



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Abteilung Grundlagen

Dr. Martin Baur, März 2012

Erfolgsfaktoren für die Kooperation der Steuerpflichtigen

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Stand der wissenschaftlichen Forschung	4
2.1.	HINTERZIEHUNG VON DIREKTEN STEUERN	4
2.1.1.	<i>Standardmodell der Steuerhinterziehung</i>	4
2.1.2.	<i>Steuermoral</i>	4
2.1.3.	<i>Bestimmungsfaktoren für Steuermoral</i>	5
2.1.4.	<i>Steuermoral und Regulierung</i>	9
2.1.5.	<i>Methoden zur Schätzung der Einkommenssteuerhinterziehung</i>	12
2.2.	HINTERZIEHUNG VON INDIREKTEN STEUERN	14
2.2.1.	<i>Möglichkeiten zur Hinterziehung von indirekten Steuern</i>	14
2.2.2.	<i>Methoden zur Schätzung der MWST-Hinterziehung</i>	15
2.2.3.	<i>Ökonomische Grundlagen der Steuerhinterziehung durch Unternehmen</i>	17
2.2.4.	<i>Bestimmungsfaktoren für die MWST-Hinterziehung</i>	18
3.	Bausteine für eine Verbesserung der Kooperation	21
3.1.	BAUSTEINE AUF EBENE EINER STEUERBEHÖRDE	21
3.1.1.	<i>Bausteine bezüglich des Verhaltens gegenüber den Steuerpflichtigen</i>	21
3.1.2.	<i>Bausteine bezüglich Aufbau und Organisation einer Steuerbehörde</i>	22
3.1.3.	<i>Bausteine bezüglich Durchführung von Steuerkontrollen</i>	23
3.2.	BAUSTEINE AUF EBENE DER POLITIK	24
4.	Fazit	25
5.	Literatur	26

1. Einleitung

Die meisten Steuersysteme weltweit basieren auf der aktiven Mitwirkung der steuerzahlenden Bürgerinnen und Bürger (z.B. Ausfüllen der Steuererklärungen, Abliefern der Einkommens- und Vermögenssteuern) und Unternehmen (z.B. durch Ausfüllen der Lohnausweise, Abliefern der Mehrwertsteuer, Zurückbehalten von Quellensteuern). Die Kooperation der Steuerzahlenden ist damit ein wichtiger Erfolgsfaktor für die Ausgestaltung eines Steuersystems. Im Bereich der direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuern) bestehen verschiedene wissenschaftliche Grundlagen, die sich mit Steuerhinterziehung und der Kooperation der Steuerzahlenden (v.a. Privatpersonen) befassen, wohingegen der Bereich der indirekten Steuern wissenschaftlich bisher noch wenig untersucht wurde. Der Fokus des vorliegenden Papiers richtet sich auf die indirekten Steuern und demzufolge auf die Unternehmen als Steuerzahlende. Dabei steht aufgrund ihrer grossen Bedeutung in den meisten Steuersystemen die Mehrwertsteuer im Vordergrund. Die Mehrwertsteuer ist beispielsweise in der Schweiz für knapp 40% der gesamten Fiskaleinnahmen des Bundes verantwortlich. Gemäss OECD (2009) führen demografische Trends (abnehmende Zahl von Erwerbstätigen, Alterung der Gesellschaft) sowie die negativen Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf die Staatshaushalte dazu, dass in Zukunft die Bedeutung der Mehrwertsteuer als Einnahmequelle in allen Ländern weiter ansteigen wird. Aus diesen Gründen sind Fragen der Kooperation bei der Mehrwertsteuer besonders wichtig, ausserdem können Kooperationsprobleme bei der Mehrwertsteuer auch einen negativen Einfluss auf die Kooperation bei anderen Steuern haben.

Internationale Schätzungen beziffern das Ausmass der Mehrwertsteuerhinterziehung in verschiedenen europäischen Ländern auf 10 bis 20% der Steuereinnahmen.¹ Das Ziel des vorliegenden Papiers „Kooperation der Steuerpflichtigen“ besteht in der Ermittlung von Bestimmungsfaktoren für die Kooperation (compliance) der steuerpflichtigen Unternehmen und Privatpersonen. Dazu werden die aktuelle internationale Forschungsliteratur zum Thema Kooperation der Steuerpflichtigen ausgewertet und Fragen der Hinterziehung von direkten und indirekten Steuern sowie der Steuermoral thematisiert. Dadurch sollen Art und Bedeutung der Bestimmungsfaktoren für eine Kooperation der Steuerpflichtigen eruiert werden. Aus den Erkenntnissen der internationalen Forschungsliteratur lassen sich Bausteine ableiten, wie die Kooperation der Steuerpflichtigen konkret verbessert werden kann. Wichtig in diesem Zusammenhang ist die Ausarbeitung von Erfolgsfaktoren, die durch eine Steuerbehörde beeinflussbar sind (so genannte endogene Faktoren, im Gegensatz zu exogenen Faktoren, die durch eine Steuerbehörde nicht beeinflussbar sind). Das vorliegende Arbeitspapier befasst sich also primär mit den Faktoren, die eine Steuerbehörde direkt oder indirekt beeinflussen kann.

¹ Vgl. dazu die in Kapitel 2.2.2. präsentierten Schätzungen.

2. Stand der wissenschaftlichen Forschung

Die wissenschaftliche Forschung im Bereich Kooperation der Steuerpflichtigen/ Steuerhinterziehung kann in zwei Richtungen unterteilt werden. Ein grosser Bereich beschäftigt sich seit Anfang der 1970er Jahre mit der Hinterziehung von direkten Steuern, insbesondere Einkommenssteuern. Die Literatur dazu wird in Kapitel 2.1. vorgestellt. Etwas später begann sich die finanzwissenschaftliche Forschung auch mit der Hinterziehung von indirekten Steuern durch Unternehmen zu beschäftigen. Dieser noch kleine aber wachsende Bereich der Forschungsliteratur wird in Kapitel 2.2. präsentiert.

2.1. Hinterziehung von direkten Steuern

2.1.1. Standardmodell der Steuerhinterziehung

Das ökonomische Standardmodell der Steuerhinterziehung wurde in den 1970er Jahren entwickelt und kann als Entscheidung unter Unsicherheit bezeichnet werden.² Gemäss Standardmodell deklarieren die Steuerpflichtigen weniger als das tatsächliche Einkommen, wenn die erwartete Strafe (Produkt aus Busse und Wahrscheinlichkeit, erwischt zu werden) kleiner ist als der marginale Steuersatz. In diesem Modell können ein Anstieg der Wahrscheinlichkeit, entdeckt zu werden, sowie ein Anstieg der Höhe der Strafe die Steuerhinterziehung reduzieren.³ Gemäss Standardmodell führt also ein positiver „Rate of Return“ dazu, dass alle Steuerpflichtigen Steuern hinterziehen. Dem Modell zufolge werden Steuerpflichtige mit hoher Risikoaversion weniger Steuern hinterziehen, Steuerpflichtige mit hohem Einkommen werden hingegen mehr Steuern hinterziehen. Eine Erhöhung der Parameter (Busse, Kontrollwahrscheinlichkeit) wird somit automatisch zu weniger Steuerhinterziehung führen.⁴

Das Standardmodell der Steuerhinterziehung kann die Realität jedoch nur sehr unvollständig abbilden. In der Realität werden weniger Steuern hinterzogen als durch das Modell vorausgesagt, und empirische Parameterschätzungen liefern unbefriedigende und teilweise widersprüchliche Resultate.⁵ Als fehlende Faktoren im Modell werden in der neueren Forschungsliteratur Aspekte der Steuermoral, der sozialen Interaktion, der Reziprozität sowie die Beziehung zwischen der Steuerbehörde und den Steuerpflichtigen identifiziert.⁶

2.1.2. Steuermoral

Steuermoral ist die Bereitschaft, Steuern zu bezahlen. Es handelt sich dabei um eine so genannte intrinsische Motivation der Steuerzahlenden (Aktivitäten werden aus Pflichtgefühl, Freude etc. unternommen).⁷ Die Steuermoral ist in der inneren Steuermentalität der Bevölkerung und in ihrem staatsbürgerlichen Bewusstsein verankert, das der inneren Bejahung der Steuerpflicht und der Anerkennung der Steuerhoheit des Staates zugrunde liegt.⁸ Psychologisch gesehen wird das Abführen einer Steuerschuld als Straffreiz charakterisiert, der eine Belastung für den Steuerpflichtigen darstellt. Als Bindeglied zwischen objektiver Steuerbelastung (Gesamtsumme der abzuführenden Steuern) und der Steuermoral bzw. dem Steuerverhalten fungiert das Belastungsgefühl, d.h. das subjektive Erleben der eigenen Steuerbelastung. Dieses Erleben hängt unter anderem von der Merkhlichkeit und der Dauerhaftigkeit der Steuer, dem Eindruck, im Vergleich zu anderen fair oder unfair behandelt zu werden und der Verwendungseffizienz der Steuern ab.⁹

² Taxpayer-as-gambler (TAG-)model, vgl. Cowell 2004.

³ Frey & Feld 2002, S. 2.

⁴ Cowell 2004, S. 235.

⁵ Frey & Feld 2002, S. 3., Kahan 2002, S. 11 und Feld & Frey 2007, S. 108.

⁶ Vgl. dazu Frey & Feld 2002, Fortin, Lacroix & Villeval 2004 und Torgler & Schaltegger 2005.

⁷ Vgl. dazu Frey 1997.

⁸ Kirchler & Maciejovsky 2007, S. 10.

⁹ Kirchler & Maciejovsky 2007, S. 10.

2.1.3. Bestimmungsfaktoren für Steuermoral

In verschiedenen theoretischen und empirischen Studien wurden die folgenden Bestimmungsfaktoren für Steuermoral ermittelt:¹⁰

a) *Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde*

Die Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde kann als „psychologischer Vertrag“ bezeichnet werden. Dieser wird durch Tradition, Vertrauen und Mitspracherechte positiv beeinflusst.¹¹ Eine derartige vertragliche Beziehung beinhaltet Rechte und Pflichten für jede Vertragspartei.¹² Um diesen Vertrag aufrecht zu erhalten, sind Anreize wie Belohnungen und Strafen nötig, eine wichtige Rolle spielen aber auch Loyalitäten und emotionale Bindungen, die über normale Austauschbeziehungen hinaus gehen.¹³ Steuermoral kann also als komplexe Interaktion zwischen Steuerzahlenden und Steuerbehörde mit dem Ziel eines Aufbaus eines fairen, reziproken Austauschs angesehen werden. Steuerzahlende und Steuerbehörde behandeln sich dabei wie Partner, mit gegenseitigem Respekt und Ehrlichkeit.

Steuerzahlende reagieren in systematischer Weise darauf, wie sie durch die Steuerbehörde behandelt werden. Die Steuermoral wird durch respektvolle Behandlung erhöht. Werden Steuerzahlende lediglich als Subjekte, die zur Zahlung der Steuern bewegt werden müssen, betrachtet, wird die Steuermoral untergraben, indem der „psychologische Vertrag“ zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde gebrochen wird. Respektvolles Verhalten zeigt sich in einem psychologischen Steuervertrag auf zwei Ebenen, durch fiskalischen Austausch und durch die Art des Verfahrens. Der fiskalische Austausch bedingt, dass den Steuerzahlungen der Steuerpflichtigen ein entsprechendes Angebot von öffentlichen Gütern des Staates gegenüber steht. Steuerpflichtige können ihre Steuerzahlungen auch dann als legitim ansehen, wenn ihnen nicht ein äquivalentes Angebot öffentlicher Güter gegenüber steht, Voraussetzung ist aber, dass der politische Prozess als fair angesehen wird und die politischen Ergebnisse als legitim.¹⁴

Je stärker die Behörde formelle und informelle Verfahrensregeln einhält, desto niedriger ist die Steuerhinterziehung. Die Einhaltung von Regeln zeigt sich im Verhalten, d.h. im Unterschied zwischen freundlichem, zuvorkommendem Verhalten und unfreundlichem, autoritärem Verhalten, bei dem schnell auf Strafen zurück gegriffen wird. Die so genannte Motivation Crowding-Theorie besagt, dass die intrinsische Motivation für die Bezahlung der Steuern durch externe Interventionen (Repression, autoritäres Verhalten der Steuerbehörde, fehlender Respekt, aber auch monetäre Anreize) verdrängt werden kann.¹⁵ Dies ist dann der Fall, wenn die externe Intervention die Selbstbestimmung und das Selbstwertgefühl des Individuums beeinträchtigen, weil sie als „kontrollierend“ betrachtet werden.¹⁶ Im Falle der Steuerhinterziehung sinken zwar durch die Änderung der relativen Preise (höhere Strafen und höhere Wahrscheinlichkeit, erwischt zu werden) die Anreize zur Steuerhinterziehung, dieser Effekt kann jedoch durch eine Reduktion der Steuermoral überkompensiert werden. Das Ausmass dieser beiden gegenläufigen Effekte hängt von verschiedenen institutionellen Faktoren ab (demokratische Rechte der Bevölkerung, Partizipationsmöglichkeiten, Ausmass der Dezentralisierung, s. Abschnitt d).¹⁷

Respektvolles Verhalten hat also zwei Aspekte: Zum einen müssen die Verfahren, die die Steuerbehörde in ihrem Kontakt mit den Steuerpflichtigen anwendet, transparent, klar und nachvollziehbar sein. Ausserdem ist wichtig, wie die Persönlichkeit des Steuerzahlenden respektiert wird. Wenn die Steuerzahlenden als Partner in einem psychologischen Vertrag behandelt werden und nicht wie hierarchisch Untergebene, haben sie eher einen Anreiz, ihre

¹⁰ Für eine Übersicht, vgl. Frey & Feld 2002, Cowell 2004, Torgler & Schaltegger 2005, Kirchgässner 2007 und Alm & Jacobson 2007.

¹¹ Feld & Frey 2000, s. 4ff.

¹² Feld & Frey 2007, S. 102.

¹³ Feld & Frey 2007, S. 103.

¹⁴ Feld & Frey 2007, S. 111.

¹⁵ Frey & Feld 2002, S. 6ff.

¹⁶ Frey & Jegen 2001, S. 596f.

¹⁷ Feld & Frey 2007, S. 106f.

Steuern ehrlich zu bezahlen.¹⁸ Respektvolles Verhalten zeigt sich auch darin, dass kleinere Vergehen nicht mit voller Härte bestraft werden. Da grössere Vergehen jedoch die vertragliche Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und Behörde unterminieren, sollten diese daher härter bestraft werden.¹⁹ Kleinere und grössere Vergehen sollten daher unterschieden werden, entweder aufgrund des hinterzogenen Betrages oder - wie bisher - indem zwischen Steuerbetrug (mit Fälschung von Dokumenten) und Steuerhinterziehung ("Vergessen" der Deklaration bestimmter Mittel) unterschieden wird. Repressive Massnahmen haben also zwei Aufgaben: Einerseits reduziert Bestrafung im Falle von schweren Vergehen die Steuerhinterziehung, da sie ehrlichen Steuerzahlenden signalisiert, dass sie von unehrlichen Steuerzahlenden nicht ausgebeutet werden. Andererseits kann jeder Steuerzahler Fehler machen, daher können kleinere Vergehen milder bestraft werden, ohne den psychologischen Steuervertrag zu unterminieren.²⁰

Zusammenfassend kann man festhalten, dass die folgenden Aspekte des Verhaltens der Steuerbehörde einen nachweislich positiven Einfluss auf die Steuermoral der Steuerzahlenden haben:

- Unterstützendes und respektvolles Verhalten der Steuerbehörden führt zu Vertrauen durch Reputation.
- Die Behörde bringt den Steuerpflichtigen grundsätzlich Vertrauen entgegen.
- Transparenz (klare und offene Kommunikation).
- Einfache Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit der Verfahren.
- Positives persönliches Verhalten der Steuerbehörde gegenüber den Steuerpflichtigen (Steuerpflichtige fühlen sich als KundInnen in einem Vertragsverhältnis).
- Konsequente Ahndung betrügerischen Verhaltens, damit ehrliche SteuerzahlerInnen nicht den Eindruck erhalten, ihr Verhalten werde ausgenutzt. Gleichzeitig mildere Strafen für kleinere Vergehen.

b) Soziale und persönliche Normen

Die Einhaltung der Steuerregeln ist kein rein rationaler Akt. Steuerzahlende verfolgen nicht nur ihr Eigeninteresse und agieren nicht nur aufgrund von Kosten-Nutzen-Abwägungen. Persönliche Werturteile und persönliche Überzeugungen darüber, wie man sich verhalten sollte, soziale Normen und antizipierte Reaktionen auf das soziale Umfeld sowie nicht-rationale kognitive Prozesse sind wichtige Gründe für die Kooperation. Studien zeigen, dass die Einhaltung der Steuerregeln von sozialen und persönlichen Normen abhängt wie prozedurale Gerechtigkeit, Vertrauen in andere Personen und staatliche Institutionen, Glaube an die Legitimität der Regierung, Reziprozität, Altruismus und Gruppenidentifikation.²¹ Die neuere Forschung im Bereich Steuermoral konnte verschiedene Komponenten identifizieren, aus denen Steuermoral besteht: Intrinsische Faktoren (Integrität, Altruismus) und Faktoren, die von externen Bedingungen und Normen abhängen wie prozedurale Gerechtigkeit, Vertrauen in die Regierung, Vertrauen in die Art der Regierung sowie institutionelle Rahmenbedingungen.²² Cialdini (2009) befasst sich mit den Prinzipien der Beeinflussung und der Frage, wie Personen dazu gebracht werden können, gewisse Anliegen eher zu verfolgen, ohne an der Qualität des Anliegens selbst etwas zu verändern, d.h. im vorliegenden Kontext, wie die Kooperation der Steuerpflichtigen erhöht werden kann. Dabei spielen fünf Prinzipien eine wichtige Rolle:²³

Reziprozität: Reziprozität ist das Prinzip des Gebens und Nehmens sowie des "Wie Du mir, so ich Dir". Steuerzahlende handeln ehrlich und altruistisch, wenn die anderen auch kooperieren. Dies bezieht sich sowohl auf die anderen Steuerzahlenden wie auch auf die Steuerbehörde. Steuerzahlende werden eher kooperieren, wenn sie glauben, dass ihr Umfeld

¹⁸ Feld & Frey 2007, S. 107.

¹⁹ Feld & Frey 2007, S. 109.

²⁰ Feld & Frey 2007, S. 109.

²¹ Kornhauser 2007, S. 138.

²² Kornhauser 2007, S. 143.

²³ Vgl. Cialdini 2009.

Steuern ehrlich bezahlt.²⁴ Von Seiten der Behörde sind respektvolles Verhalten sowie die Förderung von Vertrauen viel wichtiger als externe Anreize und Sanktionen.²⁵ Je stärker die Behörde ihre eigenen Normen Ehrlichkeit, Fairness und Freundlichkeit in ihrer Kommunikation und Interaktionen mit den Steuerpflichtigen verstärkt, desto eher sehen die Steuerpflichtigen die Behörde und ihre Entscheidungen als fair an. Diese Wahrnehmung wird die Steuermoral und die Kooperation erhöhen. Reziprozität erhöht die Steuermoral. Ein Steuerpflichtiger wird in gleicher Weise reagieren, wie er selbst behandelt wurde.²⁶ Durch Kommunikation von Seiten der Behörde, dass die grosse Mehrheit der Steuerzahlenden ehrlich ist und dass Sanktionen gezielt gegen eine kleine Minderheit, die bewusst und regelmässig in grösserem Stil Steuern hinterzieht, ergriffen werden, wird den ehrlichen Steuerzahlenden signalisiert, dass sie nicht ausgebeutet werden und somit deren Vertrauen erhöht. Bei Kommunikationsmassnahmen sollte also die Aussage, dass der grösste Teil der Steuerpflichtigen ehrlich ist, einen genauso grossen Stellenwert haben wie, dass der kleinere Teil unehrlich ist.²⁷

Die wissenschaftliche Forschung zeigt auch, dass die Leute eine soziale Verpflichtung empfinden, mit denjenigen zu kooperieren, die ihnen als erste einen Gefallen getan haben und nun etwas zurück verlangen. Diese soziale Verpflichtung existiert nicht, wenn jemand erst etwas verlangt, bevor man etwas dafür bekommt - dabei handelt es sich um eine normale Tauschbeziehung. Wichtig ist, dass derjenige, der etwas will, zuerst von sich aus etwas anbietet. Die Steuerbehörde könnte also beispielsweise Zahlen publizieren über das Ausmass von kostenloser Steuerausbildung und -hilfestellungen, die sie den Steuerzahlenden erst zur Verfügung stellt und die dadurch bereits ausgegebenen Mittel oder die Steuerpflichtigen gemeinsam mit der Steuererklärung über Projekte in ihrem Umfeld informieren, die mit Steuergeldern bereits finanziert und geplant wurden.

Knappheit: Das menschliche Bedürfnis, Verluste zu vermeiden, ist in der Regel stärker als dasjenige, Gewinne zu erzielen. Daher hat die Vorstellung, einen Verlust zu erleiden, einen stärkeren Effekt auf das menschliche Verhalten als die Möglichkeit, einen Gewinn zu erzielen. Diese Tatsache kann bei der Kommunikation einer Steuerbehörde genutzt werden, indem Steuern zu bezahlen nicht als Verlust, sondern als Gewinn (für das Individuum, durch die Verbindung mit dem Staat, mit anderen Steuerzahlenden etc.) dargestellt wird.²⁸ Die Steuerbehörde kann auch die termingerechte Einreichung der Steuererklärungen und das fristgerechte Bezahlen der Steuern als Vermeidung von Verlusten kommunizieren.²⁹

Autorität: Die wissenschaftliche Forschung zeigt klar, dass den Empfehlungen von Experten und glaubwürdigen Autoritäten gefolgt wird. Glaubwürdigkeit besteht dabei aus Fachwissen (die Behördenvertreter sollen gut ausgebildet und kompetent wirken) und Vertrauenswürdigkeit/Zuverlässigkeit (ehrlich, selbstkritisch, Fehler zugeben können).³⁰ Bei persönlichen Treffen mit Steuerzahlenden sollten die Behördenvertreter daher ihr Fachwissen klar kommunizieren (Titel, Ausbildung, schon am Telefon oder in Büro mittels Diplomen) und in einer frühen Phase des Treffens könnten die Behördenvertreter einen Fehler zugeben oder eine regierungs- oder behördenkritische Aussage machen.³¹

Konsistenz: Personen haben das Bedürfnis, konsistent zu handeln und ihre eigenen vorgängig getroffenen Verpflichtungen einzuhalten. Die stabilsten Verpflichtungen sind diejenigen, die aktiv, öffentlich und freiwillig geäussert werden. Ein Beispiel für eine aktive und freiwillige Verpflichtung im Bereich Steuerhinterziehung wäre, in der Steuererklärung die Möglichkeit zu geben, eine Box anzukreuzen und einen bestimmten Betrag der Steuerrechnung (z.B. einen Franken) hinzuzufügen, der gezielt für die Bekämpfung von Steuerhinterziehung

²⁴ Kahan 2002, S. 13.

²⁵ Kahan 2002, S. 2.

²⁶ Kornhauser 2007, S. 150.

²⁷ Kahan 2002, S. 15.

²⁸ Kornhauser 2007, S. 144f.

²⁹ Cialdini 2009.

³⁰ Cialdini 2009.

³¹ Cialdini 2009.

einzusetzen ist.³² Diejenigen Steuerpflichtigen, die die Box ankreuzen, werden wegen des Eingehens der Verpflichtung stärker kooperieren, diejenigen Steuerpflichtigen, die die Verpflichtung nicht eingehen, werden auch stärker kooperieren, weil durch diese Massnahme die Wahrscheinlichkeit steigt, dass sie entdeckt werden.

Konsens: Steuerhinterziehung kann auch durch soziale Interaktionseffekte beeinflusst werden.³³ Eine Möglichkeit, Entscheidungen zu treffen, ist, das Umfeld zu beobachten. Forschung zeigt, dass Personen sich inspirieren lassen von vielen anderen Personen im Umfeld und vor allem von ähnlichen Personen.³⁴ Ein Individuum kann beispielsweise einen positiven Nutzen daraus ziehen, sich wie seine Umgebung zu verhalten (social conformity effect).³⁵ Ein Hauptgrund, warum Personen Gruppen beitreten und kooperieren ist, weil sie dadurch ein Gefühl von Identität (Bewusstsein, Selbstwertgefühl) erhalten. Je mehr sich jemand mit der Gruppe identifiziert, desto stärker werden die Normen internalisiert und desto stärker wird kooperiert.³⁶ Nicht-Kooperation von anderen Steuerpflichtigen hat auf die Kooperationsbereitschaft eines Steuerpflichtigen einen Einfluss.³⁷ Aussagen, dass eine grosse Zahl von Steuerpflichtigen Steuern hinterziehen, verstossen gegen das Konsensprinzip und sind daher kontraproduktiv. Die Regierung sollte Steuerzahlende über Studienergebnisse aufklären, die zeigen, dass die meisten anderen - vor allem in der Nähe Wohnende - ehrlich sind und ihre Steuern korrekt bezahlen.

Grundsätzlich können persönliche und soziale Normen durch Ausbildungsmassnahmen verstärkt werden. Dazu können Programme entwickelt werden, die nicht nur Informationen über das Steuersystem bereitstellen, sondern auch dessen Fairness darstellen und die das moralische Gewissen der Steuerzahlenden berühren und den sozialen Zusammenhalt verstärken.³⁸

c) Soziodemografische Aspekte

Ökonometrische Studien haben den Einfluss von verschiedenen soziodemografischen Aspekten auf die Steuermoral untersucht. Die Ergebnisse können wie folgt zusammen gefasst werden: Die Steuermoral steigt mit zunehmendem Alter³⁹, Frauen verfügen über eine höhere Steuermoral als Männer⁴⁰, Verheiratete haben eine höhere Steuermoral als Alleinstehende oder unverheiratete Paare⁴¹, religiöse Personen haben eine höhere Steuermoral⁴², Personen mit höherem Einkommen haben tendenziell eine tiefere Steuermoral, wobei jedoch die Einkommensquelle (selbständiges oder unselbständiges Einkommen) eine wichtigere Rolle spielt als die Einkommenshöhe (unselbständig Erwerbstätige haben eine höhere Steuermoral als selbständig Erwerbstätige). Der Einfluss der Ausbildung auf die Steuermoral ist ambivalent.

d) Institutionelle Rahmenbedingungen

Die fiskalische Tauschbeziehung zwischen Steuerpflichtigen und Staat hängt von den politökonomischen Rahmenbedingungen ab. Direkte politische Partizipation der Steuerpflichtigen durch Teilnahme an Sachabstimmungen erhöht die Legitimation von politischen Entschei-

³² Kornhauser 2007, S. 152 und Cialdini 2009.

³³ Fortin, Lacroix & Villeval 2004, S. 1-3.

³⁴ Cialdini 2009.

³⁵ Fortin, Lacroix & Villeval 2004, S. 3.

³⁶ Kornhauser 2007, S. 150.

³⁷ Kornhauser 2007, S. 139.

³⁸ Kornhauser 2007, S. 153.

³⁹ Gründe dafür sind die stärkere Bindung älterer Menschen an ihren Wohnort und ihre Umgebung und die grössere Bedeutung des sozialen Status. Darum wird stärker auf die Möglichkeit sozialer Sanktionen reagiert (Torgler & Schaltegger 2005, S. 12).

⁴⁰ Frauen werden im Vergleich zu Männern oftmals als risikoaverser betrachtet (Torgler & Schaltegger 2005, S. 12).

⁴¹ Die Erklärung hier ist ähnlich wie bei den älteren Menschen (stärkere Bindung an Umgebung, Gefahr durch soziale Sanktionen) (Torgler & Schaltegger 2005, S. 13).

⁴² Die stärker ausgeprägten Wert- und Moralvorstellungen führen zu höherer Steuermoral (Torgler & Schaltegger 2005, S. 15).

dungen und ist eine Schranke gegen verschwenderisches Verhalten der Politiker. Ebenso kann es zu einer Verstärkung des öffentlichen Interesses der Steuerzahlenden führen.⁴³ Empirische Studien zeigen, dass Steuermoral in stärker direkt demokratischen Gebietskörperschaften stärker ausgeprägt ist. Auch Dezentralisierung spielt hier eine positive Rolle, da in lokalen oder regionalen Gebietskörperschaften die Beziehung zwischen Steuerzahlung und öffentlichen Gütern enger ist.⁴⁴

e) Steuer- und finanzpolitische Aspekte

Je mehr der Staat dem Äquivalenzprinzip folgt und öffentliche Güter anbietet, die den Präferenzen der Steuerpflichtigen entsprechen im Austausch für vernünftige Steuerpreise, umso eher halten sich die Steuerpflichtigen an die Steuergesetze.⁴⁵ Horizontale Steuergerechtigkeit spielt hier eine wichtige Rolle (Steuerbelastung von vergleichbaren Steuerpflichtigen ist gleich hoch). Aber auch vertikale Steuergerechtigkeit ist wichtig, zu starke Progression kann zu mehr Hinterziehung führen. Ebenso spielen das Vertrauen in die Regierung und deren Fähigkeiten, versprochene Programme effektiv durchzuführen, eine wichtige Rolle.⁴⁶ Konkret wurden die folgenden Einflussfaktoren identifiziert:

- Die Steuermoral sinkt mit ansteigenden Steuersätzen.
- Die Steuermoral sinkt mit zunehmender Komplexität des Steuersystems.
- Die Steuermoral sinkt mit abnehmend erkennbarem Äquivalenzcharakter von Steuern und Ausgaben.
- Die Steuermoral sinkt mit zunehmender Inflationsrate.
- Die Steuermoral sinkt mit zunehmender Regulierungsdichte.
- Die Steuermoral sinkt nach Steueramnestien.

f) Rechtliche Durchsetzungsmassnahmen

Die Höhe der Strafen und die Häufigkeit von Kontrollen spielen eine untergeordnete Rolle. Wie bereits erwähnt, kann die Differenzierung der Strafhöhe nach der Schwere des Vergehens einen positiven Einfluss auf die Steuermoral haben.

g) Fazit

Wie dieser Abschnitt zeigt, spielen viele unterschiedliche Faktoren bei der Bestimmung von Steuermoral und dem Ausmass der Steuerhinterziehung eine wichtige Rolle. Neben soziodemografischen und sozioökonomischen Faktoren, die durch die Steuerbehörde nicht beeinflusst werden können, sind unterschiedliche kognitive, institutionelle sowie steuer- und finanzpolitische Variablen wichtig. Diese Variablen können durch den politischen Prozess und die Steuerbehörde beeinflusst werden. Eine Hauptrolle spielen dabei die Glaubwürdigkeit des Staates und der Steuerbehörde. Die Herausforderung für die Steuerverwaltung besteht also im Finden der optimalen Balance zwischen Abschreckung und respektvollem Verhalten gegenüber den Steuerpflichtigen.

Im traditionellen Regulierungsmodell über die Beziehungen zwischen der Steuerbehörde und den Steuerzahlenden ist der Fokus stark auf Sanktionsinstrumente wie Bussen, Kontrollen etc. gerichtet. Ein neues Modell für die Beziehung zwischen Steuerbehörde und Steuerzahlenden würde hingegen vermehrt auch die interne Motivation der Steuerzahlenden, soziale Normen, kognitive Prozesse und persönliche Werte berücksichtigen.⁴⁷

2.1.4. Steuermoral und Regulierung

Die Einhaltung der Steuergesetze durch die Steuerpflichtigen hängt ab von der Selbstdisziplin und der Bindung an das System und ist Ergebnis einer laufenden Interaktion zwischen Regierung, Steuerbehörde und Steuerzahlenden. Die Steuerbehörden sollten die Motive und Möglichkeiten für die Einhaltung und Nicht-Einhaltung der Steuerregeln der Steuerpflichtigen

⁴³ Feld & Frey 2007, S. 113.

⁴⁴ Feld & Frey 2007, S. 113.

⁴⁵ Feld & Frey 2007, S. 111.

⁴⁶ Feld & Frey 2007, S. 112.

⁴⁷ Kornhauser 2007, S. 157.

genauer analysieren und bei ihrer Arbeit berücksichtigen. Die so genannte "Responsive Regulation" berücksichtigt das Verhalten der Regulierten wie auch das Verhalten des Regulators, wobei das eigene Verhalten den Umständen angepasst wird. Aus diesem Grund müssen die Steuerbehörden in der Lage sein, zwischen unterschiedlichen Haltungen der Steuerpflichtigen zu unterscheiden und ihre Strategie entsprechend anzupassen.

Exkurs: Das Modell der "Responsive Regulation" der Australischen Steuerbehörde
Responsive Regulation kann wie folgt definiert werden (Braithwaite 2007, S. 5):

"It refers to the practice of (a) influencing the flow of events (b) through systematic, fairly directed and fully explained disapproval (c) that is respectful of regulatees, helpful in filling information gaps and attentive to opposing or resisting arguments, (d) yet firm in administering sanctions (e) that will escalate in intensity in response to the absence of genuine effort on the part of the regulatee to meet the required standards."

Das Modell der Responsive Regulation des ATO (Australian Tax Office) beruht darauf, dass die Behörde bei der Wahl ihrer Instrumente das Verhalten und die Situation der Steuerpflichtigen berücksichtigt. Eine Regulierungspyramide zeigt die Optionen, die die Steuerbehörde benutzen kann, um die Einhaltung der Steuergesetze zu verbessern (s. Abbildung 1).

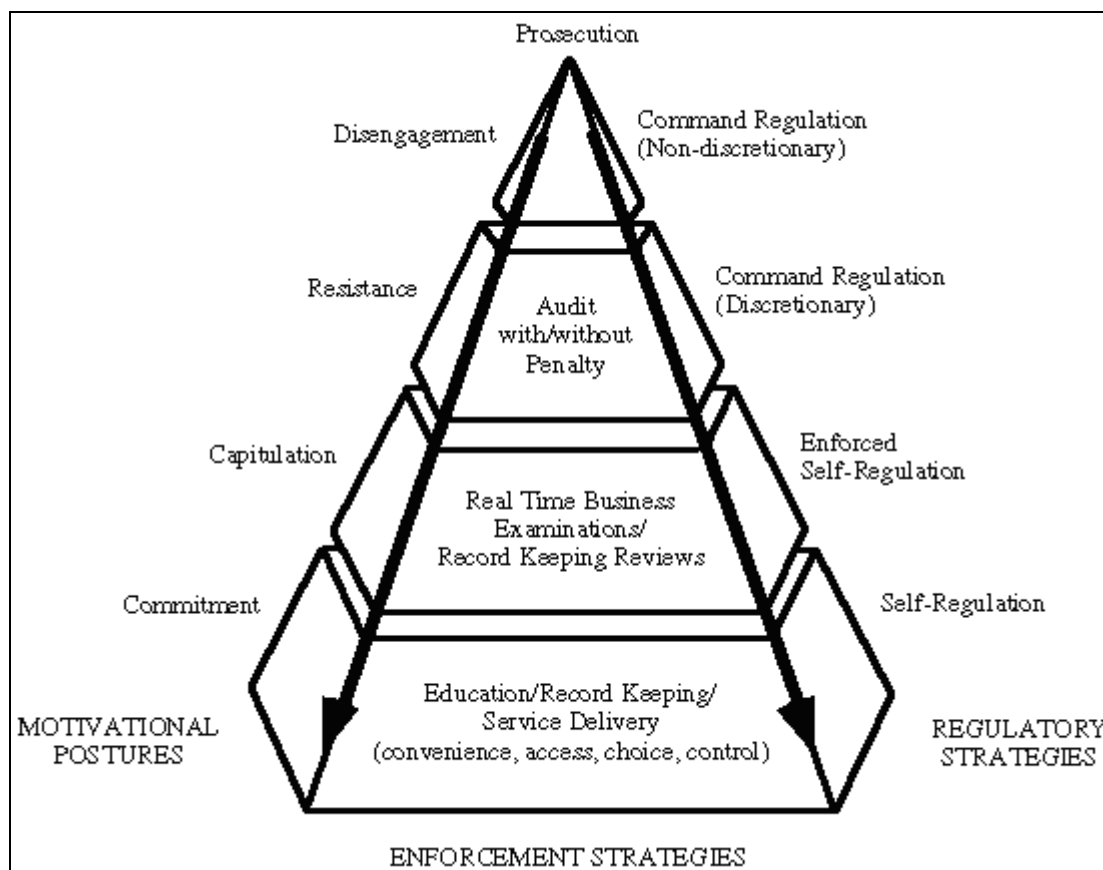


Abbildung 1: Regulierungspyramide (Braithwaite 2007, S. 5)

Die Stärke des Eingriffs nimmt nach oben hin zu. Die Idee dahinter ist, dass eine Behörde, die die Steuerpflichtigen respektvoll behandeln will, in den meisten Fällen keine repressiven Instrumente anwenden muss, um die Einhaltung der Steuergesetze zu verbessern.⁴⁸ Den Steuerpflichtigen ist bewusst, dass repressive Instrumente existieren und eingesetzt werden können, in der Regel reichen aber Überzeugungsarbeit und Ausbildungsmassnahmen aus. Falls eine stärkere Ermutigung notwendig ist, kann die Intensität des Eingriffs nach oben hin verstärkt werden, um die gewünschte Reaktion zu erhalten.

⁴⁸ Braithwaite 2007, S. 4.

Auf der linken Seite der Pyramide sind Haltungen der Steuerzahlenden abgebildet. Es handelt sich dabei um Einstellungen, die die Steuerzahlenden in ihrer Beziehung zur Steuerbehörde zum Ausdruck bringen. Sie sind Ausdruck der sozialen Distanz zwischen den Steuerzahlenden und der Steuerbehörde. Wenn Steuerzahlende offen Fehlverhalten zugeben können, ihre Fehler korrigieren und zukünftig die Erwartungen des Gesetzgebers erfüllen, zeigen sie die Haltungen Commitment (Verpflichtung) und Capitulation (Kapitulation). In diesen Fällen wird die Behörde ernst genommen, die Einhaltung der Steuergesetze erfolgt, solange die Steuerzahlenden wissen, was sie zu tun haben und fair und transparent behandelt werden. Die Steuerzahlenden sind sich bewusst, dass sie mit Konsequenzen zu rechnen haben, wenn sie sich nicht an die Gesetze halten.⁴⁹

Je mehr soziale Distanz die Steuerpflichtigen zwischen sich und die Behörde legen, desto schwieriger wird die Arbeit der Behörde. Kapitulation bedeutet, einer Autorität nachzugeben, ohne jedoch notwendigerweise selbst die Initiative zu übernehmen, um in Zukunft die Dinge richtig zu tun. Wenn Eigeninitiative gezeigt wird, geht man von Commitment aus. Im Gegensatz dazu bedeuten die beiden Einstellungen Widerstand/Resistance und Loslösung/Disengagement ein bewusstes Nicht-Kooperieren. Die Beziehung ist feindlich und die Strategie der Behörde wird anspruchsvoller. Am schwierigsten umzugehen ist mit "losgelösten" Steuerpflichtigen. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige eine derartige Geringschätzung für das System übrig, dass Überzeugungsarbeit von Seiten der Behörde wenig Wirkung zeigen wird. Andere Strategien haben ebenfalls wenig Aussicht auf Erfolg, so dass nur repräsentative Instrumente wie Anklage, Gefängnisstrafen oder Entzug von Lizenzen übrig bleiben.⁵⁰

Auf der rechten Seite der Pyramide stehen die entsprechenden Regulierungsprinzipien, die in der Mitte der Pyramide konkretisiert werden. Diese widerspiegeln unterschiedliche Grade von Ernsthaftigkeit und Zudringlichkeit von Seiten der Behörde. Dabei wird davon ausgegangen, dass man Steuerzahlende, die bereit sind, ihren Verpflichtungen mit minimaler Einwirkung von Seiten der Behörde nachzugehen, in Ruhe lassen soll. Für die Steuerpflichtigen, die bereit sind, zu kooperieren, gilt das Prinzip der Selbst-Regulierung. Wenn Steuerpflichtige bereit sind, ihre Fehler zu korrigieren, sollte man sie dabei unterstützen und dazu ermutigen. Die nächste Ebene des Eingriffs ist die erzwungene Selbst-Regulierung. Steuerpflichtige sind immer noch selbst verantwortlich dafür, ihre Fehler zu korrigieren, aber ein Mechanismus steht bereit, der sicherstellt, dass sie dies auch tatsächlich tun. Danach folgen die "traditionelleren" Repressionsinstrumente, wobei hier unterschieden wird, wie viel Ermessensspielraum die Behörde bei deren Gebrauch anwendet. Bei Absenz von Ermessensspielraum folgt die Sanktion automatisch auf einen bestimmten Sachverhalt, dies ist hier die Spitze der Pyramide.⁵¹

Ein derartiges Compliance Modell ändert die tägliche Arbeit der Behörde weg von standardisierten Verfahren hin zur Berücksichtigung der Anstrengungen von Seiten der Steuerpflichtigen, die getroffen werden, um die Steuergesetze einzuhalten. Die Steuerbehörde berücksichtigt also nicht nur die Schwere des Vergehens, sondern auch das Ausmass, in dem der Steuerpflichtige kritisch gegenüber seinen eigenen Handlungen ist und wie sehr er bereit ist, sein Verhalten zu verbessern. Die Höhe der Bestrafung soll also vom Ausmass der Möglichkeit der Selbst-Regulierung des Steuerpflichtigen abhängen.⁵²

Gemäss Braithwaite (2002, S. 1) wollte die australische Steuerbehörde eine neue Beziehung zu den Steuerzahlenden aufbauen, die professionell, reagierend, fair, offen und berechenbar die Steuerzahlenden bei der Einhaltung der Steuergesetze unterstützt und effektiv diejenigen ausfindig macht und zur Rechenschaft zieht, die bewusst die Steuergesetze brechen. Dadurch wollte die Behörde Vertrauen, Unterstützung und Respekt gegenüber den Steuerzahlenden herstellen. Als ersten Schritt erliess die Behörde eine "Charta für Steuerzahlende", in der 12 Rechte für Steuerzahlende festgehalten sind und die die Behörde verpflichtet, die

⁴⁹ Braithwaite 2002a, S. 3.

⁵⁰ Braithwaite 2002a, S. 4.

⁵¹ Braithwaite 2002a, S. 4.

⁵² Braithwaite 2007, S. 6.

Steuerzahlenden fair und angemessen zu behandeln, Entscheidungen zu erklären, bei Fragen zu helfen, verlässliche Informationen zu liefern, die Privatsphäre der Steuerzahlenden zu respektieren, die Entrichtungskosten zu minimieren und rechenschaftspflichtig zu sein, wenn nötig durch unabhängige Aufsicht von aussen.⁵³

Gemäss Kornhauser (2007, S. 156) hat die Flexibilität des Responsive Regulation Modells neben allen Vorteilen auch Nachteile. Das Modell stellt eine schwierige Gratwanderung zwischen zu nachgiebigem und zu strengem Verhalten dar und birgt die Gefahr von willkürlichen Entscheidungen, die wiederum einen negativen Einfluss auf die prozedurale Fairness und damit die Steuermoral haben können.

Durch ein Regulierungsmodell wie dasjenige der ATO soll die Selbstregulierung gefördert werden und es wird nur soviel Zwang durch die Behörde angewendet, wie es die Situation erfordert. Dabei wird davon ausgegangen, dass der überwiegende Teil der Steuerpflichtigen sich am Fuss der Pyramide befindet, für diese sollen keine wertvollen Ressourcen für Sanktionsinstrumente verschwendet werden. Diese sind besser zu konzentrieren auf die wenigen Steuerpflichtigen, die sich an der Spitze der Pyramide befinden. Die Beziehung zwischen Behörde und Steuerpflichtigen beruht auf dem Prinzip der Reziprozität: Wenn die Steuerpflichtigen kooperieren, folgt eine kooperative Antwort der Behörde, wenn nicht, geht die Behörde mit ihrem Zwang eine Stufe höher.⁵⁴ Das Regulierungsmodell verwendet also viele der Einsichten der Steuermoralforschung und wendet diese direkt an, um die Kooperation der Steuerpflichtigen zu erhöhen.

2.1.5. Methoden zur Schätzung der Einkommenssteuerhinterziehung

Das Ausmass der Einkommenssteuerhinterziehung kann durch verschiedene Methoden geschätzt werden:

- Umfragen, wie sie z.B. im Rahmen des "Taxpayer Opinion Survey" des IRS durchgeführt werden. In derartigen Umfragen wird gefragt, mit welcher Einstellung zur Wahrscheinlichkeit die Steuerzahlenden ihre Steuererklärungen machen. Möglich ist auch, direkt nach dem Ausmass des hinterzogenen Einkommens zu fragen. Da diese Umfragen aber mit vielfältigen Problemen behaftet sind (viele Personen verschliessen sich solchen Umfragen, andere geben Antworten, von denen sie glauben, dass sie erwünscht sind, wieder andere geben falsche Antworten etc.), sollte davon aber nicht allzu viel erwartet werden.⁵⁵
- Die Analyse von Nach- und Strafsteuerverfahren ist in der Regel wenig aussagekräftig, da dadurch nur ein Teil der Hinterziehenden entdeckt wird. Die Schätzungen müssen als grobe und absolute Untergrenze interpretiert werden.
- Eine systematische Überprüfung der Steuerdeklarationen mittels Zufallsstichprobe wird unter anderem in den USA angewandt. Gemäss IRS ergibt sich dadurch eine Hinterziehungsrage von ca. 16% der angegebenen Einkommen.⁵⁶ Auch bei dieser Methode wird aber nicht das ganze verheimlichte Einkommen entdeckt.
- Die GAP-Methode berechnet die Differenz zwischen Einkommen, die der Berechnung des Volkseinkommens zu Grunde liegen und den Einkommen, welche den Steuerbehörden deklariert werden. Gemäss dieser Methode wurde für die Schweiz eine Steuerlücke von 23,5% der gesamten Einkommenssteuereinnahmen berechnet.⁵⁷ Bei dieser Methode werden Einkommen aus Schattenwirtschaft nur zum Teil berücksichtigt. Aufgrund fehlender Angaben zur Methodik und insbesondere zu den verwendeten Daten kann das Resultat nicht plausibilisiert werden.
- Weitere Methoden sind z.B. die Analyse der Differenz zwischen der offiziellen Erwerbstätigkeit und der tatsächlichen Beschäftigtenquote oder der Vergleich verschiedener Geldmengenaggregate und der Schluss auf die Steuerhinterziehung. Der

⁵³ Braithwaite 2002a, S. 1.

⁵⁴ Braithwaite 2002a, S. 5.

⁵⁵ Schneider et al. 2008, S. 21.

⁵⁶ <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137246,00.html>

⁵⁷ Frey & Feld 2002, S. 36.

Wert dieser Untersuchungen liegt weniger darin, dass der absolute Umfang von Steuerhinterziehung bestimmt werden kann, sondern vielmehr darin, dass die zeitliche Entwicklung und Veränderung beobachtet werden kann.

- In jüngerer Zeit werden vermehrt Laborexperimente durchgeführt. Diese bringen eher wahrheitsgetreue Ergebnisse als Umfragen, indem die Situation simuliert wird, die beim Ausfüllen der Steuererklärung besteht. Der Vorteil von Laborexperimenten ist, dass einzelne Parameter wie Höhe von Strafen, Entdeckungswahrscheinlichkeit oder persönliche Eigenschaften des Steuerzahlenden einzeln variieren und somit deren Einfluss auf das Verhalten ermitteln kann.⁵⁸

International vergleichbare Schätzungen zum Ausmass der Steuerhinterziehung in verschiedenen Ländern fehlen bisher weitgehend. Internationale Umfragen im Rahmen des Global Competitiveness Report stufen die Steuerhinterziehung in der Schweiz im Vergleich zu anderen Ländern als relativ gering ein.⁵⁹ Als Indikator für das Ausmass der Steuerhinterziehung kann auch das Ausmass der Schattenwirtschaft verwendet werden. International vergleichbare Studienergebnisse zeigen, dass die Schattenwirtschaft in beinahe allen OECD-Ländern zwischen 1990 und 2004 stark gewachsen ist. Seit 2004 hat sich die Schattenwirtschaft stabilisiert und ist seitdem wieder leicht zurück gegangen. Diese Entwicklung konnte auch für die Schweiz beobachtet werden. 2008 beträgt die Schattenwirtschaft in der Schweiz 7,9% des BIP (zweitiefster Wert aller 21 untersuchten OECD-Länder nach den USA).⁶⁰

Im Gegensatz zur Steuerhinterziehung kann das Ausmass der Steuermoral in einem Land durch internationale Umfragen (World Values Survey (WVS), International Social Survey Programme (ISSP), European Social Survey (ESS)) gemessen werden. Die von den Schweizerinnen und Schweizern offenbarte Steuermoral ist unterdurchschnittlich, d.h. die Schweizer Steuerzahlenden sind grundsätzlich kritischer gegenüber der staatlichen Abgabepflicht eingestellt, daher müssen Steuer- und Abgabeneentscheide in stärkerem Masse gerechtfertigt werden.⁶¹ Die Umfragen zeigen auch, dass sich die Steuermoral in der Schweiz zwischen 1988 und 1996 deutlich verschlechtert hat.⁶² 1996 lag die Schweiz von 80 untersuchten Ländern in Bezug auf das Ausmass der Steuermoral der Bevölkerung nur auf Platz 60. Neuere Zahlen liegen allerdings nicht vor; es ist also nicht bekannt, ob sich dieser Trend nach 1996 noch weiter fortgesetzt hat. Die Ergebnisse von Umfragen müssen jedoch vorsichtig interpretiert werden, da die Befragten in der Regel verschiedene Anreize haben, nicht ihre wahren Präferenzen zu offenbaren, d.h. das Ausmass der Steuermoral zu übertreiben.

Die Verschlechterung der Steuermoral der Schweizer Steuerpflichtigen in dieser Periode bedeutet nicht notwendigerweise, dass die Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug in der Schweiz in dieser Zeit auch zugenommen haben. Steuermoral und Steuerhinterziehung dürfen jedoch nicht gleichgesetzt werden, da es sich einerseits um eine moralische Einschätzung handelt und andererseits um konkretes Handeln. Beides muss nicht unbedingt übereinstimmen. Die Steuermoral ist nur ein (allerdings wichtiger) Bestimmungsfaktor von Steuerehrlichkeit. Die Umfrageergebnisse sagen nicht aus, dass die Schweizer Steuerpflichtigen tatsächlich stärker Steuern hinterziehen als die Steuerpflichtigen anderer Länder. Die Ergebnisse zeigen aber, dass in der Schweiz eine kritische Distanz gegenüber der staatlichen Steuerpflicht herrscht. Als Einflussfaktor für die Steuerehrlichkeit spielt neben der Steuermoral auch das Vertrauen in die politischen Institutionen und das Rechtssystem eine wichtige Rolle. Hier liegt die Schweiz bei den WVS-Daten auf Platz 8 von 46 und beim ISSP-Survey auf Platz 10 von 32 untersuchten Staaten.⁶³ Steuerehrlichkeit kann auch in einem Land mit vergleichsweise tiefer Steuermoral hoch sein, wenn die übrigen Umstände günstig sind.

⁵⁸ Schneider et al. 2008, S. 27.

⁵⁹ Schneider et al. 2008, S. 23.

⁶⁰ Schneider et al. 2008, S. 32.

⁶¹ Torgler & Schaltegger 2005a, S. 4-10.

⁶² Schneider et al. 2008, S. 50-63.

⁶³ Kirchgässner 2007, S. 40.

2.2. Hinterziehung von indirekten Steuern

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die Mehrwertsteuer. Diese ist die fiskalisch bedeutendste indirekte Steuer in der Schweiz. Weitere indirekte Steuern sind beispielsweise die Stempelabgaben, spezielle Konsumsteuern wie Alkohol- oder Tabaksteuern, die Mineralölsteuer oder die CO₂-Abgabe.

2.2.1. Möglichkeiten zur Hinterziehung von indirekten Steuern

Ein Unternehmen hat verschiedene Möglichkeiten, MWST zu hinterziehen.⁶⁴

- Einfacher Betrug:⁶⁵
 - Untertreiben von Umsätzen (häufig v.a. in Detailhandel, Baubranche und Beratung).
 - Übertreiben von auf Inputs bezahlter MWST und folglich zu hohe Steuerrückforderungen.
 - Verlangen von Steuerrückforderungen für Inputs, die zur Produktion von unecht steuerbefreiten Gütern verwendet wurden.
 - Firma verschwindet mit den MWST-Einnahmen der angebotenen Güter (kleine Unternehmen in Baubranche).
 - Keine MWST-Registrierung trotz Überschreiten der Umsatzgrenze (v.a. kleine Händler).
 - Nicht besteuerte Exporte werden in den inländischen Markt umgeleitet.
 - Behauptung, dass es sich bei der Transaktion nicht um eine steuerwirksame Angelegenheit handelt.
 - Anwendung des falschen MWST-Satzes bei verschiedenen Sätzen.
 - Transaktionen in Bargeld oder durch Tausch (fehlende Belege, keine Steuerzahlungen).
 - Illegal importierte Güter werden verkauft (inkl. MWST), Steuer wird nicht abgeliefert.
- Organisierter Betrug:
 - Phönixbetrug: Eine Phönixfirma ist kurzlebig und tätig in dieser kurzen Zeit hohe Umsätze, bevor sie sich in nichts auflöst (Mantelfirmen, die zu Betrugszwecken aktiviert werden). Der Phönixbetrug ist dadurch charakterisiert, dass ein Unternehmen Leistungen von einem Phönixunternehmen bezieht. Diese Leistungen werden korrekt in Rechnung gestellt und somit hat das Unternehmen Anspruch auf den Vorsteuerabzug. Die Phönixfirma wird aber die geschuldete MWST nicht bezahlen. Sie verschwindet, bevor die Steuerverwaltung auf sie aufmerksam wird und Massnahmen ergreifen kann. Das Unternehmen hat somit von der Steuerverwaltung Vorsteuern zurückerhalten, die von der Phönixfirma nie bezahlt wurden. Der Leistungsempfänger ist in den Betrug verwickelt, besitzt jedoch formell korrekte Abrechnungen und hat demzufolge ein Anrecht auf den Vorsteuerabzug.
 - Karussellbetrug: Hier spielen drei Hauptakteure eine Rolle, der Missing Trader (Phönixfirma), der Buffer (Stossdämpfer) und der Exporteur. Der Betrugsablauf beginnt beim Missing Trader im Erstland, der die Ware importiert und sie unter dem Einstandspreis an den Buffer weiterleitet. Der Buffer liefert, mit kleiner Marge, weiter an den Exporteur, der die Ware danach an einen Missing Trader in einem Zweitland exportiert. Der erste Missing Trader wird innerhalb kurzer Zeit verschwinden, ohne die MWST abzuliefern. Der Buffer und der Exporteur hingegen werden bestehen bleiben und werden sich so unauffällig wie möglich verhalten. Der Ablauf im Zweitland ist der gleiche wie im Ursprungsland. Dass die Ware unter dem Einstandspreis geliefert werden kann, ist dem Umstand zu verdanken, dass im Erstland die MWST durch den Missing Trader nicht bezahlt wurde und ein Teil dieser Einsparung ins Karussell reinvestiert wird. Der restliche Teil der Einsparung geht als Gewinn ans Be-

⁶⁴ Vgl. dazu Agha & Haughton 1996, Hauser 2004, Luitel 2005 und Keen & Smith 2007.

⁶⁵ Bei der Mehrheit dieser Delikte handelt es sich nach schweizerischer Praxis um Steuerhinterziehung und nicht um Steuerbetrug.

trugskonstrukt. Vom Buffer geht die Ware, um nicht aufzufallen, mit kleiner Marge weiter an den Exporteur, um dann wiederum an einen Missing Trader, entweder in einem Drittland oder zurück ins Ursprungsland, exportiert zu werden. Alle Missing Traders im Karussell werden früher oder später verschwinden, ohne je die MWST abgerechnet zu haben (zusätzlich wird die Ware solange zirkuliert, bis die Konkurrenz durch die tiefen Preise ausgeschaltet wurde). Während die Missing Traders dazu da sind, die Ware zu verbilligen, indem sie die Steuer nicht bezahlen, sorgen die Buffer und die Exporteure dafür, unauffällig aufzutreten und somit den Betrug zu verschleiern. Wie bei der Phoenixfirma verläuft die ganze Abwicklung formell korrekt. Der Karussellbetrug funktioniert in den europäischen Ländern, weil die EU keine Grenzkontrollen mehr kennt. Es kommt häufig vor, dass Waren grenzüberschreitend nacheinander in mehrere Länder verkauft werden, faktisch aber immer im gleichen Land bleiben.

- Weitere Betrugsmodelle:
 - Betrug mit falschen oder doppelten Rechnungen, z.B. zwei Rechnungen mit unterschiedlichen Werten (Rechnung beim Leistungsempfänger höher als Rechnungskopie beim Leistungserbringer. Leistungsempfänger kann somit mehr Vorsteuern geltend machen als der Leistungsempfänger dafür an Steuern abliefern).
 - Mehrzellenbetrug: Anwendung von Phoenix- oder Karussellbetrug innerhalb eines Konzerns.

So vielfältig die Möglichkeiten für die Hinterziehung der MWST, so wenig gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse gibt es bisher über die Steuerhinterziehung von Unternehmen und deren Bestimmungsfaktoren.

2.2.2. Methoden zur Schätzung der MWST-Hinterziehung

Zur Schätzung der MWST-Hinterziehung wurden bisher verschiedene Methoden und Kennziffern entwickelt:

- Der so genannte VAT compliance index⁶⁶ ist definiert als das Verhältnis zwischen dem tatsächlichen MWST-Ertrag und dem möglichen/potenziellen MWST-Ertrag (gesamte Gütermenge multipliziert mit den verschiedenen Steuersätzen). Die Hinterziehung als Differenz zwischen aktueller und potenzieller MWST ist also eine Funktion von Steuersatz und Steuerbasis.
- Ein weiterer Indikator ist das Verhältnis zwischen zurückgeforderter (reclaimed) MWST und bezahlter MWST von Firmen/Branchen.⁶⁷ Ein ansteigender Indikator kann auf ansteigende MWST-Hinterziehung hinweisen.
- Ein Indikator für die „Inkassoeffizienz“ der MWST ist definiert als das Verhältnis von MWST-Einnahmen und aggregiertem Konsum, geteilt durch den MWST-Satz oder analog, das Verhältnis von MWST-Einnahmen und BIP, geteilt durch den MWST-Satz.⁶⁸ Dieser Quotient kann theoretisch zwischen 0 und 1 sein; je näher der Quotient bei 0 ist, desto tiefer ist die Inkassoeffizienz der MWST. Ein abnehmender Quotient weist auf zunehmende Steuerhinterziehung hin.
- Ein sehr grober Indikator ist das Verhältnis von MWST-Einnahmen und BIP. Die Entwicklung dieser beiden Kennzahlen sollte parallel laufen, eine unterdurchschnittliche Entwicklung der MWST-Einnahmen könnte ein Hinweis auf zunehmende Steuerhinterziehung sein.⁶⁹
- C-Efficiency Ratio: Diese Masszahl wird berechnet, indem die aktuellen Mehrwertsteuereinnahmen mit den theoretisch möglichen Mehrwertsteuereinnahmen bei

⁶⁶ Agha & Haughton 1996.

⁶⁷ Matthews & Lloyd-Williams 2001.

⁶⁸ Aizenman & Jinjarak 2005, S. 3-4.

⁶⁹ Bei der Interpretation dieses Indikators ist allerdings Vorsicht geboten, da auch verschiedene andere Gründe für eine nicht parallele Entwicklung der MWST-Einnahmen und des BIP verantwortlich sein können (ESTV 2004a).

einer Anwendung des Standardsatzes auf den gesamten Konsum verglichen werden. Die Masszahl gibt also einerseits einen Hinweis auf das Ausmass der Steuerhinterziehung, andererseits aber auch auf das Ausmass der ausgenommenen Umsätze und der reduzierten Steuersätze. Der Wert variiert zwischen 0 und 1, wobei ein Wert von 1 theoretisch einer "perfekten" Mehrwertsteuer mit Einheitssatz, einer umfassenden Bemessungsgrundlage und keiner Hinterziehung entspricht. Die Schweiz schneidet mit einem Wert von 0,76 hinter Neuseeland und Luxemburg von allen Mitgliedsländern der OECD am drittbesten ab.⁷⁰

Die MWST-Hinterziehung durch Unternehmen hat in den europäischen Ländern eine grosse Bedeutung erlangt.⁷¹ Studien aus den 1970er Jahren beziffern die MWST-Hinterziehung in den Niederlanden und Italien auf 35-40% der gesamten MWST-Einnahmen.⁷² In Frankreich wird die MWST-Lücke für 2007 auf einen Betrag zwischen 7,3 und 12,4 Mrd. € geschätzt⁷³, das sind zwischen 5,7 und 9,7% der MWST-Einnahmen.⁷⁴ Für Deutschland wird der MWST-Ausfall im Jahr 2002 auf ca. 14,6 Mrd. € geschätzt.⁷⁵ Dies entspricht rund 10% der Umsatzsteuereinnahmen des Jahres 2001 in Deutschland, für 2003 werden die Verluste durch den deutschen Rechnungshof auf ca. 11% der MWST-Einnahmen geschätzt.⁷⁶ Für Grossbritannien wird die MWST-Hinterziehung für das Jahr 2005/2006 auf 12,4 Mrd. £ geschätzt⁷⁷, dies entspricht 16,9% der MWST-Einnahmen.⁷⁸ Gemäss eines Berichts der Europäischen Kommission schätzen verschiedene Mitgliedstaaten den MWST-Betrug allein durch Karussellgeschäfte auf ca. 10% der MWST-Einnahmen.⁷⁹

Für die Schweiz existieren bisher keine Schätzungen über das Ausmass der MWST-Hinterziehung. Eine Übertragung der europäischen Ergebnisse auf die Schweiz würde ein Betrugsvolumen von ca. 2 Mrd. CHF ergeben. Dadurch wird jedoch das Betrugsvolumen für die Schweiz klar überschätzt, da sich das Steuerregime der Schweiz in verschiedenen Punkten von dem seiner europäischen Nachbarn unterscheidet.⁸⁰

- In Europa beträgt der Normalsteuersatz der MWST zwischen 15 und 25%, in der Schweiz 8%. Ein MWST-Betrug wirft in Europa also eine deutlich höhere Rendite ab und ist damit interessanter.
- In Europa kennen gewisse Staaten die einjährige Abrechnungsperiode für Unternehmen. Diese lange Periode ohne Kontakt zwischen der Steuerverwaltung und dem steuerpflichtigen Unternehmen fördert die Betrugsanfälligkeit, da die Steuerverwaltung über ein Jahr nicht weiss, ob ein Unternehmen die MWST abrechnen wird, wenn seine Kunden sie bereits quartalsweise als Vorsteuer in Abzug gebracht haben.
- Im Gegensatz zum europäischen Binnenmarkt müssen Waren, die die Schweiz verlassen oder in die Schweiz eingeführt werden, den Zoll passieren. Ohne Ausfuhrdeklaration wird eine Warenlieferung nicht von der MWST befreit, ohne Einfuhrbeleg ist kein Vorsteuerabzug zulässig. Der Zoll wird also zur Hemmschwelle für MWST-Betrugsstrukturen. Phönixbetrug kommt daher in der Schweiz eher selten vor.
- Im Bereich gewisser Dienstleistungen wäre ein Karrussellbetrug auch in der Schweiz theoretisch möglich, da die Situation mit derjenigen in der EU vergleichbar ist (keine Zollkontrollen und Importe werden in der üblichen Zolldeklaration erfasst).

⁷⁰ Vgl. OECD 2008.

⁷¹ Bei den nachfolgenden Schätzungen und Berechnungen ist zu beachten, dass diese aufgrund der Unterschiede bei der verwendeten Methodik nur unter Vorbehalten miteinander verglichen werden können.

⁷² Agha & Haughton 1996, S. 304-305.

⁷³ Conseil des prélèvements obligatoires 2007, S. 71.

⁷⁴ Eigene Berechnungen.

⁷⁵ IFO 2003, S. 8.

⁷⁶ Keen & Smith 2007, S. 15.

⁷⁷ HM Revenue and Customs 2006, S. 5.

⁷⁸ Eigene Berechnungen.

⁷⁹ European Commission 2004, S. 5.

⁸⁰ Vgl. dazu auch Hauser 2004, S. 550-551.

- Die Entrichtungskosten sind in der Schweiz vermutlich tiefer als in den EU-Nachbarländern. Die Compliance Costs für die Schweizer Unternehmen werden im Bereich MWST auf insgesamt 267 Mio. CHF pro Jahr geschätzt.⁸¹ Gemäss einer internationalen Studie (PriceWaterhouseCoopers & World Bank 2006) steht die Schweiz bei einem weltweiten Vergleich der Steuerbelastung von Unternehmen gut da (Platz 7 von 175 Ländern). Die Mehrwertsteuer beansprucht die Unternehmen in der Schweiz mit durchschnittlich 8 Stunden Administrationsaufwand pro Jahr, was teilweise erheblich tiefer ist, als die Werte in den Nachbarländern. Die Zahlen weichen von der in der Schweiz vielerorts geäusserten und wahrgenommenen Belastung ab und können aufgrund fehlender Detaildaten in der Studie nicht plausibilisiert werden. Möglicherweise belastet die MWST in der Schweiz die Unternehmen im Vergleich mit anderen Steuern stärker oder die Erfahrung im Umgang mit der MWST ist im Vergleich zum Ausland in der Schweiz noch nicht so ausgeprägt, da die MWST erst seit 1995 besteht.
- Die MWST-Einnahmen entwickeln sich in der Schweiz, im Gegensatz zu verschiedenen europäischen Ländern, tendenziell im Gleichklang mit dem BIP.⁸²

2.2.3. Ökonomische Grundlagen der Steuerhinterziehung durch Unternehmen

Grundsätzlich lassen sich bei der Hinterziehung von indirekten Steuern 2 Fälle unterscheiden, und zwar auf der einen Seite mittlere und grosse Unternehmen und auf der anderen Seite inhabergeführte kleinere Unternehmen.

Die wichtige Frage bei dieser Unterscheidung ist, wer die MWST-Abrechnung durchführt. Bei mittleren und grossen Unternehmen werden die Mehrwertsteuerabrechnungen in der Regel von spezialisierten Abteilungen und Mitarbeitenden durchgeführt. Es kann davon ausgegangen werden, dass bei den Mitarbeitenden dieser Abteilungen Steuermoral eine untergeordnete und dafür klassische Kosten-Nutzen-Kalküle eine wichtige Rolle spielen. Im Gegensatz zu Individuen wird bei Unternehmen Risikoneutralität unterstellt. Im Sinne eines Prinzipal-Agenten-Problems stellt sich hierbei die Frage, wie das Verhalten dieser Mitarbeitenden (Agenten) mittels Anreizen und Sanktionen durch den Prinzipal (Unternehmensverantwortliche, Aktionäre) in eine erwünschte Richtung gelenkt werden kann.⁸³ In grossen Unternehmen mit komplexen Organisationen kann davon ausgegangen werden, dass die Hinterziehungskosten hoch sind, da sich das Risiko durch die grössere Anzahl von beteiligten Personen erhöht.⁸⁴ Als theoretisches Grundmodell kann in diesem Fall das klassische Modell der Steuerhinterziehung verwendet werden.

Gemäss Braithwaite (2002c, S. 177ff.) haben grosse Unternehmen bei der Entscheidung, sich an die Steuergesetze zu halten, einen grossen Ermessensspielraum. Die Gesetze können in vielen Fällen so interpretiert und angewendet werden, wie es für sie von Vorteil ist. Bei grossen Unternehmen werden die Steuergesetze also nicht gebrochen, sondern so ausgelegt, dass ihre ursprüngliche Bedeutung verfälscht wird. Sehr viele grosse Unternehmen befänden sich daher im Graubereich.

Bei inhabergeführten kleinen Unternehmen spielen hingegen die persönlichen Merkmale (wie Steuermoral und Risikoaversion) des Firmeninhabers, der in der Regel selbst für die MWST-Abrechnungen verantwortlich ist, eine wichtige Rolle. Braithwaite (2002c, S. 177ff.) geht davon aus, dass sich das Kooperationsverhalten von kleinen Unternehmen und Individuen nicht grundlegend unterscheidet. Studien zeigen, dass kleine und mittlere Unternehmen, die Steuern hinterzogen haben, 3 Mal eher durch Personen geführt werden, die selbst Steuern hinterzogen haben.⁸⁵ Auch spielt bei Selbständigen und kleinen Unternehmen eine

⁸¹ Vgl. Ramböll 2007.

⁸² ESTV (2004a). Obwohl die Entwicklung dieses Verhältnisses ein Hinweis auf Steuerhinterziehung sein kann, ist die Aussagekraft dieses Verhältnisses jedoch aus verschiedenen methodologischen Gründen eingeschränkt.

⁸³ Slemrod 2004, S. 884 und Van Oosterhout 2009.

⁸⁴ Boadway & Mongrain 2000.

⁸⁵ Slemrod 2004, S. 888.

Rolle, dass sie überhaupt die Möglichkeit haben, Steuern zu hinterziehen, z.B. weil sie in ihrer Branche grosse Bargeldumsätze machen.⁸⁶ Für die Analyse dieses Falles können Einsichten, die im Rahmen der Einkommenssteuerhinterziehung und der Steuermoral gewonnen wurden, verwendet werden. Ein einfaches Unternehmensmodell mit konstanten Durchschnitts- und Grenzkosten und einem Gut, das zu einem Einheitssatz besteuert wird, führt zu verschiedenen Folgerungen:⁸⁷

- Ein Unternehmen wird Umsätze verheimlichen bis zu dem Punkt, wo die Grenzkosten des Verschleierns gleich gross sind wie der erwartete Steuersatz.⁸⁸
- Ein Unternehmen wird immer einen Teil des Outputs verheimlichen.
- Die Umsätze sinken mit steigendem Steuersatz.
- Eine Erhöhung der Steuern erhöht den Preis, jedoch weniger als das Ausmass der Steuer, da ein Teil der Steuererhöhung durch vermehrte Hinterziehung absorbiert wird.
- Steigende Bussen und steigende Kontrollwahrscheinlichkeit erhöhen den deklarierten Output, die erwartete Steuer sowie den Marktpreis.
- Steigende Steuersätze führen zu mehr Steuerhinterziehung.

Grundsätzlich bestehen zwischen den Unternehmen unterschiedliche Voraussetzungen, um Steuern hinterziehen zu können. Dabei handelt es sich um:⁸⁹

- Die Art des angebotenen Produktes: Waren können weniger einfach verheimlicht werden als Dienstleistungen. Dies führt zu systematischen Unterschieden zwischen verschiedenen Branchen.
- Die Bedeutung der Reputation: Firmen mit einem respektierten Namen haben viel zu verlieren.
- Die Bedeutung der Börsenkotierung: Es gibt gewisse empirische Evidenz dafür, dass aggressive Steuerplanungsmassnahmen den Börsenwert einer Firma reduzieren, einerseits wegen negativen Auswirkungen auf die Reputation, andererseits, weil aggressive Steuerplanung ein Indiz für andere Risiken in schlecht geführten Firmen sein kann.⁹⁰
- Das Ausmass der Konzentration in der Branche: Je mehr Firmen sich in einer Branche befinden, desto einfacher ist die Kontrolle, da Abweichungen von der Norm einfacher entdeckt werden. Auf der anderen Seite können sich Verheimlichungstechnologien einfacher verbreiten.

2.2.4. Bestimmungsfaktoren für die MWST-Hinterziehung

Die empirischen Ergebnisse zu Steuerhinterziehung von Unternehmen sind sehr limitiert, da theoretische Modelle und Daten fehlen. Ergebnisse aus den USA in Zusammenhang mit der Sales Tax zeigen, dass die Kooperation einer Unternehmung positiv davon abhängt, ob ihre Aktien an der Börse gehandelt werden und ob sie zu einer stark regulierten Branche gehört. Hingegen erhöht ein unterdurchschnittlicher Gewinn (verglichen mit dem Median der Branche) die Wahrscheinlichkeit der Steuerhinterziehung.⁹¹ Gemäss OECD werden Steuerhinterziehungsprobleme v.a. bei Selbständigen, Firmen in engem Besitz einer Person (Personengesellschaften) und KMU festgestellt.⁹²

In verschiedenen Studien wurden die Bestimmungsfaktoren für die Hinterziehung der MWST ökonomisch geschätzt.⁹³ Diese Studien haben die folgenden Ergebnisse geliefert:

⁸⁶ Morse 2009, S. 485.

⁸⁷ Cowell 2004, S. 245.

⁸⁸ Eine wichtige Rolle spielen dabei auch die Entrichtungskosten, d.h. die administrativen Kosten des Steuerpflichtigen für das Ausfüllen der Steuererklärungen und das Abliefern der Steuern.

⁸⁹ Cowell 2004, S. 247ff.

⁹⁰ Van Oosterhout 2009, S. 15.

⁹¹ Cowell 2004, S. 246 und Slemrod 2004, S. 887.

⁹² OECD 2006, S. 17.

⁹³ Agha & Houghton 1996, Matthews & Lloyd-Williams 2001, Webley, Adams & Ellfers 2002, Matthews 2003, Aizenman & Jinjark 2005, Luitel 2005, Goerke & Runkel 2006.

- **Rechtliche Durchsetzungsmassnahmen** sind wichtig. Die MWST-Hinterziehung sinkt bei steigenden Sanktionen. Dabei hat sich gezeigt, dass eine höhere Kontrollfrequenz eine abschreckendere Wirkung hat als höhere Bussen (Reputationsverlust der Unternehmen).
- **Steuer- und finanzpolitische Faktoren** beeinflussen das Ausmass der Steuerhinterziehung stark. Höhere MWST-Sätze, unterschiedliche MWST-Sätze⁹⁴ sowie steigende Komplexität des Steuersystems führen zu mehr Steuerhinterziehung. Aus Sicht der KMU spielen auch die Kosten der Kooperation eine wichtige Rolle. Gemäss eines Inputpapiers für eine Konferenz der ITD (International Tax Dialogue) machen die Kosten der Kooperation bei kleinen Unternehmen durchschnittlich 2,6% des Umsatzes aus, während diese Kosten bei Grossunternehmen nur mit 0,02% des Umsatzes zu Buche schlagen.⁹⁵ Die Komplexität des Steuersystems kann auch zu unbeabsichtigter Steuerhinterziehung oder zu unbeabsichtigter Überbesteuerung führen.
- **Soziale Normen**, die **Persönlichkeit** der Verantwortlichen in kleinen Unternehmen (Selbsteinschätzung auf Egoismusskala) sowie **Gerechtigkeits- und Fairnessüberlegungen** können auch bei der MWST-Hinterziehung eine wichtige Rolle spielen.
- Das **Verhalten und die Ausgestaltung der Steuerbehörde** haben einen Einfluss auf die Steuerhinterziehung. Höhere Ausgaben für die Steuerbehörde führen zu weniger Steuerhinterziehung. Vorstellungen über die Ineffizienz des Steuersystems und der Steuerbehörde sind positiv mit Hinterziehung korreliert.
- Die **institutionellen Rahmenbedingungen**, politische Stabilität und politische Partizipation beeinflussen die Kooperation der Steuerpflichtigen positiv.
- **Weitere Faktoren**, die die Steuerhinterziehung beeinflussen:
 - Die Steuerhinterziehung steigt mit ansteigender Bevölkerung (Kontrolle in grossen Ländern schwieriger).
 - Die Steuerhinterziehung sinkt mit längerer Lernzeit (Zeit seit Einführung der MWST).
 - Die Steuerhinterziehung sinkt mit zunehmender Verstärkung (Administration und Kontrolle der MWST in ländlichen Gebieten schwieriger) und zunehmender Aussenhandelsöffnung (steigender Anteil von Importen, die in Bezug auf die MWST unproblematisch sind).
 - Eine Studie⁹⁶ findet einen Zusammenhang zwischen der Intensität des Wettbewerbs, Globalisierung und Steuerhinterziehung. Eine Reduktion der Marktzutrittsschranken erhöht die Steuerhinterziehung, da diese von den Firmen als Substitut für Marktmacht benützt wird, die sie aufgrund der Globalisierung verloren haben (Anstieg der Zahl der (Konkurrenz-)Firmen und sinkende Umsätze pro Firma). Firmen hinterziehen also relativ gesehen mehr Steuern, um den Ertragsrückgang zu kompensieren. Auf der anderen Seite kann Globalisierung, ausgedrückt durch tiefere marginale Produktionskosten, auch zu weniger Steuerhinterziehung führen. Tiefere Grenzkosten geben Firmen einen Anreiz, die angebotene Menge zu erhöhen, vorausgesetzt, dadurch wird der Grenzertrag nicht zu stark reduziert. Die Kausalität ist dann genau umgekehrt. Empirische Ergebnisse zu dieser Theorie liegen bislang nicht vor; es kann also nicht gesagt werden, ob eine Zunahme des Wettbewerbs durch die Globalisierung zu mehr oder weniger Steuerhinterziehung führt.

Diese Aufzählung zeigt, dass die Hinterziehung der MWST von verschiedenen Faktoren abhängt. Dabei handelt es sich um steuer- und finanzpolitische Faktoren (Höhe der Steuersätze

⁹⁴ Gemäss einer schwedischen Studie (Swedish Tax Agency 2006) könnten die Entrichtungskosten insgesamt um 9% gesenkt werden, wenn anstelle der 3 verschiedenen schwedischen MWST-Sätze ein Einheitssatz eingeführt würde. In der Schweiz könnten durch die im Rahmen der MWST-Reform vorgesehenen Massnahmen (administrative Vereinfachungen, Einheitssatz, Abschaffung der meisten Ausnahmen) die Entrichtungskosten um 30% gesenkt werden (Ramböll 2007).

⁹⁵ ITD 2005, S. 12. Eine schwedische Studie (Swedish Tax Agency 2006) kommt zum Ergebnis, dass die Entrichtungskosten für kleine Unternehmen pro Mitarbeiter bis zu 35 Mal höher sind als diejenigen für grössere Unternehmen.

⁹⁶ Goerke & Runkel 2006

ze, Ausgestaltung des Steuersystems), rechtliche Durchsetzungsmassnahmen, die Ausgestaltung und das Verhalten der Steuerbehörde, Aspekte der Steuermoral sowie institutionelle Rahmenbedingungen, die durch den politischen Prozess beeinflusst werden können. Die anderen Einflussfaktoren müssen im vorliegenden Kontext als exogen (nicht beeinflussbar) angesehen werden. Im nächsten Kapitel werden aufgrund der Erkenntnisse der Auswertung der aktuellen internationalen wissenschaftlichen Forschungsliteratur verschiedene Bausteine formuliert, wie die Kooperation der Steuerpflichtigen verbessert werden kann.

3. Bausteine für eine Verbesserung der Kooperation

Die ermittelten wissenschaftlichen Grundlagen liefern Bausteine für die Verbesserung der Kooperation der Steuerpflichtigen.

Diese Bausteine lassen sich wie folgt unterteilen:

- Bausteine, die sich durch eine Steuerbehörde umsetzen lassen
- Bausteine, die auf der Ebene der Politik umgesetzt werden müssen

Die nachfolgenden Bausteine sind inhaltlich nicht aufeinander abgestimmt. Auf eine Gewichtung sowie eine Beurteilung der politischen Akzeptanz der Vorschläge wird verzichtet. Die Bausteine sind möglichst allgemein gehalten und nehmen keinen Bezug auf die spezifischen Verhältnisse eines bestimmten Landes (wie z.B. föderalistische Steuerordnung).

3.1. Bausteine auf Ebene einer Steuerbehörde

3.1.1. Bausteine bezüglich des Verhaltens gegenüber den Steuerpflichtigen

Zur Erhaltung eines guten Steuerklimas und der Steuermoral sowie zur Senkung der Entrichtungskosten der Unternehmen sind die folgenden Aspekte des Verhaltens der Steuerbehörde gegenüber den Steuerpflichtigen wichtig:

- **Ausbau der Qualitäts- und Kundenorientierung** der Steuerbehörden durch gezielte Fokussierung auf die spezifischen Kundenbedürfnisse. Dazu gehören Ausbau von Telefonhotlines, Möglichkeiten für Kontrollbesuche an Abenden und am Wochenende etc.
- **Förderung des Vertrauens von Seiten der Steuerpflichtigen** durch respektvolles, flexibles und partnerschaftliches Verhalten. Grundsätzlich wird den Steuerpflichtigen Vertrauen entgegen gebracht. Es wird davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtigen ehrlich sind und diese werden entsprechend behandelt. Die freiwillige Einhaltung der Regeln soll erleichtert werden durch möglichst einfache Steuergesetze und gute Informationen und Richtlinien.
- **Konsequente Ahndung von grösseren Vergehen**, damit sich die Steuerpflichtigen darauf verlassen können, dass die Ehrlichen vor den Trittbrettfahrern geschützt werden.
- Förderung/Sicherstellung von **Transparenz, Klarheit, Nachvollziehbarkeit und Rechtssicherheit** der Verfahren und Steuergesetzgebung.
- **Verkürzung der Behandlungsdauer der Rechtsmittelverfahren.**
- **Ausrichtung der Website der Steuerbehörde auf die Bedürfnisse der Steuerpflichtigen.** Ausgerichtet auf die Bedürfnisse der verschiedenen Kundengruppen mit personalisierten Informationen, die es den Unternehmen (insbesondere KMU) erlauben, ohne Rückgriff auf externes Expertenwissen mit geringem Aufwand die Abrechnungen einzureichen.
- **Ausbau von e-government** um beispielsweise die Einhaltung der MWST-Vorschriften der Unternehmen zu vereinfachen (elektronische Deklaration/Abrechnung, e-forms etc.). Dadurch können die administrativen Kosten der Unternehmen erheblich gesenkt werden.
- **Förderung von Auftritten von Mitarbeitenden der Steuerbehörde** als (Co-) Referenten an Seminaren und Tagungen, Angebot von externen Ausbildungsveranstaltungen, allenfalls gemeinsam mit privaten Anbietern.
- **Systematische Überprüfung aller Publikationen der Steuerbehörde** in Bezug auf Verständlichkeit, Einfachheit, Nachvollziehbarkeit, Sprache, Erscheinungsbild der Steuerbehörde durch Marketingexperten/Psychologen, um deren Wirkung auf die Steuerpflichtigen zu beurteilen.
- **Verstärkung der präventiven Massnahmen** durch Beratung der Unternehmen bei der Frage, wie die freiwillige Einhaltung der Steuervorschriften gestärkt werden kann.

Durchdenken eines Präventionskonzepts für die ganze Steuerbehörde. Mögliche Ansätze sind beispielsweise die Ausarbeitung von MWST-Checklisten bzw. MWST-Handbüchern mit Handlungsvorgaben und Massnahmen zur Sensibilisierung der Mitarbeitenden in den Unternehmen, zusätzlich Angebot von Beratungs- und Unterstützungsleistungen der Steuerbehörde für das MWST-Management der Unternehmen.

- **Regelmässige Evaluation der Kundenzufriedenheit** durch Einführung einer **institutionalisierten Leistungskontrolle der Steuerbehörde durch die Unternehmen** mittels Abgabe von Fragebögen nach externen Kontrollen. Systematische Auswertung und Controlling der Ergebnisse. Dabei könnte man sich von entsprechenden Umfragen der IRS oder der schwedischen Steuerbehörde inspirieren lassen. Interessant wären dabei Fragen zum Verhalten der Behörde gegenüber den Steuerpflichtigen (Servicegedanke, Respekt, Kundenorientierung, Transparenz, Flexibilität, etc.), zu Aspekten der Steuermoral und zum Administrationsaufwand.
- **Angebot von Informationen und Hilfen für Firmen**, die bisher noch nicht registriert sind.
- **Ausbau von kooperativen Beziehungen zu Drittparteien** (Steuerberater, Buchhalter, andere Gate Keeper im Bereich von kleinen und mittleren Unternehmen).
- Prüfung der **Einführung eines spezifischen Ansprechpartners für jede Firma (Personal Tax Officer)**. Umfragen, z.B. in Schweden (Wittberg 2009) haben ergeben, dass sich die Steuerpflichtigen in der Regel einen einzigen persönlichen Ansprechpartner wünschen, der überdies über Branchenkenntnisse verfügt.
- **Durchführung von Ausbildungsprogrammen für (aktuelle und zukünftige) Steuerpflichtige**: Ausbildung der Steuerzahlenden, am besten von Kindheit weg, fördert einerseits Kenntnis des Steuersystems und verhindert ungewollte Fehler und erhöht Verständnis für System an sich und somit Steuermoral (Fokus auf positive Aspekte von Besteuerung, öffentliche Güter etc.) Für Schulen spezifische Programme entwerfen.
- **Ausbildung der Mitarbeitenden**, vor allem derjenigen, die Kontakt mit den Steuerzahlenden haben. Diese sollen so neutral, objektiv, freundlich, respektvoll und fair wie möglich sein. Die Erkenntnisse aus Umfragen zu Situation, Wünschen, Verhaltensmustern und Problemen in Bezug auf Steuern bei den Steuerzahlenden können für die interne Ausbildung benutzt werden.
- **Medienkampagnen**: Das Ziel der Kampagne besteht darin, Werte und Normen und somit die Kooperation zu verstärken, Vertrauen in die Regierung zu fördern, das Gefühl der Bürgerpflicht zu stärken und die Kompetenz der Steuerbehörde in gutem Licht darzustellen. Steuermoral verstärken durch Verwendung von Reziprozität, Normen und Vertrauen, Zielgruppen gerechte Aufarbeitung (Sprache, Medium, Message), Nutzung von sozialen Netzwerken. Wichtig ist nicht nur, zu zeigen, dass andere Steuerzahlende ehrlich sind, sondern dass ähnliche Steuerzahlende ehrlich sind. Darauf achten, dass sich Steuerzahlende nicht manipuliert fühlen.
- **Reziprozität**: Aufzeigen, was die Steuerpflichtigen gratis erhalten, z.B. Dienstleistungen, Leitfäden, Hotlines, Konferenzen etc.
- **Verbindung zu öffentlichen Gütern**: Steuerzahlende können einen kleinen Betrag der Steuerzahlung für einen bestimmten Zweck vorsehen (Earmarking).
- **Prüfung der Einführung eines Steuermoral-basierten Modells für die Beziehung zu den Steuerpflichtigen**: Aufbau eines Regulierungsmodells, das die Erkenntnisse der Verhaltens- und Kooperationsforschung anwendet, eines individualisierten Modells, das die interne Motivation sowie das gesellschaftliche und institutionelle Umfeld und die Wirkungen auf die interne Motivation der Steuerpflichtigen berücksichtigt.

3.1.2. Bausteine bezüglich Aufbau und Organisation einer Steuerbehörde

Die folgenden Empfehlungen beziehen sich auf den Aufbau, die Organisation und die Struktur einer Steuerbehörde. Neben Organisationsfragen spielen auch personalpolitische Aspekte eine wichtige Rolle bei der Verbesserung der Kooperation der Steuerpflichtigen:

- **Anreizvertrag mit klaren Zielvorgaben** für die Kontrolleure mit qualitativen Aspekten. Denkbar wäre beispielsweise, wenn die Vorgesetzten die Kontrolleure bei einer Kontrolle begleiten und das Verhalten vor Ort und gegenüber dem Steuerpflichtigen

in die Mitarbeiterbeurteilung einbeziehen. Zusätzlich wäre die allgemeine **Einführung von Fragebögen zur Qualität beispielsweise der MWST-Kontrolle** und zum Verhalten des Kontrolleurs bei den Steuerpflichtigen zu prüfen.

- **Verstärkung der internationalen Kontakte.** Das Lernen aus ausländischen Erfahrungen könnte beispielsweise durch Stages von Mitarbeitenden der Steuerbehörde bei ausländischen Steuerbehörden gefördert werden.
- **Verstärkte Zusammenarbeit zwischen den verschiedenen Steuerarten innerhalb der Steuerbehörde.**
- **Entwicklung eines neuen Ausbildungskonzepts** für Mitarbeitende der Steuerbehörde mit Praxisbezug und Anreizen für Teilnahme. Weiterbildungen sollten regelmässig, auf alle Fälle mindestens immer dann, wenn neue Praxismitteilungen oder Gesetzesänderungen anstehen, durchgeführt werden.
- **Angebot attraktiver Arbeitsbedingungen** zur Sicherung guter MitarbeiterInnen.
- **Aufstockung der Steuerbehörde um ein Steuermoral-Team:** Ressourcen bereitstellen für die Erforschung des Verhaltens und der Steuermoral der Steuerpflichtigen durch die Evaluation externer Forschung und die Durchführung eigener Forschungsprojekte. Das Team bietet ausserdem die Beratung anderer Stellen der Steuerbehörde an und hilft mit bei der Überführung der theoretischen Erkenntnisse in die Praxis und deren Anwendung. Personalbedarf: Ökonomen, Psychologen, Soziologen, Marketingexperten mit theoretischen, empirischen und praktischen Fähigkeiten.
- **Prüfung einer Organisation nach Zielgruppen** (grosse Unternehmen, KMU, Selbständige etc.): Da jede Kundengruppe eigene Charakteristika und Anreize zu Steuerhinterziehung hat und daher ein gesondertes Risiko für die Steuerbehörde darstellt, würde eine Organisation nach Zielgruppen diesen Risiken besser Rechnung tragen und eine stärkere Fokussierung und Spezialisierung der Mitarbeitenden ermöglichen. Der Kundenservice könnte so auch besser an die spezifischen Kundenbedürfnisse angepasst werden. Durch eine Organisation nach Zielgruppen könnte auch ein Modell nach den Kriterien der "Responsive Regulation" besser durchgeführt werden.

3.1.3. Bausteine bezüglich Durchführung von Steuerkontrollen

Durch die Steuerkontrollen kann eine Steuerbehörde die Kooperation der Steuerpflichtigen auf vielfältige Weise beeinflussen. Einerseits sollen durch die Kontrollen die nicht-kooperativen Steuerpflichtigen ermittelt werden, andererseits darf auch der präventive Charakter von Steuerkontrollen nicht vernachlässigt werden. Konkret lauten die Bausteine für die Verbesserung der Kooperation der Steuerpflichtigen im Bereich Steuerkontrollen wie folgt:

- **Prüfung der Vor- und Nachteile der Durchführung einer ganzheitlichen, gemeinsamen Kontrolle aller (direkten und indirekten) Steuern bei den Unternehmen (integrierte Unternehmenskontrolle).** Diese Neugestaltung der Kontrolle hätte Vorteile sowohl für die Steuerbehörde (Daten- und Know-how-Transfer, Zugriff auf Informationen und Daten, die für eine risikoorientierte Auswahl und Kontrolle wertvoll sind) als auch für die Unternehmen (werden nur einmal kontrolliert).
- **Verbesserung der Wirksamkeit des Risikoauswahlkonzeptes** durch weitere Differenzierung und Ergänzung der Risikofaktoren.
- **Erhöhung der Kontrollfrequenz** und Finden der richtigen Balance zwischen Strafe und Kontrolltätigkeit. Eine Erhöhung der Kontrollfrequenz hat dabei einen stärkeren Einfluss auf die Steuerhinterziehung als eine Erhöhung der Strafen. Bei jeder Verstärkung der Repressionsinstrumente muss darauf geachtet werden, dass die Steuermoral nicht verdrängt wird.
- **Förderung des Wissens- und Erfahrungsaustauschs innerhalb der Steuerbehörde** durch systematische Verbreitung nützlicher Prüfungserfahrungen (best practice) und formalisierten Wissensaustausch (interne Kurse und Seminare) zur Verbreitung der Erfahrungen und Erfolge der Mitarbeitenden. Ebenso Verstärkung des Informations-, Meinungs- und Meldungsaustauschs mit anderen Behörden (national oder regional) sowie international.
- **Bereitstellung systematischer Informationen über die Kontrollergebnisse für die Steuerpflichtigen.** Dabei sollen sowohl quantitative (Anzahl Kontrollen, Kontroll-

ergebnisse) wie auch qualitative Informationen (häufigste Steuerprobleme und –risiken) zur Verfügung gestellt werden. Dadurch können Fairnessaspekte verstärkt werden, und es wird signalisiert, dass die Kontrollen gleichmässig durchgeführt und dass die nicht-kooperativen Steuerpflichtigen bestraft werden. Dabei wird betont, dass die Mehrheit der Steuerpflichtigen kooperativ ist. Die systematische Bereitstellung von Informationen über die Kontrollergebnisse hat auch einen präventiven Aspekt, indem die wichtigsten Tücken und Risiken bei den verschiedenen Steuern kommuniziert werden und gleichzeitig auf Hilfsmittel zur Problemlösung hingewiesen wird. Ebenfalls wird die Wahrnehmung der Kontrolltätigkeit verstärkt und die Steuerpflichtigen erhalten den Eindruck, es würden mehr Kontrollen durchgeführt als tatsächlich der Fall ist (indirekter Kontrolleffekt). Die Ergebnisse sind auf der Website der Steuerbehörde zu publizieren.

- **Einführung spezieller Massnahmen für Neugründungen:** Neue Unternehmen könnten beispielsweise bereits bei der Eintragung ins MWST-Register einer Risikoklasse zugeordnet werden. Allenfalls können auch bereits vor der Eintragung unangemeldete Kontrollen durchgeführt werden. Die Eintragung ins MWST-Register könnte auch nur unter bestimmten Bedingungen gewährt werden (z.B. Vorauszahlungen, Bankgarantien, Sistierung der Auszahlung des Vorsteuerüberhangs etc.). Bei diesen Massnahmen ist zu beachten, dass diese nicht laufenden Anstrengungen zur Vereinfachung von Unternehmensgründungen entgegenstehen.

3.2. Bausteine auf Ebene der Politik

Gewisse Einflussfaktoren auf die Kooperation der Steuerpflichtigen lassen sich nur auf der politischen Ebene beeinflussen. Die Steuerpolitik sollte sich auf die folgenden Punkte konzentrieren:

- **Reduktion der Komplexität des Steuersystems** zur Senkung der Entrichtungskosten.⁹⁷
- Etablierung eines Steuersystems, bei dem die einzelnen Steuerarten möglichst **breite Bemessungsgrundlagen** und möglichst **tiefe Steuersätze** haben (bei der Mehrwertsteuer beispielsweise ein Einheitssteuersatz und möglichst wenig Ausnahmen).
- Verstärkung der rechtlichen Durchsetzungsmassnahmen, insbesondere durch eine **Erhöhung der Kontrolltätigkeit**. Von einer Erhöhung der Bestrafung ist abzusehen, da diese negative Anreize auf die Kooperation haben kann (Verdrängung Steuermoral insbesondere bei KMU, Anreiz, die bezahlten Bussen durch Nichtkooperation wieder hereinzuholen).
- **Verzicht auf Steueramnestien** (falsche Signale, dass sich Steuerhinterziehung lohnen kann; besser ist die konsequente Ahndung betrügerischen Verhaltens).
- **Förderung/Beibehaltung eines dezentralen, partizipativen politischen Systems** (direkte Demokratie, dezentrale Steuerkompetenzen, lokale Autonomie).
- **Pflege eines günstigen Steuerklimas** (politische Stabilität, Berechenbarkeit und Kontinuität der Finanzpolitik, Glaubwürdigkeit der Politik im Allgemeinen und der Ausgabenpolitik im Besonderen, Rechtsordnung zum Schutz von Privatsphäre und Eigentum).

⁹⁷ Arbeiten im Zusammenhang mit der MWST-Reform in der Schweiz haben gezeigt, dass sich die Entrichtungskosten der Unternehmen durch das Modul Steuergesetz um ca. 32 Mio. CHF pro Jahr, durch das Modul Einheitssatz zusätzlich um ca. 61 Mio. CHF p.a hätten reduziert werden können. Dies entspricht einer durchschnittlichen Reduktion der administrativen Kosten von 30% bei bereits steuerpflichtigen Unternehmen (Ramböll 2007).

4. Fazit

Dieses Arbeitspapier versucht, die theoretischen und empirischen Bestimmungsgründe für eine Kooperation der Steuerpflichtigen aufzuzeigen. Im Sinne einer Auslegeordnung wurden verschiedene Bausteine aus der Forschungsliteratur abgeleitet, die innerhalb einer Steuerbehörde oder auf der politischen Ebene zur Verbesserung der Kooperation der Steuerpflichtigen eingesetzt werden könnten. Bei dieser Auflistung ging es darum, möglichst viele mögliche Einzelmaßnahmen zu präsentieren und zur Diskussion zu stellen. Eine Bewertung der politischen Durchsetzungschancen der einzelnen Massnahmen wurde bewusst nicht vorgenommen.

Das Arbeitspapier befasst sich primär mit den Faktoren, die eine Steuerbehörde direkt oder indirekt beeinflussen kann. Weitere für die Kooperation nicht zu unterschätzende Faktoren wie die institutionellen Rahmenbedingungen (direktdemokratische Mitsprachemöglichkeiten, dezentrale Steuerkompetenz, lokale Autonomie, Akzeptanz bei der Verwendung der Steuergelder) oder soziokulturelle und sozioökonomische Bestimmungsfaktoren lassen sich – wenn überhaupt – nur sehr langfristig verändern und liegen ausserhalb des Zuständigkeitsbereichs einer Steuerbehörde.

Die Literatur zu Steuermoral hat gezeigt, dass die Bedeutung des Steuerklimas nicht unterschätzt werden darf. Ein Steuerklima, bei dem die Steuerzahlenden wie Kunden behandelt werden und das auch in der Lage ist, den Äquivalenzcharakter der Steuern im Sinne eines allgemeinen Preis-/Leistungsverhältnisses zu illustrieren, hat sicherlich einen positiven Einfluss auf die Kooperation der Steuerpflichtigen und sollte nicht zerstört werden, da es nur sehr mühsam wieder aufgebaut werden kann.

5. Literatur

- Agha, A., Haughton, J.: (1996): Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations, *Review of Economics and Statistics* 78, 2, p. 303-308.
- Aizenman, J., Jinjark, Y. (2005): The collection efficiency of the value added tax: theory and international evidence, August 2005.
- Alm, J., Jacobson, S. (2007): Using Laboratory Experiments in Public Economics, *National Tax Journal*, 60/1, S. 129-152.
- BMF (2005): *Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung*, Monatsbericht des BMF, Berlin, S. 49- 57.
- Boadway, R., Marceau, N., Mongrain, S. (2000): Tax Evasion and Trust, Discussion Paper 00-5, Department of Economics, Simon Fraser University, Burnaby.
- Braithwaite, J. (2002c): Large Business and the Compliance Model, in: Braithwaite, V. (Hrsg.): *Taxing Democracy*, Aldershot, S. 177-202.
- Braithwaite, V. (2002a): A New Approach to Tax Compliance, in: Braithwaite, V. (Hrsg.): *Taxing Democracy*, Aldershot, S. 1-11
- Braithwaite, V. (2002b): Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions, in: Braithwaite, V. (Hrsg.): *Taxing Democracy*, Aldershot, S. 15-39.
- Braithwaite, V. (Hrsg.): *Taxing Democracy*, Aldershot, S. 1-11..
- Braithwaite, V. (2007): Responsive Regulation and Taxation: Introduction, in: *LAW & POLICY*, Vol. 29, No. 1, p. 3-11.
- Braithwaite, V. (2009): Resistant and Dismissive Defiance in Taxation: A Challenge beyond Compliance, Paper presented at the OECD/FTA Conference: Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, 28-29 September, The Hague.
- Bundesrat (2003): Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), Bern.
- Cialdini, R. (2009): Employing the Power of Persuasion in Tax Compliance, Paper presented at the OECD/FTA Conference: Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, 28-29 September, The Hague.
- Conseil des prélèvements obligatoires (2007): *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris.
- Cowell, F. (2004): Carrots and Sticks in Enforcement, in: Aaron, H.J., Slemrod, J. (ed.): *The Crisis in Tax Administration*, The Brookings Institution, p. 230-275.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. (2001): *The Modern VAT*, IMF, Washington.
- EFK (2005): *Kontrolle der Mehrwertsteuer, Evaluation der Strategie, der Umsetzung und der Ergebnisse der Kontrollen bei den Steuerpflichtigen*, Eidgenössische Finanzkontrolle, Bern.

- EFK (2007): Eidgenössische Steuerverwaltung. Bericht über die Dienststellenrevision 2006 bei der Hauptabteilung Mehrwertsteuer; speziell Abteilung Erhebung, Eidgenössische Finanzkontrolle, Bern.
- EC (2004): Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the Use of Administrative Cooperation Arrangements in the Fight Against VAT Fraud, Commission of the European Union COM(2004) 260final, Brussels.
- ESTV (2004a): Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten, Bericht der HA MWST, Bern.
- ESTV (2004b): FITIN, Schritt 1, Schlussbericht, Bern.
- Feld, L., Frey, B.S. (2000): Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated, CESifo Working Paper 322, Munich.
- Feld, L., Frey, B.S. (2007): Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation, in: LAW & POLICY, Vol. 29, No. 1, p. 102-120.
- Fortin, B., Lacroix, G., Villeval, M. (2004): Tax Evasions and Social Interactions, IZA Discussion Paper 1359, Institute for the Study of Labor, Bonn.
- Frey, B.S. (1997): Markt und Motivation: Wie ökonomische Anreize die (Arbeits-)Moral verdrängen, München.
- Frey, B.S., Feld, L.P. (2002): Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis, CESifo Working Paper 760, München.
- Frey, B.S., Jegen, R. (2001): Motivation Crowding Theory: A Survey of Empirical Evidence, Journal of Economic Surveys, Vol 15, 5, S. 589-611.
- Goerke, L., Runkel, M. (2006): Indirect Tax Evasion and Globalization, CESifo Working Paper, 2006.
- Hauser, R. (2004): Mehrwertsteuerbetrug, Steuerrevue, Nr. 7-8, S. 543-551.
- Hasseldine, J. (2005): Measuring and Reducing Administrative Costs and Tax Compliance Costs, Presentation at the First Global ITD Conference von VAT „Implementing VAT: Problems and Experiences“, 15-16 March, Rome.
- HM Revenue and Customs (2006): Measuring Indirect Tax Losses, London.
- IFO (2003): Can New Models of Value Added Taxation Stop the VAT Revenue Shortfalls? München.
- ITD (2005): The Value Added Tax, Experiences and Issues, Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome March 15-16, 2005.
- Kahan, D.M. (2002): The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and the Law, John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Paper.
- Keen, M., Smith, S. (2007): VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? IMF Working Paper 07/31.
- Keller, H. (2003): Mehrwertsteuerhinterziehung und Modellansätze zu ihrer Vermeidung, Bericht von der „Steuerpolitischen Gemeinschaftskonferenz vom 29.9.2003 im ifo München“, ESTV, Bern.

- Kirchgässner, G. (2007): Direkte Demokratie, Steuermoral und Steuerhinterziehung: Erfahrungen aus der Schweiz, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 1, S. 36-64.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B. (2007): Steuermoral und Steuerhinterziehung, in: Frey, D., von Rosenstiel, L. (Hrsg.): Enzyklopädie der Psychologie. Wirtschafts-, Organisations- und Marktpsychologie. Band 6: Wirtschaftspsychologie, Göttingen, S. 203-234.
- Kornhauser, M.E. (2007): Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers, in: Taxpayer Advocate Services - 2007 Annual Report to Congress, Vol. 2, p. 138-180.
- KPMG, Universität Zürich (2004): Management der Mehrwertsteuerrisiken, Zürich.
- Küng, M. (2007): Die Schweiz steht gut da, Mittelland Zeitung, 9.5.2007.
- Leggett, A. (2005): VAT Fraud & Control of Refunds and Credits: A Strategic Approach to Tackling VAT Losses, Presentation at the First Global ITD Conference von VAT „Implementing VAT: Problems and Experiences“, 15-16 March, Rome.
- Luitel, H.S. (2005): Essays on Value Added Tax Evasion and Tax Amnesty Programs, Dissertation, College of Business and Economics, West Virginia University, Morgantown.
- Matthews, K., Lloyd-Williams, J. (2001): The VAT-Evading Firm and VAT Evasion: An Empirical Analysis, International Journal of the Economics of Business, Vol. 8, no. 1, p.39-49.
- Matthews, K. (2003): VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT? International Review of Applied Economics, Vol. 17, 1, S. 105-114.
- Morse, S.C. (2009): Using Salience and Influence to Narrow the Tax Gap, in: Loyola University Chicago Law Journal, Vol. 40, p. 483-530.
- National Audit Office (NAO) (2004): Tackling VAT Fraud, Report by the Controller and Auditor General, London.
- OECD (2006): Tax Policy Design and Evasion, Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Paris.
- OECD (2008): C-Efficiency Ratio for VAT, Centre for Tax Policy and Administration, Paris.
- OECD (2009): Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries, Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group Information Note.
- PriceWaterhouseCoopers, The World Bank (2006): Paying Taxes: The Global Picture, Washington.
- Ramböll Management (2007): Anwendung des Standard-Kosten-Modells in der Schweiz – Pilotmessung Mehrwertsteuer, Präsentation im Rahmen der internationalen Konferenz zur Messung der administrativen Belastung vom 29. 5. 2007 in Bern.
- Roth, J.A., Scholz, J.T. (1989): Taxpayer Compliance. Social Science Perspectives, University of Pennsylvania.
- Schneider, F., Torgler, B., Schaltegger, C.A. (2008): Schattenwirtschaft und Steuermoral, Kompaktwissen CH, Band 6, Zürich/Chur.
- Slemrod, J. (2004): The Economics of Corporate Tax Selfishness, National Tax Journal, Vol. LVII, 4, S. 877-899.

Swedish Tax Agency (2006): Compliance Costs of Value-Added Tax in Sweden, Report 2006:3B, Solna.

Torgler, B. (2004): Moral Suasion: An Alternative Tax Policy Strategy? Evidence from a Controlled Field Experiment in Switzerland, *Economics of Governance*, 5, p. 235-253.

Torgler, B., Schaltegger, C. (2005): *Tax Morale and Fiscal Policy*, New Haven/Bern.

Vallender, K.A., Richner, F. (Hrsg.) (2006): *Schweizerisches Steuer-Lexikon*, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf.

Van Oosterhout, H. (2009): Corporate governance and (tax) compliance, Paper presented at the OECD/FTA Conference: Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, 28-29 September, The Hague.

Webley, P., Adams, C., Elffers, H.: (2002): VAT Compliance in the United Kingdom, Working Paper no. 41, Centre for Tax System Integrity, Australian National University, Canberra.

Wittberg, L. (2009): Small and micro businesses, Paper presented at the OECD/FTA Conference: Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, 28-29 September, The Hague.