

Vertrauen als Garant für Kooperation und Steuerehrlichkeit

Wissenschaftliche Befunde für die Praxis?

DR. EVA HOFMANN, DR. ERICH KIRCHLER UND
MAG. (FH) EVA M. SCHRITTWIESER*

Steuerehrlichkeit betrifft alle Bürger. Die aktuellen Steuerhinterziehungsfälle haben großes Interesse in der Öffentlichkeit gefunden. Steuerehrlichkeit wird seitdem heiß diskutiert, und Steuerhinterziehung ist vom Kavaliersdelikt zum „No-go“ degradiert worden. Warum werden Steuern hinterzogen? Führen härtere Kontrollen und Strafen zu höherer Steuerehrlichkeit? Welche Rolle spielt das Vertrauen in die Steuerverwaltung, wenn Bürger darüber entscheiden, ob sie kooperieren oder ihren egoistischen Nutzen maximieren?

1. Steuern und Steuerehrlichkeit im Spiegel der Öffentlichkeit

Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug erregen in der öffentlichen Diskussion immer mehr Aufmerksamkeit, nicht zuletzt aufgrund der prominenten Hinterziehungs- und immensen Steuervermeidungsfälle großer Unternehmen und Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens im vergangenen Jahr. Vermutlich bezahlt niemand gerne Steuern; dennoch braucht der Staat die Steuereinnahmen zur Erfüllung seiner Verpflichtungen, zur allgemeinen Leistungserbringung und vor allem auch zur Regulation des Verhaltens von Konsumenten und Unternehmen.

Das Ausmaß an Steuerhinterziehung ist schwer messbar; so gibt es keine völlig korrekten und vergleichbaren Statistiken für verschiedene Länder. International vergleichbar ist die *World Value Survey*, eine weltweite Befragung zum Wertewandel, die seit 1981 regelmäßig durchgeführt wird und die auch das Thema Steuer-moral und potenzielle Einflussfaktoren hinterfragt. Unter Steuer-moral wird die Einstellung der Steuerzahler zum Thema „Steuerhinterziehung“ verstanden. Steuer-moral ist eine Wertvorstellung vom richtigen Handeln und damit ein Faktor, der das Verhalten der Steuerzahler beeinflusst. Demnach finden in Österreich 58 % der Befragten, dass Steuerhinterziehung in keinem Fall in Ordnung ist. Im Vergleich zu den anderen OECD-Mitgliedstaaten liegt Österreich damit leicht über dem Durchschnitt.¹⁾

Über einen bereits längeren Zeitraum gibt es vergleichbare Daten zum Umfang der Schattenwirtschaft bzw. zur Schwarzarbeit, die indirekt über Steuerhinterziehung Auskunft geben. Untersuchungen in den OECD-Ländern haben gezeigt, dass bis zum Jahr 2005 Schwarzarbeit deutlich zugenommen hat und danach eine Stabilisierung mit sinkender Tendenz eingetreten ist, wobei aufgrund der Wirtschaftskrise in Österreich für das Jahr 2009 nochmals ein leichter Anstieg zu beobachten war. Gemessen an der Größe der Schattenwirtschaft in Prozent des BIP liegt Österreich im Jahr 2012 mit 7,6 % im unteren Drittel der 21 untersuchten OECD-Staaten.²⁾ Steuerhinterziehung ist zwar keinesfalls gleichbedeutend mit Schwarzarbeit, aber als eine Variante von Steuerhinterziehung bilden diese Zahlen zur Schattenwirtschaft einen Teil davon ab.

*) Mag Dr. Eva Hofmann ist wissenschaftliche Mitarbeiterin der Fakultät für Psychologie an der Universität Wien. Univ.-Prof. Dr. Erich Kirchner ist Vizedekan der Fakultät für Psychologie und stellvertretender Vorstand des Instituts für Angewandte Psychologie: Arbeit, Bildung und Wirtschaft an der Universität Wien. Mag. (FH) Eva M. Schrittwieser ist stellvertretende Leiterin der Abteilung Verwaltungsmanagement der Steuer- und Zollverwaltung im BMF.

1) Siehe <http://www.worldvaluessurvey.org/WVSCContents.jsp> (eingesehen am 12. 5. 2014).

2) Vgl. Schneider, Schattenwirtschaft, Sozialbetrug und Korruption in Österreich: Wer gewinnt? Wer verliert? (2012) 21 ff.

In der Vergangenheit wurde das Thema „Steuerverhalten“ von den Steuerverwaltungen stark aus einer rein juristischen Sicht und bald auch aus einer wirtschaftswissenschaftlichen Perspektive betrachtet. Mittlerweile beschäftigen sich aber immer mehr wissenschaftliche Disziplinen wie die Soziologie, die Psychologie oder die Philosophie mit dem Steuerwesen, und auch in den unterschiedlichsten Medien wird die Diskussion zum Thema „Steuern“ nicht mehr gescheut. So gelang es z. B. dem Philosophen Peter Sloterdijk, mit seinen Steuerreformvorschlägen, wie der Abschaffung von Zwangssteuern und deren Umwandlung in Geschenke an die Allgemeinheit, und mit seinem Buch „Die nehmende und die gebende Hand“ eine Debatte in großen deutschen Printmedien aufrecht zu halten. Auch diverse Fernsehsender greifen Themen wie Steuerbetrug und Steuerhinterziehung immer öfter auf und erreichen damit, dass sich ein breiteres Publikum mit Steuern und Steuerehrlichkeit auseinandersetzt.³⁾

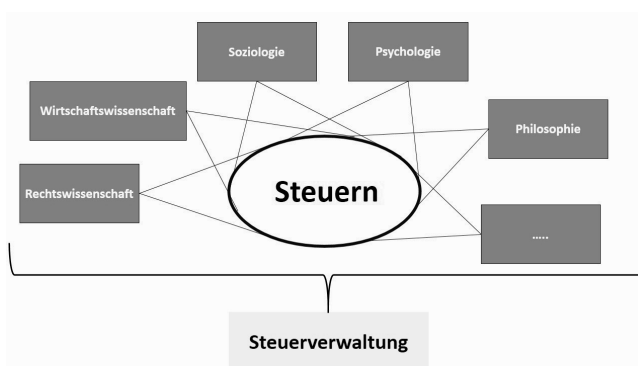


Abbildung 1: Interdisziplinarität des Steuerwesens (Quelle: eigene Darstellung)

Für Steuerverwaltungen ist es wichtig, Steuern auf eine effiziente und effektive Art einzuhoben und so ihrem gesetzlichen Auftrag und der Sicherung der finanziellen Interessen eines Staates nachzukommen. Es stellt sich die Frage, wie sich Erkenntnisse aus den unterschiedlichen wissenschaftlichen Disziplinen dafür nutzen lassen und wie diese in die Praxis umgesetzt werden können.

2. Vertrauen

Neue theoretische Ansätze in der Steuerforschung gehen davon aus, dass neben harten Strafen und Kontrollen auch unterstützende Maßnahmen der Steuerbehörden einen positiven Effekt auf die Steuerzahlungen haben.⁴⁾ Das *Slippery-Slope-Modell* – entwickelt an der Universität Wien⁵⁾ – stellt einen theoretischen Rahmen dar, die ältere Forschung zu Strafen und Kontrollen ebenso wie die jüngeren Erkenntnisse zu unterstützenden und vertrauensbildenden Maßnahmen zusammenzufassen. Es postuliert, dass die Macht der Behörden, im Sinne von Strafen und Kontrollen, ebenso zu korrekten Steuerzahlungen führt wie das Vertrauen der Steuerzahler in die Behörden. Gemäß dem Modell ruft die Macht der Behörden ein antagonistisches Klima zwischen

³⁾ Z. B. <https://www.youtube.com/watch?v=sRDmXCzavKw> oder <https://www.youtube.com/watch?v=hJEInCmF5Qg> (jeweils eingesehen am 12. 5. 2014).

⁴⁾ Vgl. z. B. Braithwaite, *Taxing Democracy* (2003); Feld/Frey, *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*, *Law & Policy* 2007 102; Gangl/Muehlbacher/de Groot/Goslinga/Hofmann/Kogler/Kirchler/Antonides, "How can I help you?" *Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance*, *FinanzArchiv* 2013, 487.

⁵⁾ Vgl. Kirchler/Hoelzl/Wahl, *Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework*, *Journal of Economic Psychology* 2008, 210.

Behörde und Steuerzahlern hervor, in dem gegenseitiges Misstrauen herrscht und Bürger nur gezwungenermaßen ihre Steuern entrichten. Vertrauen führt zu einem synergetischen Klima, das von gegenseitigem Respekt geprägt ist und freiwillige Kooperation zur Folge hat. Dieses theoretische Modell wurde für eine Simulation formalisiert und überprüft.⁶⁾ Auch Laborexperimente und Fragebogenuntersuchungen⁷⁾ bestätigen diese Befunde: Große Macht der Behörden ebenso wie großes Vertrauen in die Behörden führen zu ehrlichen Steuerzahlungen, wobei die höchsten Steuerbeiträge bei der Kombination von großer Macht und großem Vertrauen erzielt werden. Diese Erkenntnisse zeigen klar auf, dass Steuerbehörden nicht nur in die effiziente Verfolgung von Steuerhinterziehern, sondern auch in unterstützende und vertrauensbildende Maßnahmen, wie Informationsservices oder aktuell durchgeführte Horizontal-Monitoring-Programme, investieren sollten.

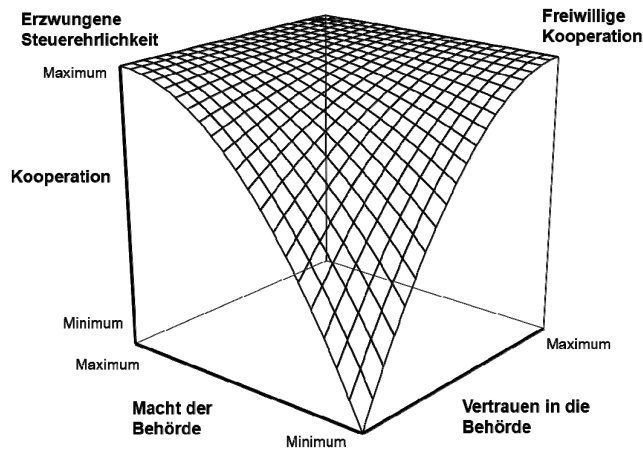


Abbildung 2: Slippery-Slope-Modell (Quelle: Kirchler/Hoelzl/Wahl, Journal of Economic Psychology 2008, 212)

Beispiele in der österreichischen Finanzverwaltung für Informationsservices sind persönliche Briefe an alle Lohn- und Einkommensteuerzahler, die seit Mai 2012 gemeinsam mit Lohn- und Einkommensteuerbescheiden auf Basis durchgeführter Arbeitnehmer- oder Einkommensteueranmeldungen verschickt werden. In diesen Schreiben werden Bürger nicht nur über ihr steuerpflichtiges Einkommen des letztveranlagten Jahres, sondern auch über ihre berechnete Steuerleistung und die Verwendung der Steuergelder, verteilt auf die verschiedenen Segmente der öffentlichen Leistungserbringung des Wohlfahrtsstaates, informiert.⁸⁾ Im August 2013 hat das BMF eine weitere Kampagne gestartet und ein Informationsvideo mit dem Titel „Wohin fließt mein Steuer-Euro?“ veröffentlicht zur Veranschaulichung und Nachvollziehbarkeit über die

⁶⁾ Vgl. Prinz/Muehlbacher/Kirchler, The Slippery Slope Framework on Tax Compliance: An Attempt to Formalization, Journal of Economic Psychology 2014, 20.

⁷⁾ Vgl. Muehlbacher/Kirchler, Tax Compliance by Trust and Power of Authorities, International Economic Journal, 2010, 607; Hofmann/Gangl/Kirchler/Stark, Enhancing Tax Compliance Through Coercive and Legitimate Power of Authorities. WU International Taxation Research Paper Series No. 2013/01; Kogler/Batrancea/Nichita/Pantya/Belianin/Kirchler, Trust and Power as Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. Journal of Economic Psychology 2013, 169; Wahl/Kastlunger/Kirchler, Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework", Law & Policy 2010 383.

⁸⁾ Siehe <https://www.bmf.gv.at/kampagnen/informationsoffensive.html> (eingesehen am 12. 5. 2014).

Verwendung des Steuergeldes und um Bewusstsein für den Beitrag zum Gemeinwohl in der Bevölkerung zu schaffen.⁹⁾

Auch dem Pilotprogramm „Horizontal Monitoring“ hat sich die österreichische Finanzverwaltung gestellt. Entwickelt hat sich Horizontal Monitoring als eine Maßnahme aus dem Konzept von *enhanced relationship* der OECD. *Enhanced relationship* – und aktuell *co-operative compliance* – beschreibt eine neue, auf Vertrauen ausgerichtete Form der Kooperation zwischen (Groß-)Betrieben und der Finanzverwaltung. In der Zusammenarbeit mit Betrieben demonstriert die Finanzverwaltung ihrerseits Verständnis gestützt auf wirtschaftliches Bewusstsein, Unvoreingenommenheit, Verhältnismäßigkeit, Offenheit und Reaktionsfreudigkeit. Die Betriebe auf der anderen Seite begegnen der Finanzverwaltung mit Offenlegung und Transparenz.¹⁰⁾ Der Ansatz *enhanced relationship* hat sich in den letzten fünf Jahren weiterentwickelt: So haben sich z. B. Steuerkontrollsysteme als wesentliches Instrument zur Offenheit und Transparenz herausgebildet. Aufgrund der auftretenden Vorwürfe und Missverständnisse im Zusammenhang mit dem Begriff *enhanced relationship* wird dieser nun durch *co-operative compliance* ersetzt, da so einerseits der Prozess der Kooperation und andererseits das Ziel der Erreichung einer höchstmöglichen Steuerehrlichkeit und die Bereitschaft, geltende Steuergesetze freiwillig zu achten und steuerlichen Pflichten korrekt nachzukommen, treffend umschrieben werden.¹¹⁾ Horizontal Monitoring für Großbetriebe ist ein wesentlicher Baustein der Fair-Play-Initiative der österreichischen Steuer- und Zollverwaltung. Am Pilotprojekt Horizontal Monitoring nehmen derzeit 15 Unternehmensgruppen mit rund 150 Unternehmen teil; es soll noch bis Mitte Juli 2016 dauern. Bei positiver Evaluierung, die derzeit laufend parallel zum Projekt durchgeführt wird, soll Horizontal Monitoring als eine neue Aufsichtsmaßnahme der Finanzverwaltung auf partnerschaftlicher Basis umgesetzt werden.¹²⁾

Das Vertrauen in Beziehungen von Autoritäten und Bürgern wird auch in experimentellen Studien der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg untersucht, wo sich eine Forschungsgruppe von der Seite der ökonomischen Spieltheorie mit der Steuer- und Korruptionsforschung auseinandersetzt. Die Experimente der Gruppe zeigen,¹³⁾ dass kooperatives Verhalten und Vertrauenswürdigkeit der Spielpartner im Experiment voneinander abhängen. Tragen Spielpartner viel bei, dann werden sie als vertrauenswürdig wahrgenommen, was wiederum zu höheren Beiträgen der anderen Spielpartner führt. Sobald Spielpartner ihr Kooperationsverhalten verändern, ändert sich auch die Wahrnehmung ihrer Vertrauenswürdigkeit und damit das kooperative Verhalten der anderen Spielpartner. Stellt man sich nun statt dieser Spielpartner im Experimentallabor Steuerbehörden und Steuerzahler vor, ist klar, dass gegenseitiges Vertrauen wesentlich für stabile Steuerzahlungen ist. Effiziente Steuerbehörden, die Korruption bekämpfen, heben das Vertrauen ehrlicher Steuerzahler und begünstigen damit korrekte Steuerzahlungen.

3. Reputation

Bei Vertrauen spielt vor allem die Reputation – nicht nur der Steuerbehörden, sondern auch der Steuerzahler – eine große Rolle. Steuerforscher der Universität Trento¹⁴⁾ zei-

⁹⁾ Zum Video siehe <http://bmf-webtv.ots.at/bmf/informationvideo-wohin-fliesst-mein-steuer-euro> (eingesehen am 12. 5. 2014).

¹⁰⁾ Vgl. OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries (2008) 33 ff.

¹¹⁾ Vgl. OECD, Co-Operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance (2013) 14.

¹²⁾ Vgl. Schrittwieser/Woischitzschläger, Horizontal Monitoring in Österreich, CFO aktuell 2014, 62.

¹³⁾ Vgl. Cagala/Glogowsky/Grimm/Rincke, Cooperation under Third-Party Rent Extraction. Presentation at the ICABEEP and IAAP Workshop 'Shedding Light on the Shadow of Economy: A Critical Assessment of Methods in Tax Research.' (26./27. 9. 2013).

¹⁴⁾ Vgl. Mittonne/Casal, Social Esteem Versus Social Stigma. The Role of Anonymity in a Voluntary Contribution Game. Presentation at the ICABEEP and IAAP Workshop 'Shedding Light on the Shadow of Economy: A Critical Assessment of Methods in Tax Research.' (26./27. 9. 2013).

gen in Laborexperimenten, dass der Gewinn bzw. Verlust an Reputation ehrliche Steuerzahlungen begünstigt. In ihren Experimenten finanzieren die Teilnehmer mit Abgaben ein fiktives öffentliches Gut und werden je nach Versuchsbedingung zu Beginn fotografiert. Dieses Bild wird während des Experiments den anderen Teilnehmern entsprechend dem Verhalten der fotografierten Teilnehmer als (un)ehrliche Steuerzahler präsentiert, sodass die Teilnehmer an Reputation gewinnen, aber auch verlieren können. Die Ergebnisse dieser Experimente zeigen, dass es bereits ausreicht, die Teilnehmer zu fotografieren, um die Steuerehrlichkeit zu heben: Selbst wenn den Teilnehmern bewusst ist, dass ihr Foto nicht zum Einsatz kommen wird, sind sie bereit, ehrlicher Steuern abzuführen, als wenn sie nicht fotografiert werden. Werden die Fotos verwendet, kann sowohl die Veröffentlichung steuerehrlicher als auch unehrlicher Teilnehmer zu höheren Steuerzahlungen im Experiment führen, wobei die Veröffentlichung steuerunehrlicher Teilnehmer zu höherer Steuermoral führt als jene steuerehrlicher.

Diese Ergebnisse werden auch von der Tatsache gestützt, dass Steuerhinterziehung wieder ansteigt, wenn den Teilnehmern erlaubt wird, sich Anonymität im Experiment zu erkaufen, also die Möglichkeit besteht, mit einem finanziellen Beitrag zu sichern, dass das Foto der Teilnehmer nicht gezeigt wird. Die Teilnehmer sind in diesem Fall bereit, relativ hohe Beträge für ihre Anonymität zu bezahlen. Zusätzlich zu diesen Ergebnissen bezüglich der Reputation konnten die beiden Studienautoren außerdem zeigen, dass mit der Dauer des Experiments die Steuerhinterziehung zunahm (ein häufiger Befund in Laborexperimenten), dass häufige Steuerprüfungen zu einer Verringerung von Steuerhinterziehung führen, dass aber nach einer Steuerprüfung in der unmittelbaren darauffolgenden Periode die Wahrscheinlichkeit für Steuerhinterziehung massiv ansteigt („*bomb crater effect*“), weil die Teilnehmer den Verlust durch die Prüfung wieder ausgleichen wollen.¹⁵⁾ Gewinn bzw. Verlust an Reputation stellt also einen wesentlichen Aspekt dar, mit dem Steuerbehörden Steuerbeiträge anheben können.

4. Neurobiologische Befunde

Ergebnisse aus der Steuerforschung werden seit kurzer Zeit auch mit physiologischen Messmethoden gewonnen. Den Forschern stehen komplexe Techniken wie die funktionale Magnetresonanztomografie, die Elektroenzephalografie, die transkranielle Magnetstimulation und die transkranielle Gleichstromstimulation zur Verfügung, um die Funktionsweise des Gehirns zu untersuchen. Mit der Elektromyografie im Gesicht werden über veränderte Muskelanspannung Emotionen erfasst. Einfachere physiologische Methoden messen die Erregung von Personen mittels der Hautleitfähigkeitsreaktion und des Pulses. Über die Verabreichung von Substanzen kann außerdem der Einfluss neurochemischer Botenstoffe auf das Sozialverhalten untersucht werden.¹⁶⁾ Auch wenn diese neuen Methoden vielversprechend sind, gibt es bis jetzt nur wenige Studien in der Steuerforschung dazu. Dennoch haben sich Forscher anderer Richtungen bereits mit für die Steuerforschung relevanten Themen befasst. Der Umgang mit risikanten Entscheidungen, soziale Konformität, Vertrauen und altruistisches versus egoistisches Verhalten wurden bereits untersucht.

Vor allem die Tatsache, dass das Hormon Oxytocin zu höherem Vertrauen in unbekannte Personen führt, ist ein Befund, der für die Erforschung des Steuerverhaltens

¹⁵⁾ Vgl. Mittone, *Dynamic Behaviour in Tax Evasion: An Experimental Approach*, *Journal of Socio-Economics* 2006, 813.

¹⁶⁾ Vgl. *Lamm*, *Using Biopsychological Methods to Understand Tax Behavior*. Presentation at the ICA-BEEP and IAAP Workshop 'Shedding Light on the Shadow of Economy: A Critical Assessment of Methods in Tax Research.' (26./27. 9. 2013); *Torgler*, *Neuroscientific Methods*. Presentation at the ICA-BEEP and IAAP Workshop 'Shedding Light on the Shadow of Economy: A Critical Assessment of Methods in Tax Research.' (26./27. 9. 2013).

wesentlich ist.¹⁷⁾ Oxytocin ist ein Botenstoff, der bei Geburt und Stillzeit im Körper der Mutter gebildet wird. Die Gabe von Oxytocin scheint aber auch soziale Angst zu reduzieren¹⁸⁾ und sogar trotz vertrauensreduzierender Maßnahmen Angst und die damit einhergehende automatische Erregung zu verringern.¹⁹⁾ Interessant ist, dass diese Veränderung der Einstellungen gegenüber ängstigen Situationen und Objekten für die Personen nicht bewusst geschieht. Auch die Ergebnisse zur Stimulation bzw. Inhibition von Gehirnameren sind für die Steuerforschung interessant. Die Gehirnamere, die für die Entwicklung empathischer Gefühle, d. h. Mitgefühl, aber damit auch für altruistische oder egoistische Entscheidungen zuständig sind, können mit transkranieller Magnetstimulation inhibiert werden.²⁰⁾ Mit der Unterdrückung der Gehirnfunktionen eines Areals kann egoistisches Verhalten reduziert und damit altruistisches Verhalten gefördert werden.

Der praktische Nutzen dieser neurobiologischen Befunde muss allerdings kritisch diskutiert werden. Auch wenn Oxytocin zu mehr Vertrauen führt, können Steuerbehörden das Hormon im Alltag nicht einfach den Steuerzahlern verabreichen – in der Hoffnung, dass sich diese damit steuerehrlicher verhalten mögen. Abgesehen von zentralen forschungs- und anwendungsethischen Fragen und praktischen Anwendungsmöglichkeiten muss man sich auch die Frage stellen, ob blindes Vertrauen gegenüber Steuerbehörden immer ein sinnvolles Ziel sein sollte. Ist es für eine Gesellschaft nicht viel wichtiger, dass kritische und mündige Bürger Autoritäten evaluieren und aufgrund einer positiven Bewertung zu dem Schluss kommen, dass diese vertrauenswürdig sind? Ähnliche Fragen müssen bezüglich der Unterdrückung der Funktion eines speziellen Gehirnamereals gestellt werden. Dies könnte für die Steuerforschung bedeuten, dass mit der Unterdrückung der Funktion dieses Gehirnamereals altruistisches Verhalten in den Vordergrund gerückt wird, was wiederum vermehrt ehrliche Steuerzahlungen bewirkt. Eine Inhibition gewisser Gehirnamereale aller Steuerzahler beim Ausfüllen der Steuererklärung wäre allerdings nicht nur technisch unmöglich, sondern – vor allem – gesellschaftlich inakzeptabel und moralisch weit mehr als umstritten. Dennoch helfen die genannten Befunde, aufzuzeigen, wie auf neurobiologischer Ebene Entscheidungen im Steuerkontext getroffen werden und welche Determinanten zu Steuerehrlichkeit bzw. Steuerunehrlichkeit führen.



Auf den Punkt gebracht

Die Zusammenarbeit von Wissenschaft und Verwaltung kann einen fundierten Beitrag zur Hebung der Effizienz und Effektivität im Steuervollzug leisten. Die großen Herausforderungen liegen darin, die Erkenntnisse aus den wissenschaftlichen Labors praktisch anwendbar zu machen. Dazu braucht es eine offene Herangehensweise der Verwaltung auf der einen Seite und der Wirtschaft auf der anderen Seite, was anhand des Projekts Horizontal Monitoring klar geworden ist und gut gelingt. Vor allem aber braucht es den Mut, neue Methoden auszuprobieren und die gewohnten Pfade zu verlassen bzw. diese zu ergänzen.

Auch wenn wir wissen, dass Vertrauen ehrliche Steuerzahlungen garantiert und wissenschaftliche Forschungen unterschiedlichster Disziplinen dies belegen, so bleibt die Tatsache bestehen, dass sich der Staat auf diesem schmalen Grat zwischen Vertrauen und Kontrolle bewegen muss. Unverhältnismäßig viele Kontrollen untergraben das Vertrauensverhältnis

¹⁷⁾ Vgl. *Kosfeld/Heinrichs/Zak/Fischbacher/Fehr*, Oxytocin Increases Trust in Humans, *Nature* 2005 673.


¹⁸⁾ Vgl. *Kirsch/Esslinger/Chen/Mier/Lis/Siddhanti/Gruppe/Mattay/Gallhofer/Meyer-Lindenberg*, Oxytocin Modulates Neural Circuitry for Social Cognition and Fear in Humans, *The Journal of Neuroscience* 2005, 11489.

¹⁹⁾ Vgl. *Baumgartner/Heinrichs/Vonlanthen/Fischbacher/Fehr*, Oxytocin Shapes the Neural Circuitry of Trust and Trust Adaptation in Humans, *Neuron* 2008, 639.

²⁰⁾ Vgl. *Giorgia/Lamm/Ruff/Singer*, Right Supramarginal Gyrus is Crucial to Overcome Emotional Egocentricity Bias in Social Judgments, *The Journal of Neuroscience* 2013, 15466; *Knoch/Pascual-Leone/Meyer/Treyer/Fehr*, Diminishing Reciprocal Fairness by Disrupting the Right Prefrontal Cortex, *Science* 2006, 829.

zwischen Bürgern, der Wirtschaft und der Finanzverwaltung genauso wie die Duldung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, aber auch aggressiver Steuervermeidung. Der Grat zwischen Legalität und Illegalität ist schmal, und so verhält es sich auch mit Steuervermeidung und Steuerhinterziehung. Abschließend stellt sich die Frage: Ist alles, was legal ist, auch notwendigerweise legitim?

Telefonische Anbringen sind unwirksam, telefonische Bescheide ebenso

(A. B.) – Über telefonisches Ersuchen des Beschwerdeführers wurde die Frist zur Behebung der Mängel seiner Beschwerde vom Finanzamt telefonisch verlängert. Die Mängel wurden binnen der verlängerten Frist behoben. Die Beschwerde wurde vom BFG dennoch für zurückgenommen erklärt (→  BFG 23. 5. 2014, [RV/3100297/2014](#); Revision nicht zulässig):


Die in einem Mängelbehebungsauftrag bestimmte Frist ist zwar als behördliche Frist auf Antrag verlängerbar. Der Antrag auf Verlängerung einer solchen Frist stellt aber ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO dar. Diese Bestimmung sieht telefonische Anbringen nicht vor, sodass telefonische Anträge des Abgabepflichtigen keine wirksamen „mündlichen“ Anbringen im Sinne des § 85 BAO darstellen.

Ein normativer Abspruch des Inhalts, dass die in einem Mängelbehebungsauftrag gesetzte Frist verlängert wird, ändert die den Steuerpflichtigen treffenden Verpflichtungen. Er stellt einen Bescheid im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. a BAO dar. Eine Erledigung wird allerdings erst dann als Bescheid *wirksam*, wenn sie dem Steuerpflichtigen nach den Vorschriften des § 97 BAO bekannt gegeben wird. § 97 BAO sieht eine telefonische Bekanntgabe aber nicht vor. Telefonische Mitteilungen der Abgabenbehörde stellen keinen für eine Bescheiderlassung hinreichenden Formalakt dar. Sie sind keine Bescheide.

Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen

(A. B.) – Nach den vorgelegten Unterlagen der Bank war auch nach dem Zeitpunkt der behaupteten Schenkung der Kapitalanlage an den Beschwerdeführer ausschließlich seine Ehegattin Verfügungsberechtigt. Ein Notariatsakt wurde nicht errichtet. Der Beschwerdeführer war über die entsprechenden Konten unverändert nur zeichnungs- und nicht Verfügungsberechtigt.

Die Verfügungsberechtigung umschreibt die Gesamtheit der Rechte des Inhabers über das Konto. Dem Zeichnungsberechtigten hingegen steht lediglich das Recht zur Disposition über die auf dem Konto befindlichen Werte und das Recht auf Auskunft über das Konto (nach Maßgabe des Innenverhältnisses) zu. Der Zeichnungsberechtigte ist ein vom Kontoinhaber Bevollmächtigter. Das Recht der Erteilung und der Löschung einer Zeichnungsberechtigung verbleibt beim Verfügungsberechtigten (dem wirtschaftlich Dispositionsberechtigten).

Die Vereinnahmung eines Betrags durch einen Bevollmächtigten führt zu einem Zufluss beim Machtgeber, nicht beim Bevollmächtigten (VwGH 9. 2. 1990, 86/13/0072; dementsprechend wurde eine Erstattung der Kapitalertragsteuer im Vorjahr auch von der Ehegattin des Beschwerdeführers in Anspruch genommen). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen waren im Streitjahr unverändert der Ehegattin zuzurechnen (→  BFG 2. 5. 2014, [RV/3100178/2014](#); Revision nicht zulässig).