacher (Hrsg.), *Steuern, soziale Normen und Gerechtigkeit: Psychologische Faktoren der Steuerehrlichkeit*. Göttingen: Hogrefe.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2008). Procedural Fairness and Tax Compliance. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 137-152.

- Hasseldine, J. D. (1998). Tax amnesties: an international review. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 52, 303-310.
- Hasseldine, J. D., & Kaplan, S. E. (1992). The effect of different sanction communications on hypothetical taxpayer compliance: policy implications from New Zealand. *Public Finance*, 47(1), 45-60.
- Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. New York: Wiley.
- Hogan, R., & Emler, N. P. (1981). Retributive Justice. In M. J. Lerner & S. C. Lerner (Eds.), *The Justice Motive in Social Behavior. Adapting to Times of Scarcity and Change*. (pp. 125-143). Waterloo: Plenum Press.
- 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., Kirchler, E., Mittone, L., & Mühlbacher, S. (eingereicht). *Experimental evidence of the effect of rewards on tax compliance*. Unpublished manuscript.
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, 30, 405-418.
- Kirchgässner, G. (2007). Direkte Demokratie, Steuermoral und Steuerhinterziehung: Erfahrungen aus der Schweiz. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 8(1), 36-64.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kolber, A. J. (2009). Subjective experiences of punishment. *Columbia Law Review*, 109, 182-236.
- Lando, H., & Shavell, S. (2004). The advantage of focusing law enforcement effort. *International Review of Law and Economics*, 24(209-218).
- Leviner, S. (2008). An overview: A new era of tax enforcement - from "big stick" to responsive regulation. *Regulation & Governance*, 2, 360-380.
- Malik, A. S., & Schwab, R. M. (1991). The economics of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46, 29-49.
- 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.
- Mühlbacher, S., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2007). Steuerhinterziehung und die Berücksichtigung des Einkommens in der Strafbemessung. *Wirtschaftspsychologie*, 9(4), 116-121.
- Mulder, L. B., van Dijk, E., De Cremer, D., & Wilke, H. A. M. (2006). Undermining trust and cooperation: The paradox of sanctioning systems in social dilemmas. *Journal of Experimental Social Psychology*, 42, 147-162.
- Murphy, K. (2002). *Procedural justice and the Australian Taxation Office: a study of tax scheme investors*. Unpublished manuscript, Canberra, Australia.
- Murphy, K. (2004). The role of trust in nurturing compliance: a study of accused tax avoiders. *Law & Human Behavior*, 28(2), 187-209.
- Murphy, K. (2005). Regulating more effectively: the relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. *Journal of law and society*, 32(4), 562-589.
- Murphy, K. (2008). Enforcing tax compliance: to punish or to persuade? *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 113-135.
- Parle, W. M., & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments. *Public Administration Review*, 46(3), 246-255.

- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (2009). SIT-Tax: (Duale) soziale Identität, Gerechtigkeit, Normen und Steuern: Fragebogen, Datenerhebung und Stichprobe. Wien: Universität Wien.
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (eingereicht a). The group engagement model of tax compliance: procedural justice, resource judgments, and just punishment influencing cooperation among self-employed taxpayers. *Social Justice Research*.
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (Eds.). (eingereicht b). Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*. Wien: Lit-Verlag.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E., & Hämmerle, F. (in Druck). Tax amnesties, justice perceptions, and filing behavior: a simulation study. *Law & Policy*.
- Schmölders, G. (1964). Staatsbürgerliche Gesinnung und Steuermoral. Die Verantwortung des Gesetzgebers. In F. Schäfer (Ed.), *Finanzwissenschaft und Finanzpolitik* (pp. 285-301). Tübingen: Mohr Siebeck,.
- Sheffrin, S. M., & Triest, R. K. (1992). Can brute deterrence backfire? Perceptions and attitudes in taxpayer compliance. In J. Slemrod (Ed.), *Who pays taxes and why? Tax compliance and enforcement* (pp. 193-218). Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Sigala, M., Burgoyne, C. B., & Webley, P. (1999). Tax communication and social influence: Evidence from a British sample. *Journal of Community & Applied Social Psychology*, 9, 237-241.
- Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2001). Taxpayers response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79, 455-483.
- Song, Y.-d., & Yarbrough, T. E. (1978). Tax ethics and taxpayer attitudes: a survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.
- Spicer, M. W., & Lundstedt, S. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance*, 31, 295-305.
- ssu/AFP/AP/dpa/ddp/Reuters. (2009, 26.01.2009). Zumwinkel zu 24 Monaten auf Bewährung verurteilt. *Spiegelonline*.
- Stalans, L. T., & Kinsey, K. A. (1994). Self-presentation and legal socialization in society: Available messages about tax audits. *Law & Society Review*, 28(4), 859-895.
- Strümpel, B. (1969). The contribution of survey research to public finance. . In A. T. Peacock (Ed.), *Quantitative analysis in public finance* (pp. 13-22). New York: Praeger.
- Torgler, B. (2003). Beyond punishment: A tax compliance experiment with taxpayers in Costa Rica. *Revista de Análisis Económico*, 18(1), 27-56.
- Tyler, T. R., Boeckmann, R. J., Smith, H. J., & Huo, Y. J. (1997). *Social Justice in a diverse society*. Boulder: Westview Press.
- van Prooijen, J.-W., Gallucci, M., & Toeset, G. (2008). Procedural justice in punishment systems: Inconsistent punishment procedures have detrimental effects on cooperation. *British Journal of Social Psychology*, 47, 311-324.
- Vidmar, N., & Miller, D. T. (1980). Social psychological processes underlying attitudes towards legal punishment. *Law & Society Review*, 14(3), 565-602.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: an interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27, 499-513.
- von Hirsch, A. (1981). *Doing Justice. The Choice of Punishments*. (5th. Ed. ed.).

- Wallschutzky, I. G. (1984). Possible causes of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 5, 371-384.
- 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. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25, 213-228.
- Wenzel, M., Okimoto, T. G., Feather, N. T., & Platow, M. J. (2008). Retributive and Restorative Justice. *Law and Human Behavior*, 32(5), 375-389.
- Wenzel, M., & Taylor, N. (2004). An experimental evaluation of tax-reporting schedules: A case of evidence-based taxadministration. *Journal of Public Economics*, 88, 2785-2799.
- 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).

### **Beitrag III**

**Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (in Druck). Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*. Wien: Lit-Verlag.**

**Status der Publikation: in Druck**

### **III) Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen**

#### **1.1 Zusammenfassung**

Die Anwendung von Strafen wird aus rechtsphilosophischer Perspektive durch verschiedene Ziele gerechtfertigt, die durch die Strafen erreicht werden sollen. Unklar ist, wie sehr diese Ziele derzeit bei der Bestrafung von Steuerhinterzieher/innen in Österreich berücksichtigt werden. Eine repräsentative Stichprobe von selbstständigen österreichischen Steuerzahler/innen wurde gebeten, die aktuellen Strafen für Steuerhinterziehung in Österreich hinsichtlich der Strafziele Vergeltung, Abschreckung der Gesellschaft und Wiederherstellung der sozialen Normen zu beurteilen. Anschließend gaben sie Auskunft darüber, welche steuerbezogene Haltung sie gegenüber der Steuerbehörde in Österreich haben und wie ehrlich sie bei ihrer Einkommenssteuererklärung sind.

Erwartungsgemäß war das Strafziel „Vergeltung“ negativ mit einer positiven motivationalen Haltung hinsichtlich Steuern (Fügsamkeit oder deference) und positiv mit einer negativen motivationalen Haltung (Missachtung oder defiance) assoziiert. Genau umgekehrt war das Strafziel „Wiederherstellung der sozialen Normen“ positiv mit „Fügsamkeit“ und negativ mit „Missachtung“ verbunden. Während sich „Missachtung“ in weiterer Folge signifikant negativ auf die selbstberichtete „Steuerehrlichkeit“ auswirkte, war die Verbindung zwischen „Fügsamkeit“ und „Steuerehrlichkeit“ tendenziell positiv.

Schlüsselbegriffe: Steuerehrlichkeit/Steuerhinterziehung – Strafen für Steuerhinterziehung  
– Ziele von Strafen – Steuerbezogene Motivationstendenzen

JEL Klassifikation: E26, H26, D78, K34, K40

## 1.2 Einleitung

Regelmäßig wiederkehrende Zeitungsberichte über die Aufdeckung von Wirtschaftskriminalität vermitteln den Eindruck, dass derartige Aktivitäten in den letzten Jahren zunehmen. Unter Wirtschaftskriminalität fallen strafrechtliche Delikte, die im Kontext von tatsächlichen oder vorgetäuschten wirtschaftlichen Handlungen begangen werden, und die über die Schädigung des Einzelnen hinaus das Wirtschaftsleben beeinträchtigen und die Allgemeinheit schädigen. Zu diesen Delikten zählen zum Beispiel Gründungsschwindel, Insolvenzdelikte, Buchführungsdelikte, Veruntreuung, Produktpiraterie, Bestechung, Vorteilsnahme, Computerkriminalität, Insiderhandel, Subventionsbetrug, Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Kirchler & Pitters, 2007). Im Jahr 2007 lag der Anteil der Unternehmen, die weltweit von Wirtschaftskriminalität betroffen waren, bei 43 Prozent (Nestler, Salvenmoser, & Bussmann, 2007).

Auch in Bezug auf die Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit ist die Tendenz steigend. Schattenwirtschaft umfasst *„all economic activities that contribute to the officially calculated (or observed) gross national product but are currently unregistered“* (Schneider & Enste, 2000, S. 78). Zwischen 1960 und 1995 verzeichneten Schneider und Enste einen deutlichen Anstieg der Schattenwirtschaft in Deutschland um 11.2 Prozent und in Österreich um 6.5 Prozent (Schneider & Enste, 2000). Im Jahr 2003 lag der Anteil der Schattenwirtschaft in Deutschland bei 17.07 und in Österreich bereits bei 10.86 Prozent des Brutto-Inlandsprodukts (BIP)<sup>5</sup> (Schneider, 2003). In Anbetracht der wirtschaftlichen Rezession erwartet Schneider ein weiteres Ansteigen der Schattenwirtschaft, da vermehrt versucht würde, Einkommenseinbußen dadurch zu kompensieren, dass entweder vermehrt Schwarzarbeit nachfragt wird oder selbst vermehrt „schwarz“ gearbeitet wird (APA, 2009).

Die Frage nach der adäquaten Sanktionierung von Wirtschaftskriminalität im Allgemeinen und Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung im Speziellen ist deshalb wichtig, weil diese nicht nur Konsequenzen für die Täter/innen hat, sondern auch Implikationen für die Mitglieder einer Gesellschaft. Wenn einzelne Personen beispielsweise Steuern hinterziehen und damit soziale Normen und Regeln verletzen, ohne von den staatlichen

---

<sup>5</sup> Zahlen beruhen auf dem Bargeldansatz, bei dem aufgrund der Nachfrage nach Bargeld auf die Größe der Schattenwirtschaft geschlossen wird. Diesem Verfahren liegt die Annahme zugrunde, dass in der Schattenwirtschaft vor allem mit Bargeld bezahlt wird, um wenig Spuren zu hinterlassen.

Institutionen dafür (adäquat) bestraft zu werden, könnte dies von den ehrlichen Bürger/n/innen als unfair erlebt werden (Wenzel, 2003). In weiterer Folge könnten die Steuermoral, sowie die wahrgenommene Gerechtigkeit und Legitimität des Steuersystems leiden und noch mehr Menschen würden Steuern hinterziehen.

Bislang gibt es nach Wissen der Autor/innen keine empirischen Studien darüber, wie die Strafen für Steuerhinterziehung wahrgenommen werden, und wie sich diese Wahrnehmung auf die steuerrelevanten motivationalen Haltungen und auf die Steuerehrlichkeit auswirkt. Die vorliegende Studie untersucht, wie österreichische Selbstständige die derzeitigen Strafen für Steuerhinterziehung in Bezug auf die Strafziele Vergeltung, Abschreckung der Gesellschaft und Wiederherstellung der sozialen Normen wahrnehmen, und wie sich diese Wahrnehmungen auf deren steuerbezogene Motivationstendenzen und auf deren Steuerehrlichkeit auswirken. Unter Steuerehrlichkeit wird verstanden, dass Steuerzahler/innen *nicht* versuchen, illegal Steuern zu reduzieren (auch zu hinterziehen), indem sie beispielsweise in der Einkommensteuererklärung Einkommen verschweigen oder überhöhte Absetzbeträge geltend machen (Lea, Tarpy, & Webley, 1987).

Im Folgenden wird auf die Begründung für die Anwendungen von Strafen eingegangen, bevor empirische Arbeiten über die Wirkung von Strafen im Speziellen bei Steuerhinterziehung sowie im Allgemeinen diskutiert werden. Anschließend wird behandelt, wie die Strafen für Steuerhinterziehung die motivationale Haltung gegenüber der Steuerbehörde (*motivational postures*; Braithwaite, 2003) beeinflussen. Basierend auf theoretischen Überlegungen wird ein Modell erstellt, das mittels Strukturgleichungsmodellen (SEM) mit Amos 5 empirisch überprüft wird (Arbuckle, 2003).

#### **1.3 Strafziele**

In rechtsphilosophischen, sozialwissenschaftlichen und juristischen Beiträgen finden sich verschiedene Argumente, die die Anwendung von Sanktionen im Falle von Regel- und Gesetzesübertretungen begründen (Carlsmith & Darley, 2008; Miller & Vidmar, 1981; Robinson & Darley, 1997; von Hirsch, 1981; Wenzel, 2003). Dabei werden zwei grundlegende Kategorien von Argumenten unterschieden, die sich nicht nur hinsichtlich ihrer inhaltlichen, sondern auch hinsichtlich ihrer zeitlichen Orientierung unterscheiden.

Einerseits besagt die Perspektive der *Vergeltung* (*retribution* oder *just desert*), dass eine Strafe dann ausreichend gerechtfertigt ist, wenn Straftäter/innen das bekommen, was sie für ihre in der Vergangenheit verübte Tat verdienen. Dieses Strafziel kann auf Überlegungen von Kant zurückgeführt werden und besagt, dass ein/e Täter/in eine Strafe „verdient“, die proportional zum begangenen Unrecht ist (Kant, 1952/1790; zitiert nach Carlsmith & Darley, 2008). Andererseits wird laut der Perspektive des *Utilitarismus* (*utilitarianism*)<sup>6</sup> argumentiert, dass eine Strafe dann gerechtfertigt ist, wenn sie für die Gesellschaft einen Nutzen generiert, der in der Zukunft liegt, wie beispielsweise eine geringere Kriminalitätsrate. Diese Argumentation wird auf Bentham zurückgeführt (1962/1843; zitiert nach Carlsmith & Darley, 2008). Während sich das Ziel Vergeltung ausschließlich an den Täter/n/innen orientiert, kann im Utilitarismus unterschieden werden in Strafziele, die sich an den Täter/n/innen orientieren und solche, die sich an der Gesellschaft als Ganzes orientieren (Miller & Vidmar, 1981). Zu den utilitaristischen Zielen, die sich an den Täter/n/innen orientieren gehören Abschreckung, Isolation, Verunmöglichung, Resozialisierung/Rehabilitierung und Wiedergutmachung (Tabelle 1). Die auf die Gesellschaft bezogenen Ziele umfassen Abschreckung der Gesellschaft und Wiederherstellung der sozialen Normen (McFatter, 1982; Miller & Vidmar, 1981; Robinson & Darley, 1997; von Hirsch, 1981; Wenzel, 2003).

**Tabelle 1:** Überblick über die Ziele von Strafen

|                      | <b>Orientierung an den Täter/n/innen</b>                                                                 | <b>Orientierung an der Gesellschaft</b>                                |
|----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| <b>Vergeltung</b>    | Vergeltung                                                                                               |                                                                        |
| <b>Utilitarismus</b> | Abschreckung<br>Isolation<br>Verunmöglichung<br>Resozialisierung/<br>Rehabilitierung<br>Wiedergutmachung | Abschreckung der Gesellschaft<br>Wiederherstellung der sozialen Normen |

<sup>6</sup> Bei Miller und Vidmar (1981) findet sich anstelle von Utilitarismus die Bezeichnung Verhaltenskontrolle (*behavior control*) als Ausdruck einer Orientierung, die auf die Verhinderung von zukünftigem Unrecht abzielt.

Im Folgenden werden die einzelnen Strafziele kurz erläutert.

*Vergeltung (retribution)* zielt darauf ab, den Täter/n/innen eine Strafe aufzuerlegen, die dem entspricht was sie „verdienen“ (daher auch *just desert*). Täter/innen sollen „proportional“ zum Schweregrad ihres Vergehens „büßen“, weil sie sich durch die Tat in eine vorteilhafte Position (beispielsweise in Bezug auf materielle Ressourcen) gebracht haben. Diesen Status müssen sie nun wieder verlieren, damit die Balance zwischen Täter/in, Gesellschaft und/oder Opfer wieder hergestellt ist (Heider, 1958; McFatter, 1982; Miller & Vidmar, 1981; Wenzel, Okimoto, Feather, & Platow, 2008). Auch die erforderliche Strafhärte kann als Teil von Vergeltung betrachtet werden (Tyler, Boeckmann, Smith, & Huo, 1997; Wenzel, 2003).

*Abschreckung der Täter/innen (special deterrence)*: Abschreckung basiert auf der Annahme, dass potentielle Straftäter/innen die Kosten und Nutzen rational gegeneinander abwägen, bevor sie entscheiden, ob sie gegen Gesetze, Regeln oder soziale Normen verstoßen. Kontrollen und Strafen werden als Kosten betrachtet und dienen dazu, Täter/innen von einer Straftat abzuhalten (Carlsmith & Darley, 2008; Carlsmith, Darley, & Robinson, 2002; McFatter, 1982).

*Isolation des Täters/der Täterin (isolation)*: Die Täter/innen werden üblicherweise durch Inhaftierung von der Gesellschaft isoliert und können daher keine ähnliche Tat mehr verüben (Weiner, Graham, & Reyna, 1997).

*Verunmöglichung (incapacitation)*: Das Strafziel überlappt sich teilweise mit dem der Isolation der Täter/in, ist aber noch weiter gefasst. Den Täter/n/innen wird die Möglichkeit zur Verübung einer Straftat beispielsweise durch Inhaftierung oder Entzug der Lizenzen genommen (Carlsmith & Darley, 2008).

*Resozialisierung oder Rehabilitierung (reeducation/rehabilitation)*: Ziel ist es, dass die Täter/innen durch die Sanktion erkennen, dass sie etwas falsch gemacht haben, und dass sie in Zukunft die Regeln und Gesetze der Gesellschaft respektieren (McFatter, 1982; Weiner, Graham, & Reyna, 1997). Damit setzt dieses Ziel am persönlichen Unrechtsbewusstsein und an der Wiederherstellung der persönlichen Normen des Täters an.

*Wiedergutmachung (restitution)*: Dabei geht es darum, den Schaden eines Vergehens wieder rückgängig zu machen, sofern dies möglich ist (Miller & Vidmar, 1981).

*Abschreckung der Gesellschaft (general deterrence):* Durch die Bestrafung von Straftäter/n/innen werden andere Mitglieder der Gesellschaft abgeschreckt, ein ähnliches Verbrechen zu begehen (Carlsmith & Darley, 2008; Miller & Vidmar, 1981; Weiner, Graham, & Reyna, 1997).

*Wiederherstellung des sozialen Normen (value restoration oder general positive prevention):* Die Bestrafung soll dazu führen, dass die Gesellschaft erkennt, dass Steuerhinterziehung falsch ist und dass das Bewusstsein für die Regeln und Gesetze gestärkt, die sozialen Normen stabilisiert und das Vertrauen in das Rechtssystem wiederhergestellt wird (Orth, 2003). Inwieweit sind die beiden grundlegenden Perspektiven Vergeltung und Utilitarismus vereinbar? Eine konkrete Strafe kann verschiedenen Zielen dienen (Carlsmith & Darley, 2008; McFatter, 1982; Weiner, Graham, & Reyna, 1997). Angewandt auf ein Steuerdelikt könnte eine Geldbuße beispielsweise dazu dienen, die Täter/innen proportional zu ihrem Vergehen büßen zu lassen (Vergeltung), sie davor abzuschrecken, noch einmal zu hinterziehen (Abschreckung), sie das Unrecht ihrer Tat erkennen zu lassen und sie zu veranlassen, sich künftig zu den Regeln und Gesetzen der Gesellschaft zu bekennen (Rehabilitierung/Resozialisierung), sowie den hinterzogenen Geldbetrag nachzuzahlen (Wiedergutmachung). Auch andere Bürger/innen würden dadurch abgeschreckt werden, selbst Steuern zu hinterziehen (Abschreckung der Gesellschaft) und würden in ihrem Bewusstsein über die gültigen Regeln und Gesetze der Gesellschaft bestärkt werden (Wiederherstellung der sozialen Normen).

Carlsmith und Darley (2008) argumentieren, dass zwar beide Perspektiven zur Rechtfertigung von konkreten Strafen herangezogen werden können, dass diese jedoch in letzter Konsequenz nicht sinnvoll vereinbar sind, da sie in manchen Fällen zu völlig anderen Sanktionsempfehlungen gelangen würden. Beispielsweise würde gemäß Utilitarismus ein/e Straftäter/in verschont bleiben und damit seiner/ihrer „gerechten Strafe“ entgehen (Vergeltung), wenn die Strafe keinen Nutzen für die Gesellschaft hat. Andererseits würde ein hoher gesellschaftlicher Nutzen im Extremfall rechtfertigen, dass ein/e Täter/in - zur Abschreckung - unverhältnismäßig streng bestraft würde. Daher ist es wichtig, sowohl die beiden Perspektiven (Vergeltung versus Utilitarismus) wie auch die spezifischen Strafziele und deren Orientierung an den Täter/n/innen oder der Gesellschaft konzeptuell zu trennen.

#### **1.4 Die Wirkung von Strafen im Kontext von Steuerhinterziehung und Schwarzarbeit**

Die Effektivität von Strafen hinsichtlich der Verhinderung von Steuerhinterziehung war Gegenstand vieler Untersuchungen. Bereits in den 1970er Jahren erforschte Vogel (1974), welche Strafen für Steuerhinterziehung im Vergleich zu anderen Vergehen als angemessen beurteilt wurden. Für den Fall, dass jemand mit einem jährlichen Einkommen von 4000 Dollar einen Teil davon (200 Dollar) hinterzieht, befindet eine Mehrheit der Befragten eine Geldbuße als fair (82.8 %), 11.7 % stimmen für eine Haftstrafe und nur 3.4 % halten keine Strafe für angemessen. Betrachtet man andere Vergehen in derselben Schadenshöhe und unter Konstanthalten des Einkommens, stimmen sowohl bei Scheckbetrug (37.5 %) als auch bei Einbruch (53.9 %) deutlich mehr Personen für eine Haftstrafe. Sogar wenn die Hälfte des Einkommens von 20.000 Dollar hinterzogen wird, stimmen mehr Befragte für eine Geldbuße (51.7 %) als für eine Haftstrafe (44.6 %). Vogel interpretierte die Ergebnisse seiner Studie dahingehend, dass die Befragten relativ tolerant gegenüber Steuerhinterziehung sind.

Es gibt empirische Belege dafür, dass strenge Strafen zu einer höheren Steuerehrlichkeit führen. In einem Experiment von Friedland, Maital und Rutenberg (1978) wurden die Strafhöhe und die Prüfwahrscheinlichkeit (mit 6.67 % Wahrscheinlichkeit das 15-fache des Hinterziehungsbetrages oder mit 33.33 % Wahrscheinlichkeit das 3-fache des Hinterziehungsbetrages) sowie die Steuerrate (25 % oder 50 %) variiert und deren Einfluss auf das deklarierte Einkommen erfasst. Dabei wurde das Einkommen im Fall von höheren Strafen ehrlicher deklariert als im Fall von geringeren Strafen. Auch bei Park und Hyun (2003) hatte die Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung, noch deutlicher aber die Strafe, einen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit. In einer experimentellen Fragebogenstudie zeigten Mühlbacher, Hoelzl & Kirchler (2007), dass Strafen, die an das Einkommen angepasst werden, bei Personen mit höherem Einkommen zu einer höheren Steuerehrlichkeit führen als Strafen, die sich ausschließlich am Hinterziehungsbetrag orientieren. Sie plädieren daher dafür, dass die Strafen besonders für höhere Einkommensgruppen an das Einkommen angepasst werden, damit sie als Abschreckung dienen.

Es gibt aber auch Studien, die zeigen, dass Strafen keinen oder einen nur geringeren Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben als andere Faktoren. Schwartz und Orleans (1967) fanden zwar einen signifikanten Einfluss der Strafen auf die Steuerehrlichkeit, noch

wirkungsvoller waren aber moralische Appelle. Auch bei Spicer und Lundstedt (1976) war der Einfluss der deskriptiven sozialen Normen und der Gerechtigkeit auf die Steuerehrlichkeit signifikant, während der Einfluss der Strafe nicht signifikant war.

Wenn es um die Festsetzung der Strafen für Steuerhinterziehung geht, ist nicht nur die Frage relevant, wie wirkungsvoll Strafen Steuerhinterziehung verhindern, sondern auch, ob die Strafen in Anbetracht des hinterzogenen Betrages als angemessen und gerecht wahrgenommen werden. Es gibt nur wenige Studien über die Angemessenheit und Gerechtigkeit von Strafen für Steuerhinterziehung (siehe jedoch Wenzel & Thielmann, 2006), aber eine Reihe von Studien im Zusammenhang mit anderen Delikten, angefangen von geringen Vergehen wie gegen die Einbahn fahren, über Betrug, bis hin zu Kapitalverbrechen wie Mord (Carlsmith, 2008; McFatter, 1982; Oswald, Orth, & Hupfeld, 2003, etc.). Wenzel und Thielmann (2006) erforschten in einem Steuerszenario die Präferenz für traditionelle (Gefängnisaufenthalt) und alternative Strafen (gemeinnützige Arbeit und ein obligatorisches Erziehungsprogramm) in Abhängigkeit von der nationalen Identifikation und davon, ob man eher Vergeltung oder die Wiederherstellung der sozialen Werte und Normen bevorzugt. Entsprechend den Erwartungen bevorzugten Personen mit einer retributiven Orientierung eher die traditionelle Strafe und lehnten die alternativen Strafen eher ab, während Personen mit einer restaurativen Orientierung eher die alternative Strafe wählten.

McFatter (1982) befragte Studierende, in welchem Ausmaß unterschiedlich harte Sanktionen den Strafzielen Vergeltung, Verunmöglichung, Abschreckung der Täter/innen und der Gesellschaft dienen und wie angemessen diese Sanktionen beurteilt werden. Die Angemessenheit einer Sanktion hing davon ab, ob durch die Strafe die Ziele Vergeltung und Rehabilitation realisiert werden. Wurden die Studierenden jedoch anschließend explizit danach befragt, nach welchen Kriterien eine Sanktion beurteilt werden soll, war das Ziel der Abschreckung wichtiger. Möglicherweise lag es an der Art der Delikte, dass Vergeltung eine so wichtige Rolle gespielt hat (McFatter, 1982). Bei Steuerhinterziehung könnten andere Strafziele eine wichtigere Rolle spielen, da es hier kein klar zu identifizierendes Opfer gibt beziehungsweise die Gesellschaft als Ganzes Opfer ist (Wenzel & Thielmann, 2006).

Warum beschäftigt sich die wissenschaftliche Forschung mit der Frage, welche Strafen juristischen Laien als angemessen oder gerecht erscheinen? Der Grund liegt in der Befürchtung, dass durch eine große Diskrepanz zwischen dem Strafverständnis der Laien

und der gängigen Sanktionspraxis eines Staates sowohl das Vertrauen in den Rechtsstaat wie auch die Normbefolgung leidet (Oswald, Orth, & Hupfeld, 2003). Vertrauen in den Staat ist eine wichtige Voraussetzung dafür, dass die Bürger/innen die jeweiligen Steuergesetze freiwillig befolgen, ohne durch strenge Kontrollen und Strafen dazu angehalten zu werden (Kirchler, 2007; Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008). Werden die angewandten Strafen als unverhältnismäßig zur Tat und daher ungerecht angesehen, so können daraus negative Haltungen gegenüber Steuern und der Steuerbehörde resultieren und in weiterer Folge die Steuerehrlichkeit sinken.

#### 1.5 Steuerbezogene Motivationstendenzen

Steuerzahler/innen beobachten und bewerten das Verhalten und die Entscheidungen der Steuerbehörde (Braithwaite, 2003). Mit der Zeit entwickeln sich aus diesen akkumulierten Beobachtungen und Bewertungen gewisse Motivationstendenzen (*motivational postures*). Diese werden mit anderen Steuerzahler/innen diskutiert, gegebenenfalls modifiziert und stehen in direktem Zusammenhang mit der Steuerehrlichkeit (Hartner, Rechberger, Kirchler, & Schabmann, 2008). Braithwaite (2003) unterscheidet fünf dieser Motivationstendenzen, von denen zwei eher eine positive Haltung gegenüber der Steuerbehörde ausdrücken und drei eher Ausdruck einer negativen Haltung sind.

Die positive Haltung, die auch als *Fügsamkeit* (*deference*) bezeichnet werden kann, umfasst *Verpflichtung* (*commitment*) und *Kapitulation* (*capitulation*). Verpflichtung bedeutet, dass es als moralische Verpflichtung gesehen wird, zum Wohl der Gemeinschaft Steuern zu zahlen. Kapitulation vor der Steuerbehörde bedeutet, dass diese als legitime Autorität zur Durchsetzung der Gesellschaftsinteressen gesehen wird, deren Entscheidungen nicht angezweifelt werden.

Die negative Haltung wird mit *Missachtung* (*defiance*) umschrieben und umfasst laut Braithwaite (2003) *Widerstand* (*resistance*), *Loslösung* (*disengagement*) und eine *spielerische Haltung* (*game playing*). Wer gegenüber der Steuerbehörde im Widerstand ist, hat Zweifel über die gute Absicht und/oder Autorität der Steuerbehörde und gibt Acht, dass die eigenen Rechte gewahrt bleiben. Loslösung ist durch eine hohe soziale Distanz und Resignation gekennzeichnet. Wer gegenüber der Steuerbehörde eine *spielerische Haltung* (*game playing*) einnimmt, sieht die Steuergesetze nicht als fixe Vorschriften, sondern als etwas, das „spielerisch“ zum eigenen Vorteil ausgelegt werden kann. Empirische Studien konnten zeigen, dass Fügsamkeit (Verpflichtung und Kapitulation)

positiv und Missachtung (Widerstand, Loslösung, spielerische Haltung) negativ mit Steuerehrlichkeit assoziiert ist (Braithwaite, 2003).

Die Überlegungen der diskutierten Studien über die Angemessenheit von Strafen hinsichtlich relevanter Strafziele, und deren möglichen Implikationen für die steuerbezogenen motivationalen Haltungen und Steuerehrlichkeit wurden in ein Modell übertragen, das empirisch überprüft werden soll. Konkret wird erforscht, wie die derzeit in Österreich angewandten Strafen für Steuerhinterziehung hinsichtlich der Strafziele Vergeltung, Abschreckung der Gesellschaft und Wiederherstellung der sozialen Normen wahrgenommen werden, und welchen Einfluss dies auf die steuerbezogenen Motivationstendenzen und letztlich auf die Steuerehrlichkeit hat. Wenn die Wahrnehmung vorherrscht, dass die aktuellen Strafen in Österreich den Strafzielen der Vergeltung und der Abschreckung dienen, dann sollte sich eher eine negative Haltung gegenüber der Steuerbehörde (Missachtung) zeigen. Wenn hingegen die Wahrnehmung dominiert, dass die derzeitigen Strafen vordergründig dazu dienen, den gesellschaftlichen Wertekonsens über Steuerehrlichkeit wieder herzustellen, kann sich eine positive Haltung zu Steuern und zur Steuerbehörde (Fügsamkeit) bilden. In weiterer Folge ist Fügsamkeit positiv und Missachtung negativ mit der Steuerehrlichkeit verbunden.

#### **1.6 Empirische Studie über Strafen in Österreich und deren Implikationen für steuerbezogene Motivationstendenzen und die Steuerehrlichkeit**

##### **Methode**

##### Stichprobe

Insgesamt nahmen 523 Personen an der Befragung „*SIT-Tax: (Duale) soziale Identität, Gerechtigkeit, Normen und Steuerehrlichkeit*“ teil (Rechberger, Hartner, & Kirchler, 2009). Die Datenerhebung fand im Juni 2008 mit Unterstützung des Marktforschungsinstituts GfK Austria GmbH statt. Dabei wurde der Link zur Online-Befragung an eine zufällig ausgewählte Stichprobe von selbständigen Steuerzahler/n/innen des Online-Panels verschickt. Insgesamt konnten die Daten von 339 selbständigen österreichischen Steuerzahler/n/innen analysiert werden.

Die Stichprobe ist hinsichtlich des Alters ( $M = 45.03$ ,  $SD = 10.50$ ,  $Md = .44$ ) repräsentativ für Österreich ( $\chi^2(9) = 5.59$ ,  $p = 0.78$ ), wie ein Vergleich mit den Daten der Statistik Austria Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (Statistik Austria, 2006) belegt (Tabelle 2).

**Tabelle 2:** Repräsentativität der Stichprobe hinsichtlich Alter, Geschlecht, Bundesland im Vergleich mit Daten der Mikrozensus Arbeitskräfteerhebung (Statistik Austria, 2006)

| Altersgruppe    | Aktuelle Studie |         | Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006) |         | Differenz |
|-----------------|-----------------|---------|------------------------------------------|---------|-----------|
|                 | Häufigkeit      | Prozent | Häufigkeit                               | Prozent | Prozent   |
| 20 bis 24 Jahre | 3               | 0.88    | 8100                                     | 1.68    | -0.80     |
| 25 bis 29 Jahre | 17              | 5.01    | 23500                                    | 4.88    | 0.13      |
| 30 bis 34 Jahre | 38              | 11.21   | 43200                                    | 8.97    | 2.24      |
| 35 bis 39 Jahre | 55              | 16.22   | 74400                                    | 15.45   | 0.77      |
| 40 bis 44 Jahre | 57              | 16.81   | 84400                                    | 17.53   | -0.72     |
| 45 bis 49 Jahre | 51              | 15.04   | 83900                                    | 17.42   | -2.38     |
| 50 bis 54 Jahre | 50              | 14.75   | 73100                                    | 15.18   | -0.43     |
| 55 bis 59 Jahre | 38              | 11.21   | 50600                                    | 10.51   | 0.70      |
| 60 bis 64 Jahre | 18              | 5.31    | 20700                                    | 4.3     | 1.01      |
| über 65 Jahre   | 12              | 3.54    | 18500                                    | 3.84    | -0.30     |
| Gesamt          | 339             | 100     | 481500                                   | 100     | 0.00      |

| Geschlecht | Aktuelle Studie |         | Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006) |         | Differenz |
|------------|-----------------|---------|------------------------------------------|---------|-----------|
|            | Häufigkeit      | Prozent | Häufigkeit                               | Prozent | Prozent   |
| Männer     | 248             | 73.16   | 308016                                   | 65.08   | 8.08      |
| Frauen     | 91              | 26.84   | 165288                                   | 34.92   | -8.08     |
| Gesamt     | 339             | 100     | 473304                                   | 100     | 0.00      |

| Bundesländer     | Aktuelle Studie |         | Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006) |         | Differenz |
|------------------|-----------------|---------|------------------------------------------|---------|-----------|
|                  | Häufigkeit      | Prozent | Häufigkeit                               | Prozent | Prozent   |
| Vorarlberg       | 9               | 2.65    | 15029                                    | 3.88    | -1.23     |
| Tirol            | 16              | 4.72    | 33581                                    | 8.66    | -3.94     |
| Salzburg         | 26              | 7.67    | 27151                                    | 7.00    | 0.67      |
| Oberösterreich   | 41              | 12.09   | 65112                                    | 16.80   | -4.71     |
| Kärnten          | 25              | 7.37    | 26072                                    | 6.73    | 0.64      |
| Steiermark       | 49              | 14.45   | 60240                                    | 15.54   | -1.09     |
| Burgenland       | 19              | 5.60    | 12797                                    | 3.30    | 2.30      |
| Niederösterreich | 59              | 17.40   | 79047                                    | 20.39   | -2.99     |
| Wien             | 95              | 28.02   | 68605                                    | 17.70   | 10.32     |
| Gesamt           | 339             | 100     | 387634                                   | 100     | 0.00      |

Anmerkung: \*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$

Im Vergleich zu den Daten der Statistik Austria sind die Männer in der Stichprobe mit 73.2 % leicht überrepräsentiert ( $\chi^2(1) = 9.74, p < 0.01$ ). Auch in Bezug auf den Wohnort finden sich Unterschiede ( $\chi^2(8) = 39.89, p < .001$ ) dahingehend, dass in der Stichprobe Selbstständige aus Tirol und Oberösterreich unterrepräsentiert, und solche aus dem Burgenland und Wien überrepräsentiert sind. Insgesamt zählen sich 32.7 % zur Berufskategorie der freien Berufe (z.B. Notar/in), 6.5 % zu den Inhaber/innen, Geschäftsführer/innen, Direktor/innen von größeren Firmen und 60.8 % von kleineren Firmen. Das durchschnittliche jährliche Brutto-Einkommen liegt für 38.64 % zwischen € 10.001 und € 30.000, 29.79 % verdienen zwischen € 30.001 und € 50.000, 12.68 % zwischen € 50.001 und € 70.000 und 18.88 % verdienen mehr als € 70.000.

#### Material

Untersucht wurden die Konzepte Wahrnehmung der Strafen für Steuerhinterziehung in Bezug auf die ausgewählten Strafziele (Vergeltung, Abschreckung der Gesellschaft, Wiederherstellung der sozialen Normen), steuerbezogene Motivationstendenzen und Steuerehrlichkeit. Als Antwortformat wurde eine 7-stufige Skala von 1 (stimme gar nicht zu) bis 7 (stimme völlig zu) gewählt. Die Messmodelle wurden mittels Konfirmatorischer Faktorenanalyse (CFA) durch Amos 5 überprüft und darauf basierend die Items selektiert, die zur Modellprüfung herangezogen werden (siehe Anhang).

#### 1. Steuerehrlichkeit

Die befragten Selbstständigen sollten ihre Zustimmung dazu äußern, ob sie in ihrer Steuererklärung immer vollkommen ehrlich waren oder bereits illegale Abschreibungen gemacht haben. Die fünf Items, die auf Basis der CFA ausgewählt wurden, weisen einen guten Fit auf (Goodness-of-Fit Index (GFI)<sup>7</sup> = .99; Comparative-Fit Index (CFI) = .99; Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA<sup>8</sup>) = .05;  $\chi^2(4, N = 339) = 7.12, p = .13$ ). Die Reliabilität der ausgewählten Items ist mit Cronbach  $\alpha = .77$  zufriedenstellend.

---

<sup>7</sup> Der GFI gibt an, wie gut das Modell zu den Daten passt, verglichen mit keinem Modell, der CFI berücksichtigt zusätzlich die Stichprobengröße. Beide Indices nehmen einen Wert zwischen 0 und 1 an und sind umso besser, je näher dieser bei 1 ist (Byrne, 2001).

<sup>8</sup> Wenn RMSEA kleiner ist als .05 bis .08 liegt ein guter bis akzeptabler Fit vor (Byrne, 2001).

## 2. Steuerbezogene Motivationstendenzen (motivational postures)

Diese können als motivationale Haltungen im Kontext des Steuerzahlens gesehen werden, die die soziale Distanz reflektieren, die Individuen zwischen sich und der Steuerbehörde sehen möchten (Braithwaite, 2003). Bei der Überprüfung der Messmodelle wurde ermittelt, wie hoch die einzelnen Items auf der jeweiligen Subskala (d.h. Verpflichtung, Kapitulation, Widerstand, Loslösung, spielerische Haltung) laden, wenn diese gleichzeitig analysiert werden. Der Fit ist mit  $GFI = .97$ ,  $CFI = .96$  und  $RMSEA = .06$  sehr gut. Dass  $\chi^2 (25, n = 339) = 54.60$  mit  $p < .05$  signifikant ist, kann laut Byrne (2001) vernachlässigt werden, wenn die Fit-Indices für eine gute Passung zwischen Daten und Modell sprechen. Je Subskala wurden die zwei Items mit den höchsten Ladungen selektiert und weiter zusammengefasst. Damit wird der latente Faktor „Fügsamkeit“ von den Items der Subskalen „Verpflichtung“ und „Kapitulation“ bestimmt ( $M = 4.89$ ,  $SD = 1.21$ ,  $Md = 5$ , Cronbach  $\alpha = .66$ ), der latente Faktor „Missachtung“ von den Items der Subskalen „Widerstand“ und „Loslösung“ ( $M = 3.57$ ,  $SD = 1.26$ ,  $Md = 3.5$ , Cronbach  $\alpha = .70$ ), und die Items der Subskala „spielerische Haltung“ werden als Einzelindikator betrachtet ( $M = 4.00$ ,  $SD = 1.91$ ,  $Md = 4$ ,  $r = .79$ ).

## 3. Strafziele

Aus der Literatur wurden jene Strafziele ausgewählt und in die Befragung integriert, die für Steuerhinterziehung am relevantesten sind. Ursprünglich waren dies Vergeltung, Abschreckung des Täters, Abschreckung der Gesellschaft, Resozialisierung/Rehabilitierung und Wiederherstellung der sozialen Normen. Bei der Überprüfung der Messmodelle wurden die Items zur Vergeltung, Abschreckung der Gesellschaft und Wiederherstellung der sozialen Normen ausgewählt. Die Items zu Abschreckung und Resozialisierung/Rehabilitierung des Täters wurden aus Gründen der Multikollinearität nicht in die weitere Analyse aufgenommen.

*Vergeltung* wird durch die beiden Subdimensionen *Degradierung des Täters* und *Strafhärte* erfasst. Mit dem Strafziel *Wiederherstellung der sozialen Normen* wird erfasst, inwieweit die derzeitigen Sanktionen für Steuerhinterziehung in Österreich dazu beitragen, dass der gesellschaftliche Konsens über die durch Steuerhinterziehung verletzten Werte und Normen wiederhergestellt wird. Das Strafziel der *Abschreckung der Gesellschaft* bezieht sich auf die Wahrnehmung, dass die derzeitigen Sanktionen für

Steuerhinterziehung eine abschreckende Wirkung auf die Gesellschaft haben, selbst Steuern zu hinterziehen.

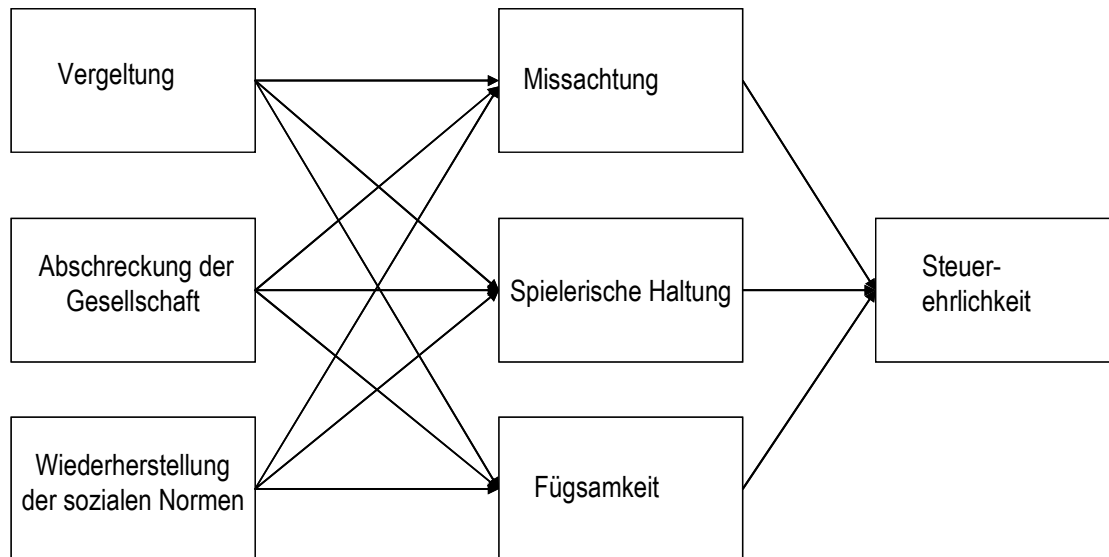
Der Fit ist mit  $GFI = .94$ ,  $CFI = .96$  und  $RMSEA = .10$  ( $\chi^2 (21, N = 339) = 88.61$  mit  $p < .01$ ) akzeptabel. Die jeweils zwei Items zu Degradierung des Täters ( $M = 3.83$ ,  $SD = 1.48$ ,  $r = .72$ ) und Strafhärte ( $M = 3.82$ ,  $SD = 1.41$ ,  $r = .66$ ) wurden auf Basis signifikanter Korrelationen zu je einer Skala zusammengefasst und als Subdimensionen von Vergeltung in die nachfolgende Analyse integriert. Cronbach  $\alpha$  für die Gesamtskala der Vergeltung liegt bei .85. Die drei Items zur Wiederherstellung der Normen ( $M = 3.26$ ,  $SD = 1.40$ , Cronbach  $\alpha = .88$ ) sowie die zwei Items zur Abschreckung ( $M = .3.36$ ,  $SD = 1.48$ ,  $r = .85$ ) wurden zu je einer Skala zusammengefasst und in dieser Form in das Strukturgleichungsmodell integriert. Tabelle 3 gibt einen Überblick über die Mittelwerte, Standardabweichungen und Korrelationen der verwendeten Variablen.

**Tabelle 3:** Mittelwerte, Standardabweichungen und Korrelationen (Pearson)

|                                         | <i>M</i> | <i>SD</i> | 1 | 2       | 3       | 4       | 5        | 6       | 7        |
|-----------------------------------------|----------|-----------|---|---------|---------|---------|----------|---------|----------|
| 1 Wiederherstellung der sozialen Normen | 3.26     | 1.40      | 1 | 0.29*** | 0.67*** | 0.35*** | -0.17**  | -0.05   | 0.06     |
| 2 Vergeltung                            | 3.82     | 1.31      |   | 1       | 0.43*** | -0.05   | 0.074    | 0.00    | -0.04    |
| 3 Abschreckung                          | 3.36     | 1.48      |   |         | 1       | 0.18**  | -0.08    | -0.02   | 0.05     |
| 4 Fügsamkeit                            | 4.89     | 1.21      |   |         |         | 1       | -0.39*** | -0.05   | 0.24**   |
| 5 Missachtung                           | 3.57     | 1.26      |   |         |         |         | 1        | 0.28*** | -0.26*** |
| 6 Spielerische Haltung                  | 4.00     | 1.91      |   |         |         |         |          | 1       | -0.17**  |
| 7 Steuerehrlichkeit                     | 5.60     | 1.35      |   |         |         |         |          |         | 1        |

Anmerkung: \*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$

Um die Verbindungen zwischen der aktuellen Wahrnehmung der Strafen für Steuerhinterziehung hinsichtlich der Strafziele (Vergeltung, Abschreckung der Gesellschaft und Wiederherstellung der sozialen Normen), den steuerbezogenen Motivationstendenzen und der Steuerehrlichkeit zu erforschen, wurde ein Modell entwickelt (Abbildung 1) und mithilfe eines Strukturgleichungsmodells (SEM) mit Amos 5 getestet. Dieses Modell betrachtet die Einschätzungen bezüglich der Strafziele als exogene Faktoren, die sich auf die steuerbezogenen Motivationstendenzen Fügsamkeit, Missachtung und spielerische Haltung auswirken, welche ihrerseits die Steuerehrlichkeit beeinflussen.



**Abbildung 1:** Modell über Einfluss der Strafen auf die steuerbezogenen Motivationstendenzen und zur Steuerehrlichkeit

### Ergebnisse

Ein zufriedenstellender Fit zeigt, dass das Modell die Daten hinreichend gut erklärt ( $GFI = .93$ ,  $CFI = .91$ ,  $RMSEA = .07$ ;  $\chi^2 (64, N = 339) = 175.54$ ,  $p < .01$ ). Vergeltung wirkt sich signifikant negativ auf Fügsamkeit aus ( $\beta = -.28$ ,  $p < .01$ ) und signifikant positiv auf Missachtung ( $\beta = .20$ ,  $p < .05$ ), während es nicht mit der spielerischen Haltung ( $\beta = .03$ ,  $p = .70$ ) in Verbindung zu stehen scheint. Die Wiederherstellung der sozialen Normen weist eine positive Beziehung zu Fügsamkeit ( $\beta = .59$ ,  $p < .001$ ), eine negative zu Missachtung ( $\beta = -.22$ ,  $p < .05$ ) und keine Beziehung zur spielerischen Haltung ( $\beta = -.07$ ,  $p = .38$ ) auf. Wer wahrnimmt, dass Steuerhinterzieher/innen für ihre Tat büßen müssen und streng bestraft werden, entwickelt tendenziell keine positive (Fügsamkeit), sondern eine negative Haltung zu Steuern (Missachtung). Wer hingegen wahrnimmt, dass Strafen unter anderem zur Stärkung der sozialen Normen eingesetzt werden, entwickelt eher eine Haltung der Fügsamkeit als der Missachtung hinsichtlich Steuern und der Steuerbehörde. Die Verbindungen zwischen dem Strafziel der Abschreckung und den Motivationstendenzen Fügsamkeit ( $\beta = -.03$ ,  $p = .79$ ), Missachtung ( $\beta = -.06$ ,  $p = .49$ ) und spielerische Haltung ( $\beta = .00$ ,  $p = .99$ ) sind zu vernachlässigen. Hinsichtlich der Beziehungen zwischen den steuerbezogenen Motivationstendenzen und der Steuerehrlichkeit fällt auf, dass Missachtung ( $\beta = -.32$ ,  $p < .001$ ) und spielerische Haltung ( $\beta = -.14$ ,  $p < .05$ ) einen signifikanten negativen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben, während der Einfluss von Fügsamkeit ( $\beta = .10$ ,  $p = .19$ ) erwartungsgemäß positiv, aber nicht signifikant ist. Offenbar

wirkt sich eine negative Haltung stärker auf das Steuerverhalten aus als eine positive Haltung. Die spielerische Haltung scheint nicht mit der Wahrnehmung der aktuellen Strafen in Verbindung zu stehen, hat aber einen signifikanten negativen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit.

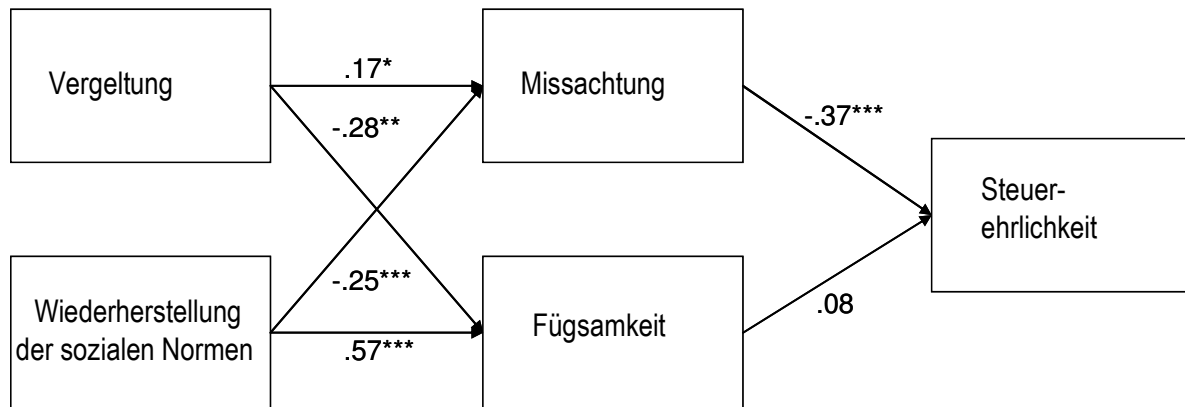
Da die Verbindungen zwischen den Strafzielen und spielerische Haltung sowie die Verbindungen zwischen Abschreckung der Gesellschaft und Fügsamkeit, Missachtung und spielerische Haltung nicht signifikant waren, soll nun mittels geschachtelten Tests ein alternatives Modell geprüft werden, bei dem diese Verbindungen auf 0 fixiert werden. Dies erlaubt Aussagen darüber, ob sich der Fit durch die Eliminierung der Verbindungen verbessert oder verschlechtert. Im Anschluss wird der Unterschied zwischen den  $\chi^2$ -Werten auf Signifikanz geprüft (Reinecke, 2005). Der Fit dieses alternativen Modells (vgl. Modell 2 in Tabelle 4) ist mit  $\Delta\chi^2 = 6.85$ ,  $\Delta df = 6$  und  $p = .33$  nicht signifikant schlechter als der Fit von Modell 1, das alle Verbindungen von Abschreckung und spielerische Haltung frei schätzen lässt.

**Tabelle 4:** Fit des Modells (M1), in dem alle Parameter frei geschätzt wurden im Vergleich mit dem Modell, in dem die Verbindungen zu spielerische Haltung und Abschreckung auf 0 fixiert wurden (M2) sowie das Modell ohne spielerische Haltung und Abschreckung (M3)

| N = 339 | $\chi^2$ | df | GFI  | CFI  | RMSEA |
|---------|----------|----|------|------|-------|
| M1      | 175.54   | 64 | 0.93 | 0.91 | 0.07  |
| M2      | 182.39   | 70 | 0.93 | 0.91 | 0.07  |
| M3      | 141.78   | 47 | 0.93 | 0.91 | 0.08  |

Anmerkung: GFI, Goodness-of-Fit Index; CFI, Comparative Goodness-of-Fit Index; RMSEA, Root Means Square Error of Approximation.

Da bei gleich guter Passung einem simpleren Modell der Vorzug gegeben werden soll (Reinecke, 2005), wurde ein finales Modell formuliert, in dem die latenten Variablen Abschreckung und spielerische Haltung sowie deren Verbindungen eliminiert wurden (Abbildung 2). Dieses Modell repräsentiert die Daten zufriedenstellend gut ( $GFI = .93$ ,  $CFI = .91$ ,  $RMSEA = .08$ ;  $\chi^2(47, N = 339) = 141.78$ ,  $p < .01$ ). Die Verbindung von Vergeltung mit Missachtung ist signifikant positiv ( $\beta = .17$ ,  $p < .05$ ), jene mit Fügsamkeit signifikant negativ ( $\beta = -.28$ ,  $p < .01$ ). Die Wahrnehmung, dass die derzeitigen Strafen für Steuerhinterziehung der Vergeltung dienen, begünstigt die Ausbildung einer negativen Haltung (Missachtung) und verhindert die Ausbildung einer positiven Haltung (Fügsamkeit).



**Abbildung 2:** Ergebnis des SEM für das Modell ohne Abschreckung und spielerische Haltung (M3). Signifikante Regressionskoeffizienten sind mit \* $p < .05$ ; \*\* $p < .01$  und \*\*\* $p < .001$  markiert.

Im Unterschied dazu begünstigt die Wahrnehmung, dass die aktuellen Strafen der Wiederherstellung der sozialen Normen dienen, eine positive Haltung zu Steuern ( $\beta = .57$ ,  $p < .001$ ) und macht die Ausbildung einer negativen Haltung unwahrscheinlicher ( $\beta = -.25$ ,  $p < .001$ ). Auch in Modell 3 zeigt sich, dass der Einfluss von Fügsamkeit auf die Steuerehrlichkeit minimal ist ( $\beta = .08$ ,  $p = .28$ ), während Missachtung eine signifikante negative Beziehung ( $\beta = -.37$ ,  $p < .001$ ) zu Steuerehrlichkeit hat.

## 1.7 Diskussion und Ausblick

Wie wirken sich Urteile über Strafen für Steuerhinterziehung darauf aus, welche steuerbezogenen Motivationstendenzen ausgebildet und welches Verhalten beim Bezahlen der Steuern gezeigt wird? In der vorliegenden Fragebogenstudie zeigte sich, dass das Strafziel „Vergeltung“ positiv mit einer negativen („Missachtung“) und negativ mit einer positiven Motivationstendenz hinsichtlich Steuern („Fügsamkeit“) assoziiert ist. Die Wahrnehmung, dass Steuerhinterzieher/innen ihre gerechte Strafe bekommen und für ihre Tat büßen müssen, steht in Zusammenhang damit, dass sich die befragten Steuerzahler/innen eher in Opposition zur Steuerbehörde positionieren und eher keine positive motivationale Haltung entwickeln. Erwartungsgemäß ist das Strafziel „Wiederherstellung der sozialen Normen“ negativ mit Missachtung und positiv mit Fügsamkeit assoziiert. Das heißt, wenn durch die Bestrafung von

Steuerhinterzieher/n/innen klar wird, dass Steuerhinterziehung Unrecht ist, entwickeln die befragten Steuerzahler/innen eher eine positive Haltung zur Steuerbehörde anstelle einer negativen. Die Verbindung zwischen Missachtung und „Steuerehrlichkeit“ ist signifikant negativ, wer sich in Opposition zur Steuerbehörde definiert, gibt auch eher zu, dass er oder sie nicht das gesamte Einkommen deklariert oder überhöhte Absetzbeträge geltend macht. Das Ergebnis, dass sich die positive Motivationstendenz (Fügsamkeit) nicht auf die Steuerehrlichkeit auswirkt, widerspricht den Erwartungen. Offenbar wirken negative Haltungen stärker auf das Verhalten als positive Haltungen, wie bereits in einer anderen Studie über den Einfluss der steuerbezogenen Motivationstendenzen auf Steuerhinterziehung gezeigt wurde (Hartner, Rechberger, Kirchler, & Schabmann, 2008). Im Gegensatz zu den anderen beiden Strafzielen wirkte sich „Abschreckung der Gesellschaft“ in dieser Studie nicht darauf aus, welche Haltungen die Befragten gegenüber der Steuerbehörde entwickeln. Auch bei Carlsmith und seinen Kollegen zeigte sich, dass bei der Entscheidung für eine adäquate Strafe Vergeltung wichtiger ist als Abschreckung (Carlsmith, 2006; Carlsmith, Darley, & Robinson, 2002).

Hinsichtlich der „spielerischen Haltung“, die dadurch gekennzeichnet ist, dass die eigene Steuerlast durch die geschickte Interpretation der Gesetze zu minimieren versucht wird, waren die Ergebnisse unerwartet. Offenbar wirkte sich die Einschätzung der derzeitigen Sanktionen hinsichtlich der Strafziele nicht auf die spielerische Haltung aus, dennoch gibt es eine signifikante negative Verbindung zur Steuerehrlichkeit. Möglicherweise ist die spielerische Haltung mehr durch eine individuelle Orientierung gegenüber Regeln und Gesetzen geprägt, und deshalb unabhängig von den verhängten Sanktionen. Im finalen Modell wurde spielerische Haltung und Abschreckung nicht mehr berücksichtigt, da der Fit des vereinfachten Modells gut war und daher das sparsamere Modell gewählt wurde (Reinecke, 2005).

Eine Stärke der Studie ist der Umstand, dass es sich bei den Teilnehmer/n/innen nicht um Studierende, sondern um selbstständige Steuerzahler/innen handelt, die annähernd repräsentativ für Österreich sind und als Selbstständige tatsächlich Erfahrung mit Steuern haben (Rechberger, Hartner, & Kirchler, 2009). Da es sich bei den Befragten um freiwillige Teilnehmer/innen des Online-Panels der GfK Austria GmbH handelt, können Effekte der Stichprobenziehung nicht vollständig ausgeschlossen werden. Außerdem beruhen die Daten über Steuerehrlichkeit auf den Eigenberichten der befragten Selbstständigen. Fragen über Steuern im Allgemeinen, insbesondere über das eigene

(möglicherweise nicht ganz ehrliche) Steuerverhalten im Speziellen sind höchst sensibel, daher ist es möglich, dass die Befragten ihre Antworten im Sinne der sozialen Erwünschtheit verfälscht haben. Da es sehr schwer ist, objektive Daten über das Steuerverhalten zu bekommen, wurde dieser Problematik so begegnet, dass den Teilnehmer/n/innen Vertraulichkeit zugesichert wurde.

Auf Basis der vorliegenden Ergebnisse müsste man bei einem Versuch, die Steuerehrlichkeit zu steigern, vor allem zu verhindern versuchen, dass sich eine negative Haltung zur Steuerbehörde entwickelt. Dazu wäre es hilfreich, wenn Strafen in der Wahrnehmung der Steuerzahler/innen nicht nur dazu beitragen, dass unehrliche Steuerzahler/innen ihre „gerechte Strafe“ bekommen und für ihr Vergehen „büßen“ müssen. Zusätzlich müsste bei der Bestrafung auch kommuniziert werden, dass Steuerhinterziehung Unrecht ist, sodass der Konsens über die sozialen Normen und Werte wiederhergestellt wird. Konkret würde dies bedeuten, dass das Finanzministerium Kampagnen schaltet, in denen Steuerhinterziehung klar verurteilt wird und gleichzeitig kommuniziert wird, dass Steuerhinterzieher/innen ihre „verdiente“ Strafe bekommen.

In weiteren Studien könnte erforscht werden, inwieweit diese unterschiedlichen Strafziele im Rahmen von konkreten Sanktionsmaßnahmen, wie zum Beispiel Geldbußen, Gefängnisstrafen und Freiheitsentzug, berücksichtigt werden.

## Literatur

- Arbuckle, J. L. (2003). *Amos 5.0. Update to the Amos User's Guide*. Chicago: SmallWaters Corporation.
- Bentham, J. (1962). Principles of penal law. In J. Bowring (Ed.), *The works of Jeremy Bentham* (p. 396). Edinburgh: W. Tait.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and evasion* (pp. 15-39). Aldershot: Ashgate Publishing Limited.
- Byrne, B. M. (2001). *Structural equation modeling with AMOS. Basic concepts, applications, and programming*. Mahwah, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
- Carlsmith, K. M. (2006). The roles of retribution and utility in determining punishment. *Journal of Experimental Social Psychology*, 42, 437-451.
- Carlsmith, K. M. (2008). On justifying punishment: The discrepancy between words and actions. *Social Justice Research*, 21, 119-137.
- Carlsmith, K. M., & Darley, J. M. (2008). Psychological aspects of retributive justice. *Advances in Experimental Social Psychology*, 40, 193-236.
- 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.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107-116.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2008). Procedural fairness and tax compliance. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 137-152.
- Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. New York: Wiley.
- Kant, I. (1952). The science of right. In R. Hutchins (Ed.), *Great books of the western world* (pp. 397-446). Edinburgh: T. and T. Clark.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope framework". *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Kirchler, E., & Pitters, J. (2007). Kontraproduktives Verhalten durch Schädigung öffentlicher Güter. In K. Moser (Ed.), *Lehrbuch Wirtschaftspsychologie*. Heidelberg: Springer.
- Lea, S. E. G., Tardy, R. M., & Webley, P. (1987). *The individual in the economy*. Cambridge: University Press.
- 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.
- Mühlbacher, S., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2007). Steuerhinterziehung und die Berücksichtigung des Einkommens in der Strafbemessung. *Wirtschaftspsychologie*, 9(4), 116-121.

- Nestler, C., Salvenmoser, S., & Bussmann, K.-D. (2007). *Wirtschaftskriminalität 2007. Sicherheitslage der deutschen Wirtschaft*. Frankfurt am Main & Halle an der Saale: Pricewaterhouse Coopers & Martin-Luther-Universität.
- Orth, U. (2003). Punishment goals of crime victims. *Law and Human Behavior*, 27(2).
- Oswald, M. E., Orth, U., & Hupfeld, J. (2003). Mikro- versus Makroperspektive der retributiven Gerechtigkeit, Strafziele und die Forderung nach Strafe. *Zeitschrift für Sozialpsychologie*, 34(4), 227-241.
- Park, C. G., & Hyun, J. K. (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modeling*, 25(8), 673-684.
- Pfusch statt Überstunden: Schattenwirtschaft floriert in der Krise. (22.01.2009). *Die Presse*. <http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/445834/index.do?from=suche.intern.portal>
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (2009). *SIT-Tax: (Duale) soziale Identität, Gerechtigkeit, Normen und Steuern: Fragebogen, Datenerhebung und Stichprobe* (Working Paper 2). Wien: Universität, Fakultät für Psychologie.
- Reinecke, J. (2005). *Strukturgleichungsmodelle in den Sozialwissenschaften*. München: R. Oldenbourg.
- Robinson, P. H., & Darley, J. M. (1997). The utility of desert. *Northwestern University Law Review*, 91, 453-499.
- Schneider, F. (2003). Zunehmende Schattenwirtschaft in Deutschland: Eine wirtschafts- und staatspolitische Herausforderung. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 72(1), 148-159.
- Schneider, F. & Enste, D. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(March), 77-114.
- Schwartz, R., & Orleans, S. (1967). On legal sanctions. *University of Chicago Law Review*, 34(Winter), 274-300.
- Mikrozensus-Arbeitskräfteerhebung (2006). am 4.3.2009 abgerufen unter [http://www.stat.at/web\\_de/statistiken/arbeitsmarkt/erwerbstaetige/selbststaendige\\_mithelfende/index.html](http://www.stat.at/web_de/statistiken/arbeitsmarkt/erwerbstaetige/selbststaendige_mithelfende/index.html).
- Spicer, M. W., & Lundstedt, S. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance*, 31, 295-305.
- 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, 499-513.
- von Hirsch, A. (1981). *Doing justice. The choice of punishments*. (5th. Ed. ed.). New York: Hill and Wang.
- Weiner, B., Graham, S., & Reyna, C. (1997). An attributional examination of retributive versus utilitarian philosophies of punishment. *Social Justice Research*, 10(4), 431-452.
- 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 and Human Behavior*, 32(5), 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).

## Anhang

### 1. Strafziele

#### 1.1 Vergeltung (*retribution*)

##### 1.1.1 Degradierung des Täters

Das österreichische Rechtssystem *IST derzeit* so, dass Steuerhinterzieher/innen...  
... für ihre Tat büßen müssen.  
... eine Strafe bekommen, die sie auch „spüren“.

##### 1.1.2 Strafhärte

Das österreichische Rechtssystem *IST derzeit* so, dass Steuerhinterzieher/innen...  
... nicht zu sanft angefasst werden.  
... streng bestraft werden.

#### 1.2 Abschreckung der Gesellschaft (*general deterrence*)

Das österreichische Rechtssystem *IST derzeit* so, dass alle Österreicher/innen  
... abgeschreckt werden, selbst Steuern zu hinterziehen.  
... davon abgehalten werden, selbst Steuern zu hinterziehen.

#### 1.3 Wiederherstellung der sozialen Normen (*value restoration oder general positive prevention*)

Das österreichische Rechtssystem *IST derzeit* so, dass alle Österreicher/innen  
... die Werte und Regeln lernen können, auf denen das österreichische Steuersystem basiert.  
... begreifen können, dass Steuerhinterziehung die Werte der Österreicher/innen verletzt.  
... ein Bewusstsein dafür entwickeln, dass Steuerhinterziehung unrecht ist.

### 2. Steuerehrlichkeit (*tax compliance*)

Ich habe noch nie bewusst erhöhte Ausgaben in einer Steuererklärung angegeben.  
Ich setze zum Teil auch Ausgaben ab, die überwiegend privat angefallen sind. [reversed]  
Ich sammle Rechnungen aus meinem Freundes- und Bekanntenkreis über Ausgaben, die ich in meiner Steuererklärung angeben könnte. [reversed]  
Ich bin bei meiner Steuererklärung immer 100% ehrlich.  
Ich setze Fahrtkosten für Fahrten ab, die ich nicht beruflich unternommen habe. [reversed]

### 3. Steuerbezogenen Motivationstendenzen (motivational postures)

#### 3.1 *Fügsamkeit (deference)*

##### 3.1.1 *Verpflichtung (commitment)*

Wenn ich meine Steuern bezahle, nützt das letztendlich allen.

Es gehört sich, seine Steuern zu bezahlen.

##### 3.1.2 *Kapitulation (capitulation)*

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.

#### 3.2. *Missachtung (defiance)*

##### 3.2.1 *Widerstand (resistance)*

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.

##### 3.2.2 *Loslösung (disengagement)*

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.

##### 3.2.3 *Spielerische Haltung (game playing)*

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.

## **Beitrag IV**

**Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (eingereicht). The Group Engagement Model of Tax Compliance: Procedural Justice, Resource Judgments, and Just Punishment Influencing Cooperation among Self-employed Taxpayers. *Social Justice Research*.**

**Status der Publikation: eingereicht**

## **IV) The Group Engagement Model of Tax Compliance: Procedural Justice, Resource Judgments, and Just Punishment Influencing Cooperation among Self-employed Taxpayers<sup>9</sup>**

### **Abstract**

This study builds upon the group engagement model of cooperation to explain tax compliance. Data from 474 self-employed Austrian taxpayers demonstrate the positive influence of procedural justice judgments (i.e., interactional justice and informational justice), and resource judgments (i.e., distributive justice and outcome favorability) on national identification. Furthermore, the group engagement model was extended by demonstrating that national identification is additionally influenced by justice of punishment (i.e., retribution and value restoration). While national identification was positively associated with favorable tax related attitudes (i.e., deference), its negative association with unfavorable tax related attitudes (i.e., defiance) could not be shown. Tax compliance was high in case of strong attitudes of deference and weak attitudes of defiance. Results indicate partial mediation of justice judgments and deference through national identification.

**Key Words:** Tax Compliance - National Identification - Justice - Motivational Postures - Tax Related Attitudes - Group Engagement Model

---

<sup>9</sup> Thanks are due to Barbara Kastlunger, Bettina Kubicek, Clara Kulich, and Agnieszka Zablocki for their helpful comments on earlier drafts of this article.

## Introduction

Tax compliance may be described as cooperation with national authorities and the society, since individual taxpayers sacrifice part of their individual income and give up purchasing power to finance public goods, which may or may not be beneficial for themselves. While for individual taxpayers, there are strong incentives to evade at least part of their taxes, national states rely on the cooperation of their citizens for promoting the welfare of the whole society. If many taxpayers would refrain from paying tax, the government would not be able to provide public goods at the loss of every citizen. The social dilemma of taxpaying is best solved when people voluntarily decide to cooperate with the government, since enforcement measures are costly (Kirchler, 2007).

Social identification with the group has been argued to be a central factor influencing cooperative attitudes and behavior (e.g., Taylor, 2003; Tyler and Blader, 2000; Wenzel, 2002b). Based on this assumption the group engagement model was developed to explain why individuals cooperate with social groups, organizations, and societies (Tyler and Blader, 2000, 2003). Originally it was applied to organizational phenomena to explain extra-role behavior (Blader and Tyler, 2009; Olkkonen and Lipponen, 2006), organizational cooperation (Boezeman and Ellemers, 2007; Dukerich, Golden and Shortell, 2002), turnover intentions (Olkkonen and Lipponen, 2004), and constructive change-oriented behavior (Fuller, Hester, Barnett, Frey *et al.*, 2006). Recently it was used to explain data of Australian taxpayers (Hartner *et al.*, 2008).

In the present study, we adopted the group engagement model of cooperation to provide further evidence for the influence of national identity (i.e., social identity in terms of the nation) on tax paying behavior. So far, procedural justice and resource judgments have been studied as antecedents of social identity. We demonstrate a promising extension of the model by incorporating perceptions of just punishment as further antecedents of social identity.

### *The Group Engagement Model*

The group engagement model integrates insights from the group-value model of procedural justice (Lind and Tyler, 1988), as well as the relational model of authority (Tyler and Lind, 1992) and aims at explaining people's cooperation with groups,

organizations, and societies (Blader and Tyler, 2009; Tyler and Blader, 2003). A fundamental assumption of the model is that individuals' willingness to cooperate with a social group depends on the degree to which they identify with a social group (Blader and Tyler, 2009; Turner, 1982; Tyler and Blader, 2000, 2003). When social identification with a certain social group is high, group membership is integrated into the self-concept, the group's goals and needs are perceived as the own goals and needs and group specific characteristics, attitudes and norms are internalized (Blader and Tyler, 2009; Taylor, 2003; Turner, 1982; Tyler and Blader, 2000).

What are the reasons for individuals to identify with social groups? In line with the social identity theory people identify with social groups, because they provide them with a positive identity (Tajfel and Turner, 1986; Turner, 1982), they satisfy their need for belongingness (Brewer, 1991), reduce uncertainty (Hogg and Abrams, 1993, cited in Blader and Tyler, 2009), and help making sense out of people and situations (Tajfel, 1978). When individuals identify with a social group, they take their group membership to receive information about their social identity. The more positive the information they receive, the more it allows them to create and maintain a positive social identity. The group engagement model considers two sources from which individual group members receive identity relevant information, namely judgments about procedural justice and material resources (Blader and Tyler, 2009). We argue that judgments about just punishment are a further source of a positive social identity and should therefore be taken into account.

##### *Procedural Justice (Interactional and Informational Justice)*

The main sources from which individuals gain information to foster their social identity are argued to be judgments about procedural justice (Tyler and Blader, 2003). They are based on evaluations of the interpersonal treatment and the process of decision making experienced in a group (see also Bies and Moag, 1986). In the present study we consider fair treatment in terms of interactional justice (Bies and Moag, 1986; Greenberg, 1993). Interactional justice was argued to be particularly important for the development of a favorable social identity. If group members are treated politely and respectfully, they feel their status being recognized by the respective group or society and show strong identification with it (Lind and Tyler, 1988; Tyler and Blader, 2003). Furthermore, we consider fair decision making procedures in terms of informational justice, which

incorporates the idea that everybody who is affected by a decision should be provided with sufficient information and explanation (Greenberg, 1993). It has been demonstrated experimentally that people showed lower ratings of stealing in response to underpayment by the experimenter under conditions of informational and interpersonal justice than without either of the two aspects of justice.

Wenzel (2006) studied the influence of interpersonal and informational aspects of justice and tax compliance. Australian taxpayers who had failed to make a tax declaration at time received reminder letters, which were designed to embody either aspects of interpersonal justice, informational justice or a standard letter (i.e., control condition). After a certain period of time, compliance rates between experimental conditions and the control condition were compared showing compliance being significantly higher among taxpayers receiving the interpersonal reminder letter and by tendency also among those receiving the informational letter than under control condition. By being treated with interpersonal and informational justice taxpayers may have felt respected by taxpayers and may have decided to pay their taxes on a voluntary base.

The influence of procedural justice on cooperation has already been investigated in the tax context (Hartner et al., 2008; Murphy, 2005; Murphy and Tyler, 2008; Murphy, Tyler and Curtis, 2009). With respect to procedural justice, predictions of the group engagement model have been tested (Hartner et al., 2008). In line with predictions, it was demonstrated that procedural justice had a positive relation to identity judgments, which had a positive relation to positive tax specific attitudes and a negative relation to negative tax specific attitudes. Tax evasion was found to be influenced only by the latter. However, the influence of resource judgments could not be demonstrated.

##### *Resource Judgments (Distributive Justice and Outcome Favorability)*

According to the group engagement model people use the material resources they receive from a group to receive information about their status in the group. Resource judgments comprise of judgments about distributive justice in terms of “*perceived fairness of resources received*” (Cropanzano and Ambrose, 2001, p. 121) and judgments about outcome favorability in terms of “*whether one receives a positive rather than a negative result*” (Skitka, Winkvist and Hutchinson, 2003, p. 311). The fairer resources are

distributed and the more resources they receive, the higher the identification with the social group (Tyler and Blader, 2003).

*Distributive justice* builds on the assumption that people compare the resources they receive themselves to resources others receive using some principles of justice or deservedness (Tyler, Boeckmann, Smith and Huo, 1997). However, when it comes to tax compliance, the three concepts of exchange justice, horizontal justice, and vertical justice are commonly distinguished (Kinsey and Grasmick, 1993; Kirchler, 2007; Wenzel, 2003).

*Exchange justice* describes a fair balance between taxes paid and benefits obtained from public goods. Perceived injustice in terms of exchange equity was associated with higher rates of tax resistance and tax evasion (Spicer and Becker, 1980; Spicer and Lundstedt, 1976). If taxpayers perceive inequity in terms of exchange with government, they attempt to restore equity by adjusting the amount of taxes they evade.

*Horizontal justice* demands equal treatment of equals, which means that people of the same group (e.g., income group) want to be treated in the same way, which may take the form of having the same tax burden, receiving the same public goods or having the same opportunities for tax minimization. Individuals who were told their taxes were higher than others evaded by relatively high amounts, while those who were told that their taxes were lower than others evaded by relatively small amounts (Spicer and Becker, 1980).

*Vertical justice* asks for different treatments of different groups (Steuerle, 2002). Therefore, it is considered as fair when differentiations are made among taxpayers who differ, for example, with respect to their income, family status, or expenses. This concept is also prevalent in the framework of tax rate progressivity, which means that for wealthy taxpayers a higher tax rate is applied than for less wealthy taxpayers (Moser, Evans and Kim, 1995). Torgler (2002) showed the effect of vertical inequity on participants with two different income classes but the same tax rate (i.e., 20 %), which contradicts the idea of tax rate progressivity. Participants were informed about the division of income and the amount of income in each group. In response to this violation of vertical equity and tax rate progressivity, low income taxpayers were more likely to undertake full tax evasion as compared to high income taxpayers.

*Outcome favorability* refers to whether a certain outcome is positive or negative (Skitka, Winqvist and Hutchinson, 2003). It was argued that tax authorities who aim for high tax compliance should consider outcome favorability in addition to outcome justice (Verboon and van Dijke, 2007). In the context of taxation, Trivedi, Shehata and Lynn (2003) showed that perceptions about being favorably treated had a positive effect on tax compliance. When participants discovered they were beneficiaries of tax inequity they significantly increased their compliance.

##### *Justice of Punishment*

Retributive justice refers to the perceived justice of punishment in response to the violation of social rules or norms (Miller and Vidmar, 1981; Tyler, Boeckmann, Smith and Huo, 1997; Vidmar and Miller, 1980; Wenzel, 2003). Perceived justice of punishment is not included in the group engagement model as originally developed by Tyler and Blader (Tyler and Blader, 2000, 2003). However, just punishment has been argued to be an important factor for building the social identity of group members (Tyler, Boeckmann, Smith and Huo, 1997). On the basis of the group value model they argued that “*people use evidence that they are receiving distributive, procedural and retributive justice as an indicator of the quality of their social relationship to the group and its authorities*” (Tyler, Boeckmann, Smith and Huo, 1997, p. 186).

There are two symbolic reasons why punishment of offenders has important implications for the social identity of the members of a social group. First, violations of social rules or norms do not only have physical or material consequences, they also show that the offender expresses contempt for the victim and changes the relations of status and power in society (Heider, 1958; Miller and Vidmar, 1981; Vidmar and Miller, 1980; Wenzel and Thielmann, 2006). Consequently, punishment may also incorporate a degradation of the offender and restores the balance of status and power in society.

Second, every violation of important rules of the social group bears the message of contempt for the rules of the group (Hogan and Emler, 1981; Miller and Vidmar, 1981). It is perceived as threatening, when important rules of the social group are violated, which are internalized by group members, guide their behavior and are important for their social identity (Hogg and Abrams, 1998; Tyler, Boeckmann, Smith and Huo, 1997). Consequently, punishment may help to restore the social consensus that the violated rules

and values are still intact (Miller and Vidmar, 1981; Wenzel and Thielmann, 2006). For Wenzel and his colleagues this value restoration function of punishment represents a distinctive form of justice called restorative justice (Wenzel and Thielmann, 2006). Restorative justice means “*the repair of justice through reaffirming a shared value-consensus*” (Wenzel, Okimoto, Feather and Platow, 2008, p. 375). It is argued here that punishment should serve both, the objective of retribution and of values restoration to be considered as just. If punishment is considered as just, people should feel respected and valued by the group and the group authorities and identify with that group.

In the context of taxation, it was demonstrated that people with a preference for retribution prefer traditional punishment for tax evasion (e.g., imprisonment), while those with a preference for value restoration prefer alternative punishment (e.g., compulsory education) (Wenzel and Thielmann, 2006).

##### *Attitudes Related to Tax Compliance (Deference and Defiance)*

Attitudes representing the positive and negative evaluations towards an attitude object are an important determinant of behavior (Ajzen, 1991; Fishbein and Ajzen, 1975). However, in order to predict a specific behavior on the basis of attitudes, both need to relate to the same context. Motivational postures have been specifically developed for the tax context to predict compliance with tax laws (Braithwaite, 2003). They account for the relation between taxpayers and tax authorities and can be defined as “*an interconnected set of beliefs and attitudes that are consciously held and openly shared with others*” (Braithwaite, 2003, p. 18). Five motivational postures have been distinguished, which can be grouped into two postures of deference (i.e. overall positive orientation towards taxpaying and the tax authority) and three postures of defiance (i.e., overall negative orientation). In line with theorizing, the postures of deference showed by tendency a negative relation to tax evasion, while defiance showed a positive relation (Braithwaite, 2003). This differentiation into deference and defiance corresponds to the argument of Smith and Kinsey (1987), that an adequate explanation of tax compliance requires the investigation of positive and negative opinions about the tax system. The two postures of deference are (a) *commitment* (i.e., feeling morally obliged to cooperation and tax honesty) and (b) *capitulation* (i.e., accepting the tax authority as legitimate and benign as long one complies). Defiance consists of (c) *resistance* (i.e., challenging the view of the tax authority as benign power and fighting for their rights), (d) *disengagement* (i.e., feeling more distanced to the tax authority out of frustration) and (e) *game-playing* (i.e.,

interpreting the law in ways to serve the own purpose rather than something to be respected a priori) (McBarnet, 2003b). In contrast to the other four motivational postures, game-playing was added later in response to discussions with taxpayers and tax officials (Braithwaite, 2003). Braithwaite (2003) argues that motivational postures may vary depending on the social identity of taxpayers. Consequently, deference and defiance are expected to be influenced by national identification with Austria.

##### *Tax Compliance as Cooperative Behavior*

In general terms, tax compliance can be defined as “*degree to which taxpayers comply with the tax law*” (James and Alley, 2002, p. 29). However, taxpayers do not like paying tax and may find various ways to reduce their tax, for example, through hiding some sources of income or through making exaggerated deductions claims (Lea, Tarpy and Webley, 1987; Wenzel, 2002a).

There is a long tradition of explaining tax compliance from an economic perspective by taking into account deterrent measures such as tax audits and fines (e.g. Allingham and Sandmo, 1972; Srinivasan, 1973). However, deterrence measures are frequently too lenient to account for the high level of tax compliance (Alm, McClelland and Schulze, 1992; Graetz and Wilde, 1985; Skinner and Slemrod, 1985). Psychological factors such as personal and social norms, justice perceptions, attitudes, motivational postures and social identity may additionally influence tax compliance or moderate the relation between economic factors and tax compliance (for a review see Kirchler, 2007; Wenzel, 2002a; Wenzel, 2004). Tax compliance does not solely result from a calculation of the costs and benefits related to tax evasion, it may further develop on a voluntary base, if psychological variables are favorable (Kirchler, Hoelzl and Wahl, 2008).

According to the group engagement model it is discretionary behaviour (i.e., behavior that goes beyond the requirements of a social group), which is mostly influenced by internal psychological factors, while mandatory behavior (i.e., behavior that is required by a group) is enforced by external factors, such as incentives or sanctions (Tyler and Blader, 2003). Cooperation out of internal motivation is the preferred form, since it does not rely on provision of rewards and punishment (Kirchler, Hoelzl and Wahl, 2008; Tyler and Blader, 2003). Even if governmental and tax authorities require full compliance with the tax laws from citizens, it is argued here that internal psychological factors contribute to the

present level of tax compliance. Consequently, tax compliance is expected to be influenced by internal psychological factors, such as justice considerations, tax related attitudes and social identification.

##### *The Research Model*

The present study was conducted to show that the predictions of the group engagement model also hold for explaining tax compliance. According to the model experienced justice with respect to procedures applied by tax authorities (i.e., procedural justice) and received resources (i.e., resource judgments) is predicted to be positively related to national identification (*Hypothesis 1*). This is because being treated according to justice principles by authorities communicates that one is a valued and respected member of the national group. In addition to that, we also wanted to show the influence of experienced justice of punishment on national identification. Consequently, we expect a positive relation between justice of punishment and national identification (*Hypothesis 2*). This goes beyond previous research on the group engagement model. However, it is argued that punishment of tax offenders is relevant for taxpayers in many ways (Wenzel, 2003). If punishment is perceived as just in terms of retribution and value restoration, compliant taxpayers may perceive their own status being restored and the social consensus about the violated values being re-established. This conveys positive messages for the own identity which should result in higher identification with the nation. Furthermore, we expect national identification to be strongly related to two forms of tax related attitudes (i.e., deference and defiance). In more detail, national identification should be positively related to deference, expressing a favorable stance towards taxpaying, and negatively related to defiance, expressing a negative stance towards taxpaying (*Hypothesis 3*). Behavioral cooperation in terms of tax compliance should be higher, when holding a stance of deference, and lower, when holding a stance of defiance (*Hypothesis 4*).

## **Method**

### *Procedure and Participants*

In total, 1729 self-employed members of an online panel were invited to take part in an online study about attitudes towards the Austrian tax system. A sample of 523 respondents from Austria completed the survey “SIT-Tax: (Dual) social identity, justice, norms and tax compliance” (Rechberger, Hartner and Kirchler, 2009) with a response rate of 30.25 %. Participation received credits that could be converted into shopping vouchers. In order to

avoid reactance of participants forced response format was omitted for items on tax compliance and socio-demographic variables. In the following, selection was confined to  $N = 474$  self-employed taxpayers with Austrian citizenship who answered all items to tax compliance<sup>10</sup>. As compared with data from the Statistik Austria (2006) respondents were representative for self-employed Austrians with respect to age ( $\chi^2 = 6.28$ ,  $df = 9$ ,  $p = .71$ ), mean age of respondents was  $M = 45.29$  ( $SD = 10.44$ ). However, with 69.83 % in the sample as compared to 65.08 % in the population, males were slightly over-represented ( $\chi^2 = 4.71$ ,  $df = 1$ ,  $p < .05$ ). About half of the participants (44.30 %) had a gross income of € 30.000 or less per year, another 22.78 % earned between € 30.001 and € 50.000, and the remaining 27.00 % earned more than € 50.000, while 5.91% did not report their income.

### *Material*

The online survey measured perceptions of (1) procedural justice, (2) resource judgments, (3) justice of punishment, (4) social identification, (5) tax related attitudes, and (6) tax compliance. All items were presented on a 7-point Likert scale ranging from 1 (*completely disagree*) to 7 (*completely agree*) (for the wording of items see Appendix). For the means, standard deviations, and the correlations between these concepts see Table I.

#### (1) Procedural Justice

Procedural justice is understood as just interaction processes between the tax authorities and taxpayers in terms of (i) interactional and (ii) informational justice (cf. Greenberg, 1993; Wenzel, 2006). Interactional justice is measured by two items (e.g., “Employees of the tax office treat taxpayers respectfully.”) and informational justice by three items (e.g., “Employees of the tax office are willing to answer questions.”). To test for the construct validity of the items confirmatory factor analyses (CFA) were conducted with Amos 5 by using a second-order approach (Arbuckle, 2003; Byrne, 2001). Interactional justice and informational justice were defined as first-order latent factors of the second order factor procedural justice. For reasons of identifiability residuals of the two first order factors were constrained to be equal. Fit indices were excellent with  $\chi^2(4, N = 474) = 8.45$ ,  $p = .08$ ,

---

<sup>10</sup> Participants with missing values only differed from those without missing values with respect to defiance. Defiance was higher among the former ( $M=4.44$ ;  $SD = .99$ ) than among the latter ( $M = 3.85$ ,  $SD = 1.18$ ;  $t(489) = 2.06$ ;  $p < .05$ ,  $\eta = .51$ ).

comparative fit index (CFI) = 1, and root mean square error of approximation (RMSEA) = .0511 (probability of RMSEA being below .05 is .45).

#### (2) Resource Judgments

Items refer to (i) distributive justice and (ii) outcome favorability. Distributive justice was assessed with four items encompassing the perceived justice of the exchange with the government as well as just distribution of payments, benefits and legal options for tax minimization (e.g., “*Governmental benefits are fairly distributed among everybody.*”). *Outcome favorability* measured the degree to which tax payments, benefits and legal opportunities for tax minimization are perceived to be favorable for Austrian taxpayers (e.g., “*In Austria there are more opportunities than in other countries to minimize tax legally.*”). To test for the construct validity distributive justice and outcome favorability were taken as first order latent variables of the second order latent variable resource judgments. After constraining residuals to be equal among the first-order factors, obtained fit indices were excellent with  $\chi^2(13, N = 474) = 38.41, p < .001$ , CFI = .97, and RMSEA = .06 (probability of RMSEA being below .05 is .14).

#### (3) Justice of Punishment

Justice of punishment was researched in terms of (i) retribution involving a degradation of the offender with respect to status or power and (ii) value restoration involving the reaffirmation of values for the offender as well as for the society (cf. Wenzel and Thielmann, 2006). Measurement of the items was two-fold. First, participants were asked how punishment for tax evaders should be carried out in Austria, and second, they were asked the equivalent questions on how they think punishment is currently carried out in Austria. The discrepancy between the respective statements was calculated. To avoid negative values and to assure that high values are indicative of perceived justice in terms of high correspondence between what “should be” and what “really is” a constant of 7 was added. A sample item for retribution (six items) would be “Jurisdiction in Austria should guarantee [guarantees] that tax evaders are punished rigorously”. Value restoration included two items on the restoration of the values of the offender (e.g., “*Jurisdiction in*

---

<sup>11</sup> RMSEA less than .05 corresponds to „good“ fit and less than .08 to „acceptable“ fit (McDonald & Ho, 2002).

**Table I:** Means, standard deviations, and correlations

| Variables   | <i>M</i> | <i>SD</i> | 1      | 2       | 3       | 4       | 5       | 6       | 7       | 8       | 9      | 10     | 11     | 12      | 13      |
|-------------|----------|-----------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|--------|--------|--------|---------|---------|
| 1 NI        | 4.74     | 1.34      | 1      |         |         |         |         |         |         |         |        |        |        |         |         |
| 2 PJ        | 4.68     | 1.22      | .17*** | 1       |         |         |         |         |         |         |        |        |        |         |         |
| 3 InformJ   | 4.64     | 1.28      | .16*** | .93***  | 1       |         |         |         |         |         |        |        |        |         |         |
| 4 InterJ    | 4.76     | 1.44      | .14**  | .87***  | .63***  | 1       |         |         |         |         |        |        |        |         |         |
| 5 RJ        | 2.93     | 0.97      | .15**  | .31***  | .30***  | .25***  | 1       |         |         |         |        |        |        |         |         |
| 6 DistrJ    | 2.71     | 1.21      | .14**  | .29***  | .29***  | .23***  | .93***  | 1       |         |         |        |        |        |         |         |
| 7 OutcFav   | 3.23     | 0.96      | .12*   | .23***  | .22***  | .20***  | .78***  | .50***  | 1       |         |        |        |        |         |         |
| 8 JP        | 8.63     | 1.54      | .12**  | .06     | .02     | .09*    | -.06    | -.10*   | .03     | 1       |        |        |        |         |         |
| 9 Retrib    | 7.98     | 1.96      | .11*   | .05     | .01     | .08     | .00     | -.04    | .07     | .88***  | 1      |        |        |         |         |
| 10 ValRestO | 9.21     | 2.10      | .05    | .04     | -.00    | .09     | -.05    | -.07    | .01     | .70***  | .41*** | 1      |        |         |         |
| 11 ValRestS | 9.30     | 1.76      | .11*   | .06     | .04     | .06     | -.13**  | -.15**  | -.05    | .75***  | .39*** | .56*** | 1      |         |         |
| 12 Defer    | 4.87     | 1.24      | .24*** | .45***  | .41***  | .40***  | .39***  | .36***  | .31***  | .28***  | .26*** | .24*** | .16*** | 1       |         |
| 13 Defi     | 3.53     | 1.28      | -.08   | -.43*** | -.41*** | -.34*** | -.25*** | -.24*** | -.18*** | -.15*** | -.15** | -.15** | -.07   | -.45*** | 1       |
| 14 TC       | 5.68     | 1.31      | .05    | .12*    | .07     | .14**   | .05     | .09     | -.01    | .24***  | .19*** | .23*** | .17*** | .31***  | -.30*** |

Note<sup>a</sup>: N = 474; \*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$ ; Note<sup>b</sup>: NI (National Identification), PJ (Procedural Justice), InformJ (Informational Justice), InterJ (Interactional Justice), RJ (Resource Judgments), DistrJ (Distributive Justice), OutcFav (Outcome Favorability), JP (Justice of Punishment), Retrib (Retribution), ValRestO (Restoring the Offender's Values), ValRestS (Restoring the Society's Values), Defer (Deference), Defi (Defiance), TC (Tax Compliance)

*Austria should guarantee [guarantees] that tax evaders have the possibility to learn how to comply with Austrian tax-laws.”)* and three items on the restoring of values on the societal level (e.g., *“Jurisdiction in Austria should guarantee [guarantees] that all Austrians can learn the values and rules on which the Austrian tax system is grounded.”*.) A second-order CFA was conducted with retribution, restoring the offender’s values, and restoring the society’s values as three latent first-order factors of the second order factor justice of punishment. For retribution two correlations between error terms were allowed and for restoring the society’s values one correlation between error terms was allowed, which was justified by similar wording of items. The resulting fit indices were satisfactory with  $\chi^2(38, N = 474) = 135.50, p < .001, CFI = .97$ , and  $RMSEA = .07$  (probability of  $RMSEA$  being below .05 is .00).

#### (4) Social Identification

In the present study, social identification is defined in terms of national identification with “Austria” measured by four items (e.g., *“When the Austrians are praised, I am pleased.”*). People identified highly with Austria ( $M = 4.74; SD = 1.34$ ). Construct validity of national identification was tested by confirmatory factor analysis showing excellent fit ( $\chi^2(2, N = 474) = 3.21, p = .20, CFI = 1$ , and  $RMSEA = .04$  (probability of  $RMSEA$  being below .05 is .53).

#### (5) Attitudes Related to Tax Compliance

In the present study, tax related attitudes were investigated on the basis of the concept of motivational postures (Braithwaite, 2003). In line with earlier research (Rechberger, Hartner and Kirchler, subm.), two items were selected for each motivational posture and grouped according into (i) deference representing an overall positive attitude to the tax authority and taxpaying and (ii) defiance as an overall negative attitude. A sample item for the four items on deference is *“Paying my tax ultimately advantages everyone.”*, and a sample item for the four items on defiance is *“I don’t care if I am not doing the right thing by the Austrian Tax Office.”*. Deference ( $M = 4.87; SD = 1.24$ ) was higher among participants than defiance ( $M = 3.54; SD = 1.28; t(473) = 13.52; p < .001$ ). Construct validity was tested separately for deference and defiance. Fit indices for deference were good after allowing two error terms among the items on capitulation to be correlated ( $\chi^2(1, N = 474) = 1.15, p = .28, CFI = 1, RMSEA = .02$ , and probability of  $RMSEA$  being below .05 is .52). For defiance, fit indices were excellent after removing two items on game-

playing<sup>12</sup> ( $\chi^2(2, N = 474) = 2.05, p = .36, CFI = 1, RMSEA = .01$ , probability of RMSEA being below .05 is .69).

##### (6) Tax Compliance

In this research, tax compliance was measured by five items (e.g., “*I collect bills from my friends and acquaintances about expenses which I could use for my tax declaration.*”). According to the self-report measures tax compliance is very high ( $M = 5.68; SD = 1.31$ ). Construct validity was tested by allowing for one correlation between error terms that measured tax compliance in rather general terms. Resulting fit was very good with  $\chi^2(4, N = 474) = 3.87, p < .001, CFI = 1$ , and  $RMSEA = .00$  (probability of RMSEA being below .05 is .83).

## Results

### *Structural Equation Model*

Structural equation modeling with Amos 5 (i.e., maximum likelihood method) was used to test for the relations predicted on the basis of the group engagement model of cooperation. More specifically, it was tested whether national identification is positively related to procedural justice and resource judgments (*Hypothesis 1*) as well as justice of punishment (*Hypothesis 2*), and whether national identification is significantly related to tax related attitudes, showing a positive association with deference and a negative association with defiance (*Hypothesis 3*). Furthermore, deference is expected to show a positive and defiance a negative influence on tax compliance (*Hypothesis 4*). When conducting the analysis, the exogenous variables procedural justice, resource judgments, and justice of punishment were modeled as latent second-order factors, while the remaining variables (i.e., tax compliance, national identification, deference, and defiance) were modeled as latent first-order factors. Since it was already accounted for residual variance at the level of first-order factors, latent second-order factors were fixed to 1 having no residual variance (cf. Byrne, 2001). Obtained fit indicators were satisfactory with  $\chi^2(720, N =$

---

<sup>12</sup> This procedure was justified on a theoretical basis, since game-playing is rather associated with taxpayers attempts to legally reduce tax by outwitting tax authorities (Braithwaite, 2003; McBarnet, 2003a), whereas the present study focuses on illegal ways of reducing tax (i.e., tax evasion). Furthermore, this decision was supported by an empirical analysis of the construct validity of defiance, which demonstrates a poor fit when items on game-playing are integrated ( $\chi^2(9, N = 474) = 205.80, p < .001, CFI = .75$ , and  $RMSEA = .22$  (probability of RMSEA being below .05 is .00)).

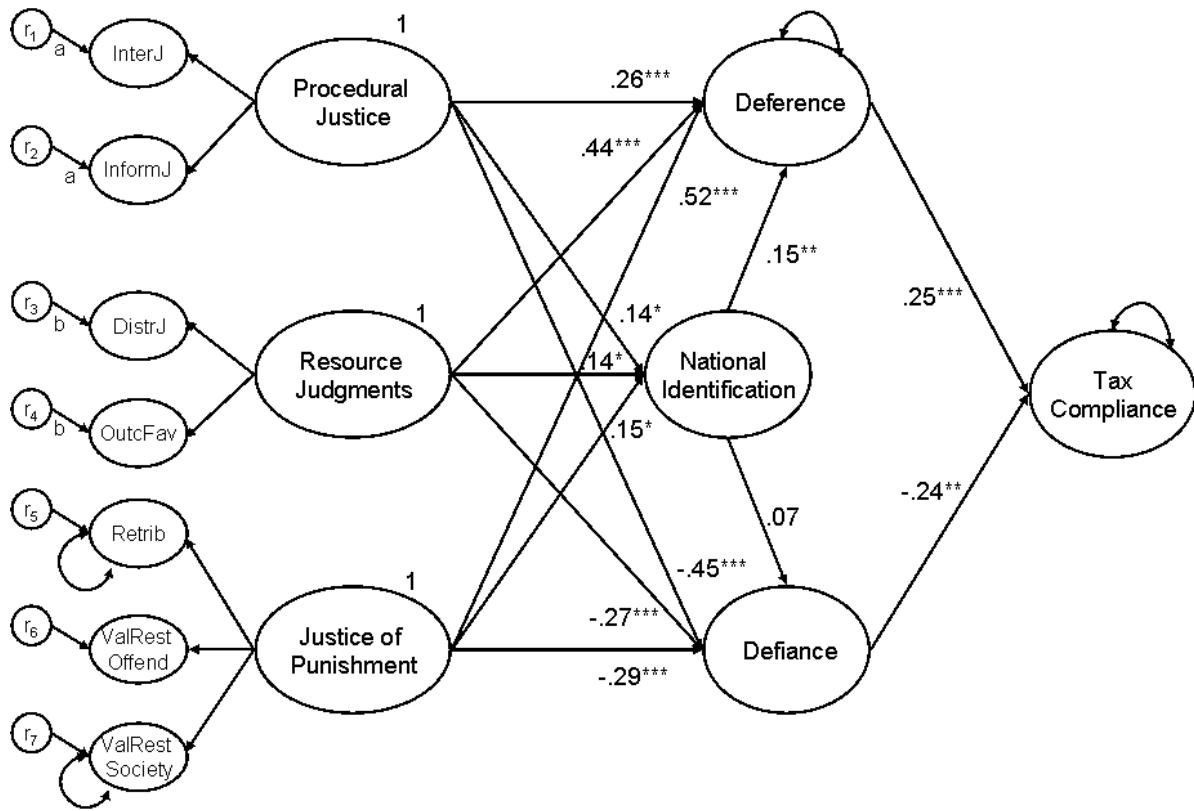
474) = 1470.03,  $p < .001$ , CFI = .91, RMSEA = .05, and probability of RMSEA being below .05 is .93).

In a next step, we tested, whether a model shows a better fit, when the direct relations between justice considerations (i.e., procedural justice, resource judgments, and justice of punishment) and tax related attitudes (i.e., deference and defiance) are included (cf. Hartner et al., 2008). Since the fit was significantly better for the model including direct relations ( $\Delta\chi^2 = 218.89$ ,  $\Delta df = 6$ , and  $p < .001$ ), we opted for this model ( $\chi^2(714, N = 474) = 1201.14$ ,  $p < .001$ , CFI = .94, RMSEA = .04, and probability of RMSEA being below .05 is 1).

As can be seen in Figure 1, predictions made on grounds of the group engagement model of cooperation were largely supported by data of Austrian taxpayers. More specifically, national identification was positively related to procedural justice and resource judgments (each with  $\beta = .14$ ,  $p < .05$ ) supporting Hypothesis 1. Furthermore, Hypothesis 2 predicted a positive relation between justice of punishment and national identification that was not included in the group engagement model as developed by Blader and Tyler (Blader and Tyler, 2009; Tyler and Blader, 2000, 2003). In line with that, justice of punishment proved to significantly influence national identification ( $\beta = .15$ ,  $p < .05$ ). National identification held a positive relation to deference ( $\beta = .15$ ,  $p < .01$ ), while the relation to defiance was statistically not significant ( $\beta = .07$ ,  $p = .22$ ), providing only partial support for Hypothesis 3. Tax compliance was positively influenced by deference ( $\beta = .25$ ,  $p < .001$ ) and negatively by defiance ( $\beta = -.24$ ,  $p < .01$ ) supporting Hypothesis 4.

Testing the direct effects of justice considerations on indicators of tax related attitudes, we found deference being strongly related to procedural justice ( $\beta = .26$ ,  $p = .001$ ), resource judgments ( $\beta = .44$ ,  $p = .001$ ) and justice of punishment ( $\beta = .52$ ,  $p = .01$ ). Defiance showed strong negative relations to procedural justice ( $\beta = -.45$ ,  $p = .001$ ), resource judgments ( $\beta = -.27$ ,  $p = .001$ ), and justice of punishment ( $\beta = -.29$ ,  $p = .001$ ). In a further step, it was tested iteratively, whether any of these direct relations is necessary (cf. Reinecke, 2005). Results showed that elimination of any of the direct relations would result in a significantly worse-fitting model with  $\Delta\chi^2$  ranging from 11.84 to 102.19 (for all  $\Delta\chi^2$ -Tests:  $df = 1$ ;  $p < .001$ ). Thus, the final model allows justice perceptions (i.e., procedural justice, resource judgments, just punishment) being directly related to tax

related attitudes (i.e., deference and defiance) and being partially mediated through national identification.



**Figure 1:** Results of the structural equation model  
Notec: N = 474; \*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .00$

## Discussion

The central aim of the present study was to research tax compliance on the basis of an extended version of the group engagement model of cooperation. In line with this model, it was demonstrated that procedural justice and resource judgments are positively related to national identification (*Hypothesis 1*). People use these justice judgments to make inferences about their standing in the social group, and therefore, identify more strongly with social groups, which provide them with favorable information. As an extension of the group engagement model, it was argued that national identification should be additionally influenced by justice of punishment, since judgments about just punishment should also reflect favorably on the social identity. The present data support this prediction of a positive relation between justice of punishment and national identification (*Hypothesis 2*). The relations between the three aspects of justice judgments and national identification

were equally strong, indicating that people consider all three kinds of justice judgments as equally relevant.

However, expectations about the relations between national identification and tax related attitudes could only partly be supported (*Hypothesis 3*). While the positive relation between national identification and deference (i.e., positive tax related attitude) was as expected significant, the negative relation between national identification and defiance (i.e., negative tax related attitude) could not be demonstrated. However, an earlier study among Australian taxpayers showed the negative relation between national identification and defiance (Hartner et al., 2008). Social identification in terms of the nation was predicted to mediate the relation between justice judgments and tax related attitudes. The present data support a partial mediation of the relation between justice judgments and deference through national identification, since justice judgment were found to exert additionally a direct influence on tax related attitudes. A recent study that was conducted in the organizational context found some support for social identification partially mediating the relations between procedural justice and economic outcomes on the one hand and cooperation on the other hand (Blader and Tyler, 2009).

In correspondence with *Hypothesis 4*, tax compliance was positively related to deference and negatively related to defiance. In the present study, the influence of deference and defiance on tax compliance was equally strong. However, earlier studies show a stronger influence of negative tax related attitudes (Hartner et al., 2008). Possibly this difference may be explained by a different focus in measuring tax compliance. While the present study focused more on tax compliance in terms of deductions, the study of Hartner et al. (2008) focused more on tax compliance in terms of declared income.

One merit of the present study is that it is based on a representative sample of self-employed taxpayers in Austria. Throughout the questionnaire it was opted for a forced response format to limit the extent of missing data. However, forced response was omitted for questions on tax compliance and income, since these questions are highly sensitive and may have caused some participants to quit. One possible limitation of the study is its reliance on self-reported tax compliance. However, research on tax compliance frequently uses self-report data, since opportunities to get real behavioral data of taxpayers are rare.

Furthermore, due to the correlative nature of the data, causal relations should only be interpreted with caution.

It may be argued that most studies about the group engagement model were conducted in an organizational setting (e.g., Blader and Tyler, 2009; Boezeman and Ellemers, 2007; Olkkonen and Lipponen, 2006) and that applicability to other contexts may be difficult. However, the authors explicitly stated that the model is designed to explain cooperation with groups, organizations, and societies (Blader and Tyler, 2009; Tyler and Blader, 2003). The present results show that it is promising to apply the group engagement model on phenomena of cooperation at the societal level, such as tax compliance. It may be also used to explain other forms of societal cooperation, such as taking care of social and ecological resources.

A major strength of the present study is the extension of the group engagement model by taking into consideration the influence of just punishment on social identification. When authorities punish offenders they clearly show, that it will not be tolerated when some group members try to bring themselves in better situation than compliant group members and when important group rules are violated. Through punishment for tax evasion, which may take the form of fines or - in extreme cases - imprisonment, tax evaders lose their favorable economic or social status. Furthermore, punishment of tax evaders communicates that tax evasion is not a peccadillo and that everybody must honestly contribute to tax revenue. It is argued here, that further research on the group engagement model should incorporate the implications of just punishment on social identity judgments.

##### *Implications for governmental and tax authorities*

What recommendations can be drawn for improving compliance with tax laws? The present study suggests that all three aspects of justice judgments are important for taxpayers to develop strong national identification, which in further consequence leads to favorable tax related attitudes and higher tax compliance. Therefore, all three aspects of justice should be considered when governments are trying to improve tax compliance. Starting with procedural justice, the study of Wenzel (2006) demonstrated that taxpayers react with higher tax compliance when correspondence with the tax authorities is in line with interactional and informational justice. Recently, the Austrian ministry of finance has

sent out letters to inform taxpayers about their right to reclaim a certain part of their income tax. Interactional justice may be strengthened by treating taxpayers friendly and respectful with the mindset of providing service to their clients instead of the mindset of taxpayers as potential robbers that need to be caught of evading (cf. Kirchler, Hoelzl and Wahl, 2008).

When it comes to resource judgments, it may be more difficult to communicate to taxpayers that their tax payments and benefits are in line with distributive justice and outcome favorability, since the different tax rates for different groups of taxpayers are quite obvious. This issue is also addressed by the call for the implementation of a flat tax system. However, there is one way for the tax authority to improve the taxpayers' perceptions of received resources by pointing out the many different ways, in which individual taxpayers benefit from tax funded goods. Different campaigns could be offered for different groups of taxpayers to increase perceptions of exchange justice.

Finally, the implications of the present findings with regard to just punishment are discussed. When tax authorities decide to punish tax evaders too inadequately or to execute a tax amnesty, this may be considered as unfair by honest taxpayers and may lead them, in the long run, to evade taxes themselves (e.g., Hasseldine 1998; Parle & Hirlinger 1986).

To conclude, the present study demonstrates that the group engagement model of cooperation can be successfully applied to explaining tax compliance and that the model should be supplemented by perceptions of just punishment. Furthermore, the study points out promising ways for tax authorities to increase tax compliance by improving perceived justice and national identification. If the government wants to increase tax compliance, our data suggest that it is a good starting point to treat taxpayers with respect and give them adequate information (i.e., procedural justice), point out the ways taxpayer benefit from tax-funded goods (i.e., resource judgments), and give tax evaders their deserved punishment, which signals that tax evasion is against societal values (i.e., justice of punishment).

### References

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50: 179-211.
- Allingham, M., and Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1: 323-338.
- Alm, J., McClelland, G. H., and Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48: 21-38.
- Arbuckle, J. L. (2003). *Amos 5.0. Update to the Amos User's Guide*, SmallWaters Corporation, Chicago.
- Bies, R. J., and Moag, J. S. (1986). Interactional justice, In Lewicki, R. J., Sheppard, B. M. and Bazerman, M. H. (eds.), *Research on Negotiations in Organizations*, JAI, Greenwich, CT, pp. 43-55.
- Blader, S. L., and Tyler, T. R. (2009). Testing and extending the group engagement model: Linkages between social identity, procedural justice, economic outcomes, and extrarole behavior. *Journal of Applied Psychology*, 94: 445-464.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions, In Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing Limited, Aldershot, pp. 15-39.
- Brewer, M. B. (1991). The social self: On being the same and different at the same time. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 17: 475-482.
- Byrne, B. M. (2001). *Structural Equation Modeling with AMOS. Basic Concepts, Applications, and Programming*, Lawrence Erlbaum Associates Publishers, Mahwah, New Jersey.
- Cropanzano, R., and Ambrose, M. L. (2001). Procedural and distributive justice are more similar than you think: A monistic perspective and a research agenda, In Greenberg, J., and Cropanzano, R. (eds.), *Advances in Organizational Justice*, Stanford University Press, Stanford, pp. 119-151.
- Fishbein, M., and Ajzen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, Addison-Wesley, Reading, MA.
- Graetz, M. J., and Wilde, L. L. (1985). The economics of tax compliance: fact and fantasy. *National Tax Journal*, 38: 355-363.
- Greenberg, J. (1993). The social side of fairness. Interpersonal and informational classes of organizational justice, In Cropanzano, R. (ed.), *Justice in the Workplace: Approaching Fairness in Human Resources Management*, Lawrence Erlbaum Associates, Hillsdale, NJ, pp. 79-103.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., and Schabmann, A. (2008). Procedural fairness and tax compliance. *Economic Analysis & Policy*, 38: 137-152.
- Hasseldine, J. (1998). Tax amnesties: an international review. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 52: 303-310.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*, New York, Wiley.
- Hogan, R., and Emler, N. P. (1981). Retributive justice, In Lerner, M. J., and Lerner, S. C. (eds.), *The Justice Motive in Social Behavior. Adapting to Times of Scarcity and Change*, Plenum Press, Waterloo, pp. 125-143.
- Hogg, M. A., and Abrams, D. (1993). *Group Motivation. Social Psychological Perspectives*, Harvester Wheatsheaf, New York.

- Hogg, M. A., and Abrams, D. (1998). Conformity and social influence, In Hogg, M. A., and Abrams, D. (eds.), *Social Identifications. A Social Psychology of Intergroup Relations and Group Processes*, Routledge, London, pp. 157-185.
- James, S., and Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2: 27-42.
- Kinsey, K. A., and Grasmick, H. G. (1993). Did the tax reform act of 1986 improve compliance? Three studies of pre- and post-TRA compliance attitudes. *Law & Policy*, 15: 239-325.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope framework". *Journal of Economic Psychology*, 29: 210-225.
- Lea, S. E. G., Tarpy, R. M., and Webley, P. (1987). *The Individual in the Economy*, University Press, Cambridge.
- Lind, E. A., and Tyler, T. R. (1988). *The Social Psychology of Procedural Justice*, Plenum, New York.
- McBarnet, D. (2003). When compliance is not the solution but the problem: From changes in Law to changes in attitude, In Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing Limited, Aldershot, pp. 229-243.
- McDonald, R. P., and Ho, M.-H. R. (2002). Principles and practice in reporting structural equation analyses. *Psychological Methods*, 7: 64-82.
- Miller, D. T., and Vidmar, N. (1981). The social psychology of punishment reactions, In Lerner, M. J., and Lerner, S. C. (eds.), *The Justice Motive in Social Behavior. Adapting to Times of Scarcity and Change*, Plenum Press, Waterloo, pp. 145-172.
- Moser, D. V., Evans, J. H. I., and Kim, C. K. (1995). The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions. *The Accounting Review*, 70: 619-634.
- Murphy, K. (2005). Regulating more effectively: the relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. *Journal of law and society*, 32: 562-589.
- Murphy, K., and Tyler, T. (2008). Procedural justice and compliance behaviour: The mediating role of emotions. *European Journal of Social Psychology*, 38: 652-668.
- Murphy, K., Tyler, T., and Curtis, A. (2009). Nurturing regulatory compliance: Is procedural justice effective when people question the legitimacy of the law?. *Regulation and Governance*, 3: 1-26.
- Okimoto, T. (2007). The moderating and mediating role of group identification in observers' reactions to intragroup respect. *European Journal of Social Psychology*, 39: 69-81.
- Olkkonen, M. E., and Lipponen, J. (2006). Relationships between organizational justice, identification with organization and work unit, and group-related outcomes. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 100: 202-215.
- Parle, W. M., and Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 46: 246-255.
- Rechberger, S., Hartner, M., and Kirchler, E. (2009). *SIT-Tax: (Duale) soziale Identität, Gerechtigkeit, Normen und Steuern: Fragebogen, Datenerhebung und Stichprobe. Working Paper 2, University of Vienna*.
- Rechberger, S., Hartner, M., & Kirchler, E. (in press). Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen. In D. Enste & F. Schneider (Eds.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*. Wien: Lit-Verlag.

- Reinecke, J. (2005). *Strukturgleichungsmodelle in den Sozialwissenschaften*, R. Oldenbourg, München.
- Skinner, J., and Slemrod, J. (1985). An economic perspective on tax evasion. *National Tax Journal*, 38: 345-353.
- Skitka, L. J., Winquist, J., and Hutchinson, S. (2003). Are outcome fairness and outcome favorability distinguishing psychological constructs? A meta-analytical review. *Social Justice Research*, 16: 309-341.
- Smith, K. W., and Kinsey, K. A. (1987). Understanding taxpaying behavior: A conceptual framework with implications for research. *Law & Society Review*, 21: 639-663.
- Spicer, M. W., and Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 33: 171-175.
- Spicer, M. W., and Lundstedt, S. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance*, 31: 295-305.
- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2: 339-346.
- Steuerle, C. E. (2002). And equal (tax) justice for all?, In Thorndike, J. J., and Ventry, D. J. J. (eds.), *Tax Justice: The Ongoing Debate*, Urban Institute Press, Washington, D.C., pp. 253-284
- Tajfel, H. (1978). Social categorization, social identity and social comparison, In Tajfel, H. (ed.), *Differentiation between Social Groups. Studies in the Social Psychology of Intergroup Relations*, Academic Press, London, pp. 61-76.
- Tajfel, H., and Turner, J. C. (1986). The social identity theory of intergroup behaviour, In Worchel, S., and Austin, W. G. (eds.), *Psychology of Intergroup Relations*, Nelson-Hall, Chicago, pp. 7-24.
- Taylor, N. (2003). Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities, In Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing Limited, Hants, pp. 71-92.
- Torgler, B. (2002). Vertical and Exchange Equity in a Tax Morale Experiment. Retrieved 16.11.2003, from <http://polis.unipmn.it/epcs/papers/torgler.pdf>
- Trivedi, V. U., Shehata, M., and Lynn, B. (2003). Impact of personal and situational factors on taxpayer compliance: an experimental analysis. *Journal of Business Ethics*, 47: 175-197.
- Turner, J. C. (1982). Towards a cognitive redefinition of the social group, In Tajfel, H. (ed.), *Social Identity and Intergroup Relations*, University Press, Cambridge, pp. 15-40.
- Tyler, T. R., and Blader, S. L. (2000). *Cooperation in Groups: Procedural Justice, Social Identity, and Behavioral Engagement*, Psychology Press, Philadelphia.
- Tyler, T. R., and Blader, S. L. (2003). The group engagement model: Procedural justice, social identity, and cooperative behavior. *Personality and Social Psychology Review*, 7: 349–361.
- Tyler, T. R., Boeckmann, R. J., Smith, H. J., and Huo, Y. J. (1997). *Social Justice in a Diverse Society*, Westview Press, Boulder.
- Tyler, T. R., and Lind, E. A. (1992). A relational model of authority in groups, In Zanna, H. (ed.), *Advances in Experimental Social Psychology*, Academic Press, New York, pp. 115 - 191.
- Verboon, P., and van Dijke, M. (2007). A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability. *Journal of Economic Psychology*, 28: 704-727.
- Vidmar, N., and Miller, D. T. (1980). Social psychological processes underlying attitudes towards legal punishment. *Law & Society Review*, 14: 565-602.

- Wenzel, M. (2002a). 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. (2002b). What is social about justice? Inclusive identity and group values as the basis of the justice motive. *Journal of Experimental Social Psychology*, 38: 205-218.
- Wenzel, M. (2003). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field, In Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing Limited, Hants pp. 41-69.
- Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25: 213-228.
- Wenzel, M. (2006). A letter from the tax office: Compliance effects of informational and interpersonal justice. *Social Justice Research*, 19: 345-364.
- Wenzel, M., Okimoto, T. G., Feather, N. T., and Platow, M. J. (2008). Retributive and restorative justice. *Law and Human Behavior*, 32: 375-389.
- Wenzel, M., and 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: 450-470.

### Appendix

#### Procedural Justice (PJ)

##### *Interactional Justice (InterJ)*

InterJ1: Employees of the tax office are friendly.

InterJ2: Employees of the tax office treats taxpayers respectfully.

##### *Informational Justice (InformJ)*

InformJ1: Employees of the tax office provide adequate information to taxpayers.

InformJ2: Employees of the tax office are willing to answer questions.

InformJ3: Employees of the tax office hold back important information.

#### Resource Judgments (RJ)

##### *Distributive Justice (DistrJ)*

DistrJ1: The Austrian tax system distributes the tax burden fairly among all tax payers.

DistrJ2: The benefits of the Austrian state are distributed fairly among all people.

DistrJ3: Overall, the relation between governmental benefits and tax rates is fair in Austria.

DistrJ4: Opportunities to reduce tax are fairly distributed among all taxpayers.

##### *Outcome Favorability (OutcFav)*

OutcFav1: In Austria tax rates are higher than in other countries.

OutcFav2: In Austria taxes are rather used for the benefit of all Austrians than in other countries.

OutcFav3: In Austria there are more opportunities to reduce taxes legally than in other countries.

#### Justice of Punishment (JP)

##### *Retribution (Retrib)*

Retrib1: Jurisdiction in Austria should allow [*allows*] adequate punishment for tax evaders. [c1<sup>13</sup>]

Retrib2: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders receive their deserved punishment. [c1]

---

<sup>13</sup> Expressions in brackets indicate that error terms between the corresponding items have been correlated during structural equation modelling.

#### IV) The Group Engagement Model of Tax Compliance

---

Retrib3: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders expiate for their offense.

Retrib4: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders receive a punishment that has an impact on them.

Retrib5: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders are not treated too gently. [c2]

Retrib6: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders are punished rigorously. [c2]

##### *Restoring the offender's values (ValRestO)*

ValRestO1: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders have the chance to see that tax evasion is immoral.

ValRestO2: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that tax evaders have the possibility to learn how to comply with Austrian tax-laws.

##### *Restoring the society's values (ValRestS)*

ValRestS1: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that all Austrians can learn the values and rules on which the Austrian tax system is grounded. [c3]

ValRestS2: Jurisdiction in Austria should guarantee [*guarantees*] that all Austrians understand that tax evasion is against values of the Austrians. [c3]

ValRestS3: Jurisdiction in Austria should allow [*allows*] that all Austrians develop a consciousness that tax evasion is not right.

##### National Identification (NI)

NI1: I am a typical Austrian.

NI2: When the Austrians are praised, I am pleased.

NI3: I feel closely connected to other Austrian people.

NI4: I like being Austrian.

##### Tax related Attitudes: Deference (Defer)

Defer1: Paying my tax ultimately advantages everyone.

Defer2: Paying tax is the right thing to do.

Defer3: If you cooperate with the Tax Office in Austria, they are likely to be cooperative with you. [c4]

Defer4: Even if the Tax Office in Austria finds that I am doing something wrong, they will respect me in the long run as long as I admit my mistakes. [c4]

##### Tax related Attitudes: Defiance (Defi)

- Defi1: As a society, we need more people willing to take a stand against the Tax Office in Austria.
- Defi2: It's impossible to satisfy the Tax Office in Austria completely.
- Defi3: I don't care if I am not doing the right thing by the Tax Office in Austria.
- Defi4: If the Tax Office in Austria gets tough with me, I will become uncooperative with them.

##### Tax Compliance (TC)

- TC1: I have never consciously indicated exaggerated expenses in a tax declaration. [c5]
- TC2: I partly write off private expenses against tax. [*reversed*]
- TC3: I collect bills from my friends and acquaintances about expenses which I could use for my tax declaration. [*reversed*]
- TC4: I am always completely honest with my tax declaration. [c5]
- TC5: I write off travelling costs against tax for trips I did not make for my profession. [*reversed*]



## **Beitrag V**

**Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E. & Hämmerle, F. (in Druck).  
Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation  
Study. *Law & Policy*.**

**Status der Publikation: in Druck**

## **V) Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study**

### **ABSTRACT**

A simulation study demonstrates the influence of perceived justice of a tax amnesty on subsequent tax compliance. In addition, it investigates how the amnesty is perceived to serve the punishment objectives retribution (i.e., giving offenders what they “deserve”) and value restoration (i.e., restoring the values violated by tax evasion). Hierarchical regression analysis revealed the expected positive influence of justice on subsequent tax compliance. However, when the influence of punishment objectives was controlled for, the influence of justice disappeared, while retribution and value restoration showed positive effects on post-amnesty tax compliance.

Keywords: tax amnesty – justice – punishment objectives – tax simulation

## INTRODUCTION

Tax amnesties “*provide delinquent taxpayers with a one-time opportunity to clear their accounts by paying back taxes and interest without being subject to criminal or civil penalties*” (Parle and Hirlinger 1986: 246). Most studies on tax amnesties take an economic perspective, neglecting social psychological variables (Alm and Beck 1991, 1993; Alm, McKee, and Beck 1990; Andreoni 1991; Fisher, Goddeeris, and Young 1989; Malik and Schwab 1991). We argue that justice perceptions are relevant in explaining filing behavior following amnesties (cf. Wenzel 2003).

The benefits of tax amnesties for the government are the opportunity to raise revenues in the short run, the chance to bring tax evaders back on the right track of tax compliance along with facilitating monitoring of their future compliance, the ability to provide a soft option for those who evaded out of a mistake, and the opportunity to show that the government cares about tax evasion (Hasseldine 1998; Lerman 1986; Malik and Schwab 1991; Parle and Hirlinger 1986; Torgler, Schaltegger, and Schaffner 2003; Wenzel 2003). Furthermore, amnesties may support the transition to a new tax system with stricter enforcement measures (Alm et al. 1990). The downsides, however, are that amnesties might signal to taxpayers that governmental measures to catch tax evaders are weak, that tax evasion is only a “peccadillo” and that others do not comply with tax laws, which, in further consequence, calls into question social norms prescribing tax compliance. Furthermore, when taxpayers anticipate further amnesties, they may lower their tax compliance. Particularly honest taxpayers could consider it unfair when tax evaders get away without punishment (e.g., Hasseldine 1998; Parle and Hirlinger 1986).

Tax amnesties could be perceived as violating the implicit psychological contract between taxpayers and tax authorities that describes the interactions between taxpayers and regulatory authorities and implies duties and rights for both parties (Feld and Frey

2002, 2007; Vihanto 2003). In order to keep the contract in balance, taxpayers must pay their taxes honestly, and tax authorities, for their part, “*must acknowledge and support the contract with the taxpayers by acting in a respectful way towards them, but also by preventing honest taxpayers from being exploited by the process*” (Feld and Frey 2002: 89). This implies not only positive actions, such as the respectful treatment of all taxpayers, but additionally negative sanctions for those who do not comply with tax laws, because otherwise honest taxpayers may feel cheated. If regulatory authorities break the psychological contract, honest taxpayers may no longer feel obliged to stick to their part of the contract and may start to evade taxes themselves (Feld and Frey 2002, 2007). Since conventional punishment for tax evaders is waived, a tax amnesty could be perceived as such a violation of the psychological contract. This need not automatically be the case, however. Honest taxpayers could also take into account that—depending on the exact specifications of amnesties—those tax evaders who participate in an amnesty pay at least part of their tax debt and are willing to honestly pay their tax in the future, in contrast to tax evaders who do not participate and keep evading. In sum, evaluations of a tax amnesty and subsequent tax filing behavior may vary.

Studies about the influence of tax amnesties on subsequent filing behavior have yielded inconclusive results. Alm and colleagues (1990) conducted a tax experiment on the effects of tax amnesty on post-amnesty compliance and found decreasing compliance following amnesty. This was particularly true for those taxpayers who were moderately compliant prior to the amnesty. Compliance increased after an amnesty, if the amnesty was accompanied by increased enforcement efforts. In a later study on the long-term effects of a tax amnesty that was combined with greater post-amnesty enforcement efforts, Alm and Beck (1993) did not confirm a significant influence in either direction on the taxes raised. It is argued here that a deeper understanding of the influence of a tax amnesty

on subsequent tax paying requires the consideration of social psychological factors such as perceptions of justice and punishment objectives in addition to the economic factors of income, audit probability, and penalty rate.

There is empirical evidence of tax compliance being positively influenced by perceived justice, both in terms of distributive (Alm, Jackson, and McKee 1992; Kim 2002; Spicer and Becker 1980; Wenzel 2002) and procedural justice (Braithwaite, Murphy, and Reinhart 2007; Hartner et al. 2008; Murphy 2005, 2009; Murphy and Tyler 2008; Murphy, Tyler, and Curtis 2009; Wenzel 2002). Despite justice considerations being mentioned as important for the acceptance or rejection of tax amnesties (Alm, McKee, and Beck 1990; Andreoni 1991; Hasseldine 1998; Lerman 1986; Sausgruber and Winner 2004; Torgler 2007) to the best knowledge of the authors so far no studies empirically tested the influence of perceived justice on subsequent tax compliance.

The present study aims to fill this gap by showing that the justice evaluations people made immediately after an amnesty in a tax simulation are positively associated with subsequent tax compliance (*Hypothesis 1*). Furthermore, also investigated is the question of how a tax amnesty relates to relevant objectives that punishments should serve (McFatter 1982; Miller and Vidmar 1981). Retribution and value restoration are considered as relevant punishment objectives with respect to taxation, and, in particular, with respect to tax amnesties (cf. Rechberger, Hartner, and Kirchler subm.; Wenzel and Thielmann 2006). The objective of *retribution* requires that tax evaders expiate their offenses by getting sanctions they “deserve.” The objective of *value restoration* takes into account that violations of social rules or laws question values that should be binding on all members of a community. Consequently, punishment may serve to re-establish consensus about the meaning and the validity of the rules that have been violated by the offender

(Picciotto 2007; Wenzel and Thielmann 2006). Retribution and value restoration are related to justice perceptions (Wenzel and Thielmann 2006).

In the context of tax offenses, Wenzel and Thielmann (2006) demonstrated that people who prefer a value restoration notion of justice tend to choose alternative punishment (i.e., compulsory education and community service) rather than conventional punishment (i.e., prison sentence), while those with a retributive notion of justice show a preference for conventional punishment. Because tax amnesties may also be considered as an alternative to traditional punishment, such as fines or prison sentences, it can be expected that post-amnesty tax compliance is positively influenced by the perception that the tax amnesty serves the restoration of values prescribing tax compliance. In addition to value restoration, however, the objective of retribution may also be considered as important for the evaluation of a tax amnesty. Gromet and Darley (2006) make a claim for treating offenders in a way that serves both objectives, retribution and value restoration. Consequently, tax compliance following a tax amnesty should be positively influenced by the perceptions of retribution and value restoration being served by the tax amnesty (*Hypothesis 2*).

## METHOD

### *Sample*

In total, 262 students from the University of Vienna took part in a taxpaying simulation that was conducted at the computer laboratories of the Faculty of Psychology, University of Vienna. We restricted our analyses to 239 participants who were not audited during the tax simulation<sup>14</sup> and who stated that they took participation in the tax simulation seriously.

---

<sup>14</sup> In each round of the taxpaying game participants faced a 5 percent probability of being audited and fined in case of income underreporting. For reasons of comparability and because they could not take part in the tax amnesty data of eleven participants that have been audited were removed from further analysis.

A further control item checked whether participants could imagine being taxpayers during the tax simulation ( $M = 4.13$ ;  $SD = 1.73$ ). Most participants were females ( $n = 168$ ), and the average age was  $M = 23.15$  years ( $SD = 3.53$ ). More than 60 percent had either a full-time ( $n = 16$ ) or a part-time job ( $n = 131$ ), and about 28 percent reported earning taxable income. On average, the monthly income available amounted to  $Md = 500$  Euro ( $M = 558.19$ ;  $QA = 400$ ;  $SD = 312.55$ ).

### *Procedure*

Students of various disciplines were asked to take part in the online simulation study. As an incentive, a show-up fee of three Euro and an additional amount depending on their behavior in the tax paying game were promised. The online simulation was programmed with HTML, CSS, PHP, and JavaScript and designed to simulate “real” taxpaying behavior. It was split into two phases with five rounds of tax filing in each phase and the execution of a tax amnesty for tax evaders between those phases (i.e., pretest-posttest design). Participants were held uninformed about the number of rounds played and about the execution of a tax amnesty. In each round, participants were endowed with an income of 100 ECU (Experimental Currency Unit). Then they had to decide whether to report the whole income or part of it. The tax rate was 40 percent and the probability of being audited was 5 percent. In case of an audit tax declarations of the three preceding rounds were controlled for underreported income. When participants were caught evading, they had to pay a fee twice the evaded amount. After the fifth round a one-time tax amnesty was announced. Everyone who had underreported income in the preceding rounds and who was not audited and fined for tax evasion could take part in the amnesty. In case of participation, the income that was concealed in the first five rounds was automatically

---

reduced by an amnesty tax rate of 20 percent (instead of a regular tax rate of 40 percent). As compared to the regular tax that would have been due, the amnesty tax rate was reduced in order to provide an incentive for participation. For those 71 respondents who finally made use of the tax amnesty, all tax debts were deleted and any further punishments were waived. After the execution of the tax amnesty, participants had to state how just they perceived the tax amnesty, and how they evaluate the tax amnesty in relation to the punishment objectives retribution and value restoration. Subsequently, an additional five rounds of tax filing were conducted with income, tax rate, audit probability, and fine being the same as previously. After the socio-demographic characteristics (i.e., age, gender, and income), two control items served to check whether they had answered the questions seriously and whether participants had imagined themselves to be taxpayers during the tax simulation. At the end of the tax paying game, the experimenter calculated the income “earned” at an exchange rate of 100 ECU = 0.50 Euro, added the three Euro show-up fee, and handed the final amount to each of the participants, who, on average received 3.60 Euro.

### *Measures*

*Declared income:* In each of the ten rounds of the tax paying game, participants had to declare their income for tax. They were free to declare any amount between 0 and 100 ECU. During the analyses these declarations were taken as indicators of tax compliance by calculating the mean of declared income of the five rounds prior to the amnesty (i.e., pre-amnesty tax compliance) and the mean of declared income of the five rounds subsequent to the amnesty (i.e., post-amnesty tax compliance).

*Perceived justice of tax amnesty:* Three items with high reliability ( $\alpha = .82$ ) were used to assess justice perceptions of tax amnesty (e.g., “*This tax amnesty is just.*”).

*Retribution:* Four items were used to assess retribution ( $\alpha = .87$ ; e.g., “*Because of a tax amnesty tax evaders avoid their “deserved” punishment.*” [reversely coded]). When the objective of retribution is served by a sanction, rule violators get their “deserved” treatment—that is, a sanction proportional to the seriousness of their offense (McFatter 1982).

*Value restoration:* This objective of punishment addresses the restoration of common societal values regarding tax honesty that may have been violated by tax evasion. With regard to tax amnesties, value restoration was asked by three items with satisfying reliability  $\alpha = .84$  (e.g., “*Because of this tax amnesty all Austrians can understand that tax evasion is against the values of the Austrians.*”). Items on perceived justice, retribution, value restoration were measured on a 7-point scale ranging from 1 for “completely disagree” to 7 for “completely agree.” Two further *control items* were provided to participants to check whether they took participation serious (“*I answered the survey focused and seriously.*”; 1 for “yes” and 0 for “no”) and whether they could imagine being taxpayers (“*I could easily imagine myself being an Austrian taxpayer.*”; 7-point scale ranging from 1 for “completely disagree” to 7 for “completely agree”).

## RESULTS

Descriptive analyses revealed that the average filing behavior prior to the amnesty was lower ( $M = 68.07$ ;  $SD = 27.64$ ) than the average filing behavior following the amnesty ( $M = 73.26$ ;  $SD = 29.59$ ;  $t(238) = -3.71$ ;  $p < .001$ ; Cohen’s  $d = .24$ ) indicating an overall improvement of tax compliance (see Table 1). Perceived justice of tax amnesty was slightly below the midpoint of the scale ( $M = 3.83$ ;  $SD = 1.34$ ).

**Table 1:** Means, standard deviations and inter-correlations of post-amnesty tax compliance (dependent variable) and predictor variables

| Variables                                | <i>M</i> | <i>SD</i> | 1 | 2      | 3    | 4      | 5      |
|------------------------------------------|----------|-----------|---|--------|------|--------|--------|
| 1. Pre-amnesty tax compliance            | 68.07    | 27.64     | 1 | .72*** | -.07 | .03    | .01    |
| 2. Post-amnesty tax compliance           | 73.26    | 29.59     |   | 1      | .05  | .17*   | .17*   |
| 3. Justice of tax amnesty                | 3.83     | 1.34      |   |        | 1    | .24*** | .25*** |
| 4. Retribution through tax amnesty       | 3.43     | 1.39      |   |        |      | 1      | .26*** |
| 5. Value restoration through tax amnesty | 2.97     | 1.52      |   |        |      |        | 1      |

Note:  $N = 239$ ; \*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$

Hypotheses about the influences of perceived justice and punishment objectives on post-amnesty tax compliance were tested by means of hierarchical regression analyses. In the first step and prior to hypotheses testing, we controlled for the influence of the background variables of age, gender, and disposable income as well as for the degree to which participants could imagine being taxpayers during the tax simulation. In the second step, the influence of pre-amnesty tax compliance (i.e., declared income prior to the amnesty) was included, in order to control for the individual variable. In the third step, we accounted for the influence of participation in the tax amnesty. In the fourth step, perceived justice of the tax amnesty was tested for its influence on post-amnesty tax compliance (*Hypothesis 1*). Finally, in the fifth step, the punishment objectives retribution and value restoration were included simultaneously as predictors of post-amnesty tax compliance (*Hypothesis 2*).

In the first step, the influence of gender on post-amnesty tax compliance was significant ( $\beta = .21$ ,  $p < .01$ ), indicating that female participants declared higher income than males. This is in line with previous literature (Hasseldine 1999). Furthermore, we found higher tax compliance among those participants who could imagine themselves

better as taxpayers during the tax simulation ( $\beta = .18, p < .01$ ). In a second step, the filing behavior subsequent to the tax amnesty was regressed on the filing behavior prior to the amnesty. As can be seen in Table 2, the influence of pre-amnesty tax compliance on post-amnesty tax compliance amounted to  $\beta = .69$  ( $p < .001$ ) with  $R^2 = 52$  percent of explained variance, while gender and imagination of being a taxpayer were no longer significant. Participation in the tax amnesty, which was included as a predictor in the third step, yielded no significant influence ( $\beta = .00, p = .94$ ). After controlling for background variables, hypotheses were tested in the following steps.

**Table 2:** Post-amnesty filing behavior as dependent on socio-demographic variables, imagination of being a taxpayer, pre-amnesty tax compliance, tax amnesty participation, perceived justice of tax amnesty, and perceived punishment objectives (5-step hierarchical regression analysis,  $\beta$ -weights)

| Predictor variables             | Step 1 | Step 2    | Step 3 | Step 4 | Step 5 |
|---------------------------------|--------|-----------|--------|--------|--------|
| Age                             | .01    | .04       | .04    | .05    | .05    |
| Gender                          | .21**  | .06       | .06    | .05    | .03    |
| Disposable income               | .01    | -.04      | -.04   | -.04   | -.02   |
| Imagination of being a taxpayer | .18**  | .06       | .06    | .07    | .06    |
| Pre-amnesty tax compliance      |        | .69***    | .69*** | .70*** | .70*** |
| Tax amnesty participation       |        |           | .00    | .00    | .02    |
| Justice of tax amnesty          |        |           |        | .10*   | .05    |
| Retribution                     |        |           |        |        | .11*   |
| Value Restoration               |        |           |        |        | .11*   |
| (Constant)                      | .00    | .00       | .00    | .00    | .00    |
| $R^2$                           | .082   | .519      | .519   | .529   | .556   |
| $R^2_{\text{change}}$           | .082   | .437      | .000   | .010   | .026   |
| $F_{\text{change}}$             | 5.19** | 208.88*** | .01    | 4.82*  | 6.71** |
| df                              | 4, 231 | 1, 230    | 1, 229 | 1, 228 | 2, 226 |

Notes:  $N = 239$ ; \*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$ ; Gender was coded into 1 for female and 0 for male participants.

Perceived justice of tax amnesty was included in a fourth step and revealed a significant positive effect on post-amnesty compliance ( $\beta = .10, p < .05$ ), which is in line with Hypothesis 1. The higher the justice of the tax amnesty is perceived, the higher the income participants filed in the five rounds following the tax amnesty. Explained variance significantly improved by the incorporation of perceived justice ( $R^2_{\text{change}} = .01, p < .05$ ). When in the fifth step evaluations of the tax amnesty regarding punishment objectives were included as additional predictors, the influence of perceived justice of the tax amnesty disappeared ( $\beta = .05, p = .31$ ), while retribution ( $\beta = .11, p < .05$ ) and value restoration ( $\beta = .11, p < .05$ ) revealed a statistically significant influence on post-amnesty tax compliance.<sup>15</sup> This result could be an indication that retribution and value restoration act as mediator variables for the relation between perceived justice of tax amnesty and post-amnesty tax compliance.

According to Baron and Kenny (1986), a mediation effects requires significant relations between (i) the independent variable (i.e., justice) and the mediator variables (i.e., retribution or value restoration, respectively), and (ii) the mediator variable and the dependent variable (i.e., post-amnesty tax compliance). In addition, it is required that (iii) the relation between the independent variable and the dependent variable is no longer statistically significant, when the mediation effect is controlled for. Indeed, when retribution and value restoration were tested separately for their mediating effect they satisfied all requirement for mediation. Perceived justice of tax amnesty is significantly related to the mediator retribution ( $\beta = .23, p < .01$ ) and retribution is significantly related to post-amnesty tax compliance ( $\beta = .15, p < .01$ ). The influence of perceived justice on post-amnesty tax compliance ( $\beta = .10, p < .05$ ) becomes statistically non-significant ( $\beta =$

---

<sup>15</sup> When the influences of retribution and value restoration on post-amnesty tax compliance were calculated separately, a similar pattern of regression coefficients occurred (retribution:  $\beta = .13, p < .01$ ; value restoration:  $\beta = .14, p < .01$ ).

.07,  $p = .13$ ), when the influence of retribution is controlled for ( $\beta = .13$ ,  $p < .01$ ). Similarly, the mediation through value restoration was analyzed. The relations between perceived justice of tax amnesty and the mediator value restoration ( $\beta = .26$ ,  $p < .001$ ) and between value restoration and post-amnesty compliance ( $\beta = .15$ ,  $p < .01$ ) are statistically significant. However, when controlling for the influence of value restoration ( $\beta = .14$ ,  $p < .01$ ) the significant influence of perceived justice on post-amnesty tax compliance ( $\beta = .10$ ,  $p < .05$ ) becomes non-significant ( $\beta = .07$ ,  $p = .16$ ). Significant Sobel-tests support the assumption that the relations between justice and post-amnesty filing behavior are fully mediated by the punishment objectives retribution ( $z = 2.32$ ,  $p < 0.05$ ) and value restoration ( $z = 2.50$ ,  $p < 0.05$ ).

## DISCUSSION

This study investigates the influence of perceived justice of a tax amnesty on subsequent tax compliance. Moreover, it was analyzed how tax compliance following an amnesty is influenced by evaluations of the amnesty with respect to the punishment objectives retribution and value restoration. The objective of retribution is served when offenders are perceived to receive their deserved punishment and the objective of value restoration is served when values regarding tax honesty that may have been violated by the offense are perceived to be restored.

In line with predictions, post-amnesty tax compliance was positively influenced by perceived justice of tax amnesty. The fairer the tax amnesty was perceived the more honestly people reported their income in the filing periods following an amnesty. The influence of justice perceptions on post-amnesty tax compliance disappeared, however, when the punishment objectives retribution and value restoration were included in the analysis. More precisely, through the inclusion of punishment objectives post-amnesty

compliance was no longer predicted by perceived justice, while, in line with predictions, the influences of retribution and value restoration on post amnesty tax compliance were significantly positive. Further analyses revealed full mediation of the relation between perceived justice and post-amnesty tax compliance through the variables retribution and value restoration. This result indicates that the influence of perceived justice of a tax amnesty on subsequent tax compliance is indirect and more closely explained by its relation to the punishment objectives retribution (i.e., makes tax evaders get their deserved treatment) and value restoration (i.e., restoring the social values prescribing tax honesty that may have been violated by tax evasion).

The strength of the study is that it represents the first time social psychological factors such as the perception of justice and punishment objectives have been explicitly studied in the context of tax amnesties. Perceived justice of the tax amnesty did explain a significant amount of variance in post-amnesty behavior. Yet, it is not impossible that variables other than perceived justice may have influenced the result. The pattern of results with the two punishment objectives retribution and value restoration mediating the relation between perceived justice and post-amnesty tax compliance make such an alternative explanation less likely, however. The study was conducted under controlled conditions. However, due to the correlational nature of the results, the influence of further variables can not be completely ruled out. Further studies should use a control group with no experience of a tax amnesty, in order to rule out the possibility that increasing tax compliance over time was a general trend independent of the tax amnesty and associated justice perceptions.<sup>16</sup>

It may be argued that a tax amnesty speaks more to the punishment objective of value restoration, while a tax amnesty is against the punishment objective of retribution. In

---

<sup>16</sup> Thanks are due to two anonymous reviewers for their helpful comments to earlier versions of that article.

the present study, however, we found both, the objectives of value restoration and retribution being important for the evaluation of the tax amnesty and subsequent tax behavior. Maybe the degree to which an amnesty is considered in line or against the objective of retribution depends on the social norms of taxpayers. When taxpayers have weak social norms prescribing tax compliance, a tax amnesty may be perceived as more appropriate than in case of strong social norms. In line with that, previous studies have shown that tax offenses are not considered serious offenses, and some people may consider it acceptable when tax evaders only pay the withheld tax without an additional fine (cf. Schmolders 1964; Vogel 1974). Consequently, it is argued that further studies should also incorporate social norms of taxpayers who evaluate a tax amnesty.

Another aspect that may be criticized is that results are based on a sample of students with only about a quarter of participants earning taxable income. Therefore, generalization of the findings should be treated with caution and further studies should be based on a sample of real taxpayers. All participants whose data were analyzed agreed that they took participation in the tax simulation seriously, however. A further control item checked whether they could imagine being a taxpayer during the tax simulation. During the regression analyses, the influence of imagination was controlled for. Further studies should also investigate the impact of individual variables such as justice sensitivity (Schmitt 1996) as possible moderators of the relation between the perceived justice of a tax amnesty and post-amnesty tax compliance.

When governmental authorities discuss the introduction of a tax amnesty, they should particularly emphasize that it is not their objective to let people get away without a deserved sanction. Instead, they should communicate that in the course of a tax amnesty tax evaders pay their tax debt at least partly and show willingness to honestly pay all their taxes in the future. Through a tax amnesty people who previously evaded tax are provided

with a chance to come back on the legal track of compliance, which in the end benefits all taxpayers. To conclude, this study makes a strong claim for governments and tax authorities to take into account the justice considerations of their citizens when they promote the execution of a tax amnesty. If they want their proposal regarding an amnesty to be supported by the public, they should emphasize that the tax amnesty does not necessarily contradict the objective of retribution and is in line with social values and norms prescribing tax honesty, since it allows citizens who—whether deliberately or not—failed to comply with the tax laws to adopt these social values and to become honest taxpayers in the future.

## REFERENCES

- Alm, James, and William Beck (1991) "Wiping the State Clean: Individual Response to State Tax Amnesties," *Southern Economic Journal* 57: 1043–53.
- Alm, James, and William Beck (1993) "Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis," *National Tax Journal* 46: 53–60.
- Alm, James, Betty R. Jackson, and Michael McKee (1992) "Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data," *National Tax Journal* 45: 107–14.
- Alm, James, Michael McKee, and William Beck (1990) "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance," *National Tax Journal* 43: 23–37.
- Andreoni, James (1991) "The Desirability of a Permanent Tax Amnesty," *Journal of Public Economics* 45: 143–59.
- Baron, Reuben M., and David A. Kenny (1986) "The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations," *Journal of Personality and Social Psychology* 51: 1173–82.
- Braithwaite, Valerie, Kristina Murphy, and Monika Reinhart (2007) "Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation," *Law & Policy* 29: 138–58.
- Feld, Lars P., and Bruno S. Frey (2002) "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated," *Economics of Governance* 3: 87–99.
- Feld, Lars P., and Bruno S. Frey (2007) "Tax Compliance as the Result of a Psychological Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation," *Law & Policy* 29: 102–20.
- Fisher, Ronald C., John H. Goddeeris, and James C. Young (1989) "Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax," *National Tax Journal* 42: 15–27.
- Gromet, Dena M., and John M. Darley (2006) "Restoration and Retribution: How Including Retributive Components Affects the Acceptability of Restorative Justice Procedures," *Social Justice Research* 19: 395–432.
- Hartner, Martina, Silvia Rechberger, Erich Kirchler, and Alfred Schabmann (2008) "Procedural Fairness and Tax Compliance," *Economics Analysis and Policy* 38: 137–52.
- Hasseldine, John (1998) "Tax Amnesties: An International Review," *Bulletin for International Fiscal Documentation* 52: 303–10.
- Hasseldine, John (1999) "Gender Differences in Tax Compliance," *Asia-Pacific Journal of Taxation* 3: 73–89.
- Kim, Chung K. (2002) "Does Fairness Matter in Tax Reporting Behavior?" *Journal of Economic Psychology* 23: 771–85.
- Lerman, Allen H. (1986) "Tax Amnesty: The Federal Perspective," *National Tax Journal* 39: 325–32.
- Malik, Arun S., and Robert M. Schwab (1991) "The Economics of Tax Amnesties," *Journal of Public Economics* 46: 29–49.
- McFatter, Robert M. (1982) "Purposes of Punishment: Effects of Criminal Sanctions on Perceived Appropriateness," *Journal of Applied Psychology* 67: 255–67.
- Miller, Dale T., and Neil Vidmar (1981) "The Social Psychology of Punishment Reactions." In *The Justice Motive in Social Behavior. Adapting to Times of Scarcity and Change*, edited by M. J. Lerner and S. C. Lerner. Waterloo: Plenum Press.
- Murphy, Kristina (2005) "Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-compliance," *Journal of Law and Society* 32: 562–89.

- Murphy, Kristina (2009) "Procedural Justice and Affect Intensity: Understanding Reactions to Regulatory Authorities," *Social Justice Research* 22: 1–30.
- Murphy, Kristina and Tom Tyler (2008) "Procedural Justice and Compliance Behaviour: The Mediating Role of Emotions," *European Journal of Social Psychology* 38: 652–68.
- Murphy, Kristina, Tom Tyler, and Amy Curtis (2009) "Nurturing Regulatory Compliance: Is Procedural Justice Effective when People Question the Legitimacy of the Law?" *Regulation and Governance* 3: 1–26.
- Parle, William M., and Mike W. Hirlinger (1986) "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments," *Public Administration Review* 46: 246–55.
- Picciotto, Sol (2007) "Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State," *Law & Policy* 29: 11–30.
- Rechberger, Silvia, Martina Hartner, and Erich Kirchler (in press) "Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen." In *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*, edited by D. H. Enste and F. Schneider. Wien: Lit-Verlag.
- Sausgruber, Rupert, and Hannes Winner (2004) "Steueramnestie abgesagt: Eine kluge Entscheidung? Empirische Evidenz aus OECD-Ländern," *Österreichische Steuerzeitung* 10: 207–11.
- Schmitt, Manfred (1996) "Individual Differences in Sensitivity to Befallen Injustice (SBI)," *Personality and Individual Differences* 21: 3–20.
- Schmölders, Günter (1964) "Staatsbürgerliche Gesinnung und Steuermoral. Die Verantwortung des Gesetzgebers." In *Finanzwissenschaft und Finanzpolitik*, edited by F. Schäfer. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Spicer, Michael W., and Lee A. Becker (1980) "Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach," *National Tax Journal* 33: 171–75.
- Torgler, Benno (2007) *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.
- Torgler, Benno, Christoph A. Schaltegger, and Markus Schaffner (2003) "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties," *Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 139: 375–96.
- Vihanto, Martti (2003) "Tax Evasion and the Psychology of the Social Contract," *Journal of Socio-Economics* 32: 111–25.
- Vogel, Joachim (1974) "Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data," *National Tax Journal* 27: 499–513.
- Wenzel, Michael (2002) "The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity," *Journal of Applied Psychology* 87: 629–45.
- Wenzel, Michael (2003) "Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field." In *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, edited by V. Braithwaite. Hants: Ashgate Publishing Limited.
- Wenzel, Michael, and Ines Thielmann (2006) "Why We Punish in the Name of Justice: Just Desert versus Value Restoration and the Role of Social Identity," *Social Justice Research* 19: 450–70.

# Curriculum Vitae

## Persönliche Daten

|              |                                           |
|--------------|-------------------------------------------|
| Name         | <b>Mag.<sup>a</sup> Silvia Rechberger</b> |
| Geburtsdatum | 4. Februar 1979 in Linz, AT               |

## Ausbildungsdaten

|               |                                                                                                                         |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2008 bis 2009 | <b>Arge Bildungsmanagement, Wien</b><br>Akademischer Lehrgang für Coaching und Organisationsentwicklung                 |
| 2005 bis 2009 | <b>Universität Wien, Doktorin der Sozialwissenschaften</b><br>Dissertationsgebiet: Psychologie – Wirtschaftspsychologie |
| 2005 bis 2006 | <b>University of Exeter (UK) Studien- und Forschungsaufenthalt</b>                                                      |
| 1998 bis 2005 | <b>Universität Wien, Studium der Psychologie</b> (Mag. <sup>a</sup> rer. nat.) Schwerpunkt Wirtschaftspsychologie       |
| 1997 bis 1998 | Universität Wien, Studium der Pädagogik                                                                                 |
| 1989 bis 1997 | Wirtschaftliches Gymnasium Körnerstraße in Linz (AT)                                                                    |
| 1985 bis 1989 | Volksschule St. Martin (AT)                                                                                             |

## Berufliche Erfahrungen

|                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <u>Projektmitarbeiterin</u><br>08/2007 bis 09/2009 | <b>Fakultät für Psychologie</b> (Universität Wien)<br>Wissenschaftliche Projektmitarbeiterin in einem vom Österreichischen Fonds wissenschaftlicher Forschung (FWF) geförderten Projekt (Projektnummer P19925-G11; siehe <a href="http://www.univie.ac.at/sittax">www.univie.ac.at/sittax</a> ); zuständig für das Verfassen von Forschungsanträgen, Konzeption und Planung der Studien, Auswertung und Interpretation der Daten, Veröffentlichung der Ergebnisse auf internationalen Konferenzen sowie im Rahmen von Publikationen in englisch- und deutschsprachigen Fachzeitschriften, Mitbetreuung von Diplomandinnen |
| <u>Universitätslektorat</u><br>09/2006 bis 02/2009 | <b>Fakultät für Psychologie (Universität Wien)</b><br>Durchführung einer Lehrveranstaltung zur Wirtschaftspsychologie mit E-learning-Unterstützung                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

Training & Coaching  
06/2005 bis 09/2005

**die Berater® Röhner Unternehmensberatung (Wien)**  
Durchführung von Trainings und Coachings im Rahmen von arbeitsmarkt-politischen Projekten (Berufsorientierung, Präsentationstechnik, Zeitmanagement, etc.)

Forschungsprojekt  
05 bis 06/2005

**Fakultät für Psychologie (Universität Wien)**  
Forschungsprojekt der Fakultät für Psychologie in Kooperation mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit über den Unternehmergeist von österreichischen Lehrlingen

Marktforschung  
04/2005

**Statistik Coaching & Cooperations (Wien)**  
statistische Analyse und Aufbereitung von Marktforschungsdaten inklusive der Erstellung eines Ergebnisberichts

Tutorium  
10/2004 bis 01/2005

**Fakultät für Psychologie (Universität Wien)**  
Wissenschaftliche Anleitung einer Studierendengruppe bei der Durchführung einer Studie im Rahmen einer Lehrveranstaltung

Forschungsprojekt  
10/2003 bis 02/2004

**Fakultät für Psychologie (Universität Wien)**  
Mitarbeit an einer vom Jubiläumsfond der Österreichischen Nationalbank geförderten Studie die Einführung des Euro (#9545)

Personalberatung  
07 bis 08/2003

**HILL International (Linz)**  
Trainee im Bereich Personalrekrutierung und -entwicklung sowie Organisationsentwicklung

Marktforschung  
03/2001 bis 07/2004

**Fessel – GfK (Wien)**  
statistische Analysen, Präsentationsvorbereitungen und Markt-beobachtung in der Konsument/innenforschung

## **Sprachkenntnisse**

Englisch                      sehr gut (in Wort und Schrift)

## **EDV-Kenntnisse**

MS Office                    sehr gut  
SPSS, AMOS                sehr gut  
HTML                        gut

## **Preise und Förderungen**

Anerkennungspreis der Dr. Maria Schaumayer Stiftung für die Diplomarbeit *“Schema-Inkongruenz in der Werbung – Wenn ältere Frauen für Sportschuhe werben...”* (05/ 2005)

Forschungsstipendium der Universität Wien (#F101-S; 01-06/2007)

FWF – Förderung wissenschaftlicher Forschung („Sittax – Social Identity and Tax Compliance; #P19925G11; 08/2007 – 09/2009)

## Publikationen

- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (in Druck). Strafen für Steuerhinterziehung: Ziele und (un)erwünschte Auswirkungen. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*. Wien: Lit-Verlag.
- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (eingereicht). The group engagement model of tax compliance: Procedural justice, resource judgments, and just punishment influencing cooperation among self-employed taxpayers. *Social Justice Research*.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E. & Hämmerle, F. (in Druck). Tax amnesties, justice perceptions, and filing behavior: a simulation study. *Law & Policy*.
- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2009). Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich. *Zeitschrift für Wirtschaftspsychologie*, 11(1), 59-68.
- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2007). Soziale Vorstellungen über Steuern in Österreich und der Europäischen Union. Universität Wien: Working Paper 1.
- 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.
- Hartner, M., Rechberger, S. & Kirchler, E. (2009). SIT-Tax: European transfer payments: Fragebogen, Datenerhebung und Stichprobe. Working Paper 3, Universität Wien.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E. & Schabmann, A. (2008). Procedural Fairness and Tax Compliance. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 137-152.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E. & Wenzel, M. (eingereicht). Perceived Distributive Fairness of EU Transfer Payments, Outcome Favorability, Identity, and EU-Tax Compliance. *Law & Policy*.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., Wenzel, M. & Kubicek, B. (eingereicht) Perceived Distributive Fairness of European Transfer Payments and EU-Taxes in Austria, Czech Republic, and United Kingdom. *Applied Psychology: An International Review*.
- Schwarzenberger, H., Unger, L., Kirchler, E., Rechberger, S. & Hartner, M. (2009). Das Steuerverhalten selbständig Erwerbstätiger in Österreich. In D. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2009/2010. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise*. Wien: Lit-Verlag.

## Präsentationen

- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2008). *Tax Compliance As Depending On National And Occupational Norms And Social Identification*. IAREP 2008, Rome, Italy, September 3 – 6, 2008.
- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2008). *Soziale Vorstellungen über Steuern und EU-Steuern in Österreich*. Paper presented at the 8th Tagung der Österreichischen Gesellschaft für Psychologie/ ÖGP 08, Linz, Austria, April 24-26, 2008.

- Rechberger, S., Hartner, M. & Kirchler, E. (2007). *Taxpayers' multiple social identities and tax compliance*. Paper presented at the 32nd Annual Colloquium of the International Association for Economic Psychology/ IAREP Conference 2007, Ljubljana, Slovenia, September 9-12, 2007.
- Rechberger, S. & Hartner, M. (2007). *What does it mean to be an 'Austrian', a 'EUropean' or a 'Self-employed'? Exploring the contents of taxpayers' social identities*. Paper presented at the Annual Meeting of the Center of Qualitative Psychology (CQP), Qualitative Approaches in the Field of Psychology; Berlin, Germany; February 16-18, 2007.
- Hartner, M., Rechberger, S. & Kirchler, E. (2008). *Linking Distributive Justice Perceptions Of EU Transfer Payments, Social Identity, And EU-tax Compliance*. IAREP 2008, Rome, Italy, September 3 – 6, 2008.
- Hartner, M., Rechberger, S. & Kirchler, E., Wenzel, M. & Kubicek, B. (2009). *Der Einfluss der distributiven Gerechtigkeit der europäischen Transferleistungen auf die Steuerzahlbereitschaft einer EU-Steuer*. 6. Tagung der Fachgruppe Arbeits- und Organisationspsychologie der Deutschen Gesellschaft für Psychologie, Wien, Austria, September 9 – 11, 2009.
- Hartner, M., Rechberger, S., Poschalko, A. & Kirchler, E. (2008). *Der Einfluss der prozeduralen Gerechtigkeit und der sozialen Identität auf die Steuerehrlichkeit*. Paper presented at the 8th Tagung der Österreichischen Gesellschaft für Psychologie/ ÖGP 08, Linz, Austria, April 24-26, 2008.
- Hartner, M., Rechberger, S., Poschalko, A. & Kirchler, E. (2007). *Self-employed taxpayers' compliance by procedural justice perception and social identity*. Paper presented at the 32nd Annual Colloquium of the International Association for Economic Psychology/ IAREP Conference 2007, Ljubljana, Slovenia, September 9-12, 2007.
- Meier-Pesti, K. & Rechberger, S. (2006). *Middle-Aged Models and Sporting Shoes“: Effects of Incongruence to the Ad Schema and Brand Awareness on Ad Effectiveness“*. Poster presented at the 35th Conference of the European Marketing Academy (EMAC), Athens, 23th-26th May.
- Wahl, I., Kirchler, E., Hartner, M. & Rechberger, S. (2008). *Development of a standardized inventory to measure voluntary tax compliance, enforced tax compliance, tax avoidance, and tax evasion*. IAREP 2008, Rome, Italy, September 3 – 6, 2008.

Wien, am 26. Oktober 2009

## **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, 26. Oktober 2009

---

Silvia Rechberger