

Vertrauen, Kooperation und Evaluation: Horizontal Monitoring aus Sicht der Wirtschaftspsychologie

Maximilian Zieser/Erich Kirchler

- 1. Einleitung**
- 2. Von Zwang zu Kooperation: Compliance-Forschung und Horizontal Monitoring**
 - 2.1. Das Puzzle der Steuerehrlichkeit
 - 2.2. Compliance durch Macht und Vertrauen
 - 2.3. Empirische Studien zum Slippery Slope Framework
 - 2.4. Horizontal Monitoring als vertrauensbildende Maßnahme
- 3. Evaluation von Horizontal Monitoring**
 - 3.1. Eigenschaften systematischer Evaluationen
 - 3.2. Evaluation des HM-Pilotprojekts
 - 3.3. Evaluation des Nachfolgeprojekts „Begleitende Kontrolle“

1. Einleitung

Mit dem Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“ wurde seitens des Bundesministeriums für Finanzen in Österreich eine alternative Form der Steuerprüfung getestet, die mit dem Nachfolgeprojekt „Begleitende Kontrolle“ in die nächste Runde geht. Horizontal Monitoring scheint auf den ersten Blick unrealistische Versprechungen zu machen: Auf Basis von Vertrauen und Kooperation sollen Unternehmen von höherer rechtlicher Sicherheit und weniger steuerlichem Risiko profitieren. Gleichzeitig soll sich auch die Steuer-Compliance – also die Einhaltung der Steuergesetze – verbessern. Zudem soll Horizontal Monitoring für Steuerbehörden einen effizienteren Einsatz der knappen Ressourcen ermöglichen. Horizontal Monitoring soll – so der Gedanke – einen Gewinn für alle Beteiligten darstellen. Diese hohen Erwartungen erscheinen zunächst paradox, widersprechen sie doch dem traditionellen Ansatz, nach dem Steuerehrlichkeit nur durch strenge Kontrollen und der Androhung von Strafen hergestellt werden kann.

Das österreichische HM-Programm orientiert sich stark am gleichnamigen niederländischen Projekt (Stevens, Pheijffer, van den Broek, Keijzer & van der Helvan Dijk, 2012) sowie dem Konzept der Co-operative Compliance der OECD (ehemals Enhanced Relationship; OECD, 2013b). Die Entwicklung von Co-operative Compliance kann als Resultat der Strömungen des „New Public Management“ und der „Good Governance“ gesehen werden, durch die sich viele Länder veranlasst sehen, ihre öffentliche Verwaltung effizienter und serviceorientierter zu gestalten. Dazu gehört auch, dass Bürger auf eine größere Zahl an Dienstleistungen zurückgreifen können, die ehemals aufwendige und zeitintensive Angelegenheiten vereinfachen (DeWidt, 2017; Rhodes, 1996). Immer kompliziertere Steuergesetze, insbesondere im internationalen Kontext und für global agierende Unternehmen, verstärkten zudem den Wunsch, rechtliche Unsicherheit und Komplexität sowohl für Steuerzahler als auch Steuerbehörden zu reduzieren. Außerdem soll Steuervermeidung durch das Ausnutzen der unübersichtlichen internationalen Gesetzeslandschaft eingeschränkt werden – eine Problematik, die mit der medialen Berichterstattung über die Steuervermeidung von internationalen Großkonzernen wie Apple oder Amazon (Grimm, 2017; Die Presse, 2018) und dem BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting; OECD, 2013a) in den vergangenen Jahren besondere Aufmerksamkeit erlangte.

Neben den genannten Entwicklungen sind auch Erkenntnisse aus der Verhaltensökonomie und Psychologie als weitere wichtige Voraussetzung für die Entwicklung von Co-operative Compliance zu nennen. Studien aus diesen Forschungsfeldern zeigen, dass Zwang durch Strafandrohung alleine nicht ausreicht, um Steuerehrlichkeit zu fördern. Oft sind sozial- und wirtschaftspsychologische Methoden erfolgreicher, um das Vertrauen in das Steuersystem und in die Behörden zu stärken und um es kooperationsbereiten Steuerzahlern einfacher zu machen, sich ehrlich zu verhalten (Alm, Kirchler & Muehlbacher, 2012).

Der vorliegende Beitrag widmet sich den wirtschaftspsychologischen und verhaltensökonomischen Aspekten, die mit Horizontal Monitoring in engem Zusammenhang stehen. Im Anschluss wird zudem auf die bereits abgeschlossenen und zukünftig geplanten Evaluationen der österreichischen Projekte Horizontal Monitoring und begleitende Kontrolle eingegangen.

2. Von Zwang zu Kooperation: Compliance-Forschung und Horizontal Monitoring

Im Paradigma des „homo oeconomicus“ wird der Mensch oft als rationales, rein am Nutzen orientiertes Wesen beschrieben, dem unbegrenzte kognitive Ressourcen und umfassende Information zur Verfügung stehen (Suchanek & Kerscher, 2007). Forschungsergebnisse in der Psychologie und Verhaltensökonomie belegen jedoch eindrücklich, dass Menschen meist keineswegs rationale Entscheidungen treffen, und neben dem direkt zu erwartenden Nutzen etwa auch soziale Faktoren auf menschliche Entscheidungen Einfluss nehmen. Diese Erkenntnisse lassen sich auch auf die Erforschung von Steuerehrlichkeit übertragen, die zeigt, dass Kontrollen und Strafen nicht die einzigen Gründe für gesetzestreuere Verhalten sind, sondern, dass auch das Vertrauen in die Behörden und in das Steuersystem große Bedeutung hat. Zudem scheint ein Großteil der Steuerzahler der komplexen Gesetzgebung und den aufwendigen Prozessen des Steuerzahlens ohne Unterstützung kaum gewachsen (Kirchler, 2007; Muehlbacher & Zieser, 2018). Für eine konstruktive Zusammenarbeit zwischen Behörden und Steuerzahlern scheinen deshalb Vertrauen und Serviceleistungen ebenso wichtig. Die nachfolgenden Abschnitte stellen einen Ausschnitt wirtschaftspsychologischer Forschung dar, die für die Entwicklung von Horizontal Monitoring besonders relevant ist.

2.1. Das Puzzle der Steuerehrlichkeit

Ökonomische Modelle stellen nach wie vor eine wichtige Grundlage für die Erforschung von Steuerehrlichkeit dar. In den klassischen ökonomischen Modellen wird Steuerhinterziehung als „Entscheidung unter Risiko“ verstanden, in der Steuerzahler auf die rechnerisch lukrativste Alternative setzen. Die stark vereinfachten Modelle sehen Steuerhinterziehung als Ergebnis von vier Einflussfaktoren, nämlich als Resultat der Einkommenshöhe, des Steuersatzes, der Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung und des Strafmaßes bei Entdeckung illegaler Handlungen (zB Allingham & Sandmo, 1972; Srinivasan, 1973). Diese Modelle erlauben in der Theorie Vorhersagen über das Verhalten von Steuerzahlern. Tatsächlich sind die Vorhersagen bezüglich Prüfwahrscheinlichkeit und Strafmaß eindeutig: Je höher die Strafen ausfallen und je größer die Wahrscheinlichkeit, bei Steuerhinterziehung entdeckt zu werden, desto weniger sollte hinterzogen werden (Allingham & Sandmo, 1972).

Richtet man sich bei der Gestaltung des Steuersystems lediglich an diese Vorhersagen, müssten hohe Strafen und häufige Prüfungen die einzigen Möglichkeiten sein, um Steuerehrlichkeit zu fördern. In realen Steuersystemen hält sich die Strafandrohung für Steuerhinterziehung deshalb meist in Grenzen und auch die Prüfungsdichte ist aufgrund begrenzter Ressourcen meist gering. Folglich müsste die Steuerhinterziehung laut ökonomischer Modelle immens hoch sein. Allerdings zeigt sich, dass die Steuerehrlichkeit in den meisten Ländern wesentlich höher ausfällt, als man aufgrund der dort üblichen Prüfungsdichten und Strafhöhen nach den ökonomischen Modellen erwarten muss (Alm, Sanchez & De Juan, 1995).

Dieses „Puzzle“ der Steuerehrlichkeit kann dadurch erklärt werden, dass die meisten Menschen nicht nur durch Kontrollen und Strafen, sondern durch persönliche und soziale Motive zur Steuerehrlichkeit bewegt werden (Alm & Torgler, 2011) – eine Schlussfolgerung, die jedoch auch kritisiert werden kann. Die Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung ist Steuerzahlern in der Regel nicht bekannt, da in den meisten Ländern die tatsächliche Prüfungsdichte nicht veröffentlicht oder aktiv kommuniziert wird. Zudem werden Prüfungsfälle nicht völlig zufällig ausgewählt, denn üblicherweise wird gezielt nach Auffälligkeiten in Steuererklärungen gesucht – eine Vorgehensweise, die erwartungsgemäß effektiver ist als eine reine Zufallsauswahl (Collins & Plumlee, 1991). In der Praxis kann dies zu einer weitaus höheren Prüfungswahrscheinlichkeit für jene Steuerzahler führen, die tatsächlich versuchen, höhere Beträge zu hinterziehen.

Prüfungen und Strafen alleine reichen nicht aus, um Steuerehrlichkeit zu erklären. Studien ergaben etwa, dass eine Erhöhung des Strafmaßes oft kaum höhere Steuerehrlichkeit zur Folge hat (Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger & Wahl, 2010), und, dass die Prüfungswahrscheinlichkeit oft verzerrt wahrgenommen wird und sich nicht direkt auf die Steuerehrlichkeit auswirkt. In Experimenten wird beispielsweise oft beobachtet, dass unmittelbar nach einer Steuerprüfung besonders häufig und in hohem Ausmaß hinterzogen wird (der sogenannte „Bomb-Crater-Effekt“; Mittone, 2006). Im Feld zeigt sich ein differenzierteres Bild: Nach einer Prüfung scheinen jene Steuerzahler, die eine Nachzahlung zu tätigen hatten, mehr Einkommen anzugeben, während jene, deren Steuerklärung korrekt war oder die eine Rückzahlung erhielten, in den Folgejahren weniger Einkommen deklarierten (Beer, Kasper, Kirchler & Erard, 2015). Zudem wurde eine Vielzahl anderer Faktoren gefunden, die für die Entscheidung des Steuerzahlens eine wichtige Rolle spielen. Steuerehrlichkeit beruht, so die zentralen Erkenntnisse, zu einem großen Teil auf den eigenen Einstellungen, moralischen Grundsätzen und dem Gerechtigkeitsempfinden. Das Verhalten der Steuerzahler wird zudem vom sozialen Kontext, also den Mitmenschen, den Steuerbehörden und dem kulturellen Umfeld beeinflusst (Muehlbacher & Zieser, 2018).

Zudem scheinen Steuersysteme und Gesetze immer komplexer zu werden. Für viele Steuerzahler bedeutet das, dass sie auf teure Unterstützung durch Experten angewiesen sind. Doch oft stoßen auch Experten an ihre Grenzen. Komplexität

für Experten und Großunternehmen ergibt sich insbesondere durch die große Menge an Steuergesetzen und der oft unsicheren Auslegung der Regeln (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017; Mc Kerchar, 2005). Komplexität und Unsicherheit können sich demnach ebenfalls auf die Steuerehrlichkeit auswirken, etwa, weil in der Steuererklärung Fehler gemacht werden (Mc Kerchar, 2002), oder, weil die komplizierte Gesetzeslage zur Steuervermeidung ausgenutzt wird. Diese Erkenntnisse machen deutlich, dass Kontrollen und Strafen nicht die einzige Grundlage für Steuerehrlichkeit sind, sondern persönlichen, kognitiven und sozialen Determinanten große Bedeutung zukommt.

2.2. Compliance durch Macht und Vertrauen

Die Steuerehrlichkeit in einem Land ist, wie oben ausgeführt, das Resultat von Prüfungen und Strafen, sowie von persönlichen und sozialen Faktoren. Auf dieser Basis können zwei Arten von Steuerehrlichkeit unterschieden werden, nämlich die erzwungene und die freiwillige Steuerehrlichkeit (Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008). Erzwungen wird Steuerehrlichkeit, wenn ehrliches Verhalten durch strenge Kontrollen und Strafen motiviert ist – sie repräsentiert die ökonomische Seite des Steuerzahlens. Ehrliches Verhalten kann jedoch auch aus einem Pflichtgefühl, aus positiven Einstellungen zum Steuersystem oder aus einer ehrlichen „Steuerkultur“ hervorgehen. Diese freiwillige Steuerehrlichkeit basiert nicht auf finanziellen Motiven, sondern auf Gründen, die in der Person selbst oder in ihrem Umfeld zu suchen sind.

Das Slippery Slope Framework (Kirchler, 2007; Kirchler et al, 2008) stellt einen Versuch dar, beide Arten der Steuerehrlichkeit in einem Modell zu integrieren, das sich insbesondere auf die Vorgehensweise der Steuerbehörden und deren Beziehung mit Steuerzahlern konzentriert. Das Slippery Slope Framework fasst die Voraussetzungen für Steuerehrlichkeit in zwei übergeordneten Dimensionen zusammen, nämlich Macht und Vertrauen. Macht umfasst die ökonomischen Motive, die zur erzwungenen Steuerehrlichkeit führen. Sie beschreibt das wahrgenommene Potential der Steuerbehörden, Steuerhinterziehungen zu entdecken und Strafen zu verhängen. Das Gegenstück dazu bildet Vertrauen, das mit freiwilliger Steuerehrlichkeit einhergeht. Es beschreibt, wie sehr Steuerzahler den Steuerbehörden vertrauen und diese als wohlwollend wahrnehmen. Das gemeinsame Wirken von Macht und Vertrauen führt letztlich zur allgemeinen Steuerehrlichkeit (Kirchler et al, 2008).

Abbildung 1 veranschaulicht das Slippery Slope Framework und die gemeinsame Wirkung der Dimensionen Macht und Vertrauen auf die Steuerehrlichkeit. Die linke Seite der Abbildung bildet den Effekt von Macht auf Steuerehrlichkeit bei minimalem Vertrauen ab – es handelt sich dabei hauptsächlich um erzwungene Steuerehrlichkeit. Die rechte Seite der Abbildung zeigt den alleinigen Effekt von Vertrauen, das freiwillige Steuerehrlichkeit zur Folge hat. Die Krümmung spiegelt wider, dass es äußerst schwierig ist, Steuerehrlichkeit nur durch Macht oder Ver-

trauen auf ein hohes Niveau zu heben. Je weiter entwickelt eine der beiden Dimensionen bereits ist, desto größer müssten weitere Investitionen in sie ausfallen, um eine merkbare Verbesserung der Steuerehrlichkeit zu erreichen. Die karierte Fläche zeigt den gemeinsamen Effekt von Macht und Vertrauen und illustriert, dass beide Dimensionen gemeinsam einen effizienteren Weg zur Förderung der Steuerehrlichkeit darstellen, als nur auf Macht oder Vertrauen alleine zu setzen.

Als Extrembeispiele können anhand des Modells zwei einander entgegengesetzte Interaktionsmuster unterschieden werden, nämlich das antagonistische und das synergistische Interaktionsklima zwischen Steuerzahlern und Behörden (Kirchler et al, 2008). Ein antagonistisches Klima, das von hoher wahrgenommener Macht der Behörden und geringem Vertrauen in sie geprägt ist, gleicht der Beziehung zwischen „Räubern und Gendarmen“. In solch einem Klima werden Steuerzahler vornehmlich durch Prüfungen und Strafen zur Steuerehrlichkeit gezwungen. Dadurch überwiegen ökonomische Motive: Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung oder -vermeidung werden ausgenutzt, solange sie Gewinn in Aussicht stellen. Im Gegensatz dazu ist ein synergistisches Klima von Vertrauen und Kooperation geprägt. In einem solchen Klima werden die Behörden als wohlwollend, hilfreich und fair wahrgenommen, und Steuerzahler sind dem staatlichen Steuersystem gegenüber positiv eingestellt. Dadurch rücken ökonomische Motive in den Hintergrund, was die freiwillige Steuerehrlichkeit fördert (Kirchler et al, 2008). Empirische Studien zum Zusammenhang zwischen Macht, Vertrauen und Compliance wurden beispielsweise von Gangl, Hofmann und Kirchler (2015) und Hofmann, Gangl, Kirchler und Stark (2014) durchgeführt.

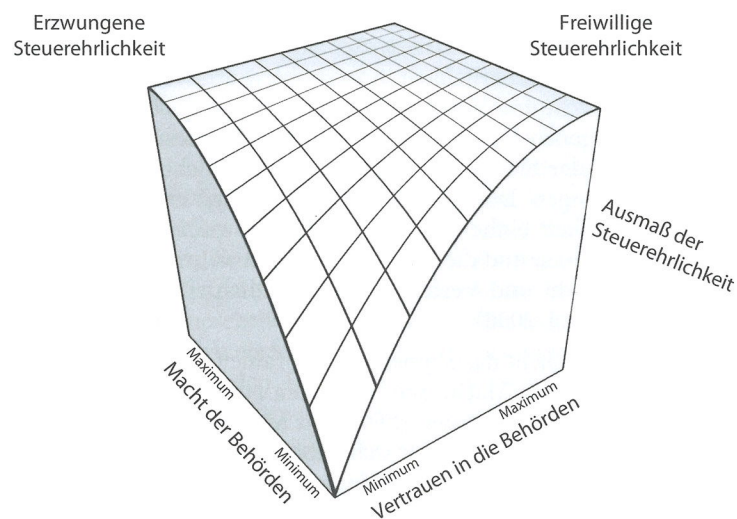


Abbildung 1: Slippery Slope Framework (adaptiert und übersetzt nach Kirchler et al, 2008, 212)

Obwohl Macht und Vertrauen im Slippery Slope Framework als getrennte Dimensionen betrachtet werden, sind die Wechselwirkungen zwischen ihnen wichtig. Ein undifferenzierter Einsatz von Macht könnte etwa signalisieren, dass allen Steuerzahlern misstraut wird, was wiederum zu niedrigerem Vertrauen in die Behörden führen kann. Der namensgebende „Slippery Slope“ – etwa „rutschiger Abhang“ – bezieht sich auf die Annahme, dass die wechselseitige Dynamik zwischen Macht und Vertrauen schnell zur Verschlechterung des Interaktionsklimas führt und die Steuerehrlichkeit „abrutscht“. Ein Vertrauensverlust – etwa durch als ungerechtfertigt wahrgenommenen Einsatz von Macht – könnte dazu führen, dass alle weiteren Handlungen der Behörden ebenfalls als ungerechtfertigt wahrgenommen werden, was zu einem erneuten Vertrauensverlust und in Folge zu einer Abwärtsspirale führt. Ein synergistisches Klima wieder herzustellen ist schwierig, da Vertrauen auf langfristigen positiven Erfahrungen beruht (Kirchler et al, 2008).

Eine Erweiterung des Slippery Slope Frameworks befasst sich näher mit der Dynamik zwischen Macht und Vertrauen. Dazu wird Macht in legitime Macht und Bestrafungsmacht und Vertrauen in vernunftbasiertes Vertrauen und implizites Vertrauen unterteilt (siehe Tabelle 1). Anhand dieser Unterteilungen lassen sich nun drei theoretische Ausprägungen des Interaktionsklimas unterscheiden, nämlich das Vertrauensklima, das antagonistische Klima, und das Service-Klima (Gangl et al, 2015).

Bestrafungsmacht entsteht durch die Androhung von Bestrafung. Sie beschränkt sich auf die Ausübung von Zwang in Form finanzieller Strafen oder anderer negativer Konsequenzen.

Legitime Macht entsteht durch Faktoren, die Autorität rechtfertigen. Dazu zählen Expertenwissen, Kompetenz, oder die Legitimation durch gemeinsam beschlossene Regeln.

Vernunftbasiertes Vertrauen entsteht aus der rationalen Erwartung, dass das Gegenüber nicht opportunistisch, sondern im gemeinsamen Interesse handelt. Dafür ist die Einschätzung relevant, ob das Gegenüber die gleichen Ziele verfolgt, wohlwollend und zur Erreichung der Ziele fähig ist.

Implizites Vertrauen ist eine automatische, unwillkürliche Reaktion aufgrund erlernter Assoziationen und kann etwa durch gemeinsame soziale Identität entstehen. Nimmt man das Gegenüber als Mitglied der eigenen (beziehungsweise einer anderen) sozialen Gruppe wahr, ist das implizite Vertrauen in diese stärker (beziehungsweise schwächer).

Tabelle 1: Macht und Vertrauen im erweiterten Slippery Slope Framework (Gangl et al, 2015)

Ein Vertrauensklima besteht, wenn Steuerzahler und -behörden einander implizit vertrauen, da sie sich wechselseitig eine gemeinsame soziale Identität zuschreiben. Strenge Regeln oder Kontrollen sind in dieser Situation kaum notwendig, da das Bezahlen von Steuern eine Selbstverständlichkeit darstellt und sich Steuerzahler und -behörden gleichermaßen für das System verantwortlich fühlen. Durch das hohe automatische Vertrauen ist auch der Einsatz von Bestrafungsmacht hinfällig, da das Bezahlen von Steuern ohnehin als Verpflichtung wahrgenommen wird (Gangl et al, 2015).

Ein antagonistisches Klima – wie im ursprünglichen Slippery Slope Framework beschrieben – besteht, wenn Steuerbehörden hauptsächlich Bestrafungsmacht ausüben. Durch die als illegitim wahrgenommene Androhung von Bestrafung finden sich die beiden Seiten in den Rollen von „Räubern und Gendarmen“ wieder, wodurch die soziale Distanz und somit insbesondere das implizite Vertrauen in die Gegenseite schwindet. Steuerzahler sind so in ihrer Rolle als Kontrahenten hauptsächlich finanziell motiviert und sehen es als ihr „Recht“ an, sich mit allen Mitteln gegen das als unfair wahrgenommene System zu wehren. Gegenseitiges Misstrauen und starker Einsatz von Bestrafungen und Kontrollen können einander weiter aufschaukeln. In einem antagonistischen Interaktionsklima ist Steuerehrlichkeit demnach erzwungen (Gangl et al, 2015).

Ein Service-Klima ist sowohl von hoher legitimer Macht als auch von starkem vernunftbasiertem Vertrauen geprägt. Behörden zeigen hohe legitime Macht durch Expertise sowie fairen Einsatz von Kontrollen und Strafen, weshalb ihre Machtposition als gerechtfertigt wahrgenommen wird. Steuerzahler akzeptieren die rechtliche Autorität der Behörden und die Ziele, die sie verfolgen. Steuerzahler sind im Service-Klima grundsätzlich bereit zu kooperieren und erhalten von den Behörden die nötige Unterstützung, da sie als „Kunden“, und nicht als Gegenspieler wahrgenommen werden. In einem Service-Klima erfolgt Steuerehrlichkeit auf freiwilliger Basis (Gangl et al, 2015)

Die Klimata sind in der vorgestellten Form nicht in der Realität zu finden, sondern stellen theoretische Extrempunkte dar. Reale Steuersysteme können jedoch als Kombination aus den beschriebenen Interaktionsmustern betrachtet werden. Das Slippery Slope Framework und seine Erweiterung können als nützliche Strukturierung verstanden werden, durch die man die Interaktionen der Behörden mit Steuerzahlern in die Kategorien von „Macht“ und „Vertrauen“ einordnen und ihre Implikationen für die Steuerehrlichkeit besser abschätzen kann (Gangl et al, 2015; Kirchner et al, 2008).

Das Slippery Slope Framework beschäftigt sich mit dem allgemeinen Klima zwischen Behörden und dem „durchschnittlichen Steuerzahler“. Diese Vereinfachung erlaubt es zwar, eindeutige Aussagen zu treffen, lässt jedoch individuelle Unterschiede zwischen Steuerzahlern unberücksichtigt. Zum Beispiel könnten manche

auch in einem kooperativen, vertrauensvollen Klima versuchen, das System auszunutzen. Diese Annahme wird im Compliance-Modell der australischen Steuerbehörden berücksichtigt, das verschiedenen Kategorien von Steuerzahlern die passenden Strategien der Finanzverwaltung gegenüberstellt – ein Ansatz, der Responsive Regulation genannt wird (Ayres & Braithwaite, 1992; Braithwaite, 2003a, 2003b).

Abbildung 2 zeigt das Compliance-Modell der australischen Steuerbehörden (ATO-Modell), das den Ansatz der Responsive Regulation anhand einer Pyramide illustriert. Die Basis repräsentiert die Mehrheit der Steuerzahler, die sich zum Bezahlen ihrer Steuern verpflichtet fühlen. Die Spitze repräsentiert die verhältnismäßig wenigen Steuerzahler, die sich regelrecht vom System losgelöst haben und nicht bereit sind, sich gesetzestreu zu verhalten. Der Großteil der Steuerzahler sollte demnach beim Einhalten der Steuergesetze bestmöglich unterstützt werden, etwa durch hilfreiche Informationen, Bildungsangebote und Services. Je geringer die Motivation, sich an Gesetze zu halten, desto strengeres Vorgehen sieht das Modell vor. Die vergleichsweise wenigen, vorrangig an der Umgehung von Steuergesetzen interessierten Steuerzahler sollten demnach mit voller Härte des Gesetzes verfolgt werden (Braithwaite, 2003a).

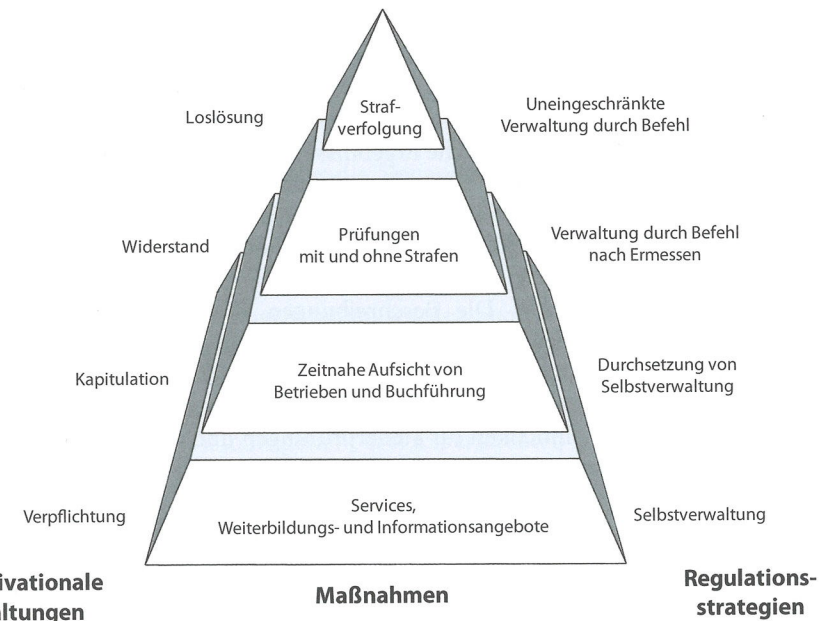


Abbildung 2: Responsive Regulation im ATO-Modell (adaptiert und übersetzt nach Braithwaite, 2003a, 3)

Die Annahmen der Responsive Regulation lassen sich gut mit dem Slippery Slope Framework kombinieren. Durch den gezielten Einsatz von Kontrollen und Strafen wird jenen, die kooperieren, Gerechtigkeit vermittelt und gezeigt, dass jeder seinen Beitrag zu leisten hat. Trittbrettfahrer werden erfolgreich zur Einhaltung der Gesetze gezwungen. Durch Unterstützung für kooperationsbereite Steuerzahler und Anleitung im Falle von nicht intendierten Fehlern können Behörden zeigen, dass sie nicht daran interessiert sind, Steuerzahler bei kleinen Fehlern zu erwischen, sondern sie bei eventuellen Schwierigkeiten zu unterstützen (Gangl et al, 2015; Kirchler et al, 2008). Während das Slippery Slope Framework das allgemeine Interaktionsklima zwischen Behörden und Steuerzahlern beschreibt, kann Responsive Regulation als „Werkzeugkasten“ gesehen werden, durch den ein kooperatives Interaktionsklima mit der großen Mehrheit der Steuerzahler gefördert werden kann.

2.3. Empirische Studien zum Slippery Slope Framework

Die angenommenen Beziehungen zwischen Macht, Vertrauen und Steuerehrlichkeit konnten in empirischen Studien bestätigt werden. In einer Fragebogenstudie, die in Österreich, Tschechien und dem Vereinigten Königreich durchgeführt wurde, wurden signifikante Zusammenhänge zwischen Macht und erzwungener Steuerehrlichkeit sowie Vertrauen und freiwilliger Steuerehrlichkeit gefunden. Zudem zeigte sich, dass es auch übergreifende Effekte von Macht und Vertrauen gibt: Macht beeinflusst somit zu einem geringen Anteil auch freiwillige, und Vertrauen auch erzwungene Steuerehrlichkeit (Muehlbacher, Kirchler & Schwarzenberger, 2011). Ähnliche Ergebnisse wurden auch in experimentellen Untersuchungen gefunden. In einem Experiment mussten Teilnehmer Aufgaben am Computerbildschirm lösen, erhielten Gehalt, und sollten dieses versteuern. Die Teilnehmer lasen zudem eine Beschreibung des fiktiven Landes „Variosa“ und wurden gebeten, sich in die Situation eines Steuerzahlers in diesem Steuersystem zu versetzen. Die Beschreibungen variierten sowohl auf der Macht- und der Vertrauensdimension und schilderten – etwa im Fall von hohem Vertrauen und hoher Macht – ein stabiles politisches Klima mit transparenter Verwendung von Steuergeldern und hilfsbereiten Steuerbehörden, sowie einer hohen Wahrscheinlichkeit für Steuerprüfungen und effektiver Verfolgung von Steuerhinterziehung. Aus den vier möglichen Kombinationen ergab hohe Macht gemeinsam mit hohem Vertrauen die höchsten Steuerzahlungen im Experiment, während bei niedrigem Vertrauen und geringer Macht tendenziell die geringste Steuerehrlichkeit bestand. Erneut zeigte sich, dass Macht erzwungene, und Vertrauen freiwillige Steuerehrlichkeit förderte (Wahl, Kastlunger & Kirchler, 2010). In einer ähnlichen Studie, die in Österreich, Rumänien, Russland und Ungarn durchgeführt wurde, konnten diese Ergebnisse weiter untermauert werden (Kogler et al, 2013).

Neben den allgemeinen Vorhersagen des Modells wurden auch die Mechanismen untersucht, durch die Macht und Vertrauen, und in Folge freiwillige und erzwungene Steuerehrlichkeit beeinflusst werden. In einer Studie mit selbständigen österreichischen Steuerzahlern konnte gezeigt werden, dass die wahrgenommene Gerechtigkeit im Steuersystem einen signifikanten Einfluss auf die Steuerehrlichkeit hat, und dieser Effekt insbesondere über das wahrgenommene Vertrauen vermittelt wird (Kogler, Muehlbacher & Kirchler, 2015). In der Literatur zur Gerechtigkeit in Steuersystemen wird zwischen prozeduraler Gerechtigkeit (Gerechtigkeit, mit der Maßnahmen durchgeführt werden), distributiver Gerechtigkeit (Gerechtigkeit der Verteilung von Kosten und Nutzen im Steuersystem), sowie retributiver Gerechtigkeit (Gerechtigkeit von Kontrollen und Strafen) unterschieden (Wenzel, 2003). Die Studie an Selbständigen legt nahe, dass die verschiedenen Arten von Gerechtigkeit nicht unmittelbar auf die Steuerehrlichkeit wirken. Vielmehr scheint hohe wahrgenommene Gerechtigkeit – insbesondere prozedurale und distributive Gerechtigkeit – zu hohem Vertrauen zu führen und sich so indirekt auf die freiwillige Steuerehrlichkeit auszuwirken (Kogler et al, 2015).

Das Slippery Slope Framework nennt nicht nur Gerechtigkeit als Voraussetzung für Vertrauen, sondern auch Services, die den Steuerzahlern zur Verfügung gestellt werden. In einer groß angelegten Fragebogenstudie, die in den Niederlanden mit angestellten sowie selbständigen Steuerzahlern durchgeführt wurde, konnte diese Rolle von Services nachgewiesen werden. Die Studie zeigt, dass sich die wahrgenommene Serviceorientierung der Behörden signifikant auf die Bereitschaft auswirkte, Steuern ehrlich zu bezahlen. Dieser Effekt schien jedoch zum Teil über die Vertrauenswürdigkeit der Behörden vermittelt zu werden. Die Ergebnisse legen nahe, dass Services die Steuerehrlichkeit auf zwei Arten fördern können: einerseits durch die direkte Vereinfachung von ehrlichem Verhalten, andererseits durch die Förderung des Vertrauens, dass sich in Folge ebenfalls positiv auf die Steuerehrlichkeit auswirkt (Gangl et al, 2013).

In experimentellen Fragebogenstudien wurden auch die Vorhersagen des oben geschilderten erweiterten Modells überprüft und weitestgehend bestätigt. Die Erweiterung des Slippery Slope Framework unterteilt Vertrauen in implizites und vernunftsbasiertes Vertrauen, und Macht in Bestrafungsmacht und legitime Macht (siehe Tabelle 1). In insgesamt drei Experimenten wurden Teilnehmer erneut instruiert, sich in Steuersysteme hineinzuversetzen, die durch verschiedene Kombinationen aus Bestrafungs- und legitimer Macht gekennzeichnet waren. Im Anschluss wurden von den Teilnehmern ihr implizites sowie ihr vernunftsbasiertes Vertrauen in die Behörden, die erzwungene und freiwillige Steuerehrlichkeit, sowie ihre intendierte Steuerehrlichkeit insgesamt angegeben. Die Ergebnisse legen nahe, dass legitime Macht wie erwartet das vernunftsbasierte Vertrauen, die freiwillige Kooperation sowie die Steuerehrlichkeit insgesamt fördert. Bestrafungsmacht hingegen wirkte sich hauptsächlich auf die erzwun-

gene Steuerehrlichkeit aus und zeigte über die drei Experimente hinweg einen geringeren Einfluss auf das intendierte allgemeine Zahlungsverhalten als legitime Macht. Zudem schien eine Kombination aus hoher Bestrafungs- und legitimer Macht ebenfalls zu hohem vernunftsbasierten Vertrauen und zu hoher Steuerehrlichkeit zu führen. Das spricht dafür, dass sich legitime Macht auch positiv auf die Wahrnehmung von Bestrafungsmacht auswirkt. In der Praxis sollten sich Behörden deshalb einerseits auf Strategien der Good Governance konzentrieren, und andererseits durch Bestrafungsmacht sicherstellen, dass das System nicht durch weniger kooperationsbereite Steuerzahler ausgenutzt wird – eine Schlussfolgerung, die sich mit den Annahmen der Responsive Regulation deckt (Hofmann et al, 2014).

Bisher wurde von Studien berichtet, welche die Annahmen des Slippery Slope Framework in Experimenten oder mittels Fragebogen bestätigen konnten. In einer Studie, die mit insgesamt 14.694 Teilnehmern aus 44 Ländern durchgeführt wurde, konnte der Einfluss von Macht und Vertrauen auch auf Variablen außerhalb der Untersuchungssituation nachgewiesen werden. Als externe Kennwerte wurden die Schattenwirtschaft und die wahrgenommene Korruption in den Ländern herangezogen. Die Teilnehmer wurden in der Studie erneut gebeten, sich in die Situation eines Bürgers im fiktiven Land „Variosa“ zu versetzen. Die Beschreibung des Landes variierte auf der Macht- sowie der Vertrauensdimension, wodurch es insgesamt vier Kombinationen gab. Teilnehmer sollten auf einer Skala angeben, wie sehr Variosa ihrem Heimatland ähnelt. Auf Basis dieser Einschätzungen aus den 44 Ländern, die für jede der vier Kombinationen aus Macht und Vertrauen vorlagen, konnte so ein möglichst vergleichbares Maß für die wahrgenommene Macht der Behörden und das Vertrauen in sie auf nationaler Ebene berechnet werden. Als Indikator für Korruption wurde der „Corruption Perceptions Index“ herangezogen (Transparency International, 2018), als Indikator für die Schattenwirtschaft wurde eine Schätzung auf Basis verschiedener makroökonomischer Kennwerte verwendet (Schneider, Buehn & Montenegro, 2010). Die Ergebnisse zeigen, dass sowohl Macht und Vertrauen mit der wahrgenommenen Korruption und der geschätzten Schattenwirtschaft im Zusammenhang stehen: In Ländern mit niedriger Schattenwirtschaft wird eher hohe Macht und hohes Vertrauen wahrgenommen, während in Ländern mit hoher wahrgenommener Korruption niedrige Macht und niedriges Vertrauen herrscht. Da Korruption und insbesondere Schattenwirtschaft einen negativen Zusammenhang mit Steuerehrlichkeit aufweisen, konnte das Slippery Slope Framework auch anhand dieser externen Indikatoren bestätigt werden (Olsen, 2014). Abbildungen 3 und 4 zeigen den Zusammenhang von Macht und Vertrauen mit der Schätzung der nationalen Schattenwirtschaft als Prozent des Bruttoinlandsprodukts und der Korruption.

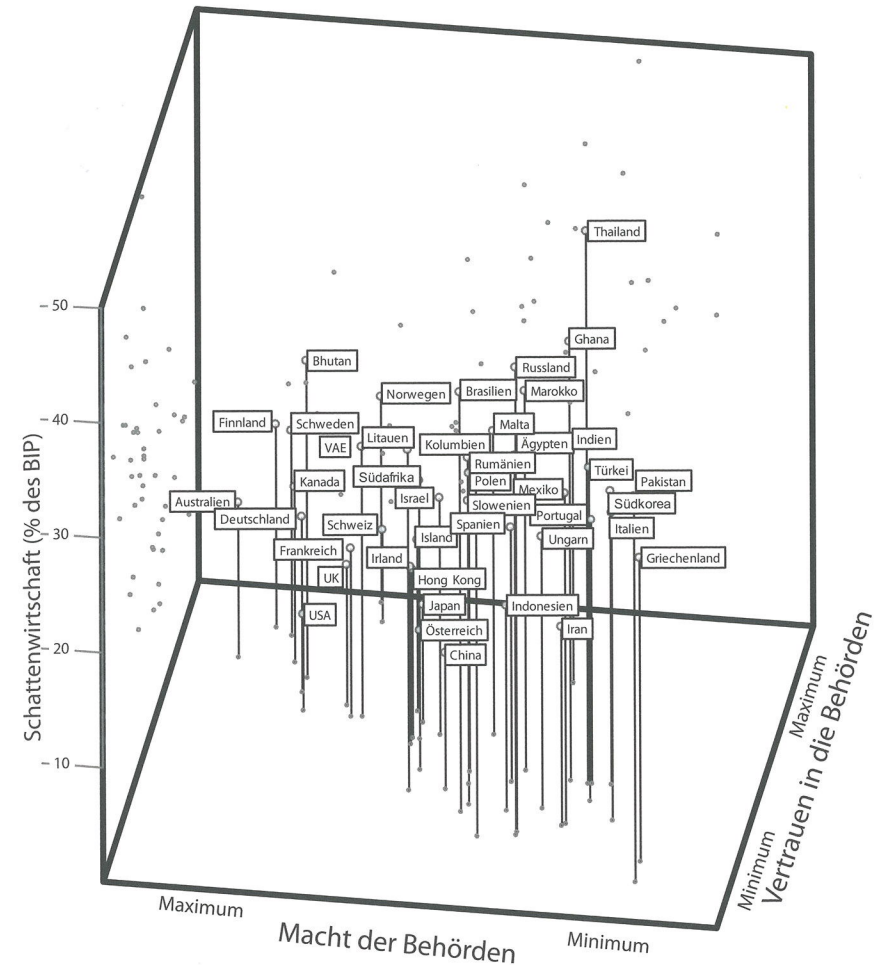


Abbildung 3: Macht, Vertrauen und Schattenwirtschaft in 44 Ländern (adaptiert und übersetzt nach Olsen, 2014, 24)

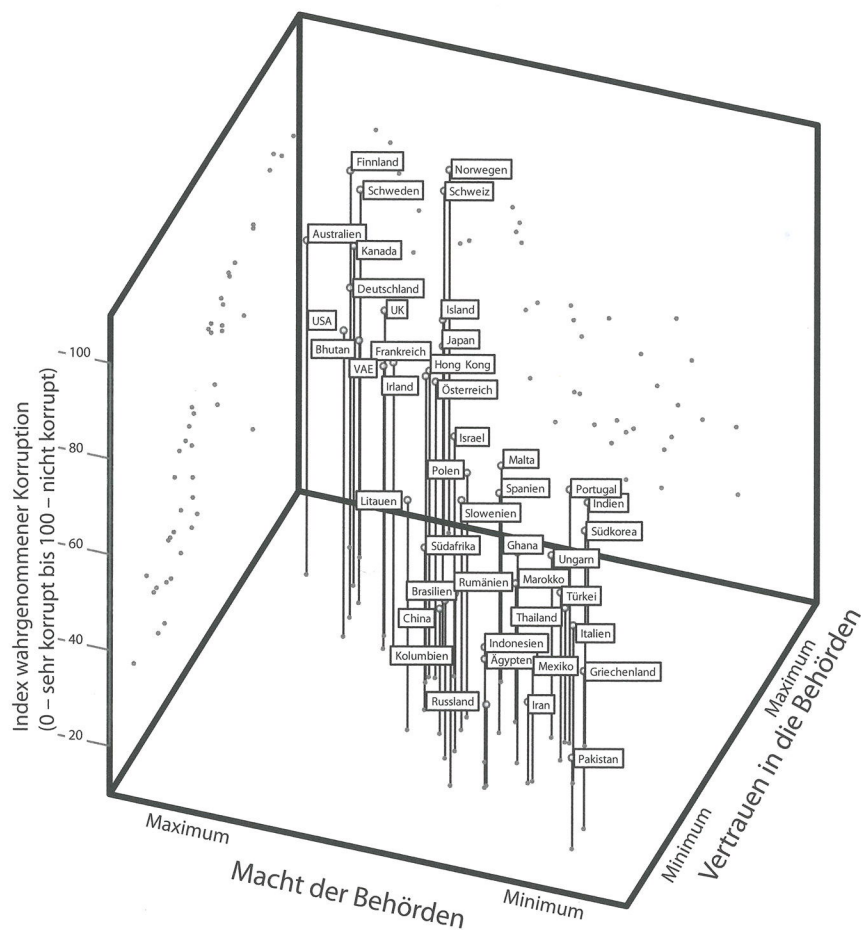


Abbildung 4: Macht, Vertrauen und Korruption in 44 Ländern (adaptiert und übersetzt nach Olsen, 2014, 26)

2.4. Horizontal Monitoring als vertrauensbildende Maßnahme

Das österreichische HM-Programm beruft sich auf den Grundsatz des „Fair Play“: Nur jene Steuerzahler, die sich an Gesetze halten oder dies zumindest ernsthaft versuchen, werden von den Steuerbehörden unterstützt (Bundesministerium für Finanzen, 2016; Elmecker et al, 2016). Im Sinne der Responsive Regulation stellt Horizontal Monitoring somit eine neue Möglichkeit im Repertoire

der Finanzverwaltung dar, die sich an kooperationsbereite Unternehmen richtet und das korrekte Bezahlen der Steuern erleichtern soll. Dadurch bietet Horizontal Monitoring den Behörden die Möglichkeit, legitime Macht durch Expertise und Effizienz zu zeigen und das Vertrauen zu fördern, indem teilnehmende Unternehmen effizient und effektiv unterstützt werden und mit ihnen „auf Augenhöhe“ kooperiert wird. Kooperation geht jedoch nicht nur von den Steuerbehörden aus. Horizontal Monitoring ermöglicht auch Unternehmen, ihre Vertrauenswürdigkeit unter Beweis zu stellen, sei es durch transparentes Verhalten oder mittels moderner Steuerkontrollsysteme – beides Voraussetzungen für die Teilnahme am HM-Projekt. Horizontal Monitoring bietet einen Rahmen, in dem Unternehmen und Behörden an einem gemeinsamen Ziel arbeiten können, nämlich einem möglichst reibungslosen Prozess des Steuerzahlens.

Obwohl die Voraussetzungen für den Erfolg in der Theorie ideal scheinen, um Vertrauen und freiwillige Steuerehrlichkeit zu fördern, hängt der tatsächliche Erfolg von Co-operative-Compliance-Programmen von der Art ihrer Umsetzung in der Praxis ab. Das österreichische Horizontal Monitoring kann als prototypisches Co-operative-Compliance-Projekt angesehen werden, das zur Förderung von Kooperation gut geeignet scheint. Trotz erster positiver Ergebnisse muss bei der Umsetzung auf bestimmte Aspekte besonders geachtet werden, wie die anschließend beschriebene Evaluation des Pilotprojekts zeigt.

3. Evaluation von Horizontal Monitoring

Ein Projekt wie Horizontal Monitoring kann weitreichende Auswirkungen für involvierte und nicht involvierte Personengruppen haben. Erst durch eine systematische Evaluation lassen sich Konsequenzen und Implikationen verlässlich abschätzen, um Handlungsempfehlungen für die Zukunft zu geben und das Projekt weiterentwickeln zu können. Das österreichische HM-Pilotprojekt wurde durch eine Evaluationsstudie begleitet, an der ein eigens eingerichtetes Evaluationsteam des Bundesministeriums für Finanzen sowie das Team der Wirtschaftspsychologie der Universität Wien mitwirkten. Die folgenden Seiten beschäftigen sich mit allgemeinen Grundsätzen systematischer Evaluationen, mit den Methoden und Ergebnissen der Evaluation des HM-Pilotprojekts, sowie mit der geplanten Evaluation des Nachfolgeprojekts „Begleitende Kontrolle“.

3.1. Eigenschaften systematischer Evaluationen

Evaluationen stellen ein wissenschaftlich orientiertes Werkzeug dar, das zentraler Bestandteil der Planung und Durchführung einer Maßnahme sein sollte. Zu den verschiedenen Arten von Evaluationen und ihren Qualitätskriterien gibt es eine große Menge an Literatur, aus der an dieser Stelle nur ein kleiner Ausschnitt dargestellt werden soll.

Im Gegensatz zu einer alltäglichen Bewertung einer Sache beziehen sich Evaluationen auf einen klar definierten Gegenstand und werden nach präzisen und transparenten Kriterien durchgeführt. Sie bedienen sich dabei empirischer Methoden, um Informationen zu gewinnen, und folgen klaren Regeln, um die gewonnene Information schlussendlich zu bewerten. Die Gesellschaft für Evaluation hat 25 Standards für Evaluationen festgelegt, die sich in vier Gruppen unterteilen lassen (DeGEval – Gesellschaft für Evaluation, 2016):

- Nützlichkeit,
- Durchführbarkeit,
- Fairness und
- Genauigkeit.

Zur Nützlichkeit zählen etwa die eindeutige Definition und Identifikation der beteiligten Gruppen sowie des Zwecks der Evaluation, die fachliche Kompetenz der Evaluatoren sowie die adäquate Auswahl von Informationen. Die Durchführbarkeit bezieht sich auf die Angemessenheit und Notwendigkeit der Verfahren zur Informationsgewinnung, auf die Effizienz im Sinne eines angemessenen Kosten-Nutzen-Verhältnisses, sowie auf die Akzeptanz der Evaluation durch betroffene Personen. Fairness bezieht sich auf Kriterien, die den Schutz von persönlichen Rechten, Unparteilichkeit, sowie die Transparenz des Evaluationsprozesses umfassen. Genauigkeit umfasst die Verlässlichkeit der Ergebnisse und beinhaltet die detaillierte Beschreibung von Zielen und Vorgehensweisen, die Dokumentation der Informationsquellen, die angemessene Analyse der Daten, explizit begründete Bewertungen und ausreichende Dokumentation und Veröffentlichung des Evaluationsprozesses und seiner Ergebnisse (DeGEval – Gesellschaft für Evaluation, 2016).

Je nach spezifischen Anforderungen können Evaluationen gänzlich unterschiedlich aufgebaut sein. Auf der zeitlichen Dimension sind zwei Arten von Evaluationen besonders relevant: summative und formative Evaluationen. Summative Evaluationen stellen eine abschließende Bewertung dar und sind insbesondere am Endergebnis einer Maßnahme interessiert. Formative Evaluationen begleiten Maßnahmen über ihre Laufzeit. Hierfür werden laufend Daten erhoben, mit der Möglichkeit, die Maßnahme während ihrer Laufzeit anzupassen (Scriven, 1991). Zusätzlich können beispielsweise auch noch prospektive Evaluationen und Ist-Stand-Analysen unterschieden werden. Prospektive Evaluationen werden vor der Umsetzung einer Maßnahme durchgeführt, um potentielle Wirkungen besser abschätzen zu können. Ist-Stand-Analysen können ebenfalls als Evaluationen charakterisiert werden, die sich mit der Situation vor der Einführung einer potentiellen Maßnahme und deren Notwendigkeit beschäftigen. Auf der Ebene der beteiligten Personen und Organisationen kann zudem zwischen Fremd- und Selbstevaluationen differenziert werden. Fremdevaluationen werden von organisati-

onsexternen Personen durchgeführt, während eine Selbstevaluation von eigenen Mitgliedern der Organisation durchgeführt wird, die auch die zu evaluierende Maßnahme umsetzt. Unabhängig von der Durchführung der Evaluation kann zudem zwischen intern und extern konzipierten Evaluationen unterschieden werden (Atria, Reimann & Spiel, 2006).

Der Prozess einer systematischen Evaluation könnte, auf Basis der oben beschriebenen Qualitätskriterien, folgendermaßen aussehen (nach Spiel, Schober & Bergsmann, 2015):

1. Analyse der Stakeholder und Identifikation der potentiell betroffenen Personengruppen und Organisationseinheiten,
2. Abklärung der Interessen potentiell involvierter Personen,
3. Identifikation der primär vorgesehenen Interessenten,
4. Einbindung der Interessenten in den Evaluationsprozess,
5. Festlegung der vorrangigen Ziele der Evaluation,
6. Erarbeitung von zentralen Fragen und Themenbereichen der Evaluation,
7. Ausarbeitung des Designs und der Methodik der Evaluation,
8. Testung der Nützlichkeit der Evaluation durch fiktive Ergebnisse,
9. Datenerhebung,
10. Strukturierung und verständliche Aufarbeitung der Daten für Interessenten,
11. Interpretation der Ergebnisse unter Miteinbeziehung der Interessenten,
12. Vereinfachung der Ergebnisse für die vorgesehenen Interessenten,
13. Verbreitung der Ergebnisse an Interessenten,
14. abschließende Evaluation der Evaluation.

Obwohl Evaluationen mit der spezifischen Maßnahme, den organisatorischen Möglichkeiten sowie dem vertretbaren Ressourcenaufwand abgestimmt werden müssen, bieten die genannten Qualitätskriterien und die mögliche Strukturierung einer Evaluationsstudie Anhaltspunkte für die Gestaltung von Evaluationen, die nach Abschluss des Projekts als Entscheidungsgrundlage dienen können.

3.2. Evaluation des HM-Pilotprojekts

Die Evaluation des HM-Pilotprojekts kann als intern durchgeführte, formative Evaluation angesehen werden, die bei Konzeption, Durchführung und Auswertung externe Unterstützung durch Mitarbeiter des Instituts für Angewandte Psychologie: Arbeit, Bildung, Wirtschaft an der Fakultät für Psychologie der Universität Wien erhielt. Die Evaluation richtete sich nach den oben zitierten Qualitätsstandards und war in den Prozess des Pilotprojekts von Anfang an eingebunden. Die Ziele des HM-Projekts sowie die zu berücksichtigenden Organisationen und Personengruppen wurden etwa in einem „Zielexplokations-Workshop“ definiert (Elmecker et al, 2016).

In der breit angelegten Evaluation wurde neben der Erhebung von verschiedenen Kennzahlen auch die Wahrnehmung des Projekts durch die betroffenen Stakeholder-Gruppen mittels Online-Befragungen und Workshops erfasst. Detaillierte Ergebnisse aller Evaluationsinstrumente wurden in einem Evaluationsbericht veröffentlicht, der öffentlich zugänglich gemacht wurde (Elmecker et al, 2016). Die Online-Befragung wurde zudem in einer Fachpublikation genauer behandelt, in der die Bedeutung des Projekts aus Sicht der Wirtschaftspsychologie und des Change-Managements genauer analysiert wird (Enachescu, Zieser, Hofmann & Kirchler, 2018). An dieser Stelle soll ein Überblick über die Online-Befragung gegeben werden, die sich nicht nur mit den Effekten von Horizontal Monitoring selbst, sondern auch mit der Bedeutung des Projekts für Mitarbeiter von Unternehmen und Finanzverwaltung befasste.

Zu den Gruppen, die als relevante Stakeholder von Horizontal Monitoring identifiziert und zur Online-Befragung eingeladen wurden, zählten Mitarbeiter der am Projekt teilnehmenden Unternehmen, Mitarbeiter der Finanzverwaltung sowie Mitarbeiter von Unternehmen, die nicht am Projekt teilnahmen. Innerhalb der Finanzverwaltung und der HM-Unternehmen wurden zudem jeweils zwei Teilgruppen befragt: Personen, die an Horizontal Monitoring aktiv mitwirkten, sowie weitestgehend unbeteiligte Personen. Diese Unterteilung ermöglichte es einerseits, allgemeine Aussagen zur Wahrnehmung des Projekts zu treffen, andererseits, die Einschätzungen der Subgruppen miteinander zu vergleichen.

Die Online-Befragung wurde wiederholt durchgeführt, um Veränderungen über die Laufzeit des Projekts abzubilden. Für die Finanzverwaltung wurden Umfragen zu drei festgelegten Zeitpunkten durchgeführt. HM-Unternehmen wurden zu verschiedenen Zeitpunkten in das Projekt aufgenommen, weshalb sie jeweils zweimal befragt wurden – einmal kurz nach Eintritt in das Projekt und ein zweites Mal nach etwa zwei Jahren aktiver Teilnahme. Unternehmen, die nicht an Horizontal Monitoring teilnahmen, wurden einmal befragt, um auch die Wahrnehmung des Projekts in unbeteiligten Unternehmen zu erfassen.

Der Online-Fragebogen bestand aus zwei Teilen: Zuerst wurden die Teilnehmer gebeten, bis zu zehn spontane Assoziationen zu „Horizontal Monitoring“ anzugeben und diese jeweils als positiv, neutral oder negativ zu bewerten. Im Anschluss sollte die Zustimmung zu insgesamt 30 Aussagen auf einer Skala von 1 bis 9 angegeben werden. Die Aussagen befassten sich mit den Wahrnehmungen der folgenden fünf Aspekte von Horizontal Monitoring:

1. Die Information, die Befragte über das Projekt haben,
2. die Einstellung zu Horizontal Monitoring, also die allgemeine Bewertung des Projekts,
3. die Identifikation mit den Zielen und Methoden des Projekts,
4. die Fähigkeiten, die sich Befragte selbst zuschreiben, um an Horizontal Monitoring mitzuwirken, und
5. die Effekte, die von Horizontal Monitoring erwartet oder wahrgenommen werden.

Durch diese fünf Skalen konnte der Fragebogen ein differenziertes Bild von den Einschätzungen zeichnen, die sich auf das Projekt selbst sowie auf die persönliche Rolle in Horizontal Monitoring beziehen. Die spontanen Assoziationen erlauben außerdem eine Analyse der dominierenden Eindrücke, die Teilnehmer vom Projekt hatten. Diese sogenannten sozialen Vorstellungen oder sozialen Repräsentationen (Moscovici, 1963) spiegeln wider, wie Menschen ein Objekt oder eine Idee intuitiv wahrnehmen und welche subjektiven Konzepte und Bewertungen in dieser Wahrnehmung besonders relevant sind (siehe auch Stark, el Sehity & Kirchler, 2017).

Für die Analyse der Befragung wurden durchschnittliche Werte für jede der fünf Skalen gebildet, um dann in Folge die Mittelwerte der verschiedenen Teilgruppen und Zeitpunkte miteinander vergleichen zu können. Die Ergebnisse der fünf Skalen zeigen, dass Horizontal Monitoring in den verschiedenen Gruppen äußerst unterschiedlich wahrgenommen wurde. Besonders Mitarbeiter der Finanzverwaltung, die nicht am Projekt beteiligt waren, berichteten von mangelnder Information über den Inhalt und die Ziele des Projekts und zeigten sich vergleichsweise skeptisch. Bemerkenswert ist zudem, dass die Ergebnisse über alle Messzeitpunkte stabil blieben (Enachescu et al, 2018). Abbildung 5 zeigt die durchschnittlichen Werte der fünf Skalen zum jeweils ersten Erhebungszeitpunkt.

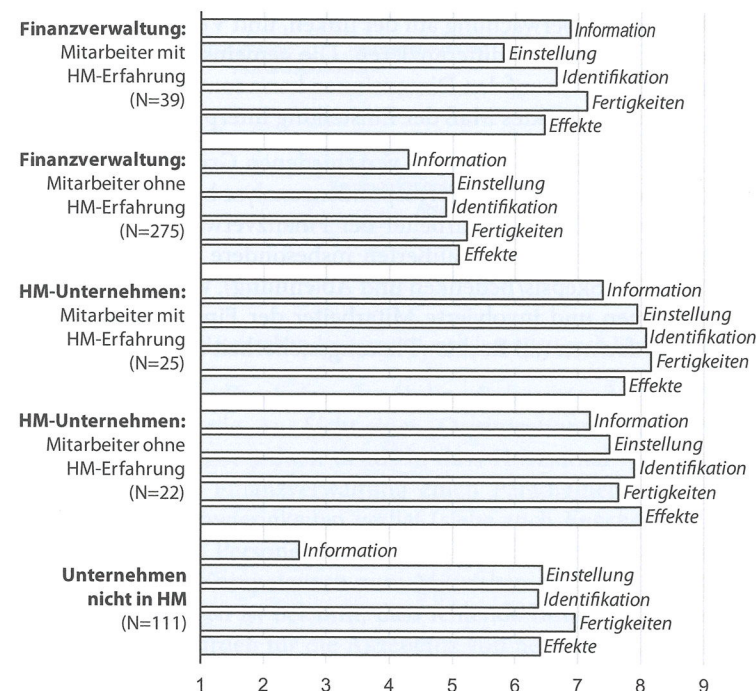


Abbildung 5: Mittelwerte der fünf Skalen zum ersten Befragungszeitpunkt (eigene Darstellung der Werte aus Enachescu et al, 2018, 13)

Um die Assoziationen zu analysieren, wurde von der Universität Wien in Kooperation mit der österreichischen Finanzverwaltung ein Kategoriensystem entwickelt. Die Assoziationen wurden nach Abschluss der Befragung von projektunabhängigen Mitarbeitern der Universität Wien den Kategorien zugeordnet. Auf Basis der Häufigkeiten, mit der Assoziationen den jeweiligen Kategorien zugeordnet wurden, können die Unterschiede zwischen den Stakeholder-Gruppen in ihren sozialen Vorstellungen über Horizontal Monitoring in einer sogenannten Korrespondenzanalyse abgebildet werden.

Abbildung 6 stellt die Ergebnisse der Korrespondenzanalyse der Assoziationen grafisch dar. Als Grundlage der Darstellung dienen die Häufigkeiten der Kategorien, die zu den verschiedenen Messzeitpunkten von den jeweiligen Gruppen genannt wurden. Aus diesen Häufigkeiten wurden in Folge zwei übergeordnete „Dimensionen“ berechnet, auf denen sowohl Kategorien als auch Stakeholder positioniert werden. Mithilfe dieser Methode kann das sehr komplexe Grundmaterial in einfacher Form dargestellt werden. Dimension 1 auf der horizontalen Achse bildet die wahrgenommenen Vor- und Nachteile ab. Oben befinden sich wahrgenommene Vorteile wie Rechts- und Planungssicherheit, unten Befürchtungen und wahrgenommene Nachteile. Dimension 2 scheint hingegen zwischen Aspekten wie Kontrolle/Überwachung auf der linken, und Vertrauen und Transparenz auf der rechten Seite zu differenzieren. Die gemeinsame Positionierung der Gruppen und Kategorien auf den Dimensionen kann somit als Häufigkeit der Nennung und auch als indirektes Maß der Einstellung interpretiert werden.

Wie in Abbildung 6 dargestellt hatten die verschiedenen Gruppen differenzierte Vorstellungen über das Projekt. Die Korrespondenzanalyse bestätigt auch die Ergebnisse der Fragebogenskalen: Mitarbeiter der Finanzverwaltung, die nicht an Horizontal Monitoring teilnahmen, äußerten insbesondere Befürchtungen und mögliche Nachteile (zB Skepsis/Bedenken und Ablehnung), während Mitarbeiter von HM-Unternehmen und involvierte Mitarbeiter der Finanzverwaltung eher an positive Aspekte dachten (zB Rechts-/Planungssicherheit und Vertrauen).

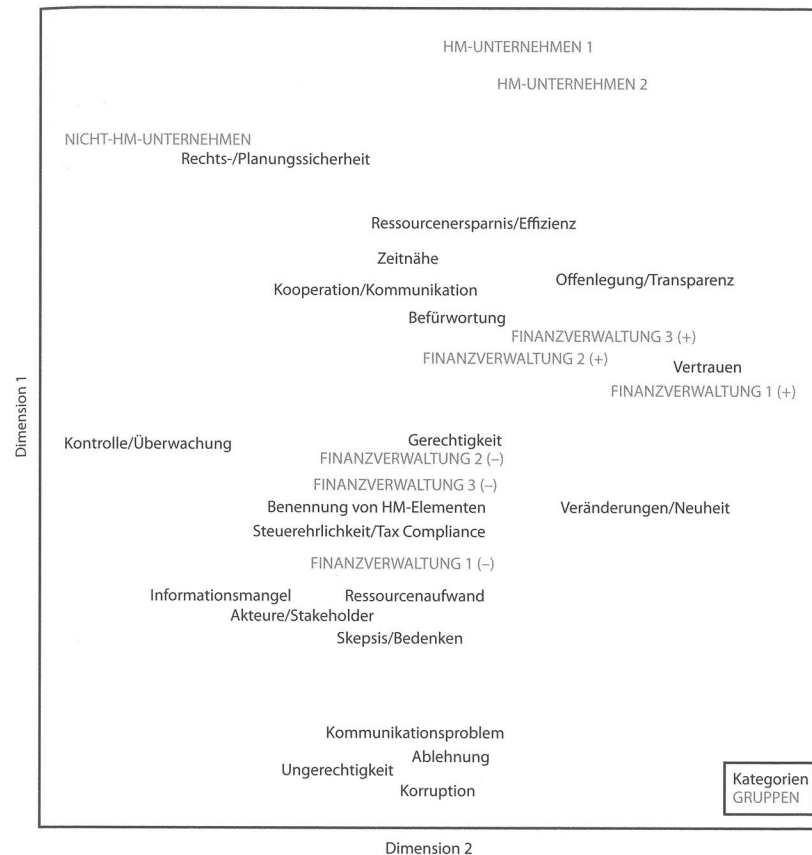


Abbildung 6: Korrespondenzanalyse der Assoziationen (adaptiert nach Elmecker et al, 2016, 51)

Insgesamt zeigen die Ergebnisse der Online-Befragung, dass das Projekt positiv wahrgenommen wurde. Aus Sicht eines „Organizational Change Managements“ machen die Ergebnisse jedoch deutlich, dass Horizontal Monitoring insbesondere innerhalb der Finanzverwaltung einen Paradigmenwechsel darstellt, der nicht ganz ohne Schwierigkeiten verlief (siehe auch *Enachescu et al, 2018*). Am Projekt unbeteiligte Personen gaben an, schlecht informiert zu sein und nicht über ausreichende Kompetenzen zum Mitwirken an Horizontal Monitoring zu verfügen. Aus Studien ist bekannt, dass fehlende Information und Transparenz eine der größten Hürden für die Akzeptanz von neuen Ansätzen in Organisationen darstellen können. Unsicherheit bezüglich der Veränderungen können Misstrauen und Skepsis verursachen und so die Weiterentwicklung in der Organisation bremsen (zB *Oreg, 2006; Palmer, Dunford & Buchanan, 2016*). Neben for-

malen Regeln müssen der Information und Ausbildung für Mitarbeiter in Horizontal Monitoring deshalb besondere Bedeutung zukommen, damit sich das Projekt weiterentwickeln und langfristig erfolgreich sein kann.

3.3. Evaluation des Nachfolgeprojekts „Begleitende Kontrolle“

Für den nächsten Schritt der österreichischen Co-operative-Compliance, die begleitende Kontrolle, wuchsen nicht nur die formalen Anforderungen an das Projekt, es änderten sich auch die Ziele der Evaluation. In der Evaluation der begleitenden Kontrolle soll die Bandbreite der Methoden erweitert werden, um auch die wirtschaftlichen Auswirkungen und die Effizienz des Programms abbilden zu können. Dafür sollen verlässliche, eindeutig interpretierbare Kennzahlen, sowie ein komplexeres Design für die Befragungen zum Einsatz kommen.

Für die Planung der Evaluation war ein eigens eingerichtetes Projektteam verantwortlich, das sich aus Vertretern verschiedener Abteilungen der österreichischen Finanzverwaltung, eines Unternehmens sowie des Teams der Wirtschaftspsychologie der Universität Wien zusammensetzte. In regelmäßigen Sitzungen wurden die Ziele der Evaluation überdacht und realisierbare Methoden entwickelt, um diese umzusetzen. Das Projektteam hielt zudem Rücksprache mit anderen Projektteams, die an anderen Aspekten der Umsetzung der begleitenden Kontrolle arbeiteten. Die Evaluation wurde als formative Evaluation konzipiert; sie soll somit das Projekt begleiten und laufend Daten erheben, um Verbesserungen zu initiieren.

In der Evaluation werden drei verschiedene Evaluationsinstrumente, nämlich objektive Kennzahlen, Workshops und Online-Befragungen zum Einsatz kommen. Nachfolgend wird näher auf das Untersuchungsdesign und die Methodik der Online-Befragungen eingegangen. Das Untersuchungsdesign orientiert sich stark an den Standards wissenschaftlicher Studien und Evaluationen und kann auch als Modell für weitere Befragungen dienen.

Die Befragungen richten sich an Mitarbeiter der Finanzverwaltung, an Mitarbeiter von Unternehmen, die bereits seit der Pilotierung an Horizontal Monitoring bzw. an der begleitenden Kontrolle teilnehmen, an Unternehmen, die neu in die begleitende Kontrolle eintreten, sowie an Unternehmen, die nicht an der begleitenden Kontrolle teilnehmen. Sie sollen in jährlichem Abstand durchgeführt werden und es somit ermöglichen, die Entwicklungen des Projekts genau abzubilden.

Für die Online-Befragungen der Unternehmen wird ein quasi-experimentelles Design verwendet. Dies bedeutet, dass sowohl an der begleitenden Kontrolle teilnehmende Unternehmen als auch vergleichbare, nicht-teilnehmende Unternehmen in regelmäßigen Abständen an der Befragung teilnehmen. Veränderungen

der Antworten in der Befragung haben für sich alleine noch keine Aussagekraft, da die Veränderungen auch durch andere Entwicklungen entstehen können. Beispielsweise könnte die Wahrnehmung von gestiegenen Compliance-Kosten nicht auf die begleitende Kontrolle, sondern auf neue, vom Projekt gänzlich unabhängige Regelungen im Steuerrecht zurückzuführen sein. Erst durch einen Vergleich dieser Entwicklung mit Unternehmen außerhalb des Projekts, der sogenannten „Kontrollgruppe“, können die Ergebnisse der „Versuchsgruppe“ in einen sinnvollen Bezug gesetzt werden. Wird etwa ein deutlich größerer Anstieg der Compliance-Kosten in der Kontrollgruppe gemessen, ist das ein Indiz für die erfolgreiche Reduktion der Kosten durch die begleitende Kontrolle.

Für einen möglichst aussagekräftigen Vergleich zwischen Versuchsgruppe und Kontrollgruppe sollten sich diese – abgesehen von der Teilnahme an der begleitenden Kontrolle – möglichst ähnlich sein. Um ein vollständiges Bild zu erhalten, werden deshalb zwei verschiedene Gruppen von Unternehmen als Kontrollgruppen dienen. Einerseits werden Unternehmen befragt, die kein Interesse an der Teilnahme an der begleitenden Kontrolle haben, die jedoch der Versuchsgruppe hinsichtlich bestimmter Merkmale (Umsatz, Branche etc.) ähnlich sind. Als zweite Kontrollgruppe werden jene Unternehmen herangezogen, die sich für die begleitende Kontrolle beworben haben, jedoch eine Ablehnung für die Teilnahme erhalten haben.

Für das quasi-experimentelle Design sowie für eine verlässliche längsschnittliche Abbildung der Ergebnisse über die Zeit hinweg ist es notwendig, dass die Antworten, die eine Person zu einem Messzeitpunkt gegeben hat, den Antworten derselben Person zu anderen Messzeitpunkten zugeordnet werden können. Nur so können neu hinzugekommene, aus dem Programm ausgetretene, oder aus sonstigen Gründen fehlende Teilnehmer als solche erkannt und Verzerrungen der Ergebnisse vermieden werden. Da die Antworten anonym bleiben müssen, wird für die Befragung ein Anonymisierungsverfahren in mehreren Schritten durchgeführt: Zunächst werden durch das Evaluationsteam eindeutige Zugangscodes für die Online-Befragung generiert. Diese werden an einen Notar weitergegeben, der die Codes und die Teilnehmerliste in zufälliger Reihenfolge zusammenführt und anschließend Einladungen mit den individuellen Zugangscodes verschickt. Mit der Teilnahme an der Befragung wird auch der Zugangscodes mit den Antworten gesichert, die jedoch nur durch das Evaluationsteam eingesehen werden können. Da das Evaluationsteam nie im Besitz der Zuordnung von Teilnehmern und Zugangscodes, und der Notar nie im Besitz der Antworten ist, können die Teilnehmer zwar über die Zeit hinweg zugeordnet werden, bleiben jedoch vollständig anonym.

Die geplante Evaluation stellt einen wichtigen Schritt für die Entwicklung von Horizontal Monitoring dar. Sie orientiert sich an etablierten wissenschaftlichen Forschungsstandards und soll erlauben, verlässliche Aussagen über den Erfolg

der Projekte zu treffen. Obwohl der Ansatz der begleitenden Kontrolle vielversprechend scheint, bedarf es solcher zielgerichteten und systematischen Evaluationen, um die Effekte auf alle beteiligten Personengruppen abschätzen zu können, notwendige Korrekturen durchzuführen sowie sinnvolle Handlungsempfehlungen für die Zukunft zu geben.

Literatur

- Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338.
- Alm, J., Kirchler, E. & Muehlbacher, S. (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis & Policy*, 42(2), 133–151.
- Alm, J., Sanchez, I. & De Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48(1), 1–18.
- Alm, J. & Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651.
- Atria, M., Reimann, R. & Spiel, C. (2006). Qualitätssicherung durch Evaluation. Die Bedeutung von Zielexplication und evaluativer Haltung. In C. Steinebach (Hrsg), *Handbuch Psychologische Beratung* (S 574–586). Stuttgart: Klett-Cotta.
- Ayres, I. & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford University Press.
- Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E. & Erard, B. (2015). Audit impact study. TAS Research and Related Studies, Volume 2. Retrieval from: http://www.taxpayer-advocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2015ARC/ARC15_Volume2_3-AuditImpact.pdf.
- Braithwaite, V. (2003a). A new approach to tax compliance. In V. Braithwaite (Ed), *Taxing Democracy* (pp 1–11). Aldershot, UK: Ashgate.
- Braithwaite, V. (2003b). Dancing with tax authorities: motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed), *Taxing Democracy* (pp 15–39). Aldershot, UK: Ashgate.
- Bundesministerium für Finanzen (2016). *Charta der österreichischen Finanzverwaltung*.
- Collins, J. H. & Plumlee, R. D. (1991). The taxpayer's labor and reporting decision: the effect of audit schemes. *The Accounting Review*, 66(3), 559–576.
- DeGEval – Gesellschaft für Evaluation (2016). *Standards für Evaluation, Erste Revision 2016*. Abgerufen von https://www.degeval.org/fileadmin/Publikationen/DeGEval-Standards_fuer_Evaluation.pdf.
- DeWidt, D. (2017). Dutch Horizontal Monitoring: The Handicap of a Head Start (FairTax Working Paper Series No. 13). Abgerufen von <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1142129/FULLTEXT01.pdf>.
- Die Presse (22. Juni 2018). Studie: Apple trickst weiter bei der Steuer. Die Presse. https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/5451235/Studie_Apple-trickst-weiter-bei-der-Steuer.
- Elmecker, M., Fahrenberger, J., Körper, S., Konrad, G., Lang, M. & Zieser, M. (2016). Horizontal Monitoring Evaluationsbericht. Abgerufen von https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf.
- Enachescu, J., Zieser, M., Hofmann, E. & Kirchler, E. (2018). Horizontal Monitoring in Austria: subjective representations by tax officials and company employees. *Business Research*. <https://doi.org/10.1007/s40685-018-0067-1>.
- Gangl, K., Hofmann, E. & Kirchler, E. (2015). Tax authorities' interaction with taxpayers: a conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*, 37, 13–23.
- Gangl, K., Muehlbacher, S., de Groot, M., Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., Antonides, G. & Kirchler, E. (2013). „How can I help you?“ Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 69(4), 487–510.
- Grimm, O. (4. Oktober 2017). Amazon soll 250 Mio. an Steuern nachzahlen. Die Presse. <https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/5296989/Amazon-soll-250-Mio-an-Steuern-nachzahlen>.
- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E. & Stark, J. (2014). Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities. *Law and Policy*, 36(3), 290–313.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. & Sureth-Sloane, C. (2017). What are the drivers of tax complexity for multinational corporations? Evidence from 108 countries (WU International Taxation Research Paper Series No. 12). Abgerufen von <https://epub.wu.ac.at/5797/1/delivery.pdf>.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: the „slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B. & Wahl, I. (2010). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. In J. Alm, J. Martinez-Vazquez & B. Torgler (Eds), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance* (pp 15–31). Oxon: Routledge.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A. & Kirchler, E. (2013). 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*, 34, 169–180.
- Kogler, C., Muehlbacher, S. & Kirchler, E. (2015). Testing the „slippery slope framework“ among self-employed taxpayers. *Economics of Governance*, 16(2), 125–142.

- McKerchar, M. (2002). The effects of complexity on unintentional non-compliance for personal taxpayers in Australia. *Australian Tax Forum*, 17(1), 3–26.
- McKerchar, M. (2005). The impact of income tax complexity on practitioners in Australia. *Australian Tax Forum*, 20(4), 529.
- Mittone, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: an experimental approach. *Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813–835.
- Moscovici, S. (1963). Attitudes and opinions. *Annual Review of Psychology*, 14(1), 231–260.
- Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H. (2011). Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the „slippery slope“ framework. *European Journal of Law and Economics*, 32(1), 89–97.
- Muehlbacher, S. & Zieser, M. (2018). *Die Psychologie des Steuerzahlens*. Berlin: Springer.
- OECD. (2013a). *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2013b). *Co-operative compliance: a framework*. Paris: OECD Publishing.
- Olsen, J. (2014). Trust and power as determinants of shadow economy and corruption: A cross-cultural study in 44 countries. Diplomarbeit, Universität Wien.
- Oreg, S. (2006). Personality, context, and resistance to organizational change. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 15(1), 73–101.
- Palmer, I., Dunford, R. & Buchanan, D. (2016). *Managing organizational change: a multiple perspectives approach* (3rd ed). New York: McGraw-Hill Education.
- Rhodes, R. A. W. (1996). The new governance: governing without government. *Political Studies*, 44(4), 652–667.
- Schneider, F., Buehn, A. & Montenegro, C. E. (2010). New estimates for the shadow economies all over the world. *International Economic Journal*, 24(4), 443–461.
- Scriven, M. (1991). *Evaluation thesaurus*. Newbury Park, CA: Sage.
- Spiel, C., Schober, B. & Bergsmann, E. (2015). Program evaluation. In J. D. Wright (Ed), *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (2nd ed, pp 117–122). Oxford: Elsevier.
- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339–346.
- Stark, J., el Sehity, T. & Kirchler, E. (2017). Soziale Repräsentationen – soziale Vorstellungen. In H.-W. Bierhoff & D. Frey (Hrsg), *Kommunikation, Interaktion und soziale Gruppenprozesse; Enzyklopädie der Psychologie, Sozialpsychologie* (S 63–81). Göttingen: Hogrefe.
- Stevens, L. G. M., Pheijffer, M., van den Broek, J. G. A., Keijzer, T. J. & van der Helvan Dijk, E. C. J. M. (2012). Tax supervision – made to measure. Abgerufen von https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf.

- Suchanek, A. & Kerscher, K.-J. (2007). Der Homo oeconomicus: Verfehltes Menschenbild oder leistungsfähiges Analyseinstrument? In R. Lang & A. Schmidt (Hrsg), *Individuum und Organisation: Neue Trends eines organisationswissenschaftlichen Forschungsfeldes* (1st ed, S 251–276). Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.
- Transparency International. (2018). *Corruption perceptions index*. Abgerufen von <https://www.transparency.org/research/cpi>.
- Wahl, I., Kastlunger, B. & Kirchler, E. (2010). Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the „slippery slope framework.“ *Law & Policy*, 32(4), 383–406.
- Wenzel, M. (2003). Tax compliance and the psychology of justice: mapping the field. In V. Braithwaite (Ed), *Taxing Democracy* (pp 41–69). Aldershot, UK: Ashgate.

Co-operative Tax Compliance in Österreich

**Handbuch zur begleitenden Kontrolle
und anderen Formen der Kooperation
in Steuersachen**

herausgegeben von

Dipl.-Kfm. Eduard Müller, MBA

Bundesministerium für Finanzen

Mag. Hubert Woischitzschläger

Vorstand der Großbetriebsprüfung

DDr. Hans Zöchling

Partner bei KPMG Österreich

Linde

Zitiervorschlag: Autor in Müller/Woischitzschlager/Zöchling (Hrsg), Co-operative Tax Compliance in Österreich (2019) Seite

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Hinweis: Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Herausgeber, der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

978-3-7073-4127-0

© Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien 2019
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch & Co GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31

Dieses Buch wurde in Österreich hergestellt.



PEFC zertifiziert
Dieses Produkt stammt aus nachhaltig bewirtschafteten Wäldern und kontrollierten Quellen
www.pefc.at



Gedruckt nach der Richtlinie
„Druckerzeugnisse“ des sterreichischen Umweltzeichens,
Druckerei Hans Jentzsch & Co
GmbH, UW Nr. 790



Vorwort der Herausgeber

Im Jahr 2011 hat die sterreichische Finanzverwaltung das Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“ gestartet und als Alternative zur klassischen Abgabenerhebung (Abgabe von Steuererklärungen – Ex-post-Kontrolle – etwaiges Rechtsmittelverfahren) ein Konzept der begleitenden (laufenden) Kontrolle auf partnerschaftlicher Basis entwickelt.

Die Erfahrungen aus diesem Pilotprojekt waren positiv. Horizontal Monitoring hat sich als geeignetes Instrument erwiesen, die Tax Compliance zu fördern. Durch die zeitnahe Kontrolle wird die Abgabemoral erhöhet und die Finanzverwaltung kann ihre Ressourcenverstarkt auf Risikofälle konzentrieren. Die teilnehmenden Unternehmen profitieren von einer erhöheten Planungs- und Rechtssicherheit, was letztlich zur Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Österreich beiträgt.

Auf Grund der positiven Erfahrungen dieses Pilotprojekts wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2018 die begleitende Kontrolle legislativ verankert. Unternehmen, die die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen, haben nunmehr einen Rechtsanspruch, die begleitende Kontrolle anstelle der klassischen Ex-post-Kontrolle zu beantragen. Als eine wesentliche Voraussetzung für die Teilnahme an der begleitenden Kontrolle hat der Gesetzgeber die Einrichtung eines angemessenen Steuerkontrollsystems normiert.

Mit der gesetzlichen Verankerung der begleitenden Kontrolle ist die Förderung der Co-operative Tax Compliance nicht abgeschlossen. Die begleitende Kontrolle richtet sich an meist größere Unternehmen. Aus unserer Sicht sollte eine wesentlich größere Anzahl von Steuerpflichtigen – kleinere und mittlere Unternehmen, aber auch Unternehmen, die nicht die begleitende Kontrolle beantragen wollen – andere Formen der Co-operative Tax Compliance nutzen können.

Die Implementierung eines angemessenen Steuerkontrollsystems ist dabei ein wesentlicher Eckpunkt – weit über die begleitende Kontrolle hinaus. Auch außerhalb der begleitenden Kontrolle sollten Unternehmen Anreize erhalten, freiwillig ein Steuerkontrollsystem einzurichten und damit dazu beizutragen, dass „die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden“. Kooperative Verfahren der Abgabenerhebung stehen mit der Umsetzung der begleitenden Kontrolle erst am Anfang, aktuelle Projekte wie zB