



universität  
wien

# Diplomarbeit

Titel der Diplomarbeit

Zusammenhänge zwischen der Einkommenshöhe  
und der Steuerehrlichkeit, unter Berücksichtigung von  
Moderatorvariablen – Ein Review

Verfasserin

Elisabeth Gottfried

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Philosophie (Mag. phil.)

Wien, 2013

Studienkennzahl: 298

Studienrichtung: Psychologie

Betreuer: Mag. Dr. Eva Hofmann



## **Anmerkungen**

Zur Erhaltung des Leseflusses wird in dieser Arbeit die männliche Form der Personenbezeichnungen verwendet, wobei diese auch die weiblichen Personenbezeichnungen implizieren.



# Inhaltsverzeichnis

<b>1. EINLEITUNG.....</b>	<b>1</b>
<b>2. METHODE .....</b>	<b>20</b>
2.1 Literatursuche .....	20
2.2 Kodierung der Literatur .....	21
2.3 Verwendete Literatur.....	24
<b>3. ERGEBNISSE.....</b>	<b>28</b>
3.1 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit.....	28
3.1.1 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit im Allgemeinen .....	28
3.1.2 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerhinterziehung .....	33
3.1.3 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuervermeidung .....	38
3.1.4 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerflucht.....	38
3.2 Einfluss der Einkommenshöhe auf Moderatorvariablen .....	38
3.2.1 Einfluss der Einkommenshöhe auf wahrgenommene Steuergerechtigkeit.....	38
3.2.2 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuermoral.....	40
<b>4. DISKUSSION.....</b>	<b>44</b>
4.1 Einschränkungen der Ergebnisse.....	44
4.2 Schlussfolgerungen der Arbeit und zukünftige Forschungsfelder.....	45
<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>50</b>
<b>TABELLENVERZEICHNIS.....</b>	<b>57</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>58</b>
<b>ANHANG.....</b>	<b>59</b>
Tabelle 3: Liste aller Journals.....	59
Abstract .....	60
<b>EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG.....</b>	<b>61</b>
<b>CURRICULUM VITAE.....</b>	<b>62</b>

# 1. Einleitung

Jeder Bürger wird im Laufe seines Lebens mehrmals mit der Abgabe von Steuern konfrontiert, sei es aufgrund seines Einkommens oder alltäglichen Einkäufen bis hin zu anderen Formen der Steuer, wie etwa der Vermögenssteuer oder Erbschaftssteuer. Dabei kann die Bereitschaft, Steuern zu bezahlen, von Person zu Person unterschiedlich sein. Die Gründe und Motive, warum eine Bereitschaft vorliegt oder nicht vorliegt, können variieren. Mögliche Ursachen, weshalb eine Bereitschaft zur Steuerabgabe vorhanden ist, lassen sich bereits in demographischen Variablen finden, etwa alters- oder geschlechtsbedingte Unterschiede, aber auch Unterschiede aufgrund der individuellen Einkommenshöhe (Kirchler, 2007). Die Einkommenshöhe ist der Schwerpunkt dieser Arbeit, da in der bisherigen Forschung keine eindeutigen Ergebnisse zum Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit gefunden wurden. Es gibt weder bezüglich steuerehrlichem Verhalten noch steuerehrlichen Einstellungen klare Resultate. Ziel dieser Arbeit ist, aufgrund früherer und aktueller Forschung festzustellen, ob die Einkommenshöhe einen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit nimmt, und wenn ja, wie dieser Zusammenhang gegeben ist.

Grundsätzlich leitet sich das Wort „Steuer“ vom althochdeutschen Wort „stiura“ ab, welches Stütze, Unterstützung bedeutet (Duden, 2013). Es handelt sich bei Steuern um „Abgaben, die öffentlich-rechtliche Gemeinwesen Personen oder Unternehmen zwangsweise und ohne Anspruch auf eine spezielle Gegenleistung zur Deckung ihres Finanzbedarfs auferlegen“ (Der Brockhaus, 2006, S.860). Betrachtet man die Herkunft des Wortes „Steuern“ wie auch seine Definition, erschließt sich bereits eine Vorstellung über die Funktion wie auch das Funktionieren des Steuersystems.

Das österreichische Finanzministerium bietet auf seiner Website (Bundesministerium für Finanzen, 2013) dazu folgende Erörterung:

Um seine Aufgaben erfüllen zu können, braucht der Staat Einnahmen. Zu diesem Zweck erhebt er Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben. Alle Bürger haben die Pflicht, im Rahmen der vom Parlament beschlossenen Gesetze ihren Anteil zur Finanzierung öffentlicher Leistungen beizutragen - auch dann, wenn sie nicht unmittelbar selbst in den Genuss der Leistungen kommen oder kommen wollen.

Die Steuerverwaltung trägt die Verantwortung für die Erhebung der bundesrechtlich geregelten Abgaben und Beiträge sowie für die Gewährung von Familienbeihilfen und von Vergütungen. Nach dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stellen wir die Rahmenbedingungen für einen fairen Wettbewerb in der Wirtschaft sicher und unterstützen die Bürgerinnen und Bürger genauso wie die Unternehmen in ihren Abgabenangelegenheiten.

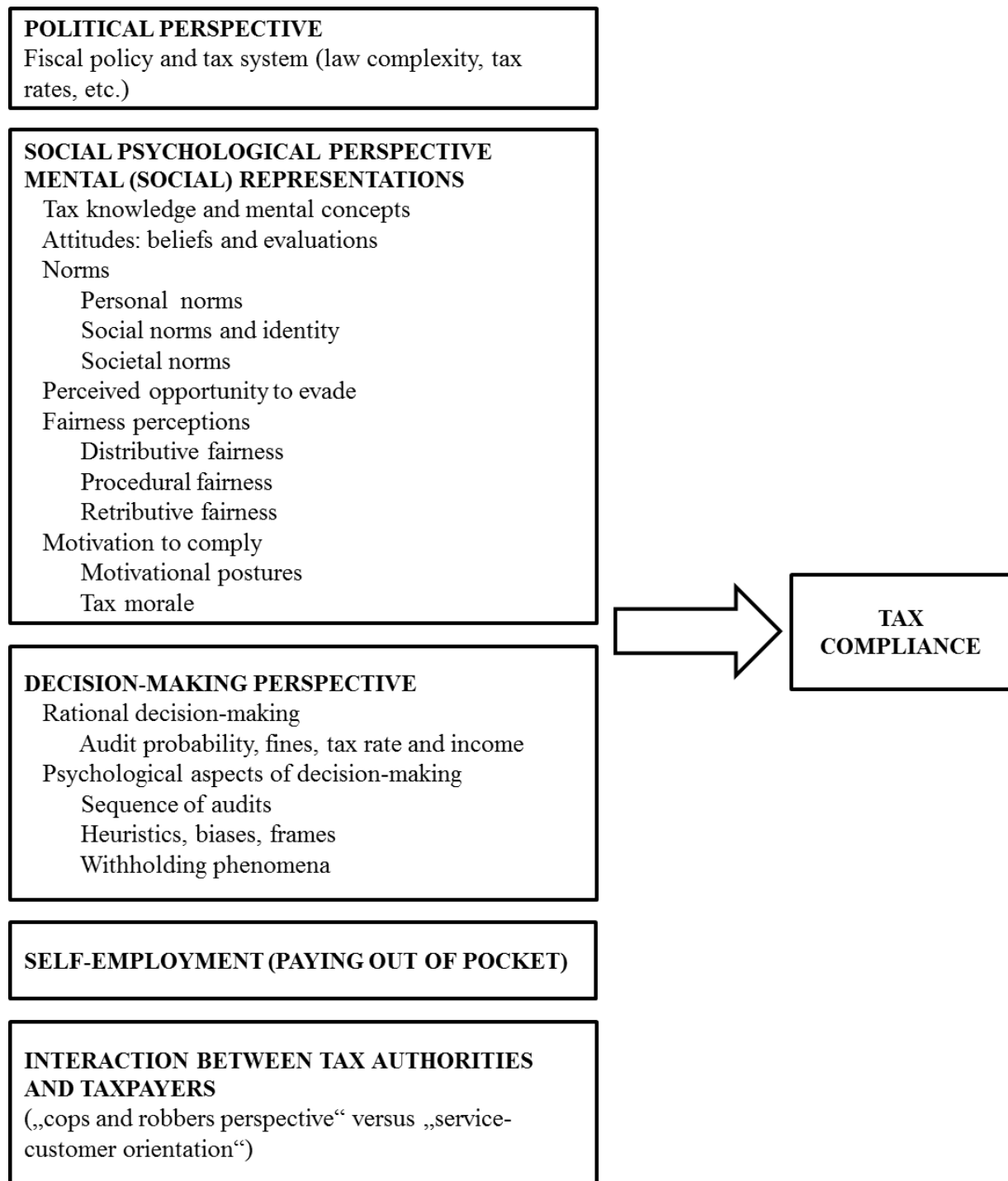
Es handelt sich bei Steuern also zum einen um eine Notwendigkeit, damit das System „Staat“ aufrechterhalten werden kann und zum anderen um die Pflicht der Bürger, dieser Notwendigkeit Folge zu leisten. Die Steuerehrlichkeit bezeichnet die Bereitschaft der Steuerzahler, dieser Pflicht nachzukommen, sei es nun in Form einer Einkommenssteuer, Mehrwertsteuer oder anderer Steuern, wobei der Grad dieser Bereitschaft variieren kann (Kirchler, 2007). Das bedeutet, dass die Bandbreite dieser Bereitschaft in einem Bereich zwischen legalem und illegalem Verhalten zum Ausdruck kommen kann. Steuervermeidung bezeichnet eine legale Form die Steuerschuld zu reduzieren, indem beispielsweise Schlupflöcher im Steuergesetz genutzt werden (Webley, 2004 zitiert nach Kirchler, 2007). Steuerflucht ist ebenfalls eine legale Möglichkeit, die Steuerpflicht zu umgehen, wobei Unternehmen verlagert werden, um Steuern einzusparen, etwa durch die Nutzung von Steueroasen im Ausland (Kirchler, Maciejovsky & Schneider, 2003). Illegal hingegen ist die Steuerhinterziehung. Hier wird das Gesetz entweder durch Unterlassung (zum Beispiel werden bestimmte Gewinne nicht angegeben) oder Begehung (es werden beispielsweise persönliche Ausgaben fälschlicherweise als geschäftliche Ausgaben angegeben) gebrochen (Kirchler, 2007).

Die Steuerehrlichkeit wird von zahlreichen Faktoren determiniert (Kirchler, 2007, siehe Abbildung 1) und ist Resultat eines komplexen Geflechts aus politischen, ökonomischen wie auch psychologischen Hintergründen. Die eigentliche Komplexität beginnt bereits beim Steuergesetz selbst. Nach Slemrod, Blumenthal und Christian (2001) müsste es zwar klar sein, dass die Legalität die Grenze zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung darstellt, in Wirklichkeit ist diese Grenze aber nicht so klar gegeben. Beispielsweise aufgrund dessen, dass das Gesetz selbst nicht eindeutig ist. Außerdem kann es sein, dass das Gesetz zwar klar, aber dem Steuerzahler unbekannt ist. Die Grenzen der Legalität können aber auch dadurch verschwimmen, indem die Behörde einzelne Transaktionen oder Handlungen einfach ignoriert. Kirchler und Maciejovsky

(2007) geben an, dass die Steuergesetzgebung aufgrund ihrer Formulierung oft schwierig für die Steuerzahler zu verstehen ist. So wurde festgestellt, dass zum Verstehen des britischen Steuergesetzes ein Lesealter von 13 Jahren notwendig ist, für US-Steuertexte 12,5 Jahre und für australische Steuertexte 17 Jahre, aber in Großbritannien die Bevölkerung ein durchschnittliches Lesealter von nur 9 Jahren erreicht (Kirchler, 1998, zitiert nach Kirchler und Maciejovsky, 2007). Das heißt, es ist aufgrund der Komplexität und des fehlenden Verständnisses oft kein ausreichendes Wissen seitens der Steuerzahler über das Steuergesetz vorhanden. Allerdings kann davon ausgegangen werden, dass das Wissen der Steuerzahler und ihre Vorstellungen über Steuern die Basis ihrer Urteile, Bewertungen, Gerechtigkeitswahrnehmungen und in weiterer Folge ihrer Bereitschaft, dem Gesetz Folge zu leisten, bilden (Kirchler, 2007). Dies ist vor allem deshalb von Bedeutung, da davon ausgegangen wird, dass ein größeres Steuerwissen positiv mit der Steuerehrlichkeit korreliert. Wobei aus der Forschung hervorgeht, dass ein größeres Steuerwissen mit einer höheren Bildung einhergeht, welche wiederum positiv mit Steuerehrlichkeit korreliert (Kirchler, 2007). Es kann davon ausgegangen werden, dass eine Vereinfachung des Gesetzes, Gerechtigkeit, Bildung und Training sowie ein entsprechendes Service bezüglich Steuerangelegenheiten von Seiten der Behörde eine wichtige Grundvoraussetzung sind, um das Wissen der Steuerzahler und damit auch die Steuerehrlichkeit zu verbessern (Kirchler, 2007).



Abbildung 1: Determinanten der Steuerehrlichkeit (Kirchler, 2007, S. 3)



(Soziale) Repräsentationen sind Konzepte, welche die soziale Realität abbilden. Sie werden aufgrund individueller Erfahrungen und Beobachtungen im sozialen Kontext gebildet und sind handlungsweisend (Kirchler & Maciejovsky, 2007). Um die unterschiedlichen Repräsentationen von Steuerzahlern zu dem Wort „Steuern“ festzustellen, führte Kirchler (1998) eine empirische Studie an fünf verschiedenen Berufsgruppen durch, in der die Versuchspersonen dazu aufgefordert wurden, ihre

Assoziationen zu Steuern anzugeben. Ebenso hatten sie die Aufgabe, ihre Einstellung bezüglich typischer Steuerzahler, ehrlicher Steuerzahler sowie Steuerhinterziehern anzugeben. Dabei wurden über 500 verschiedene Assoziationen genannt, aus welchen 25 Kategorien resultierten. Es stellte sich heraus, dass freiberufliche Personen vor allem Strafe und Demotivation zu arbeiten, gesetzlichen Zwang, Intransparenz des Steuergesetzes und der Verwendung der Steuergelder und komplexe bürokratische Reglementierungen angeben. Arbeiter hingegen kritisieren vor allem die Regierung und allgemein Politiker, da diese mit Hilfe von Steuern ihre eigenen Ziele verfolgen würden. Angestellte assoziierten soziale Sicherheit und Wohlfahrt sowie Steuern als notwendiges Übel. Beamte dachten daran, mit Hilfe von Steuern Wohlstand und soziale Gerechtigkeit zu ermöglichen. Studenten, als einzige Gruppe, die keine Steuern zu zahlen hat, assoziierten steuerspezifische Begriffe, Politiker, aber auch Comicfiguren und unsinnige Begriffe. Die Ergebnisse der Einstellungsmessung zu typischen Steuerzahlern, ehrlichen Steuerzahlern sowie Steuerhinterziehern, zeigen, dass typische Steuerzahler als faul und eher dumm beschrieben wurden. Ehrliche Steuerzahler wurden als hart arbeitende, aber nicht so intelligente Personen wie Steuerhinterzieher befunden. Steuerhinterzieher dagegen wurden als intelligent und eher fleißig beschrieben.

Kirchler, Maciejovsky und Schneider (2003) führten eine empirische Studie zu sozialen Repräsentationen von Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und Steuerflucht durch. Dabei wurden Szenarien zu Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und Steuerflucht vorgelegt, zu welchen die Versuchspersonen ihre spontanen Assoziationen nennen mussten. Die assoziierten Kernelemente von Steuervermeidung waren Legalität und Cleverness. Steuervermeidung wurde mit den Begriffen illegal, Straftat und riskant assoziiert. Steuerflucht wurde vor allem mit geringerer Steuerlast im Ausland, mit der Intention Steuern zu sparen, Kosten sowie Einschränkungen des Doppelbesteuerungsabkommens in Verbindung gebracht.

Vorstellungen über Steuern, Steuerpolitik sowie Steuervermeidung, Steuerflucht oder Steuerhinterziehung werden unter anderem auch durch diverse Skandale in den Medien geprägt, sodass mitunter negative Vorstellungen über Politik und Politiker auf Seiten der Bevölkerung gebildet werden können (Kirchler, 2007). So wird im Artikel „Vom Waffenschieber bis zum Präsidenten“ auf [orf.at](http://orf.at) vom 05.04.2013 von einem internationalen Netzwerk von Briefkastenfirmen und Steuersündern berichtet. Bei den Steuerflüchtigen handle es sich um Waffenschieber, Oligarchen, aber auch Politiker,

welche beispielsweise Briefkastenfirmen und Trust-Konstruktionen in diversen Steuerparadiesen nutzen, um ihr Vermögen zu verstecken und um dubiose Geschäfte zu verschleiern. Die Datenmenge dieses Netzwerks umfasse 2,5 Millionen Dokumente und betreffe 130.000 Personen aus über 170 Ländern. Diese Daten stammen von zwei in Großbritannien ansässigen Firmen, welche auf Offshore-Gesellschaften spezialisiert seien. Insgesamt wird das in die Steueroasen verlagerte Vermögen vom Consultingunternehmen McKinsey auf zirka 25 Billionen Euro geschätzt.

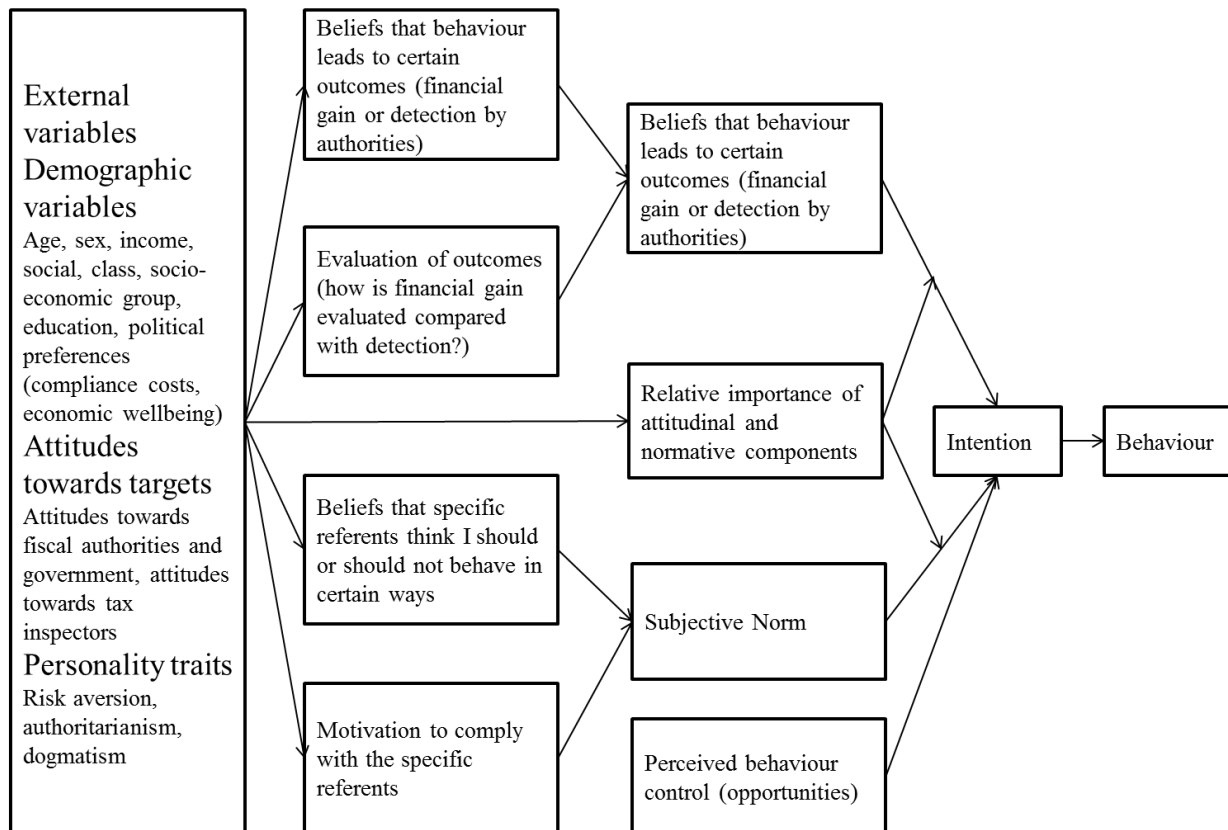
Während es sich bei Steuerwissen und den subjektiven Konzepten von Steuern und Steuerunehrlichkeit um Aspekte der sozialen Repräsentationen von Steuern handelt, stellen Einstellungen bezüglich Steuern einen bewertenden Aspekt dar, welche in einer komplexen Beziehung zum Steuerverhalten stehen (Kirchler, 2007). Die Einstellung einer Person zu einem Objekt ist also ihre Bewertung des Objekts, wobei Reize, Verhaltensweisen sowie Begriffe bzw. Begriffssysteme als Objekte in Frage kommen können (Herkner, 2001). Im Kontext der steuerpsychologischen Forschung variiert der Begriff „Einstellungen“, sodass Kirchler (2007) folgende Verwendungsmöglichkeiten des Begriffs zusammenfasst: Einstellungen als subjektive Bewertung von Steuerhinterziehung, Bewertung von Kriminalität im Allgemeinen, Urteile über Regierung und Staat im Allgemeinen, Intoleranz von Steuerhinterziehung, Einstellungen und moralische Vorstellungen über die Richtigkeit von Steuerhinterziehung, moralische Einstellungen bezüglich Steuerhinterziehung sowie Steuermentalität inklusive Vorstellungen und Bewertungen von Steuerhinterziehung und Wahrnehmung von Steuerunehrlichkeit innerhalb von Referenzgruppen.

Aufgrund der Einstellungen einer Person wird davon ausgegangen, dass Steuerzahler, die beispielsweise der Steuervermeidung positiv gegenüberstehen, auch weniger steuerehrlich sind als Steuerzahler mit einer negativen Haltung gegenüber Steuervermeidung (Kirchler, 2007). Die Ergebnisse in der Studie von Kirchler (1998) zeigen nicht nur, wie typische Steuerzahler, ehrliche Steuerzahler und Steuerhinterzieher von den befragten Personen beschrieben wurden, sondern auch, welche Einstellung sie diesen gegenüber hatten. So wurden ehrliche Steuerzahler positiver bewertet als Steuerhinterzieher, allerdings erhielten Steuerhinterzieher eine positivere Bewertung als typische Steuerzahler. Steuerhinterziehung wird also nicht als schweres Verbrechen angesehen, sondern eher als eine raffinierte Handlung.

Eine Studie von Burton, Karlinsky und Blanthorne (2005) an US-Steuerzahlern, zu deren Wahrnehmung des Schweregrades von Steuerhinterziehung als Verbrechen, zeigt, dass Steuerhinterziehung nicht nur weniger schlimm als Gewaltverbrechen eingestuft wurde, sondern auch nicht so schwerwiegend wie andere Wirtschaftsverbrechen (beispielsweise Insider Trading) wahrgenommen wurde. In seinem Schweregrad wurde Steuerhinterziehung nur etwas schwerwiegender als Ladendiebstahl eingestuft.

Es wird davon ausgegangen, dass die Einstellungen das Verhalten einer Person determinieren. Bezogen auf Steuerhinterziehung sollten Steuerzahler eher steuerehrlich sein, wenn sie positive Meinungen zur Steuerehrlichkeit haben, soziale Normen, die sie für wichtig erachten, Steuerhinterziehung missbilligen und sie für sich kaum Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung erkennen (Kirchler, 2007). Abbildung 2 zeigt das Einstellung-Verhalten Modell von Lewis (1982, zitiert nach Kirchler, 2007), welches den komplexen Zusammenhang zwischen Einstellung und Verhalten veranschaulicht, indem externe Variablen wie demographische Variablen, Einstellungen bezüglich Zielvorgaben und Persönlichkeitseigenschaften berücksichtigt werden.

**Abbildung 2: Einstellung-Verhalten Modell bezüglich Steuerhinterziehung (Kirchler, 2007, S. 58, nach Lewis, 1982, S. 172)**



Nicht nur Einstellungen können zur Vorhersage von Steuerehrlichkeit herangezogen werden, ebenso sind Normen von Bedeutung. Dabei ist zwischen persönlichen, sozialen und gesellschaftlichen Normen zu unterscheiden. Persönliche Normen sind ausschlaggebend für internalisierte Verhaltensstandards, soziale Normen bedingen das Verhalten einer sozialen Gruppe und gesellschaftliche Normen werden auf kollektiver beziehungsweise nationaler Ebene zu kulturellen Standards, welche sich meist im Gesetz widerspiegeln (Kirchler, 2007).

Auf der persönlichen Ebene scheinen Normabhängigkeit, Altruismus, starke religiöse Überzeugungen und Präferenzen für politische Parteien, welche Kooperation statt Individualismus bevorzugen, nicht nur mit einer höheren Moral zu korrelieren, sondern in weiterer Folge auch mit der Bereitschaft zur Ehrlichkeit (Kirchler, 2007). Moral im steuerpsychologischen Kontext oder Steuermoral bezeichnet die moralischen Prinzipien oder Werte, die Individuen bezüglich der Bezahlung ihrer Steuern haben (Alm & Torgler, 2006). Persönliche Normen können aber auch durch Gefühle von Schuld und Schande

verstärkt werden, etwa in Situationen, in welchen Normen verletzt wurden (Kirchler, 2007). Erard und Feinstein (1994) untersuchten Schuld und Schande im Steuerkontext, wobei davon ausgegangen wurde, dass sich ein Steuerzahler schuldig fühlen wird, wenn er zu wenig in seiner Steuererklärung angibt und dabei nicht erwischt wird und er sich schämen wird, wenn er dabei ertappt wird. Ihre Ergebnisse zeigen, dass Schuld und Schande wesentliche Determinanten des Steuerzahlungsverhaltens sind.

Torgler (2003) geht davon aus, dass Regeln eine mögliche Erklärung für kooperatives Verhalten sein können, wobei unter anderem die Persönlichkeit der Steuerzahler ausschlaggebend ist, an welchen Regeln sich die Steuerzahler orientieren und an welchen nicht. Er unterscheidet dabei vier Typen von Steuerzahlern, nämlich ehrliche Steuerzahler, Steuerhinterzieher, intrinsische Steuerzahler und soziale Steuerzahler. Ehrliche Steuerzahler suchen erst gar nicht nach Wegen der Steuerhinterziehung, während hingegen Steuerhinterzieher, welche generell eine geringe Steuermoral aufweisen, den erwarteten Wert der Steuerhinterziehung mit jenem von steuerehrlichem Verhalten vergleichen. Intrinsische Steuerzahler fühlen sich dazu verpflichtet ihre Steuern zu zahlen, wobei vor allem positive Handlungen von Seiten des Staates dazu beitragen, dass die Bereitschaft dieser Steuerzahler zu steuerehrlichem Verhalten zunimmt. Soziale Steuerzahler hingegen empfinden Schande beziehungsweise Schuld, je nachdem, ob sie bei einer Steuerhinterziehung erwischt wurden oder nicht und orientieren sich an für sie relevanten Personen. Das heißt, sie begleichen oder hinterziehen ihre Steuern, wenn auch für sie relevante Personen ihre Steuern begleichen oder hinterziehen. Soziale Steuerzahler orientieren sich also an sozialen Normen. Im steuerpsychologischen Kontext handelt es sich bei sozialen Normen um die wahrgenommene Häufigkeit oder Akzeptanz von Steuerhinterziehung in einer Referenzgruppe (Wenzel, 2005). Persönliche Normen scheinen Determinanten der Steuerehrlichkeit zu sein, während hingegen der Einfluss der sozialen Normen auf die Steuerehrlichkeit weniger eindeutig ist. Ebenso dürften aber kulturelle beziehungsweise gesellschaftliche Normen eine wesentliche Rolle in Bezug auf Steuerehrlichkeit spielen, wobei vor allem das Vertrauen in die Regierung für kooperatives Verhalten seitens der Steuerzahler ausschlaggebend sein dürfte (Kirchler, 2007).

Eine weitere Determinante der Steuerhinterziehung ist die wahrgenommene Möglichkeit des Steuerzahlers zur Steuerhinterziehung. Diese wahrgenommene Möglichkeit ergibt sich aufgrund des subjektiven Steuerwissens sowie der tatsächlichen Möglichkeiten,

Steuern zu hinterziehen (Kirchler, 2007). In diesem Zusammenhang haben vor allem selbstständig Tätige mehr Möglichkeiten der Steuerhinterziehung als beispielsweise Arbeiter und Angestellte. Beispielsweise kam Wallschutzky (1984) in einer australischen Studie zu dem Ergebnis, dass zwar 57% der Steuerhinterzieher Unselbstständige waren und 43% Selbstständige, aber bei den Personen, die keine Steuern hinterzogen, waren nur 13% Selbstständige, im Gegensatz zu 87% Unselbstständigen.

Wahrgenommene Gerechtigkeit scheint ebenfalls eine wesentliche Rolle im steuerpsychologischen Kontext und in weiterer Folge in Bezug auf Steuerehrlichkeit zu spielen. Dabei können grundsätzlich distributive, prozedurale und retributive Gerechtigkeit unterschieden werden (Kirchler, 2007). Distributive Gerechtigkeit betrifft den Austausch von Ressourcen und kann des Weiteren in horizontale und vertikale Gerechtigkeit sowie Austauschgerechtigkeit unterteilt werden. Horizontale Gerechtigkeit bedeutet, dass die eigenen Abgaben mit den Abgaben anderer Steuerzahler aus derselben Einkommenskategorie verglichen werden, während hingegen bei der vertikalen Gerechtigkeit ein Vergleich der eigenen Abgaben mit den Abgaben von Steuerzahlern einer anderen Einkommensklasse stattfindet und die Austauschgerechtigkeit aus den eigenen Abgaben und den staatlichen Gegenleistungen resultiert (Kirchler, 2011). Prozedurale Gerechtigkeit bezieht sich auf den Prozess der Ressourcenverteilung (Kirchler, 2007) und retributive Gerechtigkeit auf die wahrgenommene Angemessenheit von Sanktionen, welche aufgrund einer Normverletzung in Kraft treten (Tyler, 1990, zitiert nach Kirchler, 2007).

Wenzel (2003) geht davon aus, dass Gerechtigkeitswahrnehmungen nicht nur in Bezug auf die eigene Person, also auf einem persönlichen Level einen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben, sondern auch in Bezug auf eine Gruppe bzw. die Gesellschaft. Dazu fasst er relevante Bereiche der distributiven, prozeduralen sowie retributiven Gerechtigkeit im Steuerkontext sowohl auf dem persönlichen Level wie auch dem Gruppenlevel und dem gesellschaftlichen Level zusammen (Tabelle 1).

**Table 1: Distributive justice, procedural justice and retributive justice in taxation: exemplar for three levels of analysis (Wenzel, 2003, S. 49-58)**

	Distributive justice			Procedural justice			Retributive justice		
	Individual level	Group level	Societal level	Individual level	Group level	Societal level	Individual level	Group level	Societal level
Tax burdens	Personal tax burden; compared to others; other times; one's relative income	Group's tax burden; compared to other groups; its relative income	Societal level Tax level; distribution; progressivity	Inter- actional treatment Respect for the individual; consistency relative to other individuals	Respect for the group; consistency relative to other groups	Rights for taxpayers and service standards	Penalties of penalty for individual (relative to the offence, others)	Appropriateness of penalty for group (relative to the offence, others)	Severity of penalties; distribution penalties for different offences; quality of penalties
Tax-based benefits	Personal benefits compared to others; one's relative taxes	Group's benefits; compared to other groups; its relative taxes	Level of spending; efficiency; distribution over different policies	Process and decision control of individual	Voice; control; consultation and representation of group	Consultation of taxpayers in general; democratic structures	Audits of audit for individual case	Rigidity or inconsiderateness of audit for group cases	Rigidity or inconsiderateness of audits in general
Avoidance/ evasion opportunities	Personal options compared to others; other times	Group's options relative to other groups	Level; distribution of opportunities	Information and explanation  Compliance costs	Explanations and justifications for decisions affecting the individual Efficiency; service vs. costs for the individual	Transparency; presentation in media  Administration and compliance costs; complexity of the tax system			



Die Motivation zu steuerehrlichem Verhalten ergibt sich aus zahlreichen, bereits erwähnten Faktoren. So tragen unter anderem das persönliche Steuerwissen, soziale Repräsentationen von Steuern, persönliche Normen, wahrgenommene Möglichkeiten zu steuerunehrlichem Verhalten und auch Gerechtigkeitswahrnehmungen zur Motivation, seine Steuern zu bezahlen, bei (Kirchler, 2007).

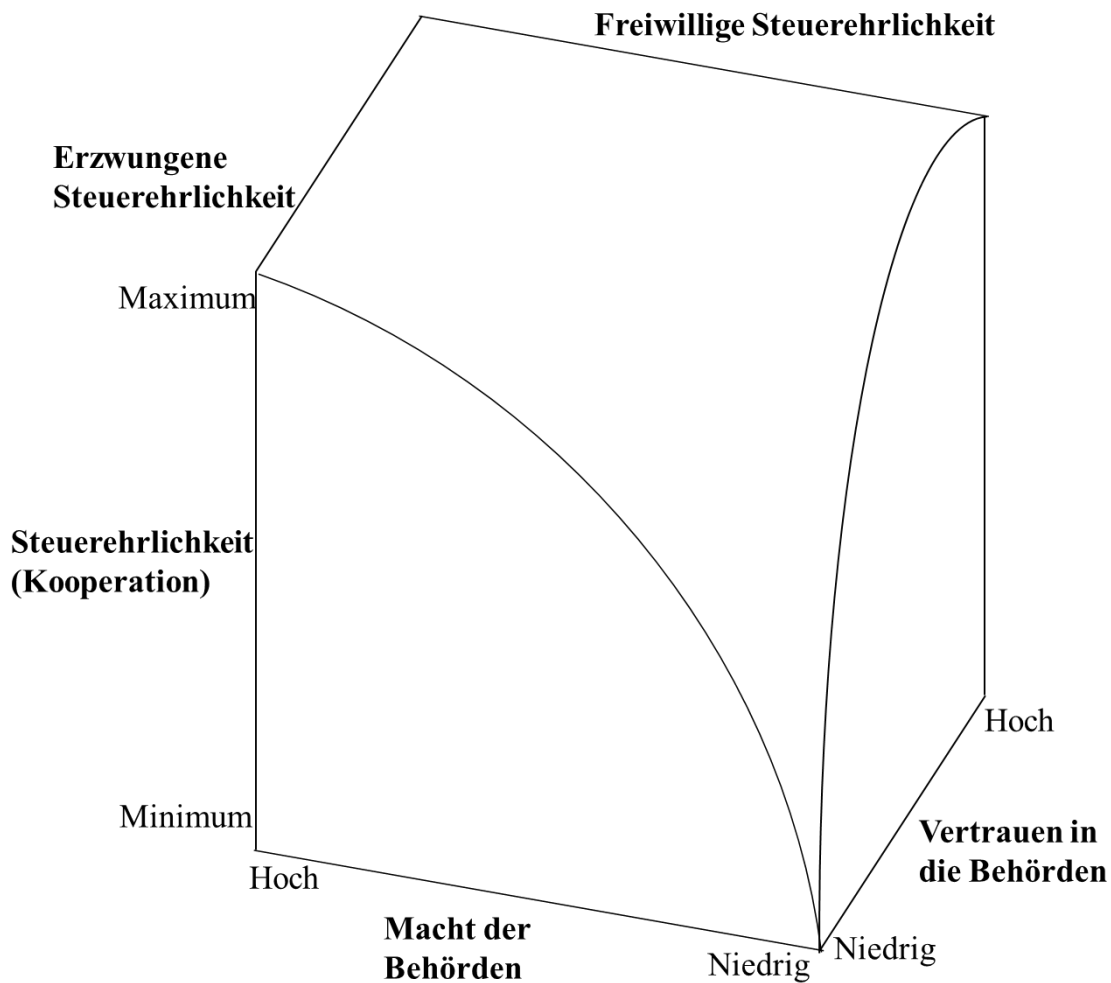
Braithwaite (2003a) nennt fünf relevante „motivational postures“ im Kontext der Steuerehrlichkeit, nämlich „commitment“, „capitulation“, „resistance“, „disengagement“ und „game playing“. Generell handelt es sich bei motivational postures um „an integrative concept of taxpayers‘ beliefs, evaluations and expectations relative to their tax authority, as well as their actions in response to their beliefs, evaluations and expectations.“ (Kirchler, 2007, S. 96). Wobei diese motivational postures nicht nur subjektives Steuerwissen, subjektive Konzepte, Einstellungen, Normen, Gerechtigkeitswahrnehmungen oder das Verhalten der Steuerzahler beinhalten und integrieren, sondern auch die Positionierung der Steuerzahler gegenüber der Steuerbehörde determinieren (Kirchler, 2007). Positiv besetzt sind commitment und capitulation, wobei „commitment“ die Überzeugungen bezüglich der Erwünschtheit des Steuersystems und das Gefühl der moralischen Verpflichtung, im Sinne der Gemeinschaft zu handeln umfasst und sich capitulation auf die Akzeptanz des Finanzamts als gesetzliche Autorität bezieht, beziehungsweise miteinschließt, dass die Steuerbehörde als ungefährlich empfunden wird, solange man sich angemessen verhält und sich ihr fügt. Im Gegensatz dazu bezieht sich „resistance“ auf Zweifel bezüglich der Absichten der Steuerbehörde, sich kooperativ und harmlos zu verhalten, sodass Steuerzahler quasi dazu aufgefordert werden, nicht nur wachsam zu sein, sondern auch, für ihre Rechte zu kämpfen und der Steuerbehörde Widerstand zu leisten. Ebenso ist „disengagement“ negativ besetzt, da auch hier Widerstand kommuniziert wird, allerdings die Verdrossenheit gegenüber der Steuerbehörde und dem Steuersystem viel weiter verbreitet ist. „Game playing“ bezeichnet eine gewisse Einstellung zum Gesetz, nämlich, dass das Gesetz als etwas gesehen wird, das an die eigenen Vorhaben angepasst wird, anstatt es als Grenze akzeptablen Verhaltens zu respektieren. Während „commitment“ und „capitulation“ negativ mit Steuerhinterziehung bzw. Steuervermeidung korrelieren, scheint zwischen resistance, disengagement sowie game playing und Steuerhinterziehung bzw. Steuervermeidung ein positiver Zusammenhang zu bestehen (Braithwaite, 2003a). In diesem Kontext ist anzumerken, dass laut Alm und Torgler (2006) Steuermoral die intrinsische Motivation, Steuern zu bezahlen, ist.

Aus ökonomischer Sicht ergibt sich die Tendenz zur Steuerhinterziehung aufgrund der Wahrscheinlichkeit, dabei entdeckt zu werden und der Höhe der Strafe, sodass daraus gefolgert werden kann, dass Personen, die Steuern hinterziehen, im Gegensatz zu ehrlichen Steuerzahlern, die Wahrscheinlichkeit entdeckt zu werden, unterschätzen. Tatsächlich konnte diese Annahme in einigen Befragungen bestätigt werden, allerdings nicht in Experimenten, sodass sich ein unklarer Einfluss der subjektiven Prüfwahrscheinlichkeit und der erwarteten Strafen ergibt (Kirchler, 2003). Es zeigte sich in Laborexperimenten, dass hohe Prüfwahrscheinlichkeit und hohe Strafen vor Steuerhinterziehung abschrecken, allerdings ist nicht klar, ob diese Ergebnisse auf die Realität übertragbar sind (Kirchler, 2011). Außerdem können als zu hoch empfundene Strafen dazu führen, dass Steuerzahler negative Einstellungen gegenüber den Steuerbehörden und Steuern im Allgemeinen entwickeln (Kirchler, 2011).

Generell dürfte das Verhältnis zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörde einen Einfluss auf die Kooperationsbereitschaft zum Wohl der Gemeinschaft beziehungsweise auf die persönliche Nutzenmaximierung der Steuerzahler haben. So können zwei Ansätze unterschieden werden, nämlich die Kontroll-Strafe-Orientierung und die Service-Kunden-Orientierung. Bei erster Orientierung versucht die Steuerbehörde durch entsprechende Gesetze die Steuerzahler von unehrlichem Steuerzahlungsverhalten abzuhalten, während hingegen die Steuerzahler diese Gesetze zu umgehen versuchen. Bei der Service-Kunden-Orientierung wecken die Steuerbehörden das Vertrauen der Steuerzahler, indem sie im Sinne einer Serviceeinrichtung auftreten, welche aufgrund ihres fairen und sachlichen Umgangs sogar die Kooperationsbereitschaft der Steuerzahler steigern kann (Kirchler, 2011).

Diese beiden Orientierungen vereint das „Slippery Slope Modell“ von Kirchler, Hoelzl und Wahl (2008), welches grafisch die Steuerehrlichkeit in Abhängigkeit von der Macht der Behörden sowie vom Vertrauen in die Behörden darstellt (Abbildung 3). Durch die Macht der Behörden kann Kooperation auf Seiten der Steuerzahler erzwungen werden, während sich aufgrund des Vertrauens in die Behörden eine freiwillige Kooperation ergeben kann. Geringe Steuerehrlichkeit würde sich demnach bei wenig Macht der Behörden sowie geringem Vertrauen in die Behörden ergeben. Eine hohe erzwungene Steuerehrlichkeit ergäbe sich bei viel Macht der Behörden und gleichzeitig geringem Vertrauen der Steuerzahler in die Behörden. Nur bei mächtigen Behörden, denen gleichzeitig viel Vertrauen von den Steuerzahlern geschenkt wird, ist eine hohe freiwillige Steuerehrlichkeit zu erwarten.

Abbildung 3: "Slippery Slope-Modell" (nach Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008, S. 212)

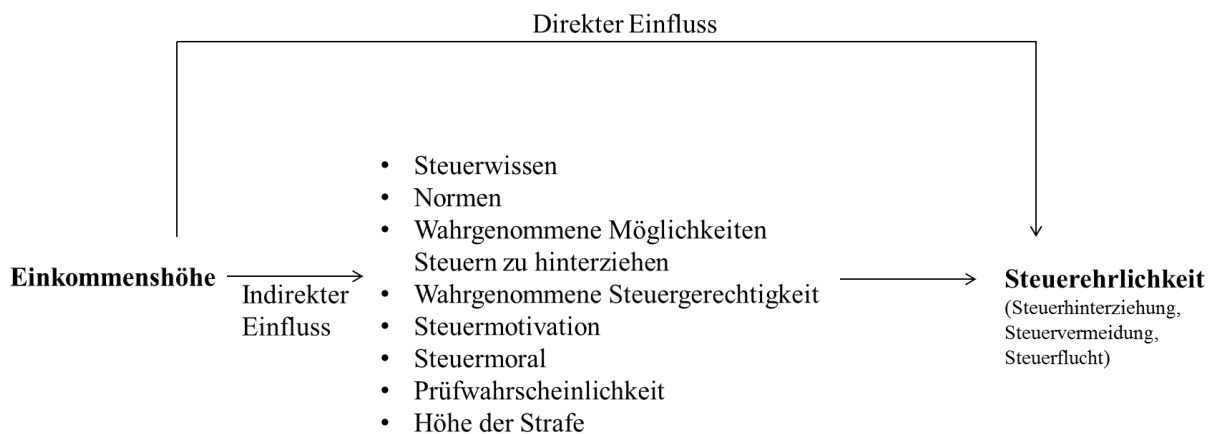


Betrachtet man soziodemographische Variablen, konnte in bisherigen Studien festgestellt werden, dass ältere und weibliche Personen Steuerhinterziehung am meisten missbilligen. Jüngere und männliche Personen weisen hingegen weniger negative Einstellungen zur Steuerhinterziehung auf (Kirchler, 2007). Lewis (1979, zitiert nach Kirchler, 2007) stellte fest, dass vor allem das Einkommen eine wesentliche Rolle für die Einstellungen zur Steuerhinterziehung spielt. In seiner Studie zeigte sich, dass Personen mit höherem Einkommen eine höhere Antipathie bezüglich Besteuerung aufwiesen und Steuervermeidung als gerechter empfanden als Personen mit niedrigem Einkommen. Ebenso fanden Personen mit höherem Einkommen, dass das Gesetz mit Steuerhinterziehern nachsichtiger umgehen solle.

Die bisher erwähnten Bereiche der Steuerpsychologie finden sich bei Kirchler (2007) als Determinanten der Steuerehrlichkeit (Abbildung 1) - Steuerwissen als Grundlage für Repräsentationen bezüglich Steuern und einer damit verbundenen Bereitschaft, Steuern zu

bezahlen, Einstellungen zu Steuern als bewertender Aspekt des Begriffes beziehungsweise subjektiven Konstrukts „Steuern“, ebenso Normen auf persönlicher, sozialer oder gesellschaftlicher Ebene, welche mit der Bereitschaft zur Steuerehrlichkeit korrelieren, aber auch die wahrgenommene Möglichkeit zur Steuerunehrlichkeit sowie die wahrgenommene Gerechtigkeit der Verteilung von Steuerlasten sind wesentliche Einflussfaktoren auf die Steuerehrlichkeit. Ebenso ist die daraus resultierende Motivation Steuern zu bezahlen, zu berücksichtigen, wie auch das Vertrauen in die Steuerbehörden beziehungsweise die von den Steuerbehörden ausgehende Macht, welche zu erzwungener oder freiwilliger Steuerehrlichkeit führen können. Auch soziodemographische Variablen spielen im Kontext der Steuerehrlichkeit eine wesentliche Rolle, da sie sowohl Einfluss auf die Steuerehrlichkeit an sich nehmen, wie auch auf die zuvor erwähnten Determinanten. Die relevante Determinante dieser Arbeit ist die soziodemographische Variable Einkommenshöhe, wobei davon ausgegangen wird, dass die Einkommenshöhe direkt auf die Steuerehrlichkeit einen Einfluss nehmen kann oder indirekt über Moderatorvariablen (Abbildung 4), welche bereits zuvor näher erläutert wurden.

**Abbildung 4: Direkter und indirekter Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit**



In der bisherigen Forschung zum Einfluss der Einkommenshöhe im Steuerkontext, sind drei Tendenzen zu erkennen – negativer, positiver beziehungsweise kein Zusammenhang zwischen der Einkommenshöhe und der jeweiligen abhängigen Variable (beispielsweise Steuerehrlichkeit, Steuerhinterziehung, Steuermoral). Relevant ist der direkte Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit, wobei es sich dabei um Steuerehrlichkeit als generellen Überbegriff handeln kann, aber auch konkret um Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder Steuerflucht. Ebenso spielt der Einfluss der Einkommenshöhe auf die Variablen Steuerwissen, Normen, wahrgenommene Möglichkeiten Steuern zu hinterziehen, wahrgenommene Steuergerechtigkeit, Steuermotivation, Steuermoral, Prüfwahrscheinlichkeit und Höhe der Strafe eine Rolle, welche wiederum einen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit nehmen können, wodurch die Einkommenshöhe indirekt auf die Steuerehrlichkeit wirkt. Das heißt, es ergeben sich dementsprechende Fragestellungen zum Einfluss der Einkommenshöhe im Steuerkontext.

1. Die zentrale Fragestellung dieser Arbeit ist, wie sich die Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit auswirkt.

Betrachtet man die bisherige Forschung, so sprechen beispielsweise die Ergebnisse von Maciejovsky, Kirchler und Schwarzenberger (2001) für einen negativen Zusammenhang zwischen der Höhe des Einkommens und der Steuerehrlichkeit, nachdem ihre experimentellen Ergebnisse zu dem Schluss kommen, dass die Steuerehrlichkeit für Personen mit hohem Einkommen geringer ist. Die empirischen Studien von Adler (1963) hingegen weisen auf einen positiven Zusammenhang hin, da ihre Ergebnisse den Schluss zulassen, dass mit der Höhe des Einkommens die Steuerehrlichkeit zunimmt. Chan, Troutman und O'Bryan (2000)

wiederum können in ihrer länderübergreifenden Studie gar keinen Einfluss der Einkommenshöhe auf Moralentwicklung, Einstellung oder Steuerehrlichkeit feststellen.

Ähnliche Resultate erzielen Studien, die konkret den Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerhinterziehung untersuchten. So fand Pocarno (1988) in einer Fragebogenstudie zur Steuerhinterziehung heraus, dass Menschen mit niedrigerem Einkommen eher zur Steuerhinterziehung tendieren. Baldry (1987) wiederum berichtet von experimentellen Ergebnissen, die darauf hinweisen, dass mit der Höhe des Einkommens auch die Steuerhinterziehung zunimmt. Eine Studie von Gërxhani und Schram (2006) kommt allerdings zu dem Schluss, dass das Einkommen die Steuerhinterziehung nicht beeinflusst.

2. Es stellt sich die Frage, ob die Einkommenshöhe konkret auf die Steuerhinterziehung einen Einfluss hat, und ob Personen mit einer bestimmten Einkommenshöhe eher zur Steuerhinterziehung tendieren als andere.

Bezüglich des Einflusses der Einkommenshöhe auf Steuervermeidung konnte keine entsprechende Literatur gefunden werden.

3. Trotzdem stellt sich die Frage, ob sich die Einkommenshöhe auf Steuervermeidung auswirkt.

Ebenso konnte keine Literatur zum Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerflucht gefunden werden.

4. Aber auch hier stellt sich die Frage, ob die Einkommenshöhe einen Einfluss auf Steuerflucht hat.

Betrachtet man den Einfluss der Einkommenshöhe auf die Moderatorvariablen, so ergeben sich folgende Fragestellungen:

5. Wie wirkt sich die Einkommenshöhe auf das Steuerwissen, also das subjektive Wissen der Steuerzahler über Steuern (Kirchler, 2007), aus?

Es konnte keine entsprechende Literatur zum Einfluss des Einkommens auf das Steuerwissen gefunden werden. Allerdings spricht die bisherige Forschung dafür, dass ein größeres Steuerwissen positiv mit der Steuerehrlichkeit zusammenhängt.

6. Welche Rolle spielt die Einkommenshöhe in Bezug auf Steuernormen, also persönliche, soziale oder gesellschaftliche, welche wiederum einen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit nehmen können?

Es konnte keine entsprechende Literatur zum Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Normen gefunden werden. Jedoch scheinen aufgrund der bisherigen Forschung persönliche Normen ausschlaggebend für Steuerehrlichkeit zu sein, während hingegen der Einfluss sozialer Normen auf Steuerehrlichkeit nicht eindeutig ist (Kirchler, 2007). Gesellschaftliche Normen betreffend, dürfte vor allem das Vertrauen in die Regierung wesentlich für Steuerehrlichkeit sein (Kirchler, 2007).

7. Wie wirkt sich die Einkommenshöhe auf die wahrgenommenen Möglichkeiten der Steuerhinterziehung aus?

Bezüglich des Einflusses der Einkommenshöhe auf die wahrgenommenen Möglichkeiten der Steuerhinterziehung konnte keine passende Literatur gefunden werden, allerdings ergibt sich diese wahrgenommene Möglichkeit aufgrund des subjektive Steuerwissens sowie der tatsächlichen Möglichkeit, Steuern zu hinterziehen (Kirchler, 2007) und betrifft vor allem selbstständig Tätige (Wallschutzky, 1984).

8. Hat die Einkommenshöhe einen Einfluss auf die wahrgenommene Steuergerechtigkeit, also auf distributive, prozedurale oder retributive?

Bezüglich der wahrgenommenen Fairness von Steuern und dem Steuersystem fand Braithwaite (2003b) heraus, dass beispielsweise die meisten Australier glauben, dass hohe sozioökonomische Gruppen nicht ihren fairen Anteil an Steuern zahlen. In diesem Kontext geben Braithwaite und Braithwaite (2006) außerdem an, dass die Meinung vorherrscht, dass Personen mit niedrigem Einkommen zu viel an Steuern zahlen und ein Großteil denkt, selbst einen fairen Anteil abzugeben.

9. Wirkt sich die Einkommenshöhe auf die Steuermotivation, also der Motivation zu steuerehrlichem Verhalten (Kirchler, 2007) aus, und wenn ja, wie?

Literatur, welche den Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuermotivation darstellt, konnte nicht gefunden werden. Es tragen aber persönliches Steuerwissen, soziale Repräsentationen von Steuern, persönliche Normen, wahrgenommene Möglichkeiten zu steuerehrlichem Verhalten und Gerechtigkeitswahrnehmungen zur Steuermotivation bei (Kirchler, 2007). In diesem Zusammenhang nennt Braithwaite (2003a) fünf „motivational postures“ (commitment, capitulation, resistance, disengagement, game playing), welche auch die Positionierung der Steuerzahler gegenüber der Steuerbehörde determinieren (Kirchler, 2007).

10. Nimmt die Einkommenshöhe einen Einfluss auf die Steuermoral, also die moralischen Prinzipien oder Werte, die Individuen bezüglich der Bezahlung ihrer Steuern haben beziehungsweise die intrinsische Motivation, Steuern zu bezahlen (Alm & Torgler, 2006)? Weisen Personen mit einer bestimmten Einkommenshöhe eine höhere Steuermoral auf als andere?

Die Steuermoral betreffend gibt es widersprüchliche Befunde. Alm und Torgler (2006) stellten fest, dass zwischen der Einkommenshöhe und der Steuermoral ein negativer Zusammenhang besteht. Allerdings geht aus einer europaweiten Befragung hervor, dass Personen mit höherem Einkommen auch eine höhere Steuermoral aufweisen, also eine positive Korrelation zwischen Einkommenshöhe und der Steuermoral besteht (Lago-Peñas & Lago-Peñas, 2010). Die Ergebnisse von Braithwaite und Ahmed (2005) weisen darauf hin, dass keine Beziehung zwischen Einkommenshöhe und Steuermoral besteht.

11. Hat die Einkommenshöhe einen Einfluss auf die Wahrnehmung der Prüfwahrscheinlichkeit und wie wirkt sich diese Wahrscheinlichkeit auf die Steuerehrlichkeit aus?

Zum Einfluss der Einkommenshöhe auf die Prüfwahrscheinlichkeit konnte keine entsprechende Literatur gefunden werden. Es wird grundsätzlich angenommen, dass Steuerzahler die Wahrscheinlichkeit, entdeckt zu werden, unterschätzen, was in Experimenten jedoch nicht bestätigt werden konnte. Das heißt es gibt keinen eindeutigen Einfluss der Prüfwahrscheinlichkeit (Kirchler, 2003).

12. Hat die Einkommenshöhe einen Einfluss auf die Wahrnehmung der Höhe der Strafe, die sich bei Steuerhinterziehung ergeben würde und wie wirkt sich dieses Strafausmaß auf die Steuerehrlichkeit aus?

Es konnte zum Einfluss der Einkommenshöhe auf die Höhe der Strafe keine entsprechende Literatur gefunden werden. Auch der Einfluss der Höhe der Strafe ist nicht eindeutig (Kirchler, 2003). Allerdings können als zu hoch empfundene Strafen zu negativen Einstellungen gegenüber der Steuerbehörde und Steuern im Allgemeinen führen (Kirchler, 2011).



## **2. Methode**

Die Fragestellungen sollen mit Hilfe eines Reviews beantwortet werden, das heißt, die vorliegende Arbeit wurde als qualitative Studie verfasst. Dazu mussten Publikationen mit geeigneten Daten gefunden und analysiert werden. Dieser Prozess wurde in drei Schritten durchgeführt: Literatursuche, Kodierung der Literatur und Analyse der für die Beantwortung der Fragestellung geeigneten Artikel. Die Analyse der verwendeten Literatur bezieht sich sowohl auf eine allgemeine Auswertung der verwendeten Artikel bezüglich der Art der Publikation, der verwendeten Erhebungsmethode, der untersuchten Stichprobe, des Herkunftslandes beziehungsweise Kontinents, auf dem die Studie durchgeführt wurde, des Erhebungsjahres, des Publikationsjahres sowie der Literaturquelle als auch auf die Ergebnisse der jeweiligen Studie (siehe auch 3. Ergebnisse).

### **2.1 Literatursuche**

Der erste methodische Schritt bestand darin, sämtliche Publikationen im Steuerkontext zu suchen und zu sammeln. Diese Suche weitete sich auf meine drei Kolleginnen und Kollegen (Christine Bock, Helle Mann, Johannes Stadler) und mich aus. Wobei sich diese Suche auf Artikel, welche ab dem Jahr 2005 veröffentlicht wurden, beschränkte. Für alle vor dem Jahr 2005 erschienen Artikel gab es bereits eine Publikationssammlung, welche von der Universität Wien, Institut für Wirtschaftspsychologie zur Verfügung gestellt wurde. Die Stichwörter, auf deren Basis die Suche erfolgte, ergaben sich aufgrund der Fragestellungen (siehe Kapitel 1). Unter anderem lieferte das Buch „The Economic Psychology of Tax Behaviour“ von Kirchler (2007) eine entsprechende Grundlage für die in den Arbeiten behandelten Fragestellungen. Die darin enthaltenen Kapitel (Tax law, shadow economy and tax-noncompliance; Social representations of taxes; Tax compliance decisions; Self-employment und taxpaying; Interaction between tax authorities and taxpayers) schienen für unsere Arbeiten den psychologischen Steuerkontext bestmöglich abzubilden.

Die folgenden Stichwörter wurden zur Literaturrecherche ausgewählt: tax bzw. taxation in Kombination mit honesty, compliance, cooperation, avoidance, flight, evasion, morale, attitudes, (social) norm, opportunity, behaviour, justice, fairness, motivation, probability, fine, knowledge, wobei sowohl die britische als auch die amerikanische Schreibweise berücksichtigt wurden.

Mit Hilfe dieser Stichwörter wurde in allen uns als relevant erscheinenden Quellen nach passender Literatur gesucht. Diese Quellen umfassten Datenbanken, welche Literatur zum Kontext der Steuerehrlichkeit sowohl aus psychologischer wie auch aus wirtschaftlicher Sicht enthalten (EBSCO, EconLit, ISI Web of Science, PsychARTICLES, PsychInfo, PSYINDEXplus, Scopus), Internetsuchmaschinen (www.google.com, scholar.google.com), wissenschaftliche Zeitschriften mit Publikationen zum Steuerkontext (zum Beispiel National Tax Journal, Journal of Economic Psychology; eine Liste aller hier verwendeten Journals ist im Anhang zu finden) sowie der Bibliothekskatalog der Universität Wien (<http://bibliothek.univie.ac.at/fb-psychologie>).

Die von uns in den Datenbanken gefundenen Publikationen wurden anschließend in einem EndNote<sup>®</sup>-File vermerkt. Bei EndNote<sup>®</sup> handelt es sich um folgendes Programm (EndNote<sup>®</sup>, 2013):

EndNote<sup>®</sup> enables you to move seamlessly through your research process with flexible tools for searching, organizing and sharing your research, creating your bibliography and writing your paper. You'll save hours building and maintaining reference libraries and creating bibliographies. With unique features to maximize your time like automatically finding full text and updating records, EndNote lets you spend less time in the details.

Es konnte mit Hilfe dieses EndNote-Files anschließend im Internet nach elektronischen Versionen der von uns in den Datenbanken gefundenen Publikationen gesucht werden. So konnte jederzeit auf die komplette Sammlung beziehungsweise EndNote-Liste der Publikationen zugegriffen werden, wodurch die weiteren Arbeitsschritte rationeller gestaltet und von allen beteiligten Personen unabhängig voneinander gearbeitet werden konnte.

## **2.2 Kodierung der Literatur**

Die aufgrund der Recherche gefundenen 1149 Publikationen wurden in weiterer Folge nach bestimmten Kriterien kodiert. Auch die Kodierung wurde wieder auf meine Kolleginnen und Kollegen und mich aufgeteilt. Um zu überprüfen, ob die Kodierung der Literatur zwischen den Ratern (also meinen Kolleginnen und Kollegen und mir) übereinstimmt, wurde das Cohens Kappa berechnet. Dies ist ein statistisches Maß für die Interraterreliabilität, inwiefern die Beurteilung verschiedener Rater miteinander übereinstimmt. Das Cohens Kappa kann einen Wert zwischen +1,00 und -1,00 annehmen (Cohen, 1960), wobei es sich bei einem Wert über 0,75 um eine sehr gute Übereinstimmung handelt und bei einem Wert von weniger als

0,40 von einer schlechten Übereinstimmung ausgegangen werden kann (Fleiss, Levin & Paik, 2003).

Zur Ermittlung des Cohens Kappas wurden 32 Artikel zufällig ausgesucht, welche von allen vier Ratern kodiert werden mussten. Anschließend wurden die Ergebnisse verglichen und die Übereinstimmung mit Hilfe des Cohens Kappas festgestellt. Dieses erreichte einen Wert von 0,82, was darauf hinweist, dass die Kodierungen weitgehend übereinstimmen.

Die beiden entscheidenden Kriterien, ob eine Publikation in einer eigens von uns angelegten Datenbank abgelegt wurde oder nicht, war einerseits das Vorhandensein einer oder mehrerer von uns untersuchten unabhängigen Variablen (Alter, Beruf, Bildung, Einkommen, Geschlecht) – in dieser Arbeit wird nur die unabhängige Variable Einkommen berücksichtigt, die anderen unabhängigen Variablen sind Gegenstand der Arbeiten meiner Kolleginnen und Kollegen – andererseits das Vorhandensein einer oder mehrerer von uns interessierenden abhängigen Variablen (Steuerehrlichkeit, Steuervermeidung, Steuerflucht, Steuerhinterziehung, Höhe der Strafe, Prüfwahrscheinlichkeit, Steuermoral, Steuerwissen, Steuernormen, Steuermotivation, wahrgenommene Gerechtigkeit, Möglichkeit der Steuerhinterziehung). Wurden diese Kriterien erfüllt, so musste die Publikation danach klassifiziert werden, ob sie für die jeweiligen Fragestellungen (Geschlechtsunterschiede in der Steuer-Compliance, Verhaltensintention und Verhalten von Steuerzahlern in Abhängigkeit von deren Alter, Einfluss der Variablen Beruf und Bildung auf Steuerehrlichkeit, Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit) geeignet war oder nicht. Des Weiteren waren Literaturquelle, Titel, Autor, Jahr, Art der Publikation, Quelle, Methode, Stichprobe und Land anzugeben sowie eine kurze Darstellung der in der Arbeit erzielten Ergebnisse. Zusätzlich bekam jeder Datensatz eine eigene Identifikationsnummer, um später nachvollziehen zu können, von wem die jeweilige Publikation kodiert worden war. Tabelle 2 bietet nochmals einen übersichtlichen Blick auf das verwendete Kodierungsschema.

Tabelle 2: Kodierungsschema

Allgemeines									
ID	Titel	Autor	Jahr der Erhebung	Art der Publikation	Quelle*	Methode	Stichprobe	Land	
1xxx	xxxx	xxxx	1937	Buchkapitel	Journal of Economic Psychology	Befragung	Haushalte	Albanien	
2xxx			...	Discussion Paper	National Tax Journal	Datenanalyse	Internetnutzer	Australien	
3xxx			2011	publizierte Meinungsumfrage	...	empirische Studie	Landbesitzer	Deutschland	
4xxx				Working Paper		Experiment	Lehrer	Großbritannien	
				Zeitschriftenartikel		Modell	Schüler	Hong Kong	
						Review	Selbstständige	Italien	
							Steuerzahler	Kanada	
							Studenten	Malaysien	
							Unionsolventen	Neuseeland	
							Unipersonal	Niederlande	
							Uniprofessoren	Österreich	
								Schweiz	
								Slowenien	
								Spanien	
								Taiwan	
								Tschechien	
								USA	
Abhängige Variablen									
Steuerehrlichkeit		Steuervermeidung		Steuerrückzahlung		Höhe der Strafe		Prüfungswahrscheinlichkeit	
ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein
Steuermotivation		Steuernormen		wahrgenommene Gerechtigkeit		Möglichkeit der Steuerhinterziehung			
ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	
Ergebnisse									
Alter		Beruf		Einkommen		Geschlecht			
ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein	
Literaturquelle									
Kurze Zusammenfassung der Ergebnisse									
Datenbank, Internetadresse, Bibliothekskatalog									
Brauchbarkeit									
Metaanalyse									
Review									
Nein									

Anmerkungen: \*vollständige Liste aller Journals im Anhang (Tabelle 3)

## 2.3 Verwendete Literatur

Insgesamt wurden 1149 Publikationen im Zuge der Literatursuche gefunden, welche Themen zum Steuerkontext behandeln. Das Kodierungsverfahren ergab, dass von diesen 1149 Publikationen 54 den Anforderungen des Reviews zum Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit gerecht wurden. Diese 54 Publikationen wurden in weiterer Folge formal (Art der Publikation, Erhebungsmethode, verwendete Stichprobe, Land der Erhebung, Jahr der Erhebung, Publikationsjahr, Literaturquelle) und inhaltlich analysiert. Im Folgenden werden die für das Review untersuchten Publikationen genauer hinsichtlich ihrer formalen Kriterien beschrieben, um einen besseren Überblick zu ermöglichen.

Bei den in der Auswertung angeführten Artikeln handelt es sich zum größten Teil, nämlich zu 85% um Zeitschriftenartikel, also Artikel, die in diversen Fachzeitschriften (Journals) veröffentlicht wurden. Die restlichen Publikationen sind Working Papers, Buchkapitel und Discussion Papers, welche zusammen etwas mehr als 10% ausmachen. Die übrigen 4% der Publikationen werden mit „Sonstiges“ bezeichnet, wie etwa nicht eindeutig zugeordnete Artikel, deren Herkunft unklar ist. Für eine detaillierte Auflistung aller Publikationen siehe auch Tabelle 3.

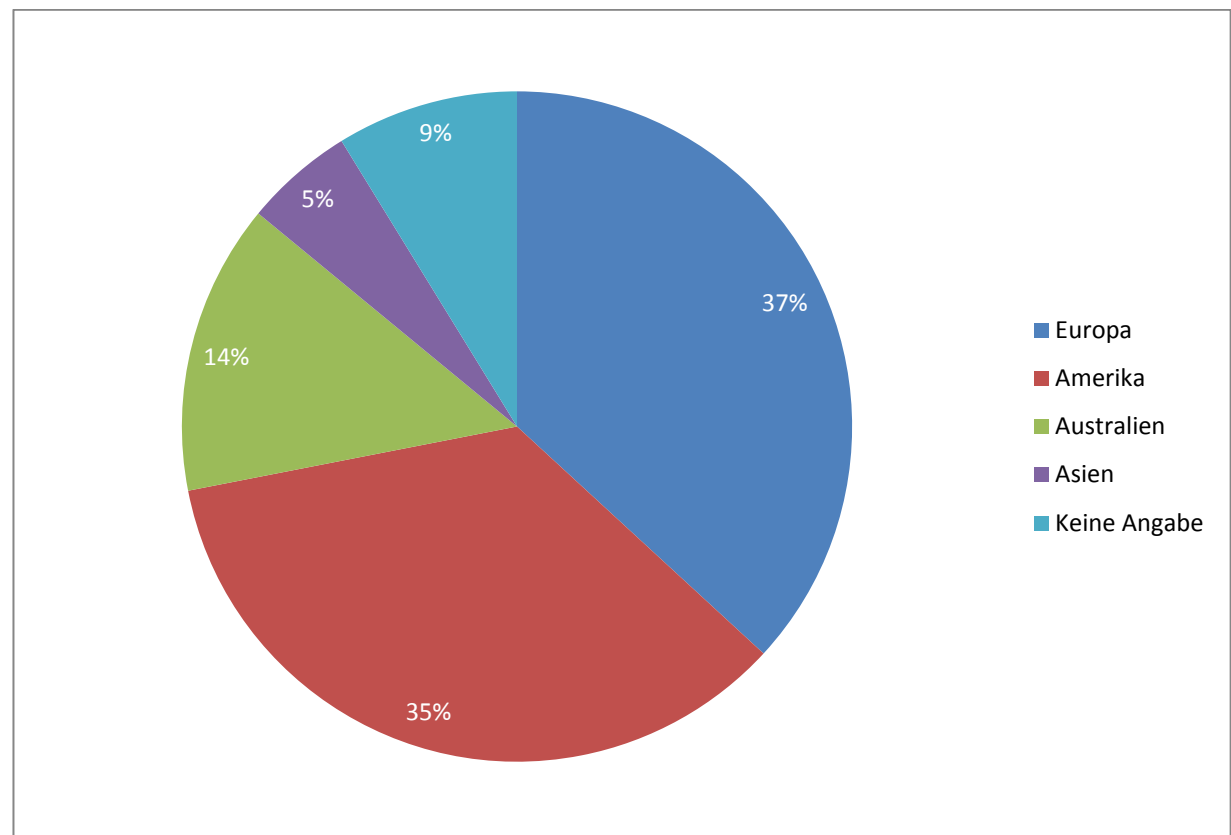
Die häufigste Methode, die in den ausgewählten Publikationen zur Klärung der jeweiligen Fragestellung verwendet wurde, waren Befragungen (53%), gefolgt von Experimenten (19%). Ein kleiner Teil der Publikationen wurde in Form eines Reviews verfasst (14%), welche keine spezielle Methode verwenden, sondern sich auf qualitative Weise mit einem Themengebiet beschäftigen. Des Weiteren wurden in 5% der Publikationen Modelle aufgestellt und berechnet. Die restlichen 9% sind sonstige Methoden, welche nicht näher erläutert und zum Beispiel nur als empirische Studie ohne methodischen Hintergrund angeführt wurden. Für eine detaillierte Auflistung der Methoden siehe auch Tabelle 2.

Die am häufigsten untersuchte Stichprobe waren Steuerzahler, die in knapp der Hälfte aller Publikationen erforscht wurde (49%). Nicht ganz ein Fünftel hatten als Stichprobe Studenten. Des Weiteren waren in 10% der Studien Haushalte der Untersuchungsgegenstand. 7% waren diverse Stichproben, die unter „Sonstige“ zusammengefasst werden. Dabei handelt es sich um Internetnutzer, Landbesitzer, Lehrer,

Schüler, Selbstständige, Uniabsolventen, Unipersonal und Uniprofessoren. Dass 16% der Publikationen keine Angaben zur Stichprobe machten kommt daher, dass einige Artikel in Form eines Reviews verfasst wurden, in dem eine Stichprobe nicht explizit vorkommt oder ein theoretisches Modell berechnet wurde, zu dem es keine weitere Analyse realer Daten gab.

Grundsätzlich wurden die Länder, in welchen die Untersuchungen durchgeführt worden waren, dokumentiert. Um dies übersichtlicher darzustellen, wurden die Länder zu den jeweiligen Kontinenten zusammengefasst (Abbildung 5). Für eine detaillierte Darstellung der Länder, in welchen die Untersuchungen durchgeführt wurden, siehe auch Tabelle 2. Die Studien, die sich mit dem Forschungsgegenstand dieser Arbeit beschäftigen wurden in erster Linie in Europa (37%) und Amerika (35%) durchgeführt. 14% der Publikationen führten Untersuchungen in Australien und 5% in Asien durch. Die 9% mit „Keine Angabe“ stammen daher, dass bei Reviews oder Modellen explizit kein Land angegeben wurde.

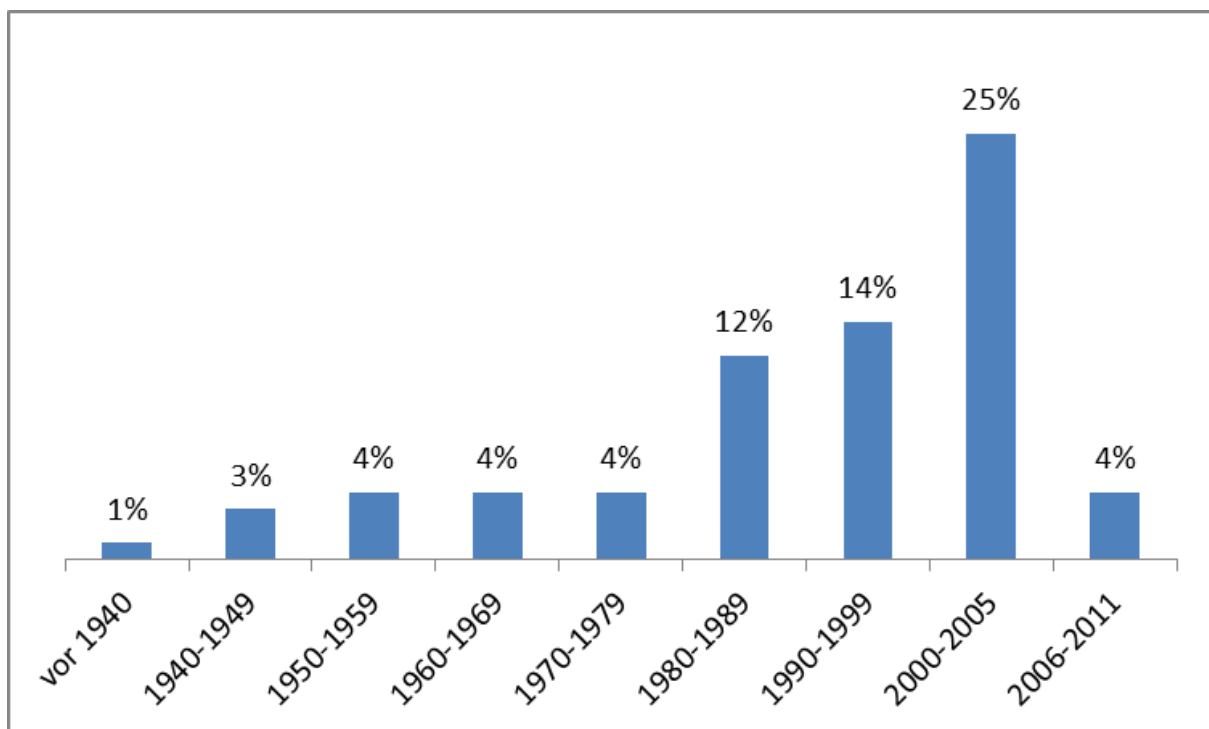
**Abbildung 5: Kontinent, auf dem die Studie durchgeführt wurde, N=54**



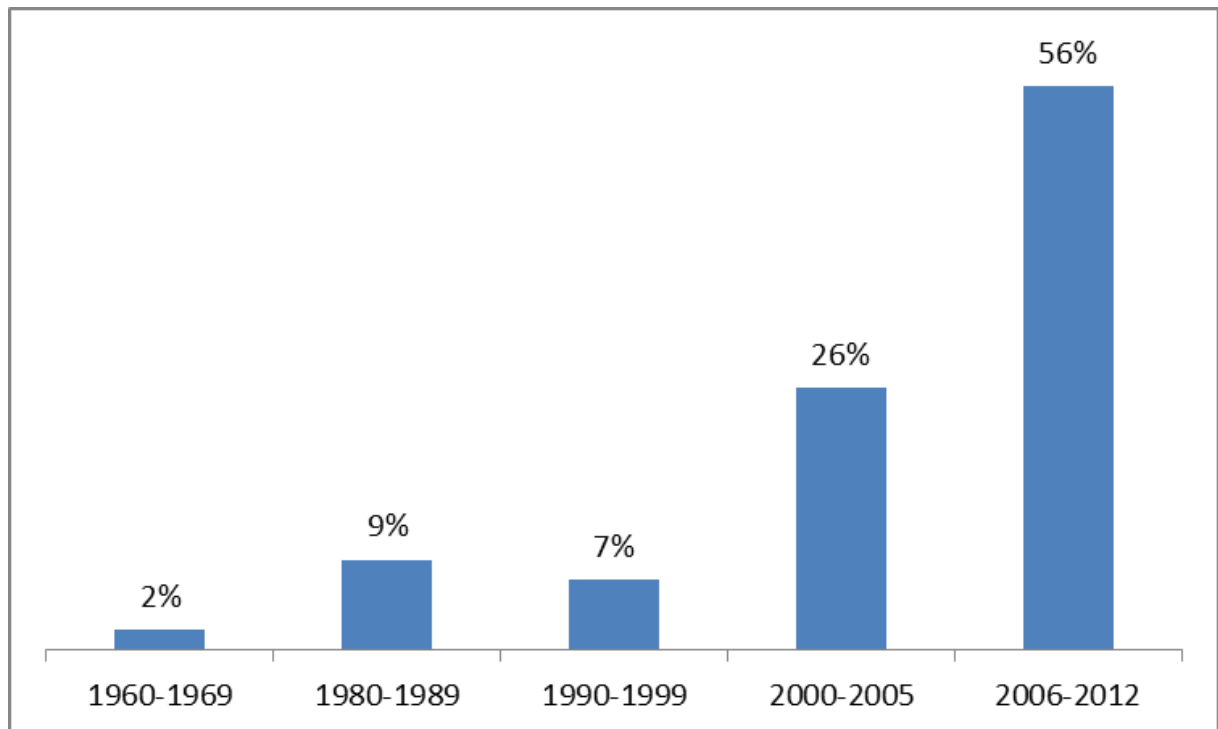
Beginnend im Jahr 1937 bis hin zum Jahr 1979 wurden pro Jahrzehnt sehr wenige der Studien durchgeführt. Ab den 1980ern ist ein kontinuierlicher Anstieg an Publikationen

auszumachen. Ein Viertel der Studien wurde im Zeitraum von 2000 bis 2005 erhoben. In den letzten Jahren, nämlich ab 2006 bis 2011, wurden erst 4% der hier analysierten Studien durchgeführt. 29% der Studien geben kein Erhebungsjahr an, da es sich bei diesen Publikationen um Reviews bzw. Modellberechnungen handelt oder tatsächlich nicht angegeben wurde, in welchem Jahr bzw. Zeitraum eine Untersuchung durchgeführt wurde (Abbildung 6).

**Abbildung 6: Jahr der Erhebung, N=32**



**Abbildung 7: Publikationsjahr, N=54**



Neben dem Erhebungsjahr einer Publikation wurde auch das eigentliche Publikationsjahr analysiert (Abbildung 7). Die Graphik zeigt deutlich, dass es bei den hier verwendeten Artikeln keine Veröffentlichung vor den 1960ern gab. Auch in den 1970ern wurde keine der Studien publiziert. 2% der Studien wurden zwischen 1960 und 1969 publiziert, 9% zwischen 1980 und 1989, 7% zwischen 1990 und 1999. Ab dem Jahr 2000 gab es einen deutlichen Anstieg an Publikationen, es wurden vom Jahr 2000 bis zum Jahr 2005 26% der Artikel veröffentlicht und mehr als die Hälfte, nämlich 56% im Zeitraum zwischen 2006 und 2012.

Mehr als die Hälfte der Publikationen wurde in den Datenbanken ISI (29%) und EBSCO (26%) gefunden. 17% wurden mit Hilfe von Google und 9% über die Datenbank Scopus ausgemacht. Einige wenige Publikationen konnten über die Datenbanken PSYINDEXplus und PsychInfo bzw. die Sammlung der Uni Wien gefunden werden. Zu 13% der Publikationen gibt es keine Angabe bezüglich ihrer Herkunft.



### **3. Ergebnisse**

In diesem Kapitel werden die Ergebnisse je Fragestellung zusammengefasst. Zunächst wird ein Blick auf den Einfluss der Einkommenshöhe auf die zentrale Variable Steuerehrlichkeit geworfen, anschließend werden die Zusammenhänge zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung beziehungsweise Einkommenshöhe und Steuervermeidung. Zum Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerflucht konnten keine Publikationen mit geeigneten Daten gefunden werden und werden daher nicht besprochen. Der zweite Teil der Auswertung beschäftigt sich mit dem Einfluss der Einkommenshöhe auf die Variablen Steuerwissen, Normen, wahrgenommene Möglichkeiten der Steuerhinterziehung, wahrgenommene Steuergerechtigkeit, Steuermotivation, Steuermoral, Prüfwahrscheinlichkeit sowie Höhe der Strafe, wobei nur geeignete Forschungsergebnisse zum Einfluss der Einkommenshöhe auf die Variablen wahrgenommene Steuergerechtigkeit und Steuermoral gefunden werden konnten.

#### **3.1 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit**

Die bisherige Forschung zeigte sehr uneinheitliche Ergebnisse bezüglich des Einflusses der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit. An dieser Stelle folgen nun die aus den einschlägigen Publikationen zusammengefassten Resultate in diesem Forschungsfeld. Zuerst werden die Zusammenhänge zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit im Allgemeinen erläutert, im Anschluss daran werden die Zusammenhänge zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung dargestellt beziehungsweise Einkommenshöhe und Steuervermeidung. Zum Einfluss des Einkommens auf Steuerflucht konnten keine entsprechenden Studien gefunden werden.

##### **3.1.1 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit im Allgemeinen**

In einem Laborexperiment, durchgeführt an Studenten, kamen Alm, Jackson und McKee (2006) zu dem Ergebnis, dass die Rate der Steuerehrlichkeit sowohl mit Wohlstand als auch mit dem Einkommen abnimmt. Ebenso berichtet Branham (2009), dass Steuerzahler unter 25 Jahren, die 25.000 \$ oder mehr verdienen, am ehesten dazu bereit sind, ein steuerunehrliches Verhalten an den Tag zu legen und sich weniger vor der Steuerbehörde und vor Bestrafung fürchten.

Dass Personen mit einem höherem jährlichen Einkommen weniger steuerehrlich sind als Personen mit niedrigem jährlichen Einkommen, zeigt auch eine Studie von Chung und

Trivedi (2003). Ein Experiment von Maciejovsky, Kirchler und Schwarzenberger (2001) kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die Steuerehrlichkeit bei Personen mit hohem Einkommen geringer ist. Es konnte auch festgestellt werden, dass die Steuerehrlichkeit für Steuerzahler mit niedrigem und mittlerem Einkommen dann zunimmt, wenn sie mit einer nahenden Überprüfung konfrontiert werden, allerdings nimmt sie für Steuerzahler mit hohem Einkommen ab (Slemrod, Blumenthal & Christian, 2001, zitiert nach Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008).

Eine Fragebogenstudie von Manaf, Hasseldine und Hodges (2005) zeigt, dass malaysische oder indische Grundsteuerzahler mit hohem Einkommen weniger steuerehrliche Einstellungen aufweisen, aber Grundsteuerzahler, die das Grundsteuersystem als fair wahrnehmen eher steuerehrliche Einstellungen haben. Zur Steuerehrlichkeit geht auch aus einem Beitrag von Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger und Unger (2011) hervor, dass eine signifikant negative Korrelation zwischen Steuerehrlichkeit und Einkommenshöhe besteht. Es geht des Weiteren hervor, dass Selbstständige mit höherem Einkommen auch eher dazu bereit sind, Schwarzarbeit zu unterstützen, was wiederum direkt mit Steuerehrlichkeit zusammenhängt.

Diese Ergebnisse sprechen dafür, dass die Einkommenshöhe einen negativen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit hat. Ein möglicher Erklärungsansatz könnte in der Art der Erhebung liegen, welche in erster Linie ein Experiment war, aber auch oft in Form einer Befragung die Datenerhebung erfolgte. Chung und Trivedi (2003) kombinierten beide Formen. Es handelt sich also um keine realen Situationen und die Versuchspersonen beziehungsweise Befragten mit höherem Einkommen, sei es nun fiktiv oder tatsächlich vorhanden, konnten eventuell risikoreicher handeln beziehungsweise antworten, als dies in Wirklichkeit der Fall wäre.

Eine weitere Möglichkeit, weshalb diese Ergebnisse zustande kamen, kann am Land der Erhebung liegen. So wurden die meisten dieser Studien in Nordamerika durchgeführt, jene von Maciejovsky, Kirchler und Schwarzenberger (2001) beziehungsweise Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger und Unger (2011) in Österreich, also in westlichen Ländern, welche sich möglicherweise in ihren Verhaltensweisen und Einstellungen bezüglich Steuerabgaben wenig voneinander unterscheiden. Allerdings kommt auch die Studie von Manaf, Hasseldine und Hodges (2005) zum gleichen Resultat wie die anderen Studien, welche aber in Malaysia durchgeführt wurde.

Adler (1963) führte zwei empirische Studien zur Steuerehrlichkeit durch, wobei beide darauf hinweisen, dass mit der Einkommenshöhe die Steuerehrlichkeit zunimmt. Auch Dubin, Graetz und Wilde (1987) berichten von einer Datenanalyse für die Jahre 1977 bis 1985, die ergab, dass die Steuerehrlichkeit mit dem Pro-Kopf-Einkommen zunimmt. Die Ergebnisse eines Experiments von Kastlunger, Muehlbacher, Kirchler und Mittone (2011) sprechen dafür, dass die Rate der Steuerehrlichkeit mit der Höhe der Belohnung zunimmt.

Zwar wurden sowohl bei der Studie von Adler (1963) wie auch bei jener von Dubin, Graetz und Wilde (1987) die Daten US-amerikanischer Steuerzahler untersucht, welche dafür sprechen, dass die Steuerehrlichkeit mit der Einkommenshöhe zunimmt, aber auch Kastlunger, Muehlbacher, Kirchler und Mittone (2011) kommen mit Hilfe eines Experiments an in Italien studierenden Personen zu diesem Ergebnis. Das heißt, aufgrund dieser Ergebnisse könnte von einem direkten Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit ausgegangen werden.

In einem Review von Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger und Wahl (2007) werden die uneinheitlichen Forschungsergebnisse in Bezug auf die Einkommenshöhe und ihr Einfluss auf die Steuerehrlichkeit deutlich aufgezeigt. Hier werden ebenfalls die drei Tendenzen, nämlich dass ein negativer, ein positiver oder gar kein Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit besteht, hervorgehoben. Eine australische Fragebogenstudie zur Steuerehrlichkeit (Ashby, Webley & Haslam, 2009) konnte keinen Zusammenhang zwischen der Einkommenshöhe und der Steuerehrlichkeit ausfindig machen. Ebenso stellten Chan, Troutman und O'Bryan (2000) in ihrer länderübergreifenden Studie fest, dass das Einkommen weder in den USA noch in Hong Kong einen Einfluss auf Moralentwicklung, Einstellung und Steuerehrlichkeit hat.

In einem Experiment von Johnson, Masclet und Montmarquette (2010) zum Thema Kontrolle und deren Effekt auf die Steuerehrlichkeit, wiesen die Ergebnisse darauf hin, dass eine Zunahme der Kontrollen einen negativen Effekt auf die Rate der Steuermeldungen für niedrige Einkommen hat. Ebenso zeigt dieses Experiment, dass, je nach Einkommensquelle, die Rate der Steuermeldungen generell für höhere Einkommen niedriger ist. Dass Änderungen im Einkommen und den Steuerraten weder einen Effekt auf die Steuerehrlichkeit noch auf freiwillige Beiträge haben, zeigt ein Experiment zur Steuerehrlichkeit von Hsu (2008).

Aus einer Fragebogenstudie von Muehlbacher, Hölzl und Kirchler (2007) geht hervor, dass weder das Einkommen noch die Art der Strafbemessung die Steuerehrlichkeit signifikant beeinflussen, aber eine Interaktion aus beiden sehr wohl einen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit ausübt. Das heißt, bei hohem Einkommen war die Steuerehrlichkeit bei Anpassung der Strafe an das Einkommen höher als bei einer Strafe, die bloß am Hinterziehungsbetrag bemessen und das Einkommen nicht berücksichtigt wurde. Jedoch wurde die Steuerehrlichkeit bei geringem Einkommen nicht von der Art der Strafbemessung beeinflusst.

Die Ergebnisse dieser Studien sprechen dafür, dass die Einkommenshöhe keinen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit nimmt. Die Studien wurden in erster Linie als Fragebogenstudien beziehungsweise Experimente erhoben, sodass von standardisierten Ergebnissen ausgegangen werden kann, also auch mögliche Störfaktoren ausgeschlossen werden können. Außerdem wurden die Studien durchwegs nicht nur in unterschiedlichen Ländern sondern sogar auf unterschiedlichen Kontinenten durchgeführt, sodass ein möglicher kulturell geprägter Einfluss auf die Ergebnisse eher unwahrscheinlich ist.

Dass die höchste Rate an Steuerehrlichkeit Steuerzahler mit einem jährlichen Einkommen zwischen 50.000 \$ und 99.999 \$ zeigen, berichtet Bloomquist (2003) und verweist auf das Cox Paradox, wonach Steuerzahler mit dem höchsten und niedrigsten Einkommenslevel bessere Möglichkeiten der Steuerhinterziehung haben als Steuerzahler mit mittlerem Einkommen. Dies wäre eine mögliche Erklärung für die uneinheitlichen Forschungsergebnisse, nach welchen sich kein eindeutiger linearer Zusammenhang feststellen lässt. In diesem Fall hingegen wird eine umgekehrt U-förmige Verteilung der Steuerehrlichkeit, bezogen auf die Einkommenshöhe, aufmerksam gemacht.

Bei einer schriftlichen Befragung US-amerikanischer Haushalte zur Einkommenssteuer stellten Blumenthal und Slemrod (1992) fest, dass der durchschnittliche Zeitaufwand für Steuerehrlichkeit in der höchsten Einkommensklasse auch am höchsten ist, und sich die niedrigste Einkommensklasse längere Zeit mit Steuerehrlichkeit befasst als mittlere Einkommensklassen. Außerdem nehmen die Höhe der Kosten, die man dafür aufwendet und der Prozentsatz professioneller Ratgeber mit der Einkommenshöhe zu. Ob diese Faktoren tatsächlich auch zu einem steuerehrlicheren Verhalten führen, wurde in dieser Studie nicht untersucht.

Eine weitere Fragebogenstudie zu den Kosten für Steuerehrlichkeit (Klun, 2009) zeigt, dass die Korrelation zwischen Kosten für Steuerehrlichkeit und Einkommenslevel positiv verläuft. Das heißt, Personen mit höherem Einkommen wenden laut dieser Studie mehr Kosten für Steuerehrlichkeit auf. Ebenso nehmen sich die Steuerzahler mit dem höchsten Einkommen auch die meiste Zeit dafür. Mathieu, Waddams Price und Antwi (2010) führten eine Befragung zur Verteilung der Kosten für Steuerehrlichkeit im Vereinigten Königreich durch und fanden Beweise dafür, dass die Kosten für Steuerehrlichkeit regressiv sind, also zum Beispiel relativ höher zum Einkommen für Personen mit niedrigem Einkommen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass wie in der bisherigen Forschung auch die hier untersuchten Publikationen zu keinem eindeutigen Ergebnis führen. Die Studien sprechen teilweise für einen negativen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit, beispielsweise bei Chung und Trivedi (2003). Ihre Studie weist darauf hin, dass Personen mit einem höheren Einkommen eine geringere Steuerehrlichkeit aufweisen als Personen mit einem niedrigen Einkommen. Ein Teil der Studien, wie etwa von Adler (1963), spricht hingegen für einen positiven Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuerehrlichkeit, dass also Personen mit einem hohen Einkommen steuerehrlicher sind als Personen mit einem niedrigen. Zahlreiche Studien können allerdings keinen Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuerehrlichkeit ausfindig machen, worauf auch bereits Kirchler, Muehlbacher, Kastlung und Wahl (2007) in ihrer Publikation hinweisen.

Mögliche Erklärungsansätze für einen negativen Zusammenhang könnten die Art der Erhebung (hauptsächlich Experimente und Befragungen), aber auch das Land, in dem die Erhebung stattfand (vor allem westliche Länder), liefern. Da die Studien, die für einen positiven Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuerehrlichkeit sprechen sowohl in unterschiedlichen Ländern als auch mit unterschiedlichen Stichproben durchgeführt und in unterschiedlichen Dekaden erhoben wurden, könnte dies auf einen direkten Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit hinweisen. Die Studien, die keinen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit finden, wurden vor allem als Experimente und Fragebogenstudien durchgeführt, was für standardisierte Ergebnisse spräche. Auch kann hier ein möglicher kultureller Einfluss ausgeschlossen werden.

Einen Hinweis für einen umgekehrt U-förmigen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit liefert Bloomquist (2003). Demnach hätten Steuerzahler mit mittlerem Einkommen schlechtere Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung als Personen mit dem höchsten beziehungsweise niedrigsten Einkommen und seien daher am steuerehrlichsten. Diese umgekehrt U-förmige Verteilung wäre ein möglicher Erklärungsansatz dafür, weshalb in der bisherigen Forschung keine eindeutigen Resultate erzielt werden konnten. Denn dadurch ergäbe sich eine alternative Betrachtungsweise bezüglich des Zusammenhangs zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit.

Ein weiteres Forschungsfeld zur Steuerehrlichkeit betrifft den Zeitaufwand und die Kosten, die in Steuerehrlichkeit investiert werden. Hier zeigte sich, dass Personen mit dem höchsten Einkommen auch die meisten Kosten für Steuerehrlichkeit aufwenden, ebenso ist der Zeitaufwand in der höchsten Einkommensgruppe am größten. Ob mehr Zeit und Kosten auch ein steuerehrlicheres Verhalten bewirken, wurde nicht untersucht.

### **3.1.2 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerhinterziehung**

In einem von Anderhub, Gese, Güth, Hoffmann und Otto (2001) durchgeführten Experiment zur Steuerhinterziehung wurde erwartet, dass bei hohem Einkommen mehr Steuerhinterziehung stattfindet. Die Ergebnisse bestätigten diese Annahme. Tatsächlich zeigte sich, dass Steuerhinterziehung kaum bei niedrigen Einkommen und sehr häufig bei hohem Einkommen auftritt. Auch Baldry (1987) berichtet, dass bei der experimentellen Überprüfung der Effekte des Einkommens auf die Steuerhinterziehung die Ergebnisse darauf hinwiesen, dass mit der Einkommenshöhe auch die Steuerhinterziehung zunimmt.

Becker und Mehlkop (2006) fanden heraus, dass bei niedrigeren sozialen Klassen weniger Steuerbetrug auftritt. Ebenso haben der erwartete Nutzen des Steuerbetrags sowie die subjektive Wahrscheinlichkeit, dass die Straftat bestraft wird eine gewisse Wichtigkeit, während hingegen der Grad der Strafe keinen Einfluss hat. Clotfelter (1983) stellte bei einer Untersuchung zur Beziehung zwischen Steuerraten und Steuerhinterziehung fest, dass der Betrag der hinterzogen wird, mit dem Einkommen ansteigt. Bei einem Experiment zur Steuerhinterziehung stellten Coricelli, Joffily, Montmarquette und Villeval (2010) fest, dass die Quote der Steuerhinterzieher mit dem Einkommen zunimmt. Außerdem nimmt die Wahrscheinlichkeit, Steuern zu hinterziehen, mit dem Einkommenslevel zu.

Auch Feinstein (1991) gibt an, dass zwischen Einkommen und Häufigkeit der Hinterziehung eine positive Beziehung besteht. Allerdings hat das Einkommen nur einen sehr kleinen Effekt auf die Steuerhinterziehung. Dass das Einkommen positiv mit Steuerhinterziehung korreliert, stellten auch Forest und Sheffrin (2002) fest, als sie den Zusammenhang zwischen der Wahrnehmung der Komplexität des Steuersystems durch die Steuerzahler, die Wahrnehmung der Steuerzahler der Ungerechtigkeit des Steuersystems und der Steuerunehrlichkeit der Steuerzahler untersuchten. In diesem Zusammenhang sind auch die Ergebnisse von Forest und Kirchler (2010) interessant, da diese nahelegen, dass Steuerzahler mit höherem Einkommen eher damit antworten, dass sie tatsächlich zu wenig Einkommen angegeben haben.

Als theoretischen Hintergrund zu ihrem Modell zu Korruption, Erpressung und Hinterziehung geben Hindriks, Keen und Muthoo (1999) die Schlussfolgerung an, dass Arme nur wenig aus einer Steuerhinterziehung an finanziellen Vorteilen herausholen können, während hingegen die Reichsten am meisten davon haben und außerdem am wenigsten anfällig für Erpressung sind. Die Armen wiederum sind anfällig dafür, zu viel Einkommen in der Steuererklärung anzugeben.

Die Ergebnisse dieser Studien sprechen dafür, dass die Steuerhinterziehung mit der Einkommenshöhe zunimmt. Diesen Untersuchungen gemeinsam ist die standardisierte Erhebungsform, und zwar in Form eines Experiments oder einer Befragung, lediglich bei der Studie von Hindriks, Kenn und Muthoo (1999) handelt es sich um ein Modell. Dadurch wurden möglicherweise Störfaktoren ausgeschlossen, aber es gibt dadurch keine zweifelsfreie Gültigkeit der Ergebnisse für die Realität.

Ebenso ist den Studien gemein, dass sie in Nordamerika beziehungsweise Mitteleuropa (Deutschland und Frankreich) durchgeführt wurden, wodurch ein möglicher Einfluss der „westlichen Kultur“ auf die Ergebnisse nicht ausgeschlossen werden kann. Aber auch ein möglicher Epocheneffekt ist denkbar, da die Daten der Studien von Baldry (1984), Becker und Mehlkop (2006), Feinstein (1991), Forest und Sheffrin (2002) sowie Forest und Kirchler (2010) jeweils aus den 1980ern beziehungsweise Beginn der 1990er stammen. Nur für die Studien von Anderhub, Gese, Güth, Hoffmann und Otto (2001) sowie Coricelli, Joffily, Montmarquette und Villeval (2010) ist das Jahr der Datenerhebung nicht bekannt beziehungsweise stammen die von Clotfelter (1983)

verwendeten Daten aus dem Jahr 1969 und für die Modellberechnung gibt es keine weitere Datenanalyse.

Ahmed und Braithwaite (2004) untersuchten in Australien die Beziehung zwischen Extrazahlungen an das Finanzamt und einem ehrlichen Verhalten gegenüber dem Steuergesetz. Dabei fanden sie heraus, dass Steuerhinterziehung u. a. für Personen mit niedrigem Einkommen höher ist. Personen mit niedrigem Einkommen, die zusätzliche Zahlungen leisteten, wiesen höhere Level der Steuerhinterziehung auf. Devos (2008) führte eine Befragung durch, um die Beziehung zwischen demographischen Variablen und der Einstellung australischer Steuerzahler zur Steuerhinterziehung zu untersuchen. Dabei zeigten die Ergebnisse, dass Personen mit niedrigem Einkommen Steuerhinterziehung mehr akzeptieren als Personen mit höherem Einkommen. Bei einer Studie zu Geschlechtsunterschieden bei der Steuerhinterziehung fand Gërxhani (2007a) außerdem heraus, dass Personen mit höherem Einkommen weniger oft hinterziehen als Personen mit niedrigem Einkommen. Auch in einer anderen Untersuchung kommt Gërxhani (2007b) zu einem ähnlichen Ergebnis, nämlich, dass die Steuerhinterziehung mit dem Einkommen abnimmt.

Porcano (1988) kam in einer Fragebogenstudie zur Steuerhinterziehung zu dem Ergebnis, dass Steuerhinterzieher dazu tendierten, unverheiratete Steuerzahler zu sein, die glauben, dass Steuerhinterziehung kein Verbrechen ist und die eine Steuerhinterziehung nicht melden würden, außerdem dazu tendierten, sich weniger steuerehrlich zu verhalten und ein niedrigeres Einkommen zu haben. Dass die Einkommensgruppe von 30.000 € bis 50.000 € österreichischer Selbstständiger mehr Steuern hinterzieht als geringere Einkommensgruppen, wird in einem Beitrag zum Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2010/11 von Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger und Unger (2011) angegeben, das heißt im Vergleich zur Gruppe bis 10.000 € und auch zur Gruppe 10.001 € bis 30.000 €. Wie dieser Vergleich zu höheren Einkommensgruppen (50.001 € bis 100.000 € beziehungsweise über 100.000 €) bezüglich Steuerhinterziehung aussieht, geht hier nicht hervor.

Eine auffällige Gemeinsamkeit dieser Studien, die dafür sprechen, dass mit der Einkommenshöhe die Steuerhinterziehung abnimmt, ist, dass sie alle in Form einer Befragung durchgeführt wurden. Auch bei der jeweils verwendeten Stichprobe handelt es sich um Steuerzahler, sodass die Resultate eventuell durch die Stichprobe bedingt sind.



Aber auch das Erhebungsjahr der Daten als Einflussfaktor ist denkbar, da die Daten der Studien von Ahmed und Braithwaite (2004), Gërxhani (2007a), Gërxhani (2007b) sowie Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger und Unger (2011) aus dem Zeitraum zwischen 2000 und 2008 stammen. Für die Studien von Devos (2008) und Porcano (1988) ist kein Erhebungsjahr der Daten bekannt. Allerdings wurde die Studie von Devos ebenfalls im gleichen Zeitraum wie die anderen publiziert, aber die Studie von Porcano bereits 1988.

Die Ergebnisse des von Gërxhani und Schram (2006) durchgeführten Experiments zur Steuerhinterziehung in den Niederlanden und in Albanien weisen darauf hin, dass die Einkommenshöhe keinen Einfluss auf die Steuerhinterziehung nimmt. Auch Hanousek und Palda (2006) erzielten Ergebnisse, die darauf hinweisen, dass sich die Einkommen von Personen, die manchmal oder nie hinterziehen, statistisch nicht von anderen unterscheiden lassen. Eine Studie von Johns und Slemrod (2010) zur Verteilung der Steuerunehrlichkeit kommt zu zwei unterschiedlichen Ergebnissen. Während das eine Ergebnis dafür spricht, dass Personen mit hohem Einkommen ein falsches Einkommen angeben, spricht das zweite Ergebnis dafür, dass eher Personen mit niedrigem Einkommen falsche Angaben machen.

Die einzige Gemeinsamkeit dieser Studien, die sich gegen einen Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerhinterziehung aussprechen, ist der Erhebungszeitraum der Daten, welcher zwischen 1999 und 2004 liegt. Ob die Ergebnisse allerdings auf den Erhebungszeitraum zurückzuführen sind, ist fragwürdig, da auch die Datenerhebung der Studien, die dafür sprechen, dass die Steuerhinterziehung mit der Einkommenshöhe abnimmt, in einem ähnlichen Zeitraum, nämlich zwischen 2000 und 2008, durchgeführt wurde.

Für eine U-förmige Verteilung der Steuerhinterziehung spricht das Modell von Graetz, Reinganum und Wilde (1986). Dieses besagt, dass Steuerzahler dann weniger Einkommen angeben, wenn sie entweder niedriges oder sehr hohes Einkommen haben. Deshalb schlagen sie des Weiteren als Strategie für die Steuerbehörde vor, Steuerzahler, die niedriges Einkommen angeben, zu überprüfen, da nach diesem Modell die Steuerbehörde keinen Grund dazu hätte, Personen zu prüfen, die ein hohes Einkommen angeben.

Betrachtet man zusammenfassend die hier angeführten Ergebnisse um Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung, so sind wie in der bisherigen Forschung auch hier die drei Tendenzen positiver, negativer beziehungsweise kein Zusammenhang zu erkennen. Den Untersuchungen, welche für einen positiven Zusammenhang sprechen, ist in erster Linie die standardisierte Erhebung in Form eines Experiments beziehungsweise einer Befragung gemein, wodurch eventuelle Störfaktoren aufgrund der Erhebungsmethode eher unwahrscheinlich sind. Allerdings ist ein kultureller Einfluss auf die Ergebnisse denkbar, da diese Untersuchungen vor allem in Nordamerika und Mitteleuropa, also Ländern im westlichen Kulturkreis, durchgeführt wurden. Auch kann ein Epochenefekt nicht ausgeschlossen werden, da die verwendeten Daten der Untersuchungen hauptsächlich aus den 1980ern und dem Beginn der 1990er stammen. Eine Gemeinsamkeit der Studien, die auf einen negativen Zusammenhang hinweisen, ist, dass alle in Form einer Befragung an Steuerzahlern durchgeführt wurden. Die Resultate könnten sich also aufgrund der verwendeten Stichprobe ergeben. Auch das Erhebungsjahr der Daten ist als möglicher Einflussfaktor denkbar, da alle Daten im Zeitraum zwischen 2000 und 2008 erhoben wurden. Die einzige Gemeinsamkeit, welche die Studien, die keinen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung feststellen können, aufweisen, ist der Erhebungszeitraum der Daten, nämlich zwischen 1999 und 2004. Allerdings wurden auch die Studien, welche auf einen negativen Zusammenhang hinweisen, zu einer ähnlichen Zeit durchgeführt. Dadurch ist der Erhebungszeitraum der Daten als Einflussfaktor fragwürdig. Da sonst aber keine Gemeinsamkeiten vorliegen, wäre es denkbar, dass tatsächlich kein Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung besteht.

Dass es sich weder um einen positiven, negativen noch um gar keinen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung handelt, besagt das Modell von Graetz, Reinganum und Wilde (1986). Dieses verweist auf einen U-förmigen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung, wonach Personen mit niedrigem oder hohem Einkommen Steuerhinterziehung begehen. Dies würde mit der Erklärung von Bloomquist (2003) konform gehen, wonach Personen mit mittlerem Einkommen am steuerehrlichsten sind und Personen mit dem niedrigsten beziehungsweise höchsten Einkommen bessere Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung hätten.

### **3.1.3 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuervermeidung**

Bezüglich der Fragestellung, ob es einen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuervermeidung gibt, konnte lediglich ein Beitrag gefunden werden, der sich damit konkret auseinandersetzt. Dabei handelt es sich um den Beitrag von Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger und Unger (2011) im Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2010/11. Darin wird angegeben, dass eine negative Korrelation zwischen Steuervermeidung und Einkommenshöhe ausgemacht wird, wobei sich bei Selbstständigen die Einkommensgruppe bis 10.000 € signifikant von den drei höchsten Einkommensgruppen unterscheidet (30.001 € bis 50.000 €, 50.001 € bis 100.000 € und über 100.000 €). Das heißt, „dass Selbstständige mit niedrigerem Einkommen weniger häufig auf legalem Weg Steuern reduzieren“ (Schwarzenberger et al., 2011, S. 61). Weitere Befunde zum Zusammenhang zwischen Steuervermeidung und Einkommenshöhe liegen nicht vor.

### **3.1.4 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerflucht**

Zur Fragestellung, ob die Einkommenshöhe einen Einfluss auf Steuerflucht hat, konnten keine entsprechenden Forschungen gefunden werden.

## **3.2 Einfluss der Einkommenshöhe auf Moderatorvariablen**

Zu den Fragestellungen zum Einfluss der Einkommenshöhe auf die Moderatorvariablen Steuerwissen, Normen, wahrgenommene Möglichkeiten der Steuerhinterziehung, wahrgenommene Steuergerechtigkeit, Steuermotivation, Steuermoral, Prüfwahrscheinlichkeit sowie Höhe der Strafe, konnten nur zur Fragestellung bezüglich wahrgenommene Steuergerechtigkeit und Steuermoral Forschungen mit geeigneten Daten gefunden werden. Zu allen anderen Fragestellungen konnten keine Ergebnisse zum Einfluss der Einkommenshöhe auf die entsprechende Variable gefunden werden.

### **3.2.1 Einfluss der Einkommenshöhe auf wahrgenommene Steuergerechtigkeit**

Bezüglich der Steuergerechtigkeit untersuchten Braithwaite und Braithwaite (2006), wie privilegierte Berufsgruppen, wie beispielsweise Anwälte, Richter oder Ärzte bezüglich ihres zu zahlenden Steueranteils von der Bevölkerung wahrgenommen werden. Ebenso hatten die befragten Personen anzugeben, ob sie den zu zahlenden Steueranteil von Wenigverdienern als fair empfinden und ob sie selbst einen gerechten Steueranteil zu zahlen haben. Die Ergebnisse zeigen, dass die Bevölkerung den zu zahlenden Anteil von

Personen mit hohem Einkommen als ungerecht wahrnahmen und der Meinung waren, dass Personen mit niedrigem Einkommen zu viel an Steuern bezahlen. Des Weiteren gaben die meisten der befragten Personen an, dass sie selbst einen gerechten Anteil an Steuern zahlen, etwa ein Drittel der Befragten war der Meinung, zu viel zu bezahlen und ein paar, dass sie zu wenig zahlen.

Bowman (2011) berichtet, dass bei einer Gallupumfrage während des Zweiten Weltkrieges noch eine große Mehrheit in den USA ihre zu zahlende Einkommenssteuer als fair bezeichnete. Im April 2010 empfanden 59% ihre Einkommenssteuer als fair, 36% nicht. Andere Befragungen fanden heraus, dass nur wenige sagen, dass das Steuersystem „ziemlich fair“ zu Personen wie ihnen ist. In den meisten Umfragen beschreiben 25% - 30% das Steuersystem als „ziemlich unfair“. Außerdem geben Befragte seit Jahrzehnten an, dass das Steuersystem den Reichen hilft. In einer Gallupumfrage gaben 55% an, dass die Reichen zu wenig zahlen, 49% sagten, dass Personen mit mittlerem Einkommen ihren fairen Anteil zahlen und 43% waren der Meinung, dass sie zu viel bezahlen.

Braithwaite (2003) untersuchte unter anderem, ob die Australier glauben, dass unterschiedliche Gruppen ihren fairen Anteil an Steuern zahlen. Es stellte sich heraus, dass die meisten glaubten, dass hohe sozioökonomische Gruppen nicht ihren fairen Anteil zahlen. Außerdem glaubten nur wenige, dass Wenigverdiener nicht ihren fairen Anteil zahlen. Aus einer Onlinebefragung von McCaffery und Baron (2004) geht hervor, dass die Befragten es befürworteten, dass Bonuszahlungen an Personen mit niedrigem Einkommen gehen und Strafen an Personen mit hohem Einkommen.

Eine Befragung von Liebig und Mall (2005) zur Gerechtigkeitswahrnehmung des Steuersystems kam unter anderem zu den Ergebnissen, dass jemand, der eine hohe Zufriedenheit mit dem eigenen Lebensstandard aufweist, auch eher seine Steuern als gerecht bewertet, und sich steuerlich nicht benachteiligt einschätzt und seine Steuerlast auch als gerecht ansehen wird. Außerdem wird jemand, der ein hohes individuelles Wohlfahrtsniveau aufweist, auch eher dazu bereit sein, seinen Beitrag für das Allgemeinwohl zu leisten. Zur distributiven Gerechtigkeit findet man außerdem Ergebnisse, die nahelegen, dass mit steigendem Einkommen und steigender Steuerlast die Verteilung (von Steuergeldern) als weniger gerecht wahrgenommen wird (Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger & Unger, 2011).

Auch bezüglich der prozeduralen Gerechtigkeit besteht ein negativer Zusammenhang, das heißt, Personen mit höherem Einkommen erleben die Verfahren innerhalb des Steuersystems ungerechter als Personen mit niedrigerem Einkommen (Schwarzenberger, Hartner, Kirchler, Rechberger und Unger, 2011). Im Artikel wird allerdings nicht erwähnt, welche Verfahren im Steuersystem angewendet werden. Im Zusammenhang mit wahrgenommener Gerechtigkeit führen Hasseldine und Bebbington (1991) die „exchange relationship hypothesis“ – also die „Austauschbeziehungshypothese“ an. Diese besagt, dass, wenn Steuerzahler den Austausch von Steuerzahlungen für staatliche Sozialleistungen als ungleich und zum Vorteil der Regierung wahrnehmen, sie versuchen, Steuern zu hinterziehen, um diese wahrgenommene Ungleichheit auszugleichen. Es stellte sich heraus, dass die wahrgenommene Ungleichheit zwischen hohen und niedrigen Einkommensklassen unterschiedlich ist. Hohe Einkommensklassen tendieren eher dazu, diesen Austausch als unfair zu betrachten, im Gegensatz zu niedrigen Einkommensklassen.

Zusammenfassend lässt sich anmerken, dass in den Studien zur Steuergerechtigkeit vor allem festgestellt werden konnte, dass die Verteilung der Steuerlast als ungerecht wahrgenommen wird. Das heißt, dass die befragten Personen angaben, dass Personen mit niedrigem Einkommen zu viel Steuern abgeben, während hingegen Personen mit hohem Einkommen zu wenig Steuern bezahlen müssen. Allerdings wird mit zunehmendem Einkommen und dem damit steigenden Prozentsatz an Steuerabgaben, die Verteilung der Steuerlast als ungerechter wahrgenommen. Ebenso wird von höheren Einkommensklassen der Austausch zwischen Steuerzahlungen und staatlichen Sozialleistungen als ungerechter erlebt.

### **3.2.2 Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuermoral**

Auch bezüglich der Einkommenshöhe und ihrem Einfluss auf die Steuermoral, also die moralischen Prinzipien oder Werte, die Individuen bezüglich der Bezahlung ihrer Steuern haben beziehungsweise die intrinsische Motivation, Steuern zu bezahlen (Alm & Torgler, 2006), erzielte die bisherige Forschung keine eindeutigen Resultate. Untenstehend werden die Ergebnisse der untersuchten Publikationen zur Einkommenshöhe und ihrem Einfluss auf die Steuermoral näher erläutert.

Bei einer internationalen Studie zum Thema Kulturunterschiede und Steuermoral fanden Alm und Torgler (2006) nicht nur eine unterschiedliche Steuermoral in den untersuchten

Ländern, sondern auch, dass die niedrigste ökonomische Klasse die höchste Steuermoral aufwies. Wobei hier aber eine direkte Messung des Einkommens nicht möglich war, da die Einkommensvariable zum Beispiel in Spanien und den USA unterschiedlich skaliert war. Daher hatten sich die Personen selbst der entsprechenden ökonomischen Klasse zuzuordnen. Eisenhauer, Geide-Stevenson und Ferro (2011) führten ein Experiment zur Ethik von Steuerzahlern durch. Die Ergebnisse legen nahe, dass, je geringer der Verdienst ist, umso höher die moralischen Präferenzen sind.

Dass ein höheres Einkommen dazu führt, dass man Steuerhinterziehung eher rechtfertigt, erwähnt Kirchgässner (2007), der sich dabei auf eine Arbeit von Torgler (2005) bezieht. Steuerhinterziehung wird gerechtfertigt, indem ihre moralische Dimension heruntergespielt wird. Die Arbeit von Torgler untersucht allerdings in erster Linie den Einfluss der direkten Demokratie in der Schweiz auf die Steuermoral, wobei er zu dem Ergebnis kommt, dass direkte Demokratie einen signifikant positiven Effekt auf die Steuermoral hat. Auch Martinez-Vazquez und Torgler (2009) geben in ihrer Arbeit zur Steuermoral in Spanien an, dass die Klasse mit dem niedrigsten ökonomischen Status die höchste Steuermoral aufweist und die Klasse mit höherem ökonomischen Status die niedrigste Steuermoral. Diese Studien führen zu dem Ergebnis, dass die Steuermoral mit der Einkommenshöhe abnimmt.

Aufgrund der Studien von Alm und Torgler (2006), Kirchgässner (2007) beziehungsweise Torgler (2005) sowie Martinez-Vazquez und Torgler (2009) könnte davon ausgegangen werden, dass dies mit der verwendeten Stichprobe, nämlich Steuerzahlern, sowie dem Erhebungszeitraum der Daten, nämlich zwischen 1990 und 2000, zusammenhängt. Dagegen spricht die Studie von Eisenhauer, Geide-Stevenson und Ferro (2011), bei deren verwendeter Stichprobe es sich um Studenten handelt und der Erhebungszeitraum der Daten unbekannt ist. Allerdings wurde auch diese Studie wie die anderen nach dem Jahr 2005 publiziert.

Barone und Mocetti (2011) untersuchten die Beziehung zwischen Steuerzahlern und öffentlichem Sektor, wobei vor allem interessierte, ob die Ineffizienz öffentlicher Ausgaben die individuelle Steuermoral formt. Neben dem eigentlichen Ergebnis, dass die Einstellung zum Steuerzahlen besser ist, wenn Ressourcen effizienter ausgegeben werden, fand man heraus, dass die Steuermoral mit dem Einkommen zunimmt. Die Steuermoral war für jene am niedrigsten, die zum untersten Quartil der

Einkommensverteilung gehörten. Aus einer europaweiten Befragung geht ebenfalls hervor, dass die Steuermoral positiv mit dem Einkommen zusammenhängt (Lago-Peñas & Lago-Peñas, 2010). Diese beiden Untersuchungen unterscheiden sich anhand ihrer methodischen Rahmenbedingungen kaum voneinander, da beide Datenerhebungen in Form einer Befragung an Steuerzahlern in Europa zwischen 2004 und 2005 durchgeführt wurden. Allerdings ist anhand von nur zwei Studien nicht darauf zu schließen, dass unter all den erwähnten Bedingungen die Ergebnisse stets dafür sprechen, dass die Steuermoral mit der Einkommenshöhe zunimmt.

Braithwaite und Ahmed (2005) fanden bei ihrer Befragung zur Steuermoral keinen Zusammenhang zwischen Einkommen und Steuermoral. Auch aus einer Befragung zur Steuermoral von Torgler und Werner (2005) geht hervor, dass keine Unterschiede zwischen den sozialen Klassen beobachtet werden konnten. In einem Beitrag von Torgler und Schaltegger (2006) wird ebenfalls darauf hingewiesen, dass es keine einheitlichen Befunde zu Einkommen und Steuermoral gibt. Sie verweisen zwar darauf, dass es eine Tendenz gibt, dass höheres Einkommen zu geringerer Steuermoral führt, allerdings die Bereitschaft, Steuern zu zahlen, auch noch von anderen Faktoren abhängt, wie etwa den Risikopräferenzen. Slemrod und Yitzhaki (2001) merken in einem Beitrag zur Steuerhinterziehung an, dass es in jeder Gruppe, egal ob nach Einkommen, Alter oder anderen demographischen Variablen unterschieden wird, es Personen gibt, die hinterziehen, andere, die es nicht tun und manche sogar zu viel angeben.

Diese Studien kommen zu dem Ergebnis, dass Einkommenshöhe und Steuermoral nicht miteinander zusammenhängen. Dies ist insofern interessant, als dass es sich um vier in ihrer Vorgehensweise unterschiedliche Studien handelt. Während es sich bei den Studien von Torgler und Schaltegger (2006) und Slemrod und Yitzhaki (2001) um Reviews handelt und keine weiteren methodischen Details bekannt sind, handelt es sich bei den Arbeiten von Braithwaite und Ahmed (2005) sowie Torgler und Werner (2005) um Befragungen. Diese beiden Befragungen verwenden allerdings unterschiedliche Stichproben (Steuerzahler bei Torgler und Werner (2005) beziehungsweise Uniabsolventen ohne weitere Angaben bei Braithwaite und Ahmed (2005)), wurden in unterschiedlichen Ländern durchgeführt (Deutschland bei Torgler und Werner (2005), Australien bei Braithwaite und Ahmed (2005)) und nur bei Braithwaite und Ahmed (2005) ist das Erhebungsjahr der Daten, nämlich 2000, bekannt. Da sich diese vier Studien voneinander unterscheiden, kann eine Verzerrung durch gemeinsame Faktoren

ausgeschlossen werden, sodass es tatsächlich nicht auszuschließen ist, dass Steuermoral und Einkommenshöhe nicht miteinander zusammenhängen.

Zusammenfassend weisen Die Ergebnisse der hier untersuchten Studien, wie auch in der bisherigen Forschung, sowohl auf einen positiven, einen negativen wie auch auf keinen Zusammenhang hin. Betrachtet man die Studien, die für einen negativen Zusammenhang sprechen genauer, ist kein eindeutiger Einflussfaktor auf die Ergebnisse zu erkennen. Eventuell wäre der Erhebungszeitraum der Daten denkbar, da diese zwischen 1990 und 2000 erhoben wurden. Die beiden Studien, die für einen positiven Zusammenhang sprechen, unterscheiden sich kaum voneinander, allerdings kann anhand von nur zwei Studien nicht darauf geschlossen werden, dass die Steuermoral mit dem Einkommen zunimmt. Die Studien, die sich gegen einen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuermoral aussprechen, unterscheiden sich in allen Belangen voneinander – sowohl Stichproben, wie auch Erhebungszeitraum/-land oder auch Erhebungsform – sodass es nicht auszuschließen ist, dass tatsächlich kein Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuermoral besteht.



## **4. Diskussion**

Es ergaben sich aufgrund dieser Arbeit keine neuen Erkenntnisse, ob die Einkommenshöhe einen Einfluss auf Steuerehrlichkeit hat. Sowohl bei der Steuerehrlichkeit selbst wie auch bei Steuerhinterziehung und Steuermoral zeigte sich keine klare Tendenz, ob in einer bestimmten Einkommensklasse häufiger hinterzogen wird als in anderen bzw. ob eine Einkommensklasse ein steuerehrlicheres Verhalten bzw. eine steuerehrlichere Einstellung aufweist als andere. Ebenso geht nicht eindeutig hervor, ob bestimmte Einkommensklassen die Steuerlast als gerechter bzw. ungerechter empfinden als andere. Nichtsdestotrotz können aus dieser Arbeit durchaus wertvolle Schlüsse gezogen werden und es eröffnen sich neue Forschungsfelder für die Zukunft. Bevor darauf näher eingegangen wird, ist noch auf die Einschränkungen, der diese Arbeit unterliegt, hinzuweisen.

### **4.1 Einschränkungen der Ergebnisse**

Diese Arbeit wurde in Form eines Reviews verfasst, das heißt, es handelt sich um eine qualitative Herangehensweise an das Thema „Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit“. Dadurch können keine statistischen Kennzahlen als Beleg für ein Ergebnis vorgelegt werden, lediglich Tendenzen, die aber in der Realität keine Signifikanz aufweisen müssen. Um eindeutig für ein Ergebnis sprechen zu können, müsste eine ergänzende Metaanalyse durchgeführt werden.

Des Weiteren kann nicht von einer Vollständigkeit aller in die Analyse einfließenden Artikel ausgegangen werden, da nicht alle recherchierten Artikel aufgefunden werden konnten und außerdem davon auszugehen ist, dass in den berücksichtigten Datenbanken nicht alle relevanten Artikel enthalten waren. Außerdem muss bedacht werden, dass die Suche nur für Artikel bis zum Jahr 2011 durchgeführt wurde, inzwischen aber mit hoher Wahrscheinlichkeit neue Artikel zum Thema veröffentlicht wurden bzw. auch in den folgenden Jahren veröffentlicht werden, eventuell mit neuen Erkenntnissen. Außerdem könnten gesammelte Artikel fälschlicherweise als nicht brauchbar verworfen worden sein.

Eine Zusammenfassung beziehungsweise ein Vergleich der hier untersuchten Studien ist insofern kritisch zu betrachten, als dass sich die Studien vor allem in methodischen Punkten voneinander unterscheiden. So wurden beispielsweise nicht in jeder Studie die

Einkommensklassen genau definiert oder die Klassifikation erfolgte in den jeweiligen Studien mit unterschiedlichen Definitionen der Einkommensklassen. Ebenso bestehen kulturelle Unterschiede, da die Studien in unterschiedlichen geographischen Regionen durchgeführt wurden. Auch wurden in den untersuchten Studien unterschiedliche Stichproben verwendet, während zum Beispiel einige Studien an Steuerzahlern durchgeführt wurden, erfolgte in anderen Studien eine Datenerhebung an Studenten oder anderen Personen. Das heißt, dadurch können etwa berufs-, alters- oder geschlechtsbedingte Verzerrungen in den untersuchten Studien nicht ausgeschlossen werden. Ebenso unterscheiden sich die untersuchten Studien in der Art der Datenerhebung. Während manche in Form eines Experiments durchgeführt wurden, erfolgten andere Untersuchungen in Form einer Befragung. Manche Studien wurden als Review verfasst, während ein anderer Teil der Untersuchungen mathematische Modelle zur Vorhersage von Zusammenhängen nutzte.

Da es sich bei dieser Arbeit in gewissem Maße auch um eine Längsschnittstudie handelt, allerdings einzelne mögliche Epochenefekte aufgrund des geringen Samples an Fachartikeln nicht weiter untersucht wurden, könnte durchaus eine Veränderung des steuerehrlichen Verhaltens beziehungsweise der steuerehrlichen Einstellung über die Zeit vorliegen.

Des Weiteren ist anzumerken, dass in dieser Arbeit das Hauptaugenmerk auf der unabhängigen Variable „Einkommenshöhe“ liegt, das heißt andere unabhängige Variablen wurden nicht berücksichtigt. Dadurch wird das Thema Steuerehrlichkeit aus einem begrenztem Blickwinkel betrachtet. Um steuerehrliches Verhalten bzw. steuerehrliche Einstellungen in ihrer Gesamtheit betrachten zu können, sind auch andere Variablen zu berücksichtigen, die in dieser Arbeit bewusst ausgeklammert wurden. In Anlehnung an diese Arbeit sind außerdem die Arbeiten meiner Kollegen zu erwähnen, deren Schwerpunkt jeweils auf den unabhängigen Variablen Alter, Geschlecht bzw. Beruf und Bildung liegt (siehe auch Kapitel 2 Methode), welche zusätzliche Erkenntnisse zu steuerehrlichem Verhalten und steuerehrlichen Einstellungen liefern.

## **4.2 Schlussfolgerungen der Arbeit und zukünftige Forschungsfelder**

Die in dieser Arbeit berücksichtigten Forschungen zum Einfluss der Einkommenshöhe konnten auf keine klaren Ergebnisse hinweisen, sodass weiterhin Forschungsbedarf

besteht. Die Einkommenshöhe sollte nicht als einzelner Einflussfaktor auf Steuerehrlichkeit und andere abhängige Variablen wie Steuermoral oder wahrgenommene Steuergerechtigkeit betrachtet werden, sondern im Zusammenspiel mit anderen möglichen Einflussfaktoren. Beispielsweise sollten weitere demographischen Variablen, etwa Alter und Geschlecht, nicht außer Acht gelassen werden.

Aus den Ergebnissen geht hervor, dass zu den Schwerpunkten Einkommenshöhe und ihr Einfluss auf die Höhe der Strafe und auf die Prüfwahrscheinlichkeit keine entsprechende Literatur gefunden werden konnte. Hier besteht weiterhin Forschungsbedarf, um festzustellen, ob es einen Einfluss der Einkommenshöhe gibt. Ebenso konnte keine Literatur gefunden werden, die darauf hinweist, ob es einen Zusammenhang zwischen der Einkommenshöhe und dem Steuerwissen gibt, ob beispielsweise eine Einkommensklasse besser über die Abgabe von Steuern Bescheid weiß als andere und sich in weiterer Folge auch ein Zusammenhang zur Steuerhinterziehung beziehungsweise zur Steuerehrlichkeit ergibt. So ergibt sich auch in diesem Bereich ein zukünftiges Forschungsfeld. Im Zuge dessen ist auch anzumerken, dass des Weiteren keine Literatur zur Motivation Steuern zu bezahlen beziehungsweise nicht zu bezahlen zu finden war, bezogen auf den Einfluss der Einkommenshöhe. Auch hier ergäbe sich eine gute Möglichkeit, um mehr über die Hintergründe von Steuerehrlichkeit und Steuerhinterziehung zu erfahren.

Da Steuerehrlichkeit in der bisherigen Forschung auch als allgemeiner Begriff verwendet wird, geht auch keine klare Differenzierung von steuerunehrlichem Verhalten oder steuerunehrlicher Einstellung hervor. Das heißt, es konnte nicht festgestellt werden, ob in diesem Begriff auch legale Methoden wie etwa Steuerflucht und Steuervermeidung enthalten sind. Daher wäre es für die zukünftige Forschung interessant zu wissen, ob die Einkommenshöhe in einem Zusammenhang mit Steuerflucht beziehungsweise Steuervermeidung steht.

Es konnten zwar keine Ergebnisse zu den eben erwähnten Feldern gefunden werden, dafür eröffnete sich aber im Laufe der Recherche ein neues Forschungsfeld, welches sich der Zeit und den Kosten, die in Steuerehrlichkeit investiert werden, widmet, auch abhängig von der Einkommenshöhe. Die dazu gefundenen Untersuchungen (Blumenthal & Slemrod, 1992, Klun, 2009, Mathieu, Waddams Price & Antwi, 2010) weisen darauf hin, dass vor allem Personen mit hohem Einkommen mehr Zeit und Kosten in Steuerehrlichkeit investieren. Wobei unter Steuerehrlichkeit in diesem Sinne

beispielsweise die Inanspruchnahme professioneller Ratgeber, wie beispielsweise Steuerberatern, gemeint ist. Es wurde in diesen Studien jedoch nicht untersucht, ob ein höherer Zeit- und Kostenaufwand für Steuerehrlichkeit auch tatsächlich zu einer höheren Steuerehrlichkeit im Sinne von korrekter Steuerabgabe führt.

Aufgrund der Untersuchung von Bloomquist (2003) zur Steuerehrlichkeit und dem Modell von Graetz, Reinganum und Wilde (1986) zur Steuerhinterziehung ergibt sich ein neuer Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit beziehungsweise Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung. Nach Bloomquist (2003) würde ein umgekehrt U-förmiger Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit bestehen, sodass also Personen mit mittlerem Einkommen die höchste und Personen mit niedrigem oder hohem Einkommen eine geringere Steuerehrlichkeit aufweisen. Das Modell von Graetz, Reinganum und Wilde (1986) geht von einem U-förmigen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerhinterziehung aus. Demnach würden vor allem Personen mit niedrigem oder hohem Einkommen Steuern hinterziehen, während hingegen Personen mit mittlerem Einkommen kaum Steuerhinterziehung betreiben würden. Diese Art des Zusammenhangs zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit beziehungsweise Steuerhinterziehung ist ein möglicher Erklärungsansatz, weshalb die bisherige Forschung zu keinen eindeutigen Ergebnissen kommt. Jedoch bedarf es auch hier weiterer Forschung, um die Existenz dieses Zusammenhangs abzuklären.

Aus den Studien zur wahrgenommenen Steuergerechtigkeit geht hervor, dass Personen mit hohem Einkommen der Austausch zwischen Sozialleistungen des Staates und Steuerzahlungen als unfair wahrnehmen (Hasseldine & Bebbington, 1991). Betrachtet man diese Ergebnisse im Rahmen der Beziehung zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler, sollte das Slippery Slope-Modell (Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008) nicht außer Acht gelassen werden. Dieses besagt, dass bei geringem Vertrauen in mächtige Behörden sich eine erzwungene Steuerehrlichkeit ergäbe beziehungsweise bei geringer Macht und geringem Vertrauen in die Behörden eine geringe Steuerehrlichkeit. Es handelt sich bei der Studie von Hasseldine und Bebbington (1991) zwar um wahrgenommene Steuergerechtigkeit und nicht um Vertrauen in die Behörde, jedoch betrifft beides die Beziehung zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler. So könnten unter Berücksichtigung dieses Aspekts Vorhersagen zur Steuerehrlichkeit aufgrund der wahrgenommenen Steuergerechtigkeit ähnlich nach dem Prinzip des Slippery Slope-

Modells erfolgen. Indem der Austausch von Steuerzahlungen für staatliche Sozialleistungen als unfair und zum Vorteil der Regierung wahrgenommen wird, könnte dies mit geringem Vertrauen in die Behörden gleichgesetzt werden. Umgemünzt auf die Ergebnisse von Hasseldine und Bebbington (1991) würde dies bedeuten, dass vor allem Personen mit hohem Einkommen eine geringe Steuerehrlichkeit aufweisen. Diese Schlussfolgerung bedarf allerdings genauerer Untersuchungen, um als Erklärungsansatz zum Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit zu dienen.

Zur wahrgenommenen Steuergerechtigkeit geben Liebig und Mall (2005) an, dass Personen, die eine hohe Zufriedenheit mit dem eigenen Lebensstandard aufweisen, auch eher ihre Steuerlast als gerecht ansehen. Insofern wäre Zufriedenheit mit dem eigenen Leben eine Variable, die sich auf die Gerechtigkeitswahrnehmung auswirkt. Ob diese Zufriedenheit von der Einkommenshöhe abhängt, ist hiermit noch nicht geklärt. Hier bestünde Potenzial für weitere Forschungen zu den Zusammenhängen zwischen Einkommenshöhe, Lebenszufriedenheit und Gerechtigkeitswahrnehmungen und schlussendlich deren Auswirkungen auf die Bereitschaft zur Steuerehrlichkeit.

Dass in der bisherigen Forschung wie auch in den hier untersuchten Studien keine einheitlichen Ergebnisse gefunden werden konnten, wirft die Frage auf, ob die Einkommenshöhe überhaupt für Steuerehrlichkeit ausschlaggebend ist. Möglicherweise hängt die Bereitschaft zur Steuerehrlichkeit weniger von der Einkommenshöhe ab, als vielmehr von bestimmten Persönlichkeitseigenschaften des Steuerzahlers. In diesem Fall müsste genauer untersucht werden, wie Persönlichkeitseigenschaften, soziodemographische Faktoren und die Bereitschaft zur Steuerehrlichkeit miteinander korrelieren und welche Wechselwirkungen bestehen.

Generell können aufgrund der Ergebnisse nur schwer klare Aussagen getroffen werden. Dies führt zu der Überlegung, dass es sich bei Steuerhinterziehung nicht um ein Massenphänomen handelt, sondern hinter jedem einzelnen Gesetzesbruch eine eigene individuelle Geschichte steht. In diesem Sinne wäre es für die Zukunft wünschenswert, wenn in diesem Bereich vermehrt Wirtschaft, Staat und Psychologie interdisziplinär zusammenarbeiten, um einerseits die Steuerzahler nicht nur als Geldquelle, sondern vor allem als Menschen zu sehen, und um andererseits diesen Menschen die Wichtigkeit und Notwendigkeit der Steuerzahlung zu vermitteln, damit das Gefüge Staat-Bevölkerung-Wirtschaft nicht nur als System, sondern in erster Linie als Gemeinschaft funktioniert.



## Literaturverzeichnis

Adler, N. (1963). Taxpayer compliance in reporting interest income under the Wisconsin state individual income tax. *Journal of the American Statistical Association*, 58, 487-496.

Ahmed, E. & Braithwaite, V. (2004). When tax collectors become collectors for child support and student loans: Jeopardizing the revenue base?. *Kyklos*, 57, 303-326.

Alm, J., Jackson, B. & McKee, M. (2006). Audit information dissemination, taxpayer communication, and compliance behavior. *Andrew Young School of Policy Studies Research Paper*, 6-44.

Alm, J. & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, 224-246.

Anderhub, V., Giese, S., Güth, W., Hoffmann, A. & Otto, T. (2001). Tax evasion with earned income – an experimental study. *FinanzArchiv*, 58, 188-206.

Ashby, J., Webley, P. & Haslam, A. (2009). The role of occupational taxpaying cultures in taxpaying behavior and attitudes. *Journal of Economic Psychology*, 30, 216-227.

Baldry, J. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42, 357-383.

Barone, G. & Mocetti, S. (2011). Tax morale and public spending inefficiency. *International Tax and Public Finance*, 1-26.

Becker, R. & Mehlkop, G. (2006). Social class and delinquency: An empirical utilization of rational choice theory with cross-sectional data of the 1990 and 2000 German general population surveys (ALLBUS). *Rationality and Society*, 18, 193-235.

Bloomquist, K. (2003). Income inequality and tax evasion: A synthesis. *OECD Papers*, 3, 1-25.

Blumenthal, M. & Slemrod, J. (1992). The compliance cost of the U.S. individual income tax system: A second look after tax reform. *National Tax Journal*, 45, 185-202.

Bowman, K. (2011). Public opinion on taxes: 1937 to today. *AEI Public Opinion Studies*, 1-108.

- Braithwaite, V. (2003a). Dancing with tax authorities: Motivational postures and noncompliant actions. In V. Braithwaite (Hrsg.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion* (S. 15-39). Aldershot: Ashgate.
- Braithwaite, V. (2003b). Perceptions of who's not paying their fair share. *Australian Journal of Social Issues*, 38, 335-362.
- Braithwaite, V. & Ahmed, E. (2005). A threat to tax morale: The case of Australian higher education policy. *Journal of Economic Psychology*, 26, 523-540.
- Braithwaite, V. & Braithwaite, J. (2006). Democratic sentiment and cyclical markets in vice. *British Journal of Criminology*, 46, 1110-1127.
- Branham, E. (2009). Closing the tax gap: Encouraging voluntary compliance through mass-media publication of high-profile tax issues. *Hastings Law Journal*, 60, 1507-1533.
- Burton, H., Karlinsky, S. & Blanthorne, C. (2005). Perception of a white-collar crime: Tax evasion. *American Taxation Association's Journal of Legal Tax Research*, 3, 35-48.
- Chan, C., Troutman, C. & O'Bryan, D. (2000). An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from the United States and Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 9, 83-103.
- Chung, J. & Trivedi, V. (2003). The effect of friendly persuasion and gender on tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*, 47, 133-145.
- Clotfelter, C. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65, 363-373.
- Cohen, J. (1960). A coefficient of agreement for nominal scales. *Educational and Psychological Measurement*, 20, 37-46.
- Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C. & Villeval, M. (2010). Cheating, emotions, and rationality. An experiment on tax evasion. *Experimental Economics*, 13, 226-247.
- Der Brockhaus (2006). *Der Brockhaus in einem Band* (12. aktualisierte Auflage). Leipzig: F. A. Brockhaus GmbH.
- Devos, K. (2008). Tax evasion behavior and demographic factors: An exploratory study in Australia. *Revenue Law Journal*, 18, 1-43.



Dubin, J., Graetz, M. & Wilde, L. (1987). Are we a nation of tax cheaters? New econometric evidence on tax compliance. *The American Economic Review*, 77, 240-245.

Duden (2013). Steuer. (Abgerufen am 27.04.2013, [http://www.duden.de/rechtschreibung/Steuer\\_Geldleistung](http://www.duden.de/rechtschreibung/Steuer_Geldleistung)).

Eisenhauer, J., Geide-Stevenson, D. & Ferro, D. (2011). Experimental estimates of taxpayer ethics. *Review of Social Economy*, 69, 29-53.

EndNote (2013). EndNote. (Abgerufen am 30.03.2013, <http://endnote.com>)

Erard, B. & Feinstein, J. (1994). The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance. *Public Finance*, 49, 70-89.

Feinstein, J. (1991). An econometric analysis of income tax evasion and its detection. *The RAND Journal of Economics*, 22, 14-35.

Fleiss, J., Levin, B. & Paik, M. (2003). *Statistical Methods for Rates and Proportions* (3. Aufl.). New York: John Wiley & Sons, Inc..

Forest, A. & Kirchler, E. (2010). Targeting occupations with varying reputations to increase tax revenue. *The Journal of Socio-Economics*, 39, 400-406.

Forest, A. & Sheffrin, S. (2002). Complexity and compliance: An empirical investigation. *National Tax Journal*, 55, 75-88.

Gërxxhani, K. (2007a). "Did you pay your taxes?" How (not) to conduct tax evasion surveys in transition countries. *Social Indicators Research*, 80, 555-581.

Gërxxhani, K. (2007b). Explaining gender differences in tax evasion: The case of Tirana, Albania. *Feminist Economics*, 13, 119-155.

Gërxxhani, K. & Schram, A. (2006). Tax evasion and income source: A comparative experimental study. *Journal of Economic Psychology*, 27, 402-422.

Hanousek, J. & Palda, F. (2006). The evolution of tax evasion in the Czech Republic: A Markov chain analysis. *Czech Journal of Economics and Finance*, 56, 127-151.

- Hasseldine, J. & Bebbington, J. (1991). Blending economic deterrence and fiscal psychology models in the design of responses to tax evasion: The New Zealand experience. *Journal of Economic Psychology*, 12, 299-324.
- Herkner, W. (2001). *Lehrbuch Sozialpsychologie* (2. unveränderte Aufl.). Bern: Hans Huber.
- Hindriks, J., Keen, M. & Muthoo, A. (1999). Corruption, extortion and evasion. *Journal of Public Economics*, 74, 395-430.
- Hsu, L. (2008). Experimental evidence on tax compliance and voluntary public good provision. *National Tax Journal*, 61, 205-223.
- Johns, A. & Slemrod, J. (2010). The distribution of income tax noncompliance. *National Tax Journal*, 63, 397-418.
- Johnson, C., Masclet, D. & Montmarquette, C. (2010). The effect of perfect monitoring of matched income on sales tax compliance: An experimental investigation. *National Tax Journal*, 63, 121-148.
- Kastlunger, B., Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Mittone, L. (2011). What goes around comes around? Experimental evidence of the effect of rewards on tax compliance. *Public Finance Review*, 39, 150-167.
- Kirchgässner, G. (2007). Direkte Demokratie, Steuermoral und Steuerhinterziehung: Erfahrungen aus der Schweiz. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 8, 38-64.
- Kirchler, E. (1998). Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups. *Journal of Socio-Economics*, 27, 117-131.
- Kirchler, E. (2011). *Wirtschaftspsychologie. Individuen, Gruppen, Märkte, Staat* (4., vollständig überarbeitete und erweiterte Aufl.). Göttingen: Hogrefe.
- 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. & Maciejovsky, B. (2007). Steuermoral und Steuerhinterziehung. In D. Frey (Hrsg.), *Enzyklopädie der Psychologie: Wirtschaftspsychologie*. Göttingen: Hogrefe.

Kirchler, E., Maciejovsky, B. & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24, 535-553.

Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B. & Wahl, I. (2007). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. Conference on Tax Compliance and Evasion (September 30-October 2, Atlanta, Georgia), 1-27.

Klun, M. (2009). Pre-filled income tax returns: Reducing compliance costs for personal income taxpayers in Slovenia. *Financial Theory and Practice*, 33, 219-233.

Lago-Peñas, I. & Lago-Peñas, S. (2010). The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries. *European Journal of Political Economy*, 26, 441-453.

Liebig, S. & Mall, S. (2005). Wann ist ein Steuersystem gerecht?. *Zeitschrift für Soziologie*, 34, 468-491.

Maciejovsky, B., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (2001). Mental accounting and the impact of tax penalty and audit frequency on the declaration of income – an experimental analysis. *Humboldt University Discussion Paper*, 1-16.

Manaf, N., Hasseldine, J. & Hodges, R. (2005). The determinants of Malaysian land taxpayers' compliance attitudes. *eJournal of Tax Research*, 3, 206-221.

Martinez-Vazquez, J. & Torgler, B. (2009). The evolution of tax morale in modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43, 1-28.

Mathieu, L., Waddams Price, C. & Antwi, F. (2010). The distribution of UK personal income tax compliance costs. *Applied Economics*, 42, 351-368.

McCaffery, E. & Baron, J. (2004). Framing and taxation: Evaluation of tax policies involving household composition. *Journal of Economic Psychology*, 25, 679-705.

Muehlbacher, S., Hölzl, E. & Kirchler, E. (2007). Steuerhinterziehung und die Berücksichtigung des Einkommens in der Strafbemessung. *Wirtschaftspsychologie*, 9, 116-121.

ORF (2013). Vom Waffenschieber bis zum Präsidenten. (Abgerufen am 02.05.2013, <http://www.orf.at/stories/2175115/2175117>)

Österreichisches Bundesministerium für Finanzen (2013). Steuern. (Abgerufen am 27.04.2013, <http://www.bmf.gv.at/steuern/>).

Porcano, T. (1988). Correlates of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 9, 47-67.

Schwarzenberger, H., Hartner, M., Kirchler, E., Rechberger, S. & Unger, L. (2011). Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbstständig Erwerbstätiger in Österreich. In D. H. Enste & F. Schneider (Hrsg.), *Jahrbuch der Schattenwirtschaft 2010/2011. Schwarzarbeit, Steuerhinterziehung und Finanzkrise* (S. 39-73). Berlin: LIT Verlag Dr. Hopf.

Slemrod, Blumenthal & Christian (2001). Taxpayer responses to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota, *Journal of Public Economics*, 79, 455-83.

Slemrod, J. & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (pp. 1423-1470). Elsevier.

Torgler, B. (2003). Tax morale, rule-governed behaviour and trust. *Constitutional Political Economy*, 14, 119-140.

Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21, 525-531.

Torgler, B. & Werner, J. (2005). Fiscla autonomy and tax morale: Evidence from Germany. *CREMA Working Papers*, 7, 1-30.

Torgler, B. & Schaltegger, C. (2006). Tax morale: A survey with a special focus on Switzerland. *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, 142, 395-425.

Wallschutzky, I. (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 (Hrsg.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion* (S. 41-69). Aldershot: Ashgate.

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

## **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1: Distributive justice, procedural justice and retributive justice in taxation: example for three levels of analysis (Wenzel, 2003, S. 49-58) .....	11
Tabelle 2: Kodierungsschema.....	23
Tabelle 3: Liste aller Journals .....	59

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Determinanten der Steuerehrlichkeit (Kirchler, 2007, S. 3).....	4
Abbildung 2: Einstellung-Verhalten Modell bezüglich Steuerhinterziehung (Kirchler, 2007, S. 58, nach Lewis, 1982, S. 172) .....	8
Abbildung 3: "Slippery Slope-Modell" (nach Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008).....	14
Abbildung 4: Direkter und indirekter Einfluss der Einkommenshöhe auf Steuerehrlichkeit ...	16
Abbildung 5: Kontinent, auf dem die Studie durchgeführt wurde, N=54 .....	25
Abbildung 6: Jahr der Erhebung, N=32 .....	26
Abbildung 7: Publikationsjahr, N=54 .....	26

## Anhang

**Tabelle 1: Liste aller Journals**

Applied Economics
Australien Journal of Social Issues
British Journal of Criminology
Czech Journal of Economics and Finance
eJournal of Tax Research
European Journal of Political Economy
Experimental Economics
Feminist Economics
Financial Theory and Practice
FinanzArchiv
Hastings Law Journal
Int Tax Public Finance
Journal of Business Ethics
Journal of Economic Issues
Journal of Economic Psychology
Journal of International Accounting, Auditing & Taxation
Journal of Law, Economics and Organization
Journal of Public Economics
Journal of the American Statistical Association
Kyklos
National Tax Journal
OECD Papers
Perspektiven der Wirtschaftspolitik
Public Finance
Public Finance Review
Rationality and Society
Revenue Law Journal
Review of Social Economy
Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik
Social Indicators Research
The American Economic Review
The Journal of Socio-Economics
The RAND Journal of Economics
Wirtschaftspsychologie
Zeitschrift für Soziologie



## **Abstract**

In der bisherigen Forschung gibt es zum Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit keine eindeutigen Ergebnisse. Es wurden sowohl positive wie auch negative Zusammenhänge festgestellt, beziehungsweise sprechen sich einige Studien gegen einen Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit aus. Das heißt, es gibt Forschungen, die darauf hinweisen, dass Personen mit niedrigem Einkommen steuerehrlicher sind, andere sprechen dafür, dass die Steuerehrlichkeit mit der Einkommenshöhe zunimmt. Es stellt sich aber nicht nur die Frage nach dem Zusammenhang zwischen Einkommenshöhe und Steuerehrlichkeit, sondern auch, ob sich die Einkommenshöhe indirekt über mögliche Moderatorvariablen auf die Steuerehrlichkeit auswirkt. Mit Hilfe ausgewählter Schlüsselwörter wurde nach entsprechender Literatur gesucht, um die Frage des Zusammenhangs beziehungsweise Einflusses der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit zu klären. Anhand eines Kodierungsschemas wurden Publikationen mit geeigneten Daten ausgewählt. Es zeigte sich anhand der analysierten Publikationen, dass der Einfluss der Einkommenshöhe auf die Steuerehrlichkeit nach wie vor nicht eindeutig geklärt werden kann und in dieser Hinsicht weiterer Forschungsbedarf besteht. So zeigte sich unter anderem, dass die Möglichkeit eines umgekehrt U-förmigen Zusammenhangs besteht, dass also Personen mit mittlerem Einkommen eine hohe und Personen mit hohem beziehungsweise niedrigem Einkommen eine geringe Steuerehrlichkeit aufweisen. Hierzu gibt es noch kaum Ergebnisse, ebenso wenig zu der Frage, ob ein hoher Zeit- und Kostenaufwand für Steuerehrlichkeit auch zu einer höheren Steuerehrlichkeit im Sinn von korrekter Steuerabgabe führt. Aber auch die Berücksichtigung des Slippery Slope Modells im Zusammenhang mit Gerechtigkeitswahrnehmungen, ebenso wie der Einfluss der Lebenszufriedenheit auf Gerechtigkeitswahrnehmungen oder von Persönlichkeitseigenschaften auf Steuerehrlichkeit und ihre Wechselwirkungen mit der Einkommenshöhe werfen neue Fragen auf.

## **Eidesstattliche Erklärung**

Ich versichere, dass ich die Diplomarbeit ohne fremde Hilfe und ohne Benutzung anderer als

der angegebenen Quellen angefertigt habe, und dass die Arbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen hat. Alle Ausführungen der Arbeit,

die wörtlich oder sinngemäß übernommen wurden, sind als solche gekennzeichnet.

---

Wien, am

---

Elisabeth Gottfried

# Curriculum Vitae

## Persönliche Daten

---

Name: Elisabeth Gottfried  
Anschrift: Gamisdorf 57, 7535 St. Michael  
Geburtsdatum: 16.09.1987  
E-Mail: egottfried@gmx.net

## Ausbildung

---

Seit 2006 Diplomstudium Psychologie an der Universität Wien,  
Schwerpunkt Wirtschaftspsychologie  
2001-2006 Bundeshandelsakademie Stegersbach  
1997-2001 Hauptschule St. Michael  
1993-1997 Volksschule St. Michael

## Berufliche Erfahrung

---

05/2009-09/2012 BRAND NEU Neurobrand Coaching  
07/2009-10/2009 bcd Brunbauer Communication Development  
09/2008 horizont Personal-, Team- & Organisationsentwicklung GmbH  
09/2007 horizont Personal-, Team- & Organisationsentwicklung GmbH  
07/2006-08/2006 Bekto Ges.m.b.H Formenbau  
07/2004 Gemeindeamt St. Michael